الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة التخرج

مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية و المالية

تخصص محاسبة، مراجعة وتدقيق

الموضوع

دور المراجعة الجبائية في تحقيق الاقتصاديات الجبائية

- دراسة تحليلية لعينة من كبريات المؤسسات-

من إعداد الطالبة:

سويسي أحلام

تحت إشراف الدكتور:

بوحديدة محمد

السنة الجامعية 2015- 2016

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة التخرج

مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية و المالية

تخصص محاسبة، مراجعة وتدقيق

الموضوع

دور المراجعة الجبائية في تحقيق الاقتصاديات الجبائية
-دراسة تحليلية لعينة من كبريات المؤسسات-

من إعداد الطالبة:

سويسي أحلام

تحت إشراف الدكتور:

بوحديدة محمد

السنة الجامعية 2015- 2016

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

بسم الله والحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله أما بعد:

فقد قال رسول الله صلى الله عليه و سلم: " من لم يشكر الناس لم يشكر الله و من أسدى إليكم معروفا فكافؤه فإن لم تستطيعوا فادعوا له".

فالحمد لله فاطر السموات والأرض وله الشكر سبحانه وتعالى أولا وقبل كل شيء على عظيم منه وكرمه، وعلى كل نعمه التي أنعمها علي وتوفيقه لي في إعداد هذا البحث.

الشكر الخالص إلى الأستاذ المؤطر **بوحديدة محمد** الذي كان له الفضل بعد الله سبحانه وتعالى في انجاز هذا العمل عرفانا بفضله وجهده

إلى عمال مديرية كبريات الشركات وبالأخص السيد ساعي عبد الناصر

ثم أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل عمال المدرسة العليا للتجارة أساتذة وموظفين.

ولا يفوتني في هذا المقام أن أشكر كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد وجزاهم الله كل خير.

الطالبة

أحلام سويسي

إهداء

إلى أبي العزيز...

إلى أمي الغالية...

إلى إخوتي الأعزاء...

إلى صديقاتي الوفيات...

إلى كل من ساهم في إنجاز هذه الدراسة...

أهدي هذا البحث

الطالبة

أحلام سويسي

فهرس

البحث

الفهرس العام.....	III - I
قائمة المختصرات.....	IV
قائمة الجداول.....	V
قائمة الأشكال.....	VII
قائمة الملاحق.....	VIII
مقدمة عامة.....	أ – ز
الفصل الأول: الجباية والخطر الجبائي.....	2
المبحث الأول: النظام الجبائي الجزائري.....	3
المطلب الأول: الرسوم والضرائب.....	3
المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الضريبة.....	6
المطلب الثالث: أهم الضرائب المطبقة.....	8
المبحث الثاني: امتيازات جبائية خاصة.....	17
المطلب الأول: نظام المجمعات.....	17
المطلب الثاني: المناجم.....	21
المطلب الثالث: تدعيم وترقية الاستثمار.....	24
المطلب الرابع: امتيازات وخيارات جبائية أخرى.....	27
المبحث الثالث: الخطر الجبائي.....	29
المطلب الأول: ماهية الخطر الجبائي.....	29
المطلب الثاني: أنواع الخطر الجبائي.....	37
المطلب الثالث: وضعيات الخطر.....	38
خلاصة الفصل الأول.....	45
الفصل الثاني: المراجعة الجبائية وإجراءاتها.....	47
المبحث الأول: تعريف المراجعة، أهدافها، أنواعها ومعاييرها.....	48
المطلب الأول: تعريف المراجعة والمستفيدين منها.....	48
المطلب الثاني: أهداف المراجعة.....	52

المطلب الثالث: أنواع المراجعة.....	53
المطلب الرابع: معايير المراجعة.....	56
المبحث الثاني: المراجعة الجبائية.....	61
المطلب الأول: ماهية المراجعة الجبائية.....	61
المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الجبائية والمحاسبية والمفاهيم المشابهة لها.....	66
المطلب الثالث: مراحل عملية المراجعة الجبائية.....	68
المبحث الثالث: اجراءات المراجعة الجبائية.....	74
المطلب الأول: مراجعة الضرائب والرسوم.....	74
المطلب الثاني: مراجعة الحسابات.....	80
المطلب الثالث: مراجعة الفعالية الجبائية.....	86
المطلب الرابع: مظاهر اللاكفاءة الجبائية في المؤسسة.....	90
خلاصة الفصل الثاني.....	93
الفصل الثالث: دراسة عينة من كبريات المؤسسات.....	95
المبحث الأول: تقديم مديرية كبريات المؤسسات.....	96
المطلب الأول: نشأة، أهداف ومهام مديرية كبريات المؤسسات.....	96
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.....	98
المطلب الثالث: تبادل المعلومات بين مديرية كبريات المؤسسات والهياكل الأخرى.....	101
المبحث الثاني: منهجية الدراسة.....	104
المطلب الأول: بيانات ومتغيرات الدراسة.....	104
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.....	105
المطلب الثالث: أداة وحدود الدراسة الميدانية.....	108
المبحث الثالث: اختبار الاستبيان وتحليل نتائج العينة.....	108
المطلب الأول: اختبار الاستبيان وتحليل البيانات الشخصية وبيانات المؤسسة.....	109

المطلب الثاني: تحليل فقرات محاور الدراسة.....	**115**
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات.....	**129**
خلاصة الفصل الثالث.....	**131**
الخاتمة العامة.....	**133**
قائمة المراجع.....	**138**
ملخص البحث.....	**146**
الملاحق	

قائمة المختصرات

IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
ANSEJ	الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب
ANGEM	الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر
CNAC	الصندوق الوطني للتأمين على البطالة
ق ض م ر م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
TAP	الرسم على النشاط المهني
IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة
TVA	الرسم على القيمة المضافة
ق ر أ	قانون الرسم على رقم الأعمال
ق ت	قانون التسجيل
DGE	مديرية كبريات المؤسسات
CDI	مركز الضرائب
DIW	المديرية الولائية للضرائب
DRI	المديرية الجهوية للضرائب
CPI	مركز الضرائب الجوارية
CNRC	المركز الوطني للسجل التجاري

قائمة الجداول

رقم	العنوان	الصفحة
01	الفرق بين الضريبة والرسم	05
02	معدلات حساب IRG	10
03	التخفيضات المتعلقة ب TAP	14
04	الامتيازات الخاصة بالمجمعات	21
05	الامتيازات التي يمنحها النظام العام	25
06	الامتيازات التي يمنحها النظام الاستثنائي	25
07	الامتيازات الخاصة بالشباب المستثمر	26
08	نسب الضريبة على فوائض القيم الناتجة عن التنازل	28
09	الغرامات الناتجة عن نقص أو تأخر في التصريحات	40
10	حالات عامة عن المخالفات الجبائية وعقوباتها	41
11	العقوبات المرتبطة بالمناجم	42
12	معايير المراجعة الدولية ISA	59
13	مختلف الادماجات والتخفيضات	77
14	تقسيم المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات بتاريخ 31.12.2015	107
15	عينة الدراسة	107
16	توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير آخر شهادة متحصل عليها	110
17	توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير الوظيفة الحالية	111
18	توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير طبيعة النشاط	113
19	توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير طبيعة المؤسسة	114
20	إجابات الفقرتين 01 و02 من المحور الأول	115

21	إجابات الفقرة 03 من المحور الأول	116
22	إجابات الفقرة 04 من المحور الأول	116
23	إجابات الفقرة 05 من المحور الأول	117
24	إجابات الفقرة 01 من المحور الثاني	117
25	الرقابة الجبائية على المؤسسات الوطنية والخاصة	118
26	إجابات الفقرة 03 من المحور الثاني	119
27	إجابات الفقرتين 01 و04 من المحور الثاني	119
28	إجابات (عدد مرات التقويم، وجود دليل الاجراءات الجبائية)	120
29	إجابات الفقرة 05 من المحور الثاني	121
30	إجابات الفقرتين 06 و07 من المحور الثاني	122
31	طبيعة المؤسسات التي تم فيها إجراء رقابة على الوثائق	123
32	إجابات الفقرة 08 من المحور الثاني	123
33	إجابات الفقرة 01 من المحور الثالث	124
34	إجابات الفقرة 01 من المحور الثالث و04 من المحور الثاني	125
35	إجابات الفقرتين 02 و03 من المحور الثالث	125
36	إجابات الفقرتين 01 و02 من المحور الثالث	126
37	إجابات الفقرة 04 من المحور الثالث	127
38	إجابات الفقرة 05 من المحور الثالث	127
39	إجابات الفقرة 06 من المحور الثالث	128
40	إجابات الفقرة 07 من المحور الثالث	129

قائمة الأشكال

رقم	العنوان	الصفحة
01	الخطر الجبائي ودرجة المخاطرة	31
02	أشكال الرقابة الجبائية	37
03	المستفيدين من المراجعة	52
04	معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)	57
05	معايير المراجعة الداخلية	61
06	مسار المراجعة الجبائية	63
07	مراحل سير عملية المراجعة الجبائية	73
08	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	99
09	متغيرات الدراسة	105
10	المؤسسات التابعة لمديريتي التسيير وجباية المحروقات	106
11	توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير آخر شهادة متحصل عليها	110
12	توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير طبيعة النشاط	113
13	توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير طبيعة المؤسسة	114

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان
01	حق إعداد الوثيقة DEA
02	حساب الرسم المساحي TS
03	نسب تحديد مبلغ الاتاوة RM
04	مقرر المعايير الجزائرية للمراجعة باللغة العربية
05	الاستبيان باللغة العربية
06	الاستبيان باللغة الفرنسية
07	نتائج الاجابات المتحصل عليها من SPSS

مقدمة عامة

مقدمة عامة

من بين العوامل المؤثرة في المؤسسة كنظام مفتوح على محيطه الخارجي نجد الجباية التي تعتبر إحدى أكبر الانشغالات بالنسبة للمؤسسة، وهذا بسبب العبء الجبائي الذي يمثل قيدا لها، والذي يفرض عليها احترام الالتزامات الضخمة والمتزايدة مع مرور الزمن بسبب التغير المستمر في القوانين الجبائية هذا من جهة، أما من الجهة الأخرى، فإن المشرع وضع عدة آليات تسمح بمراقبة تطبيق القواعد القانونية الجبائية من خلال الرقابة التي تمارسها الادارة الجبائية، وبتسليط عقوبات في حالة الانحراف عنها، وهذا بهدف المصلحة العامة للدولة. فالجباية لها دور هام في ايرادات الدولة من جهة، إذ تشكل نسبة هامة من مجمل الايرادات التي تواجه بها مختلف التزاماتها ووسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ولكنها من جهة أخرى، بالنسبة للمؤسسة والمستثمر تعد سببا في تخفيض أرباح المشروع ومن ثم عدم تحقيق أهداف التوسع والنمو.

فالتطور الاقتصادي، اتساع التبادلات الدولية وشدة المنافسة يفرض على المؤسسة تسخير كافة مواردها بما فيها المجال الجبائي، فهي بهذا مطالبة بالمعرفة الجيدة لمحيطها الجبائي من جهة ووضعيتها الجبائية الخاصة من جهة أخرى، وذلك تفاديا للمخاطر الجبائية التي قد تُعرضها لخطر الخروج من السوق بسبب التكاليف الجبائية الناجمة سواء من عدم الالتزام بالتشريعات الجبائية أو عدم الاستفادة من الامتيازات التي يطرحها المشرع الجبائي والتي تؤثر بدورها على الوضعية المالية للمؤسسة.

إلا أن رغبة المؤسسة في تخفيض هذه التكاليف قد تؤدي بها إلى سلك طرق غير مشروعة سواء كانت على علم بها أم لا، مما يُحملها خسائر أكبر عوض تخفيض أعبائها الضريبية في حال ما إذا وقعت في الغش أو التهرب الجبائي. وبناء عليه، فإن المؤسسة لابد عليها أن تتوجه إلى شخص ذو كفاءة في المجال الجبائي حتى تتمكن من رفع أدائها المالي والاستفادة من جميع الخيارات التي يمنحها القانون الجبائي لأنه عادة ما يكون المسيرين في المؤسسة غير متخصصين في هذا الجانب، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى المراجعة الجبائية. فالمراجعة القانونية حتى وإن كانت تهتم بمصداقية القوائم المالية إلا أنها غير قادرة على

إعطاء صورة معمقة عن الوضعية الجبائية للمؤسسة وعن صحة الأوعية الضريبية، على عكس المراجعة الجبائية التي تهتم بالوضعية الجبائية للمؤسسة وبالتالي فهي تساعدها على تحقيق اقتصاد جبائي دون مخالفة التشريعات والقوانين الجبائية.

طرح الاشكالية

انطلاقا مما تمّ ذكره أعلاه، وبالنظر إلى تعقيد[1] النظام الجبائي وكثرة العمليات ذات العلاقة بالجباية في المؤسسة، يتبادر طرح **الاشكالية الرئيسية** التالية:

إلى أي مدى يمكن للمراجعة الجبائية أن يكون لها دور في تحقيق اقتصاديات جبائية في المؤسسات الاقتصادية ؟

الأسئلة الفرعية

يرشح من هذه الإشكالية جملة من **الأسئلة الفرعية** ذات العلاقة والتي يمكن طرح أهمها فيما يلي:

- فيما تتمثل المخاطر التي يمكن أن تنجر عنها نفقات جبائية؟
- فيما تتمثل مختلف أليات الرقابة الجبائية الممارسة على المؤسسات الاقتصادية من قبل إدارة الضرائب؟
- هل وجود خلية داخلية خاصة بالمراجعة الجبائية في المؤسسة يعتبر ضروري؟
- هل الاجراءات الجبائية التي تتبعها العينة موضوع الدراسة تسمح بتحقيق اقتصاديات جبائية؟
- هل تولي المؤسسات الاقتصادية أهمية للمتغير الجبائي؟
- هل يمكن للمؤسسات الاقتصادية تفادي الأسباب التي كانت سببا في تحملها نفقات جبائية عند إجراء رقابة جبائية عليها؟

[1] فحسب Lars Thunell نائب الرئيس التنفيذي للمؤسسة المالية العالمية (SFI)، فرع مجمع البنك الدولي، فإن الجزائر تحتل المرتبة 116 في أخر تقرير ل Doing Business. وتحتل المرتبة 169 في تعقد النظام الجبائي من ناحية:

- العدد الكبير للضرائب المفروضة،
- والاجراءات الادارية المفروضة لدفع الضرائب.

- هل يمكن اعتبار القوانين الجبائية مرجعا شاملا وكافيا يمكن اعتماده عند ممارسة مهمة المراجعة الجبائية؟

الفرضيات

للإجابة على الأسئلة المطروحة أعلاه لابد من وضع **فرضيات للبحث** أهمها:

- إن وجود خلية داخلية خاصة بالمراجعة الجبائية يعد ضروريا لتتمكن المؤسسة من تفادي المخاطر التي قد تؤدي بها إلى تحمل نفقات إضافية.
- الاجراءات المتبعة من قبل هذه المؤسسات تحقق اقتصادا جبائيا.
- لا تولي المؤسسات الاقتصادية أهمية للمتغير الجبائي هذا ما جعلها تتعرض للرقابة الجبائية.
- سمحت تجربة التقويم الجبائي الذي أُخضعت له المؤسسات من أن تستفيد من أخطائها.

أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع لأسباب منها ما هو ذاتي ومنها ما هو موضوعي.

فأما **الأسباب الذاتية** فتتمثل فيما يلي:

- الميول الشخصي إلى الجباية وكل ما يتعلق بها، وكشف العلاقة الموجودة بين جانبيها الكلي والجزئي.
- الرغبة في احتراف مهنة المراجعة.
- الإسهام في إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع.

وأما **الأسباب الموضوعية** فهي:

- نقص الدراسات في هذا المجال.
- لفت انتباه مسيري المؤسسات الاقتصادية إلى كيفية تدنئة النفقات بطرق مشروعة.

- تعريف مسؤولي المؤسسات الاقتصادية بالمخاطر الواجب تفاديها.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى ابراز مختلف الامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع وشروط الاستفادة منها هذا من جهة، ومحاولة إعطاء المؤسسة أداة تسمح بتحقيق اقتصاد جبائي دون الاخلال بالقوانين الجبائية والمتمثلة في المراجعة الجبائية من جهة أخرى، بالإضافة إلى اظهار مختلف حالات الخطر الجبائي التي يمكن أن تواجهها المؤسسة وكيف يمكن لهذه المراجعة أن تساهم في علاجها.

أهمية الدراسة

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال الأعباء الضريبية التي يتحملها المكلف بالضريبة نتيجة للتصحيحات المفروضة من قبل الادارة الجبائية والتي بدورها ترهق كاهل المؤسسة والناتجة عن سوء تسيير هذه الاخيرة لجبايتها.

الدراسات السابقة

من خلال عملية المسح المكتبي لمكتبة المدرسة العليا للتجارة والمسح الالكتروني، تم التوصل إلى بعض الدراسات التي لها علاقة بهذا الموضوع والمتمثلة في الآتي:

- ولهي بوعلام،" **أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي"،**

مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003.

قام الباحث في هذه الدراسة باستخدام مصطلح المراجعة الجبائية كمفهوم مرادف للرقابة الجبائية حيث اهتم بتحليل ظاهرة التهرب الجبائي وكذا مختلف وسائل وتقنيات المراجعة الجبائية لمكافحته.

- عيسى بولخوخ، "**الرقابة الجبائية كأداة فعالة لمحاربة التهرب والغش الضريبي"،**

مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2004/2003.

حاول الباحث من خلال هذا العمل تبيان كيفية إيجاد آليات فعالة للرقابة الجبائية، بالإضافة إلى إبراز المساهمة الفعلية للرقابة الجبائية في التقليل من الغش والتهرب وبالتالي تحقيق تنمية اقتصادية.

- حميداتوا صالح، **"دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية"**، مذكرة

ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.

تم الاهتمام في هذه الدراسة بالمخاطر الجبائية وكيفية تخفيضها عن طريق المراجعة الجبائية.

- سمية قحموش، **"دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية"**،

مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012/2011.

استخدمت الباحثة هي الأخرى مفهوم المراجعة الجبائية كمصطلح مرادف لمفهوم الرقابة الجبائية، حيث أبرزت أهداف المراجعة الجبائية ومدى قدرتها على تعزيز الالتزام الطوعي للمكلف بالضريبة و كشف وردع حالات عدم الانتظام، ومساهماتها في تحسين جودة التصريحات الجبائية.

مما سبق ذكره يمكن استنتاج أن هذه الدراسات منها ما اهتم بالرقابة الجبائية الممارسة من قبل الادارة الجبائية ودورها سواء في تحسين جودة تصريحات المكلف بالضريبة أو مكافحة الغش والتهرب الجبائي من خلال ممارساتها لأليات رقابة مختلفة، ومنها ما اهتم بالمراجعة الجبائية بإبراز دورها وتأثيرها على حجم المخاطر الجبائية التي تعترض المؤسسة الاقتصادية. بينما موضوع هذا البحث المتمثل في "دور المراجعة

الجبائية في تحقيق الاقتصاديات الجبائية " سيهتم بدراسة الجباية كأداة يمكن للمؤسسة الاستفادة منها من خلال الاستغلال الجيد للخيارات والامتيازات التي يمنحها المشرع، وكيف يمكن للمراجعة الجبائية أن تساعد المؤسسة في تحقيق اقتصاد جبائي.

منهج البحث

يعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهدافه والإجابة على الاشكالية، وذلك من خلال الدراسة النظرية للموضوع المعتمدة على مجموعة من المراجع المتاحة في مجال الجباية والمراجعة الجبائية، والبحوث المنشورة في المجلات المتخصصة والمحكمة علميا، وكذا الإطلاع على الصفحات الالكترونية التي عنيت بموضوع الدراسة.

أما الجانب التطبيقي فسيتم اعتماد المنهج الاستقرائي لإثبات فرضيات البحث من خلال إعداد استمارة استبيان تعالج ثلاثة محاور وتوزيعها على كبريات المؤسسات.

خطة البحث

ستتم دراسة هذا البحث من خلال ثلاثة (03) فصول، يخصص الفصل الأول فيه للجباية والخطر الجبائي، و هو بدوره قسم إلى ثلاثة (03) مباحث تتمحور حول النظام الجبائي الجزائري - من خلال التطرق إلى أهم الضرائب والرسوم - ومن ثم الامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع وفي الاخير الخطر الجبائي.

بينما الفصل الثاني فيخصص للمراجعة الجبائية واجراءاتها ويضم هو الأخر ثلاثة (03) مباحث يتناول المبحث الأول المراجعة بصفة عامة من خلال تعريفها، أهدافها، أنواعها وكذا معايير المراجعة أما المبحث الثاني فيدرس المراجعة الجبائية من ناحية التعريف، الأهمية وعلاقتها بالأنواع الأخرى للمراجعة بينما المبحث الأخير سيتم فيه عرض المراحل العملية للمراجعة الجبائية من خلال مراجعة أهم الضرائب والرسوم، مراجعة الحسابات وكذا مراجعة الفعالية والخيارات الجبائية وفي الأخير عرض مختلف مظاهر اللاكفاءة الجبائية.

أما الفصل الثالث والأخير، فهو خاص بالجانب التطبيقي وذلك قصد ابراز دور المراجعة الجبائية في تحقيق الاقتصاديات الجبائية من الناحية العملية من خلال تحليل البيانات المحصل عنها عن طريق الاستمارة الموزعة على كبريات المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الأول:

الجباية

والخطر الجبائي

الفصل الأول: الجباية والخطر الجبائي

إن النظام الضريبي في الجزائر هو نظام تصريحي، حيث يقدم المكلفين بالضريبة تصريحا بأوعيتهم انطلاقا من نيتهم الحسنة إلى أن يثبت العكس، فعلى المؤسسة الالتزام بالقوانين والتشريعات الضريبية المفروضة من قبل المشرع هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن المتمعن في هذه التشريعات يجد أن المشرع الجزائري قد منح للمؤسسة إمكانية استخدام الجباية لصالحها وذلك من خلال منح بعض الامتيازات التي تخفض من عبئها الضريبي.

إلاّ أن التغيير المستمر في القوانين وصعوبة فهمها جعل من الصعب على المؤسسة الالتزام بها واحترامها، فأصبحت الجباية تشكل خطرا على المؤسسة.

ولدراسة هذا الفصل سيتم تقسيمه إلى ثلاثة (03) مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: النظام الجبائي الجزائري.

والذي يتم التطرق فيه إلى دراسة الضرائب والرسوم من خلال التعريف، المبادئ والأهداف وذكر أهم الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المبحث الثاني: الامتيازات الجبائية الخاصة.

في هذا المبحث ستتم دراسة أهم الامتيازات الجبائية الممنوحة من قبل المشرع الجزائري.

المبحث الثالث: الخطر الجبائي.

أين سيتم تسليط الضوء على الخطر الجبائي من خلال تعريفه وذكر مختلف مصادره ووضعيات الخطر التي يمكن أن تواجه المؤسسة.

المبحث الأول: النظام الجبائي الجزائري

إن النظام الجبائي هو مجموعة من الضرائب والرسوم المطبقة والصادرة على شكل قوانين وتشريعات، والتي تفرضها الدولة على الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين؛ إذ نجد نظامين يتم اتباعهما حسب رقم الأعمال، إما نظام حقيقي يحتوي أهم الضرائب المتمثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني والرسم على رقم الأعمال أو نظام جزافي يضم الضريبة الجزافية الوحيدة.

المطلب الأول: الرسوم والضرائب

سيتم في هذا المطلب عرض كل من الرسم والضريبة من خلال تعريفهما واستخلاص خصائصهما، وفي الاخير استنتاج نقاط التشابه والاختلاف بين هاذين العنصرين مما يسمح بمعرفة مدى عبئهما على المؤسسة.

أولا: الرسوم

1. تعريف الرسم

يعرف الرسم بأنه "مبلغ من المال تجبيه الدولة أو أحد الأشخاص العامة الأخرى جبرا من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص عاد عليهم من هذه الخدمة"[1] .

2. خصائص الرسم

من التعريف يمكن استخلاص الخصائص التالية للرسم:[2]

- ✓ *الصفة النقدية:* في القديم كان تحصيل الرسم يتم بصفة عينية، وبعد أن أصبحت النقود هي وسيلة التبادل الرئيسية أصبح بالضرورة دفع الرسم نقدا. فالدولة تؤدي نفقاتها بشكل نقدي وبالتالي لابد أن يتم تحصيل ايراداتها في صورة نقدية.

[1] عادل العلي، **المالية العامة والقانون المالي والضريبي**، الجزء الأول، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص 109.

[2] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 161، 164.

- ✓ *صفة الإجبار:* يدفع الرسم جبرا من قبل الشخص طالب الخدمة. ويكون الاجبار إما معنويًا أو قانونيًا، فالإجبار المعنوي يعني أن للشخص الحرية في اختيار طلب الخدمة أم لا، فإذا ما طلب الخدمة أصبح مجبرا على دفع الرسم؛ أما الاجبار القانوني فهو دفع الرسم بسبب طلب خدمة مفروضة من قبل القانون مثلا: استخراج جواز السفر.
- ✓ *صفة المقابل:* يتم دفع الرسم من طرف الفرد مقابل خدمة يحصل عليها من الدولة أو إحدى هيئاتها العامة كالفصل في المنازعات (الرسوم القضائية) أو توثيق العقود وإعلانها (رسوم التوثيق والاعلان)...الخ.
- ✓ *صفة المنفعة:* طالب الخدمة يسعى إلى تحقيق منفعة خاصة، لكن بالإضافة إليها هناك منفعة عامة تعود على المجتمع ككل باعتبار الرسم من ايرادات الدولة من جهة، وأن الخدمة التي يطلبها تساهم في استقرار المعاملات بين الأشخاص وبالتالي تفادي النزاعات بين أفراد المجتمع من جهة أخرى.

ثانيا: الضرائب

1. تعريف الضرائب

تعرف الضريبة على أنها " فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية "[1].

ورد في التعريف السابق مصطلح تستأديها الدولة بمعنى تُحصلها الدولة.

2. خصائص الضريبة

من خلال التعريف نجد أن خصائص الضريبة تتمثل فيما يلي:[2]

- ✓ *الضريبة فريضة نقدية*: أي أن الضرائب يتم تحصيلها في شكل نقدي.

---

[1] عادل العلي، **مرجع سبق ذكره**، ص 122.

[2] يوعون يحياوي نصيرة، **جباية المؤسسة**، الأوراق الزرقاء للنشر، الجزائر، 2011، ص ص 44، 45.

- ✓ *الضريبة فريضة إلزامية*: فالفرد مجبر على دفع الضريبة للدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع، وتظهر صفة الجبر عند محاولة الفرد التهرب أو الامتناع عن الدفع فتلجأ الدولة إلى وسائل التنفيذ الاجباري للحصول على ما تستحقه من خلال العقوبات المفروضة في قوانين الضرائب.
- ✓ *الضريبة تدفع بشكل نهائي*: أي أن المكلفين يقومون بدفعها بصفة نهائية، فلا يحق لهم المطالبة بها أو استرجاعها في "أي حال من الأحوال"*.
- ✓ *الضريبة تدفع بدون مقابل*: فالفرد يقوم بدفع الضريبة دون الحصول على خدمة معينة من الدولة، إذ لا توجد علاقة بين ما يدفعه الفرد وبين ما يحصل عليه من منافع.
- ✓ *الضريبة تدفع للوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة*: الغرض الرئيسي من فرض الضريبة هو تحقيق مجموعة من الأهداف تدخل ضمن سياسة الدولة.[1]

ثالثا: الفرق بين الضريبة والرسم

للرسوم والضرائب أوجه شبه واختلاف يمكن تلخيص أهمها في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: الفرق بين الضريبة والرسم

	الرسم	الضريبة
أوجه الشبه	- إجباري، - اقتطاع نقدي.	- إجبارية، - اقتطاع نقدي.
أوجه الاختلاف	- يفرض مقابل خدمة، - له منفعة خاصة وعامة، - يفرض بناءا على قانون في صورة قرارات إدارية، - تحدد قيمته على أساس قيمة الخدمة التي يحصل عليها الفرد.	- دون مقابل، - لها منفعة عامة (مساهمة الفرد في تغطية النفقات)، - تفرض بقانون يصدر من السلطة التشريعية، - تحدد قيمتها على أساس المقدرة المالية للمكلف بالضريبة.

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على: محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

* أي أن الدولة لا تقوم بارجاع الضرائب حتى وإن ثبت أن الفرد لم يستفد من أي خدمة، وأن الدولة لم تقم بإنفاقها أو حتى في حالة وجود فائض في الميزانية.

[1] سيتم تناوله بالتفصيل في أهداف الضريبة.

من الجدول السابق يتبين أن كل من الضريبة والرسم يمثلان اقتطاع نقدي اجباري، وبالتالي يشكلان عبئا على المؤسسة لابد عليها أن تتحكم فيه، من خلال مراجعتهما وكذا الاطلاع باستمرار على القوانين التي تحكمهما وتضبطهما.

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الضريبة

سيتم التركيز في هذا المطلب على مبادئ وأهداف الضريبة نظرا لأهميتها مقارنة بالرسوم.

***أولا*: مبادئ الضريبة**

هي مجموع القواعد والأسس الواجب مراعاتها وأخذها بالحسبان من قبل المشرع عند سن القوانين الضريبية وهي:

- ✓ *مبدأ العدالة والمساواة:* ويقصد بها توزيع العبء المالي العام على كافة أفراد المجتمع كل حسب قدرته التكليفية.[1]
- ✓ *مبدأ اليقين:* أي أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث حسابِها، وعائِها، طريقة الدفع وميعاد الوفاء، حتى يكون الممول على دراية وعلم بالتزاماته القانونية اتجاه الدولة؛ ويتحقق هذا عن طريق وضع الدولة كافة القوانين في متناول الأفراد وكذا أن تكون التشريعات المالية والضريبية واضحة يفهمها عامة الناس.[2]
- ✓ *مبدأ الملاءمة في الدفع:* أي ضرورة تنظيم أحكام الضريبة بصورة تسهل دفعها وتلائم ظروف المكلفين بها، بأن يكون تحصيلها في مواعيد تتناسب مع ايراد الممول.[3]
- ✓ *مبدأ الاقتصاد في النفقات الجبائية:* بما أن الضريبة تعد موردا هاما للخزينة العمومية فلا بد من أن يتم تحصيلها بطرق سهلة وغير مكلفة لضمان فعاليتها، أي أن تكون

[1] خبابة عبد الله، **أساسيات في اقتصاد المالية العامة**، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2009، ص 134.

[2] **المرجع نفسه**، ص 134.

[3] محمد عباس محرزي، **مرجع سبق ذكره**، ص 195.

نفقات جباية الضريبة ضئيلة مقارنة بحصيلتها قدر الإمكان.[1]

ثانيا: أهداف الضريبة

تصبو الضريبة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في الآتي:[2]

- ✓ *أهداف مالية:* أي تغطية الأعباء العامة، فالضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية الضرورية للدولة والتي تمكنها من الانفاق على الخدمات العامة.
- ✓ *أهداف اقتصادية:* يمكن ايجاز أهم هذه الأهداف فيما يلي:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا أو جزئيا، أو الحد من نمو قطاع من القطاعات الانتاجية التي ترى الدولة أنه يضر بالاقتصاد الوطني بفرض ضرائب مرتفعة عليه.
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كليا أو جزئيا.
- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار.
- تحقيق الاستقرار الاقتصادي، عن طريق خفض الضرائب أثناء فترات الانكماش من أجل زيادة الانفاق، أو عن طريق زيادة الضرائب أثناء فترات التضخم، بامتصاص القوة الشرائية لدى الأفراد.

- ✓ *أهداف اجتماعية:* قد تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف اجتماعية كالحد من الظواهر السيئة بفرض ضرائب مرتفعة على السلع الضارة (كالتبغ)، أو تخفيض الضرائب على السلع الاستهلاكية الضرورية (مثل: الحليب والدقيق)، أو بغرض تخفيف حدة التفاوت بين الدخول والثروات المرتفعة بإعادة توزيعها على ذوي الدخول المنخفضة.

---

[1] محمد عباس محرزي، **مرجع سبق ذكره**، ص 196.

[2] فاطمة السويسي، **المالية العامة**، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، 2005، ص ص 79، 80.

المطلب الثالث: أهم الضرائب المطبقة

في هذا المطلب سيتم تسليط الضوء على أهم الضرائب المطبقة في النظام الضريبي الحقيقي والجزافي، ويمكن تصنيف هذه الضرائب والرسوم حسب طبيعتها إلى مباشرة وغير مباشرة.

ففي **الضرائب المباشرة** نجد:

أولا:* الضريبة على الدخل الإجمالي *'Impôt sur le revenu global (IRG)'

1. تعريفها

عرفها المشرع على أنها ضريبة سنوية وحيدة تؤسس على دخل الأشخاص الطبيعيين وتفرض على **الدخل الصافي الإجمالي** للمكلف بالضريبة.[1]

من التعريف يتضح أن هذه الضريبة مفروضة على الأشخاص إلا أنّها ونظرا لكون النظام الضريبي تصريحي، فالمؤسسة ملزمة بالتصريح ب IRG المتعلق بمداخيل العاملين، وبالتالي فهو يؤثر على حالتها المالية كما أن أي تأخير أو خطأ في التصريح سيعرضها إلى عقوبات وغرامات جبائية.

2. مجال التطبيق

حسب المادتين 03 و 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (ق ض م ر م) لسنة 2015 فإن الأشخاص الخاضعين ل IRG يتمثلون في:

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر.
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ولهم عائد من مصدر جزائري.
- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

[1] المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015.

- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

3. الإعفاءات

نصّت المادة 05 من ق ض م ر م لسنة 2015 على أنه يعفى من IRG كل من:

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي.
- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

4. المداخيل الخاضعة للضريبة

المداخيل الخاضعة للضريبة تمثل الدخل الإجمالي الصافي فحسب المادة 02 ق ض م ر م يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية:

- أرباح مهنية.
- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- الايرادات المحققة من ايجار الملكيات المبنية وغير المبنية.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات، الأجور، المعاشات والريوع العمرية.

مع العلم أن:

الدخل الإجمالي الصافي = الدخل الإجمالي ـ مجموع الأعباء والنفقات القانونية

❖ الدخل الإجمالي: هو مجموع ما يحققه الشخص من مداخيل.

❖ الأعباء القانونية: نصت عليها المادة 85 من ق ض م ر م وهي:

- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها والتي هي على عاتق المكلف بالضريبة.
- اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية.
- نفقات الإطعام.
- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

5. الحدث المنشئ

يتمثل الحدث المنشئ لIRG في الفوترة.

6. حساب الضريبة والتصريح بها

حسب المادة 104 من نفس القانون فإن IRG يتم حسابه وفقا للجدول التصاعدي الآتي:

الجدول رقم 02: معدلات حساب IRG

قسط الدخل الخاضع للضريبة دج	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 120.000 دج	%0
من 120.001 إلى 360.000 دج	%20
من 360.001 إلى 1.440.000 دج	%30
أكثر من 1.440.000 دج	%35

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المادة 104 من ق ض م ر م.

يتم التصريح ب IRG من قبل المكلفين بها قبل 30 أفريل على الأكثر من السنة التي تلي سنة تحقيق الدخل في وثيقة جبائية G01 بمفتشية مقر إقامة المكلف، أما فيما يخص IRG على الرواتب والأجور فيتم التصريح به من قبل صاحب العمل خلال العشرين (20) يوم الأولى من كل شهر الذي يلي شهر النشاط في وثيقة G50 وفي نهاية السنة يصرح به في وثيقة ال G29.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات *'Impôt sur les bénéfices des sociétés(IBS)'*

1. تعريفها

عرف المشرع IBS في المادة 135 من ق ض م ر م على أنها ضريبة سنوية تؤسس على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين.

يترتب على IBS أداء ثلاثة تسبيقات يصرح بها في وثيقة G50 من 20 فبراير إلى 20 مارس، ومن 20 مايو إلى 20 يونيو، ومن 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر. يقدر مبلغ كل تسبيقة ب 30% تحسب على أساس السنة التي قبلها. وقبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة يتم التصريح بها في وثيقة جبائية G04.

2. مجال التطبيق

حددت المادة 136 من ق ض م ر م الأشخاص الخاضعين ل IBS والمتمثلون في:

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من ق ض م ر م.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة.

✓ *الاستثناءات:* يستثنى من ما سبق ما يلي:[1]

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، والشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع ل IBS.
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة.
- الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

[1] المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

3. الإعفاءات

يوجد نوعين من الإعفاءات محددة أو دائمة أوردهما المشرع في المادة 138 من ق ض م ر م.

1.3. الاعفاءات المحددة

تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة **الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب** 'Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes (ANSEG)' أو **الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر** 'Fonds national de soutien au micro-crédit (ANGEM)' أو **الصندوق الوطني للتأمين على البطالة** 'Caisse nationale d'assurance-chômage (CNAC)' من إعفاء كلي من IBS لمدة ثلاث (03) سنوات ترفع إلى ست (06) سنوات إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، وتمدد إلى سنتين (02) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (03) عمال على الأقل لمدة غير محددة. وفي حالة ما إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسونها في منطقة تستفيد من إعانة **الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب** تمدد مدة الإعفاء إلى عشر (10) سنوات.

تستفيد المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب من إعفاء لمدة عشر(10) سنوات، وبالنسبة لوكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية تستفيد من إعفاء لمدة ثلاث (03) سنوات حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

2.3. الاعفاءات الدائمة

تستفيد من إعفاء دائم كل من:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين.
- الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي.
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين المحققة مع شركائها فقط.
- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من اعتماد تسلمه مصالح وزارة الفلاحة.

- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة.
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- العمليات المدرة للعملة الصعبة ولا سيما:
  - عمليات البيع الموجهة للتصدير.
  - تأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

4. الحدث المنشئ للضريبة

يتمثل الحدث المنشئ ل IBS في الفوترة.

5. معدلات ل IBS

وفقا لما جاء به قانون المالية التكميلي ل2015، فإن معدلات ل IBS تتمثل فيما يلي:

- 19% بالنسبة لأنشطة إنجاز السلع،
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات السفر،
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

أما المؤسسات الأجنبية فيتم اقتطاع نسبة 24% من المصدر في إطار صفقات تأدية الخدمات.(المادة 150 من ق ض م ر م)

ثالثا:* الرسم على النشاط المهني *'Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)'

1. تعريفها

هي ضريبة تفرض شهريا أو فصليا على رقم الأعمال المحقق من النشاطات الصناعية والتجارية والخدمية خارج الرسم على القيمة المضافة بمعدل 2% باستثناء نشاط نقل المحروقات بالأنابيب فمعدله 3%، يتم التصريح بها في وثيقة ال G50.

2. الحدث المنشئ للضريبة

يشتمل الحدث المنشئ ل TAP حسب المادة 221 مكرر من ق ض م ر م:

- بالنسبة للبيوع، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

3. التخفيضات

أوردت المادة 219 من ق ض م ر م مختلف التخفيضات الممنوحة في إطار TAP والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم 03: التخفيضات المتعلقة ب TAP

تخفيض ب 30%	تخفيض ب 50%	تخفيض ب 75%
- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛ - عمليات البيع بالتجزئة للمواد التي يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة؛ - عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.	- عمليات البيع بالجملة للمواد التي يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة؛ - عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية على أن تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية وأن يكون معدل الربح يتراوح بين 10% و 30%.	- عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغازوال.

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المادة 219 من ق ض م ر م.

رابعا*: الضريبة الجزافية الوحيدة *'Impôt forfaitaire unique (IFU)'

في النظام الجزافي تم تأسيس IFU والتي تحل محل IRG و IBS وتغطي أيضا كل من TAP و TVA. تطبق بمعدل 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع، و 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

1. مجال تطبيق الضريبة

يخضع لهذه الضريبة حسب المادة 282 مكرر 1 من ق ض م ر م كل من:

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج).
- المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.

2. الاعفاءات

تعفى من IFU كل من:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها.
- مبالغ الايرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.
- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم.

كما تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع، المؤهلون للاستفادة من دعم **ANSEJ** أو **CNAC** أو **ANGEM** من إعفاء كلي من **IFU** لمدة ثلاث (03) سنوات ترفع إلى ست (06) سنوات عندما تتواجد هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيتها، وتمدد إلى سنتين (02) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (03) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

❖ **طريقة تسديد IFU:** تسدد على أربعة أقساط متساوية خلال السنة، ويحدد الحد الأدنى للتسديد السنوي ب 10.000 دج. ويتم التصريح من قبل المكلف بها قبل الفاتح من فيفري من كل سنة بمفتشية الضرائب لمقر مزاولة النشاط في وثيقة G12.

بالإضافة لهذه الضرائب والرسوم هناك ضرائب أخرى لم يتم تناولها لعدم ثقلها والمتمثلة في: الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية، رسم التطهير والضريبة على الأملاك.

أما فيما يخص **الضرائب غير المباشرة** فنجد:

الرسم على القيمة المضافة ***'Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)'***

1. مجال التطبيق

تخضع ل TVA عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا ويتم انجازها بصفة اعتيادية أو عرضية، وكذا عمليات الاستيراد.[1]

- ❖ تختلف العمليات التي تخضع ل TVA فمنها ما يخضع وجوبا ومنها ما يخضع اختياريا.[2]

2. الحدث المنشئ للضريبة

قام المشرع في المادة 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال (ق ر أ) بتحديد الحدث المنشئ ل TVA والذي يتكون:

- بالنسبة للمبيعات، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة. غير أن المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب فيتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا. وبالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية فيتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا، وفي غياب التحصيل، يصبح TVA مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- بالنسبة للأشغال العقارية، من قبض الثمن كليا أو جزئيا. وفيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية وبالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقا عند انتهاء الأشغال، بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل يتكون من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.
- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية، من التسليم.
- بالنسبة للواردات، من إدخال البضاعة عند الجمارك.
- بالنسبة للصادرات من المنتوجات الخاضعة للضريبة، من تقديمها للجمارك.

[1] المادة 01 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2015.

[2] انظر المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2015.

- بالنسبة للخدمات عموما، بقبض الثمن جزئيا أو كليا. وفيما يتعلق بالحفلات وألعاب التسليات بمختلف أنواعها، يمكن أن يتكون إن تعذر القبض من تسليم التذكرة.

غير أنه يمكن لمقاولي الأشغال ومؤدي الخدمات أن يرخص لهم بتبرئة ذمتهم حسب الخصوم، وفي هذه الحالة يتكون الحدث المنشئ من الخصم ذاته.

3. معدلات الضريبة والتصريح بها

يتم تحصيل TVA إما بمعدل عادي نسبته 17%؛ أو معدل مخفض نسبته 7%.[1] ويتم التصريح بهذه الضريبة في وثيقة ال G50 خلال العشرين (20) يوم الأولى من كل شهر الذي يلي شهر النشاط إلى قابض الضرائب.

إضافة لهذه الضريبة هناك ضرائب ورسوم أخرى لم يتم تناولها لمحدودية استعمالها على بعض أنشطة المؤسسات والمتمثلة في: الرسم الداخلي للاستهلاك، الرسم على المنتوجات البترولية، رسم المرور عند الاستيراد، رسوم الضمان والتعيير على مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين، الرسم الصحي على اللحوم ورسم استعمال آلات الاستقبال الاذاعي التلفزيوني، الرسم على الاعلانات والصفائح المهنية، رسم على رخص العقارات.

المبحث الثاني: امتيازات جبائية خاصة

قصد تشجيع الاستثمار في قطاعات ومجالات معينة أو بغرض تشجيع المؤسسات الاقتصادية على ممارسة نشاطها في شكل تكتلات اقتصادية قام المشرع الجزائري بوضع مجموعة من التحفيزات الجبائية والتي سيتم دراستها في هذا المبحث.

المطلب الأول: نظام المجمعات

في هذا المطلب سيتم تسليط الضوء على الامتيازات الممنوحة للمؤسسات التي اختارت نظام المجمعات، ولكن قبل التطرق إليها لابد من معرفة المقصود بالمجمع وهل يمكن اعتبار كل مجمع محاسبي مجمعا جبائيا.

[1] انظر المادتين 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2015.

أولا: **تعريف مجمع الشركات**

تتعدد تعاريف مجمع الشركات وتختلف وفقا للزاوية التي يُنظر إليه منها، إذن نجد له تعريف من الناحية القانونية، المحاسبية والجبائية، فهذا التعدد ينتج عنه تباين في المعالجة المحاسبية والجبائية.

1. قانونيا

تناول المشرع الجزائري مفهوم المجمع في المادة 796 من القانون التجاري الجزائري حيث عرفه كما يلي: (يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محدودة تجمعا لتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط وتنميته).

2. محاسبيا

تنص المادة (1.132) من النظام المحاسبي المالي على ما يلي: " تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات، الوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد "[1]. كما تنص المادة (2.132) من النظام المحاسبي المالي: " كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيانًا أو عدة كيانات تعد كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات"[2].

3. جبائيا

عرف المشرع في المادة 138 مكرر من ق ض م ر م تجمع الشركات على أنه: (كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر ل 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون رأس المال ممتلكا كليا أو جزئيا

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس2009، ص15.

[2] **المرجع نفسه**، ص 15.

من طرف هذه الشركة أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم).

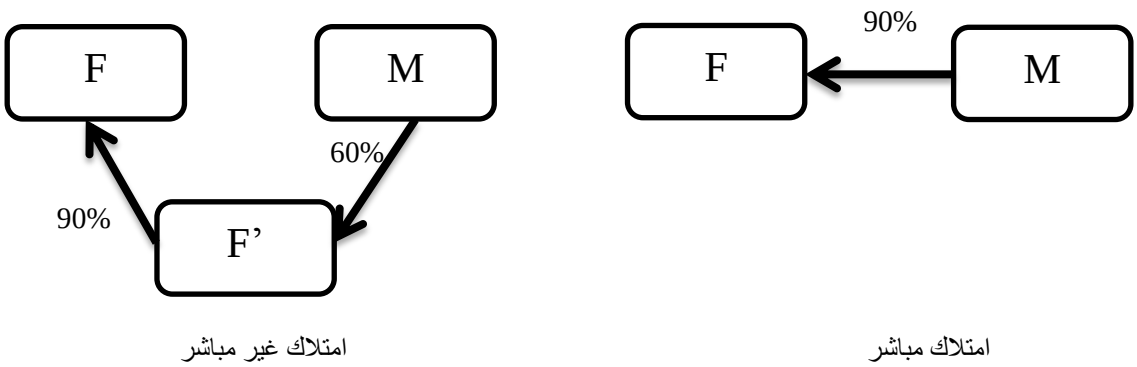
❖ يستخلص مما سبق:

- المجمع من الناحية القانونية يشمل كل من المجمع المحاسبي والجبائي.
- أنه لا يمكن اعتبار كل مجمع محاسبي مجمعا جبائيا.
- لابد من توفر مجموعة من الشروط لكي يصبح المجمع المحاسبي مجمعا جبائيا وتتمثل في:

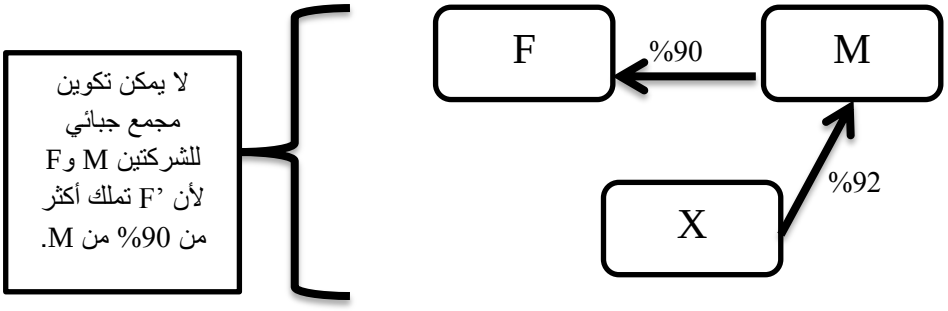
1. شركات المجمع لا تكون شركات بترولية. (المادة 138 مكرر من ق ض م ر م)

2. لابد أن تكون الشركة الأم والأعضاء شركات ذات أسهم، حسب ما تقتضيه النصوص القانونية المعمول بها في القانون التجاري.

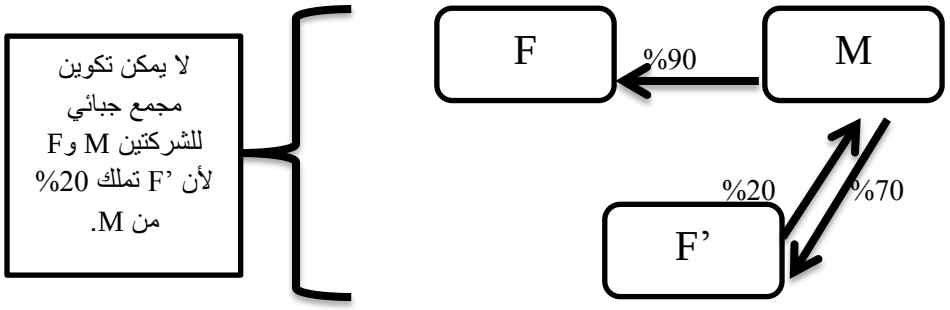
3. امتلاك الشركة الأم على الأقل 90% من رأس المال الاجتماعي للشركات الأعضاء امتلاكا مباشرا.



4. لا يكون رأس المال الاجتماعي للشركة الأم ممتلكا امتلاكا مباشرا بنسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم



5. لا يكون رأس المال الاجتماعي للشركة الأم ممتلكا بصفة مباشرة أو غير مباشرة، جزئيا أو كليا من طرف أحد الشركات الأعضاء



6. العلاقات بين الشركات الأعضاء في التجمع يجب أن تكون مسيرة أساسا بأحكام القانون التجاري، وبالتالي لا يمكن للشركات القابضة العمومية (Holdings publics) والشركات العمومية ذات الطابع الاقتصادي (EPE) تشكيل مجمع لأنها مسيرة بالأمر رقم 95-25 المؤرخ في 1995/09/25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية للدولة.[1]

إن مجموعة هذه القيود تضفي الصيغة الجبائية على المجمعات، غير أن المؤسسة، محاسبيا، يمكنها القيام بعمليات التجميع مع عدم توفر الشروط الجبائية إلاّ أنها تضطر أن تثبت الأثر الجبائي على هذه الممارسات في نهاية كل سنة عندما تقوم بتحديد نتائجها وفقا لما يعرف بالضرائب الجبائية أصول وخصوم.

***ثانيا*: الامتيازات الجبائية الممنوحة**

المجمع الجبائي يُكون لأربع (04) سنوات قابلة للتجديد، وقد منح المشرع مجموعة من الامتيازات لهذا المجمع في ما يتعلق بالضرائب المباشرة، الرسم على رقم الأعمال وحقوق التسجيل يمكن تلخيصها في الجدول التالي.

[1] http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-13-16-11/2014-05-20-14-00-23/479-fiscalite-des-groupes-de-societes;**Consulté** le 26/05/2015 à 17:21.

الجدول رقم 04: الامتيازات الخاصة بالمجمعات

المجال	الامتيازات
IBS	- إعفاء فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات بين أعضاء التجمع(المادة 173 من ق ض م ر م). - إعفاء الأرباح المستحقة على الأسهم Exonération des dividendes .
TAP	- إعفاء العمليات المنجزة بين أعضاء المجمع حسب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2007.
TVA	- إعفاء العمليات المنجزة بين أعضاء المجمع حسب ما حددته المادة 8 من ق ر أ والمادة 138 مكرر من ق ض م ر م. - منح امكانية تخفيض، في نفس الشروط، TVA على مشتريات الأصول والخدمات التي قامت بها الفروع أو لحسابها (المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).
حقوق التسجيل	حسب المادة 347 مكرر 4، إعفاء كل من: - العقود التي تثبت نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء. - العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في التجمعات.

Source: http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-13-16-11/2014-05-20-14-00-23/479-fiscalite-des-groupes-de-societes;**Consulté** le 26/05/2015 à 17:21.

المطلب الثاني: المناجم

المشرع قام بوضع قانون خاص بأنشطة المنشآت الجيولوجية وأعمال التنقيب والاستكشاف واستغلال المواد المعدنية أو المتحجرة وهو ما يطلق عليه بقانون المناجم، حدد فيه الأحكام الجبائية الخاصة عدا تلك المنصوص عليها في التشريع الجبائي الساري المفعول وكذا الامتيازات الممنوحة لهذا القطاع.

أولا: الأحكام الخاصة

1. حق إعداد الوثيقة *'Le Droit d'Etablissement d'Acte (DEA)'*

حسب المادة 131 من قانون المناجم فإن حق إعداد الوثيقة (الملحق رقم **01**) يتم تحصيله بمناسبة منح وتعديل وتجديد التراخيص المنجمية الآتية من:[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 18، 30 مارس 2014، ص 26.

- الترخيص بالتنقيب المنجمي.
- الترخيص بالاستكشاف المنجمي.
- الترخيص لاستغلال المنجم.
- الترخيص لاستغلال مقلع.
- الترخيص لاستغلال منجمي حرفي.
- الترخيص لممارسة عملية اللم والجمع و/ أو الجَني للمواد المعدنية من نظام المقالع المتواجدة على حالتها على سطح الأرض.

2. الرسم المساحي *'La Taxe Superficiaire (TS)'*

يخضع أصحاب تراخيص الاستكشاف المنجمي وتراخيص الاستغلال المنجمي لرسم مساحي سنوي يتم تسديده:[1]

- عند تسليم الترخيص المنجمي أو تجديده، حسب عدد الأشهر الكاملة المتبقية من السنة المدنية.
- في بداية كل سنة مدنية بالنسبة للسنوات اللاحقة.

يتم تحديد مبلغ الرسم وفقا للقاعدة التالية:[2]

الرسم المساحي= الحق الثابت السنوي + الحق النسبي السنوي للهكتار

3. الاتاوة *'La Redevance Minière (RM)'*

هي مبلغ من المال يتم دفعه في أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة، بعنوان السنة المالية السابقة ويتم تحديده وفقا للنسب المحددة في جدول الملحق رقم 03.

يخضع لهذه الإتاوة كل من أصحاب تراخيص استغلال منجم، تراخيص استغلال مقلع وتراخيص الاستغلال المنجمي الحرفي بعنوان استغلال المواد المعدنية أو المتحجرة المستخرجة من المكامن الأرضية أو البحرية.[3]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 18، **مرجع سبق ذكره**، ص 26.
[2] الملحق رقم **02**.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 18، **مرجع سبق ذكره**، ص 26.

***ثانيا*: الامتيازات الممنوحة**

تتمثل الامتيازات الممنوحة من قبل المشرع فيما يلي:

1. الاتاوة

إذ يستثنى من دفعها كل من: [1]

- أصحاب تراخيص عملية اللم والجمع و/أو الجَني للمواد المعدنية من نظام المقالع المتواجدة على حالتها على سطح الأرض.
- أصحاب تراخيص الاستكشاف بالنسبة للمواد المستخرجة قصد انجاز تجارب التعدين.

2. ال TVA

قدم المشرع حسب ما أورده في المادة 137 من نفس القانون إعفاءات خاصة بنشاطات المنشآت الجيولوجية والتنقيب والاستكشاف المنجميين المنجزة من طرف أصحاب التراخيص المنجمية أنفسهم أو لحسابهم والمتمثلة في:

- إعفاء من TVA الخاصة بأملاك التجهيزات والمواد والمنتوجات الموجهة مباشرة وبصفة دائمة للاستعمال.
- إعفاء من TVA على الخدمات المقدمة بما فيها الدراسات وعمليات الايجار.
- إعفاء من الحقوق والرسوم والأتاوى الجمركية المفروضة على عملية استيراد التجهيزات والمواد والمنتوجات الموجهة مباشرة وبصفة دائمة للاستعمال.

3. تشكيل المؤونة

رخص المشرع حسب ما بينه في المادتين 140 و 141 من قانون المناجم، لأصحاب ترخيص الاستغلال المنجمي بتشكيل مؤونات تتمثل في:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 18، **مرجع سبق ذكره**، ص 26.

1.3. مؤونة تجديد مكمن[1]

وهي مؤونة غير الزامية تصل قيمتها إلى 10% من الربح الخاضع للضريبة يتم تشكيلها في نهاية كل سنة، معفاة من الضريبة على الدخل الاجمالي. تستعمل هذه المؤونة في أجل أقصاه ثلاث (03) سنوات والجزء غير المستعمل منها يعاد إجباريا لناتج السنة الرابعة.

2.3. مؤونة تأهيل وإعادة الأماكن إلى حالتها الأصلية والتكفل بالأخطار

هي مؤونة الزامية يتم تشكيلها سنويا قبل تحديد الناتج الخام بنسبة لا تفوق 2% من رقم الأعمال السنوي خارج الرسم.

يستعمل مبلغ هذه المؤونة خصيصا لتمويل أشغال التأهيل وإعادة الأماكن إلى حالتها الأصلية بعد الاستغلال، وكذا مهام وأعمال الرقابة والوقاية والتكفل بمرحلة ما بعد المنجم، فإذا كان هذا المبلغ غير كاف يتعين على صاحب الترخيص التكفل بذلك أما إذا كان هنالك فائض في المبلغ فيعاد إدماجه إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.

المطلب الثالث: تدعيم وترقية الاستثمار

لقد منح التشريع امتيازات خاصة في اطار ترقية الاستثمار وكذا للشباب المستثمر والتي سيتم تناولها في هذا المطلب.

أولا: ترقية الاستثمار

بغرض تشجيع الاستثمار قام المشرع الجزائري بمنح امتيازات جبائية خاصة بالمؤسسات الاقتصادية التي تقوم بنشاطات الانتاج وتقديم الخدمات وأوكل مهمة تنظيم هذا الإجراء إلى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI). غير أن المصالح الجبائية تقوم بتسيير عملية الإعفاء ومراقبة الاستثمار بصفة دورية.

تلخص هذه الامتيازات وفقا للنظامين العام والاستثنائي في الجداول الآتية:

[1] مكمن بمعنى الآلات المستعملة.

الجدول رقم 05: الامتيازات التي يمنحها النظام العام

المرحلة	الامتيازات
مرحلة الانجاز	- الإعفاء من TVA بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة أو المقتناة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار. - الإعفاء من حقوق التسجيل ومصاريف الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الممنوحة، الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية. - الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.
مرحلة الاستغلال	- بالنسبة للاستثمارات المحدثة حتى مائة (100) منصب شغل وبعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر تعفى لمدة ثلاث (3) سنوات من IBS وTAP، وتمدد إلى خمس (5) سنوات بالنسبة للاستثمارات التي تحدث مائة وواحد (101) منصب شغل أو أكثر عند انطلاق النشاط، و/أو الاستثمارات في القطاعات الاستراتيجية التي يحدد المجلس الوطني للاستثمار قائمتها.

تم إعداده بالاعتماد على: http://www.andi.dz/index.php/ar/regimes-d-avantages

الجدول رقم 06: الامتيازات التي يمنحها النظام الاستثنائي

المرحلة	الامتيازات
مرحلة الانجاز	المناطق التي تستدعي تنميتها مساهمة خاصة من الدولة وتكون مرحلة الانجاز فيها لمدة ثلاث (3) سنوات: - الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بعوض فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تتم في اطار الاستثمار. - تطبيق حق التسجيل بنسبة مخفضة قدرها اثنان في الألف فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال. - الإعفاء من TVA بالنسبة للسلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار، سواءا كانت مستوردة أو مقتناة من السوق المحلية. - الإعفاء من حقوق التسجيل ومصاريف الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الممنوحة الموجهة لانجاز المشاريع الاستثمارية.
	المشاريع ذات الأهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني وتكون مرحلة الانجاز فيها لمدة خمس (5) سنوات: - إعفاء و/أو خلوص الحقوق والرسوم والضرائب وغيرها من الاقتطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي المطبقة على الاقتناءات سواء عن طريق الاستيراد أو من السوق المحلية، للسلع والخدمات الضرورية لإنجاز الاستثمار. - إعفاء من حقوق التسجيل لنقل الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج وكذا الإشهار القانوني الذي يجب أن يطبق. - إعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال. - إعفاء من الرسم العقاري للملكيات العقارية المخصصة للإنتاج. - الإعفاء من حقوق التسجيل ومصاريف الإشهار العقاري، وكذا مبالغ الأملاك الوطنية لعمليات التنازل المتضمنة الأصول العقارية الممنوحة بهدف إنجاز مشاريع استثمارية.

مرحلة الاستغلال	المناطق التي تستدعي تنميتها مساهمة خاصة من الدولة وتكون مرحلة الاستغلال فيها لمدة عشر (10) سنوات: - إعفاء من IBS وTAP . - إعفاء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار لمدة عشر (10) سنوات. - مزايا إضافية مثل تأجيل العجز.
	المشاريع ذات الأهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني وتكون مدة الاستغلال فيها عشر (10) سنوات: - إعفاء من IBS وTAP . - الإعفاءات أو التخفيضات في الحقوق أو الضرائب أو الرسوم بما فيها TVA.

تم إعداده بالاعتماد على: http://www.andi.dz/index.php/ar/regimes-d-avantages

ثانيا: الشباب المستثمر

لتشجيع الشباب على انشاء مؤسسات خاصة بهم قام المشرع الجزائري بمنح امتيازات خاصة لهم عبر ثلاث هيئات مختلفة والمتمثلة في: ANSEJ، CNAC وANGEM. ويمكن تلخيص هذه الامتيازات في الجدول أدناه.

الجدول رقم 07: الامتيازات الخاصة بالشباب المستثمر

المجال	الامتيازات
IRG; IBS	- إعفاء كامل لمدة ثلاث (3) سنوات، أو لمدة ست (6) سنوات إذا كانت الأنشطة تتواجد في مناطق يراد ترقيتها. تمدد بسنتين (2) إذا تعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) مستخدمين على الأقل لمدة غير محددة. ولمدة عشر (10) سنوات إذا كانت المنطقة التي يتواجد فيها النشاط تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير منطقة الجنوب. المادتين 13 و 138 من ق ض م ر م.
IFU	- إعفاء كامل لمدة ثلاث (3) سنوات، أو لمدة ست (6) سنوات إذا كانت الأنشطة تتواجد في مناطق يراد ترقيتها. تمدد بسنتين (2) إذا تعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) مستخدمين على الأقل لمدة غير محددة. المادة 282 مكرر 6 من ق ض م ر م.
TVA	- مقتنيات التجهيزات والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع. المادة 42 من ق ر أ.
حقوق التسجيل	- العقود المتضمنة تأسيس الشركات. المادة 347 مكرر 5 من قانون التسجيل(ق ت).
رسم نقل الملكية	- الاقتناءات العقارية. المادة 258 من ق ت.

الرسم العقاري على الأملاك المبنية	- إعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات للبنايات وإضافات البنايات المستعملة في النشاطات التي يمارسها الشباب ضمن هذه الهيئات، أو لمدة ست (6) سنوات إذا كانت النشاطات مقامة في مناطق يجب ترقيتها. يمدد الإعفاء لعشر (10) سنوات إذا كانت النشاطات مقامة في مناطق تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب وإلى ست (6) سنوات إذا كانت مقامة في مناطق تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير الهضاب العليا. المادة 252 من ق ض م ر م.

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على كل من ق ت، ق ض م ر م، ق ر أ لسنة 2015.

إضافة إلى هذه الامتيازات تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع حسب المادة 13 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011 من تخفيض من IRG, IBS وTAP المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به، وذلك خلال الثلاث (3) سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي. ويكون التخفيض كما يلي:

- السنة الأولى من الإخضاع: تخفيض قدره 70 %.
- السنة الثانية من الإخضاع: تخفيض قدره 50%.
- السنة الثالثة من الإخضاع: تخفيض قدره 25%.

المطلب الرابع: امتيازات وخيارات جبائية أخرى

إضافة إلى الامتيازات المذكورة سابقا هناك امتيازات وخيارات جبائية يمكن للمؤسسة الاستفادة منها بغرض التخفيف من عبئها الجبائي.

أولا: امتيازات ممنوحة في اطار الاستثمار في مناطق معينة

قام المشرع بمنح المؤسسات التي تستثمر في مناطق معينة بعض الامتيازات والتي تتمثل فيما يلي:

الاستثمارات المنجزة في ولايات أدرار، ايليزي، تمنراست وتندوف تستفيد من تخفيض قدره 50% على IRG أوIBS لمدة خمس (5) سنوات حسب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2015.

أما الاستثمارات المنجزة في الهضاب العليا والجنوب فتسفيد حسب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2004 من تخفيض على IBS بنسبة 15% بالنسبة لولايات الهضاب العليا و 20% لولايات الجنوب.

ثانيا: فوائض القيم الخاصة بالتنازل

فيما يخص فوائض القيم فقد منح التشريع الخيار للمؤسسة إما الادماج وفقا للنسب المحددة في الجدول أدناه أو الاعفاء 100% بشروط.

جدول رقم 08: نسب الضريبة على فوائض القيم الناتجة عن التنازل

الاستثمار	نسبة الإدماج في الربح الخاضع للضريبة	النسبة المعفاة من الضريبة
قصيرة الأمد (أقل من ثلاث (03) سنوات)	%70	%30
طويلة الأمد (أكثر من ثلاث (03) سنوات)	%35	%65

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على المادة 173 من ق ض م ر م.

أما إذا قام المكلف بالضريبة بتقديم تعهد بإعادة استثمار فائض القيمة الناتج عن التنازل في أجل أقصاه ثلاث (03) سنوات فإن هذا الفائض لا يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة، وفي حالة عدم الايفاء بهذا الشرط تنقل هذه الفوائض إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة التي انقضى فيها الأجل.[1]

ثالثا: رسم التكوين المهني المتواصل ورسم التمهين

قام المشرع حسب المرسوم التنفيذي رقم 09- 262 المؤرخ في 24 أوت 2009 في المادة 2 بتحديد نسبة 1% من الكتلة الأجرية السنوية على كل من رسم التكوين المهني المتواصل ورسم التمهين على المؤسسات بغرض تكوين الموظفين، وفي حالة ما إذا لم يتم استغلال هذه النسبة بالكامل يتم إعادة إدماج الفارق في النتيجة الخاضعة للضريبة.

[1] المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

يعتبر هذا القرار تحفيزًا للمؤسسات لتكوين موظفيها ويمكن القول أنه من المفروض على المؤسسات أن تعمل على الاستغلال الجيد لهذه النسبة عوضا عن دفعها لإدارة الضرائب.

المبحث الثالث: الخطر الجبائي

تعقد النظام الجبائي والتغيير المستمر في القوانين والقواعد الجبائية جعل الجباية ومع مرور الزمن مصدر خطر على المؤسسة، في حال ما إذا تعرضت إلى المراقبة من قبل الإدارة الجبائية والتي قد تؤدي بها إلى تكبد أعباء إضافية.

المطلب الأول: ماهية الخطر الجبائي

لتفادي المؤسسة التكاليف الناجمة عن الخطر الجبائي والتي قد تؤثر على حالتها المالية، لابد من معرفة مختلف مصادر هذا الخطر ولكن قبل ذلك يجب معرفة ما المقصود من الخطر الجبائي.

أولا: تعريف الخطر الجبائي

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي، أو بغرض الغش والتهرب الجبائي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية.[1]

[1] حميداتوا صالح، **دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة وجباية، سنة 2011- 2012، ولاية الوادي، ص 100.

حسب Jean-Luc Rossignol فإن مفهوم الخطر الجبائي يشمل معنيين: أولهما عدم احترام القوانين الجبائية سواء بصفة ارادية أم لا، أما الآخر فيرتبط بسوء اتخاذ القرارات التي ينجم عنها فرص ضائعة.[1]

يمكن أن يعرف الخطر الجبائي أيضا على أنه عدم التأكد المرتبط ب:[2]

- تطبيق القواعد الجبائية في حالات معينة،
- كفاءة أنظمة المؤسسة على تحديد النتيجة الجبائية الناتجة عن أنشطة المؤسسة والعمليات التي تقوم بها،
- التغييرات في القوانين الجبائية والتفسيرات الموضوعة من قبل السلطات الجبائية وكذا القضاة.

إن هذا التعريف يأخذ فقط الحالات غير الإرادية فهو يهمل الجانب الإرادي كالغش والتهرب الجبائي وبالتالي يمكن تفضيل التعريف الأول لأنه أشمل.

مما سبق، يمكن القول أن الخطر الجبائي يتمثل في الغرامات والعقوبات المفروضة على المؤسسة من قبل الادارة الجبائية إضافة إلى ضياع فرصة الامتيازات الجبائية والتي تؤدي بها إلى تحمل أعباء إضافية.

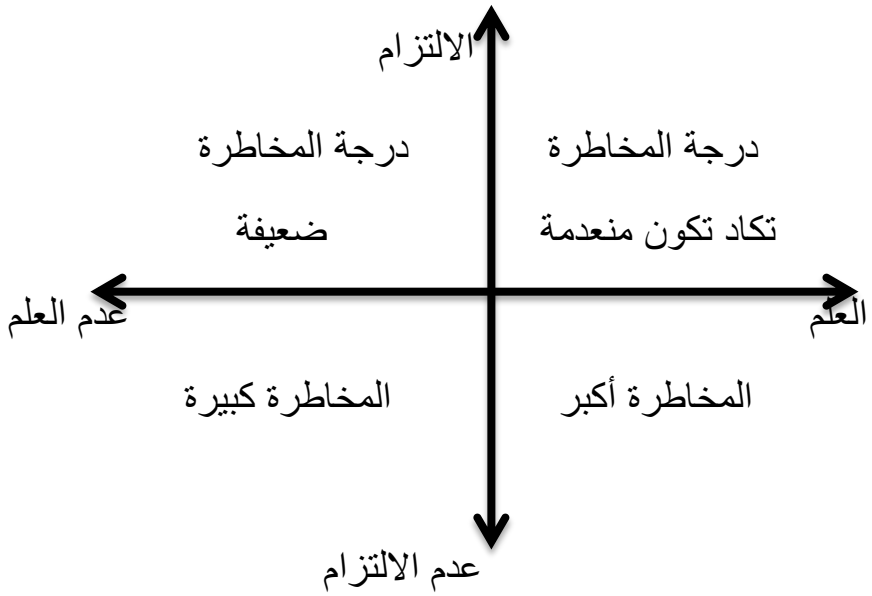
كما يمكن القول أن الخطر الجبائي مرتبط بعنصرين أساسيين العلم بالقوانين والتشريعات والالتزام بها، ومن هنا يمكن تحديد درجة المخاطرة وفقا للشكل التالي:

---

[1] Jean-Luc Rossignol, **Fiscalité Et Responsabilité Globale De L'entreprise,** Management & Avenir, N° 33, Mars 2010, p 176.

[2] Papa Moussa DIAGNE, **La maitrise des risque fiscaux : cas de la taxe sur la valeur ajoutée au port autonome de DAKAR(PAD)**, mémoire de fin d'étude Master Professionnel en Comptabilité et Gestion Financière , Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG), Promotion 6, Octobre 2014, p27. http://bibliotheque.cesag.sn/gestion/documents_numeriques/M0196MPCGF14.pdf . Consulté le 04/08/2015, à 13 :15.

الشكل رقم 01: الخطر الجبائي ودرجة المخاطرة



المصدر: تم إعداده من طرف الطالبة.

من الشكل أعلاه نجد أن هناك أربع (04) حالات يمكن أن تكون فيها المؤسسة والتي تتفاوت فيها درجة المخاطرة والمتمثلة فيما يلي:

- **الحالة الأولى (علم، التزام):** تعكس هذه الحالة علم المؤسسة بالقوانين والتشريعات وأنها تعمل على الالتزام بها. وتكون درجة المخاطرة في هذه الحالة شبه منعدمة لأنها تعمل على تسيير جيد لوضعيتها الجبائية.

  هذه الوضعية المثلى تحتاج إلى اجتماع عدد من الشروط أساسها:

  - اقتناع الادارة العليا بضرورة الامتثال الجبائي،
  - وجود هيكلة (خلية يقظة) تعنى بمتابعة التطورات،
  - التأهيل للإطارات المتخصصة،
  - قنوات اتصال مستمرة بين الادارة والمصالح الجبائية.
- **الحالة الثانية (عدم العلم، الالتزام):** هنا المؤسسة ليست على علم بمختلف القوانين إلا أنها تبحث عن الالتزام بها وذلك بالاستعانة بأشخاص خارجيين إما مراجعين أو مستشارين، إذن في هذه الحالة درجة المخاطرة تكون ضئيلة بالمقارنة مع الحالات الأخرى.

- **الحالة الثالثة (عدم العلم، عدم الالتزام):** المؤسسة ليست على علم بمختلف القوانين والالتزامات الجبائية كما أنها لا تبحث عن حلول لها وتفضل عدم الالتزام وهنا قد تقع المؤسسة في الغش أو التهرب الجبائي وبالتالي فالمخاطرة في هذه الحالة تكون كبيرة.
- **الحالة الرابعة (علم، عدم الالتزام):** المؤسسة على علم بالقوانين إلا أنها تلجأ إلى عدم الالتزام وبالتالي فهي تقع في حالات الغش والتهرب الجبائي عمدا وهنا المخاطرة تكون أكبر وقد تتسبب في تحمل أعباء كبيرة.

ثانيا: مصادر الخطر الجبائي

للخطر الجبائي مصادر متعددة يمكن تصنيفها إلى مصادر داخلية وأخرى خارجية كما يلي:

1. **مصادر داخلية:** هي نوعان، تلك المرتبطة بالأشخاص والأخرى ذات العلاقة بالإجراءات.[1]

1.1. مصادر داخلية مرتبطة بالأشخاص

إن الأفراد العاملين بالمؤسسة يمكن أن يكونوا بحد ذاتهم مصدرا من مصادر الخطر الجبائي وذلك نتيجة ل:

- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة سواء نتيجة نقص الكفاءة في المجال الجبائي أو ضعف التكوين مما يؤدي إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب؛ أو حينما لا تحتوي المؤسسة هياكل تنظيمية تسهر على مواكبة التغيرات الحاصلة في القوانين، ونصوص التشريع المعمول بها.
- كيفية تفسير النصوص والقوانين من قبل المؤسسة.

[1] MOHAMED Ben Hadj Saad, **L'Audit fiscal dans les PME : Proposition d'une démarche pour l'Expert-Comptable**, mémoire pour l'obtention du diplôme d'Expert-Comptable, Université de SFAX, Janvier 2009, p 25.

- عدم معرفة الامتيازات الجبائية: فعلى القائمين بالجباية في المؤسسة القيام بتحديث مستمر للمعلومات المتعلقة بالامتيازات الجبائية الممنوحة من قبل الادارة الجبائية لتحقيق اقتصاد جبائي للمؤسسة.[1]
- غياب الرقابة الذاتية من خلال غياب هياكل المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى عدم احترام القوانين والقواعد الجبائية.

2.1. مصادر داخلية مرتبطة بالاجراءات

إن تبني اجراءات غير موافقة للاحتياجات الجبائية للمؤسسة يؤدي إلى تفاقم الخطر الجبائي، وبالتالي لابد من وضع اجراءات تتناسب واحتياجاتها (كإجراءات إعداد التصريحات الجبائية).

التكنولوجيا (الاعلام الآلي والأنترنت) المستعملة من قبل المؤسسة هي الأخرى يمكن أن تكون مصدرًا من مصادر الخطر الجبائي، و ذلك فيما يتعلق بإجراءات جمع ومعالجة المعطيات الجبائية وكذا المعلومات المحاسبية كونها قاعدة لتحديد الوعاء الضريبي وإعداد التصريحات والنتيجة الجبائية.[2]

2. مصادر خارجية: تشكل الادارة الجبائية المصدر الرئيسي للخطر الجبائي بسبب السلطة الممنوحة لها (الحق في الرقابة، إعادة التقويم وإصدار العقوبات)[3]، كما أن تعقد النظام الجبائي يعد هو الآخر مصدرا من مصادر الخطر الجبائي ويتجلى تعقد التشريع من خلال:[4]

- التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي إذ تؤثر سلبا على تسيير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسات وحتى موظفي الإدارة الجبائية.

---

[1] Mouna GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, **Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : Une étude menée dans le contexte tunisien**, Thèse de doctorat en SCIENCES DE GESTION, Université de FRANCHE-COMTE, Juin 2013, p 50.

[2] Papa Moussa DIAGNE, **Op-cit**, p 29.

[3] Martiel Chadefaux, **L'Audit fiscal**, édition LITEC, Paris, 1987, p 33.

[4] حميداتوا صالح، **مرجع سبق ذكره**، ص 102، 103.

- تعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي يؤدي بالمؤسسة إلى سلك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة.
- غياب الحوار بين الإدارة الجبائية والمؤسسة، مما يجعل الإدارة خصما للمؤسسة بدلا أن تكون المستشار والمساعد لها.
- تفسيرات الإدارة الجبائية للقواعد الجبائية التي يصعب التنبؤ بها مما قد يلحق ضررا بالمؤسسة، ويشكل خطرا أكيدا لها، كما أن اختلاف القراءات من مصلحة جبائية لأخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباينًا بين المصالح وهذا ما يؤدي إلى نشوء انطباع سيء عن الإدارة الجبائية.

ثالثا: الرقابة الجبائية

كما سبق الذكر تعد الإدارة الجبائية أهم مصدر للخطر الجبائي من خلال إجراءات الرقابة التي تمارسها على الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين لذا كان من الواجب تعريف الرقابة الجبائية وإبراز مختلف أشكالها.

1. تعريف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة من أهم أجهزة مكافحة الغش والتهرب الضريبي وتعمل على الحد من انتشارهما وغايتها تتمثل في مراقبة مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة. [1]

1.1. الغش الجبائي: يعرف الغش الجبائي على أنه كل عمل أو امتناع من طرف المكلف بقصد عدم أداء الضريبة المستحقة كليا أو جزئيا، وذلك باستعمال طرق تدليسية واحتيالية مخالفة للقانون والتشريع المعمول به. [2]

---

[1] بن اعمارة منصور، **اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 11.

[2] لعريض أمين، **الوسائل القانونية لحماية المال العام من خطر الغش الجبائي**، مداخلة منشورة، ص 3.

2.1. التهرب الجبائي: يعرف التهرب الجبائي بأنه فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي.[1] ويمكن تعريفه أيضا على أنه الفعل الشخصي المتعمد الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية تسمح له بتجنب الحدث المنشئ للضريبة القانونية.[2]

3.1. الفرق بين الغش والتهرب الجبائي: للغش والتهرب الجبائي أوجه اختلاف وتشابه. إذ أن التهرب يكون من دون مخالفة القانون على نقيض الغش، ولا يوقع على المكلف أية عقوبة على غرار الغش، إلا أنهما يتشابهان في كونهما يؤديان إلى خفض المردود الجبائي.

2. أشكال الرقابة

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال تتمثل في:

1.2. الرقابة العامة: تتم على مستوى المفتشية وهي نوعان: رقابة شكلية وأخرى على الوثائق.

1.1.2. الرقابة الشكلية Le Contrôle formel

تطبق كل سنة وتدرس الأخطاء المادية التي ارتكبت دون قصد والتي توجد في التصريح من طرف المكلف بالضريبة، فهذا النوع من الرقابة لا يهتم بصحة المعلومات وإنما بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات.[3]

2.1.2. الرقابة على الوثائق Le Contrôle sur pièces

عكس الرقابة الشكلية، الرقابة على الوثائق لابد أن تكون شاملة. إذ يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة،[4] ولقد نص قانون الإجراءات

---

[1] سمية براهيمي وميادة بلعايش، **مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العددان 27و 28، 2014، ص 232.

[2] ولهي بوعلام، عجلان العياشي، **التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2008، ص 149.

[3] Jean-Paul TRAN THIET et Autre, **Quand le Fisc vous Contrôle**, Les édition d'Organisation 1995, 2émé tirage 1996 , France, p 59.

[4] ولهي بوعلام، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة –حالة الجزائر-**، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 7.

الجبائية في المادة 18 على هذا النوع من الرقابة حيث جاء فيها أن الإدارة الجبائية تراقب التصريحات والمستندات المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، حيث يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

2.2. الرقابة المعمقة: هي استمرار للرقابة على الوثائق وتضم ثلاثة أنواع، التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

1.2.2. التحقيق في المحاسبة Vérification de comptabilité

هو مجموعة من التقنيات والتعليمات الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية.

2.2.2. التحقيق المصوب في المحاسبة Vérification ponctuelle de comptabilité

حسب المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2015 فإن هذا النوع من الرقابة هو عبارة عن إجراء تحقيق لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

3.2.2. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

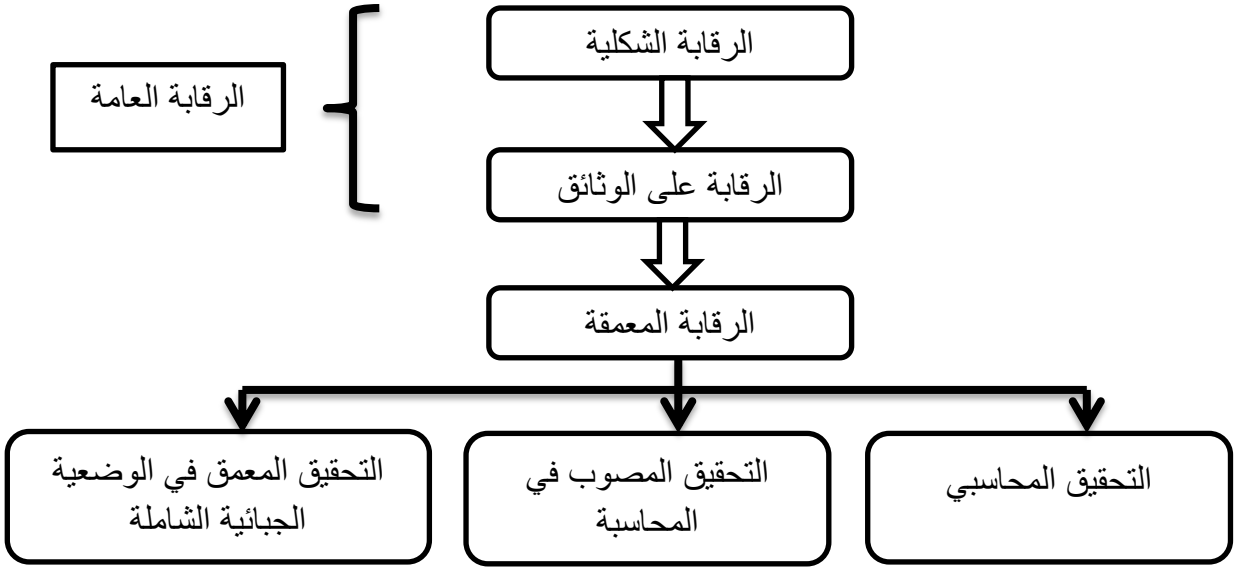
Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble

هذا النوع من الرقابة يستطيع لمس النشاط وكذلك الشخص الطبيعي، فهو عبارة عن مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف والمداخيل المحققة فعلا.[1]

يمكن تلخيص مختلف أشكال الرقابة في الشكل التالي:

[1] ولهي بوعلام، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

الشكل رقم 02: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: تم إعداده من قبل الطالبة.

المطلب الثاني: أنواع الخطر الجبائي

قام مكتب Price Waterhouse Cooper حسب الدراسة التي قام بها بتصنيف المخاطر الجبائية إلى نوعين: مخاطر جبائية محددة وأخرى عامة.[1]

تضم المخاطر **الجبائية المحددة** ما يلي:

1. مخاطر المعاملات Les risques de transactions

كل معاملة تقوم بها المؤسسة تتطلب ضريبة. وكلما كانت هذه المعاملات معقدة، غير جارية وغير روتينية كلما أدت إلى عدم التأكد الجبائي وبالتالي إلى مخاطر جبائية (الاقتناء، الاندماج،...).

2. المخاطر العملياتية Les risques opérationnels

الخطر الجبائي العملياتي يتعلق بالمخاطر التي تواجه تطبيق القواعد والقوانين الجبائية التي تحكم العمليات اليومية للمؤسسة. هذه العمليات لها مستويات مختلفة من الخطر الجبائي أين تتفاوت درجته تبعا لعلاقة الادارة الجبائية بها.

[1] Mouna GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, **Op-cit,** pp 58.

3. مخاطر التوافق Les risques de conformité

وهو الخطر المتعلق بمدى التوافق مع الالتزامات الجبائية للمؤسسة. وهو أيضا المرتبط بإعداد التصريحات الجبائية.

4. مخاطر المحاسبة المالية Le risque de comptabilité financière

يتمثل في الخطر المرتبط بإجراءات إعداد القوائم المالية، فالمحاسبة هي أداة لتجميع وحساب الوعاء الضريبي وبالتالي تشكل القاعدة الأساسية للرقابة الجبائية.

أما المخاطر **الجبائية العامة** فتضم:

1. مخاطر المحفظة Les risque de portefeuille

تمثل مخاطر المحفظة المستوى العام للخطر وتجميع كل من مخاطر المعاملات، العملياتية والتوافق .

2. مخاطر التسيير Les risques de gestion

وهو الخطر المرتبط بسوء تسيير المخاطر الجبائية التي سبق تحديدها (غياب الوثائق، ضعف الموارد، نقص الكفاءة ...).

3. مخاطر مرتبطة بصورة المؤسسة (السمعة) Les risques de réputation

عادة ما يتم تحديد مواقفنا وفقا لسمعة الأشخاص أو المؤسسات أو الشركات التي نتعامل معها، وهذا ينطبق على الادارة الجبائية، الموردين، الزبائن وكافة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.[1]

إن السمعة الجيدة للمؤسسة تعد أحد أهم أصولها. في المجال الجبائي، السمعة الجيدة للمؤسسة هي ثمرة احترامها للأنظمة الجبائية المطبقة. فهي تعطي للمؤسسة درجة من الاطمئنان اتجاه نتيجة رقابة الادارة الجبائية عليها.

المطلب الثالث: وضعيات الخطر

إن إجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في موضع خطر جبائي يتمثل في تحمّلها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من

[1] MOHAMED Ben Hadj Saad, **Op-cit**, p 20.

الامتيازات الجبائية. هذه التكاليف تكون متعلقة إما بالتصريحات أو بحالات أخرى يمكن تلخيصها في الجداول التالية (الجدولين رقم 09 و 10).

بالإضافة إلى هذه العقوبات هناك عقوبات أخرى متعلقة بالمؤسسات التي يطبق عليها قانون المناجم والتي يمكن تلخيصها في الجدول أدناه (الجدول رقم 11).

الجدول رقم 09: الغرامات الناتجة عن نقص أو تأخر في التصريحات

المخالفة	العقوبة
عدم تقديم المؤسسات الأجنبية للتصريح على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة.	غرامة مالية نسبتها 25%. ترفع الزيادة إلى 40% في حال عدم وصول الكشف المفصل للمبالغ التي دفعتها المؤسسة للغير في غضون ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ تبليغ الانذار. المادة 163.
عدم تقديم التصريح السنوي لل IRG وIBS.	فرض ضريبة تلقائية ومضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%. وفي حال عدم وصول التصريح في غضون ثلاثين (30) يوما من تاريخ التبليغ تطبق زيادة بنسبة 35%. المادة 192.
نقص في التصريح.	10% : الحقوق المتملص منها أقل أو تساوي 50.000دج. 15% : الحقوق المتملص منها تزيد عن 50.000دج وتقل أو تساوي 200.000دج. 25% : الحقوق المتملص منها تزيد عن 200.000دج. المادة 193.
عدم تقديم التصريح بالوجود.	غرامة جبائية محددة ب 30.000دج. المادة 194.
عدم تقديم التصريح برقم الأعمال المحقق أو الايرادات المهنية الاجمالية والوثائق المحاسبية والاثباتات الضرورية في غضون 10 أيام من تاريخ استلام الاشعار.	تحديد مبلغ رقم الأعمال أو الايرادات الخاضعة للضريبة تلقائيا مع تطبيق زيادة بنسبة 25%. المادة 229.
الايداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء".	غرامة جبائية تقدر ب: 2.500دج : مدة التأخر شهر، 5.000دج : مدة التأخر تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين، 10.000دج: مدة التأخر تزيد عن شهرين. المادة 322.

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على ق ض م ر م.

الجدول رقم 10: حالات عامة عن المخالفات الجبائية وعقوباتها

المخالفة	العقوبة
عدم احترام مناصب العمل بالنسبة ل ENSEJ, CNAC, ENGEM.	سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد. المادة 13.
عدم القيام بالاقتطاعات المنصوص عليها في المواد 33، 34، 54،60 و 74 من ق ض م ر م أو القيام باقتطاعات غير كافية.	دفع مبلغ الاقتطاعات غير المتممة تضاف إليه نسبة 25%. المادة 134.
عدم ايداع جدول الإشعار بالدفع ووفاء الحقوق المطابقة في الآجال المحددة.	غرامة مالية نسبتها 10%. ترفع إلى 25% في حالة عدم تسوية الوضعية خلال شهر واحد بعد إعذار الادارة الجبائية. المادة 134.
الكشف عن إغفالات أو عدم صحة الوثائق والمعلومات المكتوبة(التصريح والكشف بالنسبة للمؤسسات الأجنبية)	غرامة جبائية تتراوح بين 1.000دج و 10.000دج. المادة 164.
عدم التصريح بالحسابات التي تم فتحها أو استعمالها في إطار نشاط تجاري في أجل شهرين.	غرامة جبائية تقدر ب 500.000دج عن كل حساب غير مصرح. المادة 182 مكرر.
التأخر في تقديم الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المادتين 152 و153و 180 من ق ض م ر م.	غرامة جبائية قدرها 1.000دج. فرض الضريبة تلقائيا ومضاعفة مبلغ الحقوق بنسبة 25% في حال عدم تقديم الوثائق خلال ثلاثين 30 يوما من تاريخ الانذار. المادة 192.
الايداع غير الكامل أو عدم تقديم وثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في غضون ثلاثين 30 يوما من تاريخ التبليغ.	غرامة جبائية قدرها 500.000دج. في حال عدم احترام إلزامية التصريح وتعرضت المؤسسة للمراقبة يتم فرض غرامة إضافية تقدر بنسبة 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة. المادة 192.
عدم مسك الدفاتر المرقمة والمسجلة من قبل المكلفين بالضريبة والمنتمين للنظام الجزافي.	غرامة جبائية تقدر ب 5.000دج. المادة 194.
الأخطاء أو الاغفالات أو عدم صحة المعلومات الواردة في الجدول المفصل الخاص بالزبائن.	فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من ق ض م ر م. غرامة تتراوح بين 1.000دج و 10.000دج. وفي حالة تقديم معلومات غير صحيحة بهدف التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة تطبق غرامة تتراوح بين 5.000دج و 50.000دج. المادة 228.
التأخر أو عدم أداء تسبيقات IBS.	تطبق زيادة 10% على المبالغ غير المؤداة وعند الاقتضاء تقتطع تلقائيا. المادة 355.

التأخر في دفع الضرائب والرسوم المحصلة عن طريق الجداول بالنسبة للخاضعين ل IFU.	عقوبة قدرها 10% عندما يتم الدفع بعد 15 يوم من تاريخ الاستحقاق، في حالة عدم التسديد في أجل 30 يوم تطبق غرامة تهديدية ب 3% عن كل شهر أو جزء منه دون أن تتجاوز هذه الغرامة والزيادة نسبة 25%. المادة 402.

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على ق ض م ر م.

الجدول رقم 11: العقوبات المرتبطة بالمناجم

طبيعة المخالفة	العقوبة
شغل أرض محمية بموجب مرسوم، دون الرأي المسبق للسلطة الادارية.	الحبس من شهرين (2) إلى سنتين (2)، وغرامة من 100.000دج إلى 500.000دج. من المادة 145.
التخلي عن بئر أو رواق أو خندق أو مكان استخراج دون رخصة مسبقة من الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية (ANAM). عدم تنفيذ الأشغال المقررة من طرف ANAM والمبينة في المادة 48 من ق م.	الحبس من شهرين (2) إلى سنتين (2)، وغرامة من 500.000دج إلى 1.000.000دج. من المادة 146.
مواصلة أشغال الاستغلال دون الاعتبار للمنع المنصوص عليه في المادة 50 من ق م. عدم تبليغ ANAM بفتح أو استرجاع بئر أو رواق يمتد إلى سطح الأرض. عدم ابلاغ ANAM بالتوقف النهائي للأشغال.	الحبس من ستة (6) أشهر إلى ثلاث (3) سنوات، وغرامة من 1.000.000دج إلى 2.000.000دج. من المادة 147.
عدم ارسال التقارير المفصلة المنصوص عليها في المادة 148 للسلطة الادارية المختصة. عدم تصريح منتج المعطيات الجيولوجية لدى الايداع القانوني للمعلومة الجيولوجية	غرامة من 100.000دج إلى 500.000دج. من المادة 148.
التنازل عن الحقوق والالتزامات المترتبة عن ترخيص منجمي أو تحويلها دون الموافقة المسبقة للسلطة الادارية المختصة التي منحت الترخيص المنجمي.	الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2)، وغرامة من 500.000دج إلى 2.000.000دج. من المادة 149.

مزاولة أشغال التنقيب أو الاستكشاف المنجميين من دون ترخيص.	الحبس من شهرين (2) إلى سنتين (2)، وغرامة من 100.000دج إلى 2.000.000دج. من المادة 150.
عدم القيام بأشغال التأهيل وإعادة الأماكن إلى حالتها الأصلية والتكفل بمرحلة ما بعد المنجم بعد أمر من ANAM.	الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2)، وغرامة من 1.000.000دج إلى 3.000.000دج. من المادة 151.
ممارسة نشاط استغلال منجمي دون ترخيص.	الحبس من سنة (1) إلى ثلاث (3) سنوات، وغرامة من 1.000.000دج إلى 3.000.000دج. من المادة 152.
ممارسة نشاط منجمي في مكان محمي باتفاقيات دولية و/أو نصوص قانونية.	الحبس من سنتين (2) إلى أربع (4) سنوات، وغرامة من 1.000.000دج إلى 3.000.000دج. من المادة 153.
رفض الامتثال للتسخيرات الصادرة عن مهندسي شرطة المناجم في حالة وجود خطر.	الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2)، وغرامة من 1.000.000دج إلى 3.000.000دج. من المادة 154.
عدم إثبات استحالة الوصول إلى المكان الذي تتواجد فيه جثث الأعوان الذين لقوا حتفهم أثناء الحادث.	الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2)، وغرامة من 500.000دج إلى 2.000.000دج. من المادة 155.
تصريح كاذب للإتاوة المفروضة.	تصحيح التصريح، ودفع غرامة تساوي نصف قيمة الاتاوة المتملص منها. من المادة 136.

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على قانون المناجم.

إضافة إلى العقوبات الجبائية الواردة في ق ض م ر م قام المشرع وفقا للمادة 303 من نفس القانون بفرض عقوبات على كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا، وهو ما يعرف بالتعسف في استعمال الحق، وتتمثل هذه العقوبات فيما يلي:

- غرامة مالية من 50.000دج إلى 100.000دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000دج.
- الحبس من شهرين 02 إلى ستة 06 أشهر و/أو غرامة تتراوح بين 100.000دج و 500.000دج إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 100.000دج ولا يتجاوز 1.000.000دج.
- الحبس من ستة 06 أشهر إلى سنتين 02 و/أو غرامة من 500.000دج إلى 2.000.000دج إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 1.000.000دج ولا يتجاوز 5.000.000دج.
- الحبس من سنتين 02 إلى خمس 05 سنوات و/أو غرامة من 2.000.000دج إلى 5.000.000دج إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 5.000.000دج ولا يتجاوز 10.000.000دج.
- الحبس من خمس 05 سنوات إلى عشر 10 سنوات و/أو غرامة من 5.000.000دج إلى 10.000.000دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000دج.

وحسب المادة 193 من نفس القانون فإنه في حال استخدام طرق تدليسية في تقديم تصريحات ناقصة أو غير صحيحة وبالإضافة إلى العقوبات الواردة في المادة 303 أعلاه تطبق زيادة لا تقل عن 50% موافقة لنسبة الحقوق المتملص منها.

وفي حال عدم دفع أي حق أو أن الحقوق المتملص منها كانت تتعلق بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر تحدد نسبة الزيادة ب 100%.

أما المادة 228 من القانون السابق الذكر فنصت على أنه يعاقب بغرامة جبائية من 5.000دج إلى 50.000دج كل من قام بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة أوردها في الجدول المفصل الخاص بالزبائن، بمناورات التملص من الوعاء أو تصفية الضريبة.

خلاصة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل الذي تمت فيه دراسة الجباية والخطر الجبائي، تمّ التوصل إلى أن النظام الجبائي يتميز بدرجة من التعقيد نتيجة تعدد الضرائب والرسوم المفروضة من قبل المشرع الجبائي والتي تشكل بدورها عبئا على المؤسسة، فهي الزامية عليها وبالتالي تتطلب منها الالمام بالتشريعات الجبائية الموضوعة والمختلفة.

إن المشرع يَفرض على المؤسسة التزام واحترام القوانين والتشريعات الجبائية لتفادي تحمل تكاليف إضافية في حال إجراء رقابة جبائية عليها، كما يمنحها حق الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

هذه الالتزامات الضريبية المتعددة تجعل المؤسسة على صلة دائمة بالإدارة الجبائية، وهذا ما يجعلها عرضة لمخاطر جبائية مما قد يؤثر على حالتها المالية وعلى استقرارها، لذا فعلى المؤسسة أن تولي أهمية للمتغير الجبائي حتى تتمكن من تفادي هذه الأخطار أو التقليل منها.

والمؤسسة بين هذه التعقيدات الجبائية المعاقب عليها، والتحفيزات الممنوحة في مختلف الضرائب والرسوم، تجد نفسها ملزمة بإرساء قواعد وآليات من شأنها أن ترصد هذه المخاطر وتلك الامتيازات على غرار هياكل المراجعة الداخلية.

الفصل الثاني:

المراجعة الجبائية

واجراءاتها

الفصل الثاني: المراجعة الجبائية واجراءاتها

إن المراجعة تعد أداة تسييرية تهدف إلى المحافظة على مصالح كافة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة سواء الداخلية منها أو الخارجية باختلاف موضوعها، ومن بين هذه الأطراف نجد الإدارة الجبائية التي تربطها علاقة دائمة مع المؤسسة.

فكما سبق القول هذه العلاقة تجعل المؤسسة عرضة لمخاطر جبائية لابد عليها من التحكم فيها لتحقيق اقتصاد جبائي ما يستلزم رقابة معمقة ومتخصصة، وذلك من خلال اللجوء إلى شخص متمكن في المجال الجبائي، للتمكن من تطبيق رقابة تشتمل على طرق للبحث والتقصي تهدف إلى معرفة طبيعة وحجم هذه المخاطر ويساعد المؤسسة على تحقيق اقتصاد جبائي، وهذا ما يبرر ضرورة الرجوع إلى المراجعة الجبائية.

في هذا الفصل ستتم دراسة المراجعة الجبائية من خلال ثلاثة (03) مباحث كما يلي:

المبحث الأول: تعريف المراجعة، أهدافها، أنواعها ومعاييرها.

إذ يتناول هذا المبحث المراجعة بصفة عامة من خلال تعريفها، أهدافها، أنواعها المختلفة وكذا المعايير التي تحكمها.

المبحث الثاني: المراجعة الجبائية.

والذي سيخصص لدراسة المراجعة الجبائية من خلال تعريفها، أنواعها، أهدافها والمراحل العملية لها.

المبحث الثالث: اجراءات المراجعة الجبائية.

أما هذا المبحث فسوف يعالج كل من المراجعة الجبائية لمختلف الضرائب والرسوم، الحسابات والقرارات وكذا عرض مظاهر اللاكفاءة الجبائية.

المبحث الأول: تعريفها، أهدافها، أنواعها ومعاييرها

عُرفت المراجعة منذ القدم فكانت وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش ثم تطورت نتيجة لأهميتها، إذ ظهرت أنواع مختلفة لها فقد كانت المراجعة في بادئ الأمر تخص المجال المحاسبي والمالي للمؤسسة، إلا أنه ومع مرور الزمن أصبحت تمس مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة فتطورت أهدافها تبعا لذلك، وبما أن المراجعة لها دور فعال في المؤسسة تم وضع مبادئ وأسس تحكم مهنة المراجعة لزيادة الثقة في نتائجها وهي ما يعرف بمعايير المراجعة.

المطلب الأول: تعريف المراجعة والمستفيدين منها

سيتم في هذا المطلب عرض مختلف التعاريف التي تَعرّض لها مصطلح المراجعة مع تطور ونمو طرق وأساليب إدارة المؤسسة، وكيفية ضبط علاقاتها بمختلف الأطراف الفاعلة التي تحاول أن تستفيد من هذه الخدمة لإثبات حقوقها والتزاماتها .

أولا: تعريف المراجعة

يعود أصل كلمة المراجعة Audit إلى الكلمة اللاتينية Audire والتي تعني الاستماع، حيث عَرفت المراجعة عدة تعاريف فقد عرفها بوتين على أنها: " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات ".[1]

وحسب Porter et Burton فإن: " المراجعة هي فحص المعلومات من قبل شخص ثالث يختلف عن معدها أو مستخدمها، بغرض إضفاء المصداقية عليها؛ وتقديم تقرير يزيد من موثوقية هذه المعلومات لدى المستخدمين ".[2]

---

[1] محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 5.

[2] Raynond BETHOUX, François KREMPER et Michel POISSON, **L'Audit dans le secteur Public (Méthodes et Pratiques)**, 1 Edition, CLET, Paris, 1986, p 21.

أما الجمعية الأمريكية للمحاسبين فعرّفت المراجعة على أنها: " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة، ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية ".[1]

وعُرفت أيضا حسب معايير ISO 9000 : 2005 و ISO 19011 :2002 على أنها: "عملية منهجية، مستقلة وموثقة، تسمح بالحصول على أدلة الإثبات وتقييمها بطريقة موضوعية قصد تحديد درجة استيفائها لمعايير المراجعة".[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن المراجعة هي عبارة عن فحص انتقادي من قبل شخص محايد ومستقل يقوم بجمع أدلة الإثبات والقرائن المرتبطة بالأحداث الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل النتائج لمختلف المستخدمين (المسيرين، المساهمين، الضرائب، الزبائن،...) من خلال إعداد تقرير المراجعة.

من خلال هذا التعريف نجد أن النقاط التي تتمحور حولها المراجعة تتمثل في:

1. **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية وكل أدلة الاثبات ومسار المعالجة للتأكد من صحة وسلامة وحقيقة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها[3]، وذلك من خلال القيام بفحص عينات من عمليات التسجيل التي تمت.

2. **التحقيق:** يعني مدى إمكانية الحكم على مدى ملاءمة القوائم المالية للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة، لتكون هذه القوائم معبرة عن الأعمال التي تمت في المنشأة خلال تلك الفترة الزمنية التي تم فحصها.[4]

---

[1] Jean- Charles BECOUR et Henri BOUQUIN, **Audit Opérationnel (Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance)**, 3émé édition, Economica, Paris 2008, p 14.

[2] VINCENT Lacolare, **Pratiquer l'audit à valeur ajoutée**, Edition AFNOR, 2009, p10.

[3] صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط الاقتصادي، السنة الجامعية 2003_ 2004، ص 22.

[4] زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار البداية، 2010، ص 9.

3. **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستخدمة لرأي المراجع سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة. كما يمكن القول أن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها، وبالتالي يبرز فيه جميع الجهود المبذولة من قبل المراجع والمؤطرة بالمعايير الكفيلة باستصدار الرأي الفني المحايد.[1]

ثانيا: المستفيدون من المراجعة

بما أن المراجعة تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة وعن مركزها المالي فهي تخدم مختلف الأطراف المتعاملين معها والمتمثلين في الآتي:

1. أصحاب رأس المال

وهم المساهمون والملاك، فبظهور شركات المساهمة وكبر عدد المساهمين والملاك، وفصل الملكية عن الادارة تعذر عليهم الاتصال المباشر بعمليات المؤسسة، وبالتالي فهم يعتمدون اعتمادا كبيرا على تقرير المراجعة الذي يعتبر حلقة وصل بينهم وبين المؤسسة، ليطمئنهم على مدى تعبير القوائم المالية عن المركز المالي الفعلي وعلى دقة ما جاء بتقرير مجلس الإدارة من معلومات.

2. مسيّرو المؤسسات

يتجه مسيّرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من أنّ الأهداف المسطرة قد تمّ بلوغها والتحقق من أن نظام المتابعة والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة وصادقة والتي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية، كما أن المراجعة تساهم في توجيه المسيرين نحو سياسات واستراتيجيات معينة.

3. المستثمرون

إن انفصال الملكية عن إدارة المؤسسة، أدى إلى الحاجة الماسة لتعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد، بغرض طمأنة المستثمرين سواء الحاليين أو المحتملين بأن

[1] صديقي مسعود، **مرجع سبق ذكره**، ص 23.

أموالهم لن تتعرض لأي خطر كالسرقة، نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة المؤسسة والتأكد من عدم انتهاك عقد المؤسسة الأساسي.

4. البنوك ومؤسسات الاقراض الأخرى

إن معظم المؤسسات تقوم بطلب الحصول على قروض من البنوك أو مؤسسات الإقراض بغرض توسيع نشاطها أو نتيجة عسر مالي، وقبل الموافقة على منح تلك القروض، تلجأ لتقرير المراجع أو محافظ الحسابات لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة وذلك لضمان قدرتها على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

5. المورّدون والمتعاملون مع المؤسسة

إن الموردون والمتعاملون مع المؤسسة يهتمون بنتائج المراجعة حتى يتعرفوا على مدى سلامة مركزها المالي، والسيولة المتاحة لديها، الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم ويزيد من اتساع مجال المعاملات معها.[1]

6. إدارة الضرائب

إن المصادقة على احترام النصوص التشريعية، القانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصداقية والثقة في الحسابات أمام إدارة الضرائب وكذا في تحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصداقية للتصريحات الضريبية.

7. الهيئات الحكومية

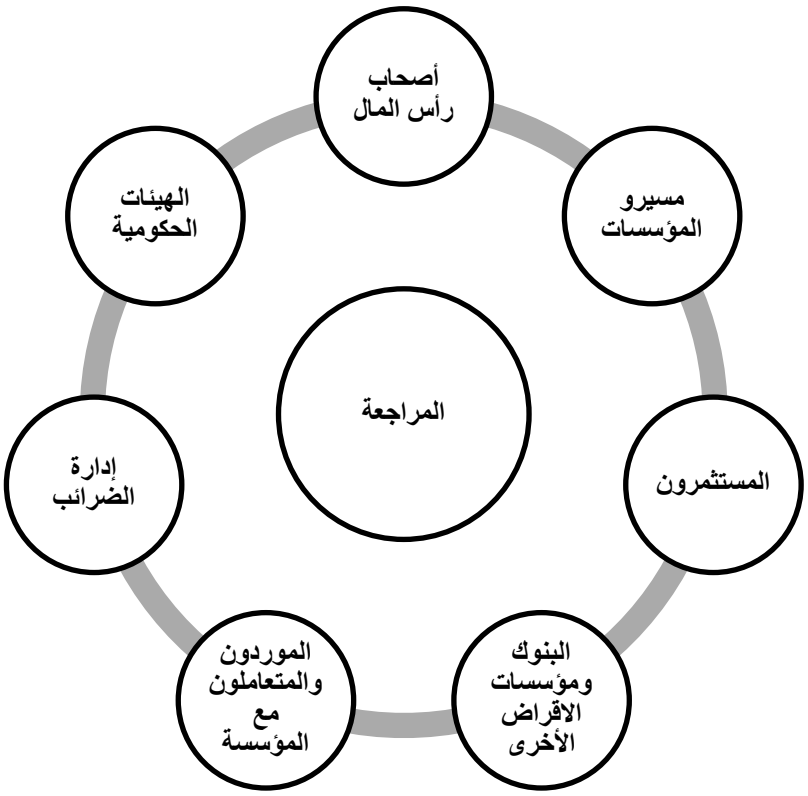
تعتمد الهيئات الحكومية على البيانات التي تصدرها عملية المراجعة في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية أو فرض الضريبة،

[1] شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة ماجيستير في العلوم الاقتصادية فرع ادارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2003_ 2004، ص 23.

ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا.[1]

إن تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف الأخرى جعل هذه الأخيرة تضغط على الادارة من خلال المراجعة، فمما سبق يتبين أن المراجعة تخدم أطراف عدة، فهي تعد بمثابة ضمان لهم كما تزيد من ثقتهم في المؤسسة محل المراجعة، والشكل الموالي يبين الأطراف المستفيدة من المراجعة.

الشكل رقم03: المستفيدين من المراجعة



المصدر: تم إعداده من قبل الطالبة.

المطلب الثاني: أهداف المراجعة

إن تتبع التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومضمونها المهني يقودنا إلى ملاحظة التغيير الهائل الذي يطرأ على هذه الأهداف، فكانت المراجعة مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد

[1] قحموش سميرة، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، بسكرة، السنة الجامعية 2011_ 2012، ص 15.

يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء وغش وتلاعب وتزوير، إلا أن هذه النظرة تغيرت عندما قرر القضاء الإنجليزي صراحة سنة 1897 أن اكتشاف الغش ليس هدفا من أهداف المراجعة وأنه ليس مفروضا على المراجع أن يكون جاسوسا أو بوليس سري، ويجب على المراجع أن لا يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات.[1]

فتطورت أهداف المراجعة من مجرد اكتشاف التلاعب والاختلاس إلى تحديد مدى سلامة و صحة المركز المالي، ويمكن القول أن أهدافها توسعت بتوسع مجالاتها فأصبحت تتمثل في الآتي:

- حماية أصول المؤسسة والحفاظ عليها،
- معرفة مدى تطبيق الإجراءات والتعليمات،
- المساهمة في تحديد وحذف الوظائف والأعمال غير المجدية، بالإضافة إلى الأخطاء الوظيفية التي تقود المؤسسة إلى نفقات غير ضرورية.
- مراقبة مدى تطبيق المبادئ المالية والمحاسبية بغرض التحسين من جودة المعلومات،
- تحديد المخاطر والاختلالات،
- التحسين من نظم تسيير وقيادة المؤسسة،
- المساهمة في رفع مستوى الكفاءة لدى المؤسسة.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

للمراجعة عدة أنواع تختلف حسب المعيار أو الزاوية التي يُنظر منها إلى المراجعة، وسيتم في هذا المطلب تصنيف هذه الأنواع وفقا لثلاث معايير مختلفة والمتمثلة في:

- المعيار القانوني،
- القائم بالمراجعة،
- حسب طبيعة الهدف من المراجعة.

[1] خالد أمين، **التدقيق و الرقابة في البنوك**، دار وائل، الأردن، 1998، ص 14.

أولا: **المعيار القانوني**

وفقا لهذا المعيار هناك نوعين من المراجعة قانونية (الزامية) وتعاقدية (اختيارية).

1. المراجعة القانونية (الزامية): تتمثل في مهمة المراجعة الخارجية لوظيفتي المالية والمحاسبة، والتي يقوم بها مهني مستقل (شخص معنوي أو طبيعي) عن المؤسسة للمصادقة على الحسابات (السنوية أو المجمعة) بعد تدقيقها.[1]

قانونية المراجعة تعود إلى أن وظيفة المراجع تمارس وفقا لاطار قانوني محدد وإلزامي.

الهدف من هذه المراجعة يتمثل في ضمان موثوقية ودقة المعلومات المحاسبية للوحدات الاقتصادية، ويكون ذلك من خلال ابداء رأي فني حول عدالة القوائم المالية.[2] في الجزائر المراجعة القانونية تمارس من قبل محافظ الحسابات وهي الزامية على جميع الشركات عدا المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة(EURL) والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار جزائري حسب ما بينته المادة 66 من قانون المالية لسنة 2011.

2. المراجعة التعاقدية (اختيارية): هي مراجعة تكون مطلوبة من قبل المؤسسة خارج أي التزام قانوني (غير المراجعة القانونية) استجابة إلى احتياجات محددة. والتي تتم في إطار عقد يربط المراجع بالمؤسسة.[3]

ثانيا: **القائم بالمراجعة**

حسب هذا المعيار يمكن التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية.

1. المراجعة الداخلية: هي عبارة عن وظيفة يقوم بها موظف من داخل المؤسسة، من

---

[1] Isidor Feujo, **Guide des audits quelles synergies gagnantes pour l'entreprise ?**, Edition AFNOR, 2005, p 66.

[2] Boumediene Mohamed Rachid, **Qualité de l'audit légale à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise : une lecture théorique et une approche pratique algérie**, Universsité Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, 2014, p 30.

[3] Alain Mikol, **Les audites financiers (Comprendre les mécanisme du contrôle légale)**, Edition d'Organisation, Paris, 1999, p 14.

أجل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.[1]

ولقد عُرّفت المراجعة الداخلية من قبل المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية IFACI على أنها وظيفة مستقلة وموضوعية تهدف إلى إعطاء المؤسسة ضمانات كافية عن درجة التحكم في العمليات، وتقديم نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة التي تساهم في جلب قيمة مضافة.[2]

2. المراجعة الخارجية: هي مراجعة تتم عن طريق شخص خارجي مستقل عن المؤسسة، "لهدف 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...الخ، وهذا باختلاف موضوع مهمة المراجعة"[3].

ثالثا: **طبيعة الهدف من المراجعة**

وفقا لهذا المعيار نجد عدة أنواع من المراجعة تختلف باختلاف أهدافها ونذكر منها:

1. المراجعة المالية والمحاسبية: تعد هذه المراجعة من أقدم الأشكال، الهدف الرئيسي منها يتمثل في المصادقة على الميزانية وحسابات النتائج،[4] وتحديد مدى تعبير القوائم عن عدالة وصدق الوضعية المالية للمؤسسة.

2. مراجعة العمليات: تقوم هذه المراجعة بدراسة مدى كفاءة المؤسسة إذ تهتم بالناحية التسييرية لمختلف نشاطاتها.[5] تهدف حسب المعهد الفدرالي المالي الكندي إلى مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها.[6]

---

[1] Khayarallah Belaid, **L'audit interne et l'approche de la dynamique de groupes**, Centre de Publication Universitaire, Tunisie, 2005, p10.

[2] **Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne(IFACI)**, Paris, 2014, p 15.

[3] حميداتو صالح، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 24، 25.

[4] Elisabeth Bertin, **Audit interne (En jeux et pratiques à l'international)**, Edition EYROLLES, Paris, 2007, pp 18, 19.

[5] Benoit Pigé, **Comptabilité et audit**, DSCG4, 2émé édition, Groupe Revue Fiduciaire Nathan, 2011, p 405.

[6] محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**، ص 16.

3. المراجعة الاجتماعية: " تعرف بأنها تلك الوسيلة المنهجية للتشخيص الاستراتيجي للوضعية الاجتماعية للمنظمات التي يتبعها شخص مستقل، للكشف على نقاط القوة ونقاط الضعف في شكل اختلالات وانحرافات، بالمقارنة مع مرجعيات أساسية؛ لتحسين فاعلية المؤسسات وقدرتها على التكيف مع التغيرات التي تحدث، بواسطة توصيات موضوعية مستمدة من معطيات حقيقية وصادقة"[1].

4. المراجعة الجبائية: هي عبارة عن فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة.[*]

5. المراجعة البيئية: تعرف وكالة حماية البيئة الأمريكية المراجعة البيئية على أنها فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي، بواسطة المنظمة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الانتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية، لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها.[2]

أما الاتحاد الدولي للتجارة فعرفها على أنها أداة إدارية تنطوي على تقييم منظم وموثق ودوري وموضوعي لكيفية أداء النظم والإدارة والمعدات البيئية لعملها، بهدف المساعدة في حماية البيئة، عن طريق تسهيل الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية وتقييم مدى الالتزام بسياسات الشركة والتي تتضمن الوفاء بالمتطلبات القانونية.[3]

المطلب الرابع: معايير المراجعة

تمثل معايير المراجعة مجموع الارشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، ولقد كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين[*] السبق في وضع معايير خاصة بالمراجعة الخارجية وبالأخص المراجعة المالية والمحاسبية، والمتمثلة في معايير المراجعة المتعارف

---

[1] ميلاد رجب اشميلة، **إدراك و تطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة الاجتماعية**، المجلة الجامعة، عدد 16، 2014، ص 140.

[*] سيتم تناولها لاحقا بالتفصيل.

[2] كمال محمد منصوري وجودي محمد رمزي، **المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة**، المؤتمر العلمي الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، 08/07 أفريل 2008، جامعة سطيف، الجزائر، ص 08.

[3] **المرجع نفسه**، ص 08.

[*] American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA).

عليها (GAAS (Generally Accepted Auditing Standares، ثم ظهرت معايير المراجعة الدولية (ISA (International Standards of Auditing والتي تهدف إلى توحيد مهنة المراجعة.

إلا أن المراجعة وكما سبق الذكر تنوعت فأصبحت لا تقتصر على المراجعة المالية والمحاسبية فَحَسب هذا ما أدى إلى ظهور معايير تخص المراجعة الداخلية.

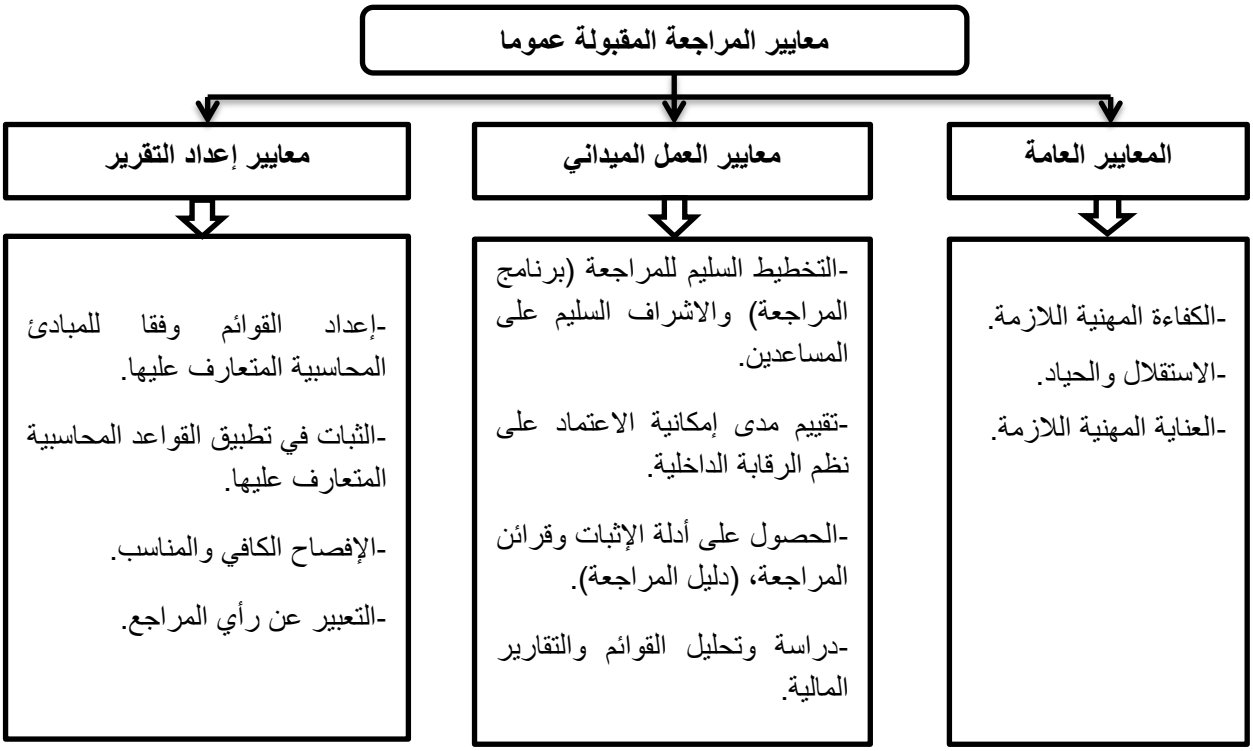
أولا: **معايير المراجعة الخارجية**

وتتمثل في كل من معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) ومعايير المراجعة الدولية (ISA).

1. معايير المراجعة المتعارف عليها

تنقسم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات مختلفة وهي المعايير العامة، معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير والتي يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم 04: معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)



المصدر: محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الاسكندرية، 2007.

2. معايير المراجعة الدولية ISA

إن ميل الاقتصاد الدولي نحو العولمة وتعاظم التبادل التجاري وهيمنة المنظمة الدولية للتجارة أدى إلى الحاجة لوضع معايير موحدة للمراجعة والتدقيق فتكفلت لجنة ممارسة المراجعة والتدقيق الدولي بوضع وتطوير معايير المراجعة الدولية ISA.

ويمكن تلخيص معايير المراجعة والتدقيق الدولية والتي تم إصدارها عام 2010 في الجدول التالي:

الجدول رقم 12: معايير المراجعة الدولية ISA

200-299 المبادئ العامة والمسؤوليات	300-499 تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء	500-599 أدلة التدقيق	600-699 استخدام أعمال الغير	700-799 نتائج التدقيق وتقاريره	800-899 مجالات خصوصية
200 الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية. 210 الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق. 220 رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية. 230 توثيق التدقيق. 240 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية. 250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية. 260 الاتصال مع المكلفين بالحوكمة. 265 الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.	300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية. 315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها. 320 الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق. 330 استجابة المدقق للمخاطر المقيمة. 402 اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية. 450 تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق.	500 أدلة التدقيق. 501 أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة. 505 المصادقات الخارجية. 510 عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الإتتاحية. 520 الإجراءات التحليلية. 530 عينات التدقيق. 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة. 550 الأطراف ذات العلاقة. 560 الأحداث اللاحقة. 570 المنشأة المستمرة. 580 الإقرارات الخطية.	600 الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي العنصر. 610 استخدام عمل المدققين الداخليين. 620 استخدام عمل المدقق الخبير.	700تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية. 705 التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل. 706 فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل. 710 المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة. 720 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة.	800 الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة. 805 الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي. 810 عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة.

تم إعداده من قبل الطالبة بالاعتماد على: http://www.almohasb1.com/2011/07/2010-international-standard-auditing.html,Consulté le 19/07/2015 à 23:38

تجدر الإشارة إلى أنه قد تم نشر أربعة معايير جزائرية للمراجعة حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 والمتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة NAA (Normes d'Audit Algérienne)،[1] والمتمثلة في كل من:

- المعيار 210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق،
- المعيار 505: التأكيدات الخارجية،
- المعيار 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة،
- المعيار 580: التصريحات الكتابية.

وهي معايير تم اشتقاقها من معايير المراجعة الدولية وقابلة للتطور مع مرور الزمن، وتطبق حسب المقرر في جميع أشكال المراجعة سواء القانونية أو التعاقدية.

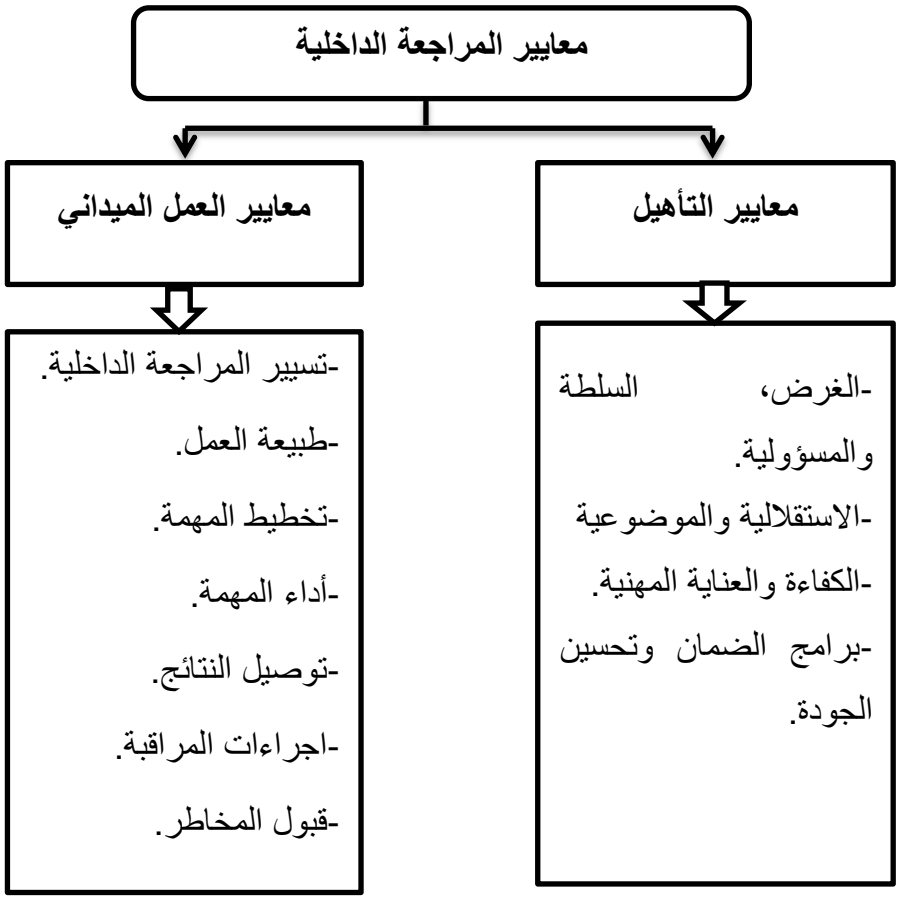
ثانيا: معايير المراجعة الداخلية

تتكون معايير المراجعة الداخلية الموضوعة من قبل معهد المراجعين الداخليين IIA (Institute of Internal Auditors) من معايير التأهيل ومعايير العمل الميداني،[2] التي يمكن تلخيصها في الشكل الآتي.

[1] انظر الملحق رقم 04 باللغة العربية.

[2] **Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne(IFACI)**, Paris, 2014, p25, 26.

الشكل رقم 05: معايير المراجعة الداخلية



Source: **Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne(IFACI)**, Paris, 2014.

المبحث الثاني: المراجعة الجبائية

لما كانت المراجعة الداخلية تحقق امتيازات في مجال التدقيق المحاسبي والمالي، انتقلت ممارستها إلى باقي العمليات الاستغلالية والادارية للمؤسسة، فكان من بين المجالات التي غطتها المراجعة هي الجباية، والتي ظهرت نتيجةً للدور الفعّال الذي تلعبه الجباية في المؤسسة وأنها أصبحت ذات أهمية فائقة كونُها قد تكلفها أعباءً قد تؤثر على حالتها المالية، وبالتالي صارة المؤسسة بحاجة لوسيلة تساعدها على التحكم في التكاليف الجبائية المختلفة.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الجبائية

المراجعة الجبائية هي مراجعة اختيارية، تهتم بالجانب الجبائي للمؤسسة كما لها أهدافا مختلفة، يقوم بها شخص مؤهل سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها.

أولا: تعريف المراجعة الجبائية

تسمح المراجعة الجبائية للمؤسسة بالاستعداد لمواجهة المخاطر المرتبطة بالرقابة الجبائية، كما تجعلها قادرة على استخدام الجباية لصالحها، فهي تساهم في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة من جهة، وتحسين تسييرها الجبائي من جهة أخرى.[1]

من بين التعريفات التي تُتَداول حول المراجعة الجبائية نذكر ما يلي:

تعريف 01: هي عملية تهدف إلى التحقق من صحة العبء الضريبي للمؤسسة فضلا عن تحديد وتقدير المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها بسبب عدم الامتثال للقوانين الجبائية.[2]

تعريف 02: المراجعة الجبائية عبارة عن فحص نقدي للوضعية الجبائية للمؤسسة.[3]

تعريف 03:هي وسيلة للحكم على مدى كفاءة النظام الجبائي للمؤسسة وجميع وظائفها.[4]

فالتعاريف السابقة تلتقي فيما بينها حول فكرة أن كفاءة النظام الجبائي في المؤسسة بحكم ممارسات المراجعة الانتقادية، هي التي تحدد مدى صحة الأعباء الضريبية للمؤسسة ومن ثم عدم تعريضها إلى مختلف المخاطر.

فمما سبق، يمكن تعريف المراجعة الجبائية على أنها عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية لمؤسسة ما بغرض إبداء رأي عن مدى أمن المؤسسة جبائيا، وذلك بتحديد المخاطر التي يمكن أن تكون عرضة لها لتفادي أعباء إضافية وكذا الاستفادة من الاختيارات الجبائية التي يمنحها القانون، فالمراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على تحسين تسييرها الجبائي وتحقيق الكفاءة الجبائية (Performance fiscal).

والشكل الآتي يلخص مسار المراجعة الجبائية.

---

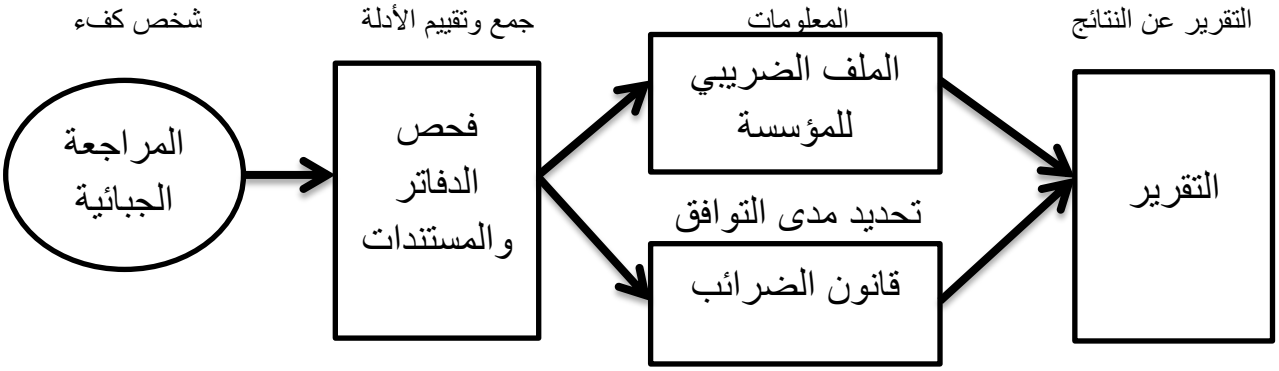
[1] Rhéda khalassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, Edition Berti, Alger, 2013, p 97- p 94.

[2] Marie-Hélène et Pinard-Fabro, **Audit fiscal**, Edition Francis Lefebvre, 2008, p 10.

[3] Jacques DUHEM et Michel JAMMES, **Audit et gestion fiscale de l'entreprise**, Edition EFE, 1996, p 24.

[4] سمية براهيمي وميادة بلعايش، **مرجع سبق ذكره**، ص 242.

الشكل رقم 06: مسار المراجعة الجبائية



المصدر: ألفين أرينز وجيمس لوبيك، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، عمان، 2001، ص 22.

يوضح الشكل السابق أن المراجعة الجبائية تتم من قبل شخص ذو كفاءة (مراجع) يقوم بجمع وتقييم الأدلة من خلال فحص دفاتر ومستندات المؤسسة ومقارنتها مع القوانين الجبائية. وفي نهاية الفحص يقوم المراجع بتقديم تقرير يوضح فيه النتائج المتوَصل إليها ووضعية المؤسسة جبائيا.

ثانيا: أهداف المراجعة الجبائية

حسب Jean-Luc Rossignol للمراجعة الجبائية هدفين الأول يتعلق بتفادي ضرائب إضافية من خلال الإخضاع الزائد عن اللزوم، أما الثاني فيتمثل في كشف وتوقع المخاطر الجبائية.[1]

وقد أضاف Jean-Pascal REGOLI هدفا ثالثا للمراجعة الجبائية وهو البحث عن تكييف الهياكل داخل المؤسسة بشكل يتيح لها تخفيض الضرائب.[2]

بالإضافة لهذه الأهداف نجد أهدافا أخرى لها والمتمثلة في:

- ضمان الامتثال للقواعد والقوانين الجبائية الموضوعة،
- إنتاج معلومات جبائية ذات جودة،

[1] Jean-Luc Rossignol, **Op-cit**, p 178.

[2] Jean-Pascal REGOLI, **Audit des Choix Fiscaux dans L'Entreprise**, Revue Française de Comptabilité, Février 2001, p 23.

- تفادي إعادة التقييم من الادارة الجبائية،
- ضمان مصداقية المعلومات الجبائية.

ثالثا: أنواع المراجعة الجبائية

يمكن تصنيف المراجعة الجبائية إما حسب القائم بها أو حسب حجم الاختبارات.

1. حسب القائم بالمراجعة

في هذه الحالة يمكن أن تكون المراجعة الجبائية إما داخلية أو خارجية. فالمراجعة الجبائية الداخلية تتم من قبل مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية أما الخارجية فتكون باللجوء إلى مكتب خاص بالمراجعة.

2. حسب حجم الاختبارات

إما أن تكون كاملة أو جزئية. فالمراجعة الكاملة تشمل كافة الوضعية الجبائية للمؤسسة أما الجزئية فتكون لنوع محدد من أنواع الضرائب.

رابعا: المراجع الجبائي

المراجع الجبائي هو الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة وقد يكون إما شخصا داخليا (موظف داخل المؤسسة) أو خارجيا (مراجع من خارج المؤسسة). فالمراجع الجبائي كغيره من المراجعين لابد أن تتوفر فيه مجموعة من المؤهلات التي حددتها معايير المراجعة والواجب عليه احترامها والعمل بها، والتي تتمثل في:

- الإستقلالية والحياد: أي التزام المراجع بالعدالة تجاه جميع الأطراف،[1] ولذا لابد عليه أن يتجنب الوقوع في الحالات التي قد تؤثر على حريته في التصرف والتفكير أو

[1] يوسف محمود جربوع، **العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**، مجلة تنمية الرافدين جامعة الموصل، العدد 86، مجلد 26، 2004، ص 6.

عرقلة سيرورة مهمته (كعدم قبول الهدايا أو الضيافة وغيرها). ففي أي ظرف من الظروف، لابد على المراجع أن يحافظ على موضوعيته.[1]

- الكفاءة المهنية: يقصد بها المعرفة الكافية والمتخصصة والمهارة في تطبيق تلك المعرفة؛[2] وبالتالي لابد على المراجع أن يقوم باستمرار بتطوير ثقافته المهنية، ونظرا لصعوبة مهمة المراجعة الجبائية وأنها تمس مختلف المجالات في المؤسسة، فلابد على المراجع الجبائي أن يتوفر على معلومات كافية من الناحية النظرية (الجباية، المحاسبة، القانون، الاعلام الآلي، تسيير المؤسسات، التسيير المالي) والتطبيقية.
- بذل العناية المهنية الملائمة: وتعني أن يقوم المراجع بالمجهودات المناسبة خلال كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، أي عند إعداد برنامج المراجعة وعند تقييم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذ إجراءات المراجعة، وأخيرا عند إعداد تقرير عملية المراجعة. فبالإضافة إلى الكفاءة المهنية يجب أن تتوفر في المراجع بعض الصفات الأخلاقية منها:
  - الصدق والدقة في الأقوال والأفعال،
  - الأمانة والنزاهة،
  - الصبر، وذلك ليتمكن من فهم العمليات وتذليل الصعاب،
  - اللياقة، بمعنى حسن المعاملة والتصرف مع الغير سواء عند طرح الأسئلة أو عند اكتشاف الأخطاء.[3]
- السر المهني: إن طبيعة عمل المراجع تعطيه الشرعية في الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية بالنسبة للمؤسسة؛ لذا عليه أن يحافظ على سرية المعلومات التي بحوزته وعدم استخدامها في منفعته الشخصية.[4]

---

[1] REDA Khelassi, **L'Audit Interne –Audit Opérationnel-**, 2émé éditions, Edittion Houma, Alger, 2007, p 43.

[2] يوسف محمود جربوع، **مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي**، مجلة تنمية الرافدين جامعة الموصل، العدد 92، مجلد 30، 2008، ص 11.

[3] حميداتوا صالح، **مرجع سبق ذكره**، ص 49.

[4] REDA Khelassi, **L'Audit Interne –Audit Opérationnel-**, p 44.

فعدم كتمان المراجع للأسرار التي حصل عليها أثناء قيامه بمهمته قد يعرض المؤسسة لمشاكل مختلفة كون هذه الأخيرة لها منافسين متعددين في السوق، بالإضافة إلى إدارة الضرائب التي قد تصلها معلومات تجعل من المؤسسة هدفا لرقابة جبائية قد تنجر عنها عقوبات وتكاليف جبائية باهظة.

المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الجبائية والمحاسبية والمفاهيم المشابهة لها

إن المحاسبة هي أساس جباية المؤسسة لذا سيتم ابراز العلاقة بين كل من المراجعة المحاسبية والجبائية بغرض الالمام بموضوع المراجعة الجبائية، وحتى يتسنى فهم الدور الذي تقوم عليه هذه المراجعة ستتم معالجة المفاهيم المشابهة لها.

أولا: المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية

يوجد تشابه كبير بين هذين النوعين من المراجعة من حيث المنهجية المتبعة من قبل المراجع، وهذا ما يسمح للمراجع الجبائي باستخدام الأعمال المحققة من قبل المراجع المحاسبي. فكلا النوعين يتطلبان منهجا علميا لدراسة نظم معلومات المؤسسة، وبالتالي في كلتا الحالتين، لابد أولا من تقييم الرقابة الداخلية؛ إذ تعتبر الرقابة الداخلية ذات جودة إذا ما توفرت مجموعة من العناصر نذكر منها وجود موظفين مؤهلين، ، وجود إجراءات رقابة خاصة بالمقاربة بين التصريحات الجبائية والمحاسبة وغيرها، بحيث أن وجود عنصر من هذه العناصر يسمح بالتقليل من عدد الاختبارات والاستطلاعات (testes et sondages) بالنسبة للمراجعة المحاسبية وكذا الجبائية.[1]

إن عمل المراجع المحاسبي يظل محدودا مقارنة بالمراجع الجبائي، فرغم أن عملية المراجعة المحاسبية تقود المراجع المحاسبي إلى مراجعة المسائل الجبائية بغرض معرفته مدى تأثيرها على النتائج والأخطاء المرتكبة من قبل المؤسسة، إلا أنه لا يمكنه إعطاء رأي معمق حول الوضعية الجبائية للمؤسسة، فهذه الأخيرة تتطلب توجها خاصا وتخصصا في المراجعة الجبائية.

---

[1] Jacques DUHEM et Michel JAMMES, **Op-cit**, p 24.

ثانيا: المراجعة الجبائية والاستشارة الجبائية

إن المراجع وفقا لطبيعة عمله يقوم باكتشاف المشاكل بعد قيامه بعملية المراجعة ومن تم تقديم التوصيات اللازمة، أما المستشار الجبائي فتلجأ إليه المؤسسة بعد اكتشاف المشاكل الجبائية قصد تقديم التوصيات دون أن تكون هذه الاستشارة مسبوقة بعملية مراجعة، فهذين الوظيفتين تختلفان في كون أن المستشار الجبائي يكون على دراية بالمشاكل الجبائية على خلاف المراجع الذي يقوم باكتشافها خلال أداء مهمته.[1]

مما سبق هناك تشابه كبير بين هذين الوظيفتين، فكل من المستشار الجبائي والمراجع الجبائي يقوم باقتراح حلول للمشاكل الجبائية التي تواجه المؤسسة، إلاَ أن الفرق الرئيسي بينهما يرتبط بالمنهجية المتبعة.

ثالثا: المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية

إن المنهجية المتبعة من قبل المراجع الجبائي هي نفسها المتبعة من قبل المراقب الجبائي، إلا أنه وكما سبق القول فإن الرقابة الجبائية ينتج عنها عقوبات وغرامات تطبق على المؤسسة نتيجة عدم الانتظام الضريبي، أما المراجعة الجبائية فهي عبارة عن إعطاء رأي فني حول الوضعية الجبائية للمؤسسة وتهدف إلى اكتشاف عدم الانتظام لتجنب العقوبات لاحقا.

رابعا: المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي

إن التسيير الجبائي هو عبارة عن الاستعمال الأمثل لجباية المؤسسة بغرض الحصول على تدفقات مالية من خلال التخفيض من التكاليف الجبائية،[2] بينما تسمح المراجعة الجبائية بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة، تخفيض تكاليفها الجبائية وجعل تسييرها الجبائي أكثر أداء؛ وبالتالي فالمراجعة الجبائية هي أداة للتسيير الجبائي كما أنها

[1] Jacques DUHEM et Michel JAMMES, **Op-cit**, p 26.

[2] صابر عباسي ومحمود فوزي شعوبي، **أثر التسيير الجبائي على الآداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الباحث، عدد 12، 2013، ص 117.

وسيلة لتوعية المسيرين بأهمية الضريبة وكونها عبارة عن تكاليف لابد من إدارتها بشكل جيد.[1]

المطلب الثالث: مراحل عملية المراجعة الجبائية

تمر عملية المراجعة الجبائية كغيرها من الأنواع الأخرى للمراجعة بثلاث مراحل مختلفة والمتمثلة في كل من مرحلة الإعداد، التنفيذ والتقرير.

أولا: مرحلة الإعداد 'La phase de préparation'

تعد مرحلة إعداد المهمة أهم مرحلة، فهي تتطلب معرفة جيدة بالمؤسسة محل المراجعة لأنه لابد على المراجع أن يكون على دراية قبل الانتقال إلى العمل الميداني بمكان العثور على المعلومات الصحيحة وممن يطلبها،[2] بالإضافة إلى شد انتباهه إلى بعض المشاكل والأخطار المحتملة من أجل وضع تصور لتوجيه مستقبلي للأعمال، إذ نجد في هذه المرحلة ما يلي:

1. التعرف على المؤسسة 'La prise de connaissance de l'entreprise'

إن التعرف على المؤسسة يسمح للمراجع الجبائي بتوجيه عملية المراجعة وتحديد المجالات الأكثر خطرا، إذ يقوم بجمع ومعرفة المعلومات التالية:[3]

- الشكل القانوني للمؤسسة (فردية أو مجمع)،
- القطاع الذي تنشط فيه وبيئتها التنظيمية،
- مميزات المؤسسة والتي تتضمن طبيعة نشاطاتها (خدمات، تصدير/استيراد، منتج...)، مكونات رأسمال، وضعيتها المالية، سياستها الاستثمارية واختيار الطرق المحاسبية،
- أهداف المؤسسة واستراتيجياتها،

---

[1] Jacques DUHEM et Michel JAMMES, **Op-cit**, p 26.

[2] Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 8ème édition, Edition Eyrolles, France, 2013, p 194.

[3] Rober OBERT et Marie- Pierre MAIRESSE, **Comptabilité et audit (Manuel et application)**, DSCG4, 2émé édition, DUNOD, Paris, 2009, pp 438, 439.

- عناصر الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالمراجعة،
- المنطقة الجغرافية للمؤسسة (الجنوب، الهضاب العليا...)،
- مظاهر حياة المسيرين.

2. تحديد وتقييم المخاطر 'Identification et évaluation des risques'

بعدما يقوم المراجع بالتعرف على المؤسسة ينتقل إلى تقييم نظام الرقابة الداخلي الجبائي بغرض تحديد وتقييم أولي للمخاطر.

يهدف المراجع من خلال هذا التقييم إلى تحديد نقاط القوة والضعف للنظام وذلك لتحديد نطاق المراجعة، حيث يعتمد على قائمة أسئلة تتم الإجابة عنها ب نعم أو لا.

من بين الأسئلة التي يمكن أن يطرحها المراجع الجبائي نذكر ما يلي:[1]

- هل هناك ضرائب ورسوم خاصة بالقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة؟
- هل تقوم المؤسسة بعمليات خاصة في المعالجة الجبائية تتطلب مهارات خاصة؟
- هل يوجد مخطط محاسبي خاص بالمؤسسة؟
- هل تحتوي المؤسسة على مصلحة جبائية؟
- هل المصلحة الجبائية أو ما يعادلها في المؤسسة يتم تبليغها بانتظام بالاتفاقيات والعمليات التي لها تأثير على الجباية؟
- هل تحوي المؤسسة اجراءات تضمن أن الالتزامات المحاسبية المفروضة من قبل الادارة الجبائية محترمة؟
- هل حسابات الضرائب والرسوم يتم تحليلها بصفة دورية ومقاربتها مع التصريحات الجبائية؟...

تعد الإجابات ب "لا" نقاط ضعف و "نعم" نقاط قوة، إلا أن هذه الأخيرة تبقى نظريا نقاط قوة إلى أن يتم اختبار مدى تطبيقها على أرض الواقع وإذا كانت النتيجة سلبية فيعاد تصنيفها ضمن نقاط الضعف.

[1] Bouchra abbadi, **rapport d'audit fiscal**, lien https://bouchrabbadi.files.wordpress.com/2012/12/rapport-final.docx, **consulté** le 15/12/2015 à 11 :50, pp 17-18.

3. برنامج العمل أو المهمة 'Plan de mission'

بعدما يقوم المراجع بتحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الجبائي يقوم بوضع برنامج سير المهمة الذي يحدد فيه عدد ساعات العمل، توجيه المهمة (حسب التقييم الأولي لنظام الرقابة الجبائي يحدد المراجع النقاط الواجب التعمق في مراجعتها) وكذا الأدوات التي يستعملها.

ثانيا: التنفيذ *'La phase de réalisation'*

تأتي هذه المرحلة بعد فراغ المراجع الجبائي من جمع معلومات عامة حول المؤسسة ووضع برنامج عمل، إذ ينتقل فيها إلى العمل الميداني الذي يقوم فيه بإجراءات التحقيق المباشرة وذلك بمراجعة النقاط التالية:

- مراجعة التصريحات الجبائية من حيث الشكل والآجال، إذ لابد على المراجع أن يتحقق من أن التصريحات يتم إعدادها وفقا للقانون المعمول به وأن المؤسسة تضع الوسائل الكافية لتبرير محتوى التصريحات، كما تحتفظ بهذه التبريرات وكذا مختلف التصريحات المودعة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يقوم بمراجعة مدى احترام آجال إيداع التصريحات،
- مراجعة الحسابات للنظام المحاسبي المالي،
- مراجعة القواعد المحاسبية، سواء الخاصة بالتزامات احترام النظام المحاسبي (احترام المعايير المحاسبية ومسك الدفاتر) أو التزامات الانتظام (وجود الوثائق المحاسبية اللازمة) والمصداقية (المصداقية تسمح بتقديم معلومات ذات موثوقية، إذ تعتبر المعلومة موثوقة عندما تتيح للمستخدمين الاعتماد عليها باعتبارها معلومة حيادية ويمكن إثباتها ولا تتضمن أخطاء أو تحيز) [1]،
- مراجعة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية،
- مراجعة مختلف أنواع الضرائب والرسوم (IRG, IBS, TAP ..).

تختلف النقاط التي تتم مراجعتها حسب المهمة الموكلة إلى المراجع.

[1] Rhéda khalassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise,** p 408.

ثالثا: **تقرير المراجعة *'Le rapport d'audit'***

بعد انتهاء المراجع الجبائي من مرحلة التنفيذ يقوم بإعداد التقرير الذي به تنتهي عملية المراجعة الجبائية، حيث يقوم من خلاله بعرض العناصر الأساسية والمتمثلة في أهداف المهمة، الأعمال المحققة وتلك التي لم يستطع القيام بها وكذا النتائج المتوصل إليها. كما أنه من الضروري الإشارة فيه إلى بنود خطاب المهمة (Lettre de mission) المتعلقة بآجال تنفيذ عملية المراجعة والضرائب والرسوم محل المراجعة.[1]

لابد أن يتضمن تقرير المراجعة الجبائية أربعة (4) أجزاء تتمثل في الآتي:

- النظام الجبائي للمؤسسة: في هذا الجزء يقوم المراجع بعرض النظام الجبائي الخاص بالمؤسسة (المطبق) محل المراجعة كون مستعملي هذا التقرير ليسوا خبراء في الجباية وبالتالي يمكنهم عدم فهم محتوى التقرير.[2]
- قياس الخطر الجبائي: في هذا الجزء يقوم المراجع بعرض المخاطر وتقييمها بالإضافة إلى إظهار العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة.
- التوصيات من أجل تصحيح الأخطاء أو تخفيض الخطر الجبائي: يضم هذا الجزء نوعين من التوصيات الأولى ذات طابع علاجي وهي تلك المتعلقة بتصحيح الأخطاء سواء في التصريحات أو التحضير المتأخر للمستندات؛ أما الثانية فهي ذات طابع وقائي وتخص تخفيض الخطر الجبائي،[3] فعلى سبيل المثال يقوم المراجع ب:

- اقتراح مقاييس وإجراءات تُجنب المؤسسة من الوقوع في حالات عدم الانتظام المكتشفة مرة أخرى،
- إقتراح إجراءات أمان جبائي جديدة قد تتعلق بمعالجة النقائص الموجودة في الاجراءات القديمة أو تتعلق بإجراءات رقابة جديدة.

- التوصيات من أجل تحسين الفعالية الجبائية: يتضمن هذا الجزء ما يلي:

- حساب نسبة الإخضاع مع إمكانية المقارنة مع مؤسسات أخرى تنتمي إلى نفس قطاع النشاط،

---

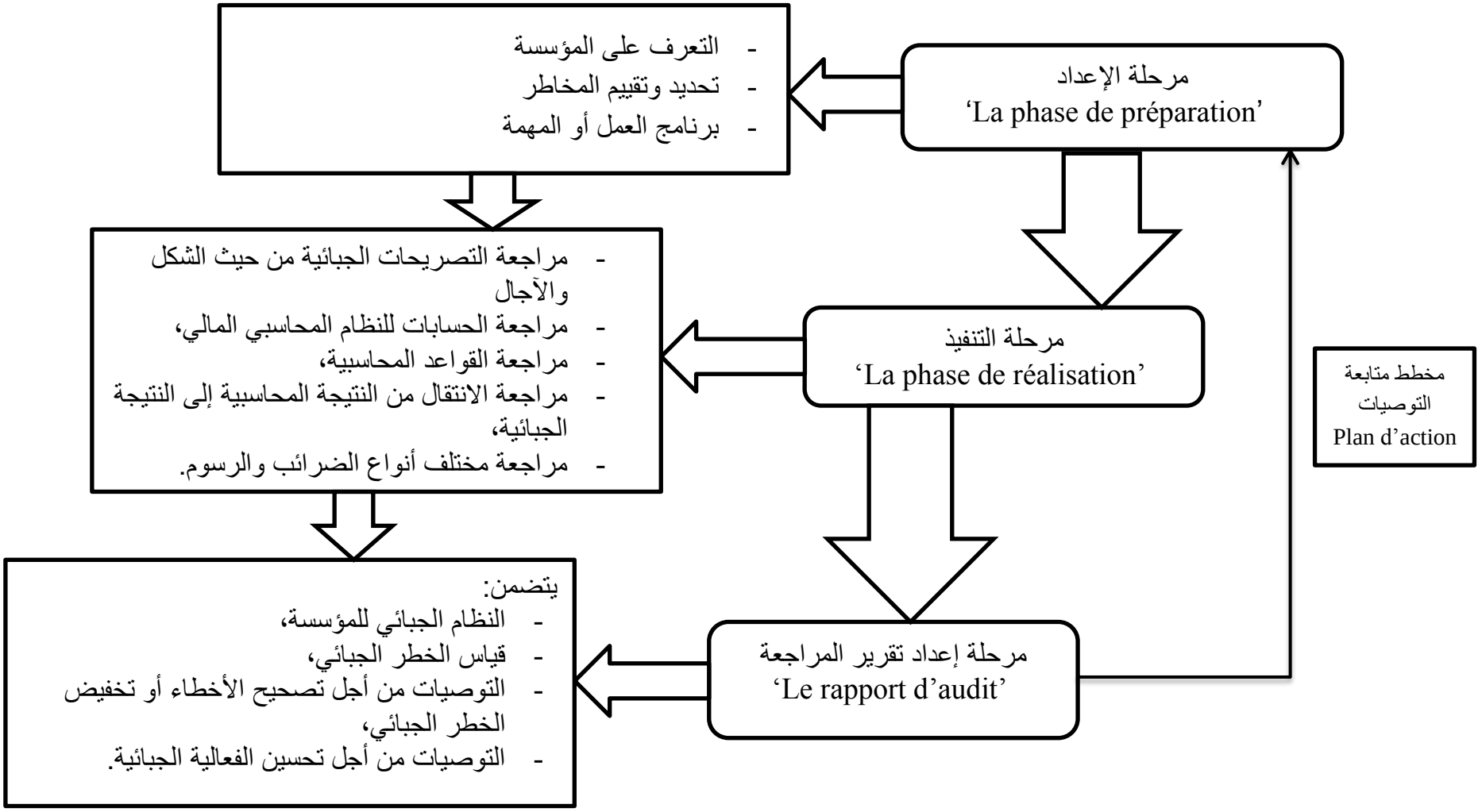
[1] MOHAMED Ben Hadj Saad, **Op-cit**, p 133.
[2] **Idem**, p 133.
[3] **Idem**, p136.

- توصيات تهدف إلى تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة والاستفادة من الامتيازات الممنوحة من قبل القانون المعمول به،
- كيفيات تطبيق هذه التوصيات،
- قياس الفرص الضائعة للمؤسسة.[1]

بعد الانتهاء من هذه المراحل يقوم المراجع بمتابعة تنفيذ التوصيات وذلك من خلال مخطط المتابعة الذي يضعه ليلاحظ مدى التزام المؤسسة أو الجهة الادارية المعنية بتطبيق هذه التوصيات والتأكد من اتخاذ الاجراءات الصحيحة.

[1] MOHAMED Ben Hadj Saad, **Op-cit**, p 137.

الشكل رقم 07: مراحل سير عملية المراجعة الجبائية



المصدر: تم إعداده بالاعتماد على الدراسة النظرية.

المبحث الثالث: اجراءات المراجعة الجبائية

يتبع المراجع الجبائي مجموعة من الاجراءات عند قيامه بفحص الوضعية الجبائية للمؤسسة حتى يتسنى له الحكم عليها، وذلك بمراجعة أهم ضرائب ورسوم المؤسسة وكذا الوضعية المحاسبية لها بمراجعة مختلف الحسابات بالإضافة إلى التحقق من مدى استفادتها من الامتيازات والخيارات الجبائية الممنوحة من قبل التشريع وذلك بمراجعة الفعالية الجبائية.

المطلب الأول: مراجعة الضرائب والرسوم

بعدما يقوم المراجع الجبائي بالتعرف على خصوصيات المؤسسة ضريبيا يشرع بمراجعة الضرائب والرسوم، وفي هذا المطلب سيتم تناول النقاط المهمة لمراجعة أهم الضرائب والرسوم المطبقة في المؤسسات والتي تهتم الإدارة الجبائية بمراقبتها.

أولا: مراجعة الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور (IRG sur salaire)

إن مراجعة الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور تتطلب مراجعة كل من الوعاء وكذا التسديد والتصريح.

1. الوعاء

على المراجع التحقق من جهة أن الوعاء تم حسابه وفقا لما بينته المادة 73 من ق ض م ر م لسنة 2015 وذلك كما يلي:

(أجرة المنصب + الامتيازات العينية) ـ المبالغ التي يقتطعها المستخدم لتشكيل معاشات أو منح التقاعد ـ المساهمة العمالية في التأمينات الاجتماعية

يقصد بالامتيازات العينية، التغذية والمسكن والألبسة والتدفئة والإنارة التي تقدر من طرف المستخدم، حسب القيمة الحقيقية للعناصر المقدمة.[1]

[1] المادة 71 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

ومن جهة أخرى التأكد من ضم العناصر التي نصت عليها المادة 66 من نفس القانون وعدم ضم العناصر المبينة في المادة 68 من القانون السابق الذكر.

2. التسديد والتصريح

على المراجع التأكد من تقديم التصريحات في الآجال وأنه تم إعدادها بصورة لائقة من حيث الشكل والمضمون وفقا للتشريعات السارية المفعول.

ثانيا: **مراجعة الضريبة على أرباح الشركات**

تتم مراجعة IBS بمراجعة كل من الوعاء(النتيجة الجبائية) والتسديد والتصريح.

1. الوعاء

تعد النتيجة الجبائية وعاء حساب IBS لذا لابد من مراجعتها عن طريق التأكد من مختلف مكوناتها، فهذه النتيجة يتم حسابها وفقا للقاعدة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الادماجات (الاستردادات) ـ التخفيضات

النتيجة المحاسبية: هي الفرق بين مختلف الأعباء والنواتج، وبالتالي يقوم المراجع بالتأكد من أن هذين العنصرين قد استوفيا الشروط المحددة من قبل المشرع.

- ✓ الأعباء: حتى تكون قابلة للتخفيض وقابلة للخصم جبائيا لابد من توفر ما يلي:[1]
  - أن تكون هذه الأعباء مرتبطة بنشاط المؤسسة وتسييرها، و أن تكون مبررة،
  - أن ينجم عنها تخفيض في الأصول ولا تكون غير قابلة للخصم قانونيا،
  - أن يتم تسجيلها في الدورة المالية التي تم فيها تحمل هذه الأعباء.
- ✓ النواتج: لمراجعة النواتج (الايرادات) يقوم المراجع بمراجعة مختلف حسابات الايرادات والذي سيتم التطرق إليه لاحقا في المبحث الثالث.

[1] Rhéda khalassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, pp 459.

الادماجات والتخفيضات: على المراجع التحقق من أن المؤسسة تقوم بإعادة إدماج الأعباء الغير قابلة للخصم في النتيجة المحاسبية وتستفيد من التخفيضات التي منحها المشرع والذي يعرف بمراجعة التعسف في استعمال الحق.

ويمكن تلخيص مختلف هذه التخفيضات والادماجات في الجدول التالي (حسب الجدول رقم 9 (T9) من التصريحات الجبائية).

الجدول رقم 13: مختلف الادماجات والتخفيضات

الإدماجات	التخفيضات
- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال، - الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري إذا تجاوزت قيمة كل واحدة 500 دج، - المبالغ المخصصة للإشهار المالي، الكفالة، الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب إذا تجاوزت نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية وفي حد أقصى 30.000.000 دج سنويا، - مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام، الفندقة والعروض باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة، - الإعانات والتبرعات عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني إذا تجاوزت قيمتها 1.000.000 دج سنويا. (المادة 169 من ق ض م ر م) - الضرائب والرسوم (كرسم التكوين المهني المتواصل ورسم التمهين) - المؤونات التي لا تتوفر على الشروط المحددة في المادة 141 فقرة 5 من ق ض م ر م، - قسط اهتلاك السيارات السياحية إذا كانت لا تشكل أداة رئيسية لنشاط المؤسسة إذا تجاوز مبلغ شراءها 1.000.000 دج. (المادة 141 الفقرة 03 من ق ض م ر م) - نفقات البحث والتطوير إذا تجاوزت قيمتها 10% من الدخل المحقق أو 100.000.000 دج أو إذا لم يتم إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه. (المادة 171 من ق ض م ر م) - المعاملات التجارية، الغرامات، العقوبات والمصادرات. (المادة 141 الفقرة 06 من نفس القانون)	- فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الاستثمارات.(المادة 173 من ق ض م ر م) - الإهتلاك التكميلي: وهو الفارق بين الإهتلاك المحاسبي والإهتلاك الجبائي المحدد حسب المادة 174 من ق ض م رم. - العجز السابق: سمح المشرع وفقا للمادة 147 من ق ض م ر م من تخفيض عجز السنة السابقة من ربح السنة الموالية إلى غاية السنة الرابعة.

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

2. التسديد والتصريح

التأكد من أن التصريح يتم في الآجال سواء بالنسبة للتصفية أو التسبيقات كما يتوجب التحقق من الإعداد الجيد للتصريحات من حيث الشكل والمضمون.

ثالثا: مراجعة الرسم على النشاط المهني

يقوم المراجع عند مراجعة TAP بمراجعة كل من الوعاء وكذا التسديد والتصريح.

1. الوعاء

يقوم المراجع بالتأكد من أن TAP يؤسس على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال خارج TVA،[1] وأن المؤسسة تقوم بتطبيق التخفيضات الممنوحة لها، هذا من جهة؛ ومن جهة أخرى يتأكد من أن المبالغ التي نصت عليها المادة 220 من ق ض م ر م لم يتم إدخالها ضمن رقم الأعمال الخاضع للرسم.[2]

2. التسديد والتصريح

يقوم المراجع في هذه المرحلة بما يلي:[3]

- التأكد من أن رصيد حساب 642 الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال يساوي قاعدة احتساب الضريبة مضروب في المعدل القانوني والمتمثل في نسبة 2%،
- التحقق من أن المؤسسة تقوم سنويا بتقديم تصريح بمبلغ رقم الأعمال المحقق أو الايرادات المهنية الاجمالية، (المادة 224 الفقرة 01 من ق ض م ر م)
- في حالة العمليات التي تتم حسب شروط البيع بالجملة يقوم المراجع بالتحقق من أن المؤسسة تقدم بالإضافة إلى التصريح جدول (كشف العملاء) بما في ذلك سند الإعلام الآلي المتضمن معلومات عن الزبون، (المادة 224 الفقرة 01 من ق ض م

[1] المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

[2] المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

[3] Rhéda khalassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, p 490.

ر م)، والتأكد من الاستفادة من تخفيض ب 30% من معدل TAP فبدل 2% يصبح في هذه الحالة 1,4%.

- التحقق من تسديد TAP من خلال التصريحات الشهرية G50.

رابعا: **مراجعة الرسم على القيمة المضافة**

إن مراجعة ال TVA تتطلب من المراجع مراجعة ما يلي:

1. الوعاء

على المراجع أن يتأكد من أن وعاء حساب ال TVA يتضمن كل من ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات؛ المصاريف المفوترة؛ الحقوق والرسوم باستثناء TVA والتي نصت عليها المادة 15 من ق ر أ.

2. المعدلات المطبقة

على المراجع التأكد من التطبيق السليم لمعدل الرسم وذلك وفقا للمادة 23 من ق ر أ.

3. الحق في الحسم

لمراجعة عمليات الحسم على المراجع التأكد مما يلي:

- توفر الشروط التي تعطي للمؤسسة الحق في الحسم والمحددة في المواد 29، 32، 30، 38، 41، 36 من ق ر أ،
- بالنسبة للمؤسسات الخاضعة جزئيا لTVA لابد من التأكد من التطبيق السليم للقاعدة النسبية والتي من خلالها يتم حساب نسبة خصم TVA وذلك وفقا لما بينته المادة 39 من ق ر أ،

إذ هذه القاعدة يتم بموجبها حساب النسبة المؤقتة للخصم وفي نهاية السنة تحسب النسبة الحقيقية أو النهائية على أساس المعطيات الواقعية وبالتالي على المراجع التأكد من عدم الاعتماد نهائيا على النسبة المؤقتة فالمؤسسة مطالبة بإجراء التسوية إذا تعدى الفرق بين النسبتين 5%.

- التأكد من إعادة الرسوم المخصومة في الحالات التالية:
- اختفاء السلع، إلا في حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا،
- إذا كانت العملية غير خاضعة للضريبة فعلا،
- إذا اعتبرت العملية غير مدفوعة بصفة نهائية.[1]
- عدم احتفاظ المؤسسة بالتثبيتات القابلة للاهتلاك لمدة خمس سنوات.[2]

4. التصريح بالرسم على القيمة المضافة

إذ يقوم المراجع هنا من التأكد من أن التصريح ب TVA قد تم وفقا للمعدلات المناسبة وفي الوقت المناسب.

المطلب الثاني: مراجعة الحسابات

تعد المحاسبة المصدر الرئيسي للجباية لذا فإن المراجع الجبائي يولي لها أهمية كبيرة، إذ يقوم بمراجعة مختلف الحسابات من حيث الشكل والمضمون لتفادي المخاطر التي يمكن أن تنجر عنها والتأكد من صحة المعطيات الجبائية.

أولا: **مراجعة الشكل**

يقوم المراجع بالتأكد من مسك الدفاتر القانونية والمتمثلة في كل من دفتر اليومية ودفتر الجرد وفقا لما ينص عليه القانون التجاري، أي أن يتم مسكهما بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير أو نقل إلى الهامش ويتم ترقيم صفحاتهما والتوقيع عليهما من طرف قاضي المحكمة. (حسب مواد القانون التجاري من 9 إلى 11)

ثانيا: **مراجعة المضمون**

أين يقوم المراجع بمراجعة مختلف الحسابات حتى يتمكن من التوصل إلى نقاط الضعف التي قد تكون سبب في دفع المؤسسة لأعباء ضريبية قد تؤثر بشكل كبير على

[1] المادة 37 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2015.

[2] المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2015.

وضعيتها المالية، ومن ثم اقتراح الحلول المناسبة، ويمكن فيما يلي ذكر على سبيل المثال وليس الحصر أهم النقاط التي يقوم المراجع بالتأكد منها.

1. مراجعة حسابات رأس المال

عند مراجعة حسابات رأس المال يقوم المراجع بالتعرض إلى مختلف الحسابات المكونة لهذه المجموعة، ويمكن ذكر أهم النقاط التي يتأكد المراجع منها فيما يلي:[1]

- التأكد من أن التزامات المؤسسين قد تم الوفاء بها،
- التأكد في حالة التخفيض من رأس المال لتغطية الخسائر أن العجز قد تم أخذه بعين الاعتبار،
- التأكد من فائض القيمة الناتج عن التنازل،
- التأكد من ادماج فائض إعادة التقييم في تحديد النتيجة الجبائية،
- التأكد في حالة تغيير رأس المال من أن نسبة الاحتياطات القانونية تمثل 10% من رأس المال الجديد،
- مراجعة القانون التأسيسي ومحاضر الجمعية لمعرفة ما تم الاتفاق عليه حول الاحتياطات الواجب تكوينها،
- التأكد من قيمة الربح القابل للتوزيع، والتأكد من تسديد الضريبة المرتبطة به،
- التحقق من تسديد الأرباح المستحقة على الأسهم،
- مقارنة النتيجة الجبائية للمؤسسة مع النتيجة الممكن تحديدها من قبل الادارة الجبائية،
- التأكد من توفر الشروط اللازمة لتوزيع الأرباح المستحقة على الأسهم،
- التأكد من أن مبلغ المكافئات الموزعة على المسيرين (Tantièmes) لا تفوق 10/1 من الربح القابل للتوزيع،
- التحقق من مصدر الاعانات وطبيعة المقتنيات لأن هذين العنصرين هما اللذان يأخذان بعين الاعتبار في التحديد الجبائي للعناصر الخاضعة للضريبة،

[1] Rhéda khalassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, pp 226, 434.

- التأكد من أن تكوين المؤونات يستند على وثائق اثبات وأنه في الفترة التي تم فيها تكوين المؤونة قد توفرت كل عناصر الاثبات الخاصة بالخطر المتوقع،
- التأكد من احترام أقساط اهتلاك القروض ومعدل التحويل.

2. مراجعة حسابات التثبيتات

يهتم المراجع الجبائي بهذه الحسابات كونها تأثر على النتيجة الجبائية عند حساب الاهتلاك، إذ يمكن تضخيم قيمة الأصول بإضافة أعباء غير مبررة، ومن بين النقاط التي يقوم بمراجعتها نجد:[1]

- التأكد من الوجود الفعلي للتثبيتات،
- التأكد من أن القيم المسجلة في الأصول تمثل التثبيتات وليست أعباء،
- التأكد من توفر وثائق الاثبات التي تبرر تسجيل مصاريف البحث والتطوير ضمن الأصول،
- التأكد من فصل قيمة المبنى عن قيمة الأرض،
- التأكد من أن حقوق التسجيل المتعلقة بالعقارات المبنية والغير المبنية قد تم دفعها إلى الخزينة وفقا للمعدلات وفي الوقت المحدد،
- التأكد من استرجاع الرسم المدفوع عند اقتناء التثبيتات عدا تلك التي ليس لها حق الحسم،
- البحث ضمن الاستثمارات عما يمكن إعتباره انتاج المؤسسة لذاتها قبل دفع TVA،
- التأكد من أن المؤسسة قد استفادت من الامتيازات الجبائية الممنوحة من قبل قانون الاستثمار في اطار اقتناء الاستثمارات،
- التأكد من ضم نفقات التحسين أو التصليح إلى قيمة الأصل إذا كانت تزيد من قيمته.

أما الاهتلاك فيمكن ذكر بعض النقاط التي يقوم المراجع بالتحقق منها فيما يلي:[2]

- التحقق من بداية حساب الاهتلاك وهي تاريخ البدء في الاستعمال،

[1] Rhéda khalassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, pp 435, 437.

[2] **Idem**, pp 442, 444.

- التأكد من تطبيق الاهتلاك الخطي على كل التثبيتات عدا التجهيزات التي تساهم مباشرة في الانتاج داخل المؤسسة، من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة فيمكن تطبيق الاهتلاك التنازلي،(174 من ق ض م ر م)
- التأكد من احترام المعاملات المحددة قانونا في حساب الاهتلاك التنازلي.

3. مراجعة حسابات المخزونات والحسابات الجارية

تعد هذه الحسابات من بين الحسابات التي يمكن للمؤسسات التلاعب بها واستغلالها للتخفيض من النتيجة الجبائية، لذا فإن المراجع يولي لها أهمية إذ عند مراجعة هذه الحسابات يعمل على القيام بما يلي:[1]

- التحقق من أن TVA المسترجعة الظاهرة في فواتير الشراء تتعلق بمشتريات حقيقية،
- التحقق من ضرورية هذه المشتريات في استغلال المؤسسة،
- التأكد من أن البضائع والمواد الأولية التي تم اقتناءها قد تم تقييمها عند دخولها بثمن الاقتناء (ثمن الشراء+ المصاريف الملحقة)،
- التحقق من أن ثمن الاقتناء لا يضم مبلغ الرسوم المسترجعة وكل الحسومات والخصومات المكتسبة،
- تحليل طبيعة التكاليف الداخلة في تكلفة الانتاج،
- التأكد من وجود جرد مفصل للمنتوجات المخزنة في نهاية الدورة،
- التحقق من التقييم الصحيح للمنتوجات المصنوعة من قبل المؤسسة (ثمن الانتاج)،
- التأكد من الأخذ بعين الاعتبار المخزونات التي تملكها المؤسسة وتوجد خارجها،
- التأكد من عدم الأخذ بعين الاعتبار المخزونات التي لا تملكها المؤسسة وكذا المنتجات المباعة مع بند الاحتفاظ بالملكية،
- التحقق من احترام مبدأ استقلالية الدورات،
- التأكد من تقييم المخزونات بالطريقة التي يسمح بها القانون.

[1] Rhéda khalassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, pp 446, 448.

4. مراجعة حسابات الغير

لمراجعة حسابات الغير يقوم المراجع بالتأكد من مجموعة من النقاط يمكن ذكر بعضها فيما يلي:[1]

- التأكد من أن أرصدة حسابات الزبائن والموردين تعكس الحقيقة،
- عندما يتعلق الأمر بفواتير تخص زبائن أو موردين أجانب فإنه يجب التأكد مما يلي:
  - وجود عقد أو فاتورة شكلية والوثائق الجمركية،
  - تطابق التسبيقات المستلمة أو المدفوعة مع شروط العقد أو الفاتورة الشكلية،
  - توافق التسوية النهائية مع الوثائق الجمركية.
- التأكد من عدم وجود ديون أو حقوق وهمية،
- التحقق من أن حساب الموردين يضم المبالغ ب TTC،
- مراجعة العقود وجداول اهتلاك قروض الاستثمار.

5. مراجعة الحسابات المالية

من بين النقاط التي تتم مراجعتها ما يلي:[2]

- يجب التأكد من أن حساب الصندوق ليس دائنا،
- التأكد من تسجيل كافة عمليات الصندوق في الوقت المناسب،
- التحقق من قيام المؤسسة بجرد مادي للصندوق قبل إعداد القوائم المالية،
- التأكد من أن رصيد حساب الصندوق يتوافق مع نتائج الجرد المادي له،
- التأكد من ترصيد حسابات التحويل الداخلي (حـ/ 58) (virement interne) في نهاية الدورة،
- التحقق من الإعداد الصحيح لكشوف المقاربة البنكية،
- التأكد من أن النفقات التي تفوق حد محدد من قبل المؤسسة لا يتم دفعها نقدا.

---

[1] Rhéda khalassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, pp 450, 451.

[2] **Idem**, pp 456, 457.

6. مراجعة حسابات الأعباء

تعتبر الأعباء عاملا ذو أهمية كبيرة في تحديد النتيجة الجبائية وأداة يمكن للمؤسسة استغلالها بغرض تخفيض هذه النتيجة وبهذا فإن المراجع يقوم بالتدقيق في هذه الحسابات للتأكد من عدم استغلال هذه الحسابات في أمور غير مشروعة، ويمكن ذكر على سبيل المثال لا الحصر بعض النقاط التي يتحقق منها المراجع وهي كالآتي:[1]

- التحقق من احترام شروط خصم الهدايا والاعانات،
- التحقق من أن المؤسسة تحترم القواعد القانونية الخاصة بمسك دفاتر المستخدمين،
- التأكد من عدم دفع المنح ذات الطابع المهني إلى المستخدمين خلال عطلة مدفوعة الأجر ولم تتم معالجتها كأجور،
- التحقق فيما إن كانت الأجور المدفوعة إلى أشخاص مقيمين في الخارج تشكل اقتطاع من المصدر،
- التحقق من أن الاستحقاقات المدفوعة إلى المسيرين مبررة وطبيعية،
- التأكد من أن الأعباء تخص الدورة وليس الدورات السابقة،
- التأكد من أن الأعباء تخص استغلال المؤسسة،
- التحقق من التطبيق الجيد للشروط العامة المرتبطة بقابلية خصم الاهتلاكات والمؤونات،
- التأكد من أن الأعباء المسجلة تتوفر على وثائق الإثبات.

7. مراجعة حسابات الايرادات

تعد حسابات الايرادات هي الأخرى عاملا مهما في تحديد النتيجة الجبائية لذا على المراجع التأكد من مختلف ايرادات المؤسسة، وفيما يلي بعض النقاط التي يقوم بمراجعتها وهي:[2]

- التحقق من كون جميع الفواتير خارج TVA مرفقة بوثائق جمركية وجبائية،

[1] Rhéda khalassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, pp 462, 468.

[2] **Idem**, pp 470, 471.

- التحقق من أن نظام الفوترة في المؤسسة يتماشى والمتطلبات القانونية فيما يخص TVA،
- إجراء مقاربة بين الايرادات الموجودة في جدول نتائج التصريحات الجبائية وجدول نتائج المحاسبة،
- التأكد من إدراج جميع الايرادات الناتجة عن نشاط المؤسسة في حساب النتيجة.

المطلب الثالث: مراجعة الفعالية الجبائية

إن مراجعة الفعالية الجبائية تتطلب من المراجع أولا مراجعة إطار الفعالية الجبائية ومن ثم الانتقال إلى الخيارات الجبائية.

***أولا:* مراجعة إطار الفعالية الجبائية**

الهدف منها فحص العامل الجبائي للمؤسسة الذي يسمح بالمساهمة في الفعالية. هذا العامل يضم جانبين مختلفين، الأول منها يتمثل في كون الفعالية الجبائية تقوم على استغلال الموارد القانونية والجبائية هذا ما يفرض على المؤسسة ضرورة التمتع بنظام معلومات جبائي فعال، أما الأخر، فيتعلق بكيفية استخدام المؤسسة للجانب القانوني والجبائي.[1]

1. مراجعة نظام المعلومات الجبائي في المؤسسة

حيث يقوم المراجع بجمع معلومات تتعلق بوجود أو عدم وجود مصلحة للجباية في المؤسسة، المَراجع المستخدمة بالإضافة إلى الأشخاص المكلفين بالمسائل الجبائية من داخل أو خارج المؤسسة، وكذا الاهتمام بمعرفة مستوى هؤلاء الأشخاص فيما يخص التسيير بشكل عام والتسيير الجبائي بشكل خاص. كما يعمل المراجع على تقييم توزيع وقت العمل من قبل الأشخاص المكلفين بالمسائل الجبائية لتحديد الجزء الفعلي المخصص لأعمال الدراسات، الاستشارة أو التكوين.

[1] Martial Chadefaux, **Op-cit**, p 252.

وفي حالة لجوء المؤسسة إلى مستشارين خارجيين على المراجع معرفة دوافع الرجوع إليهم وكذا معايير اختيارهم وذلك من خلال تفحص مختلف النصوص الاستشارية المنجزة.[1]

2. مراجعة إدراج الجباية في اتخاذ القرارات

يهتم المراجع في هذه العملية بسير عمل مصلحة الجباية، وذلك بدراسة علاقة هذه المصلحة بالمصالح الأخرى والمديريات في المؤسسة. بالإضافة إلى البحث عن مدى ادراج الجبائيين في دراسة المشاريع أو عند اجراء المفاوضات الخاصة بالعقود، وهل يتم تتبع هذه المشاريع أو العقود من قبل الجبائيين في حال الحصول عليها، فهذا التتبع مرتبط بالخيارات الجبائية، كون الاستفادة من بعض الأنظمة التحفيزية والامتيازات الجبائية مرتبط باحترام شروط معينة، ففي حال عدم ايفاء المؤسسة بشرط أو مجموعة من الشروط يسقط حق الاستفادة منها وهذا ما يؤدي إلى رفع مستوى الخطر الجبائي نتيجة تحمل المؤسسة الفرص الضائعة.

كما يجب على المراجع معرفة ما إذا كانت مصلحة الجباية تقدم بصفة دورية داخل المؤسسة معلومات جبائية إلى المصالح الأخرى وعلى وجه الخصوص إلى كل من المديرية المالية والمديرية العامة، في هذه الحالة يقوم المراجع بتقييم جودة هذه المعلومات.[2]

ثانيا: مراجعة الخيارات الجبائية

بعد الانتهاء من مراجعة كل من نظام المعلومات الجبائي وادراج الجباية في اتخاذ القرارات ينتقل المراجع إلى مراجعة الخيارات الجبائية مع الأخذ في الحسبان تنوع هذه الأخيرة، فهناك خيارات تكتيكية وأخرى استراتيجية.

---

[1] Martial Chadefaux, **Op-cit**, p 253.

[2] **Idem**, p 254.

1. مراجعة الخيارات التكتيكية

الخيارات الجبائية التكتيكية أو ما يطلق عليها الخيارات الجبائية التقنية،[1] هي خيارات من طبيعتها أنها توفر أفضلية مالية للمؤسسة، غالبا في المستقبل القريب ولكن نطاقها محدود؛ هذه الخيارات يمنحها المشرع في القوانين الجبائية كاختيار طريقة الإهتلاك، تقنية التقييم، طريقة حساب زيادة القيمة، تقنية حساب العجز...[2]

إن مراجعة هذه الخيارات تتطلب على المراجع دراسة كل من الخيارات الجبائية والأنظمة التحفيزية،[3] حيث يقوم المراجع بإعداد قائمة عن الأنظمة أو الخيارات التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة ومقارنتها مع ما تم اتخاذه فعلا، وبهذا يتوصل المراجع إلى معرفة الأنظمة والتحفيزات التي يمكن للمؤسسة استغلالها بغرض التخفيض من التكاليف الجبائية وفيما كانت تستغل الأنظمة والتحفيزات بشكل مناسب.

إن مراجعة هذه الخيارات لا تقتصر على ما تم ذكره فقط وإنما على المراجع تقييم الخطر المرتبط بهذه الخيارات، كون هذه الأخيرة ترتبط بتعقد بعض الشروط، وبالتالي الاستغلال الغير الملائم لها لا يساهم في الفعالية الجبائية وإنما في تطوير الخطر الجبائي في المؤسسة، وذلك نتيجة عدم احترام شروط المضمون أو الشكل للاستفادة من هذه الأنظمة، إذ يمكن ذكر الحالتين التاليتين:[4]

- استغلال المؤسسة خيار جبائي في حين لا تتوفر على الشروط المفروضة،
- توقف المؤسسة عن تحقيق الشروط الضرورية للاستفادة من الخيار.

إذن فمراجعة الخيارات التقنية تساعد المؤسسة على معرفة أسباب عدم الأخذ بالخيارات التي يطرحها المشرع حتى لا تتكرر في المستقبل، بالإضافة إلى إرشاد المؤسسة إلى الخيارات الممكن الاستفادة منها حتى تتمكن من تفادي ضرائب إضافية وتحقيق اقتصاد

---

[1] Martial Chadefaux, **Op-cit**, p 255.

[2] Rhéda khalassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, p 282.

[3] Martial Chadefaux, **Op-cit**, p 256.

[4] **Idem**, p 258.

جبائي لنفقاتها، كما تقوم باقتراح حلول مناسبة في حال ما توقفت المؤسسة عن تحقيق شروط الاستفادة من الخيارات قبل أن تكتشفها الادارة الجبائية لتجنب العقوبات.

2. مراجعة الخيارات الاستراتيجية

الخيارات الجبائية الاستراتيجية هي خيارات ذات نطاق جبائي مهم، يمكن ذكر بعض منها فيما يلي:

- خيار نظام IBS أو IRG،
- إمكانية إتاحة الحرية للمؤسسة لإعادة تقييم ميزانيتها،
- خيار نظام الإخضاع الجبائي،
- خيار نظام المجمع.[1]

إن مراجعة هذه الخيارات تتطلب التفرقة بين الخيارات الجبائية السابقة والمتوقعة. ففي الخيارات السابقة يقوم المراجع بمراجعة بعدية إذ لا يقتصر على ذكر العجز السابق وإنما على تقديم التغييرات التي من شأنها أن تحسن من الفعالية الجبائية في المؤسسة. بينما مراجعة الخيارات الجبائية المتوقعة هي مراجعة مسبقة يقوم بها المراجع لتقييم ما إذا كانت الحلول الجبائية مناسبة وفيما إن كانت توجد بدائل جبائية أخرى مناسبة أكثر.[2]

كما يقوم المراجع بتقييم الامتيازات الجبائية المرتبطة بالخيارات الاستراتيجية وذلك كالآتي:[3]

- احصاء الامتيازات الجبائية التي تحصلت عليها المؤسسة،
- التأكد من حقيقة هذه الامتيازات، وذلك من خلال:
  - البحث عن الأصل القانوني وما إن كانت المؤسسة تستجيب لشروط الاستفادة منها،
  - مراقبة أهمية هذه الامتيازات بالنسبة لوضعية المؤسسة.

---

[1] Rhéda khalassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, p280.

[2] **Idem**, p 286.

[3] Martial Chadefaux, **Op-cit**, p 263.

تسمح مراجعة هذه الامتيازات بمعرفة ما إذا كانت توجد حلول جبائية أنسب أو حلول تجلب للمؤسسة امتيازات مساوية من الناحية الجبائية ولكنها سهلة التطبيق ولا تتضمن قيودا كثيرةً. وفي حالة ما كانت المراجعة موجهة لمشروع معين يتعين على المراجع التأكد من أن المؤسسة قامت بإحصاءٍ صحيح للخيارات المقدمة واختارت الخيار المناسب.

وعليه فإن مراجعة الفعالية الجبائية تسمح للمراجع باكتشاف الهفوات التي ارتكبت من قبل المؤسسة وخاصة فيما يتعلق بالأنظمة التفضيلية التي كان من الممكن أن تستفيد منها، وكذا تسليط الضوء على العمليات التي يمكن للمؤسسة أو كان من المفروض أن تتعامل معها بطريقة أكثر مردودية من الناحية الجبائية، كما تسمح بقياس مدى استعداد المؤسسة لاستغلال الفرص والمزايا الجبائية التي يمنحها القانون والتحكم فيها،[1] وبهذا فمراجعة الفعالية الجبائية تساهم بشكل كبير في تحقيق اقتصاد جبائي للمؤسسة.

المطلب الرابع: مظاهر اللاكفاءة الجبائية في المؤسسة

في هذا المطلب سيتم عرض مختلف مظاهر اللاكفاءة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- المظاهر المتعلقة بالجانب التنظيمي،
- المظاهر المتعلقة بالموارد البشرية،
- المظاهر المتعلقة بثقل العبء الضريبي،
- المظاهر المتعلقة بتكرار الأخطاء وتعدد التسويات.

أولا: المظاهر المتعلقة بالجانب التنظيمي

وهي تلك المرتبطة بنظام الرقابة الداخلي للمؤسسة من اجراءات، هيكلة وغيرها، وتتمثل فيما يلي:

[1] جغلوف ثلجة، **التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي**، مداخلة منشورة، ص 5.

- عدم وجود دليل إجراءات جبائية وفي حال وجوده عدم تحيينه وفقا للتغيرات الحاصلة في القوانين والتشريعات الجبائية،
- عدم وجود هيكلة خاصة بالجباية إذ يتم مسك الجباية من قبل المحاسب،
- عدم تتبع التغيرات الحاصلة في القوانين والتشريعات الجبائية،
- انعدام التواصل بين مصلحة الجباية أو المكلف بها والمصالح الأخرى في المؤسسة (انعدام تبادل المعلومات)،
- غياب الوعي بضرورة ادراج الجباية في قرارات المؤسسة،
- عدم الاستفادة من مختلف الخيارات والامتيازات الجبائية الممنوحة،
- انعدام الاتصال بين المؤسسة والادارة الجبائية.

ثانيا: **المظاهر المتعلقة بالموارد البشرية**

وهي التي لها علاقة بالعاملين في المؤسسة ويمكن ذكر ما يلي:

- نقص كفاءة المكلفين بالجباية أو المحاسبة،
- ضعف التكوين المتواصل،
- اللجوء إلى مستشارين خارجيين في أبسط الأمور.

ثالثا: **المظاهر المتعلقة بثقل العبء الضريبي**

ويظهر ذلك عندما تشكل الأعباء الناتجة سواء من إعادة التقويم أو من عدم استفادة المؤسسات من الامتيازات والخيارات الجبائية الممنوحة من قبل المشرع الجبائي، نسبة هامة من مجمل تكاليف المؤسسة، والتي بدورها تؤثر على الحالة المالية للمؤسسة.

رابعا: **المظاهر المتعلقة بتكرار الأخطاء وتعدد التسويات الجبائية**

يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- تعرض المؤسسة إلى الرقابة الجبائية عدة مرات،
- عدم الاستفادة من التجارب السابقة فتتعرض لإعادة التقويم للأسباب نفسها.

كل هذه المظاهر تؤدي بالمؤسسة إلى تحمل أعباء جبائية إضافية، وحتى تتمكن من تفادي هذه التكاليف وتحقيق اقتصاد جبائي لابد عليها من تفادي هذه المظاهر والعمل على تجنبها.

خلاصة الفصل الثاني

إن المؤسسة معرضة لمخاطر جبائية قد يؤدي تزايدها إلى التأثير سلبا عن الوضعية المالية لها، ومن خلال ما تمت دراسته في هذا الفصل، فالمراجعة الجبائية تسمح للمؤسسة بتفادي حدة هذه المخاطر وذلك من خلال اجراءاتها المختلفة التي ترمي إلى مراجعة مختلف النقاط ذات الصلة بالجباية والادارة الجبائية والتي يقوم بها شخص ذو كفاءة في المجال الجبائي وهو المراجع الجبائي.

إن هذا الأخير يساعد المؤسسة في اكتشاف نقاط الضعف وايجاد حلول لها بالإضافة إلى تخفيض العبء الضريبي وبالتالي تحقيق اقتصاد جبائي للمؤسسة من خلال تمكينها من الاستفادة من مختلف الخيارات والامتيازات التي يمنحها المشرع الجبائي والتقيد بالشروط الموضوعة من جهة، ومن جهة أخرى تفادي العقوبات والغرامات، وأيضا يساهم في تحسين التسيير الجبائي في المؤسسة.

الفصل الثالث:

دراسة عينة من كبريات المؤسسات

الفصل الثالث: دراسة عينة من كبريات المؤسسات

سيتم تخصيص هذا الفصل لدراسة عينة من كبريات المؤسسات من أجل الإجابة على الاشكالية الرئيسية، الأسئلة الفرعية واختبار صحة الفرضيات من عدمها، وذلك بالاعتماد على استمارة استبيان.

وبغرض اتمام هذه الدراسة الميدانية تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة (03) مباحث كالآتي:

المبحث الأول: تقديم مديرية كبريات المؤسسات

وذلك من خلال عرض نشأة هذه المديرية، أهدافها، مهامها، الهيكل التنظيمي لها وكذا تبادل المعلومات مع هياكل أخرى.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة

حيث يوضح هذا المبحث بيانات، متغيرات، مجتمع وعينة الدراسة بالإضافة إلى أداة وحدود هذه الدراسة الميدانية.

المبحث الثالث: اختبار الاستبيان وتحليل نتائج العينة

والذي سيتم فيه اختبار الاستبيان، تحليل نتائج محاور الدراسة واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: تقديم مديرية كبريات المؤسسات

يهدف هذا المبحث إلى تقديم مديرية كبريات المؤسسات (Direction Des Grandes Entreprises « DGE ») من خلال ابراز المكلفين التابعين لها، أهدافها، مهامها، عرض الهيكل التنظيمي لها وكذا الهياكل المختلفة التي تتعامل معها المديرية.

المطلب الأول: نشأة، أهداف ومهام مديرية كبريات المؤسسات

تعد مديرية كبريات المؤسسات من المصالح الخارجية للإدارة الجبائية ويدخل إنشاءها ضمن برنامج عصرنة هذه الإدارة للاستجابة لانشغالات المكلفين بالضريبة وكذا السلطات الحكومية.

1. نشأة المديرية

تم انشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 في إطار البرنامج الشامل لتحديث الادارة الجبائية من الناحية التنظيمية أو العملية، بالإضافة إلى تحديد المكلفين بالضريبة التابعين لهذه المديرية والمتمثلين فيما يلي:

- الشركات العاملة في قطاع المحروقات،
- الشركات المقيمة بالجزائر، العضوة في مجمعات أجنبية وكذا التي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة بالجزائر،
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال والتي يفوق أو يساوي رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري،
- مجمعات الشركات القانونية أو الفعلية عندما يفوق أو يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة 100 مليون دينار جزائري.

ولقد تم فتح هذه المديرية للمكلفين بتاريخ 02 جانفي 2006.

2. أهداف المديرية

تتلخص أهداف هذه المديرية في النقاط الآتية:

- تحسين الخدمات التي يتلقاها المستعمل من الإدارة الجبائية، حيث أن تجميع المهام الجبائية الأساسية (الإعلام والخدمات، التسيير والمراقبة، التحصيل والمنازعات) تحت سلطة مدير كبريات المؤسسات هو في ذاته عامل عصرنة، وسيتم ترجمة هذا التدبير في تبسيط الإجراءات الإدارية وهو ما سيسهل العلاقة بين الإدارة والمؤسسات الكبرى التابعة لها.

ومن خلال تركيز تسيير الملفات المعقدة في موقع واحد، فإن مديرية كبريات المؤسسات ستساهم في تحسين كفاءات الأعوان العاملين فيها.

وباعتماد مسعى ديناميكي يسمح بالتعرف على تساؤلات المكلفين بالضريبة، فإن مديرية كبريات المؤسسات ستحسن صلاحية المعلومات المقدمة، وبهذا ستخدم بصفة أفضل المتعاملين الاقتصاديين

- تحديث الإجراءات، يعتبر إنشاء هذه المديرية من المراحل الملموسة في طريق عصرنة المديرية العامة للضرائب، وتتجسد هذه العصرنة في تنظيم جديد للمهام الجبائية وفي تبسيط الإجراءات. وهي بذلك تمثل موقعا نموذجيا لتطوير المناهج الجديدة.

تطوير نظام مدمج لتسيير الضرائب ضمن مديرية كبريات المؤسسات يعطي للمستعملين والمختصين في الإعلام الآلي العاملين بالمديرية العامة للضرائب، المعارف والتجربة الضرورية لكي يطبق تدريجيا المخطط التوجيهي المعلوماتي لكافة المصالح الجبائية بدءا بإدخال الإعلام الآلي على مراكز الضرائب.

- تسيير جباية المحروقات، مع دخول قانون المحروقات الذي ينظم نشاطات بحث تنقيب إنتاج و نقل المحروقات حيز التطبيق لا سيما بإحداث وكالة " النفط".

3. مهام المديرية

تحقيقا للأهداف السالفة الذكر، فقد أسندت لمديرية كبريات المؤسسات المهام الآتية:

- التسيير، الرقابة الميدانية والرقابة على المستندات لملفات المؤسسات البترولية (الجباية البترولية)،

- التسيير، الرقابة الميدانية والرقابة على المستندات لملفات مؤسسات القطاعات الأخرى (جباية القانون العام)،
- تحصيل الضرائب والرسوم، الرقابة الجبائية والمتابعة القضائية،
- معالجة الطعون وطلبات التخفيضات الودية للغرامات،
- إعلام المكلفين المعنيين.

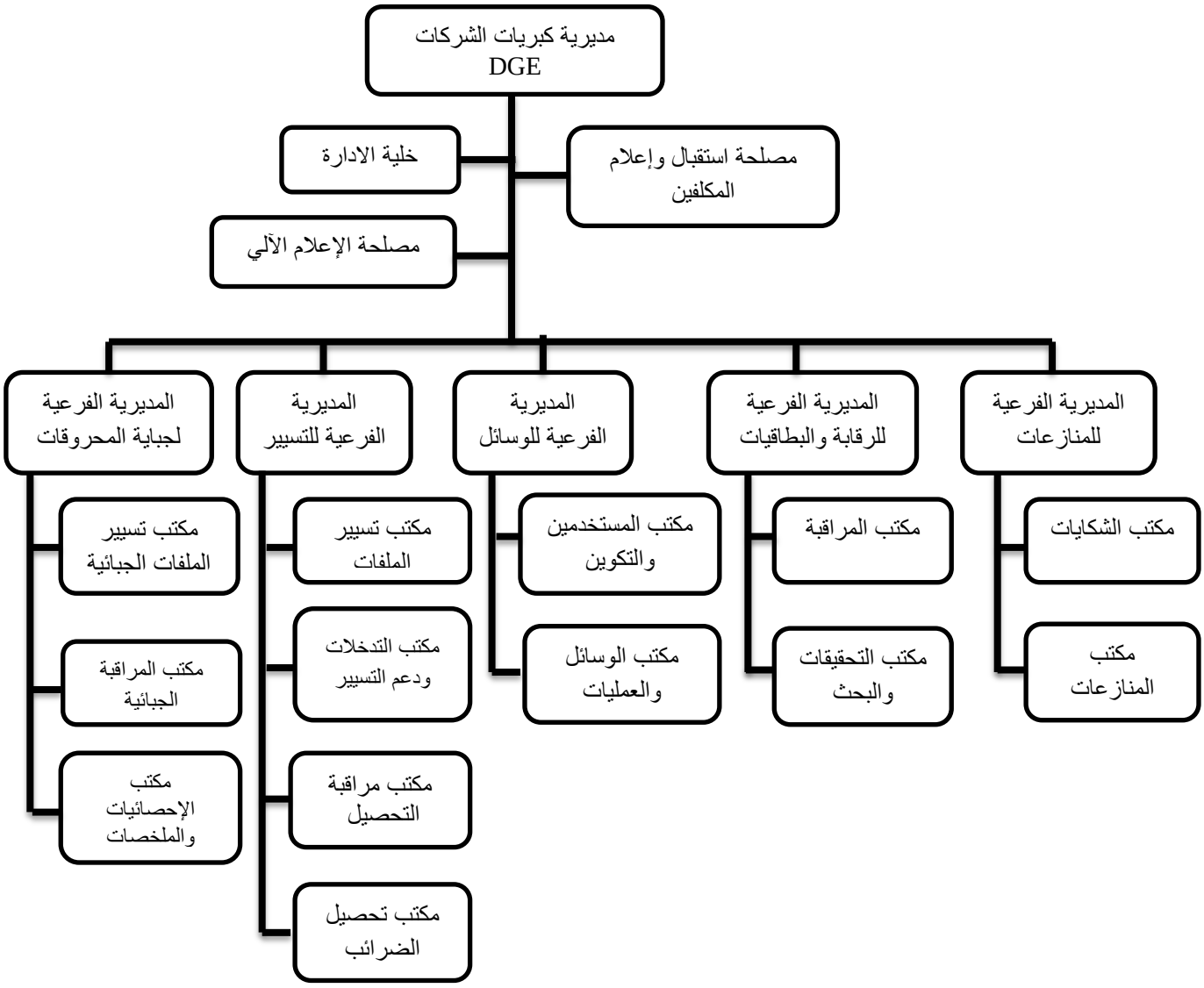
بينما لا تهتم مديرية كبريات المؤسسات بالضرائب الآتية:

- الرسم العقاري
- حقوق التسجيل
- رسم التطهير

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات

قام المشرع في المادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009 والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، بتحديث هيكلة مديرية كبريات المؤسسات والشكل الآتي يبرز الهيكل التنظيمي لهذه المديرية.

الشكل رقم 08: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



Source : www.dge.gov.dz/swf consulté le 13/03/2016 à 10:35.

يتكون الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية كما يلي:

1. **المديرية الفرعية لجباية المحروقات**

هذه المديرية مكلفة بما يلي:

- تسيير ملفات المؤسسات العاملة في القطاعين البترولي وشبه البترولي وكذا الشركات الأجنبية غير المقيمة والخاضعة للقانون الجزائري،
- إعداد برامج مراجعة هذه الملفات وتنفيذها،
- إعداد التشخيصات الدورية والتحاليل والإحصائيات وتحضير مخططات العمل.

2. المديرية الفرعية للتسيير

تتكفل هذه المديرية بالآتي:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للقانون العام وكذا المؤسسات غير المقيمة،
- مهام الوعاء ومتابعة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم،
- معالجة ملفات استرجاع TVA.

3. المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات

المديرية الفرعية للرقابة والتسيير تتكفل بالآتي:

- تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها،
- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة،
- البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع انجاز التحقيقات والتحريات.

4. المديرية الفرعية للوسائل

تكلف هذه الأخيرة بما يأتي:

- تسيير المسارات المهنية للمستخدمين والمبادرة بالأعمال التكوينية،
- إعداد الميزانية السنوية والحساب الإداري ومسك الجرد،
- الأمر بدفع التخفيضات،
- متابعة وتنسيق جهاز تقييم الأداء في إطار مؤشرات التسيير.

5. المديرية الفرعية للمنازعات

تكلف هذه المديرية الفرعية بالآتي:

- فحص الشكاوي والطعون الخاضعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات ودراستها،
- تحضير الملفات النزاعية المتعلقة بالقضايا المقدمة للهيئات القضائية المختصة مع فحص هذه الملفات ومتابعتها،
- تبليغ القرارات والأمر بصرفها.

المطلب الثالث: تبادل المعلومات بين مديرية كبريات المؤسسات والهياكل الأخرى

تترجم العلاقة بين مديرية كبريات المؤسسات والهياكل الأخرى بتدفق المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمكلفين، وتعمل هذه العلاقة على تسهيل تداول المعلومات بين مختلف الهياكل.

1. مركز الضرائب Centre Des Impôts "CDI"

مركز الضرائب هو مصلحة عملية خارجية للمديرية العامة للضرائب يتميز بعدد الملفات التي يسيرها، حجم الصفقات المهم، وخصوصية المجتمع المعني.

يشير إنشاء CDI إلى توحيد المهام الجبائية في وحدة واحدة لتسيير الطلبات، إعادة تحديد دور كل من المديرية الولائية (Direction des Impôts de Wilaya 'DIW') والمديرية الجهوية للضرائب(Direction Régionale des Impôts 'DRI') وكذا تكييف التشريع الجبائي.

إن مركز الضرائب مكلف بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين المتوسطي الأهمية المنتمين للنظام الحقيقي باستثناء المكلفين الذين تتكفل بهم DGE، بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة. وهي مؤهلة فيما يتعلق بالوعاء والتحصيل، الرقابة والنزاعات لكل الضرائب والرسوم المستحقة على هذا النوع من المكلفين نتيجة نشاطاتهم المهنية، وخاصة بما يتعلق بالبحث، جمع واستغلال المعلومات الجبائية والرقابة على التصريحات.

وتتمثل العلاقة بين DGE وCDI فيما يلي:

- تقوم CDI بتحويل ملفات المكلفين الجدد الذين بلغ رقم أعمالهم الرقم المحدد من طرف DGE، ومن جهة أخرى تقوم DGE بتحويل ملفات المكلفين الذين انخفض رقم أعمالهم إلى رقم أعمال المكلفين التابعين إلى CDI.
- تحويل المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية والمالية لمساهمي وشركاء مؤسسات تابعة للCDI/ DGE. توجه هذه المعلومات خاصة إلى المحققين لتحديد وضعية

المؤسسة موضوع التحقيق عن طريق وضعية الشركاء (الدخول المصرح بها، نمط المعيشة، الوضعية المالية).

2. مركز الضرائب الجوارية "Centre de Proximité des impôts"CPI

تم إنشاء CPI بعد DGE وCDI، وهي مكلفة بتسيير صغار المكلفين (الجزافي، العقاري،IRG...) والتي تمثل ما يقارب 70 % من المجتمع الجبائي، حيث تم جمع المفتشيات ومكاتب تحصيل الضرائب في مباني مهيئة ووظيفية.

تشارك CPI ال DGE في وظيفة البحث وجمع المعلومة الجبائية من خلال:

- إنشاء كشوف اتصال التي تحدد طبيعة مبلغ مكافأة رأس المال المقدم لمساهمي مدراء ومسيري المؤسسات الكبرى،
- إنشاء وتحويل كشوف البطاقيات التي تضم مبالغ ومشتريات التي يقوم بها مكلفي CPI لدى مكلفي DGE الناتجة عن استغلال قوائم الزبائن(Des états clients).
- إنشاء وتحويل كشوف بطاقيات المتعلقة بمبيعات بضائع أو خدمات أو أعمال محققة من طرف مكلفي CPI لحساب مكلفي DGE الناتجة عن استغلال الميزانية الجبائية.

3. مديرية الإعلام والوثائق

تم إنشاءها في إطار تحديث الإدارة الجبائية، حيث باشرت هذه الأخيرة مهامها في 2007/01/01 بهدف أساسي هو وضع قاعدة معطيات مركزية لتسيير الفهرس الوطني للمجتمع الجبائي. تقوم هذه المديرية بجمع، معالجة، وتجميع كل المعلومات التي لها علاقة بنشاطات المكلف وممتلكاته.

تشارك هذه المديرية في البحث وجمع المعلومة الجبائية من خلال:

- تقوم هذه المديرية كل سنة بتحضير بطاقات ترسلها للمفتشيات فيما يتعلق بالضرائب، IRG، IBS، TF. وهذا من أجل تصحيح المعلومات الخاصة بالمكلفين

وإدخال كل البيانات الحسابية كرقم الأعمال، والدخل...الخ. لإدخالها في الإعلام الآلي وتحضير جداول الضرائب،

- كل المعلومات المتعلقة بالمكلفين الذين يمارسون الغش من أجل مراقبتهم،
- بطاقية المكلفين، وترسل دوريا عند تسجيل أي ملف جديد على مستوى المفتشية سواء أكان شخص طبيعي أو معنوي، تقوم هذه المديرية بإعطاء رقم التعريف الإحصائي NIS لكل مكلف وترسل لكل المفتشيات،
- معلومات حول التحويلات المالية إلى الخارج.

4. المديرية العامة للجمارك

تستفيد مديرية كبريات المؤسسات من العمليات التي يقوم بها أعوان الجمارك في إطار الرقابة والاطلاع على الوثائق المهنية بغية التوصل إلى المخالفات الناتجة عن عدم تطبيق قوانين الفوترة. حيث ترسل مصالح الجمارك بطاقية المستوردين كل شهر وهذا عن طريق الوسائل الالكترونية.

5. المركز الوطني للسجل التجاري

Centre Nationale de Registre de Commerce " CNRC "

تتحقق العلاقة بين الإدارة الجبائية مع وزارة التجارة بالتنسيق مع مصالح المركز الوطني للسجل التجاري . حيث يرسل هذا الأخير شهريا بطاقية التجار الجدد المسجلين مع كل البيانات حول نوعية النشاط الذي يمارسونه، المعلومات الشخصية للمساهمين في الشركات...الخ.

بالإضافة، وفي إطار التنسيق بين المصالح الجبائية وتلك الخاصة بCNRC ، فإن كل طلب شطب أو تعديل للسجل التجاري يجب أن يكون مرفوقا بتقديم شهادة لجدول الضرائب مصادق عليها، وهذا حتى لا يستطيع المكلف المدين بديون جبائية كبيرة تعديل أو مباشرة شطب سجله التجاري.

6. البنوك

ترسل البنوك بطاقية حول كل الحسابات المفتوحة كل شهر وكذلك تلك التي تم إقفالها، كما يمكن لهذه الأخيرة أن تخضع لحق الاطلاع الذي يقوم به أعوان الإدارة الجبائية للحصول على المعلومات اللازمة.

7. المصالح التجارية

هذا التبادل للمعلومات يتعلق خاصة بمديرية الأسعار والمنافسة ومديرية الإحصاء، فهذه المصالح ترسل كافة المعلومات التي بحوزتها والمتعلقة بمختلف المخالفات التي تمد بصلة للنظام الاقتصادي والتي ترتكب من طرف بعض المكلفين في مجال تشكيل أسعار المبيعات والخدمات بالدراسة التحليلية لملف الأسعار والإحصائيات المتعلقة بنوع الخدمات المقدمة.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة

سيتم في هذا المبحث ذكر الجوانب المحيطة بإعداد الاستبيان، تسليمه للشركات واستلامه وتحديد متغيرات، مجتمع وعينة الدراسة.

المطلب الأول: بيانات ومتغيرات الدراسة

إن المنهج المتبع في هذه الدراسة كما سبق القول هو المنهج الوصفي التحليلي للحصول على البيانات المراد الوصول إليها، وبغرض الاستفادة من البيانات المتحصل عليها بطريقة صحيحة لابد من تحديد متغيرات الدراسة بشكل واضح ودقيق.

أولا: **بيانات الدراسة**

تم الحصول على بيانات الدراسة من مصدرين:

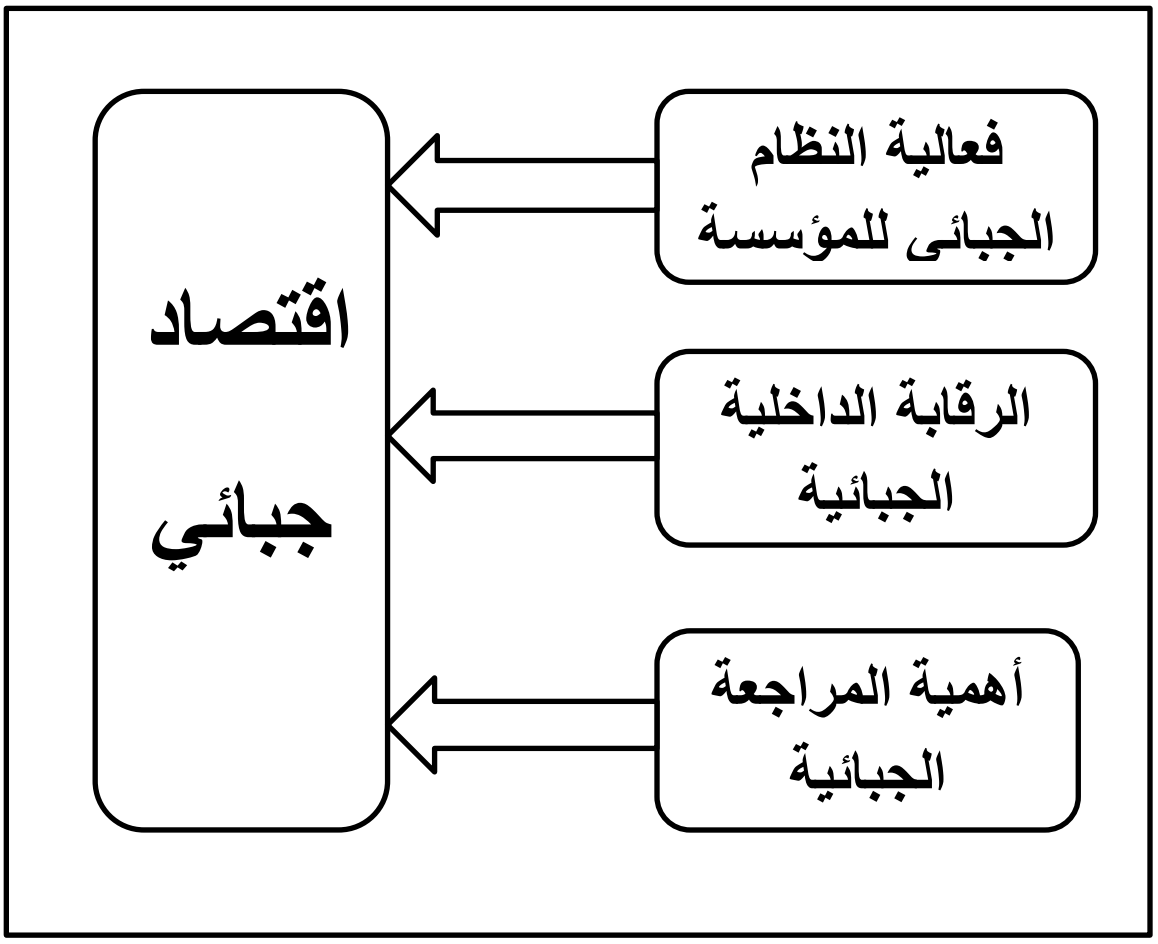
- المصدر الثانوي والمتمثل في مختلف المراجع من كتب، مجلات، ملتقيات علمية ودراسات سابقة في الموضوع بغرض تكوين فكرة مبدئية على الموضوع وصياغة محاور الاستبيان.

- المصدر الأولي والمتمثل في البيانات والمعلومات المتوفرة في الاستبيان بعد استلامه من المؤسسات موضوع الدراسة والقيام بتحليلها وتفسيرها بالاعتماد على برنامج ال **SPSS**.

ثانيا: **متغيرات الدراسة**

الشكل الآتي يلخص متغيرات الدراسة.

الشكل رقم 09: متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة.

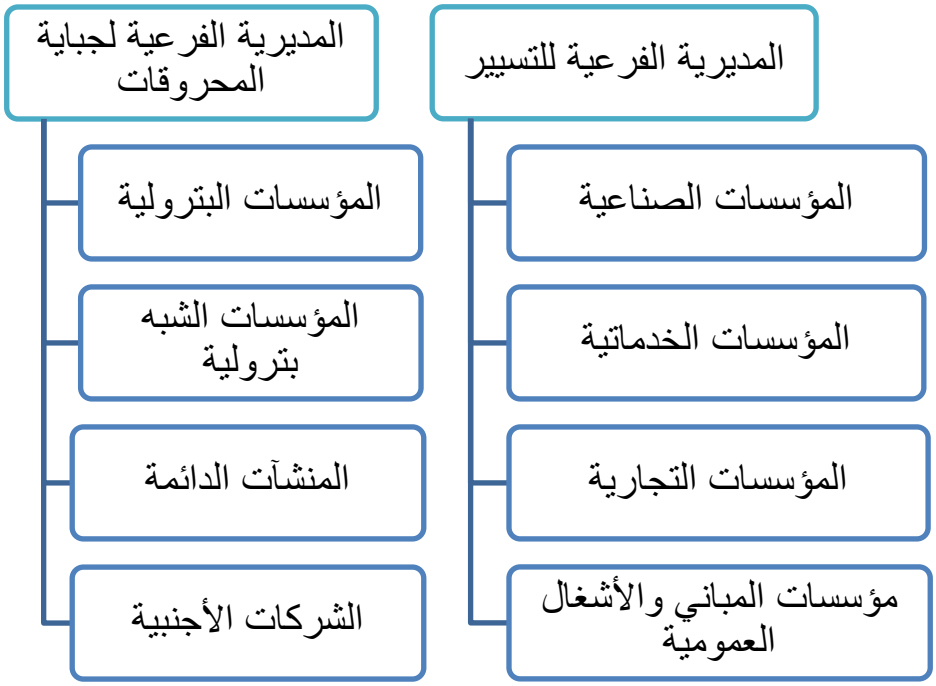
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

تم إعداد استمارة الاستبيان وتوزيعها على كبريات المؤسسات (المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات) للحصول على معلومات تفيد في دراسة الموضوع والاجابة على الاشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية المطروحة.

أولا: مجتمع الدراسة

على مستوى مديرية كبريات المؤسسات نجد مديريتين فرعيتين للرقابة الجبائية الأولى للتسيير والثانية لجباية المحروقات (الهيدروكربور) كما هو مبين في الهيكل التنظيمي(الشكل رقم 08). ويمكن تلخيص المؤسسات التابعة لهاتين المديريتين الفرعيتين في الشكل رقم 10 أدناه.

الشكل رقم 10: المؤسسات التابعة لمديريتي التسيير وجباية المحروقات



المصدر: تم إعداده بناء على معطيات مديرية كبريات المؤسسات.

- المنشآت الدائمة: هي شركات أجنبية يرتبط وجودها بالجزائر بمدة المشروع.
- الشركات الأجنبية: هي شركات جزائرية ولكن برأسمال أجنبي.

يمكن تلخيص عدد المؤسسات التابعة لرقابة مديرية كبريات المؤسسات في الجدول التالي:

الجدول رقم 14: تقسيم المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات بتاريخ 31.12.2015

المديرية	المديرية الفرعية للتسيير	المديرية الفرعية للهيدروكربون	المجموع
عدد المؤسسات	1083	1332	2415
النسبة المئوية	%44.84	%55.16	%100

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على معطيات مديرية كبريات الشركات.

ونظرا لتناول الجباية العادية في الجانب النظري فقد تم حصر المؤسسات المراد دراستها في كبريات المؤسسات ذات الجباية العادية (عدا المؤسسات البترولية والشبه البترولية) قصد تحقيق التجانس بين أفراد المجتمع وحصر حجم العينة.

ثانيا: **عينة الدراسة**

تم أخذ عينة عشوائية من كبريات المؤسسات، إذ تم توزيع تسعون (90) استبيانا على المؤسسات، وثم استرداد 53 وبعد الاطلاع عليها وفحصها تبين أن 43 استبيان فقط صالح لإجراء الدراسة، والجدول رقم 15 أدناه يلخص ذلك.

الجدول رقم 15: عينة الدراسة

البيان	**الاستبيان**	
	العدد	**النسبة المئوية**
عدد الاستبيانات الموزعة	**90**	**%100**
عدد الاستبيانات المستردة	**53**	**%58.89**
عدد الاستبيانات الصالحة	**43**	**%47.78**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان.

المطلب الثالث: أداة وحدود الدراسة الميدانية

يدرس هذا المطلب أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان وكيفية تقسيمه، بالإضافة إلى تحديد الحدود الزمنية للدراسة.

أولا: أداة الدراسة

تم إعداد الاستبيان[1] وتقسيمه كالآتي:

الجزء الأول: معلومات حول المؤسسة موضوع الدراسة.

الجزء الثاني: يخص موضوع الدراسة والمتمثل في دور المراجعة الجبائية في تحقيق اقتصاد جبائي ويتكون من ثلاثة (03) محاور كما يلي:

المحور الأول: يتعلق بفعالية النظام الجبائي للمؤسسة، ويتكون من خمس (05) فقرات.

المحور الثاني: يدرس الرقابة الجبائية المطبقة على المؤسسات، والذي يتكون من ثمانية (08) فقرات.

المحور الثالث: يدرس أهمية المراجعة الجبائية لدى المؤسسات، ويتكون من سبع (07) فقرات.

الجزء الثالث: معلومات حول المجيب: والمتمثلة في تاريخ التعيين، الشهادة والوظيفة.

ثانيا: حدود الدراسة

تتمثل الحدود الزمانية للدراسة في كون الدراسة تمت على عينة من كبريات المؤسسات في الفترة الممتدة من 15 فيفري إلى 30 مارس من سنة 2016.

المبحث الثالث: اختبار الاستبيان وتحليل نتائج العينة

يتم في هذا المبحث اختبار الاستبيان، ثم تحليل نتائج العينة عن طريق تحليل اجابات أفرادها في كل محور من محاور الاستبيان، ومن ثم اختبار الفرضيات.

[1] الملحق رقم 05 الاستبيان باللغة العربية والملحق رقم 06 الاستبيان باللغة الفرنسية.

المطلب الأول: اختبار الاستبيان وتحليل البيانات الشخصية وبيانات المؤسسة

أولا: اختبار الاستبيان

وذلك عن طريق اختبار صدق الأداة، إذ تم ذلك بإعداد استمارة استبيان أولية وعرضها على الأستاذ المشرف لتصحيحها، ثم تم القيام بالتعديلات اللازمة التي أشار إليها الأستاذ المشرف ومن ثم عرضها على عاملين بالمؤسسات للتأكد من فهم الأسئلة أو تقديم اقتراحات وبعدها تم التعديل النهائي للاستبيان وإعداده في صورته النهائية والتي وزعت على الشركات موضوع الدراسة.

ثانيا: تحليل البيانات الشخصية وبيانات المؤسسة

وذلك من خلال تحليل الجزء الأول والثالث من الاستبيان والمرتبطين بالبيانات العامة للمؤسسة والبيانات الشخصية للمجيب على الاستبيان.

1. تحليل البيانات الشخصية

تتمثل هذه البيانات في أخر شهادة متحصل عليها والمستوى الوظيفي وتمثيلهما بيانيا وذلك لتوضيحهما بصورة أفضل.

1.1. الشهادة

يبين الجدول رقم (16) توزيع أفراد العينة حسب متغير آخر شهادة متحصل عليها.

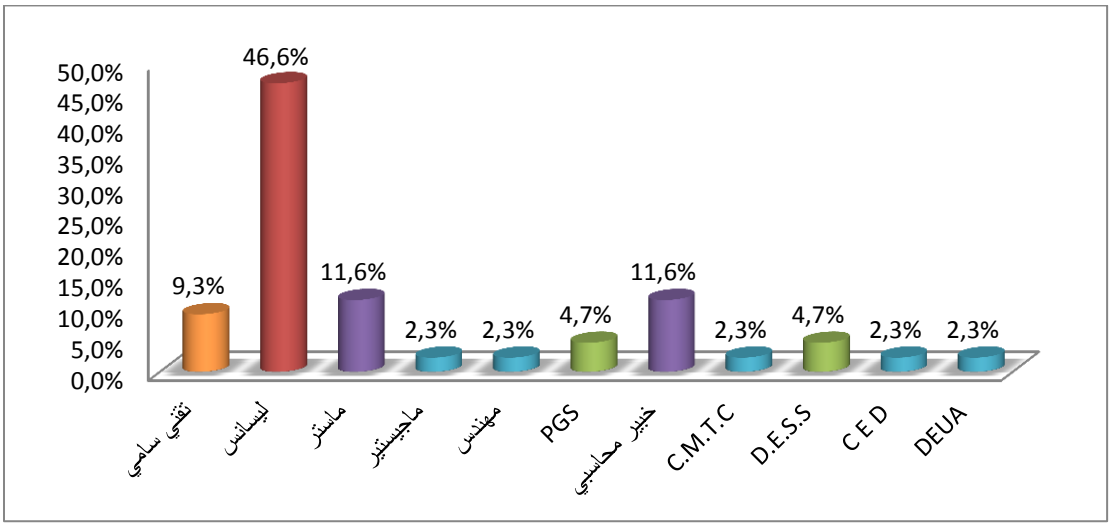
الجدول رقم 16: توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير آخر شهادة متحصل عليها

الشهادة	التكرار (ت)	النسبة المئوية (%)
تقني سامي	4	9,3%
ليسانس	20	46,5%
ماستر	5	11,7%
ماجيستير	1	2,3%
مهندس	1	2,3%
PGS	2	4,7%
خبير محاسبي	5	11,6%
C.M.T.C	1	2,3%
D.E.S.S	2	4,7%
C E D	1	2,3%
DEUA	1	2,3%
المجموع	43	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير آخر شهادة متحصل عليها.

الشكل رقم 11 : توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير آخر شهادة متحصل عليها



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجدول رقم 16.

يتبين من خلال الجدول السابق أن أغلبية أفراد العينة آخر شهادة تحصلوا عليها هي شهادة الليسانس وذلك بنسبة 46.6%، ثم نسبة 11.6% شهادة الماستر وخبير محاسبي، ثم نسبة 9.3% تقني سامي وتليها نسبة 4.7% PGS وDESS وأخيرا نسبة 2.3% ماجيستير، مهندس، CED،CMTC وDEUA وهذا ما يدل على أن أفراد العينة المدروسة غالبيتهم متحصلين على الدراسات العليا.

2.1. الوظيفة

يبين الجدول التالي رقم 17 توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية.

الجدول رقم 17: توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
مراجع داخلي	2	% 4,7
إطار مكلف بمصلحة المحاسبة والجباية	1	% 2,3
إطار محاسبي	3	% 7,0
إطار مسير	1	% 2,3
مكلف بالدراسات	2	% 4,7
مكلف بالجباية	1	% 2,3
مكلف بالمحاسبة	1	% 2,3
رئيس دائرة المحاسبة	1	% 2,3
رئيس دائرة المالية	1	% 2,3
رئيس مصلحة المحاسبة	4	% 9,3
رئيس مصلحة المالية والمحاسبة	4	% 9,3
رئيس مصلحة الجباية	2	% 4,7
رئيس دائرة التخطيط التجاري	1	% 2,3
رئيس قسم المالية والمحاسبة	1	% 2,3
محاسب	3	% 7,0
محاسب رئيسي	1	% 2,3
محاسب أول	1	% 2,3
مراقب	1	% 2,3
مراقب التسيير	1	% 2,3
مدير المالية والمحاسبة	2	% 4,7

مدير	1	% 2,3
مالي	1	% 2,3
مسؤول محاسبي	1	% 2,3
مسؤول المحاسبة والميزانية	1	% 2,3
مسؤول التجميع المحاسبي والمراقبة المحاسبية	1	% 2,3
مسؤول عن المصالح الإدارية	2	% 4,7
مسؤول مالي مكلف بالجباية	1	% 2,3
مشرف عن الجباية وشبه الجباية	1	% 2,3
المجموع	**43**	% **100**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

يتبين من خلال الجدول السابق أن وظيفة أغلبية أفراد العينة الذين أجابوا على الاستبيان هي المحاسبة أما الجباية فنجد 06 أفراد فقط.

2. بيانات المؤسسة

والمتمثلة في طبيعة نشاط المؤسسات عينة الدراسة وكذا فيما إن كانت مؤسسات وطنية أو خاصة.

1.2. طبيعة النشاط

نظرا لكون بعض مؤسسات العينة تمارس نشاطين مختلفين فإن حجم العينة عند دراسة هذا المتغير يصبح 47 عوضا عن 43، ويبين الجدول رقم (18) توزيع أفراد العينة حسب متغير طبيعة النشاط.

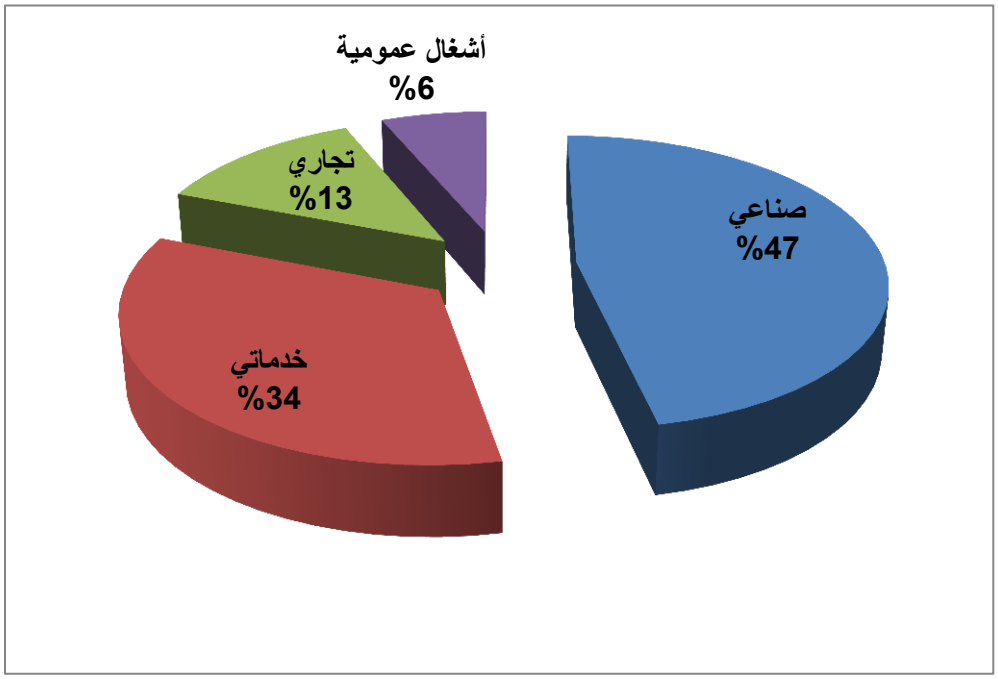
الجدول رقم 18: توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير طبيعة النشاط

طبيعة النشاط	التكرار	النسبة المئوية
صناعي Industrie	22	% 46,81
خدماتي Service	16	% 34,04
تجاري Commercial	6	% 12,77
أشغال عمومية والبناء BTP	3	% 6,38
المجموع	**47**	**% 100,00**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير طبيعة النشاط.

الشكل رقم 12 : توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير طبيعة النشاط



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجدول رقم 18.

يتبين من خلال الجدول السابق أن أغلبية مؤسسات العينة موضوع الدراسة تمارس النشاط الصناعي بنسبة 47% ثم تليها المؤسسات التي تمارس النشاط الخدماتي بنسبة 34%

ثم تأتي المؤسسات التجارية بنسبة 13% وفي الأخير مؤسسات الأشغال العمومية والبناء بنسبة 6 %.

2.2. طبيعة المؤسسة

يبين الجدول رقم (19) توزيع أفراد العينة حسب متغير طبيعة المؤسسة الذي تنتمي إليه.

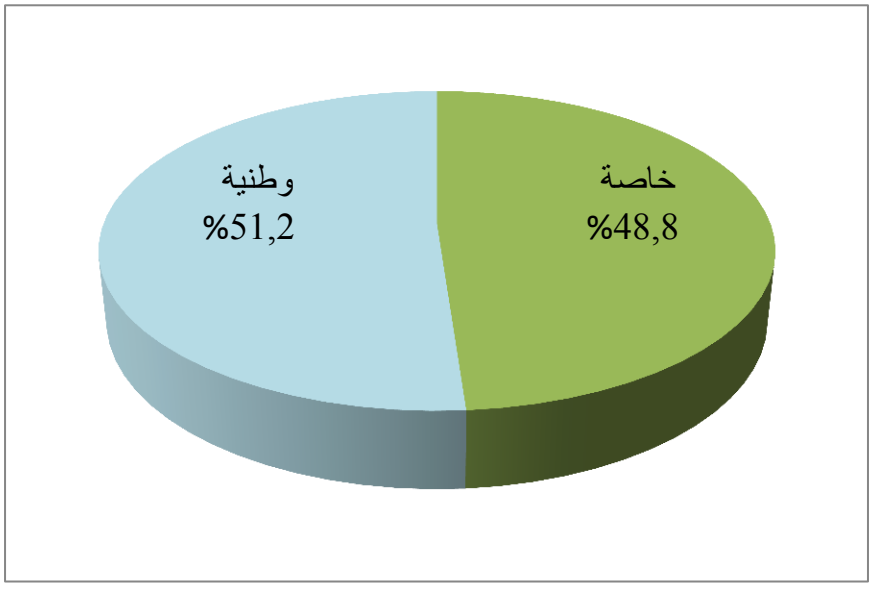
الجدول رقم 19: توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير طبيعة المؤسسة

مؤسسة	التكرار	النسبة المئوية
خاصة	21	% 48,8
وطنية	22	% 51,2
المجموع	43	% 100,0

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

ويوضح الشكل الموالي توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير طبيعة المؤسسة.

الشكل رقم 13: توزيع أفراد العينة المدروسة حسب متغير طبيعة المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجدول رقم 19.

يظهر من خلال الجدول السابق (رقم 19) أن العينة موضوع الدراسة هي مؤسسات وطنية وخاصة بنسب متقاربة.

المطلب الثاني: تحليل فقرات محاور الدراسة

في هذا المطلب سيتم تحليل نتائج فقرات كل محور من محاور الدراسة.

أولا: **تحليل فقرات المحور الأول**

يدرس هذا المحور فعالية النظام الجبائي للمؤسسة حيث سيتم تحليل كل فقرة من فقراته.

1. **الفقرتين الأولى والثانية:** ويتمثلان فيما يلي:

ف 01: هل المؤسسة تمتلك هيكلا خاصا بالجباية؟

ف 02: في حال الاجابة ب "لا" ، هل هناك شخص مكلف بالجباية؟

يوضح الجدول رقم 20 أدناه إجابات أفراد العينة حول الفقرتين 01 و02 من المحور الأول.

الجدول رقم 20: إجابات الفقرتين 01 و02 من المحور الأول

وجود هيكل جبائي	نعم	لا		المجموع
تكرار	23	20		43
%	% 53,5	% 46,5		% 100,0
شخص مكلف بالجباية	/	نعم	لا	المجموع
تكرار	/	18	2	20
%	/	% 90,0	% 10,0	% 100,0

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

يظهر من خلال الجدول السابق أن أغلبية مؤسسات العينة تحتوي هيكل خاص بالجباية وذلك بنسبة 53,5 % بينما 46,5% ليس لها هذا الهيكل، هذه الأخيرة منها نسبة 90,0 % تضم شخص مكلف بالجباية بينما 10,0 % لا تملك شخص مكلف بالجباية.

2. **الفقرة الثالثة:** هل للمؤسسة دليل اجراءات جبائية ؟

يبين الجدول رقم 21 إجابات أفراد العينة حول الفقرة 03 من المحور الأول.

الجدول رقم 21: إجابات الفقرة 03 من المحور الأول

وجود دليل اجراءات	نعم	لا	المجموع
تكرار	25	18	**43**
%	% 58,1	% 41,9	% **100,0**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

فيما يخص وجود دليل إجراءات جبائية على مستوى المؤسسة فإنه يتبين من الجدول أعلاه (رقم 21) أن نسبة 58,1 % من مؤسسات العينة يمتلكون هذا الدليل بينما المؤسسات الأخرى (نسبة 41,9%) لا يمتلكونه.

3. **الفقرة الرابعة:** هل يوجد هيكل خاص (خلية يقظة) يقوم بتتبع التغيرات الطارئة على الجباية (القوانين، الاجراءات، القواعد) ؟

الجدول رقم 22 يبين إجابات أفراد العينة حول الفقرة الرابعة من المحور الأول.

الجدول رقم 22: إجابات الفقرة 04 من المحور الأول

وجود خلية يقظة	نعم	لا	المجموع
تكرار	32	11	43
%	% 74,4	% 25,6	% 100,0

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

يبرز الجدول أعلاه (رقم 22) إجابات أفراد العينة حول وجود خلية يقظة حيث أن الأغلبية وبنسبة 74,4 % يقرون بوجود هذه الخلية على مستوى مؤسساتهم بينما الباقي وبنسبة 25,6 % يقرون بعكس ذلك.

4. **الفقرة الخامسة:** هل انتم على اطلاع بالامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع ؟

الجدول رقم 23 أدناه يبين إجابات أفراد العينة حول الفقرة الخامسة من المحور الأول.

الجدول رقم 23: إجابات الفقرة 05 من المحور الأول

الاطلاع على الامتيازات	نعم	لا	المجموع
تكرار	39	4	43
%	%90,7	%9,3	% 100,0

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يظهر أن أغلبية أفراد العينة وبنسبة 90,7% على دراية بالامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع بينما 9,3% يقرون بعدم درايتهم بهذه الامتيازات.

ثانيا: **تحليل فقرات المحور الثاني**

إن هذا المحور يدرس الرقابة الجبائية المطبقة على المؤسسات والذي سيتم تحليل فقراته فيما يلي.

الفقرة الأولى: كم عدد المرات التي تمت فيها مراقبة المؤسسة جبائيا؟

يبين الجدول رقم 24 إجابات أفراد العينة حول الفقرة 01 من المحور الثاني.

الجدول رقم 24: إجابات الفقرة 01 من المحور الثاني

عدد مرات الرقابة	التكرار	النسبة المئوية
0	17	% 39,5
1	18	% 41,9
2	4	% 9,3
5	4	% 9,3
المجموع	**43**	**% 100,0**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة قد تمت مراقبتهم من قبل الإدارة الجبائية مرة واحدة وذلك بنسبة 41,9% من المؤسسات ثم تليها نسبة 39,5% والتي تمثل المؤسسات التي لم تتم مراقبتها وفي الأخير نسبة 9,3 % لكل من المؤسسات التي تمت مراقبتها مرتين وخمس مرات.

أما الجدول رقم 25 التالي فيبين عدد مرات إجراء الرقابة الجبائية على المؤسسات الوطنية والخاصة.

الجدول رقم 25: الرقابة الجبائية على المؤسسات الوطنية والخاصة

عدد مرات الرقابة / طبيعة المؤسسة	0	1	2	5	المجموع
خاصة	1	13	3	4	**21**
وطنية	16	5	1	0	**22**
المجموع	**17**	**18**	**4**	**4**	**43**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه يتبين أن المؤسسات الخاصة هي الأكثر رقابة من قبل الإدارة الجبائية حيث نلاحظ أن مؤسسة واحدة (01) من أصل واحد وعشرين (21) مؤسسة خاصة لم تتم مراقبتها بينما المؤسسات الوطنية نجد ست عشرة (16) مؤسسة من أصل اثنين وعشرون (22) لم تتم مراقبتها.

الفقرة الثالثة: ما نوع الرقابة التي تم تطبيقها؟

يبين الجدول رقم 26 إجابات أفراد العينة حول الفقرة 03 من المحور الثاني، مع الاشارة إلا أنه لم يتم إدراج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لأن مديرية كبريات المؤسسات لا تقوم بإجراء هذا النوع من الرقابة.

الجدول رقم 26: إجابات الفقرة 03 من المحور الثاني

نوع الرقابة	التكرار	النسبة المئوية
التحقيق المصوب في المحاسبة	2	% 7,7
التحقيق في المحاسبة	24	% 92,3
المجموع	**26**	% **100,0**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه أن نوع الرقابة الممارسة على المؤسسات التي تم إجراء رقابة جبائية عليها هي التحقيق في المحاسبة بنسبة 92,3 % أما باقي المؤسسات فتم إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة بنسبة 7,7 %.

الفقرة الرابعة: كم عدد المرات التي نتج عنها اعادة تقويم المؤسسة؟

يبين الجدول (رقم 27) التالي عدد المرات التي نتج من الرقابة الجبائية المطبقة على المؤسسات إعادة تقويم، وذلك من خلال عرض إجابات أفراد العينة على الفقرتين الأولى والرابعة (عدد مرات الرقابة، وما نتج من إعادة التقويم).

الجدول رقم 27: إجابات الفقرتين 01 و04 من المحور الثاني

عدد مرات إعادة التقويم / عدد مرات الرقابة	0	1	2	5	المجموع
1	3	15	0	0	18
2	1	1	2	0	4
5	0	0	0	4	4
المجموع	4	16	2	4	**26**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول أعلاه أن أغلبية المؤسسات نتج عن الرقابة الجبائية الممارسة عليها إعادة تقويم حيث نجد من بين 26 مؤسسة التي تمت مراقبتها جبائيا 22 مؤسسة

تعرضت لإعادة التقويم سواء مرة أو مرتين أو حتى خمس مرات بينما 4 مؤسسات فقط لم ينجم عن رقابتها إعادة تقويم.

أما الجدول الموالي فيلخص نتائج الفقرة 04 من المحور الثاني (عدد مرات إعادة التقويم) والفقرة 03 من المحور الأول (وجود دليل الاجراءات الجبائية).

الجدول رقم 28: إجابات (عدد مرات التقويم، وجود دليل الاجراءات الجبائية)

عدد مرات إعادة التقويم / وجود دليل اجراءات جبائية	0	1	2	5	المجموع
لا	3	6	2	0	11
نعم	1	10	0	4	15
المجموع	4	16	2	4	**26**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول أعلاه أن المؤسسات التي لها دليل اجراءات جبائية هي الأكثر تعرضا لإعادة التقويم.

الفقرة الخامسة: ما هي النقاط التي كانت محل اعادة التقويم ؟

يبين الجدول التالي (رقم 29) إجابات أفراد العينة حول الفقرة الخامسة من المحور الثاني.

الجدول رقم 29: إجابات الفقرة 05 من المحور الثاني

أسباب إعادة التقويم		خطأ في التسجيلات المحاسبية	عدم التوافق بين تصريح CA في G 50 والتصريح الجبائي السنوي	خطأ في الادماجات والتخفيضات	IRG / Salaire
نعم	تكرار	9	6	9	2
	%	% 40,9	% 27,3	% 40,9	% 9,1
لا	تكرار	13	16	13	20
	%	% 59,1	% 72,7	% 59,1	% 90,9

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

يظهر من خلال الجدول أن إعادة التقويم للمؤسسات التي تمت مراقبتها جبائيا كان بسبب إما خطأ في التسجيلات المحاسبية أو في الادماجات والتخفيضات وذلك بنسبة 40,9% أو لعدم توافق بين تصريح CA في G 50 والتصريح الجبائي السنوي وذلك بنسبة 27,3% أو بسبب IRG / Salaire كأقل نسبة وتتمثل في 9,1%، بالإضافة لهذه النقاط هناك نقاط أخرى تم ذكرها من قبل أفراد العينة والتي كانت موضوع إعادة التقويم:

- الحساب المالي (Compte financier): هي تقنية تتبعها إدارة الضرائب في تحديد رقم الأعمال عن طريق الايرادات والنفقات.
- الحساب المادي (Compte matière): هي الأخرى تقنية تتبعها إدارة الضرائب بغرض تحديد رقم الأعمال عن طريق حسابات المخزون.
- حسابات الايرادات والأعباء،
- فارق إعادة التقييم،
- التنازل عن الاستثمارات،
- خطأ في استرجاع الرسم على القيمة المضافة،
- العمليات غير المرتبطة بالنشاط،
- المخزونات،
- عدم التصريح بالوثائق المتعلقة بالتكوين المهني والتمهين.

الفقرتين السادسة والسابعة: والمتمثلان فيما يلي:

ف 06: هل تعرضت المؤسسة للرقابة على الوثائق ؟

ف 07: في حال الإجابة "نعم"، هل نتج عنه اعادة تقويم ؟

يظهر الجدول الموالي (رقم 30) إجابات أفراد العينة حول الفقرتين السادسة والسابعة من المحور الثاني.

الجدول رقم 30: إجابات الفقرتين 06 و07 من المحور الثاني

الرقابة على الوثائق	لا	نعم		المجموع
تكرار	26	17		43
%	%60 ,5	%39 ,5		% 100,0
إعادة التقويم	/	نعم	لا	المجموع
تكرار	/	11	6	17
%	/	%64,7	%35,3	% 100,0

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

يظهر من خلال الجدول السابق (رقم 30) أن أغلبية مؤسسات العينة لم تتعرض للرقابة على الوثائق وذلك بنسبة 60,5 %، بينما 39,5 % تم إجراء رقابة على الوثائق عليها، هذه الأخيرة منها نسبة 64,7% نتج عن هذه الرقابة إعادة تقويم بينما 35,3% عكس ذلك.

أما الجدول الموالي فيبين طبيعة المؤسسات التي تم عليها إجراء رقابة على الوثائق.

الجدول رقم 31: طبيعة المؤسسات التي تم فيها إجراء رقابة على الوثائق

طبيعة المؤسسة / عدد المؤسسات	خاصة	وطنية	المجموع
عدد المؤسسات	11	6	**17**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية المؤسسات التي تم إجراء رقابة على الوثائق عليها هي مؤسسات خاصة.

الفقرة الثامنة: سبب إعادة التقويم؟

يظهر الجدول الموالي (رقم 32) إجابات أفراد العينة حول الفقرة الثامنة من المحور الثاني.

الجدول رقم 32: إجابات الفقرة 08 من المحور الثاني

سبب إعادة التقويم	تكرار/ %	نعم	لا	المجموع
عدم احترام الآجال	**تكرار**	5	6	11
	%	% 54,5	% 45,5	% 100,0
عدم احترام شروط الشكل والمضمون	**تكرار**	7	4	11
	%	% 63,6	% 36,4	% 100,0

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه إجابات أفراد العينة حول سبب إعادة التقويم عند إجراء رقابة على الوثائق، ففيما يتعلق بعدم احترام الآجال كانت النسبة 54,5 % من الذين تمت إعادة تقويمهم، بينما عدم احترام شروط الشكل والمضمون فكانت النسبة 63,6 % من الأفراد.

ثالثا: **تحليل فقرات المحور الثالث**

هذا المحور يدرس أهمية المراجعة الجبائية لدى المؤسسات.

الفقرة الأولى: هل تملك المؤسسة هيكلا داخليا مكلفا بالمراجعة الجبائية ؟

يلخص الجدول الآتي إجابات أفراد العينة حول هذه الفقرة.

الجدول رقم 33: إجابات الفقرة 01 من المحور الثالث

وجود هيكل للمراجعة الجبائية	لا	نعم	المجموع
تكرار	34	9	43
%	%79,1	%20,9	% 100,0

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن أغلبية أفراد العينة يقرون بعدم امتلاك هيكل داخلي مكلف بالمراجعة الجبائية وذلك بنسبة 79,1% بينما 20,9% من الأفراد يقرون بعكس ذلك.

أما الجدول الموالي فيبين فيما إن كانت المؤسسات التي لا تملك هيكلة خاصة بالمراجعة الجبائية هي الأكثر عرضة لرقابة جبائية، وذلك من خلال الربط بين الفقرة 01 من هذا المحور (وجود هيكل للمراجعة الجبائية) والفقرة 04 من المحور الثاني (عدد مرات إعادة التقويم).

الجدول رقم 34: إجابات الفقرة 01 من المحور الثالث و04 من المحور الثاني

عدد مرات إعادة التقويم / وجود هيكل للمراجعة الجبائية	0	1	2	5	المجموع
لا	3	11	1	4	19
نعم	1	5	1	0	7
المجموع	4	16	2	4	**26**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسات التي لا تملك هيكلا خاصا بالمراجعة الجبائية هي الأكثر رقابة جبائيا مقارنة بالتي لها هيكلا خاصا بالمراجعة الجبائية.

الفقرة الثانية والثالثة: والمتمثلان في الآتي:

ف 02: هل تلجأ المؤسسة إلى شخص خارجي مختص في المجال الجبائي ؟

ف 03: إذا كانت الاجابة "نعم"، ما طبيعة هذا الشخص ؟

تظهر إجابات أفراد العينة من خلال الجدول الموالي.

الجدول رقم 35: إجابات الفقرتين 02 و03 من المحور الثالث

اللجوء إلى شخص خارجي	لا	نعم		المجموع
تكرار	15	28		43
%	%34,9	%65,1		% 100,0
طبيعة الشخص	/	**مراجع جبائي**	**مستشار جبائي**	**المجموع**
تكرار	/	8	20	28
%	/	%28,6	%71,4	% 100,0

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

أقر أغلبية أفراد العينة أنهم يلجؤون إلى شخص خارجي مختص في المجال الجبائي وذلك بنسبة 65,1% من مجموع الأفراد بينما الباقي أقروا عكس ذلك، كما أن الذين يلجؤون إلى شخص خارجي صرح أغلبيتهم أن طبيعة الشخص مستشار جبائي بنسبة 71,4% أما الباقي وبنسبة 28,6% فصرحوا بأنه مراجع جبائي.

أما الجدول الآتي (رقم 36) فيدرس العلاقة بين الفقرتين 01 (وجود هيكل للمراجعة الجبائية) و02 (اللجوء إلى شخص خارجي).

الجدول رقم 36: إجابات الفقرتين 01 و02 من المحور الثالث

اللجوء إلى شخص خارجي / وجود هيكل للمراجعة الجبائية	لا	نعم	المجموع
لا	13	21	34
نعم	2	7	9
المجموع	15	28	**43**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية المؤسسات تلجأ إلى شخص خارجي مكلف بالجباية، فحتى المؤسسات التي لها هيكلا خاصا بالمراجعة الجبائية تقوم باللجوء إلى شخص خارجي.

الفقرة الرابعة: متى يتم اللجوء إليه ؟

تظهر إجابات أفراد العينة حول هذه الفقرة في الجدول الآتي.

الجدول رقم 37: إجابات الفقرة 04 من المحور الثالث

الفقرة 04	تكرار/ %	نعم	لا	المجموع
دورية	تكرار	10	17	27
	%	% 37	% 63	% 100
عند الحاجة	تكرار	**17**	9	26
	%	**% 65,4**	% 34,6	% 100
قبل الرقابة الجبائية	تكرار	8	18	26
	%	% 30,8	% 69,2	% 100
بعد الرقابة الجبائية	ت	5	21	26
	%	% 19,2	% 80,8	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق يتبين أن أغلبية أفراد العينة يلجؤون لشخص خارجي مختص في المجال الجبائي عند الحاجة، إذ يلاحظ أن نسبة 65,4 % اقروا أنهم يلجؤون إليه عند الحاجة.

الفقرة الخامسة: في حال الاعتماد على مراجع جبائي، هل هذا المراجع يقوم بكافة أعمال المراجعة الجبائية؟

الجدول رقم 38 أدناه يبين إجابات أفراد العينة حول الفقرة الخامسة من المحور الثالث.

الجدول رقم 38: إجابات الفقرة 05 من المحور الثالث

الفقرة 5	لا	نعم	المجموع
تكرار	2	6	8
%	%25	%75	% 100,0

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة الذين يلجؤون لمراجع جبائي صرحوا بأنه يقوم بكافة أعمال المراجعة الجبائية وذلك بنسبة 75% بينما الباقي والمتمثلة نسبتهم في 25% فصرحوا بعكس ذلك.

الفقرة السادسة والسابعة: تتمثل هاتين الفقرتين في الآتي:

ف 06: هل ساهم المراجع في تحسين الوضعية الجبائية ؟

ف 07: إذا كانت الاجابة "نعم"، فيما ساهم المراجع ؟

الجدول رقم 39 أدناه يبين إجابات أفراد العينة حول الفقرة السادسة من المحور الثالث.

الجدول رقم 39: إجابات الفقرة 06 من المحور الثالث

الفقرة 6	لا	نعم	المجموع
تكرار	1	7	8
%	%12,5	%87,5	% 100,0

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول أن أغلبية أفراد العينة وبنسبة 87,5% قد أقروا أن المراجع الجبائي ساهم في تحسين الوضعية الجبائية لمؤسستهم بينما الباقي (12,5%) صرحوا بعكس ذلك.

والجدول التالي يبين إجابات الأفراد الذين أقروا بمساهمة المراجع الجبائي في تحسين الوضعية الجبائية للمؤسسة باختيار النقاط التي ساهم في تحسينها.

الجدول رقم 40: إجابات الفقرة 07 من المحور الثالث

مساهمات المراجع	تحسين جودة التصريحات	تحسين الاجراءات الجبائية في المؤسسة	تمكين المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الجبائية	استرجاع القيم الزائدة من إدارة الضرائب	الحصول على تخفيضات من ادارة الضرائب
الاجابات	3	6	3	1	1

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الأغلبية أقروا بأن المراجع الجبائي ساهم في تحسين الاجراءات الجبائية لمؤسساتهم.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

سيتم في هذا المطلب عرض الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال النتائج المتحصل عليها من تحليل الفقرات في المطلب السابق ومن تم اختبار فرضيات الدراسة.

- من خلال النتائج المتحصل عليها من تحليل الفقرة 01 من المحور الثالث والفقرة 04 من المحور الثاني، يتبين أن وجود خلية خاصة بالمراجعة الجبائية في المؤسسات الاقتصادية يقلل من الخطر الجبائي وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى القائلة أن وجود خلية داخلية خاصة بالمراجعة الجبائية يعد ضروري لتتمكن المؤسسة من تفادي المخاطر التي قد تؤدي بها إلى تحمل نفقات إضافية.
- من تحليل نتائج الفقرتين 02 من المحور الأول و04 من المحور الثاني، وجد أن الأفراد الذين يملكون دليل اجراءات جبائية هم الأكثر تعرضا لإعادة التقويم مما يدل على أن هذا الدليل رغم وجوده فهو غير فعال (سواء أنه لا يتماشى مع التعديلات التي تطرأ على القوانين باستمرار أو أنه لا يبين بوضوح الاجراءات الواجب تتبعها أو أن الذين كلفوا به لا يحسنون استعماله)، وهذا ما يثبت عدم صحة الفرضية الثانية والتي نصت على أن الاجراءات المتبعة من قبل هذه المؤسسات تحقق اقتصادا جبائيا.

- من خلال إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول والفقرتين 01، 02 و04 من المحور الثالث، والذين أقروا بما يلي:

- يمتلكون إما هيكل خاص بالجباية (مديرية أو دائرة أو مصلحة) أو شخص مكلف بها،
- لهم دليل إجراءات جبائية خاص بهم مما يسهل الوظيفة على أي عامل جديد وكذا على أفراد طاقم الهيكل أو الشخص المكلف،
- لهم خلية يقظة تقوم بتتبع التغيرات الحاصلة في القوانين، الاجراءات والقواعد ما يجعل المؤسسة تتماشى والتغيرات الحاصلة في المحيط،
- على دراية بالامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع الجبائي،
- لهم خلية خاصة بالمراجعة الجبائية أو يلجؤون إلى شخص خارجي مختص بالجباية.
- أنهم يلجؤون إلى مراجع جبائي عند الحاجة.

فإنه يمكن القول مما سبق أن المؤسسات الاقتصادية تولي أهمية للمتغير الجبائي بصفة شكلية فقط مما يثبت صحة الفرضية الثالثة القائلة أن المؤسسات الاقتصادية لا تولي أهمية له.

- من خلال نتائج الفقرتين 05 و08 من المحور الثاني، يتبين أن النقاط التي كانت سببا في إعادة التقويم هي نقاط يمكن للمؤسسات الاقتصادية تفاديها باعتبارها أخطاء محاسبية أو مرتبطة بعدم احترام القوانين، إلا أن تعدد الرقابة على المؤسسات حسب نتائج الفقرة 01 من المحور الثاني فيبين أن المؤسسات لم تستفد من التجارب السابقة، وهذا ما يثبت عدم صحة الفرضية الرابعة القائلة أن تجربة التقويم الجبائي الذي أُخضعت له المؤسسات سمحت لها من أن تستفيد من أخطائها.

خلاصة الفصل الثالث

تناول هذا الفصل الدراسة الميدانية والتي جاءت بهدف التعرف إلى أي مدى يمكن للمراجعة الجبائية أن يكون لها دور في تحقيق اقتصاديات جبائية، حيث تمثلت الدراسة الميدانية في إعداد استمارة استبيان مكون من ثلاثة أجزاء، الجزء الأول منها خصص للمعلومات العامة حول المؤسسة، والجزء الثاني خصص لمشكلة الدراسة ومكون من ثلاث محاور أما الجزء الأخير فخصص للمعلومات الشخصية لأفراد العينة المدروسة.

بعد عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف تم توزيع الاستبيان على أفراد عينة الدراسة التي تم حصرها في كبريات الشركات ذات الجباية العادية (الشركات التابعة لمديرية كبريات الشركات).

وبعد استرجاع الاستبيانات وفحصها تم تحليل إجابات أفراد العينة في كل فقرة من فقرات محاور الدراسة الثلاث، ثم في الأخير اختبار فرضيات الدراسة للإجابة على الإشكالية المطروحة.

ومن بين أهم النتائج التي تم التوصل إليها من هذه الدراسة يمكن ذكر ما يلي:

- المؤسسات التي تملك دليل اجراءات جبائي، والتي ليس لها هيكلا للمراجعة الجبائية هي الأكثر عرضة للرقابة الجبائية،
- بإمكان المؤسسات تفادي الأعباء الجبائية الاضافية إذا قامت بالاهتمام بالمتغير الجبائي،
- مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

لقد تم تناول هذا البحث من أجل الإجابة على الاشكالية الرئيسية المتمثلة في: **إلى أي مدى يمكن للمراجعة الجبائية أن يكون لها دور في تحقيق اقتصاديات جبائية في المؤسسات الاقتصادية ؟**، وبغرض تبسيط هذه الاشكالية تم تقسيمها إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية من أجل التحكم في موضوع البحث، وللإجابة على الاشكالية والأسئلة الفرعية للدراسة تم وضع مجموعة من الفرضيات كإجابات مسبقة وتم تقسيم البحث إلى ثلاث (03) فصول.

خصص الفصل الأول فيه لدراسة الجباية والخطر الجبائي، باعتبار الجباية الميدان الأكثر خطورة بالنسبة للمؤسسات نظرا للتعقيد في القوانين والتشريعات الجبائية والرقابة الممارسة من قبل الادارة الجبائية وما يمكن أن ينجم عنها من أعباء قد تؤثر على استمرارية المؤسسة، إذ تم في هذا الفصل دراسة النظام الجبائي، بالإضافة إلى عرض الامتيازات الجبائية المختلفة التي يمكن للمؤسسات الاستفادة منها بغرض تحقيق اقتصاد جبائي، بعدها تم دراسة الخطر الجبائي من خلال تعريفه، أنواعه ووضعيات الخطر الجبائي التي يمكن أن تقع فيها المؤسسات.

أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه للمراجعة الجبائية واجراءاتها، باعتبار هذا النوع من المراجعة أهم وسيلة تسمح للمؤسسات الاقتصادية بتحقيق اقتصاد جبائي من خلال طريقة سيرها، إذ تقوم بدراسة الجباية دراسة معمقة مقارنة بالمراجعة المحاسبية والمالية مما يسمح بتقليل المخاطر الجبائية، ولقد تم في هذا الفصل تناول المراجعة عامةً والمراجعة الجبائية خاصةً.

بينما الفصل الثالث فقد خصص للدراسة التطبيقية التي جاءت لتكمل الدراسة النظرية، حيث تم في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية على مجموعة من كبريات المؤسسات، وذلك من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على أفراد العينة موضوع الدراسة، وبعد استرجاع الاستبيان وفحصه تم تحليله بالاستعانة ببرنامج SPSS للوصول إلى اختبار الفرضيات وذلك بقبولها أو رفضها.

بعد معالجة مختلف جوانب الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، تم التوصل إلى نتائج خاصة بالفرضيات وأخرى عامة.

إن الفرضية الأولى القائلة بأن وجود خلية داخلية خاصة بالمراجعة الجبائية يعد ضروريا لتتمكن المؤسسة من تفادي المخاطر التي قد تؤدي بها إلى تحمل نفقات إضافية تم الاستنتاج من خلالها أن المؤسسات التي لا تملك هذه الخلية هي الأكثر رقابة جبائيا وبالتالي تتكبد نفقات جبائية إضافية.

أما الفرضية الثانية والمتمثلة في كون الاجراءات المتبعة من قبل هذه المؤسسات تحقق اقتصادا جبائيا، فقد اتضح عكس ذلك إذ أن المؤسسات التي لها دليل اجراءات جبائية هي الأكثر تعرض للرقابة وبالتالي على المؤسسات أن تهتم بهذا الدليل وبتحيينه تماشيا مع التغيرات التي تطرأ في القوانين والتشريعات.

بينما الفرضية الثالثة القائلة بأن المؤسسات الاقتصادية لا تولي أهمية للمتغير الجبائي هذا ما جعلها تتعرض للرقابة الجبائية، فقد تبين صحة ذلك إذ أن أغلبية المؤسسات تهتم بهذا المتغير من خلال وضع دليل اجراءات، تتبع التغيرات، العلم بالامتيازات الممنوحة من قبل المشرع وغيرها، إلا أنها تلجأ إلى مختص جبائي خارجي عند الحاجة فالمؤسسة التي لها ثقافة جبائية يكون لجوؤها له بصفة منتظمة ودورية، وبالتالي فإن هذه المؤسسات تهتم بهذا المتغير بصفة شكلية فقط.

أما الفرضية الرابعة والأخيرة والتي صرحت بأن تجربة التقويم الجبائي الذي أُخضعت له المؤسسات سمحت لها من أن تستفيد من أخطائها، فقد تم التوصل إلى عكس ذلك لوجود مؤسسات تعرضت للرقابة الجبائية عدة مرات.

أما النتائج العامة فتتمثل في الآتي:

- تعقد النظام الجبائي جعل من الجباية متغير صعب التحكم،
- تؤثر الجباية بشكل مباشر على المؤسسة من خلال الأثر المالي الناتج عنها،

- امكانية الاستفادة من الجباية لصالح المؤسسة من خلال الاستفادة من الامتيازات والخيارات الجبائية الممنوحة من قبل المشرع الجبائي دون الوقوع في الغش والتهرب الجبائي،
- تشكل الغرامات والعقوبات المفروضة على المؤسسات وكذا ضياع فرصة الاستفادة من الامتيازات الجبائية خطرا جبائيا على هذه المؤسسات لابد من التحكم فيه،
- ارتباط الخطر الجبائي بعنصرين أساسيين، العلم بالقوانين والتشريعات، ومدى الالتزام بها، وهذا ما يحدد درجة المخاطرة،
- تساعد المراجعة الجبائية على اكتشاف مناطق الخطر الجبائي، سواء المحاسبية أو الجبائية، وتقييمها،
- تسمح بالقيام بتشخيص شامل للوضعية الجبائية للمؤسسة، من خلال مراحل سيرها، والتي تمس أيضا الجانب المحاسبي من خلال مراجعة كافة الحسابات،
- تقديم اقتراحات حول نظام الرقابة الجبائي الداخلي،
- تعمل على ادراج الجباية في القرارات التسييرية،
- تساعد المراجعة الجبائية المؤسسة على حسن تسيير المتغير الجبائي وتحقيق الكفاءة الجبائية، وتمكين المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الجبائية بشكل قانوني،
- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تولي أهمية للمراجعة الجبائية أو للمراجع الجبائي رغم أهميتها،
- تعد المراجعة الجبائية وسيلة هامة لتحقيق اقتصاد جبائي دون الاخلال بالقوانين والتشريعات المعمول بها،
- غياب مبدأ العدالة لدى إدارة الضرائب إذ أن المؤسسات الخاصة هي الأكثر عرضة للرقابة الجبائية، وهذا ما قد يؤدي بالمسيرين إلى استغلال أموال المؤسسة لمصالحهم الخاصة من جهة، وامكانية التلاعب بالأموال العمومية من جهة أخرى.

تؤدي هذه النتائج إلى تقديم جملة من التوصيات التي تعمل على تحقيق المؤسسات اقتصادا جبائيا، وتتمثل هذه التوصيات في الآتي:

- إعطاء أهمية للجباية بإنشاء مصلحة خاصة بها تكون مستقلة عن المحاسبة والمالية، وادراج الجباية في كافة القرارات،
- التكوين المتواصل سواء للمكلفين بالجباية أو المحاسبين،
- تتبع القوانين الجبائية والتغييرات الحاصلة فيها،
- تبني المراجعة الجبائية على غرار المراجعة المحاسبية والمالية،
- على الادارة الجبائية الانصاف بين المؤسسات الوطنية والخاصة من خلال مراقبة كليهما.

آفاق البحث

وفي الأخير لا تخلو أي دراسة من نقائص أو عيوب حيث لازالت هناك الكثير من المواضيع الممكن تناولها مستقبلا، ومن بين هذه المواضيع يمكن ذكر:

- اقتراح خريطة للمخاطر الجبائية للمؤسسات الاقتصادية،
- المراجعة الجبائية للمجمعات الجبائية،
- تأثير المراجعة الجبائية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية

الكتب

1. ألفين أرينز وجيمس لوبيك، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، عمان، 2001.
2. خالد أمين، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل، الأردن، 1998.
3. خبابة عبد الله، **أساسيات في اقتصاد المالية العامة**، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2009.
4. زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، دار البداية، الطبعة الأولى، 2010.
5. عادل العلي، **المالية العامة والقانون المالي والضريبي**، الجزء الأول، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2009.
6. فاطمة السويسي، **المالية العامة**، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، 2005.
7. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الاسكندرية، 2007.
8. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
9. محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.
10. منصور بن اعمارة ، **اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومة، الجزائر، 2011.
11. نصيرة يوعون يحياوي ، **جباية المؤسسة**، الأوراق الزرقاء للنشر، الجزائر 2011.

القوانين

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

2. قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2015.

3. قانون التسجيل لسنة 2015.

4. قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2015.

5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 49 الصادرة في 30 أوت 2009 المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 09- 262 المؤرخ في 24 أوت 2009.

6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة في 25 مارس2009 المتضمنة قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 83، الصادرة في 29 ديسمبر 2003 المتضمنة قانون المالية لسنة 2004.

8. القانون التجاري.

9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، الصادرة في 30 ديسمبر لسنة 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 40، الصادرة في 20 يوليو لسنة 2011، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 78 الصادرة في 31 ديسمبر 2014 المتضمنة قانون المالية لسنة 2015.

12. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 40، بتاريخ 23 يوليو لسنة 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

13. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 18 الصادرة في 30 مارس 2014 المتضمنة قانون المناجم.

14. قانون المالية لسنة 2007.

15. قانون الاستثمار لسنة 2007.

المقالات

1. ميلاد رجب اشميلة، **إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة الاجتماعية**، المجلة الجامعة، عدد 16، 2014.
2. يوسف محمود جربوع، **العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**، مجلة تنمية الرافدين جامعة الموصل، العدد 86، مجلد 26، 2004.
3. يوسف محمود جربوع، **مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي**، مجلة تنمية الرافدين جامعة الموصل، العدد 92، مجلد 30، 2008.
4. صابر عباسي ومحمود فوزي شعوبي، **أثر التسيير الجبائي على الآداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الباحث، عدد 12، 2013.
5. سمية براهيمي وميادة بلعايش، **مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة بحوث إقتصادية عربية، العددان 27 و 28، 2014.
6. بوعلام ولهي ، عجلان العياشي، **التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2008، ص 149.

المداخلات

1. أمين لعريض ، **الوسائل القانونية لحماية المال العام من خطر الغش الجبائي**، مداخلة منشورة.
2. بوعلام ولهي ، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة –حالة الجزائر-**، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، أيام 20-21 أكتوبر 2009.

3. ثلجة جغلوف ، **التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي**، مداخلة منشورة.
4. كمال محمد منصوري وجودي محمد رمزي، **المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة**، المؤتمر العلمي الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، 08/07 أفريل 2008، جامعة سطيف، الجزائر.

المذكرات

1. سميرة قحموش ، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، بسكرة، السنة الجامعية 2011_ 2012.
2. صالح حميداتوا ، **دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية و المالية، تخصص محاسبة و جباية، سنة 2011-2012، ولاية الوادي.
3. لطفي شعباني ، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة ماجيستير في العلوم الاقتصادية فرع ادارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2003_ 2004.
4. مسعود صديقي ، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط الاقتصادي، السنة الجامعية 2003_ 2004.

ثانيا: **باللغة الفرنسية**

الكتب

1. Alain Mikol , **Les audites financiers (Comprendre les mécanisme du contrôle légale)**, Edition d'Organisation, Paris, 1999, p 14.

2. Benoit Pigé, **Comptabilité et audit**, DSCG4, 2émé édition, Groupe Revue Fiduciaire Nathan, 2011.
3. Elisabeth Bertin, **Audit interne (En jeux et pratiques à l'international)**, Edition EYROLLES, Paris, 2007.
4. François KREMPER, Raynond BETHOUX et Michel POISSON, **L'Audit dans le secteur Public (Méthodes et Pratiques)**, 1 Edition, CLET, Paris, 1986.
5. Jean- Charles BECOUR et Henri BOUQUIN; **Audit Opérationnel (Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance)**; 3émé édition; Economica; Paris 2008.
6. Jacques DUHEM et Michel JAMMES, **Audit et gestion fiscale de l'entreprise**, Edition EFE, 1996.
7. Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 8ème édition, Edition Eyrolles, France, 2013.
8. Jean-Paul TRAN THIET et Autre, **Quand le Fisc vous Contrôle**, Les édition d'Organisation 1995, 2émé tirage 1996 , France.
9. Isidor Feujo, **Guide des audits quelles synergies gagnantes pour l'entreprise?**, Edition AFNOR, 2005.
10. Khayarallah Belaid, **L'audit interne et l'approche de la dynamique de groupes**, Centre de Publication Universitaire, Tunisie, 2005.
11. Martiel Chadefaux, **L'Audit fiscal**, édition LITEC, Paris, 1987.
12. Marie-Hélène Pinard-Fabro, **Audit fiscal**, Edition Francis Lefebvre, 2008.
13. REDA Khelassi, **L'Audit Interne –Audit Opérationnel-**, 2émé éditions, Edittion Houma, Alger, 2007.
14. Rhéda khalassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, Edition Berti, Alger, 2013.
15. Rober OBERT et Marie- Pierre MAIRESSE, **Comptabilité et audit (Manuel et application)**, DSCG4, 2émé édition, DUNOD, Paris, 2009.

16. VINCENT Lacolare, **Pratiquer l'Audit à valeur ajoutée**, Edition AFNOR, 2009.
17. **Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne(IFACI)**, Paris, 2014.

مواقع الأنترنت

1. http://www.almohasb1.com/2011/07/2010-international-standard-auditing.html, Consulté le 19/07/2015 à 23 :38.
2. http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-13-16-11/2014-05-20-14-00-23/479-fiscalite-des-groupes-de-societes; Consulté le 26/05/2015 à 17:21.
3. http://www.andi.dz/index.php/ar/regimes-d-avantages; Consulté le 26/07/2015 à 11:35.
4. Bouchra abbadi, **rapport d'audit fiscal**, lien https://bouchrabbadi.files.wordpress.com/2012/12/rapport-final.docx, consulté le 15/12/2015 à 11 :50.

المقالات

1. Jean-Pascal REGOLI, **Audit des Choix Fiscaux dans L'Entreprise**, Revue Française de Comptabilité, Février 2001.
2. Jean-Luc Rossignol, **FISCALITÉ ET RESPONSABILITÉ GLOBALE DE L'ENTREPRISE,** Management & Avenir, N° 33, Mars 2010.

المذكرات

1. Boumediene Mohamed Rachid, **Qualité de l'audit légale à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise : une lecture théorique et une approche pratique algérie**, Universsité Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, 2014.
2. DIAGNE Papa Moussa, **La maitrise des risque fiscaux : cas de la taxe sur la valeur ajoutée au port autonome de DAKAR(PAD)**, mémoire de

fin d'étude Master Professionnel en Comptabilité et Gestion Financière, Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG), Promotion 6, Octobre 2014.

http://bibliotheque.cesag.sn/gestion/documents_numeriques/M0196MPCGF14.pdf . Consulté le 04/08/2015, à 13 :15.

3. MOHAMED Ben Hadj Saad, **L'Audit fiscal dans les PME : Proposition d'une démarche pour l'Expert-Comptable**, mémoire pour l'obtention du diplôme d'Expert-Comptable, Université de SFAX, Janvier 2009.
4. Mouna GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, **Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : Une étude menée dans le contexte tunisien**, Thèse de doctorat en SCIENCES DE GESTION, Université de FRANCHE-COMTE, Juin 2013.

ملخص البحث

ملخص البحث

الهدف من هذه الدراسة هو الاجابة على الاشكالية المطروحة والمتمثلة في: **إلى أي مدى يمكن للمراجعة الجبائية أن يكون لها دور في تحقيق اقتصاديات جبائية في المؤسسات الاقتصادية؟**، وذلك من خلال اتِّباع منهج وصفي تحليلي، حيث تم التوصل إلى عدة نتائج تتمثل أساسا في امكانية تفادي المؤسسات التكاليف الجبائية الإضافية دون الاخلال بالقوانين والتشريعات المعمول بها، والتي قد تؤثر على حالتها المالية، وذلك من خلال المراجعة الجبائية التي تسمح بالاستفادة من الجباية من خلال الاستغلال الأمثل للامتيازات والخيارات التي يمنحها المشرع، وكذا تفادي الأسباب التي قد ينجر عنها إعادة التقويم.

الكلمات المفتاحية: الخطر الجبائي، الامتيازات والخيارات الجبائية، إعادة التقويم، المراجعة الجبائية.

Résumé

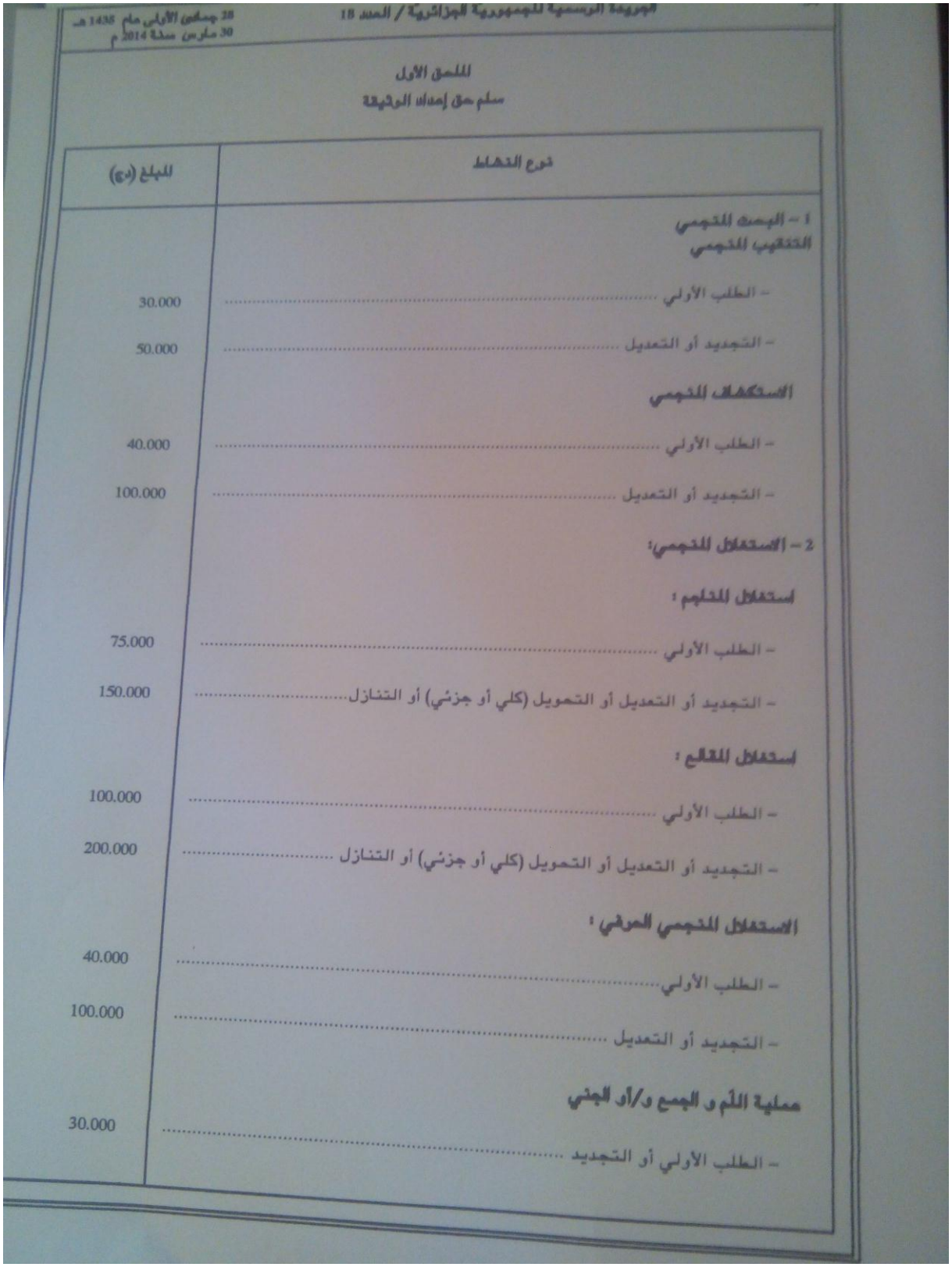
L'objectif de cette étude est de répondre à la problématique suivante: **quelle est le rôle de l'audit fiscal dans la réalisation des économies fiscales au sein des entreprises économiques ?** Afin d'apporter des éléments de réponses à cette problématique, on a utilisé la méthode descriptive analytique (analytique déductive).

Les principaux résultats de l'étude indiquent que les entreprises peuvent éviter les coûts fiscaux supplémentaires pouvant avoir un impact sur leur performance financière, sans préjudice des lois et règlements en vigueur, et ceci à travers L'audit fiscal. Ce dernier permet à l'entreprise de bénéficier de la fiscalité à travers l'utilisation optimale des avantages et choix fiscaux octroyés par le législateur, ce qui permettra, à son tour, d'éviter les anomalies susceptibles de l'entrainer au redressement fiscal.

Les mots clés: risque fiscal, les avantages et les choix fiscaux, redressement, audit fiscal .

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01
حق إعداد الوثيقة



الملحق الأول
سلم حق إعداد الوثيقة

نوع النشاط	المبلغ (دج)
1 – البحث المنجمي التنقيب المنجمي	
– الطلب الأولي	30.000
– التجديد أو التعديل	50.000
الاستكشاف المنجمي	
– الطلب الأولي	40.000
– التجديد أو التعديل	100.000
2 – الاستغلال المنجمي:	
استغلال المنلجم :	
– الطلب الأولي	75.000
– التجديد أو التعديل أو التحويل (كلي أو جزئي) أو التنازل.....	150.000
استغلال المقالع :	
– الطلب الأولي	100.000
– التجديد أو التعديل أو التحويل (كلي أو جزئي) أو التنازل	200.000
الاستغلال المنجمي الحرفي :	
– الطلب الأولي.....	40.000
– التجديد أو التعديل	100.000
عملية اللّم و الجمع و/أو الجني	
– الطلب الأولي أو التجديد	30.000

الملحق رقم 02
حساب الرسم المساحي

الملحق الثاني

السلم الأساسي للرسم المساحي

يتم تحديد المبلغ الإجمالي للرسم المساحي المفروض بجمع الحق الثابت، الموجود في الخط المقابل لطبيعة الترخيص المنجمي، والحق النسبي المحدد كما هو مشار إليه أدناه :

طبيعة الترخيص	الحق الثابت السنوي (د ج)	الحق النسبي السنوي للهكتار (د ج)		
		المرحلة الأولية	التجديد الأولي	كل تجديد فيما بعد
نظام المناجم				
الاستكشاف	5.000	100	150	200
الاستغلال	10.000	200	250	300
نظام المقالع				
الاستكشاف	5.000	150	200	250
الاستغلال	10.000	250	300	350

الملحق رقم 03
نسب تحديد مبلغ الاتاوة

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 18

الملحق الثالث

نسبة الإتاوة المقررة بخصوص استغلال المواد المعدنية أو المنجمية

المواد المعدنية أو المنجمية	وحدة القياس	النسبة (%)
المواد المعدنية الخاصة:		
- الحجر الجيري (مركز الكلسنة المستورد)	LB	3
- المواد المعدنية الأخرى	LB	3
التطهير الصلب:	طن م	1.5
المواد المعدنية الفلزية:		
- المواد المعدنية الفلزية السيبية	طن م	1.5
- المواد المعدنية الفلزية غير السيبية	طن م	2
المواد المعدنية غير الفلزية من نظام المناجم	طن م	2.5
المواد المعدنية غير الفلزية من نظام المقالع	م³	4
المقذوفات المتسببة في الانفجار المتفجرة وشبه المتفجرة	أوقية - البراعة أو غ	6

طن م : المتر المكعب ؛ غرام - الأوقية = 31,1034777 غ.

LB : رطل (Livre US) = 0,45359237 كلغ. البراعة = 0,20519655 غ.

مراسيم تنظيمية

مرسوم رئاسي رقم 14 – 122 مؤرخ في 24 جمادى الأولى عام 1435 الموافق 26 مارس سنة 2014، يتضمن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير مصالح الوزير الأول.

إن رئيس الجمهورية،

– بناء على تقرير وزير المالية،

– وبناء على الدستور، لا سيّما المادتان 77 – 8 و125 (الفقرة الأولى) منه،

– وبمقتضى القانون رقم 84 – 17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدّل والمتمّم،

– وبمقتضى القانون رقم 13 – 08 المؤرخ في 27 صفر عام 1435 الموافق 30 ديسمبر سنة 2013، والمتضمن قانون المالية لسنة 2014،

– وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 6 ربيع الثاني عام 1435 الموافق 6 فبراير سنة 2014 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لميزانية التكاليف المشتركة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2014،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 14 – 34 المؤرخ في 24 ربيع الثاني عام 1435 الموافق 6 فبراير سنة 2014 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة للوزير الأول من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2014،

يرسم ما يأتي:

المادة الأولى: يلغى من ميزانية سنة 2014 اعتماد قدره خمسة ملايين وثمانمائة وخمسة وسبعون ألف دينار (5.875.000 دج) مقيّد في ميزانية التكاليف المشتركة وفي الباب رقم 37 – 91 "نفقات محتملة – احتياطي مجمع".

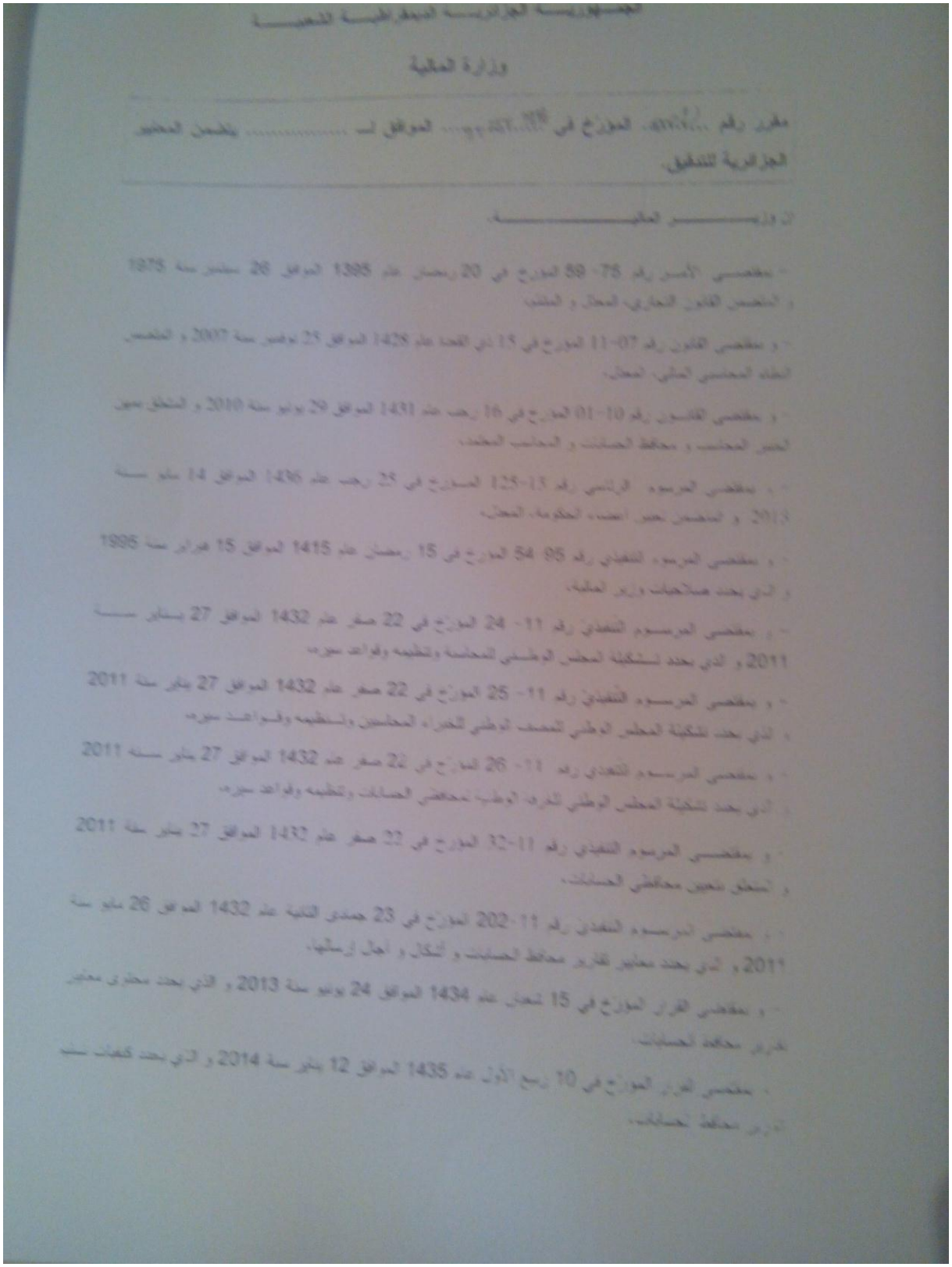
المادة 2: يخصص لميزانية سنة 2014 اعتماد قدره خمسة ملايين وثمانمائة وخمسة وسبعون ألف دينار (5.875.000 دج) يقيّد في ميزانية تسيير مصالح الوزير الأول وفي البابين المبينين في الجدول الملحق بهذا المرسوم.

المادة 3: ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 24 جمادى الأولى عام 1435 الموافق 26 مارس سنة 2014.

عبد العزيز بوتفليقة

الملحق رقم 04
مقرر المعايير الجزائرية للمراجعة باللغة العربية



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مقرر رقم ...... المؤرخ في ..... الموافق لـ ..... يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

ان وزيـــــــــــر الماليـــــــــــــــــــة،

- بمقتضى الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم،

- و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 19 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،

- و بمقتضى القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،

- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 13-125 المؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2013 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95- 54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسب الوطني للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين وتنظيمه وكيفيات سيره،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها،

- و بمقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،

- و بمقتضى القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد كيفيات سنة تقارير محافظ الحسابات،

يـــــقـــــــرر:

المادة الأولى:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق -210- "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق".
- المعيار الجزائري للتدقيق -505- "التأكيدات الخارجية".
- المعيار الجزائري للتدقيق -560- "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة".
- المعيار الجزائري للتدقيق -580- "التصريحات الكتابية".

المـــادة 2 :

تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية و المرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية.

المـــــادة 3:

ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

حرر بالجزائر، في 04 FEV. 2016

وزيـــر المالـــيـــــة

الملحق رقم 05

المدرسة العليا للتجارة

تخصص محاسبة، مراجعة وتدقيق

استمارة استبيان

في إطار تحضير مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية والمالية تحت عنوان دور المراجعة الجبائية في تحقيق الاقتصاديات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية.

وبما أن هذه الدراسة تخص كبريات المؤسسات ونظرا لكونكم تابعين لها فيسعدني سيدتي سيدي اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هذا الموضوع قناعة منا بموضوعيتكم، وكونكم ستُولون كل الاهتمام لهذه الأسئلة.

أشكركم مسبقا، وأتعهد لكم أن تحاط مساهماتكم بالسرية التامة وأنها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

قائمة الأسئلة

I. معلومات حول المؤسسة

1. تاريخ نشأة المؤسسة ؟ ☐

2. طبيعة نشاط المؤسسة ؟

صناعي ☐ خدماتي ☐ تجاري ☐ الأشغال العمومية والبناء ☐

3. طبيعة المؤسسة

خاصة ☐ وطنية ☐

II. النظام الجبائي للمؤسسة

4. هل المؤسسة تمتلك هيكل خاص بالجباية ؟

نعم ☐ لا ☐

5. في حال الإجابة ب **"نعم"**، انتقل إلى السؤال **6**.

في حال الاجابة ب "لا" ، هل هناك شخص مكلف بالجباية؟

نعم ☐ لا ☐

6. هل للمؤسسة دليل اجراءات جبائية ؟

نعم ☐ لا ☐

7. هل يتم تتبع التغير في القوانين ؟

نعم ☐ لا ☐

8. هل انتم على اطلاع بالامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع ؟

نعم ☐ لا ☐

II. معلومات متعلقة بالرقابة الجبائية الممارسة على المؤسسة

9. كم عدد المرات التي تمت فيها مراقبة المؤسسة جبائيا؟ ☐

10. ما هي السنوات التي تمت فيها المراقبة؟

.....

.....

11. ما نوع الرقابة التي تم تطبيقها؟

- التحقيق المصوب في المحاسبة ☐
- التحقيق في المحاسبة ☐
- التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية ☐

12. كم عدد المرات التي نتج عنها اعادة تقويم المؤسسة؟ ☐

13. ما هي النقاط التي كانت محل اعادة التقويم ؟

- خطأ في التسجيلات المحاسبية ☐
- عدم التوافق بين تصريح CA في G 50 والتصريح الجبائي السنوي ☐
- خطأ في الادماجات والتخفيضات ☐
- IRG / Salaire ☐
- غيرها (حددها)

.....

.....

14. هل تم اجراء رقابة على الوثائق للمؤسسة ؟

نعم ☐ لا ☐

إذا كانت الإجابة **"لا"**، انتقل إلى السؤال **17**.

15. في حال الإجابة "نعم"، هل نتج عنه اعادة تقويم ؟

نعم ☐ لا ☐

إذا كانت الإجابة **"لا"**، انتقل إلى السؤال **17**.

16. في حالة الاجابة ب "نعم"، هل كان ذلك بسبب:

- عدم احترام الآجال ☐
- عدم احترام شروط الشكل والمضمون ☐

III. اهمية المراجعة الجبائية

17. هل تملك المؤسسة هيكل داخلي مكلف بالمراجعة الجبائية ؟

نعم ☐ لا ☐

18. هل تلجا المؤسسة الى شخص خارجي مختص في المجال الجبائي ؟

نعم ☐ لا ☐

إذا كانت الإجابة **"لا"**، انتقل إلى السؤال**24**.

19. اذا كانت الاجابة "نعم"، ما طبيعة هذا الشخص ؟

مستشار جبائي ☐ مراجع جبائي ☐

20. متى يتم اللجوء اليه ؟

- بصفة دورية ☐
- عند الحاجة ☐
- قبل الرقابة الجبائية ☐
- بعد الرقابة الجبائية ☐

21. في حال الاعتماد على مراجع جبائي، هل هذا المراجع يقوم بكافة أعمال المراجعة الجبائية؟

نعم ☐ لا ☐

22. هل ساهم المراجع في تحسين الوضعية الجبائية ؟

نعم ☐ لا ☐

إذا كانت الإجابة **"لا"**، انتقل إلى السؤال**24**.

23. وإذا كانت الاجابة "نعم"، فيما ساهم المراجع ؟

- تحسين جودة التصريحات ☐
- تحسين الاجراءات الجبائية في المؤسسة ☐
- تمكين المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الجبائية ☐
- استرجاع القيم الزائدة من ادارة الضرائب ☐

- تمكين المؤسسة من الحصول على تخفيضات من ادارة الضرائب ☐
- غيرها (حددها)

.....

.....

IV. معلومات حول المجيب

24. تاريخ التعيين؟ ☐

25. منصب عملكم عند تاريخ التعيين؟

.....

26. منصب عملكم الحالي؟

.....

27. الشهادة المتحصل عليها؟

.....

28. هل الاجابات التي تفضلتم بتقديمها ترتبط فقط بفترة عملكم في المؤسسة؟

نعم ☐ لا ☐

الملحق رقم 06

Ecole Supérieure de Commerce

Magister spécialité Comptabilité, Contrôle et Audit

Questionnaire

Dans le cadre d'une préparation d'un mémoire de magister, en sciences commerciales et financières, intitulé **« le rôle de l'audit fiscal dans la réalisation des économies fiscales au sein des entreprises économiques ».** Et puisque notre étude s'intéresse aux grandes entreprises relevant, sur le plan fiscal, de la (DGE) Direction des Grandes Entreprises, nous avons l'honneur de vous sélectionner dans notre échantillon afin d'enrichir notre thème par l'objectivité de vos réponses liées au questionnement.

Je vous remercie d'avance pour votre collaboration et je vous garantie que vos informations resterons confidentielles et les résultats vont servir uniquement pour l'élaboration de ce mémoire.

I. Informations sur l'entreprise

1. Quelle est la date de création de votre entreprise ? ☐

2. Quelle est la nature de l'activité de votre entreprise ?

Industrie ☐ Service ☐ Commercial ☐ BTP ☐

3. Votre entreprise est :

Privé ☐ étatique ☐

II. Le système fiscal de l'entreprise

4. L'entreprise possède-t-elle une structure de fiscalité ?

Oui ☐ Non ☐

Si la réponse est **"Oui"** passez à la question **N° 6**.

5. Si la réponse est "Non", Existe-t-il une personne chargée de la fonction fiscalité dans l'entreprise ?

Oui ☐ Non ☐

6. L'entreprise possède-t-elle d'un guide des procédures fiscales?

Oui ☐ Non ☐

7. Existe-t-il une structure qui veille au suivi des changements introduits à la fiscalité (Lois, réglementation, procédures) ?

Oui ☐ Non ☐

8. Connaissez-vous les avantages fiscaux accordés par le législateur ?

Oui ☐ Non ☐

III. Informations sur le contrôle fiscal exercé sur l'entreprise

9. Combien de fois votre entreprise a fait l'objet d'un contrôle fiscal? ☐

10. Quelles sont les années qui ont été contrôlées fiscalement ?

……

11. Quel est le type de contrôle fiscal qui vous a été appliqué ?

- La vérification ponctuelle de comptabilité ☐
- La vérification de comptabilité ☐

12.A l'issue de ce type de contrôle, combien de fois l'entreprise a été redressée? ☐

13. Quels sont les points (sujets fiscaux) ayant fait l'objet de redressement ?

- Mauvaise imputation dans l'enregistrement d'opérations comptables ☐
- Discordance entre le chiffre d'affaires déclarés au G50 et annuelle ☐
- Réintégrations et déductions ☐
- IRG / Salaire ☐
- Autres (Précisez SVP)

……

……

14. Est-ce que l'entreprise fait l'objet d'un contrôle sur pièces?

Oui ☐ Non ☐

Si votre réponse est **" Non"**, passez à la question N° **17**.

15. Si votre réponse est "Oui". Est-ce que ce contrôle a entrainé l'objet d'un redressement ?

Oui ☐ Non ☐

Si votre réponse est**" Non"**, passez à la question N° **17**.

16. Si votre réponse est "Oui". Ce contrôle était à cause de :

- Non-respect des délais ☐
- Non-respect des conditions de fonds et de formes ☐

IV. L'importance de l'audit fiscal

17.L'entreprise possède-t-elle une structure interne chargée de l'audit fiscal ?

Oui ☐ Non ☐

18. Est-ce que l'entreprise fait appel à une personne externe spécialisée dans le domaine fiscal ?

Oui ☐ Non ☐

Si votre réponse est**" Non",** passez à la question N° **24**.

19. Si la réponse est "Oui", quel est la nature de travail de cette personne ?

Conseiller fiscal ☐ Auditeur fiscal ☐

20.l'entreprise demande-t-elle l'intervention de cette personne :

- Régulièrement ☐
- En cas de besoin ☐
- Avant le contrôle fiscal ☐
- Après le contrôle fiscal ☐

21. Dans le cas où l'entreprise s'appuie sur un auditeur fiscal, est ce que ce dernier réalise tous les travaux de l'audit fiscal ?

Oui ☐ Non ☐

22. Cet auditeur contribue-t-il à améliorer la situation fiscale de l'entreprise ?

Oui ☐ Non ☐

Si votre réponse est**" Non",** passez à la question N° **24**.

23. Si la réponse est "Oui", dans quel type apparu sa contribution ?

- Amélioration de la qualité des déclarations ☐
- Amélioration des procédures fiscales de l'entreprise ☐
- Permettre à l'entreprise de bénéficier des avantages fiscaux ☐
- Récupération des travaux versés à l'administration fiscal ☐

- Faire bénéficier l'entreprise des dégrèvements fiscaux ☐
- Autres (précisez SVP)

……

……

V. Informations sur le (la) répondant(e)

24. Quelle est la date de votre recrutement (mm /aa)? ……. / ……

25. Vous occupait quel poste de travail lors de votre recrutement?

……

26. Quel est votre poste de travail aujourd'hui?

……

27. Quel est votre dernier diplôme?

……..

28. Est-ce que vos réponses à ce présent questionnaire sont liées seulement à la période de votre travail dans l'entreprise ?

Oui ☐ Non ☐

الملحق رقم 07

Statistiques

Quel est votre dernier diplome?

N	Valide	43
	Manquante	0

Quel est votre dernier diplome?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	C E D	1	2,3	2,3	2,3
	C M T C	1	2,3	2,3	4,7
	DESS	2	4,7	4,7	9,3
	DEUA	1	2,3	2,3	11,6
	Expertise comptable	5	11,6	11,6	23,3
	Ingénieur	1	2,3	2,3	25,6
	Licence	20	46,5	46,5	72,1
	Magister en science commerciales	1	2,3	2,3	74,4
	Master	5	11,6	11,6	86,0
	PGS Comptabilité audit	2	4,7	4,7	90,7
	Technicien supérieur en comptabilité	4	9,3	9,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Statistiques

Quel est votre poste de travail aujourd'hui?

N	Valide	43
	Manquante	0

Quel est votre poste de travail aujourd'hui?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Auditeur interne	2	4,7	4,7	4,7
	cadre chargé du service comptabilité et fiscalité	1	2,3	2,3	7,0
	cadre comptable	3	7,0	7,0	14,0
	Cadre de gestion	1	2,3	2,3	16,3
	Chargé d'étude	2	4,7	4,7	20,9
	Chargé de fiscalité	1	2,3	2,3	23,3
	Chargé de la comptabilité	1	2,3	2,3	25,6
	Chef de département Comptablité	1	2,3	2,3	27,9

	Chef de département finance	1	2,3	2,3	30,2
	Chef de service comptabilité	4	9,3	9,3	39,5
	Chef de service finance comptabilité	4	9,3	9,3	48,8
	Chef de service fiscalité	2	4,7	4,7	53,5
	Chef département planification commercial	1	2,3	2,3	55,8
	chef division finance et comptabilité	1	2,3	2,3	58,1
	Comptable	3	7,0	7,0	65,1
	Comptable principale	1	2,3	2,3	67,4
	Comptable senior	1	2,3	2,3	69,8
	Controleur	1	2,3	2,3	72,1
	Controling et reporting manager	1	2,3	2,3	74,4
	DFC	2	4,7	4,7	79,1
	Directeur	1	2,3	2,3	81,4
	Financier	1	2,3	2,3	83,7
	Responsable comptabilité	1	2,3	2,3	86,0
	Responsable comptabilité et budget	1	2,3	2,3	88,4
	Responsable consolidation et controle comptable	1	2,3	2,3	90,7
	responsable de tout les service de l'administration	2	4,7	4,7	95,3
	Responsable financier chargé de la fiscalité	1	2,3	2,3	97,7
	Superviseur fiscalité et para fiscalité	1	2,3	2,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Statistiques

		Quel est la nature d'activité de votre entreprise (Ind)	Quel est la nature d'activité de votre entreprise (Service)	Quel est la nature d'activité de votre entreprise (Commercial)	Quel est la nature d'activité de votre entreprise (BTP)
N	Valide	43	43	43	43
	Manquante	0	0	0	0
Somme		22	16	6	3

Statistiques

Votre entreprise est

N	Valide	43
	Manquante	0
Somme		65

Votre entreprise est

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Privé	21	48,8	48,8	48,8
	étatique	22	51,2	51,2	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Statistiques

L'entreprise posséde-t-elle une structure de fiscalité?

N	Valide	43
	Manquante	0
Somme		23

L'entreprise posséde-t-elle une structure de fiscalité?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	20	46,5	46,5	46,5
	oui	23	53,5	53,5	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Statistiques

		L'entreprise posséde-t-elle une structure de fiscalité?	Existe-t-il une personne chargée de la fonction fiscalité dans l'entreprise?
N	Valide	43	20
	Manquante	0	23
Somme		23	18

Existe-t-il une personne chargée de la fonction fiscalité dans l'entreprise?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	NON	2	4,7	10,0	10,0
	OUI	18	41,9	90,0	100,0
	Total	20	46,5	100,0	
Manquante	Système manquant	23	53,5		
Total		43	100,0		

Statistiques

L'entreprise posséde-t-elle d'un guide des procédures fiscales?

N	Valide	43
	Manquante	0
Somme		25

L'entreprise posséde-t-elle d'un guide des procédures fiscales?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	18	41,9	41,9	41,9
	oui	25	58,1	58,1	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Statistiques

Existe_t_il une structure qui veille au suivi des changements introduits à la fiscalité?

N	Valide	43
	Manquante	0
Somme		32

Existe_t_il une structure qui veille au suivi des changements introduits à la fiscalité?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	11	25,6	25,6	25,6
	oui	32	74,4	74,4	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Statistiques

Connaissez_vous les avantages fiscaux accordés par le législateur?

N	Valide	43
	Manquante	0
Somme		39

Connaissez_vous les avantages fiscaux accordés par le législateur?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	4	9,3	9,3	9,3
	oui	39	90,7	90,7	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Combien de fois votre entreprise a fait l'objet d'un controle fiscal?

N	Valide	43
	Manquante	0
Somme		46

Combien de fois votre entreprise a fait l'objet d'un controle fiscal?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	0	17	39,5	39,5	39,5
	1	18	41,9	41,9	81,4
	2	4	9,3	9,3	90,7
	5	4	9,3	9,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tableau croisé Votre entreprise est * Combien de fois votre entreprise a fait l'objet d'un controle fiscal?

Effectif

		Combien de fois votre entreprise a fait l'objet d'un controle fiscal?				Total
		0	1	2	5	
Votre entreprise est	Privé	1	13	3	4	21
	étatique	16	5	1	0	22
Total		17	18	4	4	43

Statistiques

		Quel est le type de controle fiscal qui vous a été appliqué (VPC)?	Quel est le type de controle fiscal qui vous a été appliqué (VC)?
N	Valide	26	26
	Manquante	17	17
Somme		2	24

Quel est le type de controle fiscal qui vous a été appliqué (VPC)?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non	24	55,8	92,3	92,3
	Oui	2	4,7	7,7	100,0
	Total	26	60,5	100,0	
Manquante	Système manquant	17	39,5		
Total		43	100,0		

Quel est le type de controle fiscal qui vous a été appliqué (VC)?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non	2	4,7	7,7	7,7
	Oui	24	55,8	92,3	100,0
	Total	26	60,5	100,0	
Manquante	Système manquant	17	39,5		
Total		43	100,0		

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
Combien de fois votre entreprise a fait l'objet d'un controle fiscal? * A l'issue de ce type de controle, combien de fois l'entreprse a été redressée?	26	60,5%	17	39,5%	43	100,0%

Tableau croisé Combien de fois votre entreprise a fait l'objet d'un controle fiscal? * A l'issue de ce type de controle, combien de fois l'entreprse a été redressée?

Effectif

		A l'issue de ce type de controle, combien de fois l'entreprse a été redressée?				Total
		0	1	2	5	
Combien de fois votre entreprise a fait l'objet d'un controle fiscal?	1	3	15	0	0	18
	2	1	1	2	0	4
	5	0	0	0	4	4
Total		4	16	2	4	26

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
L'entreprise posséde-t-elle d'un guide des procédures fiscales? * A l'issue de ce type de controle, combien de fois l'entreprse a été redressée?	26	60,5%	17	39,5%	43	100,0%

Tableau croisé L'entreprise posséde-t-elle d'un guide des procédures fiscales? * A l'issue de ce type de controle, combien de fois l'entreprse a été redressée?

Effectif

		A l'issue de ce type de controle, combien de fois l'entreprse a été redressée?				Total
		0	1	2	5	
L'entreprise posséde-t-elle d'un guide des procédures fiscales?	non	3	6	2	0	11
	oui	1	10	0	4	15
Total		4	16	2	4	26

Statistiques

		Quels sont les points ayant fait l'objet de redressement? (mauvaise imp)	Quels sont les points ayant fait l'objet de redressement? (discordance CA G50)	Quels sont les points ayant fait l'objet de redressement? (Réintég et déduction)	Quels sont les points ayant fait l'objet de redressement? (IRG/ salaire)
N	Valide	22	22	22	22
	Manquante	21	21	21	21
Somme		9	6	9	2

Quels sont les points ayant fait l'objet de redressement? (mauvaise imp)

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non	13	30,2	59,1	59,1
	Oui	9	20,9	40,9	100,0
	Total	22	51,2	100,0	
Manquante	Système manquant	21	48,8		
Total		43	100,0		

Quels sont les points ayant fait l'objet de redressement? (discordance CA G50)

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non	16	37,2	72,7	72,7
	Oui	6	14,0	27,3	100,0
	Total	22	51,2	100,0	
Manquante	Système manquant	21	48,8		
Total		43	100,0		

Quels sont les points ayant fait l'objet de redressement? (Réintég et déduction)

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non	13	30,2	59,1	59,1
	Oui	9	20,9	40,9	100,0
	Total	22	51,2	100,0	
Manquante	Système manquant	21	48,8		
Total		43	100,0		

Quels sont les points ayant fait l'objet de redressement? (IRG/ salaire)

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non	20	46,5	90,9	90,9
	Oui	2	4,7	9,1	100,0
	Total	22	51,2	100,0	
Manquante	Système manquant	21	48,8		
Total		43	100,0		

Statistiques

Quels sont les points ayant fait l'objet de redressement? (Autres)

N	Valide	43
	Manquante	0

Quels sont les points ayant fait l'objet de redressement? (Autres)

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide		32	74,4	74,4	74,4
	Compte financier	1	2,3	2,3	76,7
	Compte financier compte matieres	4	9,3	9,3	86,0
	Compte produits et charges	1	2,3	2,3	88,4

	Ecart de reevaluation /cession des inv / erreur dans la récupération de TVA	1	2,3	2,3	90,7
	Les opération hors activités	2	4,7	4,7	95,3
	Les stocks	1	2,3	2,3	97,7
	non déclaration des états relatifs à la formation professionnelle et de l'apprentisage	1	2,3	2,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Statistiques

Est_ce que l'entreprise fait l'objet d'un controle sur pièces?

N	Valide	43
	Manquante	0
Somme		17

Est_ce que l'entreprise fait l'objet d'un controle sur pièces?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non	26	60,5	60,5	60,5
	Oui	17	39,5	39,5	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Statistiques

Est_ce que ce controle a entrainé l'objet d'un redressement?

N	Valide	17
	Manquante	26
Somme		11

Est_ce que ce controle a entrainé l'objet d'un redressement?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non	6	14,0	35,3	35,3
	oui	11	25,6	64,7	100,0
	Total	17	39,5	100,0	
Manquante	Système manquant	26	60,5		
Total		43	100,0		

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
Votre entreprise est * Est_ce que l'entreprise fait l'objet d'un controle sur pièces?	43	100,0%	0	0,0%	43	100,0%

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
Votre entreprise est * Est_ce que l'entreprise fait l'objet d'un controle sur pièces?	43	100,0%	0	0,0%	43	100,0%

Tableau croisé Votre entreprise est * Est_ce que l'entreprise fait l'objet d'un controle sur pièces?

Effectif

		Est_ce que l'entreprise fait l'objet d'un controle sur pièces?		Total
		non	oui	
Votre entreprise est	Privé	10	11	21
	étatique	16	6	22
Total		26	17	43

Statistiques

		Ce controle était à cause de (non respect des délais)	Ce controle était à cause de (des conditions de fonds est de formes)
N	Valide	11	11
	Manquante	32	32
Somme		5	7

Ce controle était à cause de (non respect des délais)

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non	6	14,0	54,5	54,5
	Oui	5	11,6	45,5	100,0
	Total	11	25,6	100,0	
Manquante	Système manquant	32	74,4		
Total		43	100,0		

Ce controle était à cause de (des conditions de fonds est de formes)

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non	4	9,3	36,4	36,4
	Oui	7	16,3	63,6	100,0
	Total	11	25,6	100,0	
Manquante	Système manquant	32	74,4		
Total		43	100,0		

Statistiques

L'entreprise possède-t-elle une structure interne chargée de l'audit fiscal?

N	Valide	43
	Manquante	0
Somme		9

L'entreprise possède-t-elle une structure interne chargée de l'audit fiscal?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non	34	79,1	79,1	79,1
	Oui	9	20,9	20,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
L'entreprise possède-t-elle une structure interne chargée de l'audit fiscal? * A l'issue de ce type de controle, combien de fois l'entreprse a été redressée?	26	60,5%	17	39,5%	43	100,0%

Tableau croisé L'entreprise possède-t-elle une structure interne chargée de l'audit fiscal? * A l'issue de ce type de controle, combien de fois l'entreprse a été redressée?

Effectif

		A l'issue de ce type de controle, combien de fois l'entreprse a été redressée?				Total
		0	1	2	5	
L'entreprise possède-t-elle une structure interne chargée de l'audit fiscal?	Non	3	11	1	4	19
	oui	1	5	1	0	7
Total		4	16	2	4	26

Statistiques

Est-ce que l'entreprise faie appel à une personne externe spécialisée dans le domaine fiscal?

N	Valide	43
	Manquante	0
Somme		28

Est-ce que l'entreprise faie appel à une personne externe spécialisée dans le domaine fiscal?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non	15	34,9	34,9	34,9
	Oui	28	65,1	65,1	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Statistiques

Quel est la nature de cette personne?

N	Valide	28
	Manquante	15
Somme		36

Quel est la nature de cette personne?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Conseiller fiscal	20	46,5	71,4	71,4
	Auditeur fiscal	8	18,6	28,6	100,0
	Total	28	65,1	100,0	
Manquante	Système manquant	15	34,9		
Total		43	100,0		

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
L'entreprise possède-t-elle une structure interne chargée de l'audit fiscal? * Est-ce que l'entreprise faie appel à une personne externe spécialisée dans le domaine fiscal?	43	100,0%	0	0,0%	43	100,0%

Tableau croisé L'entreprise possède-t-elle une structure interne chargée de l'audit fiscal? * Est-ce que l'entreprise faie appel à une personne externe spécialisée dans le domaine fiscal?

Effectif

		Est-ce que l'entreprise faie appel à une personne externe spécialisée dans le domaine fiscal?		Total
		non	oui	
L'entreprise possède-t-elle une structure interne chargée de l'audit fiscal?	non	13	21	34
	oui	2	7	9
Total		15	28	43

Statistiques

		L'entreprise demande-t-elle l'intervention de cette perssonne: (réguliérement)	L'entreprise demande-t-elle l'intervention de cette perssonne: (en cas de besoin)	L'entreprise demande-t-elle l'intervention de cette perssonne: (avant le controle)	L'entreprise demande-t-elle l'intervention de cette perssonne: (aprés le controle)
N	Valide	27	26	26	26
	Manquante	16	17	17	17
Somme		10	17	8	5

L'entreprise demande-t-elle l'intervention de cette perssonne: (réguliérement)

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	17	39,5	63,0	63,0
	oui	10	23,3	37,0	100,0
	Total	27	62,8	100,0	
Manquante	Système manquant	16	37,2		
Total		43	100,0		

L'entreprise demande-t-elle l'intervention de cette perssonne: (en cas de besoin)

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	9	20,9	34,6	34,6
	oui	17	39,5	65,4	100,0
	Total	26	60,5	100,0	
Manquante	Système manquant	17	39,5		
Total		43	100,0		

L'entreprise demande-t-elle l'intervention de cette perssonne: (avant le controle)

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	18	41,9	69,2	69,2
	oui	8	18,6	30,8	100,0
	Total	26	60,5	100,0	
Manquante	Système manquant	17	39,5		
Total		43	100,0		

L'entreprise demande-t-elle l'intervention de cette perssonne: (aprés le controle)

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	21	48,8	80,8	80,8
	oui	5	11,6	19,2	100,0
	Total	26	60,5	100,0	
Manquante	Système manquant	17	39,5		
Total		43	100,0		

Statistiques

Dans le cas où l'entreprise s'appuie sur un auditeur fscal, est ce que ce dérnier réalise tous les travaux de l'audit fiscal?

N	Valide	8
	Manquante	35
Somme		6

Dans le cas où l'entreprise s'appuie sur un auditeur fscal, est ce que ce dérnier réalise tous les travaux de l'audit fiscal?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	2	4,7	25,0	25,0
	oui	6	14,0	75,0	100,0
	Total	8	18,6	100,0	
Manquante	Système manquant	35	81,4		
Total		43	100,0		

Statistiques

Cet auditeur contribue_t_il à améliorer la situation fiscale de l'entreprise?

N	Valide	8
	Manquante	35
Somme		7

Cet auditeur contribue_t_il à améliorer la situation fiscale de l'entreprise?

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	non	1	2,3	12,5	12,5
	oui	7	16,3	87,5	100,0
	Total	8	18,6	100,0	
Manquante	Système manquant	35	81,4		
Total		43	100,0		

Statistiques

		Dans quel type apparu sa contribution? (qualité déclarations)	Dans quel type apparu sa contribution? (amélioration des procédures fiscales)	Dans quel type apparu sa contribution? (bénéficier des avnatages fisc)	Dans quel type apparu sa contribution? (récupération des trvx)	Dans quel type apparu sa contribution? (bénéficier des dégrèvements fiscaux)
N	Valide	7	7	7	7	7
	Manquante	36	36	36	36	36
Somme		3	6	3	1	1