

النائمة

### تمهيد:

نظرا للتوسعات الكبيرة التي عرفتها المؤسسات الاقتصادية وزيادة احتياجاتها وتشعب فروعها، وهذا ما ادى بظهور نظرية الوكالة التي نددت بفصل الملكية عن التسيير الذي يظهر في تقسيم المهام والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، بحيث تقوم هاته الاخير على أساس عقد مبرم بين شخصين أو عدة أشخاص (الموكل أو المساهم) يلزم بموجبه لشخص آخر (الوكيل أو المسير) من أجل القيام بأعمال بإسمه، وذلك بتفويض جزء من سلطة اتخاذ القرار للوكيل، وبما ان المؤسسة تعمل على تعزيز قدرتها التنافسية وبقائها بغيتا منها في التقليل من ضخامة التكاليف التي تشكل مخاطر تهدد استقرارها واستمراريتها، لذا تمنح المؤسسة الوكيل مجموعة من المسؤوليات من خلال العقد المبرم تمكنه من اتخاذ قرارات واعتماد إجراءات يترتب عليها تخصيص جزء من الموارد التي تقع تحت سيطرته في تحقيق الغرض الموظف من اجله، ومن هنا وجب تليط الضوء على الجانب الجبائي الذي يأخذ النصيب الاكبر من الاهمية وذلك من خلال اثره المباشر على الاداء المالي للمؤسسة مما يستدعي ضرورة تسييره الجيد، فالتسيير الجبائي يقوم بأداء واجبات المؤسسة الضريبية والاستفادة من حل حقوقها، بانتظامها ضريبيا وتحقيق اكبر قدر ممكن من الفاعلية الضريبية الذي يعود بوفرات ضريبية من خلال الاستفادة من الامتيازات التي يقرها المشرع ويجنبها الخطر الجبائي، وهذا هو جوهر التسيير الجبائي الذي يلح بضرورة وجوده داخل المؤسسة.

وعلى ضوء ذلك سنتناول في هذا الفصل بتقسيمه الى ثلاث مباحث على النحو التالي:

- المبحث الاول: مفهوم التسيير الجبائي.
- المبحث الثاني: التزامات المؤسسة الجبائية.
- المبحث الثالث: الخطر الجبائي وتسييره.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

### المبحث الاول: ماهية التسيير الجبائي

تأخذ الجباية النصيب الاكبر من الاهمية في حياة المؤسسة، وذلك لان الوضعية المالية لها تتأثر بصفة مباشرة بالجانب والوضعية الجبائية له، بحيث ان الاعباء الضريبية التي يمكن ان تتحملها المؤسسة ستثقل كاهلها وتقلص من ارباحها، ومن هنا يمكننا ابراز اهمية التسيير الجبائي في المؤسسة وتنسيقه مع التشريعات الجبائية اي بمعنى ان مدى التزام المسير اداء الواجبات الضريبية الواقعة على عاتقها والاستفادة من الامتيازات الممنوحة التي يقرها المشرع الجبائي وذلك باستعمال افضل الطرق والوسائل لتسيير احسن لجبايتها وهذا ما يؤدي الى تحسين العلاقة مع الادارة الجبائية وتقليل العبء الضريبي.

وفي هذا المبحث سنحاول الوصول الى مفهوم التسيير الجبائي واهميته، اسسه واهدافه، مبادئ وحدد التسيير الجبائي.

### المطلب الاول: مفهوم التسيير الجبائي وضرورته

سننظر في هذا المطلب لمفهوم التسيير الجبائي بعرض بعض تعاريف له وابرار اهميته .

### الفرع الاول: مفهوم التسيير الجبائي

يعتبر التسيير علما، لأنه يتطلب استخدام الاسلوب العلمي لحل المشاكل وذلك الاسلوب الذي يقوم على تعريف المشكلة، وتحليلها ودراستها. ومن ثم حصر البدائل او الطرق الممكن اتباعها، ومقارنتها بقصد اختيار افضلها<sup>1</sup>، ولما نخص بالحديث التسيير من ناحية الجانب الجبائي للمؤسسة فان مفهوم التسيير الجبائي في ما يلي نذكر بعض منه:

**التعريف الاول:** عرف (Christine Collette) التسيير الجبائي بانه: "تسيير الضريبة يعني ان هي الضريبة بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن ان تستخدم لصالح المؤسسة وان تصبح متغيرا فعلا في استراتيجيتها، اذا بدلا السلبية اتجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال والدكي لها"<sup>2</sup>.

**التعريف الثاني:** التسيير الجبائي هو: "فرع من فروع التسيير المالي ويعني ادراج العامل الجبائي في صناعة القرار، ويهدف الى تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا جميع الاختيارات الجبائية، وتجنب المؤسسة التكاليف الجبائية الاضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء احسن الطرق والاختيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي"<sup>3</sup>.

**التعريف الثالث<sup>4</sup>:** كما يعرف التسيير الجبائي على انه الاختيار من بين الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار :

— النصوص التشريعية الجبائية؛

<sup>1</sup> - محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير "الجزء الاول"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، 2006، ص: 27.

<sup>2</sup> - Christine Collette, **Initiation Gestion fiscal des entreprises**, ellipses, paris, 1994, p: 22.

<sup>3</sup> - زواق حواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة لمسيلة، الجزائر، 2009، ص: 1-2.

<sup>4</sup> - Jacques duhem et michel jammes, **audit et gestion fiscal de l'entreprise**, paris, 1996, p: 10.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

- خصوصيات كل مؤسسة؛

- درجة المخاطر الجبائي.

**التعريف الرابع:** ويعرفه (Jean claud parot) على انه: "تركيبية من مجموعة الافعال والقرارات المتخذة داخل المؤسسة، من اجل التحكم وتخفيض التكاليف الجبائية، والذي يزيد فعاليته بتجنب التعرض للمخاطر العالية في المؤسسة"، وهذا يكون باختيار الامتيازات لها وفق المخطط الجبائي مع احترام الحدود المتعلقة بالاستراتيجية<sup>1</sup>.

**التعريف الخامس:** ويرى (R.yaich) ان التسيير الجبائي هو التحقيق الامثلة الجبائية داخل المؤسسة ويعني: "تقليل الضريبة على ارباح من اجل تعظيم النتيجة الصافية بعد الضريبة في اطار قانوني، كما يعرفه على انه التسيير الذي يبحث على تحقيق الوفرة الضريبة في المؤسسة"<sup>2</sup>.

ويمكننا من التعاريف السابق ذكرها تعريف التسيير الجبائي بانه الاستعمال الامثل للتشريعات في صالح المؤسسة سواء من ناحية الالتزامات او الامتيازات الممكنة بغرض تجنبها الخطر الجبائي وبالتالي تقليص التكلفة الضريبية.

ومن خلال ما سلف ذكره يمكننا استخلاص الخصائص التالية للتسيير الجبائي:

- تقلص الابعاء الى ادنى حد لها؛

- الاستغلال الامثل للخيارات والامتيازات التي يمنحها المشروع؛

- تجنب المؤسسة الخطر الجبائي وبالتالي تحقيق امن جبائي.

### الفرع الثاني: مميزات التسيير الجبائي

يتميز التسيير الجبائي بخاصيتين:

- استعمال الوسائل المشروعة قانونا؛

- القرار الطوعي للتسيير الجبائي.

### اولا: استعمال الوسائل المشروعة قانونا

في هذه النقطة يجب التفريق بين التسيير الجبائي وكل من التهرب والغش الضريبي.

**1- التهرب الضريبي (التجنب الضريبي):** يعرفه (J.C.Martinz) بانه: "فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي اي ان المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق وما الاساليب للتخلص من اداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون والمنصوص التشريعية اي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي او عدم احكام صيانة قوانين"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - صابر عباسي، اثر التسيير المالي على الاداء في المؤسسات الاقتصادية (دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص: 04.

<sup>2</sup> - المرجع السابق نفسه.

<sup>3</sup> - نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص: 3.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

2- الغش الضريبي<sup>1</sup>: وقد تم تعريفه على انه: "المخالفة الصريحة للقانون بغية تجنب تسديد الضريبة او تخفيض اساس الضريبة".

عموما هو تصرف مقصود من طرف المكلفين، وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المتحقق عليها.

3- التسيير الجبائي: يفترض هذا الاخير وجود تحليل عقلاي للتشريعات من اجل تحسين وايجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشرع، وبالتالي ايجاد هامش حركة ضمن الاطار القانوني وعليه فإن من بين المميزات الاساسية لتسيير الجبائي انه ممارسة قانونية بعيدة عن الغش الضريبي كما انها تختلف عن التهرب الضريبي مع الاقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية التي تجعل الحاجز الفاصل بين التسيير والتهرب الجبائي بسيطا للغاية<sup>2</sup>.

### ثانيا: القرار الطوعي للتسيير الجبائي

ان اتخاذ القرار يعني الاختيار بجذر من الجانب الادارة او متخذ القرار لتصرف معين دون اخر من بين اكثر من تصرف يمكن اتخاذه.

والتسيير الجبائي يتركز على التحكم في نوعين من القرارات متمثلة في:

#### 1- القرارات القانونية او الجبائية:

هي قرارات تتركز على افعال ذات طبيعة جبائية او قانونية والتي تترك لاستغلال هامش التصرف الجبائي للقواعد الضريبية التي تخضع لها المؤسسة وهذا للوصول الى حل جبائي.

فالمراجع الجبائية هي عملية مراقبة القرارات القانونية او الجبائية للمؤسسة اي بعبارة اخرى مراقبة الخيارات الجبائية.

#### 2- قرارات خارجة عن المجال القانوني والجبائي: وهي قرارات تخض تسيير اثار الضريبة في حد ذاتها،

حيث انها قرارات تخرج عن الميدان القانوني والجبائي اي المسيرين لا يسعون من وراء هذه القرارات للوصول الى احسن حل جبائي بل انهم يسعون الى الوصول الى اثر ونتائج مثلى كحل جبائي معطى سابقا<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص: 75.

<sup>2</sup> - غولة لطيفة، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة ميدانية تناولت مؤسسة اقتصادية بورقلة)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص: 53.

<sup>3</sup> - المرجع السابق نفسه، ص: 53-54.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

### الفرع الثالث: ضرورة التسيير الجبائي

تتميز الجباية بالتعدد، التعقيد وعدم الاستقرار في نصوصها، الامر الذي يولد المزيد من المخاطر. كذلك هي دائمة التواجد في حياة المؤسسة، مرة من خلال الالتزامات القانونية التي تقع على عاتقها ومرة اخرى بالتأثير على قراراتها<sup>1</sup>.

وعليه فإن استمرار ونمو المؤسسة الاقتصادية مرهون بقدره وكفاءة المسير في صنع القرارات المهمة الخاصة ما تعلق منها بالقرارات التمويلية، والتي يتوقف عليها تعظيم العوائد وتدنية التكاليف ادنى قدر ممكن ولن يتحقق ذلك دون ادراك المسير لجميع هذه العوامل المؤثرة على صنع هذه القرارات<sup>2</sup>.

اذن فضرورة التسيير الجبائي الجيد هو واجب كل مؤسسة، لان التسيير الجباية هو الاختيار ما بين الخيارات الجبائية المعروضة للمؤسسة، مع الاخذ بعين الاعتبار المعالم المتغيرة التالية:

- مراعاة كل القواعد والنصوص الجبائية (قوانين المالية)؛
- خاصية كل مؤسسة والتي تستدعي على منها تحليل شروطها الخاصة للاستغلال، فمثلا: مدة الاهتلاك والتي تختلف من مؤسسة الى اخرى حسب النشاط اليومي؛
- يجب التفريق بين مفهوم تسيير الخطر الجبائي ومفهوم التهرب الجبائي؛
- ان يكون منفذا في الوقت المناسب<sup>3</sup>.

### المطلب الثاني: اهداف التسيير الجبائي واسسه

وفي هذا المطلب سيتم التطرق الى اسس التسيير الجبائي واهدافه.

### الفرع الاول: اهداف التسيير الجبائي

يسعى التسيير الجبائي الى البحث فيما كانت المؤسسة تتعرض الى مخاطر جبائية لم تتمكن من تحديدها وذلك من خلال المحاولة لمعرفة اذا كانت المؤسسة تحت ضغط ضريبي اكبر من الذي ينتج عن الاطار القانوني الذي تعمل فيه وهذا من اجل تكييف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتخفيض الضرائب المستحقة وايضا تحسين مستوى التنبؤ والعقلنة الجبائية للخيارات المعتمدة من طرف المسير<sup>4</sup>، ومن هنا نجد ان التسيير الجبائي يسعى الى تحقيق الاهداف الاساسية التالية:

<sup>1</sup> - نوال جخلوف ثلجة، التدقيق الضريبي: بحث عن الكفاءة الضريبية ام التهرب؟، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية، جامعة سكيكدة، اكتوبر 2010، ص: 01.

<sup>2</sup> - زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي تحت عنوان صنع القرار في المؤسسة، جامعة لمسيلية، الجزائر، 14-15 افريل، 2009، ص: 01.

<sup>3</sup> - عاد بشير، مرجع سابق، ص: 80.

<sup>4</sup> - سمية شرفي، فعالية تسيير الخطر الجبائي في شركات الجزائرية دراسة تحليلية لعينة من الشركات البترولية الجزائرية بحاسي مسعود ولاية ورقلة، الجزائر، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013، ص: 24.

### اولا: التحكم في العبء الضريبي

ان ظروف المؤسسة هي التي تحدد شكل التحكم في العبء الضريبي، فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الاساسي هو تخفيض الضريبة، بينما المؤسسة التي تكون في حالة انحدار فهي تبحث في تحسين صورتها تجاه البنوك والمساهمين من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح<sup>1</sup>.

فالأعباء الجبائية تساهم بشكل مباشر او غير مباشر في الرفع من التكاليف الانتاج مما يجعل التحكم فيها مهما للغاية يتجلى ذلك في<sup>2</sup>:

- العمل على تخفيض الضريبة؛
- تأجيل دفع الضريبة من اجل الاستفادة من وفرات مالية تعزز وضعية الخزينة؛
- الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز الجبائي آني وذلك من اجل تحقيق اهداف تسييرية معينة مثال على ذلك عدم حساب الاهتلاك في مستواه الاقصى المسموح به قانونا وذلك بهدف توزيع الارباح.

### ثانيا: تحقيق الامن الجبائي

يتحقق الامن الجبائي عندما تكون المؤسسة في وضعية قانونية تجاه الادارة الضريبية، بحيث لا يكون هناك اي تخوف من اي عملية رقابة قد تقوم بها ادارة الضرائب للتأكد من عدم وجود مخالفات او خلال قيام المؤسسة بالتزاماتها الجبائية. فالخطر الجبائي يشكل الهدف الاول للتسيير الجبائي اذا انه من غير المنطقي لن يشغل المسير الجبائي نفسه بالبحث عن الترتيبات القانونية المعقدة من اجل تخفيف من العبء الضريبي دون ان يكون بإمكان المؤسسة ان تتعامل بالشكل المطلوب مع جباية العمليات الجارية التي تقوم بها.

ومن بين الاجراءات التي يجب ان تتخذها المؤسسة من اجل ضمان امنها الجبائي بتفعيل المراجعة الجبائية باعتبارها اداة من ادوات التسيير الجبائي حيث تسمح بتخفيض الاعباء وتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة وجعل التسيير احسن اداء واكثر فعالية<sup>3</sup>.

### ثالثا: ضمان فعالية جبائية<sup>4</sup>

يمكن تحقيق هذا الهدف بصورة مباشرة او غير مباشرة وتحقق الفعالية الجبائية المباشرة من خلال استغلال المؤسسة لمختلف الحوافز والامتيازات الجبائية المتاحة لها في الوضع القانوني الذي هي فيه مما يسمح لها بتحقيق وفورات مالية مباشرة.

<sup>1</sup> - Christine Collette, **Gestion fiscal des entreprises**, ellipses, paris, 1998, p: 23.

<sup>2</sup> - راضية بن يزة، اثر الاستراتيجية الجبائية على المؤسسة -قطاع الخدمات- (دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمين SAA المديرية الجهوية بورقلة فترة 2010-2011)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ص: 98.

<sup>3</sup> - محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات (حالة شركات الاموال في التشريع الجبائي الجزائري)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة ورقلة، ورقلة، الجزائر، ص: 7.

<sup>4</sup> - راضية بن يزة، مرجع سابق، ص: 99.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

اما الفعالية الجبائية غير مباشرة فهي تتحقق من خلال تلك الخيارات القانونية المختلفة التي يمكن للمؤسسة اعتمادها، فالتشريعات الجبائية والتجارية تسمح في العديد من الاحيان بهامش من الحركة نتيجة تعدد الخيارات او نتيجة سكوت القانون عن بعض الامور، لهذا فعلى المؤسسة ان تتمتع بأفق واسع يسمح لها بادراك انه يمكن تحقيق هدف جبائي بواسطة خيارات قانونية لها آثار جبائية تتوافق مع الهدف الجبائي المراد تحقيقه.

### رابعا: خدمة استراتيجية المؤسسة

الاستراتيجية هي الوسائل التي بواسطتها يمكن الوصول الى اهداف طويلة الاجل التي تنشدها المؤسسة، هذه الوسائل تكون على شكل قرارات وافعال متعلقة بطريقة استغلال الموارد المتاحة<sup>1</sup>.

يرتبط نجاح الاستراتيجية عند تطبيقها بمدى توافر السياسات لكافة اوجه النشاط كالإنتاج، التسويق، التمويل، الافراد، البحوث والتطوير وغيرها من وظائف المؤسسة التي تساعد على وضع الخيار الاستراتيجي موضع التطبيق. العنصر الهام في وضع مختلف هذه السياسات هو مدى فاعلية الادارة في ترجمة استراتيجية المنظمة الى سياسات متكاملة فيما بينها وقابلة للتنفيذ، كما ان هذه السياسات يجب ان تحدد كيفية تنفيذ الاستراتيجية بكفاءة وفي الوقت المناسب<sup>2</sup>.

من اجل الحصول على احسن وضعية جبائية ملائمة يجب النظر الى الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة وذلك بإدماج المتغير الجبائي في القرار التسييري وبالتالي الفعالية الجبائية هي مفهوم مرتبط بوضع احسن الحلول الجبائية بالنظر الى الاهداف الاستراتيجية العامة للمؤسسة<sup>3</sup>.

لا تتدخل الجباية على مستوى تنفيذ استراتيجية المؤسسة فحسب، وان كان تأثيرها على هذا المستوى يظهر بشكل اكبر، بل ان المعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة، بحيث تؤخذ كأحد محددات اتخاذ القرار الاستراتيجي، فالجباية تلعب دورا هاما في:

- اختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة اختلاف الاحكام الجبائية التي تخص كل شكل منها؛
- اختيار المكان الجغرافي للنشاط سواء داخل الدولة الواحدة او بين الدول نتيجة اختلاف الامتيازات والتحفيزات الجبائية الممنوحة؛
- تحديد خيارات النمو مثل: اشكال التمويل ومدى تأثير العامل الجبائي في صناعة القرار التمويلي، فإلمام المسير بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من اخذ صورة واضحة على مصادر التمويل المختلفة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة من اختيارها لأي منها والتي على اساسها يتم المفاضلة بينها او اختيار مزيج منها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - لطيفة غولة، مرجع سابق، ص: 55.

<sup>2</sup> - محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 9.

<sup>3</sup> - صابر عباسي، مرجع سابق، ص: 15.

<sup>4</sup> - زواق حواس، مرجع سابق، ص: 3.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

فمن خلال ادراك العلاقة القبلية والبعدية بين الجباية والاستراتيجية، يمكننا الوقوف على مدى اهمية احد اهداف التسيير الجبائي والمتمثل في خدمة التسيير الاستراتيجي للمؤسسة، كما يمكن ان تتحول الى متغير فعال في تحديد استراتيجيتها<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: اسس التسيير الجبائي<sup>2</sup>

ان التسيير الجبائي مؤسس على مبدا متعارف عليه ومحل الاجماع يتمثل في احقية المكلف بالضريبة في اختيار الوضعية الجبائية الافضل من خلال مبدا الحرية التسيير الجبائي.

#### اولا: الاساس القانوني

مبدا حرية التسيير الجبائي يمكن استنتاجه من فروع القانون المتعدد، وعلى سبيل المثال نجد في القانون المدني الجزائري وتحديدا القانون 01-89 المؤرخ في 07 فبراير 1989 في المادتين 4 و 5 وعلى ان يلتزم المسير بتحسين المردودية الاقتصادية والمالية للملك وذلك خلال تسييره بالمستوى المطلوب مع وجوب استخدام الوسائل اللازمة لتحقيق ذلك.

#### ثانيا: الاساس الاقتصادي

اما الاساس الاقتصادي فهو يتمثل في مبدا "حرية التسيير للمؤسسة" والذي يفرض تسييرا للجباية التي تخضع لها المؤسسة.

يتميز المحيط الذي تعيش المؤسسة الاقتصادية اليوم بمستوى عال من التنافسية، وبما أن اسعار المنتجات تتحدد تبعا لقوى العرض والطلب فان على المؤسسة العمل على تخفيض التكاليف من اجل ضمان هوامش ارباح اكبر، ومن بين هذه التكاليف مختلف انواع الضرائب التي هي بمثابة اعباء مالية تتطلب تجنيد استخدامات من الخزينة.

وعليه فان دور المسير اولا هو التأهب لتحمل هذه الاعباء، لكن هذه لا يكفي اذ يجب عليه ايضا معرفة وتقييم الخيارات الجبائية المتاحة باعتبارها اداة للسياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة. لذا يمكن اعتبار حرمان المؤسسة من ميزة جبائية خطأ تسييري، كما أنه في حالة وجود هدف معين يمكن الوصول اليه بطريقتين مختلفتين فقد بات من الاجدر الاختيار بينهما بناء على المعيار الجبائي.

#### المطلب الثالث : مبادئ وحدود التسيير الجبائي

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق لمبادئ التسيير الجبائي وحدوده.

#### الفرع الاول: مبادئ التسيير الجبائي

ان التسيير الجبائي قائم على مبادئ تضيفي المنهجية والدقة على مخرجاته في قيادة المؤسسة نحو التموذج في وضعية قانونية اتجاه الادارة الضريبية بالعمل على تخفيض التكاليف، ومن مبادئه:

<sup>1</sup> - محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 9.

<sup>2</sup> - راضية بن يزي، مرجع سابق، ص: 98.

### اولا: مبدأ الحرية في التسيير

يعمل المسير الجبائي على الاختبار بين عدة بدائل متاحة قانونا وذلك من خلال ادراكه للمزايا الضريبية التي يحققها هذا الاختيار، فالمكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه ان يستفيد الى حد اقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها<sup>1</sup>. وذلك حسب مهارته في التعامل مع الجباية فيتهرب المكلف من عدم دفع الضريبة دون ارتكاب اية مخالفة للنصوص التشريعية باستغلال ثغرات القانون، فبمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار فانه يكتسب قوة قانونية تجاه ادارة الضرائب التي هي مجبرة على احترامها الا اذا استطاعت اثبات سوء نية المكلف في التحايل الضريبي<sup>2</sup>.

فحرية التسيير للمؤسسة تظهر جليا في حساب النتيجة الجبائية، والدور الذي تلعبه ادارة الضرائب، فالنتيجة الجبائية تحسب من خلال النتيجة المحاسبية بعد اجراء بعض التعديلات عليها، فدور ادارة الضرائب هنا هو التأكد من صحة النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة دون ان يكون لها الحق في الحكم على نوعية التسيير وهذا هو جوهر مبدأ الحرية في تسيير المؤسسة<sup>3</sup>.

### ثانيا: مبدأ عدم التدخل في التسيير<sup>4</sup>

ان التشريع الضريبي يلزم المؤسسة بالإيفاء بالتزاماتها الضريبية تجاه ادارة الضرائب وفق الشروط المحددة مسبقا، فليس للإدارة الجبائية الحق في التدخل في نمط تسيير المؤسسة او ان تنتقد خياراتها مادامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية متى وان رأت هذه الخيارات عديمة الجدوى او سيئة الاختيار، فمثلا يحق للمسير ان يلجأ الى الاستدانة من اجل توسيع استثماراته، وبالتالي يحق له خصم فوائد القروض من الربح الخاضع حتى وان كانت الاموال الخاصة كافية للتمويل.

فمبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة اذن ينطبق على ادارة الضرائب التي يجب ان توجه مراقبتها للدفاع عن مصالح الخزينة العمومية والمتماثلة في تحصيل الضرائب والرسوم التي على عاتق المؤسسة في آجالها القانونية وبالطرق والاجراءات المعمولة بها، وذلك من خلال مراجعة التصريحات او بإجراء مراقبة على مستوى محل المكلف للتأكد من صحة الإقرارات المقدمة.

### الفرع الثاني: حدود التسيير الجبائي

ان التسيير المؤسسة لجبايتها يجب ان يتم في ظل التقيد ببعض الحدود والتي تصف الى:

#### اولا: الحدود القانونية

فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعد تعسفا قانونيا، ومن ابرز مظاهر التعسف التي يجب ان يتجنبها المسير:

<sup>1</sup>- Christine Collette, op-cit, p: 24.

<sup>2</sup>- محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 10.

<sup>3</sup>- سمية شرفي، مرجع سابق، ص: 22-23.

<sup>4</sup>- المرجع السابق نفسه، ص: 23.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

- العقود والتصرفات القانونية التي تنجم عنها اخفاء تحقيق او تحويل ارباح؛
  - تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات؛
  - التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل: تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية؛
  - التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد للإدارة والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الاطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم انها تمت في شكل بيع؛
  - استعمال اشخاص او مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي<sup>1</sup>.
- ان التعسف في استعمال الحق يختلف بشكل واضح عن الغش الضريبي وذلك لأنه لا يشكل خرقاً للالتزامات الجبائية، بل ان الهدف الضريبي منه هو الذي يجعله محل خلاف ونظر، ما من الناحية الشكلية فهو قانوني، واذا استطاعت المؤسسة ان تثبت هذا الهدف يشكل مصلحة اقتصادية لها، فإنه يصبح ملزماً لإدارة الضرائب بحيث لا يمكن تأسيس التعسف في استعمال الحق.

### ثانياً: الحدود المالية<sup>2</sup>

على المسير الجبائي للمؤسسة ان يحدد وبشكل دقيق العمليات التي تقوم بها المؤسسة حتى يتم الوقوف على درجة الخطر الذي من الممكن ان تتعرض له المؤسسة او بالأحرى متخذ القرار في الدخول في عمليات ضد مصالح المؤسسة والتي لا تقدم اي مقابل لمؤسسة هدفها الربح فالعديد من القرارات التسيير هي صحيحة من الناحية القانونية مثل نفقات مبررة بوثائق لكن عند الاخذ بعين الاعتبار الاثر الاقتصادي لها نجد انها لا تخدم اهداف المؤسسة مثل مكافآت مرتفعة للمسيرين، اعطاء قرض لإحدى الفروع، تحمل النفقات الشخصية للمسير او غيرها من القرارات التي يكون لها تأثير واضح على نتائج المؤسسة، فهذه القرارات قد تكون لها اثار مالية واقتصادية سلبية على المؤسسة والتي يمكن تصنيفها افعال غير عادية في التسيير".

ان الفعل الغير العادي في التسيير لا يشكل خرقاً للالتزامات الجبائية للمؤسسة وعليه فان النظر في هذا التصرف يكون على المستوى الاقتصادي وليس القانوني. ومن بين الافعال غير العادية في التسيير:

- تقديم قروض للمسير بدران فوائد؛
- تحمل المؤسسة لأعباء خاصة (اعباء شخصية للمسير)؛
- التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة جدا عن الاسعار الحقيقية؛
- التنازل عن الحقوق اتجاه المؤسسات ليس لها علاقات تجارية دائمة مع المؤسسة والسبب الوحيد لذلك قد يكون وجود نفس الشركاء او المسيرين في المؤسستين.

<sup>1</sup> - زواق حواس، مرجع سابق، ص: 2-3.

<sup>2</sup> - محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 15-16، بتصرف.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

نلاحظ ان تحديد التصرف الغير عادي في التسيير خضع الى الذاتية في الحكم على طبيعة القرار عادي او غير عادي، فما قد تعتبره ادارة الضرائب بأنه تصرف غير عادي قد لا يكون كذلك بالنسبة للمسير، ضف الى هذا فإن مفتش الضرائب قد لا يدرك العلاقة السببية بين القرار المتخذ ومصصلحة المؤسسة، ولهذا الاسباب حدد المشرع الجزائري الجبائي بشكل واضح الابعاء القابلة للخصم اثناء حساب النتيجة والقيمة القصوى له الابعاء<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - صالح حميدانو، مرجع سابق، ص: 99.

### المبحث الثاني: التزامات المؤسسة الجبائية

باعتبار ان النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي وبالتالي فقد الزم المكلفون بالضريبة سواء كانوا اشخاص طبيعيين او معنويين بوضع تصريجات (التزامات تصريحية) ودفع المستحقات الجبائية (التزامات تمويلية) لدى قابض الضرائب والمقابل اعطى المشرع الجبائي الجزائري للإدارة الجبائية حق الرقابة على هذه التصريجات وعليه سنتناول في هذا المبحث الالتزامات التصريحية في الجزائر باعتبار اختلافها من مؤسسة الى اخرى هذا الاختلاف مرده نوعية الضريبة التي تخضع لها المؤسسة وكذلك النظام الضريبي المتبع وسندرج هذه الالتزامات حسب الانظمة الضريبية.

#### المطلب الاول: الالتزامات التصريحية

تختلف هاته الالتزامات باختلاف نوع الضريبة التي يخضع لها المكلف، ويتم تحديدها حسب النشاط المزاوم وسنوضح ذلك في ما يلي:

#### الفرع الاول: التصريح بالوجود

يقصد بالتصريح بالوجود هو ان بمجرد نشوء المؤسسة وقيدها السجل التجاري وجب عليها التصريح بالوجود بفتح ملف لدى ادارة الضرائب الذي يثبت كيانها.

#### اولا: التصريح بالضريبة (IFU, IBS, IRG)<sup>1</sup>

ان التصريح بالوجود هو واجب يقوم بأدائه المكلف بالضريبة على (IFU, IBS, IRG) وذلك بمجرد مباشرته النشاط اي يقدم المكلفون بالضريبة في ثلاثين (30) يوما الاولى من بداية النشاط الى مفتشية الضرائب المباشرة (الادارة الضريبية) التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الادارة والمتمثل في السلسلة G رقم: 8 (série G n° 8)\*، ويكون مدعما بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد (شهادة ميلاد الاصلية)، اما بالنسبة للأجانب سواء كانوا اشخاص طبيعيين او معنويين اضافة الى شهادة الميلاد الاصلية يجب ان يرفق التصريح بنسخة مطابقة لعقد، او عقود الدراسات او الاشغال التي يتولى هؤلاء المكلفون الاجانب انجازها الجزائر عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا الى جانب مقره الرئيسي وحدة او عدة وحدات يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة يشير فيه الى كل المعلومات.

#### ثانيا: التصريح بالرسم على القيمة المضافة (TVA)

فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة فانه على كل مكلف يقوم بعمليات خاضعة لهذا الرسم ان يقدم هذا التصريح خلال ثلاثون (30) يوما من بعد عملياته، لدى مفتشية الرسوم على رقم الاعمال التي يتبع لها، وان يكون هذا في نموذج تقدمه الادارة والمتضمن للمعلومات التالية:

— اسمه ولقبه وعنوانه، واذا تعلق الامر بشركة عنوانها؛

<sup>1</sup> - المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

\* الملحق رقم (01).

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

- رقم التعريف الاحصائي للمؤسسة؛
  - طبيعة العمليات التي تجعله خاضعا للرسم على القيمة المضافة؛
  - موقع المؤسسة او المؤسسات التي يستغلها؛
  - مقوع المؤسسة او المؤسسات المصنع وكذلك اسمه وعنوانه اذا كان ينتج بواسطة الغير؛
  - موقع المحل او المحلات البيع التي يملكها؛
  - طبيعة السلع المواد او الاشياء التي ينتجها او يتاجر فيها؛
  - عنوان ومقر الشركات<sup>1</sup>.
- وكما تجدر الاشارة الى تلك المؤسسات التي تملك الفرع او عدة فروع ان تقدم تصريحا مماثلا لدى المفتشية التي يوجد بدائرة اختصاصها<sup>2</sup>.
- وفيما يخص الشركات يجب ان يرافق التصريح بنسخة مطابقة ومصادق عليها من قانون الاساسي وممضاة ومصادق عليها ايضا من طرف المسير او المدير، وفي حالة عدم النص عليها في القانون الاساسي يتم ارفاق التصريح بنسخة مطلقة ومصادقة عليها لمداولة المجلس الادارة او مجلس المساهمين<sup>3</sup>.
- وفي حالة عدم تقديم المكلف هذا التصريح في الآجال المحدد قانونيا فانه يغلق دافع الضريبة بغرامة جبائية قدرها 30000 دج<sup>4</sup>.

### الفرع الثاني: التصريح بالتنازل او التوقف عن النشاط

في حالة التنازل او التوقف عن النشاط وجب على المكلف بالضريبة التصريح كما يلي:

#### اولا: احكام عامة<sup>5</sup>

- في حالة التنازل او التوقف عن جزء او كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي، يجب على المكلفين بالضريبة ان يشعروا مفتش الضرائب الادلاء بالتصريح في اجل عشرة (10) ايام بالتوقف ابتداء من:
- اليوم الذي ينشر فيه البيع او التنازل في جريدة الاعلانات القانونية اذا تعلق الامر ببيع او التنازل عن محل تجاري؛
  - اليوم الذي يستلم فيه المشتري او المتنازل له ادارة الاستغلال اذا تعلق الامر ببيع او تنازل عن مؤسسات اخرى؛

<sup>1</sup> - المادة 51 من قانون الرسم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - المادة 53 من قانون الرسم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014

<sup>3</sup> - المادة 52 من قانون الرسم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014

<sup>4</sup> - المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>5</sup> - المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

- اليوم الذي اغلقت فيه نهائيا المؤسسات، اذا تعلق الامر بوقف النشاط؛
  - تاريخ السحب اذا تعلق الامر بسحب الاعتماد، بحيث يعد سحب الاعتماد المقرر في المادة 141 من قانون المتعلق بالنقد كإنهاء للنشاط.
- ويجب ان يحيطوا مفتش الضرائب علما بالتاريخ الذي اصبح او سيصبح فيه هذا التنازل او التوقف فعليا، وكذا عند الاقتضاء اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه.
- وايضا في حالة وفاة المكلف الخاضع للنظام الحقيقي لفرض الضريبة ان يقدم ذوي حقوق المتوفى (ورثته) المعلومات الضرورية لإعداد الضريبة في اجل ستة (06) اشهر من تاريخ الوفاة.

### ثانيا: احكام خاصة بالرسم على القيمة المضافة

يجب على كل شخص، او شركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة، التي تنقطع عن ممارسة مهنتها او التنازل عن صناعتها او تجارتها، وكذلك التي تصير مالكة، ان تقدم خلال عشرة (10) ايام التي تلي هذا التوقف او التنازل او الحيازة، التصريح الى مكتب التفتيش التي تلقى التصريح بالوجود لها<sup>1</sup>.

وايضا بالنسبة للمكلفين المذكورين اعلاه الذين انتهى خضوعهم ل: (TVA) يجب ان يرفقوا بتصريحهم بجدول مفصل للمخزون الموجود في حوزتهم على مستوى مصانعهم او مخازنهم او مستودعاتهم.

ويتعين على هؤلاء الاشخاص او الشركات اعادة دفع الرسم الخاص بالبضائع الموجودة في المخزن والتي تم ادراجها، غير انه لا يطالب بإعادة دفع الرسم في حالة الادماج او الانقسام او المشاركة او التحويل في الشكل القانوني للمؤسسة، شريطة ان تلتزم الشركات الجديدة بالوفاء بالرسم المطابق، بحسب العمليات الخاضعة للرسم<sup>2</sup>.

يجب ان تقدم التصريحات لدى مكتب مفتشية الرسوم على رقم الاعمال الذي يتبع له المكلف.

### الفرع الثالث: التصريحات الدورية والسنوية

هي عبارة عن وثيقة يستلمها المكلف من ادارة الضرائب من اجل التصريح فيها برقم اعماله وارباحه او التكاليف... الخ، ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل اثبات تستعين به هذه الاخيرة لتحديد مبلغ الضريبة المناسبة للمكلف.

بحيث جاءت التصريحات لتأخذ عدة اشكال وذلك حسب نوعية الضريبة وكيفية التصريح بها وآجال ايداعها وعلى حسن توقيت ايداعها جاء تقسيمها الى تصريحات سنوية واخرى دورية.

**1- تصريحات دورية:** وهي تصريحات تكتب من قبل المكلفين وتتضمن اسس فرض الضريبة ومبلغ الضرائب والرسوم والتي ستسدد وهي:

<sup>1</sup> المادة 58 من قانون الرسم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> اسيا العقون، دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الوفاء بالالتزامات الجبائية للمؤسسة (حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار ENTP بحاسي مسعود)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، ص: 53.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

**1-1 التصريح (G50)<sup>1</sup>:** ويكون هذا التصريح شهريا او ثلاثيا (فصليا)، ذو لون ازرق في شكل نموذج السلسلة G رقم: 50 (Série G n° 50)\* تمنحه ادارة الضرائب، والذي يقوم مقام حافظة اشعار بالتسديد، أي يعد بمثابة جدول اشعار خاص، ويشمل كل الضرائب والرسوم المدفوعة فورا عن طريق الاقتطاع من المصدر.

حيث يجب على دافعي الضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي والنظام العام للرسم على القيمة المضافة (TVA) اضافة الى اصحاب المهن الحرة المعنيين بالدفع الضرائب والرسوم فورا او عن طريق الاقتطاع من المصدر ايداع هذا التصريح لدى قابضة الضرائب المختصة ودفع المبالغ المتقابلة خلال عشرين (20) يوما الاولى من الشهر الذي يلي الشهر استحققت فيه الحقوق الجبائية او الذي تم فيه حسم الاقتطاعات من المصدر.

وإذا كان مبلغ الحقوق المدفوعة خلال السنة الموالية ان يصرح ويدفع هذه الحقوق في عشرين (20) يوما من الشهر الموالي للثلاثي (الفصل) المدني ايضا.

وإذا اقتضى اجل ايداع التصريح في يوم عطلة قانونية فإن الاجل يؤجل الى اول يوم عمل يليه. ويتضمن هذا التصريح كل من:

- اسم ولقب المكلف؛
- طبيعة ونوع النشاط، عنوانه ومقر النشاط؛
- الشهر الذي تم فيه النشاط<sup>2</sup>؛
- الرسم على النشاط المهني؛
- التسبيقات على الحساب للضريبة على الارباح الشركات؛
- الضريبة على الدخل الاجمالي للأجور والاقتطاعات الاخرى من المصدر (IRG)(IBS)؛
- حق الطابع؛
- الضرائب والرسوم غير الواردة اعلاه؛
- الرسم على القيمة المضافة (TVA)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - آسيا العقون، مرجع سابق، ص: 53.

\* الملحق رقم (02).

<sup>2</sup> - **guide pratique des déclarations fiscal**, Ministre des finances, direction général des impôts, 2014, p: 16-17.

<sup>3</sup> - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2012، ص: 51.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

**1-2 التصريح (G50 A):** وهو تصريح شهري او ثلاثي، ذو لون بيني في شكل نموذج السلسلة G رقم:

50 A (Série G n° 50 A)\*، خاص بدفعي الضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة والمؤسسات العمومية ويمكن القول انه نموذج مبسط عن (G50)، والمتضمن ل<sup>1</sup>:

- الرسم على النشاط المهني (TAP)؛

- الدفع الجزائي؛

- اقتطاعات من المصدر للضريبة على الدخل الاجمالي (IRG/Salaire)؛

- اقتطاعات اخرى من المصدر الضريبية على الدخل الاجمالي (IRG)؛

- اقتطاعات من المصدر للضريبة على ارباح الشركات.

**2- التصريحات السنوية:** اذا قلنا تصريحات السنوية فإننا نخص بالقول الدخل الاجمالي وتصريحات المهنة خاصة، التصريحات بأرباح الشركات.

**1-2 التصريح الدخل الاجمالي:** على الاشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي ان يقوموا بإيداع

تصريح مقدم من طرف الادارة الضريبية يتضمن مداخيلهم الاجمالية حسب النموذج سلسلة G رقم: 01

(Série G n°01)\* لدى مفتش الضرائب التابعين لها (مكان الاقامة)، وهذا في اجل على الاكثر يوم 30

افريل أي قبل الفاتح ماي من كل سنة، بحيث يقدم هذا النموذج من قبل ادارة الجبائية وذلك من اجل اقرار

اساس هذه الضريبة.

عندما ينتهي اجل ايداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق الى اليوم الاول المفتوح الموالي.

ويخضع لهذا الالتزام ايضا الاجراء الذين يتقاضون فضلا عن اجرهم الرئيسي والمنح او التعويضات المتعلقة

به، مداخيل اجرية او غير تجارية، ما عدا:

- الاجراء الذين يتقاضون اجرا وحيدا؛

- الاشخاص الذين يمارسون فضلا عن نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاطا تعليميا او يقومون ببحث بصفتهم

مستخدمين مؤقتين او شركاء في مؤسسة تعليمية<sup>2</sup>؛

**2-2 التصريحات المهنية الخاصة:** وتخص هذه التصريحات اصحاب الارباح الصناعية والتجارية، الارباح

الغير تجارية، الاجور المرتبات المداخيل الفلاحية.

• **التصريح بالأرباح الصناعية والتجارية:** فحسب الانظمة فإن المكلف يقدم تصريحاته كالآتي:

\* الملحق رقم (03).

<sup>1</sup> - **guide pratique des déclarations fiscal**, Ministre des finances, direction général des impôts, 2012, p: 52.

\* الملحق رقم (04).

<sup>2</sup> - المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

- حسب النظام المبسط: حسب ما جاء في نص المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة انه يخضع لهذا النظام المكلفون الذين لا يتجاوز رقم اعمالهم ثلاثون (30) مليون دينار والغير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة.

يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لنظام المبسط السابق ذكرهم، تقديم تصريح حسب النموذج سلسلة G رقم: 11 (Série G n°11ter) \* على الاكثر يوم 30 افريل من كل سنة، يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة الجارية او السنة المالية السابقة، واذا حققت المؤسسة خسارة، يقدم تصريح متضمن مبلغ الخسارة ضمن نفس الشروط<sup>1</sup>.

- حسب النظام الربح الحقيقي: ويخص الاشخاص الذين لا يخضعون للنظام المبسط ويتجاوز رقم اعمالهم (30.000.000 دج)<sup>2</sup>، مما يلزم المكلفين بالضريبة ايداع تصريحتهم المتضمنة للربح الصافي للسنة او السنة المالية السابقة، واذا سجلت المؤسسة عجز يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط<sup>3</sup>، في اجل لا يتعدى 30 افريل، ويكون هذا في النموذج سلسلة G رقم: 11 (Série G n°11) \* وهنا تجدر الاشارة الى انه نفس التصريح في النظام المبسط ونجد الفرق الملاحظة الموجودة بين قوسين، فعوضا ان نجد كلمة النظام المبسط نجد كلمة نظام الربح الحقيقي<sup>4</sup>.

- حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة: يحدد رقم الاعمال ولستين متتاليتين الربح الخضع للضريبة تحديدا جزافيا بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين لا يزيد رقم اعمالهم على (10.000.000 دج)<sup>5</sup>، بحيث يتعين علة المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اکتتاب وارسال الى مفتش الضرائب التابع لو مكان ممارسة النشاط تصريحا خاصا والمتمثل في النموذج سلسلة G رقم: 12 (Série G n°12) \*، وذلك قبل 01 فيفري من كل سنة<sup>6</sup>.

● التصريح بالأرباح غير التجارية: ويخص الاشخاص الذين يزاولون المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع اصحابها بصفة التاجر، بحيث يتأتى منها ارباح المهن التي تلعب فيها العمليات الفكرية دورا هاما، والمتمثلة في الممارسة الشخصية لعلم او فن، كالأطباء البيطريون المحامون الموثقون والمستشارون الجبائيون وخبراء المحاسبة... الخ<sup>7</sup>.

\* الملحق رقم (05).

<sup>1</sup> - المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>3</sup> - المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

\* الملحق رقم (06).

<sup>4</sup> - المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>5</sup> - منصور بن اعمار، اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2011، ص: 32.

\* الملحق رقم (07).

<sup>6</sup> - المادة 01 من قانون الاجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>7</sup> - حميدة بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، 2010، ص: 23.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

● **التصريح بالأجور والمرتبات<sup>1</sup>**: يجب على كل شخص طبيعي او اعتباري، يدفع اجور او مرتبات او تعويضات او اتعاب او معاشات او ريوعا عمرية ان يقدم لمفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود مسكنه او مقر مؤسسته او المكتب الذي اجرى الدفع خلال السنة او السنة السابقة، على الاكثر يوم 30 افريل من كل سنة جدولاً بنا فيها حامل معلوماتي يتضمن بالنسبة لكل واحد من المستفيدين، البيانات التالية:

- الاسم واللقب والعمل والعنوان؛

- الحالة العائلية؛

- المبلغ الاجمالي قبل خصم الاشتراكات في التأمينات الاجتماعية والاقتطاعات الخاصة بالتقاعد؛

- المبلغ الصافي بعد خصم هذه الاشتراكات والاقتطاعات، للمرتبات والاجور والمعاشات المدفوعة خلال السنة المالية المعتبرة؛

- مبالغ الاقتطاعات التي تتم من اجل ضريبة الدخل على المرتبات والاجور المدفوعة؛

- الفترة التي تطبق عليها المدفوعات عندما تقل هذه الفترة عن سنة واحدة.

● **التصريح بالمداخيل الفلاحية**: من قانون الاجراءات بموجب نص المادة 11 إنه على كل مستثمر فلاح

او مربي مواشي ان يقدم تصريحا خاصا بإيراداته الفلاحية حسب النموذج سلسلة G رقم: 15

(Série G n°15) المقدم من طرف الادارة الضريبية، ويرسله الى مفتش الضرائب بمكان وجود مستثمرته

على الاكثر يوم 30 افريل من كل سنة متضمنا، البيانات التالية<sup>2</sup>:

- المساحة المزروعة حسب نوع المزروعات وعدد النخيل المحصى؛

- عدد الرؤوس حسب الفصائل : بقر، غنم، الداجن والارانب؛

- عدد خلايا النحل؛

- الكميات المحققة من نشاط تربية المحار وبلح البحر واستغلال الفطريات وسرايب دخل وخارج الوطن.

**3- التصريح بأرباح الشركات**: يتعين على الاشخاص المعنيون الخاضعون للضريبة على ارباح الشركات ايداع

تصريح حسب نموذج سلسلة G رقم: 04 (Série G n°04)\* متضمنا المبلغ الربح الخاضع للضريبة

الخاص بالسنة المالية السابقة، وهذا هذا قبل يوم 30 افريل على الاكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب

الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة او الاقامة الرئيسية لها، وفي حالة ما اذا سجلت المؤسسة عجزا، فانه

يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 75 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - المادة 11 من قانون الاجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

\* الملحق رقم (08).

<sup>3</sup> - المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

### المطلب الثاني: الالتزامات التمويلية

تختلف التزامات المكلف بالضريبة باختلاف طبيعتها فالالتزامات التمويلية اخذت صبغتها من اثرها على الخزينة الدولة، فإثناء اداء المكلف (المؤسسة) بواجباته اتجاه الادارة الضريبية بتسديد ما عليه من ضرائب، فحسب نوع الضريبة التي يخضع لها المكلف يمكن حصر هاته الالتزامات في الضريبة على الدخل الاجمالي، الضرائب على ارباح الشركات، الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

### الفرع الاول: تسديد الضريبة على الدخل الاجمالي

إثناء اداء المكلف للضريبة التي تقع على عاتقه وجب عليه التقيد ببعض الضوابط وذلك بخصوص الآتي:

### اولا: نظام التسبيقات على الحساب

استنادا لما جاء في نص المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نجد:

- 1- مبلغ التسبيق: 30% من الحصص الضريبية المفروضة على دافع الضريبة عن طريق الجداول المتعلقة بالسنة الاخيرة التي وجبت عليه الضريبة فيها.
- 2- رصيد التسوية: الحقوق المستحقة يتم خصمها في التسبيقات التي دفعت من قبل.
- 3- اجل التسديد: وتقدم تسبيقات وفقا للتواريخ التالية:
  - 1-3 التسبيق الاول: من 15 فيفري الى 15 مارس.
  - 2-3 التسبيق الثاني: من 15 ماي الى 15 جوان.
  - 3-3 رصيد التسوية: يستحق في اول يوم من الشهر الثالث الذي يلي يوم وضع الجداول في التحصيل.
- 4- مكان التسديد: صندوق قابض الضرائب التابع له المكلف.

### ثانيا: الاقتطاع من المصدر:

يتم الاقتطاع من المصدر حسب معدلات في الجدول رقم(-) من المبحث الاول في الفصل التمهيدي يحددها نص المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

### الفرع الثاني: تسديد الضريبة على ارباح الشركات

إثناء اداء المكلف للضريبة التي تقع على عاتقه وجب عليه التقيد ببعض الضوابط وذلك بخصوص الآتي:

### اولا: التسبيقات على الحساب (الاقساط المؤقتة)<sup>1</sup>.

إثناء اداء المكلف للضريبة التي تقع على عاتقه وجب عليه التقيد ببعض الضوابط وذلك بخصوص الآتي:

- 1- مبلغ التسبيق: يساوي مبلغ التسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المختصة عند تاريخ استحقاقها، او بالربح المحقق في الفترة الاخيرة لفرض الضريبة اذا لم يحصل ختم لأي سنة مالية وهذا ما جاء في الفقرة (03) من نص المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 2- رصيد التسوية: الحقوق المستحقة يتم خصمها في التسبيقات التي دفعت من قبل.

<sup>1</sup> - المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

3- اجل التسديد: وتقدم تسبيقات وفقا للتواريخ التالية:

3-1 التسييق الاول: من 20 فيفري الى 20 مارس.

3-2 التسييق الثاني: من 20 ماي الى 20 جوان.

3-3 التسييق الثالث: من 20 اكتوبر الى 20 نوفمبر.

وذلك من السنة الموالية للتي حققت فيها الارباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة وهذا ما جاء في الفقرة (02) من نص المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2014.

3-4 رصيد التسوية: يستحق في اول يوم من الشهر الثالث الذي يلي يوم وضع الجداول في التحصيل.

مكان التسديد: صندوق قابض الضرائب المختص من طف دافعي الضريبة الخاضعين للضريبة غلى ارباح الشركات دون اخطار مسبق.

### ثانيا: الاقتطاع من المصدر<sup>1</sup>

حدد نص المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2014 في الفقرة (02) معدلات الاقتطاع من المصدر كالتالي:

- 10%، بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات. ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛

- 40%، بالنسبة المداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛

- 20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر. يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛

- 24%، بالنسبة:

- للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛

- للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر؛

- للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك؛

- 10%، بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.

غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

اجل التسديد: خلال 20 يوم الاولى التي تلي الشهر او الثلاثي الذي تستحق فيه هذه الحقوق.

<sup>1</sup> - المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

مكان التسديد: صندوق قابض الضرائب المختلفة التابع لمقر او سكن الاشخاص، الشركات، المؤسسات والجمعيات الخاضعة لهاته الضريبة.

### الفرع الثالث: تسديد الرسم على النشاط المهني<sup>1</sup>

يختلف دفع ضريبة الرسم على النشاط المهني باختلاف المداخيل الناتجة عن النشاط الممارس سواء صناعي خدمي او مهن حرة، إن اداء هذه الضريبة يكون شهري او ثلاثي (فصلي) حسب رقم الاعمال المحقق فهي في مجملها تخضع لنسبة 2%.

اجل التسديد: خلال 20 يوم الاولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحقق خلاله رقم اعمال او ايرادات المهنية وهذا ما جاء في نص المادة 359 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2014. مكان التسديد: صندوق قابض الضرائب لمكان ممارسة النشاط.

### الفرع الرابع: تسديد الرسم على القيمة المضافة

يدفع الرسم على القيمة المضافة حسب النظام العام او النظام الاقساط الوقتية وذلك حسب نفس المعدلات في النظامين التي سبق توضيحها في المبحث الاول من الفصل التمهيدي ففي كل نظام نجد:

#### اولا: النظام العام<sup>2</sup>

1- اجل التسديد: خلال 20 يوما الاولى من كل شهر.

2- مكان التسديد: صندوق قابض الضرائب المختلفة التابع لها مقر او سكن المكلف بالضريبة.

#### ثانيا: نظام الاقساط الوقتية<sup>3</sup>

هذا النظام يفرض على المكلف ايداع كل شهر تصريح يوضح فيه نسبة رقم اعمال الخاضع للضريبة يساوي الجزء الثاني عشر لرقم الاعمال المحقق خلال السنة السابقة.

1- اجل التسديد: التسييق الشهري خلال 20 يوم الاولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي حقق فيه رقم الاعمال.

رصيد التسوية: يستحق قبل يوم 25 افريل من السنة.

2- مكان التسديد: صندوق قابض الضرائب المختلفة التابع لها مقر او سكن المكلف بالضريبة.

### المطلب الثالث: التزامات اخرى

باعتبار النظام الضريبي هو نظام تصريحي اذ اعطى المشرع حرية مراقبة التصريحات من حيث تحديد الوعاء وطريقة حساب الضريبة... الخ، وعليه تكون المؤسسة في اتصال دائم مع ادارة الضرائب للرد على الاستفسارات وتقديم التوضيحات لمفتش ادارة الضرائب وهذه المهمة تؤكل للمسير الجبائي في المؤسسة، فالتحكم في هاته

<sup>1</sup> - المادة 359 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - المادة 76 من قانون الرسم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>3</sup> - المادة 103 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

الالتزامات من حيث الرد عن المراسلات في الآجال المحددة وتقدم التبريرات اللازمة هذا ما ينعكس بالإيجاب على سمعة المؤسسة اتجاه الادارة الضريبية سنحاول طرح بعض اهم الالتزامات الاخرى للمؤسسة حسب الوضعية اتجاه الادارة الضريبية في ما يلي:

### الفرع الاول: في حالة مراقبة التصريحات

عند مراقبة تصريحات المكلف من طرف ادارة الضرائب هناك التزامات وجب عليه القيام بها التي نبرز اهمها في الآتي:

- يجب على المؤسسات او الهيئات المعنية التي ليست لها صفة التاجر وتدفع اجورا واتعاب ومرتبات تقدم الى الادارة الجبائية في حالة الطلب على الوثائق والدفاتر المحاسبية التي تتوفر عليها<sup>1</sup>؛
- تلتزم المؤسسة (المسير) بالرد على الطلبات الكتابية وبشكل صريح الواردة من المفتش الذي يقوم التبريرات اللازمة وتوضيح الغموض في مدة لا تقل عن 30 يوم من تاريخ استلام الطلب للتوضيح؛
- وفي حالة قيام المفتش بتصحيح التصريحات واستلام المكلف التصحيح المقرر القيام به وكذلك اعادة تقييم الاسس الضريبية يقوم المكلف بالإعلان عن موافقته او تقديم ملاحظاته في اجل 30 يوم من تاريخ استلام هذا الاشعار بإعادة التقويم حيث يعتبر عدم الرد في هذه الآجال بمثابة قبول ضمني<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: في حالة التحقيق في المحاسبة

- في حالة قيام ادارة الضرائب بالتحقيق في المحاسبة يلتزم المسير ب<sup>3</sup>:
- وضع تحت تصرفهم كل نسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة التي تستعمل كتوضيحات وتبريرات من قبل المؤسسة وذلك بعد اشعار تتلقاه من الادارة الجبائية يعطيها 10 ايام من تاريخ استلام الاشعار بالتحضير ولاستعداد للتحقيق بتوفير المكان والوثائق اللازمة لذلك؛
- بعد استلام المكلف اشعار بإعادة التقويم المنصوص عليه في الفقرة (06) من المادة 20 من قانون الاجراءات المتضمن لإعادة التقويم لأسس الضريبة والذي يكون مفصلا بقدر كاف ومعللا، وبناء على ذلك يلتزم المسير بتقديم ملاحظاته او اعلان قبوله لها وفي اجل اربعين (40) يوم من تاريخ استلام الاشعار ويعد عدم الرد بمثابة قبول ضمني؛
- حضور الاجتماع للتأشير محضر نهاية التحقيق في عين المكان ويمكنه الاستعانة بمستشار جبائي.

### الفرع الثالث: التحقيق المصوب في المحاسبة

ويكون هذا النوع من المراقبة على نوع من انواع الضرائب لفترة كاملة او جزء منها غير متقدمة او لمجموعة عمليات او معطيات محاسبة لمدة تقل عن (01) سنة جبائية فخلال قيام الادارة الضريبية بهذا التحقيق فاهن على المسير بالالتزام:

<sup>1</sup> - المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>3</sup> - المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

- يلتزم مسير المؤسسة بتقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول تسليم او الطلبات المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والاتاوى المتعلقة بالتحقيق وهذا في اجل 10 ايام من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق للتحضير والاستعداد له<sup>1</sup>؛
- تأشير محضر نهاية عمليات التحقيق في عين المكان من قبل المسير المؤسسة؛
- يلتزم المسير بإرسال ملاحظاته او قبوله بأجل 30 يوم وذلك ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بإعادة التقويم<sup>2</sup>.

### الفرع الرابع: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

- اثناء قيام الادارة الجبائية بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يلتزم المسير ب<sup>3</sup>:
- تحضير الوثائق المطلوبة وكذا الظروف المناسبة لاستقبال المحققين وذلك بعد استلامه للأشعار بالتحقيق المرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية خلال 15 يوم من تاريخ استلام الاشعار؛
- بعد استلام المسير لنتائج هاته الرقابة الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي عن طريق رسالة مضمونة مع اشعار بالاستلام يتعين عليه وفي اجل اربعين (40) يوم تبليغ الادارة بملاحظاته او قبوله حيث يعتبر عدم الرد في هذه الآجال بمثابة قبول ضمني.

<sup>1</sup> - المادة 20 مكرر 01 من قانون الاجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - المادة 20 مكرر 02 من قانون الاجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>3</sup> - المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

### المبحث الثالث: الخطر الجبائي

ان نشاط المؤسسة الاقتصادية اثناء حياتها يتخلله عدة احداث تختلف باختلاف طبيعتها والاثر الذي تتركه، ففي اطار قيام المسؤولين بمهامهم في تحقيق الاستقرار وتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة والوصول الى اهداف المسطرة تعترض المؤسسة بعض العراقيل التي يمكن ان تحول دونها ودون استمراريتها، لذا وجب الحذر من قبل المسيرين في اتخاذ قراراتهم التي يمكن ان تكون تهديد بالنسبة للمؤسسة، وهذا ما يعرف بالخطر الذي الكامن في عبء يتقل كاهل المؤسسة وتعترض سبيلها.

فأثناء قيام المؤسسة بتسييرها لموارد ومصالحها نبرز الجانب الجبائي الذي يؤثر بصفة مباشرة على مركزها المالية، لذا وجب عليها الحذر من الوقوع في الاحطاء وتفادي الهفوات التي من الممكن ان تضعها في موقف لا يتماشى والتشريعات الجبائية وبالتالي الوقوع في الخطر المتمثل في نتائج الرقابة التي تقوم بها ادارة الضرائب وهذا ما يترتب عليه عقوبات وغرامات مالية.

وبهذا الصدد جاء هذا المبحث تحت عنوان الخطر الجبائي وضم ثلاث مطالب تدور حول مفهوم الخطر الجبائي، مصادره وسبل الحد منه.

### المطلب الاول: مفهوم الخطر الجبائي

ان التغيرات التي يشهدها محيط المؤسسة تجبرها على التكيف معها لغرض التقليل من حدة المخاطر خصوصا الجبائية منها، فإن عملية اتخاذ القرار التي يخوضها المسير تضعه امام عقبات تعود بالسلب على المؤسسة، وهذا ما يضعها في موقف تجد نفسها فيه مجبرة على تحمل النتائج من تلك المخاطر، بحيث إن ضرورة التسيير الجبائي في المؤسسة كان وليد التغيرات التي يشهده محيطها لغرض التقليل من حدة المخاطر الجبائية.

فالتسيير الجبائي يرتبط بمدى احترام ومطابقة القرارات الجبائية المتخذة من طرف المؤسسة للقواعد الجبائية، التي تؤدي في حالة مخالفتها الى الرقابة الجبائية على درجة صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المؤسسة.

ومن خلال ما سبق ذكره وسعينا لتحديد مفهوم الخطر الجبائي وجدنا الخطر يعرف على انه:

احتمال وقوع حدث ذو تأثيرات سلبية على الاهداف ال تصبو الى بلوغها المؤسسة<sup>1</sup>، عندما يكون هناك احتمال لأكثر من نتيجة والمحصلة النهائية غير معروفة نقول هناك خطر<sup>2</sup>، وبالنظر الى الجانب الجبائي للمؤسسة، يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الالتزامات نحو الادارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقيدها بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع، او من عدم الفهم الجيد او سوء ترجمة نصوص التشريع

<sup>1</sup> - يوسف هامش وناصر دادي عدون، اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الاولى، دار الخمدية العامة للطباعة، الجزائر، 2008، ص: 31.

<sup>2</sup> ليلي ريمة هيدوب، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الابار ENTTP)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2012، ص: 53.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

الجبائي او بغرض الغض او التهرب الجبائي، الامر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة عن تشويه سمعتها امام الادارة الجبائية، الى تكبدها الاعباء اضافية تتمثل في العقوبات والغرامات<sup>1</sup>، وهي تلك المتخلفة عن الرقابة الجبائية التي هي عبارة عن مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة<sup>2</sup>. ان من الضروري على المسير احترام التشريع الجبائي اثناء قيامه بمهامه في اتخاذ القرارات التي من شأنها ان تحدد الوضعية الجبائية للمؤسسة للخطر الجبائي الذي هو تلك التكاليف الاضافية التي تتكدها المؤسسة نتيجة عدم التزامها واحترامها للقواعد الضريبية<sup>3</sup>.

اذن فالخطر الجبائي يتمثل في عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفاعلية الجبائية نتيجة عدم معرفة الاجراءات التي تمكن المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فالخطر الجبائي هو نتيجة طبيعية لتعقد وعدمك استقرار التشريع الجبائي المطبق على المؤسسة مما يؤدي الى عدم الانسجام والشفافية<sup>4</sup>.

**جدول رقم: (1-1): يوضح تعريف الخطر الجبائي وتأثيره على الاطراف ذات العلاقة.**

الخطر الجبائي	مستوى الخطر الجبائي	تأثير الخطر الجبائي على أصحاب المصلحة
عدم تماشي مع القانون	مالي: رسوم، غرامات	المساهمون، المسيرون، العمال
	سمعة المؤسسة: تسيير سيء	المساهمون، الجمهور
عدم فعالية التسيير	مالي: انخفاض الربح	المساهمون، المسيرون، العمال
	سمعة المؤسسة: انخفاض سعر السهم	المساهمون، الجمهور
التقارير الضريبية الغير دقيقة	مالي: عدم دقة الأرباح	المساهمون، المسيرون، العمال
	سمعة المؤسسة: الوضعية المالية غير دقيقة	المساهمون، مستعملي القوائم المالية

المصدر: لعناق احمد، المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة (دراسة حالة الجزائرية لصناعة الانابيب *Alfapipa ghardaia*)، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص: 69.

<sup>1</sup> - يوسف مامش وناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 37.

<sup>2</sup> - منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص: 13.

<sup>3</sup> - نبيلة هببة، تسيير الخيارات الجبائية في المؤسسات الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة نفضال حاسي مسعود)، مذكرة ماستر، غير منشورة، 2011، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص: 55.

<sup>4</sup> - عبد القادر حفاي، تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة حالة شركات الاموال في اطار التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الاغواط، الجزائر، 2004، ص: 28.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

### المطلب الثاني: مصادر الخطر الجبائي وانواعه

قد تمهد المؤسسة من قبل عدة عوامل سواء داخلية او خارجية، وهذه العوامل بدورها من المحتمل ان تؤثر على اهداف المؤسسة وهذا ما يستوجب اخذ الحذر بتحديد مصادر هاته المخاطر التي تكون عرضة لها. يعتبر الخطر الجبائي هو نتيجة سلوك المؤسسة (المسير الجبائي) سلوك معين بخل بمسؤولياته الجبائية يكلف المؤسسة اعباء تتحملها وهذا ناجم عن عدة اسباب نجملها في عنصريين هما:

- مخاطر ناجمة عن ضعف التسيير في المؤسسة؛
- مخاطر ناجمة عن تعقد التشريع الضريبي.

### الفرع الاول: مصادر الخطر الجبائي

ان الخطر الجبائي هو نتيجة تصرف معين يضع المؤسسة في موقف غير قانوني بغض النظر عن النوايا سواء كان هذا التصرف عمدي او غير عمدي، ومن مصادره:

#### اولا: مخاطر ناجمة عن ضعف التسيير

ان كفاءة المسير وبراعته تعد من اهم الضمانات لاستمرارية المؤسسة الاقتصادية ونموها وذلك باتخاذ القرارات المهمة في وقتها المناسب، فأتناء ادائه مهمته وجب عليه امعان النظر في شتى الجوانب التي قد ترجع بالفائدة على المؤسسة فمن الناحية الجبائية على المسير ادراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة قرارات تمويلية سليمة ورشيدة. فعدم التحكم في التسيير الجبائي من اهم المخاطر الجبائية التي تعترض المؤسسة الجزائرية لعدة اسباب منها<sup>1</sup>:

- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه عادة ما يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية، ونظرا للحجم الكبير من الاعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم فإنهم يضطرون لوضع الجانب الجبائي في موضع هامشي من دائرة اهتمامهم وهذا ما ينعكس في عدم الدراية التامة بالجانب الجبائي و من خلال ضعف تكوين المسير في هذا الجانب، زكما هو الحال في المؤسسات الجزائرية فمعظمها تلقي مسؤولية جانبها الجبائي الى المحاسب المتعاقد معه، فالمحاسب بطبيعته لا يتعامل مع مؤسسة او هيئة واحدة فقط بل العديد من المؤسسة هذا ما قد يقلل من اهتمامه بشتى الجوانب في المؤسسة ومما يعود عليها ذلك بالوقوف احيانا امام مخاطر جبائية توقعها في مآزق كبيرة قد تؤدي الى افلاسها احيانا؛

- نتيجة المكانة الغير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن اولويات المؤسسة الجزائرية، فإن ذلك قد يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم ايداع التصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة قانونا؛

- ان اهتمام المسيرين باستمرارية المؤسسة وبقائها بتعزيز قدرتها التنافسية من خلال توجيه كل الموارد المالية لخدمة هذا الهدف احيانا على حساب المصالح الاخرى مما يؤدي بهم غالبا الى تأجيل دفع الضرائب المستحقة

<sup>1</sup> - عبد القادر حفاي، مرجع سابق، ص: 113، بتصرف.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

للاستفادة من السيولة مما يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام تجاه الادارة الضرائب وهذا ما يتجلى في سوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم كفاءة المسيرين؛

- دخول اصحاب القرار في المؤسسة على صفقات في اطار نشاطاتها، ومن المعلوم ان هاته الصفقات تتم عن طريق المناقصة، مما يدفع بالمؤسسات لتخفيض الاسعار قصد ترجيح عرضها والفوز بالصفقة وذلك دون اجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها اخيرا الى المراهنة على التهرب بعدم دفع الضرائب وتأخيرها وهذا ما قد يؤدي بها الى الافلاس جراء المخاطر الجبائية التي تعترضها.

### ثانيا: مخاطر ناجمة من التشريع الضريبي<sup>1</sup>

عند الحديث عن المخاطر الجبائية من جهة التشريع الضريبي وبالأحرى الجزائري فإننا نجد عدة مخاطر نوجزها على حسب مصدرها فمنها ما هو ناجم عن تعقد النظام الضريبي ومنها

**1- مخاطر ناجمة عن تعقد النظام الضريبي:** ان كثرة وتعدد الضرائب يدفع المؤسسة الى اتباع اجراءات جد معقدة للقيام بتصريحاتها المختلفة لكل انواع الضرائب الخاضعة لها، وايضا ارتفاع معدلات الضرائب مما يشكل ضغط جبائي على المؤسسات خاصة في ظل وضعية جديدة للتنافسية الجبائية.

وهذا التعقيد راجع الى الحجم الهائل للنصوص القانونية التي تحكم مختلف انواع الضرائب والرسوم، كما ان عدم استقرار القواعد الضريبية التي تنظم الاسس الضريبية تترك مجالا لتأويلات كبيرة خاصة اثناء التطبيق، كما ان التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مرتبطة، وتحتوي الكثير من الغموض والتعقيد ومتضمن لثغرات كثيرة، الامر الذي يجعل مهمة المكلف في اداء واجبه اتجاه الادارة الضريبية لا يكون دقيق وذلك راجع الى صعوبة فهمه وتفسيره للنصوص التشريعية وهذا يعود على المكلف بالسلب ويضعه وجها لوجه مع الخطر الجبائي.

**2- مخاطر ناجمة عن عدم ثبات التشريعات الجبائية:** ان عدم ثبات التشريعات الضريبية يؤدي الى نشوب اخطار ضريبية نتيجة عدم علم المؤسسة لهاته التغيرات او التعديلات، وهذا ما قد يكون عائق امام المؤسسة يعرقلها في بناء سياستها واستراتيجيتها على المدى الطويل.

ولعل خير دليل على هذا نجد التشريع الضريبي الجزائري وما عرفه في السنوات 1993، 1995، 2001 في ما يخص القوانين المالية على التوالي ل: 45، 49، 19 اجراء ضريبي بين تعديل، الغاء واتمام، والى تأسيس ضرائب جديدة وهي:

- الرسم على الانشطة الملوثة الخطيرة على البيئة (قانون المالية لسنة 1992)؛
- مساهمة التضامن الاجتماعي الوطني (قانون المالية لسنة 1994)؛
- الاتاوة على استعمال الماء (قانون المالية لسنة 1996)؛
- الرسم على السكن في الولايات الكبرى (قانون المالية 1997).

<sup>1</sup> - يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة المسيلة، الجزائر، ص: 83.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

3- مخاطر ناتجة عن عدم كفاءة الادارة الضريبية: ان النظام الضريبي الاحسن تصورا لا يكون له قيمة الا بفضل الادارة التي تطبقه، وعليه فإن عدم كفاءة الادارة الضريبية التي تتجلى في عدم توفر العنصر البشري المؤهل وعدم توفر الامكانيات المادية اللازمة من شأنه ان ينشئ المخاطر الضريبية للمؤسسة في ظل سوء فهم المواد القانونية واختلاف تفسيراتها من جهة الى اخرى مما يؤدي الى دخول المؤسسة دائرة الخطر

### الفرع الثاني: انواع الخطر الجبائي

فباختلاف مصادر الخطر يمكن تصنيف الخطر كما يلي:

#### اولا: مخاطر نقص الفعالية الجبائية

ان الفعالية الجبائية هي مدى استفادة المؤسسة من لامتيازات التي يقرها المشرع، وللاستفادة من هذه الامتيازات الجبائية وضع المشرع شروط قبلية كإيداع التصريحات في وقتها المحدد واخرى بعدية كتسديد ما عليها في من ضرائب دون تأخير، ومن هنا فان مدى حرص المؤسسة على توفير الشروط نستطيع ترجمته كإحدى اوجه في الفعالية الجبائية، نراها في اختيار المؤسسة لمصادر تمويلها يمكن ان يعكس لنا مدى كفاءة المسير، فاختيار المؤسسة لمصادر تمويلها يكون باستغلال السياسة الجبائية بالمفاضلة بين الخيارات الممنوحة في هذا الاطار والخروج بخيار يخدم اهداف المؤسسة ومصالحها.

فالقانون الجبائي يعطي للمؤسسة بعض الحرية او هامش حركة يسمح لها بالحصول على الامتيازات الاقتصادية من اجل تعظيم الخيار، مما يساعد المؤسسة على امكانية الاختيار بين العديد من البدائل مثل الخضوع للرسم على القيمة المضافة ام لا، وطرق حساب الاهتلاك بأحسن خيار للمؤسسة للوصول الى الفعالية الجبائية<sup>1</sup>.

فسوء الاستغلال لهاته الخيارات المتاحة عائد الى القائم بالمفاضلة بين الخيارات او الامتيازات المتاحة وهو المسير الذي ينتقي اما خيار يتماشى واستراتيجية العامة للمؤسسة وهذا الهدف المنشود او الوقوع في خطر من خلال اختيار لا يتلاءم ومتطلبات المؤسسة واهدافها وهذا راجع الى عدم الدراية التامة للمسير بالتشريعات القانونية مما يقلل الفاعلية الجبائية ويحرم المؤسسة من الحصول على الامتيازات الجبائية التي تسمح بتخفيف الديون الضريبية، وباعتبار ان الضريبة تكلفة لها تأثير مباشر على خزينة المؤسسة مما يوجب عليها تحسين التسيير الجبائي واعطائه اهمية اكبر<sup>2</sup>، ومثال الاتي يعطي صورة اوضح:

مثال: من نص المادة 13 من قانو الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فانه تستفيد الانشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلة للاستفادة من اعانة "ANSEJ" او "ANGEM" او "CNAC" من اعفاء كلي من الضريبة على الدخل الاجمالي لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال وتمدد مدة الاعفاء بستة (06) سنوات اذا كانت هذه الانشطة تمارس ابتداء من اريخ الشروع في الاستغلال

<sup>1</sup> - صابر عباسي، مرجع سابق، ص: 14.

<sup>2</sup> - المرجع السابق نفسه، ص: 14-15.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

اذا كانت هذه الانشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تمدد مدة الاعفاء بسنتين (02) عندما يكون يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الاقل لمدة غير محددة.

ويترتب على عدم احترام هاته التعهدات المتعلقة بعدد مناصب العمل، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد وهذا ما يظهر نقص الفاعلية الجبائية.

### ثانيا: مخاطر عدم الانتظام الضريبي<sup>1</sup>

ان الانتظام الضريبي هو اداء الواجبات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة تجاه الادارة الضريبية وفقا للنصوص التشريعات الجبائية والمتمثلة في دفع المستحقات في آجالها المحددة.

وبما ان النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي نجده يفرض على المؤسسات التزامات جبائية محددة وفقا لنظام خضوعها ونوعية الضرائب الخاضعة لها، فبمجرد عدم قيام المؤسسة بهذه الواجبات قد يضع المؤسسة موضع خطر يتمثل في تحملها تكاليف اضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية او عدم الايفاء بشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة، ومن اهم وضعيات هذا الخطر نجد:

**1- الامتناع او التأخير في ايداع التصريحات:** حيث تلجأ المصالح الجبائية الى تقدير الاسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها.

**2- الغش في التصريح:** حيث يتم تعديل الاوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات.

**3- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية:** ان انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزايا مالية لتدعيم قدراتها التمويلية قد يتحول الى مصدر للخطر الجبائي، فعند قيام المؤسسة بتبني اختيار جبائي وتعمل على تطبيقه مما يجعلها ملزمة باحترام بعض الشروط للاستفادة من الامتياز الجبائي، فعدم توفر المؤسسة على هاته الشروط او توقفها في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول على الامتياز يسقط حق المؤسسة في الاستفادة منه واخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية.

تعد العقوبات الجبائية المتخلفة عن عدم الانتظام الضريبي والتي تعد بمثابة تكاليف اضافية التي حددها المشرع الجبائي والتي نوجزها في الجدول التالي:

<sup>1</sup> - زواق حواس، مرجع سابق، ص: 10.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

- عقوبات الامتناع أو التأخر في إيداع التصريحات:

جدول رقم: (1-2): يمثل عقوبات الامتناع أو التأخر في إيداع التصريحات.

طبيعة التصريح	غياب التصريح	التأخر في إيداع التصريح
التصريح بالوجود	30.000 دج	مدة التأخير شهر 30.000 دج
التصريح الشهري	- إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى فرض التفرغ التلقائي مع تطبيق غرامة 25 % من الحقوق المستحقة.	- إذا لم تتجاوز مدة التأخير شهر تطبق (10%) من الحقوق المستحقة - هذه الغرامة قد تزداد إلى (25%) بعد إبلاغ المكلف من طرف الإدارة الضريبية لتسوية وضعيته في أجل أقصاه شهر. - في حالة التأخر عن تسديد الضريبة تطبق زيادة (10%) كعقوبة مع إضافة (3%) عن كل شهر بداية من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة دون تجاوز هذه النسبة (25%).
التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات	- إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى فرض التفرغ التلقائي مع تطبيق غرامة 25 % من الحقوق المستحقة. - في حالة لم يصل التصريح إلى الإدارة في أجل أقصاه 30 يوما من تاريخ التبليغ تُطبق زيادة 35 % من العقوبة المستحقة.	- إذا لم تتجاوز مدة التأخير شهر تطبق (10%) من الحقوق المستحقة - مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة (20%) من الحقوق المستحقة. - إذا تجاوزت مدة التأخير شهرين تقدر العقوبة بـ (25%). - في حالة التأخر عن تسديد الضريبة تطبق زيادة (10%) كعقوبة مع إضافة (3%) عن كل شهر بداية من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة دون تجاوز هذه النسبة (25%).
التصريحات التي تحمل عبارة لا شيء والمستفيدين من إعفاء جبائي والمحققين عجز	عقوبة قدرها 500 دج عن كل شهر تأخير	- تطبق غرامة قدرها 2500 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحداً - 5000 دج عندما تتجاوز التأخير شهرا واحداً ويقل عن شهرين - 10000 دج عندما يتجاوز مدة التأخير شهرين

Source: guide pratique des déclarations fiscal, Ministère de finance, direction général des impôts, 2014, pp: 8-9.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

### - عقوبات النقص والغش في التصريحات<sup>1</sup>:

إذا قام المكلف (المؤسسة) بأعمال منافية للقانون وغش في تصريحاته الجبائية مما ينجر عن ذلك عقوبات حسب المبلغ المستحق الذي تملص منه المكلف بغض النظر عن نواياه سواء اغفال او اخفاء وغيرها من الافعال التي يترتب عنها عقوبات، ونعدها في ما يلي:

- 10% إذا لم يتجاوز مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50000 دج او يساويه؛

- 15% إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 50000 دج ولا يتجاوز 200000 دج؛

- 25% إذا كان المبلغ المتملص منه تجاوز 200000 دج.

وعند القيام بأعمال تدليسية والتي جاء تعريفها في المادة 193 من قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كالبيع بدون فاتورة او اخفاء المشتريات وغيرها من الافعال المشابهة تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة وتوافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم اخفاؤها مقارنة الحقوق المستحقة بنفس السنة.

لا يمكن ان تقل هذه الزيادات عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة بـ 100%.

تطبق عقوبات بنسبة 100% كذلك عندما يتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

### المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي

قبل الولوج الى تسيير الخطر الجبائي ارتئينا المرور بتعريف تسيير الخطر الجبائي اولا ومن ثم نقدم طرق التحكم في الخطر الجبائي.

يمكن تعريف تسيير المخاطر على انه "منهج علمي او مدخل عملي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر المحتملة وتصميم وتنفيذ اجراءات للتقليل من امكانية حدوث الخسارة المحتملة وتصميم وتنفيذ اجراءات للتقليل من امكانية حدوث الخسارة او الاثر المالي للخسائر التي تقع الى الحد الادنى"<sup>2</sup>.

فالتحكم في الخطر الجبائي يتم من خلال الوضعية الجبائية للمؤسسة والمتعلقة بطريقة تعاطي المؤسسة مع الجباية ومدى تأثير العامل الجبائي في قرارات المؤسسة سواء على المستوى التكتيكي او الاستراتيجي وخاصة درجة الخطر الجبائي<sup>3</sup>.

يعتبر تسيير الخطر الجبائي الخطوة الأولى لكل تسيير جبائي ويهدف إلى تحقيق حد أدنى من الضمان والأمن الجبائي.

<sup>1</sup> - المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - فاطمة بن ناصر، تسيير مخاطر صيغ التمويل بالمصارف الاسلامية (دراسة حالة بنك البركة الجزائري)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009، ص: 61.

<sup>3</sup> - عبد القادر حفاي، مرجع سابق، ص: 54.

## الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

إن تسيير الخطر الجبائي يهدف إلى تحديد الاحتياطات اللازمة لتفادي هذا الخطر، فيمكننا من خلال الأهمية التي تعطيها المؤسسة للجانب الجبائي ان تحدد نسبة او درجة الخطر الجبائي التي تكون عرضة له فمن خلال التسيير الكفؤ لالتزاماتها تقلل من الخطر والعكس بالعكس، وهذا ما يصل بالمؤسسة الى مرحلة ما تحقق فيها امنا جبائيا، ويعود ذلك للتسيير الجبائي الفعال الذي يعتمد على:

- يعتمد على تقليص الآثار المزعجة للضريبة؛
  - يبحث عن الاستفادة القصوى من المزايا الجبائية الممنوحة في اطار الامتياز الجبائي؛
  - يصحح الاخطاء المحاسبية تلقائيا قبل ان تعتمد من المصالح الجبائية مرفقة بتكاليف مالية اخرى في شكل عقوبات جبائية؛
  - يحتم على المؤسسة التنسيق بين المحاسب المالي والمستشار الجبائي؛
  - يجعل من المؤسسة تمسك بلوحة قيادة فعلية في تسيير كل وظائفها بما يحقق مزيد من فعالية التسيير؛
  - ترشيد طرق التسيير بشكل شامل ومتكامل بما يضيف من تنسيق وانسجام بين تحقيق أهداف المؤسسة وبما يجعلها في مأمن من الخطر الجبائي<sup>1</sup>؛
  - احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع؛
  - أن توكل مهمة التسيير الجبائي لمختص جبائي يلم بالقواعد الضريبية، وإنشاء خلية جبائية مكلفة بالتحسين الدائم للتسيير الجبائي واستغلال الإمكانيات المتاحة في ميدان الجباية؛
  - القيام بإجراءات المراقبة الجبائية الداخلية وتطوير مهمات المراجعة الجبائية؛
  - إنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات وإطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي<sup>2</sup>.
- تجدر الإشارة إلى أن هذه الإجراءات لا تزيل كليا الخطر الجبائي، لكنها و بتطبيقها في شروط ملائمة، تسمح باستبعاد أي مراقبة جبائية يمكن أن تؤدي إلى عقوبات أو غرامات أو تقويمات<sup>3</sup>.
- فمن خلال التسيير الفعال الراجع الى عدة عوامل التي نجد على رأسها كفاءة المسير وثقافته الجبائية وايضا مدى انتظام المؤسسة في التزاماتها اتجاه الادارة الضريبية، ومقدار الفعالية الجبائية المتمثل في عدد الفرص انتهزتها المؤسسة من التي يقرها القانون فالتحكم في الخطر الجبائي من احد اهم المحددات الوضعية الجبائية للمؤسسة التي يؤثر بصفة مباشرة على الوضعية المالية (النتيجة) وهذا ما يعطي اهمية كبيرة للضريبة في حياة المؤسسة لذا وجب على اصحاب القرار في المؤسسة صب جل اهتمامهم في العمل على تحسين التسيير الجبائي بشتى الوسائل الممكنة التي نجد ابرزها المراجعة الجبائية وهي ما سنتطرق اليه في الفصل الثاني.

<sup>1</sup> - عياشي عجلان، نحو التحكم في جباية المؤسسة من حيث الوعاء والتحصيل لتعزيز قدرتها التنافسية، الملتقى الدولي الاول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، يومي 4-5 ماي، ص: 10.

<sup>2</sup> - اسماعيل الشناوي وكريم هندي، اثر الجباية على التسيير المالي على المؤسسة، مذكرة نهاية الدراسة لليل الشهادات العليا في الجباية، غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005، ص: 74-75.

<sup>3</sup> - المرجع السابق نفسه.

### خلاصة الفصل:

- من خلال دراستنا للتسيير الجبائي في هذا الفصل استخلصنا ما يلي:
- التسيير الجبائي ممارسة قانونية في حدود نص التشريع الجبائي بما يخدم مصالح المؤسسة؛
  - يعتبر التسيير الجبائي وسيلة للتحكم في التكاليف والمخاطر الجبائية؛
  - كفاءة التسيير الجبائي في المؤسسة تنعكس في الامن الجبائي الذي يجعلها بعيدة عن الخطر الجبائي؛
  - يحدد التسيير الجبائي مدى نجاعة قرارات المؤسسة الجبائية او بالأحرى تخفيض الاعباء الضريبية الى حدها الادنى وذلك بالوسائل المشروعة قانونا؛
  - ان معاملة التسيير الجبائي للخطر الذي يعترض المؤسسة تعد من مؤشرات الفعالية والتي تكمن في الانتظام الضريبي والاستفادة من الامتيازات الممكنة؛
  - يعمل التسيير الجبائي على تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال الحصول على تدفقات مالية بخفض تكاليف المؤسسة الجبائية؛
  - يخفض التسيير الجبائي العبء الضريبي الى ادنى مستوياته وذلك في اطار ما يسمح به القانون الجبائي؛
  - ترتبط فاعلية التسيير الجبائي بمدى احترام القوانين والتشريعات الجبائية اثناء اداء المؤسسة لالتزاماتها لتجنب الخطر والتسييره وهو الهدف الرئيسي للتسيير الجبائي وبالتالي تحقيق امن جبائي؛
  - لدى المؤسسة عدة التزامات تصريحية فطريقة القيام بها مرهونة بمؤهلات ومعرفته المسير الجبائي؛
  - ان عدم القيام المؤسسة بالتزاماتها الضريبية يوقعها في دائرة الخطر مما يحملها تكاليف اضافية وهذا ما يسعى التسيير الجبائي لتجنبه؛
  - التسيير الجيد للخطر يساهم في خلق مزايا تنافسية للمؤسسة وهذا نظرا لمساهمته في تخفيض التكاليف الكلية.

# الفصل الاول

النسيير الجبائي للمؤسسة

الاقتصادية

## الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجباية

### تمهيد:

ان حتمية المراجعة كانت وليدة التوسع الكبير الذي عرفته المؤسسات بتشعب فروعها مما ينجر عنه تزايد في الوظائف وتعقدتها، فهي باختلاف انواعها تهدف الى تحقق من البيانات المالية والمحاسبية والتأكد من مدى صحة وتمثيلها للمركز المالي، وكما تجدر الاشارة الى الجانب الجبائي والاهمية التي يحظى بها في حياة المؤسسة وتأثيرها المباشر على الاداء المالي لها جاء الربط بين المفهومين.

من خلال هذا الفصل ارتمينا جعله كمدخل لتذليل الصعوبات بتبسيط المفاهيم التي تؤدي الى فهم موضوع البحث، وعلى ضوء ذلك جاء تقسيمه الى مبحثين:

- المبحث الاول: مفاهيم اساسية حول الجباية.
- المبحث الثاني: مفاهيم اساسية حول المراجعة.

### المبحث الاول: مفاهيم اساسية حول الجباية

ان للجباية تشكيلات متنوعة من الضرائب تغطي جميع النواحي الاقتصادية للدولة، وبالتحديد نوع وعدد الضرائب المفروضة وفقا للسياسة الاقتصادية والمالية المنتهجة من طرف الدول، ومع اعتماد الدول على الضرائب كإحدى الموارد المالية الهامة باعتبارها أداة من الأدوات المعتمدة لتحقيق أهدافها المرجوة، سنحاول تسليط الضوء في هذا المبحث على مختلف جوانب الضريبة بدءًا بتطورها، مفهومها، مبادئها وأهم أنواعها.

#### المطلب الاول: عموميات حول الضريبة

وقد جاء في طيات هذا المطلب كل من التطور التاريخي للضريبة ومن ثم نعرفها بالتطرق لعدة تعاريف والتي سنستخلص منها الخصائص.

#### الفرع الاول: تطور الضريبة<sup>1</sup>

تاريخيا، تطورت الضرائب بتطور اهداف الدولة، ودورها في المجتمع، وبذلك فإن هناك صلة بين الهيكل الضريبي للدولة ونظامها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد، والمطبق في فترة فرض الضريبة. فالإنسان لا يمكن ان يعيش بمفرده بل هو مدفوع بطبعه الى العيش في وسط الجماعة لذلك فالقبيلة قد تكون من اول هذا النوع من التنظيمات، حيث لم تكن الحاجة الى الضريبة لعدم وجود مبررات لها سوى الاشتراك في الدفاع عن القبيلة، وان كل شخص قادر، يقدم طوعية واختيارا لرئيس القبيلة او قائدها ما يستطيع ان يقدمه من خدمات، سواء أكانت نقدية، ام عينية فالرئيس او القائد يوجه هذه المداخيل لمصلحة القبيلة التي قد تكون منحصرة في رد الاعتداء عنها، والمحافظة على كرامتها. وبمرور العصور والازمان برزت الدولة على مستوى الوجود وكان هدفها في البداية ينحصر في حفظ الامن، والنظام الداخلي، وحمايتها من الاعتداءات الخارجية مع ترك الافراد يمارسون ما يشاؤون من نشاطات في ظل الحرية الاقتصادية.

إن الدولة ليس بإمكانها القيام بتوفير الامن والنظام والحماية من الاعتداء بدون موارد مالية تمكنها من اداء هذه المهام الجديدة المنوطة بها. لذلك فقد لجأ للضرائب على رؤوس، بأن يدفع كل مواطن مبلغا من المال بسبب تبعيته السياسية للدولة، وبالتالي يتضح حياد الضرائب، بحيث لم ينظر الى تأثيراتها الجانبية.

تم تطور دور الدولة بحيث تعدى دورها المهام التقليدية (الدولة الحارسة الدركي (Etat gendarmé) الى المسؤولية عن التحقيق الرخاء العام بشكله الاوسع، مما فرض على الدولة مهام اخرى (اقتصادية، اجتماعية وسياسية). وبهذا اصبحت الضرائب اداة في يد الدولة تستخدمها للتأثير على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

<sup>1</sup> - حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، 2007، ص ص: 5-6.

## الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجباية

### الفرع الثاني: تعريف الضريبة وخصائصها

رغم تعدد التعاريف حول مفهوم الضريبة إلا ان معظمها تتفق عموما في معناها، سنعرض بعضها في ما يلي مع ابراز خصائصها:

#### اولا: تعريف الضريبة

للضريبة عدة تعاريف وفي ما يلي نذكر بعض منها:

التعريف الاول: عرفها الاستاذ Gaston gèze بأنها: "أداء نقدي تفرضه السلطات على الافراد بطريقة نهائية دون مقابل قصد تغطية الاعباء العامة"<sup>1</sup>.

التعريف الثاني: عرفت ايضا على انها: "عبارة عن اقتطاع نقدي جبري تفرضه الدولة على المكلفين بدون مقابل وبشكل نهائي وذلك لتغطية الاعباء العامة وتحقيق اهداف الدولة المختلفة"<sup>2</sup>.

التعريف الثالث: كما عرفت بأنها: "اقتطاع نقدي الزامي ونهائي من المال، محدد سلفا، وبدون مقابل يقع على كاهل الذمة المالية لبعض الجماعات والافراد من اجل تحقيق نفعا عاما وتغطية النفقات العامة"<sup>3</sup>.

التعريف الرابع: وعرفت ايضا على انها: "فريضة مالية يدفعها الفرد جبريا الى الدولة او احدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والاعباء العامة دون ان يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"<sup>4</sup>.

التعريف الخامس: وعرفت الضريبة ب: "هي اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل للسلطة لتحقيق اهداف وفقا لمقدرته التكليفية مساهمة في الاعباء العامة او لتدخل السلطة لتحقيق اهداف معينة"<sup>5</sup>.

مما سبق ذكره من تعريفات يمكننا القول بأن: "الضريبة هي اقتطاع نقدي، تدفع جبريا من طرف المكلفين بصفة نهائية للسلطات المعنية دون مقابل وذلك للمساهمة في تغطية النفقات العامة".

#### ثانيا: خصائص الضريبة

من خلال التعاريف السابق ذكرها يمكننا ابراز اهم الخصائص التالية:

**1- الضريبة أداء نقدي لا عيني:** يعني ان تشكل اقتطاعاً مالياً من ثروة المكلف بها، وليست عينية في كمية من محاصيل الارض او في عدد من ساعات العمل، أي ان الضرائب النقدية تشكل القاعدة العامة للضريبة بالنظر الى كونها اكثر ملائمة للاقتصاد النقدي<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - نصر رحال ومصطفى عوادي ، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد، طبعة الاولى، الوادي، الجزائر، 2010، ص: 11.

<sup>2</sup> - محمد حمو ومنور اوسيرير، محاضرات في جباية المؤسسة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الاولى، الجزائر، 2009، ص: 7.

<sup>3</sup> - منصور بن اعماره ، الضرائب على الدخل الاجمالي IRG، دار هومة، الطبعة الثانية، بوزريعة، الجزائر، 2011، ص: 17.

<sup>4</sup> - نصيرة بوعون يجاوي ، الضرائب الوطنية والدولية، الصفحات الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2010، ص: 11.

<sup>5</sup> - ايمن راشد صادق حامد، الضرائب على ارباح المهن الحرة في فلسطين، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، 2004، ص: 56.

<sup>6</sup> - نصيرة بوعون يجاوي ، مرجع سابق، ص: 12.

## الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجباية

**2- الضريبة تدفع جبراً:** تنفرد الدولة بوضع نظام قانوني للضريبة عن طريق تحديد وعائها وسعرها، والمكلف بأدائها وكيفية تحصيلها دون ان يكون ذلك محل اتفاق مسبق بين الدولة والممولين وهو ما يميز الضريبة عما يدفعه الفرد من ثمن لقاء حصوله على خدمة او سلعة<sup>1</sup>.

**3- الضريبة تدفع دون مقابل:** تدفع الضريبة دون مقابل، او منفعة خاصة، فالمكلف يقوم بأدائها على اساس مساهمته في المجتمع، باعتباره عضواً في الجماعة وليس على اعتبار انه ممولاً للضرائب، وعلى هذا فإنه يبدأ منطقياً ان يساهم في تغطية أعباء الدولة التي تحمي الجماعة وتشرف عليهم<sup>2</sup>.

**4- الضريبة تدفع بصفة نهائية:** ويقصد بها ان الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة، انما يدفعها للدولة بصفة نهائية فلا تلتزم الدولة برده الى المكتتبين في سندات بدفع فواتر عن المبالغ المكتتب بها في اغلب الاحيان.

**5- الضريبة تدفع لتحقيق المنفعة العامة:** ذلك ان الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة او نفع خاص الى المكلف بدفع الضريبة، بل ان تحصل على حصيلة الضرائب بالإضافة الى غيرها من الايرادات العامة من القيام باستخدامها في مصاريف الانفاق العام الذي يترتب عليه منافع عامة للمجتمع<sup>3</sup>.

### الفرع الثالث: مبادئ الضريبة واهدافها

وفيما يلي سنوضح ذلك:

#### اولاً: مبادئ الضريبة

ويقصد بها تلك المبادئ الاساسية التي يسترشد بها المشرع المالي عند سنه التشريع الضريبي واعداده من طرف السلطة المختصة، وكل ذلك من اجل التوفيق بين مصلحة الخزينة العامة والمكلف معاً، وفي ما يلي نعدد ذلك:

**1- قاعدة العدالة:** ليكون نظام الضريبة جيداً ومقبولاً من قبل المكلفين لا بد ان يتسم بالعدالة، حيث تفرض الضريبة حسب مقدرة الشخص، فالأفراد المساوون في الدخول يدفعون نفس القدر من الضريبة وكلما زاد الدخل تزداد الضريبة<sup>4</sup>.

**2- قاعدة الملائمة في الدفع:** فإنها تقتضي بوجوب تنظيم أحكام الضريبة تتلاءم مع أحوال المكلفين، سواء من حيث الاختيار وعائها وأسلوب تحديده أو من النواحي المرتبطة بكيفية الجباية وموعدها، وإجراءاتها أي ميعاد تحصيل الضريبة ما يجب أن يكون في لوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله الخاضع للضريبة<sup>5</sup>.

**3- قاعدة اليقين:** يجب أن تكون الضريبة ملزم بدفعها المكلف محددة ومؤكدة دون أي غموض وأن يعلم المكلف بالضريبة من ناحية سعرها ووعائها ومواعيد أداءها، وجزاءات التخلف عنها وذلك حتى يعلم المكلف

<sup>1</sup> - منصور بن اعماره، مرجع سابق، ص: 18.

<sup>2</sup> - محمد حمو ومنور اوسرير، مرجع سابق، ص: 8.

<sup>3</sup> - خديجة ثابتي، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص (دراسة حالة ولاية تلمسان)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012، ص: 10.

<sup>4</sup> - ابن راشد صادق حماد، مرجع سابق، ص: 58.

<sup>5</sup> - المرجع السابق نفسه، ص: 19.

## الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجباية

بواجباته الضريبية، ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من جانب إدارة الضرائب<sup>1</sup>.

**4- قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل:** يقضي هذا المبدأ بأن تكون نفقات تحصيل الضرائب قدر الإمكان بعيدة على الإسراف، بحيث يتحقق الفرق بين ما يدفعه المكلفون بالضريبة وما يصل إلى خزينة الدولة يكون أقل ما يمكن، إلا ان التنظيم الفني للضريبة يتطلب عدة عمليات انطلاقا من تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة وعملية المراقبة، تتطلب هذه العمليات جهازا إداريا ضخما، وتوسعه تخشى زيادة التكاليف الخاصة بالتكاليف وانخفاض الحصيلة الضريبية<sup>2</sup>. إذ ان نظام الضريبة الجيد هو النظام الذي يحقق مصلحة كل من المكلف، الدولة والمجتمع بشكل متوازن، وذلك بالكيفية التالية<sup>3</sup>:

**1-4** مصلحة الدولة: تتحقق بما توفره الضريبة من اموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية.

**2-4** مصلحة المكلف: تتحقق من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقا امام طموحاته، والعوائد التي يحققها من استثمارها.

**3-4** مصلحة المجتمع: تتحقق من خلال الآثار الايجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل: استخدام المتحصلات في تحسين الخدمات.

**5- قاعدة الثبات:** يقصد بها ان لا تتغير حصيلة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، خصوصا في اوقات الكساد، وذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في اوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخول والانتاج، بينما نجد أن حصيلة الضريبة تقل عادة في اوقات الكساد، مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها المتزايدة<sup>4</sup>.

**6- قاعدة المرونة:** ويقصد بها ان يتمكن النظام الضريبي من ان يتكيف بسهولة مع تغير الظروف الاقتصادية، فتزيد الحصيلة في فترات الرواج وتنخفض في فترات الكساد<sup>5</sup>.

### ثانيا: اهداف الضريبة

**1- الاهداف المالية:** والتي تتمثل في تغطية النفقات العمومية بالأساس، فالضريبة هي تعبير مالي عن علاقة الدولة بالفرد، وتعد اليوم من اهم الوسائل لتغطية النفقات العامة<sup>6</sup>، بحيث تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن الوفاء بالالتزامات اتجاه الانفاق على الخدمة المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الانفاق على

<sup>1</sup> - سمير بن عمور، اشكالية احلال الجباية العادية محل الجباية البرولية لتمويل ميزانية الدولة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، 2006، ص: 39-40.

<sup>2</sup> - المرجع السابق نفسه، ص: 40.

<sup>3</sup> - نصيرة بوعون يجاوي، مرجع سابق، ص: 17-18.

<sup>4</sup> - المرجع السابق نفسه.

<sup>5</sup> - المرجع السابق نفسه.

<sup>6</sup> - زهاري قسومة وديده كمال، البيئة الجبائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، الملتقى الوطني حول واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 2013، ص: 8.

## الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجبائية

الخدمات العامة وعلى استثمارات الادارة الحكومية كبناء السدود، مستشفيات، جامعات وشق الطرق... الخ<sup>1</sup>.

**2- الاهداف الاقتصادية:** وهي من اهم اهداف الضريبة وذلك لأنها لا تستطيع دون ان تثير انعكاسات على الاستهلاك، الانتاج، الادخار والاستثمار، لذلك تقوم الحكومات الضريبية بتوجيه سياستها الاقتصادية لحل الازمات التي تتعرض لها<sup>2</sup>، ولتحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب اثناء فترة الانكماش لزيادة الانفاق، وزيادتها في فترة التضخم من اجل امتصاص القوة الشرائية<sup>3</sup>، ويمكن ايجاز الاهداف الاقتصادية في الآتي:

- تشجيع بعض انواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب جزئيا او كليا؛
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بغرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كليا او جزئيا؛
- استعمال حصيلة الضريبة المفروضة على اصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك، وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من اجل تحقيق التشغيل الكامل؛
- تخفيض معدل الضريبة على الارباح المعاد استثمارها من اجل توسيع الاستثمارات<sup>4</sup>.

### 3- الاهداف الاجتماعية: ونذكر اهمها في النقاط التالية:

- منع تركيز الثروات في ايدي عدد قليل من افراد المجتمع؛
- توجيه سياسة النسل في الدول؛
- معالجة ازمة السكن وذلك بإعفاء راس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة مثلا؛
- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة، وذلك بمحاربة الآفات مثل: فرض ضريبة مرتفعة على التدخين، الكحول... الخ<sup>5</sup>؛

- إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل، وذلك باستخدام الضرائب او اعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة من الضرائب<sup>6</sup>.

**4- الاهداف السياسية:** ان الضريبة اصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة ففرض رسوم جمركية على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات اخرى، يعتبر استعمال الضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان والولايات

<sup>1</sup> - حميدة بوزيدة، مرجع سابق، ص: 12.

<sup>2</sup> - لايد لزرق، ظاهرة النهب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، غير منشورة، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012، ص: 12.

<sup>3</sup> - لزهاري قسومة وكمال ديدة، مرجع سابق، ص: 8.

<sup>4</sup> - حميدة بوزيدة، مرجع سابق، ص: 12-13.

<sup>5</sup> - رنا اديب منذر، مفهوم الضريبة تعريفها اشكالها، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص: 7-8.

<sup>6</sup> - قسومة لزهاري وديدة وكمال، مرجع سابق، ص: 8.

## الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجبائية

المتحدة الامريكية)، كما تستخدم الضريبة في محاربة طبقة اجتماعية معينة لطبقة ملاك الاراضي. كما ان اعفاء الفئات كالمجاهدين او تخفيض من الضريبة يعتبر استخداما للضريبة لأغراض سياسية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: النظام الجبائي

يعتبر النظام الجبائي جزء من النظام الاقتصادي للمجتمع وبالتالي فهناك علاقة متعددة تربط بين النظام الجبائي والنظام الاقتصادي. وفي هذا المطلب سنوجز مفهوم النظام الجبائي بتناول بتعريفه، مكوناته ومعرفة اهم انواع الضرائب المطبقة في الجزائر.

### الفرع الاول: تعريف النظام الجبائي

هو مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلائم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من اجل تحقيق اهداف السياسة الضريبية<sup>2</sup>.

يعتبر النظام الجبائي الاطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة والمتناسقة، ويتم تجديدها استنادا الى اسس اقتصادية ومالية وفنية في ضوء اعتبارات سياسية، اقتصادية، اجتماعية وادارية.

### الفرع الثاني: مكونات النظام الجبائي<sup>3</sup>

يتكون النظام الجبائي من العناصر الآتية:

#### اولا: السياسة الضريبية

وهي عبارة عن مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجيهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية.

ويعتبر النظام الضريبي صياغة فنية للسياسة الضريبية للمجتمع فهو يصمم من أجل تحقيق أهدافها. حيث نجد أن النظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف نفس سياسة ضريبية معينة في مجتمع معين، قد لا يصلح لتحقيق أهداف السياسة الضريبية في مجتمع آخر.

#### ثانيا: التشريع الضريبي

هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين وهذا من أجل تحقيق أهدافها، ويجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلف كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة حتى تتكيف والظروف الاقتصادية للدولة.

<sup>1</sup> - سخير بن عمور، مرجع سابق، ص: 41.

<sup>2</sup> - عبد السلام وأكوك، فعالية النظام الضريبي في الجزائر (دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي ورياح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص: 04.

<sup>3</sup> - نفس الوجود اعلاه، ص: 05.

### ثالثا: الإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، فهي ذلك الجهاز الفني والإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الضريبي وذلك من خلال فرض الضرائب وجبايتها.

### المطلب الثالث: اهم انواع الضرائب المطبقة في الجزائر

ان النظام الجبائي في الجزائر هو نظام تصريحي أي ان المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا او شخصا معنويا يصرح ويدفع مستحققاته الجبائية لدى قبضة الضرائب<sup>1</sup>.

### الفرع الاول: الضرائب المباشرة

وهي تلك التي تقتطع من دخل او رأس مال المكلف وتفرض مباشرة على ذات الثروة، أي لا يتم نقل عبئها بل يتحملها الاشخاص أو المؤسسة الخاضعة أصلا للضريبة<sup>2</sup>. وفي ما يلي بعض منها:

### اولا: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

تعد الضريبة على الدخل الإجمالي إحدى الضرائب المباشرة، وسيتم توضيحها في التالي:

**1- تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي:** هي ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين

تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة<sup>3</sup>.

### 2- خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي<sup>4</sup>:

من خلال التعريف السابق نستنتج ما يلي:

- تطبق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين؛

- تعد ضريبة سنوية فهي مستحقة كل سنة على الأرباح أو المداخيل التي يحققها المكلفون بالضريبة أو التي يتوفر عليها خلال سنة مدنية؛

- تعد ضريبة إجمالية تقع على الدخل الإجمالي الصافي وهي ناتجة عن الفرق بين الدخل الإجمالي الكلي والأعباء المحددة من طرف الدولة؛

- إنها ضريبة وحيدة بمعنى أنها تضم كل أصناف المداخيل؛

- تعد ضريبة متزايدة بمعنى أنها تطبق من خلال معدلات متزايدة وبصورة متصاعدة؛

- تعد ضريبة التصريح حيث يجب التصريح بها بعد تأسيسها وتغطيتها.

### 3- حساب الضريبة على الدخل الاجمالي:

وتحسب الضريبة على الدخل الاجمالي وفقا للجدول التصاعدي التالي:

<sup>1</sup> منصور بن اعمار، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، درا هومة للنشر، بوزريعة، الجزائر، 2011، ص: 11.

<sup>2</sup> سمير عبد الرحمان محمد الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي (دراسة تحليلية مقارنة)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004، ص: 24.

<sup>3</sup> - المادة الاولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>4</sup> - منصور بن اعمار، مرجع سابق، ص: 55.

## الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجبائية

الجدول رقم (0-1): يوضح معدلات الضريبة حسب قسط الدخل.

نسبة الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	من 12.001 الى 360.000
30%	من 360.001 الى 1440.000
35%	أكثر من 1440.000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

### 4- المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي<sup>1</sup>:

تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل الصافية للأصناف التالية:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية؛

- أرباح المهن غير التجارية؛

- المداخيل الفلاحية؛

- مداخيل إيجار الملكيات المبنية والغير مبنية؛

- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة؛

- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية؛

- فوائض قيم التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

### 5- إعفاءات الضريبة على الدخل الإجمالي<sup>2</sup>:

5-1 تستفيد من إعفاء مؤقت بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:

- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم

تشغيل الشباب " أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر " أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة " من

إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال،

تحدد مدة الإعفاء بست (06) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق

يجب ترفيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.

وتمدد هذه الفترة بستين (02) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (03) عمال على الأقل لمدة غير

محددة و يترتب عن عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل للمنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة

بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

<sup>1</sup> - المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجبائية

إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب تمدد مدة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي إلى عشرة (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

- يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشرة (10) سنوات الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حفلي فني.

### 2-5-2 تستفيد من إعفاء دائم بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها؛

- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛

- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

### 6- التخفيضات الضريبة على الدخل الإجمالي<sup>1</sup>:

6-1 يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه، تخفيض نسبة 35%؛

6-2 يطبق على الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو

سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، تخفيض بنسبة 25%

لا يطبق هذا التخفيض على المكلفين بالضريبة الذين يقدر ربحهم تقديرا جزافيا؛

6-3 يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض نسبة 30% فيما يخص تحديد الدخل الواجب ادراجه في

اسس الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للشروط الآتية:

- يجب إعادة الاستثمار في الأرباح في الاستثمارات الاهتلاكية (المنقولات أو العقارات) باستثناء السيارات

السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسة للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية. وفي

هذه الحالة الأخيرة، يجب على المستفيدين من هذا الامتياز الاككتاب بالالتزام بإعادة الاستثمار، دعما

لتصريحاتهم السنوية؛

- للاستفادة من هذا التخفيض، يجب ان مسك المستفيدون محاسبة منتظمة. وفضلا عن ذلك يجب ان

يتبينوا بصورة مميزة، في التصريح السنوي للنتائج، الأرباح التي يمكنها الاستفادة من تخفيض والحاق قائمة

الاستثمارات المحققة مع الإشارة الى طبيعتها وتاريخ دخولها في الاصول وكذا سعر كلفتها؛

- يجب على الأشخاص في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي حدث في اجل اقل من خمسة (05) سنوات

ولم يتبع باستثمار فوري، ان يدفعوا لي قابض الضرائب مبلغ يساوي الفرق بين الضريبة المفروض دفعها

والمسددة في سنة الاستفادة من التخفيض. وتطبق على الحقوق الاضافية المفروضة على هذا النحو زيادة قدرها

05%.

<sup>1</sup> - المادة 09 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجباية

كما تؤسس ضريبة تكميلية ضمن نفس الشروط في حالة عدم احترام الالتزام المذكورة في الشرط الاول مع زيادة قدرها 25%.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

**1- تعريف الضريبة على أرباح الشركات:** تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الارباح او المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الاشخاص المعنويين، وتسمى الضريبة على ارباح الشركات<sup>1</sup>.

تفرض هذه الضريبة على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات، بعد خصم التكاليف والمصاريف الخاصة بالنشاط، باستثناء شركات الأشخاص التي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الموزع على الشركاء مباشرة والشركات المدنية غير الخاضعة لأرباح الشركات<sup>2</sup>.

**2- خصائص الضريبة على أرباح الشركات<sup>3</sup>:**

**1-2** ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

**2-2** ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها.

**3-2** ضريبة سنوية: إذ أن وعائها يتضمن ربح سنة واحدة مغلقة.

**4-2** ضريبة نسبية: لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي.

**5-2** ضريبة تعتمد على التصريح الإجمالي للمكلف من خلال إرسال ميزانية جباية لمفتشية الضرائب قبل الفاتح من ماي من كل سنة لتحقيق أرباح، وتستحق هذه الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر والمتمثلة على الخصوص في:

- الأرباح المحققة في شكل شركات والعائدات من الممارسة العادية لنشاط ذو طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي؛

- أرباح المؤسسات وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين إلا أنها تمارس نشاطا من العمليات التجارية.

**3- حساب الضريبة على ارباح الشركات:**

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي<sup>4</sup>:

**3-1 19%** بالنسبة: للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية وأنشطة وكالات السياحة والأسفار الناشطة في مجالي السياحة الوطنية والسياحة الاستقبالية. يطبق هذا المعدل كذلك على الأنشطة المختلطة في حالة ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة السالف ذكرها يساوي 50% من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوقه؛

<sup>1</sup> - المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص: 21.

<sup>3</sup> - منصور بن إعمارة، الضريبة على أرباح الشركات IBS، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، سنة 2011، ص: 15-16.

<sup>4</sup> - المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجبائية

**3-2 25% بالنسبة:** للأنشطة التجارية والخدمات، وايضا بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم

الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم.

### **3- إعفاءات الضريبة على أرباح الشركات:**

**3-1** تستفيد من الإعفاء المؤقتة بالنسبة الضريبة على أرباح الشركات ما يلي<sup>1</sup>:

- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، ترفع مدة الإعفاء إلى ست (06) سنوات إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، وذلك ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

وتمدد هذه الفترة بسنتين (02) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (03) عمال على الأقل لمدة غير محددة، ويترتب عن عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل للمنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

عندما يمارس هذا الشباب المستثمر النشاط في مؤسسة داخل منطقة من المناطق التي يجب ترقيتها، والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم وخارج هذه المناطق فإن الربح المعفى للضريبة من الضريبة ينتج من النسبة بين رقم الأعمال المحقق في المنطقة التي يجب ترقيتها ورقم الأعمال الإجمالي.

إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب تمدد مدة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي إلى عشرة (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

- تستفيد لمدة عشرة (10) سنوات المؤسسات السياحية المحدثّة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي.

- تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

### **3-2** تستفيد من إعفاء دائم العمليات المدرة للعملة الصعبة ولاسيما:

- عمليات البيع الموجهة للتصدير؛

- تأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

<sup>1</sup> - المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجباية

كما تستفيد شركات رأس المال المخاطرة من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس (05) سنوات ابتداء من انطلاق نشاطها<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الضرائب الغير مباشرة:

هي تلك الضرائب التي تفرض بصورة غير مباشرة على الافراد نتيجة الإستهلاك اليومي للمواد والسلع والخدمات وهي التي لا يدفع فيها الممول الضرائب بنفسه ولكن عن طريق الوسيط ولا يحق الطعن فيها<sup>2</sup>. ونجد منها:

### اولا: الرسم على النشاط المهني (TAP)

وضع الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996 وحل محل الرسم الصناعي والتجاري والرسم على النشاط غير التجاري.

**1- تعريف الرسم على النشاط المهني<sup>3</sup>:** ويستحق هذا الرسم سنويا على رقم الأعمال الذي يحقق في الجزائر الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ويقصد برقم الأعمال الإيرادات المحققة على كافة عمليات البيع أو الخدمات من النشاطات أما بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء يتكون رقم الأعمال من مبلغ القبضات.

### 2- حساب الرسم على النشاط المهني:

يحصل الرسم على النشاط المهني بنسبة 2% وتوزع مداخيله كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (0-2): يوضح توزيع الرسم على النشاط المهني لنسبة 2%.

الرسم على النشاط المهني	الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
المعدل العام	0,59%	1,30%	0,11%	2%

المصدر: المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

### 3- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني<sup>4</sup>:

**3-1** الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما و يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ما عدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك لهذا الرسم.

<sup>1</sup> - المادة 138 مكررا 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - منصور بن إعمار، الرسم على القيمة المضافة TVA، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، سنة 2011، ص: 33.

<sup>3</sup> نصيرة بوعون يجاوي، مرجع سابق، ص: 106-107.

<sup>4</sup> - المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجباية

**3-2** رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات. ويقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه. غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق هذا الرسم.

### ثانيا: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يتمثل الرسم على القيمة المضافة من الناحية الاقتصادية في مساهمة المكلف بالضريبة لمزاولة نشاط اقتصادي وتعبير القيمة عن فرق الحجم بين الانتاج والاستهلاك الوسيط<sup>1</sup>.

**1- تعريف الرسم على القيمة المضافة:** يعتبر الرسم على القيمة المضافة من اهم الرسوم غير المباشرة، تفرض على الاستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، الحرفي او الحر ويقع على عاتق المستهلك النهائي<sup>2</sup>.

### 2- خصائص الرسم على القيمة المضافة:

- رسم يقع على عاتق المستهلك النهائي؛
- شفافية الأسعار ووضوحها؛
- رسم موحد بين الانتاج والخدمات؛
- اتساع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة بحيث يشمل التجار الباعين بالتجزئة وغيرها<sup>3</sup>.

### 3- حساب الرسم على القيمة المضافة:

- يحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدل عادي نسبته 17%<sup>4</sup>؛
  - يحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدل مخفض بنسبة 7%<sup>5</sup>.
- ويطبق هذا المعدل على المنتوجات والاشغال والخدمات والمواد والعمليات المبينة في المادة 23 من قانون الرسم على رقم الاعمال.

### 4- إعفاءات الرسم على القيمة المضافة:

تعتبر الإعفاءات أحكام خاصة تطمح إلى الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة التي في غياب مثل هذه الاحكام تكون عادة خاضعة للضريبة، وهي كالتالي:

<sup>1</sup> - منصور بن إعمارة، مرجع سابق، ص: 47.

<sup>2</sup> - المرجع السابق نفسه، ص: 46.

<sup>3</sup> - المرجع السابق نفسه.

<sup>4</sup> - المادة 21 من قانون الرسم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>5</sup> - المادة 23 من قانون الرسم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجباية

### 4-1 العمليات التي تتم في الداخل:

#### • تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة<sup>1</sup>:

- العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن مبلغ 100.000 دج أو يساويه، بالنسبة لمؤدي الخدمات، وعن مبلغ 130.000 دج بالنسبة لباقي الخاضعين للضريبة؛
- ولتطبيق أحكام هذه الفقرة يكون رقم الأعمال الإجمالي الذي يعتمد عليه كل سنة، هو ذلك الذي يحققه خلال السنة السابقة، وإذا لم يمارس المعني نشاطه طيلة السنة كلها، يقدر المبلغ السنوي لرقم أعماله تناسبيا مع رقم الأعمال المحقق طيلة فترة الاستغلال.

#### • تعفى من الرسم على القيمة المضافة<sup>2</sup>:

- العمليات المنجزة بين الشركات التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة؛
- المواد والخدمات وكذا الأشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات البحث أو الاستغلال أو النقل عن طريق أنابيب المحروقات وتمييع الغاز وعزل غازات البترول المميع والموجهة لتحويلها ولاستعمالها بصورة حصرية للأنشطة المذكورة أعلاه وكذا المواد والخدمات والأشغال الموجهة لبناء منشآت التكرير، التي تقتنيها أو تنجزها مؤسسة "سوناطراك" وكذلك تلك المقتناة أو المنجزة لحسابها وكذا الشركات البترولية المشتركة معها ومقاولوها من الباطن الذين يعملون في هذا القطاع؛
- عقود تأمين الأشخاص كما حددها التشريع المتعلق بالتأمينات؛
- عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات من أجل اقتناء أو بناء مساكن فردية؛
- عمليات إعادة التأمين؛
- عقود التأمين المتعلقة بأخطار الكوارث الطبيعية؛
- عمليات الاقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الإيجاري.

#### • العمليات التي تتم عند الاستيراد:

- تعفى من الرسم على القيمة المضافة عند استيرادها المنتوجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم المذكور، وذلك وفقا لنفس الشروط والتحفيزات<sup>3</sup>.
- تعفى أيضا من الرسم على القيمة المضافة البضائع المستوردة في إطار المقايضة وفقا للشروط المحددة في التشريع والتنظيم الجاري بهما المفعول<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 8 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - المادة 9 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>3</sup> - المادة 10 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>4</sup> - المادة 11 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجبائية

### • العمليات التي تتم عند التصدير<sup>1</sup>:

- تعفى من الرسم على القيمة المضافة عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة، ويمنح هذا الإعفاء وفقا لشروط معينة جاءت في نص المادة 13 من قانون الرسوم على رقم الاعمال؛
- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا.

### • عمليات الشراء بالإعفاء:

يمكن أن يستفيد من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة شريطة مراعاة أحكام المواد من 43 إلى 49 من هذا القانون<sup>2</sup>.

- المواد والخدمات وكذا الأشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات البحث أو الاستغلال أو النقل عن طريق أنابيب المحروقات وتمييع الغاز وعزل غازات البترول المميع المقتناة من طرف موردي الشركات والموجهة لتحويلها ولاستعمالها بصورة حصرية للأنشطة المذكورة أعلاه وكذا المواد والخدمات والأشغال الموجهة لبناء منشآت التكرير؛

- المشتريات أو البضائع المستوردة والمحقة من قبل مصدر والمخصصة إما للتصدير أو لإعادة تصديرها على حالها أو لإدخالها في صنع السلع المعدة للتصدير وتكوينها وتوضيها وتغليفها وكذلك الخدمات المتعلقة مباشرة مع عملية التصدير؛

- مقتنيات مواد التجهيز والخدمات المصنعة والمؤدات محليا التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع عندما تقوم بها مؤسسات تمارس نشاطات أنجزها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة".

لا تستفيد السيارات السياحية من هذا الحكم إلا إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية في النشاط.

يجب أن يكون المدينون بالضريبة القابلون للاستفادة من أحكام المواد (1-2-3-42) قد تحصلوا على اعتمادهم بموجب مقرر يتخذه المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا<sup>3</sup>.

تسلم رخصة الشراء أو الاستيراد بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لحصة سنوية، لا يمكن أن يتعدى مبلغها، إما قيمة البيع من دون الرسم، للسلع التي تخضع عادة للرسم على القيمة المضافة المسلمة لنفس التخصيص، من قبل المستفيد من الرخصة خلال السنة المالية الموالية المنصرمة مضاعف بنسبة 15%<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>3</sup> - المادة 43 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>4</sup> - المادة 44 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجباية

يجب على المستفيدين من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة أن يودعوا في نهاية السنة المالية وفي 15 جانفي على الأكثر لدى مكتب الرسوم على رقم الأعمال الذي يتبعونه تحت طائلة غرامة جبائية قدرها مائة ألف دينار (100.000 دج) كشفا مفصلا يبين نوع وقيمة المخزونات من المنتوجات أو الأشياء أو السلع التي اشتروها بالإعفاء من الضريبة والباقية في حوزتهم عند تاريخ أول جانفي في منتصف الليل<sup>1</sup>.

### 5- تخفيضات الرسم على القيمة المضافة<sup>2</sup>:

مع مراعاة أحكام المواد 13 و 138 و 221، يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة. يستفيد المكلف من تخفيض من الرسم على القيمة المضافة كل من:

#### 5-1 يستفيد من تخفيض قدره 30%:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، المتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة؛

- عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.

#### 5-2 يستفيد من تخفيض قدره 50%:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة؛

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن:

- تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15 يناير 1996؛

- وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

#### 5-3 يستفيد من تخفيض قدره 75%:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبتزين الممتاز والعادي والغازوال، وهذا التخفيض غير تراكمي؛

- ويمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، تخفيضا بنسبة 30% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة.

غير أنه لا يستفيد من هذا التخفيض المطبق سوى على الستين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط، المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي. وايضا لا تمنح التخفيضات، المشار إليها في المادة 219 إلا بالنسبة لرقم الأعمال غير المحقق نقدا.

<sup>1</sup> - المادة 48 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014

<sup>2</sup> - المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

### المبحث الثاني: مفاهيم اساسية حول المراجعة

ان مسيري المؤسسة عند قيامهم بالتخطيط يعتمدون بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة، وهذا لتحقيق اهداف مسطرة مسبقا، وفي سبيل ذلك نجد ان المراجعة هي التي تضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة المؤسسة، ويأتي هذا الدور الذي يقوم به المراجع بالمصادقة على صحة البيانات والقوائم المالية بالاعتماد على الدلائل والاثباتات والقرائن لإبداء الرأي فيها، مما يساعد المسؤولين في اتخاذ القرارات بكل دقة وموضوعية.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى ماهية المراجعة بالوقوف على اهميتها واهدافها بعد تعريفها وابرز اهم انواع المراجعة والمعايير التي تقودها وذلك في ثلاث مطالب التالية:

#### المطلب الاول: ماهية المراجعة

وفي هذا المطلب سنحاول اعطاء صورة مبدئية عن المراجعة وذلك بدايتا بلمحة تاريخية لها، تعريفها وعناصرها.

#### الفرع الاول: لمحة تاريخية

ان المتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الاخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل او الجماعات او اصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم، فإن المراجعة تعود الى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان وقتها المراجع يستمع الى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والاشغالات، بالتالي صحتها<sup>1</sup>. المراجعة "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع<sup>2</sup>.

بدأت المراجعة في مجال الصفقات المالية الخاصة بالنشاط الحكومي، ثم انتقلت اهمية المراجعة الى مجال المشروعات بعد ان بدأ الافراد في مزاوله نشاطهم التجاري لتبادل السلع والخدمات ن طريق المنشآت الفردية ثم شركات الاشخاص وتلاها شركات الاموال<sup>3</sup>.

فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا، في القرنين الـ "15 و16"، والتطور مستمر الذي تبع تطور المؤسسات. فلم تكن الحاجة الى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة اذ كان المالك مالكا ومسيراً في نفس الوقت. غير ان ظهور المؤسسات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن "18"، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسيرة الركب، فكانت الأموال على مستوى الافراد نادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر

<sup>1</sup> - مسعود صديقي ومحمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار، ط1، الوادي، الجزائر، 2010، ص: 8.

<sup>2</sup> - FERNAND DUBOIS ET AUTRES, *L'audit opérationnel*, Troisième édition, Presses universitaires de France, 1992, P: 7.

<sup>3</sup> - كمال عبد السلام وخالد المعتصم، اصول المراجعة، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2003، ص: 10.

## الفصل التمهيدي: الاطار العام للمراجعة والجباية

لديه، على المخاطرة بها، مما أدى الى ظهور شركات الأموال. وهذا أدى بدوره الى انفصال تدريجيا الملكية عن المسير<sup>1</sup>.

ان التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الاهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة اخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الاخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي. بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص<sup>2</sup>.

وفي ما يلي سنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة:

الجدول رقم(0-3): التطور التاريخي للمراجعة.

المراجع	الامر بالمراجعة	المدة
رجل الدين، كاتب	الملك، الامبراطور، الكنيسة، الحكومة	من 2000 قبل المسيح الى 1700 ميلادي
المحاسب	الحكومة، المحاكم التجارية، والمساهمين	من 1700 الى 1850
شخص مهني في المحاسبة او قانوني	الحكومة والمساهمين	من 1850 الى 1900
شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الحكومة والمساهمين	من 1900 الى 1940
شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الحكومة، البنوك والمساهمين	من 1940 الى 1970
شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الحكومة، هيئات اخرى ومساهمين	من 1970 الى 1990

المصدر: مسعود صديقي ومحمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار، ط1، الوادي، الجزائر، 2010، ص: 9.

### الفرع الثاني : مفهوم المراجعة

#### اولا: تعريف المراجعة

ان التعاريف المتعددة للمراجعة عائدة الى الزوايا التي يتم من خلالها معالجة هذا المصطلح، لكن رغم تعدد التعاريف فهي تشترك على العموم في الاهداف المراد تحقيقها والمجالات التي تعمل فيها، وفي الآتي سوف نتطرق الى جملة من التعاريف منها:

<sup>1</sup> - محمد بوتزين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص: 8.

<sup>2</sup> - مسعود صديقي ومحمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص: 8.

## الفصل التمهيدي: الاطار العام للمراجعة والجباية

**التعريف الاول:** عرفت جمعية المحاسبة الامريكية المراجعة بأنها: "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الاثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذلك توصل نتائج الى الاطراف المعنية"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** كما عرفها محمد بوتين على أنها: "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي انتجت تلك المعلومات"<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** وقد عرف أمين السيد أحمد لطفي المراجعة بأنها: "عبارة عن عملية منهجية للحصول والتقييم بموضوعية عن أدلة إثبات تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات اقتصادية وأحداث من اجل التأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات ومعايير المقررة وتوصيل النتائج الى المستخدمين المعنيين"<sup>3</sup>.

**التعريف الرابع:** وعرفت المراجعة على أنها: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية اعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات المحاسبية المعمول بها، من أجل تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة"<sup>4</sup>.

**التعريف الخامس:** ليأتي محمد الشيشني بتعريف المراجعة على أنها: "عملية تجميع وتقييم ادلة الاثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى توافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما. ويجب ان تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل محايد"<sup>5</sup>.

بعد التطرق الى مجموعة التعاريف السابق ذكرها يمكننا القول بأن "المراجعة هي تلك العملية التي يقوم بها شخص مهني مستقل والقائمة على أسس ومبادئ علمية منظمة، تتمثل في ابداء الرأي حول مصداقية البيانات والقوائم المالية التي تصف الوضعية المالية لمؤسسة ما، مدعما رأيه بدلائل وقرائن واثباتات تعطي درجة من الثقة للقوائم تسمح لمستخدميها تبني هذا الرأي في اتخاذ القرارات".

### ثانيا: خصائص المراجعة

فمن ما سبق يمكننا استخلاص خصائص المراجعة التالية<sup>6</sup>:

– المراجعة عملية منتظمة، اي ان اختبارات المراجع تعتمد على التخطيط المسبق متمثل في برنامج موضوع ومضبوط لعملية المراجعة؛

– ضرورة الحصول على قرائن وأدلة اثبات وتقديمها بطريقة موضوعية؛

<sup>1</sup> - منصور حامد محمود وآخرون، اساسيات المراجعة، مركز التعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 1999، ص: 6.

<sup>2</sup> - محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 11.

<sup>3</sup> - امين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، دار نشر الثقافة، الاسكندرية، مصر، 2007، ص: 3.

<sup>4</sup> - صديقي مسعود ومحمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص: 10-11.

<sup>5</sup> - حاتم الشيشيني، اساسيات المراجعة "مدخل معاصر"، المكتبة العصرية، ط1، مصر، 2007، ص: 15.

<sup>6</sup> - عمر على عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة المدينة، الجزائر، 2009، ص: 44-43.

## الفصل التمهيدي: الاطار العام للمراجعة والجباية

- إيصال النتائج والفحص والدراسة الى الأطراف المعنية؛
- تشمل المراجعة على ابداء رأي فني محايد الذي يتطلب مجموعة من المعايير تستخدم كأساس للتقييم وابداء الرأي.

### الفرع الثالث: عناصر المراجعة<sup>1</sup>

ترتكز عملية المراجعة على ما يلي:

#### أولاً: الفحص

وهو فحص البيانات والسجلات والتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، وتحليلها، وتبويبها، أي فحص القياس الكمي والنقدي وللأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

#### ثانياً: التحقيق

وهو الحكم على مدى صلاحية نتائج الانظمة الفرعية للنظام الاداري، كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة. نشير الى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان يمكن للمراجع من خلالهما ابداء رأي فني محايد، فيما اذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت الى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

#### ثالثاً: التقرير

يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع القول بأن التقرير هو الأخير من المراجعة وثمرتها.

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة

بعد التعريف على المراجعة يمكننا على ضوء تلك الوقوف على أهميتها وأهدافها وهو ما سنتناوله في هذا المطلب.

#### الفرع الأول: أهمية المراجعة

ترجع أهمية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية أو المستفيدين منها، كلما كبر حجم المؤسسة، وزاد عدد مستخدمي القوائم المالية كلما أصبحت مهمة المراجع أكثر صعوبة نظراً لاستخدام القوائم في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية<sup>2</sup>.

وعليه يمكن الوقوف على أهمية المراجعة الراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية وهم مسيرو المؤسسات المساهمون وملاك المؤسسات، الدائنون والموردون، إدارة الضرائب وغيرها من مستخدمي هذه القوائم من خلال النقاط التالية:

<sup>1</sup> - مسعود صديقي، دور المراجعة "AUDIT" في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد01، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002، ص: 65.

<sup>2</sup> - امال بن مخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002، ص: 38.

## الفصل التمهيدي: الاطار العام للمراجعة والجباية

- العمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفائيتها حتى يتسنى لمستعملها اتخاذ أجمع القرارات وتخفيض مخاطرها؛

- إعطاء مصداقية لما تقدمه المؤسسة من بيانات ومعلومات محاسبية لمالكي المؤسسات والمساهمين في رأس مالها. وهناك الموردون والمتعاملون مع المؤسسة، فهم كذلك يهتمون بنتائج المراجعة حتى يتعرفوا على مدى سلامة مركزها المالي، والسيولة المتاحة لديها، الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم ويزيد من اتساع مجال المعاملات مع هذه المؤسسة.

كذلك أصحاب المدخرات والذين هم بصدد توجيهها إلى الاستثمار فهم يعتمدون على مختلف القوائم المالية ويستعينون بمختلف المعلومات المحاسبية، ويبحثون عن التوجيه الذي يستطيع أن يحقق لهم عائداً معتبراً<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: أهداف المراجعة

من خلال تتبع التطور التاريخي للمراجعة يتضح أن أهداف المراجعة انتقلت من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش إلى البحث على الدقة والمصداقية والعدالة في مخرجات النظام المحاسبي أي المعلومات المحاسبية، كما يوضح الجدول أسفله.

لقد أحدث القضاء الإنجليزي تغييراً في تطور وتحل أهداف المراجعة من خلال قضية الأقطان 1896 حيث قال القاضي "LOPASE" عبارة المشهورة في وصف المراجع: "أن مراجع الحسابات في أدائه لمهامه شبيه بكلب الحراسة وليس كلباً ذا حاسة شم قوية لاقتفائه آثار المجرمين"<sup>2</sup>.

### الجدول رقم(0-4): التطور التاريخي لأهداف المراجعة.

الهدف من عملية المراجعة	الفترة
- الكشف عن التلاعب	1850 - 1500
- الكشف عن التلاعب والأخطاء	1905 - 1850
- تحديد مدى وصحة تقرير المركز المالي - الكشف عن التلاعب والأخطاء	1933 - 1905
- تحديد مدى وصحة ومصداقية التقرير المركز المالي - الكشف عن التلاعب والأخطاء	1940 - 1933
- تحديد مدى وصحة ومصداقية التقرير المركز المالي	انطلاقاً من 1940

المصدر: محمد حولي، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية(دراسة حالة مؤسسة الحديد والفوسفات "فرفوس" فرع نقل الموارد المنجمية SOTRAMINE)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة العقيد لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص: 08.

<sup>1</sup> - لطفى شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة (دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات - مقبوضات")، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص: 22-23.

<sup>2</sup> - فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية (دراسة حالة شركة الجزائرية للالمنيوم "AIGAL" بالمسيلة)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2004، ص: 32.

## الفصل التمهيدي: الاطار العام للمراجعة والجباية

بعد التعرض للتطور التاريخي لأهداف المراجعة يمكننا تقسيمها إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة ونوجزها

في ما يلي:

### أولاً: أهداف تقليدية<sup>1</sup>

- التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي استناداً إلى أدلة وبراهين عن صدق وشرعية القوائم المالية؛
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الخطأ؛
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛
- مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الأوعية الضريبية؛
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد بمساعدة الجهات الحكومية.

### ثانياً: أهداف الحديثة<sup>2</sup>

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها؛
- تقييم الأداء و رفع مستوى الكفاءة و الفعالية في المؤسسات تحت المراجعة؛
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة؛
- دور المعايير التي تحكم مزاوي مهنة المراجعة في الأداء الذي يقدمه المراجع الذي ينعكس في الثقة التي يمنحها مستخدمو القوائم المالية؛
- التغلب على الإشكالات القائمة حول الصعوبات التي تتعرض المراجع، وتتمحور في عدم الدراية بأمور غير محاسبية.

### المطلب الثالث: معايير المراجعة وأنواعها

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض معايير المراجعة التي هي بمثابة دليل من الإرشادات العامة الموضوعية لمساعدة المراجعين في أداء مهامهم وأيضاً سنعرض أنواع المراجعة.

### الفرع الأول: معايير المراجعة<sup>3</sup>

تعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة يمكن من خلالها تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها.

<sup>1</sup> - محمد سفير واسماعيل رزقي، مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، ملتقى حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص: 4-5.

<sup>2</sup> - لخضر لقلطي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية (دراسة حالة من خلال استبيان)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص: 21، بتصرف.

<sup>3</sup> - محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الاساسية وآليات تطبيقها وفقا للمعايير الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002، نقلا عن فاتح سردوك، جامعة الوادي، ص: 1-10.

## الفصل التمهيدي: الاطار العام للمراجعة والجباية

بحيث نص المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) على أنها ثلاث مجموعات وهي كالآتي:

### أولاً: المعايير العامة (الشخصية)

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما توصف بالشخصية لأنها تحتوى على الصفات الشخصية لمراجع الحسابات الخارجي والمقصد بهذه المعايير أن خدمات المراجعة يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية والعلمية، وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث معايير كالآتي:

**1- التأهيل العلمي والعملي:** يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على التدريب التقني الملائم والكفاءة اللازمة في مراجعة الحسابات.

**2- الاستقلال:** على المراجع أن يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي ترتبط بالمهمة المكلف بها.

**3- العناية المهنية الملائمة:** على مراجع الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة ووضع التقرير و يطلق على هذا المعيار كذلك بالحذر المهني العقول.

### ثانياً: معايير العمل الميداني

يطلق على هذه المعايير بمعايير العمل الميداني نظراً لأنها تمثل معايير تنفيذية ترتبط بالجانب التنفيذي لعملية المراجعة وليس بالجانب التنظيمي، المرتبط بالمعايير العامة للمراجعة وتمثل معايير العمل الميداني في مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة وقرائن الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات.

و تتمثل المعايير العمل الميداني في ثلاثة معايير كما يلي:

**1- التخطيط والأشراف:** إذا يجب على المراجع وضع مخطط شامل لعملية المراجعة كما يجب عملية الأشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم.

**2- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يجب على المراجع القيام بدراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعتمد ليكون منطلقاً وأساساً يعتمد عليه أثناء قيام المراجع بمهمته.

**3- أدلة وقرائن الإثبات:** يجب التواصل إلى عناصر الإثبات الجديدة بالثقة وذلك بالمعينة، الملاحظة، التحري والإثبات، والذي من شأنه أن يكون أساساً معقولاً ومبرر لأداء رأي فني محايد ومعلل حول المعلومات المحاسبية.

### ثالثاً: معايير إبداء الرأي

إن التقرير هو وسيلة الاتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم وإيضاحها لمستخدميها الذين يفهمهم الأمر، وبناء عليه التقرير وظيفة إخبارية وإعلامية هامة، كما نجد أن أثناء عملية

## الفصل التمهيدي: الاطار العام للمراجعة والجباية

الاتصال بهذه الطريقة هناك تغذية عكسية، وقد تكون في صور استفسارات، فنجد في كثير من الأحيان أن المراجع يعطي تقارير شفوية، حيث يلعب موقف الاتصال دوراً هاماً في تحيد نوع الرسالة الاتصالية.

يلعب تقرير المراجع دور مهم في عملية الاتصال يجب أن تتوفر فيه عدة خصائص مرتبطة بالكفاية، التجانس مع المبادئ المحاسبية وإثباتها وصولاً إلى أداء الرأي ترتبط معايير إعداد التقرير بخصائص وكبقيّة إعداد التقرير النهائي للمراجع التي بدورها تتضمن أربعة معايير نعددها في الآتي:

**1- احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** إذا يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

**2- إثبات تطبيق المبادئ المحاسبية:** يجب أن يوضح التقرير الظروف التي أدت إلى عدم التطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وبثبات من سنة إلى أخرى.

**3- كفاية المعلومات:** يجب أن يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.

**4- إبداء الرأي:** يجب على المراجع أن يبين من خلال تقريره رأي فني، محايد ومعلل حول القوائم المالية، وفي حالة تعذر عليه ذلك يتوجب عليه ذكر الأسباب في التقرير.

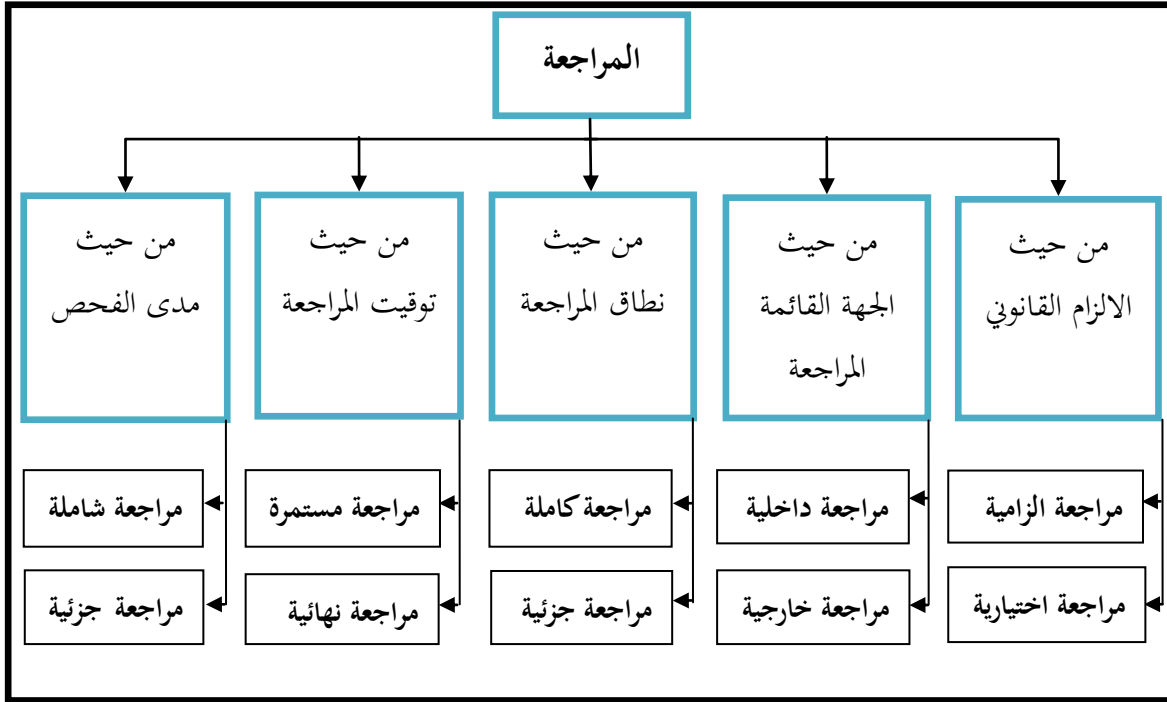
### الفرع الثاني: تصنيفات المراجعة.

تختلف المراجعة بحسب طبيعتها والغرض التي قامت من اجله ونبرز تقسيماتها على اساس القدم الحداثة في ما يلي:

**أولاً:** يمكن تقسيم المراجعة إلى عدة أنواع، فهناك من قسم المراجعة من خلال زاويا معينة، فمن حيث الإلزام القانوني نجد مراجعة إلزامية ومراجعة اختيارية، أو من حيث النطاق أو المجال نجد المراجعة الكاملة ومراجعة جزئية، أو من حيث زاوية توقيت المراجعة هناك مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية، أو من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات نجد مراجعة شاملة ومراجعة اختبارية، أو من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة هناك مراجعة خارجية ومراجعة داخلية، وفي ما يلي شكل يوضح هذا التقسيم:

## الفصل التمهيدي: الاطار العام للمراجعة والجباية

الشكل رقم (0-1): تصنيفات المراجعة حسب وجهات نظر مختلفة.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011، ص:22.

ثانيا: ولكن جاء التقسيم الحديث بعدة أنواع نذكر منها:

**1- المراجعة المالية:** تعتمد المراجعة المالية الأدلة والقرائن التي تدعم بها رأيه في المصادقة على صحة لقوائم المالية، بحيث يقتصر عمل المراجع على فحص الحسابات ويبدلي برأيه حول نوعية القوائم المالية، كما ينبغي الاعتماد على نظام المراقبة الداخلية للمؤسسة، الذي هو مجموعة الضمانات التي تساهم التحكم في المؤسسة، وأنه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سلامة وبالتالي سلامة النظام المحاسبي والحكم على مجموعة العمليات المسجلة<sup>1</sup>.

**2- مراجعة العمليات:** عرف المعهد الفيدرالي المالي الكندي مراجعة العمليات على أنها "إذا الهدف الأساسي للمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتحقيق من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها"، فهي عبارة من تقييم لنظم الرقابة الداخلية، ومختلف الأنشطة والوظائف الخاصة بالمؤسسة ما أو وحدة من وحداتها، حيث تهتم بالطرق الإجراءات التي تستعملها المؤسسة للوصول لأهدافها ليس لأخذ وعرض الحسابات المتعلقة بالنشاط، ولكن بهدف تحليل الأخطار والنقائص الموجودة بغية تزويدها بالاستشارات اللازمة والتوصيات ووضع الإجراءات، واقتراح استراتيجيات جديدة لتحسين أداء المؤسسة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 9.

<sup>2</sup> - سمية قحوموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة الجزائر للفترة (2009-2010))،

مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2013، ص: 12.

## الفصل التمهيدي: الاطار العام للمراجعة والجباية

**03- مراجعة جباييه:** وهي عملية فحص انتقادي لمجمل الوضعية الجبايية للمؤسسة\*.

ثالثا: ونجد أنواع أخرى للمراجعة نذكر منها:

### **01- المراجعة البيئية:**

وهي عبارة عن مراجعة التأثيرات المختلفة لنشاط المؤسسة على البيئة والإجراءات المتخذة في سبيل الحد من إلحاق الضرر بالبيئة<sup>1</sup>.

### **02- المراجعة الاجتماعية:**

هي عملية فحص وتقييم فني وحيادي للمعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعي للمؤسسة أي محتويات الدفاتر والسجلات والقوائم التي تعبر عن الجانب الاجتماعي لها<sup>2</sup>.

**03- المراجعة الاستراتيجية:** ويدرس هذا النوع من المراجعة الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة والتغيرات التي يجب إدخالها فيها لمواجهة تعقيدات المحيط من أجل التطور والاستمرار<sup>3</sup>.

**04- المراجعة الالكترونية:** وهي مراجعة تهتم بجميع الحسابات الإعلام الآلي التي تستخدمها المؤسسة<sup>4</sup>.

**05- مراجعة الجودة:** وهي عبارة عن فحص لمنهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء الرأي حول ما إذا كانت هذه النشاطات تم إنجازها بصفة فعالية ووفقاً لمعايير معينة من الجودة<sup>5</sup>.

\*- سنتناولها أكثر تفصيلا في الفصل الاول.

<sup>1</sup>- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2005، ص: 322، بتصرف.

<sup>2</sup>- المرجع السابق نفسه، ص: 273.

<sup>3</sup>- سمية قحموش، مرجع سابق، ص: 13.

<sup>4</sup>- المرجع السابق نفسه.

<sup>5</sup>- صالح حميداتو، دور مراجعة الجباية في تدنئة المخاطر الجباية (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة الجزائر، 2012، ص: 27.

## الفصل التمهيدي: الاطار العام للمراجعة والجباية

### خلاصة الفصل:

استخلصنا من خلال هذا الفصل ما يلي:

- تمثل الجباية الالتزام المالي للمؤسسة وذلك حسب نوع النشاط الممارس ما يحدد نوع الضريبة التي تخضع لها من خلال ادائها وفقا للنصوص والتشريعات القانونية؛
  - ان ترجمة الجباية من منظور المؤسسة هي ليست تلك الالتزامات التي يجب عليها ادائها باحترام القواعد القانونية التي تنظمها بل هناك ايضا امتيازات يمنحها المشرع؛
  - ان الضريبة تكلفة وجب على المؤسسة تسيرها بعقلانية وذلك بتوظيف اقصى الوسائل نظرا لأهميتها البالغة في تقرير الوضعية الجبائية للمؤسسة باعتبارها كمعيار للتسيير الحيث الاستعمال الذي يحقق منفعة؛
  - باعتبار المراجعة مجموعة من التقنيات والمعلومات المستخدمة في عملية منسجمة بهدف تكوين رأي فني محايد حول اجراءات معينة تقوم بها المؤسسة؛
  - يقوم بالمراجعة شخص كفي يتوفر على كل الشروط التأهيل العلمية والعملية وعلى الاستقلالية والحياد، وبذل العناية المهنية الملائمة، متبعا لجميع المراحل الاساسية لمهمة المراجعة وهذا ليكون رأيه موضوعي وذا مصداقية في التقرير الذي يعده؛
  - تهدف المراجعة الى كشف مدى صحة وسلامة البيانات والمعلومات، وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة من خلال تفصي الحقائق.
- على المؤسسات التعامل بوعي ومسؤولية مع التكاليف الجبائية وذلك بتسييرها تسيرا جيدا ومراجعتها باستمرار بالاعتماد على الكفاءات والمحاسبة والجباية قصد التخفيض العبء الضريبي ومحاولة انتهاز الفرص واستغلال ما يقره المشرع الجبائي.

# الفصل التمهيدي

مفاهيم أساسية حول  
المراجعة والجباية

### تمهيد:

يحمل هذا الفصل دراسة ميدانية تهدف من خلالها الإحاطة بجوانب البحث من اجل معرفة دور المراجعة الجبائية بتفعيلها كآلية لتحسين التسيير الجبائي، ففي بادئ الامر حاولنا اجراء هذه الدراسة في احدى المؤسسات ونظرا لل صعوبات التي واجهتنا واحالت دون تمكننا منها، فبامتناع المؤسسات عن اعطاء معلومات تفيد في الدراسة، وافتقار المؤسسات لمصلحة خاصة بالتسيير الجبائي، وبمأن مهمة ملئ التصريحات الجبائية والقيام بإجراءات التسيير الجبائي توكل للمحاسب وباعتباره شخص مستقل عن المؤسسة فإنه يتحجج بالسر المهني بعدم اعطاء المعلومات عن المؤسسة والتي هي متطلبات الدراسة، ولهذا الاسباب ارتئينا اتباع الاسلوب العلمي المتمثل في الاستبانة، حيث يتيح لنا هذا الاسلوب باستقراء آراء مسيري المؤسسات دون الكشف عن خصوصيات مؤسساتهم لان ملئهم للاستبيان يعبر عن رأي المسير بدلا من اعطاء معلومات يرى فيه ضرورة الالتزام بالسر المهني، وكذا آراء المهنيين (محافظي الحسابات، مستشارين جبائيين) من خلال الاستفادة من تجربتهم الميدانية في المراجعة، وايضا الأكاديميين المتمثلون في اساتذة جامعيين بالاستفادة من خبراتهم النظرية والعلمية وحتى التجربة المهنية في بعض الاحيان ولهذا الاسباب المجتمعة تم اعداد ورقة بحثية، وذلك بالتحري عن طريق الاستبيان لاختبار جملة من الفرضيات القائمة عليها الدراسة، بناء على آراء افراد العينة المستجوبة التي يمكنها ان تخدم موضوع الدراسة، وذلك بحكم مؤهلاتهم لإثراء هذا البحث.

فمن خلال آرائهم حول الموضوع يمكننا اثبات وجهة نظر، وبهذا الصدد جاءت تقسيم هذا الفصل كالآتي:

- المبحث الاول: منهجية الدراسة.
- المبحث الثاني: مجتمع الدراسة.
- المبحث الثالث: التحليل الاحصائي لنتائج الاستبيان.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية

### المبحث الاول: منهجية الدراسة

سنتناول في هذا المبحث المنهجية التي تم اعتمادها ومن خلال ثلاث مطالب سنوضح بيانات الدراسة، قائمة الاستبيان ومجتمع الدراسة وحدوده.

#### المطلب الاول: بيانات الدراسة

وستتطرق في هذا المطلب لبيانات اولية واخرى ثانوية التي تم اعتمادها في هاته الدراسة.

#### الفرع الاول: بيانات ثانوية

للانسياب في صلب الموضوع تم الاطلاع على مجموعة من الكتب والمنشورات والتمعن في بعض الدراسات السابقة التي مست المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي.

#### الفرع الثاني: بيانات اولية

قمنا في هاته الدراسة باستجابة نخبة معينة عن طريق الاستبيان باعتباره احد اهم الادوات البحثية التي نراها مناسبة لمعالجة اشكالية الدراسة، وبعد توزيع الاستبيان ومن ثم تجميعه تم افراغ محتوياته لتحليلها باستخدام برنامج احصائي (SPSS V19).

#### المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

لتصميم هيكل اداة الدراسة (الاستبيان) تم وضع فرضيات البحث لتحقيق اهداف هاته الدراسة، ولاختبار فروضها تم اعداد قائمة استقصاء وتوجيهها لأفراد العينة.

#### الفرع الاول: مراحل اعداد الاستبيان

وتم اعداد الاستبانة على النحو التالي:

- اعداد استبيان اولي من اجل استخدامه في جمع البيانات والمعلومات؛
- عرض الاستبيان على المشرف من اجل التأكد من مدى ملائمة محتواه لمتطلبات الدراسة؛
- عرض الاستبيان على بعض الاساتذة لتحكيمه والذين بدورهم قاموا بتقديم النصح والإرشادات والتوجيهات؛
- تعديل الاستبيان بناءً على الملاحظات والتوجيهات المقدمة في تصويب محتوى الاستبيان؛
- توزيع الاستبيان على جميع افراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

#### الفرع الثاني: هيكل الاستبيان

وجاء في هذا الاستبيان ما يلي:

#### اولا: الجزء الاول

ويحتوي على مجموعة من الاسئلة الشخصية لأفراد العينة وتتضمن البيانات تحدد عمر، مؤهل العلمي، المسمى الوظيفي وسنوات الخبرة.

ثانيا: الجزء الثاني

في ثلاث محاور تضم واحد واربعون سؤال (41) وقد تم توظيفها للتعامل مع فرضيات البحث. ولقد اعدت الاسئلة على اساس مقياس ليكارت الثلاثي الذي يقيس ثلاث اجابات وذلك لنتمكن من تحديد آراء افراد العينة حول المحاور التي يتناولها الاستبيان ويسهل علينا ترميز وتنميط الاجابات وذلك حسب الجدول التالي:

جدول رقم (3-1): يوضح مقياس ليكارت الثلاثي.

التصنيف	اوافق	محايد	لا اوافق
الدرجة	3	2	1

المطلب الثالث: محتوى الاستبيان واسلوب تحليله

واحتوى هذا الاستبيان على ثلاث محاور وهي كالآتي:

الفرع الاول: محاور الاستبيان

وجاء في هذه المحاور ما يلي:

- 1- المحور الاول: ويتشكل هذا المحور من عشرة (10) عبارات التي في مجملها سنحاول من خلالها إبراز الدور الذي تلعبه الجباية في استمرارية حياة المؤسسة وزيادة قدرتها التنافسية.
- 2- المحور الثاني: وفي هذا المحور الذي جاء تحت عنوان تسيير الجباية للمؤسسة يساهم في تقليص المخاطر الجباية الذي ضم خمسة عشر (15) عبارة جاءت بما يخدم التسيير الجباية ويعمل على تحسينه.
- 3- المحور الثالث: وأخذ هذا المحور تحت طياته ستة عشرة (16) عبارة مبنية على فرضية تهدف إلى تبيان مدى عمل المراجعة الجباية على الرفع من كفاءة التسيير الجباية.

الفرع الثاني: الادوات الاحصائية المعتمدة في الدراسة

في إطار معالجة الاستبيان، وذلك بعد توزيعه على أفراد العينة ومن ثم تجميعه من خلال المقابلات الشخصية مع بعض أفراد العينة بغرض تقديم إيضاحات واستفسارات لتسهيل العملية وجعله على دراية أكثر بهدف الدراسة، مما يضفي الصحة على النتائج، حيث تم في سبيل ذلك استخدام الأساليب المناسبة في تحليل والتي تعتمد أساسا على نوع البيانات المراد تحليلها من خلال برنامج (SPSS19)، وذلك بتوظيف الأساليب الإحصائية التي تم اعتمادها في الدراسة نذكر منها:

- الوسط الحسابي: تم استخدامه باعتباره احد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب اهميتها.
- الانحراف المعياري: ويستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.
- معامل الثبات: استخدمنا الفا كرونباخ لقياس ثبات العينة.
- معامل الصدق: وهو الجذر التربيعي الفا كرونباخ الذي استعمل لتبيان صدق النتائج المتوصل اليها.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية

### المبحث الثاني: عرض اداة الدراسة واختبار مصداقيتها

ومن خلال هذا المبحث سيتم عرض اداة الدراسة وكذا مجتمع الدراسة بتعدد خصائصه ومن ثم اختبار مدى صدق وثبات اداة الدراسة.

#### المطلب الاول: عرض اداة الدراسة وحدودها

وفي هذا المطلب سنتطرق الى ما تم الوصول اليه من مجريات العملية بعرض اداة الدراسة وحدودها.

#### الفرع الاول: عرض اداة الدراسة

تم تحديد عينة الدراسة التي وزع عليها الاستبيان ب: 65 واسترددنا منها 52، وبعد تفحصها تم استبعاد 01 لعدم توفرها على الشروط المطلوبة وهذا بعدم الجدية في الاجابة، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة 51 التي كانت نتيجة لفرز مجموعة الاستثمارات الموزعة، وفي الجدول التالي نوجز مجريات العملية:

الجدول رقم (3-2): يوضح احصائيات الاستثمارات الموزعة.

اجمالي العينة		البيان
النسبة (%)	العدد	
100	65	الاستثمارات الموزعة
20	13	الاستثمارات غير المستلمة
1.54	01	الاستثمارات المستبعدة
78.46	51	الاستثمارات الصالحة

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على ما تم الحصول عليه من عملية توزيع الاستبيان.

#### الفرع الثاني: حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة بالجزائر لدراسة المراجعة الجبائية بتفصيلها كآلية لتحسين التسيير الجبائي من وجهة نظر مسيري المؤسسة، محافظي الحسابات، الأكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص بولاية الوادي.

- **الحدود الزمنية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه من 2014/04/08 الى 2014/05/24.

#### المطلب الثاني: مجتمع الدراسة

ونقصد بمجتمع الدراسة هو العينة المستجوبة التي استهدفها الاستبيان، ونراها ملائمة بما ستضفيه من خلال آراء افرادها في تحقيق هدف الدراسة وهذا بحكم ان افراد العينة هم اهل الاختصاص في ميادين تصب في

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية

بمجموعها بما يخدم موضوع الدراسة، ويختلف افراد العينة باختلاف اعمارهم، مستوياتهم، مؤهلاتهم وخبرتهم، وفيما يلي نصنفها:

### الفرع الاول: حسب متغير العمر

سنسرد ما تم استخلاصه من ما جاء في الاستبيانات بتصنيف متغيرات مجتمع الدراسة وذلك حسب متغير العمر في الجدول الآتي:

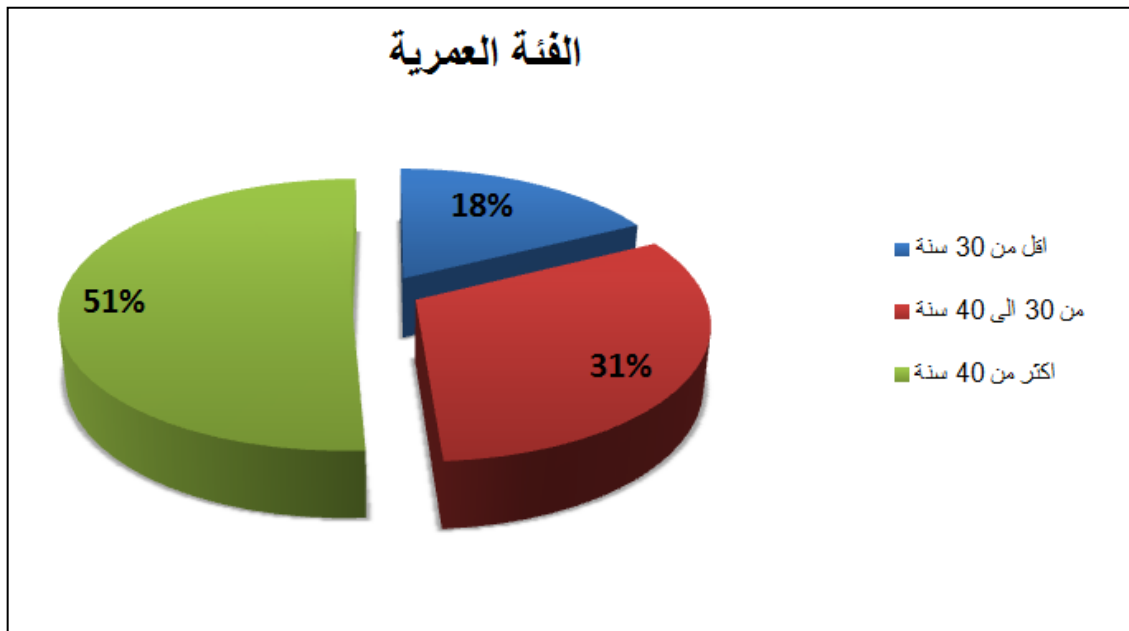
الجدول رقم (3-3): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.

العمر	التكرار	النسبة (%)
اقل من 30 سنة	09	17.6 %
من 30-40 سنة	16	31.4 %
اكبر من 40 سنة	26	51 %
المجموع	51	100 %

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على نتائج الاستبيان.

وفي الشكل التالي نترجم بيانات الجدول في دائرة نسبية:

الشكل رقم (3-1): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.



المصدر: من اعداد الطالب بناءً على نتائج الاستبيان.

يبين الجدول والشكل اعلاه فإن افراد العينة الذين تقل اعمارهم عن 30 سنة بلغ عددهم تسعة (09) افراد والذين يشكلون (17.6 %) من اجمالي العينة، والذين تراوحت اعمارهم من 30 سنة الى 40 سنة كان

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية

عددهم ستة عشرة (16) فرد والذين احتلوا نسبة (31.4%) من اجمالي العينة، والذين كانت اعمارهم اكثر من 40 سنة هم يمثلون البقية من اجمالي العينة بنسبة (51%) وذلك بـ: 26 فرد مما يجعلهم الغالبية الساحقة من تشكيلة العينة.

### الفرع الثاني: حسب متغير المسمى الوظيفي

من خلال هذا الفرع سنحاول عرض تشكيلة العينة حسب المسمى الوظيفي.

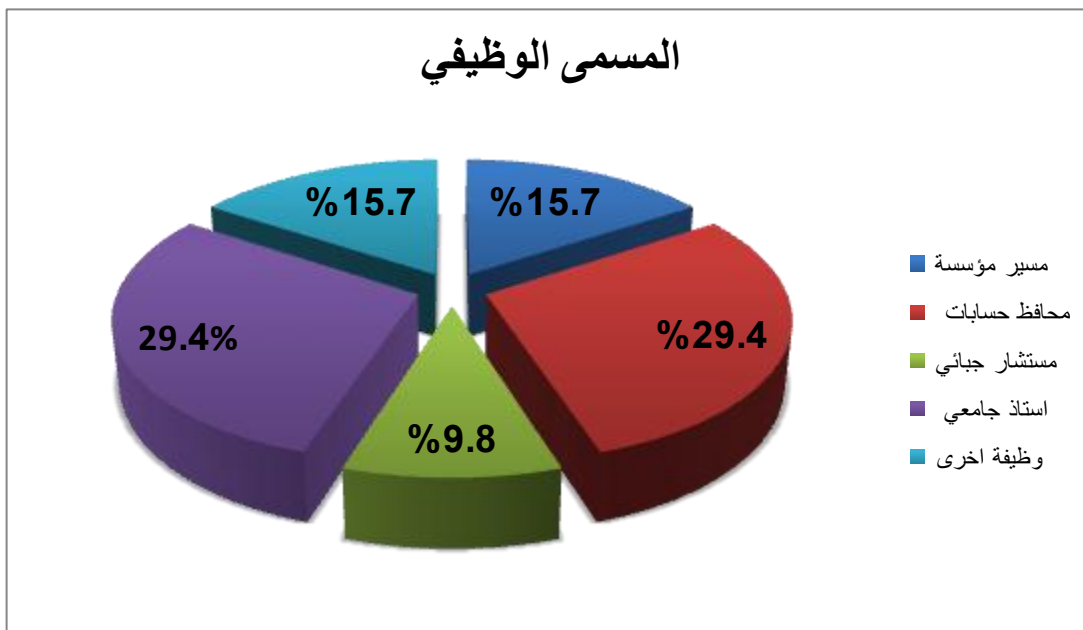
الجدول رقم (3-4): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي.

النسبة (%)	التكرار	المسمى الوظيفي
15.7%	08	مسير مؤسسة
29.4%	15	محافظ حسابات
09.8%	05	مستشار جبائي
29.4%	15	استاذ جامعي
15.7%	08	وظيفة اخرى
100%	51	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على نتائج الاستبيان.

وفي الشكل التالي نترجم بيانات الجدول في دائرة نسبية:

الشكل رقم (3-2): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي.



المصدر: من اعداد الطالب بناءً على نتائج الاستبيان.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية

يبين الجدول والشكل اعلاه ان ثمانية (8) من افراد العينة وهم مسيري المؤسسات يمثلون (15.7 %)، خمسة عشرة (15) محافظ حسابات وهم نخبة اخذت نسبة (29.4 %)، خمسة (05) مستشارين جبائين ليمثلوا (09.8 %) من عينة الدراسة، خمسة عشرة (15) اكايمي (استاذ جامعي مختص في مجالي الجباية او المراجعة) ليأخذوا نسبة (29.4 %) من اجمالي العينة، فالملاحظ هنا ان غالبية العينة كانت مكونة من محافظي الحسابات واكاديميين.

### الفرع الثالث: حسب متغير المؤهل العلمي

استخلاصنا من ما جاء في الاستبيانات بتصنيف متغيرات مجتمع الدراسة وذلك حسب متغير المؤهل العلمي في الجدول الآتي:

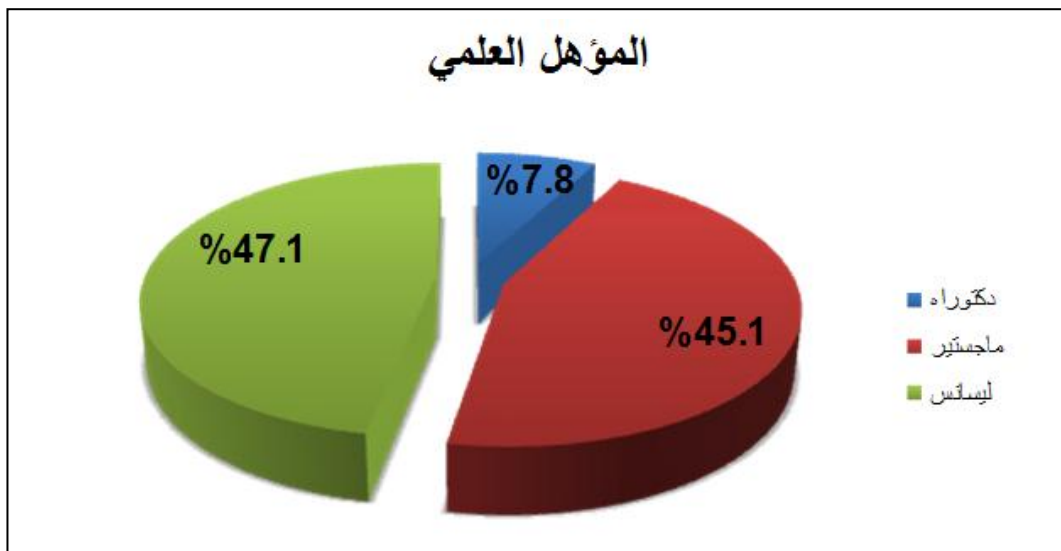
الجدول رقم (3-5): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

النسبة (%)	التكرار	المؤهل العلمي
07.8 %	04	دكتوراه
45.1 %	23	ماجستير
47.1 %	24	ليسانس
100 %	51	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على نتائج الاستبيان.

وفي الشكل التالي نترجم بيانات الجدول في دائرة نسبية:

الشكل رقم (3-3): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.



ال

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية

يبين الجدول والشكل اعلاه توزيع عينة الدراسة حسب التأهيل العلمي لأفراد العينة حيث نجد ان المؤهل العلمي دكتوراه كان لأربعة افراد (04) وهذا ما يجعلهم يمثلون نسبة (07.8%) من اجمالي العينة، الحاملين لشهادة ليسانس قدر عدد هاته العينة اربعة وعشرون (24) فرد أي بنسبة (47.1%) وهم غالبية افراد العينة، لتأتي بعدها مباشرة حاملي شهادة الماجستير وهم ثلاثة وعشرون (23) فرد ويمثلون نسبة (45.1%) من اجمالي العينة، والملاحظ هنا ان غالبية العينة متكونة من اصحاب شهادات الليسانس والماجستير والنصيب المتبقي الذي يمثل الاقلية من مجتمع الدراسة وهم حاملي شهادة الدكتوراه.

### الفرع الرابع: حسب متغير الخبرة المهنية

من خلال محتويات الاستبيان المبينة عليها الدراسة جاء توزيع افراد مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة كما ورد في الجدول الآتي:

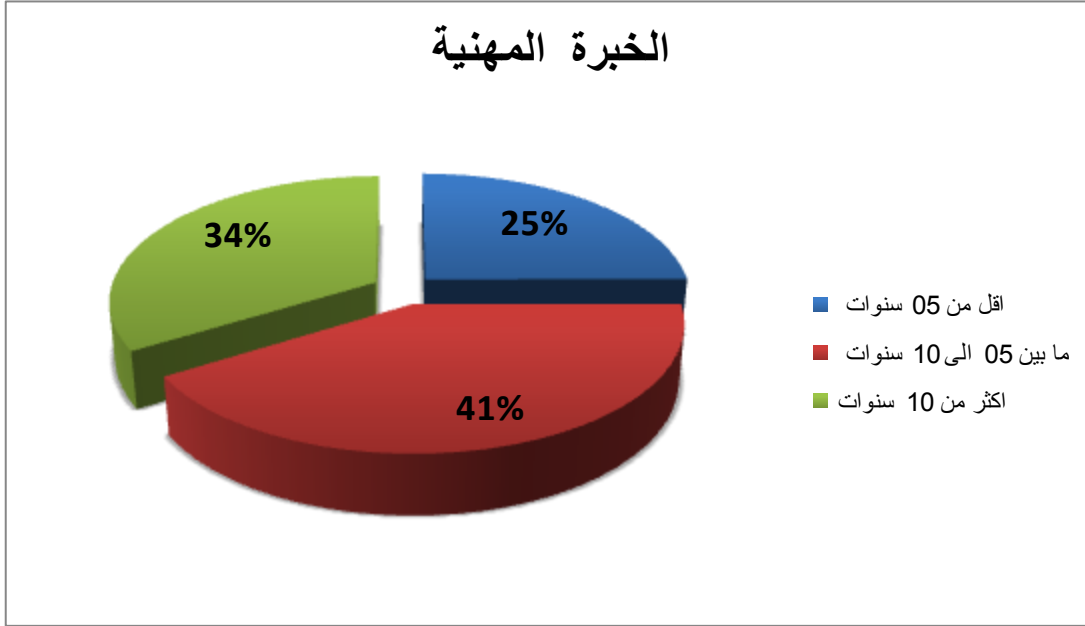
الجدول رقم (3-6): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

العمر	التكرار	النسبة (%)
اقل من 05 سنوات	11	21.6%
ما بين 05 الى 10 سنوات	22	43.1%
اكثر من 10 سنوات	18	35.3%
المجموع	51	100%

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على نتائج الاستبيان.

وفي الشكل التالي نترجم بيانات الجدول في دائرة نسبية:

الشكل رقم (3-4): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من اعداد الطالب بناءً على نتائج الاستبيان.

يبين الجدول والشكل اعلاه توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المكتسبة من طرف افرادها والتي كانت متباينة، حيث كانت الفئة الموجه لها الاستبيان معظمها متحصل على خبرة متراوحة بين 05 الى 10 سنوات كان عددها اثنان وعشرون (22) فردا، والذين كانت سنوات خبرتهم اكثر من 10 سنوات ثمانية عشر (18) فرد واحتلوا نسبة (35.3%)، والذين كانت خبرتهم اقل من خمسة (05) سنوات بلغ عددهم احدى عشر (11) فرد وهذا ما يعطيها نسبة (21.6%)، والملاحظ هنا ان افراد العينة غالبيتهم ذو خبرة متراوحة بين 05 الى 10 سنوات ليأتي بعدها مباشرة اصحاب الخبرة الاكثر من 10 سنوات وفي الاخير اصحاب 05 سنوات وهم الاقلية.

وكخلاصة لما سبق ذكره فإن مجتمع الدراسة مكون من واحد وخمسون (51) فرد، بحيث كان غالبيتها الساحقة محافظي الحسابات والاساتذة الجامعيين وليأتي بعدها مسيري المؤسسات وهناك افراد آخرون ممتهين وظائف مختلفة فيما يخدم موضوع الدراسة وفي الاخير مستشارين جبائين هم اقلية من عينة الدراسة، ومن هنا يمكننا القول ان اجابات هاته العينة يكمن في الاعتماد عليها في استخلاص نتائج عملية تخدم هذه الدراسة.

### المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان

استخدمنا المعامل الفا كرونباخ كمقياس لاختبار استقرار نتائج الاستبيان وعدم تناقضه مع نفسه فزيادة قيمة هذا المعامل تعني مصداقية بيانات الاستبيان وذلك لاعتمادها في التحقيق غرض الدراسة بحيث انه لو أعيد نفس الاختبار على نفس العينة فإنها تعطي نفس النتائج، بحيث ان قيمته تتراوح بين الصفر (0) والواحد (01) اذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد (01)، وهذا ما يجلي لنا ان نسبة الثبات تكون مرتفعة كلما كان قريبا من الواحد.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية

اما معامل الصدق هو عبارة عن الجذر التربيعي لمعامل الثبات (الفاكرونباخ) فهو بدوره يوضع لقياس ما وضع لقياسه، ونبين معاملات الثبات لمحاور الدراسة ومدى صدق نتائجها وفي الجدول التالي نوضح ذلك:

جدول رقم (3-7): يوضح معامل الصدق والثبات.

معامل الصدق	معامل الثبات	عدد عبارات المحور	محتوى المحاور	محارو الاستبيان
0.715	0.512	10	تلعب الجباية دورا رئيسيا في استمرار حياة المؤسسة وزيادة قدرتها التنافسية.	المحور الاول
0.834	0.697	15	تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة يساهم في تقليص المخاطر الجبائية.	المحور الثاني
0.897	0.805	16	تعمل المراجعة الجبائية على الرفع من كفاءة التسيير الجبائية.	المحور الثالث
<b>0.936</b>	<b>0.877</b>	<b>41</b>	<b>المجموع</b>	

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على نتائج الاستبيان.

ويتضح من الجدول اعلاه ان قيم معامل الثبات للمحاور كانت ما بين 0.512 ال 0.805 وهي تقترب من الواحد وهذا ما يدل على ثبات واستقرار الاستبيان وهذا ما يؤكد الفاكرونباخ الاجمالي الذي بلغ 0.877، ونجد ايضا ان قيم معامل الصدق للمحاور كانت ما بين 0.715 و 0.897 وهي قيمة كبيرة باقترابها من الواحد وهذا ما يدل على صدق نتائج الاستبيان وهو ما يؤكد القيمة الاجمالية لمعامل الصدق بقيمة 0.936.

- فالمحور الاول تحصل على معامل ثبات قدره 0.512 وهو ما يدل على استقرار نتائج الاستبيان وبلغ معامل الصدق 0.715 مما يتيح اعتماد نتائج هذا المحور الممثلة لآراء العينة في تحقيق غرض الدراسة.
- والمحور الثاني تحصل على معامل ثبات قدره 0.697 وهو ما يدل على استقرار نتائج الاستبيان وبلغ معامل الصدق 0.834 مما يتيح اعتماد نتائج هذا المحور الممثلة لآراء العينة في تحقيق غرض الدراسة.
- والمحور الثالث تحصل على معامل ثبات قدره 0.805 وهو ما يدل على استقرار نتائج الاستبيان وبلغ معامل الصدق 0.897 مما يتيح اعتماد نتائج هذا المحور الممثلة لآراء العينة في تحقيق غرض الدراسة.

### المبحث الثالث: التحليل الاحصائي لنتائج الاستبيان

بعد توزيع الاستبيان وتجميعه تأتي مرحلة تحليل نتائج الدراسة الميدانية، وذلك عن طريق التحليل الاحصائي لفرضيات الدراسة والمقسمة في ثلاث محاور وهي محتوى الاستبيان، وذلك بانتهاج اساليب التحليل الاحصائي باستعمال المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، وكما تم ترتيب العبارات المدرجة تحت الفرضيات حسب وجهات النظر لفئة عينة الدراسة وذلك باعتماد اكبر قيمة للمتوسط الحسابي، وحسب اقل قيمة للتشتت والذي يمثل الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي، وبغرض التحليل الاولي لعينة الدراسة تم اعتماد مقياس ليكارت الثلاثي وفقا للجدول التالي:

**الجدول (3-8):** يوضح مقياس تحديد الأهمية للمتوسط الحسابي.

المتوسط الحسابي	الرأي
من 01 الى 1.66	غير موافق
من 1.67 الى 2.33	محايد
من 2.34 الى 03	موافق

وسيتم اعتماد هذا الجدول كمقياس لتحديد الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة. بالنظر الى هاته الفرضيات ومدى عكسها لإثبات غرض الدراسة والعلاقة المراد ابرازها من هاته الدراسة فإن الاستبيان تم تصميمه في ثلاث محاور تدرج ضمنها عبارات والتي من خلالها سيتم معرفة امكانية صحة الفرضية من خلال وجهات نظر افراد مجتمع الدراسة.

#### المطلب الاول: التحليل الاحصائي لمحاور الدراسة بواسطة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

وفي هذا المطلب سنحاول تحليل ووصف محاور الاستبيان باستخدام الاساليب الاحصائية وهي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

#### الفرع الاول: التحليل الاحصائي الوصفي للمحور الاول

من خلال فرضية المحور الاول تحت عنوان "تلعب الجباية دورا رئيسيا في استمرار حياة المؤسسة وزيادة قدرتها التنافسية" والعبارات المدرجة تحتها وضعنا اجابات عينة الدراسة في البرنامج الاحصائي (SPSS 19) وكانت النتائج كما يلي:

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية

جدول رقم (3-9): يوضح آراء عينة الدراسة حول المحور الاول.

الدرجة	النتيجة	المؤشرات الاحصائية		الاستجابات			رقم العبارة
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	
2	موافق	0.566	2.96	-	2	49	01
1	موافق	0.140	2.98	-	1	50	02
6	موافق	0.559	2.68	1	14	36	03
10	موافق	0.799	2.37	10	12	29	04
8	موافق	0.666	2.61	4	10	37	05
9	موافق	0.644	2.53	4	16	31	06
7	موافق	0.662	2.63	5	9	37	07
5	موافق	0.440	2.75	-	13	38	08
3	موافق	0.434	2.82	1	7	43	09
4	موافق	0.541	2.78	3	5	43	10
-	-	<b>0.544</b>	<b>2.69</b>	<b>المتوسط العام للمحور الاول</b>			

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد بناءً على نتائج الاستبيان.

من خلال نتائج الجدول اعلاه يمكننا ان نرى اتجاه عينة الدراسة حول جميع العبارات المتعلقة بدور الذي تلعبه الجباية في استمرارية حياة المؤسسة وزيادة قدرتها التنافسية وهذا ما تشير اليه قيمة المتوسط الحسابي الكلي لهذا المحور والتي بلغت 2.69 وهي الواقعة في المجال بين 2.34 الى 03 وهي الفئة الثالثة في مقياس ليكارت الثلاثي، مما يعني موافقة افراد العينة على ضرورة الاهتمام بالجباية وهذا ما يثبت الانحراف المعياري حيث بلغ 0.544 وهو ما يؤكد صحة هذا المحور، ومن خلال النتائج المتحصل عليها نجد في الاتي:

- تحصلت العبارة رقم (02) على المرتبة الاولى وذلك بمتوسط حسابي قدرة ب: 2.98 ما يدل على ان غالبية افراد العينة موافقون بأن التحكم في المهام وحسن تسييرها يقلل من الاخطار الجبائية .
- وما جاء في العبارة رقم (01) يحظى بموافقة اغلبه افراد العينة بأن ضرورة الاهتمام بالضريبة لتفادي الرقابة الجبائية وهذا ما يثبت المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.96 وهذا ما يجعلها في المرتبة الثانية.
- ولتأتي في المرتبة الثالثة العبارة رقم (09) بمتوسط حسابي قدره 2.82، وهو ما ينبئ بضرورة الاطلاع على القوانين الجبائية مما يسهل على المؤسسة امثليه استغلال الامتيازات الممكنة.
- ففي المرتبة الرابعة (04) العبارة رقم (10) التي تملي بأن الايفاء بشروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية يقلل من العبء الضريبي وهذا ما اخذ موافقة افراد العينة والمثبت بمتوسط حسابي بلغ 2.78.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية

- واقف اغلبية افراد العينة بأن العامل الجبائي في المؤسسة عالي الاهمية وهذا ما دل عليه المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.75 مما يجعل هاته العبارة في المرتبة الخامسة (05).
- لقد تحصلت العبارة رقم (03) على متوسط حسابي قدره 2.68 الذي يأتي في المرتبة السادسة (06) وهذا ما يشير الى موافقة افراد عينة الدراسة على ان وجود مصلحة مختصة بالجباية مستقلة عن مصلحة المالية يجعل التزامات المؤسسة أكثر دقة وانضباطا.
- في العبارة رقم (07) التي اخذت موافقة افراد عينة الدراسة على ان تفاقم الاعباء جبائية يؤثر على وضع المؤسسة مما يؤدي بها الى الزوال وهذا ما يثبتته المتوسط الحسابي بقيمة 2.63 مما يجعلها في المرتبة السابعة (07).
- والعبارة رقم (05) بلغ متوسطها الحسابي 2.61 وهذا ما يدل على ان افراد العينة ابدوا موافقتهم على ان عدم انتظام المسك الضريبي في المؤسسة يؤدي الى ضعف العلاقة التنظيمية بين قسم الضريبة والاقسام الاخرى وتحتل المرتبة الثامنة (08).
- ان عبارة توظيف اعوان مختصين في الجباية يؤدي الى تفادي العقوبات وتحقيق الامن الجبائي بلغ متوسطها الحسابي 2.53 مما يجعلها في المرتبة التاسعة (09) وهذا ما يدل على موافقة اغلبية افراد العينة.
- وفي الاخير نجد العبارة رقم (04) تحظى بالموافقة ن طرف افراد عينة الدراسة على ان عدم انتظام المسك الضريبي في المؤسسة يعود الى عدم كفاءة المستخدمين في قسم الضريبة وهذا ما يثبتته المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.37.

والملاحظ هنا بالنسبة لهذا المحور ان المتوسطات الحسابية لعباراته متراوحة بين 2.37 الى 2.98 وحسب مقياس ليكارت الثلاثي فإنها في الفئة الثالثة مما يوحي بموافقة غالبية افراد العينة على هذا المحور.

### الفرع الثاني: التحليل الاحصائي الوصفي للمحور الثاني

من خلال فرضية المحور الثاني تحت عنوان "تلعب الجباية دورا رئيسيا في استمرار حياة المؤسسة وزيادة قدرتها التنافسية" والعبارات المندرجة تحتها وضعنا اجابات عينة الدراسة في البرنامج الاحصائي (SPSS 19) وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (3-10): يوضح آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني.

الدرجة	النتيجة	المؤشرات الاحصائية		الاستجابات			رقم العبارة
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	
1	موافق	0.311	2.94	1	1	49	01
2	موافق	0.652	2.82	-	1	50	02
8	موافق	0.521	2.76	6	12	36	03
14	موافق	0.598	2.53	16	6	29	04
10	موافق	0.635	2.73	5	4	42	05
6	موافق	0.503	2.78	2	7	42	06
12	موافق	0.627	2.65	4	10	37	07
15	موافق	0.806	2.43	2	5	44	08
3	موافق	0.632	2.82	5	3	43	09
13	موافق	0.568	2.61	2	16	33	10
11	موافق	0.622	2.67	4	9	38	11
9	موافق	0.513	2.76	2	8	41	12
5	موافق	0.448	2.80	1	8	42	13
7	موافق	0.473	2.76	1	10	40	14
4	موافق	0.530	2.80	4	4	43	15
-	-	<b>0.543</b>	<b>2.91</b>	<b>المتوسط العام للمحور الاول</b>			

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد بناءً على نتائج الاستبيان.

في المحور الثاني ومن خلال الجدول السابق يتضح ان معظم افراد مجتمع عينة متفقون على ان تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة يسهم في تقليص المخاطر الجبائية وهذا ما يؤكد المتوسط الحسابي المقدر بـ: 2.91 ومن خلال مقياس ليكارت الثلاثي فهي تقع في الفئة الثالثة ومجالها من 2.34 الى 03 وهذا مما يعني ان افراد عينة الدراسة موافقون على هذا المحور.

- تأتي في المرتبة الاولى (01) العبارة رقم (01) بلغ متوسطها الحسابي 2.94 وهذا ما يؤكد موافقة غالبية افراد العينة على ان فاعلية التسيير الجبائي للمؤسسة مرده انتقاء مسيرين جبائيين ذوي الكفاءة العلمية والعملية.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية

- وفي المرتبة الثانية (02) تأتي العبارة رقم (02) بمتوسط حسابي قدره 2.82 وهذا ما يقيها ضمن مجال الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي أي ان اغلبيه افراد مجتمع العينة موافقون على ان فاعليه عمل المسير مرتبط بمدى التزام المؤسسة بالقواعد والاحكام الضريبية الخاضعة لها.
- العبارة رقم (09) تدلي بأن التسيير الجبائي يعكس صورة حقيقية لعلاقة المؤسسة بالإدارة الضريبية وهذا قد حظي بموافقة اغلبيه افراد العينة على ذلك وهذا بمتوسط حسابي بلغ 2.82 مما يجعلها في المرتبة الثالثة (03).
- حظيت العبارة رقم (15) بموافقة معظم افراد عينة الدراسة على ان الامن الجبائي يتحقق لما تكون المؤسسة في وضعية قانونية اتجاه الادارة الضريبية وهذا ما يثبتته المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.80 مما يجعلها في المرتبة الرابعة (04).
- لقد تحصلت العبارة رقم (13) على متوسط حسابي قدره 2.80 وهذا ما يجعلها في المرتبة الخامسة (05) ما يدل على موافقة افراد عينة الدراسة بأن الاخلال بالالتزامات الضريبية يحمل المؤسسة تكلفة اضافية مما يوقعها في خطر جبائي.
- وفي المرتبة السادسة (06) نجد العبارة رقم (06) وافق عليها اغلبيه افراد عينة الدراسة على ان تخصيص الموارد والامكانيات لتطوير المسير الجبائي برسكلته وتكوينه وهذا ما يثبتته المتوسط الحسابي البالغ 2.78.
- يوافق افراد عينة الدراسة على ان التحكم في الخطر الجبائي بتقليل العبء الضريبي يكون بالتسيير الفعال وبالتالي تحقيق امن جبائي وهذا محتوى العبارة رقم (14) والتي تركزت في المرتبة السابعة (07) بمتوسط حسابي بلغ 2.76.
- حظيت العبارة رقم (03) على المرتبة (08) وهذا بمتوسط حسابي قدره 2.76 مما يدل على موافقة غالبية افراد العينة بأن ضعف التسيير الجبائي في المؤسسة يعرضها لمخاطر جبائية متعددة.
- العبارة رقم (12) بلغ متوسطها الحسابي 2.76 وهذا ما يشير الى رأي افراد العينة بالموافقة على ان تفاقم التكاليف الجبائية ناتج عن سوء تقدير المخاطر الجبائية وسوء تسييرها وهي تحتل المرتبة التاسعة (09).
- تأتي العبارة رقم (05) على المرتبة العاشرة (10) بمتوسط حسابي بلغ 2.73 وهذا ما يدل على موافقة غالبية افراد العينة على ان انشاء مصلحة مستقلة خاصة بالمسائل الجبائية تزيد من كفاءة التسيير الجبائي.
- في العبارة رقم (11) تدلي بأن التكاليف الاضافية المتمثلة في العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة راجعة الى ضعف التسيير الجبائي نالت المرتبة (11) وذلك بمتوسط حسابي بلغ 2.65 وهذا ما يعني موافقة غالبية افراد عينة الدراسة على ذلك.
- لقد تحصلت العبارة رقم (07) من خلال آراء افراد العينة في ان تحسين اداء وفعالية التسيير الجبائي تكمن في تحديد التزامات الجبائية للمؤسسة باحترام القوانين والتشريعات حظي بالموافقة وهذا ما يشير اليه المتوسط الحسابي 2.65 وهذا ما يضعها في المرتبة الثالثة عشر (12).

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية

- من مضمون العبارة رقم (10) التي احتلت المرتبة الثالثة عشر (13) الذي اخذ موافقة افراد عينة الدراسة على ن التسيير الجبائي يهدف الى تسيير الخطر الجبائي ما يعكس مصداقية التصريحات الجبائية ومن قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.53 يمكننا ان نرى ذلك.
- العبارة رقم (04) احتلت المرتبة اربعة عشر (14) وذلك بمتوسط حسابي بلغ 253 مما يعني موافقة افراد العينة على ان جودة التسيير الجبائي تقاس بمدى انتظام الضريبي للمؤسسة واستفادتها من الامتيازات الجبائية التي يقرها التشريع الضريبي.
- وفي الاخير نجد العبارة رقم (08) على ان تخفيض العبء الضريبي مرهون بتحسين اداء وفعالية التسيير الجبائي وهذا ما يؤكده المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.43 مما يضعها في المرتبة (15).

### الفرع الثالث: التحليل الاحصائي الوصفي للمحور الثالث

من خلال فرضية المحور الثالث تحت عنوان "تعمل المراجعة الجبائية على الرفع من كفاءة التسيير الجبائي" والعبارات المندرجة تحتها وضعنا اجابات عينة الدراسة في البرنامج الاحصائي (SPSS 19) وكانت النتائج كما يلي:

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية

جدول رقم (3-11): يوضح آراء عينة الدراسة حول المحور الثالث.

الدرجة	النتيجة	المؤشرات الاحصائية		الاستجابات			رقم العبارة
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	
8	موافق	0.448	2.80	1	8	42	<b>01</b>
16	موافق	0.460	2.71	-	15	36	<b>02</b>
5	موافق	0.464	2.84	2	4	45	<b>03</b>
12	موافق	0.483	2.75	1	11	39	<b>04</b>
14	موافق	0.610	2.71	4	7	40	<b>05</b>
11	موافق	0.483	2.75	1	11	39	<b>06</b>
10	موافق	0.595	2.75	4	5	42	<b>07</b>
3	موافق	0.361	2.90	1	3	47	<b>08</b>
15	موافق	0.576	2.71	3	9	39	<b>09</b>
9	موافق	0.541	2.78	3	5	43	<b>10</b>
7	موافق	0.448	2.80	1	8	42	<b>11</b>
13	موافق	0.568	2.73	3	8	40	<b>12</b>
4	موافق	0.367	2.84	-	8	43	<b>13</b>
1	موافق	0.196	2.96	-	2	49	<b>14</b>
2	موافق	0.300	2.90	-	5	46	<b>15</b>
6	موافق	0.385	2.82	-	9	42	<b>16</b>
-	-	<b>0.455</b>	<b>2.80</b>	<b>المتوسط العام للمحور الاول</b>			

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد بناءً على نتائج الاستبيان.

من الجدول اعلاه نستطيع القول ان فرضية هذا المحور صحيحة وذلك بتحليل نتائجه عن طريق الوسط الحسابي والانحراف المعياري بأن المراجعة الجبائية تعمل على الرفع من كفاءة التسيير الجبائي بالاعتماد على آراء افراد العينة اتجاه هذا المحور، مما يعني انهم موافقون على ذلك، والبيانات التي قمنا بترجمتها وهي محتوى الاستبيانات التي استجوبت افراد العينة تحصلنا على متوسط حسابي بلغ 2.80 ويقع في الفئة الثالثة في مقياس ليكارت الثلاثي، وانحراف معياري قدر بـ: 0.544 وهو ما يثبت صحة ذلك، وكما جاءت المتوسطات الحسابية للعبارات كالتالي:

- احتلت المرتبة الاولى (01) العبارة رقم (14) وهذا بمتوسط حسابي قدره 2.96 مما يدل على موافقة غالبية افراد العينة على ان المراجعة الجبائية تعتبر اداة من ادوات التسيير الجبائي من خلال الدور الذي تلعبه المراجعة بتشخيص الوضعية الجبائية والوصول الى نقاط القوة لثمينها ونقاط الضعف لاستدراكها.
- واخذت العبارة رقم (15) المرتبة الثانية (02) بموافقة افراد العينة على ان المراجعة الجبائية تجعل التسيير الجبائي اكثر فاعلية بتكلفة اقل ونرى ذلك من خلال المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.90.
- تحصلت العبارة رقم (08) بموافقه افراد العينة بأن تفعيل دور المراجعة الجبائية يعمل على زيادة كفاءة التسيير الجبائي في المؤسسة من خلال ترشد قراراتها الجبائية على متوسط حسابي قدره 2.90 وهذا ما يجعلها في المرتبة الثالثة (03).
- حظيت بالمرتبة الرابعة (04) العبارة رقم (13) على وموافقة افراد العينة على ان المام المراجع الجبائي بالمليادين الاخرى غير الميدان الجبائي كالحاسبة يسهل عملية المراجعة الجبائية ويضفي عليها الدقة والكفاءة في مخرجات مهمته وذلك بمتوسط حسابي بلغ 2.84.
- وفي المرتبة الخامسة (05) العبارة رقم (03) التي اخذت موافقة افراد العينة على ان المراجعة الجبائية تعمل على تحسين الانتظام الضريبي ورفع الكفاءة الضريبية وهذا ما يشتهه المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.84.
- وافق افراد العينة على ان المراجعة الجبائية تظهر كأداة من ادوات التسيير الجبائي وذلك لأنها تعتبر مقياسا لمدى كفاءة المؤسسة في تسخير مواردها لخدمة الحق الجبائي وهذا ما يظهره المتوسط الحسابي البالغ 2.82 لتكون به في المرتبة السادسة (06).
- من قيمة المتوسط الحسابي المتحصل عليه من طرف العبارة رقم (11) البالغ 2.80 نستطيع القول ان افراد العينة موافقون على ان المراجعة الجبائية تعمل على تخفيض ظاهرتي التهرب والغش الضريبي للمكلفين من خلال الزيادة في ضبط الانتظام الضريبي وبالتالي تحسين التسيير الجبائي والتي نجدها بهذا في المرتبة السابعة (07).
- لتأتي في المرتبة الثامنة (08) العبارة رقم (01) بمتوسط حسابي بلغ 2.80 مما يدل على موافقة افراد العينة على ان اختيار مراجعين جبائين خارجيين يحسن التسيير الجبائي.
- تحصلت العبارة رقم (10) على متوسط حسابي بلغ 2.78 مما يجعلها في المرتبة التاسعة (09) وبثبت موافقة افراد عينة الدراسة بأن المراجعة الجبائية تؤدي الى توعية المكلفين بالضريبة وتحسين التسيير الجبائي.
- ففي المرتبة العاشرة (10) تأتي العبارة رقم (07) بمتوسط حسابي قدره 2.75 ما يدل على موافقة افراد العينة على ان المراجعة الجبائية تهدف الى التأكد من مدى امتثال المؤسسة للتشريعات والقوانين الجبائية.
- بالمرتبة الاحادية عشر (11) نجد العبارة رقم (06) وذلك بموافقة افراد العينة على ان التخطيط الجيد لمهمة المراجعة والتحكم في المساعدات يعطي جودة لعملية المراجعة مما يجنبها مخاطر جبائية وهذا يثبت المتوسط الحسابي البالغ 2.75.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية

- وافق افراد العينة على مضمون العبارة رقم (04) بأن جودة المراجعة الجبائية ترتبط بمدى اكتشاف المراجع للأخطاء والانحرافات الجوهرية في التصريحات الجبائية التي يقرها التشريع الضريبي والمثبت بالمتوسط الحسابي المقدر ب: 2.75 وهذا ما يجعله في المرتبة الثانية عشر (12).
- اعطى المتوسط الحسابي المرتبة الثالث عشر (13) للعبارة رقم (12) بقيمته البالغة 2.73 مما يعني موافقة افراد عينة الدراسة بأن المراجعة الجبائية تهتم بضبط جودة التصريحات الجبائية لتفادي الرقابة الجبائية التي تقوم بها ادارة الضرائب .
- العبارة رقم (05) تحصلت على المرتبة الرابعة عشر (14) بمتوسط حسابي قدره 2.71 ما يدل على موافقة افراد العينة على انه يمكن ان يعمل المراجع الجبائي على توعية زبائنه وبالتالي تحسين مصداقية تصريحاتهم الجبائية.
- تحصلت العبارة رقم (09) على المرتبة الخامسة عشر (15) من خلال المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.71 ما يدل على موافقة افراد العينة على ان استخدام النتائج المتوصل اليها في تقرير المراجع يؤدي الى تصويب الوضعية الجبائية للمؤسسة.
- وفي الاخير نجد العبارة رقم (02) بمتوسط حسابي قدره 2.71 حظيت بموافقة افراد العينة على ان استقلالية المراجع وموضوعيته وعدم التحيز تمكنه من القيام بعمله وفقا لمعايير لمتطلبات الجودة ما ينعكس على تحسين تسيير الجبائي للمؤسسة.

### المطلب الثاني: التحليل الاحصائي لمحاور الدراسة عن طريق اختبار التوزيع الطبيعي

وفي هذا المطلب سنعرض محاور الدراسة بتحليلها عن طريق اختبارها بالتوزيع الطبيعي والذي اعتمدها لمعرفة مدى صحة فرضيات الدراسة باستخدام برنامج احصائي والمعروف باسم مني تاب (MINI TAB)، الذي من خلاله تمكنا من الوصول نتائج الاختبار Z للتأكد من قابلية الفرضيات من التحقق، حيث أن قيمة الاختبار Z اذا كانت 05% فما فوق فإننا نرفض الفرضية عند مستوى معنوية 95%، واذا كانت قيمة Z اقل من 05% فإننا نقبل الفرضية، ونسرد نتائج الاختبار فيما يلي:

الجدول رقم (3-12): يوضح نتائج الاختبار Z عند مستوى معنوية 95%.

Variable	Bound	Z	P
C1	2.691	6.58	0.000
C2	2.730	6.86	0.000
C3	2.593	5.88	0.000
C4	2.417	4.62	0.000
C5	2.436	4.76	0.000
C6	2.397	4.48	0.000
C7	2.476	5.04	0.000
C8	2.652	6.30	0.000
C9	2.652	6.30	0.000
C10	2.554	5.60	0.000
C11	2.711	6.72	0.000
C12	2.593	5.88	0.000
C13	2.534	5.46	0.000
C14	2.299	3.78	0.000
C15	2.495	5.18	0.000
C16	2.554	5.60	0.000
C17	2.417	4.62	0.000
C18	2.201	3.08	0.001
C19	2.593	5.88	0.000
C20	2.378	4.34	0.000
C21	2.436	4.76	0.000
C22	2.534	5.46	0.000
C23	2.574	5.74	0.000
C24	2.534	5.46	0.000
C25	2.574	5.74	0.000
C26	2.574	5.74	0.000
C27	2.476	5.04	0.000
C28	2.613	6.02	0.000
C29	2.515	5.32	0.000
C30	2.476	5.04	0.000
C31	2.515	5.32	0.000
C32	2.515	5.32	0.000
C33	2.672	6.44	0.000
C34	2.476	5.04	0.000
C35	2.554	5.60	0.000
C36	2.574	5.74	0.000
C37	2.495	5.18	0.000
C38	2.613	6.02	0.000
C39	2.730	6.86	0.000
C40	2.672	6.44	0.000
C41	2.593	5.88	0.000

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد بناءً على نتائج الاستبيان.

- فالترميز من C1 الى C10 هي عبارات المحور الاول بالترتيب.
- الترميز من C11 الى C25 هي عبارات المحور الثاني بالترتيب.
- وترميز من C26 الى C41 هي عبارات المحور الثاني بالترتيب.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية

نرفض  $H_1$  هي حالة القبول الفرضية و  $H_0$  هي حالة رفض الفرضية وذلك عند مستوى معنوية 95%.  
لاختبار مدى صحة الفرضية تم القيام باختبار عبارات المحور الاول بحساب مستوى الدلالة والتأكد من قيمته جاءت النتائج كما يلي:

ومن الجدول السابق نجد ان جميع قيم المتحصل عليها من اختبار  $Z$  هي 0.000 وهي نتيجة جميع العبارات وهذا عند مستوى معنوية 95% والملاحظ هنا ومن النتيجة المتحصل عليها لمجمل العبارات ان قيم  $Z$  جاءت اقل من 0.05 مما يعني تحقق فرض القبول  $H_1$  وهذا ما يدل على صحة فرضية المحور الاول.  
ونجد ايضا ان جميع النتائج المتحصل من الجدول اعلاه تدل على قبول جميع عبارات المحور الثاني من اختبار  $Z$  وذلك بالقيم التي اخذتها  $Z$  هي 0.000 ماعدا العبارة رقم (08) نجدها تحصلت على 0.001 وهذا عند مستوى معنوية 95%، والملاحظ هنا ومن النتيجة المتحصل عليها لمجمل العبارات ان قيم  $Z$  جاءت اقل من 0.05 مما يعني تحقق فرض القبول  $H_1$  ويدل على صحة فرضية المحور الثاني.  
تحصلت جميع عبارات المحور الثالث على نتائج من اختبار  $Z$  بقيمة 0.000 وهذا عند مستوى معنوية 95%، والملاحظ هنا ومن النتيجة المتحصل عليها لمجمل العبارات ان قيم  $Z$  جاءت اقل من 0.05 مما يعني تحقق فرض القبول  $H_1$  ويدل على صحة فرضية المحور الثالث.

### المطلب الثالث: التحليل الاحصائي لمحاور الدراسة عن طريق اختبار التباين

ان هذا النوع من الاختبارات يستخدم لاختبار التباين بين محاور الدراسة، كما يعتمد هذا النوع من التحليل على اختبار  $F$  والذي يعتمد على تحليل التباين والمتمثل في متوسطات مربعات انحرافات القيم عن وسطها الحسابي.

وفي الجدول التالي سنورد نتائج الاختبار:

الجدول رقم (3-13): يوضح نتائج الاختبار التباين anova.

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	2.607	16	0.163	15.157	0.000
الخطأ	0.365	34	0.011		
المجموع	2.972	50	-		

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي (spss).

$R$ : معامل الارتباط = 93.7%.

$R^2$ : معامل التحديد = 87.7%.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية

من خلال نتائج الجدول اعلاه فبتحليل التباين لاختبار الفروق بين إجابات المحورين الثاني والثالث والذي يبين أن قيمة F المحسوبة التي تساوي 15.157 عند درجتي حرية (16،34)، وأن مستوى الدلالة 0.000 عند مستوى معنوية 95%، مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات المحورين حول المحور الثاني تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة يساهم في تقليص المخاطر الجبائية وفرضية المحور الثالث تعمل المراجعة الجبائية على الرفع من كفاءة التسيير الجبائي.

يتبين ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية حيث بلغت F المحسوبة 7.359 وبقيمة احتمالية (0.011) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد 5% عند مستوى معنوية 95%.

ويتبين أيضا وبالاتماد على قيمة معامل التحديد  $R^2$  ان فرضيتي الدراسة نظم المعلومات المحاسبة يفسر ما مقداره (87.7%) من التباين في المتغيرات، وكذلك تشير R إلى أن قوة العلاقة بين المتغيرين محل الدراسة بلغت (93.7%) مما يدل على أن هناك علاقة ذات قوة بين فرضيتي الدراسة.

### خلاصة الفصل:

- وعلى ضوء هذه الدراسة ومما تم الوصول اليه من نتائج يمكننا استخلاص ما يلي:
- توظيف اعوان مختصين في الجباية يؤدي الى تفادي العقوبات وتحقيق الامن الجبائي؛
  - يتحقق الانتظام الضريبي للمؤسسة واستفادتها من الامتيازات الجبائية التي يقرها التشريع راجع لكفاءة المسير الجبائي وهذا ما يعكس صورة حقيقية تجسد علاقة المؤسسة بالإدارة الضريبية؛
  - تعمل المراجعة الجبائية من خلال التشخيص للوضعية الجبائية للمؤسسة على كشف الاخطاء والاغفالات ووضع التحفظات لذلك؛
  - التحكم في الخطر الجبائي بتقليص العبء الضريبي يعد من اولويات التسيير الجبائي بجعل المؤسسة في وضعية قانونية تجاه الادارة الضريبية؛
  - تعتبر المراجعة الجبائية اداة من ادوات التسيير الجبائي من خلال الدور الذي تلعبه المراجعة بتشخيص الوضعية الجبائية والوصول الى نقاط القوة لتثمينها ونقاط الضعف لاستدراكها؛
  - تظهر المراجعة الجبائية كأداة من ادوات التسيير الجبائي وذلك لأنها تعتبر مقياسا لمدى كفاءة المؤسسة في تسخير مواردها لخدمة الحق الجبائي؛
  - تفعيل المراجعة الجبائية يعمل على زيادة كفاءة التسيير الجبائي في المؤسسة وترشيد قراراتها.

# الفصل الثالث

دراسة ميدانية

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

### تمهيد:

ان المعرفة الجيدة للمؤسسة بمحيطها القانوني يمكنها من تخفيف الابعاء المالية الناجمة عن نقص فعالية الأداء الجبائي نتيجة تعرضها إلى عقوبات في حالة اكتشاف الأخطاء والانحرافات من طرف المراقبين بسبب نقص الانضباط تجاه الالتزامات الجبائية.

على المسير الجبائي صب جل اهتمامه على تطوير مهاراته في حدود مهمته مما يحتم عليه توظيف افضل الوسائل والاساليب في خدمة الجانب الجبائي للمؤسسة بالنظر الى اهمية الضريبة في مسيرتها. و باعتبارها الضريبة تكلفة وجب تسييرها من خلال وضع اسس وآليات تسمح بالتطبيق الامثل للقواعد الضريبية بما يجعلها تقوم بتفعيل قرارات تؤثر على جانب الجبائي للمؤسسة، وفي هذا الاطار تم استحداث اداة جديدة تعمل تحقيق على الأمن الجبائي تتمثل في المراجعة الجبائية، فهي تسمح بتقييم النجاعة الجبائية الجبائية للمؤسسة وتقديم الحلول والاقتراحات التي تجعل الاداء في التسيير الجبائي اكبر بإنقاص التكلفة الجبائية من خلال تقليل المخاطر وتساعد على ترشيد قراراتها الجبائية، وبهذا الصدد جاء تقسيم هذا الفصل كالآتي:

- المبحث الاول: ماهية المراجعة الجبائية.
- المبحث الثاني: المراجع الجبائي ومراحل سير مهمته.
- المبحث الثالث: الاطار العملي لعملية المراجعة.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

### المبحث الاول: ماهية المراجعة الجبائية

ان كبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها وتداخل الفروع يلقي مسؤولية هائلة على عاتق ملاك المؤسسة، مما يصعب عليهم مراقبة تسييرها، وهذا ما ادى الى ظهور المراجعة الجبائية، بحيث تعمل هاته الاخيرة على مساعد المسؤولين في الحفظ على تركيزهم لتحقيق الأهداف المرجوة من خلال التحكم في التكلفة الجبائية باعتبار أن الضريبة تكلفة يجب أن تسيّر بعقلانية وطريقة مثلى بالنظر إلى الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.

وبهذا الصدد سنحاول في هذا المبحث طرح ماهية المراجعة الجبائية وذلك في ثلاث مطالب من خلال التطرق الى مفهوم المراجعة الجبائية، اهميتها، اهدافها والانتقادات الموجهة اليها مع ابراز علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الاخرى للمراجعة.

### المطلب الاول: مفهوم المراجعة الجبائية واهميتها

سنتناول في هذا المطلب تعريف المراجعة الجبائية وبعض المفاهيم المشابهة مع ابراز اهميتها.

#### الفرع الاول: مفهوم المراجعة الجبائية

##### اولا: تعريف المراجعة الجبائية

وقد تناول موضوع المراجعة الجبائية عدة تعاريف صادرة عن هيئات متخصصة أو أشخاص متمرسين وفي ما يلي نذكر بعض منها:

**التعريف الاول:** عرفت الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC) المراجعة الجبائية على انها: "ابداء الرأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة(المؤسسة) وطريقة توظيفها، بالتالي نجد الجبائية بكل انواعها موضوع المراجعة داخل المؤسسة"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** وقد عرف (A.Hamini) كالتالي: "المراجعة الجبائية تهدف إلى تحقيق العمليتين التاليتين، تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة".

**التعريف الثالث:** وعرفت ايضا بأنها: "هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير، من جهة أخرى وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية"<sup>2</sup>.

**التعريف الرابع:** وقد قام (M.P.Colin) بتعريفها كالآتي: "المراجعة الجبائية هي مراقبة احترام القوانين"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - ATIC, **L'audit: Naissance d'une fonction**, étude réalisée par le cabinet ATIC auprès de 50 responsables d'audit interne, paris, 1985.

<sup>2</sup> - بوعلام ولهي، المراجعة الجبائية كإحدى ادوات التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الاول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 4-5 ماي 2005، ص: 1.

<sup>3</sup> - P.Colin, **la vérification fiscale**, édition Economica, Paris, 1985, p: 35.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

**التعريف الخامس:** واعطت مختلف مكاتب ومجالس المراجعة (DCAC) المراجعة الجبائية التعريف التالي: "تعتبر المراجعة الجبائية الجانب الجبائي لمهمة المراجعة والمحاسبية او هي مهمة على شكل عقد يهدف الى فحص الوضعية الجبائية لمؤسسة ما او مجموعة من المؤسسات"<sup>1</sup>.

ومن جملة التعاريف السابقة الذكر يمكننا تعريف المراجعة الجبائية بأنها: "تشخيص عام وشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة من خلال دور المراجع الذي يسمح بإعطاء رأي فني محايد على مدى امتثالها للقوانين الجبائية من جهة، ومدى استفادتها من الامتيازات والخيارات الممكنة التي يمنحها التشريع الجبائي من جهة اخرى، ويمكننا القول ايضا ان المراجعة الجبائية تعطي صورة تعكس مدى انتظام المؤسسة اتجاه الادارة الضريبية مع اظهار القصور الذي يمكن ان يعرض المؤسسة لأخطار جبائية".

### ثانيا: المراجعة الجبائية والمفاهيم المشابهة

لتوضيح مفهوم المراجعة الجبائية اكثر وإيضفاء الدقة على ذلك، قمنا بوضع مفاهيم مقاربة ومشابهة كأوجه مقارنة لها لتفادي اللبس والخلط بين المفاهيم الممكن، ونسردها في الآتي:

**1- المراجعة الجبائية والاستشارة الجبائية:** كما هو الشأن للمستشار الجبائي يمكن للمراجع اقتراح حلول للمشاكل المتعلقة، فهما متشابهان الى حد ما، والفرق يكمن في ان المستشار الجبائي يعلم مسبقا بالمشكل ويقترح على ضوء ذلك حلول، اما المراجع الجبائي فيقوم باكتشاف الاخطاء التي تمثل المشكل في حد ذاته<sup>2</sup>.

**2- المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية:** ان المراقبة والمراجعة مفهومان متشابهان الى حد ما فالمراجعة هي اجراءات الرقابة على العمليات التي تقوم بها المؤسسة في سبيل تنفيذ اهدافها ، اما الرقابة فتهدف الى البحث عن الصحة وسلامة المعلومات التي تتمثل في معالجة المعلومات كعنصر اساسي، وهذا ما يجعل الرقابة من بين وسائل المراجعة الفعلية. ومن هنا يمكن القول ان المراجعة تشمل الرأي الناتج عن المراقبات وهو الهدف الاساسي للمراجعة<sup>3</sup>.

الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات التصريجات المقدمة من طرف المكلف<sup>4</sup>، اما المراجعة الجبائية فهي عبارة عن فحص انتقادي لجمل الوضعية الجبائية لمؤسسة ما.

<sup>1</sup> - سعد داسر وعبد الحق عبدلي، المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة عليا في الجبائية، غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب، لقلعة، الجزائر، 2005، ص: 35.

<sup>2</sup> - نجاة حاجي، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة (دراسة حالة مؤسسة الاعمال التكميلية للبناء)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، ص: 27.

<sup>3</sup> - فيروز لقيشي، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة (حالة مؤسسة مطاحن الواحات بتقرت)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، ص: 54.

<sup>4</sup> - عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي(دراسة حالة مديرية الضرائب المدية للفترة(2000-2010))، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة المدية، الجزائر، 2012، ص: 84.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

ومن هنا نستطيع التفرقة بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية، بحيث الاولى تقوم بها المؤسسة لتقليل نتائج الرقابة والمتمثلة في العبء الضريبي، اما الثانية فتقوم بها الادارة الضريبية للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المقدمة من المكلف عن طريق تصريحاته.

**3- المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي<sup>1</sup>:** تسمح المراجعة الجبائية بتحقيق التشخيص للالتزامات الجبائية للمؤسسة مما يجعل التسيير الجبائي اكثر نجاعة من خلال التحكم في الجانب الجبائي لها، اذن المراجعة الجبائية هي اداة في خدمة التسيير الجبائي، ووسيلة لتسيير تكلفة الضريبة، ويمكننا القول ان المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي يحققان ثلاثة اهداف هي:

- التحقق من ان المؤسسة لا تتعرض لأخطار جبائية؛
- التحقق في المجال القانوني؛
- البحث عن طرق تخفيض الضرائب.

**4- المراجعة الجبائية والتحقق الجبائي:** تظهر المراجعة الجبائية غالبا في شكل تحقيق محاسبي والفرق ان المراجعة تهدف الى تحقيق الامتثال للقواعد الجبائية اما التحقيق تقوم به الادارة الضريبية وقد ينتج عنه بعض العقوبات<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: اهمية المراجعة الجبائية

ان التشريع الجبائي سن عدة قواعد يفرض احترامها من كل النواحي سواء من ناحية الشكل او المضمون او الزمن، فالمؤسسات تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية، حيث يؤدي عدم احترامها الى تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة، وهذا ما تعمل المراجعة الجبائية على تفاديته<sup>3</sup>.

المراجعة الجبائية تمثل عملية منظمة وممنهجة على اساس علمية وعملية وخبرة كاملة في القوانين الجبائية وهذا ما يؤكد اهمية المراجعة الجبائية واعتبارها علما قائما بحد ذاته له معايير ويستمد احكامه من القوانين الضرائب السائدة ومن المعايير المهنية<sup>4</sup>.

تقدم المراجعة الجبائية كقطعة محرّكة في اعداد التشخيص الجبائي للمؤسسة والذي يسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط القوة للمؤسسة وهذا ما يهدف الى تصحيح الاولى (نقاط الضعف) والاستغلال الامثل للثانية (نقاط القوة) وتثمينها، حيث يتضمن حمايتها ويضمن كذلك اكبر قدر امن جبائي لها.

كما تسمح ايضا بتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة وذلك بوضع الخطوط العريضة للاستراتيجية الجبائية للمؤسسة، واقتراح الحلول التي تجعل الاداء في التسيير الجبائي اكبر بانقاص التكلفة الضريبية، ومراقبة القانونية

<sup>1</sup> - عياشي عجلان ويوعلام وهي، دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية في ظل التحولات المتسارعة، الملتقى الدولي حول دور الخصوصية والدور الجديد للدولة ودورة تدريبية حول اساليب الخصوصية وتقنياتها، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 03-07 اكتوبر 2014.

<sup>2</sup> - بشير عاد، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة (دراسة حالة مؤسسة نفضال "حاسي مسعود" الفترة ما بين (2011-2012))، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، ص: 35.

<sup>3</sup> - صالح حميداتو، مرجع سابق، ص: 38.

<sup>4</sup> - سمية قحموش، مرجع سابق، ص: 21.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

الجبائية، وتفرض دراية ومعرفة لترجمة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات... الخ، ومن هنا تتجلى لنا اهمية المراجعة الجبائية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: اهداف المراجعة الجبائية والانتقادات الموجهة لها

سنعمل في هذا المطلب على صب جل اهتمامنا لتوضيح الاهداف التي تصبو اليها المراجعة الجبائية، وطرح بعض الانتقادات الموجهة لها.

#### الفرع الاول: اهداف المراجعة الجبائية

ان الالتزامات التي تواجهها المؤسسة تكون في بعض الاحيان مسببة لعدم الانتظام الجبائي، الذي قل ما يكون موافق وملائم مع مصالح المؤسسات، وهو الشيء الذي يؤدي في اغلب الحالات الى فرض عقوبات وغرامات جبائية، هذا ما يدفع بالمؤسسات ان تكون يقظة وحذرة من اجل ان يكون عدم الانتظام الجبائي متوقع ومصحح، بدون اعطاء الادارة الضريبية الفرصة في فرض العقوبة، في هذا الامر يمكن القيام بالمراجعة الجبائية التي تسمح بتقييم الامتثال للقواعد الضريبية فيما يخص العمليات او القرارات المدروسة وبالتالي اعادة النظر في النقائص، الاخطاء والمخالفات الموجودة لان عدم الامتثال للقواعد الضريبية سوف يعرض المؤسسة لعقوبات وغرامات بحسب نوع المخالفات المرتكبة<sup>2</sup>، وايضا يمكنها تقديم تحسينات الضرورية للإجراءات الجبائية والكشف عن الفرص المتاحة في التشريع خاصة التي تسمح بتحقيق وفورات الضريبة<sup>3</sup>.

فمن خلال ما سبق ذكره يمكننا عرض النقاط الاساسية التي تبرز اهداف المراجعة الجبائية ونذكر منها:

- توضيح وتوجيه المؤسسة حول امكانية تقليل الاخطار الجبائية بتقييمها وتحديد مصادرها؛
- ضبط سلوك المؤسسة اتجاه الادارة الضريبية مما يحقق الامن الجبائي؛
- اكتشاف نقاط القوة وتثمينها ونقاط الضعف واستدراكها؛
- العمل على استفادة المؤسسة من الخيارات والامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع والتحكم فيها؛
- تقديم رأي فني محايد مبني على دلائل وقرائن وثبوتات لدعم الاقرارات التي تسعى الى تحقيق اهداف المؤسسة وذلك بتقليل العبء الضريبي<sup>4</sup>.

ان المؤسسة لا يمكنها الاكتفاء بتقرير المراجعة الجبائية الذي يصنف اهم الانواع الرئيسة لعدم الانتظام الجبائي المكتشفة، بدون ذكر مختلف الامكانيات والاجراءات التي تسمح بتصحيح الاخطاء المرتكبة. زيادة عن ذلك فالمؤسسة لا يمكنها ان تكتفي بتشخيص بسيط حول فعاليتها الجبائية، فاكتشاف الهفوات التي ارتكبت من قبل المؤسسة وخاصة فيما يخص الانظمة التفضيلية التي كان من الممكن ان تستفيد منها وهذا

<sup>1</sup> - سعد داصر وعبد الحق عبدلي، مرجع سابق، ص: 52.

<sup>2</sup> - المرجع السابق نفسه، ص: 58.

<sup>3</sup> - Etienne Barbier, **L'audit interne "pour quoi? Et Comment ?"**, Les éditions d'organisation, Paris, 1989, p: 23.

<sup>4</sup> - سعد داصر وعبدلي عبد الحق، مرجع سابق، ص: 58، بتصرف.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

يقع على عاتق المراجع في تحديد ذلك من خلال الرقابة على الفعالية الجبائية، بحيث تسمح بقياس مدى استعداد المؤسسة لاستغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها بالأخذ بعين الاعتبار السياسة العامة للمؤسسة، فمن هنا يمكننا الوقوف على اهداف المراجعة الجبائية التي هي قائمة على الانتظام او الفعالية او الاثنين معا، لتتجلى لنا اهداف المراجعة الرئيسية في قياس الخطر الجبائي والحد منه وتقدير الاداء الجبائي للمؤسسة<sup>1</sup>.

### ثانيا: مدة تنفيذها

يمكن أن تستغرق مهمة المراجعة الجبائية فترة طويلة أو قصيرة الأجل، وهذا يتوقف على المجال الزمني للمعلومات والوثائق قيد المراجعة، والذي يتغير من مهمة إلى أخرى، إلا أن هذه الفترة يحددها المراجع بحيث تسمح له بمتابعة تطور المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى يجب عليه الأخذ بعين الاعتبار الآجال المحددة من طرف إدارة الضرائب، كما يجب تحديد طبيعة ونوع المعلومات الموضوعة تحت المراقبة خلال هذه الفترة<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية

واجهت المراجعة الجبائية عدة انتقادات جاءت نذكر منها:

#### اولا: انتقادات حول محدودية المراجعة الجبائية من حيث الشمولية

ان محدودية المراجعة الجبائية تنصب كلها على جزئيتها، حيث انها لا تأخذ بعين الاعتبار كل الجوانب للمؤسسة مما يجعلها مقتصرة على الجانب الجبائي المحدود فقط خاصة اذا علمنا ان موارد الجانب الجبائي محدودة جداً وبالتالي يكون هناك تحديد لاختيارات واعداده لأولويات بين مختلف اشكال المراجعات لان هناك تداخلات بين المستشار الجبائي والمحافظ الحافظ الحسابات حيث يعمل كل منها على الاجابة الاهتمامات الجبائية للمؤسسة<sup>3</sup>.

#### ثانيا: انتقادات حول حداثة المراجعة الجبائية

إن عنصر الحدائة بالنسبة للمراجعة الجبائية هو محل نزاع لدى الممارسين ، حيث يعتبرون أن علاقة المراجعة الجبائية ليست ممارسات وأعمال جديدة ولكن عبارة عن أعمال قديمة للمراجعين المحاسبين أو المستشارين الجبائيين، فالروابط الموجودة بين المحاسبة والجباية هي روابط قوية ومتينة جداً، فالمراجعة كانت في بادئ الامر مقتصرة في ميدان المحاسبة والمالية استوجب عليها ضروريا ان تنبعث نحو الجباية الت اصبحت ذات مكانة مهمة ومؤثرة في حياة المؤسسة مع الاخطار المالية التي تنجم عنها حالة التسيير السيء للقواعد والقوانين

<sup>1</sup> - صالح حميداتو، مرجع سابق، ص: 56-57.

<sup>2</sup> - سعد داسر وعبد الحق عبدلي، مرجع سابق، ص: 58.

<sup>3</sup> - بشير عاد، مرجع سابق، ص: 36.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

الجبائية، ونظرا لتعدد القوانين الجبائية وهذا ما جعل المؤسسة امام اخطار حقيقية اذا لم تحترمها ولم تطبقها، هذا كله ادى الى زيادة الاهتمام بالمراجعة الجبائية رغم انها اعمال وممارسات قديمة<sup>1</sup>.

### ثالثا: انتقادات حول خصوصيات المراجعة الجبائية

بما أن المحاسبة والجبائية عنصران متكاملان، والجبائية عنصر من المحاسبة فالقيام بالمراجعة المحاسبية يؤدي بالضرورة إلى القيام بمراجعة جبائية ولو أنها جزئية من المراجعة المحاسبية، لذلك من المنطقي التساؤل على مدى استقلالية المراجعة الجبائية وقابلية الجبائية ان تكون ذات هدف خاص للمراجعة<sup>2</sup>.

### رابعا: انتقادات حول محدودية المراجعة من حيث التوقيت

في بعض الاحيان عملية المراجعة للمؤسسة خلال السنة تؤدي الى عرقلة السير الحسن لبعض الوظائف خصوصا المتعلقة منها بالجانب الجبائي المالي مما يخلق اضطرابا على بعض القرارات المهمة داخل المؤسسة<sup>3</sup>.

### المطلب الثالث: انواع المراجعة الجبائية والانواع الاخرى للمراجعة

تظهر المراجعة الجبائية كعنصر اساسي في تشخيص المؤسسة وهذا ما يضمن مهمة وقائية، أي القيام بضمان أكبر قدر من الامن الجبائي للمؤسسة، ويأتي هذا حسب وضعية المؤسسة مدى حاجتها للمراجعة وسبب قيامها بها،

### الفرع الاول: انواع المراجعة الجبائية

يقوم بالمراجعة اما شخص مستقل توكله المؤسسة او شخص من داخلها وهذا ما يجعل المراجعة الجبائية تأخذ شكلان في ما يلي نعرضهم:

#### اولا: المراجعة الجبائية الداخلية

ويقوم بتنفيذها شخص من داخل المؤسسة أي موظف تابع لإدارتها وهو اختبار تقني دقيق وبناء من طرف شخص كفء ومستقل، لأبداء الراي بكل شفافية ووضوح حول نوعية ومصداقية المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمؤسسة وفقا للقواعد القانونية والاجراءات الجبائية المعمول بها.

ان نطاق المراجعة الداخلية تشمل دراسة وتقييم كفاءة وواقع نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، ونوعية العمل في تنفيذ المسؤوليات المستندة<sup>4</sup>.

وفي ما يلي شكل نوضح فيه اهتمام الكبير بالمراجعة الجبائية من طرف ادارة المؤسسة، ادارة الضرائب، المساهمين والمتعاملون.

<sup>1</sup> - صالح حميداتو، مرجع سابق، ص: 43.

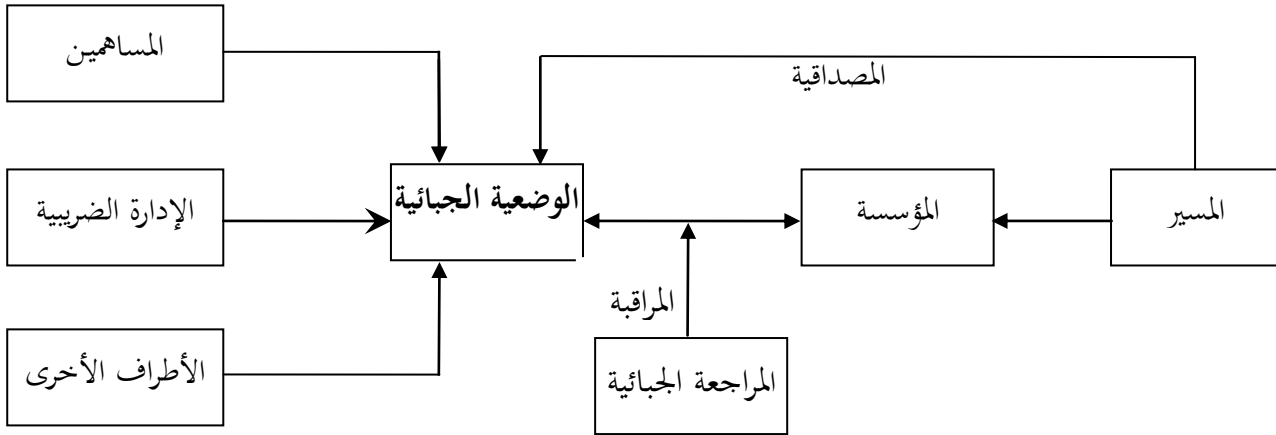
<sup>2</sup> - احمد لعناق، المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة (دراسة حالة الجزائرية لصناعة الانابيب Alfapipa ghardaia)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص: 17.

<sup>3</sup> - بشير عاد، مرجع سابق، ص: 37.

<sup>4</sup> - احمد لعناق، مرجع سابق، ص: 10.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

الشكل رقم: (1-1): دور المراجعة الجبائية الداخلية.



المصدر: فيروز لقبيشي، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة (حالة مؤسسة مطاحن الواحات بتقوت)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، ص: 52.

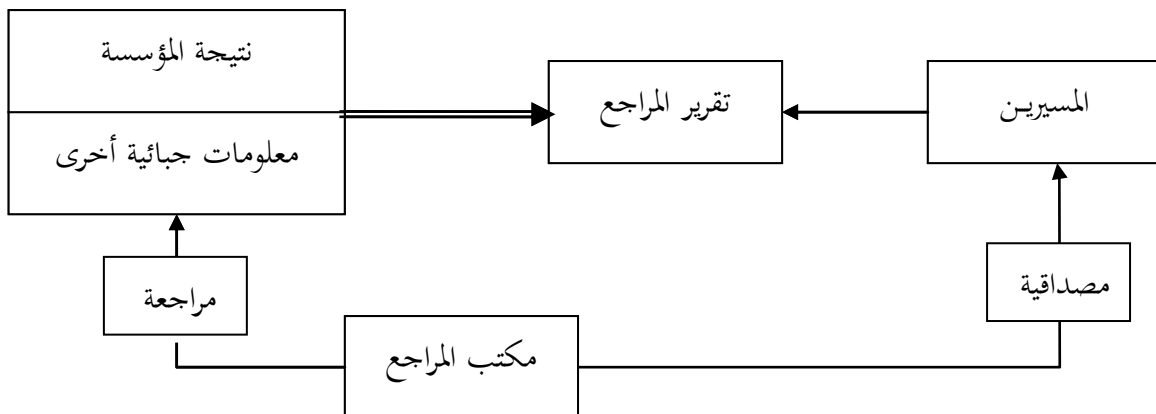
### ثانيا: المراجعة الجبائية الخارجية<sup>1</sup>

هي مهمة غير مستمرة تكمل مهمة المراجع الداخلي بحيث يتم تنفيذها من طرف شخص مستقل، بالإضافة الى ذلك تكون مهمة المراجع الخارجي في اطار تعاقدية وهذا ما يسمح للمؤسسة بأن تلجأ الى مكاتب المراجعة لتنفيذ مهمة معينة في اطار عقد بينهما.

ولنجاح المراجع الخارجي في مهمته لابد ان يلقي المساعدة الفعلية من مسيري المؤسسة للتأكيد على التقارير مراجعتها الداخلية دون الوصول الى نظام المعلومات المحاسبية للشركة.

وفي الاتي شكل يوضح دور المراجعة الجبائية الخارجية في التأكد من التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية لمختلف الضرائب ومن اجل اعداد المراجع لتقريره الذي يعتمد عليه اصحاب القرار في اتخاذ القرارات:

الشكل رقم: (2-1): دور المراجعة الجبائية الخارجية.



المصدر: فيروز لقبيشي، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة (حالة مؤسسة مطاحن الواحات بتقوت)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، ص: 52.

<sup>1</sup> - احمد لعناق، مرجع سابق، ص: 11.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

### الفرع الثاني: علاقة المراجعة الجبائية بالأنواع الاخرى للمراجعة

في اطار الاطاحة بموضوع الدراسة ولكي يصبح مفهوم المراجعة الجبائية اكثر وضوحا، سيتم في ما يلي مقارنة المراجعة الجبائية بأنواع المراجعات الاخرى:

#### اولا: المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية

هذان النوعان متشابهان من حيث منهجية المراجع، لأنهما ينطلقان من أنظمة المعلومات داخل المؤسسة، وذلك لأن المراجع في بداية مهمته يبدأ في التقييم من خلال نظرة عامة على المراجعة الداخلية (المراقبة الداخلية) وبمراجعة المحاسبة يمكن التحقق من صحة حسابات الديون الجبائية للمؤسسة وهذا للتحقق من قانونية الحسابات المالية. غير أن الموازنة بين مسعى المراجع الجبائي والمراجع المحاسبي تسمح للأول من الاعتماد على الأعمال المنجزة من طرف الثاني، لأن إسهامات المراجع المحاسبي تبقى إلى حد ما محدودة خصوصا ما تعلق منها بالجانب الجبائي، لذلك فهو يحتاج إلى توجيه نوعي في المراجعة<sup>1</sup>، فهدف المراجع هو إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن حقيقة المركز المالي، في حين يهدف المراجع الجبائي إلى التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المصرح بها من قبل المكلف ومدى مطابقتها للتشريعات.

#### ثانيا: المراجعة الجبائية والمراجعة العملية

تهتم مراجعة العمليات بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، يدرس هذا النوع من النوع المراجعة مدى نجاعة تطبيق سياسات الادارة ويزود متخذ القرارات، عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي، بتحليل واقتراحات قصد ترقية تلك نشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها كنظام معقد مفتوح على محيط مسيطر متقلب واعتقد منه. بتعبير آخر، ان مراجع العمليات يتعدى الناحية المالية ويتعمق في كل ما يدرسه، يبحث عن الاسباب، وليس هناك ثوابت بالنسبة اليه بل كل شيء قابل للدراسة وينبغي ان يكون حقا لها<sup>2</sup>. اما المراجعة الجبائية فهي تختص بالجانب الجبائي للمؤسسة فقط، فمن هنا يمكننا القول ان مراجعة العمليات اشمل من المراجعة الجبائية، لنجدها ترى كل شيء قابل للدراسة وهذا ما يؤكد ان مراجعة العمليات يمكن ان تستفيد من المراجعة الجبائية اذا كان الجانب الجبائي موضوع الدراسة.

#### ثالثا: المراجعة الجبائية والمراجعة الخارجية

إن المراجعة الجبائية الحقيقية هي المطبقة في الغالب من طرف المراجع الخارجي، حيث يبدأ بالتحليل لينتهي إلى اقتراح الحلول والاستراتيجيات، ولذلك فإن المراجع الخارجي يتبنى تقنيات قريبة من تلك المطبقة من طرف المراجع الجبائي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص: 2-3.

<sup>2</sup> - محمد بوتوين، مرجع سابق، ص: 11-12.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق اعلاه، ص: 3.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

### رابعا: المراجعة الجبائية والمراجعة الداخلية

فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة لا يبقى من حيث المبدأ سند للمراجع الداخلي، ومع ذلك يمكن لهذا الاخير في حالات معينة تقديم ملاحظات على النظام الضريبي، وبالتالي المراجع الجبائي يمكن ان يكون اقرب للتوصل للنتائج من خلال ما توصل اليه المراجع الداخلي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - نجاة حاجي، مرجع سابق، ص: 3.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

### المبحث الثاني: المراجع الجبائي ومراحل سير مهمته

في اطار ما تصبو اليه المؤسسة في اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاطاتها واستمراريتها وذلك بالاعتماد على معلومات الجيدة حول الوضعية الجبائية للمؤسسة وجب عليها اختيار مراجع ذو كفاءة عالية لهذا النوع من المهام، والذي يجب ان يتوفر فيه مؤهلات في ميدان الجبائية، وذلك للحصول على مردودية كبيرة اثناء ممارسته مهمته، وعلى ضوء ذلك سنحاول في هذا المبحث من خلال ثلاث مطالب التطرق الى الكفاءات الواجب توفرها في المراجع وحدود مهمته.

### المطلب الاول: المعايير الواجب توفرها في المراجع الجبائي

يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة الحسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به<sup>1</sup>. ومن هنا تبرز لنا ان مهمة المراجع تكمن في اوصول المؤسسة الى بر الامان نحو اهدافها وذلك بإعطاء صورة صحيحة عن الوضعية الجبائية لها والتي تنعكس في كفاءته، تحددها المعايير التالية:

### الفرع الاول: الاستقلالية والحياد

يكتسي معيار الاستقلال أهمية كبيرة، حيث يعتبر عنصر الاستقلال عنصرا مهما في تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في المعلومات التي تم مراجعتها وبالتالي يجب أن يتم التعرف على أهم الضغوط التي يتعرض لها مراجع الحسابات والتي تؤثر على رأيه الفني، وتعتبر إدارة المؤسسة أو مجلس الإدارة من أهم الجهات التي يمكن أن تضغط على المراجع، سواء كان تأثيرا مباشرا أو غير مباشر بمختلف وسائل الضغط التي تؤثر بها الإدارة على المراجع<sup>2</sup>.

بحيث يجب ان يكون المراجع الجبائي مستقلا وامينا ومخلصا في عمله المهني، وعليه ان يتوخى العدالة وان يحافظ على تجرده، وان يتعد عن تلك المواقف التي تثير الشكوك في درجة الحياد والاستقلال الواجب توفرها، ولا يسمح لتحيزه او انطباعه ان ينالا من تجرده<sup>3</sup>، بحيث يجب ان يكون المراجع الجبائي في مستوى يسمح له بممارسة مهامه بكل موضوعية، يجب أن يكون في مستوى يسمح له بممارسة مهامه بكل موضوعية، وذلك ما سيبيده حول الوضعية الجبائية للمؤسسة، لا يجب على المراجع أن يكون في موضع يعرضه للخطر المتعلق بجرته التامة في التصرف والتفكير.

يعمل هذا المعيار من على زيادة الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المراجع حتى ولو أن مستخدم القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم متعارضة، فهنا تظهر الحاجة للرأي المحايد عن حالة المؤسسة.

<sup>1</sup> - المادة 22 من القانون 10-01 الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص: 7.

<sup>2</sup> - فاتح سرودك، مرجع سابق، ص: 47.

<sup>3</sup> - محمد البشير غوالي، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، اطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، الجزائر،

2010، ص: 46.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

في هذا المضمرة، المراجع الجبائي يجب أن يتمتع بالاستقلالية المادية والمعنوية والمالية أو في كل المجالات الأخرى، هذا الذي سيسمح له بقيادة مهمته ولإيصالها بدون أي تحيز<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: التأهيل العلمي والعملية

يجب ان يكون المراجع الجبائي خبيرا في شؤون المراجعة والاغراض الموظف لها، حتي يكون كفاء في اداء مهمته، فالمؤهلات العلمية والخبرة العملية لابد من توفرها في المراجع ليتمكن من تقديم الخدمات المطلوبة بكفاءة، فالكفاءة هي القدرة على اتمام العمل بالشكل الذي يقتنع به الغير ويجطى بالقبول العام<sup>2</sup>، بحكم المهام المنوطة بالمراجع الجبائي لأداء عملية المراجعة.

بات من الاجدر علي ان يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي بان يكون حائزا على شهادة لمزاولة المهنة<sup>3</sup>، او من ناحية الكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفاء بالمهمة المكلف بها. لكن معيا الكفاءة المهنية في مهمة المراجعة الجبائية هو الاكثر صعوبة، حيث لا يمكن الوفاء به مقارنة مع المهام الاخرى للمراجعة لان مهمة المراجعة الجبائية لا يمكن ان يعهد بها الا بمكاتب متعددة الخدمات والاختصاصات في ميدان المراجعة او الى مهنيين محترفين اكفاء واهل لتشكيل وتكوين فرق متعددة الاختصاصات من اجل قيادة وادارة هذه المهنة لان المادة الجبائية تمس جميع المجالات مهما كانت تقنية او قانونية.

وهذا ما يوضح لنا ان المراجعة الجبائية يجب ان تكون منفذة من طرف شخص او عدة اشخاص الذين تلقوا تكويننا ملائما ومناسبا مع تمتعهم بالمهارات والقدرات المهنية ذات المستويات العالية<sup>4</sup>.

### الفرع الثالث: السر المهني

يمكن ان يطالب المراجع الجبائي طوال مهمته بمعرفة معلومات سرية اين تشكل في افشائها مخاطر قد تعود بالضرورة على المؤسسة محل المراجعة، اذا تم وقوعها في ايدي اطراف ثالثة يمكن ان تستخدم ضدها<sup>5</sup>.

### الفرع الرابع: بذل العناية المهنية اللازمة

ويقصد بالعناية المهنية اللازمة التزام المراجع الجبائي بمستوى اداء معين، هذا المستوى تتحكم فيه العديد من العوامل تتمثل في التشريعات والقوانين فهي بدورها تحمل المراجع مسؤوليات تقع على عاتقه وهذا ما ينعكس في العناية المطلوبة، فخلال كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة يجب على المراجع الجبائي القيام بالجهودات المناسبة<sup>6</sup>، أي عند إعداد برنامج المراجعة وعند تقييم نظام الرقابة الداخلية وعند تنفيذ إجراءات المراجعة،

<sup>1</sup> - سعد داسر وعبد الحق عبدلي، مرجع سابق، ص: 57.

<sup>2</sup> - احمد لعناق، مرجع سابق، ص: 48.

<sup>3</sup> - المادة: 8 من القانون 01-10 الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ص: 05.

<sup>4</sup> - صالح حميداتو، مرجع سابق، ص: 48.

<sup>5</sup> - سمية قحموش، مرجع سابق، ص: 28.

<sup>6</sup> - المادة 15 من القانون 01-10 الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ص: 06.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

وأخيراً عند إعداد تقرير عمليات المراجعة. وبالإضافة إلى الكفاءات المهنية السابقة يجب أن تتوفر في المراجع بعض الصفات الأخلاقية منها:

- الصدق والدقة في الأقوال والأفعال؛

- الأمانة والنزاهة؛

- الصبر، وذلك ليتمكن من تفهم العمليات وتذليل الصعاب؛

- اللياقة، بمعنى حسن المعاملة والتصرف مع الغير سواء عند طرح الأسئلة أو عند اكتشاف الأخطاء<sup>1</sup>.

يمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس لأداء المراجع للإجراءات والاهداف التي يعمل على تحقيقها والتي

يمكن ابرازها اهمها في ما يلي:

- ارشاد المراجع أثناء قيامه بعمله؛

- كيفية تنفيذ عملية المراجعة مع تحديد نوعية العمل الذي يقوم به المراجع؛

- تحديد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بمهمة المراجعة<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: مسؤوليات المراجع الجبائي

اثناء قيام المراجع بمهمته في الوصول الى تجسيد الصورة المتمثلة في الوضعية الجبائية للمؤسسة يقع على عاتقه

مسؤوليات يتحمل من خلالها الجزء وفي ما يلي نطرح ذلك:

#### الفرع الاول: مسؤولية المدنية

تنطوي غالبية الدعاوي القضائية ضد المراجعين على اضرار لحقت اما بالعميل او طرف ثالث<sup>3</sup>، يعد محافظ

الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب عن الاخطاء التي يرتكبها اثناء تأدية مهامه<sup>4</sup>، والمسؤولية المدنية التي تقع

تقع على عاتق المراجع هي عدم الوفاء بالمهمة التي اوكلت اليه<sup>5</sup>.

فمن خلال ما يصدره المراجع سوى اهمال او اخطاء فان جزاؤه تعويض المضرور عما اصابه من ضرر مادي

وكذلك الضرر الادبي، وتنقسم المسؤولية المدنية بدورها الى مسؤولية عقدية واساسها اخلال المراجع بالالتزام

بالعقد الخاص بالمراجعة المبرم مع العملاء، اما المسؤولية التقصيرية تترتب عن تقصير المراجع في اداء مهمته

بالالتزام القانوني العام الذي يقتضي بعدم الاضرار بالغير، مما يلغي الرابطة التعاقدية بين المراجع والعميل<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - صالح حميداتو، مرجع سابق، ص: 49.

<sup>2</sup> - لطفي شعباني، مرجع سابق، ص: 38.

<sup>3</sup> - وليم توماس وامرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 1997، ص: 230.

<sup>4</sup> - المادة 61 من القانون 10-01 الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ص: 10.

<sup>5</sup> - هادي تميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الادن، 2006، ص: 76.

<sup>6</sup> - احمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، 2012، ص: 46.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

### الفرع الثاني: المسؤولية الجنائية

ان التحريف العمدي للقوائم المالية من طرف المراجع المتمثل في اعمال الغش يدخل ضمن مسؤولياته الجنائية<sup>1</sup>، ومن هذه الجرائم ذات المسؤولية الجنائية نجد:

- تعمد المراجع اثبات بيانات كاذبة تؤدي الى التضليل مما يعرضه للعقوبات الجنائية؛
- وضع تقرير كاذب عن المؤسسة التي يراجع حساباتها؛
- مساعدة المؤسسة على التهرب من الضرائب بتخفيض رقم الاعمال وغيرها من الاعمال الاخرى<sup>2</sup>.

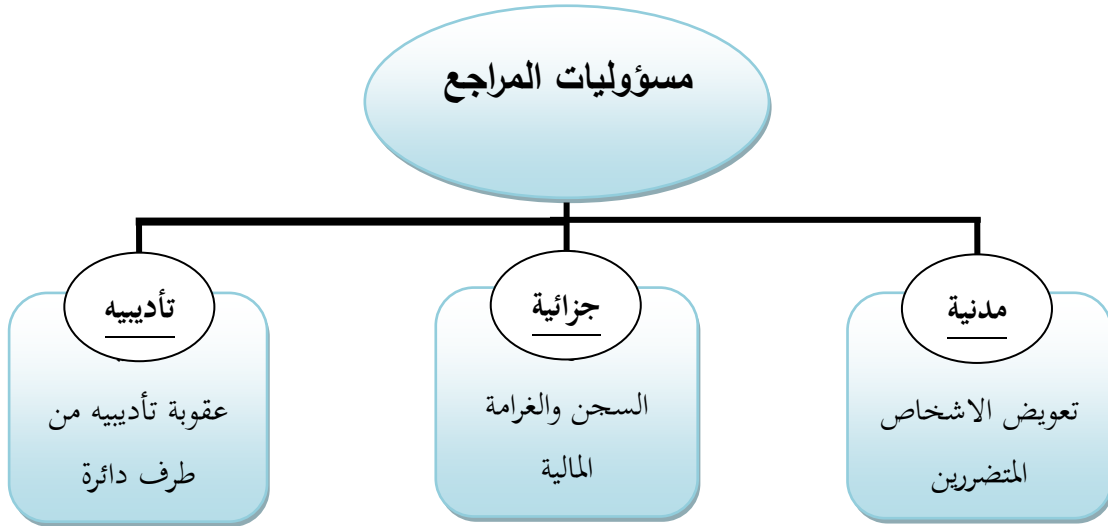
### الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية<sup>3</sup>

يتحمل المراجع مسؤولية تأديبية عن كل مخالفة او تقصير تقني او اخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة مهنته، لتأخذ العقوبات التأديبية عدة اشكال التي يمكن اتخاذها اتجاهه وحسب خطورتها جاء ترتيبها كالآتي:

- الانذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة اقصاها ستة (06) اشهر؛
- الشطب من الجدول.

جاءت المسؤوليات التي تنجر عن المخالفات التي يرتكبها المراجع الجبائي لتأخذ عدة اشكال وهذا حسب طبيعة المخالفة، ونوضح المسؤوليات وما يترتب عنها من جزاء في شكل الآتي:

الشكل رقم (1-3): الفرق بين المسؤوليات وما يترتب عنها.



المصدر: عمر شريفني، مسؤوليات محافظ الحسابات (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سطيف، العدد: 12، 2012، ص: 98.

<sup>1</sup> - امين السيد احمد، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص: 270.

<sup>2</sup> - عاد بشير، مرجع سابق، ص: 76.

<sup>3</sup> - المادة 63 من القانون 10-01 الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ص: 10.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

### المطلب الثالث: مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية

باعتبار أن المراجعة الجبائية فحص انتقادي للوضعية الجبائية للمؤسسة، أي مراقبة مدى انتظام وصدق مختلف العناصر المكونة للوثائق الجبائية للمؤسسة فإنه على المراجع تطبيق تقنيات تركز على منهجية تضمن سير جميع مراحل المراجعة بدقة وتسمح بمعرفة مدى انتظام وامتنال المؤسسة للتشريعات المعمول بها لتأتي هذه المهمة في ثلاث مراحل انطلاقاً بداية بمرحلة الإعداد للمهمة ثم مرحلة تنفيذ المهمة وفي الأخير مرحلة إعداد تقرير المراجعة الجبائية وفي ما يلي نوضح ذلك:

#### الفرع الأول: مرحلة الإعداد للمهمة

تبدأ هذه العملية من خلال المعرفة الشاملة للمؤسسة، وهذا لتركيز المراجع انتباهه على بعض المشاكل والأخطار المحتملة وفيما بعد الحصول على توجيه مستقبلي للأعمال، وجاء بدوره تقسيم هذه المرحلة إلى:

#### اولاً: الأعمال التحضيرية للمهمة

حيث يجمع المراجع المعلومات التالية<sup>1</sup>:

- المكونات التي تسمح بتعريف المؤسسة؛
- الأدوات التي تسمح بتوجيه المؤسسة؛
- القطاعات التي يمارس فيها النشاط.

فالفهم الجيد لهذه المعلومات يسمح للمراجع بمعرفة مصادر الأخطار التي تترتب بالمؤسسة، سوى كانت متعلقة بتنظيمها الإداري والمحاسبي ومختلف نشاطاتها.

#### ثانياً: التخطيط والتحضير لبرنامج العمل

زيادة للمعلومات المجموعة، يجب أن يقوم المراجع بجمع معلومات أخرى تسمح له بتقدير الحالة الجبائية للمؤسسة، وبعد جمع المعلومات المُفَنَعَة يضع المراجع مخطط لسير مهمة المراجعة الجبائية والذي يحتوي على العناصر أدناه :

#### 1- التعرف على المؤسسة: ويتم ذلك من خلال اتصال المراجع بالمؤسسة والفحص الموجز لوثائقها فإنه

يستطيع معرفة ما يلي<sup>2</sup>:

- تاريخ انشاء المؤسسة؛
- شكل وموضوع وطبيعة النشاط؛
- تعريف المؤسسة (رقم التسجيل في السجل التجاري، رقم التسجيل الجبائي)؛
- القانون الاساسي للمؤسسة، الشركاء وتشكيلة راس المال؛
- مقر المؤسسة ومختلف فروعها واهم الموردين والعملاء.

<sup>1</sup> - نجاة حاجي، مرجع سابق، ص: 30.

<sup>2</sup> - المرجع السابق نفسه.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

**2- التعرف على الإتفاقيات الرئيسة للمؤسسة<sup>1</sup>:** وذلك عن طريق فحص العقود التالية:

- عقود الإيجار؛
- عقود التأمين؛
- عقود القروض؛
- عقود الرخص؛
- عقود مع شركات أجنبية.

**3- التعرف على الوثائق القانونية والمحاسبية والتسييرية للمؤسسة<sup>2</sup>:**

**3-1 الوثائق القانونية:** هذه الوثائق تسمح للمراجع بمعرفة الحالة القانونية والجبائية للمؤسسة

**3-2 الوثائق التسييرية:** هذه الوثائق تسمح للمراجع بمعرفة السياسة الجبائية والمحاسبية المتبعة من طرف مسيري المؤسسة

**4- التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة<sup>3</sup>:** تتمتع المؤسسة بعدة خصائص على المراجع الجبائي ان يكون على علم بها وهي:

- فروع المؤسسة في مختلف المناطق؛
- طبيعة نشاطها؛
- شكلها القانوني؛
- قانونها الأساسي.

بالإضافة إلى العلاقة مع الغير كلها عناصر تحدد النظام الجبائي المطبق على المؤسسة ولهذا فإن المراجع يجب أن يقوم بالآتي :

- يتحقق إذا ما كانت المؤسسة تستفيد من امتياز جبائي ما؛

- يتحقق من التزامات الجبائية للمؤسسة؛

- التحقق من التزامات المؤسسة الجبائية لتحديد وضعيتها الجبائية؛

- التحقق من مدى استفادة المؤسسة من الامتيازات التي يمنحها المشرع.

**5- التعرف على علاقة المؤسسة بإدارة الضرائب<sup>4</sup>:** إن فحص السوابق الجبائية للمؤسسة يشغل مكانا

هاما في تقدير الخطر المستقبلي وسمعة المؤسسة لدى الإدارة الجبائية لذلك على المراجع أن يقوم بـ:

- فحص مراسلات إدارة الضرائب الموجهة للمؤسسة؛

<sup>1</sup> - بشير عاد، مرجع سابق، ص: 38.

<sup>2</sup> - المرجع السابق نفسه.

<sup>3</sup> - المرجع السابق نفسه.

<sup>4</sup> - نجاة حاجي، مرجع سابق، ص: 31.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

- التحقق من ما إذا كانت إدارة الضرائب قد أرسلت طلب معلومات من مؤسسة فيما يخص الدورات الغير مصرح بها أو المعلومات الخاصة بالأطراف التي تتعامل معها المؤسسة سوى عملاء أو غيرهم.

### الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة

قبل أن يقوم المراجع الجبائي بعملية تحقيق يجب عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الجبائي للمؤسسة

### اولا: تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن ضرورة تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به داخل المؤسسة، وذلك كأساس يمكن الاعتماد عليه لتحديد ضعف الاختبارات التي ستطبق عليها إجراءات المراجعة<sup>1</sup>.

فهدف المراجع من تقييمه لنظام الرقابة الداخلية الجبائية هو إبداء الرأي حول نوعية الإجراءات الجبائية للمؤسسة، وهذا لاستنتاج نقاط القوة ونقاط الضعف لهذا النظام ومن أجل القيام بهذا التقييم يعتمد المراجع على مجموعة من الاسئلة والتي تتضمن اجراءات والمهام وكيفية تقسيمها، وعموما يتم اعدا هذه الاسئلة حسب الاهداف المرجوة منها<sup>2</sup>.

**1- اسئلة الرقابة الداخلية الخاصة بالجانب الجبائي:** ان تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة عن طريق قائمة الاسئلة (اسئلة الاستقصاء) يتم بأعداد قائمة نموذجية واضحة عن الاجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة وهي التي يعتمد عليها المراجع كمرجع اثناء اداء مهمته<sup>3</sup>.

والمراجع الجبائي يقوم بإعداد قائمة خاصة بالجانب الجبائي لتقييم نظام الرقابة الداخلية وهي عبارة عن قائمة أسئلة تعتبر نقاط مرجعية يعتمد عليها المراجع خلال مهمته، وتكون الإجابة عن الأسئلة ب: نعم أو لا وكل سؤال يمثل وسيلة للوصول الى هدف معين ، حيث تصاغ بعناية بحيث تحقق مستويات معينة في طرف أسئلة أولها مراعاة التفرقة بين أسباب القصور البسيطة والجسيمة منها في الرقابة الداخلية، وثانيها مراعاة احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف والقوة في الرقابة الداخلية وثالثها مراعاة إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابات على الأسئلة والتحقق التي تمت لتأكد منها<sup>4</sup>. واستعمال هذه الأسئلة يسمح بما يلي:

- تحديد نقاط القوة والضعف لإجراء ما، وعادتا فإن الأجوبة السلبية لا تدل على نقاط الضعف والأجوبة الإيجابية تدل على نقاط القوة؛

- إحصاء كل نقاط لفحصها ومعالجتها أثناء المهمة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح صحن وآخرون، مرجع سابق، ص: 86.

<sup>2</sup> - فيروز لقبيشي، مرجع سابق، ص: 64.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق اعلاه.

<sup>4</sup> - المرجع السابق نفسه، ص: 89.

<sup>5</sup> - فيروز لقبيشي، مرجع سابق، ص: 65.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

ويمكن استعمال قائمة أسئلة تقييم الرقابة الداخلية في الجانب الجبائي من خلال أسئلة تهدف إلى معرفة مدى قوة نظام الرقابة الداخلية الجبائي ومن بين هذه الأسئلة ما يلي<sup>1</sup>:

- هل يوجد شخص أو أكثر مكلف بحماية المؤسسة؟
- هل تتعامل المؤسسة مع مستشار جبائي بشكل منظم أو بشكل عرضي؟
- هل توجد إجراءات مراجعة داخلية؟

إن نقاط القوة تتعلق بالأجوبة الإيجابية، وتشير نظريا إلى أن المؤسسة تنتهج مقاييس ملائمة للوصول إلى أهداف الرقابة الداخلية.

أما نقاط الضعف هي ما يتعلق بالأجوبة السلبية، وتخص وجود ثغرة أو عدت ثغرات في الإجراءات كما تجدر الإشارة إلى أن نقاط القوة يجب اختبار مدى تطبيقها على أرض الواقع، إذا كانت نتيجة الاختبار سلبية يعاد تصنيفها ضمن النقاط الضعف.

**2- التحليل المالي للتصريحات المودعة من طرف المؤسسة:** يستفيد المراجع بشكل كبير من التقنيات الأساسية للتحليل المالي، هذه التقنيات تطبق على التصريحات الجبائية المودعة، بغية معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وخاصة الخزينة، حيث ان المؤسسة التي تعرف صعوبات في الخزينة تعمل على تمويل بعض احتياجاتها من خلال التقليل او التأخير في الدفع الى ادارة الضرائب<sup>2</sup>.

### ثانيا: تنفيذ اجراءات التحقيق المباشر

التحقيق المباشر هو طلب التأكيدات من طرف المسؤولين المكلفين بالجانب الجبائي، حيث تعتبر هذه الطريقة الاكثر فاعلية من اجل تكوين رأي حول صدق المعلومات الجبائية المختبرة، فالمراقبة التي يقوم بها المراجع تتركز على احترام القواعد الجبائية، والهدف منها هو ابداء رأي حول مدى انضباط المؤسسة واحترامها للتشريعات الجبائية، ولهذا فهو يعمل على التحقق من احترام القواعد الشكلية والزمنية من جهة وقواعد المضمون من جهة اخرى<sup>3</sup>، وكذلك على المراجع ان يتأكد مما يلي<sup>4</sup>:

- التأكد من ان المؤسسة غير معرضة لمخاطر ضريبية لم يتم تحديدها؛
- التحقق من انه وفقا للشكل القانوني للمؤسسة فإن التكلفة في حدها الادنى؛
- تحديد الخيارات اقدمت عليها المؤسسة.

**1- مراقبة قواعد المضمون:** تشكل الوثائق المحاسبية الدعامة الاساسية لمعظم العمليات ذات الاثر الجبائي، ولهذا فإن مراقبة المحاسبة يجب ان تكون وسيلة بالنسبة للمراجع الجبائي للتحقق من درجة تطابق عمليات

<sup>1</sup> - بشير عاد، مرجع سابق، ص: 39-40.

<sup>2</sup> - المرجع السابق نفسه، ص: 40.

<sup>3</sup> - فيروز لقيشي، مرجع سابق، ص: 65.

<sup>4</sup> - نوال جخلوف ثلجة، مرجع سابق، ص: 3.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

المؤسسة مع الاحكام الجبائية الا انه يجب التذكير بأنه على المراجع دائما ان يحترم التباعد والاختلاف بين المحاسبة والقانون الجبائي.

**2- مراقبة القواعد الشكلية والزمنية<sup>1</sup>:** يستطيع المراجع ان يلاحظ بشكل خاص شروط اعداد التصريحات الجبائية ويدرس اجراءات التحقيق والمراقبة المستعملة في المؤسسة، ولهذا فعليه ان يتحقق من ان التصريحات قد تم اعدادها وفقا لما نص عليه القانون المعمول به، كما عليه ان يتأكد من ان المؤسسة كفيلة بالتبرير اللاحق للمجاميع والبيانات الموجودة في التصريحات المودعة، وما اذا كانت تستعمل جداول لمقارنة التطابق بين مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية والتصريحات الجبائية.

اما فيما يخص مراقبة تطبيق القواعد الزمنية فإنه يجب ان تحظى بالاهتمام من طرف المراجع لان مبالغ العقوبات المترتبة عن التأخير في ايداع التصريحات او في تسديد الضرائب قد تكون كبيرة، لذا فعلى المراجع ان يتحقق من وجود سجل الاستحقاقات الجبائية (E chéancier fiscal)، والذي يمكن ان يكون من ضمن الوثائق الجبائية المستعملة من طرف المؤسسة، حيث يقيد في هذا السجل مجموع الالتزامات المؤسسة الجبائية وتواريخ التسديد مختلف الضرائب والرسوم... الخ.

### الفرع الثالث: مرحلة اعداد التقرير المراجعة الجبائية

بعد انتهاء عملية التحقيق المباشر حول شكل ومضمون الالتزامات الجبائية، فإن على المراجع المباشر في اعداد تقرير يتضمن نتائج التحقيقات التي قام بها، اضافة الى توصيات موجهة الى مسير المؤسسة حيث يحدد الاخطاء والعقوبات المرتبة عنها، كم يقترح علاجها<sup>2</sup>.

### اولا: خصائص تقرير المراجعة الجبائية<sup>3</sup>

للمراجع الحرية التامة في اعداد تقريره لأنه لا يوجد معايير خاصة لذلك ولهذا فإن المراجع والجهة المعنية بالتقرير (ادارة المؤسسة) يستطيعان ان يتفقا على النقاط التي يتضمنها، ويمكن ان يكون التقرير شفهي او كتابيا، وهذا الاخير هو المفضل لأنه يعتبر وثيقة اثبات في حالة عدم الاتفاق حول نوعية الاعمال، وكذلك امكانية الرجوع اليه والاستفادة من نتائجه من طرف المؤسسة، وكذلك اثناء مهمة المراجعة الجبائية لاحقة، هذا بالنسبة لتشكيل التقرير، اما بالنسبة لمضمونه فيجب ان يبرز العناصر التالية:

- ابداء الرأي حول أي عدم انتظام مكتشف؛
- تقييم الخطر الجبائي مع مراعاة العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة وتبيان مسؤولية المكلفين بالوظيفة الضريبية داخل المؤسسة؛
- اقتراح الامتيازات الجبائية التي يمكن للمؤسسة ان تستفيد منها المؤسسة؛
- تقديم توصيات لإصلاح العيوب والمخالفات وتحسين التسيير الضريبي للمؤسسة؛

<sup>1</sup> - سعد داشر وعبد الحق عبدلي، مرجع سابق، ص: 58.

<sup>2</sup> - بشير عاد، مرجع سابق، ص: 42.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق اعلاه، ص: 53-54.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

- وصف مختلف الاعمال التي قامت بها في اطار مهمته؛
  - تقييم الصعوبات التي واجهته وعمليات المراقبة التي لم يتم بها والتي لم يستطيع ان يقوم بها.
- ثانيا: توصيات المراجع الجبائي<sup>1</sup>**

بإنتهاء مهمة المراجعة يجب على المراجع ابداء رأيه المتضمن للطرق التي تعمل على تقليص الخطر الجبائي وكيفية القضاء على مصادره وهذا من خلال التوصيات التي يقدمها ويتم تصنيفها كما يلي:

- التوصيات ذات طابع علاجي.
  - التوصيات ذات طابع وقائي.
- 1- توصيات ذات طابع علاجي:** تسعى هاته التوصيات لعلاج كل من الازخاء المحاسبية والجبائية وذلك بتصحيحها ونوجزها في ما يلي:

**1-1 توصيات التي تسمح بتصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة:** بحيث تهدف الى تصحيح الازخاء الجبائية بحته وهي الازخاء التي ارتكبت عند اعداد الاقرارات الجبائية والقيام بإجراءات التسوية والتعديل، وتمثل هذه المخالفات على سبيل المثال وجود اخطاء في التصريحات او التحضير المتأخر للمستندات، ونشير هنا الى انه يجب تحديد تواريخ تدخل المراجع الجبائي بعناية وذلك لتمكين المؤسسة من تدارك الازخاء وتصحيحها في الوقت المناسب.

**1-2 تصحيح الازخاء الجبائية المحاسبية:** ان تصحيح مثل هذا النوع من الازخاء لا يتم الا عن طريق التصريحات التصحيحية والاحتجاجات، فتصحيح الوضعية المحاسبية ناتج عن الالتزامات التي تقع على عاتق المؤسسة حيث انها ملزمة بتقديم حسابات منتظمة وصادقة وتعطي صورة وفيية عن موجودات المؤسسة ووضعيته المالية، لذا فإن هذه التصحيحات يجب ان يتضمنها التقرير النهائي للمراجع.

### **2- توصيات ذات طابع وقائي:** وتهدف الى ما يلي:

- لفت انتباه المؤسسة ان تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية في حالة قيام ادارة الضرائب بعملية مراقبة؛
- البحث عن مصادر عدم الانتظام والقضاء عنها؛
- اقتراح مقاييس واجراءات تجنب المؤسسة الوقوع في حالات عدم الانتظام المكتشفة مرة اخرى؛
- اقتراح اجراءات امان جبائي جديدة قد تتعلق بمعالجة النقائص الموجودة في الاجراءات القديمة او تتعلق بإجراءات رقابة جديدة؛
- ضرورة اعتماد المؤسسة على خبرة المراجع في اكتشاف حالات عدم الانتظام التي يصعب تحديدها لإيجاد التبرير المقنع في حالة خضوع المؤسسة لرقبة من طرف ادارة الضرائب.

<sup>1</sup> - صالح حميدانو، مرجع سابق، ص: 54.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

### المبحث الثالث: الاطار العملي لعملية المراجعة الجبائية

تختلف التزامات المؤسسة الجبائية باختلاف نوع الضريبة التي تخضع لها، فبتحديد نوع الضريبة التي تخضع لها المؤسسة يجعلها مكلفة بأداء التزامات تحدد من طرف المشرع الجبائي والتي يقف عليها المراجع الجبائي بالتأكد من مدى اداء المؤسسة لالتزاماتها وفقا للنصوص القانونية.

#### المطلب الاول: المراجعة الجبائية لبعض اهم الضرائب المباشرة

وفي هذا المطلب سنتطرق لاهم بعض انواع الضرائب المباشرة التي يجب مراجعتها ونجد منها الضرائب على ارباح الشركات والضرائب على الدخل الاجمالي.

#### الفرع الاول: مراجعة الضرائب على ارباح الشركات (IBS)

في مرحلتين يقوم المراجع من خلالهما مراجعة الوعاء ثم التصفية والتسديد.

##### اولا: مراجعة الوعاء

وحسب ما جاء في نص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن الربح الخاضع للضريبة، هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الاصول اثناء الاستغلال او في نهايته<sup>1</sup>.

اذن النتيجة الصافية هي قاعدة تحديد النتيجة الجبائية بعد اجراء التعديلات كما يلي:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات}$$

**1- مراجعة كيفية تحديد النتيجة المحاسبية<sup>2</sup>:** ويكون ذلك بمراجعة كيفية تحديد النواتج والأعباء بإجراء عمليات بحث وتحقيق فيها.

**1-1 مراجعة النواتج :** وتتمثل في مراجعة رقم الأعمال ومراجعة النواتج الأخرى.

**1-1-1 مراجعة رقم الأعمال :** يقوم المراجع في بداية الأمر بالتأكد من أن رقم الأعمال يعكس الحقيقة، وذلك باستعماله لتقنيات يتم من خلالها إعادة تكوين رقم الأعمال وهنا طريقتين:

• **الطريقة الأولى:** إعادة تأسيس رقم الأعمال اعتمادا على المداخيل من أجل التأكد من المداخيل التي حققتها المؤسسة فعلا، فإن المراجع يقوم بإنشاء حساب مالي يتضمن المبالغ المدبنة للصندوق والأرصدة البنكية للمؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار أرصدة بداية ونهاية المدة للزبائن والتسبيقات، وعندها يكون رقم الأعمال المعاد تكوينه كما يلي:

رقم الأعمال المعاد تكوينه = الصندوق + الحسابات البنكية + تسبيقات الزبائن في (01/01) + رصيد الزبائن في (12/31) + تسبيقات الزبائن في (12/31) رصيد الزبائن في (01/01).

<sup>1</sup> - المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - صالح حميداتو، مرجع سابق، ص: 60-61.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

وعند الحصول على رقم الأعمال المعاد تكوينه يتم مقارنته برقم الأعمال المصرح به من أجل اكتشاف الأخطاء المحتملة، ولما يتبين عدم التطابق بينهما فعليه طرح الأسئلة على محاسبي المؤسسة لتبرير ذلك لأنه قد يتعلق الأمر أحياناً بعدم الأخذ بعين الاعتبار المردودات من الزبائن (مثلاً).

● **الطريقة الثانية:** إعادة تأسيس رقم الأعمال اعتماداً على الفواتير.

إن مصدر قاعدة احتساب الضرائب هو الفواتير، والفوترة المعاد تكوينها من طرف المراجع تعتمد على أرصدة تسبيقات الزبائن والتحصيلات والفواتير المصرح بها (أي استخراج رقم الأعمال المفوتر من خلال المقبوضات)، ويكون ذلك كما يلي:

الفوترة المعاد تكوينه = الصندوق + الحسابات البنكية + تسبيقات الزبائن في (01/01) + رصيد الزبائن (12/31) + تسبيقات الزبائن في (12/31) - رصيد الزبائن (01/01).

كما أن المراجع الجبائي ملزم كذلك بما يلي:

- التأكد من التطابق بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة والأرصدة المستخرجة من اليوميات المساعدة؛
- التأكد من احترام قواعد تسجيل فواتير البيع في اليوميات؛
- التأكد من التطابق بين فواتير البيع ووصولات التسليم؛
- التأكد من التطابق بين أصناف البيع، وما هو مصرح به فيما يخص (TAP) و (TVA)؛
- التأكد من العمليات الحسابية في الفواتير.

### 1-1-2-1-2 مراجعة النواتج الأخرى: يقوم المراجع عندها بالقيام بما يلي:

- التأكد من التسجيل المحاسبي للحسومات المكتسبة؛
- التأكد من صحة وموضوعية تقييم إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة؛
- التأكد من التسجيل المحاسبي للإعانات الممنوحة؛
- التأكد من إدماج فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم الاستثمارات في نتيجة الدورة (يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي<sup>1</sup>، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس (05) سنوات يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتية من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة)<sup>2</sup>.

### 1-1-2-2-1 مراجعة الاعباء: يقوم المراجع بالتأكد من قابلية خصم الاعباء وذلك بطريقة صحيحة من خلال

مطابقتها لبعض الشروط وحتى تكون هاته الاعباء قابلة للخصم يجب ان تكون متعلقة بما يلي:

- يجب ان تكون التكاليف والاعباء ناتجة مباشرة للاستغلال؛
- يجب ان تكون مسجلة محاسبياً ومبررة بوثائق إثبات؛

<sup>1</sup> - المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

- يجب ان تأدي هذه الاعباء الى النقصان في الاصول الصافية للمؤسسة وارتفاع ديونها<sup>1</sup>؛
- يجب ان تكون مرتبطة اساسا بالتسيير العادي للمؤسسة وضمن لسييره<sup>2</sup>.

### ثانيا: مراجعة التصفية والتسديد

على المراجع ان يتأكد من صحة المعدل المطبق ومن ثم مدى الانضباط في التصريح والتسديد:

#### 1- مراجعة المعدل المطبق<sup>3</sup>: يجب على المراجع التأكد من التطبيق السليم لمعدلات الضريبة على ارباح

الشركات، على ان يكون المعدل المطبق مناسباً لها وجاء نص المادة 150 ليحدد النسب كما يلي:

● **19%**: بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية وأنشطة وكالات السياحة والأسفار الناشطة في مجالي السياحة الوطنية والسياحة الاستقبالية.

● **25%** بالنسبة:

- للأنشطة التجارية والخدمات؛

- للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50 % من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم.

#### 2- الالتزام بالتصريح والتصفية: على المراجع التأكد من قيام المؤسسة بالتزاماتها على اكمل وجه بمراجعة ما

يلي:

- ان التصريح قد تم قبل 30 افريل على الاكثر من كل سنة بمبلغ الربح او الخسارة التي حققته المؤسسة<sup>4</sup>.

- تسديد الدفعات ورصيد التصفية وذلك وفقاً للآجال التي يحددها القانون الجبائي وهي<sup>5</sup>:

- التسبيق الاول: من 20 فيفري الى 20 مارس.

- التسبيق الثاني: من 20 ماي الى 20 جوان.

- التسبيق الثالث: من 20 اكتوبر الى 20 نوفمبر.

يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المحتمتمة عند تاريخ استحقاقها.

<sup>1</sup> - المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - المادة 170 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>3</sup> - المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>4</sup> - المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>5</sup> - المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

### الفرع الثاني: مراجعة الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)

في سبيل مراجعة هذه الضريبة يقوم المراجع بمراجعة الوعاء ثم التصنيفية والتسديد.

#### اولا: مراجعة الوعاء

لمراجعة الوعاء الضريبي الخاص بالمرتبات والاجور، المعاشات والتعويضات يجب على المراجع التحقق من العناصر الواجب ضمها والغير واجب ضمها وتمثل في ما يلي:

#### 1- العناصر الواجب ضمها: وتمثل في ما يلي:

- المكافآت المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة؛
- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير، وهذا مقابل عملهم؛
- التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات، لقاء مصاريفهم؛
- علاوات المدرودية والمكافآت أو غيره التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين؛
- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون، إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري<sup>1</sup>.

#### 2- عناصر غير واجب ضمها: ونجد منها:

- الاجور او المعاشات التي تقل عن عشرين الف دينار جزائري (20.000) شهريا للعمال المعوقون حركيا او عقليا او بصريا او الصم البكم؛
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل او المهمة؛
- التعويضات عن المنطقة الجغرافية؛
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: الاجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الامومة؛
- منح البطالة، التعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين؛
- التعويضات المؤقتة ومنح الربوع
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل، منصوص عليها في اتفاق دولي؛
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين، التي أنشئ نظامه الجمركي بمقتضى المادة 196 مكرر من قانون الجمارك؛
- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب، وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم؛

<sup>1</sup> - المادة 67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

- العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن عشرين ألف دينار جزائري (20.000) دج شهريا وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ؛
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة؛
- التعويضات عن المنطقة الجغرافية؛
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة؛
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم؛
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين؛
- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية، عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة؛
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية؛
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي؛
- تعويضات التسريح<sup>1</sup>.

### ثانيا: مراجعة التصفية والتسديد

ويعمل المراجع على التأكد من:

- ان الضريبة على الدخل الاجمالي على الاجور قد تم احتسابها وفقا للسلم الموضوع من طرف المشرع الجبائي حسب نص المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>2</sup>؛
- ان تتم عملية الاقتطاع وذلك حسب النصوص القانونية (من المادة 128 الى 130 من قانو الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)؛
- ان يقف على مطابقة ومصادقية التصريح في النموذج G50 لمضمونه وما هو واجب أي ان يتم اعدادها بطريقة لائقة من حيث الشكل والمضمون وفقا للتشريعات السارية المفعول<sup>3</sup>.

### المطلب الثاني: المراجعة الجبائية لبعض اهم الضرائب الغير المباشرة

وفي هذا المطلب سنتطرق لاهم بعض انواع الضرائب الغير المباشرة التي يجب مراجعتها ونجد منها الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

<sup>1</sup> المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>3</sup> المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

### الفرع الاول: مراجعة الرسم على القيمة المضافة (TVA)

اثناء مراجعة الرسم على القيمة المضافة على المراجع الاهتمام بالحدث المنشئ للرسم، رقم الاعمال، المعدلات المطبقة، الحق في الحسم والتصريح بالرسم، وهي نقاط الرئيسة التي يجب التركيز عليها.

#### اولا: الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة

تخضع عمليات البيع والاشغال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا او تجاريا او حرفيا ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية او عرضية، ويتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من<sup>1</sup>:

- 1- بالنسبة للمبيعات: ويقزم هنا المراجع بالتأكد من التسليم القانوني أو المادي للمبيعات، وغير أنه في المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب فإن الحدث الذي ينشئ الرسم على القيمة المضافة بصده يتكون من تحصيل الثمن كلياً أو جزئياً، وكذا بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية؛
- 2- بالنسبة للأشغال العقارية: على المراجع ان يتحقق من حدوث الواقعة المنشأة من خلال قبض الثمن كلياً أو جزئياً، وفيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية وبالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقاً عند انتهاء الأشغال، بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل، يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة؛
- 3- بالنسبة للتسليمات للذات: يتأكد المراجع من المنقولات المصنوعة، ومن الاشغال العقارية، فالمراجع هنا يتأكد من الحدث المنشئ عن طريق التسليم؛
- 4- بالنسبة للخدمات عموماً: يتأكد المراجع من الحدث المنشئ بالقبض الثمن جزئياً او كلياً، وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب والتسلية بمختل أنواعها، ويتكون الحدث المنشئ إن تعذر القبض من تسليم التذكرة؛
- 5- بالنسبة للواردات: من إدخال البضاعة عند الجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك؛
- 6- بالنسبة للصادرات: من المنتوجات الخاضعة للضريبة بمقتضى المادة 13 وبالتحديد الفقرة الثالثة، من تقديمها للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك؛

غير انه يمكن ان يرخص لمقاوي الاشغال ومؤدي الخدمات بتبرئة ذمتهم حسب الخصوم وفي هذه الحالة، يتكون الحدث المنشئ للرسم من الخصم ذاته.

#### ثانيا: مراجعة رقم الاعمال<sup>2</sup>

يتضمن وعاء الرسم على رقم الاعمال عدة عناصر على المراجع التأكد منها وهي:

- ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات المؤداة؛
- جميع المصاريف المفوترة للزبون؛
- الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة وحقوق الطوابع الجبائية والتخفيضات الممنوحة وحسوم

<sup>1</sup> - المادة 14 من قانون الرسم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - صالح حميدو، مرجع سابق، ص: 67.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

القبض إذا كانت مفوترة، وكذلك يجب التأكد من خصم المبالغ المودعة بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها للبائع.

ويجب ايضا من اجل التحديد الجيد للوعاء على المراجع الحرص والاهتمام بالآتي:

- تبادل السلع: يجب أن يتأكد المراجع من أن الوعاء مكون من قيمة السلعة المقدمة مضاف إليها مبلغ الزيادة، أو قيمة السلعة الأخرى التي تقدم كزيادة، وهذا عند اختلاف سعر السلعتين موضوع المبادلة.
- استعمال المؤسسة لحاجاتها الخاصة: في هذه الحالة على المراجع التأكد من أن قاعدة الرسم مكونة من سعر البيع بالجملة إذا تعلق الأمر بالمنقولات، أو بتكلفة الإنجاز إذا تعلق الأمر بالعقارات.
- البيع إلى فروع لنفس المؤسسة: على المراجع التأكد من أن قاعدة الإخضاع ليست ثمن البيع من الشركة المدينة إلى الشركة المشترية، وإنما ثمن البيع المطبق من قبل الشركة المشترية فيما إذا كانت غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو المعفية منه.

### ثالثا: المعدلات المطبقة

هناك معدلان للرسم على القيمة المضافة هما:

- يحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدل عادي بنسبة 17%<sup>1</sup>؛
  - يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة 07%، ويطبق هذا المعدل على المنتوجات والمواد والاشغال والعمليات والخدمات<sup>2</sup>.
- وهذا ما يجب على المراجع التأكد منه وذلك بتطبيق المعدل الرسم المناسب.

### رابعا: مراجعة عمليات الحسم

وحتى يكون للمؤسسة الحق في الحسم يجب على المراجع التأكد من توفر الشروط التالية:

- 1- **شروط الشكل:** وهي وثائق اثباتية قانونية تتمثل في ما يلي:
  - كشف رقم الاعمال وذلك وفق نص المادة 76 من قانون الرسم على رقم الاعمال؛
  - رقم التعريف الجبائي؛
  - الاسم واللقب او عنوان الشركة؛ العنوان؛
  - رقم القيد في السجل التجاري؛
  - تاريخ وبيان الفواتير؛
  - مبلغ المشتريات المدفوعة او الخدمات المستفاد منها؛
  - مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسدد<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 21 من قانون الرسم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - المادة 23 من قانون الرسم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>3</sup> - لقيبيشي فيروز، مرجع سابق، ص: 119.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

2- شروط المضمون: وفي الضمن هذه الشروط يتأكد المراجع من ان تكون العمليات:

- قابلة للحسم من الرسم الواجب تطبيق على هذه العملية أي بمعنى ان تستخدم المواد او المنتجات او الخدمات في عمليات تخضع فعلا للرسم<sup>1</sup>؛
- ان العمليات مرتبطة بالاستغلال وان لا تستثنى قانونا من الحق في الحسم؛
- ان يخصم الرسم على القيمة المضافة الذي اثقل المواد القابلة للاهلاك ما عدا تلك المكتسبة من قبل الخاضعين للضريبة والتابعين للنظام الجزائي وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 38 من قانون الرسم على رقم الاعمال<sup>2</sup>؛
- لا يمكن ان يتم الخصم على كل عملية خاضعة للرسم عندما يدفع مبلغ الفاتورة نقداً اذا بلغ مئة الف دينار جزائري (100.000)<sup>3</sup>.

3- الشروط الزمنية: فيما يخص الزمن فإنه على المراجع التأكد من ما يلي:

- ميلاد الحق في الخصم الذي يتحقق بتحقق الحدث المنشئ مع توفر الوثائق الاثباتية لذلك لدى المؤسسة؛
- يمتد حق الخصم كحد اقصى الى 31 ديسمبر من السنة الرابعة بعد نشوء الحق؛
- فيما يخص المؤسسات التي تخضع جزئيا للرسم، المراجع الجبائي عليه القيام برقابة خاصة متعلق بألية خصم الرسم على القيمة المضافة؛
- بالنسبة للموجودات المنقولة فان حق التخفيض يطبق في تصريح الشهر الذي نشئ فيه حق التخفيض<sup>4</sup>.

### خامسا: مراجعة التصريحات الشهرية للرسم على القيمة المضافة<sup>5</sup>

يجب على المراجع التأكد من التصريحات التي يجب على المكلف تقديمها وذلك اذا كانت المؤسسة تقوم بعمليات خاضعة للرسم بأن يقدم في نموذج G50 بإيداعه، وقبل عشرين (20) يوما من كل شهر الى قابض الضرائب الذي يوجد مقره او اقامته الرئيسة في دائرة اختصاصهم، كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساتها خلال الشهر السابق، من جهة، وتفاصيل عمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت حسب هذا الكشف، من جهة أخرى، كما انه على المراجع ان يتأكد ايضا من ان التصريح يتضمن مجموع الرسم على القيمة المضافة المجمع والقابلة للتخفيض، ورقم الاعمال سواء كان خاضعا للرسم او معفيا منه، ومن وجود تصريحات تصحيحية اذا لزم الامر.

<sup>1</sup> - المادة 29 من قانون الرسم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>2</sup> - المادة 38 من قانون الرسم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>3</sup> - المادة 30 من قانون الرسم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

<sup>4</sup> - بشير عاد؛ مرجع سابق، ص: 58.

<sup>5</sup> - المادة 76 من قانون الرسم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

- اما اذا كانت المؤسسة لا تملك تسيرا حساسيا مركزا، بإيداع كشف لرقم الأعمال لكل واحدة من وحداتهم، لدى قابض الضرائب المختلفة، المختص إقليميا . وهذا طبقا للأجال والأشكال المحددة وهذا ما جاء في الفقرة الاولى من المادة 76 من قانون الرسم على رقم الاعمال؛
- اذا كانت المؤسسة تابعة لمراكز الضرائب، القيام بتسليم أو بإرسال في الآجال المحددة، إلى مركز الضرائب الذي يوجد في دائرة اختصاصه مقرهم أو إقامتهم الرئيسية، كشفا يظهر مبلغ العمليات المحققة، وبتسديد، في نفس الوقت، الضريبة المستحقة حسب هذا الكشف؛
- فيما سلف ذكره على المراجع ان يقف على ما اذا كانت المؤسسة في وضعية قانونية أي تقوم بتصريحاتها وفقا للنصوص القانونية ام لا.

### الفرع الثاني: المراجعة الجبائية للرسم على النشاط المهني (TAP)

وفيها يتم مراجعة الوعاء وبعدها يراجع التصفية والتسديد.

#### أولاً: مراجعة الوعاء

أثناء قيام المراجع بمراجعته لضريبة الرسم على النشاط المهني أن يتأكد من أن يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أي رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال سنة، وأيضا بمراجعته للتخفيضات والعناصر الواجب عدم ضمها إلى الوعاء.

#### 1- مراجعة التخفيض<sup>1</sup>: ويتأكد المراجع من:

يستفيد من تخفيض قدره 30%:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، المتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة؛
- عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.

#### 2- يستفيد من تخفيض قدره 50%:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن:

تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15 يناير 1996، وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و30%.

<sup>1</sup> - المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

### 3- يستفيد من تخفيض قدره 75%:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبئزين والممتاز والعادي والغازوال، وهذا التخييض غير تراكمي؛  
- ويمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، تخفيضا بنسبة 30% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة؛  
غير أنه لا يستفيد من هذا التخييض المطبق سوى على السنتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط، المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي. وايضا لا تمنح التخييضات، المشار إليها في المادة 219 إلا بالنسبة لرقم الأعمال غير المحقق نقدا.

### 2- مراجعة العناصر التي لا تدخل ضمن رقم الأعمال: يتأكد المراجع من ما يلي<sup>1</sup>:

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز ثمانون ألف دينار جزائري (80.000) دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، وخمسون ألف (50.000) دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات؛  
- وللاستفادة من هذا الامتياز، ينبغي على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسوا بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر؛

- مبلغ عمليات البيع، الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض؛

- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير؛.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 31-96 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كيفيات تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الاستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10%؛

- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد التجاري المالي؛

- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.

**ثانيا: مراجعة تصفية وتسديد:** ويقوم المراجع بالتأكد من ما يلي:

1- من معدل المطبق للرسم على النشاط المهني بنسبة 2%<sup>2</sup>؛

2- من الاستفادة من التخييضات التي يجب إبرازها في التصريح وذلك طبقا لأحكام المادة 219؛

<sup>1</sup> - المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

<sup>2</sup> - المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

3- وفيما يخص العمليات التي تمت حسب شروط البيع بالجملة على المراجع أن يتأكد من أن التصريحات السنوية مستندة على الكشف الذي يحتوي المعلومات الآتية والخاصة بكل زبون<sup>1</sup>:

- رقم التعريف الجبائي؛
- رقم المادة الخاضعة للضريبة؛
- الاسم واللقب(الألقاب) أو العنوان التجاري؛
- العنوان الصحيح للزبون؛
- مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية؛
- رقم التسجيل في السجل التجاري؛
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر.

ويتحقق المراجع من تسديد الرسم على النشاط المهني وذلك من خلال التصريحات الشهرية او الفصلية في نموذج G50 المودع لدى قابض الضرائب التابع لمكان فرض الضريبة، متضمنا مبلغ رقم الاعمال المحقق او الايرادات المهنية الاجمالية في اجل لا يتعدى عشرون (20) يوم من الشهر الذي يلي شهر تحقق رقم الاعمال.

وعلى المراجع التأكد ايضا من اساس رقم الاعمال المحقق من طرف المؤسسات التابعة لها او وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: مراجعة الفعالية الضريبية

يعمل المراجع على اكتشاف النقائص ومعالجتها من خلال تحليل شروط وأشكال معالجة المسائل الجبائية على مستوى المؤسسة وذلك بفحص جميع عناصر الجبائية التي تضمن الفعالية داخل المؤسسة. ويتم مراقبة الفعالية الجبائية بمراجعة نظام المعلومات الجبائية للمؤسسة ومراقبة مدى إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرار وهذا ما يكشف النقائص والاغفالات والأخطاء التي ان من الممكن تفاديها.

### الفرع الاول: مراقبة نظام المعلومات الجبائي

إن نظام المعلومات الجبائية داخل المؤسسة يستخدم بطريقة آلية يهتم كل شخص داخل المؤسسة وخاصة المكلفين بالمسائل الجبائية بحيث يكون للمراجع الحق في معرفة مستواهم في ما يخص التسيير بشكل عام والتسيير الجبائي للمؤسسة بشكل خاص كما يعمل المراجع على تقييم الوقت المخصص من طرف المؤسسة من مسائل ذات طابع الجبائي والتي تخص اعمال دراسات الاستشارة، التكوين وغيرها، وكذا معرفة معايير اختيار المستشارين في حالة اختيار المؤسسة لمستشارين خارجيين، كما يقوم بتفحص مختلف النصوص الاستشارية المنجزة فإذا كانت المؤسسة ترقى إلى القيام بمشروع ضخم مثلا، فعلى المراجع أن يقارب بين درجة

<sup>1</sup> - المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

<sup>2</sup> - المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

التعقب الجبائي لهذا المشروع ودرجة الكفاءة بالنسبة للأشخاص الذين يقومون بتنفيذه وهكذا يعمل المراجع على تكريس إدراج الجبائية كوسيلة في عملية اتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: مراقبة إدراج الجبائية في عملية اتخاذ القرارات

قبل إبداء الرأي حول الفعالية الجبائية لمؤسسة على المراجع أن يقوم بموصلة مختلف أنواع القرارات المتخذة من طرف المؤسسة وكذلك يقوم بفحص مختلف المعلومات التي تستقبلها مصلحة الجبائية داخل المؤسسة والتي تصدرها مختلف المصالح وهذا حتى يتسنى له فحص قيمة هذه المعلومات، وهذا ما يسمح للمراجح إصدار حكم على سلوك المؤسسة اتجاه العوامل الجبائية، ودرجة فعالية هذا الموضوع ومدى إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرار داخل المؤسسة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - سعد داشر وعبد الحق عبدلي، مرجع سابق، ص: 79.

<sup>2</sup> - أحمد لعناق ، مرجع سابق، ص 81.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية

### خلاصة الفصل:

- وما جاء في هذا الفصل على المراجعة الجبائية ومهمتها من حيث القائم بها وخطوات القيام بها استخلصنا ما يلي:
- تعتبر الجبائية متغيرا استراتيجيا يجب على المؤسسة مراعاته عند تحديد القرارات المتعلقة بنتائجها ونشاطاتها وفقا للتشريعات والقوانين الجبائية وهذا ما تصبو اليه مهمة المراجعة؛
  - تستدعي المؤسسة المراجعة الجبائية للتحكم في جانبها الجبائي بتقليل المخاطر الجبائي وبالتالي تحقيق امن جبائي؛
  - تقوم المراجعة الجبائية بتشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسة لتخفيض الابعاء الضريبية من خلال الهدف المنشود منها بوضع خطوات ومراحل اعداد مراجعة جيدة فعالة وتحديد المؤهلات والمهام الموكلة للمسير الجبائي؛
  - تكمن المراجعة الجبائية من خلال الفص الانتقادي لمجمل الوضعية الجبائية للمؤسسة وتشخيصها بتحديد نقاط القوة والضعف وتعمل على تامين الاولى واستدراك الثانية؛
  - تستهدف المراجعة بالدرجة الاولى الخطر الجبائي بتحديد مصادره واكتشاف اسبابه وطرح سبل الوقاية والتحكم فيه؛
  - تعتبر مهمة المراجعة الجبائية مستقلة على المهام الاخرى وهذا ما يضمن مصداقية التقرير؛
  - ان توفر المعايير والكفاءات المطلوبة لمهمة المراجعة في المراجع الجبائي تعكس مدى دقة العملية وموثوقية نتائجها؛
  - تقوم المراجعة الجبائية على ضمان احترام المؤسسة لكامل الالتزامات والقواعد الجبائية لإعطاء المصدقية والشفافية للتصريحات؛
  - تعمل المراجعة الجبائية على تحسين صورة المؤسسة امام الادارة الضريبية من خلال تحقيق الانتظام الضريبي.

# الفصل الثاني

الإطار النظري

للمراجعة الجبائية

الفهرست

#### ❖ الكتب:

- 1- احمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، 2012.
- 2- امين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، دار نشر الثقافة، الاسكندرية، مصر، 2007.
- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2005.
- 3- امين السيد احمد، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 4- بن اعمار منصور، اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2011.
- 5- حاتم الشيشيني، اساسيات المراجعة "مدخل معاصر"، المكتبة العصرية، ط1، مصر، 2007.
- 6- حميدة بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، 2010.
- 7- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، 2007.
- 8- صديقي مسعود ومحمد التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار، ط1، الوادي، الجزائر، 2010.
- 9- كمال عبد السلام وخالد المعتصم، اصول المراجعة، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2003.
- 10- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
- 11- محمد حمو ومنور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الاولى، الجزائر، 2009.
- 12- محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير "الجزء الاول"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، 2006.
- 13- منصور بن إعمارة، الرسم على القيمة المضافة TVA، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، سنة 2011.
- 14- منصور بن إعمارة، الضريبة على أرباح الشركات IBS، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011.
- 15- منصور بن اعمار، الضرائب على الدخل الاجمالي IRG، دار هومة، الطبعة الثانية، بوزريعة، الجزائر، 2011.

- 16- منصور بن اعمار، اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، درا هومة للنشر، بوزريعة، الجزائر، 2011.
- 17- منصور حامد محمود وابو علاء الطحان ومحمد هشام الحمودي، اساسيات المراجعة، مركز التعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 1999.
- 18- نصر رحال وعوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد، طبعة 2010-2011، الوادي، الجزائر، 2010.
- 19- نصيرة بوعون يحاوي، الضرائب الوطنية والدولية، الصفحات الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2010.
- 20- هادي تميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الادن، 2006.
- 21- وليم توماس وامرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 1997.
- 22- يوسف هامش وناصر دادي عدون، اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الاولى، دار المحمدية العامة للطباعة، الجزائر، 2008.
- ❖ البحوث الجامعية
- 1- اسماعيل الشناوي وهندي كريم، اثر الجباية علي التسيير المالي على المؤسسة، مذكرة نهاية الدراسة لنيل الشهادات العليا في الجباية، غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005.
- 2- اسيا العقون، دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الوفاء بالالتزامات الجبائية للمؤسسة (حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار ENTP بحاسي مسعود)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011.
- 3- امال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002.
- 4- ايمن راشد صادق حامد، الضرائب على ارباح المهن الحرة في فلسطين، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، 2004.
- 5- بشير عاد، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة (دراسة حالة مؤسسة نפטال "حاسي مسعود" الفترة ما بين (2011-2012))، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- 6- بن ناصر فاطمة، تسيير مخاطر صيغ التمويل بالمصارف الاسلامية (دراسة حالة بنك البركة الجزائري)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009.

- 7- حفاي عبد القادر، تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة حالة شركات الاموال في اطار التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الاغواط، الجزائر، 2004.
- 8- حميداتو صالح، دور مراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، 2012.
- 9- خديجة ثابتي، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص (دراسة حالة ولاية تلمسان)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012.
- 10- راضية بن يزة، اثر الاستراتيجية الجبائية على المؤسسة -قطاع الخدمات-(دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمين SAA المديرية الجهوية بورقلة فترة 2010-2011)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- 11- رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.
- 12- رنا اديب منذر، مفهوم الضريبة تعريفها اشكالها، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا،
- 13- سعد داشر وعبد الحق عبدلي، المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة عليا في الجباية، غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب، لقلية، الجزائر، 2005.
- 14- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012.
- 15- سمر عبد الرحمان محمد الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي (دراسة تحليلية مقارنة)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004.
- 16- سمير بن عمور، اشكالية احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية لتمويل ميزانية الدولة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة سعد دحلب، البلدية، الجزائر، 2006.
- 17- شريف سمية، فعالية تسيير الخطر الجبائي في شركات الجزائرية دراسة تحليلية لعينة من الشركات البترولية الجزائرية بحاسي مسعود ولاية ورقلة، الجزائر، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013.
- 18- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة (دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات - مقبوضات")، مذكر ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.

- 19- صابر عباسي، اثر التسيير المالي على الاداء في المؤسسات الاقتصادية (دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.
- 20- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة "KPMG" وحازم وشركهم -محاسبون قانونيون- وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في جمهورية اليمن، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011 .
- 21- عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي(دراسة حالة مديرية الضرائب المدية للفترة(2000-2010))، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة المدية، الجزائر، 2012.
- 22- عمر على عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة المدية، الجزائر، 2009.
- 23- غولة لطيفة، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية(دراسة ميدانية تناولت مؤسسة اقتصادية بورقلة)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- 24- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية (دراسة حالة شركة الجزائرية للالمنيوم "AIGAL" بالمسيلة)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2004.
- 25- فيروز لقبوشي، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة (حالة مؤسسة مطاحن الواحات بتقوت)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011.
- 26- قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة للفترة (2009-2010))، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013.
- 27- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر (دراسة حالة ولاية تيارت)، غير منشورة، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2012.
- 28- لعناق احمد، المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة (دراسة حالة الجزائرية لصناعة الانابيب Alfapipa ghardaia)، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.
- 29- لقبوشي فيروز، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة (حالة مؤسسة مطاحن الواحات بتقوت)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011.
- 30- لقلطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية (دراسة حالة من خلال استبيان)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.

- 31- محمد البشير غوالي، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، اطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.
- 32- محمد حولي، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة الحديد والفوسفات "فرفوس" فرع نقل الموارد المنجمية (SOTRAMINE))، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة العقيد لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.
- 33- محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات (حالة شركات الاموال في التشريع الجبائي الجزائري)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة ورقلة، ورقلة، الجزائر.
- 34- نجاة حاجي، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة (دراسة حالة مؤسسة الاعمال التكميلية للبناء)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011.
- 35- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
- 36- هبيته نبيلة، تسيير الخيارات الجبائية في المؤسسات الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة نفضال حاسي مسعود)، مذكرة ماستر، غير منشورة، 2011، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
- 37- هيدوب ليلي ريمية، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الابار ENTP)، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
- 38- يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2006.
- ❖ الملتقيات والمؤتمرات :
- 1- بوعلام ولهي، المراجعة الجبائية كإحدى ادوات التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الاول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 4-5 ماي 2005.
- 2- زواق حواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة لمسيلة، الجزائر، 2009.
- 3- عياشي عجلان وبوعلام ولهي، دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية في ظل التحولات المتسارعة، الملتقى الدولي حول دور الخوصصة والدور الجديد للدولة ودروة تدريبية حول اساليب الخوصصة وتقنياتها، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 03-07 اكتوبر 2014.
- 4- عياشي عجلان، نحو التحكم في جباية المؤسسة من حيث الوعاء والتحصيل لتعزيز قدرتها التنافسية، الملتقى الدولي الاول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، يومي 4-5 ماي.

5- لزهاري قسومة وديده كمال، البيئة الجبائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، الملتقى الوطني حول واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 2013.

6- محمد سفير واسماعيل رزقي، مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، ملتقى حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 5-6 ماي 2013.

7- محمد سفير واسماعيل رزقي، مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، ملتقى حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 5-6 ماي 2013.

8- مسعود صديقي، دور المراجعة "AUDIT" في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 01، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002.

9- نوال جخلوف ثلحة، التدقيق الضريبي: بحث عن الكفاءة الضريبية ام التهرب؟، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية، جامعة سكيكدة، أكتوبر 2010.

### ❖ المجالات:

1- شريف عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سطيف، العدد: 12، 2012.

2- مسعود صديقي، دور المراجعة "AUDIT" في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 01، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002.

### ❖ القوانين، المراسيم، القرارات:

1- القانون 10-01 الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42.

2- قانون الاجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

3- قانون الرسم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

4- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

5- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2012.

- 1- Christine Collette, **Gestion fiscal des entreprises**, ellipses, paris, 1998.
- 2- Christine Collette, **Initiation Gestion fiscal des entreprises**, ellipses, paris, 1994.
- 3- Etienne Barbier, **L'audit interne "pour quoi? Et Comment ?"**, Les éditions d'organisation, Paris, 1989.
- 4- Raffègeau J, Dubois F et de Menonville ,**L'audit opérationnel**, Troisième édition, Presses universitaires de France, 1992.
- 5- Jacques duhem et michel jammes, **audit et gestion fiscal de l'entreprise**, paris, 1996.
- 6- P.Colin, **la vérification fiscale**, édition Economica, Paris, 1985.

- 1- ATIC, **L'audit: Naissance d'une fonction**, étude réalisée par le cabinet ATIC auprès de 50 responsables d'audit interne, paris, 1985.
- 2- **guide pratique des déclarations fiscal**, Ministre des finances, direction général des impôts, 2014.
- 3- **guide pratique des déclarations fiscal**, Ministre des finances, direction général des impôts, 2012.

قائمة المطرا جاع

قائمة الملاحف

## الملخص

هدفت هذه الدراسة الى ابراز الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية بتفعيلها كآلية لتحسين التسيير الجبائي، ونظرا لأهمية العامل الجبائي في المؤسسة فإن المراجعة الجبائية تسمح بتقدير الخطر الجبائي وتقييمه لتفادي تكبد المؤسسة عقوبات وغرامات من خلال وضعها في موضع قانوني اتجاه الادارة الضريبية بكونها اداة فعالة في تقليص العبء الضريبي، وتمكننا من اكتشاف نقاط القوة والضعف من خلال القيام بفحص انتقادي لمجمل الوضعية الجبائية لها.

تعد المراجعة الجبائية اداة من ادوات التسيير الجبائي فهي تعمل على تحسين الاداء التسييري والتحكم في المادة الضريبية لضمان الانتظام ولتحقيق اكبر قدر من الفعالية الضريبية بانتهاز الفرص المتاحة من الامتيازات التي يقرها المشرع، مما يساهم في تحقيق الامن الجبائي للمؤسسة وتحسين التسيير الجبائي داخلها، وهذا ما ينعكس اجابا على صورة المؤسسة تجاه الادارة الضريبية فالتسيير الجيد والتحكم في الضريبة يضمنان الاستمرارية والمحافظة على المكانة السوقية للمؤسسة.

### الكلمات المفتاحية:

المراجعة الجبائية، التسيير الجبائي، الامن الجبائي، الخطر الجبائي، الفعالية الضريبية، الانتظام الضريبي.

# Résumé

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle de L'audit fiscale en l'activant comme un mécanisme pour améliorer la gestion fiscale. Compte tenu de l'importance du facteur financier dans l'entreprise, L'audit fiscale permet l'estimations du risque fiscale pour éviter d'encourir des pénalités et des amendes en la mettant dans la position juridique par rapport à l'administration fiscale en étant un outil efficace dans la réduction du fardeau fiscale. Et nous permet de découvrir les forces et les faiblesses à travers un examen critique de sa situation financière globale.

L'audit fiscale comme un outil de gestion financière travaille à améliorer la performance et contrôle l'impôt pour assurer le règlement fiscale et de maximiser l'efficacité fiscale et l'évaluer à saisir les opportunités de privilèges accordés par le législateur et tout cela participe à réaliser la sécurité fiscale de l'entreprise et améliore sa gestion fiscale intérieure en influant positivement sur l'opinion de l'administration fiscale vis à vis de l'entreprise. la bonne gestion et la maîtrise de l'impôt assurent la continuité et de maintenir sa position commerciale.

## Les Mots Clés

L'audit fiscale, la gestion fiscale, la sécurité fiscale, les risques fiscaux, l'efficacité fiscale, le règlement fiscale.



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



النوع: أكاديمي

قسم: علوم التسيير

الموضوع:

## تفعيد اطراجة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي (دراسة ميدانية)

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: تدقيق محاسبي

إشراف الأستاذ:

- صالح حميداتو

إعداد الطالب:

- منير شبحاني

الموسم الجامعي: 2013-2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شكر و عرفان

الشكر و الحمد لله عز و جل

الذي أمدنا بالقوة والصبر وأنار عقولنا وثبت خطانا حتى وصلنا إلى مبتغانا وأبجزنا

مذكرة تخرجنا، فالحمد له حمدا كثيرا. اعترافا بالفضل لذويه

وعملا بقوله تعالى: " هل جزاء الإحسان إلا الإحسان "

يجب علينا أن نبذل الشاء ونسدي الشكر والتقدير إلى الأستاذ الفاضل:

**حميد اتو صالح** الذي سدد خطانا على طريق البحث بتوجيهاته وسديد رأيه ونصائحه

العلمية التي لا تقدر بثمن وكان لي خير رفيق ومرشد في هذا الدرب.

كما نتقدم بجزيل الشكر الكبير للأساتذة الأفاضل **احمد الباي، مايدة فيصل**

**واحمد برير** فنحن مدينون لهم بالفضل العظيم.

كما نتقدم بأسمى عبارات التقدير والاحترام إلى كل من قدم لنا المساعدة من قريب

وبعيد لإنجاز هذا العمل المتواضع.

ونختتم كلامنا هذا بحمد الله الذي منحنا نعمة العلم والبصيرة، ونرجوا منه التوفيق في هذا

العمل وفي مستقبلنا إنشاء الله.

من خلال هذا العمل الموسوم الذي تمحور حول "المراجعة الجبائية بتفعيلها كآلية لتحسين التسيير الجبائي" بمعالجة الاشكالية المطروحة:

### الى أي مدى تساهم المراجعة الجبائية في تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية ؟

تم التعرف الى التسيير الجبائي الذي تسعى المؤسسة من خلاله بالاستغلال الامثل للتشريعات والقوانين الجبائية لصالح المؤسسة، سواء كان من ناحية الالتزام او الامتيازات الممكنة بغرض تجنبها الخطر الجبائي وتقليل التكلفة الضريبية وبالتالي تحقيق الامن الجبائي، وباعتبار ان المراجعة الجبائية اداة من ادوات التسيير الجبائي بالدور الذي تؤديه في تشخيصها لمجمل الوضعية الجبائية وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف حيث يتم تامين الاولى واستدراك الثانية من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع والتي تعتبر ثمرة مجهوداته والمتمثلة في النتائج التي وصل اليها، وهذا مما يعمل على تسديد خطى المؤسسة بالتموضع في وضعية قانونية اتجاه الادارة الضريبية لتجنب العقوبات والاستفادة من الامتيازات التي يقرها التشريع المعمول به وذلك بغية تخفيض العبء الضريبي.

ولإبراز فحوى الموضوع البحث تم استخدام احد الاساليب العلمية والمتمثلة في الاستبيان لمعالجة الاشكالية وذلك لتبيان الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في تحسين التسيير الجبائي.

ومن هذا تم التوصل الى نتائج اختبار الفرضيات والموضحة في ما يلي:

**- بالنسبة للفرضية الاولى:** والمتمثلة في الدور الذي تلعبه الجبائية في استمرار حياة المؤسسة وبقائها تحققت، وهذا استنادا لنتائج الدراسة المجراة التي تؤكد ذلك من خلال اختبار التوزيع الطبيعي بحيث بلغت  $Z = 5.64$  وبلغت  $P = 0.000$  وهو ما يدل علي تحقق فرضية القبول ويثبت صحة الفرضية من خلال ما ادلت نتائج الاختبار لعبارات الفرضية، باعتبار ان الاهتمام بالضريبة يساعد على تقليل نتائج الرقابة التي تقوم بها ادارة الضرائب لتجنب المخاطر الجبائية من خلال البحث عن الانتظام والفعالية الضريبية ومحاولة تحسين العلاقة التنظيمية بين الادارة والمكلف بتوعيه، فالدراسة التامة للقوانين الجبائية يسهل مهمة التحكم في المهام الجبائية ويخفف العبء الضريبي مما يزيد قدرة التنافسية للمؤسسة.

**- بالنسبة للفرضية الثانية:** المتمثلة في تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة يساهم في تقليل المخاطر الجبائية تحققت، وهذا استنادا لنتائج الدراسة المجراة التي تؤكد ذلك من خلال اختبار التوزيع الطبيعي بحيث بلغت  $Z = 5.18$  وبلغت  $P = 0.000$  وهو ما يدل علي تحقق فرضية القبول ويثبت صحة الفرضية من خلال ما ادلت نتائج الاختبار لعبارات الفرضية، وذلك بأن التسيير الجبائي يقوم على تمكين المؤسسة من الايفاء بالتزاماتها الجبائية باحترام القوانين الجبائية من جهة والاستفادة من الامتيازات التي يقرها المشرع الجبائي، وبهذا نجد ان التسيير الجبائي يضع الخطر الجبائي بتقديره وحسن تسييره في معزل عن المؤسسة بجعله الهدف المنشود وهذا ما يحقق امن جبائي، الذي يتأتى لما تكون المؤسسة في وضعية قانونية تجاه الادارة الضريبية.

- بالنسبة للفرضية الثالثة: والمتمثلة في عمل المراجعة الجبائية على الرفع من كفاءة التسيير الجبائي تحققت، وهذا استنادا لنتائج الدراسة المجرأة التي تؤكد ذلك من خلال اختبار التوزيع الطبيعي بحيث بلغت  $Z = 5.69$  وبلغت  $P = 0.000$  وهو ما يدل على تحقق فرضية القبول ويثبت صحة الفرضية من خلال ما ادلت نتائج الاختبار لعبارات الفرضية، حيث تقوم المراجعة الجبائية من خلال الفحص الانتقادي لمحمل الوضعية الجبائية للمؤسسة بهدف تحقيق انتظام جبائي وزيادة الفعالية الضريبية، ففي الاصل من مهام التسيير الجبائي وهذا باعتبار المراجعة الجبائية أداة من ادوات التسيير الجبائي، فبتفعيل المراجعة الجبائية كآلية يمكن تحسين التسيير الجبائي.

#### ❖ نتائج الدراسة:

- من خلال هاته الدراسة استخلصنا جملة من النتائج العامة وهي فيما يلي:
- ✓ يعد التسيير الجبائي وسيلة تمكن المؤسسة من أداء التزاماتها وفق ما تمليه القوانين الجبائية والاستغلال الامثل للامتيازات الجبائية.
- ✓ يعتبر التسيير الجبائي وسيلة للتحكم في المخاطر الجبائية من خلال التقدير الجيد لها والذي ينعكس في مصداقية التصريحات الجبائية.
- ✓ تهدف المراجعة الجبائية الى زيادة كفاءة التسيير الجبائي من خلال العمل على تحقيق الامن الجبائي الذي يتحقق بتحقيق الانتظام والفعالية الضريبية.
- ✓ تعتبر المراجعة الجبائية أداة من ادوات التسيير الجبائي من خلال الدور الذي تقوم به من خلال العمل على ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة.
- ✓ تحقق المراجعة الجبائية وفرة الضريبية من خلال التقدير الجيد للمخاطر الجبائية بتفادي الغرامات والعقوبات.
- ✓ ان انشاء مصلحة مختصة بالمسائل الجبائية تزيد من كفاءة التسيير داخل المؤسسة.
- ✓ تقوم المراجعة الجبائية من خلال التشخيص لوضعية المؤسسة الجبائية باكتشاف نقاط القوة والضعف بثمين الأولى واستدراك الثانية.
- ✓ تعتبر الجباية متغير استراتيجي يجب على المؤسسة مراعاته عند تحديد القرارات المتعلقة بنتائجها ونشاطاتها وذلك وفقا للتشريعات والقوانين الجبائية وهذا ما تصبو اليه المراجعة.
- ✓ تخفيض التكاليف الجبائية مرهون بتحسين اداء وفعالية التسيير الجبائي.
- ✓ التخطيط الجيد لمهمة المراجعة والتحكم في المساعدين يضمن الدقة على مخرجات العملية.
- ✓ يسعى التسيير الجبائي من خلال استعمال الحق الجبائي لصالح المؤسسة الى انتظامها وزيادة فعاليتها الامر الذي يحقق الامن الجبائي.

✓ تعمل المراجعة الجبائية على تحسين صورة المؤسسة امام الادارة الضريبية من خلال ضمان وضع المؤسسة موضع قانوني اثناء أداء التزاماتها كما تسعى المراجعة لإضفاء المصداقية والشفافية على التصريحات.

### ❖ التوصيات:

على ضوء نتائج الدراسة يمكننا الادلاء بالتوصيات التالية:

✓ ضرورة توعية المكلف بالضريبة بتحسين ثقافته الجبائية.

✓ تكوين وتدريب الاعوان المختصين في تسيير الجانب الجبائي للمؤسسة لضمان تطبيق القانون واستغلاله لصالح المؤسسة.

✓ العمل على تبسيط اجراءات تحقيق الضريبة وجبايتها، مما يسهل على المكلف اعداد تصريحاته.

✓ انشاء مصلحة خاصة بالجانب الجبائي داخل المؤسسة مستقلة وتعمل بالتنسيق مع المصالح الاخرى بالتنسيق فيما بينها.

✓ العمل على جعل القوانين الضريبية تتسم بالوضوح والثبات.

✓ العمل على زيادة من كفاءة التسيير الجبائي في المؤسسة بالتعاقد مع مراجعين جبائيين مما يعمل على ترشيد قراراتها.

✓ جعل المراجعة محل اهتمام وذلك لدورها في تحسين التسيير الجبائي الذي يضبط قيمة الضريبة المدفوعة ويعمل على تخفيضها.

✓ ادراج التكنولوجيا في تسهيل طرق أداء المكلف لالتزاماته كإنشاء مواقع تسمح بالتصريح عن بعد.

### ❖ آفاق البحث:

بعد التطرق الى هاته الدراسة يمكننا وضع بعض الاستفهامات التي نراها يجب ان تكون محل اهتمام ومنطلقا لبحوث اخرى، وهي:

✓ دور المراجعة الجبائية في زيادة الفعالية الضريبية بتحقيق وفورات ضريبية.

✓ اثر المخاطر الجبائية على القدرة التنافسية للمؤسسة.

✓ واقع التسيير الجبائي واثره على خزينة المؤسسات في الجزائر.

# الفهرس

الصفحة	الموضوع
III	الإهداء.....
IV	شكر وعرفان.....
V	الملخص.....
VI	قائمة المحتويات.....
VIII	فهرس الجداول.....
X	فهرس الأشكال.....
XI	قائمة الاختصارات.....
أ	مقدمة عامة.....
01	<b>الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجباية</b>
02	تمهيد.....
03	المبحث الاول: مفاهيم اساسية حول الجباية.....
03	المطلب الاول: عموميات حول الضريبة.....
03	الفرع الاول: تطور الضريبة.....
04	الفرع الثاني: تعريف الضريبة وخصائصها.....
05	الفرع الثالث: مبادئ الضريبة واهدافها.....
08	<b>المطلب الثاني: النظام الجبائي.....</b>
08	الفرع الاول: تعريف النظام الجبائي.....
08	الفرع الثاني: مكونات النظام الجبائي.....
09	<b>المطلب الثالث: اهم انواع الضرائب المطبقة في الجزائر.....</b>
09	الفرع الاول: الضرائب المباشرة.....
14	الفرع الثاني: الضرائب الغير مباشرة.....
19	<b>المبحث الثاني: مفاهيم اساسية حول المراجعة.....</b>
19	<b>المطلب الاول: ماهية المراجعة.....</b>
19	الفرع الاول: لمحة تاريخية.....

20	الفرع الثاني : تعريف المراجعة.....
22	الفرع الثالث: عناصر المراجعة.....
22	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة.....
22	الفرع الأول: أهمية المراجعة.....
23	الفرع الثاني: أهداف المراجعة.....
24	المطلب الثالث: معايير المراجعة وأنواعها.....
24	الفرع الأول: معايير المراجعة.....
26	الفرع الثاني: تصنيفات المراجعة.....
29	خلاصة الفصل.....
30	<b>الفصل الاول: التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية</b>
31	تمهيد.....
32	المبحث الاول: ماهية التسيير الجبائي.....
32	المطلب الاول: مفهوم التسيير الجبائي وضرورته.....
32	الفرع الاول: مفهوم التسيير الجبائي.....
33	الفرع الثاني: مميزات التسيير الجبائي.....
35	الفرع الثالث: ضرورة التسيير الجبائي.....
35	المطلب الثاني: اهداف التسيير الجبائي واسسه.....
35	الفرع الاول: اهداف التسيير الجبائي.....
38	الفرع الثاني: اسس التسيير الجبائي.....
38	المطلب الثالث : مبادئ وحدود التسيير الجبائي.....
38	الفرع الاول: مبادئ التسيير الجبائي.....
39	الفرع الثاني: حدود التسيير الجبائي.....
42	المبحث الثاني: التزامات المؤسسة الجبائية.....
42	المطلب الاول: الالتزامات التصريحية.....
42	الفرع الاول: التصريح بالوجود.....
43	الفرع الثاني: التصريح بالتنازل او التوقف عن النشاط.....
44	الفرع الثالث: التصريحات الدورية والسنوية.....
49	المطلب الثاني: الالتزامات التمويلية.....

49	الفرع الاول: تسديد الضريبة على الدخل الاجمالي.....
49	الفرع الثاني: تسديد الضريبة على ارباح الشركات.....
51	الفرع الثالث: تسديد الرسم على النشاط المهني.....
51	الفرع الرابع: تسديد الرسم على القيمة المضافة.....
<b>51</b>	<b>المطلب الثالث: التزامات اخرى.....</b>
52	الفرع الاول: في حالة مراقبة التصريحات.....
52	الفرع الثاني: في حالة التحقيق في المحاسبة.....
52	الفرع الثالث: التحقيق المصوب في المحاسبة.....
53	الفرع الرابع: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.....
<b>54</b>	<b>المبحث الثالث: الخطر الجبائي.....</b>
<b>54</b>	<b>المطلب الاول: مفهوم الخطر الجبائي.....</b>
<b>56</b>	<b>المطلب الثاني: مصادر الخطر الجبائي وانواعه.....</b>
56	الفرع الاول: مصادر الخطر الجبائي.....
58	الفرع الثاني: انواع الخطر الجبائي.....
<b>61</b>	<b>المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي.....</b>
<b>63</b>	<b>خلاصة الفصل.....</b>
64	<b>الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية</b>
<b>65</b>	<b>تمهيد.....</b>
<b>66</b>	<b>المبحث الاول: ماهية المراجعة الجبائية.....</b>
<b>66</b>	<b>المطلب الاول: مفهوم المراجعة الجبائية واهميتها.....</b>
66	الفرع الاول: مفهوم المراجعة الجبائية.....
68	الفرع الثاني: اهمية المراجعة الجبائية.....
<b>69</b>	<b>المطلب الثاني: اهداف المراجعة الجبائية والانتقادات الموجهة لها.....</b>
69	الفرع الاول: اهداف المراجعة الجبائية.....
70	الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية.....
<b>71</b>	<b>المطلب الثالث: انواع المراجعة الجبائية والانواع الاخرى للمراجعة.....</b>
71	الفرع الاول: انواع المراجعة الجبائية.....
73	الفرع الثاني: علاقة المراجعة الجبائية بالأنواع الاخرى للمراجعة.....

75	المبحث الثاني: المراجع الجبائي ومراحل سير مهمته.....
75	المطلب الاول: المعايير الواجب توفرها في المراجع الجبائي.....
75	الفرع الاول: الاستقلالية والحياد.....
76	الفرع الثاني: التأهيل العلمي والعملي.....
76	الفرع الثالث: السر المهني.....
76	الفرع الرابع: بذل العناية المهنية اللازمة.....
77	المطلب الثاني: مسؤوليات المراجع الجبائي.....
77	الفرع الاول: مسؤولية المدنية.....
78	الفرع الثاني: المسؤولية الجنائية.....
78	الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية.....
79	المطلب الثالث: مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية.....
79	الفرع الأول: مرحلة الإعداد للمهمة.....
81	الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة.....
83	الفرع الثالث: مرحلة اعداد التقرير المراجعة الجبائية.....
85	المبحث الثالث: الاطار العملي لعملية المراجعة الجبائية.....
85	المطلب الاول: المراجعة الجبائية لبعض اهم الضرائب المباشرة.....
85	الفرع الاول: مراجعة الضرائب على ارباح الشركات (IBS).....
88	الفرع الثاني: مراجعة الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG).....
89	المطلب الثاني: المراجعة الجبائية لبعض اهم الضرائب الغير المباشرة.....
90	الفرع الاول: مراجعة الرسم على القيمة المضافة (TVA).....
93	الفرع الثاني: المراجعة الجبائية للرسم على النشاط المهني (TAP).....
95	المطلب الثالث: مراجعة الفعالية الضريبية.....
95	الفرع الاول: مراقبة نظام المعلومات الجبائي.....
96	الفرع الثاني: مراقبة إدراج الجباية في عملية اتخاذ القرارات.....
97	خلاصة الفصل.....
98	<b>الفصل الثالث: دراسة ميدانية</b>
99	تمهيد.....
100	المبحث الاول: منهجية الدراسة.....

100	المطلب الاول: بيانات الدراسة.....
100	الفرع الاول: بيانات ثانوية.....
100	الفرع الثاني: بيانات اولية.....
100	المطلب الثاني: قائمة الاستبيان.....
100	الفرع الاول: مراحل اعدا الاستبيان.....
100	الفرع الثاني: هيكل الاستبيان.....
101	المطلب الثالث: محتوى الاستبيان واسلوب تحليله.....
101	الفرع الاول: محاور الاستبيان.....
101	الفرع الثاني: الادوات الاحصائية المعتمدة في الدراسة.....
102	المبحث الثاني: عرض اداة الدراسة واختبار مصداقيتها.....
102	المطلب الاول: عرض اداة الدراسة وحدودها.....
102	الفرع الاول: عرض اداة الدراسة.....
102	الفرع الثاني: حدود الدراسة.....
102	المطلب الثاني: مجتمع الدراسة.....
103	الفرع الاول: حسب متغير العمر.....
104	الفرع الثاني: حسب متغير المسمى الوظيفي.....
105	الفرع الثالث: حسب متغير المؤهل العلمي.....
106	الفرع الرابع: حسب متغير الخبرة المهنية.....
107	المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان.....
109	المبحث الثالث: التحليل الاحصائي لنتائج الاستبيان.....
109	المطلب الاول: التحليل الاحصائي باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.....
109	الفرع الاول: التحليل الاحصائي الوصفي للمحور الاول.....
111	الفرع الثاني: التحليل الاحصائي الوصفي للمحور الثاني.....
114	الفرع الثالث: التحليل الاحصائي الوصفي للمحور الثالث.....
117	المطلب الثاني: التحليل الاحصائي باستخدام اختبار التوزيع الطبيعي.....
119	المطلب الثالث: التحليل الاحصائي باستخدام اختبار التباين.....
121	خلاصة الفصل.....
122	الخاتمة.....
126	قائمة المراجع.....

134	..... قائمة الملاحق
165	..... الفهرس

## قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
<b>IRG</b>	Impôt sur les revenu globale	الضريبة على الدخل الاجمالي
<b>IBS</b>	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
<b>TAP</b>	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
<b>IFU</b>	Impôt forfaitaire unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
<b>TVA</b>	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة

## قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
27	تصنيفات المراجعة حسب اوجه نظر مختلفة	1-0
72	دور المراجعة الجبائية الداخلية	1-2
72	دور المراجعة الجبائية الخارجية	2-2
78	الفرق بين المسؤوليات وما يترتب عنها	3-2
103	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	1-3
104	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	2-3
105	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	3-3
107	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	4-3

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	معدلات الضريبة حسب قسط الدخل	1-0
14	توزيع الرسم على النشاط المهني لنسبة 2%	2-0
20	التطور التاريخي للمراجعة	3-0
23	التطور التاريخي لأهداف المراجعة	4-0
55	تعريف الخطر الجبائي وتأثيره على الاطراف ذات العلاقة	1-1
60	عقوبات الإمتناع أو التأخير في إيداع التصريحات	2-1
101	مقياس ليكارت الثلاثي	1-3
102	إحصائيات الإستثمارات الموزعة	2-3
103	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	3-3
104	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	4-3
105	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	5-3
106	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	6-3
108	معدل معامل الصدق والثبات	7-3
109	مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي	8-3
110	آراء عينة الدراسة حول المحور الأول	9-3

<b>112</b>	آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني	<b>10-3</b>
<b>115</b>	آراء عينة الدراسة حول المحور الثالث	<b>11-3</b>
<b>118</b>	نتائج الإختبار Z عند مستوى معنوية 95%	<b>12-3</b>
<b>119</b>	نتائج اختبار التباين anova	<b>13-3</b>

## قائمة المحتويات

III	الإهداء .....
IV	شكر وعرفان.....
V	الملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
IX	قائمة الجداول .....
XI	قائمة الأشكال.....
XII	قائمة الاختصارات.....
أ	مقدمة.....
1	الفصل التمهيدي: مفاهيم اساسية حول المراجعة والجبابة.....
3	المبحث الاول: مفاهيم اساسية حول الجبابة.....
19	المبحث الثاني: مفاهيم اساسية حول المراجع.....
30	الفصل الاول التسيير الجبائي في للمؤسسة الاقتصادية.....
32	المبحث الاول: ماهية التسيير الجبائي.....
42	المبحث الثاني: التزامات المؤسسة الجبائية.....
54	المبحث الثالث: الخطر الجبائي.....
64	الفصل الثاني: الاطار النظري للمراجعة الجبائية.....
66	المبحث الاول: ماهية المراجعة الجبائية.....
75	المبحث الثاني: المراجع الجبائي ومراحل سير مهمته.....
85	المبحث الثالث: الاطار العملي لعملية المراجعة الجبائية.....
98	الفصل الثالث: دراسة ميدانية.....
100	المبحث الاول: منهجية الدراسة.....
102	المبحث الثاني: عرض اداة الدراسة واختبار مصداقيتها.....

109	.....المبحث الثالث: التحليل الاحصائي لنتائج الاستبيان
122	.....الخاتمة
126	.....قائمة المراجع
134	.....الملاحق
167	.....الفهرس

يعد نمو الاقتصاد وتطوره من المهام والغايات التي تسعى الكثير من الدول خاصة المتقدمة منها الى تحقيقها وهذا من خلال الاستغلال الامثل لمواردها، من اجل تحقيق الرفاهية الاقتصادية لأفراد المجتمع، مما جعل دول العالم تقف امام تحد يستدعي البحث عن الطرق والاساليب لمواكبة الركب الاقتصادي الذي يشهده العالم في الآونة الاخيرة، وباعتبار المؤسسة بتموقعها ضمن دائرة الاقتصاد الجديد الركيزة الاساسية التي يبنى عليها الاقتصاد الكلي، على انها نظام مفتوح يتكون من مجموعة من الانظمة الفرعية تتفاعل فيما بينها للتعامل مع محيطها الخارجي لتحقيق اهداف النمو والبقاء.

ان توسع نشاط المؤسسات وتشعب فروعها بكون حجمها انجر عنه تزايد في المهام والوظائف والمسؤوليات مما ادى الى فصل الملكية عن التسيير وذلك بتوكيل طرف يكون اهل للتصرف في جزء معين من المسؤوليات الموكلة اليه بما يخدم اهداف المؤسسة، وهذا ما ادى الى الاهتمام بأنظمة الرقابة للمحافظة على مصالح الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، كما ان اتساع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة اطراف مختلفة وهيئات لها مصالح مباشرة او غير مباشرة مما يوجب عليها أمثلية استغلال مواردها المتاحة بتوظيف الادوات المناسبة لحفظ مصالحها وبلوغ الاهداف المرجوة من خلال الاهتمام بجميع النواحي التي تخدم هذا الغرض، مما يدفعها الى التحكم في تكاليفها وايصالها الى ادنى مستوياتها، فمن اهم هاته التكاليف نجد التكلفة الجبائية نظرا لأهميتها بالنسبة للمؤسسة ففي الكثير من الاحيان نجدها تقف حاجزا امام المؤسسة في تحقيق اهدافها، الامر الذي يستدعي تسييرها بعقلانية من خلال ترشيد قرارات التسيير داخل المؤسسة.

ونظرا لتعدد القوانين الجبائية والتشريعات في الجزائر وعدم استقرارها، نجد ان المكلف امام مهمة صعبة تستوجب الكفاءة في اطار التحكم في التكلفة الجبائية من خلال الأداء السليم للالتزامات الامر الذي يتطلب الدراية التامة للنصوص القانونية وذلك لتفادي الوقوع في الخطاء الذي يكلف المؤسسة غرامات وعقوبات ويعرضها للمخاطر التي تحول دونها ودون تحقيق اهدافها، وهذا يستدعي مراجعة المؤسسة للالتزامات لتخفيض العبء الضريبي، وكما يفرض المشرع الجبائي واجبات تتمثل في القيام بالالتزامات القانونية فانه في المقابل يعطي امتيازات التي من الممكن ان تستفيد منها وهذا ما يتطلب الكفاءة والخبرة في هاته العملية وهي مؤهلات واجب توفرها في المسير.

ولتخفيض التكلفة الجبائية على المؤسسة ان تكون في وضعية قانونية اتجاه الادارة الضريبية وهذا بأداء التزاماتها وفقا لنصوص القانون الجبائي وبالاستغلال الامثل للامتيازات التي يقرها المشرع الجبائي، مما يدفع بالمؤسسة الى البحث على الاساليب والادوات التي تمكنها من ذلك، وبهذا الصدد نجد المراجعة الجبائية التي تعمل على تصويب خطى المؤسسة نحو بلوغ اهدافها في هذا الجانب من خلال التقدير الجيد للخطر الجبائي المتوقع الحدوث مما يجنب تحمل المؤسسة تكاليف اضافية تضعف من اداءها المالي، ومن هنا يمكننا القول انه في اطار تعاطي المؤسسة مع هاته الواجبات والتمتع بالحقوق بضمنان مصالح كلا الطرفين بتوظيف السبل لتحقيق

ذلك، مما ينعكس في صورة تجسد علاقة المؤسسة بالإدارة الضريبية بتفعيل المراجعة الجبائية باعتبارها أداة من ادوات التسيير الجبائي.

### 1- الاشكالية:

بغية معالجة هذا الموضوع تتبلور معالم الاشكالية الاساسية والتي يمكن صياغتها في ما يلي:

الى أي مدى تساهم المراجعة الجبائية في تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

ولمعالجة هاته الاشكالية والعمل على الاحاطة بالجوانب التي تشكل محاور الدراسة يمكن طرح التساؤلات

التالية:

✓ ما مفهوم المراجعة الجبائية، وما المؤهلات الواجب توفرها في القائم بعملية المراجعة ؟

✓ ماهية التسيير الجبائي، والمخاطر المنجزة عن الاخلال بالتزامات المؤسسة الجبائية ؟

✓ كيف تحسن المراجعة الجبائية من التسيير الجبائي؟

### 2- الفرضيات:

وللإجابة على هاته الاسئلة تم صياغة الفرضيات التالية:

✓ تلعب الجباية دورا هاما في استمرارية حياة المؤسسة وبقائها؛

✓ تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة يساهم في تقليص المخاطر الجبائية؛

✓ تعمل المراجعة الجبائية على الرفع من كفاءة التسيير الجبائي.

### 3- مبررات اختيار الموضوع:

لكل عمل وبجث علمي ممهدياته ومبرراته لقيام الباحث به، ولقد كانت هناك عدة اسباب ادت بنا لاختيار

هذا الموضوع بالبحث وتقصي حقائقه، ومن بينها:

✓ ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في الجزائر، خاصة ما يتعلق بالمراجعة الجبائية؛

✓ العمل على توضيح الرؤية وكشف الغموض عن موضوع الدراسة وتقريب الصورة أكثر لمن يخصصهم الامر

بتبني موضوع الدراسة وتطبيقه على ارض الواقع؛

✓ اثراء المكتبة الجزائرية بمواضيع في هذا المجال؛

✓ تنمية القدرة الذاتية وتوسيع الرصيد العلمي الشخصي في هذا المجال؛

✓ الميول الشخصي في التوغل في ميدان الجباية؛

✓ تقريب الفكرة الى ارض الواقع وجعلها محل اهتمام اهل الاختصاص فيما يخدم المصلحة العامة.

### 4- اهداف الدراسة:

تكمن اهداف الدراسة في مدى استيعاب وفهم المؤسسة للتشريعات الجبائية، وذلك بتوعية مسيري

المؤسسات بالدرجة الاولى في تشخيص التزامات المؤسسة ولفت انتباههم لما يمكن تحقيقه من وفورات ضريبية

بالاستفادة من الفرص المتاحة التي يقرها المشرع الجبائي، من خلال توضيح اللبس بين التسيير الجبائي

والمفاهيم الاخرى المشابهة المتمثلة في الغش والتهرب الضريبي وغيره من الافعال الاخرى الغير قانونية، فالتسيير الجبائي هو استعمال الوسائل المشروعة في ما يخدم المؤسسة حتى تتمكن من التحكم في الجانب الجبائي لها بتقليل العبء الضريبي لضمان استقرار المؤسسة وبقائها بتحقيق الامن الجبائي، من خلال تسليط الضوء على هذا الجانب وتسييره بعقلانية يستوجب توظيف ادوات تعزز القدرة على القيام بالوظيفة الجبائية على اكمل وجه، بحيث نسعى بهذا الصدد الى ابراز دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية مما يؤدي الى زيادة كفاءة التسيير الجبائي من خلال العمل على تحسينه من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع.

#### 5- اهمية الدراسة:

اهمية هذا البحث راجعة الى ايجاد حل قانوني لتخفيض العبء الضريبي الت نجدها في التكاليف الاضافية التي تتحملها المؤسسة والمتمثلة في العقوبات والغرامات الناجمة عن المخالفات والاغفالات والاختفاء الواقعة اثناء نشاط المؤسسة، وكذلك توعية المكلف بالضريبة بالطرق التي تضعه وضع قانوني يمكنه من الاستفادة من الامتيازات التي تمنحها التشريعات الجبائية، ويتأتى هذا بتوعية المكلف من خلال القراءة الجيدة للنصوص التشريعية، وهذا ما يتحقق بتفعيل المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي، مما يسهل على المؤسسة تعظيم العوائد وتخفيض التكاليف الى ادنى قدر ممكن مما يعزز الوضعية المالية للمؤسسة باعتبارها الركيزة الاساسية لنهوض بالاقتصاد الوطني.

#### 6- منهج الدراسة:

وقصد اعطاء صورة واضحة على معالم الدراسة ولمعالجة اشكالية البحث والتي هي محل الدراسة فمن خلال المعالجة العلمية والموضوعية سنعمد في دراستنا هذه على المنهج الوصفي والتحليلي والمنهج التاريخي لتوضيح دور المراجعة الجبائية في تحسين التسيير الجبائي.

#### 7- دراسات سابقة:

• دراسة: محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات (حالة شركات الاموال في التشريع الجبائي الجزائري)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة ورقلة، ورقلة، الجزائر، 2003.

تناول الباحث في هاته الدراسة من خلال خمسة فصول من خلال محاولته لتحديد ماهية التسيير الجبائي بالتطرق لمفهومه ومضمونه بصفة عامة وكذا مبادئه وحدوده، وعرض ايضا تقنيات التحكم في الجبائية والتسيير من خلال مؤهلات الواجب توفرها في المسير، ولتبيان اثر الجباية على الاداء المالي للمؤسسة قام بالوقوف على شرح بعض الانظمة الجبائية فيما يخص شركات الاموال والتي تخضع لها، ولتخفيف اثر الجباية على خزينة المؤسسة اعطى بعض اهم انواع الضرائب والرسوم ليرز بعدها العلاقة بين لنظام الجبائي ومصادر التمويل، ونجد ايضا ان الباحث اقتصر في دراسته بتوضيح اثر الجباية على مصادر تمويل من خلال النتيجة المحاسبية والجبائية.

• دراسة: سعد داسر وعبدلي عبد الحق، المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة عليا في الجباية، غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005.

قام الباحث في هاته الدراسة وأربعة فصول بالتطرق للاطار النظري للتسيير الجبائي بعرض مفهوم وضرة التسيير الجبائي واهميته بالنسبة للمؤسسة في الفصل الاول، وعالج من خلال الفصل الثاني المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية بطرح مفاهيم اساسية لها وكذا علاقتها بالمراجعات الاخرى، اما الفصل الثالث فقد جاء تحت عنوان تطبيق المراجعة والتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، وفي الاخير ومن خلال الفصل الرابع قام بدراسة حالة مؤسسة الرياض الجزائر بمراجعة مختلف التزاماتها الجبائية وكذا مراجعة جبايتها وانتهى بنتائج قام على اساسها باعطاء اقتراحات وتوصيات للمؤسسة.

• دراسة: صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، ورقلة، الجزائر، 2012.

قام الباحث وفي اربعة فصول، بالتمهيد للولوج الى صلب الموضوع في مبحثين يتضمنان مفاهيم اساسية حول المراجعة والجباية في فصل تمهيدي، ليقوم في الفصل الاول بالتعرض للمراجعة الجبائية من خلال ماهيتها وتعدد انواعها وبعض المفاهيم المشابهة لها وتحديد الضوابط التي تتمثل في المعايير الواجب توفرها في المراجع واعطى مراحل سير مهمته ليقوم بالعرض وقائع المراجعة الجبائية والجوانب التي تمسها في الاطار العملي للمراجعة، ليخصص الفصل الثاني لتسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية بالتطرق الى مفهوم التسيير الجبائي وضرورته وابرار اهدافه وتقدير الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة، وفي الفصل الخير تضمن دراسة ميدانية من خلال محاولة الباحث للوصول الى ابراز دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية بالقيام بالاستبانة، ولإعطاء صورة اكثر وضوحا قام بدراسة حالة اخرى بتشخيص الوضعية المؤسسة الجبائية عند مراقبتها من طرف ادارة الضرائب والقيام بالمراجعة الجبائية لنفس الحالة قبل الخضوع للرقابة والقيام بالمراجعة لإبراز دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية.

## 8- وسائل جمع البيانات:

في اطار معالجة اشكالية الدراسة وللإحاطة بموضوع الدراسة اعتمدنا على وسائل كانت المواد الاولية لبناء هذا البحث، ومنها:

- المسح المكتبي: بالاطلاع على الكتب، والمقالات والوثائق الرسمية والمداخلات أي بما يخدم الموضوع.
- المقابلة مع اهل الاختصاص: من مسيري مؤسسات، محافظي حسابات، مستشارين جبائين، اكاديميين اساتذة جامعيين مختصين في الجباية والمراجعة ومتهنين وظائف اخرى لها علاقة بالموضوع ما يحقق اهداف البحث التي ساهمت في تحديد بنود العريضة له.
- الاستبانة: وكانت مع مجتمع عينة الدراسة باستجابة افراد العينة المنتقاة واعتماد نتائج الاستبيان في اعطاء دراسة موضوعية اكبر فائدة من خلال الاجابات على محاور الاستبيان والي تجسد رأي افراد العينة.

- البحث في الشبكة الالكترونية: لمواكبة المستجدات التي مست البحث.

### 9- صعوبات الدراسة:

- ✓ نقص المراجع التي تخدم موضوع الدراسة.
- ✓ عدم تعاون بعض افراد عينة الدراسة بالمشاركة من خلال اجاباتهم لإعطاء رأيهم.
- ✓ تحديث القوانين والتشريعات الجبائية، وتعدد الضرائب يؤدي الى الخلط في المعلومات.
- ✓ عدم تواجد مؤسسات تستخدم المراجعة الجبائية مما يصعب دراستها.
- ✓ افتقار المؤسسات لمصلحة خاصة بالتسيير الجبائي.
- ✓ عدم تعاون المؤسسات لإجراء دراسة حالة تطبيقية.

### 10- تقسيمات البحث:

للإطاحة بموضوع الدراسة والاجابة على الاشكالية القائمة عليها الدراسة قمنا بتصميم هذا البحث على اعتبارات تتيح تحقيق غرض الدراسة وجاء تقسيمها الى اربعة فصول، فصل تمهيدي وثلاث فصول اخرى منهم فصلين نظريين وفصل يحمل دراسة ميدانية.

حيث قمنا بوضع الفصل التمهيدي ليكون كمدخل للولوج الى صلب الموضوع من خلال الامام بالمفاهيم التي ستكون مفتاح لفهم والانسياب لموضوع البحث، وذلك بالوقوف على مفاهيم عامة للمراجعة والجباية التي نجدها في مبحثين الاول خصص للجباية والثاني للمراجعة.

وفي الفصل الاول تم تقسيمه بشكل عام الى ثلاث مباحث نوضح في البداية ماهية التسيير الجبائي بالتعرض لجملة من التعريفات وضرورته، مبادئه وحدوده، وفي المبحث الثاني وضعنا التزامات المؤسسة الجبائية وفي الاخير سنعرض الخطر الجبائي وسبل التحكم فيه.

اما الفصل الثاني سنتعرض فيه من خلال ثلاث مباحث الى ماهية المراجعة الجبائية من خلال تعريفها وابرار اهميتها بالنسبة للمؤسسة وتوضيح اللبس بمقارنتها ببعض المفاهيم المشابهة لها وفي المبحث الثاني الذي وضعناه لنرى فيه خصائص الواجب توافرها في المراجع ومراحل سير مهمته لنعرض الاطار العملي لها في المبحث الثالث.

اما الفصل الثالث فهو عبارة عن دراسة ميدانية عن طريق الاساليب العلمية في تحقيق غاية الدراسة باستجابة مجتمع الدراسة عن طريق الاستبيان في ما يخدم البحث وذلك تحليل نتائجه واختبار فرضياته ومعرفة صحة فرضيات الدراسة.

مَدِينَةُ الْعَالَمِ