



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



الموضوع :

دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي - دراسة حالة مؤسسة اقتصادية -

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير

تخصص : تدقيق محاسبي.

إشراف الأستاذ:

- صالح حميداتو

إعداد الطالب:

ياسر حلواجي

السنة الجامعية : 2013-2014.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع .

إلى التي حزننت لنفح ، وبكت لنبتسم ، إلى التي مهما قلت وقلت فلن نوفيها
بعض دينها: أمي ...

أبقاها الله تاجا فوق رؤوسنا وطودا شامخا يدفعنا إلى المعالي ، وسيحفزنا إلى مزيد من التألق .
إلى من قال في حقه المعلم الأكبر : • أنت وما لك لأبيك “ رمز العزة ورمز التضحية ، الذي
تعب لنرتاح وشقي لنسعد . الذي تعلمنا في مدرسته كيف تكون الهمة العالية ، والنفوس
السامية ، الذي كان مرييا وصديقا : أبي الغالي ... حفظه الله ورعاه .

إلى من تقاسموا معي الأحران قبل الأفراح ، وكانوا نموذجا للعائلة المتحابية المتكافئة
إخوتي الأعزاء: خليل ، سارة ، المعتز بالله ، جميلة .

إلى أزهار الحياة وبراعم البيت : سيف الدين ، محمد رائد ، طه ياسين ، فاطمة .

إلى العم والعمات والخال والخالات وأجد العزيز حفظه الله ورعاه .

إلى كافة الأصدقاء

وإلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم هذه الصفحة .

ياسر

شكر و عرفان

قال الله تعالى:

﴿فَاذْكُرُونِي أَذْكُرْكُمْ وَاشْكُرُوا لِي وَلَا تَكْفُرُونِ﴾

توجه بشكر أولاً إلى المولى عز وجل الذي أنامد ربنا ومكننا بفضلته من القيام
بهذا الإنجاز.

فالحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا هدايا الله وعملاً بقول رسول

الله صلى الله عليه وسلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

توجه بالشكر الجزيل إلى:

الأستاذ الفاضل

"صالح حميداتو"

الذي لم يدخر جهداً في مساعدتنا ولم يبخل علي بنصائحه القيمة.

ولأن عبارات الشكر والعرفان لن توفيك حقك فإنني أسأل من الله عز وجل

أن يوفقك ويسدد لك خطاك

وكل موظفي مكتبة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة الوادي

الملخص:

تمثل المراجعة بمختلف أنواعها إحدى الأدوات التي تساهم في بلوغ المؤسسة لأهدافها المرجوة، بحيث تعمل على تقييم أداء مختلف أنشطتها المحاسبية، المالية والجبائية، مما يجعل الضرورة ملحة للقيام بعملية المراجعة المحاسبية أو الجبائية، فهاته الأخيرة تراعي مدى احترام المؤسسة للقوانين الجبائية والالتزام بها وتطبيق قواعدها، وهي من بين الأدوات الفعالة للتسيير الجبائي، بحيث تعمل على التحكم في مختلف التكاليف والأعباء الجبائية للمؤسسة وتساعد في تحقيق أمنها الجبائي، وذلك باستغلال الامتيازات التي يمنحها التشريع الجبائي.

وبهدف إثراء هذا الحوار العلمي تم التطرق إلى المراجعة والجباية كمدخل، ثم التسيير الجبائي في المؤسسات الإقتصادية، وبعد ذلك إلى الإطار العام للمراجعة الجبائية، وفي الأخير الدراسة التطبيقية التي حاولنا من خلالها تدعيم الدراسة النظرية وذلك بإبراز مساهمة المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة، المراجعة الجبائية، التسيير الجبائي، العبء الضريبي، الأمن الجبائي، الخطر الجبائي

Résumé:

Les différents types de l'audit représentent l'un des outils qui contribuent à la réalisation des objectifs visés par l'institution, il tend, à évaluer la performance des différentes activités de comptable, financière et fiscale, Cette dernière rend nécessaire les procédures de la révision urgente de opérations fiscales ou des opérations de la comptabilité, et elle veille à la bonne application et loi suivie et le respect de ses règles, ils sont parmi les outils efficaces pour la gestion fiscale, alors qu'ils servent à contrôler les différents coûts et les charges fiscales de l'institution et de les aider à atteindre la sécurité fiscale, en exploitant des privilèges accordés par la législation fiscale.

Et pour but d'enrichir le débat scientifique, adopté l'audit et la fiscalité comme préface, puis gestion fiscale dans les institutions économiques, et puis au cadre général de l'audit fiscale

Et enfin nous avons entamé l'étude pratique à partir de laquelle nous avons essayé de renforcer l'étude théorique et en mettant en évidence la contribution de audit fiscal dans la réalisation de la sécurité fiscale.

Les mots clés: l'audit, audit fiscal, gestion fiscale, la charge fiscale, la sécurité fiscale, le risque fiscale.

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
I	الإهداء
II	التشكرات
III	ملخص
V	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول والأشكال
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات
أ	المقدمة
1	الفصل التمهيدي: عموميات حول المراجعة والجباية
3	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة
18	المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول الجباية
29	الفصل الأول: التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية
31	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التسيير الجبائي
42	المبحث الثاني : الالتزامات التصريحية للمؤسسات الاقتصادية
64	المبحث الثالث: تسيير الخطر الجبائي
72	الفصل الثاني: الإطار النظري للمراجعة الجبائية
74	المبحث الأول: ماهية المراجعة الجبائية
83	المبحث الثاني: خصائص المراجع وحدود مهمة المراجعة الجبائية

92	المبحث الثالث: مراجعة الفعالية والخيارات الجبائية
101	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة إقتصادية
103	المبحث الأول: تحديد المخاطر الجبائية
112	المبحث الثاني: تأثير المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي
125	الخاتمة
130	المصادر والمراجع
137	قائمة الملاحق
176	الفهرس

قائمة الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
(1-0)	يوضح التطور التاريخي للمراجعة	7
(2-0)	يوضح التطور التاريخي لأهداف المراجعة	8
(3-0)	يوضح مزايا وعيوب الضرائب المباشرة	23
(4-0)	يوضح مميزات وعيوب الضرائب غير المباشرة	25
(1-1)	يوضح المعدل التصاعدي للضريبة على الدخل الاجمالي IRG	49
(2-1)	توزيع الرسم على النشاط المهني لنسبة TAP 2%	50
(3-1)	عقوبات الامتناع أو التأخر في إيداع التصريحات	67
(1-3)	يوضح رقم الأعمال والربح المحقق للمؤسسة محل الدراسة	104
(2-3)	التصريحات المودعة من طرف المؤسسة للسنوات (2010-2011-2012)	105
(3-3)	يمثل نتيجة الرقابة الجبائية في حال حدوثها	110
(4-3)	يمثل نتيجة المراجعة الجبائية	118
(5-3)	يمثل الفرق بين نتيجة الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية	120

قائمة الأشكال

الرقم	الأشكال	الصفحة
(1-0)	يوضح معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً	12
(2-0)	يوضح تقسيمات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة	14
(1-2)	يوضح المراجعة الجبائية وتطور الخطر الجبائي	76
(2-2)	يوضح دور المراجعة الجبائية الداخلية	78
(3-2)	يوضح دور المراجعة الجبائية الخارجية	79
(1-3)	يمثل نتيجة الرقابة الجبائية في حال حدوثها	111
(2-3)	يمثل نتيجة المراجعة الجبائية	119
(3-3)	يمثل الفرق بين نتيجة الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية	121

قائمة الملاحق

الصفحة	الملحق	رقم الملحق
138	التصريح نموذج سلسلة (G:08)	(1-1)
140	التصريح نموذج سلسلة (G:50)	(2-1)
144	التصريح نموذج سلسلة (G:50 A)	(3-1)
146	التصريح نموذج سلسلة (G:01)	(4-1)
150	التصريح نموذج سلسلة (G:11)	(5-1)
152	التصريح نموذج سلسلة (G:11 ter)	(6-1)
158	التصريح نموذج سلسلة (G:12)	(7-1)
161	التصريح نموذج سلسلة (G:13)	(8-1)
164	التصريح نموذج سلسلة (G:29)	(9-1)
170	التصريح نموذج سلسلة (G:04)	(10-1)
174	قرار الاستفادة من الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب للمؤسسة محل الدراسة	(11-1)

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة الفرنسية	الدلالة باللغة العربية
IRG	Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الاجمالي
IBS	Impôt sur les bénéfices de sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TAP	Taxe sur l'activités professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
ANSEJ	Agence national de soutien d'emploi du jeune	الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب

المقدمة العامة

توطئة..

شهد العالم منذ القرن الماضي انفتاحا اقتصاديا هائلا، ونبوغ اقتصاد السوق كنظام اقتصادي عالمي تقوده الدول الرأسمالية الكبرى، وتدعمه المنظمات التجارية والمالية العالمية فتحررت المبادلات، واتسعت رقعة العلاقات الاقتصادية الدولية وتشابكت فيما بينها وانتشرت فروع الشركات في مختلف الأقاليم في عصر اتسمت معاملته بتطور تكنولوجي سريع، وثورة للمعلومات.

وفي خضم كل هاته التطورات توجب على المؤسسة مسايرة هذا التطور فأصبحت تعاملاتها كبيرة الحجم ومؤسسة عملاقة لها رأس مال كبير وخلف هذا التطور انفصال الملكية عن التسيير، وهو ما أدى إلى ظهور تطورات كبيرة في شكلها القانوني وطبيعة نشاطها وطرق تسييرها.

كل هاته العوامل زادت من الاهتمام بالوظيفة الرقابية وظهرت الحاجة إلى وجود مراجعة داخلية كنشاط رقابي مستقل أو اللجوء إلى مراجع خارجي يساعد الإدارة في القيام بعملية الرقابة وترشيدها إلى قرارات جبائية سليمة، والهدف الأسمى لعملية الرقابة هو الحفاظ على أموال المالكين وإعطاء نوع من الثقة لمختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة المتمثلين في الموردين، المقترضين، إدارة الضرائب... إلخ، هؤلاء الأطراف (إدارة الضرائب) يعطون الاهتمام الأكبر للمعلومات المقدمة لهم عن المؤسسة عبر قوائمها المالية التي تعتبر المرآة العاكسة لصدق رقم الأعمال وهما أهم الأوعية الضريبية المحددة للحقوق الملقاة على عاتق المؤسسة تجاه الإدارة الضريبية، مما يتطلب من المؤسسة إنشاء منظمة تسييرية داخلية للإيفاء بمهامه المتطلبات الجبائية مثل إعداد التصاريح... إلخ، وأي إخلال بمهامه المتطلبات يترتب عليه تكاليف جبائية إضافية تتحملها ومخاطر جبائية قد تعيق سيورة نشاطها، ولذلك ظهرت الحاجة إلى تطوير وظائف جديدة داخل المؤسسة قصد التخفيض من التكلفة الجبائية مع الحفاظ على أكبر قدر ممكن من الكفاءة دون التعرض لمخاطر الأمر الذي يفسر ظهور الوظيفة الجبائية أو المراجعة الجبائية التي تعمل على الاستفادة من الإمتيازات الجبائية بأكبر قدر ممكن من خلال الانتظام الضريبي ويسعى إلى تخفيض الأعباء الضريبية وبطرق مشروعة دون الإخلال بأحد القوانين التي ينص عليها التشريع الجبائي.

I. الإشكالية:

كما ذكرنا سابقا في التمهيد أنه بمقدور المراجع تقليص الأعباء والتكاليف الضريبية الذي قلنا أنه يمثل الأمن الجبائي دون المساس بأحد التشريعات الجبائية فطريقة تحقيق هذا الأمن يختلف من مراجع لأخر فالمهم لدى المؤسسة هو تخليصها من عبء كانت ستتحمله، وكل مراجع جبائي لدى أي مؤسسة يسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأمن الجبائي

وهو ما يدفعنا إلى وضع الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي ؟

و لمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذه الدراسة يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتسيير الجبائي ؟ وإلى ماذا يهدف؟
- ماذا نعني بالأمن الجبائي ؟
- ما طبيعة المخاطر الجبائية ؟
- ماهي المراجعة الجبائية ؟ وماهي أنواعها؟
- كيف تحقق المراجعة الجبائية الأمن الجبائي في المؤسسة ؟

II. الفرضيات:

و للإجابة عن تلك الأسئلة وضعنا الفرضيات الآتية:

- التسيير الجبائي الفعال للمؤسسة الإقتصادية يجنبها المخاطر الجبائية.
- الأمن الجبائي هو وجود المؤسسة في وضعية قانونية تجاه إدارة الضرائب.
- تتعرض المؤسسة للمخاطر الجبائية عند إهمالها أو اغفالها لأحد التشريعات الجبائية .
- المراجعة الجبائية وسيلة لمعرفة مدى فعالية التسيير الجبائي.
- المراجعة الجبائية هي اداة في خدمة التسيير الجبائي وتساعد في تحقيق الأمن الجبائي .

III. مبررات اختيار الموضوع:

لكل وعمل وبحت علمي ممهّداته و مبرراته لقيام الباحث به، و لقد كانت عدة أسباب جعلتني أختار هذا الموضوع و هي:

- ✓ ندرة الدراسات السابقة التي تعمقت في هذا الموضوع؛
- ✓ حاجة المؤسسات الاقتصادية للمراجعة الجبائية لتحقيق الأمن الجبائي؛
- ✓ الرغبة في إثراء المكتبة بهذا النوع من المواضيع وفتح آفاق جديدة للبحث العلمي.

IV. أهداف البحث:

تتجلى أهداف هذه الدراسة في أنها توضح للمؤسسات إمكانية تقليص التكاليف الضريبية التي تتحملها وتحقق ما يسمى بالأمن الجبائي ومن خلال هذه الدراسة أيضا نحاول إبراز تفعيل المراجعة الجبائية في المؤسسة والنتائج التي تحقّقها للمؤسسة التي من بينها الأمن الجبائي .

V. أهمية البحث:

وتكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال:

- أنه يسمح في تعميق الإطار المفاهيمي من خلال التعرف على ماهية المراجعة الجبائية وخطواتها وعملياتها.
- يلقي هذا البحث الضوء حول أحد المواضيع المتعلقة بالمراجعة الجبائية وهي الأمن الجبائي .
- يعمل هذا البحث على إبراز المهام والوظائف الملقاة على عاتق المراجعة الجبائية.

VI. منهجية البحث:

لمعالجة الإشكالية محل البحث معالجة علمية و موضوعية، سنعتمد في دراستنا على المناهج المعتمدة في الدراسات المالية والاقتصادية، ومنه فإن المنهج المستخدم هو المنهج الوصفي وهذا لسرد الحقائق المتعلقة بالمراجعة الجبائية، التسيير الجبائي والأمن الجبائي وكذلك منهج دراسة حالة لإظهار مساهمة المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي وهذا من خلال اختيار مؤسسة إقتصادية معينة .

VII. وسائل جمع المعلومات:

سنعتمد في بحثنا على مجموعة من الوسائل المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات، وهي تلك الأكثر شيوعاً، نختصرها في:

- المسح المكتبي للوقوف على ما تم تناوله في إطار دراستنا بهدف إرساء الدعامة النظرية له.
- البحوث و الدراسات السابقة التي تحدد لنا مجالات التركيز الجديدة في هذا الموضوع دون إغفال النقد و الاستزادة كلما كان ذلك ممكناً.
- المقابلات الشخصية لاستطلاع رأي الممارسين في كل المجالات التي لها علاقة بالموضوع.
- البيانات الممنوحة من طرف المصادر الرسمية لمعالجتها و عرضها بشكل يمكننا من الحصول على استنتاجات لها علاقة مباشرة بالموضوع.
- البحث عبر شبكة الانترنت لجعل بحثنا لا يهمل المستجدات التي ترتبط مباشرة بموضوعه.
- المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

VIII. صعوبات البحث:

- واجهتنا صعوبات في إطار إعداد هذه المذكرة وهي :
- ندرة المراجع الخاصة بالمراجعة الجبائية وكذا الأمن الجبائي؛
 - صعوبة التحصيل على المعلومات من طرف المؤسسات تحججاً بالسر المهني حتى اضطررنا لعدم وضع اسم المؤسسة في المذكرة وهذا رضوخاً لطلب المؤسسة المعنية ؛
 - ضيق الوقت كون هذه المدة الممنوحة من طرف الادارة أقل من 6 أشهر فهي بذلك غير كافية؛

IX. الدراسات السابقة حول الموضوع:

هناك عدة دراسات سابقة في إطار هذا الموضوع، لكنها تناولت موضوع البحث كل على حدى ومعظمها لم تتحدث عن الامن الجبائي بشكل مفصل و كذلك لم تتناول هذه المواضيع دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي هذا على حد علم الباحث .

- دراسة صالح حميداتو "دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية " مذكرة ماجستير غير منشورة جامعة ورقلة، 2012.

وقد ابرزت هذه الدراسة المراجعة الجبائية وكذلك تناولت تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة الاقتصادية وهدف الى توضيح دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية من خلال دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية. وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة وتأثير المراجعة الجبائية عليها وتوصلت إلى أن المراجعة الجبائية بإمكانها تجنب المؤسسة من التكاليف الإضافية في حالة تعرضها لرقابة جبائية.

• دراسة محمد عادل عياض "محاولة التسيير الجبائي آثاره على المؤسسات" مذكرة ماجستير غير منشورة جامعة ورقلة، 2003 .

وتناولت مفهوم التسيير الجبائي بشكل عام وأوضح أيضا عناصر النظام الجبائي لشركات الأموال وأشار الى الآثار السلبية للعناصر للجباية على خزينة المؤسسة كما وضحت التسيير الجبائي لنتائج المؤسسة سواء كانت محاسبية أو جبائية، وفي الأخير خلص تطرق إلى العلاقة بين النظام الجبائي وتمويل المؤسسة. وبالرغم من أهمية الموضوع إلا أن الباحث لم يقيم بالشرح النظري المفصل لمفهوم التسيير الجبائي، وكذلك لم يبرز كيفية قيام المؤسسة بتخفيض تكاليفها الجبائية عن طريق التسيير الجبائي وذلك باكتفائه بشرح الأمن الجبائي وتخفيض العبء الجبائي ولم يتعمق أكثر في كيفية تحقيقهما.

• دراسة حفاي عبد القادر "تسيير الخطر الجبائي حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجبائي" مذكرة ماجستير غير منشورة جامعة الأغواط ، 2005 .

وركزت على تسيير الخطر الجبائي وما يعتبر الهدف الأسمى للتسيير الجبائي وهذا بالتعرف على كافة المخاطر التي تهدد كيان المؤسسة وتطرق أيضا إلى عوامل نشأة ومظاهر الخطر الجبائي وخلصت هذه الدراسة إلى ابراز العديد من الوسائل للحد من الخطر الجبائي وهذا بإعتماد الباحث على إلمام المسير بالتشريعات والقوانين الجبائية قصد التعامل مع هذا الخطر.

X. هيكل البحث:

سنقوم بتقسيم هذا البحث إلى أربع فصول سنتناول خلالها في الفصل التمهيدي مبحث حول المراجعة ومبحث حول الجباية، وفي الفصل الأول يوجد فيه ثلاث مباحث أولها حول التسيير الجبائي وثانيها بعض الضرائب والرسوم المطبقة في الجزائر والالتزامات الخاصة بها وثالثها فعنوانه تسيير الخطر الجبائي أما الفصل الثاني فتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث المبحث الأول حول ماهية المراجعة الجبائية والثاني مراحل سير عملية المراجعة

الجبائية والثالث مراجعة الخيارات والفعالية الجبائية وفي الأخير الفصل الثالث والتطبيقي فهو لإبراز مساهمة المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي من خلال دراسة حالة لمؤسسة معينة .

□ الفصل التمهيدي

مفاهيم أساسية حول

□ المراجعة والحياتية

تمهيد:

إن مجال المراجعة ميدان واسع، عرف تطورات كبيرة ومتواصلة حيث سائر هذا التطور تعقد وتنوع النشاطات وذلك مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل المادية والبشرية والمالية المستعملة ، وأصبحت المراجعة نشاطا رئيسيا في المؤسسة لا يمكن الاستغناء عليه نظرا للحاجة إلى الخدمات التي تقدمها، والهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية وكذا الجبائية والتأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ومدى مطابقة هذه البيانات للواقع الفعلي بحيث أنها تمكن المراجع من إبداء رأيه في مصداقية هذه القوائم المالية والتزامها بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وتعتبر الجباية من الموارد الهامة للدولة بحيث أصبحت تؤثر بشكل مباشر على النشاط الاقتصادي وبمثابة وسيلة أو نموذج للتمويل الاقتصادي وإعادة توزيع الدخل بين الأفراد.

وللتعرف أكثر على كل هذه الجوانب سنحاول في هذا الفصل التمهيدي ماهية المراجعة ،تطورها ،أنواعها والأهداف المرجوة ومعاييرها أما في جانب الجباية فسنستطرق إلى مفهومها ،تطورها ،مبادئها، انواعها وأهدافها.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة

تختلف وسائل وطرق المراجعة من مؤسسة لأخرى نظرا لاتساع المجال الذي تعمل فيه المؤسسات، والتطور التكنولوجي ساهم في التغيير الجذري لأساليب المراجعة وهو ما يحمل المراجع مسؤوليات كبيرة ورغم هذا التطور الذي شهدته المراجعة وأساليبها إجراءاتها إلا أنه يطرأ أي تغيير في مفاهيم المراجعة، فالمراجع همه الوحيد دوما هو التقرير يعده ويتأكد من صحة القوائم المالية.

المطلب الأول: تعريف المراجعة ومراحل تطورها

مرت المراجعة بعدة مراحل وهذا نظر للتطور الذي تشهده من فترة لأخرى، وحسب هذا التطور أعطيت عدة مفاهيم لها من طرف المنظرين والأخصائيين وهو ما سنعرضه في هذا المطلب من مفهوم للمراجعة وتطور مراحلها.

الفرع الأول: تعريف المراجعة

هناك عدة تعريفات للمراجعة عرفها بها الأخصائيين ومن بينها:

❖ أشتق مصطلح المراجعة Audit بمعناه اللفظي من كلمة Audire والذي يعني الاستماع، حيث كانت الحسابات تتلى على المراجع .

أما المراجعة بمعناها المهني فقد تم تعريفها بأنها "عبارة عن عملية منهجية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي لأدلة إثبات الخاصة بمزاعم وتأكيدات مرتبطة بنتائج التصرفات والأحداث الإقتصادية وتحديد مدى تمشي تلك المزاعم وتطابقها مع المعايير المقررة وتوصيل النتائج لمستخدمي التقارير المعنيين بالمراجعة"¹.

❖ وعرفها " BONNALT " ET " GERMOND " على أنها اختبار تقني صارم وبناء أسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصدقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف على مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة "².

❖ وعرفها خالد أمين " المراجعة هي عملية فحص انتقادي للأنظمة الرقابية الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي في محايد عن مدى صحة ودقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد وعن مدى صحة القوائم المالية أو الحسابات الختامية

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص:3

² مسعود صديقي ومحمد التوهامي طواهر، المراجعة وتدقيق المحاسبية، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010، ص: 10-11

التي أعدها المشروع نتيجة أعماله، ربح أو خسارة وعن مركزه المالي وذلك بناءً على المعلومات والإيضاحات المقدمة لمراجع الحسابات وطبقاً لما جاء في الدفاتر والسجلات¹.

وهناك من يطلق عليها مصطلح تدقيق الحسابات ويعرف أنه:

❖ التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني².

ومن خلال ما تم سرده في التعريفات السابقة للمراجعة يمكن استخلاص ثلاثة عناصر أساسية ترتكز عليها المراجعة وهي :

➤ الفحص

➤ التحقيق

➤ التقارير

I. الفحص:

ويقصد به فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المؤسسة، أي فحص السجلات المحاسبية للتأكد من سلامة وقياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتسويتها، وهذا بالرجوع إلى أدلة وقرائن الإثبات المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية .

II. التحقيق:

يقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة ، وعلى مدى تمثيل مركزها المالي لوضعية المنشأة الحقيقية في فترة زمنية محددة وبصورة صحيحة وصادقة ويظهر كلا من وظيفتي الفحص والتحقيق هما وظيفتين مترابطتين ومتكاملتين يهدفان إلى تمكين المراجع من إبداء رأيه حول ما إذا كانت عمليات القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

III. التقرير (إبداء الرأي):

يقوم المراجع بإبداء رأيه من خلال التقرير، والذي هو عبارة عن بلورة لرأي مراجع الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية حول مصداقية القوائم المالية وتمثيلها العادل لوضعية المؤسسة، وهذا استناداً إلى نتائج الفحص والتحقيق من طرف المراجع، فالتقرير الذي يعده المراجع يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة

¹ عبد الفتاح الصحن، المبادئ المحاسبية وأسس المراجعة علماً وعملاً، مكتب شباب الجامعة، بيروت، لبنان، 1994، ص: 34.

² هادي التميمي، مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص: 200.

والذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة سواء الاطراق داخل المؤسسة أو الأطراف الخارجية، كشهادة على مصداقية هذه المعلومات ¹.

الفرع الثاني: مراحل تطور المراجعة

كما ذكرنا في التعريف أن اصل كلمة المراجعة Audit أو التدقيق Auditing من التعبير اللاتيني Audire وتعني الاستماع حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة ².

وبدأت مهنة المحاسبة والتدقيق في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات بحيث لم يبرز تدقيق الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة لأهمي عمليتان مترابطتان لا بد من وجودها معا، في أي نشاط ويسجل التاريخ فضل السبق لظهور مهنة المحاسبة والتدقيق لمصر واليونان حيث كان الموظفون العموميون فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات وتدير الأموال، وأن حكومتي مصر واليونان كانتا تستعينان بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة فكان المدقق في الدولتين يستمع للقيود المثبتة للدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها ³.

وكانت في تلك الفترة الهدف الرئيسي للمراجعة موجه أساسا نحو البحث عن الغش فكان ينظر إليها على أنها وسيلة لاكتشاف الغش والأخطاء والتزوير الموجود بالدفاتر ⁴.

وبعد ذلك تم اكتشاف نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر عن طريق الإيطالي LUCCA PACIOLO مما أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق غير أنه لم تكن الحاجة إلى المراجعة في ذلك الوقت قوية إذ كان المالك مالكا ومسيراً في نفس الوقت ⁵.

ويذكر التاريخ أن أول جمعية للمحاسبين أنشأت في فينيسيا (شمال إيطاليا) سنة 1581 وكان على من يرغب مزاول مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينظم إلى عضوية هذه الجمعية وبعد ذلك لم يكن هناك تغيرات كبيرة على المراجعة وأهدافها بقيت مقتصرة حتى القرن التاسع عشر نتيجة النمو الإقتصادي الكبير ونتيجة للثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور الشركات المساهمة الكبيرة وتم كذلك الفصل النهائي بين الملكية والتسيير، هنا

¹ فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة المسيلة، 2004، ص: 27.

² أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ذكره، ص: 3.

³ أحمد لعناق، المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2012، ص: 2-3.

⁴ محمد غوالي، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2011، ص: 24.

⁵ محمد حولي، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة العقيد الحاج لخضر، 2009، ص: 2.

ظهرت حاجة مالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1962 الذي أقر بضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة .

وأهداف المراجعة في هذه الفترة أصبحت :

- ◀ اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- ◀ اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية¹.

وبعد ذلك ظهرت الشركات الكبرى، وتم الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتماد كبير في عملية المراجعة وكذلك الاعتماد على العينات الاختبارية

وأصبح الهدف الأساسي للمراجع هو إبداء الرأي الفني والمحاييد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة .

وبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوح للمراجعة حتى تبرز كمنشأ مهم لا يستهان خاصة بعد تدعيمها بقوانين².

وسنلخص هذا التطور في الجدول الموالي

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2010، ص:4.

² لطفي شعبان، دور المراجعة الداخلية في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع لمجمع سوناطراك، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص:19.

جدول رقم (00-01) : يوضح التطور التاريخي للمراجعة

الفترة	الآمر بالمراجعة	القائم بعملية المراجعة
من سنة 2000 قبل الميلاد إلى سنة 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة الحكومة	رجل الدين ، كاتب
من سنة 1700 إلى سنة 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب
من سنة 1850 إلى سنة 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني
من سنة 1940 إلى سنة 1970	الحكومة ، البنوك ، المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة
من سنة 1970 إلى سنة 1990	الحكومة وهيئات أخرى، والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة
ابتداء من 1990	الحكومة وهيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والاستشارة

المصدر: مسعود صديقي ومحمد التوهامي طواهر، المراجعة وتدقيق المحاسبية، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010، ص: 09

المطلب الثاني: أهداف المراجعة وأهميتها

تعتبر المراجعة ذات أهمية بالغة لمختلف الأطراف فهي تهم المؤسسة ومحيطها الخارجي، ما يستدعي فحص الحسابات وتأكيد مصداقيتها وهي أحد أهداف المراجعة حتى تستفيد منها المؤسسة ومحيطها الخارجي وسنوضح في هذا المطلب أهداف المراجعة وأهميتها.

الفرع الأول: أهداف المراجعة

لكل نشاط غاية يسعى الوصول إليها وهي تحقيق أهداف المرجوة، ويمكن ملاحظة ذلك في المراجعة حيث أنها سايرت التطور المحيط بها وتغيرت أهدافها بشكل جذري والجدول الموالي يوضح تطور أهداف المراجعة منذ ظهورها.

جدول رقم (00-02): يوضح التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومضمونها

الفترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص	اهمية الرقابة الداخلية
قبل 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	مفصل	غير معترف بها
من 1500 إلى 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	مفصل	غير معترف بها
من 1850 إلى 1905	اكتشاف الأخطاء الكتابية اكتشاف التلاعب والاختلاس	مفصل	غير معترف بها
من 1905 إلى 1933	تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية اكتشاف الأخطاء والتلاعب	مفصل بعض الاختبارات	اعتراف مبدئي وسطحي
من 1933 إلى 1940	تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية اكتشاف الأخطاء والتلاعب	مراجعة اختيارية	بداية الاهتمام بها
منذ 1940 إلى يومنا هذا	تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية	مراجعة اختيارية	اهتمام وتركيز قوي

المصدر: محمد حولي، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة العقيد الحاج لخضر، 2009، ص:5.

ونستخلص من الجدول السابق أن هدف المراجعة الرئيسي هو إبداء رأي فني محايد بخصوص عدالة وصدق المعلومات والقوائم المالية المعدة للنشر، وقد وضح تطور أهداف المراجعة أنه ليس من المفروض أن يكون المراجع شرطياً أو جاسوساً بل يجب عليه أن يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من معلومات وبيانات¹.

¹ محمد حولي، مرجع سابق ذكره، ص:10.

وبالتالي إكشاف الغش والخطأ ليس هدف من أهداف المراجعة ، إنما تظهر هذه الأخطاء والغش عند قيام المراجع بمهمته، فالمراجع وصفه هنا كما القاضي " LOPASE " بأنه كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء أثار المجرمين ¹.

ويمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى أهداف رئيسية (تقليدية) وأهداف حديثة

I. الأهداف الرئيسية (التقليدية):

وتتمثل هاته الأهداف في:

- ◀ التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المقيدة في دفاتر وسجلات المؤسسة والحكم على مدى الاعتماد عليها؛
- ◀ التحقق من الوجود الفعلي للعناصر المادية والتأكد من أن جميع الممتلكات المقيدة في القوائم المالية موجودة فعلا ؛
- ◀ التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء وأعمال الغش والتزوير وذلك من خلال تدعيم المؤسسة بنظام رقابة داخلية تحدّثه الزيارات الفجائية لمراجع الحسابات من أثر في نفوس الموظفين؛
- ◀ التأكد من أن كل العمليات المسجلة محاسبيا مقيمة وفق المبادئ المحاسبية المعروفة والمتفق عليها الذي نص عليها النظام الوطني المحاسبي²؛
- ◀ إبداء رأي في استنادا ادلة وبراهين على عدالة القوائم المالية،
- ◀ مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي³.

II. الأهداف الحديثة:

بزغت أهداف للمراجعة كانت نتيجة التطور الذي شهده العالم وهي :

- ◀ تقييم الأداء ورفع مستوى فاعلية المؤسسة؛
- ◀ مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها؛
- ◀ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة⁴؛
- ◀ إعطاء صورة حسنة على المؤسسة لمستخدمي القوائم المالية ومنحهم الثقة بما يصدره المراجع من أحكام⁵

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث إلى التدقيق، الطبعة الثالثة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص: 09.

² محمد حولي، مرجع سابق ذكره، ص: 11.

³ الأخضر لقلبي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، 2009، ص: 21.

⁴ محمد حولي، مرجع سابق ذكره، ص: 10.

⁵ الأخضر لقلبي، مرجع سابق ذكره، ص: 22.

الفرع الثاني : أهمية المراجعة

ترجع أهمية المراجعة إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المنشأة كلما وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة المراجع أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في إتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية¹ وتمثل الجهات المستفيدة من المراجعة في:

I. أصحاب رأس المال (المستثمرون):

هي فئة تتخذ قراراتها بالاعتماد على القوائم المالية التي تمت مراجعتها بخصوص استثمارهم، بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن في ظل اختيار البديل الأمثل من مجمل البدائل المتاحة مع اعتبار توفر الثقة في مصداقية هذه المعلومات، فالمعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تقلل من نسبة المخاطرة في إتخاذ القرارات المختلفة من طرف المستثمرين².

II. إدارة المؤسسة:

يولي مديرو المؤسسة اهتماما كبيرا بالبيانات والمعلومات التي تتضمنها سجلات المؤسسة وقوائمها المالية، إذا تعتمد عليها في رسم السياسات والتخطيط للمستقبل ومتابعة تنفيذ الخطة وتقييم العاملين كما تعني بالكشف عن الخطأ أول بأول فهي تعتمد على عملية المراجعة فعن طريقها يعزز المراجع من نفعية وقيمة القوائم المالية كما أنه يزيد من مصداقية المعلومات³.

III. البنوك:

تعتبر القوائم المالية المرآة العاكسة لحقيقة الشركة فالموافقة عليها من طرف مراجع محايد ومستقل يزيد من مصداقية القوائم المالية وتعتمد عليها البنوك في إتخاذ قرارات إعطاء القروض على أساس قوائم مالية مدققة⁴.

IV. الجهات الحكومية (إدارة الضرائب):

تعتمد أجهزة الدولة لرسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو مراقبة النشاط الاقتصادي على المعلومات المحاسبية التي تصدرها المشروعات المختلفة.

ولا يمكن للدولة القيام بهذه الأعمال بدون قاعدة بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصاً دقيقاً وإبداء الرأي الفني المحايد أو العادل حولها⁵.

وكذلك إدارة الضرائب تهتم باحترام المؤسسة للنصوص التشريعية والقانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة والتأكد من سلامة تحديد الوعاء الضريبي وإعطاء مصداقية للتصريحات الضريبية.

¹ آمال بن بخلف ، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002، ص:38.

² فاتح سردوك، مرجع سابق ذكره، ص:34.

³ محمد حولي، مرجع سابق ذكره، ص:13.

⁴ هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص:20.

⁵ فاتح سردوك، مرجع سابق ذكره، ص:35.

وهناك متعاملون مع المؤسسة يولون اهتمام كبيرا بنتائج المراجعة لمعرفة سلامة المركز المالي، السيولة المتاحة لدى المؤسسة، وهو ما يزيد من ثقتهم تجاه المؤسسة ويزيد من اتساع مجالات التعامل معها¹.

المطلب الثالث: معايير المراجعة

إن المبادئ العامة التي تحكم عمليات المراجعة تعرف بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً والمتعارف عليها، وهي تمثل الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام إجراءات المراجعة المناسبة والتي يراها ضرورية في الظروف المحيطة وفي جميع مراحل عملية المراجعة².

وتتكون معايير المراجعة من عشرة معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات حسب مجمع المحاسبين الأمريكي وهي:

معايير عامة (شخصية): هي مجموعة المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي لمن يزاولون مهنة المراجعة ولهذا أطلق عليه معايير شخصية من طرف البعض.

معايير العمل الميداني: وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة .

معايير إعداد التقرير: وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإعداد التقرير وشروط ذلك التقرير.

وتعتبر هذه المعايير المعمول بها في معظم دول العالم، لأنها تعتبر بمثابة المستويات المثلى تقريباً³.

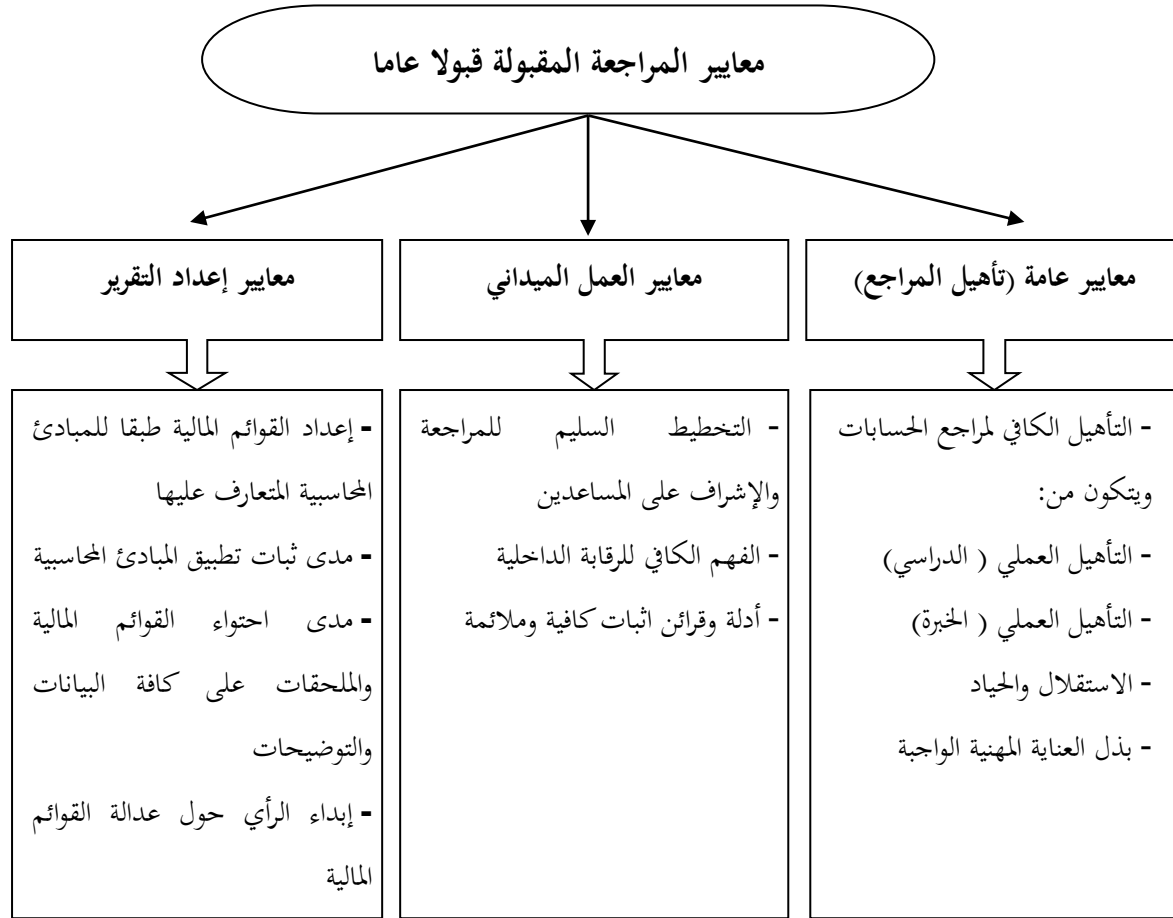
وسنوضح هذه المعايير في الشكل الموالي:

¹ يونس محمد الجربوع، مرجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص:20.

² إدريس عبد السلام الشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس، ليبيا، 2008، ص:15.

³ فاتح سردوك، مرجع سابق ذكره، ص:44.

شكل رقم (00-01): يوضح المعايير المقبولة قبولاً عاماً



المصدر: طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول مسؤوليات وأخلاقيات المراجع، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص: 43.

الفرع الأول: المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بالصفات وإمكانات المراجع الشخصية وتتكون من ثلاث معايير هي:

التأهيل العلمي والعملي: ينص هذا المعيار على عملية المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والكفاءة المهنية التي تؤهله لإصدار الأحكام.

الاستقلال: يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصه وتفكيره وكل ما يتعلق بإجراءات عملية المراجعة.

بذل العناية المهنية اللازمة: يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص والاختيار وكذلك عند إعداد التقرير¹.

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق ذكره، ص: 33.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

وهي المعايير المتعلقة بتخطيط وتنفيذ المراجعة والإجراءات التي عليه إنجازها وتتكون معايير العمل الميداني من:

التخطيط والإشراف: ويجب التخطيط الكافي لعملية المراجعة كما يجب الإشراف على المساعدين إن وجدوا.

دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب أن يكون هناك فهم ودراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية ليكون أساساً لتخطيط عملية التدقيق وتقدير طبيعة وقت ومدى الفحص الذي سيقوم به.

أدلة وقرائن الإثبات: الحصول على أدلة كافية وملائمة وذات علاقة وذلك من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسار، التأييدان والإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المراجع حول البيانات المحاسبية¹.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي للمراجع وتشتمل على أربعة معايير² وهي:

احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: إذ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية: يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس تطبيقها خلال الفترة السابقة.

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

إبداء الرأي: يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يتمنع عن إبداء رأيه، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك، وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المراجع بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة تحمله المسؤولية³.

المطلب الرابع: أنواع المراجعة

تختلف أنواع المراجعة من مؤسسة لأخرى، وهذا حسب حجم كل مؤسسة وتباين نشاطها وتعدد أشكالها القانونية وهو ما يجعلها تختلف باختلاف النواحي والزوايا التي ينظر إليها منها فتم تقسيمها حسب أسس في التبويب وهي :-

¹ هادي التميمي، مرجع سابق ذكره، ص: 32.

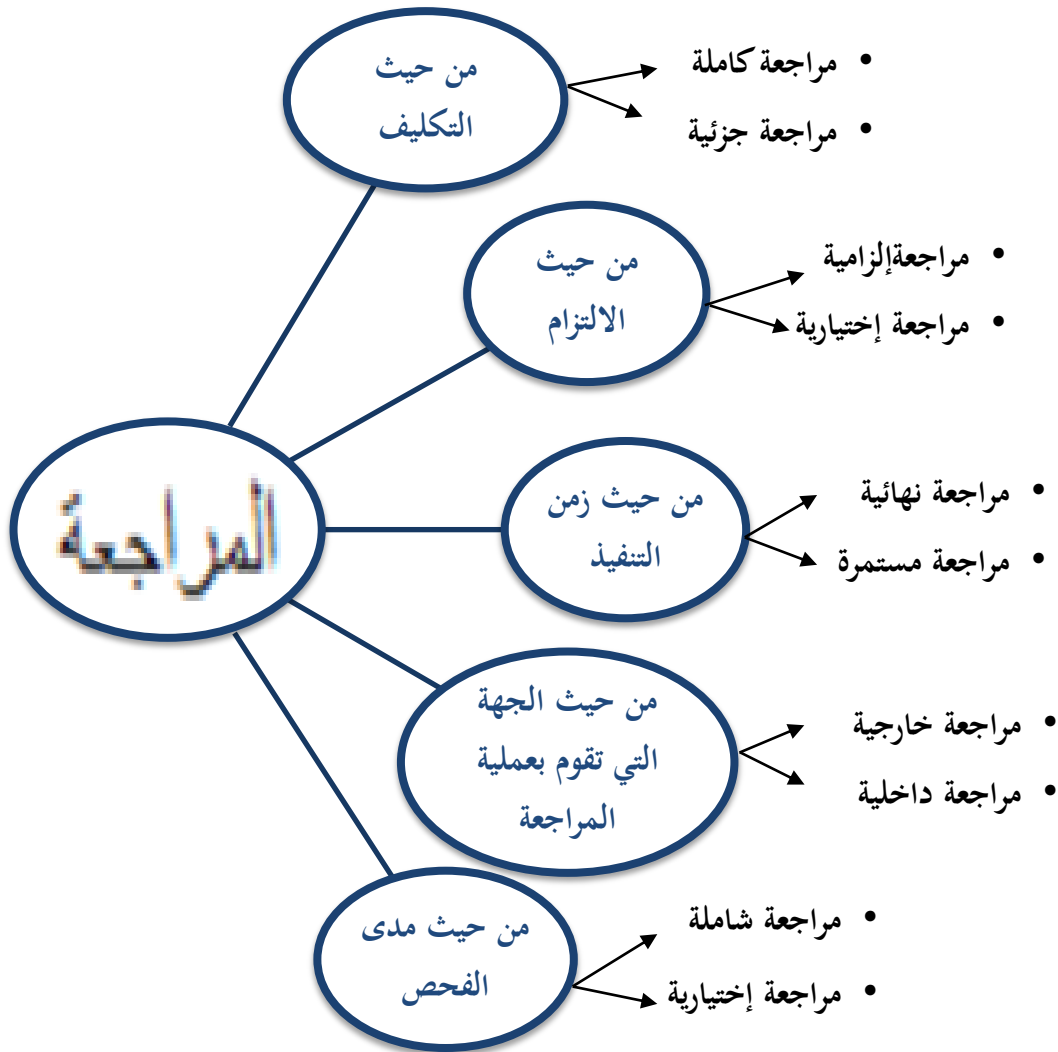
² فاتح سردوك، مرجع سابق ذكره، ص: 53.

³ وليم طوماس وامرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حجاج وكمال الدين سعد، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر، 1998، ص: 53.

مراجعة من حيث التكاليف بها فتختلف باختلاف المهمة التي يكلف بها المراجع فتتقسم إلى نوعين مراجع كاملة ومراجع جزئية، أو مراجعة من حيث الإلزام وتنقسم إلى مراجعة إلى إلزامية ومراجعة اختيارية، أو مراجعة من حيث زمن تنفيذها وهي نوعين، مراجعة نهائية ومراجعة مستمرة، وهناك نوع آخر وهو مراجعة من حيث الجهة التي تقوم بها فهناك جهتين تقوم بماتة العملية مراجعة تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة وهي مراجعة خارجية ومراجعة تتم من داخل المؤسسة وتسمى مراجعة داخلية أما النوع الأخير فهي من حيث مدى الفحص فهي تنقسم إلى مراجعة شاملة ومراجعة اختيارية¹.

ونوضح هذه الأنواع والتقسيمات في الشكل الموالي:

شكل رقم (00-02): تقسيمات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة



المصدر: محمد أبو العلاء الطحان وآخرون، أساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1990، ص:10.

¹ <http://sqarra.wordpress.com/auditt4/> Consulté le:12/02/2014

وتوجد تقسيمات أخرى حديثة وهذا نتيجة للتطور الذي شهدته المراجعة.

الفرع الأول: الأنواع الحديثة للمراجعة

وتتمثل الأنواع الحديثة للمراجعة في:

I. المراجعة المالية:

تعتبر المحاسبة تقنية إعلامية تعتمد إليها المؤسسة بالإضافة إلى أهداف أخرى للمحاسبة من أجل الحصول على معلومات مالية تكون في شكل قوائم مالية حول نشاطها.

وانطلاقاً من هذه القوائم المالية يقوم المراجع بالاعتماد على أدلة وقوانين لإثبات يدعم بها رأيه حول المصادقة على نوعية القوائم المالية وإبداء رأيه حولها، إذ يطلع المراجع في عمله هذا على جل المستندات المبررة كما ينبغي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع الدراسة الذي هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، وأنه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سلامته وبالتالي سلامة النظام المحاسبي والحكم على مجموعة العمليات المسجل ورغم أنه اكتفى بدراسة مقررات العينة فقط.

إن المؤسسة الإقتصادية كانت تقدم معلومات مالية حول نشاطاتها مما أدى إلى كون المراجعة كفحص انتقادي للمعلومات المحاسبية البحتة، وترك في الأذهان إلى اليوم أن كلمة المراجعة تعني مراجعة مالية خارجية للحسابات يقوم بها خبير أو محافظ حسابات مستقل.¹

II. مراجعة العمليات:

يهتم هذا النوع من المراجعة بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، ويدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويقوم بتزويد متخذ القرارات، عبر مستويات الهرم التنظيمي المختلفة، باقتراحات وتحليل قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها نظام معقد مفتوح على محيط مسيطر متقلب وأعقد منه، ويختلف هذا النوع من المراجعة عن المراجعة المالية أنه يتعدى الناحية المالية ويتعمق في كل ما يدرسه ومراجعة العمليات هي عبارة عن مراجعة أداء المؤسسة من أجل الوصول إلى التحقيق الفعلي للأهداف الموضوعية.²

¹ http://alghailiauditor.blogspot.com/2010/05/blog-post_5838.html Consulté le:13/02/2014

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص:3.

III. المراجعة الجبائية:

المراجعة الجبائية هي معاينة صحة الحالات الجبائية للمؤسسة والنظر في إمكانية تنويع طرق التسيير العقلاني للمؤسسة بالرجوع إلى النصوص القانونية التي تنعت أقل جباية مفروضة على المؤسسة حيث يمكن أن نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة الجبائية وهما:

- مراجعة تقوم بها مصلحة الضرائب وتعمل على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة.
- مراجعة تقوم بها المؤسسة لذاها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، إذ تكلف بها إما جهة داخلية والمتمثلة في خلية المراجعة الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي، وإما جهة خارجية (مراجع حسابات) بغرض تسيير المخطط الجبائي.¹

IV. المراجعة لغرض معين:

حيث يكون هذا النوع بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة تستهدفها عملية المراجعة، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبق مراجعتها بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال مثلاً مراجعة السجلات والدفاتر بهدف اكتشاف غش ما، وانحراف معين... إلخ.²

وتجدر الإشارة إلى أن هناك أنواع أخرى للمراجعة وهي:

الفرع الثاني: أنواع المراجعات الأخرى

I. المراجعة الآلية:

وهي المراجعة التي تتم بواسطة الحاسوب ويستطيع المراجع من خلالها التأكد من مدى كفاية استخدام الحاسوب ومساهمته في حماية أصول المؤسسة وتأكيد سلامة بياناتها وفعالية إنجاز أهدافها، كفاءة استخدام مواردها ويجب على المراجع أن يكون على دراية كافية بالأنظمة والأجهزة المستخدمة في معالجة البيانات المحاسبية ألياً

¹ نجاة حاجي، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، ص:8.

² سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص:13.

II. المراجعة الإجتماعية:

هذه المراجعة تهدف إلى تحديد دور المراجع في تقييم مدى الأثر الذي تخلفه المؤسسة محل المراجعة في المجتمع المحيط بها وهل يوجد أضرار تسببت المؤسسة في حدوثها أم لا، أم هل هناك منافع أسهمت هذه المنشأة في إيجادها وتوفيره للمجتمع المحيط بها.¹

III. المراجعة الاستراتيجية:

ویدرس هذا النوع الاستراتيجي المتبعة من طرف المؤسسة والتغيرات المتبعة من طرف المؤسسة والتغيرات التي يجب إدخالها فيها لمواجهة تعقيدات المحيط من أجل التطور أو لاستمراره.²

IV. مراجعة الجودة:

هي عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة معينة لیتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاط تم إنجازها بصفة فعالة.³

V. المراجعة البيئية:

هي عبارة عن مراجعة تأثيرات نشاط المؤسسة على البيئة بحيث عرفت لجنة الاتحاد الأوروبي، هي عملية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها، وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة.⁴

¹ <http://sqarra.wordpress.com/auditk5> Consulté le:15/02/2014

² سمية قحموش، مرجع سابق ذكره، ص:13

³ صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية - دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي - ، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012 ، ص:27.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ذكره، ص:322

المبحث الثاني : مفاهيم أساسية حول الجباية

تعددت المفاهيم المحددة للضريبة واختلفت الأسس والقواعد التي تركز عليها وكذا تنوع وظائفها وفي هذا المبحث سنقوم باستعراض بعض المفاهيم المتعلقة بالضريبة وكذا تطورها التاريخي بالإضافة إلى مبادئها أنواعها وأهدافها .

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وتطورها

في هذا المطلب نحاول استعراض بعض المفاهيم المتعلقة بالضريبة وبعد ذل الانتقال إلى المراحل التاريخية لتطور الضريبة .

الفرع الأول: مفهوم الضريبة

هناك عدة تعريفات للضريبة من بينها:

- الضريبة هي اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة.¹
- كما عرفت بأنها " فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبراً من الأفراد بصورة نهائية، مساهمة منهم في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة .²
- كما عرفها الأستاذ Gaston Geze بأنها " أداء نقدي تفرضه السلطة على الدولة على الأفراد بطريقة نهائية بدون مقابل قصد تغطية الأعباء العامة.³
- كما عرفت بأنها " كل اقتطاع أو منفعة أياً كان شكلها تحصل عليها القوة العمومية بغية إشراك المواطنين في تحمل الأعباء العامة من جهة، بغية تحقيق أهداف سياستها الاجتماعية والاقتصادية من جهة أخرى .⁴

ومن التعريفات السابقة نستنتج أن الضريبة تتميز بالخصائص التالية :

I. الضريبة اقتطاع نقدي:

ويعني ذلك أن قيمتها تنتقل انتقالاتاً نهائياً من المكلف إلى الدولة، وكانت قديماً تجب عينا، إما في شكل تسليم الأشياء أو جزء من المحصول ثم حلت محلها الضرائب النقدية حين عرفت النقود، حيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلاءم والاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة.⁵

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص:8.

² نصيرة بوعون يحيوي، الضرائب الوطنية والدولية، الصفحات الزرق، الجزائر، 2010، ص:11.

³ نصر رحال و مصطفى عوادي، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، طبعة 2010-2011، مكتبة بن موسى، الجزائر، 2011، ص:5.

⁴ نفس المرجع السابق، ص: 6.

⁵ محمد هو ومنور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص:7.

II. الضريبة تفرض جبرا:

تنفرد الدولة بوضع نظام قانوني للضريبة عن طريق تحديد وعائها وسعرها، والمكلف بأدائها وكيفية تحصيلها دون أن يكون هناك اتفاق مسبق بين الدولة والممولين وهو ما يميز الضريبة كما يدفعه الفرد من ثمن لقاء حصوله على سلعة أو خدمة¹.

III. الضريبة تدفع بصفة نهائية:

تفرض الضريبة وتحمي من المكلف بصورة نهائية لا عودة عنها، خصوصا أنها ليست قرضا يرد ويسدد مع حلول أجله، ولو كانت الضريبة بصورة مؤقتة لكان في ذلك سببا من أسباب الاختلال العام².

IV. الضريبة فريضة بدون مقابل:

تدفع الضريبة دون مقابل أو منفعة خاصة، فالمكلف يقوم بأدائها على أساس مساهمته في المجتمع، باعتباره عضوا في الجماعة وليس باعتباره ممولا للضرائب وعلى هذا فإنه يبدو منطقيا أن يساهم في تغطية أعباء الدولة التي تحمي الجماعة وتشرف عليهم³.

V. الضريبة تساهم في تحقيق النفع العام:

تعتمد في مفهومها على التقليديين في تغطية النفقات العامة والتي كانت تختصر في النفقات الإدارية العامة ونفقات الأمن والدفاع، أما كتاب الدولة المعاصرون فيرون أن الدفع هو أيضا القدرة على التحكم في تسيير وتوجيه السياسة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع⁴.

VI. الضريبة تفرض تعبير سياسة الدولة الداخلية:

تأتي هذه الخاصية نتيجة الخاصية السابقة، فهي أداة تدخلية توظفها الدولة في خدمة الأغراض الاقتصادية والاجتماعية والصحية والتربوية، وذلك استجابة من الدولة لدورها المرصود في التدخل والعناية والإئناء وتحقيق النفع العام والرفاهية العامة⁵.

الفرع الثاني: مراحل تطور الضريبة

مرت الضريبة بعدة مراحل يمكن حصرها في ما يلي:

¹ منصور بن إعمارة، الضرائب على الدخل الإجمالي IRG، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص:18.

² نصيرة بوعون بجاوي، مرجع سابق ذكره، ص:13.

³ محمد حمو ومنور أوسرير، مرجع سابق ذكره، ص:8.

⁴ منصور بن إعمارة، مرجع سابق ذكره، ص:19.

⁵ نصيرة بوعون بجاوي، مرجع سابق ذكره، ص:13.

I. المرحلة التقليدية البدائية :

هي مرحلة ما قبل نشوء الدولة بتنظيماتها المعروفة والتي كانت ممثلة في القبيلة أو العشيرة، وكان الاعتماد على ما يعطيه افراد هذا المجتمع لقائدهم طوعية واختيار نقداً، أو عيناً ما يساعد على تحسين هذا التنظيم.

II. المرحلة التقليدية المتطورة :

أطلق عليها بالتقليدية المتطورة لأنها تشمل على تنظيمات أكثر تطوراً من سابقتها كنظام سياسي، حيث الدولة هي الأساس في هذا المجال وليست القبيلة او العشيرة .

في هذه المرحلة فُرضت الضرائب الحيادية المباشرة مثل الضرائب على الأراضي، والمواشي والرؤوس، والانتاج الزراعي في البلد... إلخ، وعليه فإن الهدف من فرض الضرائب في هذه المرحلة هو الحصول على موارد مالية بمعنى حيادية الضرائب

III. المرحلة التالية لظهور الدولة:

مع قيام العلاقات الاقتصادية بين الدول لجأت هذه الأخيرة للتخفيف من العبء على مواطنيها من الضرائب المباشرة التي تم فرضها في مرحلة سابقة إلى فرض ضرائب غير مباشرة لها علاقة بتجارها الخارجية ففرضت ضرائب على صادراتها ووارداتها

IV. مرحلة تدخل الدولة لتحقيق الرفاهية :

إن حياد الضريبة وإن قد ساد نظرياً لفترة طويلة من الزمن، إلا انه من الناحية العملية لا يمكن تحقيقه، فلكل ضريبة آثارها الإقتصادية والاجتماعية والسياسية أرادت الدولة ذلك أو لم تُرد.

فللضريبة أثرها على توزيع الدخل والثروات وعلى سلوك المستهلكين والمنتجين وعلى تسجيع رؤوس الأموال الأجنبية، او إحجامها (الاستثمار الأجنبي).

ولذلك أصبحت تستخدم الضرائب لا لكونها مورد من الموارد المالية فقط وإنما لتحقيق ما نصبو إليه من اهداف، وقد ظهرت هذه المرحلة بعد ظهور المشروعات الكبيرة التي أدت إلى ظهور تطورات إقتصادية واجتماعية وسياسية، مما أدى إلى اللجوء إلى الضرائب المباشرة بشكل اوسع والتقليل ما امكن من الاعتماد على الضرائب غير المباشرة¹.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق ذكره، ص ص: 6-7.

المطلب الثاني: مبادئ الضريبة وأنواعها.

سنتطرق في هذا المطلب إلى مبادئ الضريبة والأسس التي تلتزم بها عند التنظيم الفني للضريبة وكذا تصنيفات وأنواع الضريبة.

الفرع الأول: مبادئ الضريبة.

والمقصود هنا بمبادئ الضريبة القواعد الأساسية المستحسن أن يسترشد بها المشرع المالي وهدف هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة الممولين وفي ما يلي بعض المبادئ المهمة للضريبة.

I. مبدأ العدالة:

ليكون النظام الضريبي جيداً و مقبولاً لابد ان يتسم بالعدالة، بحيث تفرض الضريبة حسب مقدرة الشخص، فالأفراد المتساوون في الدخول يدفعون نفس القدر من الضريبة وكلما زاد الدخل تزداد الضريبة.

ان تحقيق قاعدة العدالة يستند إلى اعتبارات متعددة تهدف إلى المساواة بين الأفراد دون تمييز بالصفة الشخصية، وإنما يؤخذ بعين الاعتبار وضع المكلف الاجتماعي، إذاً فالعدالة هي المعاملة المتساوية للأفراد المتشابهين في ظروفهم عند فرض الضرائب، مما يعني وجود المساواة بين الأفراد المختلفة ظروفهم¹.

II. مبدأ اليقين:

إن مضمون قاعدة اليقين هو ان تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها (وعائها، سعرها) وميعاد الوفاء بها².

III. مبدأ الملائمة في التحصيل:

ويقصد بها أن تكون أحكام الضريبة في مواعيد دفعها وأسلوب جبايتها تناسب احوال المكلف بحيث انه لا يشعر بثقل عبئها عليه³.

IV. مبدأ الاقتصاد في النفقة:

يقضي هذا المبدأ بأن تكون نفقات تحصيل الضرائب قليلة قدر الإمكان بعيدة عن الإسراف بحيث يتحقق الفرق بين ما يدفعه المكلفون بالضريبة وما يصل إلى خزانة الدولة يكون أقل مما يمكن إلا ان التنظيم الفني

¹ أيمن راشد صادق حماد، الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2004، ص:58.

² حميد بوزيدة، مرجع سابق ذكره، ص:10.

³ سمر عبد الرحمن محمد الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر الاسلامي دراسة تحليلية مقارنة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2004، ص:17.

للضريبة يتطلب عدة عمليات، انطلاقاً من تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة إلى عملية المراقبة، وتتطلب هذه العمليات جهازاً إدارياً ضخماً، ويتوسعه يخشى زيادة التكاليف الخاصة بالتحصيل وانخفاض الحصيلة الضريبية¹.

وهناك مبادئ أخرى تعتبر حديثة وهي²:

VI. مبدأ المرونة:

ويقصد بمبدأها أن يتمكن النظام الضريبي من أن يتكيف بسهولة مع تغير الظروف الاقتصادية فتزيد الحصيلة في فترات الراج وتتنخفض في فترات الكساد.

VII. مبدأ الثبات:

يقصد بها أن لا تتغير حصيلة الضرائب تبعاً للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، خصوصاً في أوقات الكساد، وذلك أن الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والانتاج بينما نجد أن حصيلة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها المتزايدة.

الفرع الثاني: أنواع الضريبة.

هناك تقسيمات عديدة للضرائب باختلاف وجهات النظر فتم تقسيمها إلى ضرائب على الأموال وضرائب على الأشخاص وفقاً للمادة الخاضعة للضريبة هو تقسيم غير معمول به في عصرنا كون الضريبة على الأشخاص أصبحت غير واردة بالإضافة إلى ذلك يمكن تقسيم الضرائب إلى ضرائب متعددة وضرائب وحيدة تبعاً لتحديد الوعاء الضريبي وهناك أيضاً تقسيم آخر يتبع الوقائع المنشأة للضرائب كتملك رأس مال، تحقيق الدخل الاستهلاك والانتاج.

أما التقسيم المتعارف عليه في وقتنا الحالي هو تقسيم الضرائب المباشرة وغير مباشرة³.

I. الضرائب المباشرة:

هي الضرائب التي تفرض على قيمة ما يحققه المكلف وما يملكه من عناصر رأس المال ويتحملها الممول ولا يستطيع نقل عبء هذه الضريبة إلى غيره وهي نوعان :

¹ سمير بن عمور، إشكال إحلال الجباية العادية محل الجباية البرولية لتمويل ميزانية الدولة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب البليدة، 2006، ص: 40.

² نصيرة بوعون يحيوي، مرجع سابق ذكره، ص: 13.

³ نصر رحال ومصطفى عوادي، مرجع سابق ذكره، ص: 6.

■ الضريبة على الدخل :

وتقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية سواء كانت شهراً أو سنة وقد تكون نوعية او عامة

■ الضريبة على رأس المال:

تفرض على رأس المال وعلى الثروة التي يمتلكها الفرد¹.

وللضرائب المباشرة مميزات وعيوب نستخلصها في الجدول الموالي:

جدول رقم: (00-03) يوضح مزايا وعيوب الضرائب المباشرة

مزايا الضرائب المباشرة	عيوب الضرائب المباشرة
حصيلتها ثابتة نسبياً لأنها تفرض على عناصر نسبياً أي الثبات النسبي للوعاء الذي تفرض عليه	يؤدي وضوحها إلى إشعار الفرد بعبئها وتجعله يقف وجهاً لوجه أمام الخزينة مما يحمله عند ارتفاع سعرها محاولة التهرب منها
انخفاض نفقات تحصيلها، لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقاً لدى الإدارة	تأخر ورود حصيلتها إلى الخزينة العامة لأنها تفرض على أساس سنوي
أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على الدخل أو رأس المال وتعتمد على التصاعدية بالشرائح، وكونها تراعي الاعتبارات والظروف الشخصية للمول تبعاً لدخله و أعبائه وديونه	لا تصيب جميع المكلفين ولا تنطلق من فكرة العمومية أحياناً للاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية... إلخ
تعتبر أكثر إشعاراً للأفراد في مساهمتهم في تحمل الأعباء الضريبية للدولة بسبب دفعها من قبل المكلفين في شكل اقتطاع جزء من دخولهم وهذا ما يحفزهم على الاشتراك في النشاط السياسي للدولة ومراقبة الحكومة في إنفاقها للنفقات العامة	تتطلب إدارة ضريبية على من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي

المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص:23.

¹ نصيرة بوعون بجايوي، مرجع سابق ذكره، ص:13.

II. الضرائب غير مباشرة:

وهي ضرائب ورسوم تفرض بصورة غير مباشرة على الأفراد نتيجة الاستهلاك اليومي للمواد والسلع والخدمات وهي التي لا يدفع فيها الممول الضرائب بنفسه ولكن عن طرق الوسيط ولا يحق له الطعن فيه وتنقسم إلى قسمين:

■ الضرائب على الاستهلاك:

وتفرض هذه الضريبة أولاً على الاستهلاك لنوع معين من البضائع المحددة وتسمى "بالضرائب الخاصة على استهلاك بعض البضائع"، كالضرائب الجمركية، وغالباً ما تركز على البضائع الداخلية (المستوردة) وذلك بأسعار متفاوتة باختلاف النظام الضريبي.

أما النوع الثاني يسمى "بالضرائب العامة على استهلاك بعض البضائع" بالضريبة العامة على الإنفاق، وهي تسري على كل أنواع الإنفاقات التي يقوم بها الفرد، وهو بصدد استخدام دخله بهدف الاستهلاك وتأخذ هذه الضريبة عدة صور منها:

- ❖ الضريبة على رقم الأعمال؛
- ❖ الضريبة على القيمة المضافة للبضاعة؛
- ❖ الضريبة على الانتاج والاستهلاك.

■ الضرائب على التداول:

تفرض على واقعة انتقال حقوق الثروات وتداولها وغيرها من التصرفات القانونية التي تكون الاموال محلاً لها كقيام الفرد بشراء العقارات أو التصرف بأموالها المنقولة وانتقال الأموال والثروة من شخص لآخر تخضع لضريبة تسمى بالضرائب على التداول¹.

ومثلما هو الحال للضرائب المباشرة، فالضرائب غير المباشرة لها مميزات وعيوب تلخص في الجدول الموالي:

¹ منصور بن إسماعيل، مرجع سابق ذكره، ص 33-34 بتصرف.

جدول رقم: (00-04) يوضح مميزات وعيوب الضرائب الغير مباشرة.

عيوب الضرائب المباشرة	مزايا الضرائب المباشرة
لا تميز بين الممولين تبعاً لظروفهم الشخصية، فالجميع يقف أمام قدم المساواة في دفعها دون مراعاة لمرتفع الدخل عن منخفضه	عدم شعور المكلف بعبئها لأنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة عند شرائها وبالتالي فلا يتهرب منها
تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع والتصرفات التي تُفرض الضريبة على أساسها والعمل على منع التهرب منها	تشكل إيراد دورياً ومستمر على مدار السنة للخرينة العامة
عيوبها في مرونتها، لا سيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها	تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية كاستعمالها في الحد من إستهلاك بعض السلع الضارة بالصحة العمومية أو لحماية الصناعات الناشئة
	مرونة حصيلتها، بحيث أنها تتغير بطريقة مباشرة وسريعة تبعاً للحالة الإقتصادية، فتزداد في فترة الرخاء

المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص:24.

المطلب الثالث: أهداف الضريبة

تفرض الدولة النظام الجبائي بموجب قوانين وذلك من اجل تغطية أعبائها ونفقاتها في جميع الميادين الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والمالية ويظهر ذلك من خلال الاهداف التي ترمي إلى تحقيقها والمتمثلة في:

الفرع الأول: الأهداف المالية

للأهداف المالية دور كبير في تحقيق أهداف الدولة حيث تسيطر على جميع العمليات المالية من خلال الضرائب وذلك لتحقيق توازن الميزانية وتغطية النفقات العمومية كما تسعى إلى القضاء على اختلالات عجز الميزانية.

فالضريبة يجب أن تؤدي دورها الكامل في تغطية النفقات العامة باعتبارها من أفضل وسائل التمويل ومبرر استعمال الضريبة كوسيلة مالية يرجع إلى كونها :

- تساعد في تغطية نفقات الهياكل القاعدية بحيث أنها تسخر الموارد التي تحصلها الضريبة لخدمة وتنمية الهياكل القاعدية الضخمة التي يتهرب الأفراد في الإعلان عن القيام بها لأنها إما عديمة أو ضئيلة الأرباح غير أن الدولة تقوم بها لأن في ذلك دعم لسياسة التنمية .
- إصلاح ومعالجة الانتاج حيث أنه يجب على الدول النامية أن تحقق فائض من الإيرادات الضريبية لضمان تغطية نفقات التجهيز وهذا كله لتضمن للمجتمع توفير المواد الغذائية والصناعية¹.

الفرع الثاني: الأهداف الاقتصادية

تعتبر الضريبة أداة للتدخل في يد السلطة العمومية، تستعملها للتأثير على النشاط الاقتصادي قصد تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في :

- **تحقيق النمو الاقتصادي:** وهي من بين أهم الأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها، حيث تقوم الضريبة بدور المحرك لإنعاش النمو الاقتصادي من خلال تخفيف العبء الضريبي المفروض على المكلفين بالضريبة في صورة الإعفاء الضريبي أو التخفيف الضريبي، الذي يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح لدى الافراد والمستثمرين؛
- **محاربة الضغط التضخمي والمحافظة على قيمة النقد الوطني:** يرجع التضخم إلى زيادة المعروض النقدي على المعروض السلعي، فترتفع الأسعار وتدهور قيمة النقد الوطني، ومحاربة هذه الظاهرة تقوم الدولة بزيادة حجم الضرائب فينخفض دخل الأفراد مما يؤدي إلى تخفيض الطلب كلي وتخفيض حدة التضخم؛
- **تحقيق التوازن القطاعي والجهوي للاستثمار:** وتستعمل الدولة الضريبة كأداة لتحقيق التوازن القطاعي للاستثمار، وذلك عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية، قصد توجيه عناصر الانتاج نحو القطاعات غير المرغوب فيها².

الفرع الثالث: الأهداف الاجتماعية

الضريبة تسعى أيضاً لتحقيق أهداف اجتماعية، وذلك بواسطة استخدامها في إعادة توزيع الدخل الوطني، أو الحد من رواج المنتجات الغير نافعة وتشجيع السلع الاستهلاكية الأخرى ومواجهة الآثار الناجمة عن البطالة، ولهذا فإن الضريبة تلعب دوراً هاماً في تقليص الهوة الموجودة بين الأفراد من حيث الدخل والثروة³.

¹ منصور بن إسماعيل، مرجع سابق ذكره، ص: 22.

² سمير بن عمور، مرجع سابق ذكره، ص: 42.

³ نصر رحال ومصطفى عوادي، مرجع سابق ذكره، ص: 13.

الفرع الرابع: الأهداف السياسية

تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية لحساب طبقة على طبقة أخرى، أو تسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها ذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات أو حتى الإعفاء منها أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها وتمثل هذه الأهداف :

■ وضع الاستراتيجية الرئيسية لكافة شؤون المجتمع الخارجية وفي إطارها يتم رسم السياسات الضريبية والتخطيط لها وتنفيذها على النحو الذي يكفل تحقيق أهداف الاستراتيجية ؛

تنمية الوعي العام لدى أفراد المجتمع للوفاء بالضريبة عن إيمان واقتناع بوظائفها السياسية، الاقتصادية، الإجتماعية والمالية¹.

¹ نصيرة بوعون بجاوي، مرجع سابق ذكره، ص:13.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل التمهيدي الذي تناولنا فيه عموميات حول المراجعة والجباية وأهم ما ذكر فيه:

- أن المراجعة هي عملية فحص الحسابات والقوائم المالية بهدف التحقق من تطبيق المبادئ والاجراءات المحاسبية بطريقة سليمة بغرض إعداد تقرير يتضمن رأيه الفني؛
- الهدف من إعداد التقرير هو توصيل النتائج ورأي المراجع إلى مستخدمي القوائم المالية والأطراف ذات العلاقة سواء داخل أو خارج المؤسسة والمحافظة على مصالحهم؛
- تختلف نوع المراجعة حسب الموضوع الذي تقوم بمراجعته، فمثلا المراجعة المحاسبية تهتم بالجانب المحاسبي وتراجع القوائم المالية ، ومراجعة العمليات تهدف إلى مراجعة الناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، أما المراجعة الجبائية وهي التي تهتم بالجانب الجبائي ومعاينة صحة الحالات الجبائية للمؤسسة، وهناك أنواع عديدة للمراجعة؛
- المراجعة الجبائية نوعان، مراجعة جبائية تقوم بها إدارة الضرائب، ومراجعة تقوم بها المؤسسة لذاتها من اجل التسيير الجبائي الخاص بها؛
- الضريبة هي اقتطاع نقدي نهائي وإلزامي دون مقابل بغض تحقيق أهداف السياسة العامة؛
- الضريبة تمثل المصدر الرئيسي لتمويل الخزينة العمومية فهي إيراد حقيقي للدولة ؛
- الضريبة تمثل إلتزام على عاتق المؤسسة وبالتالي يتطلب من المسير الإمام بالتشريعات الجبائية،
- الإلتزام بالضريبة قد يعرض المؤسسة إلى مخاطر جبائية عديدة، وبالتالي تحاول المؤسسة تجنب العوائق والأخطار التي تعرقل تطورها قدر الإمكان لذا يتوجب عليها تسيير الجانب الجبائي بشكل جيد.

□ الفصل الأول

النسيير الجبائي في

المؤسسة الإقنصادية]

تمهيد:

شهد علم التسيير تطورات وتحولات كبيرة وتعددت فروعه ومن بين أحد هاته الفروع التسيير الجبائي الذي يعتبر تلاهما بين السلوك القانوني والجبائي وعلم التسيير .

ونعني به التحكم في تسيير المتغير الجبائي بشكل يحقق القيمة للمؤسسة من ناحية، واهمية العنصر الجبائي الذي يعتبر تكلفة ومخطر وفرصة يتطلب تسييرها من ناحية أخرى، وعدم الاهتمام بهذا العنصر قد يجر على المؤسسة تكاليف إضافية وبالتالي يتحتم على المؤسسة ضرورة وجود تسيير جبائي فعال قصد تجنب هاته التكاليف والمخاطر .

وستتناول في هذا الفصل التسيير الجبائي، ضرورته، مميزاته أهدافه ومن ثم إلى العبء الجبائي على المؤسسة وبعض الضرائب والرسوم المطبقة في الجزائر وبعد ذلك الالتزامات التصريحية للمؤسسة وقد ينتج عن هاته التصريحات أخطار جبائية وهو ما سنحاول التركيز عليه وذلك بتوضيح ماهية الخطر الجبائي والتكاليف المتعلقة بالخطر الجبائي وفي الأخير كيفية إيصال المؤسسة إلى بر الأمن الجبائي.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التسيير الجبائي

يعتبر التسيير اليوم ممارسة جذرية في المؤسسات بمختلف وظائفه وعملياته ومستوياته التنظيمية ليصنع تفوقها التنافسي ويضمن ديمومتها، وعلى قدر سرعة التحولات التي يشهدها كل من المحيط والمؤسسة على حد سواء ازدادت أهميته ليكون الأساس لضمان الاستمرارية ، وفيما يلي سنحاول توضيح مفهوم التسيير الجبائي الذي يعتبر أحد عمليات التسيير، وكذا أهميته، أهدافه، حدوده .

المطلب الأول : مفهوم التسيير الجبائي ، ضرورته

يجب على مسير المؤسسة أن يسيرها كأب أسرة مثالي، حذر وعلى دراية بالقوانين والقواعد المحاسبية كما عليه تسيير الجباية لصالحه والنظام الجبائي الجزائري يرتكز على التصريح الشخصي للمكلف بالضريبة إذن توجد ثقة قبلية فيما هو مصرح به ويعطي أيضا اختيار بين عدة حلول ستتجهج في تسيير المؤسسة كما يجب على المسير أن يكون يقظا وألا يتعدى الحدود التي توصله إلى حالات التعسف إما بعملية غير عادية أو تجاوز الحقوق.

الفرع الأول: مفهوم التسيير الجبائي

التسيير الجبائي فرع من فروع التسيير المالي ويعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، ويهدف إلى تمكين المؤسسة من الاستفادة من جميع الاختيارات الجبائية ، وتجنب التكاليف الجبائية الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والاختيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة، وبالتالي هو وسيلة لترشيد القرار¹.

لذا فالتسيير الجبائي يقصد به مدى النجاعة الجبائية للمؤسسة في قراراتها وهذا ما يوضحه (M.COZIAN) "الجباية ما هي إلا لعبة لخيارات وبعض المكلفين أصبحوا أسياد الموقف لأنهم بكل سهولة يطبقون التسيير الجبائي"².

وحسب كريستين كوليت (CHERSTINE COLLETTE) فإن " تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة إلزام قانوني للمؤسسة، يمكن ان تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيراً فعالاً في استراتيجياتها، إذ بدلا من السلبية تجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها "³.

¹ زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15 أبريل 2009، ص:2.

² صالح حيداتو، مرجع سابق ذكره، ص: 88 .

³ محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات - حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري- ، مذكرة ماجستير غير منشورة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2003، ص:3.

كما يعرف التسيير الجبائي بأنه "الاختيار من بين الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بالاعتبار¹ :

- النصوص التشريعية الجبائية ؛
- خصوصيات كل مؤسسة ؛
- درجة المخاطر الجبائي.

و من التعريفات السابقة نستنتج ما يلي² :

➤ يعتبر التسيير الجبائي ممارسة قانونية مادامت المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار التشريع الجبائي وتسدد كافة الالتزامات التي المفروضة عليها من قبل هذا الأخير؛ وهذه النقطة الأساسية للتفريق بين التسيير الجبائي والتهرب والغش الجبائي ؛

➤ حتى نقول أنه هناك تسيير جبائي يجب التأكد من وجود خيارات جبائية متاحة امام المؤسسة وتعددتها يعتبر عنصر أساسي في عملية إتخاذ القرار فوجود هاته الخيارات من عدمها هو الفيصل في إمكانية الحديث عن وجود تسيير جبائي .

➤ يختلف التسيير الجبائي من مؤسسة لأخرى وهذا نظراً للظروف التي تعيشها كل مؤسسة .

➤ يتزايد الخطر الجبائي عند انتقال المؤسسة من مجرد التطبيق البسيط للقواعد والالتزامات الجبائية إلى وضع تريد فيه تسيير الجبائية لخدمة أهدافها.

الفرع الثاني: ضرورة التسيير الجبائي

ظلت المحاسبة لمدة طويلة لا تستعمل إلا من أجل غايات جبائية فالقواعد الضريبية كان لها تأثير كبير على المعايير المحاسبية وكبقية القوانين فلقد اتخذ القانون المحاسبي في الظهور والتطور.

ولكن رغم هذا التطور الذي حدث للقانون المحاسبي فقد ظلت الضريبة متعلقة به، باعتباره أداة لتسيير المؤسسات وأصبحت النتيجة المحاسبية تعد من منظور الحصول على النتيجة الجبائية³.

ولقد شهدت العقود الأخيرة ظهور فكرة تخصص الخدمات في المؤسسات بشتى أنواعها حيث أصبحت تسند الأعمال متعلقة بالجباية إلى أشخاص متخصصين في الجباية .

¹ Jacques DUHEM et Michel JAMME, **Audit et gestion fiscale de l'entreprise**, Editions EFE, Paris, 1996, Page:10.

² محمد عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

³ صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2012، ص: 7.

إن ضرورة التسيير الجبائي الجيد هو واجب على كل مؤسسة، فتسيير الجباية هو الاختيار ما بين الخيارات الجبائية المعروضة على المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار المعالم المتغيرة التالية¹:

- النصوص الجبائية والمتمثلة في قوانين المالية؛
- خاصية كل مؤسسة والتي تستدعي على كل منها تحليل شروطها الخاصة للاستغلال، فمثلا: مدة الإهلاك والتي تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب النشاط اليومي؛
- يجب توضيح مفهوم الخطر الجبائي لإزالة الغموض والخلط بين المفاهيم ، أي بين تسيير الخطر الجبائي ومفهوم التهرب الجبائي.

"إن تسيير الخطر الجبائي يمثل المرحلة الأولى لكل تسيير جبائي للمؤسسة، فالهدف هو السماح للمؤسسة بتحقيق مستوى كاف من الأمن الضريبي".

إن إمساك خطر جبائي لا يشكل الانتهاك الحر لنصوص القانون، ولكن على العكس من ذلك استعمال واقع القانون الجبائي لصالح المؤسسة إضافة إلى أن المؤسسة تفضل وضعية خاصة بها.

إن ضرورة التسيير الجيد لجباية المؤسسة يقتضي أن يكون منفذا في الوقت المناسب ويمكن أن يكون ذلك في مختلف المؤسسات:

تسيير آني أو فوري، تسيير قصير المدى، تسيير على المدى الطويل، مما يستدعي معرفة التعجيل أو التأخير لخيار جبائي وذلك من منظور الحصول على أقصى ربح، ويمكن أيضا في عدة حالات أن يكون مفيدا في تأجيل استنزال العجز أو التخلي عن ربح بتطبيق النظام المشجع على ربح ضريبي أكثر أهمية في المدى المتوسط².

المطلب الثاني: التسيير الجبائي أسسه، مبادئه، وحدوده

وستتطرق في هذا المطلب إلى أسس التسيير الجبائي والمبادئ التي يركز عليها والحدود التي يشترط عدم تجاوزها من طرف المسير الجبائي والتي أقرها المشرع.

الفرع الأول: أسس التسيير الجبائي

يستند التسيير الجبائي على الأسس التالية:

¹ نبيلة هبته ، تسيير الخيارات الجبائية في المؤسسات الجزائرية حالة مؤسسة نפטال حاسي مسعود، مذكرة ماستر غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، ص:43.

² سعد داسر وعبد الحق عبدلي، المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنهاية الدراسة لنيل الشهادات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب القليعة، الجزائر، 2005، ص:16.

- ◀ على مبدأ متعارف عليه ومحل إجماع يتمثل في أحقية المكلف بالضريبة في اختيار الوضعية الجبائية الأفضل من خلال مبدأ "حرية التسيير الجبائي" ¹ ؛
- ◀ اختيار الطريقة الأقل تكلفة عن طريق استغلال نقاط الضعف أو الفراغات المتواجدة في التشريعات الجبائية حيث يعتبر التهرب في هذه الحالة ضمن الواجبات الجبائية للمسير؛
- ◀ التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى لاستعمال الجبائية فالمسيرين لهم الحق في استخدام ذكائهم للمفاضلة بين الإختيارات الجبائية الموضوعية تحت تصرف المؤسسة، بهدف اختيار طريقة الإخضاع الأقل تكلفة من وجهة النظر الجبائية في ظل الخضوع للضرائب المفروضة من قبل التشريعات؛
- ◀ يستمد التسيير الجبائي فعاليته من في توظيف سياسة التحفيز الضريبي في ترشيد قرارات المسير من خلال ارتكازه على ² :
 - أهمية الضريبة في حياة المؤسسة والتي تترجم في الحجم المالي الذي تتحمله المؤسسة، ولهذا نجد كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يتجسد دائما في حجم مالي؛
 - تبني التشريعات الجبائية لبعض الإجراءات التي توفر للمؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي مما يمكن المسير من المفاضلة بين الاختيارات الجبائية المتعددة.

الفرع الثاني: مبادئ التسيير الجبائي

وسنوضح في هذا العنصر مبادئ التسيير الجبائي وهما قطبين يتحرك بهما هذا الأخير :

- مبدأ الحرية في التسيير ؛
- مبدأ عدم التدخل في التسيير .

I. مبدأ الحرية في التسيير

يهتم المسير في المؤسسة بالسيطرة والتمكن من تقنيات التسيير لأنها ضمن أولوياته ³ ، وكذلك يقوم بالمفاضلة بين الخيارات والبدائل التي الممنوحة له من طرف القانون من خلال إدراكه للمزايا الضريبية التي يحققها هذا الاختيار وبمجرد البدء في تنفيذ هذا الاختيار فإنه يكتسب قوة قانونية تجاه إدارة الضرائب فهذا الأخير من خلال تسييره لأعماله له الحق في الاستفادة من كافة الامتيازات الضريبية الممكنة ⁴ ، وإذا تم اختيار بديل اقتصادي سيء فإنه لا يمكن لإدارة الضرائب اعتبار هذا الاختيار أنه تحايل ضريبي إلا إذا قامت بإثبات العكس وأنه قام بهذا الفعل بدافع سوء النية ⁵ .

¹ محمد عادل عياض، مرجع سابق ذكره، ص: 6.

² زواق الحواس ، مرجع سبق ذكره، ص: 2.

³ صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص: 15.

⁴ Christine COLLETTE, **Gestion fiscal des Enterprise**, Edition Ellipse, paris, 1998, page:22.

⁵ محمد عادل عياض، مرجع سابق ذكره، ص: 10.

والادارة الضريبية تقوم بفحص مدى مصداقية النتيجة الخاضعة والقواعد المحاسبية المطبقة ومراجعة مختلف الوثائق المبررة دون انتقاد او الحكم على جودة التسيير وهو العنصر الأساسي في مبدأ حرية التسيير¹.

II. مبدأ عدم التدخل في التسيير

ألزم التشريع في هذا المبدأ أن الادارة الضريبية ليس لديها حق التدخل في القرارات التي يتخذها مسير المؤسسة في الجانب التسييري الخاص بها وأن كانت تراه الادارة الضريبية هذا التدخل قد يفيد المؤسسة ويجنبها خطرا أو يؤدي إلى تخفيف التكاليف الجبائية مادامت المؤسسة تفي بجميع التزاماتها القانونية تجاه الادارة الضريبية².

وعلى سبيل المثال ذكرت المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه يمكن للمسير اللجوء إلى القرض بفوائد من أجل توسيع استثماراته وبالتالي سيتم خصم هذه الفوائد من الربح الذي سيخضع للضريبة حتى وإن كان لدى المؤسسة أموال خاصة وسيولة كافية لتمويل هذه الاستثمارات³. كما تجدر الإشارة إلى أن حرية التسيير لمسير المؤسسة تسمح بالموافقة على نوعين من الرقابة على مدى نظامية التسيير دون أن يبحث عن الفرص البديلة التي أهدرتها المؤسسة وهما:

1. محافظ الحسابات الذي يعمل من أجل الحفاظ على مكاسب ومصالح المساهمين.
2. مفتش الضرائب او المراق الجبائي يدافع عن مصالح الدولة ومكاسب الخزينة العمومية من خلال مراجعة التصريحات والوثائق المقدمة⁴.

الفرع الثالث: حدود التسيير الجبائي

قام المشرع بإعطاء الحرية للمؤسسة في التسيير الجبائي وفي المقابل كذلك قام بتحديد مجال لهذه الحرية وتتمثل في كل من⁵:

- الحدود القانونية ؛
- الحدود المالية.

¹ صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص:15.

² محمد عادل عياض، مرجع سابق ذكره، ص: 10.

³ المادة 185، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

⁴ Arnel LIGER, *la gestion des PMI: Un Mythe*, Edition LGDJ, Paris, 1998, Page: 35.

⁵ زواق الحواس، مرجع سابق ذكره، ص: 2.

I. الحدود القانونية :

منح المشرع الحرية الكاملة للمؤسسة في تسيير شؤونها تحت طائل القوانين السارية المفعول، وكل تجاوز أو عدم احترام لأحد هاته التشريعات في تسيير المؤسسة يعتبر تعسفاً قانونياً، والتعسف في استعمال الحق مصطلح لا يخص بالذكر للتشريعات الجبائية فحسب بل يتعدى ذلك إلى كافة التشريعات الأخرى¹.

وحسب المادة 41 من القانون المدني الجزائري أنه يعتبر استعمال حق تعسفاً في الحالات التالية²:

- إذا وقع بقصد الإضرار بالغير؛
- إذا كان يرمي إلى الحصول على فائدة قليلة بالنظر إلى الضرر الناشئ للغير؛
- إذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة.

ومن خلال هذه المادة نجد أن³:

- المشرع اعتمد على المعيار الشخصي أي للرجوع إلى نية وقصد الشخص مستعمل الحق كلما كان من وراء هذا القصد أو النية للضرر بالغير المقابل لهذا الشخص؛
 - أن المشرع اعتمد على معيار الموضوعية حيث أن الشخص قد يعتبر متعسفاً مع ان له مصلحة في استعمال حقه انطلاقاً من كونه الضرر أكبر من المصلحة؛
 - عدم مشروعية المصلحة كأن تكون مخالفة للنظام والآداب العامة.
- ويجب على المسير الابتعاد عن مظاهر التعسف التي تتمثل في⁴:
- العقود والتصرفات القانونية التي تنجم عنها إخفاء تحقيق أو تحويل أرباح؛
 - تشويه الطبيعة الحقيقة للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات؛
 - التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزيف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية؛
 - التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة، والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنه تمت في شكل بيع؛
 - استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي.
- ويمكن أن نميز التعسف في استعمال الحق في حالتين هما:

¹ سمية شرفي، فعالية تسيير الخطر الجبائي في الشركات البترولية الجزائرية، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013، ص: 23.

² عبد الرحمان مجوي، التعسف في استعمال الحق وعلاقته بالمسؤولية المدنية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2005، ص: 15.

³ صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص: 17.

⁴ زواق الحواس، مرجع سابق ذكره، ص: 2-3.

- إذا كان التركيب القانوني يستند على عقود ووضعيات صورية أو تدليسية تخفي الطبيعة الحقيقية للعملية؛

- أن يكون الهدف من هذا التركيب هدفا جبائيا صرفا.
يكفي أن تتوفر إحدى الميزتين حتى يتم اعتبار الإجراء تعسفيا¹

II. الحدود المالية:

حتى تحقق أي مؤسسة أهدافها يجب عليها استخدام كل ما في وسعها لاتخاذ قرارات تكون نتائجها في صالح المؤسسة وتمكنها من الوصول إلى أهدافها المسطرة وعلى سبيل المثال إتخاذ قرارات لها تأثير مباشر وواضح على نتائج المؤسسة كأسعار الحصول على العقارات أو منح القروض لأحد الفروع ... إلخ ، وتؤثر هذه القرارات بشكل سلبي على الوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة وحينئذ نصف هذه القرارات بأنها "تصرفات غير عادية في التسيير"².

التصرف غير عادي في التسيير هو ذلك الفعل الذي يكون ضد مصالح المؤسسة والذي لا يقدم أي مقابل (مباشر أو غير مباشر مادي أو غير مادي) للمؤسسة هدفها الربح، هذا الإجراء لن يكون ملزما لإدارة الضرائب عند حسابها للضريبة المستحقة³.

والعديد من قرارات التسيير صحيحة من الناحية القانونية (نفقات كبيرة) لكنها بالأخذ بعين الاعتبار أثرها الإقتصادي، يمكن أن تصنف من قبيل التصرفات غير العادية وذلك بالنظر إلى حجمها (مكافأة غالية للمسيرين) أو عدم فائدتها (هدايا كمالية)

وبقي الإشكال المطروح هنا، هو وجود قدر كبير من الذاتية في الحكم على قرار ما بأنه عادي، فما تعتبره إدارة الضرائب من تصرفات غير عادية في التسيير قد لا يكون الأمر كذلك بالنسبة للمسير، ولذلك يجب عليها تحديد هذه الأفعال لكي لا تقع فيها المؤسسة مع العلم أنه ينحصر تطبيق هذه النظرية في حساب الضريبة الأرباح.

وامثلة عن التصرفات غير العادلة في التسيير

◀ الاسراف في الإنفاق والهدايا والتبرعات والمنح ... إلخ؛

◀ الخسائر الغير مبررة مثل الانخفاض في صافي الأصول⁴؛

◀ تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد؛

¹ محمد عادل عياض، مرجع سابق ذكره، ص: 12.

² سميرة شريف، مرجع سابق ذكره، ص: 24.

³ محمد عادل عياض، مرجع سابق ذكره، ص: 15.

⁴ صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص: 21.

- ◀ تحمل المؤسسة لأعباء خاصة (شخصية) للمسير؛
 - ◀ التنازل عن حقوق تجاه مؤسسات ليست لها علاقة تجارية دائمة مع المؤسسة والسبب الوحيد لذلك قد يكون وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسستين،
 - ◀ التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة جدا عن الأسعار الحقيقية¹.
- وعليه فإن على المسير الجبائي أن يحدد بشكل دقيق العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي قد تصنف ضمن هذه الأعمال وذلك حتى يتم الوقوف على درجة الخطر الذي تتعرض له المؤسسة².

المطلب الثالث: مميزات وأهداف التسيير الجبائي

الفرع الأول: مميزات التسيير الجبائي

يتميز التسيير الجبائي بخاصيتين هما:

- ◀ استعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي.
- ◀ كونه ناتج عن قرار طوعي للمكلف بالضريبة.

I. استعمال الوسائل المشروعة قانونا:

ويجب ان نفرق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الضريبي .

• التهرب الضريبي:

يعرفه J.C.MARTINZ بأنه: هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي.

أي أن المكلف يجتهد بشتى الطرق والأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون والنصوص التشريعية، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه³.

• الغش الضريبي:

هو تصرف غير مشروع مثل عدم احترام القانون أي القيام بمخالفة مباشرة، وإيراد المكلف، للقواعد الصادرة من الادارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مشروعة فالانتهاك يكون إراديا وعمديا⁴.

¹ محمد عادل عياض، مرجع سابق ذكره، ص: 16.

² صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص: 21.

³ نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص: 04 .

⁴ نبيلة هبيته، مرجع سابق ذكره، ص: 41.

• التسيير الجبائي:

يفترض التسيير الجبائي وجود تحليل عقلائي للتشريعات من أجل تحسّس وإيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشرع ، وبالتالي إيجاد هامش حركة ضمن الاطار القانوني . وعليه فان من بين المميزات الأساسية للتسيير الجبائي أنه ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن الغش الضريبي ، كما أنها تختلف عن التهرب الضريبي مع الاقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية تجعل الحاجز الفاصل بين التسيير والتهرب الجبائي بسيطاً للغاية.

وإذا كانت ادارة الضرائب تحارب كل من الغش والتهرب الضريبي لأنها ممارسات غير مشروعة تهدف الى تجنب دفع الضريبة، إلا أنها بالمقابل تقرر وتعترف بالتسيير الجبائي للمؤسسة.

II. القرار الطوعي للتسيير الجبائي:

إن إتخاذ القرار يعني الاختيار الحذر من جانب الادارة أو متخذ القرار لتصرف معين دون آخر من بين أكثر من تصرف يمكن اتخاذه.

والتسيير الجبائي يتركز على التحكم في نوعين متمثلة في ما يلي:

• قرارات قانونية أو جبائية:

هي قرارات تركز على أفعال ذات طبيعة جبائية أو قانونية والتي تترك لاستغلال هامش التصرف الجبائي للقواعد الجبائية التي تخضع لها المؤسسة وهذا للوصول إلى حل جبائي .

• قرارات خارجة عن المجال القانوني والجبائي:

وهي قرارات تخص تسيير آثار الضريبة في حد ذاتها، حيث أنها قرارات تخرج عن الميدانين القانوني والجبائي، أي المسيرين لا يسعون من وراء هذه القرارات للوصول إلى أحسن حل جبائي بل أنهم يسعون إلى آثار ونتائج مثلى كحل جبائي معطى مسبقاً¹.

الفرع الثاني: أهداف التسيير الجبائي

يسعى التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية²:

◀ التحكم في العبء الضريبي؛

◀ تحقيق الأمن الجبائي ؛

◀ ضمان الفعالية الجبائية؛

¹ لطيفة غولة، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية تناولت عينة من المؤسسات الاقتصادية بورقلة، مذكرة ماستر غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص:53.

² نبيلة هبنته، مرجع سابق ذكره، ص:44.

◀ خدمة إستراتيجية المؤسسة.

I. التحكم في العبء الضريبي:

تشكل الأعباء الجبائية جزء من سعر التكلفة لأي منتج وعليه فإنها تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في الرفع من تكاليف الإنتاج مما يجعل التحكم فيها مهما للغاية يتجلى هذا التحكم في ثلاث أشكال:

- العمل على تخفيض الضريبة ؛
- تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفورات مالية تعزز وضعية الخزينة؛
- الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي آني وذلك من أجل تحقيق أهداف تسييره معينة مثال ذلك عدم حساب الإهلاك في مستواها الأقصى المسموح به قانونا وذلك بهدف توزيع أرباح .

إن ظروف المؤسسة هي التي تحدد شكل التحكم في العبء الضريبي فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الأساسي هو التخفيض من الضريبة بينما المؤسسة التي تكون في حالة انحدار فهي تبحث في تحسين صورتها تجاه البنوك والمساهمين من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح¹.

II. تحقيق الأمن الجبائي:

يتحقق الأمن الجبائي عندما تكون المؤسسة في وضعية قانونية تجاه الضريبة بحيث لا يكون هناك أي خوف من أي عملية رقابة قد تقوم بها إدارة الضرائب للتأكد من عدم وجود مخالفات أو إخلال بالالتزامات الجبائية للمؤسسة.

يشكل تسيير المخطر الجبائي الهدف الأول للتسيير الجبائي إذ أنه من غير المنطقي أن يشغل المسير الجبائي نفسه بالبحث عن التركيبات القانونية المعقدة من أجل التخفيف من العبء الضريبي دون أن يكون بإمكان المؤسسة أن تتعامل بالشكل المطلوب مع جباية العمليات الجارية التي تقوم بها

من بين الإجراءات التي يجب أن تتخذها المؤسسة من أجل ضمان أمنها الجبائي، تطوير مهمة ودور المراجعة الجبائية الداخلية التي تمكن من²:

- تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة
- تحديد الاستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها

¹ راضية بن يزة، أثر الاستراتيجية الجبائية على المؤسسة -قطاع الخدمات- دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمين (SAA) المديرية الجهوية ورقلة ، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، ص: 98-99.

² محمد عادل عياض، مرجع سابق ذكره، ص: 7.

- تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي.

III. الفعالية الجبائية:

تعتبر الفعالية هي القدرة على تحقيق الأهداف، فالكفاءة تعتبر مدى حسن استخدام الموارد المتاحة، الامر الذي يلزم بين الفعالية والكفاءة بما أن الاستخدام الجيد للموارد يساهم في تحقيق الأهداف، حيث الفعالية الجبائية هي مدى تحقيق الأهداف من وراء فرض الضريبة وكذا القدرة على التوفيق بين أهداف الضريبة (المالية، اقتصادية، اجتماعية)، والتي عادة ما تتعارض فيما بينها ويكون ذلك بتحقيق الإيرادات المهمة دون المساس بالمستوى المعيشي للمكلف والإضرار بالمنفعة العامة، زكون التوفيق المطلق بين الأهداف يصعب إدراكه فإن الفعالية تكمن في أقصى قدر من التناسق الذي يمكن حدوثه بين الأهداف ومن أهم شروط نجاح الضريبة:

- ◀ من حيث التشريع الضريبي: يجب أن يخلو النظام الضريبي من الثغرات التي تسمح بالتهرب الضريبي؛
- ◀ من حيث الإدارة الضريبية: فالإدارة تعتبر الجزء الوسيط بين الخزينة ودافعي الضرائب؛
- ◀ من جهة الممول: يعتمد دوره على ثقافته الضريبية وقناعاته بعدالة الضريبة¹.

IV. خدمة إستراتيجية المؤسسة:

الاستراتيجية هي الوسائل التي بواسطتها يمكن الوصول إلى أهداف طويلة لأجل التي تنشدها المؤسسة، هذه الوسائل على شكل قرارات وأفعال متعلقة بطريقة استغلال الموارد المتاحة . إن المعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة بحيث تؤخذ محددات إتخاذ القرار الاستراتيجي، فالجبائية تلعب دورا هاما في:

- اختيار الشكل القانوني للمؤسسة؛
- اختيار المكان الجغرافي للنشاط؛
- اختيار أشكال التمويل والعلاقة القانونية بين المؤسسة والهيكل الجديد (فروع تابعة)².

¹ نبيلة هبيته، مرجع سابق ذكره، ص: 45.

² لطيفة غولة، مرجع سابق ذكره، ص: 55.

المبحث الثاني : الالتزامات التصريحية للمؤسسات الاقتصادية

يلتزم المكلفون الخاضعون للضريبة بتسديد الضرائب المفروضة عليها من طرف الادارة الضريبية و مهما كان نوع الضريبة ويتم هذا التسديد وفق خطوات تحددها ايضا الادارة الضريبية يتوجب على المكلفين تقديم التصريحات بتسديدها، فتنوع الضرائب المفروضة والمطبقة في الجزائر أثقل كاهل المكلفين بحيث أصبحت تشكل عبئا اضافيا عليه و في هذا المبحث نتطرق الى :

- ❖ العبء (الضغط) الضريبي؛
- ❖ أهم الضرائب و الرسوم المطبقة في الجزائر؛
- ❖ الالتزامات التصريحية للمؤسسة.

المطلب الأول : العبء الضريبي

يستخدم العبء الضريبي في تقييم مدى فعالية النظام الضريبي لأنه احدى المؤشرات الكمية هناك عدة تسميات تطلق عليه كالضغط الضريبي او معدل الاقتطاع الاجباري أو مستوى الحماية وفي هذا المطلب نوضح مفهوم الضغط أو العبء الضريبي.

مفهوم العبء الضريبي :

هناك عدة مفاهيم للعبء الضريبي من بينها :

- ❖ يعرف على أنه " العلاقة الموجودة بين الايرادات الضريبية والنتاج الداخلي الاجمالي ويعتبر مؤشرا للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني"¹؛
- ❖ ويعرف أيضا بأنه " هو نسبة الاقتطاعات الجبائية مقارنة بعملية الثروة المنتجة المعبر عنها بالنتاج المحلي الخام و الذي يسمح لنا بتحديد العبء المالي الذي يتحمله الأشخاص (الطبيعيين و المعنويين)و الاقتصاد الوطني ككل ،حيث أن ارتفاع الموارد العائدة للخرينة العمومية من جهة وضعف الموارد الموجهة للأشخاص (المستثمرين) أو الذي يحول دون مواصلة أنشطتهم الانتاجية لذلك فإن ارتفاعه يعد عائقا في طريق التنمية "²؛
- ❖ وهو ايضا " معدل الاقتطاعات الجبائية الى الدخل ، أو نسبة المساهمة المالية للمجتمع في تحمل العبء الجبائي وتكون هذه النسبة كلية قطاعية أو فردية"؛

¹ حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2006، ص:135.

² محمد شريف، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2010، ص:45.

❖ ويعرف كذلك "بأنه جملة ما تحدثه السياسة الضريبية من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع و تعديل خططهم في مجالات الانفاق الاستهلاكي والادخار والاستثمار"¹؛

❖ اما على مستوى المؤسسة "فيعرف الضغط الضريبي على أنه مختلف الآثار التي تحدثها الاقتطاعات الضريبية والتي تؤثر على نشاط المؤسسة ، أي مدى قدرة المؤسسة على تحمل العبء الضريبي"².

ويتم تحديد نسبة الضغط الضريبي كما يلي :

العبء(الضغط) الضريبي = الايرادات الضريبية/الناتج المحلي الاجمالي.³

وللضغط الضريبي عدة أسباب من بينها ⁴:

❖ ضعف الهياكل الاقتصادية وتخلفها مما ينجم عنها انخفاض في الانتاج الوطني؛

❖ ضعف الادارة الضريبية ومعظم هياكلها؛

❖ التغير المستمر في التنظيم الفني للضريبة، مما يخلف ثغرات قانونية تسمح للمكلفين استغلالها مما يعود بالسلب على الحصيلة الضريبية؛

❖ انخفاض الوعي الضريبي، مما يفوت على الدولة مصادر مالية معتبرة.

الضغط الضريبي الأمثل : حدد الاقتصاديون منذ عهد الفيزيوقراط المعدل الامثل للضغط (العبء الضريبي) بأن لا يتعدى الاقتطاع الضريبي معدل 20% من دخل المكلف وحدد بعض العلماء الكلاسيك معدل الاقتطاع الضريبي بـ 10% أما لدى المدارس الحديثة فحددت المعدل بـ 25% من الدخل القومي حسب الاقتصادي الاسترالي كولن كلارك⁵.

المطلب الثاني : أهم الضرائب و الرسوم المطبقة في الجزائر

هناك العديد من الضرائب و الرسوم المطبقة في الجزائر من بينها الضريبة على ارباح الشركات و الضريبة على الدخل الاجمالي... الخ وهاته الضرائب تدخل ضمن النظام الضريبي "الذي يعرف بأنه مجموعة من الضرائب المطبقة الصادرة على شكل قوانين و تشريعات وتضطلع الادارة الضريبية بتحصيل هذه الضرائب في اطار القوانين الخاصة و العامة المتعارف عليها بعيدا عن المعارضة و التضارب"⁶.

¹ سمير بن عمور، مرجع سابق ذكره، ص: 137.

² وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب البليدة، 2004، ص: 18.

³ محمد جام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة منتوري قسنطينة، 2010، ص: 161.

⁴ حنان شلغوم، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة منتوري قسنطينة، 2012، ص: 37.

⁵ علي عزوز، الضغط الضريبي وأثره على النمو الاقتصادي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2007، ص: 42.

⁶ محمد هو ومنور أوسرير، مرجع سابق ذكره، ص: 51.

وفي هذا المطلب سنعرض أهم الضرائب و الرسوم المطبقة في الجزائر و هي :

ضرائب مباشرة :

❖ الضريبة على أرباح الشركات IBS؛

❖ الضريبة على الدخل الاجمالي IRG؛

❖ الرسم على النشاط المهني TAP؛

ضرائب غير مباشرة :

❖ الرسم على القيمة المضافة TVA

الفرع الأول: الضريبة على أرباح الشركات IBS

I. تعريفها :

ينص قانون الضرائب على أنه " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الارباح والمداحيل التي تحققها الشركات و غيرها من الاشخاص المعنويين وتسمى الضريبة على ارباح الشركات " ¹.

II. خصائصها :

تتميز الضريبة بعدة خصائص يمكن ايجازها فيما يلي ²:

❖ أنها ضريبة وحيدة : لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين ؛

❖ ضريبة عامة : لكونها تفرض على مجمل الارباح دون تمييز لطبيعتها؛

❖ ضريبة سنوية : اذ أن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة ؛

❖ ضريبة نسبية : لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس لجدول تصاعدي؛

❖ ضريبة تعتمد على التصريح الاجباري للمكلف من خلال ارسال ميزانية جبائية لمفتش الضرائب قبل

الفتاح ماي من كل سنة لتحقيق الأرباح وتستحق هذه الضريبة المحققة بالجزائر والمتمثلة على الخصوص في :

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

¹ يوسف مامش وناصر داددي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار الحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص:210.

² منصور بن إعمارة، الضريبة على أرباح الشركات IBS، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2010، ص: 15-16.

■ أرباح المؤسسات وأن كانت لا تملك اقامة وممثلين معينين إلا انها تمارس نشاطا من العمليات التجارية.

III. مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات :

نصت المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه تخضع للضريبة على أرباح الشركات كل من ¹:

❖ الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء:

أ- شركات الأشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليها في المادة 151 ولا رجعه في هذا الاختيار مدى حياة الشركة .

ب- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات و في هذه الحالة كذلك يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة .

ج- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بها العمل.

❖ المؤسسة والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة أيضا:

❖ الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12؛

❖ الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.

IV. الاعفاءات :

نصت المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ² :

❖ تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من الاعانة "الصندوق الوطني لدعم و تشغيل الشباب "أو" الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر "أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من اعفاء كلي من الضريبة على ارباح الشركات لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال وترفع مدة الاعفاء الى 6 سنوات اذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقية ذلك

¹ المادة 139، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

² المادة 138، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

ابتداء من تاريخ الاستغلال، وتمتد هذه الفترة لسنتين إضافيتين عندما يتعهد المستثمر بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محدودة؛

❖ إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلين للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم و تشغيل الشباب "أو" الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر "أو" الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب تمتد مدة الاعفاء الى 10 سنوات من تاريخ الشروع في الاستغلال؛

❖ تعنى التعاونيات التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات؛
❖ تستفيد من اعفاء لمدة 10 سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب باستثناء الوكالات السياحية و الأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشط في القطاع السياحي؛
❖ تستفيد من الاعفاء لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط ووكالات السياحة والأسفار وكذلك المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم اعمالها المحقق بالعملة الصعبة؛

كما تستفيد من اعفاء دائم في هذا المجال الضريبة على أرباح الشركات :

❖ المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها؛
❖ مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي؛
❖ صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط؛
❖ التعاونيات الفلاحية للتمويل والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد الذي تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة؛

❖ الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة؛
❖ تستفيد من اعفاء دائم العمليات المدرة للعملة الصعبة ولاسيما:

▪ عمليات البيع الموجهة للتصدير؛

▪ تأدية الخدمات الموجهة للتصدير؛

❖ المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجهة للاستهلاك على حالته.

ونصت المادة 138 مكرر من القانون السالف ذكره على¹:

❖ تستفيد شركات رأسمال المخاطرة من الاعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 5 سنوات ابتداء من انطلاق نشاطها .

¹ المادة 138 مكرر، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

V. معدلات :

يحدد معدل دفع الضريبة على أرباح الشركات ب(19% و 25%) وهذا حسب ما حددته المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وتقسم المعدلات حسب نشاط الشركة¹:

❖ 19% تطبق على الأنشطة المنتجة للموارد و البناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية؛

❖ 25 % بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات؛

❖ 25 % الأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50 % من رقم الأعمال الاجمالي خارج الرسم.

VI. نظام التسديد :

يتضمن نظام التسديدات ما يلي:

❖ التسبيق الأول من 15 فيفري الى 15 مارس؛

❖ التسبيق الثاني: من 15 ماي الى 15 جوان ؛

❖ التسبيق الثالث : من 15 أكتوبر الى 15 نوفمبر.

VII. مبلغ التسديد :

يساوي كل تسبيق نسبة 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح المعني، فيما يخص المؤسسات المنشأة حديثا
يساوي كل تسبيق نسبة 30 % من الضريبة المحسوبة على النتائج المقدرة ب 5 % من رأسمال الشركة
المسخر².

الفرع الثاني: الضريبة على الدخل الاجمالي IRG

I. تعريفها :

عرفه قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في المادة الأولى منه " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الاجمالي وتفرض على الدخل الصافي الاجمالي مكلف بالضريبة " ³.

II. خصائصها :

تتمثل خصائص الضريبة على الدخل الاجمالي في ⁴ :

¹ المادة 150، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014

² منصور بن إعمارة، مرجع سابق ذكره، ص: 20-21 بتصرف.

³ المادة 01، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

⁴ نصر رجال ومصطفى عوادي، مرجع سابق ذكره، ص: 14.

- ❖ تفرض على مداخيل الاشخاص الطبيعيين؛
- ❖ تفرض على الدخل الصافي الاجمالي للمكلف عن طريق خصم التكاليف المحددة من طرف الدولة؛
- ❖ تعد ضريبة سنوية فهي مستحقة كل سنة على الأرباح أو المداخيل المحققة من طرف المكلفون خلال سنة،

- ❖ أنها ضريبة وحيدة بمعنى أنها خصم كل أصناف المداخيل؛
- ❖ تعد ضريبة متزايدة بمعنى أنها تطبق من خلال معدلات متزايدة وبصورة تصاعدية؛
- ❖ تعد الضريبة تصريح حيث يجب التصريح بها بعد تأسيسها وتغطيتها¹.

III. مجال تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي :

نصت المادة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أن الاشخاص الخاضعون للضريبة هم²:

- ❖ يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الاشخاص الذي يوجد موطن تكليفهم في الجزائر؛
- ❖ يخضع كذلك لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الاشخاص الذي يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر؛
- ❖ أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي لا يخضعون لضريبة شخصية على مجموعة دخلهم؛
- ❖ يخضع كذلك لضريبة الدخل الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية يتحصلون في الجزائر على أرباح يحول فرض الضريبة عليها الى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

IV. الاعفاءات:

يعفى من الضريبة على الدخل الاجمالي كل³:

- ❖ الأشخاص الذين لا يتجاوز دخلهم السنوي الصافي 120000 دج وهو الحد الأدنى للإخضاع الجبائي؛
- ❖ السفراء و الأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين؛

ملاحظة: هناك إعفاءات أخرى من الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ذكرناها سابقا في إعفاءات الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

¹ منصور بن إعمارة، مرجع سابق ذكره، ص: 55.

² المادة 03، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

³ المادة 05، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

❖ المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي :

تخضع الضريبة على الدخل الاجمالي المداخل الصافية للأصناف التالية¹:

- ❖ الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية؛
- ❖ الأرباح المهن غير التجارية ؛
- ❖ المداخل الفلاحية؛
- ❖ مداخل ايجار الملكيات؛
- ❖ مداخل رؤوس الاموال المنقولة؛
- ❖ المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية؛
- ❖ فوائد قيم التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و الغير مبنية .
- ❖ معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي:

تحدد الضريبة على الدخل الاجمالي وفق الجدول التصاعدي الآتي :

الجدول رقم (01-01) : يمثل المعدل التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي IRG

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
%0	لا يتجاوز 120000
%20	من 120001 الى 360000
%30	من 360001 الى 1440000
%35	أكثر من 1440000

المصدر : المادة 104، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014

الفرع الثالث :الرسم على النشاط المهني TAP

I. تعريفه :

الرسم على النشاط المهني أنشئ بموجب قانون المالية لسنة 1996، و ذلك بعملية ادماج كل من الرسم على النشاط الغير تجاري (TANC) والرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC) وهو عبارة عن ضريبة مستحقة على رقم الأعمال المحقق من طرف الشخص الطبيعي أو المعنوي في كل بلدية تابعة لمقر اقامته

¹ حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص:13.

وكانت النسبة المطبقة 2.55 % الى غاية 2001 حيث تم تخفيضها الى 2 % موزعة كما هو موضح في الجدول الموالي¹:

الجدول رقم (02.01) يوضح توزيع الرسم على النشاط المهني TAP

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 و الرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014

II. مجال تطبيق الرسم على النشاط:

يطبق الرسم على النشاط المهني على²:

- ❖ الإيرادات الاجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مدنيا دائما و يمارسون نشاطا تخصم أرباحه للضريبة على الدخل الاجمالي في صنف الأرباح غير التجارية
- ❖ رقم الأعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخصم أرباحه للضريبة على الدخل الاجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبية على أرباح الشركات .

ماعدا مداخل الأشخاص الطبيعيين الناتجة استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم على النشاط المهني .

III. تخفيضات الرسم على النشاط المهني:

ذكرت المادة 219 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في طياتها أنه يستفيد من تخفيضات قدرها³:

- ❖ 30 % من رقم الاعمال الخاص بـ
 - مبلغ عمليات البيع بالجملة؛
 - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق المباشرة؛

¹ نصر رحال ومصطفى عوادي، مرجع سابق ذكره، ص:20.

² المادة 05، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

³ المادة 219، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

- عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بأكمله المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.
 - ❖ كما يستفيد من تخفيض قدره 50% من الضريبة كل من:
 - مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق الغير مباشرة؛
 - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما نص عليها المرسوم المنفذ في 31-90 المؤرخ في 15 يناير 1996 وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10 % و 30%.
 - ❖ أما من يستفيد من تخفيض 75% من الضريبة هم :
 - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والغازوال .
- ويستفيد أيضا من تخفيض مؤقت لمدة سنتين من تاريخ الشروع في النشاط بنسبة 30% لتجار التجزئة و الذين لهم صفة عضو جيش التحرير أو المنظمة المدنية لجهة التحرير الوطني أو أرامل الشهداء.

IV. الاعفاءات :

- يستفيد من اعفاء الرسم على النشاط المهني كل¹ :
- ❖ رقم الأعمال الذين لا يتجاوز 80000 دج إذ كان المكلف يزاول نشاط يتعلق ببيع البضائع، والمواد المستهلكة في عين المكان و(5000دج) اذا كان يزاول نشاطه في قطاع الخدمات تربطه ممارسة هذه الاعمال بأنفسهم دون مساعدة شخص اخر .
 - ❖ مبلغ عمليات البيع ، خاصة المواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من طرف الدولة؛
 - ❖ مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد و السلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد انتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير؛
 - ❖ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة خاصة للمواد الاستراتيجية المذكورة سابقا؛
 - ❖ الجزء المتعلق بتسديد القروض في إطار عقد الاعتماد التجاري المالي؛
 - ❖ العمليات المنجزة بين الشركات الاعضاء التابعة لنفس المجموعة؛
 - ❖ المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والمطاعم المضييفة والأسفار؛
 - ❖ تستفيد من اعفاء لمدة 3 سنوات النشاط التي يمارسها الشباب المستثمر المستفيد من مساعدة الصندوق الوطني لتدعيم و تشغيل الشباب وذلك ابتداء من تاريخ الاستغلال وتمتد هذه المدة الى 6 سنوات اذا كانت النشاطات مقامة في مناطق يراد ترقيتها².

¹ المادة 220، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

² حميد بوزيدة، مرجع سابق ذكره، ص:134.

الفرع الرابع: الرسم على القيمة المضافة TVA

I. تعريفه:

يتمثل الرسم من الناحية الاقتصادية في مساهمة المكلف بالضريبة لمزاولة نشاط اقتصادي وتعبير القيمة عن فرق الحجم بين الانتاج و الاستهلاك الوسيط¹.

II. خصائصه:

يتميز الرسم على القيمة المضافة بخصائص عديدة تتمثل في²:

❖ ضريبة حقيقية: حيث أنه يشمل كل مستعمل للدخل و النفقات و الاستهلاك النهائي للسلع و الخدمات؛

❖ ضريبة غير مباشرة: تدفع للخرينة بطريقة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي ولكن تدفع عن طريقة المؤسسة التي تعتبر المدين القانوني؛

❖ ضريبة تقدم حسب آلية المدفوعات المقدمة؛

❖ ضريبة نسبية للقيمة : تدفع حسب قيمة المنتوجات و ليس حسب الكمية الطبيعية للمنتوج؛

❖ ضريبة تتوقف حسب آلية الخصم: بحيث أنها ضريبة تركز على آلية قابلية للحسم؛

❖ ضريبة حيادية: بحيث انها حيادية على نتائج المدين القانون لأنه يتحمل من طرف المستهلك النهائي.

III. مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة :

حسب المادة 2 و 3 من قانون الرسوم على رقم الاعمال فإنه هناك عمليات تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة وعمليات تخضع اختياريا .

❖ العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة:

تخضع للرسم على القيمة المضافة وجوبا كل من³:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون؛
- الأشغال العقارية ؛
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي؛
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة، المعروفون في المادة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- التسليمات لأنفسهم؛
- عمليات الايجار و أداء الخدمات و البحث و جميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛

¹ منصور بن إعمارة، مرجع سابق ذكره، ص: 47.

² نفس المرجع السابق، ص ص: 47-48 بتصرف.

³ المادة 02، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014

- بيوع العقارات أو المحلات التجارية؛
- المتاجرة في الاشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من المعادن النفيسة أو التحف الفنية؛
- العمليات المحققة اطار ممارسة المهنة الجزء باستثناء العمليات ذات طابع طبي ورشة طبية والبيطرة؛
- الحفلات الفنية و الألعاب والتسليلات بمختلف أنواعها؛
- الجمعيات المتعلقة بالهاتف والتليكس التي تؤديها ادارة البريد و المواصلات؛
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء الأشخاص الخاضعون للنظام الجزائي؛
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين؛

❖ العمليات الخاضعة اختياريا :

- يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أو يختاروه بناء على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بالسلع والخدمات :
- للتصدير ؛
 - للشركات البترولية؛
 - المكلفين بالرسم الآخرين؛
 - لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

IV. معدلات الرسم على القيمة المضافة :

يوجد معدلين للرسم على القيمة المضافة هما:

- ❖ المعدل العادي¹: يحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدل عادي نسبته 17 %
 - ❖ المعدل المخفض²: يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة ب 7 % ويطبق هذا المعدل على المنتوجات والموارد والأشغال و العمليات التي تمثل فائدة خاصة .
- V. الحدث المنشئ للضريبة :

الحدث المنشئ للضريبة هو الواقعة التي يتولد عنها دين المكلف نحو الخزينة ويختلف حسب طبيعة العملية ان كانت محققة في الداخل أو عند الاستيراد أو التصدير³.

¹ المادة 21، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

² المادة 22، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

³ نصر رجال ومصطفى عوادي، مرجع سابق ذكره، ص: 28.

❖ في الداخل¹ :

- بالنسبة للمبيعات من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة عدا المؤسسات التي توزع المياه فإن الحدث المنشأ هو تحصيل الثمن كلياً أو جزئياً؛
- الأشغال العقارية من قبض الثمن كلياً أو جزئياً؛
- تسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية يكون الحدث المنشأ التسليم؛
- بالنسبة للخدمات عموماً بقبض الثمن جزئياً أو كلياً؛

❖ عند الاستيراد :

- يكون الحدث المنشأ للضريبة من ادخال البضاعة عند الجمارك و المدين بهذا الرسم هم المصرح لدا الجمارك.

❖ عند التصدير :

- يتكون الحدث المنشأ للمنتجات الخاضعة للضريبة بمجرد تقديمها للجمارك والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

VI. عمليات الحسم :

يكون الرسم على القيمة المضافة المذكورة في الفواتير أو البيانات أو في وثائق الاستيراد أو المثقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة، قابلاً للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية² ولذلك يمكن للمؤسسة ممارسة هذا الحق من الحسم لهذا الرسم سواء كان مادياً أو مالياً

❖ **الحسم المادي :** وهو الحسم المبين على فواتير شراء المخزونات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم وشروط الاستفادة من الحسم هي :

المشتريات الخاصة بالمخزونات و الخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم منذ توفر الشروط التالية:

- يشترط أن يكون الرسم مسجلاً على المشتريات في الفاتورة أو وثيقة الاستيراد؛
- أن يكون السلع مسجلة في الدفاتر المحاسبية بسعر شرائها أو سعر تكلفتها خارج الرسم³.

❖ **الحسم المالي :** وهو الحسم يوضع في فواتير الشراء الخاصة بالمواد القابلة للاهلاك (الاستثمارات) وشروط الاستفادة من هذا الحسم هي :

- يجب أن تشتري المواد في حالة جديدة او مجددة بضمن ، وأن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تخصص للتصدير؛

¹ المادة 14، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

² المادة 29، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

³ محمد حمر العين، ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، 2011، ص: 21.

- يجب أن تسجل هذه المواد في دفاتر الحسابات بسعر شرائها أو سعر كلفتها يعد ان يطرح منها الخصم الذي كانت محله؛
 - يجب أن تحفظ في ذمة المؤسسة لمدة خمس سنوات بعد تاريخ انشائها أو شرائها¹.
- و يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله دفع الرسم ،ولا يمكن أن يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مائة ألف دينار (100.000 دج) على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا².

VII. الاعفاءات :

يستثنى في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة بعض العمليات من بينها :

❖ العمليات التي تتم في الداخل :

ونذكر أهم الاعفاءات³ :

- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات المتعلقة للرسم الصحي باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة و كذا مسالخ الحيوانات الخاضعة لنفس الرسم؛
- مصنوعات المعادن النفيسة الخاضعة لرسم الضمان؛
- العمليات التي يقوم بها أشخاص يقل رقم أعمالهم الاجمالي عن مبلغ 100000 دج أو يساويه ؛
- و بالنسبة لمؤدي الخدمات عن مبلغ 130000 دج ؛
- العمليات المنجزة بين الشركاء الاعضاء التابعة لنفس المجموعة ؛
- عمليات البيع الخاصة بالخبز والدقيق والحبوب المستعملة في صنع الدقيق وكذا الدقيق؛
- عمليات البيع الخاصة بالحليب وقشدة الحليب المركزين أو غير المركزين؛
- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية؛
- السيارات السياحية الجديدة أو ذات أقدمية 3 سنوات على الأكثر ؛
- العمليات المحققة من طرف بنك الجزائر والمرتبطة مباشرة في مهمة إصدار النقود والمهام التي يخص بها؛
- السلع المرسلة للتبرعات لصالح الهلال الأحمر الجزائري أو مصالح الخدمات ذات الطابع الانساني؛
- عقود تأمين الاشخاص كما حددها التشريع المتعلق بالتأمينات؛

¹ المادة 38، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

² المادة 30، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

³ المادة 09، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

❖ العمليات التي تتم عند الاستيراد :

وأهم الاعفاءات في هذه العمليات هي ¹ :

- يعفى من الرسم عند استيراد المنتوجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم المذكور وفقا لنفس الشروط وبنفس التحفظات؛
- البضائع الموضوعة تحت احد الأنظمة الموفقة للحقوق الجمركية؛
- البضائع التي تستفيد من قبول استثنائي مع الاعفاء من الحقوق الجمركية؛
- المواد المصنعة المعدة لاستخدامها في إعداد السفن ومدارس الطيران ومراكز التدريب المعتمدة؛
- ترميمات السفن والطائرات الجوية واصلاحها والتحويلات التي أدخلت عليها².

❖ العمليات التي تتم عند التصدير :

ومن بين الاعفاءات في هذا المجال نجد ³ :

- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة ترتبط تقييدها في إرساليات المحاسبة وتقييد تاريخ التسجيل في المحاسبة أو السجل الذي يحل محلها وأن لا يكون التصدير مخالفا للقوانين والتنظيمات ؛
- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمات الى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا.

المطلب الثالث: الالتزامات التصريحية

باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي وبالتالي تقع على عاتق المؤسسة التزامات ومن بينها الالتزامات التصريحية وهي عبارة عن كل التصريحات الي تتضمن معلومات معينة حسب نوع التصريح المطلوب والواجب تقديمها في فترة زمنية محددة من طرف دافع الضريبة إلى إدارة الضرائب والمنصوص عليها قانونا وسنحاول توضيح بعض هاته الالتزامات في هذا المطلب

الفرع الأول: التصريح بالوجود

وينقسم التصريح بالوجود إلى نوعين :

¹ المادة 10، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

² المادة 11، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

³ المادة 13، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

I. فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS):

نصت المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بأنه على دافعي الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أن يقدموا في الثلاثين يوما من بداية نشاطها إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة تصريحاً (نموذج سلسلة G:08*) ومرفقين بشهادة ميلاد أصلية والمكلفين بالضريبة ذو جنسية أجنبية يكونون مرفقين إضافة إلى شهادة الميلاد الأصلية نسخة مطابقة بالعقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يولي هؤلاء الأجانب إنجازها في الجزائر.

وعندما يكون الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسي وحدة أو عدة وحدات (وكالات) يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة لدى مفتشية الضرائب المباشرة لمكان وجود مقر نشاطه الرئيسي أو المقر الاجتماعي¹.

II. فيما يتعلق بالرسم على رقم الأعمال (TVA):

ذكر في قانون الرسم على رقم الأعمال أنه يجب على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يقدم هذا التصريح، خلال ثلاثين يوما من بدء عملياته، لدى مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التابع لها ويذكر في التصريح²:

- ❖ اسم ولقبه وعنوانه، وإذا تعلق الأمر بشركة، عنوانها؛
- ❖ طبيعة العمليات التي تجعله خاضعا للرسم على القيمة المضافة؛
- ❖ موقع المؤسسة أو المؤسسات التي يستغلها؛
- ❖ موقع المؤسسة أو مؤسسات المصنع وكذا اسمه وعنوانه، إذا كان ينتج بواسطة الغير؛
- ❖ موقع محل أو محلات البيع التي يملكها؛
- ❖ طبيعة السلع أو المواد أو الأشياء التي ينتجها أو يتاجر فيها؛
- ❖ عنوان ومقر الشركات؛

وفيما يخص الشركات، يجب أن يرفق بالتصريح بنسخة مطابقة من قانونها الأساسي وممضاة من طرف المدير أو المدير، وفي حالة عدم النص عليها في القانون الأساسي يرفق التصريح بنسخة مطابقة لمداولة مجلس الإدارة أو مجلس المساهمين الذي عينهما³.

الفرع الثاني: التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط

إذا قررت المؤسسة التوقف عن النشاط يجب عليها تقديم تصريح بتنازلها أو توقفها عن النشاط وهذا وفقا ل:

* ملحق رقم (01)

¹ المادة 183، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

² المادة 51، من قانون الرسم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

³ المادة 52، من قانون الرسم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

I. أحكام عامة:

يجب على المكلفين في حالة تنازلهم أو توقفهم عن جزء أو كل نشاطهم الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط في أجل أقصاه عشرة أيام ابتداء من:

❖ اليوم الذي ينشر فيه المشتري أو المتنازل في جريدة الإعلانات القانونية إذا تعلق الأمر ببيع أو تنازل عن محل تجاري؛

❖ اليوم الذي يتسلم فيه المشتري أو المتنازل له إدارة إذا تعلق الأمر ببيع أو تنازل عن مؤسسات أخرى؛

❖ اليوم الذي أغلقت فيه نهائيا المؤسسات؛ إذا تعلق الأمر بوقف النشاط؛

❖ تاريخ السحب إذا تعلق الأمر بسحب الاعتماد (بعد سحب الاعتماد المقرر في المادة 141 من القانون المتعلق بالنقد والقرض كإنهاء للنشاط)؛

ولهذا يجب أن يحيطوا مفتش الضرائب علماً بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا وكذا عند الاقتضاء، اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه¹.

وفي حالة وفاة المستغل الخاضع للضريبة يجب على ورثته أن يقدموا هذا التصريح وهذا في أجل ستة أشهر من تاريخ الوفاة².

II. أحكام خاصة بالرسم على القيمة المضافة (TVA):

يجب على الشخص أو الشركة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، التي تنقطع عن ممارسة مهنتها أو تتنازل عن صناعتها أو تجارتها أن تقدم خلال العشرة أيام الذي هذا التوقف أو التنازل إلى نفس المفتشية التي أودع فيها التصريح بالوجود³.

وكذلك يجب على المكلفين المذكورين سلفا الذين انتهى خضوعهم للرسم على القيمة المضافة أن يرفقوا بتصريحاتهم بجدول مفصل لمخزون البضائع الموجودة بمخزنتهم على مستوى مصانعهم أو مخازنهم وكذلك مستودعاتهم.

ويجب عليهم أيضا إعادة دفع الرسم الخاص بالبضائع الموجودة في المخزن والتي تم إدراجها إلا أنه لا يطالب بإعادة دفع هذا الرسم في حالة الاندماج، أو الانقسام، أو المشاركة أو التحويل في الشكل القانوني للمؤسسة بشرط أن تلتزم الشركات الجديدة بالرسم المطابق بحسب العمليات الخاضعة للرسم⁴.

¹ المادة 195، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

² المادة 196، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

³ المادة 57، من قانون الرسم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

⁴ المادة 58، من قانون الرسم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

الفرع الثالث: التصريحات الدورية والسنوية

تختلف نوعية التصريحات نوعية التصريحات حسب نوعية الضريبة وكذا حسب كيفية وأجل التصريح بها وسندكر في هذا العنصر التصريحات الدورية وكذا التصريحات السنوية

I. التصريحات الدورية:

وهي تصريحات تكتب من قبل المكلفين وتتضمن أسس فرض الضريبة ومبلغ الضرائب والرسوم التي ستسدد وتمثل هذه التصريحات في ¹:

- تصريح سلسلة (G:50) *؛

- تصريح سلسلة (G:50 A) **.

• التصريح (G:50):

هو تصريحاً يكون شهرياً أو ثلاثياً (فصلياً)، ذو لون أزرق تمنحه إدارة الضرائب، والذي يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد، أي يُعد بمثابة جدول إشعار خاص، ويشمل كل الضرائب والرسوم المدفوعة فوراً أو الاقتطاع من المصدر ².

يتعين على المكلفين الخاضعين للنظام المبسط والنظام الحقيقي اكتتاب تصريحاتهم فيما يخص (الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة) خلال العشرين (20) يوماً الأولى للشهر الموالي للشهر الذي يلي الشهر أو الفصل الذي أُنشئت فيه الحقوق الجبائية أو الذي تم فيه حسم الاقتطاعات من المصدر وتم تحقيق رقم الأعمال فيه ³.

ويتضمن التصريح ما يلي:

❖ الرسم على النشاط المهني (TAP)؛

❖ التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات (IBS)؛

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/S) على الأجور والاقتطاعات الأخرى من المصدر لـ

(IRG) و (IBS)؛

❖ حق الطابع؛

¹ مصطفى عوادي، ضبط نظام التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، المركز الجامعي العربي بن مهيدي أم البواقي، 2007، ص: 120.

* ملحق رقم (02)

** ملحق رقم (03)

² آسيا العقون، دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الوفاء بالالتزامات الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، ص: 53.

³ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2012، ص: 51.

❖ الضرائب والرسوم غير الواردة أعلاه؛

❖ الرسم على القيمة المضافة (TVA).

• التصريح (G:50A):

وهو تصريح شهري أو ثلاثي ذو لون بني مبسط عن النموذج السابق (G:50) من طرف المؤسسات التابعة للنظام الجزائي وكذا من طرف الإدارات العمومية للرسم على القيمة المضافة ويتضمن التصريح¹:

❖ الرسم على النشاط المهني (TAP)؛

❖ الدفع الجزائي؛

❖ الاقتطاعات من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي للأجور (IRG/salaire)؛

❖ اقتطاعات أخرى من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)؛

❖ اقتطاعات من المصدر للضريبة على أرباح الشركات (IBS)؛

II. التصريحات السنوية:

من بين عدة التصريحات السنوية التي تلتزم بها المؤسسة بنحد:

• التصريح بالدخل الإجمالي:

نصت المادة 99 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أن يكتتبوا ويرسلوا تصريحاً بدخولهم الإجمالي حسب المطبوعة المقدمة من قبل الإدارة الجبائية (نموذج سلسلة G:01)* في أجل أقصاه 30 أبريل (قبل الفاتح ماي) من كل سنة إلى مفتش الضرائب مكان إقامتهم من أجل إقرار أساس هذه الضريبة .

عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم المفتوح الموالي.

ويخضع لهذا الالتزام أيضا الأجراء الذين يتقاضون فضلا عن أجرهم الرئيسي والمنح والتعويضات المتعلقة به، مداخيل أجرية أو غير أجرية ماعدا²:

❖ الأجراء الذين يتقاضون أجرا وحيداً؛

❖ الأشخاص الذين يمارسون فضلا عن نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاطا تعليميا أو يقومون ببحث بصفتههم مستخدمين مؤقتين أو شركاء في مؤسسة تعليمية.

• التصريحات المهنية الخاصة:

ويضم كل من الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح الغير تجارية.

¹ نفس المرجع أعلاه، نفس الصفحة.

* ملحق رقم (04)

² المادة 99، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

أ- الأرباح الصناعية والتجارية:

وتختلف التصريحات حسب الأنظمة الضريبية وهي:

1- نظام الربح المبسط:

ويخص المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيد الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000 دج).

ويجب على الأشخاص المكلفين السالف ذكرهم تقديم تصريح حسب (نموذج سلسلة G:11)* على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة، يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة أو السنة المالية السابقة، أما إذا حققت المؤسسة خسارة، يقدم التصريح يتضمنه مبلغ الخسارة ضمن نفس الشروط¹.

2- نظام الربح الحقيقي:

ويخص هذا النظام الأشخاص الذين يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000 دج) ويجب على هؤلاء المكلفين تقديم قبل الفاتح ماي من كل سنة تصريحاً خاصاً عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة المالية أو للسنة المالية السابقة ويسمى هذا التصريح (نموذج سلسلة G:11 ter)** والملاحظ هنا أنه نفس التصريح في النظام المبسط لكن هناك فرق يتمثل في الملاحظة الموجودة بين قوسين، فعوض أن نجد كلمة النظام المبسط نجد كلمة نظام الربح الحقيقي².

3- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU):

وهذا النظام الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000 دج) ويجب عليهم تقديم تصريح برقم أعمالهم إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، تصريحاً خاصاً تحدد الإدارة نموذج (سلسلة G:12)*** ويكون هذا التصريح قبل الفاتح فيفري من كل سنة³.

* ملحق رقم (05)

¹ المادة 20، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

** ملحق رقم (06)

² المادة 18، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014

*** ملحق رقم (07)

³ المادة 01، من قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014

ب- التصريح بالأرباح غير التجارية:

ويخص هذا التصريح كل الأشخاص الذين يزاولون المهن الحرة والمهام الذين لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر وهي بمثابة الأرباح غير التجارية، وهي مهن تلعب فيها العمليات الفكرية دورا هاما وتتمثل في الممارسة للشخصية لعلم أو فن كالأطباء، المحامون، الموثقون، المستشارين الجبائيين، وخبراء المحاسبة... إلخ¹.

ويتعين على المكلفين الخاضعين لنظام التصريح المراقب، تقديم تصريح حسب (نموذج سلسلة G:13)* يوضحون فيه مبلغ ربحهم الصافي، وهذا في أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة².

ت- التصريح بالمرتبات والأجور:

نصت المادة 75 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة الثالثة أنه يجب على كل شخص طبيعي أو اعتباري يدفع مرتبات أو أجور أو تعويضات أو اتعابا أو معاشات أو ريوعا عمرية، أن يقوم بتقديم تصريح حسب (نموذج سلسلة G:29)** لمفتش الضرائب لمكان وجود مسكنه أو مقر مؤسسته أو المكتب الذي أجرى الدفع خلال السنة السابقة، قبل الفاتح أفريل من كل سنة، حيث يحتوي على جدول يتضمن بالنسبة لكل واحد من المستفيدين من البيانات التالية³:

❖ الاسم واللقب والعمل والعنوان؛

❖ الحالة العائلية؛

❖ المبلغ الإجمالي قبل خصم الاشتراكات في التأمينات الإجتماعية والاقطاعات الخاصة بالتقاعد والمبلغ الصافي بعد خصم هذه الاشتراكات والاقطاعات للمرتبات والأجور والمعاشات المدفوعة خلال السنة المالية المعتبر؛

❖ مبالغ الاقطاعات التي تتم من اجل ضريبة الدخل على المرتبات والأجور المدفوعة؛

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

ث- التصريح بالمداخيل الفلاحية:

حسب قانون الإجراءات الجبائية في المادة 11 يتعين على كل مستثمر فلاحى أو مربى مواشى أن يكتب تصريحاً خاصاً بإيراداته الفلاحية ويرسله إلى مفتش الضرائب بمكان وجود مستثمرته في أجل أقصاه يوم 30 أفريل من كل سنة ويسمى هذا التصريح (نموذج سلسلة G:15) ويتضمنه البيانات التالية⁴:

❖ المساحة المزروعة حسب نوع المزروعات وعدد النخيل المحصى؛

❖ عدد الرؤوس حسل الفصائل: البقر والغنم والماعز والدواجن والأرانب؛

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق ذكره، ص:23.

* ملحق رقم (08)

² المادة 28، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014

** ملحق رقم (09)

³ المادة 75، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014

⁴ المادة 11، من قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014

❖ عدد خلايا النحل؛

❖ الكميات المحققة من نشاط تربية المحار وبلح البحر واستغلال الفطريات في سراديب داخل باطن الأرض

• التصريح بأرباح الشركات:

يتعين على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات (IBS) أن يقدموا تصريحاً لمفتش الضرائب التابع له مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة وهذا قبل 30 أفريل من كل سنة.

اما في حالة حققت المؤسسة خسارة (عجزا) يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط.

وتقدم الإدارة الجبائية الاستثمار الخاصة بالتصريح والمتمثلة في (نموذج سلسلة G:04)^{1*}.

* ملحق رقم (10)

¹ المادة 151، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014

المبحث الثالث: تسيير الخطر الجبائي

ذكرنا في المبحث السابق الالتزامات الجبائية للمؤسسة وعدم الوفاء بمئاته الالتزامات قد يجز متاعب إضافية وعقوبات وهاته العقوبات تعتبر أحد الأخطار التي قد تواجهها المؤسسة وتشكل تهديدا لها، ويمكن أن يكون هذا الأخير (الخطر) فرصة إن جعل من طرف المؤسسة أحد استراتيجياتها الأساسية وهذه الفرصة تعتبر بمثابة أمناً جبائياً.

وفي هذا المبحث سنستعرض ماهية الخطر الجبائي ، مصادره وكيفية تسيير هذا الخطر ومن ثم التكاليف المتعلقة بالخطر الجبائي

المطلب الأول: مفهوم الخطر الجبائي

من بين المخاطر الناتجة عن مخاطر التسيير وتعلق أساسا بتصرفات المؤسسة الخطر الجبائي وسنحاول إعطاء تعريف لهذا الأخير ومصادره.

الفرع الأول: تعريف الخطر الجبائي

يُعرف الخطر الجبائي على أنه " الخسارة المالية الممكنة الحدوث والناتجة عن عدم التماشي مع القانون الجبائي أو عدم وجود تسيير ضريبي فعال داخل المؤسسة أو عدم وضوح التقارير الضريبية ولا يقتصر الخطر الضريبي على الخسارة المالية فقط بل يؤثر على سمعة المؤسسة"¹.

ويعرف أيضا بأنه " التكاليف الإضافية التي تتكبدها المؤسسة نتيجة عدم التزامها واحترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة، وتشويه سمعتها تجاه إدارة الضرائب من جهة ومن جهة أخرى نقص الفعالية الضريبية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الضريبية، فالخطر الضريبي هو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم استمرار التشريع الضريبي المطبق على المؤسسة مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية اتجاه هذا التشريع"².

الفرع الثاني: مصادر الخطر الجبائي

ينشأ الخطر الجبائي من خلال عدم احترام المؤسسة للقوانين الضريبية هذا من جهة ومن جهة أخرى تعقد وغموض النظام الضريبي ويتم اكتشاف الخطر من خلال³:

¹ سمية شريفي، مرجع سابق ذكره، ص: 14.

² يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة المسيلة، 2007، ص: 80.

³ كرم هندي وإسماعيل شناوي، أثر الجباية على التسيير المالي للمؤسسة، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة عليا في الجباية غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب القليعة، الجزائر، 2005، ص: 75.

- ◀ الرقابة التي تقوم بها إدارة الضرائب على تصريحات وكشوفات المؤسسة؛
- ◀ الرقابة الداخلية أو الخارجية التي تقوم بها المؤسسة من اجل تقييم وضعيتها الضريبية وقد يحدث عدم احترام القواعد نتيجة سوء فهم النصوص الضريبية أو خطأ في الحسابات، أو بهدف الغش والتهرب الجبائي.

ويمكن إيجاز مصادر الخطر الجبائي إلى أخطار ناتجة عن تسيير المؤسسة وأخرى ناتجة عن التشريع الضريبي

I. أخطار ناجمة عن تسيير المؤسسة:

- يعتبر عدم التحكم في التسيير الجبائي من أهم المخاطر الجبائية التي تعترض المؤسسة لعدة أسباب منها¹ :
 - ◀ عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة إلا أنه عادة ما يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية ونظراً للحجم الكبير من الأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم فإنهم يضطرون لوضع الجانب الجبائي في موضع هامشي ضمن اهتماماتهم ؛
 - ◀ نتيجة للمكانة غير اللائقة التي تحتلها ضمن أولويات المؤسسة الجزائرية فإن ذلك قد يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة ؛
 - ◀ شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم كفاءة الميسرين يؤدي بهم غالباً إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام تجاه إدارة الضرائب² .

II. مخاطر ناجمة عن التشريع الضريبي:

ويمكن تقسيم هذه المخاطر إلى³ :

- ◀ مخاطر ناتجة عن تعقد النظام الضريبي:

إن كثرة وتعدد الضرائب يدفع بالمؤسسة إلى إتباع إجراءات جد معقدة للقيام بتصريحاتها المختلفة لكل الضرائب، وأيضاً ارتفاع معدلات الضرائب مما يشكل ضغط وخطر ضريبي على المؤسسات، خاصة في ظل وضعية جديدة للتنافسية الجبائية.

¹ عبد القادر حفاي، تسيير الخطر الجبائي في المؤسسات حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الأغواط، 2004، ص: 113.

² صالح حميداتو، مرجع سابق ذكره، ص: 102.

³ يحيى لخضر، مرجع سابق ذكره، ص: 83.

◀ مخاطر ناتجة عن عدم ثبات التشريعات الضريبية:

عدم ثبات التشريعات الضريبية يؤدي إلى نشوب أخطار ضريبية نتيجة عدم معرفة المؤسسة لهاته التعديلات او التغيرات، ضف إلى ذلك أن هذه التعديلات من شأنها ان تعرقل المؤسسة في بناء سياستها واستراتيجيتها على المدى الطويل.

◀ مخاطر ناتجة عن عدم كفاءة الإدارة الضريبية:

إن النظام الضريبي الأحسن تصوراً لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه وعليه فإنه عدم كفاءة الإدارة الضريبية التي تتجلى في توفر العنصر البشري المؤهل وعدم توفر الإمكانيات المادية اللازمة من شأنه أن ينشئ المخاطر الضريبية للمؤسسة في ظل سوء فهم المواد القانونية واختلاف تفسيراتها من جهة إلى أخرى مما يؤدي إلى دخول المؤسسة في منازعات يطول حلها.

المطلب الثاني: التكاليف المتعلقة بالخطر الجبائي

إجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها في موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة، وأهم وضعيات الخطر¹:

- عدم الانتظام الضريبي؛
- نقص الفعالية الجبائية .

الفرع الأول: عدم الانتظام الضريبي

ويقصد بالانتظام الضريبي تحليل كيفية معالجة المشاكل الضريبية داخل الشركة²، وعدم الانتظام الضريبي هو الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات أو العش في هاته التصريحات وهو ما يعرض المؤسسة لعقوبات يحددها القانون وتتمثل هاته العقوبات في:

I. عقوبات الامتناع أو التأخر في إيداع التصريحات:

في حال امتناع المكلف أو تأخره في إيداع التصريحات فإنه تطبق عيه عقوبات حددها القانون وقمنا بتلخيصها في الجدول الموالي:

¹ زواق الحواس، مرجع سابق ذكره، ص: 10

² نوال جغولوف ثلجة ، التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية أو النهب الضريبي، الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية، جامعة سكيكدة، الجزائر، 12-11 أكتوبر 2010، ص: 03.

جدول رقم: (01-03): 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 الشهرة 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		- 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 déclaration fiscal, ministère de finance, direction général des impôts, 2014, pp: 8-9.

II. عقوبات النقص والغش في التصريحات:

إذا قامت المؤسسة بأعمال منافية للقانون وغشّت في تصريحاتها الجبائية فستتعرض إلى عقوبات حسب المبلغ الذي أغفله المكلف.

وأقر قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الرسم على رقم الأعمال العقوبات المترتبة على عمليات الغش والنقص في التصريح وهي¹:

- إذا لم تتجاوز المبلغ المتملص منه 50.000 دج تطبق عقوبة 10 % من المبلغ السالف ذكره ؛
- إذا تجاوز المبلغ المتملص 50.000 دج ويقل على 200.000 دج أو يساويه تطبق غرامة 15 % ؛
- تطبق غرامة قدرها 25 % من المبلغ المتملص منه إذا تجاوز 200.000 دج

وعند القيام بأعمال تدليسية كالبيع بدون فاتورة وإخفاء مشتريات تطبق غرامة موافقة لنسبة الإخفاء التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة

- لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50 % وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100 %؛
- تطبق نسبة 100 % كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر ؛

وتطبق غرامات قدرها 100 % إذا كان المبلغ المتملص منه 5.000.000 دج ؛ أما إذا تجاوز هذا المبلغ فإنه تطبق زيادة بنسبة 200 %².

الفرع الثاني: نقص الفعالية الجبائية

حتى تتمكن المؤسسة من تشخيص جيد لجبايتها فإنها تعتمد على معيارين هما معيار الالتزام القانوني بغية الوقوف على مدى احترام المؤسسة لالتزاماتها الجبائية وعلى معيار الفعالية الجبائية أي كفاءة المؤسسة على توظيف التشريع الجبائي من خلال الامتيازات لتحقيق أهدافها سياستها العامة³.

والفعالية الجبائية تكمن في أنها⁴:

- تعتمد على التقليل من الآثار المزعجة للضريبة؛
- يبحث عن الاستفادة القصوى من المزايا الجبائية الممنوحة في إطار الامتياز الجبائي ؛

¹, GUIDE PRATIQUE DE DECLARATIONS FISCALES, ministère de finance, direction général des impôts 2014, pp: 8-9.

²CALENDRIER FISCAL, ministère de finance, direction général des impôts, 2014, p: 48

³ عبد القادر حفاي، مرجع سابق ذكره، ص: 53.

⁴ العياشي عجلان، نحو التحكم في جباية المؤسسة من حيث الوعاء والتحصيل لتعزيز القدرة التنافسية، الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية،

جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 03-04 ماي 2005، ص: 11.

◀ يصحح الأخطاء المحاسبية تلقائياً قبل أن تعتمد من المصالح الجبائية مرفقة بتكاليف مالية أخرى في شكل عقوبات جبائية؛

◀ يحتم على المؤسسة التنسيق بين المحاسب والمستشار الجبائي ؛

◀ ترشيد طرق التسيير بشكل شامل ومتكامل بما يضيفي من تنسيق وانسجام بين تحقيق أهداف المؤسسة وبما يجعلها تحقق أمناً جبائياً؛

والبحث عن الامتيازات تعتبر من أسس البحث عن الفعالية الجبائية؛ هذه الامتيازات توجد في العديد من الخيارات الممنوحة للمؤسسة هذه تسمح بتخفيف الديون الجبائية¹.

حيث أن كل امتياز جبائي لا يلتزم المكلف بشروطه والبند الخاصة به يترتب عليه استرجاع الامتيازات مع تطبيق العقوبات التي نصت عليها التشريعات الضريبية .

المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي

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

ويهدف تسيير الخطر الجبائي إلى تحديد الاحتياطات اللازمة لتفادي هذا الخطر وتمثل الإجراءات الوقائية لتفادي هذا الخطر في²:

◀ احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع؛

◀ أن توكل مهمة التسيير الجبائي لمختص مُلم بالقواعد الضريبية، وإنشاء خلية جبائية مكلفة بتحسين؛

الدائم للتسيير الجبائي واستغلال الامكانيات المتاحة في ميدان الجباية؛

◀ القيام بإجراءات المراقبة الداخلية وتطوير مهمة المراجعة الجبائية إنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات وإطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي.

إن هذه الإجراءات لا تزيل كلياً الخطر الجبائي، لكنها وتطبيقها في شروط ملائمة، تسمح باستبعاد أي مراقبة جبائية والمراقبة الجبائية هي :

❖ المراقبة الجبائية:

ينتج الخطر الجبائي عن نظام التصريح المتبع من قبل المؤسسة التي تقوم بالتصريح بنتائجها الخاضعة للضريبة في حين أن الإدارة الجبائية التي هي أداة لتنفيذ النظام الجبائي تتمتع بحق الرقابة البعدية وهذا الحق لا يستخدم

¹ صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص: 14.

² كريم هندي وإسماعيل شناوي، مرجع سابق ذكره، ص: 75.

إلا في إطار احترام التشريعات والإجراءات المعمول بها وقد يؤدي هذا التحقيق إلى إعادة تقييم أساس التصريح والحقوق الجبائية وعادة ما ينتج عن إعادة التقييم عقوبة جبائية أو عقوبة جنائية إذا اقتضى الأمر ذلك، فالأمر الذي ينتج عن إعادة تقييم الالتزامات قد يكون له انعكاس على نتيجة وخزينة المؤسسة¹.

وتقوم الجهة المختصة التي أودع لديها التصريح بالتأكد من صحة هذا التصريح بواسطة المعلومات التي لديها وجمعها من قبل المكلفين أو الأعوان المتعاملون معها ويحق لها الاطلاع على الوثائق وأحيانا الحق في أخذ نسخة عن الوثائق الموجودة لدى الغير².

وقد ينتج عن عملية الرقابة الجبائية عقوبات او غرامات إضافية قد تتعرض لها المؤسسة وتثقل كاهلها .

¹ صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص: 14.

² منصور بن إعمار، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011، ص: 13.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل استخلصنا أهم النقاط التالية:

- أن التسيير الجبائي هو ممارسة قانونية بحيث يوجد في مقامه الاول الالتزام بالنصوص التشريعية وهو جوهر الفرق بين التسيير الجبائي والتهرب والغش الضريبي .
- أول خطوة للتسيير الجبائي في المؤسسة هو تسيير الخطر الجبائي والهدف منه تخفيض الأعباء الجبائية باستعمال الوسائل المشروعة قانونا.
- الأعباء الجبائية هي مختلف الآثار التي تحدثها الاقتطاعات الضريبية والتي لها تأثير على نشاط المؤسسة.
- لدى المؤسسة التزامات تصريحية عديدة والإخلال بأحد هاته التصريحات قد يحمل المؤسسة تكلفة إضافية ويوقعها في خطر جبائي والتحكم في هذا الخطر والتكاليف الجبائية يكون بالتسيير الجبائي الفعال وبالتالي الوصول إلى أعلى مستوى من الأمن الجبائي والذي يتحقق عندما تكون المؤسسة في وضعية قانونية تجاه الضريبة وعدم وجود إخلال بالالتزامات الجبائية للمؤسسة وهناك إجراءات يترتب على المؤسسة القيام بها لتحقيق الأمن الجبائي وتجنب الخطر :
- ❖ يجب أن يكون القائم بعملية التسيير الجبائي شخص لديه مؤهلات وكفاءة عالية؛
- ❖ احترام القوانين والتشريعات الجبائية ؛
- ❖ تحديد الالتزامات الجبائية للمؤسسة ؛
- ❖ تحسين فعالية وأداء التسيير الجبائي من خلال تخفيض العبء الضريبي؛
- ❖ تطوير مهمة المراجعة الجبائية .

☐ الفصل الثاني

الإطار النظري

☐ للمراجعة الجبائية

تمهيد:

إن تفاقم التكاليف الجبائية للمؤسسة الناتجة عن سوء تقدير المخاطر الجبائية وتسييرها استلزم إستحداث أداة جديدة من ادوات التسيير الجبائي المتمثلة في المراجعة الجبائية التي أسندت إليها مهمة التحكم في التكاليف الجبائية .

وتعد المراجعة الجبائية من بين أدوات الرقابة الفعالة نظرا لأهميتها البالغة في عملية إتخاذ القرار، وكذا تحليل الوضعية الجبائية للمكلفين بحيث أنها تهدف إلى التأكد مدى امتثال المؤسسة للتشريعات والقوانين الضريبية .

وسنحاول إبراز في الفصل ماهية المراجعة الجبائية وأهميتها، أهدافها، أنواعها، الانتقادات الموجهة إليها، علاقتها بالمراجعات الأخرى، ومن ثم إلى خصائص المراجع الجبائي وحدود مهمة المراجعة الجبائية وأيضا مراجعة الخيارات والفعالية الجبائية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الجبائية

وضحنا سابقا أن المراجعة بشكل عام لديها مفهوم يحظى بالقبول العام بحكم التطبيقات العملية لها، والحال نفسه ينطبق على المراجعة الجبائية بحيث لها خصوصية لأنها تتصل بالجانب الجبائي فقط، وفي هذا المبحث سنحاول التعمق أكثر في مفهوم المراجعة الجبائية وخصائصها، أهميتها، أهدافها، أنواعها، وأخيرا علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى .

المطلب الأول: مفهوم وخصائص المراجعة الجبائية

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الجبائية

هناك العديد من التعاريف أعطيت للمراجعة الجبائية، وهاته التعاريف صدرت عن هيئات وخبراء من أهل الاختصاص في الميدان الجبائي ومن بين هذه التعاريف:

I. تعريف الخبراء والباحثين للمراجعة الجبائية:

- ❖ عرفها الباحث رضا خلاصي بأنها "عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة والهدف منها هو إبداء رأي عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية، وهذا لجعلها متواصلة لاستعمال الجبائية فيها يخدم مصالحها"¹.
- ❖ كما عرفها الأستاذ ولهي بوعلام بأنها "فحص شامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين 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"².
- ❖ وجاء في تعريف كل من P. BONGAN ET J.M.VALLEE " أن المراجعة الجبائية هي أداة لقياس مدى قدرة المؤسسة و كفاءتها في تسخير مواردها لخدمة الحق الجبائي في إطار تسيير أعماله، وهذا بغرض المشاركة في تحقيق الأهداف المسطر سلفا"³.
- ❖ أما J.F.COSTA ET A.MICOL " فقد عرفها بأنها نضرة ناقدة للتحقق من إنعكاس النشاط الذي قامت به المؤسسة في الحسابات السنوية وفقا للقواعد الجبائية"⁴.
- ❖ "والمراجعة الجبائية هي عملية مراقبة مدى احترام المؤسسة للقوانين و القواعد الجبائية" وهذا ما جاء في تعريف M.COLIN في أحد مقالاته المعنونة بالمراجعة الجبائية وفحص المحاسبة من طرف الضرائب"⁵.

¹ رضا خلاصي، المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجيتها، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2000، ص:20.

² بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص:09.

³ P. Bougan et M. Vallée , **audit et gestion fiscale** , Editions clef atof , paris, 1986, p: 53.

⁴ J.F costa et A.mikol , **vingt ans d'audit, de la récusions des comptes aux activités**, 1990, p:107.

⁵ M, colin ,**la vérification fiscale**, Editions economica, paris, 1985 . p: 38.

II. تعريفات الهيئات للمراجعة الجبائية:

وهناك تعريفين صدرا للمراجعة الجبائية من طرف:

الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC):

عرفت المراجعة الجبائية هي إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية وطريقة توظيفها وبالتالي نجد الجبائية بكل أنواعها موضوع للمراجعة داخل المؤسسة¹.

مختلف مكاتب ومجالس المراجعة:

وعرفت بأنها " تعتبر الجانب الجبائي لمهمة مراجعة الحسابات أو هي مهمة على شكل عقد يهدف إلى فحص الوضعية الجبائية لمؤسسة ما أو لمجموعة من المؤسسات².

ومما سبق من التعريفات نستنتج بأن المراجعة الجبائية هي عبارة عن اختبار نقدي للحالة الجبائية للمؤسسة ويتعلق الأمر بمدى احترام المؤسسات للتصريحات الواجب القيام بها والقواعد الخاصة لتحديد النتيجة الخاضعة، كما تعطي المراجعة الجبائية قابلية استعمال المؤسسة لفائدتها بحيث أنها تساهم في الأمن الجبائي وكذا تحسين التسيير الجبائي داخل المؤسسة.

الفرع الثاني: خصائص المراجعة الجبائية

المراجعة هي مسعى موضوعي مبني على جمع المعلومات، الملاحظة، التحليل والتحقق من الأفعال وكذا الأداء وخصائص المراجعة الجبائية لا يتطلب البرهان عليها لأن أهداف هذه الأخيرة من مميزات القانون الجبائي وخطوات وضع مهمة المراجع الجبائية تعتبر من العوامل القوية لإظهار هذه الخصائص وأهم خاصيتين للمراجعة الجبائية هما³:

- قياس الخطر الجبائي للمؤسسة؛
- تقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة .

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الجبائية

للمراجعة الجبائية أهمية بالغة للمؤسسة وكذلك لها أهداف تسعى إلى تحقيقها سنعرضها في هذا المطلب.

الفرع الأول: أهمية المراجعة الجبائية

تمثل المراجعة عملية منظمة ومُنَهَجَة على أسس علمية وعملية وخبرة كاملة في القوانين الجبائية وهذا ما يؤكد أهمية المراجعة الجبائية واعتبارها علما قائما بذاته له معايير ويستمد أحكامه من قوانين الضرائب السائدة ومن

¹ ATIC, l'audit naissance d'une fonction, le étude réalisée par le cabinet atic auprès de 50 responsables d'audit interne, Paris, 1985.

² سعد داسر وعبد الحق عبدلي، مرجع سابق ذكره، ص:35.

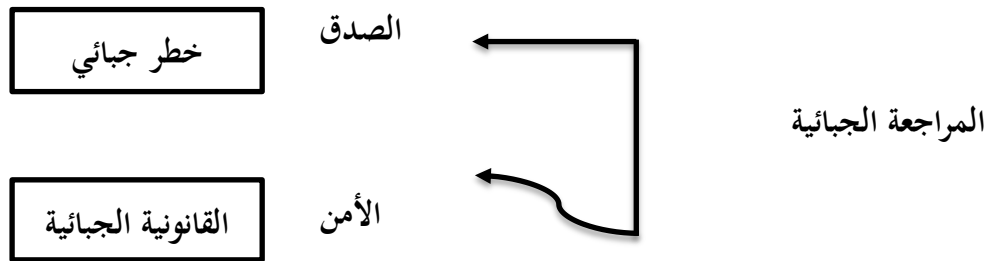
³ نجاة حاجي، مرجع سابق ذكره، ص:31.

المعايير المهنية الأخرى أما بالنسبة للمراجع الجبائي فإن عدم معرفته بتفاصيل القانون وإعداده البيانات المالية دون كفاءة علمية معتمداً على معايير تركز عملية المراجعة الجبائية فإنه سيوقعه في مشاكل كبيرة¹.

والمراجعة الجبائية تسمح باكتشاف نقاط الضعف والقوة وهذا بهدف تصحيح الأولى والاستغلال الأمثل للثانية وهذا من خلال التشخيص الجبائي للمؤسسة، حيث يتضمن حمايتها ويضمن كذلك بوضع الخطوط العريضة للاستراتيجية الجبائية، واقتراح الحلول التي تجعل الأداء في التسيير الجبائي أكبر بإنقاص التكلفة الجبائية، ومراقبة القانونية الجبائية وتفرض دراية ومعرفة وترجمة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات... إلخ.

وهذا لتقييم الفعالية والأمن الجبائي للمؤسسة موضوع التحقيق والشكل الموالي يوضح أهمية المراجعة الجبائية

شكل رقم: (01-02) يوضح المراجعة وتطور الخطر الجبائي



المصدر: سعد داشر وعبد الحق عبدلي، المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الإقتصادية، مذكرة لنهاية الدراسة لنيل الشهادات العليا في الجبائية، المدرسة الوطنية للضرائب القليعة، الجزائر، 2005، ص: 53.

وفي الواقع التشريع الجبائي يفرض احترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من ناحية الزمن فحقيقة المؤسسات تسهر على تطبيق النصوص القانونية الخاضعة لها حيث يؤدي عدم احترامها إلى عقوبة كبيرة² وهذا ما تعمل المراجعة الجبائية على تفاديه.

وباعتبار المراجعة وسيلة لا غاية وتهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بحيث تعتمد هذه الأخيرة في إتخاذ قراراتها على مخرجات المراجعة لذا فإن أهمية المراجعة تم استنباطها من أهمية المراجعة بصفة عامة وأن هاته الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة لها علاقة بالمؤسسة لا يمكنها في المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت مراجعتها من طرف هيئة خارجية محايدة التي تقوم بفحص انتقادي لتلك البيانات وإبداء رأي محايد حول مدى صحة المعلومات تلك المعلومات وشرعيتها وسلامتها.³

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الجبائية

للمراجعة نوعين من الأهداف، وهما أهداف رئيسية وأخرى ثانوية

¹ سمية قحموش، مرجع سابق ذكره، ص: 21.

² سعد داشر وعبد الحق عبدلي، مرجع سابق ذكره، ص: 35.

³ صالح حبيداتو، مرجع سابق ذكره، ص: 38.

I. الأهداف الرئيسية:

وتتمثل هاته الأهداف في¹:

- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية؛
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول وتقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي .

II. الأهداف الثانوية:

ومن بينها نجد²:

- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية؛
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر فيه، أو الإنقاص منه ؛
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي ؛
- محاولة إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف ومن ثم تحسين القرار.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الجبائية والانتقادات الموجهة إليها

هناك نوعين للمراجعة الجبائية، مراجعة جبائية داخلية وأخرى داخلية، وفي هذا المطلب سنستعرض هذين النوعين، وكذا الانتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية.

الفرع الاول: أنواع المراجعة الجبائية

للمراجعة الجبائية أهمية بالغة حيث أنها تقوم بتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، كما أنها تبحث عن حماية المؤسسة وذلك عن طريق توفير أكبر قدر ممكن من الأمن الجبائي وللمراجعة نوعان هما:

I. المراجعة الجبائية الداخلية:

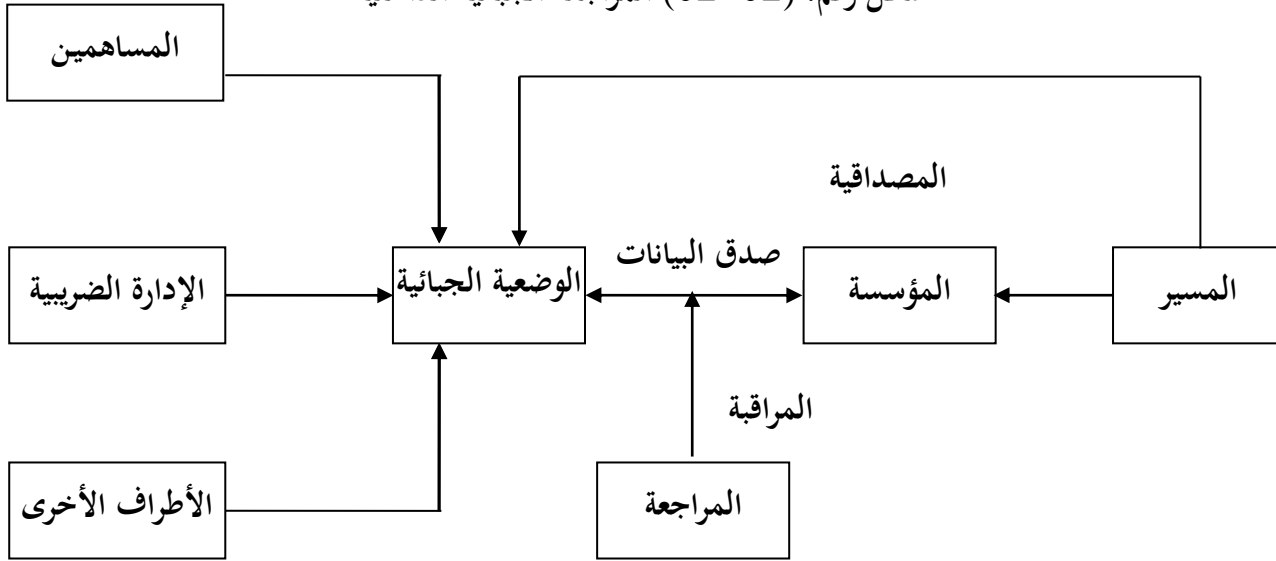
وعرفها معهد المراجعة (I.A.A) على أنها تختبر وتقيم سيورة التخطيط والتنظيم والتسيير من اجل تحديد خصوصيات ضمان منطقي من أن الأهداف سوف يتم تحقيقها، إذاً فالمراجعة الجبائية الداخلية يقوم بها مراجع أجير بالمؤسسة كفى ومستقل وهذا للإدلاء برأي معلل النوعية ومصداقية المعلومة المرتبطة بحالة جباية المؤسسة، وهذا حسب القوانين السارية المفعول³ ، والشكل الموالي يوضح وظيفة المراجعة الجبائية الداخلية:

¹ بشير عاد، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفضال حاسي مسعود، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2012، ص: 33.

² أحمد لعناق، المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة - دراسة حالة الجزائرية للأنايب، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2012، ص: 12.

³ نجاة حاجي، مرجع سابق ذكره، ص: 28.

شكل رقم: (02-02) المراجعة الجبائية الداخلية



المصدر: نجاة حاجي، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، ص:8.

ومن خلال الشكل السابق يتضح لنا أن جل اهتمام الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة مساهمين وإدارة الضرائب يصب في معرفة الوضعية الجبائية للمؤسسة، ولأجل معرفة مدى صدق المعلومات عن هذه الوضعية يتم اللجوء إلى المراجعة الجبائية قصد التحقق وإطفاء نوع من المصادقية عن المعلومات والبيانات الجبائية والتي يُمكن المسؤولين والمسیرين الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات ذات الصلة بالجانب ¹.

II. المراجعة الجبائية الخارجية:

وهي عبارة عن مهمة تمارس من طرف شخص مستقل ومن خارج المؤسسة بصفة منقطعة أو دائمة (مستمرة) حيث تكون مهمته في بعض الأحيان تكملة لمهام المراجعة الداخلية، كما يمكن أن تكون ذات طابع تعاقدية وهذا ما يسمح للمؤسسة بأن تلجأ إلى مكتب مراجعة لتحقيق مهمة محددة في إطار العقد المبرم ²، ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى جعل التسيير الجبائي أكثر أداء من اجل تخفيض التكاليف وذلك بمراجعة القوائم المالية مع التركيز على الجانب الجبائي ³.

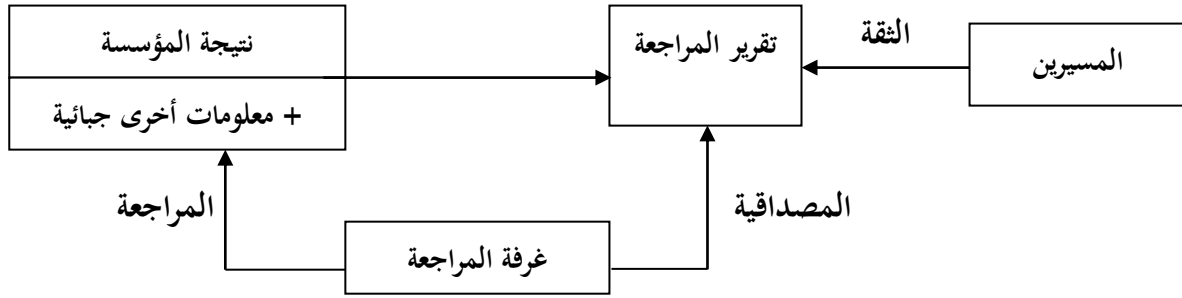
والشكل الموالي يوضح دور المراجعة الجبائية الخارجية

¹ صالح حميداتو، مرجع سابق ذكره، ص: 40.

² نجاة حاجي، مرجع سابق ذكره، ص: 28.

³ صالح حميداتو، مرجع سابق ذكره، ص: 41.

شكل رقم: (02-03) دور المراجعة الجبائية الخارجية



المصدر: سعد داشر وعبد الحق عبدلي، المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنهاية الدراسة لنيل الشهادات العليا في الجبائية، المدرسة الوطنية للضرائب القليعة، الجزائر، 2005، ص: 37.

ويظهر في الشكل أعلاه في أن مكتب المراجع يقوم بالتأكد من التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية لمختلف الضرائب الذي يهتم به المسيرين من اجل بناء القرارات¹

الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية

تعتبر المراجعة الجبائية نوعا حديثا من أنواع المراجعة ونظرا لحدائتها فتوضع محل انتقادات تكون اغلبها في انها غير شاملة أي انها جزئية وكذا خصوصيتها وفي ما يلي الانتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية:

I. محدودية المراجعة الجبائية :

تنصب محدودية المراجعة الجبائية كلها على جزئية المراجعة الجبائية حيث انها لا تأخذ بعين الاعتبار كل الجوانب للمؤسسة مما يجعلها مقتصرة على الجانب الجبائي فقط، خاصة إذا علمنا أن موارد الجانب الجبائي محدودة جداً، وبالتالي يكون هناك تحديد لاختيارات وإعداد لأولويات بين مختلف أشكال المراجعة لأن هناك تداخلا بين المستشار الجبائي ومحافظ الحسابات، حيث يعمل كل منهما على الإجابة عن الاهتمامات الجبائية للمؤسسة².

II. محدودية المراجعة من حيث التوقيت:

في بعض الأحيان عملية المراجعة الجبائية للمؤسسة خلال السنة يؤدي إلى عرقلة السير الحسن لبعض الوظائف خصوصا المتعلقة منها بالجانب الجبائي المالي منها مما يخلق اضطرابا على بعض القرارات المهمة داخل المؤسسة³.

III. محدودية المراجعة الجبائية من حيث الخصوصية:

خلال مهمة المراجعة الجبائية يعمل المراجع على دراسة العناصر الجبائية للمؤسسة ، فقبل ان يبدي رأيه حول صحة المعلومات والقوائم المالية يجب عليه ان يقوم بدراسة المفاهيم الجبائية ومدى تأثيرها على القوائم المالية.

¹ سعد داشر وعبد الحق عبدلي، مرجع سابق ذكره، ص: 37.

² أحمد لعناق، مرجع سابق ذكره، ص: 16.

³ بشير عاد، مرجع سابق ذكره، ص: 36.

وبما أن المحاسبة والجبائية عنصران مكملان لبعضهما البعض فيما يخص الحالة التسييرية للمؤسسة، فالقيام بالمراجعة المحاسبية يؤدي بالضرورة إلى القيام بالمراجعة الجبائية، وكذلك وجود المراجعة القانونية التي تسمح بمراجعة الأحكام القانونية للمؤسسة بما فيها المسائل الجبائية ومن هنا يمكن التساؤل حول استقلالية المراجعة الجبائية وقابلية الجبائية أن تكون هدف لمراجعة خاصة، علما أن الجبائية هي عبارة عن مادة مشتركة بين القانون والمحاسبة وهاتين المادتين خاضعتين لمهمة المراجعة¹.

IV. حداثة المراجعة الجبائية:

حداثة المراجعة الجبائية يضعها محل نزاع لدى الممارسين حيث يعتبرون أن علاقة المراجعة الجبائية ليست ممارسات وأعمال جديدة لكن عبارة عن أعمال قديمة للمراجعين المحاسبين أو المستشارين الجبائيين وبصورة عامة، فإن المراجعة تكون تدريجية ولكن بسرعة أكبر من عملية ممارستها وممارسة هذه الأشكال الجديدة. إن تعدد هذه الأشكال يؤدي إلى إنشاء مناخ دائم للمراقبة والذي يكون قاسيا بالنسبة للمؤسسة فمن هنا يستحسن أن توكل المراقبة إلى خبير في التشخيص، وفي المراقبة وتنجز من طرف مراكز التسيير².

المطلب الرابع: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى والمفاهيم المشابهة لها

من أجل معرفة دور المراجعة الجبائية يجب التمييز بينها وبين المراجعات الأخرى المختلفة وكذا المفاهيم وهو ما سنحاول توضيحه في هذا المطلب.

الفرع الأول: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى

يتم التمييز بين المراجعة الجبائية عن غيرها من المراجعات الأخرى بـ:

I. المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية:

هناك تشابه قائم بين مراجعة الحسابات والمراجعة الجبائية يكمن في آلية المراجعة ومراحلها المختلفة، فالأساليب والتقنيات والأدوات والتقنيات التي يستخدمها المراجع الجبائي في عمله تتشابه في بعض الجوانب مع الأساليب والأدوات والتقنيات في مجال مراجعة الحسابات.

حيث يبدأ معاً في التخطيط وينتهيان بإعداد التقرير والنتائج، كما يستخدمان ذات الأدوات والتقنيات اللازمة لأداء أعمال المراجعة الميدانية كما يتطلب من المراجع الجبائي والمراجع أن يتمتعا بحد أدنى من الموصفات العامة والشخصية لأداء تلك الأعمال بالكفاءة المطلوبة، وإن اختلفا في الأهداف المرجوة من كل منهما، فهذه المراجع في إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن حقيقة المركز المالي، في حين يهدف المراجع الجبائي غلى التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المصرح بها من قبل المكلفين³.

¹ صالح حميداتو، مرجع سابق ذكره، ص: 42.

² سعد داسر وعبد الحق عبدلي، مرجع سابق ذكره، ص: 55.

³ سمية قحموش، مرجع سابق ذكره، ص: 24.

II. المراجعة الجبائية والمراجعة المعلوماتية الآلية:

عملية إدماج الإعلام في المعالجة المحاسبية تسهل عمل المراجع الجبائي في إثراء وسائل التحقيق وجعلها أكثر عقلانية¹.

III. المراجعة الجبائية والمراجعة الداخلية:

فحص الوضعية الجبائية ليس من صلاحيات المراجع الجبائي لكن يستطيع المراجع الداخلي أن يدون آراءه في شكل ملاحظات حول النظام الجبائي لكي يتمكن المراجع الجبائي من الاطلاع عليها².

IV. المراجعة الجبائية والمراجعة الخارجية:

إن المراجعة الجبائية الحقيقية هي المطبق 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 الجبائي³.

الفرع الثاني: المراجعة الجبائية والمفاهيم المشابهة لها

وفي هذا العنصر سنحاول توضيح المراجعة الجبائية ومقارنتها بمفاهيم أخرى قريبة منها ومن هذه المفاهيم نجد:

I. المراجعة والاستشارة الجبائية:

كما هو الشأن للمستشار الجبائي يمكن للمراجع اقتراح حلول للمشاكل المتعلقة، والفرق يكمن أساسا في الطريقة المطبقة من طرف المراجع فهو يكشف عن الملاحظات والمشاكل بواسطة التحريات، بينما المستشار الجبائي يعطي الحلول والاقتراحات لكل الملاحظات والمشاكل التي قام بالاستطلاع عليها⁴.

II. المراجعة الجبائية والتحقيق الجبائي:

تظهر المراجعة الجبائية في شكل تحقيق محاسبي والفرق بينهما أن المراجعة تهدف إلى تحقيق الامتثال للقواعد الجبائية أما التحقيق تقوم به الإدارة الضريبية⁵.

III. المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي:

تسمح المراجعة الجبائية بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة وتسمح أيضا بتوضيح الاستراتيجية الجبائية للمؤسسة، وجعل التسيير الجبائي أكثر نجاعة وذلك من أجل تخفيض التكلفة الجبائية، وهي كذلك وسيلة ترسخ في ذهن المسيرين أن الضريبة هي تكلفة يجب أن تسيّر بعقلانية وطريقة مثلى والتكلفة الجبائية معطاة بالعلاقة التالية:

¹ فيروز لقيشي، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، ص: 55.

² بوعلام ولهي، مرجع سابق ذكره، ص: 12.

³ أحمد لعناق، مرجع سابق ذكره، ص: 14.

⁴ نجاة حاجي، مرجع سابق ذكره، ص: 27.

⁵ بشير عاد، مرجع سابق ذكره، ص: 35.

التكلفة الجبائية = مجموع الضرائب والرسوم + التكلفة الإدارية + تكلفة دراسة الأخطار الجبائية
+ التكاليف الناتجة عن خطأ في التقدير الجبائي للمؤسسة.

وفي الأخير فإن المراجعة الجبائية تعتبر أداة لفائدة التسيير الجبائي ويساهمان في تحقيق الأهداف التالية¹:

- ❖ التحقق من ان المؤسسة لا تتعرض لأخطار جبائية غير معروفة؛
- ❖ التحقق في المجال القانوني أن المؤسسة قائمة بواجباتها وليست في حالة نزاعات جبائية وتعمل على تفاديها؛
- ❖ البحث عن تطابق البيانات التي تسمح بتخفيف العبء الضريبي، وتحقيق الأمن الجبائي.

¹ بوعلام ولهي ، مرجع سابق ذكره، ص:13.

المبحث الثاني: خصائص المراجع وحدود مهمة المراجعة الجبائية

ينقسم الأمرين بالمراجعة والمتحملين لها إلى قسمين، وهما أعضاء داخل المؤسسة مثل المسيرين، الشركاء الذين يقومون بتعيين وأمر المراجع للقيام بمهمته وهذا لعدم قبولهم بحقيقة وجوب تحمل خصم جبائي إضافي الذي سيساهم بطريقة غير مباشرة في تخفيض مكافآتهم أو قسائم أرباحهم، وكذا معنيين آخرين لهم تعاملات مع المؤسسة والمتمثلون في الشركاء المستقبليين وهدفهم معرفة الوضعية المالية التي من خلالها يمكنهم التعرف على خصوم وديون الشركة.¹

وللحصول على معلومات جيدة حول الوضعية الجبائية للمؤسسة يجب عليها اختيار مراجع مؤهل لهذا النوع من المهام، وهو ما سنحاول التركيز عليه في هذا المبحث وأيضا المسؤوليات الملقاة على عاتق المراجع ومن ثم الانطلاق إلى مراحل سير عملية المراجعة الجبائية

المطلب الأول: الكفاءات الواجب توفرها في المراجع الجبائي

بحكم المهام الموكلة للمراجع إبان عملية المراجعة، بات من الأجدر على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من الناحية التأهيل العلمي والمؤهلات العملية أو الكفاءة المهنية المطلوبة ويشترط في المراجع الجبائي ما يلي²:

الفرع الأول: التأهيل العلمي والعملية

يتضمن عمل المراجع الجبائي عمليات التفتيش والفحص وتقديم النصائح للمسيرين، لذا فلا بد أن يكون مؤهلا تأهيلا علميا أي حمل شهادة تسمح له بالقيام بالمراجعة لكل الأنشطة والعمليات المختلفة، كما أن التأهيل العلمي والعملية مكملان لبعضهما البعض عند قيام المراجع الجبائي بأداء مهمته ويجب أن يتضمن برنامج تدريب المراجع أحدث التطورات ويدرس ويطبق التوصيات التي تصورها الهيئات المهنية المتخصصة في الشؤون المحاسبية والخاصة بالمبادئ وإجراءات المراجعة الجبائية .

ويجب أن تدعم هذه الشهادة باكتساب خبرة تسمح له بأداء العمل المطلوب على أكمل وجه³.

وتتمثل شروط التأهيل العلمي والعملية في⁴ :

- حمل شهادة خبير محاسبي حيث يجب أن تكون لديه شهادة محاسبة بالإضافة إلى سنتين خبرة ؛
- تدريب لدى مكتب خبير محاسبي وإعداد تقارير خلال فترة التربص ثم اجتياز امتحان الخبرة المحاسبية؛
- أن يكون لديه فروع معرفية أخرى كالقانون، التسيير، التسويق والرياضيات وكل المعارف التي لها

علاقة بالمراجعة

¹ سعد داشر وعبد الحق عبدلي، مرجع سابق ذكره، ص:55.

² مسعود صديقي ومحمد التوهامي طواهر، مرجع سابق ذكره، ص:34.

³ بشير عاد، مرجع سابق ذكره، ص:70.

⁴ بشير عاد، مرجع سابق ذكره، ص:71.

- من ناحية الخبرة فهي ثلاث سنوات تأهيل مهني لحامل شهادة ليسانس، اما الذي يحمل شهادة أقل فيجب أن تكون مدة التأهيل أطول.

الفرع الثاني: الاستقلالية

إن المراجع الجبائي يجب أن يكون مستقل عن باقي الأنشطة التي هي موضوع مراجعة ، يجب أن يكون في مستوى يسمح له بممارسة مهامه بكل موضوعية، سيبيدي رأيه حول الوضعية الجبائية للمؤسسة ، لا يجب على المراجع أن يكون في موضع يعرضه للخطر المتعلق بحريته التامة في التصرف و التفكير

وفي هذا المضمار ، المراجع الجبائي يجب أن يتمتع بالاستقلالية المادية والمعنوية و المالية أو في كل المجالات الأخرى ، هذا الذي سيسمح له بقيادة مهمته و لإيصالها بدون أي تحيز¹.

الفرع الثالث: العناية المهنية اللازمة

وتعني أن تتم المراجعة الجبائية وأن يتم إعداد التقرير بعناية مهنية بواسطة أشخاص من لديهم تدريب وخبرة وكفاءة في المراجعة الجبائية، وينبغي على المراجع الجبائي أن يوجه، يشرف ويراجع العمل المفوض للمساعدين بعناية، ويجب عليه أن يحصل على ضمان معقول بأن العمل المؤدى من قبل المراجعين أو خبراء هو عمل يحقق الغرض المطلوب، يجب على المراجع الجبائي أن يتحقق مما إذا كان عمل المراجعة الداخلية قد تم تخطيطه والإشراف عليه ومراجعته وتوثيقه بشكل سليم، والمثال على ممارسة المراجع الداخلي للعناية المهنية اللازمة هو وجود أدلة ووجود برامج وأوراق العمل.

إن خبرة المراجع الجبائي وثقافته يمكنانه بأن يكون على بأمور المؤسسة بشكل عام حيث أنه غير معقول أن تكون لديه الخبرة التي تتوفر للشخص المتدرب أو المؤهل علميا في ممارسة مهنة او وظيفة أخرى، إن بذل العناية المهنية اللازمة ليس لها حدود واضحة للحكم عليها ولكن إلزام المراجع الجبائي بهذه المعايير يعتبر الحد الأدنى للعناية المهنية اللازمة².

الفرع الرابع: السرية المهنية

يمكن أن يطالب المراجع الجبائي طوال مهمته بمعرفة معلومات سرية أين يشكل إفشائها مخاطر قد تعود بالضرر على المؤسسة محل المراجعة أيضا جميع الاستنتاجات المتعلقة بالوضع الجبائي للمؤسسة إذا وقعت بين أيدي أطراف ثالثة يمكن أن تستخدم ضدها³.

¹ سعد داشر وعبد الحق عبدلي، مرجع سابق ذكره، ص:55.

² محمد بشير غوالي، مرجع سابق ذكره، ص:46.

³ سمية قحموش، مرجع سابق ذكره، ص:55.

المطلب الثاني: مسؤوليات المراجع الجبائي

عند قيام المؤسسة بتوكيل المراجع للقيام بعملية المراجعة الجبائية وإعداد التقرير حول العملية وعند نهايتها وقيام المراجع الجبائي بإعداد المطلوب منه ونتائج أعمال المراجعة الجبائية والذي يقدمه المراجع إلى الإدارة وكون هذا التقرير يتعلق بمصالح الأرين فإن المشرع حمل المراجع المسؤولية عن صحة المعلومات التي يتضمنها التقرير. والمسؤولية تعني التبعية أو المؤاخذه وتنقسم المسؤولية إلى ¹:

الفرع الأول: المسؤولية القانونية

المراجع الجبائي يعتبر مسؤولاً من الناحية القانونية تجاه المؤسسة محل المراجعة بحكم العلاقة بين المراجع وعميله هو العقد المبرم بينها، أو أية خطابات أخرى تحدد العملية ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد، وغيرها من المستندات على توضيح طبيعة العملية للعميل ويحدد الحدود التي يجب على المراجع العمل في إطارها .

كما أن المراجع الجبائي يعتبر مسؤولاً أيضاً عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية ².

ومن ما سبق نستنتج أن المسؤولية القانونية تنقسم إلى قسمين:

- I. مسؤولية عقدية: وأساسها إخلال المراجع بالالتزام بالعقد الخاص بالمراجعة المبرم مع العملاء.
- II. مسؤولية تقصيرية: تترتب، بإخلال المراجع إن أنتفت الرابطة التعاقدية بين المراجع والعميل بالالتزام القانوني العام الذي يقضي بعد الإضرار بالغير ³.

الفرع الثاني: المسؤولية الجنائية

يمكن أن يتم إدانة المراجع جنائياً عن افعال ارتكبها وتتعلق هاته الأفعال بالاحتيال على شخص آخر عن طريق الاشتراك بالمعرفة في إصدار رأي بالموافقة حول إصدار قوائم مالية مضللة ⁴.

الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية

قد يتعرض المراجع لعقوبة تأديبية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة نظراً لإخلاله بالقواعد المهنية وتمثل العقوبات التي قد يتعرض لها المراجع في:

¹ عبد الله عبد السلام أبو سرعة، مرجع سابق ذكره، ص: 60.

² سميحة غلوس، مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسة المحاسبية الخاطئة، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013، ص: 3.

³ أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار الضياء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص: 46.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 389.

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- الشطب النهائي من نقابة المراجعين؛

وترتب هذه العقوبات ترتيبا تصاعديا حسب درجة خطورة الخطأ المرتكب من طرف المراجع¹.

المطلب الثالث: مراحل سير عملية المراجعة الجبائية

حتى تحقق مهمة المراجعة الجبائية اهدافها بكفاءة وفعالية، فإنه على المراجع القيام بثلاث خطوات أساسية متسلسلة ومكاملة لبعضها البعض وكل خطوة من هذه الخطوة الخطوات تتضمن مجموعة من العمليات الفرعية يتوجب إتباعها وهذه المراحل تتمثل في:

◀ مرحلة التحضير للمهمة؛

◀ مرحلة تنفيذ المهمة؛

◀ مرحلة إعداد التقرير.

الفرع الأول: مرحلة التحضير للمهمة

وبداية هاته المرحلة باكتساب المراجع لمعرفة شاملة وجيدة حول المؤسسة، وهذا بغرض لفت انتباه المراجع إلى بعض المشاكل المعينة أو أخطار محتملة الوقوع، وبعد ذلك الحصول على توجيه مستقبلي للأعمال وتعتبر هذه المرحلة من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الجبائية وتنقسم هذه المرحلة إلى²:

I. الأعمال التحضيرية للمهمة:

وتبدأ هذه المرحلة بقيام المراجع بتنفيذ مهمته بالحصول على معرفة عامة وشاملة حول المؤسسة محل المراجعة، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة حولها، ومن بين هاته المعلومات على سبيل المثال الأدوات التي تسمح بتسييرها، والقطاع الذي تمارس فيه نشاطها، وعلى ضوء هذه المعلومات يحدد المراجع الجبائي الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته، وكذا معرفة مصادر الأخطار المحيطة بالمؤسسة، سواء كانت هاته الأخطار متعلقة بنشاطها الإداري، المحاسبي أو الجبائي³.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 42 ، بتاريخ 29 يونيو سنة 2010، المتضمنة القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب محافظ حسابات والمحاسب المعتمد، المادة 63، ص: 10.

² نجاة حاجي، مرجع سابق ذكره، ص: 30.

³ عبد الله عبد السلام أبو سرعة، مرجع سابق ذكره، ص: 76.

II. التخطيط والتحضير لبرنامج العمل:

بعد قيام المراجع بجمع المعلومات والمؤشرات يقوم أيضا بالبحث عن مؤشرات أخرى حتى تصبح هاته الأخيرة مقنعة وكافية تمكنه من تقدير الحالة الجبائية للمؤسسة وبعد جمع هاته المعلومات يُسَطَّر المراجع مخططاً لعملية المراجعة الجبائية ويحتوي هذا المخطط على¹:

❖ المعرفة العامة للمؤسسة:

بفضل الاتصالات المباشرة والفحص الموجز لوثائق المؤسسة يجب على المراجع أن تكون نظرة على²:

- تاريخ المؤسسة؛
- شكل وموضوع وطبيعة النشاط؛
- تعريف المؤسسة (رقم التسجيل في السجل التجاري، رقم التسجيل الجبائي)؛
- النظام التأسيسي، الشركاء وتشكيلة رأس المال؛
- مقر المؤسسة ومختلف فروعها، وأهم الموردين والعملاء.

❖ معرفة الوثائق القانونية والمحاسبية والتسييرية للمؤسسة:

المراجع يقوم بالبحث في جميع الوثائق القانونية، المحاسبية وإدارة المؤسسة، حيث يمكن ان تقدم تأثيرات جبائية مثل المحاسبة وتقنيات وسائل الإعلام، مستوى التحليل المالي المطبق، تقارير مراجعي الحسابات المقدمة للمؤسسة... إلخ حيث يتم البحث في هذه الوثائق على المعلومات ذات طبيعة جبائية³.

❖ التعرف على الاتفاقيات الرئيسية للمؤسسة:

وذلك عن طريق فحص كل من⁴:

- عقود الإيجار؛
- عقود الرخص؛
- عقود التأمين؛
- عقود القروض؛
- العقود مع الشركات الاجنبية.

❖ تحديد الاخطار والأهداف:

من خلال مرحلة المعرفة الشاملة بالمؤسسة واكتساب المراجع للمعارف تمكنه من تحديد الاخطار وايضا هذه المرحلة تسمح له بتعيين الاهداف وإدراك الفعالية واحتمال كبير لتغطية المخاطر⁵.

¹ بشير عاد، مرجع سابق ذكره، ص:37.

² فيروز لقيشي، مرجع سابق ذكره، ص:64.

³ سمية قحموش، مرجع سابق ذكره، ص:30.

⁴ رضا خلاصي، مرجع سابق ذكره، ص:48.

⁵ سمية قحموش، مرجع سابق ذكره، ص:30.

❖ التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة:

هناك عناصر تحدد النظام الجبائي المطبق على المؤسسة مثل فروع المؤسسة المختلفة، شكلها القانوني وقانونها الأساسي علاقتها مع الغير وطبيعة نشاطها ولهذا المراجع يجب أن يقوم بـ¹:

- التعرف على النظام الجبائي المطبق فيما يتعلق بالضرائب؛
- يتحقق إذا ما كانت المؤسسة تستفيد من امتياز جبائي ما؛
- يتحقق ما إذا كان للمؤسسة التزامات جبائية.

❖ التطلع على علاقة المؤسسة بالإدارة الجبائية:

يتطلب تقدير الخطر المستقبلي وسمعة المؤسسة لدى الإدارة الجبائية فحص السوابق الجبائية للمؤسسة لذلك يجب على المراجع القيام بـ²:

- فحص المراسلات الواردة إلى المؤسسة من طرف الإدارة الجبائية ؛
- التحقق من إرسال الإدارة الجبائية طلب معلومات للسنوات غير التقادمية أو التبليغ حول الغير.

الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة

أول خطوة يقوم بها المراجع في هاته المرحلة قبل مباشرة عملية التحقيق هي تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالميدان الجبائي فقط .

I. تقييم نظام الرقابة الداخلية :

عرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية نظام الرقابة الداخلية بأنه " مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات الإدارة، وتحسين الأداء ويزر ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة³ .

وغاية المراجع من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية هو إبداء رأي حول نوعية الإجراءات الجبائية للمؤسسة لمعرفة نقاط قوة وضعف هذا النظام، ويعتمد المراجع في هذا التقييم على الاستبيان أو قائمة أسئلة تعد وفقا للأهداف المرجوة وتتضمن الإجراءات والمهام وكيفية تقسيمها⁴ .

❖ استبيانات الرقابة الداخلية الخاصة بالميدان الجبائي:

وتستعمل هاته الاستبيانات لتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الجبائي ويطلق عليها أيضا قوائم الاستقصاء وهو الأسلوب الأكثر استعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية ويتضمن مجموعة من الاستفسارات الكتابية تشمل مجموعة من الأسئلة وتتناول جميع نواحي نشاط المؤسسة يوزعها المراجع على

¹ بشير عاد، مرجع سابق ذكره، ص:38.

² نجاة حاجي، مرجع سابق ذكره، ص:31.

³ فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2007، ص:18.

⁴ صالح حميداتو، مرجع سابق ذكره، ص: 51.

الموظفين للإجابة عليها وبعد إرجاعها إلى المراجع يقوم بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة بحيث يجب أن تصاغ بطريقة جيدة سهلة الفهم على أن تكون على أن تكون الإجابة بـ "يطبق" أو "لا يطبق" بحيث الإجابة تشير إلى متانة نظام الرقابة الداخلية ويعتبر من نقاط القوة في حين الإجابة لا يطبق تشير إلى ضعف الرقابة الداخلية ويمكن اعتبارها من نقاط الضعف¹.

ومن بين هاته الأسئلة نجد²:

- هل يوجد شخص أو أكثر مكلف بجباية المؤسسة؟
- هل تتعامل المؤسسة مع مستشار جبائي بشكل منظم أو بشكل عرضي؟
- هل توجد إجراءات مراجعة داخلية؟

❖ التحليل المالي للتصريحات المودعة من طرف المؤسسة:

يمكن للمراجع أن يستفيد بشكل كبير من قاعدة التحليل المالي، هذه التقنيات تطبق على العناصر المصرح بها من خلال الوثائق الجبائية والهدف من هذا التحليل هو معرفة الوضعية المالية للمؤسسة³.

❖ مخطط تدفق المعلومة الجبائية:

تدفق المعلومة الجبائية هو عبارة عن رسم تخطيطي يصور لحظة معينة من مسار إجراء جبائي ووثائق جبائية والذي يسمح بتمثيل تسلسل العمليات الضرورية لتنفيذ معالجة هذا المسار وتحليل طريقة عمله ومدى ملائمتة والهدف من إعداد هذه المخططات هو⁴:

- تسهيل فهم مسارات الإجراءات المعقدة؛
- توضيح نقاط القوة ونقاط الضعف الظاهرة في إجراء جبائي ما؛
- تسمح بتقدير سيورة العملية الجبائية وبشكل عام الرقابة ؛
- إظهار الانقطاعات في تدفق العمليات الجبائية ؛
- التحكم في مسار تدفق المعلومة الجبائية بما يلي:
- التحكم في مسار تدفق المعلومة الجبائية (مرحلة الفهم)؛
- إصدار حكم نظري حول نوعية المسار (مرحلة التقييم المسبق)؛
- إعداد برنامج اختياري من اجل التأكد من التطبيق الفعلي واحترام الإجراءات المسطرة (مرحلة التقييم البعدي).

¹ محمد حولي، مرجع سابق ذكره، ص: 79.

² بشير عاد، مرجع سابق ذكره، ص: 39.

³ فيروز لقبيشي، مرجع سابق ذكره، ص: 65.

⁴ بشير عاد، مرجع سابق ذكره، ص: 40.

II. تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة:

هذا التقييم يمكن إجراؤه بطريقة إحصائية إذا تعلق بالخطر العام للتحقيق، هذه الرقابة التي تعتمد على احترام القواعد الجبائية، والهدف من هذه الخطوة هو إبداء رأي حول قدرة المؤسسة على الامتثال للتشريع الجبائي ولهذا على المراجع أن يربط من ناحية بين احترام القواعد وبين مدة الالتزامات التصريحية من ناحية أخرى¹.

لأن عدم احترام هذه القواعد أو التأخر في إيداع التصريحات أو تسديد الضرائب والرسوم يترتب عنها عقوبات ومبالغ إضافية على عاتق المؤسسة تجاه الإدارة الضريبية².

الفرع الثالث: مرحلة إعداد تقرير المراجعة الجبائية

وهي آخر مرحلة في عملية المراجعة وهذا بعد إجراء العمليات السابقة وفحص المسائل الجبائية من طرف المراجع في موضوع وشكل الالتزامات الجبائية فغنه يقوم بإعداد خواتم المراجعة والتوصيات الموجهة إلى مسيري المؤسسة في شكل تقرير الذي يعبر به عن رأيه حول نتائج المراجعة الجبائية³.

I. خصائص تقرير المراجعة الجبائية:

لا توجد أحكام عامة محددة لشكل التقرير الخاص بالمراجعة الجبائية ولكن يجب أن يحتوي على:

- ❖ الإشارة إلى مختلف الأعمال التي قام بها في إطار مهمته؛
- ❖ على الأرجح أن يكون الأمر بالمراجعة على علم بالظروف التي أدى فيها المراجع تحرياته وخاصة الصعوبات التي واجهها⁴؛
- ❖ تقييم الخطر الضريبي مع مراعاة العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة وتوضيح مسؤولية المكلفين بالوظيفة الضريبية داخل المؤسسة؛
- ❖ اقتراح الامتيازات الضريبية التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة؛
- ❖ تقديم توصيات لإصلاح العيوب والمخالفات وتحسين التسيير الضريبي⁵.

II. توصيات المراجع الجبائي:

يتضمن التقرير أيضا توصيات المراجع وذلك بتوضيح سبل تقليص أقصى درجة ممكنة من الأعباء والأخطار الجبائية وكذلك القضاء على مصادر هاته الأخطار وهناك نوعين من التوصيات⁶:

- توصيات ذات الطابع العلاجي؛
- التوصيات ذات الطابع الوقائي.

¹ سمية قحموش، مرجع سابق ذكره، ص: 33.

² صالح حميداتو، مرجع سابق ذكره، ص: 53.

³ سمية قحموش، مرجع سابق ذكره، ص: 34.

⁴ فيروز لقيشي، مرجع سابق ذكره، ص: 67.

⁵ صالح حميداتو، مرجع سابق ذكره، ص: 53.

⁶ نفس المرجع السابق، ص: 54.

❖ التوصيات ذات الطابع العلاجي:

يمكن أن تكون توصيات علاجية لتصحيح الوضعية الجبائية، ويمكن أن تكون تصحيحاً للوضعية المحاسبية

■ التوصيات التي تسمح بتصحيح الوضعية الجبائية:

وتتمثل في:

تصحيح الأخطاء الجبائية البحتة: وهي الأخطاء المرتكبة عند إعداد التصريحات الجبائية وإجراءات التسوية والتعديل، وتختلف حسب المخالفة التي قد تكون عيباً في التصريحات والتأخر في تحضير المستندات أو عدم صحة ما تحتويه التصريحات، وتجدر الإشارة إلى أنه يجب تحديد توقيت تدخل المراجع وهذا حتى تتمكن المؤسسة من أخذ الوقت الكافي لتصحيح تصريحاتها في الوقت المناسب¹.

تصحيح الأخطاء الجبائية - المحاسبية: هذا النوع من التصحيح يتم بواسطة تصريحات تصحيحية أو احتجاجات، طلب تصحيح هذه الأخطاء لدى الإدارة الجبائية يمكن أن يحث هذه الأخيرة القيام بتحقيق في المحاسبة والذي ينجر عنه خطر جبائي للمؤسسة فالمراجع عليه الأخذ بالحسبان نتائج الاحتجاج أو طلب تصحيح تصريح².

■ التوصيات التي تسمح بتصحيح الوضعية المحاسبية:

ضرورة تصحيح الوضعية المحاسبية ناتجة عن الالتزامات التي تقع على عاتق المؤسسة، حيث أنها ملزمة بتقديم حسابات منتظمة وصادقة وتعطي صورة صحيحة عن موجودات المؤسسة ووضعيتها المالية، لذا يتوجب تضمين التقرير النهائي للمراجع هذه التصحيحات³.

❖ التوصيات ذات الطابع الوقائي:

ويهدف المراجع من خلال هذه التوصيات إلى⁴:

■ لفت انتباه المؤسسة إلى ضرورة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية وإعطائها أجوبة وقائية

وهذا لتحضير المؤسسة للرقابة الجبائية المحتملة من طرف إدارة الضرائب

■ اقتراح إجراءات موجهة لتجنب إعادة المخالفات المكشوفة في المستقبل وعليه الاهتمام بمصدر الخطر؛

■ اقتراح إجراءات أمن جبائي جديدة لمعالجة النقائص الموجودة في الإجراءات القديمة أو تتعلق بإجراءات الرقابة الجديد؛

■ توضيح العناصر التي تشكل تقصير لأحكام التشريع الجبائي والقواعد الموضوعية من طرف الإدارة الضريبية مهما كانت هذه المخالفات⁵.

¹ بشير عاد، مرجع سابق ذكره، ص: 41-42 بتصرف.

² فيروز لقيشي، مرجع سابق ذكره، ص: 67.

³ بشير عاد، مرجع سابق ذكره، ص: 43.

⁴ صالح حميداتو، مرجع سابق ذكره، ص: 54.

⁵ فيروز لقيشي، مرجع سابق ذكره، ص: 68.

المبحث الثالث: مراجعة الفعالية والخيارات الجبائية

إحدى الخطوات الأساسية لمراجعة الفعالية الجبائية التي هي من اختصاص صاحب الخيارات، يجب أن تكون لدى المراجع الجبائي معرفة شاملة حول المؤسسة إذا كان المراجع يريد الحكم على خيار أو مسألة معينة. وخبرة المراجع في الخيارات الجبائية الملائمة لكل مؤسسة حسب سياستها المتبعة واهدافها المرجوة تمكنه أيضا من توجيه قرارات المؤسسة المشرف عليها في حالة إتخاذ القرارات لا تتخدم مصالح المؤسسة. وفي هذا المبحث سنستعرض مراقبة نظام المعلومات الجبائي للمؤسسة ومراجعة إدراج الجبائية في إتخاذ القرارات وكذا مراجعة الخيارات الجبائية.

المطلب الأول: مراقبة نظام المعلومات الجبائي

يستخدم نظام المعلومات الجبائي بطريقة آلية داخل المؤسسة ويهم كل الأشخاص بداخلها، والشق الأكبر من هذا الاهتمام يوليه المكلفين بالمشاكل الجبائية، حيث يحق للمراجع معرفة مستوى هؤلاء المكلفين فيما يخص التسيير بشكل عام والتسيير الجبائي على وجه الخصوص . ويحاول المراجع تقييم الوقت المخصص من طرف المؤسسة للمشاكل الجبائية والتي تخص أعمال دراسات الاستشارة أو التكوين وكذا معرفة المعايير التي يتم على أساسها اختيار المستشارين في حالة لجوء المؤسسة إلى الاستعانة بمستشارين خارجيين سابقا، ويقوم أيضا بالاطلاع على النصوص الاستشارية المنجزة. وإذا كانت المؤسسة ترقى إلى القيام بمشروع ضخم فعلى المراجع المقارنة بين درجة التعقد الجبائي لهذا المشروع ودرجة كفاءة منفذي هذا المشروع وهذا بغية جعل الجانب الجبائي غير مهم، وهكذا يستطيع المراجع أن يدرج الجبائية كوسيلة في عملية إتخاذ القرارات¹.

المطلب الثاني: مراقبة إدراج الجبائية في عملية إتخاذ القرارات

على المراجع أن يقوم بحوصلة حول مختلف أنواع القرارات المتخذة من طرف المؤسسة وهذا قبل أن يبدي رأيه حول الفعالية الجبائية لهاته الأخيرة (المؤسسة) ويعمل كذلك على فحص مختلف المعلومات التي تستقبلها مصلحة الجبائية أو التي تصدرها مختلف المصالح وهذا حتى يتسنى له فحص قيمة المعلومات، وكل هاته الإجراءات تساهم في إعطاء حكم لدى المراجع حول مدى إدراج العامل الجبائي في إتخاذ القرارات وسلوك المؤسسة تجاه العوامل الجبائية ودرجة فعالية هذا الموضوع².

المطلب الثالث: مراجعة الخيارات الجبائية

والخيار الجبائي يعني البدائل والخيارات الممنوحة من التشريع الضريبي فهو يترجم الهدف المنشود من الشركة الأمر الذي يفسر ضرورة توجه الشركة إلى متخصص لتضع بين يديه توجهاتها وخياراتها الضريبية من أجل معرفة ما إذا كانت الشركة فعالة في هذا المجال أم لا .

¹ صالح حميدانو، مرجع سابق ذكره، ص: 80.

² سعد داشر وعبد الحق عبادي، مرجع سابق ذكره، ص: 79.

وترتكز مراجعة هذه المراجعة على نوعين من الخيارات منها تكتيكية والأخرى خيارات إستراتيجية .

الفرع الأول: مراجعة الخيارات التكتيكية

تعد الخيارات التكتيكية مرجع للوسائل القانونية الجبائية، التي تنتج عنها امتيازات ، فهي عبارة عن نظم تحفيزية يترتب عنها مراقبة تقنية يتم استخراج إذا ما كان بالإمكان المؤسسة أن تستفيد من هذه النظم وذلك لتقليل التكاليف الجبائية إلى حدها الأدنى والاستفادة بأكبر قدر ممكن من مما يتيحها التشريع الضريبي من خيارات وتحفيزات .

أما عن وسائل مراجعة هذه القرارات فهي عبارة عن وسائل تقليدية بسيطة منها الاستبيان المقابلات والفحص المباشر للوثائق المؤسسة، ويتعلق الأمر بالخيارات المرتبطة بالتسيير الجاري وتمارس هاته الأخيرة تحت سلطة مسؤول عن المسائل الجبائية¹.
وكمثال عن الخيارات التكتيكية²:

❖ اختيار شكل الإهلاك كاستعمال الإهلاك المتناقص؛

ويجب أيضا أن تفصح عملية الرقابة المجرى على القرارات التكتيكية عن ما تم إهماله وعن الخيارات المتغاض عنها أو هناك سوء في تطبيقها

I. محاور مراجعة الخيارات التكتيكية:

يستند فحص الخيارات الجبائية أساسا إلى نقطتين الأولى هي فحص الخيارات الرئيسية للمؤسسة، والثانية عناصر الخطر الموجودة في الخيارات الجبائية .

● فحص الخيارات الجبائية الرئيسية:

أثناء فترة المراجعة يتعين على المراجع أن يعالج وبعبارة الخيارات المختارة، مع الأخذ بعين الاعتبار الأعمال الأولية للتعرف على المؤسسة، وإذا اقتضى الأمر يلجأ إلى أسئلة إضافية أو حتى تحرير قائمة الإجراءات الجبائية للبحث على الامتيازات الأكثر نفعا للمؤسسة وهذا بمقارنة الخيارات مع الواقع واكتشاف التدابير المتخلى عنها من طرف المؤسسة.

مع تعدد الخيارات وجهلها من طرف المؤسسات فإنه يتوجب على المراجع أن تكون لديه دراية واسعة على الخيارات المفضلة السارية المفعول لإجراء تقارب بين ممارسات المؤسسة والخيارات التي تتاح لها .

فبعد عملية الاختيار يتوجب على المراجع أن يتأكد من ان المؤسسة تمارس هذا الخيار حسب معايير ملائمة، ثم يقوم بالشرح والتحليل النقدي للعناصر التي رجحتها المؤسسة في تطبيق مختلف الخيارات لكن مع الأخذ بعين الاعتبار العدد الكبير للخيارات التكتيكية فإنه يبدو من الصعب القيام بعملية مراجعة نظامية

¹ نوال جغلوف ثلحة، مرجع سابق ذكره، ص: 5-6.

² فيروز لقيشي، مرجع سابق ذكره، ص: 176.

لحمل الخيارات وهذا راجع لأسباب متعلقة بالزمن والتكلفة ومن الممكن كذلك توقع أن عمليات التفتيش تتم على نوع محدد من الضرائب ولنوع معين لعمليات المؤسسة¹.

• فحص عناصر الخطر المتعلقة بالخيارات الجبائية:

قد يؤدي سوء استعمال الخيار التكتيكي والامتيازات إلى زيادة الأخطار ليس في المجال الجبائي فحسب بل يتعدى إلى المجالات الأخرى وخاصة المجال المحاسبي .

1. الأخطار المحاسبية:

تميزت العلاقة بين المحاسبة والجبائية دائما بالتكامل وباستفادة إحدهما من الأخرى في نفس الوقت وكذلك بالتأثير الإيجابي المتبادل بينهما.

تظهر العديد من الاختلافات بين المحاسبة والجبائية في مجال الخيارات الجبائية، كما أن أهمية وفائدة هذه الأخيرة يمكن ان تنحرف بشكل كبير عن الاعتبار المحاسبية وبالتالي فإن المراجع يسعى أثناء قيامه بمهمته المتمثلة في فحص الخيارات الجبائية التكتيكية ، التأكد من الخيارات المتبعة من طرف المؤسسة لا تحمل الخاصية المحاسبية².

2. الأخطار الجبائية:

تخضع المؤسسة لبعض الشروط عن إتباعها لخيار جبائي معين وعدم احترام شروط المضمون أو الشكل للاستفادة من هذا الخيار ويجعلها عرضة للخطر الجبائي ويمكن أ ت تكون المؤسسة عند استغلالها للامتياز مغذية للخطر الجبائي في حالتين هما³:

❖ في حالة ممارسة خيار جبائي في حين لا تتوفر فيها شروط هذا الخيار الجبائي؛

❖ في حالة توقف المؤسسة عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول على الامتياز الجبائي.

فالمراجع يقوم بإلغاء الانتقاء الجبائي وتصحيح الوضعية قبل أن تلغيها مصالح الجبائية وتخضع المؤسسة بعقوبات ومن هنا على المراجع ضمان⁴ :

◀ أن تستوفي المؤسسة شروط الحصول على الإختيارات التكتيكية ؛

◀ أن تقوم المؤسسة بترجمتها بصفة جيدة وحسب ما ينص عليه القانون؛

◀ أن تضمن المؤسسة متابعة هذه الخيارات والانتقاعات وذلك باحترام الشروط السابقة للحصول عليها؛

◀ أن تستفيد المؤسسة حقيقة من عوائد جبائية متعلقة بهذه الخيارات والامتيازات

ولتوضيح الصورة أكثر سنعطي مثالين حول الامتيازات وشروط الحصول عليها¹:

¹ بشير عاد، مرجع سابق ذكره، ص: 82.

² فيروز لقيشي، مرجع سابق ذكره، ص: 177.

³ صالح حميداتو، مرجع سابق ذكره، ص: 81.

⁴ سعد داشر وعبد الحق عبدلي، مرجع سابق ذكره، ص: 80.

المثال الأول: فيما يخص الرسم على القيمة المضافة (TVA) تستفيد المؤسسة من تطبيق النسبة المخفضة (7%) عند إنجازها السكنات الاجتماعية والترقوية والريفية²، وكذلك تعفى الأرباح الناتجة عن إنجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وفق الشروط المحددة لهذا الامتياز وهي³:

- ❖ أن تكون السكنات المنجزة ذات طابع اجتماعي، ترقوي أو ريفي؛
- ❖ تقديم دفتر الشروط حسب النموذج المحدد من طرف إدارة الضرائب⁴؛
- ❖ تقديم شهادة المطابقة كدليل على الالتزام بالشروط الموضحة في دفتر الشروط .

المثال الثاني: تستفيد المؤسسة من تخفيض جبائي وغالبا ما يكون لهذا التخفيض التزامات قبل وبعد الحصول عليه، لذا تقع على عاتق المسير والمراجع الجبائي مسؤولية كبيرة في تسيير هذه الوضعيات بالقيام بجميع الالتزامات المقترنة بالامتيازات الجبائي حتى لا تحدث الصورة العكسية وبدلا من تحقيق وفورات ضريبية (أمن جبائي) قد تتكبد المؤسسة تكاليف إضافية.

وعلى سبيل المثال عند تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي حدد المشرع الجزائري شروط للحصول على تخفيض جبائي بنسبة (30%) بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها وهي⁵:

❖ يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الإهتلاكية (المنقولات أو العقارات) باستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها، أو خلال السنة المالية الموالية، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب على المستفيدين من هذا الامتياز اكتتاب إلتزام بإعادة الاستثمار، دعما لتصريحاتهم السنوية؛

❖ ويجب أيضا أن يمسك المستفيدون محاسبة منتظمة، وفضلا عن ذلك يجب أن يبينوا بصورة واضحة بصورة واضحة في التصريح السنوي نتائج الأرباح التي يمكنها الاستفادة من التخفيض وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها؛

❖ يجب على هؤلاء الأشخاص في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي حدث في أجل أقل من خمس سنوات ولم يتبع بإستثمار فوري، أن يدفعوا لقاibus الضرائب مبلغا يعادل الفرق بين الضريبة المفروضة دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض وتطبق على الحقوق الإضافية المفروضة على هذا النحو زيادة قدرها (5%) كما تؤسس ضريبة تكميلية ضمن نفس الشروط في حالة عدم احترام الإلتزام المذكور في البند الأول مع زيادة قدرها (25%).

¹ صالح حميداتو، مرجع سابق ذكره، ص: 82.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 98، بتاريخ 31 ديسمبر 1998، المضمنة قانون المالية لسنة 1999، المادة 37، ص: 12.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 83، بتاريخ 29 ديسمبر 2003، المضمنة قانون المالية لسنة 2004، المادة 44، ص: 24.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 28، بتاريخ 30 أبريل 2006، المادة 01، ص: 07.

⁵ المادة 21، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية، سنة 2014.

II. نتيجة مراجعة الخيارات التكتيكية:

في الخيار التكتيكي يكون المراجع جاهزا لإبداء رأيه عن مدى قدرة المؤسسة على استعمال الامتيازات والخيارات الجبائية المتاحة، واقتراح توصيات تسمح للمؤسسة بتحسين مستوى فعاليتها الجبائية، بهذا الخصوص مراجع الحسابات لا يجب ان تقتصر وظيفته على إحصاء الامتيازات الجبائية التي تحصلت عليها المؤسسة نتيجة الاختيارات الجبائية بل يجب عليه ان يبين الأسباب التي أدت الى الاهمال الملاحظ ويوصي بمقاييس (نقاط) محددة لتعديلها في المستقبل.

من جهة اخرى التقرير يجب ان يدعم بالخيارات الجبائية المجهولة للمؤسسة التي بإمكانها ممارستها وان يقدم تعديلات على الاجراءات السارية المفعول، كما يجب ان يكون التقرير ملخص للمراقبات المباشرة العملية على الاختيارات المفحوصة¹.

الفرع الثاني: المراجعة الجبائية للاختيارات الاستراتيجية.

ان الاختيارات الاستراتيجية هي الاختيارات التي تمثل مرجع السياسة العامة للمؤسسة، والتي تقابل المراجع الجبائي ازدواجية المرجع المتمثلة في الموارد القانونية الجبائية واستعمالاتها لفائدة السياسة العامة للمؤسسة واستراتيجياتها و هي تؤدي الى مراقبة تقنية معمقة، اذن على المراجع الاهتمام بالمشاريع الكبرى للمؤسسة كالاندماج وتحول الشركة وحتى تطوير النشاط الداخلي او الخارجي او الاستثمار في المناطق التي تحتوي على تشجيعات او الامتناع عن توظيف رؤوس الأموال في بعض الميادين الخاضعة للضرائب المرتفعة لتقليص النشاط الذي تفرض عليه ضرائب مرتفعة فالمراجع الجبائي يتدخل قبل بداية المشروع، وذلك بتقديم اقتراحات حول الأشكال والحلول الجبائية المنتظرة من المشروع وهذا لضمان ان المؤسسة تعمل بقدر كبير من الفعالية الجبائية وبدون خطر مجهول، فيمكن للمراجع اقتراح تغيرات للحلول المتخذة وهذا بالأخذ بعين الاعتبار أهداف السياسة العامة.

من كل هذا يقوم المراجع الجبائي بمراقبة معمقة لتقييم مردودية الامتيازات الجبائية المرتبطة بالاختيارات الجبائية².

I. فحص تقييم الامتيازات والعواقب المرتبطة بالاختيارات الاستراتيجية:

¹ يشير عاد، مرجع سابق ذكره، ص: 83.

² فيروز لقيشي، مرجع سابق ذكره، ص: 178.

• فحص تقييم الامتيازات المرتبطة بالاختيارات الجبائية:

يعمل المراجع الجبائي خلال هذه العملية على اتباع طريقة محددة تتمثل في¹:

- ❖ احصاء كل الامتيازات الجبائية التي تحصلت عليها المؤسسة نتيجة الاختيارات الخاطئة؛
- ❖ التحقق من حقيقة هذه الخيارات بمعنى ان المؤسسة قامت بتطبيقها بطريقة جيدة؛
- ❖ البحث عن الأصل القانوني لهذه الخيارات ومحاولة معرفة هل المؤسسة تستجيب لشروط الاستفادة من الامتيازات؛

- ❖ التحقق من اهمية هذه الامتيازات على الوضعية العامة للمؤسسة وسياستها العامة؛
- ❖ يجب التأكد من استعمال المؤسسة للخيارات الأقل تكلفة والأكثر اشباعا لسياستها العامة وانه لا يوجد اختيار يوفر نفس الامتياز وأقل تعقيداً.

• فحص عواقب الاختيارات الجبائية.

أ- تقدير العواقب الجبائية:

المراجع ملزم بتأكد من ان المؤسسة تحسن تطبيق الفعالية الجبائية العامة لاختيار المقصود او الممارس، وعلى سبيل المثال: تحول شركة من شركة ذات مسؤولية محدودة او شخصية الى شركة مساهمة او شركة رؤوس الأموال ليست من اجل فرض الضريبة على ارباح الشركات بنسبة 25 % فقط، المراجع هنا لا يجب عليه ان يكتفي بدراسة التأثير على هذه الضريبة فقط أي (IBS)، بل يجب عليه تقييم الإمتيازات والإعفاءات الممنوحة من طرف القانون، ومن هنا نستخرج النتائج بلفظ التأثير الجبائي الملائم أو غير الملائم للأهداف المقصودة من طرف المؤسسة.

ايضا يجب على المراجع ان يتأكد من التقييم الصحيح لزمن الاختيار المطبق من طرف المؤسسة².

ب- تقدير العواقب الغير جبائية:

بعد تقدير العواقب جبائية للاختيار الاستراتيجي يجب على المراجع الجبائي أن يتحقق من أن العواقب الغير جبائية لهذا الاختيار التي تمثل محور تقويم دقيق من طرف الشركة، ويجب أن يستند هذا الفحص على مجموع النتائج والتكاليف المغرية من الاختيار الممارس والهدف هو التأكد من أن الشركة ساهرة على التقدير الصحيح

¹ صالح حميداتو، مرجع سابق ذكره، ص: 84.

² بشير عاد، مرجع سابق ذكره، ص: 84.

ليس فقط للامتيازات التي تحصل عليها من الاختيار الاستراتيجي لكن أيضا النتائج والتكاليف التي يمكن لخيار ما أن يحققها، ذلك أن إهمال هاتين الأخيرتين يمكن أن يتسبب في تغذية الخطر المالي¹.

II. فحص تقدير الأخطار الملازمة للاختيار الاستراتيجي:

عند مراقبة الاختيارات الاستراتيجية التي يقوم بها المراجع تظهر الاختيارات المعرضة للخطر

• فحص الأخطار الناتجة عن شكوك في بعض معطيات الاختيار الاستراتيجي:

يعمل المراجع على جمع النقاط الغير مطابقة للخيار ، والتأكد بأن المؤسسة تأخذها بعين الاعتبار في تطبيق هذه الخيارات ومن بين مصادر الأخطار المتعلقة بعدم مطابقة الاختيار نجد²:

❖ تعتقد وتعدد العناصر التي يأخذها بعين الاعتبار في دراسة الاختيارات، هذه العناصر تكون جبائية وغير جبائية؛

❖ الإهمال الكلي أو الجزئي من طرف المؤسسة لبعض المعطيات الضرورية للعمل بالاختيار الاستراتيجي الذي تم اختياره؛

❖ رأي أو قرار المؤسسة لإنجاز اختيار رغم وجود بعض العناصر المجهولة للاختيارات؛

❖ ظهور عناصر أخطر تكون مستقلة عن وضعية المؤسسة ؛

❖ يمكن للمؤسسة أن تكون ضحية عدم توازن النظام الجبائي، حيث يمكن أن يحدث تغيير في التشريع، حيث تقدم اختيارات أحسن وأهم للمؤسسة من الاختيارات السابقة؛

وإذا توالى تدخلات المراجع لا يكتفي هذا الأخير بتشخيص المشكل على حسب الخيارات المطبقة من طرف المؤسسة والمخاطر الحقيقية أمام هاته الوضعية بل يجب عليه أيضا أن يبحث إذا لم تطبق الاستراتيجية الجبائية والتي من خلالها تسمح له برؤية المخاطر الظاهرة وفي حال لم تكن هاته الحالة فعلية يقترح حلولاً تقريبية³.

• فحص الأخطار الناشئة من إعفاء الإدارة الجبائية:

يعمل المراجع من أجل تقليص الضرائب وآثارها لذا يجب عليه معرفة الحق المستعمل من طرف المؤسسات في استعمالها الوسائل القضائية والجبائية في تنظيمها.

¹ فيروز لقيشي، مرجع سابق ذكره، ص: 179.

² سعد داسر وعبد الحق عبدلي، مرجع سابق ذكره، ص: 81.

³ نفس المرجع السابق، ص: 82.

وبالمقابل يحضر كل من التملص من دفع الضريبة والمؤهل القانوني الجبائي بالترخيص له لكن دون أي مخالفات وإلا يعتبر غش¹.

من جانب آخر تخول الإدارة الجبائية الإدارة الضريبية الإشراف على كامل عمليات التسيير المحققة من طرف المؤسسة أو تستطيع الإدارة حتى تطبيق جزاءات الضريبة².

وعلى هذا ، فمن الأحسن للمؤسسة أن يكون تدخل المراجع الجبائي على شكل حمائي قبل انتقاء الاختيار ذلك عكس التدخل البعدي الذي ينتهي بتشخيص حول الاختيارات الجبائية المستعملة من طرف المؤسسة وتشخيص للأخطار الموجودة مسبقا هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى يحق لإدارة الضرائب مراقبة وضعية المؤسسة في أي وقت وقد يسبق هذا التوقيت تدخل المراجع قد يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل المؤسسة إلى تحمل تكاليف إضافية نتيجة الخيارات الخاطئة أو عدم توفر شروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية³.

¹ بشير عاد، مرجع سابق ذكره، ص: 85.

² فيروز لقبيشي، مرجع سابق ذكره، ص: 181.

³ صالح حميداتو، مرجع سابق ذكره، ص: 84.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى النتائج التالية:

- ممارسة المؤسسة لعدة مراجعات من بينها المراجعة الجبائية التي تهتم بالشق الجبائي فقط ، وهذا لضمان احترام المؤسسة لكامل الالتزامات والقواعد الجبائية ولإعطاء المصدقية والشفافية على التصريحات الجبائية .
- المراجعة الجبائية يقوم بها مراجع داخلي يعمل بشكل مستقل في المؤسسة أو مراجع خارجي تتعاقد معه المؤسسة .
- المراجعة الجبائية لا تهدف إلى إيجاد وسائل تسمح بالغش أو التهرب الضريبي أو بالتمويه عليه لكن يتعلق الأمر بالقضاء أو التقليل من العبء الجبائي مع احترام التشريعات الجبائية السارية المفعول، والاستغلال بأقصى قدر ممكن الامتيازات التي تتضمنها .
- المراجعة الجبائية تهدف إلى التقليل من التكلفة الجبائية وذلك بالتأكد من ان مسيري المؤسسة انتهجوا الطرق الأقل خضوعا للضريبة وهذا من خلال خياراتهم الاستراتيجية والتكتيكية، وهو ما يعرف بقياس الأداء الجبائي.

☐ الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة

☐ إقتصادية

تمهيد:

بعد أن تطرقنا سابقا إلى مختلف الجوانب النظرية للمراجعة الجبائية وتسيير الخطر الجبائي سنقوم بإسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة اقتصادية طلبت عدم الكشف عن اسمها، وهذا بغرض إثراء الجانب النظري والتعرف على الإطار العملي للمراجعة الجبائية واختبار مدى مساهمتها في تحقيق الأمن الجبائي، وعلى هذا الأساس سنقوم بإعطاء تعريف بسيط حول المؤسسة محل الدراسة، وكذا إظهار بعض المعلومات المقدمة لنا من طرف المؤسسة الخاصة بالسنوات (2010-2011-2012)، التي ستكون الجانب الأهم للدراسة، بحيث سنوضح نتائج عملية الرقابة الجبائية إذا تعرضت لها المؤسسة في هاته الحالة، وكذا نتائج مهمة المراجعة الجبائية، وفي الأخير الفرق بينهما وبعض التوصيات التي يقترحها المراجع الجبائي .

المبحث الأول: تحديد المخاطر الجبائية

من أجل تدعيم الدراسة النظرية قمنا بدراسة ميدانية على مؤسسة تعمل في نشاط الخدمات تتمثل في كراء الآلات والعتاد ومستفيدة من الإمتيازات الجبائية وفقا لقرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ) رقم: 796-2009، وفي هذا المبحث سنحاول إعطاء تعريف بالمؤسسة ونشاطها، وكذا تحديد المخاطر الجبائية في حال تعرضها لعملية الرقابة من طرف الادارة الضريبية، وتقسم هاته المخاطر إلى مخاطر ناتجة عن رقم الأعمال ومخاطر ناتجة عن النتيجة الجبائية.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

تأسست المؤسسة موضوع الدراسة سنة 2009 وتمارس نشاط كراء الآلات والعتاد والحاملة لرقم السجل التجاري رقم: 39/00-273444/A09، ومستفيدة من قرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ) رقم: 796-2009* عن وكالة الوادي، وبموجبه تستفيد المؤسسة من الامتيازات الجبائية المذكورة في المادة 5 من القرار المذكور أعلاه وهي كالتالي:

◀ الإعفاء من حقوق التسجيل بالنسبة لعقود التأسيس؛

◀ الشراء بالإعفاء بالنسبة لاقتناء التجهيزات والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز المؤسسة

◀ تطبق معدل 5% من الحقوق الجمركية الخاصة باقتناء التجهيزات التي تدخل في تأسيس المؤسسة؛

أما المادة 6 فهي تنص على تاريخ بداية الاستفادة من الامتيازات الجبائية والخاصة بفترة الانجاز والتي تحدد بسنة واحدة من تاريخ إمضاء هذا القرار (2009/06/15).

وفي فترة الاستغلال تستفيد المؤسسة من إعفاء كلي خاص بالضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)، والرسم على النشاط المهني (TAP) وتخضع هذه المؤسسة النظام المبسط أما الضرائب والرسوم التي تخضع لها فهي:

◀ الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)؛

◀ الرسم على النشاط المهني (TAP)؛

◀ الرسم على القيمة المضافة (TVA).

وبعد أن واجهتنا عدة صعوبات في الحصول على المعلومات من المؤسسة تحججا بالسر المهني والحفاظ على سرية المعلومات، نلنا مرادنا بالحصول على معلومات لكن دون الحصول على كل الوثائق الشبوتية كالكشف البنكي والفواتير، مع العلم أنه سمح لنا بأخذ المبالغ واعتمادها كمعلومات صحيحة لدراسة الحالة،

* ملحق رقم (11)

وقمنا بإدراج هذه المعطيات والمعلومات المتحصل عليها، في جدولين الجدول الأول خاص بالربح ورقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسة والجدول الثاني خاص بالتصريحات التي اودعتها لدى الادارة الضريبية.

جدول رقم: (01-03) يوضح رقم الأعمال المصرح به والربح المحقق محل الدراسة

الوحدة: دج

سنة 2012		سنة 2011		سنة 2010	
الربح الحقيقي	رقم الأعمال	الربح الحقيقي	رقم الأعمال	الربح الحقيقي	رقم الأعمال
470.000	1.670.000	47.848	200.000	لم تصرح	لم تصرح

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال هذا الجدول تبين أن المؤسسة لم تصرح برقم أعمالها سنة 2010، بينما في سنة 2011 حققت رقم أعمال قدره 200.000 دج وريح يقدر بـ 47.848 دج، أما في سنة 2012 ارتفع رقم الأعمال إلى 1.670.000 دج وربحها في هذه السنة هو 470.000 دج .

والتصريحات الفصلية المودعة من طرف المؤسسة بإعتبار أنها تابعة للنظام المبسط هي كالتالي:

جدول رقم: (02-03) يوضح التصريحات المودعة من المؤسسة للسنوات
2012-2011-2010

الوحدة: دج

سنة 2012			سنة 2011			سنة 2010			الفصل
TVA	TAP	رقم الأعمال	TVA	TAP	رقم الأعمال				
-	-	750.000	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لم تودع التصريحات			الفصل 1
-	-	330.000	لا شيء	لا شيء	لا شيء				الفصل 2
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء				الفصل 3
-	-	590.000	34.000	معفاة	20.000				الفصل 4
-	-	1.670.000	34.000	-	20.000	-	-	-	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

في سنة 2010 لم توفي المؤسسة بالتزاماتها التصريحية بحيث لم تودع التصريحات الفصلية، أما سنة 2011 صرحت المؤسسة برقم الاعمال وكذا سددت الرسم على القيمة المضافة بقيمة 34.000 دج وتستفيد من إعفاء كلي للرسم على النشاط المهني، وفي الأخير سنة 2012 صرحت برقم الأعمال وهي معفاة من الرسم على النشاط المهني ولكنها لم تسدد قيمة الرسم على القيمة المضافة .

المطلب الثاني: تحديد المخاطر الناتجة على رقم الأعمال

ما تم ملاحظته من الوثائق والمعطيات المقدمة من طرف المؤسسة أن هاته الأخير معرضة لعدة مخاطر جبائية قد تنتج عن عدم الانتظام الضريبي، لذلك فهي مجبرة لتصحيح وضعيتها أمام الإدارة الجبائية التي يسمح لها

القانون القيام بعملية الرقابة، بحيث يسعى المحققون إلى استغلال كل المعلومات المقدمة المتوفرة لديهم لاستخراج رقم الأعمال غير المصرح به والوصول إلى النتيجة المحققة فعلا من طرف المؤسسة.

وقد يترتب عن هذه العملية ضرائب وغرامات جديد تشمل كل الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة وفي هذا المطلب، سنتناول نتيجة المراقبة في الوضعية الحالية للمؤسسة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المعنية والمبينة في الجداول المذكورة أعلاه.

الفرع الأول: سنة 2010

المؤسسة لم تودع تصريحتها الجبائية الفصلية نموذج (G:50) ضنا من المسير أن هذا الالتزام لا يعنيه لأنه مستفيد من قرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ)، مع العلم أن المؤسسة اقتنت بتاريخ 2010/03/29 آلة جارفة وعليه تتم تسوية وضعية المؤسسة خلال الفترة من أبريل إلى ديسمبر 2010 حيث يتم تغريمها تلقائيا نظرا لإخلالها بالتزاماتها التصريحية وبالرجوع إلى الملفات الجبائية المشابهة تم تحديد رقم الأعمال المحقق بهذه الآلة الجارفة بإيراد يومي قدره 3000 دج لمدة 300 يوم أخذا بعين الاعتبار أيام العطل والتعطلات القليلة نظرا لحداثة الآلة.

❖ مدة امتلاك الآلة الجارفة في سنة 2010 هي 9 أشهر (أفريل - ديسمبر) إذن :

المدة (300 × 9) ÷ 12 = 225 يوم هي مدة امتلاك الآلة في سنة 2010 إذن رقم الأعمال المحقق سنة 2010 هو :

$$3.000 \text{ دج} \times 225 \text{ يوم} = 675.000 \text{ دج.}$$

إذن رقم الأعمال المؤسس هو 675.000 دج وعلى أساسه تحسب الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة.

I. الرسم على النشاط المهني (TAP):

❖ مبلغ الرسم على النشاط المهني = 675.000 دج × 2% = 13.500 دج (1)

❖ عقوبة الوعاء = 13.500 دج × 25%* = 3.375 دج (2)

❖ عقوبات التحصيل = 16.875 دج × 25%** = 4.219 دج (3)

❖ المجموع = 1 = (1) + (2) + (3) = 21.094 دج.

* حسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية نسبة الرسم على النشاط المهني هي 2% من الحقوق المستحقة.

** تطبق عقوبة 25 % من الحقوق المستحقة لكل مكلف تأخر في إيداع أو امتنع عن التصريح وهذا ما نصت عليه رزمة التصريحات الجبائية للجمهورية الجزائرية في الصفحة

II. الرسم على القيمة المضافة (TVA):

رقم الأعمال المستخرج = 675.000 دج (أساس حساب الرسم على القيمة المضافة)

❖ مبلغ الرسم على القيمة المضافة = 675.000 دج $\times 17\%$ = 114.750 دج..... (4)

❖ عقوبات الوعاء = 114.750 دج $\times 25\%$ = 28.688 دج..... (5)

❖ عقوبات التحصيل = 143.438 دج $\times 25\%$ = 35.859 دج..... (6)

❖ المجموع = 2 = (4) + (5) + (6) = 179.297 دج.

المجموع الكلي = المجموع 1 + المجموع 2 = 213.391 دج.

الفرع الثاني: سنة 2011

في هذه السنة صرحت المؤسسة برقم أعمال قدره 200.000 دج لكن بعد الاطلاع على كشوفات البنكية اتضح أنها قبضت مبلغ قدره 2.000.000 دج، وبالتالي يتم إخضاع المؤسسة للضرائب والرسوم على الفرق الغير مصرح به وهو كالتالي:

رقم الأعمال المستخرج = 2.000.000 دج؛

رقم الأعمال المصرح به = 200.000 دج؛

رقم الأعمال المخفي = 1.800.000 دج ونحسب الضرائب والرسوم المتعلقة بهذا المبلغ:

I. الرسم على النشاط المهني (TAP):

بما أن الرسم على النشاط المهني المصرح به = 200.000 دج $\times 2\%$ = 4.000 دج فإن المؤسسة تستفيد من إعفاء كلي لهذا الرسم المصرح به **

❖ الرسم على النشاط المهني غير المصرح به = 1.800.000 دج $\times 2\%$ = 36.000 دج..... (1)

❖ عقوبة الوعاء = 36.000 دج $\times 10\%$ = 3.600 دج..... *** (2)

❖ عقوبات التحصيل = 39.600 دج $\times 25\%$ = 9.900 دج..... (3)

❖ المجموع = 1 = (1) + (2) + (3) = 49.500 دج.

* حسب المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية نسبة الرسم على القيمة المضافة هي 17% من الحقوق المستحقة.

** هذا المبلغ معفى التسديد حسب ما ذكرنا في قرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب رقم 796-2009

*** تطبق عقوبة 10 % من الحقوق المستحقة إذا لم يتجاوز المبلغ المتخلص منه 50.000 دج وهذا ما نصت عليه رزنامة التصريحات الجبائية للجمهورية الجزائرية في الصفحة

II. الرسم على القيمة المضافة (TVA):

- ❖ الرسم على القيمة المضافة المصرح به = $200.000 \text{ دج} \times 17\% = 34.000 \text{ دج} \dots (4)$
- ❖ الرسم على القيمة المضافة المغرم عليه = $2.000.000 \text{ دج} \times 17\% = 340.000 \text{ دج} \dots (5)$
- ❖ الرسم على القيمة المضافة الواجب تسديده = $340.000 \text{ دج} - 34.000 \text{ دج} = 306.000 \text{ دج} (6)$
- ❖ عقوبات الوعاء = $306.000 \text{ دج} \times 25\% = 76.500 \text{ دج} \dots (7)$
- ❖ عقوبات التحصيل = $382.500 \text{ دج} \times 25\% = 95.625 \text{ دج} \dots (8)$
- ❖ المجموع 2 = $(8) + (7) + (6) = 478.125 \text{ دج}.$
- ❖ المجموع الكلي = المجموع 1 + المجموع 2 = $534.375 \text{ دج}.$

الفرع الثالث: سنة 2012

صرحت المؤسسة برقم أعمال قدره 1.670.000 دج ولم تسدد والضرائب والرسوم المستحقة عليها ضنا منها انما معفاة، ولكن فقدت هذا الامتياز نظرا لإخلالها بالقوانين وبالتالي يتم حساب هاته الضرائب والرسوم المستحقة:

I. الرسم على النشاط المهني (TAP):

- ❖ مبلغ الرسم على النشاط المهني = $1.670.000 \times 2\% = 33.400 \text{ دج} \dots (1)$
- ❖ عقوبة الوعاء = $33.400 \text{ دج} \times 10\% = 3.340 \text{ دج} \dots (2)$
- ❖ عقوبات التحصيل = $36740 \text{ دج} \times 25\% = 9.185 \text{ دج} \dots (3)$
- ❖ المجموع 1 = $(1) + (2) + (3) = 45.925 \text{ دج}.$

II. الرسم على القيمة المضافة (TVA):

- ❖ مبلغ الرسم على القيمة المضافة = $1.670.000 \text{ دج} \times 17\% = 283.900 \text{ دج} \dots (4)$
- ❖ عقوبة الوعاء = $283.900 \text{ دج} \times 25\% = 70.975 \text{ دج} \dots (5)$
- ❖ عقوبات التحصيل = $354.875 \text{ دج} \times 25\% = 88.719 \text{ دج} \dots (6)$
- ❖ المجموع 1 = $(1) + (2) + (3) = 443.594 \text{ دج}.$
- ❖ المجموع الكلي = المجموع 1 + المجموع 2 = $489.519 \text{ دج}.$

ملاحظة: هذه العقوبات المسلطة على المؤسسة هي نتيجة إخلالها بأحد الالتزامات التصريحية أو التمويلية وبالتالي فقدت بعض الامتيازات الجبائية، ونظرا لعدم التصريح خلال سنة 2010 والنقص الكبير سنة في

* تطبق عقوبة 25 % من الحقوق المستحقة تجاوز المبلغ المتملص منه 200.000 دج وهذا ما نصت عليه رزنامة التصريحات الجبائية للجمهورية الجزائرية في الصفحة 44.

تصريح سنة 2011 فإن إدارة الضرائب تراسل الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب من أجل إلغاء الاعتماد وحرمان المؤسسة من الامتيازات الجبائية .

المطلب الثالث: تحديد المخاطر الناشئة عن النتيجة الجبائية

وتتعلق هاته المخاطر بتأثير الغرامات على النتيجة والضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات محل الدراسة (2010-2011-2012).

الفرع الأول: سنة 2010

نظرا لأن المؤسسة خضعت للتغريم التلقائي لأنها لم تودع التصريحات تم تأسيس رقم أعمال قدره 675.000 دج وعليه تم استخراج الربح بتطبيق نسبة 25% من رقم الأعمال وذلك بالرجوع إلى الملفات الجبائية المشابه التي تمارس نفس النشاط ومنه أساس الضريبة على الدخل الإجمالي هو 675.000 دج $\times 25\% = 168.750$ دج.

وحسب السلم التصاعدي المذكور في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي هو:

$$\text{مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي} = 168.750 - 120.000 = 0.2 \times 48.750 = 9.750 \text{ دج} \quad (1)$$

$$\text{❖ عقوبة الوعاء} = 9.750 \text{ دج} \times 25\% = 2.437 \text{ دج} \quad (2)$$

$$\text{❖ عقوبة التحصيل} = 12.187 \times 25\% = 3.047 \quad (3)$$

$$\text{❖ المجموع} = (1) + (2) + (3) = 15.233 \text{ دج}.$$

الفرع الثاني: سنة 2011

نقوم هنا باستخراج الضريبة على الدخل الإجمالي حيث أن المكلف صرح برقم أعمال قدره 200.000 دج بينما رقم أعمال المؤسسة هو 2.000.000 دج ولاستخراج هذا الأساس نحسب هامش الربح بالرجوع إلى هامش الربح المصرح به هو 24% (أنظر الجدول رقم 3-1)

إذا الأساس هو 2.000.000 دج $\times 24\% = 478.480$ دج وبالتالي نقوم بحساب الحقوق المترتبة على هذا الأساس:

$$\text{❖ الربح المصرح به} = 47.848 \text{ دج الذي يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي} \dots\dots\dots (1)$$

$$\text{❖ الربح المغرم عليه} = 478.480 \text{ دج} \dots\dots\dots (2)$$

❖ الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي = (2) - (1) = 430.632 دج

وحسب السلم التصاعدي المذكور في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي هو:

❖ مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي

❖ $430.632 \text{ دج} - 360.000 \text{ دج} = 70.632 \text{ دج} \times 0.3 + 48.000 = 69.189 \text{ (3)}$

❖ عقوبة الوعاء = $69189 \text{ دج} \times 15\% = 10.378 \text{ دج} \text{ (4)}$

❖ عقوبة التحصيل = $79.567 \text{ دج} \times 25\% = 19.891 \text{ دج} \text{ (5)}$

❖ المجموع = (3) + (4) + (5) = 99.458 دج

الفرع الثالث: سنة 2012

في هذه السنة صرحت المؤسسة برقم أعمالها الصحيح وهو 1.670.000 دج وقامت أيضا بإيداع التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي نموذج (G:01) بربح قدره 470.000 دج، ونظرا لفقدان المؤسسة لامتيازات الضريبة نتيجة الإخلال بالالتزامات التصريحية، فإن إدارة الضرائب تقوم بمطالبة المؤسسة بتسديد الحقوق الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

❖ الربح المصرح به = الربح المستخرج = 470.000 دج وحسب السلم التصاعدي المذكور في المادة

104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي هو:

❖ مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي $470.000 \text{ دج} - 360.000 \text{ دج} = 110.000 \text{ دج} \times 0.3 +$

$48.000 = 81.000 \text{ دج}$

❖ عقوبة الوعاء = $81.000 \text{ دج} \times 15\% = 12.150 \text{ دج} \text{ (4)}$

❖ عقوبة التحصيل = $93.150 \text{ دج} \times 25\% = 23.287 \text{ دج} \text{ (5)}$

❖ المجموع = (3) + (4) + (5) = 116.437 دج

* تطبق عقوبة 15 % من الحقوق المستحقة إذا تجاوز المبلغ المتملص منه 50.000 دج وأقل من 200.000 دج وهذا ما نصت عليه رزمة التصريحات الجبائية للجمهورية الجزائرية في الصفحة 44.

جدول رقم: (03-03) يمثل نتيجة الرقابة الجبائية في حالة حدوثها

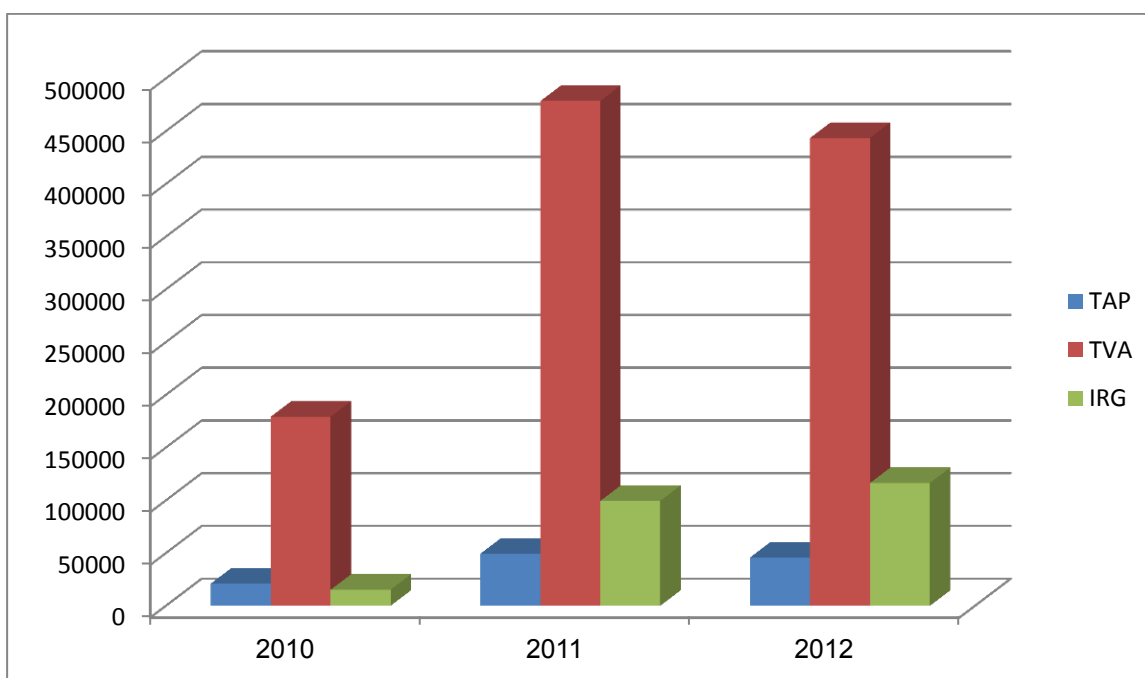
الوحدة: دج

الضريبة	الرسم على النشاط المهني TAP	الرسم على القيمة المضافة TVA	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	المجموع
السنوات				
2010	21.094	179.297	15.233	215.624
2011	49.500	478.125	99.458	627.083
2012	45.925	443.594	116.437	605.956
المجموع	116.519	1.101.016	231.128	1.448.663

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على المعطيات السابقة.

ولتوضيح هذا الجدول أكثر أنظر الشكل الموالي:

الشكل رقم: (01-03) يمثل نتيجة الرقابة الجبائية



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

ومن خلال هذا الجدول والشكل السابقين المؤسسة معرضة للتسوية الضريبية في حالة تعرضها للرقابة الجبائية، حيث قدر مبلغ الضرائب والرسوم المستحقة ب 1.448.663 دج مقسمة على السنوات الثلاثة كما يلي:

- سنة 2010 = 215.624 دج؛

- سنة 2011 = 627.083 دج؛

- سنة 2012 = 605.956 دج.

وكان النصيب الأكبر خلال 3 سنوات للرسم على القيمة المضافة والغرامات المتعلقة حيث بلغت 1.101.016 دج، أما الضريبة على الدخل الإجمالي فكان نصيبها يقدر ب 231.128 دج، والرسم على النشاط المهني بلغ 116.519 دج.

المبحث الثاني: تأثير المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي

حتى تتدارك المؤسسة وضعيتها وتتجنب نتائج الرقابة الجبائية وتحقق الأمن الجبائي، يجب عليها الاستئجار بمراجع جبائي لتصحيح وضعيتها الجبائية وتحسين صورتها أمام الادارة الضريبية، في هذا المبحث سنحاول توضيح أثر المراجعة الجبائية على رقم الأعمال والنتيجة الجبائية وفي الأخير نستخرج نتيجة مهمة المراجعة الجبائية وبعض التوصيات الوقائية التي يقترحها المراجع على المؤسسة.

المطلب الأول: تأثير المراجعة الجبائية على رقم الأعمال

قد تتعرض المؤسسة للرقابة الجبائية مما ينتج عنها استدراك للحقوق وتكبد عقوبات كما رأينا في الفصل الأول، وهو ما يؤدي بها إلى استدعاء مراجع جبائي قصد تجنب هذه المخاطر قبل حدوثها، وفي هذا المطلب سنحاول توضيح كيفية عمل المراجع واستدراكه للنقائص الموجودة في التصريحات التي أودعتها المؤسسة.

وللتذكير فإن الحالة الجبائي للمؤسسة الموضحة في الجدول رقم (4-2) كما يلي:

- حيث أن المؤسسة لم تودع التصريحات خلال سنة 2010 مما قد يكلفها تأسيس رقم أعمال وتكبد غرامات نتيجة امتناعها عن إيداع تصريح في حالة خضوعها لرقابة جبائية؛
- في سنة 2011 صرحت المؤسسة برقم أعمال قدره 20.000 دج وريح مقدر بـ 47.848 دج؛
- أما في سنة 2012 صرحت برقم أعمالها ولكن لم تسدد الضرائب والرسوم المستحقة (TVA) ضنا منها أنها معفاة؛

ووفق هذه المعطيات يقوم المراجع بوضع خطة استعجالية بغرض علاج الوضعية، حتى تتجنب المؤسسة التسوية الضريبية وتحقق الأمن الجبائي، وأول خطوة يقوم بها المراجع هي تقديم تصريحات مكملة تتضمن كامل المعلومات المطلوبة والحقوق الواجب دفعها لتصحيح الوضعية الجبائية.

الفرع الأول: سنة 2010

بعد ما قام المراجع بإيداع تصريحات تكميلية تتضمن تبرير وضعية المؤسسة، اتضح أنها حققت رقم أعمال في هذه السنة وتبين للمراجع الجبائي، بأنها قامت بإيجار الآلة الجارفة لعدة مؤسسات وكان مجموع الفواتير 300.000 دج وهو ما يعتبر رقم الأعمال الذي حققته المؤسسة حيث عملت الآلة لمدة 150 بإيراد يومي قدره 2.000 دج إذن:

$$2.000 \text{ دج} \times 150 \text{ يوم} = 300.000 \text{ دج وهو ما تضمنه التصريح التكميلي}$$

وبالتالي نحسب الضرائب والرسوم الواجب تسديدها في هذه الحالة:

I. الرسم على النشاط المهني (TAP):

إذن بعد ما قام المراجع بإيداع تصريح تكميلي متضمن رقم الأعمال تحسب على أساسه قيمة الرسم على النشاط المهني وهي:

$$\text{مبلغ الرسم على النشاط المهني} = 300.000 \text{ دج} \times 2\% = 6.000 \text{ دج} \text{ (معفاة)}$$

II. الرسم على القيمة المضافة (TVA):

$$\text{مبلغ الرسم على القيمة المضافة للمبيعات} = 300.000 \text{ دج} \times 17\% = 51.000 \text{ دج} \text{ (1)}$$

$$\text{مبلغ الرسم على القيمة المضافة للمشتريات} = 0 \text{ دج} \times 17\% = 0 \text{ دج} \text{ (2)}$$

$$\text{مبلغ الرسم على القيمة المضافة للواجب دفعه} = (1) - (2) = 51.000 \text{ دج} \text{ (3)}$$

$$\text{عقوبات التحصيل} = 51.000 \text{ دج} \times 35\% = 17.850 \text{ دج} \text{ (4)}$$

$$\text{المجموع} = (3) + (4) = 68.850 \text{ دج}$$

وبما ان المؤسسة مستفيد من قرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب، إذن فهي معفاة من تسديد الرسم على النشاط المهني والحقوق المترتبة عليه وتقوم فقط بالتصريح برقم أعمالها دون تسديد الحقوق، ما عدا الحقوق الخاصة بالرسم على القيمة المضافة .

$$\text{إذن المجموع الكلي} = 68.850 \text{ دج}$$

الفرع الثاني: سنة 2011

في هذه السنة أودع المراجع الجبائي التصريح المكمل ، حيث اتضح أن رقم الأعمال من خلال الكشف البنكي هو 2.000.000 دج وليس 200.000 دج المصرح به وأيضا هناك فاتورة شراء لقطع غيار للآلة الجارفة لم يتم حسم الرسم على القيمة المضافة الخاص بها حيث قدر مبلغ الفاتورة بـ 150.000 دج:

I. الرسم على النشاط المهني (TAP):

إذن أساس الضريبة في هاته الحالة هو الفارق بين المصرح به و الموجود في الكشف البنكية.

$$\text{الفارق} = 2.000.000 \text{ دج} - 200.000 \text{ دج} = 1.800.000 \text{ دج}.$$

$$\text{مبلغ الرسم على النشاط المهني المصرح به} = 1.800.000 \text{ دج} \times 2\% = 36.000 \text{ دج}.$$

هاته القيمة معفية من الرسم على النشاط المهني مثلما ذكرنا سابقا، لأن المؤسسة مستفيدة من قرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب وهذا لوجود التصريح .

* عقوبة التحصيل المتأخر إذا تجاوزت مدة التأخير شهر هي 35% حسب رزمة التصريحات الجبائية للجمهورية الجزائرية ص: 34.

II. الرسم على القيمة المضافة (TVA):

أساس الضريبة في هاته الحالة هو الفارق بين المصرح به و الموجود في الكشوفات البنكية .

$$\text{الفارق} = 2.000.000 \text{ دج} - 200.000 \text{ دج} = 1.800.000 \text{ دج}.$$

❖ مبلغ الرسم على القيمة المضافة للمبيعات = $1.800.000 \text{ دج} \times 17\% = 306.000 \text{ دج}$. (1)

❖ مبلغ الرسم على القيمة المضافة للمشتريات = $150.000 \text{ دج} \times 17\% = 25.500 \text{ دج}$ (2)

❖ مبلغ الرسم على القيمة المضافة للواجب دفعه = (1) - (2) = 283.500 دج (3)

❖ عقوبات التحصيل = $283.500 \text{ دج} \times 35\% = 99.225 \text{ دج}$ (4)

❖ المجموع = (3) + (4) = 382.725 دج .

إذن المجموع الكلي = 382.725 دج .

الفرع الثالث: سنة 2012

في سنة 2012 المؤسسة رقم أعمالها $1.670.000 \text{ دج}$ ، ولكنها لم تسدد قيمة الرسم على القيمة المضافة (TVA)، واتضح أيضا أن المؤسسة تعاملت مع الجيش الوطني الشعبي وهذا من خلال الفواتير الموجودة، وهذه التعاملات معفية من الرسم على القيمة المضافة (TVA) ومجموع هذه الفواتير 500.000 دج ، ويقوم المراجع الجبائي بإيداع تصريحات تكميلية وتسديد الحقوق الواجبة الدفع كما يلي :

I. تصريح تكميلي خاص بالثلاثي الأول سنة 2012:

رقم الأعمال المصرح به = 750.000 دج .

الحقوق المصرح بها (TVA) = لا شيء.

رقم الأعمال المستخرج = 750.000 دج .

أولا: الرسم على النشاط المهني (TAP):

❖ مبلغ الرسم على النشاط المهني المصرح به = $750.000 \text{ دج} \times 2\% = 15.000 \text{ دج}$ (معفاة)

هاته القيمة معفية من الرسم على النشاط المهني مثلما ذكرنا سابقا، لأن المؤسسة مستفيدة من قرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب لوجود التصريح التكميلي.

ثانيا: الرسم على القيمة المضافة (TVA):

❖ مبلغ الرسم على القيمة المضافة للمبيعات الإجمالي = 750.000 دج $\times 17\%$ = 127.500 دج
(1).

❖ مبلغ الرسم على القيمة المضافة للمشتريات = 0 دج $\times 17\%$ = 0 دج (2)

❖ مبلغ الرسم على القيمة المضافة للواجب دفعه = (1) - (2) = 127.500 دج (3)

❖ عقوبات التحصيل = 127.500 دج $\times 35\%$ = 44.625 دج (4)

❖ المجموع = (3) + (4) = 172.125 دج.

إذن المجموع الكلي للفصل الأول = 172.125 دج.

II. تصريح تكميلي خاص بالثلاثي الثاني سنة 2012:

رقم الأعمال المصرح به = 330.000 دج.

الحقوق المصرح بها (TVA) = لا شيء.

رقم الأعمال المستخرج = 330.000 دج.

أولا: الرسم على النشاط المهني (TAP):

❖ مبلغ الرسم على النشاط المهني المصرح به = 330.000 دج $\times 2\%$ = 6.600 دج.

هاته القيمة معفية من الرسم على النشاط المهني مثلما ذكرنا سابقا، لأن المؤسسة مستفيدة من قرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب لوجود التصريح التكميلي.

ثانيا: الرسم على القيمة المضافة (TVA):

❖ مبلغ الرسم على القيمة المضافة للمبيعات الإجمالي = 330.000 دج $\times 17\%$ = 56.100 دج
(1).

❖ مبلغ الرسم على القيمة المضافة للمشتريات = 0 دج $\times 17\%$ = 0 دج (2)

❖ مبلغ الرسم على القيمة المضافة للواجب دفعه = (1) - (2) = 56.100 دج (3)

❖ عقوبات التحصيل = 56.100 دج $\times 35\%$ = 19.635 دج (4)

❖ المجموع = (3) + (4) = 75.735 دج.

إذن المجموع الكلي للفصل الثاني = 75.735 دج.

III. تصريح تكميلي خاص بالثلاثي الثالث سنة 2012:

في هذا الفصل لم تحقق المؤسسة رقم أعمال حيث صرحت برقم أعمال لا شيء، وبالفعل تبين للمراجع أن هذا التصريح صحيح.

IV. تصريح تكميلي خاص بالثلاثي الرابع سنة 2012:

رقم الأعمال المصرح به = 590.000 دج.

الحقوق المصرح بها (TAP) = 590.000 دج.

الحقوق المصرح بها (TVA) = لا شيء.

رقم الأعمال المستخرج = 590.000 دج.

أولاً: الرسم على النشاط المهني (TAP):

❖ مبلغ الرسم على النشاط المهني المصرح به = $590.000 \times 2\% = 11.800$ دج... (معفاة)

هاته القيمة معفية من الرسم على النشاط المهني مثلما ذكرنا سابقاً، لأن المؤسسة مستفيدة من قرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب لوجود التصريح التكميلي.

ثانياً: الرسم على القيمة المضافة (TVA):

في هذا الفصل تعاملت المؤسسة مع الجيش الوطني الشعبي، وهذه التعاملات معفية من الرسم على القيم المضافة*

رقم الأعمال الإجمالي المصرح به = 590.000 دج.

رقم الأعمال المعفى = 500.000 دج.

رقم الأعمال الخاضع = 90.000 دج.

❖ مبلغ الرسم على القيمة المضافة للواجب دفعه = $90.000 \times 17\% = 15.300$ دج.... (1)

❖ عقوبات التحصيل = $15.300 \times 35\% = 5.355$ دج..... (2)

❖ المجموع = $2 = (1) + (2) = 20.655$ دج.

إذن المجموع الكلي للفصل الرابع = 20.655 دج.

* حسب المادة 8 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية.

مجموع الرسم على القيمة المضافة لسنة 2012 = 20.655 دج + 75.735 دج + 172.125 دج = 265.515 دج.

المطلب الثاني: تأثير المراجعة الجبائية على النتيجة الجبائية

بعد ما وضحنا تأثير المراجعة على رقم الأعمال، وتقدم المراجع لتصريحات تكميلية نفس الشيء يقوم به هنا فيقدم تصريحاً تكميلياً (G:01) به قيمة الربح الذي حققته المؤسسة، وسنحاول توضيح تأثير المراجعة الجبائية على النتيجة الجبائية لكل سنة على حدى.

الفرع الأول: سنة 2010

تبين المراجع الجبائي بأن رقم أعمال المؤسسة قُدر بـ 300.000 دج وفي الغالب يقدر هامش الربح بنسبة 20% إذن ربح المؤسسة في هاته الحالة = 300.000 دج $\times 20\%$ = 60.000 دج وهو أساس الضريبة على الدخل الإجمالي.

❖ حسب السلم التصاعدي المذكور في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن قيمة 60.000 دج أقل من 120.000 دج وبالتالي فهي معفية من تسديد هاته الحقوق.

وفي كل الحالات إذا أوفت المؤسسة بالتزاماتها التمويلية والتصريحية، ولم تخل بالقوانين والتشريعات فهي معفاة نظراً لاستفادتها من قرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب، شريطة التزامها بالقوانين المذكورة سلفاً.

الفرع الثاني: سنة 2011

اقتنت المؤسسة في هذه الفترة قطع غيار لآلة الجرافة بقيمة 150.000 دج وقُدر رقم أعمالها بـ 2.000.000 دج والمصرح به 200.000 دج والربح 47.848 دج إذا هامش الربح هنا هو: 24%

إذن أساس الضريبة على الدخل الإجمالي المستخرج = رقم الأعمال المستخرج $\times 24\%$

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي المستخرج = 2.000.000 دج $\times 24\%$ = 480.000 دج.

❖ حسب السلم التصاعدي المذكور في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن هاته القيمة تقع في المجال الثالث من 360.000 دج إلى 1.440.000 دج والنسبة هي 30% إذن:

❖ 480.000 دج - 360.000 دج = 120.000 دج $\times 30\%$ + 48.000 = 84.000 دج (معفاة).

وكما قلنا سابقا فإن القانون في هاته الحالة، بعد تقديم المراجع لتصريح تكميلي تستفيد المؤسسة من إعفاء كلي للضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي لا تسدد هاته القيمة ولكن تصرح بها فقط .

الفرع الثالث: سنة 2012

في هاته المدة أوفت المؤسسة بكامل التزاماتها التصريحية الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي وفرت على المراجع إيداع تصريح تكميلي، بحيث تستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي نظرا لعدم إخلالها بالقانون، وهذا لاستفادتها من قرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ).

وفي الأخير بعد تدخل المراجع سنوضح نتيجة عملية المراجعة في الجدول الموالي :

جدول رقم: (03-04) يمثل نتيجة المراجعة الجبائية

الوحدة: دج

الضريبة السنوات	الرسم على النشاط المهني TAP	الرسم على القيمة المضافة TVA	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	المجموع
2010	معفى	68.850	معفى	68.850
2011	معفى	382.725	معفى	382.725
2012	معفى	265.515	معفى	265.515
المجموع	معفى	717.090	معفى	717.090

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على المعطيات السابقة.

ومن خلال هذا الجدول أن المؤسسة بعد استنجاحها بمراجع جبائي كان مقدار الضرائب والرسوم المستحقة الإجمالي هو 717.090 دج، وزعت على السنوات الثلاث كالتالي:

- سنة 2010 = 68.850 دج؛

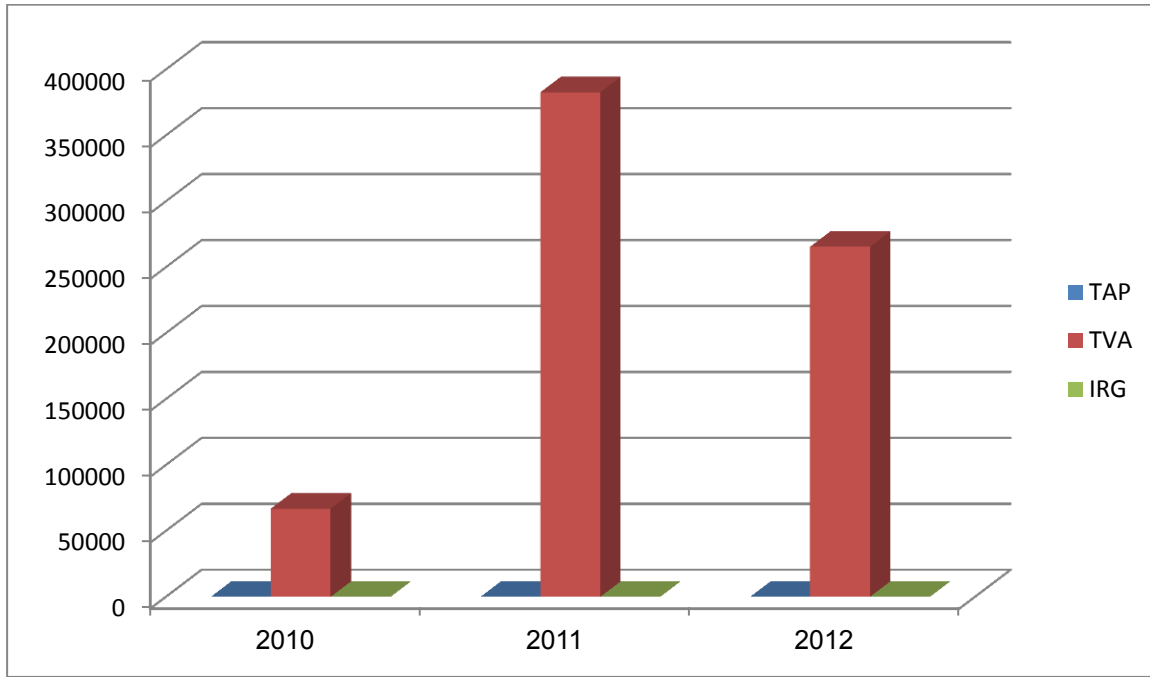
- سنة 2011 = 382.725 دج؛

- سنة 2012 = 265.515 دج

وكانت هذه المبالغ خاصة فقط بالرسم على القيمة المضافة، لأن المؤسسة معفاة من الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي.

ولمزيدا من التوضيح سنحول هذا الجدول إلى الشكل الموالي:

الشكل رقم: (03-02) يمثل نتيجة المراجعة الجبائية



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

من خلال هذا الشكل تبين أن المراجعة الجبائية كان لها دور كبير في تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة وتحقيق الأمن الجبائي، حيث أصبحت هاته الأخيرة تسدد قيمة الرسم على المضافة فقط أما الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني فهي معفاة منهم لاستفادتها من قرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب.

المطلب الثالث نتيجة المراجعة الجبائية والتوصيات المقترحة

كما ذكرنا سابقا بأن تدخل المراجع كان تفاديا لرقابة جبائية قد تكبد المؤسسة تكاليف جبائية إضافية، واتباع هذا الأخير حتى يصل إلى مبتغاه خطة استعجالية آنية بحيث قام بإعداد تصريحات تكميلية للتصريحات المودعة سابقا وبعد ذلك قدم توصيات وقائية مستقبلية هدفها زيادة فعالية التسيير وهذا للوصول إلى المستوى الأمثل من الانتظام الضريبي وتحقيق الأمن الجبائي.

الفرع الأول: نتيجة المراجعة الجبائية

بعد تدخل المراجع تفادت المؤسسة عدة عقوبات وتجنبت التسوية الضريبية وقدمت صورة حسنة تجاه الإدارة الضريبية باستدراك التصريحات والإيفاء بالتزامات، وفي هذا العنصر سنظهر الفرق بين نتائج عملية الرقابة الجبائية إن حدثت ونتائج المراجعة الجبائية والجدول الموالي يوضح ذلك :

جدول رقم: (03-05) يمثل الفرق بين نتيجة الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية

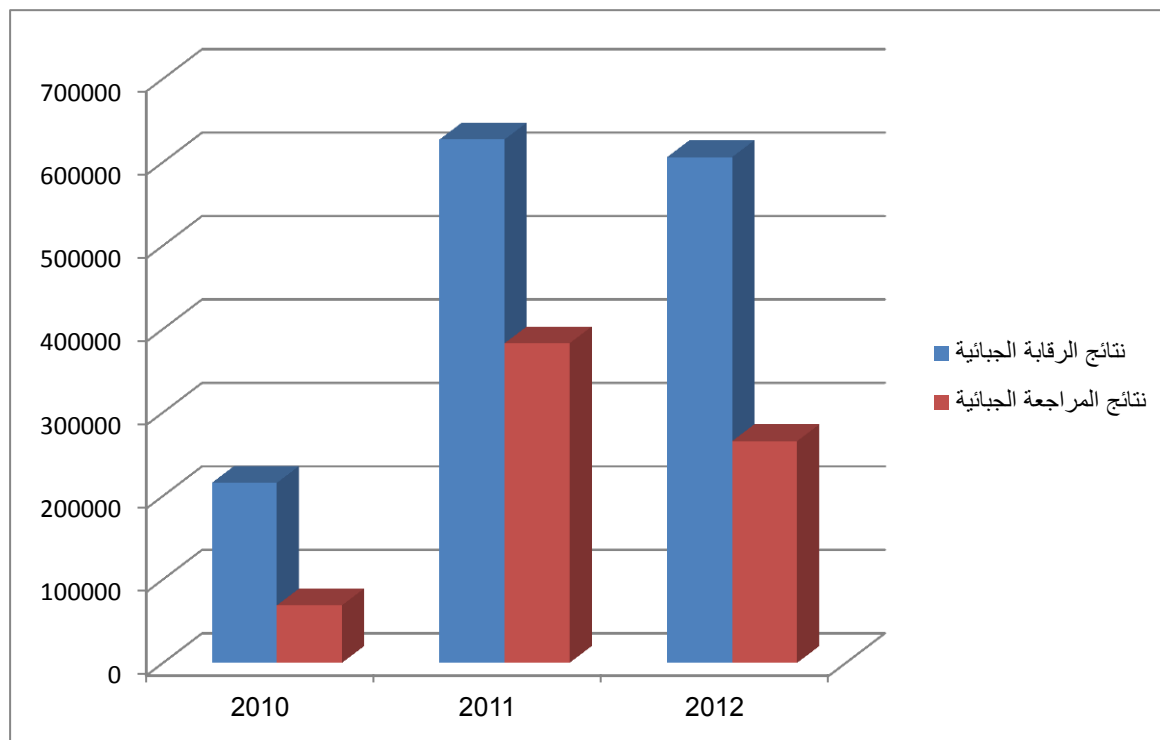
الوحدة: دج

السنوات	الضريبة	نتيجة عملية الرقابة الجبائية	نتيجة المراجعة الجبائية	الأمن الجبائي
سنة 2010	الرسم على النشاط المهني TAP	21.094	معفى	21.094
	الرسم على القيمة المضافة TVA	179.297	68.850	110.447
	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	15.233	معفى	15.233
سنة 2011	الرسم على النشاط المهني TAP	49.500	معفى	49.500
	الرسم على القيمة المضافة TVA	478.125	382.725	95.400
	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	99.458	معفى	99.458
سنة 2012	الرسم على النشاط المهني TAP	45.925	معفى	45.925
	الرسم على القيمة المضافة TVA	443.594	265.515	178.079
	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	116.437	معفى	116.437
المجموع		1.448.663	717.090	731.573

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على المعطيات السابقة.

وحولنا هذه الجدول إلى الشكل التالي :

الشكل رقم: (03-03) يمثل الفرق بين نتيجة الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول السابق.

الشكل والجدول السابقين يساهمان في توضيح دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي، بإفترض حدوث عملية الرقابة الجبائية للسنوات 2010 – 2011 – 2012 حسب الوضعية الأولية للمؤسسة تكون نتيجة الرقابة هي 1.448.663 دج، ولكن عند تدخل المراجع الجبائي عمل هذا الأخير إلى تخفيض التكاليف الجبائية حتى 717.090 دج، بالتالي ساهم المراجعة الجبائية في تحقيق أمن جبائي مقداره 731.573 دج، وهي الفرق بين نتيجة عملية الرقابة الجبائية المفترضة ونتيجة مهمة المراجعة الجبائية.

الفرع الثاني : التوصيات ذات الطابع الوقائي

يقوم المراجع الجبائي على منح توصيات ذات طابع وقائي للمسير، وهذا لحماية المؤسسة في المستقبل يمكن حصر هاته التوصيات في شقين:

I. توصيات متعلقة بتحسين الانتظام الضريبي :

ويتأتى ذلك من خلال:

- الالتزام بإيداع التصريحات الجبائية في آجالها المحددة قانوناً، مع احترام الإجراءات القانونية في ذلك؛
- ضرورة التنسيق بين مصلحة المحاسبة ومعد التصريحات الجبائية، بإعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي تمثل أوعية الضرائب والرسوم المفروضة؛
- الالتزام بالحدث المنشأ للضريبة الذي يتغير حسب الأنشطة الممارسة، وحسب الضرائب والرسوم المفروضة وكذا الأنظمة الضريبية المتبعة؛
- التحديد السليم للأوعية الضريبية وكذا النسب المطبقة لتحسين جودة التصريح.

II. توصيات متعلقة برفع الفعالية الضريبية:

ويقصد بها استفادة المؤسسة من الإمتيازات الضريبية التي يقرها التشريع، والإيفاء بالشروط المتعلقة بماته الإمتيازات، وذلك لتقليص العبء الضريبي وتحقيق الأمن الجبائي، حيث أوضح بأن الاستفادة من قرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب يلزم المؤسسة بما يلي:

- الالتزام التام بالتصريحات الجبائية، مع توضيح الأوعية الضريبية وحساب المبالغ المستحقة مع وضع عبارة معفى بقرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ)
- ضرورة اقتناء المعدات والتجهيزات وفق القائمة المرفقة بالقرار؛
- وأن تكون هذه الاستثمارات المقتناة جديدة أو محددة بضمان؛
- وأن تبقى هاته الاستثمارات في ذمة المؤسسة لمدة 5 سنوات، وفي حال التنازل عنها يوصي المراجع

$$\text{بإرجاع ما قيمته} = \frac{\text{قيمة الرسم على القيمة المضافة للاستثمار المتنازل عنه}}{5} \times \text{المدة المتبقية}$$

- أن يستعمل هذا الاستثمار في النشاط المصرح به لدى الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ)؛

- احترام المدة القانونية للإعفاء الموضحة في قرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ)، حيث تبلغ هذه المدة 3 سنوات ويمكن رفعها إلى 6 سنوات في المناطق الواجب ترقيةها؛
- في حالة تشغيل أكثر من 3 عمال لمدة دائمة ترفع مدة الإعفاء إلى سنتين إضافيتين؛
- كما تستفيد المؤسسة من تخفيض في الرسم على النشاط المهني (TAP)، والضريبة على الدخل الإجمالي خلال ثلاث سنوات التي تلي سنوات الإعفاء وفق النسب التالية:

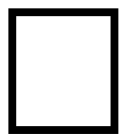
- 75% للسنة الأولى التي تلي الإعفاء؛
- 50% للسنة الثانية التي تلي الإعفاء؛
- 25% للسنة الثالثة التي تلي الإعفاء.

خلاصة الفصل:

جاءت هذه الدراسة الميدانية لتوضيح مدى تأثير المراجعة الجبائية في تخفيض التكاليف الجبائية وتجنب المؤسسة مخاطر الرقابة الجبائية والتسوية الضريبية بحيث ظهر الفرق جليا من خلال الحالة التي درسناها بحيث أن المؤسسة محل الدراسة لو تعرضت فعلا لرقابة جبائية وفق المعطيات التي منحت لنا ستصل نتيجة هذه الرقابة إلى مبلغ يقدر بـ 1.448.663 دج ولكن لو أن المؤسسة استنجدت بمراجع جبائي في الوقت المناسب قبل تعرضها للرقابة الجبائية فهذا الأخير يسعى إلى تخفيض التكاليف الجبائية إلى أقصى قدر ممكن بحيث قمنا بإدخال مراجع جبائي للحالة التي ندرسها وخلص إلى نتيجة لعملية المراجعة الجبائية قدرها 717.090 دج والفرق بين عملية الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية هو 731.573 دج وهذا الفرق يمثل مساهمة المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي



الخاتمة



.. الخاتمة

من خلال هذه المذكرة تناولنا موضوع المراجعة الجبائية ودورها في تحقيق الأمن الجبائي مع دراسة حالة مؤسسة تعمل في مجال التهيئة والأشغال الريفية، وهذه المراجعة تقوم بها المؤسسة لذاتها سعياً منها لتخفيض التكاليف الجبائية دون الإخلال بأحد التشريعات أو القوانين الجبائية وهذا للاستفادة من الامتيازات التي يمنحها التشريع الجبائي وتحقق المؤسسة ذلك بالانتظام الضريبي والوفاء بكافة الالتزامات المطلوبة منها، وبأربع فصول حاولنا الاجابة عن الاشكالية المطروحة ومجموعة التساؤلات المرتبطة بها، بالتعرض إلى المراجعة والجبائية كمدخل، وكذلك إلى التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الذي تنطوي تحته مفاهيم عامة للتسيير الجبائي وكذلك بعض الضرائب والرسوم المطبقة في الجزائر والالتزامات التصريحية المتعلقة بها وأيضاً تسيير الخطر الجبائي، وبعد ذلك إلى الاطار النظري للمراجعة الجبائية الذي قسمناه إلى جزء خاص بماهية المراجعة الجبائية وآخر بعنوان مراحل سير عملية المراجعة الجبائية وفي الأخير مراجعة الخيارات والفعالية الضريبية، وهذا للوصول إلى المراجعة الجبائية ودورها في تحقيق الأمن الجبائي الذي لم يكن ممكناً إلا من خلال إبراز، مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تخفيض التكاليف الجبائية وتجنب المخاطر الناتجة عنها الذي جعل مهمة التعمق في هذا موضوعنا سلسلة، وما يمكن استنتاجه أن المراجعة الجبائية بصفة عامة لها أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة، بحيث يسعى المراجع الجبائي إلى استفادة المؤسسة من كافة الامتيازات الجبائية الممنوحة لها، ويسعى جاهداً إلى إدخال الجبائية في إتخاذ القرارات.

ومن خلال ما تم عرضه في المذكرة سواء في الجانب النظري أو التطبيقي، يمكن اختبار الفرضيات مع ذكر النتائج والتوصيات كما يلي:

1. اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى التي تمثلت في " التسيير الجبائي الفعال للمؤسسة الاقتصادية يجنبها المخاطر الجبائية" بحيث استنبطنا أن المؤسسة التي تولي اهتماماً كبيراً للجبائية وتقحمها في إتخاذ القرارات، تجنبها عدة مخاطر أهمها الرقابة الجبائية في حالة تعرض المؤسسة لها بحيث أنها إذا أهملت الجانب الجبائي ستتكد غرامات وأعباء إضافية نتيجة الرقابة الجبائية.

- أما الفرضية الثانية وكانت "الأمن الجبائي هو وجود المؤسسة في وضعية قانونية تجاه إدارة الضرائب" ومن هذا البحث استخلصنا أن الأمن الجبائي يتحقق عندما تكون المؤسسة في وضعية قانونية تجاه الضريبة بحيث لا يكون هناك أي خوف من أي عملية رقابة قد تقوم بها إدارة الضرائب للتأكد من عدم وجود مخالفات أو إخلال بالالتزامات الجبائية للمؤسسة.

● وبالنسبة للفرضية الثالثة "تتعرض المؤسسة للمخاطر الجبائية عند اهمالها او اغفالها لأحد التشريعات الجبائية" فأقر التشريع الجبائي الجزائري أن للإدارة الضريبية الحق في مراقبة التصريحات المودعة من طرف المكلفين بإعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، والمكلف له كامل الحرية في إعداد هاته التصريحات لكن هاته الأخيرة معرضة للرقابة الجبائية مثلما قلنا، وأي اخلال تضمنته هاته التصريحات ومخالفتها للواقع المالي و الإقتصادي للمؤسسة، ولم يتم احترام الاجراءات السارية المفعول في سواء في التصريح أو الدفع يعرض المؤسسة لخطر جبائي وبالتالي يمكن القول أن كل إهمال لأحد التشريعات الجبائية ينتج عنه مخاطر جبائية ، وهذا ما تم الوقوف عليه عند خضوع المؤسسة لرقابة جبائية حيث تم تغريمها باستدراك الحقوق وتكبتها عقوبات متعددة (التحصيل والوعاء) وكذلك حرمانها من الامتيازات الجبائية .

● والفرضية الرابعة " المراجعة الجبائية وسيلة لمعرفة مدى فعالية التسيير الجبائي " وهذا يتضح من خلال أن أهداف التسيير الجبائي تحقيق الأمن الجبائي وكذا تخفيف العبء الضريبي، والمراجعة الجبائية تعكس نجاعة التسيير الجبائي ومواكبته للتشريعات الجبائية قصد الاستفادة الامتيازات الضريبية بأكبر قدر ممكن.

● أما الفرضية الأخير المتمثلة في " المراجعة الجبائية هي اداة في خدمة التسيير الجبائي وتساعد في تحقيق الأمن الجبائي " بحيث أن التسيير الجبائي يسعى إلى بلوغ أهدافه ومن بينها تحقيق الأمن الجبائي وذلك من خلال تفعيل إحدى أدواته المتمثلة في المراجعة الجبائية بحيث تمكن من:

- تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة
 - تحديد الاستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها
 - تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي.
- وهنا تبين نتائج المراجعة الجبائية، حيث أن تدخل المراجع الجبائي جنب المؤسسة عقوبات واستفادت من الامتيازات التي تحصلت عليها .

2. النتائج

بعد دراستنا لمختلف الجوانب النظرية لكل من المراجعة الجبائية وتسيير الخطر الجبائي، وكذا محاولة تبين دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي من خلال دراسة حالة مؤسسة إقتصادية توصلنا للنتائج التالية:

● أن التسيير الجبائي هو ممارسة قانونية بحيث يوجد في مقامه الاول الالتزام بالنصوص التشريعية وهو جوهر الفرق بين التسيير الجبائي والتهرب والغش الضريبي.

● أول خطوة للتسيير الجبائي في المؤسسة هو تسيير الخطر الجبائي والهدف منه تخفيض الأعباء الجبائية باستعمال الوسائل المشروعة قانونا.

- لدى المؤسسة التزامات تصريحية عديدة والإخلال بأحد هاته التصريحات قد يحمل المؤسسة تكلفة إضافية ويوقعها في خطر جبائي والتحكم في هذا الخطر والتكاليف الجبائية يكون بالتسيير الجبائي الفعال.
- المراجعة الجبائية لا تهدف إلى إيجاد وسائل تسمح بالغش أو التهرب الضريبي أو بالتمويه عليه لكن يتعلق الأمر بالقضاء أو التقليل من العبء الجبائي مع احترام التشريعات الجبائية السارية المفعول، والاستغلال بأقصى قدر ممكن الامتيازات التي تتضمنها .
- المراجعة الجبائية تهدف إلى التقليل من التكلفة الجبائية وذلك بالتأكد من ان مسيري المؤسسة انتهجوا الطرق الأقل خضوعا للضريبة وهذا من خلال خياراتهم الاستراتيجية والتكتيكية، وهو ما يعرف بقياس الأداء الجبائي.
- المراجع الجبائي يقدم توصيات واقتراحات ذات طابع علاجي وهذا لإصلاح الوضعية الجبائية، وأخرى ذات طابع وقائي من أجل حماية المؤسسة من المخاطر المستقبلية التي قد تهددها.

3. الاقتراحات والتوصيات:

بناء على ما تقدم ذكره من نتائج يمكن عرض الاقتراحات التالية:

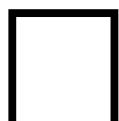
- يجب على المؤسسات مهم كان نوعها أو طبيعة نشاطها، أن تدرج العامل الجبائي في إتخاذ القرارات سواء كانت تسييرية أو العادية، نظرا لأهمية هذا العنصر في المؤسسة؛
- فصل وتقسيم مصالح الادارة التسييرية، وتخصيص قسم للمالية، قسم للمحاسبة وقسم للجباية،
- الإهتمام أكثر بالتسيير الجبائي، حيث أن التسيير الجيد لهذا الأخير يمكن المؤسسة من دفع ضرائب أقل دون الإخلال بالقوانين والتشريعات؛
- وضع الإطار القانوني للمراجعة الجبائية، وتنظيم أسس وإجراءات تطبيقها؛
- إدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصال (الانترنت) في إيداع التصريح والتحصيل من أجل توفير الوقت والمال؛
- إعطاء تخفيضات للمكلفين الذين يودعون التصريحات قبل الآجال المحددة (مكافأة المكلفون المنتظمون).

4. آفاق بحثية:

- في آخر البحث نطرح حزمة من المواضيع التي تعتبر إشكالات بحثية تُكمل ما تعلق بموضوع المراجعة الجبائية ودورها في تحقيق الأمن الجبائي:
- دور المراجعة الجبائية في إرساء مبادئ حوكمة الشركات؛
- تأثير مهمة المراجعة الجبائية على تحسين التسيير الجبائي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- دراسة مقارنة بين أتعاب المراجع الجبائي ونتائج مهمة المراجعة الجبائية؛
- دراسة أثر المعرفة الضريبية على تحسين الالتزام الضريبي.



قائمة اطرا جع



أولاً: باللغة العربية

I. الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2012.
- 2- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث إلى التدقيق، الطبعة الثالثة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- 3- ادريس عبد السلام الشتيوي، المراجعة معايير واجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس، ليبيا، 2008.
- 4- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 5- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 6- حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- 7- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 8- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول مسؤوليات وأخلاقيات المراجع، الدار الجامعية، مصر، 2010.
- 9- عبد الفتاح الصحن، المبادئ المحاسبية وأسس المراجعة علما وعملا، مكتب شباب الجامعة، بيروت، لبنان، 1994.
- 10- محمد أبو العلاء الطحان و منصور حامد محمود و محمد هشام الحموي ، أساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1990.
- 11- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 12- محمد همو ومنور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
- 13- مسعود صديقي ومحمد التوهامي طواهر، المراجعة وتدقيق المحاسبية، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010.

- 14- منصور بن إسماعيل، الضرائب على الدخل الإجمالي **IRG**، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 15- منصور بن إسماعيل، الضريبة على أرباح الشركات **IBS**، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 16- منصور بن إسماعيل، إجراءات الرقابة المحاسبية والجباية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011.
- 17- نصر رحال و مصطفى عوادي، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، طبعة 2010-2011، مكتبة بن موسى، الجزائر، 2011.
- 18- نصيرة بوعون يحيوي، الضرائب الوطنية والدولية، الصفحات الزرق، الجزائر، 2010.
- 19- هادي التميمي، مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
- 20- وليم طوماس وامرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حجاج وكمال الدين سعد، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر، 1998.
- 21- يوسف مامش وناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
- 22- يونس محمد الجربوع، مرجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.

II. المذكرات والرسائل الجامعية:

- 1- أحمد لعناق، المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012.
- 2- الأخضر لقلطي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، 2009.
- 3- آسيا العقون، دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الوفاء بالالتزامات الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.
- 4- آمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002.
- 5- أيمن راشد صادق حماد، الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2004.
- 6- بشير عاد، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة نفضال حاسي مسعود، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012.

- 7- بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.
- 8- حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2006.
- 9- حنان شلغوم، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة منتوري قسنطينة، 2012.
- 10- راضية بن يزة، أثر الاستراتيجية الجبائية على المؤسسة -قطاع الخدمات- ، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.
- 11- رضا خلاصي، المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجيتها، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2000.
- 12- سعد داشر وعبد الحق عبدلي، المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنهاية الدراسة لنيل الشهادات العليا في الجباية غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب القليعة، الجزائر، 2005.
- 13- سمر عبد الرحمن محمد الدحلة ، النظم الضريبية بين الفكر مالي المعاصر والفكر الاسلامي دراسة تحليلية مقارنة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2004.
- 14- سمية شريف، فعالية تسيير الخطر الجبائي في الشركات البترولية الجزائرية، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013.
- 15- سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
- 16- سميحة غلوس، مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسة المحاسبية الخاطئة، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013.
- 17- سمير بن عمور، إشكال إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية لتمول ميزانية الدولة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب البليدة، 2006 .
- 18- صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
- 19- صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

- 20- عبد الرحمان مجوي، التعسف في استعمال الحق وعلاقته بالمسؤولية المدنية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2005.
- 21- عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2010.
- 22- عبد القادر حفاي، تسيير الخطر الجبائي في المؤسسات حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الأغواط، 2004.
- 23- علي عزوز، الضغط الضريبي وأثره على النمو الاقتصادي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة حسينة بن بوعلي الشلف، 2007.
- 24- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة المسيلة، 2004.
- 25- فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2007.
- 26- فيروز لقيشي، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.
- 27- كريم هندي وإسماعيل شناوي، أثر الجباية على التسيير المالي للمؤسسة، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة عليا في الجباية غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب القليعة، الجزائر، 2005.
- 28- لطفي شعبان، دور المراجعة الداخلية في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.
- 29- لطيفة غولة، الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012.
- 30- محمد جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة منتوري قسنطينة، 2010.
- 31- محمد حمر العين، ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، 2011.
- 32- محمد حولي، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة العقيد الحاج لخضر، 2009.

- 33- محمد شريف، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2010.
- 34- محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات - حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري- ، مذكرة ماجستير غير منشورة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2003.
- 35- محمد غوالي، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2011.
- 36- مصطفى عوادي، ضبط نظام التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، المركز الجامعي العربي بن مهيدي أم البواقي، 2007.
- 37- نبيلة هبيته ، تسيير الخيارات الجبائية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر غير منشورة ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.
- 38- نجاة حاجي، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة ، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.
- 39- نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجزائر، 2004.
- 40- وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب البليدة، 2004.
- 41- يحي لحضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة المسيلة، 2007.
- III. القوانين والتشريعات والمراسيم التنفيذية:**
- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 28، بتاريخ 30 أفريل 2006.
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 42 ، بتاريخ 29 يونيو سنة 2010.
- 3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 83، بتاريخ 29 ديسمبر 2003، المتضمنة قانون المالية لسنة 2004.
- 4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 98، بتاريخ 31 ديسمبر 1998، المتضمنة قانون المالية لسنة 1999.
- 5- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، 2012.

- 6- قانون الاجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية سنة 2014.
 - 7- قانون الرسم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية سنة 2014.
 - 8- قانون الضرائب الغير المباشرة ، للجمهورية الجزائرية سنة 2014.
 - 9- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية سنة 2014.
- IV. الملتقيات والأيام الدراسية:

- 1- زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009.
 - 2- العياشي عجلان، نحو التحكم في جباية المؤسسة من حيث الوعاء والتحصيل لتعزيز القدرة التنافسية، الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 03-04 ماي 2005.
 - 3- نوال جغلوف ثلجة ، التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية أو التهرب الضريبي، الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية، جامعة سكيكدة، الجزائر، 11-12 أكتوبر 2010.
- V. مواقع إلكترونية:

- 1- <http://alghailiauditor.blogspot.com>
- 2- <http://sqarra.wordpress.com>

ثانيا: مراجع أجنبية

- 1- Armel LIGER, **la gestion des PMI Un Mythe**, Edition LGDJ, Paris, 1998.
- 2- ATIC, **l'audit naissance d'une fonction**, le étude réalisée par le cabinet atic auprès de 50 responsables d'audit interne, Paris, 1985.
- 3- Christine COLLETTE , **Gestion fiscal des Enterprise**, Edition Ellipse, paris, 1998.
- 4- J.F costa et A.mikol , **vingt ans d'audit, de la récusions des comptes aux activités**, 1990P. Bougan et M. Vallée , **audit et gestion fiscal** , Editions clef atof , paris, 1986.

5- Jacques DUHEM et Michel JAMME, **Audit et gestion fiscale de l'entreprise**, Editions EFE, Paris,1996.

6- M. colin ,**la vérification fiscale**, Editions economica, paris, 1985.

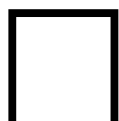
تشريعات ومراسيم :

1. **CALENDRIER FISCAL**, ministère de finance, direction général des impôts, 2014.

2. **guide pratique des déclarations fiscal**, ministère de finance, direction général des impôts, 2014.



قائمة الملاحف



Ministère du Travail, de l'Emploi
et de la Sécurité Sociale

Agence Nationale de Soutien
à l'Emploi des Jeunes
A N S E J

WILAYA DE : EL OUED
ANTENNE DE : 3901/EL OUED
N° DE LA DECISION : 796/2009

وزارة العمل و التشغيل
و الضمان الإجتماعي

الوكالة الوطنية لدعم
تشغيل الشباب

DECISION D'OCTROI D'AVANTAGES FISCAUX ET AIDES FINANCIERES AU TITRE DE LA PHASE REALISATION

La Directrice Générale de l'Agence Nationale de Soutien à l'Emploi des Jeunes :

- Vu l'ordonnance n° 96-14 du 24 juin 1996, portant loi de finances complémentaire pour 1996, et notamment son article 16,
- Vu l'ordonnance n° 96-31 du 30 décembre 1996 portant loi de finances pour l'année 1997,
- Vu la loi n° 97-02 du 31 décembre 1997 portant loi de finances pour 1998 et notamment son article 48,
- Vu la loi n° 03-22 du 4 Dhou El Kaada 1424 correspondant au 28 décembre 2003 portant loi de finances pour 2004,
- Vu le décret présidentiel n° 96-234 du 02 juillet 1996, relatif au soutien à l'emploi des jeunes, modifié et complété,
- Vu le décret présidentiel n° 07-173 du 18 Joumada El Oula 1428 correspondant au 4 juin 2007 portant nomination des membres du Gouvernement,
- Vu le décret présidentiel du 12 Joumada El Oula 1428 correspondant au 29 mai 2007 portant nomination de Madame Fatma CHAREF épouse SEDDAOUI en qualité de Directrice Générale de l'Agence Nationale de Soutien à l'Emploi des Jeunes,
- Vu le décret exécutif n° 96-295 du 08 septembre 1996, fixant les modalités de fonctionnement du compte d'affectation spéciale n° 302-087, intitulé Fonds National de Soutien à l'Emploi des Jeunes modifié et complété,
- Vu le décret exécutif n° 96-296 du 08 septembre 1996, portant création et fixant les statuts de l'Agence Nationale de Soutien à l'Emploi des Jeunes modifié et complété,
- Vu le décret exécutif n° 03-290 du 06 septembre 2003 fixant les conditions et le niveau d'aide apportée au jeune promoteur,
- Vu l'arrêté interministériel du 09 octobre 1991, portant détermination des zones à promouvoir,
- Vu la demande d'octroi d'avantages introduite le 29/04/2007 sous le N° 0006107
- Vu l'attestation d'éligibilité N° 281/2007 du 02/07/2007
- Vu l'attestation d'adhésion au fonds de caution mutuelle de garantie risques / crédits jeunes promoteurs N° 3901090104

Du : 14/06/2009

DECIDE

Article 1 / :

La présente décision est établie dans le cadre de l'investissement éligible à l'aide du dispositif de soutien à l'emploi des jeunes

Article 2 / : Identification de l'entreprise

Nom ou raison sociale de l'entreprise :
Adresse du Siège Social (ou domicile fiscal) :
Forme Juridique : PERSONNE PHYSIQUE
Activité :
Numéro du registre de Commerce ou de récépissé de dépôt : 39/00-2733444/A/09
Numéro d'identification fiscale : 1
Numéro d'article :

Article 3 / : Identification du (ou des) promoteurs

L'investissement visé à l'article 1 ci-dessus est entrepris et réalisé par le(s) promoteur(s) ci-après identifié (s) :

Promoteur 1

Nom : Prénom :
Nom de jeune fille :
Date de naissance : Lieu de naissance : Commune

Adresse :

Promoteur 2

Nom : Prénom :
Nom de jeune fille :

Promoteur 3

Nom : Prénom :
Nom de jeune fille :
Date de naissance : Lieu de naissance : - Commune :
Wilaya :
Adresse :

Promoteur 4

Nom : Prénom :
Nom de jeune fille :
Date de naissance : Lieu de naissance : - Commune :
Wilaya :
Adresse :

Article 4 / : Identification du Gérant

Nom : Prénom :
Nom de jeune fille :
Date de naissance : Lieu de naissance : - Commune :
Wilaya : EL OUED
Adresse :

Article 5 / : Avantages accordés :

Il est accordé à l'entreprise désignée à l'article 2 ci-dessus, au titre de la phase réalisation de l'investissement, les avantages fiscaux et aides financières suivants :

Avantages fiscaux :

- Exemption du droit de mutation à titre onéreux pour les acquisitions immobilières effectuées dans le cadre de la création d'une activité industrielle.
- Exonération des droits en matière d'enregistrement pour les actes constitutifs de sociétés.
- Franchise de la T.V.A pour les acquisitions de biens d'équipements et services entrant directement dans la réalisation de l'investissement.
- Application du taux réduit de 5% en matière de droits de douane pour les équipements et entrant directement dans la réalisation de l'investissement.

Aides Financières :

- Prêt non rémunéré fixé par la structure d'investissement.
- Bonification des taux d'intérêts (pour le financement triangulaire).

Article 6 / : Date d'effet des avantages de la phase de réalisation de l'investissement :

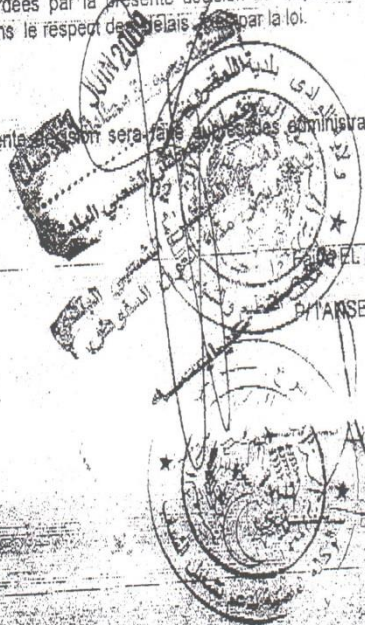
La période de réalisation est fixée pour une durée d'une année et prend effet à compter de la date de signature de la présente décision sauf reconduction expresse.

Article 7 / :

Les exonérations accordées par la présente décision ne dispensent pas l'entreprise et les promoteurs des obligations de déclarations fiscales dans le respect des délais fixés par la loi.

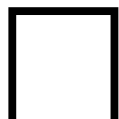
Article 8 / :

Ampliation de la présente décision sera faite aux administrations et institutions chargées de la mise en œuvre du dispositif.





☐ الفهرس



فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
I	الإهداء
II	التشكرات
III	ملخص
V	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات
أ	المقدمة
1	الفصل التمهيدي: عموميات حول المراجعة والجبابة
3	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة
3	المطلب الأول: تعريف المراجعة وتطورها
3	الفرع الأول: تعريف المراجعة
5	الفرع الثاني: مراحل تطور المراجعة
7	المطلب الثاني: أهداف المراجعة وأهميتها
7	الفرع الأول: أهداف المراجعة
10	الفرع الثاني : أهمية المراجعة
11	المطلب الثالث: معايير المراجعة
12	الفرع الأول: المعايير العامة
13	الفرع الثاني: معايير العمل الميداني
13	الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير
13	المطلب الرابع: أنواع المراجعة
15	الفرع الأول: الأنواع الحديثة للمراجعة
16	الفرع الثاني: أنواع المراجعات الأخرى
18	المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول الجبابة

18	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وتطورها
18	الفرع الأول: مفهوم الضريبة
19	الفرع الثاني: مراحل تطور الضريبة
21	المطلب الثاني: مبادئ الضريبة وأنواعها
21	الفرع الأول: مبادئ الضريبة.
22	الفرع الثاني: أنواع الضريبة.
25	المطلب الثالث: أهداف الضريبة
25	الفرع الأول: الأهداف المالية
26	الفرع الثاني: الأهداف الإقتصادية
26	الفرع الثالث: الأهداف الاجتماعية
27	الفرع الرابع: الأهداف السياسية
29	الفصل الأول: التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية
31	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التسيير الجبائي
31	المطلب الأول : مفهوم التسيير الجبائي ، ضرورته
31	الفرع الأول: مفهوم التسيير الجبائي
32	الفرع الثاني: ضرورة التسيير الجبائي
33	المطلب الثاني: التسيير الجبائي أسسه، مبادئه، وحدوده
33	الفرع الأول: أسس التسيير الجبائي
34	الفرع الثاني: مبادئ التسيير الجبائي
35	الفرع الثالث: حدود التسيير الجبائي
38	المطلب الثالث: مميزات وأهداف التسيير الجبائي
38	الفرع الأول: مميزات التسيير الجبائي
39	الفرع الثاني: أهداف التسيير الجبائي
42	المبحث الثاني : الالتزامات التصريحية للمؤسسات الإقتصادية
42	المطلب الأول : العبء الضريبي
43	المطلب الثاني : أهم الضرائب و الرسوم المطبقة في الجزائر
44	الفرع الأول: الضريبة على أرباح الشركات IBS
47	الفرع الثاني: الضريبة على الدخل الاجمالي IRG
49	الفرع الثالث :الرسم على النشاط المهني TAP

52	الفرع الرابع: الرسم على القيمة المضافة TVA
56	المطلب الثالث: الالتزامات التصريحية
56	الفرع الأول: التصريح بالوجود
57	الفرع الثاني: التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط
59	الفرع الثالث: التصريحات الدورية والسنوية
64	المبحث الثالث: تسيير الخطر الجبائي
64	المطلب الأول: مفهوم الخطر الجبائي
64	الفرع الأول: تعريف الخطر الجبائي
64	الفرع الثاني: مصادر الخطر الجبائي
66	المطلب الثاني: التكاليف المتعلقة بالخطر الجبائي
66	الفرع الأول: عدم الانتظام الضريبي
68	الفرع الثاني: نقص الفعالية الجبائية
69	المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي
72	الفصل الثاني: الإطار النظري للمراجعة الجبائية
74	المبحث الأول: ماهية المراجعة الجبائية
74	المطلب الأول: مفهوم وخصائص المراجعة الجبائية
74	الفرع الأول: مفهوم المراجعة الجبائية
75	الفرع الثاني: خصائص المراجعة الجبائية
75	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الجبائية
75	الفرع الأول: أهمية المراجعة الجبائية
76	الفرع الثاني: أهداف المراجعة الجبائية
77	المطلب الثالث: أنواع المراجعة الجبائية والانتقادات الموجهة إليها
77	الفرع الأول: أنواع المراجعة الجبائية
79	الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية
80	المطلب الرابع: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى والمفاهيم المشابهة لها
80	الفرع الأول: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى
81	الفرع الثاني: المراجعة الجبائية والمفاهيم المشابهة لها
83	المبحث الثاني: خصائص المراجع وحدود مهمة المراجعة الجبائية
83	المطلب الأول: الكفاءات الواجب توفرها في المراجع الجبائي

83	الفرع الأول: التأهيل العلمي والعملية
84	الفرع الثاني: الاستقلالية
84	الفرع الثالث: العناية المهنية اللازمة
84	الفرع الرابع: السرية المهنية
85	المطلب الثاني: مسؤوليات المراجع الجبائي
85	الفرع الأول: المسؤولية القانونية
85	الفرع الثاني: المسؤولية الجنائية
85	الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية
86	المطلب الثالث: مراحل سير عملية المراجعة الجبائي
86	الفرع الأول: مرحلة التحضير للمهمة
88	الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة
90	الفرع الثالث: مرحلة إعداد تقرير المراجعة الجبائية
92	المبحث الثالث: مراجعة الفعالية والخيارات الجبائية
92	المطلب الأول: مراقبة نظام المعلومات الجبائي
92	المطلب الثاني: مراقبة إدراج الجبائية في عملية إتخاذ القرارات
92	المطلب الثالث: مراجعة الخيارات الجبائية
93	الفرع الأول: مراجعة الخيارات التكتيكية
96	الفرع الثاني: المراجعة الجبائية للاختيارات الاستراتيجية.
101	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة إقتصادية
103	المبحث الأول: تحديد المخاطر الجبائية
103	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
105	المطلب الثاني: تحديد المخاطر الناتجة على رقم الأعمال
106	الفرع الأول: سنة 2010
107	الفرع الثاني: سنة 2011
108	الفرع الثالث: سنة 2012
108	المطلب الثالث: تحديد المخاطر الناشئة عن النتيجة الجبائية
108	الفرع الأول: سنة 2010
109	الفرع الثاني: سنة 2011
110	الفرع الثالث: سنة 2012

112	المبحث الثاني: تأثير المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي
112	المطلب الأول: تأثير المراجعة الجبائية على رقم الأعمال
112	الفرع الأول: سنة 2010
113	الفرع الثاني: سنة 2011
114	الفرع الثالث: سنة 2012
117	المطلب الثاني: تأثير المراجعة الجبائية على النتيجة الجبائية
117	الفرع الأول: سنة 2010
117	الفرع الثاني: سنة 2011
118	الفرع الثالث: سنة 2012
119	المطلب الثالث نتيجة المراجعة الجبائية والتوصيات المقترحة
120	الفرع الأول: نتيجة المراجعة الجبائية
121	الفرع الثاني : التوصيات ذات الطابع الوقائي
125	الخاتمة
129	قائمة المراجع
137	قائمة الملاحق
176	الفهرس