



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي  
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني في العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص : محاسبة وتدقيق

بغنوان :

دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضع  
المالي للمؤسسة الإقتصادية  
\*دراسة ميدانية لمؤسسة إقتصادية بولاية الوادي\*

إشراف الدكتور:  
صالح حميداتو

إعداد الطلبة :

سراوي عبد النور  
عبابسة محمد الأمين  
عبيد نجيب  
طهراوي محمد ياسين

أعضاء لجنة المناقشة

مناقشا	أستاذ مساعد أ	أ. محمد الامين مصباحي
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر صنف أ	د. صالح حميداتو
مناقشا	أستاذ محاضر صنف أ	د. رياض زلاسي

السنة الجامعية : 2021 - 2022





وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي  
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني في العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص : محاسبة وتدقيق

بغنوان :

دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضع  
المالي للمؤسسة الإقتصادية  
\*دراسة ميدانية لمؤسسة إقتصادية بولاية الوادي\*

إشراف الدكتور:  
صالح حميداتو

إعداد الطلبة :

سراوي عبد النور  
عبابسة محمد الأمين  
عبيد نجيب  
طهراوي محمد ياسين

أعضاء لجنة المناقشة

مناقشا	أستاذ مساعد أ	أ. محمد الامين مصباحي
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر صنف أ	د. صالح حميداتو
مناقشا	أستاذ محاضر صنف أ	د. رياض زلاسي

السنة الجامعية : 2021 - 2022

# الإهداء

بسم الله، اللهم لك الحمد ولك الشكر كما ينبغي لجلالك وعظيم سلطانك والصلاة

والسلام على خير عبادك مُجَّد المبعوث رحمة للعالمين

أهدي هذا العمل المتواضع الذي هو ثمرة جهدي إلى:

منيع الحنان ورمز العطاء إلى نور طريقي و منبع طموحي

أمي الحبيبة حفظها الله.

من كان حبه و هتمامه قوام عزيمتي، إلى ضياء حياتي الذي كان دائما بجانبني ولم يبخل علي

يوما بنصائحه وكان سندي في حياتي

أبي الغالي حفظه الله.

إلى شموع حياتي أخي و أخواتي كل باسمه.

إلي كل من أضاء بعلمه عقل غيره

أو هدى بالجواب الصحيح حيرة سائله

فأظهر بسماحته تواضع العلماء

وبرحابته سماحة العارفين

إلى صديقاتي وزملائي في الدفعة

إلى زملائي في المهنة

إلى كل من شجعني و لو بكلمة طيبة من قريب أو من بعيد.

# شكر وعرّفان

الحمد والشكر لله عز وجل على عظيم نعمه التي لا تعد وعلى فضله وكرمه الذي لا يرد، وعلى أن هدانا وجعلنا مسلمين، ولو الحمد والشكر أن وفقنا لإتمام هذه الدراسة والصلاة والسلام على نبينا الكريم مُحَمَّد بن عبد الله وعلى آل بيته الطيبين الطاهرين وصحابته أجمعين ومن تبعهم بإحسان "رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين إلى يوم الدين" سورة النمل الآية 11

كما نتقدم بفائق الشكر والتقدير إلى أستاذنا المشرف "صالح حميداتو" على قبولها الإشراف على هذا العمل، وعلى مساندة لنا، وعلى كل ما قدمه لنا من جهد ونصح ومعرفة طيلة فترة إنجاز هذا العمل، وإلى كل أساتذتنا الكرام الذين لم يتوانوا عن تقديم يد المساعدة لنا في جميع المجالات، أساتذة كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير؛

وشكر خاص لأستاذنا وصدقائنا وزملائنا الذي أمدونا من منابع علمهم بالكثير، والذي خصصوا لنا الكثير من وقتو الثمين، نرجو من الله عز وجل أن يديم عطاءه ويطيل في عمره ليبقى نبراسا منيرا في نور العلم والعلماء.

كما لا ننسى أيضا أساتذتنا أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على ما تكبدوه من عناء في قراءة المذكرة وإغنائنا بملاحظاتهم القيمة.

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية، وباعتبار الجبائية إحدى محددات إتخاذ القرارات داخل المؤسسة، ولكون المراجعة الجبائية إحدى أدوات الفعالة التي يستعملها المسير في تقليص العبء الضريبي الى حد الأدنى وذلك بالإستغلال للمزايا التي يقرها التشريع الجبائي وكذا الخيارات التي يطرحها، وتفادي العقوبات والتسويات الجبائية بإحترام قواعد القانون الجبائي. ولإبراز ذلك تم إتباع المنهج الوصفي والتحليلي ومنهج دراسة الحالة وذلك بعرض الإطار النظري حول المراجعة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، وللتعمق أكثر في الموضوع أجريت الدراسة الميدانية لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة وكانت نتائج الدراسة أنه وجود دور فعال ومهم للمراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية وبالتالي تحسين الوضعية المالية للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: مراجعة جبائية ، تسيير جبائي ، مخاطر جبائية ، رقابة جبائية.

**Abstract :**

This study aims to highlight the role of fiscal audit in minimizing the fiscal risks of the economic institution, and considering the Collection is one of the determinants of decision-making within the institution, and the fiscal audit is one of the effective tools used by the manager in reducing the tax burden to a minimum by exploiting the advantages approved by the fiscal legislation. As well as the options it presents, and avoiding penalties and tax settlements by respecting the rules of the tax law.

To highlight this, the descriptive and analytical approach and the case study approach were followed by presenting the theoretical framework on the fiscal audit in the economic institution. financial institution.

**Key words :** Fiscal review, fiscal management, fiscal risks, fiscal control.

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
V	الشكر والتقدير
VI	الملخص
VII- VIII	فهرس المحتويات
X	قائمة الجداول
أ- د	المقدمة
<b>05</b>	<b>الفصل التمهيدي : دراسات السابقة حول التسيير الجبائي والمراجعة الجبائية</b>
06	تمهيد
<b>07</b>	<b>المبحث الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية</b>
07	المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية
12	المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الاجنبية
17	المبحث الثاني : المقارنة بين بعض الدراسات السابقة
17	المطلب الاول : المقارنة بين الدراسات السابقة باللغة العربية
21	المطلب الثاني : المقارنة بين الدراسات السابقة الاجنبية
23	خلاصة الفصل
<b>24</b>	<b>الفصل الأول : دور التسيير الجبائي في تخفيف التكاليف الجبائية</b>
25	تمهيد
26	المبحث الأول : عموميات حول التسيير الجبائي
26	المطلب الأول : مفهوم التسيير الجبائي
28	المطلب الثاني : مبادئ وحدود التسيير الجبائي
32	المبحث الثاني : التصريحات الجبائية
32	المطلب الأول : ماهية التصريحات الحياتية
33	المطلب الثاني : أنواع التصريحات الجبائية
34	المبحث الثالث : مفاهيم أساسية حول الجبائية
34	المطلب الأول : مفهوم والخصائص
36	المطلب الثاني : قواعد فرض الضريبة وأنواعها
37	المطلب الثالث : أنواع الضرائب في النظام الجبائي الجزائري
46	خلاصة الفصل
<b>47</b>	<b>الفصل الثاني : ماهية المراجعة الجبائية</b>
48	تمهيد
<b>49</b>	<b>المبحث الأول : مفهوم المراجعة الجبائية، أنواعها وأهميتها</b>
49	المطلب الأول : تعريف المراجعة الجبائية وأهميتها
51	المطلب الثاني : أنواع المراجعة الجبائية وخصائصها
56	المطلب الثالث : أهداف المراجعة الجبائية

## فهرس المحتويات

58	المبحث الثاني : علاقة المراجع الجبائية بالمراجعات الأخرى وأهم الانتقادات التي وجهت لها والمفاهيم المشابهة لها
58	المطلب الأول : علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى، وأهم الانتقادات التي وجهت لها
60	المطلب الثاني : المفاهيم والمصطلحات المشابهة والمترابطة مع المراجعة الجبائية
62	المبحث الثالث : الكفاءات الواجب توفرها في المراجع الجبائي وأهم مراحل سير مهامه
62	المطلب الأول : الكفاءات الواجب توفرها في المراجع الجبائي
65	المطلب الثاني : مراحل سير مهام المراجع الجبائي
72	خلاصة الفصل
<b>73</b>	<b>الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية</b>
74	تمهيد
<b>75</b>	<b>المبحث الأول : لمحة عن الشركة محل الدراسة</b>
75	المطلب الأول : التعريف بالشركة
75	المطلب الثاني : التصريحات الجبائية المتعلقة بالشركة
<b>80</b>	<b>المبحث الثاني : دور المراجعة في تحديد المخاطر الجبائية</b>
80	المطلب الأول: تحديد المخاطر الجبائية
85	المطلب الثاني : تأثير المراجعة على حجم الخطر الجبائي
89	المطلب الثالث : نتائج مهمة المراجعة الجبائية
93	خلاصة الفصل
97-95	الخاتمة
104-99	قائمة المراجع

## قائمة الجداول

الصفحة	عناوين الجداول	الرقم
38	حساب الضريبة على الدخل الاجمالي	(1-1)
40	تسيقات الضريبة على ارباح الشركات	(2-1)
76	أصول الشركة للسنوات 2019-2018	(1-3)
76	خصوم الشركة للسنوات 2019-2018	(2-3)
77	أصول الشركة لسنة 2020	(3-3)
78	خصوم الشركة لسنة 2020	(4-3)
78	جدول التصريجات الشهرية للسنوات 2020-2019-2018	(5-3)
79	جدول حسابات النتائج للسنوات 2020-2019-2018	(6-3)
89	يمثل نتائج مهمة المراجعة الجبائية	(7-3)

# مقدمة عامة

لقد صاحب التطور السريع والمتواصل الذي عرفه العالم بعد الحرب العالمية عدة تغيرات منها السياسية والمالية والاقتصادية، مما أدى إلى اشتداد المنافسة بين الدول والمؤسسات.

ومع التغير الملحوظ الذي عرفته الحياة الاقتصادية من خلال ظهور مؤسسات ضخمة بتنوع أنشطتها وتوسعها الجغرافي، وضخامة وسائل التسيير البشرية والمادية والمالية المستعملة فيها إلى جانب كثرة العمليات المنجزة والمتدفقة وتعقدتها مما أدى إلى خلق عدة صعوبات تسييرية.

ومن هذا المنطلق ظهرت الحاجة الماسة للاهتمام أكثر بعمليات المراجعة الجبائية التي يتعتبر من أهم الأدوات التي تلجأ إليها المؤسسة بهدف تدنئة مختلف المخاطر الجبائية إلى أقصى حد ممكن من الانحرافات، ولكون المراجعة الجبائية تحرص على التحكم في المؤسسة على التزاماتها الجبائية من إيداع التصريحات الضريبية وتسديد الضرائب والرسوم واجبة الدفع، وتحديد الاوعية الضريبية التي يتم على أساسها تصفية الضريبة ودفعها إلتزاما بالنظام الضريبي المطبق وإحتراما للإجراءات المنصوص عليها في القانون الإجراءات الجبائية وذلك تفاديا للمخاطر الجبائية التي قد تعرضها لخطر الخروج من السوق، فإن أرادت البقاء يجب عليها أن تأخذ الإحتياطات اللازمة لتفادي المخاطر الجبائية، كذلك تعتبر المراجعة الجبائية هي تكلفة إضافية تتحملها المؤسسة بالإضافة إلى تعددها وعدم استقرار نصوصها القانونية، الأمر الذي يتولد عنه مزيدا من المخاطر الجبائية، ويبقى دور المراجعة الجبائية ضرورة لا بد منه. ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسة للموضوع بالشكل التالي:

## 1- الإشكالية الرئيسية :

في ظل لجؤ المؤسسات الإقتصادية إلى المراجعة الجبائية و الإعتقاد عليها قصد تجنبها ووقوعها في مخاطر جبائية كبيرة قد تؤدي بها الإفلاس والخروج من السوق بسبب تحملها لهاته الاعباء الجبائية. ومنه فإنه يمكن صياغة الإشكالية الأساسية كالتالي:

ما مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الإقتصادية؟.

## 2- الأسئلة الفرعية :

- ومن أجل معالجة أكثر دقة للموضوع وتفصيل للإشكالية أعلاه، نطرح الأسئلة الفرعية التالية :
- هل المراجعة الجبائية لها دور ايجابي على المؤسسة الاقتصادية من خلال الحد من المخاطر الجبائية؟.
- ما حجم المخاطر الجبائية التي تقع في المؤسسة الاقتصادية؟.

- جاءت المراجعة الجبائية نتيجة الاهتمام بالضريبة ومدى ادراج العامل الجبائي في اتخاذ قرارات مالية تجنبها الوقوع في مخاطر مالية تؤثر على وضعيتها المالية؟.

- انحراف المؤسسة عن القوانين والتشريعات الجبائية يعرضها لمخاطر جبائية؟.

### 3- الفرضيات :

- تساهم المراجعة الجبائية ايجابا على المؤسسة الاقتصادية من خلال الحد من المخاطر الجبائية.
- تمكن المراجعة الجبائية المؤسسة الاقتصادية من معرفة حجم المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها.
- يعتبر إدراج العامل الجبائي أحد الادوات التي تساعد في اتخاذ قرارات مالية في المؤسسة الاقتصادية.
- ان عدم احترام القوانين والتشريعات الجبائية يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية، وبالتالي تؤثر على وضعيتها المالية.

### 4- أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في تطوير المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الجبائية بإعتبارها أداة إدارية لا يمكن الإستغناء عنها بعد التطورات الحاصلة على المستوى الكلي، وهذا من أجل المساعدة إطفاء صورة حول ماهية المراجعة الجبائية وفهم مبادئها إجرائها من أجل تخطي الجمود والركود الذي تشهده المراجعة الجبائية.

### 5- أهداف الدراسة :

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- تسليط الضوء على مكانة المراجعة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؛
- إظهار نتيجة تطبيق المراجعة الجبائية في الحد من المخاطر الجبائية من خلال تطرقنا لدراسة الحالة؛
- يعمل هذا الموضوع على إبراز المهام والوظائف الملقاة على عاتق المراجعة الجبائية.

### 6- مبررات إختيار الموضوع :

- نقص وعي المؤسسات الجزائرية حول أهمية المراجعة الجبائية.
- حاجة المؤسسات الاقتصادية الى المراجعة الجبائية من أجل تحقيق فعالية في التسيير الجبائي.
- لفت إنتباه مسيري المؤسسات الاقتصادية لكيفية تجنب المخاطر الجبائية بالطرق المشروعة وبالتالي الإستمرارية في المساهمة في إنعاش الإقتصاد الوطني.

### 7- حدود الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج المطلوبة فإن الدراسة إرتبطت بحدود مكانية وزمانية. الحدود المكانية : تم إختيار مؤسسة انتاجية لانتاج الاعمدة الكهربائية في بلدية وادي العنلدة بالوادي.

الحدود الزمانية : تم تطبيق الدراسة الميدانية للبحث للسنوات 2018-2019-2020.

#### 8- منهجية البحث والأدوات المستخدمة :

**منهجية البحث :** إعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي في الجانب النظري قصد وصف المراجعة الجبائية وكذا المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة، وتحليل دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية. أما في الجانب التطبيقي فإعتمدنا على المنهج دراسة حالة وذلك بإسقاط الدراسة النظرية على الدراسة التطبيقية. **الأدوات المستخدمة :** في الجانب النظري إعتمدنا مجموعة من الكتب، وأطروحات دكتوراه ورسائل ماجستير، إضافة إلى عدد كبير من المقالات والمدخلات المتعلقة بالموضوع.

أما الجانب التطبيقي فقد قمنا بدراسة حالة على مؤسسة اقتصادية للوقوف على حقيقة ودور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية.

#### 9- صعوبات البحث :

- لعل أهم الصعوبات التي واجهت السير الحسن للبحث :
- صعوبة الحصول على المعلومات و الوثائق و التصريحات من قبل الموظفين بسبب السر المهني.
- نقص الكتب في هذا المجال بالغة العربية.
- إنعدام والنقص الكبير في تطبيق المراجعة الجبائية في المؤسسات

#### 10- هيكل الدراسة :

سيتم تناول هذا الموضوع من خلال أربعة فصول، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة إشملت على النتائج التي تم التوصل إليها، ومجموعة من التوصيات التي تبدو ضرورية.

- الفصل التمهيدي : دراسات السابقة حول التسيير الجبائي والمراجعة الجبائية، قمنا بتقسيمه إلى مبحثين، تطرقنا في المبحث الأول فيه الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية المتعلقة بالموضوع، أما المبحث الثاني فكان بعنوان المقارنة بين بعض الدراسات السابقة.

- الفصل الأول : دور التسيير الجبائي في تخفيف التكاليف الجبائية، قمنا بتقسيمه إلى مبحثين، تطرقنا في المبحث الأول فيه عموميات حول التسيير الجبائي أما المبحث الثاني فكان التصريحات الجبائية، أما المبحث الثالث حول مفاهيم أساسية حول الجباية.

- الفصل الثاني : فكان تحت عنوان قراءة في معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية فقد قسم إلى أربعة مباحث، تناول المبحث الأول مفهوم المراجعة الجبائية وانواعها واهميتها، والمبحث

المبحث الثاني علاقة المراجع الجبائية بالمراجعات الأخرى وأهم الانتقادات التي وجهت لها والمفاهيم المشابهة لها، والمبحث الثالث حول الكفاءات الواجب توفرها في المراجع الجبائي وأهم مراحل سير مهامه.

- الفصل الثالث : خصص للدراسة الميدانية وأرتأينا فيها دراسة حالة مؤسسة اقتصادية تعمل في انتاج الاعمدة الكهربائية بولاية الوادي للوقوف على مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين من وضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، وشملت الدراسة الميدانية بدورها على مبحثين، المبحث الأول يضم لمحة عن الشركة محل الدراسة والمبحث الثاني دور المراجعة في تحديد المخاطر الجبائية

الفصل التمهيدي

دراسات السابقة حول

التسيير الجبائي والمراجعة الجبائية

## تمهيد :

تحتل الدراسات السابقة مكانة هامة في البحث العلمي، وعلى هذا الأساس وبعد مراجعتنا للدراسات المرتبطة بالموضوع، سواء الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الجبائية أو الدراسات المتعلقة بموضوع الوضع المالي للمؤسسة، هناك العديد من الدراسات والبحوث العلمية التي اهتمت بموضوع المراجعة الجبائية، وسنقدم عرض موجز لمجموعة الدراسات التي تمكنا من الإطلاع عليها، وذلك بالتركيز على الدراسات التي تناولت مجالات ذات الصلة المباشرة بموضوع الدراسة الحالية وقمنا بتلخيص هذه الدراسات وتقسيمها بين الدراسات العربية والدراسات الأجنبية :

- دراسات تناولت موضوع المراجعة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية.
- دراسات تناولت أهمية التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.

## المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية

نتناول في هذا المبحث الدراسات العربية والاجنبية التي تناولت مواضيع في سياق موضوع الدراسة أو تناولت جزء من موضوع الدراسة.

## المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية

نتناول أهم الدراسات الجزائرية والعربية التي تصب في أطار موضوع الدراسة

❖ دراسة سميرة بوعكاز ، " مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب لضريبي " دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات أطروحة دكتوراه ، جامعة بسكرة، 2015<sup>1</sup>:

تمثلت الإشكالية الرئيسية في : إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟

تكمن أهمية الدراسة في ان يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة. مما يستدعي مجابهة هذه الظاهرة من خلال الرقابة الجبائية التي ترغب في الحد أو التخفيف من هذه المشكلة ذات الأبعاد الخطيرة، ومن الآليات التي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها نجد التدقيق الجبائي لأغراض الجبائية التي يعتبر من أبرز مقومات هذه الوسيلة الردعية والوقائية في أن واحد، والهدف من الدراسة هو اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي، وتم التوصل من خلالها إلى :

- أن التدقيق الجبائي يمكن أن يؤدي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة، كما تسمح مؤشرات الأداء بتقييم حجم التهرب الضريبي وتحديد فئة المكلفين الملتزمين ضريبيا.

- التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من حيث برنامج التدقيق الجبائي وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة ومصداقية عمليات التدقيق الجبائي وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.

❖ دراسة فتحة أميرة، " دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية " دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس بباتنة ، أطروحة دكتوراه ، جامعة بسكرة ، 2018<sup>1</sup> وتمثلت الإشكالية الرئيسية في : ما دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة ؟

<sup>1</sup> سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب لضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2015.

هدفت الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية تطبيق المراجعة الجبائية بالمؤسسة نتيجة للأحكام المعقدة التي يسنها التشريع الجبائي، بالإضافة إلى مساهمتها في تفعيل عملية التسيير الجبائي بالمؤسسة مما يجنبها مخاطر جبائية متعددة وبالتالي تحقيق الأمن الجبائي، دراسة كانت ميدانية على مستوى شركة مطاحن الاوراس - باتنة - كمساهمة لتطبيق المراجعة الجبائية على مستوى مؤسسة اقتصادية جزائرية، وتوصلت الدراسة إلى:

❖ المخاطر تهدد القدرة الإرادية للمؤسسات لذلك كل مؤسسة تسعى إلى تحقيق الأمن الذي يرتبط مستواه بمستوى التنظيم والإدارة.

من أهم المخاطر التي أخذت جزء كبيراً من انشغالات المؤسسات الاقتصادية نجد المخاطر الجبائية وما ينجم عنها من أعباء مالية تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة وبالتالي التأثير سلباً على إستراتيجيا وأهدافها المستقبلية، وعقوبات جنحية تؤثر سلباً على سمعتها .

❖ يرتبط الأمن الجبائي بمدى قدرة المؤسسة على تحليل واستيعاب أحكام التشريع الجبائي، وبالتالي يمكن التنبؤ بمقدار الضريبة الواجبة الدفع من خلال النتائج المتحصل عليها، فهو يعتبر من الأهداف الأساسية التي تسعى كل مؤسسة اقتصادية إلى تحقيقه .

❖ دراسة حفاي عبد القادر، "تسيير المخاطر الجبائي في المؤسسة" دراسة حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجبائي الجزائري رسالة ماجستير، جامعة الاغواط، 2004<sup>2</sup>:

تناول الباحث من خلال دراسته خطر الجبائي كوجه من أوجه المخاطر التسييرية الذي تواجهه المؤسسة والذي ينبغي ان تدرجه ضمن أولوياتها الحيوية والإستراتيجية، لكونه رهان حقيقي لبقائها واستمرارها فضلاً عن نموها، وعدم التحكم فيه يؤدي إلى تهديد مصيرها وبقائها، وخلصت هذه الدراسة إلى إبراز بعض الأساليب التي يرى الباحث أنها تعتبر وسائل للحد من الخطر الجبائي وهذا اعتماداً على التشريع الجبائي في حد ذاته والذي يعتبر المرجع الأساسي لمواجهة الخطر الجبائي دون إهمال دور المسير في التعامل مع الخطر الجبائي من خلال تحسين التسيير وتجنّب المؤسسة خطورته وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات المتمثلة في :

- ضرورة الإهتمام بالجانب الجبائي في المؤسسة عن طريق المتابعة المستمرة للملف الجبائي.

<sup>1</sup> فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس بباتنة، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2018.

<sup>2</sup> دراسة حفاي عبد القادر، تسيير المخاطر الجبائي في المؤسسة، دراسة حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجبائي الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة الاغواط، 2004.

- ضرورة انشاء مصلحة جبائية مستقلة عن المحاسبة والمالية، تخول لها صلاحيات مناسبة وكافية، تسمح لها بمواكبة التعديلات المستمرة ويقوم عليها كفاءات مؤهلة في مجال الجبائية والتسيير والعمل على رسكلتها كلما اقتضت الضرورة لذلك .

- توسيع دائرة الاستشارة أثناء إعداد قانون المالية بدل الاكتفاء بإعداد الجوانب الجبائية في نطاق ضيق على مستوى وزارة المالية؛

- إعطاء فرصة التلقي بين الإطارات المغادرة للتقاعد وما لديها من خبرة مع مستخلفيهم.

تعتمد الدولة علي الإيرادات العامة من أجل تغطية نفقاتها بغرض الحفاظ علي الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي، بحيث تعتبر الجبائية مصدرا أساسيا لهذه الإيرادات ،منه يتطلب الامر وضع مبادئ وقوانين لذلك.

❖ دراسة صالح حميداتو، " دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية" دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي ، رسالة ماجستير ، جامعة ورقلة ، 2012<sup>1</sup> ، وتمثلت الإشكالية الرئيسية في: ما مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية؟

ارتكزت هذه الدراسة حول دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية ففي الفصل التمهيدي تم تطرق فيه إلى مفاهيم أساسية حول الجبائية والمراجعة بشكل عام، ما في الفصل الأول تم تطرق للمراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، أما الفصل الثاني تطرق فيه إلى التسيير الخطر الجبائي في المؤسسة، وفي الفصل الأخير تمت فيها الدراسة الميدانية حيث تتكون من شقين متكاملين في الشق الأول تمثل في الإستبيان وفي الشق الثاني اجراء دراسة على مؤسسة تعمل في قطاع الانتاج قصد الوقوف ميدانيا تأثير المراجعة على المخاطر الجبائية وتم توصل إلى أن المراجعة تقوم بالتقليل من المخاطر الجبائية بشكل كبير وكانت نتائج الدراسة كالتالي :

- تسمح المراجعة الجبائية بالكشف عن مناطق الخطر الجبائي للمؤسسة.
- تسمح المراجعة الجبائية بالقيام بتشخيص جبائي للمؤسسة من خلال معرفة وضعيتها الجبائية.
- تسمح المراجعة الجبائية بضمان إبداع التصريحات الجبائية من خلال التكيف القوانين الجبائية.
- تسمح المراجعة الجبائية بتقييم الخطر الجبائي الناتج عن عدم الانتظام الضريبي.
- التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى من استعمال الجبائية لفائدة المؤسسة دون خرق القوانين.
- تعتبر المراجعة الجبائية اداة في تسيير المؤسسة.

<sup>1</sup> صالح حميداتو ، دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، رسالة ماجستير، جامعة ورقلة، 2012.

- تعمل مصلحة المراجعة الجبائية على تقييم الخطر الجبائي والتسيير الجبائي للمؤسسة.  
وتوصل في الأخير الى أن المراجعة تقوم بالتقليل من المخاطر الجبائية بشكل كبير ، حيث 22% من المؤسسات التي صرحت بأنها متضررة من الرقابة الجبائية .

❖ دراسة بوشبوط سيد علي، " دور المراجعة الجبائية في تدنية مخاطر المؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة مؤسسة مدبغة جيغل، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3 ، 2016<sup>1</sup> ، تمثلت الإشكالية الرئيسية في: ما هو الدور الذي تؤديه إجراءات المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر في المؤسسة الاقتصادية؟.

تهدف هذه الدراسة هو إبراز دور المراجعة الجبائية كأحد محددات إتخاذ القرار في المؤسسة بغرض التقليل من المخاطر التي قد تلحق بالمؤسسة.

توصلت الدراسة إلى أن غياب ثقافة وقائية لدى أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من الأخطار الجبائية والذي يترجم بعدم قيامها بالمراجعة سواء داخلية أو خارجية لكل ما يرتبط بجاوبتها وهذا ما توضحه عدد قضايا المنازعات الجبائية المرتفعة في المحاكم بسبب عدم قبول المؤسسات الاقتصادية بالتصحيات المفروضة من طرف الإدارة الجبائية ، كذلك عدم تطبيق إقتراحات المراجع الجبائي الداخلي يلحق بالمؤسسة الاقتصادية أخطار جبائية كبيرة مثل الوقوع في خسائر أو التعرض لتصحيات من طرف الإدارة الجبائية .

❖ دراسة عاد بشير" دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة " دراسة حالة شركة نفضال، حاسي مسعود، مذكرة ماستر ،جامعة ورقلة 2012<sup>2</sup> ، تمثلت إشكاليته حول: ما مدى مساهمة المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية المتخذة بمختلف مستوياتها الإدارية داخل المؤسسة؟، وتم التوصل إلى النتائج التالية : - المراجعة الجبائية هي وسيلة او اجراء من اجراءات التسيير الجبائي التي تساهم المؤسسة في تفادي الاخطار الجبائية بأقصى قدر ممكن.

المراجعة الجبائية تستعمل لترشيد القرارات الجبائية وتفعيل الالتزامات الحكومية كما تسمح ببتخفيض الاعباء الجبائية والرفع في المدودية المالية.

❖ دراسة لعناق أحمد " المراجعة الجبائية و دورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة " مذكرة ماستر جامعة ورقلة 2012<sup>3</sup> ، تمثلت الإشكالية الرئيسية في : ما مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر

<sup>1</sup> بوشبوط سيد علي ، دور المراجعة الجبائية في تدنية مخاطر المؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة مؤسسة مدبغة جيغل ،مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3 ، 2016 .

<sup>2</sup> عاد بشير ، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة ، دراسة حالة شركة نفضال ،حاسي مسعود، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة 2012 .

<sup>3</sup> لعناق أحمد، المراجعة الجبائية و دورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة ، مذكرة ماستر ،جامعة ورقلة ، 2012.

الجبائية؟، تمثلت هذه الدراسة في مساهمة المراجع الجبائي في الحد أو من التقليل من الخطر الجبائي بالمؤسسة كما تبين أن المراجعة الجبائية هي تضيق الخناق على حالات التسيير الجبائي لمحاربة ظاهري الغش و التهرب الضريبي تم كما التقريب بين مفاهيم الغش و التهرب الضريبي .

وتوصل إلى النتائج أن المراجعة الجبائية هي وسيلة من إجراءات التسيير الجبائي وتساعد على تفادي الخطر الجبائي، وكذلك الإستغلال الأمثل للإميازات الجبائية من طرف المؤسسة .

#### ❖ دراسة أنور عيدة و زكرياء دمدوم : " التسيير الجبائي و أثره على الوضعية المالية للمؤسسة في ظل

التعديلات الجبائية الجديدة " دراسة ميدانية لمؤسسة أشغال البناء، مجلة البحوث الاقتصادية متقدمة

"العدد 4 ،جامعة الوادي، 30 سبتمبر 2018<sup>1</sup>، تمثلت الإشكالية في : كيف يظهر أثر التعديلات الجبائية الجديدة على التسيير الجبائي للمؤسسة ، هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز دور التسيير الجبائي في ظل التعديلات الجبائية من خلال أثر التسيير الجبائي على الوضعية المالية للمؤسسة .

وتوصل الباحثان في الأخير إلى :

- يسعى التسيير الجبائي إلى التحكم في العبء الضريبي ، تحقيق الأمن الجبائي، ضمان الفعالية الجبائية و خدمة استراتيجية المؤسسة .

- الثقافة الجبائية للمسير تمكنه من تعظيم استغلال القانون الضريبي لفائدة المؤسسة و تنبهه للأخطار التي يمكن أن تقع فيها و توضيح الاختيارات التي يجب انتقاؤها و من ثم فإنها توفر له القاعدة الصحيحة لإتخاذ القرار السليم و كذلك وجب احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح و احترام أجل الدفع .  
لنفسها الوجود الشرعي.

#### ❖ دراسة إيدير مصطفى ، زرقون عمر الفاروق "تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة

الجزائرية " وهذا من وجهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية إدارة الضرائب بولاية ورقلة مجلة إضافات اقتصادية ، جامعة غرداية، المجلد 03 ، العدد 02 ، 2019 ، تمثلت الاشكالية في : ما مدى فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية ؟

<sup>1</sup> أنور عيدة ، زكرياء دمدوم ، التسيير الجبائي و أثره على الوضعية المالية للمؤسسة في ظل التعديلات الجبائية الجديدة، دراسة ميدانية لمؤسسة أشغال البناء مجلة البحوث الاقتصادية متقدمة "جامعة الوادي ، العدد 4 ، ديسمبر 2018 ص 90-109.

هدفت الدراسة لتقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية، حيث تعتبر المراجعة الجبائية أداة هامة لتحسين التسيير الجبائي للمؤسسات والتنبيه بالمخاطر المحيطة بها وبالتالي تدنية التكاليف الجبائية، أما الرقابة الجبائية فتعتبر بالنسبة للدولة أحد أهم الوسائل المسخرة لضمان تحصيل الضرائب من المكلفين إلى الخزينة العمومية ومكافحة التهرب الضريبي، ومن خلال الدراسة الميدانية فقد تم إثبات فعالية المراجعة الجبائية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية من خلال تدنية التكاليف الجبائية وتحسين التسيير الجبائي وهذا من وجهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة، كما تم إثبات الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية وهذا في تحسين التحصيل الضريبي من خلال الحد من التهرب الضريبي والتأثير الإيجابي على التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية وهذا من وجهة نظر إدارة الضرائب بولاية ورقلة.

### المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية :

نتناول في هذا المطلب بعض الدراسات الأجنبية السابقة التي تصب في إطار موضوع الدراسة.

#### ❖ دراسة **Bouchebbah Sarra , Chabouni Lydia** :<sup>1</sup>

**Audit fiscal des societes commerciale cas de la societe Soummam Computer system SARL UNV BEJAIA , 2017- 2018.**

وتكمن الإشكالية في : كيفية القيام بالمراجعة الجبائية في المؤسسات التجارية ؟ ، و تمثلت الاهداف من الدراسة في معرفة كيفية فحص الملف الضريبي للشركة ، وتحديد حالات الخطر .

توصلت الدراسة أنه يجب على الشركة أن تؤدي التزاماتها الضريبية و تعمل في شفافية مطلقة و يجب أن تكون متيقظة فيما يتعلق برصد المعلمة المالية من أجل تقليل المخاطر المالية ،وان المراجعة الجبائية ستكون الأداة التي تشهد على انتظام المعاملات الضريبية وإخلاصها وصحة تنفيذها من طرف الشركة .

#### ❖ دراسة **BOURTOUCHE Rabah , AYACHE Youcef** :<sup>2</sup>

**L'exercice de la mission d'audit fiscal au sein d'une entreprise: cas de la société les Grands Moulins de Sahel SARL, Master, BEJAIA, 2016.**

تمثلت الإشكالية الرئيسية في : ماهي أهمية المراجعة الجبائية داخل المؤسسة ؟، هدفت الدراسة الى : إظهار أهمية المراجعة الجبائية داخل المؤسسات الاقتصادية و دورها في تحديد المخاطر و إعطاء حلول لها .  
توصلت الدراسة إلى تمكن المراجعة الجبائية من اكتشاف مجالات الخطر التي فيها قد ترتكب الشركة الأخطاء والمخالفات التي قد تؤدي إلى عواقب سلبية .

<sup>1</sup>Bouchebbah Sarra , Chabouni Lydia Audit fiscal des societes commerciale cas de la societe Soummam Computer system SARL UNV BEJAIA , 2017- 2018.

<sup>2</sup>AYACHE Youcef , BOURTOUCHE Rabah , L'exercice de la mission d'audit fiscal au sein d'une entreprise : cas de la société les Grands Moulins de Sahel SARL, Master,2016

المراجعة الجبائية لضرائب المؤسسة هو وسيلة للتحقق من الامتثال للقواعد الضريبية السارية التي تخضع لها الشركة

❖ دراسة **Oussama SALIH**<sup>1</sup> :

" L' audit fiscal " UNV HASSAN 1ER ; tunisie2012

تمثلت الاشكالية الرئيسية في: كيف تقوم المراجعة الجبائية بتقييم الأداء الضريبي في المؤسسة؟ ماهي اجراءات المراجعة الجبائية و ماهي مصادر المخاطر الجبائية؟، هدفت الدراسة الى إبراز دور المراجعة الجبائية كأحد محددات إتخاذ القرار في المؤسسة بغرض التقليل من المخاطر التي قد تلحق بالمؤسسة في المؤسسات الاقتصادية التونسية، توصلت في الأخير أن إدارة المخاطر الضريبية تمثل بالضرورة على مراجعة وتشخيص للضريبة داخل الشركة ، كذلك تتيح المراجعة تقييم نقاط القوة والضعف من أجل تسليط الضوء على أي مخاطر ضريبية تؤثر على الشركة .

❖ دراسة **Soufiane OUIDA**<sup>2</sup> :

Audit fiscal " Gestion des risques et outils d'optimisation"2013

الدراسة عبارة عن تقرير لنيل شهادة المدرسة الوطنية للاقتصاد و التسيير بعنوان التدقيق الضريبي: أدوات إدارة المخاطر والتحسين ، جامعة الدار البيضاء ،المغرب 2013.

الإشكالية : ما هي طريقة المراجعة المطلوبة لقياس المخاطر الجبائية ؟ وما هي الأدوات والتقنيات المختلفة التي يمكن أن تقللها إلى الحد الأدنى؟، هدفت الدراسة إلى التعرف على منهجية المراجعة الجبائية و التطرق للأخطار الجبائية في المؤسسات المغربية، و تم تخصيص الفصل الثاني للدراسة الميدانية .

توصل الى ان النظام الضريبي المغربي هو نظام معقد ، هذا التعقيد، بشكل عام، مع و تأخر التكيف وفهم الشركات ( وخاصة الشركات الصغيرة والمتوسطة ) للقوانين يولد زيادة في المخاطر المالية قد و تكون هذه المخاطر متأصلة في خصوصية قطاع النشاط، في أو تفسير خاطئ للقانون الضريبي بسبب عدم وجود دقة للمشرع أو بسبب فشل الهياكل الداخلية للشركة .

و منه يتمثل دور المدقق الضريبي في اكتشاف هذه المخاطر ، والتي قد تؤثر على موثوقية المعلومات المالية وإيجاد الحلول المناسب لها لمنع الشركة من تحمل التكاليف الخفية ( الغرامات والعقوبات ) بسبب عدم الامتثال للوائح المعمول بها .

<sup>1</sup> - Oussama SALIH , L'audit fiscal , UNV HASSAN 1ER ; tunisie2012

<sup>2</sup> **Soufiane OUIDA** " Audit fiscal" **Gestion des risques et outils d'optimisation** Université Hassan 2 Casablanca- ENCG Spécialité Gestion financière et comptable 2013.

❖ دراسة Benadda Fethy (2002)<sup>1</sup>:

Benadda Fethy : l'audit fiscal, Aspect théorique et pratique, Mémoire de fin d'étude de troisième cycle spécialisé en finances public, option Fiscalité, Institut d'économie Douanière et Fiscale, 21 ème promotion, ALGER, 2004.

تطرق الباحث من خلال دراسته لموضوع "المراجعة الجبائية الجوانب النظرية والتطبيقية"، إلى عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الجبائية وخطوات تطبيقها على مستوى المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى دراسة مختلف المخاطر الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية، وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية تعتبر أداة تسمح بتفعيل عملية التسيير بالمؤسسة، من خلال مساعدة المسيرين في اتخاذ قراراتهم التسييرية، وتوفير معلومات كافية حول وجود الخطر الجبائي وحجمه، بالإضافة إلى إبداء حكم على ملائمة القرارات التسييرية السابقة.

❖ دراسة Mohamed Ben Hadj Saad (2009)<sup>2</sup>:

L'audit Fiscal dans les PME, proposition d'une démarche pour l'expert comptable, faculté des sciences économiques et de gestion, université de Sfax, 2008

حيث تناول الباحث في دراسته لموضوع المراجعة الجبائية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتونس، حيث تعرض الباحث لأهمية المراجعة الجبائية بوصفها امتداد لعملية المراجعة في إبداء الرأي بالنسبة لنزاهة الحسابات ومصداقية البيانات المالية المعدة لغرض الضريبة، وقد هدفت هذه الدراسة تطرق إلى مظاهر الخطر الجبائي وكيفية تسييره. للبحث في المفاهيم الأساسية للمراجعة الجبائية مع تبيان مختلف مراحل سيرها، بالإضافة إلى أن الباحث تطرق إلى مظاهر الخطر الجبائي وكيفية تسييره .

وخلص الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية تسمح بتقدير وتقييم نقاط القوة والضعف من اجل تسليط الضوء على المخاطر الجبائية المحتملة، وبذلك فهي ترفع الحجاب على الشكوك، والمسائل المالية للكيان ومن ثم تسهيل عملية صنع القرار، بالإضافة إلى التأكيد على أهمية التزامها بقواعد التشريع الجبائي، كما أنها تسمح بتفعيل عملية تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة. القيام بمراجعة جبائية على

<sup>1</sup> Benadda Fethy : l'audit fiscal, Aspect théorique et pratique, Mémoire de fin d'étude de troisième cycle spécialisé en finances public, option Fiscalité, Institut d'économie Douanière et Fiscale, 21 ème promotion, ALGER, 2004

<sup>2</sup> L'audit Fiscal dans les PME, proposition d'une démarche pour l'expert comptable, faculté des sciences économiques et de gestion, université de Sfax, 2008

مستوى المؤسسات التونسية، فالمراجعة الجبائية تسمح للمؤسسة بقياس مدى التزامها بقواعد التشريع الجبائي، كما أنها تسمح بتفعيل عملية تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة .

توصل في الأخير للتحسين من الأداء الضريبي يجب على المؤسسة أن تسيطر على الضرائب المفروضة عليها و منع المخاطر الجبائية يتطلب الامتثال للتشريعات المنصوصة في القانون .

#### ❖ دراسة (2011) Filli Mounira<sup>1</sup>:

l'audit fiscal, Mémoire de fin d'étude pour l'obtention du diplôme de poste graduation spécialisée en finances public, Institut d'économie Douanière et Fiscale, 27 ème promotion, ALGER, 2011.

تناولت هذه الدراسة موضوع المراجعة الجبائية وما لها من أهمية بالمؤسسة الاقتصادية التونسية، حيث تطرقت الباحثة إلى نشأة المراجعة الجبائية في تونس ومفهومها، أهميتها والمراحل العملية للمراجعة الجبائية، وقد توصلت الباحثة إلى أن المراجعة الجبائية وسيلة للتنبؤ بالخطر الجبائي وبالتالي الوقاية منه، بالإضافة إلى أنها تعمل على تفعيل عملية التسيير الجبائي وبالتالي تجنب المخاطر الجبائية الناتجة عن سوء التسيير، وأشارت الباحثة أن المراجعة الجبائية في تونس لم تعتبر بعد مهمة منفصلة لمراجعة الحسابات المالية والمحاسبية وبنهجها الخاص

#### ❖ دراسة Omar Lhasnaoui<sup>2</sup> 2013 :

problématique fiscale des entreprises hôtelières au Maroc, Analyse critique et démarche d'audit fiscal, Mémoire de fin d'étude, DELOITTE & TOUCHE, institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, 2002.

تعرض الباحث من خلال دراسته لأهم المشاكل الضريبية التي تواجهها المؤسسات الفندقية، وقد خلصت الدراسة إلى انه للتقليل من حدة التكلفة الجبائية بأكبر فعالية، وبدون التعرض لمخاطر جبائية، فإنه مجموعة من القرارات التي يجب أن تؤخذ بالتزامن مع وظائف المؤسسة، وهذا لا يتحقق إلا في إطار تسيير جبائي فعال، ولهذا يجب القيام بتشخيص جبائي أو ما يعرف بمراجعة جبائية تسمح بمعرفة نقاط ضعف وقوة المؤسسة من الناحية الجبائية.

<sup>1</sup> Felli Mounira : l'audit fiscal, Mémoire de fin d'étude pour l'obtention du diplôme de poste graduation spécialisée en finances public, Institut d'économie Douanière et Fiscale, 27 ème promotion, ALGER, 2011.

<sup>2</sup> Omar Lhasnaoui : problématique fiscale des entreprises hôtelières au Maroc, Analyse critique et démarche d'audit fiscal, Mémoire de fin d'étude, DELOITTE & TOUCHE, institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, 2002.

❖ دراسة Mokhtar Mohamed Aboussalam<sup>1</sup>:

Audit Fiscal de la société NIGERIENNE des télécommunications-SONITEL SA, Diplôme d'études supérieures spécialisées en Audit et Contrôle de Gestion, centre africain d'études supérieures en gestion, 2013.

تناولت هذه المذكرة بالدراسة موضوع المراجعة الجبائية في الشركة النيجيرية للاتصالات، وقد هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أهمية تفعيل التسيير الجبائي بالمؤسسة من خلال القيام بمراجعة جبائية على مستوى شركة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية سمحت بمعالجة المسائل الضريبية المعقدة بالشركة، كما أنها ساهمت بشكل كبير في تفعيل عملية تسيير

❖ دراسة Mouna Guedrib Ben Abderrahmen (2013)<sup>2</sup>:

Impacte des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal une étude menée dans le contexte tunisien, thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion université de franche-comté et en sciences comptable université de tunis ELMANAR, 2013, P : 63.

تطرقَت الباحثة من خلال دراستها والتي هي بعنوان "أثر الآليات الداخلية للحكومة على الخطر الجبائي" لتحديد أهم المشاكل الجبائية التي تنشأ بين إدارة الضرائب والمؤسسات التونسية من خلال تحليل لأحكام التشريع الجبائي التونسي وتحديدًا من خلال دراسة وتحليل 108 مادة جبائية خلال السنوات 2005، 2006، 2007 و 2008، وقد خلصت الدراسة إلى أن جل المخاطر الجبائية هي مخاطر عدم الامتثال لأحكام التشريع الجبائي، مخاطر ناتجة عن التهرب الضريبي وسوء التسيير الجبائي، بالإضافة للمخاطر الجبائية الناتجة عن تعقد وغموض أحكام التشريع الجبائي.

<sup>1</sup> Mokhtar Mohamed Aboussalam :Audit Fiscal de la société NIGERIENNE des télécommunications-SONITEL SA, Diplôme d'études supérieures spécialisées en Audit et Contrôle de Gestion, centre africain d'études supérieures en gestion, 2013.

<sup>2</sup> Mouna Guedrib Ben Abderrahmen : Impacte des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal une étude menée dans le contexte tunisien, thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion université de franche-comté et en sciences comptable université de tunis ELMANAR, 2013, P : 63.

المبحث الثاني: المقارنة بين بعض الدراسات السابقة

سنحاول التطرق إلى أوجه الشبه و أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة العربية و الأجنبية منها ودراسنا

الحالية المتضمنة أهمية المراجعة الجبائية في تحسين الوضع المالي للمؤسسة الاقتصادية

المطلب الاول : الدراسات باللغة العربية

دراسنا	دراسة سميرة بوعكاز
<p><b>أوجه التشابه:</b> تناولنا الدراستين مواضيع المراجعة الجبائية التسيير الجبائي، الجبائية ، الضريبة في جانب النظري.</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> كانت دراسة ميدانية تركز حول : دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية؟</p> <p>تحسين الوضعية المالية للمؤسسة من خلال تجنب المخاطر</p> <p>دراسة حالة ميدانية لشركة إنتاجية للاعمدة الكهربائية وقد توصل الى ان تفعيل المراجعة الجبائية يجنب المخاطر ويجعل المؤسسة تمتاز بوضعية مالية حسنة.</p>	<p><b>أوجه التشابه :</b> تناولت الباحثة التدقيق الجبائي ، الجبائية ، الضريبة ، المراجعة في جانبها النظري .</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> كانت دراسة ميدانية تركز حول إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟</p> <p>دراسة حالة مؤسسة عمومية مديرية الضرائب</p> <p>الدراسة التطبيقية (تطبيق الدراسة الميدانية على المديرية) ولتوضيح قام بالدراسة الإستبائية وقد توصل الى ان فعالية التدقيق الجبائي الضمان حقوق الخزينة العمومية من خلال مكافحة التهرب وزيادة الايرادات.</p>
دراسنا	فتحة أميرة
<p><b>أوجه التشابه :</b> ماهية المراجعة الجبائية مفهومها وانواعها واهميتها . دور التسيير الجبائي في تخفيف من تكاليف الجبائية و في جانب تطبيقي تحسين الوضعية المالية للمؤسسة يكون بتحقيق الامن الجبائي.</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> الدراسة الميدانية كانت حول دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية؟ دراسة حالة ميدانية لشركة إنتاجية للاعمدة الكهربائية وتفعيل المراجعة الجبائية لتجنب المخاطر.</p>	<p><b>أوجه التشابه :</b> في جانب نظري التعرض لمفهوم المراجعة الجبائية ، ودورها ، عملية التسيير الجبائي ، الامن الجبائي مع التطرق للجانب القانوني للضرائب. و في جانب تطبيقي تحقيق الامن الجبائي يحسن الوضعية المالية للمؤسسة.</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> الدراسة الميدانية ارتكزت حول ما دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة ؟ مؤسسة خاصة مطاحن الاوراس ركز الباحث على توضيح دور المراجعة الجبائية في تحقيق الامن الجبائي</p>

دراستنا	دراسة حفاي عبد القادر
<p><b>أوجه التشابه :</b> في جانب النظري تناولت المراجعة الجبائية ، التسيير الجبائي، الجباية ، الضريبة ، الخطر الجبائي .</p> <p>تجنب المخاطر يحسن الوضعية المالية للمؤسسة .</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> الدراسة الميدانية تمحورت حول دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية؟ دراسة حالة ميدانية لشركة إنتاجية للاعمدة الكهربائية وتفعيل المراجعة الجبائية لتجنب المخاطر</p>	<p><b>أوجه التشابه :</b> في جانب نظري تناولت دراسة المراجعة الجبائية، التشريع الجبائي، الخطر الجبائي ، الجباية ، الضريبة .</p> <p>الإهتمام بالجانب الجبائي في المؤسسة يحسن الوضعية المالية للمؤسسة .</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> الدراسة الميدانية حول دراسة حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجبائي الجزائري اختلاف الادوات المستخدمة في طرق المعالجة في الدراسات</p>
دراستنا	دراسة صالح حميداتو ، بوشبوط سيد علي
<p><b>أوجه التشابه :</b> في جانب نظري تناولت ماهية المراجعة الجبائية مفهومها وانواعها واهميتها ، التسيير الجبائي والخطر الجبائي . اما الجانب التطبيقي تحسين الوضعية المالية للمؤسسة يكون عن طريق تجنب المخاطر تمت الدراسة في مؤسسة تعمل في قطاع الانتاج .</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> الدراسة الميدانية تمحورت حول دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية؟ دراسة حالة ميدانية لشركة إنتاجية لاعمدة الكهربائية وتفعيل المراجعة الجبائية لتجنب المخاطر</p>	<p><b>أوجه التشابه :</b> في جانب نظري تم التعرض الى مفاهيم أساسية المراجعة الجبائية ، الجباية والمراجعة ثم التسيير والخطر الجبائي وفي الجانب التطبيقي تدنية المخاطر تؤدي الى تحسين الوضعية المالية للمؤسسة تمت الدراسة في شق الثاني مؤسسة تعمل في قطاع الانتاج .</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> ارتكزت دراسة ميدانية حول ما مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية؟ الدراسة الميدانية لعدة مؤسسات اقتصادية وتم توصل إلى أن المراجعة تقوم بالتقليل من المخاطر الجبائية بشكل كبير وكانت في الشق الأول تمثل في الإستهيبان</p>

دراسة عاد بشير	دراستنا
<p><b>أوجه التشابه :</b> تطرق الباحث في الجانب النظري الى الإطار العام للمراجعة والجباية وتصريحات الجبائية والتسيير الجبائي والضرائب وفي جانب تطبيقي ترشيد القرارات يؤدي تحسين وضعية المالية للمؤسسة، الدراسة للمؤسسة، الدراسة في مؤسسة تعمل في قطاع الانتاج.</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> الدراسة الميدانية تمحورت حول دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية؟ دراسة حالة ميدانية لشركة إنتاجية لاعمدة الكهربائية وتفعيل المراجعة الجبائية لتجنب المخاطر.</p> <p>دراسة حالة شركة نפטال حاسي مسعود .</p>	<p><b>أوجه التشابه :</b> تطرقنا في الجانب النظري الى ماهية المراجعة الجبائية و التسيير الجبائي وتكاليف الجبائية والضرائب وتصريحات الجبائية وفي جانب تطبيقي تجنب المخاطر يؤدي تحسين وضعية المالية للمؤسسة ، الدراسة في مؤسسة تعمل في قطاع الانتاج.</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> الدراسة الميدانية تمحورت حول دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية؟ دراسة حالة ميدانية لشركة إنتاجية لاعمدة الكهربائية وتفعيل المراجعة الجبائية لتجنب المخاطر.</p>
دراسة لعناق احمد	دراستنا
<p><b>أوجه التشابه :</b> تعرض الباحث في الجانب النظري الى مفهوم المراجعة الجبائية ودورها والجباية والتسيير الجبائي وفي جانب تطبيقي ثبت تجنب المخاطر يؤدي تحسين وضعية المالية للمؤسسة، الدراسة في مؤسسة تعمل في قطاع الانتاج.</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> الدراسة الميدانية ارتكزت حول دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية؟ دراسة حالة ميدانية مؤسسة تنشط في القطاع الخاص الجزائرية لصناعة الانابيب في غرداية قد ركز على دور المراجعة في تدنية المخاطر</p>	<p><b>أوجه التشابه :</b> تطرقنا في الجانب النظري الى ماهية المراجعة الجبائية و التسيير الجبائي وتكاليف الجبائية والضرائب وتصريحات الجبائية وفي جانب تطبيقي ثبت تجنب المخاطر يؤدي تحسين وضعية المالية للمؤسسة ، الدراسة في مؤسسة تعمل في قطاع الانتاج.</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> الدراسة الميدانية تمحورت حول دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية؟ دراسة حالة ميدانية لشركة إنتاجية لاعمدة الكهربائية وتفعيل المراجعة الجبائية لتجنب المخاطر.</p>

دراستنا	دراسة إيدير مصطفى و زرقون عمر الفاروق
<p>أوجه التشابه : تطرقنا في الجانب النظري الى ماهية المراجعة الجبائية ، دور التسيير الجبائي وتكاليف الجبائية ، التصريحات الجبائية ، الجباية . توصلنا تجنب المخاطر يؤدي تحسين وضعية المالية للمؤسسة.</p> <p>أوجه الاختلاف: الدراسة الميدانية تمحورت حول دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية؟ دراسة حالة ميدانية لشركة إنتاجية لاعمدة الكهربائية وتفعيل المراجعة الجبائية لتجنب المخاطر. تمت الدراسة بصورة ميدانية في مؤسسة تعمل في قطاع الانتاج للأعمدة الكهربائية.</p>	<p>أوجه التشابه : تطرق الباحث في الجانب النظري الى المراجعة الجبائية ، التسيير الجبائي وتكاليف الجبائية ، التصريحات الجبائية ، الجباية . وتوصل الى ان المراجعة الجبائية أداة هامة لتحسين التسيير الجبائي للمؤسسات والتنبؤ بالمخاطر المحيطة بها بالتالي تدنية التكاليف الجبائية.</p> <p>أوجه الاختلاف: : الدراسة الميدانية تمحورت حول ما مدى فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية ؟ وهذا من وجهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية إدارة الضرائب بولاية ورقلة توصل الى ان الرقابة الجبائية فتعتبر بالنسبة للدولة أحد أهم الوسائل المسخرة لضمان تحصيل الضرائب من المكلفين إلى الخزينة العمومية ومكافحة التهرب الضريبي.</p>

المطلب الثاني : الدراسات باللغة الاجنبية

دراستنا	دراسة , Bouchebbah Sarra Chabouni Lydia
<p><b>أوجه التشابه :</b> في جانب نظري تناولت ماهية المراجعة الجبائية. التسيير الجبائي ، تكاليف الجبائية ، التصريحات الجبائية ، الضرائب ، الجباية. دراسة ميدانية كانت في مؤسسة إنتاجية.</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> الدراسة الميدانية تمحورت حول دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة ميدانية لشركة إنتاجية لاعمدة الكهربائية. توصلنا الى المراجعة تؤدي لتجنب المخاطر ومنه تؤدي بنا الى تحسين وضعية المالية للمؤسسة.</p>	<p><b>أوجه التشابه :</b> في جانب المراجعة الجبائية. التسيير الجبائي ، تكاليف الجبائية ، التصريحات الجبائية ، الجباية ، الضرائب. دراسة ميدانية كانت في مؤسسة إنتاجية.</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> الدراسة الميدانية تمحورت حول كيفية القيام بالمراجعة الجبائية في المؤسسات التجارية ؟ دراسة الحالة في مؤسسة الصومام توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية ستكون الأداة التي تشهد على انتظام المعاملات الضريبية وإخلاصها وصحة تنفيذها من طرف الشركة من أجل تقليل المخاطر المالية.</p>
دراستنا	دراسة RTOUCHE Rabah , AYACHE Youcef
<p><b>أوجه التشابه :</b> في جانب نظري تناولت ماهية المراجعة الجبائية. التسيير الجبائي ، تكاليف الجبائية ، المخاطر الجبائية ، الضرائب ، الجباية.</p> <p>توصلنا الى المراجعة تؤدي لتجنب المخاطر ومنه تؤدي بنا الى تحسين وضعية المالية للمؤسسة.</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> الدراسة الميدانية تمحورت حول دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة ميدانية لشركة إنتاجية لاعمدة الكهربائية.</p>	<p><b>أوجه التشابه :</b> في جانب نظري تناول الباحث أهمية المراجعة الجبائية. تكاليف الجبائية ، المخاطر الجبائية ، الجباية ، الضرائب.</p> <p>توصلت الدراسة الى ان المراجعة الجبائية من اكتشاف مجالات الخطر التي فيها قد ترتكب الشركة الأخطاء والمخالفات التي قد تؤدي إلى عواقب سلبية للمؤسسة</p> <p><b>أوجه الاختلاف:</b> الدراسة الميدانية تمحورت حول ماهي أهمية المراجعة الجبائية داخل المؤسسة ؟ دراسة الحالة شركة GMS</p>

دراستنا	<p>دراسة  <b>M. MOHAMED BEN</b>  <b>Oussama + HADJ Benadda Fethy</b>  <b>Filli + Soufiane OUIDA+SALIH</b>  <b>Omar Lhasnaoui+ +Mounira</b>  <b>Mokhtar Mohamed+ Mouna</b>  <b>Guedrib</b></p>
<p>أوجه التشابه : في جانب نظري تناولت ماهية المراجعة الجبائية. التسيير الجبائي ، تكاليف الجبائية ، المخاطر الجبائية ، الضرائب ، الجبائية. توصلنا الى ان المراجعة تؤدي لتجنب المخاطر ومنه تؤدي بنا الى تحسين وضعية المالية للمؤسسة. أوجه الاختلاف: الدراسة الميدانية تمحورت حول دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة ميدانية لشركة إنتاجية لاعمدة الكهربائية بالجزائر</p>	<p>أوجه التشابه : تناولت جل هذه الدراسات في جانب نظري تناول الباحث المراجعة الجبائية ، تكاليف الجبائية ، المخاطر الجبائية ، الجبائية ، الضرائب. توصلت هذه الدراسات إلى أن المراجعة الجبائية تسمح بتقدير وتقييم نقاط القوة والضعف من اجل تسليط الضوء على المخاطر الجبائية المحتملة، وبذلك فهي ترفع الحجاب على الشكوك، والمسائل المالية للكيان ومن ثم تسهيل عملية صنع القرار، بالإضافة إلى التأكيد على أهمية التزامها بقواعد التشريع الجبائي وتحسين الوضعية المالية للمؤسسة</p> <p>أوجه الاختلاف: الدراسات تمحورت كيف تقوم المراجعة الجبائية بتقييم الأداء الضريبي في المؤسسة؟ ماهي اجراءات المراجعة الجبائية و ماهي مصادر المخاطر الجبائية ؟وكانت في عدة دول الجزائر ، تونس، المغرب ،النيجر.</p>

## خلاصة الفصل

مما سبق يمكن القول أن الدراسات السابقة ركزت على أهمية القيام بمراجعة جبائية على مستوى المؤسسات الاقتصادية، وبالتالي جاءت دراستنا هذه كمحاولة لتطبيق دورالمراجعة الجبائية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال تتبع منهجية المراجعة الجبائية من منظور أكثر شمولاً بالاعتماد على أحكام وقوانين التشريع الجبائي الجزائري، فضلاً عن كون الدراسة الحالية تشمل على دراسة حالة لمؤسسة اقتصادية جزائرية حاولت الباحثة من خلالها تطبيق خطوات المراجعة الجبائية عليها، لم تشملها الدراسات السابقة التي تطرقنا للعديد منها دراساتنا تناولت دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضع المالي للمؤسسة الاقتصادية وكيفية تسييرها.

من خلال التعريف الشامل للمراجعة نستنتج انه لضمان وإحترام المؤسسة لكامل إلتزاماتها والقواعد الجبائية وإعطاء المصدقية و الشفافية و على التصريحات الجبائية عليها بالمراجعة المختصة في الجانب الجبائي فقط إن تزايد الخطر الجبائي يؤثر سلباً على الوضعية المالية للمؤسسة مما يستدعى تدخل مراجع جبائي من أجل إكتشاف نقاط الضعف والقضاء عليها وذلك من خلال:

- إحترام الإجراءات القانونية في إعداد التصريحات الجبائية من حيث الشكل و المضمون ، مكان التصريح.
  - إحترام آجال التسديد و الإجراءات المتبعة في ذلك.
  - الإهتمام بالقانون الجبائي.
  - وزيادة من هذا فإن المراجع يعمل على مساعدة المؤسسة في تخفيض عبء الضريبي من خلال إستغلال الخيارات الجبائية التي يطرحها التشريع الجبائي.
- وقد تطرقنا الى ماهية المراجعة الجبائية مفهوماً وانواعها واهميتها، التسيير الجبائي، تكاليف الجبائية ، التصريحات الجبائية، توصلنا من خلال دراستنا الى ان فعالية المراجعة تؤدي لتجنب المخاطر ومنه تؤدي بنا الى تحسين وضعية المالية للمؤسسة.

# الفصل الأول

دور التسيير الجبائي في

تخفيف التكاليف الجبائية

## تمهيد:

تشكل الضرائب بشكل عام الجوهر الأساسي للمالية العامة، إذ أنها تمثل أحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة وباعتبار أن المؤسسة تنظيم اقتصادي يهدف إلى تحقيق الربح، فهي تخضع للضرائب بمختلف أنواعها، وبالتالي تمثل المؤسسة الاقتصادية مصدر التغطية نفقات الدولة بفضل الضرائب المفروضة عليها، وتحمل المؤسسة مجموعة من المصاريف والأعباء نتيجة عملية الاستغلال، ويجب التحكم في هذه الأعباء والتي من بينها العبء الضريبي للحصول على ميزة تنافسية للمؤسسة، ومن هذا يتم طرح " مفهوم التسيير الجبائي " والذي يؤكد على توفير إمكانية للمؤسسة في التعامل مع الجباية وتسييرها خدمة لأهدافها . وتهتم المؤسسة الاقتصادية بالتسيير والتحكم الأمثل في تخصيص وتوجيه الموارد المالية، المادية والبشرية المتاحة، حيث يتأثر الأداء المالي للمؤسسة بجملة من العوامل سواء كانت على الصعيد الداخلي أو الخارجي، إذ تشكل الوضعية المالية في نهاية الأمر صورة تعكس مدى تحكم المؤسسة في مختلف جوانب التسيير، ويتأثر هذا الأخير أيضاً بمجموعة من العوامل من ضمنها الضريبة باعتبارها عاملاً مؤثراً على الأداء المالي.

إن التسيير الجبائي الجيد على مستوى المؤسسة وإدراج العامل الجبائي في الإستراتيجية العامة كفيل بتحقيق

التحكم في جانب هام من التكاليف المالية وبالتالي الرفع من مردودية المالية للمؤسسة والأداء المالي لها

ومن خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى :

المبحث الأول : عموميات حول التسيير الجبائي

المبحث الثاني : التصريحات الجبائية

المبحث الثالث : مفاهيم أساسية حول الجباية

المبحث الأول : عموميات حول التسيير الجبائي

المطلب الأول : مفهوم التسيير الجبائي

الفرع الاول : مفهوم التسيير الجبائي

حسب كريستين كوليت ( Christine Collette ) فإن " تسيير الضريبة يعني أن الضريبة، التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعلا في إستراتيجيتها، إذا بدلا من السلبية تجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها " <sup>1</sup> .

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

- النصوص التشريعية الجبائية ؛
- خصوصيات كل مؤسسة ؛
- درجة المخاطر الجبائي " <sup>2</sup>

نلاحظ من التعاريف المذكورة أنها تشير إلى ما يلي :

التسيير الجبائي ممارسة قانونية مادامت المؤسسة تراعي النصوص التشريعية الجبائية، وتؤدي الالتزامات التي تفرضها عليها هذه الأخيرة، وهي نقطة هامة للغاية بحيث تشكل جوهر الفرق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الجبائي

التأكيد على وجود خيارات جبائية أمام المؤسسة، إذا أن تعدد البدائل عنصر أساسي في اتخاذ القرار وعليه فإن انعدام الخيارات الجبائية يؤدي إلى عدم إمكانية الحديث عن التسيير الجبائي .

الضريبة والمعطيات الجبائية بشكل عام يمكن أن تستخدم لخدمة أهداف المؤسسة، بحيث تصبح أحد محددات اتخاذ القرارات العادية -خلال دورة الاستغلال - والقرارات الإستراتيجية ( التسيير الاستراتيجي للمؤسسة ) .

التسيير الجبائي يختلف من مؤسسة لأخرى (التسيير الجبائي للمجمعات يختلف عن التسيير الجبائي للشركة) وفي نفس المؤسسة تبعا للظروف التي تعيشها ( هدف التسيير الجبائي لن يكون في جميع الحالات تخفيض العبء الضريبي للمؤسسة ) .

المخطر الجبائي يزداد عندما تنتقل المؤسسة من مجرد التطبيق البسيط للقواعد الالتزامات الجبائية إلى وضع تريد فيه تسيير الجباية لخدمة أهدافها .

<sup>1</sup> Christine Collette ، Gestion fiscale des entreprises ، paris ، Année.1998 p 22 .

<sup>2</sup>Jacques Duhem et Michel Jammes " Audit et Gestion fiscale de l'entreprises ، Editions EFE ، paris ، Année ، 1996P 696

## الفرع الثاني : أهداف التسيير الجبائي

يهدف التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية :

### أولاً : الأمن الجبائي

يعتبر تسيير الخطر الجبائي الخطوة الأولى لكل تسيير جبائي، هدفه تحقيق الأمن الجبائي .

إن تسيير الخطر الجبائي يهدف إلى تحديد الاحتياطات اللازمة لتفادي هذا الخطر وتتمثل في إتخاذ الإجراءات الوقائية التالية :<sup>1</sup>

- احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع .
- إن توكيل مهمة التسيير الجبائي لمختص يلم بقواعد الضريبة وإنشاء خلية جبائية مكلفة بتحسين الدائم للتسيير الجبائي واستغلال الإمكانيات المتاحة في ميدان الجبائية .
- القيام بإجراءات المراقبة الجبائية الداخلية وتطوير مهمة المراجعة الجبائية .
- إنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات وإطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي .

### ثانياً : التحكم في العبء الضريبي

يتجلى هذا التحكم في ثلاثة أشكال :<sup>2</sup>

- عمل على تخفيض الضريبة .
- تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة وفرات مالية تعزز وضعية الخزينة .
- الرفع من العبء الضريبي من أجل الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي أجل تحقيق أهداف تسييرية معينة، مثل ذلك عدم حساب الإهلاكات في مستواه الأقصى المسموح به قانوناً وذلك بهدف توزيع الربح .

### ثالثاً : الفعالية الجبائية

يمكن تحقيق هذا الهدف بصورة مباشرة، وتحقق الفعالية الجبائية المباشرة من خلال استغلال المؤسسة لمختلف الحوافز والتفصيلات الجبائية المتاحة لها في الوضع القانوني الذي هي فيه، مما يسمح لها بتحقيق و فورة مالية مباشرة، أما الفعالية الجبائية غير المباشرة فهي تتحقق من خلال تلك الخيارات القانونية المختلفة يمكن

<sup>1</sup> شناوي إسماعيل ، هندي كريم ، " أثر الجبائية على التسيير المالي للمؤسسة " ، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة دراسات عليا في الجبائية ، غير منشورة ، المدرسة الوطنية للضرائب ، القليعة ، الجزائر ، 2005 ، ص 74-75 .

<sup>2</sup> محمد عادل عياض ، " محاولة التسيير الجبائي وأثاره على المؤسسات حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري " ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2002 ، ص 8 -

للمؤسسة اعتمادها، فالتشريعات الجبائية والتجارية تسمح في العديد من الأحيان بهامش من الحركة نتيجة تعدد الخيارات أو نتيجة سكوت القانون عن بعض الأمور<sup>1</sup>.

#### رابعاً : خدمة إستراتيجية المؤسسة<sup>2</sup>

اختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة اختلاف الأحكام الجبائية التي تخص كل شكل منها .

اختيار المكان الجغرافي للنشاط سواء داخل الدولة الواحدة أو بين الدول نتيجة اختلاف الامتيازات والتحفيزات الجبائية الممنوحة.

#### المطلب الثاني : مبادئ وحدود التسيير الجبائي

##### الفرع الاول : 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 .

##### أولاً: مبدأ الحرية في التسيير<sup>3</sup>

يهتم المسير في المؤسسة بالسيطرة والتمكن من تقنيات التسيير لأنها ضمن أولوياته، 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، 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 والإدارة الضريبية تقوم بفحص مدى مصداقية النتيجة الخاضعة والقواعد المحاسبية المطبقة ومراجعة مختلف الوثائق المبررة دون انتقاد أو الحكم على جودة التسيير وهو العنصر الأساسي في مبدأ حرية التسيير<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Christine Collette , op - cit ، page34.

<sup>2</sup> صابر عباسي ، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة ورقلة ، 2012 ، ص 15 .

<sup>3</sup> ياسر حلواجي ، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الوادي ، 2014، ص34 .

<sup>4</sup> صابر عباسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 15.

## ثانيا: مبدأ عدم التدخل في التسيير<sup>1</sup>

ألزم التشريع في هذا المبدأ أن الإدارة الضريبية ليس لديها حق التدخل في القرارات التي يتخذها مسير المؤسسة في الجانب التسييري الخاص بها وأن كانت تراه الإدارة الضريبية هذا التدخل قد يفيد المؤسسة ويجنبها خطرا أو يؤدي إلى تخفيف التكاليف الجبائية مادامت المؤسسة تفي بجميع التزاماتها القانونية تجاه الإدارة الضريبية 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 الاستثمارات<sup>2</sup>.

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 :

- محافظ الحسابات الذي يعمل من أجل الحفاظ على مكاسب ومصالح المساهمين .
- مفتش الضرائب أو المراق الجبائي يدافع عن مصالح الدولة ومكاسب الخزينة العمومية من خلال مراجعة التصريحات والوثائق المقدمة<sup>3</sup>.

## الفرع الثاني : حدود التسيير الجبائي

قام المشرع بإعطاء الحرية للمؤسسة في التسيير الجبائي وفي المقابل كذلك قام بتحديد مجال لهذه الحرية وتمثل :

- الحدود القانونية
- الحدود المالية .

### أولا: 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 الأخرى<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمد عادل ، عياض ، مرجع سبق ذكره، ص10.

<sup>2</sup> المادة 185 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2022 .

<sup>3</sup> Arnel LIGER , la gestion des PMI : Un Mythe ، Edition LGDJ , Paris , 1998 , Page : 35

<sup>4</sup> سمية الشريفي ، فعالية تسيير الخطر الجبائي في الشركات البترولية، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة الجزائر 2005، ص15.

وحسب المادة 41 من القانون المدني الجزائري أنه يعتبر استعمال حق تعسفاً في الحالات التالية<sup>1</sup> :

- 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 أن :
- 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 أن 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 في :
  - العقود والتصرفات القانونية التي تنجم عنها إخفاء تحقيق أو تحويل أرباح ؛ تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات ؛
  - التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية ؛
  - التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة، والعقد المنجز بين المؤسسة 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 :
  - إذا كان التركيب القانوني يستند على عقود ووضعيات صورية أو تدليسية تخفي الطبيعة الحقيقية لل عملية ؛
  - أن يكون الهدف من هذا التركيب هدفاً جبائياً صرفاً .
  - يكفي أن تتوفر إحدى الميزتين حتى يتم اعتبار الإجراء تعسفياً

<sup>1</sup>ياسر حلواجي ، مرجع سبق ذكره ، ص 36.

## أ- الحدود المالية<sup>1</sup>:

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، وتؤثر هذه القرارات بشكل سلبي على الوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة وحينئذ نصف هذه القرارات بأنها غير عادية في التسيير 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 ) لمؤسسة هدفها الربح، هذا الإجراء لن يكون ملزماً لإدارة الضرائب عند حسابها للضريبة المستحقة، والعديد من قرارات التسيير صحيحة من الناحية القانونية ( نفقات كبيرة ) لكنها بالأخذ بعين الاعتبار أثرها الاقتصادي، 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 وأمثلة عن التصرفات غير العادلة في التسيير :

- الإسراف في الإنفاق والهدايا والتبرعات والمنح ... الخ ؛
- الخسائر الغير مبررة مثل الانخفاض في صافي الأصول ؛
- تقدم قروض للمسيرين بدون فوائد ؛
- 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 الحقيقية<sup>2</sup> .

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 المؤسسة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> سمية شريقي ، مرجع سابق ذكره ، ص24.

<sup>2</sup> محمد عادل عياض ، مرجع سابق ذكره ، ص16.

<sup>3</sup> صابر عباسي ، مرجع سابق ذكره ، ص21.

## المبحث الثاني : التصريجات الجبائية

### المطلب الأول : ماهية التصريجات الجبائية

يرتبط المكلف بالضريبة مع الإدارة الجبائية من خلال جملة من التصريجات الجبائية والتي تكتب من طرفهم وتراقبها سلطة الإدارة الجبائية.

### الفرع الأول : تعريف التصريجات الجبائية

يمكن تعريف التصريجات الجبائية على أنها : الوثائق التي يستلمها المكلف من إدارة الضرائب من أجل التصريح فيها بمجموعة من البيانات مثل رقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه... إلى في موعد يحدده القانون، ثم يقوم المكلف بإرجاعها لمصلحة الضرائب لتسهيل عملية الاتصال بينهما وحتى تكون كدليل إثبات تستعين به إدارة الضرائب لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : أهمية التصريجات الجبائية

- تلعب التصريجات الجبائية أهمية بالغة سواء بالنسبة للمكلف أو للإدارة الضريبية يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>2</sup>:
- تعتبر التصريجات الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف و التي تنمي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه ؛
  - تضمن التصريجات العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف ؛
  - تعطي التصريجات لإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة ؛
  - تسهل التصريجات العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية من حيث الوقت والإجراءات كما يخفض من احتمال نشوء المنازعات والاعتراضات؛
  - تساهم التصريجات في مكافحة أو الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين.

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الحماية و الضرائب، دار هومة، الجزائر، 2018، ج 4، ص 147.

<sup>2</sup> قحموش سمية دور المراجعة الحالية في تحسين جودة التصريجات الجمالية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2013، ص 49-50.

## المطلب الثاني : أنواع التصريحات الجبائية

تتضمن التصريحات الجبائية مجموعة من الأنواع والتي يلتزم المكلفون بالضريبة بالاكتتاب والتصريح فيها كل حسب تخصصه، محترمين بذلك مضمونها ومواعيد تسليمها للهيئة الجبائية المختصة أما في حالة مخالفة ذلك يخضعون لعقوبات متفاوتة حسب نوعية المخالفة .

## الفرع الاول : أنواع التصريحات الجبائية

تتعدد صور التصريحات الجبائية إلى :

## أولاً- التصريح بالوجود :

يخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد، والذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة و الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات . يتم اكتتاب التصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوماً من تاريخ بدء النشاط، ويتم التصريح به لدى مركز الضرائب في حالة النظام الحقيقي والمركز الجوارى في حالة النظام الجزائي، حيث يجب أن يتضمن في الحالتين المعلومات التالية :

اسم ولقب المكلف، شهادة ميلاده، العنوان التجاري له والعنوان بالجزائر و خارج الجزائر بالنسبة للأجانب<sup>1</sup>.

## ثانياً- التصريح الشهري :

هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا عن طريق الاقتطاع ( الرسم على النشاط المهني، التسيقات على الحساب الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور، الضريبة على الدخل الإجمالي مداخيل الأموال المنقولة، الضريبة على الدخل الإجمالي الأرباح غير التجارية، الرسم الداخلي على الاستهلاك والرسم على القيمة المضافة . حيث يجب اكتتاب التصريح في سلسلة **G50** لون أزرق من طرف المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة<sup>1</sup>.

## ثالثاً- التصريح السنوي :

هو تصريح يلزم المكلفين التابعين للنظام الحقيقي والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح تجارية وصناعية، إن يكتبوا قبل أول ماي من كل سنة تصريحاً بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب لمقر فرض الضريبة،

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون المالية 2022، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 183 معدلة بموجب المادة 14 ، ص97.

ونفس الشيء للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية و فلاحية أو لمهن غير تجارية هم ملزمون بإكتتاب تصريح خاص في إطار مداخليهم الصنفية<sup>2</sup>.

#### رابعاً- التصريح بالتوقف ( التنازل أو الوفاة ) :

في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط الممارس من طرف المكلف، يتعين عليه إكتتاب تصريح في اجل عشرة أيام ابتداءً من تاريخ التنازل أو التوقف .

أما في حالة وفاة المكلف، يجب أن تكون المداخيل الخاضعة للضريبة موضوع :

• تصريح إجمالي

• تصريح خاص

يجب إكتتاب التصريح الإجمالي والتصريح الخاص من ذوي حقوق المتوفي، في اجل ستة أشهر اعتباراً من تاريخ الوفاة<sup>3</sup>.

#### المبحث الثالث : مفاهيم أساسية حول الجبائية

##### المطلب الأول : مفهوم والخصائص

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالضريبة بين الاقتصاديين نظراً لتعددتها وتغيرها من مكان إلى آخر ولكن هذا لا يمنع من إيجاد تعاريف تصب في نفس المعنى ومن خلال ذلك نتطرق لبعض التعاريف الخاصة بالضريبة وخصائصها.

##### الفرع الاول : تعريف الضريبة

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالضريبة لدى الباحثين في المالية، فمنهم من نظر إليها من الجانب الاقتصادي ومنهم من رأى أنها ظاهرة قانونية، ومنهم من درسها دراسة مالية بحتة، وقد عرفت الضريبة كالتالي:

**تعريف 1:** الضريبة اقتطاع مالي إجباري ونهائي دون مقابل وفقاً لقواعد قانونية تقتضيه الدولة من أموال الأفراد حسب قدراتهم التكلفة من أجل تغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، المادة 183 معدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2022، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 97-98.

<sup>2</sup> مصطفى عوادي، ضبط نظام التصريحات الجبائية من للتقليل الغش الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، منشورة، جامعة ام بواقي، 2008، ص 117.

<sup>3</sup> محمد هشام ملوكه، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، 2014، ص 19.

<sup>4</sup> خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة لطباعة والنشر، الطبعة الثانية، 2006، ص 12.

**تعريف 2:** مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبرا ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل وذلك وفق قانون محدد ويكون الهدف من فرض الضريبة المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى إلى الوصول إليها<sup>1</sup>.

**تعريف 3 :** إقطاع نقدي جبائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل، وفقا لقدرته التكلفة مساهمة في الأعباء العامة أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني : خصائص الضريبة

من خلال هذه التعاريف يمكن تقديم خصائص الضريبة التي تستدرجه فيم يلي<sup>3</sup>:

#### أولاً- الضريبة اقتطاع نهائي:

الضريبة التزام يفرض أساس في صورة نقدية خلافا لما كان سائدة في الأنظمة الاقتصادية البدائية .

#### ثانيا- الضريبة ليست مقابل خدمة محددة :

لا يستلم الممول أو المكلف أي مقابل خاص بتعويض لما دفعه، ولا يتبقى خدمة مقابل ذلك وإنما الدفع المقابل للضريبة يتمثل في الانتفاع بالنفقات العامة التي يستفيد منها الجماعة و يستفيد منها المكلف ما دام عضو في المجتمع ولهذا عملت الدساتير والقوانين على تأكيد مبدأ عدم استخدام الأموال العامة لإشباع حاجات خاصة.

#### ثالثا- الضريبة إجبارية :

يبدو مفهوم الإجبار في انفراد السلطات العامة يوضح النظام القانوني الضريبي بتحديد وعائها وكيفية ربطها وطرق تحصيلها دون أن يكون ذلك محل اتفاق خاص بينهما وبين كل ممول على حدا.

#### رابعا- الضريبة ذات شكل نقدي :

قدما كانت الضريبة تحصل في شكل عيني أو في صورة تقديم خدمات وهذا نتيجة للظروف الاقتصادية التي كانت موجودة آنذاك ولكن نظرا لعدم التزام الضريبة العينية لقاعدة العدالة وظهور النقود كأداة للتعامل فكان لابد أن تحي الضريبة بصورة نقدية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمود أبو الناصر ، محفوظ المشاغلة ، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق ، دار وائل لنشر ، ص 03 .

<sup>2</sup> عبد الكريم صادق بركات ، عبد المجيد دراز ، علوم المالية العامة ، الإسكندرية ، مصر ، ص322.

<sup>3</sup> خلاصي رضا ، مرجع سابق ذكره ، ص12.

<sup>4</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، مرجع سابق الذكر ، ص 15.

## المطلب الثاني : قواعد فرض الضريبة وأنواعها

أولاً- قواعد الضريبة :

أ- قاعدة العدالة :

يعتبر مبدأ العدالة المبدأ الأول لسلامة الضريبة ، فيقصد بالعدالة التوزيع للعبء المالي العام على أفراد المجتمع ومساهماتهم في النفقات العامة ، كل حسب قدرته ، ويتطلب هذا ملائمة الضريبة لنوع وعائها وفرض الإعفاءات المناسبة للحالة الاجتماعية ، ولقد تطور معيار العدالة فقد كان يعني التساوي في المنفعة التي يحصل عليها المكلف بالضريبة مع ما يدفعه من ضريبة محققة للمساواة بين الناس في القدرة على أداء الضريبة ، فهذا المبدأ عموماً يقوم على معيارين :

- **عمومية الضريبة** : يقصد بها أن تكون الضريبة عامة بحيث تلحق كل الأفراد وكل الأموال فلا يعني من الأموال مال أو من الأشخاص شخص .

- **وحدة الضريبة** : يقصد بوحدة الضريبة أن يكون عبئها واحداً بالنسبة لجميع المكلفين ، ذلك حتى يتساوى جميعهم في تحمل النفقات العامة .

ب- قاعدة اليقين :

مضمون هذه القاعدة أن الضريبة يجب أن تكون محددة بوضوح وبلا تحكم وينصرف ذلك إلى كل ما يتعلق بالضريبة من تحديد للوعاء، وللسعر، ومعاد الوفاء، وطريقة الدفع، وتؤدي مراعاة هذه القاعدة إلى علم الممول بالضبط بالتزاماته قبل الدولة ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال من جانبها، ولكي يتحقق اليقين بهذا المعنى يلزم أمرين اثنين :

- أن تكون التشريعات المالية والضريبة واضحة جلية ، بحيث يفهمها عامة الناس دون عناء أو التباس
- أن تجعل الدولة في متناول المكلفين جميع القوانين المتعلقة بما تقرره من ضرائب وما يتفرع عنها من قرارات ولوائح وتعليمات .

ت- قاعدة الملائمة في الدفع :

ومضمون هذه القاعدة وجوب تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف الممولين الشخصية وعلى الأخص فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقته وإجراءاته ، ومن هذه الناحية يعتبر الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة المفروضة على كسب العمل أو على إيراد القيم المنقولة .

ث- قاعدة الاقتصاد في النفقات : ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل وأيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة المالية مبالغ كبيرة، خاصة في ظل الروتين والإجراءات المعقدة مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها، ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليه<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث : أنواع الضرائب في النظام الجبائي الجزائري

بعد الإصلاحات الجبائية الأخيرة أصبح النظام الجبائي الجزائري يتكون من بعض الضرائب الرئيسية والتي سنتطرق لها في هذا المطلب :

#### أولا : الضريبة على الدخل الإجمالي

#### أ- تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي :

وتضمن المادة 01 من قانون الضرائب الجزائري و الرسوم المماثلة ما يلي : تؤسس ضريبة سنويا على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي . وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي للمكلف بالضريبة<sup>2</sup>.

#### ب- تحديد المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

تتمثل المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي فيما يلي<sup>3</sup>:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية .
- أرباح المهن غير التجارية .
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة .
- عائدات المستثمرات الفلاحية .
- المرتبات والأجور .
- مداخيل العقارات الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية .

#### ت- معدلات اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي

يتم حساب الضريبة على الدخل الاجمالي :

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 23-30.

<sup>2</sup> المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022 .

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022 .

الجدول رقم (1-1) : حساب الضريبة على الدخل الاجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع لضريبة
0%	لا يتجاوز 240.000 دج
23%	من 24.0001 دج الى 480.000 دج
27%	من 480.001 دج إلى 960.000 دج
30%	من 960.001 دج الى 1920.000 دج
33%	من 1920.000 دج إلى 3.840.000 دج
35%	أكثر من 3.840.000 دج

المصدر : المادة 104، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022.

ث- كيفية التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي :

يجب على المكلفين بالضريبة، الخاضعين لنظام الربح الحقيقي، وكذا أصحاب المهن الحرة المعنيين بدفع الضرائب و الرسوم فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر إيداع تصريح لدى قابضة الضرائب المختصة والدفع خلال عشرين يوم الأولى من الشهر الذي استحققت فيه الحقوق الجنائية أو الذي تم فيه حساب الاقتطاعات من المصدر<sup>1</sup>

أ- ثانيا : الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

ب- تعريف الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

" تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات"<sup>2</sup>

ت- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

حدد مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات فيما يلي<sup>3</sup> :

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء شركات الأشخاص والشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، والشركات والتعاونيات الماضية العربية الجزائرية الوحيدة، وهيئات التوظيف الجماعي القيم المنقولة.

<sup>1</sup> نصيرة يوعون يحيواي ، الضرائب الوطنية و الدولية ، دار ديسيون للنشر، الصفحات الزرقاء ، 2010 ، ص84.  
<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022 .  
<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022 .

- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري .
- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- التشريعات التجارية والاتحادية التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة السادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

### ث- معدلات الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تتنوع معدلات الضريبة وتختلف حسب اختلاف الأنشطة ويمكن ذكرها في ما يلي<sup>1</sup> :

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار .
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى
- يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه، إن عدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%

تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

- 10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكافلات ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي و 40% بالنسبة المداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.
- 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر يكتسي طابعا محررا
- 24 % بالنسبة للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.
- المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022 .

- الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو ضيقته أو منح امتياز ذلك
- 10% بالنسبة للمبالغ التي تفيضها شركات النقل البحري الأجنبية كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.

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

### ج- حساب الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

إن إخضاع أرباح الشركات لا يأخذ بعين الاعتبار الربح المحاسبي فقط، وإنما يتم تعديل وتصحيح هذا الربح وفقا لقواعد الجبائية سارية المفعول وذلك لكون مصلحة الضرائب تفرض بعض الأعباء التي أدرجت في الربح المحاسبي ويمكن صياغة تحديد الربح الجبائي كما يلي:<sup>1</sup>

$$\text{الربح الخاضع (الجبائي)} = \text{النتيجة المحاسبية الصافية} + \text{الاسترداد} - \text{التخفيضات}$$

### ح- كيفية تسديد الضريبة على أرباح الشركات

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات عن طريق نظام التسيقات والذي يعرف بالتسديد التلقائي وهو يتم وفق ثلاثة أقساط متساوية خلال السنة المالية متبوعة بقسط يسمى قسط التسوية أي رصيد التصفية الذي يعبر عن الرصيد الباقي من الضريبة الواجبة الدفع ويتم حساب مبلغ الأقساط بالاعتماد على ضريبة السنة السابقة (N-1)، وفي حال كانت المؤسسة حققت خسارة في السنة السابقة فإنها تعتمد على أو 5% من الرأس المال الاجتماعي لشركات حديثة التأسيس ضريبة السنة (N-2)<sup>1</sup>.

### الجدول رقم (1-2): تسيقات الضريبة على أرباح الشركات

الأقساط	تاريخ التسديد	المبالغ
التسبيق الأول	من 20 فيفري إلى 20 مارس	(ربح السنة ن - 2). (معدل الضريبة) 30%
التسبيق الثاني	من 20 ماي إلى 20 جوان	(ربح السنة ن - 1). (معدل الضريبة) 30%
التسبيق الثالث	من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر	(ربح السنة ن - 1). (معدل الضريبة) 30%
رصيد التسوية	آخر أجل 30 افريل من السنة الموالية	(ربح السنة ن). (معدل الضريبة) مجموع التسيقات

المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية IAS/IFRS الجزء الثاني، الجزائر، الطبعة الأولى، 2013، ص 298.

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 74-75.

ثالثا: الرسم على القيمة المضافة

أ- مفهوم الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الاستهلاك الإجمالي ويطبق على العمليات التي تكتسي طابعها صناعيا أو نسبته تجاريا أو حرفيا<sup>2</sup>.

ب- معدلات الرسم على القيمة المضافة

يحسب الرسم على القيمة المضافة بناء على معدلات نسبية، يبحث يخضع الكلفين بهذا الرسم إلى معدلين هما:

• المعدل العادي نسبته 19%

• المعدل المخفض نسبته 9% والذي يطبق على المنتوجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات التي نصت عليها المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال<sup>3</sup>.

ت- وعاء الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يتمثل وعاء الرسم على القيمة المضافة من رقم الأعمال الخاضع لرسم، ويشمل هذا الأخير ثمن البضائع أو الأشغال، الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق و الرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاتها أي رقم الأعمال خارج الرسم<sup>4</sup>.

الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة (TVA)

هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة تجاه الخزينة، فبالنسبة للمبيعات من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، إما بالنسبة للأشغال العقارية وتقديم الخدمات فيكون من قبض الثمن كليا أو جزئيا، وفيما يخص التسليمات للذات يكون الحدث المنشئ التسليم، بالمسبة للواردات و الصادرات فيكون عند تقديم البضاعة للجمارك<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عبد الباسط تباري، مرجع سبق ذكره، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016-2017، ص25.

<sup>2</sup> رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة لطباعة والنشر، الطبعة الثانية، 2006، ص124.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المواد 21 و23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2022.

<sup>4</sup> عفاف العاوي، المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم، في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015، ص38.

### ث- حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يحسب الرسم على القيمة المضافة على أساس الفرق بين الرسم المحصل على المبيعات والرسم على المشتريات القابل للاسترجاع وفقا للعلاقة التالية:<sup>2</sup>

$$\text{الرسم المستحق الدفع} = \text{الرسم المحصل على المبيعات} - \text{الرسم القابل للاسترجاع}$$

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

#### أ- التعريف برسم على النشاط المهني ( TAP )

الرسم على النشاط المهني هو عبارة عن رسم يفرض على رقم الأعمال المحقق من قبل المكلفين بالضريبة والتابعين للنظام الحقيقي والنظام المبسط وأصحاب المهن الحرة.<sup>3</sup>

#### ب- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني ( TAP )

يستحق الرسم بصدد رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر، المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه بالضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية\*\* أو بالضريبة على أرباح الشركات.<sup>4</sup>

#### ت- معدل الرسم على النشاط المهني ( TAP )

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 1.5 % يرفع هذا المعدل إلى نسبة 3 % فيما يتعلق برقم الأعمال الناتج عن النشاط نقل المحروقات بواسطة الأنايب، أما في ما يخص الأنشطة المتعلقة بالإنتاج فقد تم إعفاءهم من الرسم على النشاط المهني، أما فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، تحدد نسبة الرسم ب 1.5 % مع تخفيض بنسبة 25 % .

#### ث- الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني ( TAP )

يتمثل أساس فرض هذا الرسم بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة في رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة، أما بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة فيتمثل في رقم الأعمال المتضمن الرسم على

<sup>1</sup> يوسف قاشي، تشخيص وتقييم النظام الضريبي الجزائري الحالي ، مجلة معارف ، العدد 13، الجزائر ، ديسمبر 2012 ، ص 127.

<sup>2</sup> Anne-Marie Bouvier ، Charlotte Disle Introdutor a la Comptabilite ،Dund ، Paris ، 2008 ، p37.

<sup>3</sup> عبد الرحمن عطية ، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الأولى ، ص 135 .

<sup>4</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022.

القيمة المضافة، ولتحديد الأساس الخاضع للضريبة يجب الأخذ بالحسبان التخفيضات المتمثلة في 30 %، % 50، 75 % التي وردت في نص المادة رقم 219 من (ق.ض.م.و.ر.م)<sup>1</sup>.

### ج- الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني (TAP)

يشتمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني<sup>2</sup>:

- بالنسبة للبيوع، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة ؛
- بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن حيث يؤسس باسم الأشخاص المستفيدين من المداخل

### ح- نظام دفع الرسم على النشاط المهني (TAP)

يحسب مبلغ الدفع على أساس قسط رقم الأعمال الخاضع للرسم، أو الإيرادات المهنية الخام، شهريا أو فصليا مع تطبيق النسبة المعمول بها<sup>3</sup>.

إن تسديد الرسم يتم على أساس حساب المبيعات الفعلية أو بواسطة التسيقات في حالة اختيار المكلف لهذا النظام الأخير أما التسديد الفعلي للرسم فيتم خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الذي يلي شهر (أو الفصل تبعا للحالة) الذي يحقق خلاله رقم الأعمال<sup>4</sup>.

### خامسا : الضريبة الجزافية الوحيدة<sup>5</sup>

#### أولا: التعريف للضريبة الجزافية الوحيدة

تم استحداث الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب أحكام المادة الثانية من قانون المالية لسنة 2007 الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 2006 تحت رقم 06/24. نصت هذه المادة على استحداث باب ثان ضمن الجزء الثاني من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عنوانه " الضريبة الجزافية الوحيدة"، يتضمن المواد من 282 مكرر إلى 282 مكرر 06. تعوض الضريبة الجزافية الوحيدة كلا من " الضريبة على الدخل الإجمالي"، " الرسم على النشاط المهني" و " الرسم على القيمة المضافة" التي كانت تفرض على المكلفين التابعين للنظام الجزائي القديم.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 221 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 358-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022.

<sup>4</sup> عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 136.

<sup>5</sup> موقع المديرية العامة للضرائب، تاريخ التصفح 2022/03/02 على الساعة 08:30.

### ثانيا: الأشخاص الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة : الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا وكذا التعاونيات الحرفية الفنية و التقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها (80.000.000 دج) ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي .

### ثالثا : معدلات الضريبة

يحدد معدل الضريبة الجزافية كما يلي :

- 5% بالنسبة للأنشطة التاج وبيع السلع

- 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى

في ما يتعلق بمعدل الضريبة الوحيدة المطبق على النشاط المختلط فان هذا الأخير يحدد تناسبيا مع رقم الأعمال الموافق لكل نشاط .

### رابعا : كيفيات تحديد رقم الأعمال الخاضع للضريبة :

يحدد رقم الأعمال الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة حسب الإجراء التالي :

ترسل الإدارة الجبائية تبليغا إلى المكلف بالضريبة الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام تبين فيه بالنسبة لكل سنة من فترة السنتين التقييم لتحديد الفترة الجزافية . تحدد أسس الخضوع للضريبة التي تم تبليغها حسب العناصر المحتواة في التصريح المودع ( G12 ) والمعلومات التي تم جمعها من طرف المصلحة ( محضر إثبات ) وكذا المعطيات الأخرى التي تحوز عليها المصلحة .

في هذه الحالة، يتوفر المعني بالأمر على أجل مدته ثلاثون ( 30 ) يوما، اعتبارا من تاريخ استلام التبليغ، لإبداء إما موافقته أو تقديم ملاحظاته مع تبيان أرقام الأعمال التي يمكن قبولها . وفي حالة الموافقة أو عدم الرد في الأجل المحدد، تعتمد المبالغ الجزافية لرقم الأعمال التي تم تبليغها كأساس لفرض الضريبة .

وإذا رفض المعني بالأمر التقدير المبلغ له أو إذا رفضت الإدارة الجبائية الاقتراحات المضادة المقدمة لها من طرف المعني بالأمر، يمكن لهذا الأخير أن يطلب تخفيض الضريبة عن طريق شكوى نزاعية . وفي الأخير، تباشر مصلحة التسيير في إرسال الإشعار بالتبليغ ( 9 ) المحدد للعناصر النهائية لفرض الضريبة المعتمدة فيما يخص رقم الأعمال والضريبة المستحقة .

## خامسا : كيفية تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة

يقوم المكلف بدفع مبلغ إجمالي ض. ج. و. الموافق لرقم أعماله المصرح به في دفعة واحدة، عند إيداع التصريح التقديري خلال الفترة الممتدة من 01 إلى 30 جوان من كل سنة. إلا أنه يمكن للمكلفين أن يختاروا طريقة الدفع الجزئي، وفي هذه الحالة يجب عليهم عند إيداع التصريح التقديري تسديد 50% من مبلغ ض. ج. و.، وتسديد الباقي على دفعتين متساويتين خلال الفترتين من 01 إلى 15 سبتمبر، ومن 01 إلى 15 ديسمبر على التوالي من نفس السنة. (م. 365 من ق. ض. م. ر. م.)

في حالة المكلفين الذين يقومون بتوزيع السلع والخدمات عبر المنصات الرقمية أو باللجوء إلى البيع المباشر على شبكة الانترنت، فإنهم يخضعون للاقتطاع من المصدر يطبقه موردوهم بمعدل 5% محرر من الضريبة، بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة، يطبق على مبلغ الفاتورة بكامل الرسم. ويطبق نفس الإجراء بالنسبة للعمليات التي تتم مع الأشخاص غير المسجلين بعد لدى الإدارة الجبائية. كما يجب على المودين القائمين بالاقتطاع صب هذه الاقتطاعات من المصدر خلال العشرون يوما الموالية لشهر الاقتطاع.

## خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تم التأكد على أن الجباية ليست مجرد التزامات يجب أن تخضع لها المؤسسة فهي بالإضافة إلى ذلك، توفر مجالا من الحركة ناتج عن المرونة التي يتميز بها التشريع الجبائي مثله مثل باقي فروع القانون .

وعليه من حق المؤسسة ( وفقا لمبدأ الحرية في التسيير ) استغلال هامش الحركة الذي توفره لها النصوص الجبائية الأنسب دون أن يكون للإدارة الضريبية الحق في أن تتدخل لانتقاد مثل هذا الاختيار ( مبدأ عدم التدخل في التسيير ) مادام يتم في هذا الإطار القانوني المعمول به . فعلى المؤسسة التي تريد أن تخفض أعباءها الجبائية أن تطبق التسيير الجبائي الفعال الذي يعمل على تعظيم الاختيار الجبائي من خلال الإختيار الذي يضاعف الامتيازات المالية ويخفف العبئ على المؤسسة ومن القرارات التي قد تتخذها .

## الفصل الثاني

### ماهية المراجعة الجبائية

## تمهيد

سنتطرق في هذا المطلب الى مفهوم المراجعة الجبائية بصفة عامة، حيث سنتناول عدة تعاريف لها كما سنذكر أهميتها وأنواعها ومختلف خصائصها، كما سنعدد لها مجموعة من الأهداف التي تعمل المراجعة الجبائية على تحقيقها وهذا من خلال المبحث الأول.

أما في المطلب الثاني فسندكر علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى، وأهم الانتقادات التي وجهت لها، وأهم المفاهيم المشابهة والمترابطة مع المراجعة الجبائية.

أما في المطلب الثالث والأخير سنتطرق لأهم الكفاءات العلمية والعملية الواجب توفرها في المراجع الجبائي والتي تسمح له بممارسة مهامه، كما سنذكر عدة مراحل والتي تتمثل في سير مهام المراجعة الجبائية.

## المبحث الأول: مفهوم المراجعة الجبائية، أنواعها وأهميتها

سنتطرق في هذا المطلب الى العديد من التعاريف المقدمة للمراجعة الجبائية كما سنذكر خصائص وأنواع المراجعة الجبائية وأهميتها، وفي آخر هذا المطلب سنتناول أهم المبادئ التي تعتمد عليها المراجعة الجبائية، وأهم الأهداف التي تعمل من أجلها.

## المطلب الأول: تعريف المراجعة الجبائية وأهميتها

## الفرع الأول: تعريف المراجعة الجبائية

ولها عدة تعريف نذكر منها:

**التعريف الأول:** إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة، وطريقة توظيفها، وبالتالي نجد الجبائية بكل أنواعها موضوع المراجعة داخل المؤسسة<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** أما المشرع الجزائري فقد عرف المراجعة على أنها إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة مع إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. أي هي عبارة عن مجموعة العمليات إلزامية إلى مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** اعتبرت الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC) المراجعة الجبائية كمجموعة متنوعة من المراجعات العملية من خلال اقتراح التعريف التالي: تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها وبالتالي فجبائية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية<sup>3</sup>.

**التعريف الرابع:** المراجعة الجبائية هي اختبار انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة ومدى احترامها للقوانين والتشريعات المعمول بها، فهي العملية التي تهتم بالتأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب وكذا تطوير التسيير الضريبي من أجل الاقتصاد من مبلغ الضريبة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> لعناق أحمد، المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر أكاديمي منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009، ص9.

<sup>2</sup> صديقي مسعود وأحمد نقاز، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010، ص26.

<sup>3</sup> قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص16.

<sup>4</sup> صالح حميدان، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي- رسالة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، ص30.

**التعريف الخامس:** عملية تهدف الى التحقق من العبء الضريبي للشركة وتحديد وتقدير حجم المخاطر الضريبية التي قد تتعرض لها الشركة بسبب عدم الامتثال للقواعد الجبائية<sup>1</sup>.

ومما سبق يمكن إعطاء تعريف موحد للمراجعة الجبائية على أنها فحص شامل للتصريحات الجبائية من طرف المكلف بالضريبة وذلك بقصد التأكد من صحة تلك المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتشريعات المعمول بها، ويمكن اعتبارها وسيلة لاكتشاف الأخطاء وتصحيحها<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: أهمية المراجعة الجبائية

تمثل المراجعة الجبائية عملية منظمة ومبنية على الخبرة الكاملة في القوانين الجبائية؛ و هذا ما يؤكد أهميتها حيث تستمد أحكامها من القوانين والمعايير المهنية الأخرى، وتكمن أهميتها في كونها وسيلة لا غاية تهدف الى توفير المعلومات حول المكلفين حيث يجب أن تتسم بالدقة اللازمة لعمل المراجعة الجبائية والمساعدة في حصر المجتمع الضريبي بشكل دقيق والتأكيد للمكلفين بالضريبة الذين يقدمون التصريحات بأن التشريع الضريبي ينفذ بعدالة و بدون تمييز بينهم، وكذلك يهدف لخدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي ويحافظ على حقوق المكلفين والدولة بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له وتقليل حالات التهرب والغش الضريبي وزيادة حصيلة الضريبة، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية<sup>3</sup>.

المراجعة الجبائية تسمح باكتشاف نقاط الضعف للمؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها وهذا بهدف تصحيح الأخطاء والاستغلال الأمثل لنقاط القوة، حيث تمكننا من تقييم النجاعة الجبائية، وتسمح بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة من خلال إعطاءها قابلية استعمال الجباية لفائدتها وذلك بإلزامها بإنقاص العبء الضريبي الى أقصى حد يمكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال الرقابة القانونية للجباية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات... الخ، ويمكننا القول أن المراجعة الجبائية داخل المؤسسة تضمن معا الفاعلية والأمن الجبائي.

وكما هو معلوم فإن التشريع الجبائي يفرض احترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من ناحية الزمن، فالمؤسسات تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية، حيث يؤدي عدم احترامها بالطبع الى تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة وهذا ما تعمل المراجعة الجبائية على تفاديه.

<sup>1</sup> ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير واجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، 1996، ص12.  
<sup>2</sup> العاطفي هاجر، مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مسيلة، 2014/2015، ص41.  
<sup>3</sup> لعاطفي هاجر، مرجع سبق ذكره، ص41.

باعتبار أن المراجعة وسيلة لا غاية وتهدف الى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بتوفير المعلومات التي لا بد أن تتسم بالدقة والكمية المناسبة لعمل المراجع الجبائي، لذا فإن أهمية المراجعة الجبائية تم استنباطها من أهمية المراجعة بصفة عامة، أن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت مراجعتها من طرف هيئة خارجية محايدة، تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وإبداء رأي في محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وشرعيتها وسلامتها<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: أنواع المراجعة الجبائية وخصائصها

#### الفرع الاول : أنواع المراجعة الجبائية

ونذكر أولا أنواع المراجعة بصفة عامة:

#### أولاً- أنواع المراجعة

##### 1- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية المراجعة:

أ. المراجعة الداخلية: وهي احد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية، ويمكن تعريفها بأنها "مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المؤسسة تزدته الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة، وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى"<sup>2</sup>.

وعرفها كذلك المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة على أنها "وظيفة داخل المؤسسة أو المنظمة، وهي عبارة عن نشاط مستقل لتقييم الرقابة على عمليات المؤسسة كما هي في خدمة الإدارة، وفي هذا المجال تعتبر المراجعة الداخلية رقابة وظيفتها تقدير وتقييم فعالية الرقابات الأخرى، ويتعلق عمل المراجع الداخلي بكل مراحل النشاط التي تهم الإدارة، ومنه وجب عليه الذهاب في عمله الى ابعد من المراجع المحاسبي والمالي للوصول الى الفهم التام للعمليات التي قام بفحصها"<sup>3</sup>.

فالمرجعون الداخليون موظفون بالمؤسسة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، فهم لا يتمتعون بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي حيث تربطه بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية، إلا انه يمكن

<sup>1</sup> صالح حميداتو، مرجع سابق ذكره، ص38.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص34.

<sup>3</sup> سعد داشر، عبد الحق عبدلي، المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الدراسات العليا في الجبائية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005، ص43.

اتخاذ بعض الإجراءات لمنح هؤلاء المراجعين درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن مثلا أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة الى لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة<sup>1</sup>.

ب. **المراجعة الخارجية:** وهي مراجعة تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة (المراجع خارجي) بعملية المراجعة وذلك بهدف إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية، أو مدى صحة الإقرارات الجبائية المودعة، ومدى الالتزام بالنصوص والتشريعات الضريبية المعمول بها، أو مدى مطابقة المنتج لمعايير الجودة وهذا باختلاف موضوع مهمة المراجعة<sup>2</sup>.

ويمكن تعريفها على أنها المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولدة لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرون، البنوك... الخ)<sup>3</sup>.

ويمكن للمراجعة الجبائية أن تكون متعاقدة وهذا يسمح للمؤسسة بأن تلجأ الى مكتب مراجعة لتحقيق مهمة محددة في اطار عقد يربطها بهذا المكتب بهدف جعل التسيير الجبائي أكثر أداء من أجل خفض التكاليف الجبائية للمؤسسة وذلك بمراجعة القوائم المالية مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية<sup>4</sup>.

## 2- من حيث الوقت التي تتم فيه عملية المراجعة:

أ- **المراجعة المستمرة:** يقصد بها قيام عملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المراجع أو مساعديه بزيارة المؤسسة فترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة لمراجعة نهائية للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال لدفاتر<sup>5</sup>.

ب- **المراجعة النهائية:** وتتميز بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية<sup>2</sup> ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد الفيومي عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الازاريطة، الاسكندرية، مصر، 1998، ص 18.

<sup>2</sup> صالح حميداتو، مرجع سابق ذكره، ص 25.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بالعكنون، الجزائر، 2009، ص 09.

<sup>4</sup> فيروز لقبيشي، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة، دراسة حالة- مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص 53.

<sup>5</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 31.

**3- من حيث نطاق عملية المراجعة:**

أ- المراجعة الكاملة: يقصد بها المراجعة التي تمنح المراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المراجع، حيث يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات المحاسبية بقصد إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية، وقد كان هذا النوع هو السائد عندما كانت المنشآت صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد، حيث كان هدف المراجعة كشف جميع الأخطاء التي تحتويها الدفاتر والسجلات المحاسبية، إلا أنه مع كبر حجم المؤسسات وتكوين شركات الأموال أصبح من غير المنطقي قيام المراجع بفحص كامل للقيود والسجلات والدفاتر المحاسبية.

ب- المراجعة الجزئية: هي المراجعة التي يقتصر عمل المراجع فيها على بعض العمليات المعنوية، أو هي ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع بأية صورة من الصور، وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات<sup>2</sup>.

**4- من حيث درجة الإلزام بعملية المراجعة:**

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض الشركات كشركة المساهمة وعدم إلزامية المراجعة إلى غيرها من الشركات كالشركة ذات المسؤولية المحدودة و شركة التضامن، ولذلك سنميز نوعين من المراجعة:

أ- المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المخولة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من عملية المراجعة، ونص المشرع الجزائري في المادة 609 من القانون التجاري على إلزامية تعيين مراجع حسابات بالنسبة لشركات المساهمة.

ب- المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي، إذ أن هذه المعلومات

<sup>1</sup> محمد السيد السرايا، مرجع سبق ذكره، ص48.

<sup>2</sup> حسين احمد دحوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص52.

تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام من القانون التجاري على تعيين مراجع شريك جديد، ونص المشرع الجزائري في المادة 584 من القانون التجاري على تعيين مراجع للحسابات في حالة الاقتضاء لذلك<sup>1</sup>.

### 5- من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ:

أ- **المراجعة العادية:** وهي فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي فني محايد حول ذلك، وغالبا ما يُلجأ للمراجع إلى إتباع المراجعة الاختيارية هنا، ويعتبر مسؤولا عن أي إهمال أو تقصير أثناء قيامه بالمهمة التي أسندت إليه.

ب- **الفحص لغرض معين:** وهذا النوع من المراجعة يكون بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج يستهدفها الفحص. وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبق مراجعتها مراجعة عادية بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتيجة الأعمال.

أما بالنسبة لمسؤولية المراجع فلا يعتبر مسؤولا في المراجعة العادية إذا ما ثبت أنه قد مارس حذره المهني في قيامه بعمله وإعداده للتقرير، أما في حالة الفحص فهو مسؤول عن كل إهمال أو تقصير ينشأ عن عدم تنفيذه للشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين فمسؤوليته الكبرى هنا عقدية<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني : أنواع المراجعة الجبائية:

#### أولاً- المراجعة الجبائية الداخلية:

عرفها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي المراجعة الداخلية على أنها " :وظيفة التقييم المستقلة، التي يتم استحداثها داخل المنظمات الاقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الاقتصادية والمالية والإدارية بها، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسبا من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك"<sup>3</sup>.

المراجعة الداخلية هي عملية يقوم بتنفيذها شخص ما من داخل المؤسسة أي موظف تابع لإدارتها وهو اختبار تقني دقيق وبناء من طرف شخص كفاء ومستقل، لإبداء رأيه بكل شفافية ووضوح حول نوعية ومصداقية المعلومات المتعلقة بالوضع الجبائية للمؤسسة وفقا للقواعد القانونية والإجراءات المعمول بها، لذلك فإن نطاق

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ذكره، ص21.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة السادسة، عمان، الأردن، ص31.

<sup>3</sup> إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسات المهنية، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2004، ص275.

المراجعة الداخلية تشمل دراسة و تقييم كفاءة وواقع نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ونوعية العمل في تنفيذ المسؤوليات المستندة<sup>1</sup>.

عرفها كذلك المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين على أنها " وظيفة داخل المؤسسة أو المنظمة، وهي عبارة عن نشاط مستقل لتقييم الرقابة على عمليات المؤسسة كما هي في خدمة الإدارة، وفي هذا المجال تعتبر المراجعة الداخلية رقابة وظيفتها تقدير وتقييم فعالية الرقابات الأخرى، ويتعلق عمل المراجع الداخلي بكل مراحل النشاط التي تهم الإدارة، ومنه وجب عليه الذهاب في عمله الى ابعد من الجانب المحاسبي والمالي للوصول الى الفهم التام للعمليات التي قام بفحصها"<sup>2</sup>.

فالأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في ايطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، العمليات الشرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة<sup>1</sup>.

#### ثانيا: المراجعة الجبائية الخارجية:

ينسب هذا النوع من المراجعة إلى الجهة التي تقوم بعملية المراجعة والتي هي جهة خارجية محايدة ومستقلة تماما عن المؤسسة هدفها جعل التسيير الجبائي أكثر أداءاً من أجل تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة وذلك بمراجعة القوائم المالية مع التركيز الكبير عن الناحية الجبائية، وتمارس هذه المهمة بصفة متقطعة أو مستمرة، وقد تكون في بعض الأحيان تكملة لمهام المراجعة الداخلية، كذلك المراجعة الخارجية قد تكون مهمة تعاقدية، أي أن المؤسسة تلجأ إلى المراجع الخارجي من أجل القيام بمهمة محدودة في إطار عقد مبرم.

حيث يقوم مكتب المراجعة بالعمليات التالية :

. التأكد من أن الشركة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها .

. التحقق من أن العبء الضريبي في حده الأدنى .

. تحديد الخيارات الضريبية التي أقدمت عليها المؤسسة .

إن هذا العمل الوقائي والعلاجي لوضعية المؤسسة يكلل بإبداء رأي فني محايد حول الوضعية الجبائية لها،

ويكون ذلك في شكل تقرير يوجه للمسيرين قصد اتخاذ القرارات المناسبة

<sup>1</sup> ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص9.

<sup>2</sup> سعد داشر، عبد الحق عبدلي، المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة نهاية السنة الدراسية لنيل شهادة الدراسات العليا في الجبائية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005، ص43.

تمارس المراجعة الخارجية من طرف شخص مستقل عن المؤسسة وهي متقطعة أو وقتية تأتي أحيانا لتكملة المراجعة الداخلية.

ويمكن للمراجعة الخارجية أن تكون متعاقدة وهذا يسمح للمؤسسة بأن تلجأ إلى مكتب مراجعة تحقيق مهمة محددة في اطار عقد يربطها بهذا المكتب هدف جعل التسيير الجبائي أكثر أداء من اجل فحص التكاليف الجبائية للمؤسسة وذلك بمراجعة القوائم المالية مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: خصائص المراجعة الجبائية

إن أهم ما تتميز به المراجعة الجبائية من خصائص يلخص في الآتي<sup>3</sup>:

- إن المراجعة المحاسبية أصل المراجعة الجبائية، أي أن المراجعة الجبائية مستمدة من المراجعة المحاسبية.  
- مهمة المراجعة الجبائية مستقلة ومجهز بأهداف خاصة تستجيب للتطلعات التي يريدتها المسير في الميدان الجبائي وتأتي هذه المهمة من كون الجبائية عبارة عن نظام يوجد في مفترق عدة أنظمة منها ما يتعلق بالمحاسبة، ومنها ما يتعلق بالقانون.

- تجنب المخاطر الجبائية.

- التعرف على الامتيازات الجبائية التي يمكن للمؤسسة أن تستغلها.

- التعرف على طبيعة المخاطر الجبائي و قياسه وإبلاغ العميل بالمخاطر التي تم تحديدها والحلول.

### المطلب الثالث: أهداف المراجعة الجبائية

يمكننا القول أن الهدف من المراجعة الجبائية هو تشجيع الالتزام الضريبي الطوعي للقوانين الضريبية و ضمان تحقيق أعلى معدلات الالتزام الضريبي في إطار النظام الضريبي المبني على التصريح من خلال<sup>4</sup>:

1. تقديم تصريحات ضريبية صحيحة وعادلة.

2. تعزيز صدق الأداء الاجتماعي للإدارة باعتبارها مكلفة بالمشاركة في تحقيق خدمة الصالح العام عن طريق تقديم بيانات مالية صادقة وواضحة وعادلة.

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص15.

<sup>2</sup> فيروز لقشبي، مرجع سابق ذكره، ص53.

<sup>3</sup> مشري خضرة، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017، ص21.

<sup>4</sup> قحموش سمية، مرجع سابق ذكره، ص29.

3. تحقيق العدالة الضريبية عن طريق خلق المنافسة العادلة والشريفة بين الذين يدفعون نصيبهم من العبء الضريبي والذين لا يدفعون.
4. تحقيق الفعالية أي قدرة الأقسام الرقابية في الإدارة الضريبية تحقيق أهدافها المخصصة لها ضمن معايير الالتزام بالسياسات والإجراءات المرسومة من إدارة المراجعة المركزية.
5. تحقيق الكفاءة أي قدرة الإدارة المركزية على استخدام العنصر البشري في تقييم ودراسة ملفات العملاء ( دراسة البيانات المالية المقدمة عن طريق التصريحات ) بشكل يحقق أهداف الضريبة ضمن الشرعية الضريبية.
6. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير أو تلاعب أو غش يؤدي إلى التهرب الضريبي.
7. معالجة كل ما جاء في دفاتر المعالجة السليمة من وجهة النظر الضريبية وأن يراعي مبدأ استقلال السنوات. تتمثل أهدافه كالأتي: <sup>1</sup>

- التأكد من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الضريبية.
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات يتيحها المشرع الجبائي
- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية.
- تجنب العقوبات الناجمة عن عدم التصريح أو التأخر فيه أو الإنقاص منه.
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
- إبراز نقاط القوة و الضعف للمساهمة في اتخاذ القرار.

<sup>1</sup> لعناق احمد، مرجع سابق ذكره، ص12.

المبحث الثاني: علاقة المراجع الجبائية بالمراجعات الأخرى وأهم الانتقادات التي وجهت لها والمفاهيم

المشابهة لها

المطلب الأول: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى، وأهم الانتقادات التي وجهت لها

الفرع الأول: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى

أولاً- علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعة المحاسبية:

هذان النوعان من المراجعة متشابهان جدا من حيث منهجية المراجع، حيث يتطلب الأمر معرفة عامة لأنظمة المعلومات داخل المؤسسة، حيث أن في كلتا المراجعتين يبدأ التقييم من خلال نظرة عامة على المراجعة الداخلية.

فالأعمال المتعلقة بالمراجعة المحاسبية تأخذ بعين الاعتبار الجوانب الجبائية، هذا الاعتبار يعزى إلى حد كبير للروابط الضيقة بين المحاسبة والجبائية، الأثر الذي يمنع المراجع المحاسبي الحكم على نوعية المعلومات دون الأخذ في الحسبان الجوانب الجبائية، وعلى الرغم من هذا فإن هدف المراجعة الجبائية اكتشاف وتحديد وتحليل انتظام الكفاءة الجبائية وبالتالي يركز كل جهوده على تحديد العبء الجبائي.

فمن المعروف أن نوعية الرقابة الداخلية يجب أن تكون محل تقدير تبعاً لحجم المؤسسة وتعقد المحاسبة، فالتوازي بين نهج المراجع المحاسبي والمراجع الجبائي يسمح لهذا الأخير باستخدام عمل المراجع المحاسبي، إلا أن مساهمة المراجع المحاسبي تبقى في بعض الأحيان محدودة إذا ما تعلق الأمر بالنواحي الجبائية، فهناك اهتمامات محددة لكل مؤسسة ومجالات شاملة للفحص، مما يستدعي الأمر التخصص في أعمال المراجعة<sup>1</sup>.

ومن أهم أهداف المراجعة المحاسبية نذكر:

. المراجعة المحاسبية: إثبات للحسابات + إبداء الرأي + إعداد التقرير.

. تنجز المراجعة المحاسبية بمراعاة الخصائص التالية:

- الانتظام
- المصدقية
- صورة واضحة

<sup>1</sup> Rédha Khelassi:Op-Cit, P:110

. المراجعة المحاسبية تدخل في الإطار القانوني لمحافظ الحسابات الذي ينتهي بإثبات قانوني للحسابات.  
 . خلال مهمة المراجعة المحاسبية يكون هناك إصدار أري بدون أن يكون هناك الالتزام لأي مسؤولية من طرف المراجع، فالمؤسسة تستخرج النقائص وتعمل على تحسينها.  
 . نتائج المراجع تأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية ( الأخطاء التي تمس وضعية المؤسسة من ناحية القوائم المالية ).

### ثانيا : العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة الداخلية

المراجعة الجبائية هي مهمة تتحدد من المراجعة الداخلية، فالمراجع الداخلي يستطيع في حالات محدودة، أن يدون آراءه في شكل ملاحظات حول النظام الجبائي، ليستدل بها المراجع الجبائي.  
 . العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة الخارجية:

إن المراجعة الجبائية الحقيقية هي المطبقة في الغالب من طرف المراجع الخارجي، حيث يبدأ بالتحليل ليصل إلى اقتراح حلول واستراتيجيات، فالمراجع الجبائي يبنى تقنيات قريبة من تلك المطبقة من طرف الإدارة الجبائية، وبالتالي يستطيع التركيز على تحليل الخطر الجبائي<sup>1</sup>.

### ثالثا : علاقة المراجعة الجبائية والمراجعة المعلوماتية

يتم استخدام التكنولوجيا عند المراجعة من اجل تسهيل وتبسيط وتوسيع نطاقها ووسائل تحديثها، والمراجعة المدعمة بالحاسوب هي تلك العملية التي يكون فيها المراجع قادرا على الحصول على معظم بيانات المكلفين بالضريبة في شكل الكتروني والتي يستخدمها لمساعدته في إجراء المراجعة، ويهدف هذا النوع من المراجعة الى تخفيض مقدار الوقت المستخدم لعملية المراجعة بأكبر قدر ممكن، ومعالجة الملفات والسجلات الخاصة بالمكلفين يكون بسرعة وأحسن كفاءة من الطرف التقليدية، كما أن تحليل البيانات يمكن أن يكون أكثر دقة كأن يستخدم المراجع الأساليب الإحصائية في تحليلها ما يعطي أكثر موثوقية ومصداقية<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني : أهم الانتقادات التي وجهت للمراجعة الجبائية

من بين الانتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية ما يلي<sup>3</sup>:

. محدودية المراجعة الجبائية من حيث الشمولية: إن محدودية المراجعة الجبائية تزنصب كلها على جزئية المراجعة الجبائية، حيث لا تأخذ بعين الاعتبار كل جوانب المؤسسة مما يجعلها مقتصرة على الجاذب الجبائي

<sup>1</sup> Rédha Khelassi: Op-Cit, P:114-117

<sup>2</sup> سمية قحموش ، مرجع سبق ذكره، ص25.  
<sup>3</sup> ولهي بوعلام، مرجع سابق ذكره، ص16.

فقط، خاصة إذا علمنا أن موارد الجانب الجبائي محدودة جدا، وبالتالي يكون هناك تحديد لاختيارات وإعداد لأولويات بين مختلف أشكال المراجعات لأن هناك تداخلا بين المستشار الجبائي ومحافظ الحسابات، حيث يعمل كل منهما على الإجابة عن الاهتمامات الجبائية للمؤسسة.

. محدودية المراجعة الجبائية من حيث التوقيت: في بعض الأحيان عملية المراجعة الجبائية للمؤسسة خلال السنة تؤدي إلى عرقلة السير الحسن لبعض الوظائف خصوصا المتعلقة منها بالاجازب المالي، مما يخلق اضطرابا على بعض القرارات المهمة داخل المؤسسة.

محدودية المراجعة الجبائية من حيث الخصوصية: بما أن المحاسبة والجبائية عنصران متكاملان، وبما أن الجبائية عنصر من المحاسبة فإن القيام بالمراجعة المحاسبية يؤدي بالضرورة إلى القيام بمراجعة جبائية ولو أنها جزئية من المراجعة المحاسبية.

### المطلب الثاني: المفاهيم والمصطلحات المشابهة والمترابطة مع المراجعة الجبائية

#### الفرع الاول : المفاهيم المشابهة للمراجعة الجبائي:

##### أولا- المراجعة الجبائية والاستشارة الجبائية:

كما هو الشأن للمستشار الجبائي يمكن للمراجع اقتراح حلول للمشاكل المعلقة، والفرق يكمن أساسا في الطريقة المطبقة من طرف المراجع فهو يكشف عن المشاكل، بينما يستطلع المستشار عن المشاكل بعد معرفة المشكل<sup>1</sup>.

والمقصود بالاستشارة هو تقديم النصائح والحلول لمشاكل والأزمات التي تمر بيها المؤسسة، أما المراجعة الجبائية فتقوم بتحديد المشاكل التي يمكن أن تقع فيها المؤسسة، ورغم تشابه المصطلحين فالاستشارة الجبائية تبدأ عند تقديم تقرير المراجعة الجبائية.

##### ثانيا- المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي:

تعتبر المراجعة الجبائية من أدوات التسيير الجبائي باعتبارها تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة وتخفيض العبء وجعل التسيير أحسن أداء كما أنها وسيلة لجعل المسيرين على وعي بأن الضريبة تكلفة يجب تسييرها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> حاجي نجاه، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة - دراسة حالة - مذكرة ماستر، غير منشورة، ورقلة، 2011، ص31.  
<sup>2</sup> بشير عاد، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة- دراسة حالة مؤسسة نفضال "حاسي مسعود"، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، ص35.

كما أنه يعتبر التسيير الجبائي أعلى مستوى لتسخير الجبائية، متجاوزا بذلك مجرد التطبيق للقواعد الضريبية للقانون الضريبي، لهذا يعتمد المسيرون عمى نتائج المراجعة الجبائية من أجل الوصول إلى اتخاذ القرارات المناسبة والقدرة على التسيير الأمثل لجباية المنشأة، باعتبارها الأداة المثلى لكشف المخاطر الجبائية، هنا يمكن لنا القول بأن التسيير الجبائي الكفاء يعتمد عمى جودة المراجعة الجبائية المعمولة<sup>1</sup>.

### ثالثا- المراجعة الجبائية والتحقيق (الرقابة) الجبائية:

يمكننا القول أن المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية من خلال سير المهمة شيء واحد، إلا أن الرقابة الجبائية والتي تقوم بها إدارة الضرائب يمكن أن تنتج عنها عقوبات متتربة عن ملاحظة عدم الانتظام، أما المراجعة الجبائية فهي تهدف إلى اكتشاف عدم الانتظام لاجتناب هذه العقوبات<sup>2</sup>.

ويمكن تعريف التحقيق الجبائي على أنه تلك المراجعة التي تقوم بها إدارة الضرائب، نتيجة شكها في مصداقية التصريحات التي قدمتها المؤسسة، بالتالي التحقيق الجبائي يعتبر من أكبر المخاطر التي تسبب أرق المسيرين في المنشأة، لهذا المراجعة الجبائية تعمل على حماية المؤسسة من هذا الخطر وذلك من خلال التأكد من سلامة وضعيتها الجبائية<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: المصطلحات المترابطة مع المراجعة الجبائية

#### أولا- المراجعة المالية:

يقصد به الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية، والسجلات المحاسبية، والعمليات المتعمقة بتلك السجلات لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف والسياسات الإدارية والمتطلبات أخرى، من هنا يمكننا القول بأن المراجعة الجبائية جزء لا يتجزأ من المراجعة المالية، إذ تعتبر حجر الأساس في بناء هاته الأخيرة<sup>4</sup>.

#### ثانيا- الرقابة الداخلية:

"هي تلك الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات الشركة وضمأن كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عملها."

<sup>1</sup> ثلجة نوال جغلوب، التدقيق الضريبي: الملتقى الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية، جامعة سكيكدة، 2010، ص8.

<sup>2</sup> لطيفة بوزن، مرجع سابق ذكره، ص12.

<sup>3</sup> سمية قحמוש، مرجع سابق ذكره، ص35.

<sup>4</sup> صالح مفتاح، فريدة معارف، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والأفاق، جامعة سكيكدة، 11-12/10/2010، ص16.

مما سبق نخلص إلى أن المراجعة تساعد المنشأة في المحافظة على نظام رقابة ملائم وذلك بتقييم مدى فاعليته وفعالته والحث على تحسينه المستمر. وبالتالي فإن الرقابة تعتبر جزء من عملية المراجعة لأن تنفيذها يتطلب إجراءات رقابية محددة<sup>1</sup>.

**المبحث الثالث: الكفاءات الواجب توفرها في المراجع الجبائي وأهم مراحل سير مهامه**

### **المطلب الأول: الكفاءات الواجب توفرها في المراجع الجبائي**

إن القيام بهذا النوع من المراجعة يتطلب اختيار مراجع مؤهل تأهيلا كافيا من الناحية العلمية والعملية في المجال الجبائي، حتى يستطيع القيام بالمهمة الموكلة إليه على أحسن وجه، وعليه يجب أن تتوفر في المراجع الجبائي مجموعة من المعايير التي يمكن حصرها فيما يلي:

- النزاهة والموضوعية؛
- التأهيل العلمي والعملية؛
- الاستقلالية والحياد؛
- الكفاءة المهنية؛
- الالتزام بالسر المهني؛
- بذل العناية المهنية اللازمة؛

#### 1. النزاهة والموضوعية:

النزاهة تعني الأمانة والتعامل العادل والثقة، بينما مبدأ الموضوعية يقصد به التزام المراجع بالعدالة والأمانة العقلية والتحرر من تعارض المصالح، وعند اختيار الحالات والممارسات للتعامل معها بشكل خاص ضمن المتطلبات الأخلاقية التي تخص الموضوعية، حيث يجب على المراجع أن يولي اهتماما لمعامل التالية:<sup>2</sup>

- قد تمارس ضغوط عليه، وهذه الضغوط قد تحد من موضوعيته؛
- يجب عليه تجزب العلاقات التي تسمح بالتعامل أو التحيز؛
- يجب عليه الالتزام بمبادئ الموضوعية؛
- يجب أن لا يقبل أي هدية أو دعوة يمكن أن يعتقد أن لها تأثير كبير وغير مناسب على حكمه المهني.

<sup>1</sup> عبد الرحمان العايب، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، 11-12/10/2010، ص04.

<sup>2</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي: مرجع سابق ذكره، ص87.

2. التأهيل العلمي والعملية:

حيث أن عملية المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع. ويعني أن المراجع يجب أن يمتنع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والمراجعة، إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المراجع في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعداً لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة<sup>1</sup>.

3. الاستقلالية والحياد:

يقصد بالاستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فعلى المراجع أن يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها.

الاستقلال في التفكير هو في الأساس حالة فكرية، إذ على المراجع الجبائي أن يكون أريه من خلال استقلاله في التفكير والعمل، كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات الجبائية والمحاسبية التي يبدي المراجع فيها أريه، حيث أن الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات يعتمدون على أري المراجع بصفته خبيراً مستقلاً ومحاميد<sup>2</sup>.

ولذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المراجع:<sup>3</sup>

. عدم وجود مصالح مادية للمراجع: حيث ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليتها في إبداء أريه الفني المحايد الذي يمكن الوثوق به؛  
. وجود استقلال ذاتي: يفترض في ذلك عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن عملية الفحص، بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.

يجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب أن تتميز أعماله بالعدالة، فتميز المراجع بالأمانة المهنية يجعل آراءه غير متحيزة لأي جهة.

4. الكفاءة المهنية:

بحكم المهام الموكلة للمراجع الجبائي لأداء عملية المراجعة، بات من الأجدر عليه أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام

<sup>1</sup> محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق ذكره، ص35.

<sup>2</sup> فاتح سردوك، مرجع سابق ذكره، ص45.

<sup>3</sup> محمود التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ذكره، ص40.

والكفاء بهذه المهمة، فيجب على المراجع أن يذمى خبراته ومهاراته التقنية بطريقة مستمرة، وتحديثها تجاوبا مع الاتجاهات الحديثة عن طريق المهني المستمر والمناسب<sup>1</sup>.

### 5. الالتزام بالسر المهني:

يذمى على المراجع أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء واجباته المهنية، ويجب أن لا يستعمل أو يفصح عن أي من هذه المعلومات بدون تفويض صريح ومحدد، أو أن يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها<sup>2</sup>، وهذه الإلزامية تناولتها المادة 18 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 والذي ينص على إلزامية الالتزام بالسرية المهنية لكل من الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في إطار الشروط والعقوبات التي تحددها المادة 301 من قانون العقوبات.

### 6. بذل العناية المهنية اللازمة:

يجب على المراجع أن يبذل في تنفيذ جميع مراحل المراجعة وفي إعداد التقرير العناية المهنية اللازمة و إلا فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب المهنة ويخل بواجباته القانونية، والعناية المهنية اللازمة توجب على المراجع أن يجتهد في عمله وأن يستخدم خبرته العلمية والعملية وأن يتمتع بالاستقلال ويكون مدركا لحقوقه وواجباته المهنية وذلك عند تنفيذ عملية المراجعة<sup>3</sup>.

ويمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة:<sup>4</sup>

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة؛
- الأخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛
- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي؛
- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

كذلك يجب أن تتوفر في المراجع صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني، وأهم هذه الصفات الأمانة والنزاهة، والصدق والصبر والدقة في العمل، والحذر في التصرفات، والمقدرة على التركيز وتقدير المسؤولية.

<sup>1</sup> سردوك فاتح، مرجع سابق ذكره، ص 45.

<sup>2</sup> حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 51.

<sup>3</sup> لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2008-2009، ص 31.

<sup>4</sup> محمود التهامي طواهر مسعود، مرجع سابق ذكره، ص 43.

## المطلب الثاني: مراحل سير مهام المراجع الجبائي

## الفرع الاول: مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية

إن المراجعة الدوائية باعتبارها عملية مراقبة مدى انتظام وصدق مختلف العناصر المكونة للوثائق الجبائية للمؤسسة ومدى التزامها بالقوانين والتشريعات المعمول بها، فالمراجع ولأداء مهمته يعمل على تطبيق تقنيات مرتكزة على منهجية معدة سلماً وقع في ذلك مراحل ثلاث تبدأ بعمليات الإعداد للمهمة ثم التنفيذ والذي يليه إعداد التقرير.

## الفرع الثاني: مرحلة الإعداد للمهمة

عدا عملية الإعداد للمهمة بالمعرفة الجيدة للمؤسسة، وهذا لشد انتباهه إلى بعض المشاكل والأخطار المحتملة، من أجل وضع تصور لتوجيه مستقبلي للأعمال، وتنقسم هذه المرحلة إلى:

## أولاً- الأعمال التحضيرية للمهمة :

يبدأ المراجع أعماله بجمع المؤشرات و المعلومات العامة للمؤسسة بمعرفة:

- المكونات التي تسمح بتعريف المؤسسة<sup>1</sup>.
- الأدوات التي تسمح بتسيير المؤسسة.
- القطاعات التي يمارس فيها نشاط المؤسسة.

فمعرفة هذه المؤشرات يساعد على تحديد مصادر الأخطار التي تحيط الإداري والمحاسبي والجبائي، بالمؤسسة سواء كانت متعلقة بنشاطها من اجل التطور أو المتعلقة بتنظيمها الإداري والمحاسبي والجبائي.

## ثانياً- التخطيط والتحضير لبرنامج العمل:

إضافة إلى المؤشرات والمعلومات التي جمعها المراجع والمتعلقة بالمؤسسة، يجب عليه أن يقوم بجمع مؤشرات أخرى تسمح له بتقدير الحالة الجبائية لها، وبعد جمع المؤشرات والمعلومات المقنعة يضع المراجع مخططاً لسير مهمة المراجعة الجبائية والذي يحتوي على العناصر التالية:

. التعرف على المؤسسة.

. التعرف على الوثائق القانونية، المحاسبية التسييرية للمؤسسة، ويتعلق الأمر بتقارير محافظي الحسابات، وقرارات

مجلس الإدارة والجمعيات العامة.

<sup>1</sup> صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2019، ص 110.

. التعرف على الاتفاقيات الرئيسية المبرمة من طرف المؤسسة من خلال فحص عقود الإيجار، عقود التأمين، القروض، وغيرها.

. التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة.

. التعرف على علاقة المؤسسة بإدارة الضرائب.

### الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة:

قبل الشروع في عملية التحقيق المباشرة يقوم المراجع الجبائي بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الجبائي<sup>1</sup>.

### أولاً- تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي:

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يبدأ عندها المراجع الجبائي عمله، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج المراجعة المناسب<sup>2</sup>.

إن تعدد أصناف المؤسسات وكبر حجمها وتنوع أنشطتها أدى بالضرورة إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تهتم كل منها بوظائف معينة، إن بانسجامها وتضافرها تتمكن المؤسسات من رسم خططها وتنفيذ سياستها بما يحقق أهدافها المسطرة وهذا لا يكون إلا باعتماد نظام للرقابة الداخلية، والذي عرفته منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية ( OECCA ) فإن: " نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة".

وقد عرفت الجمعية الوطنية لمحافظي الحسابات سنة 1987 " الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات المحاسبية والقيود الأخرى التي تضعها الإدارة لضمان الرقابة وتحت مسؤوليتها من أجل حماية الأصول وصدقية التسجيلات. ويجب أن يفهم مدلول الرقابة الداخلية حسب التعريف الأنجلو ساكسوني والذي يعني التحكم الداخلي".

وغاية المراجع من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية الجبائي هو إبداء رأي حول نوعية الإجراءات الجبائية للمؤسسة، وهذا لاستخلاص نقاط القوة<sup>3</sup> ونقاط الضعف لهذا النظام، ومن أجل القيام بهذا التقييم يعتمد المراجع

<sup>1</sup> صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق ذكره، ص111.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دائر وائل للنشر، الطبعة السادسة، 2012، ص13.

<sup>3</sup> صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق ذكره، ص112.

على قوائم أسئلة ( استقصاء ) والتي تتضمن الإجراءات والمهام وكيفية تقسيمها، وعموماً يتم إعداد هذه القوائم حسب الأهداف المرجوة منها.

إن قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلاً مادياً على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية والجنائية المتواجدة في القوائم المالية، كون أن هذا النظام يستعمل كمحدد أساسي لنطاق الاختبار بالنسبة للمفردات موضوع الفحص والمفردات التي لا يجري عليها الفحص، إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة نظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

### ● قائمة أسئلة الرقابة الداخلية الخاصة بالجانب الجبائي:

تتمثل طريقة تقييم الرقابة الداخلية عن طريقة قائمة أسئلة في الاستقصاء عن طريق إعداد قائمة نموذجية وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة. وهي تعتبر نقاط مرجعية يعتمد عليها المراجع خلال مهمته.

وتكون الإجابة عن الأسئلة " نعم " أو " لا "، وكل سؤال يمثل وسيلة للوصول إلى هدف معين، حيث تصاغ الأسئلة بعناية، بحيث تتحقق مستويات معينة في طرح أسئلة أولها مراعاة التفرقة بين أسباب القصور البسيطة وتلك الجسيمة في الرقابة الداخلية وثانيها مراعاة احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف والقوة في الرقابة الداخلية وثالثها مراعاة إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابات على كل سؤال والتحقيقات التي تمت للتأكد منها، واستعمال هذه القوائم يسمح بما يلي:

● تحديد نقاط الضعف ونقاط القوة لإجراء ما ، وعادة فإن الأجوبة السلبية " لا " تدل على نقاط الضعف والأجوبة الإيجابية " نعم " تدل على نقاط القوة.

● إحصاء جميع النقاط الواجب فحصها ومعالجتها خلال سير المهمة.<sup>2</sup>

ويمكن استعمال قائمة أسئلة لتقييم الرقابة الداخلية من الجانب الجبائي من خلال طرح أسئلة هدفها معرفة مدى قوة نظام الرقابة الداخلية الجبائي، من بين هذه الأسئلة ما يلي:

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

<sup>1</sup> محمد تهايمي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ذكره، ص 135 .  
<sup>2</sup> صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق ذكره، ص 113.

إن نقاط القوة والنقاط التي تتعلق بالأجوبة الإيجابية، وتشير نظرياً إلى أن المؤسسة تنتهج مقاييس ملائمة للوصول إلى أهداف الرقابة الداخلية. وإن ما يتعلق بالأجوبة السلبية، وتعني وجود ثغرة أو عدة ثغرات نقاط الضعف هي في الإجراءات.

وتجدر الإشارة إلى أن النقاط التي تعتبر نظرياً نقاط قوة يجب اختبار مدى تطبيقها على أرض الواقع، وإذا كانت نتيجة الإختبار سلبية يعاد تصنيفها ضمن نقاط الضعف.

### . التحليل المالي للتصريحات المودعة من طرف المؤسسة:

يستفيد المراجع بشكل كبير من التقنيات الأساسية للتحليل المالي، هذه التقنيات تطبق على التصريحات الجبائية المودعة، بغية معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وخاصة الخزينة، حيث أن المؤسسات التي تعرف صعوبات الخزينة تعمل على تمويل بعض احتياجاتها من خلال التقليل أو التأخير في الدفع إلى إدارة الضرائب<sup>1</sup>.

### ثانياً- تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة:

التحقيق المباشر هو طلب تأكيدات من طرف المسؤولين المكلفين بالجانب الجبائي، حيث تعتبر هذه الطريقة الأكثر فاعلية من أجل تكوين رأي حول صدق المعلومات الجبائية المختبرة، فالرقابة التي يقوم بها المراجع تتركز على احترام القواعد الجبائية، والهدف منها هو إبداء رأي حول مدى انضباط المؤسسة واحترامها للتشريعات الجبائية، ولهذا فهو يعمل على التحقق من احترام القواعد الشكلية والزمنية من جهة وقواعد المضمون من جهة أخرى وكذلك على المراجع أن يتأكد مما يلي:

- التأكد من أن المؤسسة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها.
- التحقق من أنه وفقاً للشكل القانوني الخاص بالمؤسسة فإن التكلفة التحقق من حدها الأدنى.
- تحديد الخيارات التي أقدمت عليها المؤسسة.

. مراقبة قواعد المضمون: تشكل الوثائق المحاسبية الدعامة الأساسية لمعظم العمليات ذات الأثر الجبائي، ولهذا فإن المراجعة المحاسبية يجب أن تكون وسيلة بالنسبة للمراجع الجبائي للتحقق من درجة تطابق عمليات المؤسسة مع الأحكام الجبائية.

. مراقبة القواعد الشكلية والزمنية: يلاحظ المراجع بشكل خاص شروط إعداد التصريحات الجبائية، ويدرس إجراءات التحقق والمراقبة المستعملة من طرف المؤسسة ولهذا عليه أن يتحقق من أن التصريحات قد تم إعدادها وفقاً لما نص عليه القانون المعمول به، كما عليه أن يتأكد من أن المؤسسة تحتفظ بتصريحاتها ضمن مختلف الوثائق،

<sup>1</sup> صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، ص 114.

بالإضافة إلى التحقق من<sup>1</sup> أن المؤسسة كفيلة بالتبرير اللاحق للعناصر المصرح بها في التصريحات المدوعة، وما إذا كانت تستعمل جداول لمقارنة التطابق بين مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية والتصريحات الجبائية. أما فيما يخص مراقبة تطبيق القواعد الزمنية فإنها يجب أن تحظى بالاهتمام من طرف المراجع لأن مبالغ العقوبات المترتبة عن التأخر في إيداع التصريحات أو في تسديد الحقوق من الضرائب والرسوم قد تكون كبيرة، كذلك عليه أن يتحقق من وجود سجل للاستحقاقات الجبائية (Echéancier fiscal)، حيث يسجل فيه مجموع التزامات المؤسسة الجبائية وتواريخ تسديد مختلف الضرائب والرسوم ... الخ.

### الفرع الثالث: مرحلة إعداد تقرير المراجعة الجبائية

يعتبر إعداد تقرير المراجعة بمثابة الخطوة الأخيرة لعملية المراجعة الجبائية، فلا يمكن للمراجع إعداد التقرير إلا بعد استكمال جميع إجراءات المراجعة واختبارات الفحص الأساسية وتحديد النتائج التي توصل إليها من خلال الفحص والتقييم<sup>2</sup>.

بعد انتهاء عملية التحقيق المباشر حول شكل ومضمون الالتزامات الجبائية، فإن على المراجع المباشرة في إعداد تقرير يتضمن نتائج التحقيقات التي قام بها، إضافة إلى توصيات موجهة إلى مسيري المؤسسة حيث يحدد الأخطاء والعقوبات المترتبة عنها كما يقترح علاجاً لها، بحيث تسمح المراجعة الجبائية فيما يخص الانتظام الضريبي، بتقييم مدى الامتثال للقواعد الضريبية فيما يخص العمليات والقرارات المدروسة وبالتالي تقرير إعادة النظر في النقائص، الأخطاء والمخالفات الموجودة، لأن عدم الامتثال للقاعدة الضريبية سوف يمس بجودة المعلومة المحاسبية وبالتالي الثقة التي من المفروض أن تميز حسابات المؤسسة، ثم أنه يعرضها لعقوبات وغرامات بحسب نوع المخالفة المرتكبة<sup>1</sup>.

### أولاً- خصائص تقرير المراجعة الجبائية:

للمراجع الجبائي الحرية الكبيرة في إعداد تقريره لأنه لا توجد معايير خاصة لذلك، ولهذا فإن المراجع والجهة المعنية بالتقرير (إدارة المؤسسة) أو كتابيا، وهذا الأخير يستطيعان أن يتفقا على النقاط التي يتضمنها، ويمكن أن يكون التقرير شفهيًا هو المفضل لأنه يعتبر وثيقة إثبات في حالة عدم الاتفاق حول نوعية الأعمال، وكذلك إمكانية الرجوع إليه والاستفادة من نتائجه من طرف الإدارة وكذلك أثناء مهمة مراجعة جبائية لاحقة، هذا بالنسبة لشكل التقرير، أما بالنسبة لمضمونه فيجب أن يبرز العناصر التالية:

<sup>1</sup> صالح حميدان، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق ذكره، ص 115.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 371.

- إبداء رأي حول أي عدم انتظام مكتشف.
- تقييم الخطر الجبائي مع مراعاة العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة وتبيان مسؤولية المكلفين بالوظيفة الضريبية داخل المؤسسة.
- اقتراح الامتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة.
- تقديم توصيات لإصلاح العيوب والمخالفات وتحسين التسيير الضريبي للمؤسسة.
- وصف مختلف الأعمال التي قام بها في إطار مهمته.
- تقييم الصعوبات التي واجهته وعمليات المراقبة التي لم يقم بها والتي لم يستطع أن يقوم بها.

### ثانياً- توصيات المراجع الجبائي:

- ووفقاً لمعايير المراجعة الدولية، فإن العناصر الأساسية التي يجب أن يحتويها تقرير المراجع هي:<sup>2</sup>
- العنوان: يجب استخدام عنوان مناسب مثل "تقرير المراجع"، وهذا يساعد القارئ على تحديد تقرير المراجع وتمييزه عن التقارير التي يصدرها الآخرون كإدارة مثلاً؛
- الجهة التي يوجه إليها تقرير المراجع: يتم توجيه التقرير عادة إلى المساهمين، أو يمكن أن يوجه التقرير إلى مجلس الإدارة؛
- نطاق ومجال المراجعة: ويشمل ذلك بصفة أساسية مايلي:
  - ✓ البيانات المالية والجبائية التي تمت مراجعتها، والقوائم التي تشملها، والفترة المالية التي تشملها... الخ؛
  - ✓ مدى الفحص الذي قام به المراجع، والاختبارات التي قام بها بالشكل الذي رآه ضرورياً ومناسباً؛
  - ✓ رأي المراجع: يجب أن يبرز التقرير بوضوح رأي المراجع حول عرض البيانات المالية، مركزها المالي، ونتائج أعمالها؛
- تاريخ التقرير وتوقيع المراجع وعنوانه: وذلك حتى يكون واضحاً لمن يطلع على هذا التقرير الحدود الزمنية لمسؤولية المراجع والأحداث التي قد تقع بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ توقيع التقرير، وما قد يقع خلال ذلك أو بعد ذلك من أحداث.

<sup>1</sup> صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق ذكره، ص 116.

<sup>2</sup> حامد طلبة محمد أبو هبة، أصول المراجعة، دار زمزم للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 163.

يعمل المراجع جاهداً عند انتهاء مهمة المراجعة أن يقدم توصيات يتضمنها رأيه حول طريقة تقليص الخطر الجبائي والقضاء على مصادره، حيث يقوم بتقديم نوعين من التوصيات:<sup>1</sup>

- التوصيات ذات الطابع العلاجي.
- التوصيات ذات الطابع الوقائي.

**1- التوصيات ذات طابع علاجي:** يهدف هذا النوع من التوصيل إلى تصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة، كما يمكن أن يكون تصحيح للوضعية المحاسبية، ويمكن إجمالها فيما يلي:

- **تصحيح الأخطاء الجبائية:** وهي الأخطاء التي ارتكبت عند إعداد الإقرارات الجبائية، والقيام بإجراءات التسوية والتعديل، وتمثل هذه المداوم على سبيل المثال في وجود أخطاء في التصريحات أو التحضير المناخ للمستندات، ونشير هنا إلى أنه يجب تحديد تواريخ تدخل المراجع بعناية وت لتمكين المؤسسة من تدارك الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب.

- **تصحيح الأخطاء المحاسبية:** إن تصحيح مثل هذا النوع من الأخطاء لا يتم إلا عن طريق التصريحات التصحيحية أو الاحتجاجات فتصحيح الوضعية المحاسبية ناتج عن الالتزامات التي تقع على عائق المؤسسة، حيث أنها ملزمة بتقديم حسابات منتظمة وصادقة وتعطي صورة وافية عن موجودات المؤسسة ووضعيته المالية، لذا فإن هذه التصحيحات يجب أن يتضمنها التقرير النهائي للمراجع.

**2- التوصيات ذات الطابع الوقائي:** وتهدف الى ما يلي:

- لفت انتباه المؤسسة إلى ضرورة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية المراقبة.
- ضرورة اعتماد المؤسسة على خبرة المراجع في اكتشاف حالات عدم الانتظام التي يصعب تحديدها لإيجاد التبرير المقنع في حال خضوع المؤسسة لرقابة إدارة الضرائب.<sup>2</sup>
- البحث عن مصادر عدم الانتظام والقضاء عليها.
- اقتراح مقاييس وإجراءات تجنب المؤسسة من الوقوع في حالات عدم الانتظام المكتشفة مرة أخرى.
- اقتراح إجراءات أمان جبائي جديدة قد تتعلق بمعالجة النقائص الموجودة في الإجراءات القديمة أو تتعلق بإجراءات رقابة جديدة.

<sup>1</sup> صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق ذكره، ص 117.  
<sup>2</sup> صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق ذكره، ص 119.

## خلاصة الفصل

تناولنا في الفصل الثاني الإطار النظري حول المراجعة الجبائية بصفة عامة والمخطر الجبائي ، وباعتبار المراجعة اداة تسييرية تهدف لاعطاء مصداقية وشفافية على التصريحات الضريبية ،وتهدف الى المحافظة على جميع مصالح ذات العلاقة ، فهي وسيلة تسعى من خلالها المؤسسة الى تحقيق وفرات ضريبية بتجنيبها مخاطر قد تتعرض لها اثناء عملية الرقابة الجبائية من طرف ادارة الضرائب،وتطرقنا كذلك لأهم الكفاءات العلمية والعملية الواجب توفرها في المراجع الجبائي والتي تسمح له بممارسة مهامه،

# الفصل الثالث

## الدراسة التطبيقية

**تمهيد**

بعد ان تطرقنا في الدراسة النظرية الى ضرورة وجود مراجع جبائي يعمل على مساعدة المؤسسة الاقتصادية في تحسين الوضع المالي لها والخروج بإقل الأضرار نتيجة تعرضها الدائم للمخاطر الجبائية، وذلك للدور الذي يقوم به في تصحيح الأخطاء وتوجيه المسيرين نحو التسيير الناجح للضريبة والتأقلم مع التشريع الضريبي ومواكبة تغيراته والعمل الدقيق من أجل تدنئة الأعباء الضريبية الى حدها الأدنى، وهنا نتطرق الى دراسة حالة مؤسسة اقتصادية قصد الوقوف ميدانيا على مدى تأثير المراجعة الجبائية في تحسين وضعها المالي.

المبحث الاول : لمحة عن الشركة محل الدراسة

المطلب الأول : التعريف بالشركة

تم اجراء الدراسة على شركة انتاجية قصد معرفة دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضع المالي للمؤسسة: بتاريخ 2017/10/27 تم تأسيس الشركة موضوع الدراسة التي تنشط في مجال صناعة الأعمدة الكهربائية برأسمال قدره 2.000.000 دج الكائن مقرها بوادي العلندة ولاية الوادي،توظف الشركة 12 عامل متخصص وتتربع على مساحة قدرها 8 هكتار.

استفادة الشركة من الدعم في اطار الوكالة الوطنية لدعم وتطوير الاستثمار من وكالة الوادي، وتحصلت الشركة على امتيازات جبائية.

المطلب الثاني : التصريحات الجبائية المتعلقة بالمؤسسة

تخضع المؤسسة الى النظام الحقيقي وملزمة بتحمل الضرائب والرسوم التالية للسنوات.2018. 2019. 2020 :

-الرسوم على القيمة المضافة بمعدل 19 %

-الرسوم على النشاط المهني 1%

-الضريبة على أرباح الشركات 19%

-الضريبة على الدخل الاجمالي للشركاء 10%

ومن أجل القيام بالدراسة اتاحت لنا الشركة الوثائق التالية :

- الميزانيات الجبائية للسنوات 2018.2019.2020

- نسخ من التصريحات الشهرية نموذج G50 للسنوات 2018.2019.2020

حيث تم افراغها في الجداول التالية :

جدول 1.3 يمثل أصول الشركة للسنوات 2018-2019

ACTIF	2018			2019		
	BRUT	AMOR.PRO	NET	BRUT	AMOR.PRO	NET
Actif non courant						
Ecart d'acquisition-Goodwill positif ou négatif						
Immobilisations incorporelles						
Immobilisations corporelles						
Terrains						
Bâtiments						
Autres immobilisations corporelles	4,195,080.00		4,195,080.00	4,482,080.00	582,640.00	3,899,440.00
Immobilisations en concession						
Immobilisations en cours						
Titres mis en équivalence						
Autres participations et créances rattachées						
Autres titres immobilisés						
Prêts et autres actifs financiers non courants						
Impôts différés actif						
Stocks et encours	1,851,216.00		1,851,216.00	2,578,521.00		2,578,521.00
Créances et emplois assimilés						
Clients	721,279.00		721,279.00	800,412.00		800,412.00
Autres débiteurs						
Impôts et assimilés						
Avances d'exploitaion disponibilités et assimilés						
Placement et autres actifs financiers courants						
Trésorerie	2,380,155.00		2,380,155.00	4,859,525.00		4,859,525.00
TOTAL GENERAL ACTIF	9,147,730.00		9,147,730.00	12,720,538.00	582,640.00	12,137,898.00

جدول 2.3 يمثل خصوم الشركة للسنوات 2018-2019

PASSIF	2018	2019
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis	2,000,000.00	2,000,000.00
Capital non appelé		
Primes et réserves ( Réserves consolidées)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net-résultat part du groupe	1,102,431.00	1,317,248.00
Autres capitaux propres-Report à nouveau		
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
Passifs non courants		
Emprunt et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
provision et produits comptabilisés d'avance		
Passifs courants		
Fournisseurs et comptes rattachés	4,325,022.00	7,568,210.00
Impôts		
Autres dettes	1,720,277.00	3,252,440.00
Trésorerie passif		
TOTAL GENERAL PASSIF	9,147,730.00	12,137,898.00

المصدر : بناء على ميزانية الشركة

## جدول 3.3 يمثل أصول الشركة للسنة 2020

ACTIF	2020		
	BRUT	AMOR.PRO	NET
Actif non courant			
Ecart d'acquisition-Goodwill positif ou négatif			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles			
Terrains			
Bâtiments			
Autres immobilisations corporelles	7,077,463.00	1,025,200.00	6,052,263.00
Immobilisations en concession			
Immobilisations en cours			
Titres mis en équivalence			
Autres participations et créances rattachées			
Autres titres immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants			
Impôts différés actif			
Stocks et encours	585,225.00		585,225.00
Créances et emplois assimilés			
Clients	1,755,090.00		1,755,090.00
Autres débiteurs			
Impôts et assimilés			
Avances d'exploitation disponibilités et assimilés			
Placement et autres actifs financiers courants			
Trésorerie	3,981,727.00		
TOTAL GENERAL ACTIF	13,399,505.00	1,025,200.00	12,374,305.00

المصدر : بناء على ميزانية الشركة

## جدول 3-4 يمثل خصوم الشركة لسنة 2020

PASSIF	2020
<b>CAPITAUX PROPRES</b>	
Capital émis	2,000,000.00
Capital non appelé	
Primes et réserves ( Réserves consolidées)	
Ecart de réévaluation	
Ecart d'équivalence	
Résultat net-résultat part du groupe	1,338,972.00
Autres capitaux propres-Report à nouveau	
Part de la société consolidante	
Part des minoritaires	
Passifs non courants	
Emprunt et dettes financières	
Impôts (différés et provisionnés)	
Autres dettes non courantes	
provision et produits comptabilisés d'avance	
Passifs courants	
Fournisseurs et comptes rattachés	5,563,200.00
Impôts	
Autres dettes	5,472,133.00
Trésorerie passif	
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>	<b>12,374,305.00</b>

المصدر : بناء على ميزانية الشركة

## جدول 3-5 يمثل التصريجات الشهرية للسنوات 2018-2019-2020

2020			2019			2018			
TVA19%	TAP	C.A	TVA19%	TAP	C.A	TVA	TAP	C.A	
NEANT	EXO	NEANT	133000	EXO	7.000.000,00	EXO	EXO	NEANT	جانفي
171000	EXO	9.000.000,00	3040000	EXO	16.000.000,00	EXO	EXO	3.000.000,00	فيفري
266000	EXO	14.000.000,00	570000	EXO	3.000.000,00	EXO	EXO	8.300.000,00	مارس
247000	EXO	13.000.000,00	NEANT	EXO	NEANT	EXO	EXO	9.800.000,00	افريل
171000	EXO	9.000.000,00	114000	EXO	6.000.000,00	EXO	EXO	NEANT	ماي
152000	EXO	8.000.000,00	3420000	EXO	18.000.000,00	EXO	EXO	85.001.125,00	جوان
NEANT	EXO	NEANT	NEANT	EXO	NEANT	EXO	EXO	NEANT	جويلية
NEANT	EXO	NEANT	NEANT	EXO	NEANT	EXO	EXO	NEANT	أوت
1900000	EXO	10.000.000,00	190000	EXO	1.000.000,00	EXO	EXO	12.005.000,00	سبتمبر
1235000	EXO	6.500.000,00	171000	EXO	9.000.000,00	EXO	EXO	5.000.000,00	أكتوبر
1900950	EXO	10.005.000,00	1900061	EXO	10.000.320,00	EXO	EXO	8.379.741,00	نوفمبر
568169.50	EXO	2.990.366,00	2074610	EXO	10.919.000,00	EXO	EXO	6.000.000,00	ديسمبر
		<b>82.495.366,00</b>			<b>80.919.320,00</b>			<b>60.984.866,00</b>	المجموع

## جدول 3-6 يمثل جدول حسابات النتائج للسنوات 2020/2019/2018

Rubriques	TCR		
	2018	2019	2020
Ventes et produits annexes	60,984,866.00	80,919,320.00	82,495,366.00
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
<b>1-PRODUCTION DEL'EXERCICE</b>	<b>60,984,866.00</b>	<b>80,919,320.00</b>	<b>82,495,366.00</b>
Achats consommés	50,617,438.78	67,163,035.60	68,471,153.78
Services extérieurs et autres consommations	452,555.00	853,000.00	369,822.00
<b>2-CONSOMMATION DEL'EXERCICE</b>	<b>51,069,993.78</b>	<b>68,016,035.60</b>	<b>68,840,975.78</b>
<b>3-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION</b>	<b>9,914,872.22</b>	<b>12,903,284.40</b>	<b>13,654,390.22</b>
Charges de personnel	7,488,597.60	9,967,650.00	10,665,510.90
Impôts, taxes et versements assimilés	1,323,843.62	1,618,386.40	1,649,907.32
<b>4-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>8,812,441.22</b>	<b>11,586,036.40</b>	<b>12,315,418.22</b>
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissement,provisions et pertes de valeur			
Rprise sur pertes de valeur et provisions			
<b>5-RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>8,812,441.22</b>	<b>11,586,036.40</b>	<b>12,315,418.22</b>
produits financiers			
Charges financières			
<b>6-RESULTAT FINANCIER</b>			
<b>7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT</b>	<b>8,812,441.22</b>	<b>11,586,036.40</b>	<b>12,315,418.22</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	EXO	EXO	EXO
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>60,984,866.00</b>	<b>80,919,320.00</b>	<b>82,495,366.00</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>59,882,435.00</b>	<b>79,602,072.00</b>	<b>81,156,394.00</b>
<b>8-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>1,102,431.00</b>	<b>1,317,248.00</b>	<b>1,338,972.00</b>

المصدر : بناء على ميزانية الشركة

## المبحث الثاني: دور المراجعة في تحديد المخاطر الجبائية

من خلال المعلومات والوثائق الجبائية للمؤسسة نلاحظ انما قد تتعرض لمخاطر جبائية نتيجة عدم الانتظام الضريبي ولتدارك هذه المخاطر يجب عليها تصحيح وضعيتها الجبائية باللجوء الى مراجع جبائي قصد التخفيف من حدة الخطر الجبائي الذي يهدد استمرار المؤسسة ويؤثر على قدرتها المالية .

وستتطرق في هذا المطلب الى تحديد الخطر الجبائي الذي قد تتعرض له المؤسسة في حال خضوعها لرقابة جبائية اذا لم تقم المؤسسة بعملية استباقية تتمثل في المراجعة الجبائية من اجل التقليل من الخطر الجبائي .

## المطلب الاول: تحديد المخاطر الجبائية

سوف نتناول نتائج المراقبة الجبائية في ظل وضعية المؤسسة الحالية بالاعتماد على الوثائق والمستندات والمعطيات المقدمة في الجداول السابقة وذلك خلال السنوات 2018.2019.2020.

## الفرع الاول : تحديد الخطر الناتج عن رقم الاعمال

بالرجوع الى الوثائق و المستندات السابقة تبين ان رقم الأعمال المفوتر المصرح به للسنوات موضوع الدراسة

كما يلي:

- 2018 : 60.984.866.00 خارج الرسم.

- 2019 : 80.919.320.00. خارج الرسم.

- 2020 : صرحت المؤسسة برقم أعمال مقبوض يقدر ب: 82.495.366.00 خارج الرسم.

## 1\_سنة 2018:

أ- الرسم على النشاط المهني و العقوبات المرتبطة به:

● مبلغ الحقوق:  $(60.984.866.00 \times 2\%) = 1.219.697.32$  A .....

● عقوبات الوعاء:  $1.219.67.32 \times 25\% = 304.924.33$  B .....

● عقوبات التحصيل:  $(A+B) \times 25\% = 381.155.41$  C .....

ب- الرسم على القيمة المضافة و العقوبات المرتبطة به:

● مبلغ الحقوق:  $60.984.866.00 \times 19\% = 11.587.124.54$  دج A1 .....

● عقوبات الوعاء:  $11.587.124.54 \times 25\% = 2.896.781.14$  دج B1 .....

● عقوبات التحصيل:  $(A1+B1) \times 25\% = 3.620.976.42$  دج C1.....

المجموع =  $A1+B1+C1 + A+B+C = 4.002.131.83$  دج

2\_سنة 2019:

أ- الرسم على النشاط المهني و العقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق:  $80.919.320.00 \times 02\% = 1.618.386.40$  دج ..... A
- عقوبات الوعاء:  $1.618.386.40 \times 25\% = 404.596.60$  ..... B
- عقوبات التحصيل:  $(A+B) \times 25\% = 505.745.75$  ..... C

ب- الرسم على القيمة المضافة و العقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق:  $80.919.320.00 \times 19\% = 15.374.670.80$  ..... A1
- عقوبات الوعاء:  $15.374.670.80 \times 25\% = 3.843.667.70$  دج ..... B1
- عقوبات التحصيل:  $(A1+B1) \times 25\% = 4.804.584.63$  دج ..... C1

$$\text{المجموع} = A+B+C + A1+B1+C1 = 5.310.330.38 \text{ دج}$$

3\_سنة 2020:

باعتبار أن المؤسسة قامت بالتصريح برقم أعمالها وفقا للمقبوضات، في حين أن الحدث المنشئ لنشاط الشركة بالنسبة ل TVA و TAP هو التسليم المادي أو القانوني للبضائع، إذا فلا بد من البحث عن رقم الأعمال المفوتر من خلال رقم الاعمال المقبوض و ذلك كما يلي:

$$\text{رقم الأعمال المقبوض} = 82.495.366.00 \text{ دج}$$

(-) رصيد الزبائن في 01/01 - لاشيء

$$(+ \text{) رصيد الزبائن في } 12/31 - 7.003.544.00 \text{ دج}$$

(-) تسبيق على الزبائن في 12/31 - لاشيء

(+) تسبيق على الزبائن في 01/01 - لاشيء

$$= \text{رقم الأعمال المفوتر} : 89.498.910.00 \text{ دج}$$

$$(-) \text{ رقم الأعمال المصرح به : } 82.495.366.00 \text{ دج}$$

$$= \text{الفرق في رقم الأعمال الخاضع} : 7.003.544.00 \text{ دج}$$

أ. الرسم على النشاط المهني والعقوبات المرتبطة به :

• مبلغ الحقوق:  $89.498.910 \times 2\% = 1.618.386.40$  دج ..... A

• عقوبات الوعاء:  $1.618.386.40 \times 25\% = 447.494.55$  ..... B

• عقوبات التحصيل:  $(A+B) \times 25\% = 559.368.19$  ..... C

ت- الرسم على القيمة المضافة و العقوبات المرتبطة به:

• مبلغ الحقوق:  $7.003.544.00 \times 2\% = 1.330.673.36$  ..... A1

• عقوبات الوعاء:  $1.330.673.36 \times 25\% = 332.668.34$  ..... B1

• عقوبات التحصيل:  $(A+B) \times 25\% = 415.835.43$  ..... C1

المجموع =  $A+B+C + A1+B1+C1 = 975.203.61$  دج

الفرع الثاني : تحديد الخطر الناتج عن النتيجة الجبائية

1\_ سنة 2018

• التكاليف غير القابلة للحسم جبائياً

- مبلغ 99.000.00 دج ضرائب ورسوم أخرى تمثل عقوبات غير قابلة للحسم ..... A

- مبلغ 382.241.00 دج يمثل TAP غير القابل للحسم لأنه غير مسدد ..... B

- النتيجة الخاضعة = النتيجة المصرح بها  $A+B$

$3.300.367.00 + 99.000.00 + 382.241.00 =$

$= 3.300.367.00$  دج

أ. الضريبة على أرباح الشركات IBS:

• مبلغ الحقوق:  $3.300.367.00 \times 19\% = 699.505.52$  دج ..... A

• عقوبات الوعاء:  $699.505.52 \times 25\% = 174.876.38$  دج ..... B

• عقوبات التحصيل:  $(A+B) \times 25\% = 218.595.48$  دج ..... C

المجموع =  $A+B+C = 1.092.977.38$  دج

ب \_ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = أساس IBS - IBS

$$= 3.300.367.00 - 699.505.52 = 2.600.861.48 \text{ دج}$$

• مبلغ الحقوق :  $2.600.861.48 \times 10\% = 260.086.15$  دج A .....

• عقوبات الوعاء :  $260.086.15 \times 25\% = 65.021.54$  دج B .....

• عقوبات التحصيل :  $(A+B) \times 25\% = 325.107.69$  دج C .....

المجموع  $A+B+C = 650.215.38$  دج (ج) .....

## 2 \_ سنة 2019

• التكاليف غير القابلة للحسم جبائيا :

قيمة الإهلاك يحسب على أساس مبلغ السيارة لا يتجاوز  $1.000.000.00$  دج أي قسط الإهلاك السنوي

يساوي  $200.000.00$  دج، وقد تم تسجيل الإهلاك كما يلي :

$$2.870.000.00 \times 20\% = 574.000.00 \text{ دج}$$

$$374.000.00 = 200.000.00 - 574.000.00 = \text{أي أن الفرق المدرج}$$

مبلغ  $484.156.00$  دج يمثل TAP غير القابل للحسم لأنه غير مسدد

إذا النتيجة المحققة = النتيجة المصرح بها +  $374.000.00 + 484.156.00$

$$= 4.256.156.00 \text{ دج} + 374.000.00 + 484.156.00$$

أ \_ الضريبة على أرباح الشركات **IBS** :

• مبلغ الحقوق :  $5.114.312.00 \times 25\% = 1.278.578.00$  دج A .....

• عقوبات الوعاء :  $1.278.578.00 \times 25\% = 319.644.00$  دج B .....

• عقوبات التحصيل :  $(A+B) \times 25\% = 399.555.00$  دج C .....

المجموع  $A+B+C = 1.997.777.00$  دج (ح) .....

ب . الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء **IRG/ASS**

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء **IRG/ASS** = أساس IBS - IBS

$$= 5.114.312.00 - 1.278.578.00 =$$

$$= 3.835.734.00 \text{ دج}$$

• مبلغ الحقوق :  $3.835.734.00 \times 10\% = 383.573.00$  دج A .....

• عقوبات الوعاء :  $383.573.00 \times 25\% = 95.893.00$  دج B .....

• عقوبات التحصيل :  $(A+B) \times 25\% = 119.866.00$  دج C .....

المجموع  $A+B+C = 599.332.00$  دج ..... (خ)

### 3\_سنة 2020

• التكاليف غير القابلة للحسم جبائيا

قيمة الإهلاك يحسب على أساس مبلغ السيارة لا يتجاوز  $1.000.000.00$  دج أي قسط الإهلاك السنوي

يساوي  $200.000.00$  دج، وقد تم تسجيل الإهلاك كما يلي:

$574.000.00 = 20\% \times 2.870.000.00$  دج

أي أن الفرق المدرج  $= 200.000.00 - 574.000.00 = 374.000.00$

الفرق في رقم الأعمال الخاضع :  $6.020.272.00$  دج

تحديد النتيجة الخاضعة  $= 2.404.994.00$  (نتيجة الدورة)  $+ 6.020.272.00 + 374.000.00 =$

$8.799.266.00$  دج =

أ \_ الضريبة على أرباح الشركات **IBS**:

• مبلغ الحقوق :  $8.799.266.00 \times 19\% = 1.671.860.54$  دج A .....

• عقوبات الوعاء :  $1.671.860.54 \times 25\% = 417.965.14$  دج B .....

• عقوبات التحصيل :  $(A+B) \times 25\% = 2.089.825.68$  دج C .....

المجموع  $A+B+C = 4.179.651.36.$  دج ..... (د)

ب \_ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء **IRG/ASS**

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء **IRG/ASS** = أساس IBS - IBS

$2.199.816.00 - 8.799.266.00 =$

$6.599.449.00$  دج =

• مبلغ الحقوق :  $6.599.449.00 \times 10\% = 659.944.$  دج A .....

• عقوبات الوعاء :  $659.944.00 \times 25\% = 164.986.00$  دج B .....

• عقوبات التحصيل :  $(A+B) \times 25\% = 206.232.00$  دج C .....

المجموع  $A+B+C = 1.031.162.00$  دج ..... (ذ)

## المطلب الثاني : تأثير المراجعة على حجم الخطر الجبائي

قامت المؤسسة بإستدعاء مراجع جبائي قصد تطهير وضعيتها الجبائية تجنباً للمخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها نتيجة إخضاعها للمراقبة الجبائية، فيعمل وفق برنامج محدد على إجراء فحص إنتقادي للتصريحات الجبائية المودعة بغية تقويمها واستدراك النقائص.

## الفرع الاول : تأثير المراجعة على رقم الأعمال

قامت المؤسسة بإبداع التصريحات الشهرية نموذج G50 خلال سنة 2018 قامت المؤسسة بالتصريح بعبارة معفى دون تسديد الحقوق واجبة الدفع رغم تحقيقها لرقم أعمال وذلك لاعتقاد المسير بأن الحصول على قرار الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار رقم 2019/39/116/0 يعني المؤسسة من دفع الضرائب والرسوم المستحقة، غير أنه يمنح للمؤسسة مزايا جبائية خلال فترة الانجاز فقط.

خلال سنة 2019 قامت المؤسسة بالتصريح برقم أعمال مع تسديدها لحقوق الرسم على القيمة المضافة دون تسديد الرسم على النشاط المهني وذلك لنفس الأسباب المذكورة أعلاه.

خلال سنة 2020 قامت المؤسسة بالتصريح برقم أعمال وفقاً للمقبوضات، في حين أن الحدث المنشئ لكل من TAP و TVA هو التسليم المادي أو القانوني للبضاعة (رقم الأعمال المفوتر) وعليه تم استخراج فرق رقم الأعمال الخاضع.

أمام هذه الوضعية قام المراجع الجبائي بخطوات عملية إستعجالية لعلاج هذه الوضعية وتخفيض حجم الخطر الجبائي وهي :

1 . تقديم تصريحات شهرية نموذج G50 مكاملة وتحتوي على المعلومات اللازمة والحقوق واجبة الدفع لتجنب عقوبات الوعاء.

2 . تقديم كشف تفصيلي للعملاء المنصوص عليه في المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والذي يحتوي على المعلومات التالية :

- رقم التعريف الجبائي؛
- رقم المادة الخاضعة للضريبة؛
- الإسم واللقب (الألقاب) أو العنوان التجاري؛
- العنوان الصحيح للزبون؛
- مبلغ عمليات البيع المنجزة خلال السنة المدنية؛

. رقم التسجيل في السجل التجاري؛

- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر.

إن تقديم هذا الكشف يمنح الحق في الاستفادة من تخفيض بنسبة (30%) من رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني.

## 1 \_ سنة 2018

أ \_ الرسم على النشاط المهني والعقوبات المرتبطة به:

رقم الأعمال المخفض :  $14.112.064 \times 30\% = 4.233.619.00$  دج

رقم الأعمال الخاضع :  $14.112.064 - 4.233.619.00 = 9.878.445.00$  دج

• مبلغ الحقوق :  $9.878.445.00 \times 2\% = 197.569.00$  دج A .....

• عقوبات التحصيل :  $197.569.00 \times 35\% = 69.149.00$  دج B .....

ب \_ الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

• الرسم على المبيعات :  $14.112.064.00 \times 19\% = 2.681.292.16$  دج

(-) الرسم على المشتريات :  $9.992.622.00 \times 19\% = 1.898.598.18$  دج

= مبلغ الحقوق :  $782.693.98$  دج A1 .....

• عقوبات التحصيل :  $782.693.98 \times 35\% = 273.942.89$  دج B1 .....

المجموع =  $A+B+A1+B1 = 1.323.354.87$  دج (أ) .....

## 2 \_ سنة 2019

أ- الرسم على النشاط المهني والعقوبات المرتبطة به:

رقم الأعمال المخفض :  $24.207.800.00 \times 30\% = 7.262.340.00$  دج

رقم الأعمال الخاضع :  $24.207.800.00 - 7.262.340.00 = 16.945.460.00$  دج

• مبلغ الحقوق :  $16.945.460.00 \times 2\% = 338.909.00$  دج A .....

• عقوبات التحصيل :  $338.909.00 \times 35\% = 118.618.00$  دج B .....

المجموع:  $A+B = 457.527.00$  دج (ب) .....

## 3 \_ سنة 2020

أ \_ الرسم على النشاط المهني والعقوبات المرتبطة به:

باعتبار أن الفرق مهرب وغير مصرح به، فالمؤسسة لا تملك الكشف التفصيلي للعملاء لهذا الفرق والمقدر بمبلغ 6.020.272.00 دج .

تحديد رقم الأعمال الواجب التصريح به في G50 التكميلي :

- مبلغ الحقوق :  $6.020.272.00 \times 2\% = 120.405.00$  دج A .....
- عقوبات التحصيل :  $120.405.00 \times 35\% = 42.142.00$  دج B .....

ب \_ الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق :  $6.020.272.00 \times 19\% = 1.143.851.68$  دج

حساب المشتريات لسنة 2019:

مخزون أول المدة: 2.351.246.00

(+ المشتريات: س

(-) مخزون آخر المدة: 2.578.521.00

= الإستهلاكات : 17.379.954.00

إذن المشتريات لسنة 2019: 17.607.229.00

حساب المشتريات لسنة 2020:

مخزون أول المدة: 2.578.521.00

(+ المشتريات: س

(-) مخزون آخر المدة: 1.968.578.00

= الإستهلاكات : 11.510.349

إذن المشتريات لسنة 2020: 10.900.406.00.

و باعتبار أن الشركة لم تسترجع الرسم على المشتريات لسنتي 2019 و 2020 وعليه :

الرسم على المشتريات:  $(10.900.406.00 + 17.607.229.00) \times 19\% = 5.416.450.65$ 

= الرصيد الدائن لسنة 2020: 3.755.041.00

المجموع  $A+B= 162.547.00$  دج ..... (ت)

الفرع الثاني : أثر المراجعة على النتيجة الجبائية

يعمل المراجع على إعادة حساب نتيجة المؤسسة إنطلاقاً من رقم الأعمال مع ضرورة حساب الرسم على النشاط المهني المسدد (موضوع G50 المكملة) كتكلفة.

1- سنة 2018

عند إخضاع المؤسسة للرقابة من طرف إدارة الضرائب يكون أساس الربح المعدل من طرفها كالتالي :

$$2.377.510.00 = 197.569.00 - 2.575.079.00 \text{ دج}$$

وذلك بعد تسديد الرسم على النشاط المهني، حيث يتم اعتباره كتكلفة.

أ \_ الضريبة على أرباح الشركات IBS:

• مبلغ الحقوق :  $19\% \times 2.377.510 = 451.726.90$  دج A .....

• عقوبات الوعاء :  $25\% \times 451.726.90 = 112.931.73$  دج B .....

• عقوبات التحصيل :  $25\% \times (A+B) = 564.658.63$  دج C .....

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 3.581.552.00 دج

• مبلغ الحقوق :  $10\% \times 3.581.552.00 = 358.155.00$  دج A1 .....

• عقوبات الوعاء :  $25\% \times 358.155.00 = 89.539.00$  دج B1 .....

• عقوبات التحصيل :  $25\% \times (A1+B1) = 111.923.00$  دج C1 .....

المجموع (أ) ..... دج  $2.425.009.00 = A+B+C+A1+B1+C1$

2- سنة 2019

عند إخضاع المؤسسة للرقابة من طرف إدارة الضرائب يكون أساس IBS كالتالي :

$$5.114.312.00 \text{ ( نتيجة الرقابة )} - 338.909.00 \text{ ( TAP مسددة بالتصريح التمكيلي )} = 4.775.403.00 \text{ دج}$$

أ \_ الضريبة على أرباح الشركات IBS:

• مبلغ الحقوق :  $19\% \times 8.678.861.00 = 1.648.983.59$  دج A .....

• عقوبات الوعاء :  $25\% \times 1.648.983.59 = 412.245.90$  دج B .....

• عقوبات التحصيل :  $25\% \times (A+B) = 2.061.229.49$  دج C .....

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 6.509.146.00 دج

- مبلغ الحقوق :  $6.509.146.00 \times 10\% = 650.914.00$  دج A1 .....
- عقوبات الوعاء :  $650.914.00 \times 25\% = 162.728.50$  دج B1 .....
- عقوبات التحصيل :  $(A+B) \times 25\% = 203.441.00$  دج C1 .....
- المجموع =  $A+B+C+A1+B1+C1 = 4.407.235.00$  دج (ب) .....

#### المطلب الثالث : نتائج مهمة المراجعة الجبائية

كما سبق الذكر فإن المراجع الجبائي إتبع في مهمته تحقيق أهداف آنية إستعجالية متمثلة في إعداد تصريحات مكتملة للتصريحات المودعة تفادياً لحدوث مراقبة جبائية قد تعرض المؤسسة لأعباء ضريبية كبيرة، زيادة عن هذا فهو يقدم توصيات وقائية مستقبلية تهدف إلى زيادة النجاعة في تسيير الضريبة بغرض رفع درجة الإلتزام الضريبي وتحقيق الكفاءة الضريبية.

#### الفرع الأول : النتائج الآنية (الإستعجالية) للمراجعة الجبائية

إن تدخل المراجع الجبائي سمح للمؤسسة بتفادي مخاطر عدة، ويظهر ذلك من خلال النتائج الجدول رقم المتحصل عليها في الجدول الموالي :

الجدول رقم 3-7: يمثل نتائج مهمة المراجعة الجبائية

الفرق	نتائج المراجعة الجبائية	نتائج المراقبة الجبائية	السنة
3.100.004.00	2.397.167.00	5.497.171.00	2018
471.066.00	2.882.536.00	3.353.602.00	2019
2.192.160	4.569.782.00	6.761.942.00	2020
5.763.230.00	9.849.485.00	15.612.715.00	الفرق العام

من اعداد الطلبة

إن الجدول أعلاه يبين بوضوح مدى أهمية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية عند تعرضها لمراقبة جبائية، فخلال مراقبة رقم أعمال ونتائج المؤسسة لسنوات 2018، 2019 و 2020 وصلت نتائج عملية المراقبة إلى مبلغ 15.612.715.00 ولكن في حالة تدخل المراجع الجبائي والذي عمل على تخفيض المبلغ إلى 9.849.485.00 دج فهذه المهمة جنبت المؤسسة تكلفة جبائية مقدارها 5.763.230.00 دج زيادة عن هذا، فإن المراجع الجبائي يعمل على إعطاء توصية بضرورة تقديم طلب إلى المدير الولائي للضرائب قصد إلغاء عقوبات التأخير - وعاء - وكذلك عقوبات التأخير -تحصيل- في طلبين منفصلين يبين في كل منهما مبلغ غرامات التأخير وكذلك السنة المعنية بهذه الزيادات.

**1- سنة 2018**

عقوبة التحصيل (TAP)	: 69.149.00
عقوبة التحصيل (TVA)	: 245.106.00
عقوبة التحصيل (IBS)	: 185.743.00
عقوبة التحصيل (IRG/ASS)	: 51.265.00
عقوبة الوعاء (IBS)	: 148.594.00
عقوبة الوعاء (IRG/ASS)	: 26.747.00
المجموع =	726.604.00

**2 - سنة 2019**

عقوبة التحصيل (TAP)	: 118.618.00
عقوبة التحصيل (IBS)	: 373.078.00
عقوبة التحصيل (IRG/ASS)	: 111.923.00
عقوبة الوعاء (IBS)	: 298.463.00
عقوبة الوعاء (IRG/ASS)	: 89.539.00
المجموع =	991.621 دج .....

**3- سنة 2020**

عقوبة التحصيل (TAP)	: 42.142.00
عقوبة التحصيل (IBS)	: 678.036.00
عقوبة التحصيل (IRG/ASS)	: 203.411.00
عقوبة الوعاء (IBS)	: 542.429.00
عقوبة الوعاء (IRG/ASS)	: 162.729.00
المجموع =	1.628.747.00 .....

مجموع غرامات التأخير موضوع طلب الإلغاء المقدم إلى المدير الولائي للضرائب يساوي :

$$أ+ب+ت = 1.628.747$$

### الفرع الثاني : التوصيات ذات الطابع الوقائي

بالإضافة إلى نتائج مهمة المراجعة المبينة في الجدول أعلاه، استطاع المراجع أن يوفر للمؤسسة ما قيمته 5.763.230.00 دج، زيادة عن هذا فإنه يقوم بتقديم توصيات ذات طابع وقائي قصد إتباعها من طرف المسير لتفادي المخاطر الجبائية وأهمها :

- 1- ضرورة الإلتزام برزنامة التصريحات الجبائية والإجراءات القانونية الواجب إتباعها في عمليتي التصريح والدفع؛
- 2- توضيح أهمية الحدث المنشئ للضريبة، باعتباره الواقعة القانونية التي يصبح بمقتضاها المكلف مديناً للخرينة العمومية بمبلغ الضريبة أو الرسم؛
- 3- باعتبار أن المؤسسة انتاجية فإنها تخضع للضرائب والرسوم التالية :  
- الرسم على القيمة المضافة TVA بمعدل 19% مع الحق في الحسم .  
- الرسم على النشاط المهني TAP بمعدل 2% يخفض معدل الرسم الى 1% دون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لأنشطة الانتاج .  
- للمؤسسة الحق في حسم الرسم على المشتريات بشرط ان تكون موجهة لنشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة وموضح في فواتير الشراء أو وثائق الاستيراد .  
- ايداع الكشف السنوي للعملاء حسب ما جاءت به المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مع الحرص على اتمام جميع المعلومات المطلوبة للاستفادة من تخفيض 30% من اجمالي رقم الاعمال للمبيعات بالجملة .  
- الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19% والحدث المنشئ لذلك هو رقم الأعمال المفوتر .  
- الضريبة على الدخل الاجمالي للشركاء بمعدل 10% يحسب أساسه كما يلي :  
**أساس الضريبة على الدخل الاجمالي للشركاء = IRG/ ass = النتيجة المحاسبية - IBS**  
- الضريبة على الدخل الاجمالي الخاص بالأجور IRG/S الحدث المنشئ لها هو تسديد الأجور .
- 4- اعداد كشف يتضمن قائمة فواتير الشراء لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة مرفوقا بالتصريح الشهري نموذج G50 يبين المعلومات المحددة في المادة 29 من قانون الرسوم على الأعمال .
- 5- لا يجوز خصم الرسم على القيمة المضافة عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز 100.000 دج على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا .
- 6- لتحديد الربح الصافي على المؤسسة الإلتزام بنص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

7- لحساب الضريبة على ارباح الشركات ينبغي عدم دمج مختلف التكاليف والأعباء غير القابلة للخصم الموضحة في المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

8- ضرورة اتباع الاجراءات القانونية للحصول على مقرر منح الامتيازات الجبائية الخاص بمرحلة الاستغلال وذلك بإنشاء الاستثمار والاتصال بالوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار قصد اجراء معاينة ميدانية تثبت الدخول الحقيقي في مرحلة الاستغلال وملء استمارة طلب الدخول في مرحلة الاستغلال وذلك للاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يمنحها التشريع المعمول به وفقا للامتيازات التي تمنحها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار مقرر منح مزايا مرحلة الاستغلال .

عموما فان هذه التوصيات وغيرها التي يقدمها المراجع الجبائي تهدف الى :

- البحث عن مصادر عدم الانتظام والقضاء عليها .
- اقتراح اجراءات امان جبائي تتعلق بمعالجة النقائص الموجودة في الاجراءات القديمة أو تتعلق بإجراءات جديدة.
- اقتراح مقاييس واجراءات تجنب المؤسسة من الوقوع في حالات عدم الانتظام المكتشفة مرة أخرى .

## خلاصة الفصل

تناولنا في الدراسة التطبيقية لمؤسسة إقتصادية محل الدراسة استعملت المراجعة الجبائية، حيث قمنا بقياس مدى تأثير المراجعة على المخاطر الممكن الوقوع فيها.

الخاتمة

يتميز النظام الجبائي الجزائري بكثرة قوانينه وتعقده، ما يصعب على الشركات المؤسسات التأقلم معه وفهمه ما يؤدي ذلك لزيادة المخاطر الجبائية التي تتعرض لها هذه الشركات، وتكون هذه المخاطر نتيجة سوء تفسير للتشريع الضريبي أو فشل المكلف بالضريبة بالتصريح الصحيح، وتعتبر المراجعة الجبائية أهم الوظائف اكتشاف المخاطر الجبائية التي تتعرض لها الشركة جراء الاخطاء المرتكبة التي يتعرض لها المكلف بالضريبة وهذا بعد الفحص المعمق الذي يفرضه المراجعة الجبائية لمعرفة انتظام الضريبة في الشركة ومدى الامتثال للقواعد الضريبية، مما يسمح بتقليل ظهور هذه المخاطر، وكذا معالجتها دون التأثير على الوضعية المالية للشركة، ومنه يمكن القول أن وظيفة التدقيق بصفة عامة والمراجعة الجبائية بصفة خاصة لا بد أن تكون ضمن مخططات الشركات والمؤسسات، إضافة الى ادماج العامل الجبائي عند اتخاذ أي قرارات مالية،

وبعد معالجتنا لمختلف جوانب دراستنا في شقين الأول الجانب النظري والآخر تطبيقي إستخلصنا مجموعة من النتائج الخاصة بالفرضيات ونتائج عامة وكذلك سنقوم بعرض بعض التوصيات وآفاق جديدة للدراسة نوردتها كالاتي :

### 1- نتائج إختبار الفرضيات

من خلال محتوى الدراسة وإنطلاقا من الفرضيات الأساسية يمكن عرض نتائج إختبار الفرضيات كالتالي :

بالنسبة للفرضية الأولى والمتعلقة بكون أن المراجعة الجبائية تساهم إيجابا على المؤسسة الاقتصادية من خلال الحد من المخاطر الجبائية، والتي تبين أن دراستنا كانت صحيحة من خلال تحديد جميع الالتزامات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية، وهذا وفق ما نص عليه التشريع الجبائي، خاصة وأن المراجع يلعب دورا هاما من خلال ما يقدمه من توصيات وحلول مختلفة لجميع المشاكل التي تتعرض لها المؤسسة .

أما الفرضية الثانية تعتبر المراجعة الجبائية أحد أنواع المراجعة المتعلقة بالجانب المالي للمؤسسات الاقتصادية، حيث يسمح بمعرفة حجم المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة مستقبلا، ومن خلال دراستنا تبين أن هذه الفرضية صحيحة حيث يمكن للمراجعة الجبائية من معرفة المخاطر التي قد تحدث بالمؤسسة، وذلك من خلال الفحص والتحليل التفصيلي لجميع مؤشرات المخاطر الجبائية، مهما كان سبب هذا الخطر الجبائي مما يؤدي ذلك الى تجنب المؤسسة عثرات مالية قد تؤثر على وضعيتها المالية ويهدد استمراريتها.

أما الفرضية الثالثة والمتمثلة في أن المراجعة الجبائية جاءت نتيجة الإهتمام المتزايد بالضريبة ومدى إدراج العامل الجبائي في إتخاذ القرارات داخل المؤسسة، وهذا من خلال البحث عن الإنتظام والفعالية الضريبية بغرض تخفيف الأعباء الضريبية، مما إستدعى إجراء دراسة تحليلية لواقع المؤسسة وعلاقتها بإدارة الضرائب من خلال إجراء فحص إنتقادي للوضعية الجبائية هذا ما يقوم به المراجع الجبائي.

أما الفرضية الرابعة والمتمثلة في حالة إنحراف المؤسسة عن التشريعات الجبائية يعرضها لمخاطر جبائية متعددة وهذا ما يقره التشريع الجبائي باعتبار أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي وللمكلف كل الحرية في إعداد التصريحات الجبائية، ولكن القانون الجبائي أعطى للإدارة الضريبية حق مراقبة مدى صدقية هذه التصريحات ومطابقتها للواقع المالي والإقتصادي لها ومدى إحترام الإجراءات المعمول بها في التصريح والدفع، فالمخاطر الجبائية تزداد كلما إبتعدت المؤسسة عن قواعد التشريع الجبائي

## 2- نتائج الدراسة :

من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا للنتائج التالية :

- المراجعة الجبائية هي إجراء تعتمد على المعرفة الواسعة للنظام الجبائي والتشريعات الجبائية؛
- تسمح المراجعة الجبائية بتشخيص الحالة الجبائية للمؤسسة؛
- قيام المؤسسات الاقتصادية بالمراجعة الجبائية بشكل دوري لمختلف عملياتها ، يسمح بتجنب المخاطر الجبائية والتي قد تؤثر سلبا على الوضعية المالية للمؤسسة؛
- عدم وجود موظفين مؤهلين في الجانب الجبائي يؤثر سلبا على المؤسسات الاقتصادية وعلى قراراتها؛
- وجود مخاطر جبائية كثيرة يقلل من مصداقية المؤسسات ويهدد إستمراريتها؛
- تعتبر المراجعة الجبائية أداة في تسيير المؤسسة، والتي توضع تحت تصرف المسيرين حيث تساعد على إتخاذ قراراتهم التسييرية، وإعطائهم معلومات حول وجود وحجم الخطر الجبائي، وتعمل على إبداء حكم على ملائمة القرارات السابقة.

## 4- التوصيات المقترحة :

بناء على ما تم التوصل إليه في هذه الدراسة ، فإننا نوصي بالتالي :

- ضرورة سن قوانين وأنظمة تلزم المراجعين في الجزائر بتطبيق المراجعة الجبائية باعتبارها أداة تحسن من التصريحات الجبائية.

- لا بد على المؤسسات أن تخصص ميزانية خاصة لتكوين الموظفين في مجال المراجعة الجبائية من اجل تحسين مستواهم في التسيير الجبائي.
- ضرورة إنشاء مصلحة جبائية مستقلة في المؤسسة مستقلة عن دائرة المحاسبة والمالية .
- التنظيم الجيد للتسيير الجبائي للمؤسسة الذي يسمح بدفع أقل للضرائب دون الإخلال بالقوانين المعمول بها.
- نشر ثقافة الوعي بأهمية المراجعة الجبائية بالنسبة للمؤسسة في كافة المصالح.
- الاستفادة من بعض التجارب الدولية فيما يخص المراجعة الجبائية.

#### 4- أفاق الدراسة :

- يمكن أن نشير إلى أن دراستنا هذه عبارة عن دراسة تمهيدية لمواضيع دراسات مستقبلية في المراجعة الجبائية لذا سنقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا كالتالي:
- المراجعة الجبائية كآلية لتحقيق التوازن بين الخزينة العمومية وحقوق المكلف بالضريبة .
  - الصعوبات التي تواجه المراجعة الجبائية وآليات تفعيلها.

# قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

❖ الكتب:

- 1- إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسات المهنية، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2004.
- 2- ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير واجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، 1996.
- 3- حامد طلبة مُجد أبو هبة، أصول المراجعة، دار زمزم للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
- 4- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
- 5- حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- 6- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة السادسة، عمان، الأردن، 2008.
- 7- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة لطباعة والنشر، الطبعة الثانية، 2006.
- 8- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
- 9- صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2019.
- 10- صديقي مسعود وأحمد نقاز، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010.
- 11- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى.
- 12- عبد الفتاح الصحن، مُجد سمير الصبان، أسس المراجعة العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 13- عبدالكريم صادق بركات، عبد المجيد دراز، علوم المالية العامة، الإسكندرية، مصر.
- 14- مُجد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2009.
- 15- مُجد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 16- مُجد الفيومي عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الازارطة، الاسكندرية، مصر، 1998.

- 17- مُجَّد عباس محرزِي، اقتصاديات الحماية والضرائب، دار هومة، الجزائر، ج 4 ، 2018.
- 18- محمود أبو الناصر، محفوظ المشاغلة، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، دار وائل لنشر.
- 19- نصيرة يوعوني حياوي، الضرائب الوطنية والدولية، دار النشر الصفحات الزرقاء ، 2010.

### ❖ المذكرات والرسائل الجامعية:

- 1- أمينة مقيدش وسارة كنوش، تأثير المراجعة الجبائية على العبء الجبائي في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر مذكرة ماستر، جامعة جيجل السنة الجامعية 2013-2014.
- 2- بشير عاد، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة- دراسة حالة مؤسسة نفضال "حاسي مسعود"، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، 2012.
- 3- بوشبوط سيد علي، دور المراجعة الجبائية في تدنية مخاطر المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة مدبغة جيجل رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر 2015 - 2016.
- 4- جوهري يونس، "فعالية المراجعة الجبائية في الرفع من كفاءة التسيير الجبائي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بورقلة ETUO" دراسة حالة مؤسسة النقل الحضري والشبه الحضري مذكرة ماستر ، جامعة ورقلة ، 2020.
- 5- حاجي نجاة، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة - دراسة حالة - مذكرة ماستر، غير منشورة، ورقلة، الجزائر، 2011.
- 6- حفاي عبد القادر، "تسيير المخطر الجبائي في المؤسسة، حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجبائي الجزائري" رسالة ماجستير ،جامعة عمار ثليجي، الاغواط، الجزائر، 2003/2004 .
- 7- خضرة مشري، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب الشرقي مذكرة ماستر، جامعة ورقلة 2016 - 2017.
- 8- سعد داشر، عبد الحق عبدلي، المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الدراسات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005.
- 9- سمية الشريف، فعالية تسيير المخطر الجبائي في الشركات البترولية، مذكرة ماستر غير ، جامعة الجزائر، 2005.
- 10- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب، مصلحة الأبحاث والمراجعات، بسكرة أطروحة دكتوراه، السنة الجامعية 2014 / 2015.
- 11- سويلم مُجَّد الفاتح : دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية ، دراسة حالة شركات بيات كاترينغ للخدمات الفندقية والاطعام، حاسي مسعود / ورقلة، مذكرة ماستر، السنة الجامعية 2015/2016.

- 12- شناوي إسماعيل، هندي كريم، " أثر الجباية على التسيير المالي للمؤسسة "، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة دراسات عليا في الجباية ، غير منشورة ، المدرسة الوطنية للضرائب ، القليعة ، الجزائر ، 2005.
- 13- صابر عباسي ، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة ورقلة ، 2012 .
- 14- صالح حميداتو، " دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012.
- 15- عاد بشير، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة، دراسة حالة شركة نفضال حاسي مسعود ، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2012.
- 16- العاطفي هاجر، مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مسيلة، الجزائر، 2014/2015.
- 17- عبد الباسط تباني، مرجع، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016-2017.
- 18- عفاف العاوي، المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم، في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015.
- 19- فتحة أميرة ، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية أطروحة دكتوراه ، جامعة محمد خيضر بسكرة 2017- 2018 ، دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس بباتنة.
- 20- فيروز لقيشي، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة، دراسة حالة- مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2011.
- 21- قحמוש سمية دور المراجعة الحالية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة ورقلة ، 2013 .
- 22- لعناق أحمد، المراجعة الجبائية و دورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2012.
- 23- لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2008-2009.

- 24- محمد عادل عياض ، " محاولة التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري " ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2002 .
- 25- محمد هشام ملوكه ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة ماستر ، جامعة الوادي ، 2014 .
- 26- مشري خضرة، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2016/2017.
- 27- مصطفى عوادي، ضبط نظام التصريحات الجبائية من لتقليل الغش الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير ، منشورة ، جامعة ام بواقي، 2008 .
- 28- ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- 29- ياسر حلواجي، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الوادي .

#### ❖ قوانين، تشريعات ومراسيم :

- 1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022.

#### ❖ الملتقيات والأيام الدراسية :

- 1- ثلجة نوال جغلوف، التدقيق الضريبي : الملتقى الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010.
- 2- صالح مفتاح، فريدة معارفي، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والأفاق، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010.
- 3- عبد الرحمان العايب، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010.

## ❖ المجلات والمقالات العلمية:

- 1-أمين راشدي، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف مقال علمي، مجلة روى الاقتصادية المجلد 7، العدد 30، 2017
- 2-أنور عيدة، زكرياء دمدوم ، التسيير الجبائي وأثره على الوضعية المالية للمؤسسة في ظل التعديلات الجبائية الجديدة ، دراسة ميدانية لمؤسسة أشغال البناء، مقال علمي مجلة البحوث الاقتصادية متقدمة، جامعة الوادي العدد 4 ، ديسمبر 2018.
- 3-إيدير مصطفى، زرقون عمر الفاروق، تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية، وهذا من وجهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية إدارة الضرائب بولاية ورقلة مقال علمي مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 03، العدد 02، 2019.
- 4-رحماني أحمد وجبوري مُجدد، التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية لتعزيز المراجعة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، مقال علمي، المجلد 8 ، العدد 1 ، 2019.
- 5- سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة مقال علمي مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 6، جامعة ام البواقي ، 2016.
- 6-وسعي رابح ، " المراجعة الجبائية كآلية لضمان حقوق الخزينة العمومية في الجزائر" دراسة تطبيقية بمركز الضرائب سعيدة خلال الفترة 2014-2018، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المركز الجامعي لميلة، المجلد3، العدد 31، 2019.
- 7-يوسف فاشي،تشخيص وتقييم النظام الضريبي الجزائري الحالي، مجلة معارف، العدد 13، الجزائر، ديسمبر 2012، ص127.
- ثانياً: باللغة الاجنبية

- 1- ArmelLIGER , lagestion1des PMI : UnMythe ، Edition LGDJ , Paris , 1998 , Page : 35
- 2- Anne-Marie Bouvier ، Charlotte Disle Introducior a la Comptabilite ،Dund ، Paris ،2008،p37
- 3- Rédha Khelassi, Précis d’Audit fiscal de l’entreprise, Edition BERTI, 2013, P: 120

- 4- **AYACHE Youcef , BOURTOUCHE Rabah** , L'exercice de la mission d'audit fiscal au sein d'une entreprise : cas de la société les
- 5- **Bouchebbah Sarra , Chabouni Lydia** 'Audit fiscal des sociétés commerciale cas de la société Soummam Computer system SARL UNV BEJAIA , 2017- 2018.
- 6-Grands Moulins de Sahel SARL , UNV BEJAIA , 2016
- 7- **M. MOHAMED BEN HADJ SAAD**, L'AUDIT FISCAL DANS LES PME : PROPOSITION D'UNE DEMARCHE POUR L'EXPERT-COMPTABLE , unv sfax , tunisie , 2008 -2009.
- 8- **Oussama SALIH** , L'audit fiscal, UNV HASSAN 1ER ; tunisie.
- 9- **Soufiane OUIDA** , **Audit fiscal**: Gestion des risques et outils d'optimisation Université Hassan 2 Casablanca - ENCG Spécialité Gestion financière et comptable 2013
- 10- **Benadda Fethy** : l'audit fiscal, Aspect théorique et pratique, Mémoire de fin d'étude de troisième cycle spécialisé en finances public, option Fiscalité, Institut d'économie Douanière et Fiscale, 21 ème promotion, ALGER, 2004
- 11- **Mohamed Ben Hadj Saad**: L'audit Fiscal dans les PME, proposition d'une démarche pour l'expert comptable, faculté des sciences économiques et de gestion, université de Sfax, 2008
- 12- **Felli Mounira** : l'audit fiscal, Mémoire de fin d'étude pour l'obtention du diplôme de poste graduation spécialisée en finances public, Institut d'économie Douanière et Fiscale, 27 ème promotion, ALGER, 2011.
- 13- **Omar Lhasnaoui** : problématique fiscale des entreprises hôtelières au Maroc, Analyse critique et démarche d'audit fiscal, Mémoire de fin d'étude, DELOITTE & TOUCHE, institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, 2002.
- 14- **Mokhtar Mohamed Aboussalam** :Audit Fiscal de la société NIGERIENNE des télécommunications-SONITEL SA, Diplôme d'études supérieures spécialisées en Audit et Contrôle de Gestion, centre africain d'études supérieures en gestion, 2013.
- 15- **Mouna Guedrib Ben Abderrahmen** : Impacte des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal une étude menée dans le contexte tunisien, thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion université de franche-comté et en sciences comptable université de tunis ELMANAR, 2013, P : 63.

ثم بحمد الله وتوفيقه