الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع

دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي

دراسة حالة–تدقيق جبائي لمؤسسة اقتصادية في ولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبة:

- إيمان بحري

الأستاذة المشرفة:

- د.كردودي سهام

رقم التسجيل:	...../2018
تاريخ الإيداع	.....

السنة الجامعية: 2017-2018

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

شكري وحمدي لله أولا و أخيرا على فضله و نعمه أن هداني

و أمدني بالعزم و الصبر على إنجاز هذا العمل ،

قال الله تعالى :" وإن شكرتم لأزيدنكم "

من هذا المنطلق وإيمانا مني بالوفاء ورد الجميل لأهل الفضل ، فقد كان لزاما عليا بأن أتقدم بأسمى آيات الشكر و التقدير و العرفان ، و التوجه بالامتنان :

إلى من بلغ الرسالة و أدى الأمانة ...ونصح الأمة ...إلى نبي الرحمة و نور العالمين...

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

كما أتقدم بجزيل الشكر و التقدير إلى أستاذتي الفاضلة **(كردودي سهام)**.

وأتوجه بالتحية والتقدير لكل من لقنني من العلم حرفا ،

كما لا أنسى أن أتقدم بالشكر و العرفان إلى كل من أمدني يد العون

لإنجاز هذا العمل المتواضع ولو بكلمة طيبة .

إيمان

إهداء

أهدي ثمرة جهدي و عملي المتواضع هذا إلى

من قال الله تعالى فيهما

"**واخفض لهما جناح الذل من الرحمة و قل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا.**"

الآية 24 من سورة الإسراء .

إلى من ربياني على الأخلاق والفضيلة وشملاني بالحنان و العطف وكانا لي درع أمان أحتمي به في نائبات الزمان وتحمل عبء الحياة حتى لا أحس بالحرمان و الذي لم يبخلا عليا يوما بالدعم والنصيحة والتشجيع تاج رأسي ووليا نعمتي رمز العطاء **والدايا العزيزان.**

إلى أخواي **عبدالحفيظ ، خالد** و أختاي **شيماء ، تقوى** الأعزاء، وإلى كل عائلتي :

بحري ، مرابط

إلى من أحمل له الحب و الاحترام ، إلى من أرى التفاؤل بعينه...والسعادة في ضحكته

إلى رفقاء دربي في هذه الحياة ومن لا تحلو الحياة من دونهم صديقاتي العزيزات **عفاف، رحيمة، ليلى، نصيرة، هاجر.**

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال اكتشاف مدى فعالية المراجعة الجبائية في التقليل من المخاطر الجبائية والقدرة على تسييرها، حيث تم اعتماد دراسة حالة مؤسسة اقتصادية ما، وبما أن المخاطر الجبائية تعتبر من أهم انشغالات المؤسسات الاقتصادية لما لها من تأثير سلبي على مركزها المالي، وبالتالي يحد من قدرتها على تحقيق أهدافها.

وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الجبائي يسمح بالحصول على مؤشرات حول حجم المخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة، والتقليل من الغرامات والتكاليف الجبائية التي تتحملها خلال السنة، بالإضافة إلى أهمية الاستعانة بخدمات التدقيق الجبائي لتحسين قدرة إدارة المخاطر وتسييرها وبالتالي ضمان تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.

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

Abstract:

The purpose of this study is to highlight the role of fiscal review in the achievement of financial security in the economic institution by discovering the effectiveness of the fiscal review in reducing the fiscal risk and the ability to manage it. The case study was adopted by an economic institution, and since tax risk is one of the most important concerns of institutions Economic situation because of its negative impact on its financial position and thus limits its ability to achieve its objectives.

The study concluded that the tax audit allows to obtain indicators on the size of the tax risk to which the institution is exposed, and to reduce the fines and tax costs incurred during the year, in addition to the importance of using the tax audit services to improve the risk management and management and thus ensure the financial security of the institution.

Keywords: criminal review, criminal risk, criminal conduct, criminal control, criminal security.

فهرس المحتويات

بسملة	–
شكر وعرفان	–
اهداء	–
ملخص	I.
فهرس محتويات	II.
قائمة جداول	III.
قائمة أشكال	IV.
مقدمة	أ–ت
الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة الجبائية	
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية المراجعة الجبائية	3
المطلب الأول: مفهوم المراجعة الجبائية وأنواعها	3
المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الجبائية	7
المطلب الثالث: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى والانتقادات الموجهة إليها	8
المبحث الثاني: الكفاءات الواجب توافرها في المراجع ومراحل سير مهمة المراجعة الجبائية	11
المطلب الأول: الكفاءات الواجب توافرها في المراجع الجبائي	11
المطلب الثاني: مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية	13
المطلب الثالث: مسؤوليات المراجع الجبائي	17
المبحث الثالث: منهجية المراجعة الجبائية	19
المطلب الأول: المراجعة الجبائية لعناصر الأصول	19
المطلب الثاني: المراجعة الجبائية لحسابات التسيير	33
المطلب الثالث: المراجعة الجبائية للضرائب والرسوم	39
خلاصة الفصل الأول	51
الفصل الثاني: الاطار النظري للخطر والتسيير الجبائي	
تمهيد	53
المبحث الأول: ماهية الخطر الجبائي	54
المطلب الأول: مفهوم ومصادر الخطر الجبائي	54
المطلب الثاني: أنواع الخطر الجبائي وأسباب إكتشافها	57
المبحث الثاني: ماهية التسيير الجبائي	62

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي ومبادئه	62
المطلب الثاني: أهداف التسيير الجبائي ومراحله	65
المبحث الثالث: الأمن الجبائي وفعالية تسييره	69
المطلب الأول: مفهوم الأمن وتسيير الخطر الجبائي	69
المطلب الثاني: إجراءات تجنب الخطر الجبائي	71
المطلب الثالث: فعالية التسيير الجبائي	74
خلاصة الفصل الثاني	89
الفصل الثالث: دراسة حالة تدقيق جبائي لمؤسسة اقتصادية في ولاية بسكرة	
تمهيد	91
المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة والتدقيق الجبائي لها	92
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة	92
المطلب الثاني: التدقيق الجبائي الخارجي (رقابة جبائية–تدقيق محاسبي).	97
المبحث الثاني: التدقيق الداخلي لمؤسسة اقتصادية	118
المطلب الأول: مساهمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة	118
المطلب الثاني: نقاط القوة والضعف للمؤسسة	122
خلاصة الفصل الثالث	124
خاتمة	126
قائمة المراجع	129
الملاحق	132

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01-02	التعريف بالخطر الجبائي	55
02-02	عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات	75
03-02	عقوبات النقص والغش في التصريحات	78
01-03	رقم الاعمال المبرر لسنة 2013	93
02-03	رقم الاعمال المبرر لسنة 2014	93
03-03	رقم الاعمال المبرر لسنة 2015	94
04-03	رقم الاعمال غير المبرر لسنة 2015	94
05-03	جدول رقم الاعمال المبرر لسنة 2016	95
06-03	معلومات تخص الوضعية الجبائية	99
07-03	مجموع التكاليف المدمجة لمؤسسة	104
08-03	رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني	105
09-03	تحديد ربح المؤسسة	106
10-03	تحديد دخل المؤسسة	107
11-03	الرسم على النشاط المهني	107
12-03	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	108
13-03	وضعية الرسم على القيمة المضافة TVA المصرح به	109
14-03	تسوية فارق رقم الاعمال الخاضع والمعفى المستخرج TVA	109
15-03	مجموع الحقوق والغرامات للمؤسسة	110
16-03	2016 TCR	114
17-03	الضريبة على الدخل الإجمالي وفق النتائج النهائية	115
18-03	مجموع الحقوق والغرامات للمؤسسة	116
19-03	النسب والتكرارات التي تعبر عن نتائج اجابات المقابلة	120

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01-01	أنواع الرقابة الجبائية والمصالح المكلفة بها.	4
01-02	الاختلاف بين النظرة الفرانكفونية والأنجلوسكسونية لمفهوم التسيير الجبائي	63
02-02	العقوبات الجبائية	87

مقدمة

لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي على مر العصور, وفي ظل هذه التطورات شهدت المؤسسات باعتبارها نواة الاقتصاد الحقيقية عدة تغيرات مست محيطها الخارجي مما جعلها مجبرة على التكيف والتأقلم مع هذه التغيرات.

وباعتبار أن الجباية من أهم العناصر الرئيسية التي تحتاجها المؤسسة لنجاحها, والتي تؤثر عليها في عملية اتخاذ القرار وهي أساس ما يصطلح عليه التسيير الجبائي. ونظرا للمنافسة القوية فرضت على المؤسسة أن تسخر مواردها في المجال القانوني والجبائي وعليه فإنه على المؤسسة أن تكون على دراية وثيقة بوضعيتها الخاصة القانونية والجبائية لتجنب العبء الحالي الثقيل الناجم عن نقص فعالية الأداء الجبائي , ومن هنا تأتي المراجعة الجبائية باعتبارها عملية منظمة لجمع اكبر قدر من الأدلة والقرائن التي تساعد في التأكد من أن ما تم إدراجه في قائمة الأرباح والخسائر هي نفقات فعلية ومعقولة ومقبولة ضرائبيا تم إحداثها وفقا لقواعد المحاسبة ثم تكليفها بخطوة لاحقة لتتماشى مع القانون الجبائي.

كما أن بقاء المؤسسة وتفاديها المخاطر الجبائية التي قد تؤدي بها إلى الإفلاس والخروج من السوق مرهون بقيامها بالتسيير السليم والتحكم في الالتزامات الجبائية, وذلك مع سعيها المستمر لتفعيل التسيير الجبائي بهدف تعظيم الاستفادة من التحفيزات وتحقيق الأمن الجبائي أو تجنب الخطر الجبائي الذي ينعكس بشكل مباشر على المردودية المالية للمؤسسة بسبب تحملها تكاليف جبائية إضافية لعدم تقيدها بالتشريعات وهو ما يؤدي إلى إضعاف قدرتها التنافسية, ويقلل هوامش الربح لديها, وينعكس على قدرتها التمويلية ويحد من إمكانية توسعها.

I. الإشكالية:

تعتبر المراجعة الجبائية للمؤسسات عاملا اساسيا يؤدي بها إلى تجنب أعباء مالية إضافية نتيجة سوء التسيير في الجانب المالي، وعليه وجب عليها تحقيق الأمن الجبائي وتجنب مخاطره، ومن هذا المنظور سنحاول دراسة علاقة المراجعة الجبائية بالأمن الجبائي.

وعليه نطرح الإشكالية التالية:

"**ما هو دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي؟**"

ولحل هذا الإشكال وجب علينا أن نطرح الأسئلة التالية:

1. هل المراجعة الجبائية وسيلة لمعرفة مدى فعالية التسيير الجبائي؟

2. كيف يمكن للتسيير الجبائي السليم ان يجنب المؤسسات من المخاطر الجبائية؟ وكيف يمكن تسير هذه المخاطر الجبائية؟
3. هل الرقابة الجبائية باعتبارها شكل من أشكال المراجعة الجبائية وسيلة فعالة لتحقيق الأمن الجبائي؟

II. فرضيات البحث:

وللإجابة عن إشكالية البحث والتساؤلات المطروحة وضعنا الفرضيات التالية:

1. المراجعة الجبائية وسيلة لمعرفة مدى فعالية التسيير الجبائي.
2. التسيير الجبائي السليم يجنب المؤسسات من المخاطر الجبائية.
3. الرقابة الجبائية باعتبارها شكل من إشكال المراجعة الجبائية وسيلة فعالة لتحقيق الأمن الجبائي.

III. دوافع اختيار الموضوع:

تعددت دوافع وأسباب اختيارنا لهذا الموضوع نذكر منها:

1. حاجة المؤسسات لتحقيق الأمن الجبائي أثناء تسييرها.
2. رغبة الإثراء في هذا الموضوع وتوفير معلومات وافية عنه.
3. تفادي المخاطر التي ممكن أن تقع فيها المؤسسات.

IV. أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في الفائدة العلمية والنظرية التي تمكن الباحث من الفهم الجيد للموضوع والاستفادة منه، وذلك من خلال ما تقدمه الدراسة من دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي من أجل ضمان تسيير أفضل للمؤسسات.

وتنبع أهمية الدراسة من أهمية المراجعة الجبائية والدور الذي تلعبه في الجباية، إذ أصبحت عاملا مؤثرا في نمو المؤسسات وتعزيز أمنها، وقد غدت وسيلة هامة في تفادي المخاطر الجبائية.

V. أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي تذلك من أجل تحقيق الأهداف التالية:

1. توضيح إمكانية تقليص التكاليف الضريبية التي تتحملها المؤسسة من خلال المراجعة الجبائية؛

2. إبراز تفعيل المراجعة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؛
3. محاولة التقليل من المخاطر الجبائية ؛
4. معرفة دور الرقابة الجبائية وقدرتها على المساهمة في تشخيص مصادر الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة الحالة.

VI. منهج البحث:

سنعتمد في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي والتحليلي:

1. **المنهج الوصفي:** للإجابة على إشكالية البحث ومحاولة اختبار مدى صحة الفرضيات التي تقوم عليها الدراسة، تم الاعتماد على المنهج **الوصفي** في ما يتعلق بالجانب النظري للموضوع من خلال مراجعة الأدبيات المحاسبية والجبائية، والبحث فيها من خلال الكتب والمنشورات العلمية المختلفة التي تعرضت للإطار العلمي ومختلف النصوص والتشريعات الضريبية.
2. **المنهج التحليلي:** لتحليل نتائج الدراسة الميدانية **و**للإجابة على التساؤلات واختبار صحة الفرضيات.
3. **منهج دراسة الحالة:** ويكون من خلال دراسة جانب من المراجعة الجبائية ألا وهو الرقابة الجبائية وفعاليتها في تحقيق الأمن الجبائي.

VII. حدود البحث:

1. **الإطار المكاني:** دراسة عينة من مؤسسة اقتصادية ببسكرة.
2. **الإطار الزماني:** 2016/2015/2014/2013.

VIII. صعوبات البحث:

1. نقص المراجع الخاصة بالمراجعة الجبائية وكذا الأمن الجبائي؛
2. نظرا لضيق الوقت، وصعوبة التحصيل على المعلومات من طرف المؤسسات تحججا بالسر المهني، لم نستطع الحصول على المعلومات الكافية لإحاطة الدراسة بكافة جوانبها فنظرنا إلى دراسة جانب من جوانب المراجعة الجبائية ألا وهو المراقبة الجبائية.

IX. الدراسات السابقة:

1. سمية قحموش "**المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية–دراسة حالة بإدارة الضرائب**"، مجلة البحوث الاقتصادية والعلمية، العدد 06، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016،

وهدفت هذه الدراسة لمعرفة كيفية مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين التصريحات الجبائية، أي على مدى تأثر التزام المكلفين بالضريبة من خلال تصريحاتهم الجبائية بوظيفة المراجعة الجبائية وما يمكن أن تحققه في التصدي لكل أنواع الغش والتهرب الضريبي.

2. صابر عباسي"**أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، وهدفت هذه الدراسة لقياس مدى التأثير الذي يمكن أن يحدثه تسيير العامل الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات، وتوعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية التسيير الجبائي في جميع جوانبه ومدى انعكاسه في تدعيمه للمركز المالي للمؤسسة.

3. صالح حميداتو " **دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية–دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي**"، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، 2012، وقد ابرزت هذه الدراسة المراجعة الجبائية وكذلك تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة الاقتصادية وهدف توضيح دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية من خلال دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية.وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة وتأثير المراجعة الجبائية عليها.

X. هيكل البحث:

وبقصد الاحاطة بالموضوع ارتأينا أن نقسم دراستنا إلى ثلاثة فصول كما يلي:

الفصل الأول: وكان تحت عنوان الاطار النظري للمراجعة الجبائية تناولنا فيه ثلاثة مباحث تطرقنا فيها إلى عرض الاطار العام للمراجعة الجبائية، وكيفية قيام المراجع الجبائي بمنهجيتها.

الفصل الثاني: وكان تحت عنوان الاطار النظري للخطر والتسيير الجبائي وتناولنا فيه ثلاثة مباحث وكانت عبارة عن مفاهيم حول الخطر والتسيير الجبائي وفعالية التسيير الجبائي.

الفصل الثالث: وكان تحت عنوان دراسة حالة تدقيق جبائي لمؤسسة اقتصادية في ولاية بسكرة وهو عبارة عن مبحثين تطرقنا فيهم إلى دراسة كافة خطوات التحقيق، وقمنا بمقابلة ودرسنا فيها نقاط قوة وضعف المؤسسة.

الفصل الأول

الاطار النظري

للمراجعة الجبائية

تمهيد:

هناك أصناف متعددة للمراجعة حيث تختلف من نوع إلى آخر، ومن بين هذه الأصناف نجد المراجعة الجبائية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية والتي تعتبر ضرورية نتيجة للأحكام المعقدة التي يسنها القانون الجبائي.

تعد المراجعة الجبائية إحدى أدوات الرقابة الفعالة للمؤسسات ولمصالح الضرائب على حد سواء، وذلك لأهميتها البالغة في تحليل الوضعية الجبائية وكشف مختلف الانحرافات والمخاطر الضريبية، حيث تهدف إلى التأكد من مدى امتثال المؤسسات للقوانين والأنظمة الضريبية، وتقييم المخاطر ودراسة تأثيرها على الحسابات والبيانات المالية. ولمعرفة المزيد عن ماهية المراجعة الجبائية سنقوم في الفصل الأول بالتطرق إلى:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الجبائية.

المبحث الثاني: الكفاءات الواجب توافرها في المراجع ومراحل سير مهمة المراجعة الجبائية.

المبحث الثالث: منهجية المراجعة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الجبائية.

إن التطور الاقتصادي والمنافسة القوية إضافة إلى أهمية وظيفة الجباية بالنسبة للمؤسسات فرضت على هذه الاخيرة تسخير مواردها في المجال القانوني الجبائي وعليه فإنه على المؤسسة أن تكون على دراية وثيقة بوضعيتها الخاصة القانونية والجبائية لتجنب العبء الحالي الثقيل الناجم عن نقص فعالية الأداء الجبائي وعليه تطرقنا في المطلب الأول إلى ماهية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية والانتقادات الموجهة إليها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة والمراجعة الجبائية وخصائصها.

أولا: مفهوم الرقابة الجبائية وأنواعها.

1. مفهوم الرقابة الجبائية:

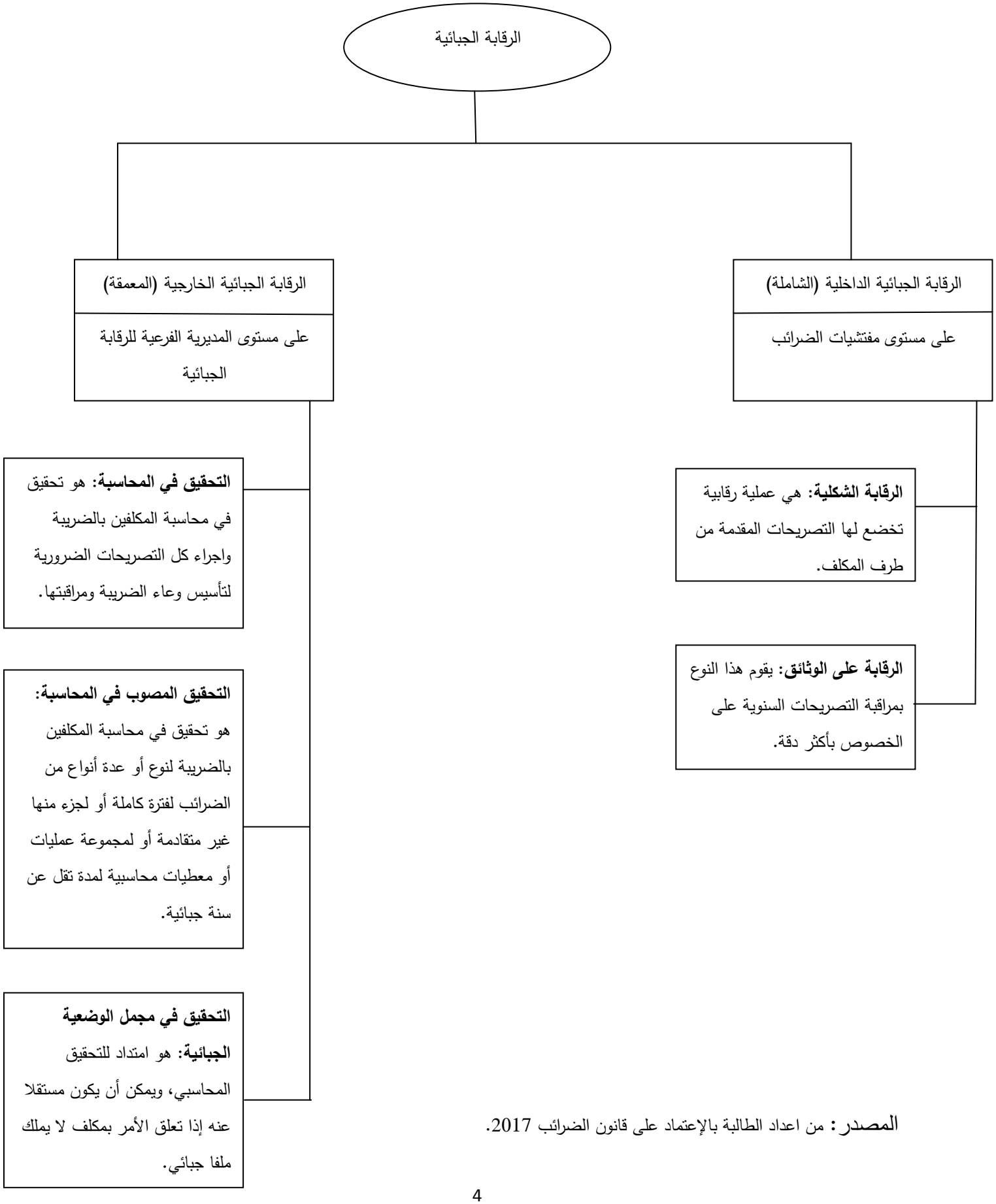
"الرقابة الجبائية هي عبارة عن فحص لتصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانو ذوي شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار على كل ماهو مدون في التصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ماهو مصرح به، والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول".[1]

2. أنواع الرقابة الجبائية.

الشكل الموالي يوضح أنواع الرقابة الجبائية والمصالح المكلفة بها:

[1] سليمان عتير"**دور الرقابة المالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص80.

الشكل رقم (01-01): أنواع الرقابة الجبائية والمصالح المكلفة بها.



المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على قانون الضرائب 2017.

ثانيا: مفهوم المراجعة الجبائية.

قدمت عدة تعاريف للمراجعة الجبائية، سواء أكانت صادرة عن هيئات أو خبراء في الميدان الجبائي، وسوف نقدم بعضا منها لنصل في الأخير إلى تعريف موحد وشامل فقد عرفت المراجعة الجيائية على أنها" عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي أو تقييم الهدف منه هو إعداد وتشخيص جبائي للمؤسسة "[1]

كما عرفت:" المراجعة الجبائية هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية ".[2]

وعرفت أيضا:" تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها، وبالتالي فجباية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية ".[3]

بما أن المراجعة الجبائية هي إحدى صور مراجعة الالتزام فيمكن تعريفها على أنها:" وسيلة للحكم على مدى كفاءة النظام الجبائي للمؤسسة وجميع وظائفها "[4]

وقد عرفها مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي بأنها:" جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف، لتحديد فيما إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح".[5]

عرفتها مختلف مكاتب ومجالس المراجعة بأنها" تعتبر الجانب الجبائي لمهمة المراجعة المحاسبية أو هي مهمة على شكل عقد يهدف إلى فحص لمجمل الوضعية الجبائية لمؤسسة ما".[6]

---

[1] رضا خلاصي "**المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجها**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص20.

[2] بوعلام ولهي "**أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص9.

[3] سمية قحموش "**المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية–دراسة حالة بإدارة الضرائب**"، مجلة البحوث الاقتصادية والعلمية، العدد 06، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016، ص297.

[4] سمية براهيمي، ميادة بلعايش "**مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات**"، بحوث اقتصادية عربية، العددان 67و68، مركز دراسات بيروت، لبنان، 2014، ص242.

[5] ناصر أحمد أمين الخطيب"**تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن**، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا،2008، ص48.

[6] لطيفة بوذن"**المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي للمؤسسات القتصادية**"، مذكرة ماجستير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2008، ص33.

كما عرفها البروفيسور م.كولين "المراجعة الجبائية هي عملية مراقبة لمدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد الجبائية المطبقة لديها".[1]

ومن التعريفات السابقة يمكننا تعريف المراجعة الجبائية على أنها:

"المراجعة الجبائية هي عملية فحص للوضعية الجبائية للمؤسسات، من أجل جمع أكبر قدر ممكن من الأدلة وتقييمها، لتساعد المراجع الجبائي في إبداء رأييه الفني يسمح للتأكد من صدق وصحة تطبيق القوانين الجبائية مما يجعلها مؤهلة لاستعمال الجباية في صالها، حيث تساهم في تحقيق الأمن الجبائي."

ثالثا: أنواع المراجعة الجبائية.

يقوم بالمراجعة اما شخص مستقل توكله المؤسسة أو شخص من داخلها وهذا ما يجعلها تأخذ شكلان هما:

1. المراجعة الجبائية الداخلية: ويقوم بتنفيذها شخص من داخل المؤسسة أي موظف تابع لإدارتها وهو اختبار تقني دقيق وبناء من طرف شخص كفء ومستقل، لإبداء الرأي بكل شفافية ووضوح حول نوعية ومصداقية المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمؤسسة وفقا للقواعد القانونية والإجراءات الجبائية المعمول بها.[2]

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

[1] M.COLIN, **La vérification fiscale,** edition economica , paris, 1985, p38.

[2] صالح حميداتو " **دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية–دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي**"، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، 2012، ص43

[3] سعد داشر ، عبدلي عبد الحق" **المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية**"، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الدراسات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة الجزائر، 2005، ص43.

2. **المراجعة الجبائية الخارجية:** هي مهمة غير مستمرة تكمل مهمة المراجع الداخلي بحيث يتم تنفيذها من طرف شخص مستقل، بالإضافة إلى ذلك تكون مهمة المراجع الخارجي في إطار تعاقدي وهذا ما سمح للمؤسسة بأن تلجأ إلى مكاتب المراجعة لتنفيذ مهمة معينة في إطار عقد بينهما[1].

ولنجاح المراجع الخارجي في مهمته لابد أن يلقى المساعدة الفعلية من مسيري المؤسسة للتأكيد على التقارير ومراجعتها الداخلية دون الوصول إلى نظام المعلومات المحاسبية للشركة.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الجبائية.

أولا: أهمية المراجعة الجبائية.

تمثل المراجعة الجبائية عملية منظمة وممنهجة على أسس علمية وخبرة كاملة في القوانين الجبائية، وهذا ما يؤكد أهمية المراجعة الجبائية واعتبارها علما قائما بذاته له معاييره، ويستمد أحكامه من قوانين الضرائب السائدة ومن المعايير المهنية الأخرى. أما بالنسبة للمراجع الجبائي فإن عدم معرفته بتفاصيل القانون وإعداده البيانات المالية دون كفاءة علمية معتمدا على معايير ترتكز عليها عملية المراجعة الجبائية، فإنه سيوقعه في مشاكل كبيرة لأن هدفه النهائي هو تحقيق الضريبة المناسبة وفي الوقت المناسب.

حيث تكمن أهمية المراجعة الجبائية في كونها وسيلة لا غاية تهدف إلى توفير المعلومات حول المكلفين والتي لابد أن تتسم: بالدقة، والكمية المناسبة لعمل المراجع الجبائي، والمساعدة في حصر المجتمع الضريبي بشكل دقيق والتأكيد للمكلفين الذين يقدمون التصريحات الجبائية، والتقارير المالية أن التشريع الضريبي ينفذ بعدالة دون تمييز بينهم في ذلك.[2]

ثانيا: أهداف المراجعة الجبائية.

إن الالتزامات التي تواجهها المؤسسة تكون في بعض الأحيان مسببة لعدم الانتظام الجبائي، الذي قل ما يكون موافق وملائم مع مصالح المؤسسات، وهو الشيء الذي يؤدي في أغلب الحالات إلى فرض عقوبات وغرامات جبائية، هذا ما يدفع بالمؤسسات أن تكون يقظة وحذرة من أجل أن يكون عدم الانتظام الجبائي متوقع ومصحح،

[1] BENADDA FATHY, **L'AUDIT FISCAL ASPECT THéORIQUE ET PRATIQUE,** mémoire de fin d'étude de troisième cycle spécialisé en finances publiques, fiscalité, IEDF, 2004, P4.

[2] سمية قحموش ، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية–دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، الجزائر، 2011–2012، ص21–22.

بدون إعطاء الادارة الضريبية الفرصة في فرض العقوبة، في هذا الامر يمكن القيام بالمراجعة الجبائية التي تسمح بتقييم الامتثال للقواعد الضريبية فيما يخص العمليات أو القرارات المدروسة وبالتالي إعادة النظر في النقائص، الأخطاء والمخالفات الموجودة لأن عدم الامتثال للقواعد الضريبية سوف يعرض المؤسسة لعقوبات وغرامات بحسب نوع المخالفة المرتكبة، وأيضا يمكنها تقديم تحسينات الضرورية للإجراءات الجبائية والكشف عن الفرص المتاحة في التشريع خاصة التي تسمح تحقيق وفرات الضريبة.

فمن خلال ما سبق يمكننا عرض النقاط الأساسية التي تبرز أهداف المراجعة الجبائية ونذكر منها[1]:

- توضيح وتوجيه المؤسسة حول إمكانية تقليل الأخطار الجبائية بتقييمها وتحديد مصادرها؛
- ضبط سلوك المؤسسة إتجاه الادارة الضريبية مما يحقق الأمن الجبائي؛
- اكتشاف نقاط القوة وتثمينها ونقاط الضعف واستدراكها؛
- العمل على استفادة المؤسسة من الخيارات والامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع والتحكم فيها؛
- تقديم رأي فني محايد مبني على دلائل وقرائن واثباتات لدعم الاقرارات التي تسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة وذلك بتقليص العبء الضريبي.

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى والانتقادات الموجهة إليها.

أولا: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى.

1. المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية: هذان النوعان متشابهان من حيث منهجية المراجع، لأنهما ينطلقان من أنظمة المعلومات داخل المؤسسة، وذلك لأن في بداية مهمته يبدأ في التقييم من خلال نظرة عامة على المراجعة الداخلية وبمراجعة المحاسبة يمكن التحقق من صحة حسابات الديون الجبائية للمؤسسة وهذا للتحقق من قانونية الحسابات المالية. غير أن الموازاة بين مسعى المراجع الجبائي والمراجع المحاسبي تسمح للأول من الاعتماد على الأعمال المنجزة من طرف الثاني، لأن إسهامات المراجع المحاسبي تبقى إلى حد ما محدودة خصوصا ما تعلق منها بالجانب الجبائي، لذلك فهو يحتاج إلى توجيه نوعي في المراجعة.[2]

[1] منير شيحاني "**تفعيل المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي–دراسة ميدانية**"، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، الجزائر، 2013–2014، ص69.

[2] بوعلام ولهي ، مرجع سابق، ص2–3.

2. المراجعة الجبائية والمراجعة العمليات: تتجلى العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة العمليات إذا كان الهدف من النوعين متكاملان، بحيث أنه تعتبر مراجعة العمليات أوسع نطاقا من المراجعة الجبائية من حيث مادة المراجعة بحيث تشمل مراجعة العمليات جميع الوظائف وجميع العمليات التي بالمؤسسة، ونلاحظ هذا التكامل إذا كان من بين العمليات التي يتم مراجعتها تتعلق بأمور جبائية فنجد أن مراجعة العمليات حينها تستفيد من المراجعة الجبائية والعكس صحيح.[1]

ولتسليط الضوء أكثر على العلاقة بين المراجعتين نقوم بمقارنة مراجعة العمليات بالمراجعة الجبائية التي تتم على مستوى مصالح الضرائب، والمراجعة الجبائية التي تتم من خلال مراجع داخلي أو خارجي، فنجد من خلال المراجعة التي تقوم بها مصالح الضرائب إن هذه الأخيرة قد تنجم عنها عقوبات مالية وفقدان امتيازات جبائية وهذا نتيجة القصور و الإخلال بالالتزامات الضريبية، أما مراجعة العمليات فينتج عنها رأي في شكل تقرير حول مدى سيرورة العمليات في المؤسسة كما يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة الأكثر صوابا والأقل احتمالا للخطأ.

أما علاقة مراجعة العمليات بالمراجعة الجبائية التي تتم من خلال مراجع داخلي أو خارجي فإنها تكمن في أن كلا النوعين يستفيدان من بعضهما إذا كانت عمليات المراجعة متشابهة، لكنهما يختلفان في أن مراجعة العمليات أوسع نطاقا حيث تمتد إلى قضايا تمويلية، تسيرية...إلخ. أما المراجعة الجبائية فيتم التركيز على الجانب الجبائي، بحيث يتم التدقيق وبصفة معمقة حول التسجيلات المختلفة، ويعتمد في ذلك على التشريعات الجبائية.[2]

ثانيا: الإنتقادات الموجهة إلى المراجعة الجبائية.

هناك عدة انتقادات وجهت للمراجعة الجبائية منها:

1.انتقادات حول محدودية المراجعة الجبائية من حيث الشمولية: ان محدودية المراجعة الجبائية تنصب كلها على جزئيتها، حيث أنها لا تأخذ بعين الاعتبار كل الجوانب للمؤسسة مما يجعلها مقتصرة على الجانب الجبائي المحدود فقط خاصة إذا علمنا أن موارد الجانب الجبائي محدودة جدا وبالتالي يكون هناك تحديد لاختيارات

[1] الحواس زواق "**فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**"، مداخلة للإجابة عن التساؤل(**كيف يمكن إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة القرارات التمويلية الرشيدة من قبل المسير؟**)، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر، سنة 2010.

[2] صالح حميداتو ، مرجع سابق، ص44-45.

واعداده لأولويات بين مختلف اشكال المراجعات لأن هناك تداخلات بين المستشار الجبائي والمحافظ الحافظ للحسابات حيث يعمل كل منها على الاجابة على الاهتمامات الجبائية للمؤسسة.[1]

2.انتقادات حول حداثة المراجعة الجبائية: حداثة المراجعة الجبائية يضعها محل نزاع لدى الممارسين حيث يعتبرون أن علاقة المراجعة الجبائية ليست ممارسات وأعمال جديدة لكن عبارة عن أعمال قديمة للمراجعين المحاسبين أو المستشارين الجبائيين وبصورة عامة، فإن المراجعة تكون تدريجية ولكن بسرعة أكبر من عملية ممارستها وممارسة هذه الأشكال الجديدة.

إن تعدد هذه الأشكال يؤدي إلى إنشاء مناخ دائم للمراقبة والذي يكون قاسيا بالنسبة للمؤسسة فمن هنا يستحسن أن توكل المراقبة إلى خبير في التشخيص، والمراقبة تنجز من طرف مراكز التسيير.[2]

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

وبما أن المحاسبة والجباية عنصران مكملان لبعضهما البعض فيما يخص الحالة التسييرية للمؤسسة، فالقيام بالمراجعة المحاسبية يؤدي بالضرورة إلى القيام بالمراجعة الجبائية، وكذلك وجود المراجعة القانونية التي تسمح بمراجعة الأحكام القانونية للمؤسسة بما فيها المسائل الجبائية ومن هنا يمكن التساؤل حول استقلالية المراجعة الجبائية وقابلية الجباية أن تكون هدف لمراجعة خاصة، علما أن الجباية هي عبارة عن مادة مشتركة بين القانون والمحاسبة وهاتين المادتين خاضعتين لمهمة المراجعة.[3]

4.انتقادات حول توقيت بداية المراجعة الجبائية: في بعض الاحيان عملية المراجعة الجبائة للمؤسسة خلال السنة يؤدي إلى عرقلة السير الحسن لبعض الوظائف خصوصا المتعلقة منها بالجانب الجبائي المالي منها مما يخلق اضطرابا على بعض القرارات المهمة داخل المؤسسة.[4]

---

[1] بشير عاد "**دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة–دراسة حالة مؤسسة نفطال حاسي مسعود**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر،2012، ص36.

[2] سعد داشر ، عبدلي عبد الحق، مرجع سابق، ص55.

[3] صالح حميداتو ، مرجع سابق، ص42.

[4] بشير عاد ، مرجع سابق، ص36.

المبحث الثاني: الكفاءات الواجب توافرها المراجع الجبائي ومراحل سير مهمته.

المطلب الأول: الكفاءات الواجب توافرها في المراجع الجبائي.

إن الحديث عن الكفاءات الواجب توفرها في المراجع حتى يقوم بالمهمة المنوط إليه على أحسن وجه ويستطيع إبداء رأيه الفني المحايد حول وضعية المؤسسة تجاه إدارة الضرائب. وعليه سنبرز الخصائص المطلوبة في المراجع الجبائي:

1. الاستقلالية والحياد: تسعى الأطراف المستفيدة من المراجعة الجبائية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المراجع، بحيث يجب أن يكون مستقلا عن باقي الأنشطة التي هي موضوع مراجعة، كما يجب أن يكون في مستوى يسمح له بممارسة مهامه بكل موضوعية. كما لا يجب أن يكون في موضع يعرضه للخطر المتعلق بحريته التامة في التصرف والتفكير. لذا ينبغي توافر شرطين أساسيين لتحديد مدى استقلالية المراجع هما:

- عدم وجود مصالح مادية للمراجع وهذا لضمان حياده التام ووجود استقلال ذاتي للمراجع حيث يفترض عدم تدخل أي سلطة عليا في أداء مهمته مما يحد من نجاعة عملية المراجعة.
- يجب توفير الاستقلالية في كل أوجه ومراحل المراجعة من خلال استقلال المراجع في اعداد برنامج المراجعة الجبائية المناسب وكذا استقلاله في مجال الفحص ومن ثم الاستقلالية في اعداد التقارير التي تحمل الرأي الفني والمحايد الذي يمكن الوثوق به من طرف جميع الجهات.[1]

2. الكفاءة: هي صفة لها أهمية كبيرة في المراجعة الجبائية، لأنها هي التي تحدد تطور هذا النوع من المهام، في الواقع فإن نجاح عملية المراجعة الجبائية يعتمد بالدرجة الأولى على مستوى الحد الأدنى من الجودة التي تحققها خبرة وكفاءة المعنيين في هذا المجال هذا الشرط لا يتطلب من المراجع الجبائي معرفة كيفية فرض الضريبة فقط، ولكن أيضا معرفة تقنيات المراجعة حتى يمكنه السيطرة على الأمور المحاسبية، نتيجة لذلك يجب أن يكون المراجع الجبائي على مستوى عال من الكفاءة.[2]

[1] صالح حميداتو ، مرجع سابق، ص47-48.

[2] سمية قحموش ، مرجع سابق، ص28.

وبالإضافة إلى الكفاءة يجب توفر شروط التأهيل العلمي والعملي في[1]:

- ✓ حمل شهادة خبير محاسبي حيث يجب أن تكون لديه شهادة محاسبة بالإضافة إلى سنتين خبرة؛
- ✓ تدريب لدى مكتب خبير محاسبي وإعداد تقارير خلال فترة التربص ثم اجتياز امتحان الخبرة المحاسبية؛
- ✓ أن يكون لديه فروع معرفية أخرى كالقانون، التسيير، التسويق، والرياضيات وكل المعارف التي لها علاقة بالمراجعة.
- ✓ من ناحية الخبرة فهي ثلاث سنوات تأهيل مهني لحامل شهادة ليسانس، اما الذي يحمل شهادة أقل فيجب أن تكون مدة التأهيل أطول.

3.السر المهني: إن طبيعة عمل المراجع تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية، فلا يمكنه تخطي القاعدة التي ينطوي تحتها كل من لديهم أسرار مهنية وعلمه بإجبارية السرية المهنية. هذه الإجبارية تناولتها المادة 18 من القانون 91/08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والذي يرى أن الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ملزمون بالسرية المهنية في إطار الشروط والعقوبات التي تحددها من قانون العقوبات.[2]

4. بذل العناية المهنية اللازمة: ويقصد بالعناية المهنية اللازمة التزام المراجع الجبائي بمستوى اداء معين، هذا المستوى تتحكم فيه العديد من العوامل تتمثل في التشريعات والقوانين فهي بدورها تحمل المراجع مسؤوليات تقع على عاتقه وهذا ما ينعكس في العناية المطلوبة، فخلال كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة يجب على المراجع الجبائي القيام بالمجهودات المناسبة.[3]

إن خبرة المراجع الجبائي وثقافته يمكنانه من أن يكون عليم بأمور المؤسسة بشكل عام حيث أنه غير معقول أن تكون لديه الخبرة التي تتوفر للشخص المتدرب أو المؤهل علميا في ممارسة مهنة أو وظيفة أخرى، إن بذل العناية المهنية اللازمة ليس لها حدود واضحة للحكم عليها ولكن التزام المراجع الجبائي بهذه المعايير يعتبر الحد الأدنى للعناية المهنية.[4]

المطلب الثاني: مراحل سير مهمة المراجعة.

[1] بشير عاد ، مرجع سابق، ص71.

[2] صالح حميداتو ، مرجع سابق، ص48.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 15 من القانون 10-01، العدد 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010، ص06.

[4] محمد بشير غوالي "**مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط**"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2011، ص46.

من أجل القيام بعملية المراجعة الجبائية على أكمل وجه، وجب على المراجع الجبائي أن يتبع خطوات سير مهمة المراجعة بكل دقة وتسلسل وتتمثل هذه الخطوات في:

أولا: مرحلة الإعداد للمهمة.

تبدأ هذه المرحلة باكتساب معرفة شاملة حول المؤسسة لتحليل الأخطار والمشاكل المحتملة وهذا من أجل تحديد اهداف المراجعة وتسطير برنامج لهذه المهمة، وتنقسم هذه المرحلة إلى ما يلي:

1. الأعمال التحضيرية للمهمة: تحتوي هذه الخطوة على جمع كل المعلومات والأدلة التي تساعد على تحديد مصدر الأخطار التي تحيط بالمؤسسة، سواء كانت متعلقة بنشاطها أو تنظيمها الإداري والمحاسبي والجبائي.[1]

2. التخطيط والتحضير لبرنامج العمل: هذه الخطوة تتيح للمراجع تحديد المعلومات التي يمكن أن تفيده في توجهاته المستقبلية حيث يمكن أن تشمل على[2]:

- المعرفة العامة بالمؤسسة؛
- معرفة الوثائق القانونية والمحاسبية والتسييرية؛
- التعرف على الاتفاقيات الرئيسية للمؤسسة: كعقود الإيجار، عقود القروض، العقود مع الشركات الأجنبية وغيرها؛
- تحديد المخاطر والأهداف: المعارف السابقة والمكتسبة خلال مرحلة المعرفة العامة بالمؤسسة تتيح تحديد المخاطر، هذه المرحلة تسمح للمراجع بتعيين الأهداف التي تركز على النقاط المهمة السابقة، وإدراك المزيد من الفعالية واحتمال كبير في تغطية المخاطر؛
- الأخذ بمعلومات تقرير المؤسسة مع إدارة الضرائب: بحث السوابق الجبائية للمؤسسة يلعب دورا هاما في تقييم المخاطر، ويجب على المراجع إعادة النظر في رسائل وجهت للمؤسسة من قبل الإدارة.

ثانيا: مرحلة تنفيذ المهمة.

[1] رضا خلاصي ، مرجع سابق، ص47.

[2] سمية قحموش ، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، مرجع سابق، ص298.

قبل الشروع في عملية التحقيق المباشرة يقوم المراجع الجبائي بتقييم نظام الرقابة الداخلي الخاص بالجانب الجبائي كالأتي: [1]

1. تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائية.

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

ويجب أن يفهم مدلول الرقابة الداخلية حسب التعريف الآنجلو ساكسوني والذي يعني "التحكم الداخلي".

وغاية المراجع من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية الجبائي هو إبداء رأي حول نوعية الإجراءات الجبائية للمؤسسة، وهذا لإستخلاص نقاط القوة ونقاط الضعف لهذا النظام، ومن أجل القيام بهذا التقييم يعتمد المراجع على قوائم أسئلة (إستقصاء) والتي تتضمن الإجراءات والمهام وكيفية تقسيمها، وعموما يتم إعداد هذه القوائم حسب الأهداف المرجوة منها.

1.1.قائمة أسئلة الرقابة الداخلية الخاصة بالجانب الجبائي: تتمثل طريقة تقييم الرقابة الداخلية عن طريق قائمة أسئلة في الاستقصاء عن طريق إعداد قائمة نموذجية وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة.

وتكون الإجابة عن الاسئلة ب "نعم" أو "لا"، وكل سؤال يمثل وسيلة للوصول إلى هدف معين، حيث تصاغ الاسئلة بعناية، بحيث تتحقق مستويات معينة في طرح اسئلة أولها مراعاة التفرقة بين أسباب القصور البسيطة وتلك الجسيمة في الرقابة الداخلية وثانيها مراعاة احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف

[1] صالح حميداتو ، مرجع سابق، ص50-51-52.

والقوة في الرقابة الداخلية وثالثها مراعاة إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابات على كل سؤال والتحقيقات التي تمت للتأكد منها، وإستعمال هذه القوائم يسمح بما يلي:

- تحديد نقاط الضعف ونقاط القوة لإجراء ما، وعادة فإن الأجوبة السلبية "لا" تدل على نقاط الضعف والأجوبة الإيجابية "نعم" تدل على نقاط القوة؛
- احصاء جميع النقاط الواجب فحصها ومعالجتها خلال سير المهمة.

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

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

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

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

2.1.التحليل المالي للتصريحات المكتتبة من طرف المؤسسة.[1]:يمكن أن يستفيد المراجع الجبائي من التقنيات الأساسية للتحليل المالي، هذه التقنيات تطبق على العناصر المصرح بها من خلال الوثائق الجبائية، والشيء المهم في هذا التحليل هو معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وخاصة الخزينة

2. تنفيذ اجراءات التحقيق المباشرة.

التحقيق المباشر هو طلب التأكيدات من طرف المسؤولين المكلفين بالجانب الجبائي، حيث تعتبر هذه الطريقة الأكثر فاعلية من أجل تكوين رأي حول صدق المعلومات الجبائية المختبرة، فالمراقبة التي يقوم بها المراجع ترتكز على احترام القواعد الجبائية، والهدف منها هو ابداء رأي حول مدى انضباط المؤسسة واحترامها

[1] رضا خلاصي ، مرجع سابق، ص50.

للتشريعات الجبائية، ولهذا فهو يعمل على التحقق من احترام القواعد الشكلية والزمنية من جهة وقواعد المضمون من جهة أخرى.[1]

ثالثا: مرحلة اعداد تقرير المراجعة الجبائية.

بعد انتهاء عملية التحقيق المباشر حول شكل ومضمون الالتزامات الجبائية، فإن على المراجع المباشرة في اعداد تقرير يتضمن نتائج التحقيقات التي قام بها، اضافة إلى توصيات موجهة إلى مسير المؤسسة حيث يحدد الاخطاء والعقوبات المترتبة عنها، كي يقترح حلا لها.

1. شكل وخصائص التقرير.

بحكم أنه لا توجد معايير تضبط شكل وخصائص التقرير، لذا فالآمر والمراجع يتمتعان بالحرية الكاملة، بينما يمكن لبعض مميزات التقرير أن تكون محددة مسبقا بإتفاق الطرفين.

إذا لا توجد احكام عامة بالنسبة لشكل تقرير المراجعة الجبائية، ولكن يجب أن يحتوي هذا التقرير النهائي على النقطتين التاليتين:

- وصف كامل للأعمال التي قام بها في اطار مهمته؛
- تقديم الصعوبات التي واجهته وعمليات المراقبة التي لم يقم بها والتي لا يستطيع القيام بها.[2]

2. توصيات المراجع الجبائي.

يسعى المراجع جاهدا عند انتهاء مهمته بأن يقدم توصيات تتضمن رأيه حول طريقة تقليص الخطر الجبائي والقضاء على مصادره، حيث يقوم بتقديم نوعين من التوصيات:

1.2.التوصيات ذات الطابع العلاجي[3]:يهدف هذا النوع من التوصيات إلى تصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة، كما يمكن أن يكون تصحيحا للوضعية المحاسبية، ويمكن إجمالها فيما يلي:

- تصحيح الأخطاء الجبائية البحتة: وهي الأخطاء التي ارتكبت عند إعداد الاقرارات الجبائية، والقيام بإجراءات التسوية والتعديل، وتتمثل هذه المخالفات على سبيل المثال في وجود أخطاء في التصريحات

[1] فيروز لقبيشي"**دور المراجع الجبائيفي ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة**"، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، ص65.

[2] بشير عاد ، مرجع سابق، ص42.

[3] صالح حميداتو ، مرجع سابق، ص53.

أو التحضير المتأخر للمستندات، ونشير هنا إلى أنه يجب تحديد تواريخ تدخل المراجع بعناية وذلك لتمكين المؤسسة من تدارك الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب.

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

2.2.التوصيات ذات الطابع الوقائي[1]: وجاءت بهدف:

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

المطلب الثالث: مسؤوليات المراجع الجبائي.

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

أولا: المسؤولية القانونية: المراجع الجبائي يعتبر مسؤولا من الناحية القانونية تجاه المؤسسة محل المراجعة بحكم العلاقة بين المراجع وعميله هو العقد المبرم بينها، أو أية خطابات أخرى تحدد العملية ويتحمل المراجع

[1] فيروز لقبيشي ، مرجع سابق، ص68.

مسؤولية الإحلال بأحكام ذلك العقد، وغيرها من المستندات على توضيح طبيعة العملية للعميل ويحدد الحدود التي يجب على المراجع العمل في إطارها.

فمن خلال ما يصدره المراجع سوى اهمال أو أخطاء فإن جزاؤه تعويض المضرور عما اصابه من ضرر مادي وكذلك الضرر الأدبي، وتنقسم المسؤولية القانونية إلى مسؤولية عقدية وأساسها اخلال المراجع بالالتزام بالعقد الخاص بالمراجعة المبرم مع العملاء، اما المسؤولية التقصيرية تترتب عن تقصير المراجع في اداء مهمته بالالتزام القانوني العام الذي يقتضي بعدم الاضرار بالغير، مما يلغي الرابطة التعاقدية بين المراجع والعميل.[1]

ثانيا: المسؤولية الجنائية: إن التحريف العمدي للقوائم المالية من طرف المراجع المتمثل في أعمال الغش يدخل ضمن مسؤولياته الجنائية، ومن هذه الجرائم ذات المسؤولية الجنائية نجد:

- تعمد المراجع اثبات بيانات كاذبة تؤدي إلى التضليل مما يعرضه للعقوبات الجنائية؛
- وضع تقرير كاذب عن المؤسسة التي يراجع حساباتها؛
- مساعدة المؤسسة على التهرب من الضرائب بتخفيض رقم الأعمال وغيرها من الأعمال الأخرى.[2]

ثالثا: المسؤولية التأديبية: يتحمل المراجع مسؤولية تأديبية عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة مهنته، لتأخذ العقوبات التأديبية عدة أشكال التي يمكن اتخاذها اتجاهه وحسب خطورتها جاء ترتيبها كالآتي[3]:

-الانذار؛

-التوبيخ؛

-التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (06) أشهر؛

-الشطب من الجدول.

[1] أحمد حلمي جمعة "**التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص46.

[2] لطفي أمين السيد أحمد"**دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**"،الإسكندرية، مصر، 2007، ص389.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 63 من القانون 10-01، العدد 42، المؤرخة بتاريخ 11 جويلية 2010، ص10.

المبحث الثالث: منهجية المراجعة الجبائية.

تستعمل المراجعة الجبائية للمحاسبة بعض التقنيات التي يجب أن يتوخاها المراجع الجبائي عند قيامه بالفحص النقدي لأهم الحسابات الرئيسية في محاسبة المؤسسة، وذلك قبل إعداد التقرير النهائي لذلك من خلال هذا المبحث سوف نقوم بالتطرق إليها كالتالي:

المطلب الأول: المراجعة الجبائية لعناصر الميزانية.

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي[1]:

-**الكمال:** يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا؛

-**الوجود:** يعني الوجود الفعلي للعناصر الماذية؛

-**الملكية:** يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم؛

-**التقييم:** أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم؛

-**التسجيل المحاسبي:** يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم.

الميزانية هي كشف يحتوي على أسماء الحسابات وقيمها وبيان ما تمتلكه المؤسسة من موجودات وما عليه من التزامات في تاريخ اعدادها، ويتم عادة اعدادها بصورة رسمية كل سنة مالية أو لفترات مالية أقل من سنة ميلادية.[2]

تتمثل مراجعة حسابات الميزانية في مراجعة حسابات الأصول ومراجعة حسابات الخصوم كون أن الميزانية تمثل صورة فوتوغرافية لوضعية المؤسسة في وقت ما، فهي تبين وضعية صافي المركز المالي للمؤسسة.

[1] محمد التهامي طواهر ، صديقي مسعود"**المراجعة وتدقيق الحسابات-الاطار النظري والممارسة التطبيقية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص148.

[2] TAYEB ZITOUNI, **ANALYSE FINANCIERE,** Alger , Berti edition, 2003, p75.

أولا: بعض حسابات الأصول.

1.حسابات التثبيتات: تعرف التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي الجديد على أنها تثبيتات معنوية وعينية وأخرى مالية تقوم باقتنائها لاستعمالها في أغراض معينة بصورة دائمة في نشاطاتها المستمرة، وبالتالي هي عنصر مهم في نشاط المؤسسة[1]، ولتوضيح عملية المراجعة الجبائية للاستثمارات نأخذ مايلي: [2]

-**حساب الأراضي:** من المعروف أن الأراضي لا تتأثر مع مرور الوقت، وبالتالي فالمراجع يتحقق من وجود البناية ضمن أصول الميزانية، ومن ثم عدم وجود الأراضي التي يتم بناؤها، ويتأكد من أن ثمن الأرض قد أدرج ضمن تكلفة البناء، ويبحث عن ثمن الأرض أثناء شرائها، ويقوم بإعادة إدراج مخصصات الاستهلاك التي استفادت بها المؤسسة في قاعدة الربح في حدود سنوات التقادم.

-**حساب المباني:** المراجع يتأكد من أن قيمة الأرض لا تدخل في قيمة البناية عند إتمام إنجازها وهذا عند حساب أساس الاستهلاك، للإشارة فإن مصاريف الهدم للبناية القديمة إن وجدت، يجب أن تحتسب ضمن تكلفة البناية الجديدة، وليس من ضمن الأعباء التي تتحملها المؤسسة.

-**حساب المنشآت التقنية، المعدات والأدوات:** وتشمل كل المنشآت التي لها تخصص واضح، وكل تجهيزات الإنجاز ومعدات النقل والأدوات وتجهيزات المكتب والتهييئات، ولمراجعة هذه الاستثمارات يجب التأكد من:

- التأكد من الوجود الفعلي لهذه الاستثمارات؛
- التحقق من استرجاع الرسم على القيمة المضافة المدفوعة عند اقتناء التجهيز، باستثناء تلك المحرومة منه؛
- الخروج الفعلي للمعدات خارج الخدمة؛
- التأكد من حق ملكية المؤسسة لهذه الاستثمارات؛
- التحقق من طبيعة الأصول المسجلة (التثبيتات العينية، التثبيتات العينية الأخرى)؛
- التحقق من فترة الاهتلاك لهذه الاستثمارات ومعدلاتها وطريقة الاهتلاك المتبعة وكذا نقطة بدايته؛
- التأكد من تصريحات السيارات السياحية؛
- التحقق من محاسبة المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التنازل.

[1] بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص47.

[2] نوح لبوز "**مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية المحاسبية-دليل تطبيقي للحسابات مدعم بالأمثلة والشرح**"، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، الجزائر، 2009، ص47.

-**حساب التثبيتات الجاري إنجازها:** يستعمل هذا الحساب لتسجيل قيمة الاستثمارات التي مازالت قيد الانجاز في نهاية الدورة المحاسبية، ولمراجعته يقوم المراجع الجبائي بما يلي[1]:

- التحقق من طرق وإجراءات حساب التكاليف؛
- التأكد من تقييمها حسب تكلفة إنتاجها الحقيقية، إذا كانت المؤسسة هي من قامت بإنجازها؛
- التحقق من أنه لا يحل محل أصول ثابتة في الخدمة؛
- التأكد من تقييمها حسب تكلفة إنتاجها الحقيقية، إذا كان الغير قام بإنجازها وللجزء المسلم فقط؛
- التحقق من تطبيق الاهتلاك على الاستثمار من عدمه.

-**حساب سندات المساهمة:** المراجع الجبائي في هذه الحالة يتأكد بأن مداخيل هذه السندات يجب أن يسجل محاسبيا في حساب 76 نواتج مالية، على أن يقوم بالتحقق عند الشركة الأم المصدرة لهذه السندات.[2]

-**حساب الاهتلاكات:** يعرف الاهتلاك على أنه ذلك الجزء من تكلفة الأصل الثابت الذي يخصم من الايرادات مقابل خدمات الأصل الثابت المستخدم في نشاط المؤسسة، أي أن الاهتلاك يمثل تكلفة من تكاليف الانتاج مقابل النقص الفعلي للأصل الثابت نتيجة لاستعماله ولتقادمه الزمني أو نتيجة لظهور مخترعات حديثة.

ويعرف الاهتلاك على أنه عبارة عن تخصيص محاسبي لتدني الأصول الثابتة المادية من أجل إسترجاع أو تجديد الأموال المستثمرة.

ويمكن للمراجع الجبائي التحقق من هذا الحساب ب[3]:

- التحقق من حساب الاهتلاك التنازلي للاستثمارات المناسبة؛
- التحقق من نقطة بداية احتساب الاهتلاك؛
- تحليل المعاملات العادية أو الزائدة عن المعدلات العادية وتطبيقها؛
- التأكد من احتساب الاهتلاك بصفة متفرقة في حالة وجود خسارة لمعرفة مصدر الخسارة؛
- البحث عن حالات التطبيق الاستثنائي للإهتلاكات؛

[1] Rédha Khelassi, **Précis d'Audit Fiscal de l'entreprise,** Edition Berti, 2013, p438.

[2] بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص48.

[3] فيروز لقبيشي، مرجع سابق، ص84.

- التأكد من القيام بتعديلات مناسبة عند بيع استثمار لم يتم اهتلاك الرسم على القيمة المضافة الخاص به؛
- التحقق من حساب الاهتلاك عنصر بعنصر؛
- التأكد في حالة إعادة تقييم الاستثمار أن الفرق بين اهتلاك إعادة التقييم والاهتلاك العادي قد تم إدماجه؛
- التأكد من الحساب المنتظم للاهتلاك وتوفر الشروط التالية فيه:
  - ✓ ملكية المؤسسة للاستثمار؛
  - ✓ قابلية الاستثمار للاهتلاك؛
  - ✓ وضع معدل مقبول جبائيا.

2.حسابات المخزونات: المراجع الجبائي يستطيع أن يراقب المشتريات من خلال الزوايا التالية[1]:

-زيادة المشتريات: يستطيع المكلف اللجوء إلى زيادة المشتريات من أجل تخفيض هامش الربح الإجمالي، ومن ثم تخفيض هامش الربح الصافي، وذلك عن طريق:

- تسجيل الفاتورة الواحدة في تاريخين، أو التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية وطبق الأصل في نفس الوقت؛
- تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم الفواتير؛
- تسجيل الفواتير القديمة المتعلقة بالسنوات الماضية؛
- تسجيل نفس الفاتورة أي الفاتورة الواحدة في يوميتين مساعدتين مختلفتين فمثلا تسجيلها في يومية المشتريات وفي يومية العمليات المختلفة.

ولذلك فالمراجع الجبائي مطالب بكشف هذه الزيادات بالتدقيق في فواتير الشراء ومقارنتها مع وصولات الاستلام من جهة ومن جهة أخرى مع الكشف البنكي، وبصورة أخص مع المعلومات الواردة من طرف موردي المكلف.

-تخفيض المشتريات: يستطيع المكلف اللجوء إلى تخفيض المشتريات، وذلك من أجل الرفع من الهامش الإجمالي الذي يصاحبه الارتفاع الوهمي لأرقام الأعمال وذلك عن طريق:

[1] ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص45.

- تعمد نسيان تسجيل بعض الفواتير.
- تسجيل بعض المشتريات عن حسابات المصاريف العامة، ومن ثم إدخالها ضمن حسابات التكاليف.
- تعمد الأخطاء المادية (ترحيل خاطئ، مجموع خاطئ)
- تسجيل مشتريات دون فواتير.
- القيام بجلب المشتريات من عند الخواص أو بائعي التجزئة.

ولذلك فالمراجع الجبائي مطلوب منه المراقبة الدقيقة لمخزونات المواد وذلك بواسطة طلبه للفواتير ووصلات الاستلام، والقيام بعملية الجرد المادي لبعض المواد المسوقة.

-**مراجعة المشتريات من ناحية الرسم على المشتريات**[1]: يستطيع المراجع الجبائي من خلال عملية التدقيق في المشتريات التأكد من حقيقة الرسم على المشتريات الواجب خصمه قانونا، وذلك من أجل ضبط الرسم على رقم الأعمال الواجب الدفع.

-**خسائر القيمة عن المخزونات:** يتشكل هذا الحساب عن احتمال انخفاض لقيمة المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ، تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر[2]، وعليه لمراجعته جبائيا يجب التأكد من:

- طرق حساب خسائر القيم، وذلك بالمقارنة بين تكلفة دخولها وقيمتها السوقية؛
- التحقق من المؤونات التي تعاد تسويتها كل عام؛
- التأكد من عدم المغالات في رقم هذا المخصص وأنه ممثل بالفعل للواقع.[3]

3.حسابات الغير:

-**حساب الحقوق على الزبائن:** المراجع في البداية يتأكد من المطابقة بين حساب الزبائن المسجل في اليومية العامة مع الأرصدة الفردية لهذا الحساب إن وجدت، وبعد ذلك ينتقل إلى مراقبة البطاقات الفردية لحساب الزبائن عن طريق أسلوب العينات، وفي بعض الأحيان يجد المراجع نفسه في وضعية تتمثل في عدم وجود حسابات فردية للزبائن ولا ميزانية، وبالتالي يضطر للجوء إلى اليوميات المساعدة، (يومية المبيعات) وإجراء عملية

[1] فيروز لقبيشي، مرجع سابق، ص84.

[2] نوح لبوز، مرجع سابق، ص93.

[3] عبد الله خالد أمين"**علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**"، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة السادسة، عمان الأردن، 2012، ص289.

المطابقة ما بين المبيعات وحسابات الخزينة العامة للتأكد من عملية التسوية لهذا الحساب وذلك بالاعتماد على فواتير البيع المقدمة، غير أنه من الملفت للانتباه هو إمكانية وجود بعض الفواتير الوهمية وغالبا ما تكون وسيلة التسديد بواسطة الصندوق، مما يعني ضمنيا وجود مبالغ مهربة غير خاضعة للضريبة، وفي هذه الحالة فإن المراجع الجبائي يلجأ إلى عملية التحري عن طريق أسلوب العينات في هذه الفواتير، وذلك بمراسلة هؤلاء الزبائن مع مطالبتهم بتبرير مشترياتهم من هذه المؤسسة أو تلك، أو يقوم أي مراجع جبائي بمطالبة المؤسسة بضرورة تبرير هذه المبيعات وذلك عن طريق إحضار[1]:

- السجل التجاري وبطاقة التعريف الاحصائي؛
- نسخة طبق الأصل للشيك في حالة التسديد بواسطة البنك أو الحساب البريدي الجاري.

إن توصل المراجع من خلال نتائجه إلى أن بعض الزبائن وهميون، فإن هذا من الناحية الجبائية يعني:

- ✓ عدم صحة الهامش الإجمالي للربح وبالتالي يخول للإدارة تعديله واعتبار أنها مبيعات تمت ضمن شروط التجزئة.
- ✓ فقدان المؤسسة لحقها الممنوح لها عند حساب الرسم على النشاط المهني (تخفيض 30% من رقم المبيعات الخاضعة لهذا الرسم).

-**حساب الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها:** تتم عملية المراجعة في هذا الحساب كما يلي[2]:

- التحقق من إعادة إدماج الحقوق التي تنازلت عنها المؤسسة لفائدة زبائنها؛
- التحقق من ظهور حسومات خارج الفاتورة في الوثائق الجبائية؛
- التحقق إذا كانت الفاتورة تخص عميل أجنبي من:
  - ✓ وجود عقد فاتورة أو فاتورة شكلية ووثائق جمركية؛
  - ✓ تطابق التسبيقات والدفعات المستلمة مع ما هو متفق عليه في العقد؛
  - ✓ مطابقة القواعد للوثائق الجمركية.
- التأكد من أرصدة حسابات العملاء.

-**حساب الزبائن الدائنون (التسبيقات المستلمة):** تتم عملية مراجعة هذا الحساب كما يلي:

[1] بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص49.

[2] فيروز لقبيشي، مرجع سابق، ص103.

- مراجعة التسبيقات المقدمة من طرف الزبائن؛
- التسبيقات أو الدفعات المدفوعة على الحساب التي يستلمها الكيان على الطلبيات المقرر تسليمات أو الاشغال الواجب تنفيذها أو الخدمات الواجب تقديمها؛[1]
- التأكد من حقيقة المبالغ بمساعدة الخزينة؛
- التأكد من أن التسبيقات استرجعت طبقا للقانون ومحاسبة الفاتورة.

-**حساب المجمع والشركاء:** إن عملية مراجعة هذه الحسابات هي كما يلي:

- أن يكون التسجيل محاسبيا وبالقيمة الحقيقية، وليس أقل منها وبواسطة الوثائق المطابقة لها؛
- التحقق من تاريخ دفع القسائم والتسديد والمراقبة حسب الإقتضاء؛
- التحقق من عدم توزيع قسائم وهمية؛
- المقاربة بين التسجيلات المحاسبية للحسابات الجارية للشركاء والتصريحات الشهرية لرقم الأعمال.

-**الحسابات الانتقالية الانتظارية:** غالبا ما يدون محاسب المؤسسة المخرجات غير المعروفة الاتجاه في هذا الحساب، على أن يرصده آخر السنة المالية، وبالتالي فإن وظيفة المراجع الجبائي في هذه الحالة هي القيام بطلب الإثباتات اللازمة، وإذا ما صادف عدم ترصيد هذه الحسابات من قبل المؤسسة، فإن المراجع الجبائي يلجأ إلى ترصيد كأن يعتبره مشتريات غير مصرح بها من طرف المؤسسة، ولذلك فإن إعتماد هذا الحساب من قبل المؤسسة في كل مرة لمن شأنه أن يعزز شكوك المراجع الجبائي بأن محاسبة المؤسسة غير دقيقة[2].

-**الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة:** إن المراجع الجبائي يجب أن يكون يقضا عند فحص هذا الحساب، لأنه قد يكون متأتيا من تسوية حساب الموردين مما يعني إخفاء بعض المشتريات، أو من حساب جاري لأحد أعضاء شركات رؤوس الأموال الذي قد يخفي اقتطاعات من قاعدة الدخل الخاضعة ل I.R.G.

-**الأعباء المعاينة مسبقا:** يظهر هذا الحساب في نهاية السنة لتسوية مصاريف تخص سنوات قادمة دفعت خلال السنة الحالية، طبقا لمبدأ استقلالية الدورات، فالمراجع الجبائي عند مراجعته لهذا الحساب يطلب الوثائق الإثباتية لمعرفة مدى صحتها إضافة إلى التواريخ المحددة فيها[3].

-**خسائر القيم عن حسابات الغير:** تتم عملية المراجعة في هذا الحساب من خلال مايلي:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخة في 2009/03/25، ص66.

[2] بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص48-49.

[3] فيروز لقبيشي، مرجع سابق، ص91.

- التأكد من أنها لم تسجل ضمن التكاليف العادية أو العملياتية؛
- التأكد من طبيعة خسائر القيم المترتبةعن الزبائن على قابليتها للحسم؛
- التأكد من أن خسائر القيمة التي أصبحت دون جدوى تحمل للنشاط؛
- التحقق من إحترام شروط الشكل والمضمون عند التحديد ما إذا كانت قابلة للتخفيض.

4.الحسابات المالية:

-**حساب القيم المنقولة للتوظيف:** المراجع الجبائي يتأكد من أن المداخيل المتأتية من هذه السندات هي مسجلة محاسبيا، وفي العموم إن مراجعة حقوق الاستثمارات تؤدي من الناحية التطبيقية في حالة بيعها إلى مراقبة، هل هي مسجلة محاسبيا من جهة ومن جهة أخرى هل هناك تخفيض في ثمن بيعها أم لا[1].

-**حسابات الخزينة:** تعتبر الخزينة كأموال سائلة متاحة يمكن للمؤسسة استعمالها وقت ما تشاء وكيف ما تشاء لتمويل مشاريعها، وتتركز عملية المراجعة الجبائية بصفة أساسية على الحسابات الفرعية التالية:

1.بنوك الحسابات الجارية[2]: في أول عملية يقوم بها المراجع الجبائي هي المطابقة بين العناصر المسجلة في المحاسبة والكشوف البنكية، وذلك للوقوف على الفروق بين الأرصدة المسجلة محاسبيا والأرصدة المسجلة في تلك الكشوف في نهاية السنة المالية، للإشارة فإن للمؤسسة في نهاية كل سنة مالية كشف مقاربة مع البنك يمكن أن يستعين به المراجع الجبائي لتسهيل مهامه.

يبقى أن نشير أن المبالغة في التستر المهني من طرف البنوك يصعب من مهمة المراجع الجبائي للوصول إلى الأهداف الحقيقية لعملية المراجعة.

2.الصندوق: إن فحص هذا الحساب يسمح باستخراج العمليات التي قد تؤدي إلى التهرب الضريبي وذلك عن طريق:

- التقليل من الإيرادات؛
- المبالغة في المصاريف.

-مراقبة الإيرادات: يتأكد المراجع أن إيرادات هذا الحساب ما هي في الحقيقة إلا مبيعات مسجلة محاسبيا.

[1] المادة 172و173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، سنة 2017.

[2] لخضر علاوي**" نظام المحاسبة المالية-سير الحسابات وتطبيقاتها"**، منشورات الورقة الزرقاء، الجزائر، ص341.

-مراقبة المصاريف: إن هذه المراقبة تتم عن طريق طلب الوثائق الإثباتية ومطابقتها مع الحسابات الموافقة لها، مع ضرورة الفصل ما بين المصاريف الشخصية للمستغل والمصاريف الخاصة بالمؤسسة، وإذا أظهرت عملية المراجعة أن الصندوق في حالة دائنة ومتكررة، فإن ذلك يسمح للمراجع في الطعن في مصداقية المحاسبة ككل.

عموما تتم عملية المراجعة في الخزينة كما يلي:

- التأكد من أن نفقات المؤسسة التي سددت نقدا لم تتجاوز العتبة والمحددة ب100.000.00 دج حاليا.
- التأكد بشكل صحيح من بيانات التسوية البنكية.[1]
- التحقق من عدم وجود أي مخالفة للقوانين فيما يخص التعامل بالشيكات.[2]
- التأكد من عدم استيفاء القسائم كل أربع سنوات دون حكم.
- التحقق من مطابقة رصيد الحسابات بالعملات الأجنبية.
- التحقق من تحويلات الحسابات الداخلية.
- التحقق من أن تسجيلات التحويلات الداخلية تتطابق مع التكاليف أو النواتج.
- التأكد من أن الفوائد الناجمة عن الحقوق يتم أخذها بعين الإعتبار عند تحديد نتيجة الدورة.[3]

ثانيا: بعض حسابات الخصوم.

1. حسابات رؤوس الأموال.

-**رأس مال الشركة:** وتتركز أعمال المراجع الجبائي في[4]:

- إذا كانت المؤسسة حديثة النشأة يجب عليه التأكد من إمكانية استفادتها من نظام الإعفاء.
- التأكد من أن عقود التأسيس، زيادة رأس المال، تغير الطبيعة القانونية، مسجلة وموثقة في الآجال القانونية.
- التأكد من أن الوعود المقدمة من طرف المساهمين قد تم تحقيقها.
- التأكد من عدم وجود أخطاء أو نقص في سعر الحصص الذي يؤدي بالمؤسسة إلى إعادة تقييم جبائي.

[1] المادة 716 من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية 2007، ص217.
[2] المادة 472 من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية 2007، ص114-115.
[3] المادة 197 من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية 2007، ص54.
[4] بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص50-51-52.

- التفكير حول إمكانية استغلال الأحكام التي تسمح بالخصم المجاني لرأس مال الشركاء–الحسابات الجارية.
- التحقق في حالة الاكتتاب في رأس المال الأولي لشركة أخرى أو في حالة زيادة رأس مال المؤسسة من خلال الاقتطاع من الأرباح غير الموزعة أن المؤسسة تستفيد من الامتيازات المحتملة المنصوص عليها في قانون تشجيع الاستثمار.
- التأكد من تسديد الضريبة على التوزيع في حالة اهتلاك رأس المال من خلال الاقتطاع على الأرباح أو الإحتياطات.
- التأكد في حالة الخصم من رأس المال لتغطية الخسائر أن الحصيلة الجبائية أخذت بعين الاعتبار.

–**العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة:** وتتركز أبحاث المراجع الجبائي في[1]:

- ضمان أن علاوات الإصدار، الحصص، أو الاندماج قد عولجت جبائيا كحصص، سواء خلال عملية تسجيلها في الميزانية أو لرسملتها أو لتعويضها.
- ضمان أن علاوات الإصدار حررت بأكملها يوم الاكتتاب.
- ضمان أن أصل علاوات الإصدار سجلت بطريقة جيدة في العقد المسجل لرسملتها.

–**فارق إعادة التقييم:** يتأكد المراجع من أن هذا الحساب:

- لم يستغل لتغطية الخسائر السابقة.
- لم يعد موجودا في حالة التنازل عن الاستثمار لهدف إعادة التقييم.
- التأكد من التسجيل الحقيقي لضم مبلغ إعادة التقييم إلى رأس المال.
- فحص فائض القيمة في حالة التنازل.
- مراقبة فرق إعادة التقرير المدمج في النتيجة النهائية للمؤسسة.

–**الإحتياطات:** عند دراسة هذا الحساب يقوم المراجع الجبائي بالعمليات التالية:

- التحقق من أن قيم الإحتياطات والإقتطاعات قد خضعت للمصادقة من الشركاء وفي إطار الجمعية العامة.

[1] Rédha khelassi, idem, P 428.

- فحص القانون الأساسي للشركة، ومحاضر الإثبات للجمعيات، لمعرفة ما تنص عليه محاضر الإحتياطات المكونة.
- ضمان أن المؤسسة كونت الإحتياطات القانونية، أو رحلت الأرباح الخاضعة للاقتطاع المنجزة على أساسها الإحتياطات القانونية.
- التأكد من أنه يتم توزيع نتائج التخصيص في أجل أقصاه 03 سنوات.

بقي أن نشير أن حسابات الإحتياطات يتفرع عن حسابين آخرين هما:

- الربح الخاضع لرسم مخفض.
- القيم المتنازل عنها الزائدة لإعادة استثمارها.

فبخصوص الأول يتأكد المراجع من الوجود المادي للاستثمارات في القائمة، وأن هذه الاستثمارات موجهة لأجل تطوير المؤسسة، وأن يتأكد من الشروط التالية:

- التزام المؤسسة كتابيا بإعادة الاستثمار على أن يرفق بالتصريح السنوي.
- أن لا تزيد المهلة الخاصة بإعادة الاستثمار عن ثلاث سنوات، وتسري ابتداء من نهاية الدورة التي سجلت خلالها القيمة.
- أن تخص زيادة القيم المحققة استثمارات أو سندات مساهمة تم اقتناؤها منذ سنتين على الأقل وهذا في تاريخ التنازل عنها.
- أن يكون المبلغ المرصود لإعادة الاستثمار مساويا على الأقل سعر تكلفة العنصر المتنازل عنه مضافا إليه زيادة القيمة المحققة.

وفي الحقيقة تشكل قيمة التنازل المرصود لإعادة الاستثمار جزءا من الأرباح لم تخضع مؤقتا للضريبة، مما ينجم عنه فقدان الخزينة العمومية لموارد إضافية إذا لم تتدارك مصالح المراجعة الجبائية هذا الأمر.

أما بخصوص الثاني يتأكد المراجع الجبائي من أنه قد تم فعليا توجيه الأموال المتنازل عنها نحو الاستثمار طبقا للشروط المنصوص عنها في القانون الجبائي، بحيث يجب أن يتضمن التصريح السنوي الخاص بالأرباح تحديدا واضحا للأرباح التي يمكن أن تخضع للضريبة بمعدل مخفض وذلك بتسجيلها في مطالب الميزانية تحت

عنوان الإحتياطات، كما يجب أن يرفق التصريح السنوي قائمة الاستثمارات التي تم اقتناؤها خلال السنة المالية بحيث يتضمن طبيعة الأموال وتاريخ إدخالها في الموجودات[1].

-**حساب المستغل:** إن أبحاث المراجع الجبائي تتمثل فيما يلي:

- التأكد من أن المسحوبات من هذه الحسابات قد اتجهت نحو تغطية المصاريف الشخصية للمكلف وفي الحالة العكسية يطلب تقديم الإيضاحات.
- التأكد من أن المسحوبات المتجهة نحو الاستثمارات بشراء عقارات وقروض شخصية للغير ليست مأخوذة من الدخل الخاضع للضريبة.

-**ترحيل من جديد:** في هذا الحساب على المراجع أن يقوم بالمراقبة في حالة ما إذا منع ترحيل العجز على كل المدة التي تمثل ثلاث سنوات، ولكن يمكن دائما الرجوع مرة واحدة إلى الخلف في حالة القرارات المعاكسة.

-**نتيجة الدورة العادية:** على المراجع الجبائي أن يتحقق من ما يلي[2]:

- التحقق من ترصيده في بداية السنة.
- التحقق من فرض الضريبة عليه.
- مقارنة النتيجة الجبائية للمؤسسة مع النتيجة التي يمكن أن تحددها الإدارة الجبائية.
- التأكد من استيفاء كل الشروط اللازمة لتوزيع الأرباح على المساهمين.
- التأكد من أن مبلغ المكافآت الموزعة هي عشر 10/1 من الربح القابل للتوزيع.

-**إعانات الاستثمار:** لمراجعة هذا الحساب يجب التحقق مما يلي:

- ضم الإعانات على شكل تجهيزات في الميزانية.
- فحص مصدر الإعانات وطبيعة المقتنيات، لأن هذان العنصران هما اللذان يأخذان بعين الاعتبار عند التحديد الجبائي للعناصر الخاضعة.
- التحقق من تطبيق القواعد إعادة إدماج المؤونات في الأرباح الخاضعة للضريبة إعتمادا على طبيعة الإعانات.

[1] بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص51.

[2] فيروز لقبيشي، مرجع سابق، ص98.

-**مؤونات للأعباء-الخصوم غير الجارية**[1]: إن أبحاث المراجع الجبائي تهدف إلى:

- التحقق أن كل مؤونات الخسائر والتكاليف المتوقعة سجلت بطريقة جيدة.
- التحقق أن كل مؤونات الخسائر والتكاليف قد تم تبريرها بمبلغها وبمدة تكوينها.
- التحقق من وجود ملف دائم يبين تفصيل المؤونات وأشكال إدراجها.

-**الإقتراضات والديون المماثلة:** إن المراجع الجبائي يركز على الحسابات الفرعية التالية:

- حسابات السندات التساهمية.
- حساب الإقتراضات السنوية الأخرى.
- حساب الإقتراض لدى المؤسسات الأخرى.
- حساب إقتراضات أخرى وديون مماثلة.

إن مراجعة حساب السندات التساهمية والإقتراضات السنوية الأخرى والإقتراض لدى المؤسسات اللأخرى لا يتطلب أي جهد كونها حسابات تتعلق بقروض عادة ما تكون بنكية وبوثائق إثباتية، بينما مراجعة حساب إقتراضات أخرى وديون مماثلة فإنه يتطلب من المراجع أن يطلب الوثائق الاثباتية اللازمة، لأن هذا النوع من القروض عادة ما يكون مصدرها هم الخواص.

-**الارتباطات الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة**[2]: يستعمل حساب الربط ما بين المؤسسات أو شركات المساهمة عندما تكون عمليات بين فرع وآخر ينتميان إلى نفس المؤسسة وتتمحور نقاط المراجعة في:

- التحقق من أن كل الحسابات الفرعية لهذا الحساب قد تم ترصيدها في نهاية الدورة.
- التحقق من وجود اتفاقيات جبائية بين الدولة والدول التي توجد بها الفروع، ومراقبة تطبيقاتها.

2. حسابات الغير.

-**الموردون والحسابات المرتبطة بها:** ويستعمل هذا الحساب عند الشراء لأجل وللمراجعة يجب أن يقوم بما يلي:

- التحقق من حسابات الموردين.

[1] حنيفة بن ربيع"**الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية**"، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص51.

[2] فيروز لقبيشي، مرجع سابق، ص97-99-100.

- التأكد من انعكاس رصيد الحساب على الواقع.
- التأكد من أن مشتريات الدورة الحالية من سلع وخدمات قد تم أخذها بعين الاعتبار.
- التحقق من قانونية الفواتير المتعلقة بالمورد الأجنبي وهذا كما يلي:
  - ✓ وجود العقد أو الفاتورة الشكلية أو الوثائق الجمركية.
  - ✓ توفق التسبيقات على الحساب مع الشروط المنصوص عليها في العقد أو الفاتورة الشكلية.
  - ✓ مطابقة التسويات النهائية مع المستندات الجمركية.
- التأكد في الحالة إغلاق الصفقة أن الفواتير الخاصة بها قد أخذت بعين الاعتبار.
- التحقق من إدماج الرسم على القيمة المضافة أو عدمه في الدفعات حسب الحالات.
- التحقق من استفادة المؤسسة من إمكانية خصم النقديات التي يقدمها الموردون وحسم الرسم على القيمة المضافة التي تم تعديلها في حالة الاستحقاق.

-**موردو فواتير لم تصل لأصحابها:** يعتبر من حسابات التسوية وفيه يتم:

- التأكد من شرعية المبالغ المدفوعة الموافقة لفواتير الاستلام المتنبأ لإقفال الدورة السابقة.
- التأكد من التأسيس الجيد للعمليات وطلب التوضيحات في حالة الضرورة، وأخذ القرار بالتصحيحات اللازمة.
- التحقق من التصديق الموجود على الوثائق الموجهة للتسجيل المحاسبي.

-**العاملون-الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة:** تتم عملية التحقيق من ديون العاملين وديون الهيئات الاجتماعية والحسابات المرتبطة بهم كما يلي[1]:

- التأكد من أن المؤسسة قد ضمت إلى الأعباء القابلة للتخفيض اشتراكات الضمان الاجتماعي غير المدفوعة خلال الدورة.
- التحقق من التطبيق الجيد للقواعد الخاصة بالتكاليف المتعلقة بعمليات قامت بها المؤسسة مع أشخاص غير مقيمين.
- التأكد من الترحيلات في يومية الأعباء أو العمليات المختلفة لهذه الحسابات.
- فحص عقود الأشخاص ذو المكافئات الجيدة، والتحقق من شرعية الفوائد الممنوحة ومن الحسابات المختلفة للعلاوات.

[1] فيروز لقبيشي، مرجع سابق، ص101-102-103.

-**النواتج المعاينة مسبقا:** تتم عملية المراجعة كالتالي:

- إثبات المنتجات الدائمة الخاصة بالدورة السابقة وإجراء التصحيحات اللازمة عند الحاجة.
- التأكد من أن كل المبالغ المحملة لهذا الحساب متعلقة بالدورة اللاحقة.
- فحص تطورات هذا الحساب مقارنة بحسابات الدورة السابقة.

المطلب الثاني: المراجعة الجبائية لحسابات التسيير.

تتكون حسابات التسيير من حسابات للأعباء وأخرى للنواتج تندمج في شكل جدول حسابات النتيجة والذي يعتبر قائمة مالية تحدد مستويات مختلفة للنتائج في الدورة المعنية، ولقد أعاد النظام المحاسبي المال الجديد تصنيفها، حيث صنفها إلى حسابات للتكاليف وأخرى للايرادات.

أولا: المراجعة الجبائية للأعباء.

من المعلوم أن المؤسسة تتحمل نفقات وتستفيد من الايرادات وهذا خلال مرحلة حياتها، أكان ذلك ضمن نشاطها العادي أو الثانوي، وذلك أن استغلال الوسائل البشرية والمادية والمالية يجعل المؤسسة تحقق انتاجا، وبالتالي تحقق أرباحا، وهذا هو الهدف الاقتصادي الذي تهدف أليه المؤسسة[1].

إن التكاليف هي كل النفقات والخدمات التي تقوم بها المؤسسة أثناء مزاولة أنشطتها وهي تتكون على الخصوص من:

-**مشتريات البضائع المباعة:** تتم مراجعته من خلال التأكد من المراقبة الجيدة لفواتير الشراء وخاصة دخول وخروج البضاعة إلى ومن المخزن.

-**مواد أولية:** المراجع الجبائي يتأكد من تسجيلها في الحسابات وذلك في مذكرة الاخراج النهائي للمواد من المخازن لهدف البيع أو التمويل الورشات.

-**خدمات خارجية:** يقوم المراجع الجبائي بما يلي[2]:

[1] بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص53.

[2] فيروز لقبيشي، مرجع سابق، ص104-105.

- يتأكد أن هذا كل ما تحتاجه المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها ويتأكد كذلك أنها مسجلة في الدفاتر ومتطابقة مع الوثائق الاثباتية.
- التأكد من أن عمليات الاستئجار للعقارات والمعدات لا تخفي أي عملية خاصة بين المؤجر والمستأجر.
- التحقق من أن الرسم على القيمة المضافة على الأعمال المتعلقة بعمليات لا تستفيد من حق الاسترجاع لم تدخل في تصريح G50 ضمن الرسوم القابلة للإسترجاع.
- التأكد من أن المؤسسة تفصل جيدا بين النفقات (الاستثمارات، صيانة واصلاح...).

-**أعباء المستخدمين:** عند الفحص يقوم المراجع الجبائي بما يلي[1]:

- التأكد من أن المبالغ المدفوعة كأجر هي فعلا لأشخاص يعملون في المؤسسة وذلك عن طريق مراجعة الكشوف الشهرية مع مراقبة كل مكونات الأجر في ساعات إضافية وعلاوات إضافية وعلاوات وعطل مدفوعة الأجر.
- يتحقق من أن المؤسسة قد قامت بتسديد الضريبة عن الأجور والمرتبات وكذا الدفع الجزافي في آن واحد وهذا من خلال مراقبة الاقتطاعات المحولة للضمان الاجتماعي.
- فحص الوثائق الخاصة بتعويض مصاريف التنقل.
- التحقق من أن الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالهدايا الممنوحة للعمال والمستخرجة من المخزونات قد تم تعديلها.
- التحقق من التطبيق الجيد للقواعد.
- التحقق من دفع مصاريف السفر والتنقل التي يتحملها جميع الموظفين الظاهرة على الوثائق الجبائية.
- مقاربة معطيات الوثائق الجبائية، وخاصة بالنسبة للمبالغ المدفوعة إلى الأشخاص الذين تركوا المؤسسة.
- التحقق من أن المؤسسة تحترم القواعد القانونية الخاصة بمسك التسجيلات المتعلقة بالمستخدمين والأجور.
- التأكد من طبيعة الامتيازات على أن يتحقق من حسن تسجيلها أو التقييم الجيد إما حسب الطبيعة أو حسب المستفيد منها.
- التحقق من أن الرواتب التي يستفيد منها المديرين مبررة وطبيعية.
- التأكد من أن الامتيازات حسب طبيعتها قد تم التصريح بها وضمان تقييمها بشكل صحيح.

[1] حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص284.

- التأكد من أن العلاوات التي دفعت ذات طابع المصاريف المهنية لم تدفع خلال مرحلة العطل المدفوعة الأجر ولم تعامل كأجور.
- مراجعة قواعد الاتفاقيات الجماعية المتعلقة بالتعويض عن العمل.
- النظر ما إذا كانت الأجور المدفوعة إلى الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا يقيمون بالخارج قد طبق عليها الاقتطاع من المصدر.

-**الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة:** على المراجع الجبائي ما يلي:

- التأكد من أسس هذه الرسوم والضرائب أهي صحيحة أم لا.
- طلب الوثائق الاثباتية التي تبرر الضرائب والرسوم.
- التحقق من حسابات التسوية السنوية والملاحظات المتناولة على الوثائق الجبائية.
- التحقق من تاريخ دفع الضرائب بانتظام وخلال أجل أقصاه عشرون من الشهر الموالي للشهر السابق للخاضعين للنظام الحقيقي أو الثلاثي السابق للخاضعين للنظام المبسط.
- مقارنة التصريحات السنوية للضريبة على أرباح الشركات مع جدول تخصيص السيارات السياحية، والتحقق من عدم وجود فوارق غير مبررة.
- التأكد من أن دراسة المعدلات الحقيقية قد تمت بصورة صحيحة.
- التحقق من قيمة الحقوق الجبائية المسجلة محاسبيا بحجة أنها ترحيل للخسارة المبررة.
- مقارنة التصريحات الجبائية بالسجلات المحاسبية.

-**الأعباء المالية:** لمراجعة هذا الحساب يجب تتبع الخطوات التالية[1]:

- طلب الاثباتات القانونية اللازمة وفحصها.
- التحقق من تطابق الفوائد المدفوعة مع الديون التي على عاتق المؤسسة.
- التحقق من أداء المؤسسة لجميع التزاماتها الخاصة بالتصريح ودفع الفوائد.
- التحقق من صحة الفوائد المصرح بها من خلال فحص جدول اهتلاك القروض والعقود المتعلقة بهذه الأخيرة.
- التحقق من فوائد الحسابات الجارية والمنتجات الداخلة في مجال تطبيق الخصم.

[1] بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص55.

-**مخصصات الاهتلاكات، المؤونات، وخسائر القيمة:** إن مراجعة هذا الحساب يجب أن يكون متزامنا مع مراجعة حسابات الاستثمار، وفي هذا الاطار فإن المراجع الجبائي يجب عليه أن يتأكد من:

- معدلات الاهتلاك غير المبالغ فيها.
- أساس الاهتلاك يكون الرسم على القيمة المضافة في حالة المكلفين الخاضعين لهذا الرسم.
- الانتباه إلى الحدود القصوى الممنوحة جبائيا عندما يتعلق الأمر بالسيارات السياحية.
- طريقة الاهتلاك يجب أن تكون (واضحة، خطية، تصاعدية، ثابتة).
- التحقق من توافق تحركات الاهتلاكات مع رقم الأعمال.
- التأكد من أن الاهتلاكات قد تم حسابها عنصرا بعنصر.
- التحقق من التطبيق الجيد للشروط العامة.
- مراقبة التأسيس الجيد ومدة الاهتلاكات والمعاملات في حالة الاهتلاكات غير الخطية.
- مراقبة نقطة بداية الاهتلاك.
- التأكد من امكانية استعمال الاهتلاكات الاضافية التي يسمح بها القانون.
- التحقق من أن المؤونات المشكلة من أجل الأخطار والتكاليف المبررة.

-**الأعباء غير العادية:** يمكن أن يرتكز بحث المراجع في النقاط التالية[1]:

- التأكد من وجود وثائق تثبت الحقوق القديمة الغير مسترجعة.
- التحقق من إتمام كل المدفوعات التي تتبرع بها المنظمة على شكل مساعدات مالية قد تم إثباتها بوصل استلام.
- التأكد من الاحترام التام للقواعد الجبائية المختلفة والمتعلقة بقابلية المصاريف الاستثنائية للتخفيض.
- التأكد من مصاريف خسارة تحويل العملات المسجلة لمرة.
- التأكد من أن الغرامات والعقوبات مهما كانت طبيعتها لم تخفض من النتيجة الخاضعة للضريبة.

ثانيا: المراجعة الجبائية للإيرادات.

الايراد هو التدفق الداخل للموارد والناتج عن بيع السلع أو أداء الخدمات بهدف تحقيق الربح ونجد في هذا الصنف ما يلي:

[1] فيروز لقبيشي، مرجع سابق، ص108.

-**المبيعات من البضاعة-المنتوجات:** حيث على المراجع التأكد من[1]:

- التأكد من أن التخفيضات خارج الفاتورة وعملية التصريح بها.
- المقارنة بين حسابات الايرادات الظاهرة في نتائج الميزانية الجبائية وحسابات الايرادات الظاهرة في نتائج الميزانية المحاسبية.
- التحقق من أن نظام الفوترة يستجيب للقوانين السارية المفعول من ناحية (TVA).
- التأكد من أن الفواتير التي لم يدرج منها الرسم على القيمة المضافة تم تبريرها ب:
  - ✓ الوثائق الجمركية لخروج المنتوجات والبضائع خارج الإقليم الوطني.
  - ✓ شهادة التقدير مصادق عليها من طرف المصالح الجبائية.
  - ✓ التحقق من أن طابع الفضلات والمواد المسترجعة ليس محل نزاع مع ادارة الضرائب.
- التأكد من أن نشاط المؤسسة لا يخضع لضرائب شبه جبائية.
- التحقق من الأجل الحقيقي للإحتفاظ بالفواتير.
- التحقق من تسجيل جميع المنتجات الناتجة عن نشاط المؤسسة في جدول حسابات النتائج.
- التحقق من أن المؤسسة تحسن تسجيل كل المنتجات من بيع النفايات.
- التأكد من أن الحسومات لا يمكن اعتبارها كعمولات أو لقاء خدمات أو مستفاد منها على أساس عقد بين المؤسسة والغير، وهذا من أجل جعلها قابلة للخصم من المعاملات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من طبيعة النفايات الجديدة أو المواد المسترجعة.
- مراقبة نظام فوترة الأغلفة المحجوزة مع الرسم على القيمة المضافة.

-**تقديم خدمات أخرى-الانتاج المخزن-الانتاج المثبت:** على المراجع القيام بما يلي:

- فحص النواقص وتقييم المبيعات وحركة المخزونات الخاصة بالمنتجات الباقية للمصنع.
- التأكد في حالة ايتاح المؤسسة لحاجتها الخاصة أن التسجيلات قيدت بصفة جيدة.
- التأكد من أن مبلغ البضائع المباعة بالوسائل الخاصة لم يدرج في سعر البيع.
- فحص التقارب بين المنتجات وحقوق السنة بالعودة لمعايير الاقراضات وتسليم البضائع.

[1] بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص55-56.

-**المنتجات المالية- العملياتية الأخرى:** إن مراجعة هذه الحسابات يتم وفق الخطوات التالية:

- التأكد من أن الامتيازات الطبيعية المكونة من الايرادات المستعملة لحاجات خاصة وبدون ايجار مدرج في المداخيل العقارية أو مصرح بها، كامتيازات طبيعية للمستفيد.
- التأكد من التطبيق الجيد للاتفاقيات الدولية على المداخيل والإيرادات الناتجة من الخارج لتجنب الازدواج الضريبي.
- فحص الشروط الدقيقة لمحتويات عقود القروض وخاصة معدلات الفائدة المحدودة وكذا الشرعية القانونية للعقد.
- إن فحص شكل تسجيل الأرباح المقبوضة كما يلي:

✓ أرباح مسجلة بالمبلغ الصافي ومبلغ الرصيد الجبائي الذي يدرج في الضريبة على أرباح الشركات IBS.

✓ أرباح مسجلة بالمبلغ الاجمالي، والرصيد الجبائي مدرج على الضريبة على أرباح الشركات بالمبلغ الكلي.

- التاكد في حالة توزيع الدخل عن طريق الشركة الأم للمؤسسات التابعة المعفاة من الضريبة على أرباح الشركات.
- التحقق من أن لا يتم حسم حصة الضريبة على أرباح الشركات المتعلقة بالأرباح المحصلة من الشركات التابعة للشركة الأم.

-**المنتجات غير العادية:** إن هذا الحساب يسجل فيه كل النواتج الغير عادية أي ليس لها علاقة بالإستغلال العادي للمؤسسة وللتحقق من هذا يجب على المراجع أن يقوم بما يلي[1]:

- التحقق من حساب الاهتلاكات المعجلة.
- مراقبة صحة تأسيس الاسترجاعات على المؤونات.
- تحديد المؤونات الغير خاضعة للضريبة.
- التأكد من أن المؤونات المتعلقة بعناصر خرجت من النشاط أو لمواجهة الأخطار أصبحت مؤكدة خلال الدورة التي أدرجت فيها قد تم استرجاعها.

[1] فيروز لقبيشي، مرجع سابق، ص110-111.

- التحقق من الاعانات المستلمة لا تمثل أداء لخدمات متنكرة أو تكملة لسعر بيع خاضع للرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من ادراج المنشآت الاستثنائية في الدخل الخاضع للضريبة.
- مقارنة رقم الأعمال المصرح به مع ما هو مثبت محاسبيا.
- النظر في كل الامتيازات الضريبية المتوفرة الخاصة بالقيم الزائدة المستعملة.
- التأكد من عدم حساب الرسم على القيمة المضافة للفواتير الحاصل بها الحسم.
- التحقق من إذا كانت المؤسسة تنتهز فرصة الرسم على القيمة المضافة على الخدمات المستخدمة أو المستغلة خارج الجزائر في حالة الديون الجبائية.
- التأكد من الأسعار المطبقة وشروط التسديد مع الشركات الأجنبية الحليفة العادية.

المطلب الثالث: المراجعة الجبائية للضرائب والرسوم.

بغية مراجعة الضرائب والرسوم التي تقع على عاتق المؤسسة، يقوم المراجع بهذه المهمة وفقا لخطوات مدروسة ومنتظمة، حيث يعمل على مراجعة الوعاء الضريبي، ومراجعة عملية التصفية والتسديد وكذا جميع الاجراءات الواجبة الاتباع فيما يخص الاطار الزمني والمكاني وكذا شروط الاستفادة من التخفيضات أو الامتيازات الجبائية.

أولا: المراجعة الجبائية للضريبة على ارباح الشركات IBS.

الضريبة على ارباح الشركات IBS هي ضريبة مباشرة تطبق سنويا على مجموع الارباح والمداخيل المحققة من طرف المؤسسة وقد تأسست هذه الضريبة تجسيدا لمبدأ فصل الضريبة على دخل الأشخاص والضريبة على دخل الشركات وتدفع هذه الضريبة لصالح الميزانية العامة للدولة، وهي من أهم الايرادات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة وأنشئت الضريبة على الدخل الاجمالي على أن تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الارباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنيون وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على ارباح الشركات[1].

تمر المراجعة الجبائية للضريبة على ارباح الشركات عبر مرحلتين: مرحلة مراجعة الوعاء ومرحلة مراجعة التصفية والتسديد.

[1] المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017 ص32.

1.مراجعة الوعاء: طبقا لما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن القاعدة الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات هي الارباح الصافية المحددة حسب نتيجة العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الاصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته.

يمكن تحديد الربح الصافي بالعبارة التالية: النتائج المحققة من طرف المؤسسة ناقص الاعباء المحتملة في اطار ممارسة النشاط[1]. إذن يتكون الربح الصافي من:

- الفرق في قيم الاصول الصافية لدى اختتام الدورة وافتتاحها، التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة، ينقص منها المساهمات الاضافية وتضاف اليها الاقتطاعات التي قام بها صاحب الاستغلال أو الشركاء في نفس الفترة.
- الأصول الصافية في فائض قيم الأصول الحقيقية من جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير والاستهلاكات أو الأرصدة المثبتة[2].

لتحديد الوعاء الضريبي على ارباح الشركات يجب معرفة مجموع العناصر والقواعد التي تسمح بحساب الربح الذي يستخدم كقاعدة للضريبة، ولأجل هذا يجب دراسة:

- ✓ النتائج الخاضعة.
- ✓ المخزونات والأعمال الجارية.
- ✓ تكاليف الاستغلال.
- ✓ الاهتلاك.
- ✓ فوائض القيم ونقص القيم الناتجة عن التنازل.
- ✓ المؤونات.

وقد حدد الربح الخاضع للضريبة على أنه الربح الصافي الذي ينتج من الفرق بين النواتج التي حققتها المؤسسة والأعباء التي تحملتها[3].

[1] فيروز لقبيشي، مرجع سابق، ص114.

[2] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2017 ص34.

[3] فيروز لقبيشي، مرجع سابق، ص114.

إن إخضاع ضريبة الشركات لا يأخذ بعين الاعتبار الربح فقط وإنما تعديل وتصحيح هذا الربح المحاسبي وفقا للقواعد الجبائية السارية المفعول وذلك تكون مصالحة الضرائب ترفض بعض الأعباء التي أدرجت في الربح المحاسبي يصطلح على الربح المصحح "الربح الجبائي" الذي سيشكل أساسا الاقتطاع الضريبي ويمكن صياغة علاقة الربح الجبائي كما يلي:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الإسترددات – التخفيضات.

التخفيضات: هي تكاليف لم تدرج في حساب الربح المحاسبي بينما التشريع الجبائي يعتبرها تكاليف تطرح من ايرادات المؤسسة وتتمثل عموما في خسائر السنوات السابقة.

الاستردادات: هي اعباء ادرجت في الربح المحاسبي إلا أنها مرفوضة في التشريع الضريبي إما لكونها غير استغلالية أو تفوق الحد الأقصى المسموح به أو مؤقتة حتى يتم تسديدها.

ولمراجعة النواتج الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات الناشئة عن دورة الاستغلال والمسطرة ضمن موضوع المؤسسة يجب على المراجع مراجعة النواتج المختلفة الملحقة للاستغلال ومراجعة الارباح التي تنشأ عن تسيير عناصر الأصول[1].

1.1.مراجعة نواتج الاستغلال: لمراجعة النواتج عن طريق سعر المبيعات يجب على المراجع القيام بما يلي:

- التحقق من السلع المباعة فيما يخص المبيعات.
- التحقق من الاعمال المحققة فيما يخص الاعمال العقارية.
- التحقق من الخدمات المقدمة.

وكذا التحقق من المبالغ المتحصل عليها والحقوق المكتسبة.

2.1.مراجعة النواتج الاستثنائية الخاصة بالضريبة: تتمحور مراجعة هذه النواتج على ما يلي:

- مراجعة مداخيل كراء العقارات المسجلة في الميزانية والممنوحة للكراء، مراجعة النواتج المالية.
- مراجعة مداخيل القيم المنقولة.
- التحقق من التنازلات عن الديون الممنوحة من طرف الدائنين.
- التحقق من الاعانات، اعانات الاستغلال والتوازن، الاعانات المقدمة للتجهيزات.

[1] رضا خلاصي" **النظام الجبائي الجزائري الحديث**"، الجزء الأول دار هومة، الجزائر، 2005، ص38-39.

- التحقق من فوائض القيم الناتجة عن تنازل عناصر الاصول الثابتة.

3.1.مراجعة الاعباء القابلة للخصم: يجب على المراجع أن يتأكد من:

- الأعباء ناتجة بالضرورة عن الاستغلال ومرتبطة أساسا بالتسيير العادي للمؤسسة.
- تؤدي هذه الأعباء إلى نقص في الأصول الصافية.
- هذه الأعباء مبررة.
- أن خصم هذه الأعباء مرفوض صراحة من طرف القانون.

-ومن الأعباء القابلة للخصم أعباء دورة الاستغلال ومنها[1]:

- أعباء خاصة بالمشتريات.
- مصاريف المستخدمين.
- أعباء اجتماعية.
- الضرائب والرسوم المهنية.
- العمولات، مكافآت عن السمسرة، الانقاصات، والأتعاب ومختلف المكافآت الأخرى.
- إيجار المحلات المهنية والتجهيزات، مصاريف التأمين.
- مصاريف الصيانة والتصليح، الأعباء المالية (عمولات، مصاريف بنكية، فوائد...).
- الأعباء المختلفة (مصاريف النقل، نفقات الحماية والرعاية والدعاية، مصاريف التسيير المختلفة، الاهتلاكات، المؤونات...)

2.مراجعة التصفية والتسديد: على المراجع أن يتأكد من:

1.2. صحة المعدل المطبق: يجب على المراجع التأكد من أن المعدلات المطبقة الخاصة بالضريبة على ارباح الشركات هي مشابهة لما جاء في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي جاءت كما يلي[2]:

-يحدد معدل الضريبة على ارباح الشركات ب:

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛

[1] رضا خلاصي، مرجع سابق، ص46-54.

[2] المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2017 ص39.

- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

ويقصد بإنتاج المواد تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء نشاطات التوظيب أو العرض التجاري للمواد الموجهة لاعادة بيعها، ولا تشمل أيضا عبارة "نشاطات الانتاج" المستعملة في هذه المادة نشاطات المنجمية والمحروقات.

ويقصد بنشاطات البناء والاشغال العمومية، الانشطة المسجلة كما هي في السجل التجاري والمترتب عليها دفع الاقتطاعات الاجتماعية الخاصة بالقطاع.

ويقصد بالنشاط السياحي، تسيير المركبات السياحية وكذا محطات العلاج في الحمامات المعدنية باستثناء وكالات الاسفار[1].

-معدلات الاقتطاع من المصدر وتحدد كما يلي:

- 10%، بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات، ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛
- 40%، بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛
- 20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر، يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛
- 24%، بالنسبة:

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

✓ للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر؛

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

[1] المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2017 ص39.

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

يتم تطبيق قاعدة المعاملة بالمثل عندما تطبق الدول معدل يزيد أو يقل عن النسبة المطبقة بالجزائر.

2.2.الالتزام بالتصريح: يجب على المراجع أن يتأكد من أن المؤسسة أودعت تصريحها في الوقت المناسب وذلك حسب الحالات المذكورة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1]:

-يتعين على الاشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب المباشرة الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الاقامة الرئيسية لها، وتصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة.

- إذا سجلت المؤسسة عجزا، يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط.
- تقدم الادارة الجبائية استمارة التصريح الممكن تسليمها إلكترونيا.

-يمكن لقوة قاهرة تمديد أجل تقديم التصريح المشار إليه في الفقرة الأولى بناء على قرار من المدير العام للضرائب، غير أنه لا يمكن أن يتجاوز تمديد هذا الأجل ثلاثة أشهر[2].

-يمكن للمؤسسات ذات الجمعية التي يجب أن تبت بشأن الحسابات، اكتتاب تصريح تصحيحي، على الأكثر خلال 21 يوم التي تلي انقضاء الأجل القانوني المنصوص عليه في القانون التجاري، لانعقاد هذه الجمعية. ويجب أن ترفق تحت طائلة عدم قبول التصريح ضمن نفس الأجل وثائق في شكلها القانوني التي تؤسس التصحيح لاسيما محضر الجمعية وتقرير محافظ الحسابات[3].

يتعين على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يدفعون المبالغ الخاضعة للضريبة، القيام باقتطاع الضريبة من المصدر على أرباح الشركات، عند دفع هذه المبالغ إلى المؤسسات الأجنبية وذلك حسب الكيفيات المحددة في المادتين 158 و 159.[4]

رصيد التصفية = ربح السنة N * المعدل – مجموع التسبيقات.

[1] المادة 151-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2017 ص39.
[2] المادة 151-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2017 ص40.
[3] المادة 151-03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2017 ص40.
[4] المادة 157 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2017 ص41.

يلزم بدفع الحقوق في 20 يوما الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي الذي تمت فيه الاقتطاعات من صندوق قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له مقر أو سكن الأشخاص أو الشركات، والمؤسسات والجمعيات التي تدفع المبالغ الخاضعة للضرائب.[1]

ثانيا: المراجعة الجبائية للرسم على النشاط المهني TAP.

يستحق الرسم بصدد رقم اعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع ارباحه للضريبة على الدخل الاجمالي، في صنف الارباح المهنية للضريبة على ارباح الشركات.

ويقصد برقم الاعمال، مبلغ الايرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في اطار النشاط المذكور أعلاه. غير أنه تستثنى التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة، ولمراجعته نبدأ بمراجعة الوعاء ثم التصفية والتسديد.[2]

1.مراجعة الوعاء: يجب على المراجع أن يتأكد من تأسيس الرسم على المبلغ الاجمالي للمداخيل المهنية الاجمالية، أو رقم الاعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الامر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة، بالاضافة إلى مراجعته للتخفيضات والعناصر الواجب عدم ضمنها إلى الوعاء.

1.1.مراجعة التخفيضات: يجب على المراجع أن يتأكد من استفادة المؤسسة من التخفيضات الآتية:

-تستفيد من تخفيض قدره 30% في[3]:

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

-تستفيد من تخفيض قدره 50% في:

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

[1] المادة 159 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2017 ص41.

[2] المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2017 ص54.

[3] المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2017 ص55.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزة الخاصة بالأدوية بشرط أن:

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

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

-تستفيد من تخفيض قدره 75% في:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغاز.
- إن امتياز التخفيضات المنصوص عليه أعلاه غير تراكمي.
- ويمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، تخفيضا بنسبة 30% من رقم الاعمال الخاضع للضريبة

غير أنه لا يستفيد من هذا التخفيض المطبق سوى على السنتين الأوليتين من الشروع في نشاط المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.

2.1.مراجعة العناصر التي لا تدخل ضمن رقم الاعمال: يجب على المراجع أن يتحقق من العناصر الواجب عدم ضمها إلى الوعاء وهي[1]:

-رقم الاعمال الذي لا يتجاوز ثمانون ألف دينار جزائري (80.0000 دج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع أو المواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، وخمسون ألف (50.000 دج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات.

وللإستفادة من هذا الامتياز ينبغي على الاشخاص الطبيعيين أن يمارسوا بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر.

-مبلغ عمليات البيع، الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من تعويض.

-مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد انتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.

[1] المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2017 ص55-56.

-مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 31-96 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كيفيات تحديد اسعار بعض المواد والخدمات الاستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10%.

-الجزء المتعلق بتسديد القرض في اطار عقد الاعتماد الايجاري المالي.

-العمليات المنجزة بين الشركات الاعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المباشرة.

-المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والاطعام المصنف والاسفار.

2.مراجعة التصفية والتسديد[1]: يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم، أن يكتتب سنويا لدى مفتش الضرائب المباشرة التابع لمكان فرض الضريبة، تصريحا بمبلغ رقم الأعمال المحقق أو الإيرادات المهنية الإجمالي، حسب الحالة، في الفترة الخاضعة للضريبة، وذلك في نفس الوقت الذي تكتتب فيه التصريحات المشار إليها في المواد 11، 18 و151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تصريحا مبلغ رقم الأعمال، أو تلك المذكورة في المادة 27.

يجب أن يبرز التصريح بوضوح ، جزء رقم الأعمال الذي قد يستفيد من التخفيض عند تطبيق أحكام المادة 219 .

و فيما يخص العمليات المنجزة حسب شروط البيع بالجملة كما هو محدد أدناه ، يجب دعم التصريح بجدول بما في ذلك سند الإعلام الالي المتضمن المعلومات التالية عن كل زبون:

- ✓ رقم التعريف الجبائي.
- ✓ رقم المادة الخاضعة للضريبة.
- ✓ الاسم واللقب أو العنوان التجاري.
- ✓ العنوان الصحيح للزبون.
- ✓ مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية.
- ✓ رقم التسجيل في السجل التجاري.

[1] المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017 ص57-58.

✓ مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوترة.

ثالثا: المراجعة الجبائية للرسم على القيمة المضافة TVA.

إن مراجعة الرسم على القيمة المضافة يتمحور حول خمس نقاط أساسية هي:

1.مراجعة الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة: الحدث المنشئ للضريبة هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة اتجاه الخزينة، ويختلف الحدث المنشئ حسب نوع العمليات المحققة[1]:

- بالنسبة للمبيعات، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أن المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب فإن الحدث الذي ينشئ الرسم على القيمة المضافة بصدده يتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا.
- بالنسبة للأشغال العقارية، من قبض الثمن كليا أو جزئيا، غير أنه فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية وبالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقا عند إنتهاء الأشغال، بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل، يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.
- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة، ومن الاشغال العقارية، يتكون الحدث المنشئ من التسليم.
- بالنسبة للواردات من ادخال البضاعة عند الجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.
- بالنسبة للصادرات من المنتوجات الخاضعة للضريبة بمقتضى المادة 13 ثالثا، من تقديمها للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.
- بالنسبة للخدمات عموما، بقبض الثمن كليا أو جزئيا، وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها، يمكن أن يتكون الحدث المنشئ إن تعذر القبض من تسليم التذكرة.

2.مراجعة رقم الاعمال الخاضع للرسم[2]: على المراجع التأكد من أن وعاء الرسم على القيمة المضافة قد تضمن العناصر التالية:

- ثمن البضائع أو الاشغال أو الخدمات المؤداة.
- جميع المصاريف المفوترة للزبون.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2017، ص12.

[2] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص67.

- الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة وحقوق الطوابع الجبائية والتخفيضات الممنوحة وحسوم القبض إذا كانت مفوترة، وكذلك يجب التأكد من خصم المبالغ المودعة بالأمانة على التغليفات التي يجب اعادتها إلى البائع.

وللتأكد من التحديد الجيد للوعاء يجب على المراجع الحرص والاهتمام بالحالات الخاصة التالية:

- تبادل السلع: يجب أن يتأكد المراجع من أن الوعاء مكون من قيمة السلعة المقدمة مضاف إليها مبلغ الزيادة، أو قيمة السلعة الأخرى التي تقدم كزيادة، وهذا عند اختلاف سعر السلعتين موضوع المبادلة.
- استعمال المؤسسة لحاجاتها الخاصة: في هذه الحالة على المراجع التأكد من أن قاعدة الرسم مكونة من سعر البيع بالجملة إذا تعلق الأمر بالمنقولات، أو بتكلفة الانجاز إذا تعلق الأمر بالعقارات.
- البيع إلى فروع لنفس المؤسسة: على المراجع التأكد من أن قاعدة الاخضاع ليست ثمن البيع من الشركة المدينة إلى الشركة المشترية، وإنما ثمن البيع المطبق من قبل الشركة المشترية فيما إذا كانت غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو المعفية منه.

3.مراجعة المعدلات[1]: يتعين على المراجع التأكد من التطبيق السليم لمعدل الرسم المناسب، حيث يطبق في الجزائر معدلين للرسم على القيمة المضافة هما:

- المعدلات المطبقة المعدل العادي 19%، والمعدل المخفض 9%.

رابعا: المراجعة الجبائية للضريبة على الدخل الاجمالي IRG.

على المراجع أن يقوم بمراجعة كل من الوعاء والتصفية والتسديد:

1.مراجعة الوعاء: يجب على المراجع التأكد من أن وعاء الضريبة يحتوي على العناصر التالية:

- الرواتب والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية[2].
- المبالغ الملحقة للرواتب والأجور كعلاوات المردودية والمكافئات التي تمنح لفترات غير الشهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين.
- التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري المؤسسات لقاء مصاريفهم[1].

[1] المادة 26-27 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في ديسمبر 2016، المتضمن لقانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية العدد 77، بتاريخ 29 ديسمبر 2016.

[2] المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2017 ص18.

- الامتيازات العينية الخاصة بالتغذية والمسكن والألبسة التدفئة والإنارة[2].
- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون اضافة إلى نشاطهم الرئيسي كإجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين وذلك بصفة مؤقتة.

كما يجب على المراجع الجبائي التحقق من عدم ضم العناصر التالية إلى الوعاء الضريبي[3]:

- الامتيازات العينية المتمثلة في التغذية والمسكن الممنوحة للعاملين في المناطق الواجب ترقيتها.
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة.
- التعويضات عن المناطق الجغرافية.
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي كالأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة.
- التعويضات المؤقتة ومنح الريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو ذوي حقوقهم.
- المعاشات المدفوعة بصفة الزامية على اثر حكم قضائي.
- تعويضة التسريح.

كما يحرص المراجع على التأكد من أن المبالغ التي يقتطعها المستخدم لتشكيل معاشاة أو منح التقاعد، والمساهمة العملية في التأمينات الاجتماعية تم طرحها من الوعاء (المبلغ الاجمالي للمبالغ المدفوعة والامتيازات العينية الممنوحة)[4].

2.مراجعة التصفية والتسديد: يقوم المراجع الجبائي بالتأكد من أن الضريبة على الدخل الاجمالي على الأجور قد تم احتسابها على أساس السلم الموضوع من طرف ادارة الضرائب[5]. كما يتعين عليه مراجعة التصريحات المقدمة إلى الادارة نموذج G50 بأنه تم اعدادها بصورة لائقة من حيث الشكل والمضمون وفقا للتشريعات السارية المفعول.

[1] المادة 67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2017 ص18.
[2] المادة 71 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2017 ص19.
[3] المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2017 ص18-19.
[4] المادة 73 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2017 ص19.
[5] المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2017 ص25.

خلاصة الفصل:

بما أن المؤسسة مجبرة بالتقيد بالشروط التي يحددها التشريع الجبائي ، نظرا للتغييرات المستمرة التي تمس مختلف التشريعات و التنظيمات الجبائية مما ينجر عنه عدم الفهم الدقيق لنصوص القانون الجبائي ، أصبح لزوما على المؤسسات الاقتصادية القيام بمراجعة جبائية لمختلف عملياتها ، تسهر على السير و الأداء الحسن لأنشطتها من الناحية الجبائية ، بهدف التأكد من مدى احترامها للقوانين و التشريعات الجبائية المعمول بها .

من خلال التعريف الشامل للمراجعة الجبائية والمراجع الجبائي نستنتج أنه:

–المراجعة الجبائية تهدف إلى احترام التشريعات الجبائية، وآجال التسديد والإجراءات المتبعة في ذاك.

– من خلال المراجعة الجبائية يمكن للمؤسسة اكتشاف نقاط القوة والضعف واستدراكها.

– تهدف المراجعة الجبائية إلى تقديم رأي فني محايد مبني على دلائل وقرائن لدعم الاقرارات التي تسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة وذلك بتقليص العبء الضريبي.

الفصل الثاني

الاطار النظري

للخطر والتسيير

الجبائي

تمهيد:

يعرف التسيير على أنه الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، أما بالنسبة للتسيير الجبائي فإنه يعتبر مزيج بين السلوك القانوني والسلوك الجبائي وعلم التسيير، وإن تطور المؤسسات وتعقد عملياتها واتساع نشاطها وزيادة حدة التنافس بينها هذه الوضعية أدت بالمؤسسات في البحث عن البقاء والاستقرار واللجوء إلى تطبيق الطرق والأدوات الضرورية في رسم وتنفيذ الاستراتيجيات الملائمة ضمن قطاع نشاطها وبالتالي تحقيق الإقليم السريع مع متغيرات المحيط من جهة واغتنام الفرص المتاحة لها واستغلال حوارها بصفة أحسن من جهة أخرى. لذلك

برزت أهمية التسيير الجبائي كإحدى الوسائل الإدارية المتبعة لتخفيض مبلغ الالتزام الضريبي، وذلك بإتباع عددا من الإجراءات تساهم في تخفيض العبء الضريبي لتلك المؤسسات. ومن هنا سنحاول في الفصل الثاني التعرف على:

المبحث الأول: ماهية الخطر الجبائي.

المبحث الثاني: ماهية التسيير الجبائي.

المبحث الثالث: الأمن الجبائي وفعالية تسيير خطره.

المبحث الأول:ماهية الخطر الجبائي.

تعتبر المخاطر الآن الاهتمام الأساسي لمجتمع الأعمال الذي يرغب في وضع حد لتعرض المؤسسات للمخاطر، هذا النمط من الاهتمام بالمخاطر يركز على التهديدات الأساسية التي تواجه المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم ومصادر الخطر الجبائي.

أولا: مفهوم الخطر الجبائي.

"يعد الخطر الجبائي من بين أهم المخاطر الناتجة عن مخاطر التسيير والمتعلقة بتصرفات المؤسسة والقرارات التي تتخذها في مجال التسيير المالي ومختلف الجوانب التسيرية، كما يعرف الخطر الجبائي أنه الخسارة المالية الممكنة الحدوث عن تطبيق القواعد الجبائية."[1]

تعريف المعهد الأمريكي للمدققين" هي احتمالية حدوث ظروف أو أحداث يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف المنظمة وتقاس المخاطر من خلال درجة تأثيرها على هاته الأهداف ودرجة احتمال حدوثها."[2]

ويعرف أيضا "التكاليف الإضافية التي تتكبدها المؤسسة نتيجة عدم التزامها واحترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة، وتشويه سمعتها تجاه إدارة الضرائب من جهة ومن جهة أخرى نقص الفعالية الضريبية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الضريبية، فالخطر الضريبي هو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم استمرار التشريع الضريبي المطبق على المؤسسة مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية اتجاه هذا التشريع".[3]

ومن خلال التعاريف نستنتج أن الخطر الجبائي هو عبارة عن تكاليف إضافية تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقوانين الجبائية.

[1] عبد القادر دشاش "**تسيير المخطر الضريبي في المؤسسات**"، مداخلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم المالية جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.

[2] شادي صالح البحيرمي "**دور المراجعة في إدارة المخاطر**"، مذكرة ماجستير جامعة دمشق سوريا، ص20.

[3] يحي لحضر"**دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**"، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، 2007، ص80.

وسنتعرف في الجدول التالي على مستويات المخاطر الجبائية وتأثيراتها على أصحاب المصلحة.

الجدول رقم(02-01): التعريف بالخطر الجبائي.

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

المصدر: عبد القادر دشاش"**تسيير المخطر الضريبي في المؤسسات**"، مداخلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم المالية جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.

نجد في الجدول السابق أن عدم التماشي مع القانون وعدم فعالية التسيير والتقارير الضريبية غير الدقيقة كلها يكون خطرها على المستوى المالي ولكنه يختلف من خطر إلى خطر ففي الخطر الأول نجده على مستوى الرسوم والغرامات، أما الخطر الثاني فيكون على مستوى انخفاض الربح، وبالنسبة للخطر الثالث فيكون في عدم دقة الأرباح.

والتأثير الكبير يكون على المساهمون، المسيرون، العمال.

ثانيا: مصادر الخطر الجبائي.

ينشأ الخطر الجبائي من خلال عدم احترام المؤسسة للقوانين الضريبية هذا من جهة ومن جهة أخرى تعقد وغموض النظام الضريبي وتنقسم إلى:

1.مخاطر ناتجة عن تسيير المؤسسة: وتنقسم إلى:[1]

-مخاطر ناتجة عن عدم كفاءة التسيير: وتتمثل في مجمل الأخطاء التي تكون على مستوى الميزانية المحاسبية أو جدول حسابات النتائج، بالإضافة إلى الخيارات الجبائية الغير ملائمة وعدم الإستفادة من الامتيازات أو الأخطاء في إعداد التصريحات الجبائية.

-مخاطر ناتجة عن تطبيق طرق وأساليب تهدف إلى الغش والتهرب الجبائيين: قد يستعمل المسير طرق وأساليب تهدف إلى الغش والتهرب الجبائي ونذكر منها:

- ✓ التعسف في إستعمال الحق في التشريع الجبائي.
- ✓ نظرية الفعل الغير عادي لتسيير، يعتبر فعلا غير عادي في تسيير إذا كان عند مصالح المؤسسة ولا يقدم أي مقابل للمؤسسة.

2.**مخاطر ناتجة عن التشريع الجبائي:** وتتمثل في:[2]

-مخاطر ناتجة عن عدم ثبات التشريعات الجبائية: إن عدم إثبات التشريعات الجبائية يؤدي إلى نشوء مخاطر جبائية على مستوى المؤسسة، نتيجة عدم معرفة المؤسسة لهاته التعديلات أو التغيرات بسبب سرعة التغيير في التشريعات الجبائية وبالتالي صعوبة تتبعها.

-مخاطر ناتجة عن تعقد النظام الجبائي: إن الغموض الموجود في التشريعات الجبائية وكثرة وتعدد الضرائب يدفع بالمؤسسة إلى إرتكاب الأخطاء بسبب سوء فهم وترجمة هذه التشريعات الجبائية.

-مخاطر ناتجة عن عدم كفاءة الإدارة الضريبية: إن عدم كفاءة الإدارة الضريبية التي تتجلى في عدم توفر العنصر البشري المؤهل وعدم توفر الإمكانيات اللازمة من شأنه أن ينشيء المخاطر الضريبية للمؤسسة في ظل سوء فهم المواد القانونية وإختلاف تفسيراتها من جهة أخرى.

---

[1] عمر مش"**إدارة المخاطر الجبائية للمؤسسة**"، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2012، ص33.

[2] يحي لخضر، مرجع سابق، ص83.

المطلب الثاني: أنواع المخاطر الجبائية وأسباب إكتشافها.

أولا: أنواع المخاطر الجبائية.

تهدف المراجعة الجبائية للمؤسسة إلى تحقيق الإنتظام الجبائي وكذا الفعالية الجبائية، وعليه يمكننا تقسيم أنواع المخاطر الجبائية إلى[1]:

1.خطر التحويلات:

نلاحظ أنه في كل عملية تجارية هناك أثر جبائي، وفي هذا الإطار فإن المسير الجبائي يقوم بعرض الامتيازات (الفرص) والمخاطر في كل عملية تجارية، خاصة ما تعلق بالعمليات الجارية مثل: الشراء، البيع، وضع التصريحات...إلخ.

2.خطر الوضعية:

الخطر الجبائي هنا يتعلق بمدى تأثير احتمال وقوعه، هذا الاحتمال يعني فعل أو رد فعل الإدارة الجبائية في كل وضعية، حيث أن ارتفاع احتمال وقوعه يرتبط بالعديد من النقاط منها: المؤسسة تنشط في قطاع يتميز بسمعة سيئة أو هي تتميز بسمعة سيئة، أهمية المؤسسة، وجود خلاف بين الشركاء في العديد من القضايا.

3.خطر العمليات:

الخطر الجبائي للعمليات يتعلق بمخاطر تطبيق القانون، والقواعد الجبائي المستغلة في العمليات اليومية للمؤسسة، هذه العمليات تحتوي على العديد من مستويات المخاطر الجبائية، وبالتالي على الوظيفة الجبائية أن تكون قريبة من حركية هذه العمليات.

والخطر العملياتي هو خطر يتعلق بجميع المصالح والاشخاص في المؤسسة سواء كانوا مرتبطين أو غير مرتبطين بالوظيفة الجبائية مثل: التموين، محاسبة المخزونات، الموارد البشرية، الخزينة والمالية، التجارة، مكتب الفوترة، التسليم، النقل، الاستثمار، المحاسبة...إلخ.

[1] صابر عباسي"**أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص60.

4.خطر الالتزام:

هي المخاطر المرتبطة بدرجة احترام القوانين والقواعد الجبائية المعمول بها، لأن كل تحريف للتشريع الجبائي يعتبر خطر جبائي، بحيث هذا الخطر يقيس[1]:

جودة اجراءات التسيير وتجميع المعطيات المحاسبية والجبائية والمراجعة (الداخلية والخارجية)، الثقة في نظام المعلومات، المهارات الجبائية للمتدخلين، اجراءات اليقظة الجبائية مثل: وضع قوانين جديدة أو تنظيمات.

5.خطر المحاسبة:

المحاسبة هي أداة لحساب وتركيب الوعاء الجبائي، وهي تعتبر أساس الرقابة الجبائية، كما أنها تجسد نوعية تسيير النتيجة الجبائية، ومنه المحاسبة هي أول مصدر للتهديد الجبائي في المؤسسة.

6.خطر التسيير:

يتمثل هذا الخطر في أن قليل من المؤسسات التي تقوم بوضع اطار لتسيير المخطر الجبائي الذي يقع على عاتق الاشخاص المكلفين، حيث أن غياب التكوين وإيصال سياسة تسيير الخطر الجبائي يعرض المؤسسة لوضعية صعبة، وبالتالي الأشخاص الذين يتركون المؤسسة عليهم أن يحضروا الذين يخلفونهم.

7.خطر السمعة:

السمعة الجيدة هي من أكثر الأصول ذات قيمة لدى المؤسسة خاصة في مجال الضرائب، وذلك نتيجة الالتزام للقواعد الجبائية المطبقة، ولذلك تسعى المؤسسة إلى تكوين علاقات تتميز بالثقة والشفافية مع مختلف الأطراف: السلطات الجبائية، الموردين، العملاء...إلخ.

كما أن هناك من يرى أن المخاطر الجبائية الداخلية والخارجية في المؤسسات تتمثل في:

1.المخاطر الخارجية: وهي كالآتي:

- الفشل في فهم أصحاب المصلحة للوظيفة الجبائية؛
- التسيير الجبائي لم يعد يدعم أنشطة الأعمال؛
- تغير التشريعات الجبائية.

[1] صابر عباسي، مرجع سابق، ص61-62.

2.المخاطر الداخلية:

- عدم تطبيق قوانين الضرائب بشكل مناسب، والأنظمة والأحكام والقرارات القضائية المتعلقة بالنزاعات الجبائية من طرف المؤسسة؛
- عدم القدرة على الوصول إلى البيانات في الوقت المناسب، أو الحصول على معلومات ذات الصلة بدعم متطلبات وظيفة الضرائب؛
- عدم توفر مهارات كافية، وتحديد أدوار ومسؤوليات محددة بطريقة سيئة داخل الوظائف الضريبية والمالية.

ثانيا: أسباب إكتشاف المخاطر الجبائية.

1. المراقبة الجبائية.

ترتبط الرقابة الجبائية بالإدارة الضريبية وبما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على التصريح وتطبيقا لهذا المبدأ كل واحد حر في حساب التصريح عن مداخيلة وبالتالي الدفع النهائي للضريبة، إن هذا الميكانيزم يحتوي بالضرورة مقابلا يتمثل في الرقابة ولقد أراد المشرع أن تكون هذه الرقابة فعالة إجبارية وعلى المؤسسة أن تضمن أكبر قدر ممكن من احترام القوانين الجبائي، وهذا لمواجهة مختلف المراقبات الجبائية والنتائج المتعلقة بها والتي تعتبر بالنسبة للمؤسسة كقيد يعتبر مصدر خطر لأن المؤسسة لا تملك تشخيص دقيق لوضعيتها الجبائية. [1]

1.1.المراقبة السطحية: تستعمل هذه المراقبة من طرف أعوان الضرائب بدون إجراء بحوث خاصة حيث تتم في مكاتب المراقبين من خلال فحص ملف المكلف بالضريبة.

2.1.المراقبة المعمقة: هذا النوع يمتاز بمراقبة الوثائق، وهذا حسب الهدف المنتظر منها بحيث يعمل على مراقبة صدق التصريحات الجبائية ومقارنتها بالعناصر الخارجية وتتم على مستوى المؤسسة أو على مستوى مكاتب المديريات ويمكن أن تمس حتى الأشخاص الطبيعيين ولها تأثير كبير على الحالة المالية للمؤسسة.

[1] عبد القادر حضاوي" **تسيير المخطر الجبائي في المؤسسة–حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجبائي الجزائري** "، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط، 2004.

3.1.التحقق المحاسبي: هذا التحقق يخص المكلفين بالضريبة حيث القواعد الخاضعة محددة انطلاقا من المحاسبة وهي عبارة عن مراقبة التصريحات الجبائية والفحص النقدي للمحاسبة بهدف التأكد من أن النتائج المحددة بصورة مطابقة للقواعد المحاسبية والجبائية.

فخلال مهامه يعمل المحقق على إضافة التكاليف غير المبررة والتكاليف التي تجاوزت الحد الأقصى المحدد من طرف القانون الجبائي والايرادات التي لم يصرح بها في نتيجة المؤسسة هذا الذي يسمح بإنجاز تقويم جبائي والذي يكون له تأثير كبير خاصة إذا كان خص مجموع السنوات محل التحقيق "نسقط الضريبة من التي يمسها التقادم والمقدرة بأربع سنوات"[1] وهذا الذي يولد تكلفة مالية مهمة للمؤسسة نظرا لكون التقويمات تتبع في الغالب بعقوبات جبائية.

2. المراجعة الجبائية.

في أغلب الأحيان لا تلاحظ المؤسسات المخالفات التي تسجلها إلا في حالة تحقيق جبائي، وكل مخالفة تنتج عنها عقوبات مختلفة، هذا مع عدم إمكانية رجوع المؤسسة للوراء لتصحيح أخطائها، هذه الأخطاء التي يمكن أن يكشفها المراجع الجبائي ويصححها قبل تعرضها للأخطار الجبائية من طرف إدارة الجباية. فيقوم حينها المراجع بتقديم اقتراحات، وهذا لا يتم إلا بعد أن يبدأ بإنجاز مهمة المراجعة الجبائية والتي تبدأ بمعرفة مختلف واجبات المؤسسات سواء المحاسبية أو الجبائية المحددة من طرف القانون التجاري أو الجبائي.

1.2.الالتزامات المحاسبية: تعتبر مثل هذه الالتزامات في غاية الأهمية سواء بالنسبة للمؤسسة، لكونها تعتبر حجة لها وعليها، أو بالنسبة للإدارة الجبائية لأنها تسمح لها بتسهيل مهمتها في معرفة رقم الأعمال المحقق وعلى هذا الأساس فكل شخص طبيعي أو معنوي يخضع لضرائب ملزم بمسك محاسبة وهذا وفقا لتشريع وتنظيم معمول به، فعلى كل مؤسسة أن تمسك محاسبة ذات القيد المزدوج والتي تتكون من[2]:

- دفتر اليومية؛
- جدول حسابات النتائج؛
- 14 جدول ملحقا.

–تقوم كل سنة بجرد كل عناصر الأصول والخصوم وتوقف كل حساباتها بهدف إعداد ميزانيتها.

[1] المادة 336 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] المادتين 09 و 10 من القانون التجاري الجزائري لسنة 2007، ص4.

-إعداد الفواتير بإظهار معدل ومبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA).

-على المؤسسة أن تحتفظ بالمحاسبة والتسجيلات المذكورة سابقا لمدة 10 سنوات حسب نص المادة 12 من القانون التجاري وهذا ابتداء من تاريخ آخر قيد.

-تعتبر عملية مسك الدفاتر المحاسبية وسيلة إثبات تحتج بها المؤسسة في حالة وقوع نزاع بينهما وبين إدارة الجبائية.

2.2.الالتزامات الجبائية: تعتبر الواجبات بالدرجة الأولى واجبات تصريحية وواجبات تسديد الضرائب في وقتها المحدد والشكل يتغير حسب شكل التصريح، طبيعة المكلف بالضريبة والنظام الجبائي المطبق على المؤسسة.

المبحث الثاني: ماهية التسيير الجبائي.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي ومبادئه.

أولا: مفهوم التسيير الجبائي.

يعتبر التسيير من أهم وظائف المؤسسة، ومن ذلك تعددت تعاريفه بين منظمات وأفراد ومن بينها:

تعريف **Christine collette** "إن تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعالا في استراتيجيتها إذ لابد من السلمية اتجاه الجباية، يطرح هذا الاستعمال الفعال والذكي لها".[1]

تعريف **Jean claud parot** "التسيير الجبائي تركيبة من مجموعة أفعال وقرارات مأخوذة داخل المؤسسة من أجل تحكم وتخفيض التكاليف الجبائية".[2]

تعريف **M.COZAIN** "الجباية ما هي إلا لعبة لخيارات وبعض المكلفين أصبحوا أسياد الموقف لأنهم بكل سهولة يطبقون التسيير الجبائي".[3]

"التسيير الجبائي يتطلب الأخذ في الحسبان الجوانب القانونية والمالية لوضعية معينة وعواقبها الجبائية، بطريقة تسمح بالحصول على أفضل نتيجة للمؤسسة، هذا هو الحال عند وجود العديد من الحلول لمشكلة معينة، ومن الواضح أن المؤسسة سوف تختار الحل الأكثر اقتصادا في جميع النواحي بما في ذلك الجانب الجبائي".[4]

من التعاريف السابقة نستنتج أن التسيير الجبائي هو عبارة عن ممارسة قانونية لنصوص التشريع الجبائية حيث يجب عليها أن تؤدي كافة التزاماتها وتفادي الغش والتهرب الضريبي.

وقد اختلفت مدرستين في تعريف التسيير الجبائي وهما المدرسة الفرانكوفونية والأنجلوسكسونية وسنرى في الشكل التالي الاختلاف بينهما:

---

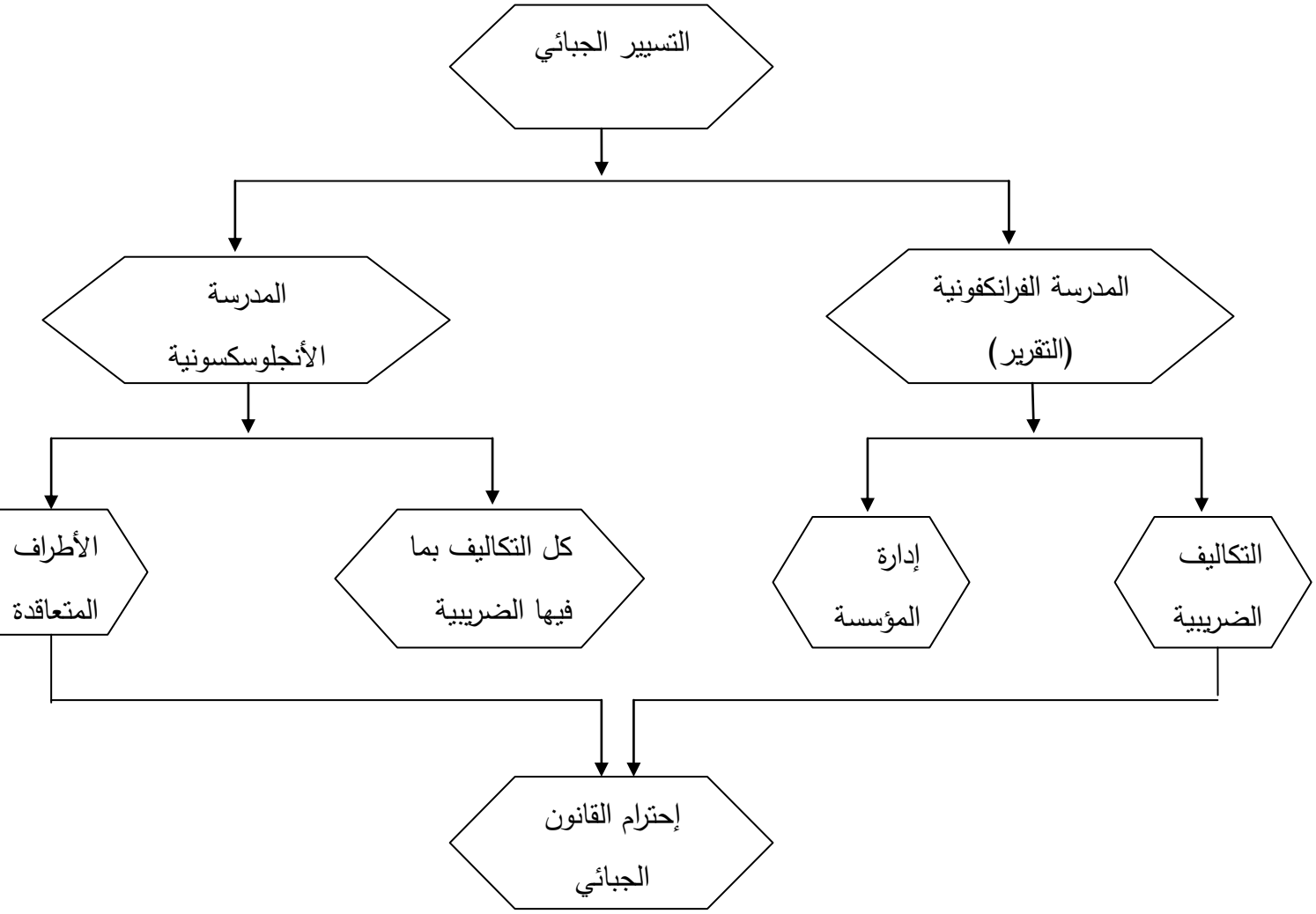
[1] Christine collette, **Initiation Gestion fiscal des entreprises,** université paris, 1994, p22.

[2] Jean.C.Parot, **La Gestion fiscal de entreprise,** Mémoire de fin études, de troisième cycle spécialise en finance publiques, institue d'économie et douanière et fiscalité, 2003, p08.

[3] صالح حميداتو، مرجع ساق، ص88.

[4] Rédha Khelassi, idem, P 243.

الشكل رقم (02-01): الاختلاف بين النظرة الفرانكفونية والأنجلوسكسونية لمفهوم التسيير الجبائي.



المصدر: صابر عباسي"**أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص5.

من الشكل في الأعلى نلاحظ أن مفهوم التسيير الجبائي بالنسبة للمدرسة الفرانكفونية يقتصر فقط التكاليف الضريبية، ويهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطار الجبائية الممكنة، أما بالنسبة للمدرسة الأنجلوسكسونية فهي ترى بأن التسيير الجبائي يهتم بكافة التكاليف بما فيها الضريبية وبالأطراف المتعاقدة للالتزام بكافة القوانين الجبائية.

ثانيا: مبادئ التسيير الجبائي.

تتكون مبادئ التسيير من ما يلي:

1. مبدأ الحرية في التسيير:

يعمل المسير الجبائي على الاختيار بين عدة بدائل متاحة قانونا وذلك من خلال ادراكه للمزايا الضريبية التي يحققها هذا الاختيار، فالمكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى حد أقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها.[1]

وذلك حسب مهارته في التعامل مع الجباية فيتهرب المكلف من عدم دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة للنصوص التشريعية باستغلال ثغرات القانون، فبمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار فإنه يكتسب قوة قانونية تجاه ادارة الضرائب التي هي مجبرة على احترامها إلا إذا استطاعت إثبات سوء نية المكلف في التحايل الضريبي.[2]

2. مبدأ حرية تسيير المؤسسة.

ينطلق هذا المبدأ من أن الإدارة الضريبية لا يجب عليها التدخل في القرارات المأخوذة بشأن تسيير المؤسسة والتي تراه مناسب لها، حتى وإن كان يؤدي إلى عدم تخفيف التكاليف الجبائية.

وكما يمكن الإشارة إلى أن حرية التسيير لمسير المؤسسة تسمح بالموافقة على نوعين من الرقابة على مدى نظامية التسيير دون البحث في الفرص البديلة التي قد تكون أضاعتها وهما:

- محافظ الحسابات من أجل المحافظة على مكاسب المساهمين؛
- الرقابة الجبائية من أجل المحافظة على مكاسب الخزينة العمومية.[3]

[1] Christine collette, op-cit, p24.

[2] محمد عادل عياض"**محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات–حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري**"، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003، ص10.

[3] صابر عباسي، مرجع سابق، ص16.

المطلب الثاني: أهداف التسيير الجبائي ومراحله.

أولا: أهداف التسيير الجبائي.

يهدف التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

1. تحقيق الأمن الجبائي.

إن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي، بمعنى أن المكلف بالضريبة يقوم بالتزاماته الجبائية طواعية بافتراض حسن النية، ولكن للإدارة الجبائية حق مراقبة تصريحات المكلفين ومدى التزامهم بإيداع تصريحاتهم وتسديد ما عليهم من ضرائب و رسوم وفقا للتشريعات السارية المفعول، هذه الوضعية تجعل المؤسسات في مواجهة الإدارة الجبائية، فالمسير الجبائي إذن يعمل جاهدا على تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة الذي لا يتأتى إلا عندما تكون في وضعية قانونية تجاه إدارة الضرائب ولا يكون هناك تخوف من أي رقابة قد تقوم بها هذه الأخيرة، للتأكد من انتظام المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فعدم احترام المؤسسة لالتزاماتها الجبائية قد يعرضها لمخاطر شتى قد تحدث نتائجها تأثيرا سلبيا على خزينة المؤسسة، ولتحقيق هذا الهدف، تعمل المؤسسة على تفعيل المراجعة الجبائية باعتبارها أداة من أدوات التسيير الجبائي حيث تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة، وتخفيض العبء الضريبي، وجعل التسيير أحسن أداة وأكثر فاعلية.[1]

2. التحكم في العبء الجبائي.

يعرف العبء الجبائي بأنه تلك الآثار التي تحدثها الضريبة على أسعار السلع وعلى أسعار عوامل الإنتاج، ولقياس العبء الجبائي نكون أمام معيارين: [2]

-**العبء الجبائي المطلق:** وهو عبارة عن ذلك الجزء من الحصيلة الضريبية عن مدة معينة، والذي إستقر نهائيا في ذمة الممول، أي كمية الأموال التي تحملها الممول الفعلي للضريبة خلال فترة معينة.

-العبء الجبائي المطلق = الحصيلة الضريبية التي تحملها القطاع فعلا / عدد أفراد القطاع.

- **العبء الجبائي النسبي:** هو عبارة عن العبء الجبائي المطلق منسوبا إلى المقدرة التكلفية للممول .

[1] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص94.

[2] وسيلة طالب" **الضغط الضريبي والفعالية الضريبية-حالة الجزائر** "، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة دحلب البليدة، 2004، ص25.

العبء الجبائي النسبي = العبء الجبائي المطلق / المقدرة التكلفية للممول

تساهم الأعباء الضريبية في الرفع من تكاليف الإنتاج باعتبارها جزءا من سعر التكلفة لأي منتج هذا ما يزيد من أهمية التحكم فيها و يتجلى ذلك من خلال :

- العمل على تخفيض الضريبة
- تأجيل دفع الضريبة من أجل الإستفادة من وفرات مالية تعزز وضعية الخزينة.

3. الفعالية الجبائية.

القانون الجبائي يعطي للمؤسسة بعض الحرية أو هامش حركة يسمح لها بالحصول على الامتيازات الاقتصادية من أجل تعظيم الخيار، وبالتالي يمكن القول أنه يساعد في عملية التحريض الجبائي بواسطة الخيارات القانونية، ويساعد المؤسسة على امكانية الاختيار بين العديد من البدائل مثل الخضوع للرسم على القيمة المضافة أم لا، وطرق حساب الإهتلاك بأحسن خيار للمؤسسة للوصول إلى الفعالية الجبائية. والنتيجة أن مراقبة الخيار الجبائي تعتبر من عوامل الفعالية، هذه الرقابة تؤدى من طرف المراجع الجبائي، الذي يقوم بمراقبة مدى تجسيد المؤسسة للمخطط الجبائي، للحذر من الأخطاء وسوء الإختيار، كما يقوم بقياس درجة الإنحراف بين الفعالية المحققة والمتوقعة أو من طرف خلية داخل المؤسسة المعنية بحل المشاكل الجبائية.

والفعالية الجبائية تمكن المؤسسة من الحصول على الامتيازات هم[1]:

-الفعالية بواسطة الحصول على الامتيازات الجبائية: البحث عن الامتيازات تعتبر من أسس البحث عن الفعالية الجبائي، هذه الامتيازات توجد في العديد من الخيارات الجبائية الممنوحة للمؤسسة، هذه الخيارات تسمح بتخفيف الديون الجبائية.

-الفعالية بواسطة الحصول على الامتيازات المالية: إن بحث المؤسسة عن الخيار الجبائي الأمثل يسمح لها بالحصول على الامتيازات المالية، لأنه بطبيعة الحال الامتيازات الجبائية تتبعها امتيازات مالية، لأن الضريبة هي عبارة عن تكلفة لها تأثير مباشر على خزينة المؤسسة والتوازن المالي لها، مع الإشارة إلى أنه يوجد العديد من الامتيازات المالية ليست نتيجة الامتيازات الجبائية، لذلك يجب على المؤسسة إصلاح الاعوجاج الجبائي من أجل تحسين الوضعية المالية لها.

[1] صابر عباسي، مرجع سابق، ص14-15.

–الفعالية بواسطة الحصول على الامتيازات التنافسية: من أجل الحصول على مزايا تنافسية في السوق، يجب على المؤسسة التحكم في التكاليف الجبائية على المستوى الوظيفي للمؤسسة فيما يتعلق بعلاقتها مع العملاء والشركاء.

4. خدمة استراتيجية المؤسسة.

إن التسيير الجبائي يرتكز على مبدأ الحرية في التسيير الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له، ونظرا لأهمية الجباية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة فهي تعتبر من محددات اتخاذ القرار الاستراتيجي ويتجلى ذلك من خلال: [1]

- تحديد خيارات النمو مثل أشكال التمويل ومدى تأثير العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل، فإلمام المسير بالتشريعات الجبائية يمكنه من اخذ صورة واضحة عن مصادر التمويل المختلفة والمزايا التي تحققها المؤسسة من اختياراتها، والتي على أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها.
- الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة اختلاف الأحكام الجبائية التي تطبق على كل منها.

ثانيا: مراحل التسيير الجبائي.

إن التسيير الجبائي عبارة عن ترابط لمراحل ينتج عنها اتخاذ قرار ما لمسألة جبائية وهي[2]:

1. **تشخيص المشكلة وتحديد الهدف:** تعتبر الخطوة الأولى لمشكل مطروح وهي أساسية ذات طبيعة جبائية فمثلا لا يمكن أن يكون المشكل هو طريقة التمويل فتظهر بدائل عديدة ومنها الاقتراض، والتمويل الذاتي...إلخ، ولكنها تتعلق بالجباية وتراعي المردودية وتقليل الأعباء قدر الإمكان.
2. **جمع المعلومات:** هي مرحلة تهتم بجمع كل المعلومات التي لها آثار جبائية على موضوع اتخاذ القرار لاكتشاف الخيارات الجبائية الممكنة مع الاستناد إلى مصادر التشريع الجبائي ونصوصه.
3. **تحديد الخيارات الممكنة:** من خلال المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة يقوم المسير الجبائي بتحديد خياراته الجبائية الممكنة الناتجة عن امتيازات والتي تحقق فعالية جبائية مباشرة وغير مباشرة.

[1] الحواس زواق، مرجع سابق، ص3.

[2] عادل عياض، مرجع سابق، ص22.

4. **دراسة قابلية الخيارات للتطبيق:** هنا يتم تحديد مزايا زعيوب كل خيار كما يتوجب على المسير الجبائي أن يتحلى بمقدرة التقييم والتنبؤ بالمستقبل والتشخيص ليوضح رؤيته الاستراتيجية.
5. **ادماج كل خيار قابل للتنفيذ في دالة القرار الكلية وتقييمه لاتخاذ القرار:** في هذه المرحلة يتم دمج كل خيار جبائي قابل للتطبيق في دالة القرار فنحصل على عدة دوال وبعد ذلك نقوم بدراسة مدى تجانس أهداف المسير والاستراتيجية العامة للمؤسسة (تقييم نوعي) ثم حساب ايرادات وتكاليف كل دالة (تقييم كمي) هناك يمكن أن نجد علاقة بين المتغيرات فنحدد طبيعتها وتقييمها أما إذا لم يكن هناك ارتباط نقيم أثره المالي.
6. **اتخاذ القرار:** وهو عبارة عن الاختيار الافضل الذي يحقق الهدف المرجو منه وهو يعتبر نهاية التسيير الجبائي.

المبحث الثالث: الأمن الجبائي وفعالية تسيير خطره.

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

المطلب الأول: مفهوم الأمن وتسيير الخطر الجبائي.

أولا: مفهوم الأمن الجبائي.

الأمن الجبائي هو" عندما تكون المؤسسة في وضعية قانونية اتجاه الضريبة بحيث لا يكون هناك أي تخوف من أي عملية رقابة قد تقوم بها إدارة الضرائب للتأكد من عدم وجود مخالفات أو الإخلال بالالتزامات الجبائية للمؤسسة ويشكل تسيير المخطر الضريبي الهدف الأول للتسيير الجبائي إذ أنه من غير المنطقي أن يشغل المسير الجبائي نفسه بالبحث عن التركيبات القانونية المعقدة من أجل التخفيف من العبء الضريبي دون أن يكون بإمكان المؤسسة أن تتعامل بالشكل المطلوب مع جباية العمليات الجارية التي تقوم بها".[1]

حسب تعريف محكمة العدل التابعة للإتحاد الأوروبي" الأمن الجبائي يعني الوضوح والدقة للقواعد القانونية والأفعال الفردية التي تشكل في وقت معين الإطار القانوني الذي من خلاله تمارس السلطات صلاحياتها ويزاول الأفراد أنشطتهم".[2]

ثانيا: مفهوم تسيير الخطر الجبائي.

تسيير الخطر الجبائي يعد من المفاهيم الحديثة التي حظيت بإهتمام العديد من الباحثين ومكاتب المراجعة وخاصة على مستوى المؤسسات التي تنشط في البيئة الأنجلوسكسونية، وهو يعتمد على ثقافتها وموقفها من المخاطر العامة: صناعتها، موقعها، والمواقف والتوجهات العامة لموظفيها الرئيسيين.

ومنه فإن القاعدة العامة ترى أن "تسيير الخطر الجبائي لا يعني التقليل من المخاطر الجبائية فقط، ولكن تحديد مستوى الخطر المقبول للمؤسسة".

ومن الدراسات في هذا الموضوع نجد مايلي:[1]

[1] عادل عياض، مرجع سابق، ص7.

[2] Olivier Fouquet, La Sécurité-Le mythe de Sisyphe, Colloque FONDAFIP sur La Sécurité Fiscale, Bercy, 2015, P 03.

1.**دراسة مكتب المراجعة Delloitte&Touche:** يرى أن تسيير الخطر الجبائي يمر عبر أربع مراحل التالية:

- تحديد وتقييم المخطر: كل هيئة في المؤسسة عليها فحص حدة وزاوية الخطر الجبائي؛
- تقليص الخطر: مجلس الإدارة يقوم بوضع آليات الرقابة التي تسمح بتقليص الخطر وإرسال إشارات عن المخاطر الممكن حدوثها؛
- تأمين التنفيذ المستمر: كل مجموعة أو مسؤول عن الخطر، مكلف بتأمين التنسيق وتحسين الإستراتيجية والعمليات والقياس في إطار تسيير الخطر؛
- تطبيق سياسة وإستراتيجية للمخاطر الجبائية: الإدارة العليا تعطي تعليمات من أجل احترام عناصر الخطر، ووضع حد أعلى للخطر الجبائي في المؤسسة، والإشارة إلى الطرق المحتملة من أجل التواصل مع إمكانيات التسيير الجبائي.

2.دراسة مكتب المراجعة Price Waterhouse Cooper:

يرى أن تسيير الخطر الجبائي يكون من مهام الوظيفة الجبائية التي تقوم بوضع هيكلة لتسيير الخطر الجبائي وذلك لتحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على الخطر الجبائي؛
- قياس وتحديد حدود الخطر الجبائي؛
- مراقبة الخطر الجبائي؛
- إعلام الأطراف الأخذة بالمخاطر الجبائية المتعلقة بهم.

3.دراسة مكتب المراجعة Ernst&Young: يرى أن عمليات تقييم المخاطر الجبائية يعني:

- القيام بمراجعة موسعة للمخاطر الجبائية: الإستراتيجية والمالية والعملية ومخاطر الإلتزام؛
- استخدام تكنولوجيا أفضل، والتمكن من المعارف؛
- القيام بأحسن تنسيق مع وظائف أخرى لإدارة المخاطر؛
- إشراك أصحاب المصلحة؛
- دمج أدوات مسح واسعة النطاق؛

[1] صابر عباسي، مرجع سابق، ص62-63-64.

- تزايد وتيرة إستعراض المخاطر.

المطلب الثاني: إجراءات تجنب الخطر الجبائي.

أولا: الإجراءات الوقائية والاحتياطية.

وتتمثل الإجراءات الوقائية والاحتياطية في[1]:

- ✓ احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام الآجال؛
- ✓ أن توكل مهمة التسيير الجبائي لمختص في الضريبة، يلم بالقواعد الضريبية ويحسن التعامل معها؛
- ✓ توفير الوسائل المادية والبشرية المناسبة؛
- ✓ المتابعة المستمرة حول ماهو جديد بالنسبة للتشريعات الجبائية؛
- ✓ اعتبار الضريبة متغيرة حقيقية يجب تبنيها في السياسة العامة للمؤسسة وذلك بإدماج البعد الضريبي في استراتيجية المؤسسة.

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

- ✓ تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة؛
- ✓ تحديد الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها؛
- ✓ تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداة وفعالية التسيير الجبائي.

[1] عادل عياض، مرجع سابق، ص7.

ثانيا: مقومات تسيير الخطر الجبائي: وهي كالآتي[1]:

-**الاستراتيجية:** إن استراتيجية الخطر الضريبي مشتقة من الفلسفة الضريبية وكذا من التسيير الاستراتيجي، ويجب أن ينعكس دور الاستراتجية الضريبية على وضعية المؤسسة، ولا تقتصر الاعمال على الامتثال للأنظمة الضريبية، ولكن يمكن الانخراط في مناقشات حول تطوير السياسات الضريبية مع المشرعين، ويجب أن تكون الاستراتجية الضريبية مفهومة ويوافق عليها مجلس الادارة.

-**تسيير المخاطر والرقابة:** يجب أن تكون الضريبة جزء لا يتجزأ من الرقابة الداخلية ونظام تسيير المخاطر ومن ثم تطبيق القواعد نفسها لمواجهة المخاطر الضريبية، أن إعداد ونشر الفلسفة والإستراتجية الضريبية أمر مهم كما يجب أن يكون للموظفين معرفة كافية وخبرة في مجال الضرائب، ويجب أن يخضع التسيير الضريبي لمراجعات مستقلة.

-**الملف، العلاقات والاتصال:** يجب أن يكون ملف التسيير الضريبي واحد عبر مختلف الوظائف مع وجود نقاط اتصال واضحة، والتسيير الضريبي له دور في الاتصال الداخلي والخارجي فهو يحتاج لوعي من طرف المسيرين ويكون الاتصال في إطار الفلسفة والتسيير الضريبي المعد، من المهم أن يتم فهم أهداف التسيير الضريبي ووجود وعي بالقضايا الجبائية لدى مختلف الموظفين ويجب أن يكون تقرير التسيير الضريبي واضح ويفهم من قبل مجلس الإدارة.

-**العمليات والتكنولوجيا:** يجب أن تسمح العمليات والمراقبة في التسيير الجبائي بالتقييم المنتظم ويجب أن يكون النظام الضريبي التكنولوجي جزء من نظام المحاسبة للمؤسسة، لأن المعلومات مهمة لعملية التسيير الضريبي ويجب أن يحصل عليها من خلالها.

-**الإدارة:** أن فريق العمل يجب أن يفهم الشكل القانوني للمؤسسة وهذا يتطلب وعي لدورهم في انجاز إستراتيجية الضريبة للمؤسسة ويجب أن يكون أحد مدعمي الخدمة للزبائن الداخليين، كما تتسم المعلومات المقدمة من خلالهم بالوضوح، ويعتمد نجاح التسيير الضريبي إلى حد كبير على التأهيل المناسب لموظفين لأن التعقيد وسرعة التغير في الأنظمة الضريبية تتطلب التدريب المستمر في التخصص.

[1] عادل عياض، مرجع سابق، ص7.

-**المحاسبة:** يقدم النظام المحاسبي المعلومات الكافية والمضبوطة والدقيقة للتسيير الضريبي ويجب أن تفهم أسس وضوابط المحاسبة من طرف مسيري المصلحة الضريبية للمؤسسة، ويجب على إدارة المحاسبة أن تكون قادرة على التعرف على القضايا والمشاكل الضريبية المحتملة أو الممكنة الحدوث.

-**التخطيط:** ينبغي لعملية التخطيط أن تضمن التسيير الضريبي الأمثل، ويمكن التخطيط من زيادة فعالية الإستراتجية الضريبية للمؤسسة من خلال التوصل إلى تسيير المعلومات وصنع القرار، وعلاوة على ذلك لابد من مراقبة تنفيذ العمليات.

-**التغطية:** إن إدارة قضايا الضرائب يجب أن تتم على مستوى أعمال المجلس لضمان تغطية كافية على جميع العمليات الضريبية إد من الضروري أن يتم التعامل مع مصلحة الضرائب في إطار الحاجة المحددة بوضوح على حسب مسؤولي كل مصلحة لزيادة الوعي الضريبي لمختلف المصالح.

-**الامتثال:** إن تنفيذ الإجراءات الضريبية يتم من خلال الامتثال لمختلف التشريعات الصادرة من الإدارة الضريبية.

ثالثا: التكيف مع العبء الضريبي.

ونقصد بالتكيف مع العبء الضريبي مختلف التعديلات والتصرفات التي تقوم المؤسسة بإحداثها على مختلف أنشطتها ودخولها قصد تجنب أو تخفيف العبء الضريبي[1].

وتتمثل هذه التعديلات في تصرفات عديدة منها:

- تخفيض النشاط الإنتاجي الذي فرضت عليه ضرائب مرتفعة؛
- إضعاف الميل للاستثمار نتيجة انخفاض الأرباح بسبب فرض الضرائب، وتوجيه رؤوس أموالها نحو العمليات التجارية أو المضاربة في السوق المالي.
- تقليص حجم الاستهلاكيات التي تخضع إلى الضرائب المرتفعة.
- الامتناع عن توظيف رؤوس الأموال في بعض الميادين الخاضعة لضرائب مرتفعة.

[1] يحي لخضر، مرجع سابق، ص70-71.

المطلب الثالث: فعالية التسيير الجبائي.

إن إلمام المسير بعناصر الضريبة المطبقة ثم دراستها بتمعن وإدراجها في قراراته، كلها عوامل تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها في ظل خضوع ضريبي أقل وبصفة قانونية، وهو ما يبرز فعالية التسيير الجبائي والتي تتجلى مظاهرها في:

أولا: تحسين الأداء الجبائي:

فالمسير مطالب بترقب العبء الجبائي ثم تقييم الاختيارات الجبائية التي تمنحها الأنظمة الجبائية ومحاولة الاستفادة منها قدر الإمكان في تعزيز قدرة التمويل للمؤسسة لأن عدم تمكين المؤسسة من الاستفادة من حرية جبائية ممنوحة يعتبر خطأ تسييريا كما يتوجب على المسير استيعاب أن الضريبة هي تكلفة ويجب تسييرها كبقية التكاليف، وعليه أن لا يكتفي بالبحث عن أحسن حل جبائي فقط وإنما يمتد بحثه إلى كيفية تعظيم نتائج الاختيار الجبائي بانتقاء الاختيار الذي يضاعف الامتيازات المالية ويخفف العبء على المؤسسة ومن القرارات التي قد يتخذها لتحقيق ذلك[1]:

- تخفيض النشاط الذي يخضع لتوقيع ضريبي مرتفع لتجنب الحد؛
- اختيار الطبيعة القانونية للمؤسسة والتي يتحقق معها أقل خضوع للضريبة وهكذا تمكن عملية إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار من:
  - ✓ الحصول على الامتيازات الجبائية والمالية؛
  - ✓ إن انتقاء الاختيارات الجبائية يتم في إطار القانون مما يحقق الفعالية المالية والجبائية والقانونية.

ثانيا: تجنب الخطر الجبائي:

وهو ما يصطلح عليه الأمن الجبائي فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع الخطر الجبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة وأهم وضعيات هذا الخطر هي:

[1] عبد الرزاق ريغي"**اثر التسيير الجبائي على الاداء المالي بالمؤسسات البترولية**"، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، تخصص مالية المؤسسة، الجزائر، 2016، ص24-25.

.مخاطر عدم الإنتظام الضريبي: إن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، أوجب للمؤسسات التزامات جبائية محددة وفقا لرزنامة زمنية محددة وإجراءات جبائية معلومة مسبقا، إن هذه الالتزامات المتعددة قد تضع المؤسسة موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم إيفاءها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة وأهم وضعيات هذا الخطر هي[1]:

-الإمتناع أو التأخير في إيداع التصريحات: حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق عقوبات مالية محددة.

-الغش في التصريح: حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات.

-عدم مراقبة الاختيارات الجبائية: إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياه المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي، فبمجرد قيامها بتطبيق الاختيار الجبائي تكون ملزمة باحترام بعض الشروط، هذا ما ينجز عنه خطر جبائي محتمل في حالة عدم تطبيقها واحترامها لهذه الشروط وذلك عند عدم توفر شروط الاستفادة من هذه الخيارات أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويترتب عن ذلك اسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من هذه الامتيازات وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضافية.

من الجدولين التاليين نوضح العقوبات الناجمة عن عدم الإنتظام الضريبي.

الجدول رقم(02-02): عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات

طبيعة التصاريح	غياب التصاريح	التأخر في غياب التصاريح
التصريح بالوجود[2]	-المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود في 30 يوما الأولى من بداية	يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود دفع غرامة جبائية محددة ب: 30.000 دج[3]

[1] سمية قحموش، مرجع سابق، ص26.

[2] المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2017.

[3] المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2017.

	النشاط، وهذا وفقا للنموذج المعمول به Gn 08.	
التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي[1] والضريبة على أرباح الشركات[2] والرسم على النشاط المهني.	-بعد الشهرين الموالين لنهاية الآجال تطبق زيادة 25% بشكل تلقائي. -إن لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال 30 يوما الموالية من تاريخ التبليغ، وعند عدم التجاوب من المكلف تطبق زيادة قدرها 35%.	-إذا لم تتجاوز مدة التأخير شهر تطبق 10% من الحقوق المستحقة. -مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن شهرين تطبق عقوبة 20% من الحقوق المستحقة. -إذا تجاوزت مدة التأخير شهرين تقدر العقوبة ب 25%. -في حالة التأخر عن تسديد الضريبة تطبق زيادة 10% كعقوبة مع إضافة 3% عن كل شهر بداية من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة دون تجاوز هذه النسبة 25%. -بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور يتم تحديد الأساس تلقائيا من طرف الإدارة الجبائية، إذا لم يتم التصريح بها في 20 يوم من الشهر الموالي، وتحسب الحقوق في حدود 20% عن الأساس المحدد تلقائيا[3].
تصريح الرسم على[4] القيمة المضافة		-غرامة جبائية نسبتها 10%، عندما يحصل الدفع بعد تاريخ استحقاق الضريبة؛ -زيادة مالية نسبتها 3%، عن كل شهر أو جزء من الشهر من التأخير عندما تدفع الضريبة، دون أن يفوق هذه الزيادة نسبة أقصاها 25%؛

[1] المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2017.

[2] المادة 226 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2017.

[3] المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2017.

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2017، ص49.

		-عندما تجمع غرامة التحصيل التي نسبتها 10% مع غرامة بسبب ايداع متأخر(10%)، يخضع مبلغ الغرامتين إلى نسبة 15%، شريطة أن يودع التصريح وتدفع الرسوم في أجل أقصاه اليوم الأخير من شهر الاستحقاق.
التصريحات التي تحمل عبارة لا شيء والمستفيدين من إعفاء جبائي والمحققين عجز[1]	عقوبة قدرها 500 دج عن كل شهر تأخير	-تطبق غرامة قدرها 2500 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا. -5000 دج عندما تتجاوز مدة التأخير شهرا واحدا. -10000 دج عندما تتجاوز مدة التأخير شهرين.
التصريح المفصل الخاص بالزبائن G03	-فقدان الإستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من ق.ض.م.ر.م[2]. -تطبيق غرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج كل مرة تثبت فيها أخطاء، أو اغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة وتطبيق الزيادات بسبب نقص التصريح وفقا للمادة 193 من ق.ض.م.ر.م. -إسترجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل للمشتريات بقيمة المبيعات بالجملة غير المصرح بها في الجدول الخاص بالزبائن.	

المصدر: صالح حميداتو"**دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي**"، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، ص110-111.

[1] المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2017.

[2] المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2017.

_عقوبات النقص والغش في التصريحات:

عندما يصرح مكلف بالضريبة بتصريحات تتضمن دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، فإنه يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها. والجدول التالي يبين العقوبات المترتبة عن النقص في التصريح الجبائي وكذا المترتبة عن أعمال الغش[1].

الجدول رقم (02-03): عقوبات النقص والغش في التصريحات.

عقوبات النقص في التصريح		عقوبات الغش والتدليس
الحقوق المغفلة	نسبة الزيادة	
لا تتجاوز 50.000 دج	%10	عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة.
تزيد عن 50.000 دج وتقل أو تساوي 200.000 دج	%15	توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.
تتجاوز 200.000 دج	%25	لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب100%.
		تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

المصدر: صالح حميداتو"**دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي**"، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، ص112.

2.مخاطر الخيارات الجبائية الخاطئة: تسعى المؤسسة إلى الاستفادة من المزايا والخيارات التي يطرحها التشريع الجبائي وذلك بغية تدنئة الأعباء الجبائية، ولكن لتحقيق هذا الهدف يعترض طريق المؤسسة عدة مخاطر نذكر أهمها كما يلي[2]:

[1] المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2017.

[2] صالح حميداتو، رجع سابق، ص112.

1.2.المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار نظام دعم الإستثمار: أعطى المشرع الجزائري للمؤسسات الاقتصادية التي تقوم بنشاط الإنتاج أو تقدم الخدمات (استثنى المشرع نشاط البيع والشراء) عدة امتيازات وأوكلت عملية تنظيم هذا الإجراء للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

كما تقوم الادارة الجبائية بتسيير عملية الاعفاء ومراقبة الاستثمار بصفة دورية ومراقبة مدى احترام المؤسسة لالتزاماتها المحددة في قرار منح المزايا لمرحلتي الانجاز والاستغلال.

ولا يمكن أن يستفاد من هذه الاعفاءات إلا بعد المعاينة الميدانية للمصالح الجبائية للشروع في النشاط ويمكن أن تمدد مدة الاعفاء إلى خمس سنوات بالنسبة للاستثمارات التي تنشأ 100 منصب شغل، ويترتب عن عدم احترام الشروط سحبها.

زيادة على هذا تلزم الادارة الجبائية المؤسسة المستفيدة من الامتياز بما يلي:

- ضرورة إيداع التصريحات الشهرية أو الفصلية حسب الحالة في آجالها القانونية؛
- ضرورة ايداع التصريح السنوي في الآجال المحددة؛
- ضرورة الاستجابة والسماح لأعوان الادارة الجبائية بمعاينة العتاد والتجهيزات المقتناة في اطار دعم الاستثمار؛
- ضرورة ايداع كشف تقدم الاستثمار تزامنا مع ايداع التصريح السنوي للنتائج؛
- ضرورة اعادة استثمار حصة الأرباح الموافقة للإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات في أجل أربعة سنوات؛
- ضرورة استغلال العتاد والتجهيزات المقتناة في اطار دعم الاستثمار في النشاط المصرح به والمبين في قرار منح المزايا الجبائية؛
- ضرورة تحقيق رقم الاعمال والربح بواسطة العتاد المبين أعلاه والذي تم اقتناؤه في اطار دعم الاستثمار.

إن عدم الالتزام بشروط الاستفادة يعرضها للخطر الجبائي والمتمثل فيما يلي:

- سحب مقرر منح الامتيازات الجبائية وبالتالي استرداد مبلغ التحفيز مع تطبيق عقوبة 30% من الحقوق المعفاة؛

- في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات المقتناة في اطار دعم الاستثمار خلال الفترة القانونية المحددة لاهتلاكها، فإن على المؤسسة استرداد نسبة من الرسم على القيمة المضافة المحمل لشراء هذه التجهيزات المتنازل عنها وتحسب النسبة كما يلي: عدد السنوات المتبقية/مدة الاهتلاك؛
- في حالة استغلال الاستثمار المقتنى في اطار دعم الاستثمار في الوجهة غير المخصصة له (نوع الاستثمار وتسمية النشاط)، يتم استرداد التحفيز في مجال الرسم على النشاط المهني والضريبة على ارباح الشركات مع تطبيق عقوبة 25% من الحقوق المعفاة، زيادة عن استرجاع نسبة الرسم على القيمة المضافة التي تم الاستفادة منها في اطار الشراء بالإعفاء لتجهيزات الاستثمار، وذلك من تاريخ استغلال الاستثمار في نشاط غير النشاط موضوع الامتياز.

2.2.المخاطر الجبائية المترتبة عن الاعفاءات الموجهة للشباب المستثمر: أعطى المشرع الجزائري للشباب المستثمر عدة امتيازات جبائية لتشجيعهم على انشاء مؤسسات خاصة وذلك عبر ثلاث هيئات[1] وهي[2]:

- الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ.
- الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة CNAC.
- الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ANGEM.

ويمكن حصر هذه الامتيازات الجبائية حسب مرحلتين كالتالي:

-امتيازات خاصة بمرحلة الانجاز:

- الاعفاء من دفع رسم نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في اطار انشاء النشاطات الصناعية[3]؛
- الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع[4]؛

[1] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص115.

[2] المادة 282 مكرر 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[3] المادة 258 من قانون التسجيل سنة 2017.

[4] المادة 42-4 من قانون الرسم على الأعمال سنة 2017.

- الاعفاء من جميع حقوق تسجيل العقود المتضمنة تأسيس الشركات[1].

-امتيازات خاصة بمرحلة الاستغلال:

- الاعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال ترفع هذه المدة في المناطق الواجب ترقيتها إلى ستة سنوات، وتمدد مدة الاعفاءات هذه إلى عامين اضافيين إذا تعهد المستثمرون بتوظيف سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم مستحقة التسديد[2]؛
- الاعفاء الكلي من الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، ترفع هذه المدة في المناطق الواجب ترقيتها إلى ستة سنوات، وتمدد مدة الاعفاء هذه إلى عامين إضافيين إذا تعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محددة[3]؛
- الاعفاء الكلي من الرسم العقاري على الأملاك المبنية لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ انجازها ترفع هذه المدة في المناطق الواجب ترقيتها إلى ستة سنوات، وتمدد مدة الإعفاء هذه إلى عشر سنوات في المناطق التي تستفيد من إعانة الصندوق الخاص بتطوير مناطق الجنوب أما المقامة في المناطق تستفيد من إعانة الصندوق الخاص بتطوير مناطق الهضاب العليا فتمدد مدة الاعفاء إلى ستة سنوات[4].

زيادة عن الاعفاءات أعلاه فهناك تخفيضات أخرى تخص الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات حسب الحالة، وكذا من الرسم على النشاط المهني المستحق عند نهاية فترة الاعفاءات، وذلك خلال ثلاث سنوات الأولى من الاخضاع الضريبي، ويكون التخفيض كالتالي[5]:

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

[1] المادة 347 مكرر 05 من قانون التسجيل سنة 2017.

[2] المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2017 بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، والمادة 138 من نفس القانون سنة 2015 بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات.

[3] المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة2017.

[4] المادة 252-04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2017.

[5] Ministére Des Finances, Direction Général Des Impôts, Guide Fiscal Du Jeune Promoteur D'investissements, 2015, P 03.

للاستفادة من هذه الامتيازات تسعى المؤسسة لتغطية شروط هذا الامتياز والتي أهمها[1]:

- تنفيذ الاستثمار المصرح به؛
- اقتناء العتاد المحدد بقرار منح الامتيازات؛
- عدم التنازل عن التجهيزات والعتاد المقتناة في اطار هذه العملية طيلة الفترة القانونية المحددة للاهتلاك؛
- تخصيص التجهيزات والعتاد للنشاط المصرح به؛
- إيداع جميع التصريحات في آجالها ووفق الاجراءات المعمول بها؛
- السماح لموظفي الادارة الجبائية بإجراء المعاينات الميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد واستغلاله في الغرض المخصص له؛
- الالتزام بشروط التوظيف في حالة السعي للاستفادة من فترة التمديد.

تسعى المؤسسة جاهدة للاستفادة من هذه الامتيازات قصد تقليص الاعباء الضريبية وذلك بتوفير شروط الاستفادة منها، لأن عدم القيام بهذه الالتزامات سوف يعرض المؤسسة لمخاطر أهمها:

- تحرم المؤسسة من الامتيازات سابقة الذكر مع تطبيق عقوبة في الحالات التالية:
  - ✓ عدم ايداع التصريحات الشهرية والسنوية بصفة منتظمة؛
  - ✓ تخصيص العتاد والتجهيزات في غير النشاط المصرح به والمستفيد من الامتياز الجبائي؛
  - ✓ عدم السماح لموظفي الادارة الجبائية بإجراء المعاينة الميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد واستغلاله في الغرض المصرح به؛
  - ✓ في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات خلال الفترة القانونية المحددة لاهتلاكه، فزيادة عن المطالبة بتسديد قيم التحفيز فيما يخص الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، فإن المؤسسة مطالبة باسترجاع نسبة من الرسم على القيمة المضافة الخاص باقتناء العتاد المتنازل عنه والذي استفادة من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تحدد هذه النسبة كما يلي: "عدد السنوات المتبقية/مدة الاهتلاك مع زيادة 25% في حال عدم التصريح الطوعي باسترداد هذه المبالغ.

[1] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص116.

3.2.المخاطر الجبائية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح: تطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض نسبته 30% فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الاجمالي شريطة توفر مايلي[1]:

- يجب اعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات القابلة للاهتلاك ماعدا السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية الموالية، وفي هذه الحالة الأخيرة، يجب على المستفيدين من هذا الامتياز اكتتاب التزام بإعادة الاستثمار؛
- مسك محاسبة منتظمة، بحيث يجب أن يدرجوا في التصريح السنوي نتائج الأرباح المستفادة من التخفيض وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الاشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها؛
- في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي يحدث في أجل من خمس سنوات على المؤسسة أن تدفع لقابض الضرائب الفرق بين الضريبة المفروضة دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض مع تطبيق زيادة 25%.

4.2.المخاطر المترتبة عن الامتيازات الناجمة عن نشاطات انجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية: إن الهدف من هذا الاعفاء هو اجتماعي من أجل التقليل من أزمة السكن إذ يعتبر هذا تحفيز للشركات للاستثمار في هذا المجال فقد أعطاها القانون الجزائري الامتيازات التالية[2]:

- اخضاعها للمعدل المخفض 7% في مجال الرسم على القيمة المضافة؛
- الاعفاء من الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

للاستفادة من هذه المزايا على المؤسسة الالتزام بدفتر الشروط الذي بينه القرار الوزاري المشترك، المتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الاجمالي وأرباح الشركات المطبق على الأرباح الناجمة عن نشاطات إنجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية.

[1] المادة 21-03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2015.

[2] القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 08 مارس 2006 المتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي وأرباح الشركات المطبق على الأرباح الناجمة عن نشاطات إنجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية، الجريدة الرسمية العدد 28 بتاريخ 30 أفريل 2006.

وتتعرض المؤسسة عند عدم التزامها بالشروط المبينة في القرار المشترك لمخاطر جبائية تتمثل في إخضاعها للضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات مع تطبيق زيادة قدرها 25% في حالة عدم تسديدها طوعا من طرف المكلف وفي آجالها القانونية.

3.مخاطر مرتبطة بشروط العبء الجبائي: للعبء الجبائي شروط يجب توافرها حتى يتم خصمه من وجهة نظر جبائية وهذه الشروط يمكن تقسيمها ألى شروط عامة وشروط خاصة وهي كالأتي:

-**الشروط العامة:** وهي الشروط التي يجب أن تتوفر في جميع الأعباء بغض النظر وهي كالآتي[1]:

- أن يكون العبء مرتبط بنشاط المؤسسة ارتباطا مباشرا؛
- أن يكون للعبء سند قانوني (فواتير، عقود توثيق...) مستوفي للشروط القانونية؛
- أن يؤدي العبء إلى زيادة في خصوم الميزانية أو لنقصان في أصولها أي أن يكون حقيقيا؛
- أن يكون مسجل في محاسبة المؤسسة وفق متطلبات النظام المحاسبي ومعايير المهنة؛
- ألا يتجاوز السقف المسموح به من طرف المشرع الجبائي.

-**الشروط الخاصة:** وهي تلك الشروط الخاصة بكل نوع من المصاريف وتظهر أهم هذه الشروط في هذه المستويات التالية:

1.تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة: جاء في النصوص والمواد كما يلي[2]:

" الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت التي تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة، وفي ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أو في نهايته"

يتشكل من الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى افتتاح واختتام الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الاصول من بين جملة الخصوم.

[1] محمد العربي قزون" **محاضرة ألقاها في مقياس التشريع الجبائي** "، بتاريخ 05-01-2016.

[2] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

إن الضريبة على أرباح الشركات IBS تحسب على أساس الربح الجبائي، وهذا الأخير يختلف على الربح المحاسبي الذي يظهر في جدول حسابات النتائج، ويحدد الربح المحاسبي بالفرق بين الايرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية، أما الربح الجبائي فهو ذلك الربح المحاسبي مع اجراء بعض التعديلات ويتضح ذلك من خلال العلاقة التالية:

الربح الجبائي= الربح المحاسبي + المصاريف غير القابلة للحسم – الحسومات.

-**المصاريف غير قابلة للحسم:** عبارة عن تلك التكاليف التي أدرجت في الربح المحاسبي إلا أن مصلحة الضرائب قد تفرضها نهائيا لأنها تعتبر مصاريف استغلال أو أنها تتجاوز الحد الأقصى من طرف إدارة الضرائب، كما تفرضها بصفة مؤقتة إلى أن يتم تسديدها، بالنسبة للتكاليف التي تفرضها مؤقتة[1] أما بالنسبة للتكاليف التي تفرض نهائيا[2].

-**الحسومات:** هي عبارة عن تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي وتعتبرها ادارة الضرائب كتكاليف تطرح من ايرادات المؤسسة.

2.الشروط المتعلقة بالاهتلاك: ونبدأ هذه الشروط من التعليمة المتعلقة بالإصلاح الجبائي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث من ضمن ما جاء في التعليمة هو تحديدها لنظام الاهتلاك الخطي، حيث بينت أن حساب قسط الاهتلاك يكون على أساس القيمة الاصلية للأصل وبينت كيفية حساب نسبة الاهتلاك الخطي وذلك بقسمة العدد 100 على مدة حياة الأصل، وبينت كذلك أن اهتلاك الأصل يبدأ من أول يوم وضعت فيه قيد التشغيل وبينت معدات إهتلاك الأصول الأكثر شيوعا.

إلا أن الاستثمارات التي يتم اقتناؤها عن طريق القرض الإيجاري يتم اهتلاكها وفقا لمدة عقد القرض[3].

ولكي يتم قبول مخصصات الاهتلاك كأعباء قابلة يجب توفر الشروط التالية[4]:

- أن يكون العنصر قابل للاهتلاك؛
- أن يكون العنصر مقيدا محاسبيا ضمن عناصر المؤسسة؛

[1] المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[3] المادة 141-03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2015.

[4] بوعلام ولهي" **التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في إتخاذ القرار-الملتقى الدولي** "، جامعة مسيلة الجزائر، 2009، ص7.

- أن يحسب أساس الاهتلاك خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين الخاضعين له، أن يكون الأساس متضمن لكل الرسوم بالنسبة للمكلفين غير الخاضعين له؛
- يجب الانتباه للحدود القصوى وهذا ما ذكرناه في تحديد النتيجة الجبائية عندما يتعلق الأمر بالسيارات السياحية حيث يتم احتساب الاهتلاك على أساس 1.000.000 دج؛
- يجب أن تكون طريقة الاهتلاك واضحة وقد حدد على أن نظام الاهتلاك المالي الخطي يطبق على كل التثبيتات[1].

غير أنه رخص للمؤسسات التي تنشط في القطاع السياحي أن تهتلك مبانيها ومحلات وفق طريقة الاهتلاك المتناقص، ويمكن اختيار الخضوع لطريقة الاهتلاك المتزايد عن طريق تقديم طلب عن طريق رسالة مرفقة بتصريحها السنوي ويقضي اختيار هذه الطريقة استبعاد أي طريقة أخرى.

3.الشروط المتعلقة بالمؤونات: هي تلك الأرصدة المشكلة بغرض مواجهة الخسائر أو التكاليف المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة أن تكون مقيدة في الحسابات المالية للسنة وتكون مبينة في كشف الأرصدة، ولكي تصبح كعبء قابل للخصم يجب توفر شروط الشكل والمضمون وهي كالتالي[2]:

-شروط الشكل:

- مسجلة محاسبيا؛
- مبينة في كشف يلحق بالتصريح الجبائي.

-شروط المضمون:

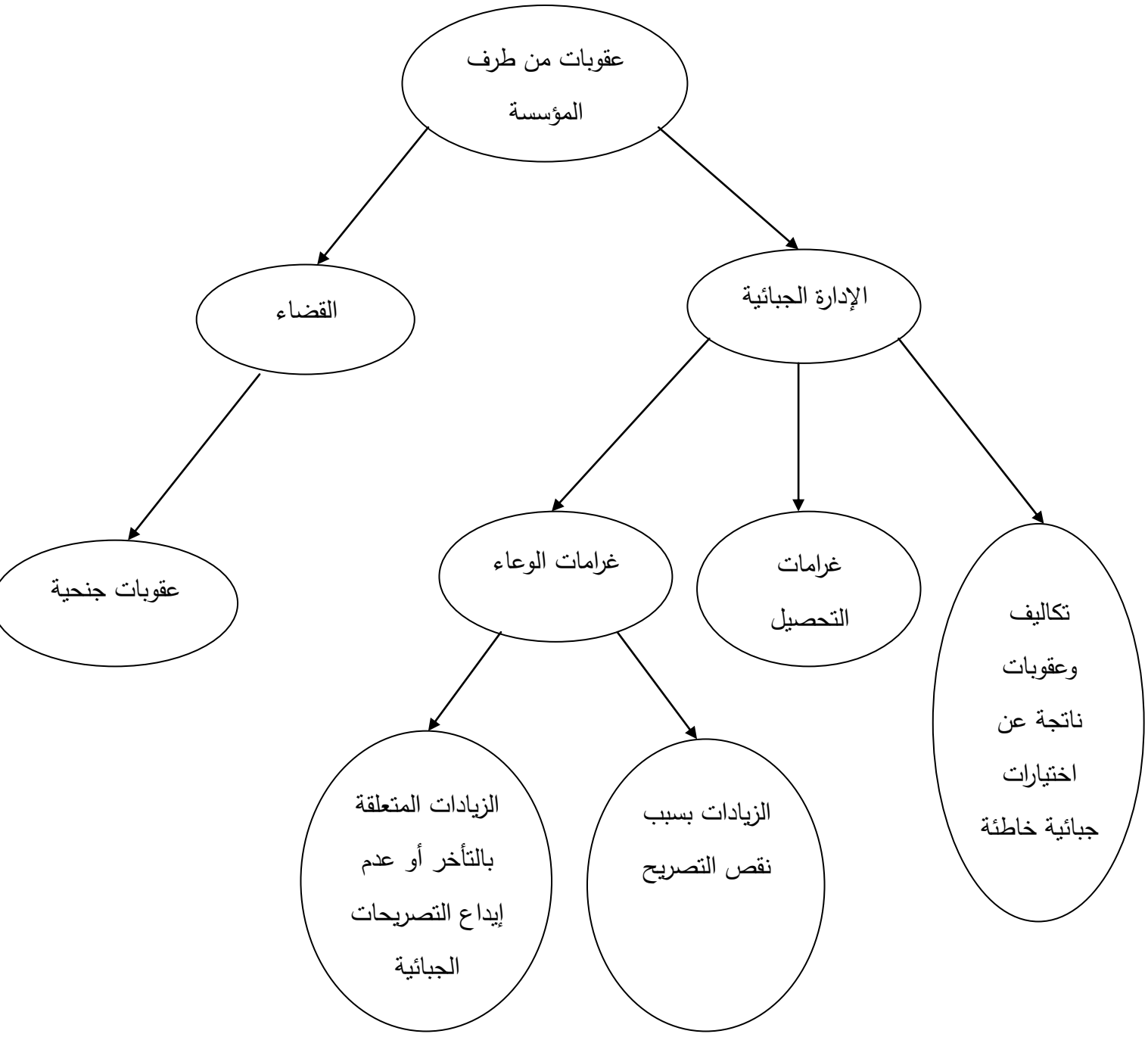
- تحديد طبيعة الخسارة وأن يكون التقدير غير مبالغ فيه؛
- تكون الخسارة في حد ذاتها قابلة للخصم؛
- تكون الخسارة متعلقة بدور الحالية، ومترتبة عن النشاط الاستغلالي للمؤسسة.

ويمكن توضيح مختلف العقوبات الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسات في حال عدم التزامها بقوانين ونصوص التشريع الجبائي حسب الشكل الآتي:

[1] المادة 174-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص08.

الشكل رقم(02-02): العقوبات الجبائية.



Source: Rédha Khelassi, **Précis d'Audit Fiscal de l'entreprise,** Edition Berti, 2013, P 202.

من الشكل السابق نلاحظ أنه يتم فرض نوعين من العقوبات، العقوبات المفروضة من طرف الإدارة الجبائية والمتمثلة في التكاليف والعقوبات الناتجة عن اختيارات جبائية خاطئة، وغرامات التحصيل، بالإضافة إلى غرامات الوعاء التي هي بدورها تنقسم إلى نوعين هما: الزيادات بسبب نقص التصريح والزيادات المتعلقة بالتأخر أو عدم إيداع التصريحات الجبائية، أما النوع الثاني فيتمثل في العقوبات المفروضة من طرف القضاء والمتمثلة في العقوبات الجنحية.

خلاصة الفصل:

نظرا لكبر حجم المؤسسات مع مرور العصور وتوسعها، تعددت وظائفها مما خلق صعوبات في العمليات التي تقوم بها فلجأت إلى الجباية، ونظرا لأهمية هذه الأخيرة في حياة المؤسسة، فهي تسعى جاهدة للقيام بتسيير أمثل للوصول إلى ربط علاقة قانونية جيدة مع الإدارة الجبائية.

وباعتبار أن التسيير الجبائي يقصد به عملية الوقاية من المخاطر الجبائية ومحاولة تخفيض الضريبة والاستفادة من القوانين والقواعد الضريبية، باستعمال الوسائل المشروعة قانونا في إطار حرية التسيير الجبائي للمؤسسة، فهو يهدف لزيادة أرباحها وقدرتها التنافسية.

وبما أن للمؤسسة التزامات جبائية متعددة تجعلها على صلة دائمة بإدارة الضرائب، هذه العلاقة تولد مخاطر جبائية ما إذا لم تلتزم المؤسسة بدفع كافة حقوقها أو عدم تطبيقها للقوانين والتشريعات الجبائية، ومن هنا لا تستطيع تحقيق أهدافها ولا تنفيذ استراتيجيتها.

الفصل التطبيقي

دراسة حالة–تدقيق جبائي لمؤسسة اقتصادية في ولاية بسكرة

تمهيد:

بعد أن تطرقنا سابقا إلى مختلف الجوانب النظرية للمراجعة الجبائية وتسيير الخطر الجبائي سنقوم بإسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة اقتصادية طلبت عدم الكشف عن اسمها ،وهذا بغرض إثراء الجانب النظري والتعرف على الإطار العملي للمراجعة الجبائية و اختبار مدى مساهمتها في تحقيق الأمن الجبائي، وعلى هذا الأساس سنقوم بإعطاء معلومات بسيطة حول المؤسسة محل الدراسة والتي هي خاصة بالسنوات (2013-2014-2015-2016)، التي ستكون الجانب الأهم للدراسة، بحيث سنوضح نتائج عملية التدقيق الجبائية التي تعرضت لها المؤسسة في هاته الحالة، وكذا نتائج مهمة التحقيق.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة والتدقيق الجبائي لها.

من أجل تدعيم الدراسة النظرية قمنا بدراسة ميدانية على مؤسسة تعمل في نشاط تجارة بالتجزئة للخردوات، الدهن، الأدوات المنزلية ومستفيدة من الإمتيازات الجبائية وفقا لقرار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) رقم: 796-2009، وفي هذا المبحث سنحاول إعطاء تعريف بالمؤسسة ونشاطها.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.

تأسست المؤسسة موضوع الدراسة سنة 2001 وتمارس نشاط تجارة بالتجزئة للخردوات، الدهن، الأدوات المنزلية لرقم السجل التجاري: 431132/A01-39، ومستفيدة من قرار الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب (ANSEJ) رقم:796-2001 عن وكالة بسكرة، وبموجبه تستفيد المؤسسة من الامتيازات الجبائية وهي كالتالي:

- الاعفاء من حقوق التسجيل بالنسبة لعقود التأسيس؛
- الشراء بالاعفاء بالنسبة لاقتناء التجهيزات والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز المؤسسة؛
- تطبق معدل 5% من الحقوق الجمركية الخاصة باقتناء التجهيزات التي تدخل في تأسيس المؤسسة

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

- الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)؛
- الرسم على النشاط المهني (TAP)؛
- الرسم على القيمة المضافة (TVA).

وبعد أن واجهتنا عدة صعوبات في الحصول على المعلومات من المؤسسة تحججا بالسر المهني والحفاظ على سرية المعلومات، نلنا مرادنا بالحصول على معلومات لكن دون الحصول على كل وثائق الثبوتية، مع العلم أنه سمح لنا بأخذ المبالغ واعتمادها كمعلومات صحيحة لدراسة الحالة، وفي الجداول الآتية سنبرز رقم الأعمال الخاص بكل سنة:

جدول رقم (03-01): رقم الاعمال المبرر لسنة 2013.

الفترة	الزبون	الشهادة		المبلغ المعفى
		الرقم	التاريخ	
2013	الزبون001	0535727	2013/02/20	2.124.913
//	//	0535728	2013/02/20	1.232.522
//	//	0348522	2013/08/28	219.602
//	//	0345205	2013/11/17	225.641
//	//	0345216	2013/12/01	1.037.283
//	//	0345217	2013/12/01	4.534.200
//	//	0549264	2013/12/31	414.841
//	الزبون002	0390942	2013/09/03	200.250
//	//	0640961	2013/08/01	75.750
//	الزبون003	0428132	2013/09/01	37.800
//	الزبون004	0345077	2013/12/31	26.900
المجموع المبرر لسنة 2013				10.129.702

المصدر: مقدم مع الملفات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

جدول رقم (03-02): رقم الاعمال المبرر لسنة 2014.

الفترة	الزبون	الشهادة		المبلغ المعفى
		الرقم	التاريخ	
2014	الزبون001	0339622	20/04/2014	303.679.80
//	//	0520091	09/11/2014	107.260
//	//	0520146	19/11/2014	174.015
//	//	0520109	27/10/2014	2.251.374
//	//	0520108	27/10/2014	1.151.716
//	الزبون005	0531766	11/11/2014	1.720
//	//	0531969	26/11/2014	82.200
//	الزبون006	0454332	29/05/2014	189.000
فاتورة خصم رقم 05 بتاريخ 2014/05/26				-464.730

فاتورة خصم رقم 05 بتاريخ 2014/05/26	-196.125
المجموع المبرر لسنة 2014	3.600.110

المصدر: مقدم مع الملفات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

جدول رقم (03-03): رقم الاعمال المبرر لسنة 2015.

الفترة	الزبون	الشهادة		المبلغ المعفى
		الرقم	التاريخ	
2015	الزبون001	0525718	18/03/2015	2.787.072,00
//	//	0584051	22/04/2015	1.044.738,40
//	//	0353997	20/07/2015	325.716,00
//	//	0534154	16/07/2015	576.958,00
//	//	0532315	04/01/2016	231.310,00
//	//	0534155	16/07/2015	2.740.226,80
//	الزبون007	0684105	22/04/2015	462.800,00
//	الزبون008	0485115	30/12/2016	1.797.701,00
المجموع المبرر لسنة 2015				9.966.522,20

المصدر: مقدم مع الملفات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

جدول رقم (03-04): رقم الاعمال غير المبرر لسنة 2015.

الفاتورة		الزبون	المبلغ	الرسوم17%	الملاحظة
الرقم	التاريخ				
216	2015/07/06	الزبون0001	68.920,00	11.716,40	فاتورة تكملة TVA رقم1 بتاريخ 2015/12/15
217	2015/07/06	//	117.824,90	20.030,23	فاتورة تكملة TVA رقم1 بتاريخ 2015/12/15
218	2015/07/06	//	194.115,00	32.999,55	فاتورة تكملة TVA رقم1 بتاريخ

					2015/12/15
219	2015/07/09	الزبون0002	231.612,00	39.374,04	غير مبررة الرسوم
220	2015/07/22	الزبون0003	21.390,00	3.636,30	فاتورة تكملة TVA رقم1 بتاريخ 2015/12/15
228	2015/08/01	//	25.440,00	4.324,80	فاتورة تكملة TVA رقم1 بتاريخ 2015/12/15
235	2015/08/13	//	35.645,00	6.059,65	فاتورة تكملة TVA رقم1 بتاريخ 2015/12/15
236	2015/08/13	//	39.400,00	6.698,00	فاتورة تكملة TVA رقم1 بتاريخ 2015/12/15
279	2015/08/25	الزبون0004	112.750	19.337,50	غير مبررة
المجموع غير المعتمد			848.096,90	144.176,47	

المصدر: مقدم مع الملفات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

ملاحظة:

رقم الاعمال غير المبرر: باعتبار أن الحدث المنشئ هو التسليم المادي أو القانوني (الفوترة وقعت سنة 2015) ولم يتم دفع الرسوم المفوترة فلهذا يتم تسوية الوضعية بتكملة الرسوم المفوترة.

جدول رقم (03-05): جدول رقم الاعمال المبرر لسنة 2016.

الفترة	الزبون	الشهادة		المبلغ المعفى
		الرقم	التاريخ	
2016	الزبون01	0513161	16/02/2016	1.361.742,35
//	//	0513171	23/03/2016	289.595,15
//	//	0491608	17/05/2016	598.989,25
//	//	0509201	16/06/2016	356.240,50

//	//	0509211	12/07/2016	597.032,82
//	//	0340451	03/08/2016	727.586,00
//	//	0497998	16/10/2016	2.991.597,50
//	//	0505247	20/11/2016	680.353,90
//	//	0498128	31/12/2016	209.304,00
//	//	0502268	18/12/2016	621.699,00
//	الزبون02	0523370	09/03/2016	827.874,02
//	//	0491235	16/10/2016	974.109,02
//	//	0528536	30/10/2016	1.182.051,00
//	الزبون03	0340297	13/07/2016	306.475,00
//	//	0524538	14/09/2016	286.720
//	//	0355856	01/08/2016	224.420,00
//	//	0502286	25/10/2016	343.835,00
//	//	0498184	26/12/2016	229.208,00
//	//	0498907	29/12/2016	74.604,00
//	الزبون04	0335560	20/03/2016	178.822,00
//	//	0508608	11/09/2016	598.295,00
//	//	0527382	23/11/2016	247.216,00
//	//	0486077	29/12/2016	409.952,80
//	//	فاتورة خصم رقم 2016/10	31/12/2016	+4.000
//	الزبون05	0508650	11/07/2016	6.800,00
//	//	0504197	13/12/2016	46.695,00
//	الزبون06	0333902	14/02/2017	618.765,00
//	//	0333879	11/10/2016	182.707,00
//	الزبون07	0631645	20/12/2016	68.800,000
//	الزبون08	0453732	24/12/2016	127.400,00
//	الزبون09	0493726	29/12/2016	66.600,00
المجموع المبرر لسنة 2016				15.456.289

المصدر: مقدم مع الملفات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

من خلال الجداول المقدمة في الأعلى فإننا نلاحظ :

أنه في سنة 2013 كان رقم الأعمال المبرر يقدر ب: 10.129.702 دج وفي السنة التي تليها أي بسنة 2014 انخفض إلى 3.600.110 دج، وكان الفرق بمبلغ 6.529.592 دج بين السنتين وذلك الفرق كان كبيرا، أما بالنسبة لسنة 2015 فكان رقم الأعمال المبرر مقدرا ب: 9.966.522,20 دج ونلاحظ أنه ارتفع عن السنة التي كانت قبله بمبلغ: 6.366.412,20 دج، ورقم الأعمال غير المبرر مقدرا ب: 848.096,90 دج، وسنة 2016 كان رقم أعمالها المبرر مقدرا ب: 15.456.289 دج حيث ارتفع مجددا بمبلغ 5.489.766,80 دج.

المطلب الثاني: التدقيق الجبائي الخارجي (رقابة جبائية–تحقيق محاسبي).

دراسة الحالة الموالية تمر على مجموعة من المراحل بدأ بالإلمام بالخلفية اللازمة من المعلومات عن حالة هذه المؤسسة الضريبية المعنية بعملية التحقيق المحاسبي الجبائي ثم شروع المحقق في الإجراءات التمهيدية لهذه العملية. وأخيرا الإجراءات الميدانية لعملية التحقيق المحاسبي والجبائي.

أولا: أهم الإجراءات التمهيدية التي خضعت لها المؤسسة الإقتصادية.

1. **إشعار بالتحقيق:**

بدء بأشعار التحقيق، قام المحقق بتاريخ 2017/08/08 بإرسال إشعار بالتحقيق تحت رقم 14/2017،

كما قام المحقق ببعض الإجراءات التمهيدية تتمثل في:

1. سحب ودراسة الملف الجبائي.
2. فحص الوثائق ومختلف التصريحات: ركز المحقق على مواعيد اكتتاب التصريحات السنوية.
3. نقل أصول، خصوم، جدول حسابات النتائج للميزانيات محل التحقيق.
4. فحص وثيقة المراقبة للتصريحات الشهريةG50.
5. نقل مبالغ المخزونات.

الاطار القانوني للتحقيق:

تنفيذا لبرنامج التحقيق الجبائي والمحاسبي لسنة 2017 تمت مراسلتكم بإشعار التحقيق رقم ... المؤرخ في 2017/05/24 والمستلم من طرفكم بتاريخ 2017/05/24 للفترة الممتدة من 2013/01/01 إلى غاية 2016/12/31 فمن خلال النشاط الممارس من طرفكم يتم اخضاعكم اجباريا حسب القانون الساري المفعول إلى:

-TAP الرسم على النشاط المهني 2% على رقم الاعمال المفوتر حسب المادة (222 ق.ض.م.ر.أ).

-TVA الرسم على القيمة المضافة بنسبة 17% على رقم الاعمال المفوتر حسب المادة (21 ق.ر.ر.أ).

-IRG الضريبة على الدخل الاجمالي للأرباح المحققة حسب جدول الاخضاع.

-IRG/S الضريبة على دخل الاجور المدفوعة حسب جدول الاخضاع.

-حقوق الطابع على المبيعات نقدا (المادة 100 من ق.ط).

-الرسم العقاري (المادة 248-254... إلى المادة 261 من ق.ض.م.ر.م).

ومرورا بالإجراءات التمهيدية أعلاه تم الحصول على الجدول التالي:

الجدول رقم (03-06): معلومات تخص الوضعية الجبائية:

التعيين	2013	2014	2015	2016
رقم الاعمال الاجمالي المصرح به	30.602.153	33.080061	41.617.835	31.421.349
الربح المصرح به المحاسبي	1.586.666	2.002.488	2.507.559	2.166.488
الربح المصرح به الجبائي	1.586.666	2.002.488	2.368.136	2.166.488
قاعدة الضريبة على الدخل المثبتة	1.586.666	2.002.488	2.368.136	2.166.488
رقم الاعمال المفوتر TAP المصرح به الاجمالي	30.549.872	33.080.035	41.622.726	31.421.351
رقم الاعمال المفوتر TAP المصرح به الخاضع	30.549.872	33.080.035	41.622.726	31.421.351
رقم الاعمال المفوتر TAP المصرح به المعفى	00	00	00	00
رقم الاعمال المقبوض TAP المصرح به المقر	30.549.872	33.080.035	41.622.726	31.421.351
رقم الاعمال المقبوض TAP المصرح به خارج المقر	00	00	00	00
رقم الاعمال المصرح به TVA الاجمالي	30.602.080	33.080.035	41.622.726	31.421.351
رقم الاعمال المصرح به المعفى TVA	10.144.810	3.600.095	10.814.619	16.266.677
رقم الاعمال المصرح به 17%	20.457.27	29.479.94	30.808.10	15.154.67

TVA	0	0	7	4
الرسوم على المشتريات المصرح بها	5.037.720	3.595.798	7.845.938	5.035.478
الرسوم على القيمة المضافة المسددة	00	00	00	00
الرسم المعاد تسديده	00	00	1.625.461	78.530
الضريبة على الاجور المسددة G50	10.246	8.575	9.084	12.496
قاعدة الاجور السنوية المصرح بها G29	441.246	406.688	405.456	591.290
عدد العمال	03	02	02	03

المصدر: مقدم مع الملفات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

2. أهم النتائج الأولية لعملة التحقيق المحاسبي للمؤسسة.

أهم الملاحظات والنتائج التي تحصل عليها المحقق أثناء قيامه بمراجعة التصريحات للمؤسسة المعنية بالتحقيق كانت النتائج كالتالي:

- أن المؤسسة أخفت بعض المشتريات.
- عدم تبرير الاهتلاكات بالفواتير السنوية مع عدم وجود جدول الاهتلاكات.
- تسجيل تكاليف وتخفيضها من الأرباح والتي ليست لها علاقة بنشاط الصيدلية.
- وجود فواتير خاصة بمصاريف النقل غير قانونية.

ثانيا: الإجراءات الميدانية للتحقيق المحاسبي والجبائي للمؤسسة.

قام المحقق بفحص أغلب القيود، الدفاتر والسجلات، الحسابات والمستندات، والذي نتج عنه اكتشاف بعض الأخطاء تعين إجراء تصحيح لها.

انتقل بعدها إلى المرحلة الثانية والمتمثلة في العمل الميداني لعملية التحقيق والتي تمر عبر المراحل السابقة الذكر والتي يمكن تجسيدها فيما يلي:

- التحقيق المحاسبي من حيث الشكل والمضمون.
- تحديد الأسس وفق نتائج التحقيق المحاسبي.
- التبليغ بنتائج التحقيق.

1.التحقيق من حيث الشكل والمضمون:

1.1.فحص المحاسبة من حيث الشكل:

قام المحقق بمراقبة الحالة العامة للدفاتر والتأكد من أنها ممسوكة بشكل قانوني وأنها تحمل التأشيرة القانونية للدفاتر، كما تحقق من أن المحاسبة تشتمل على جميع الدفاتر والوثائق الإجبارية المنصوص عليها، كما تأكد المحقق من صحة المجاميع، ومن وجود وثائق تبريرية للفواتير.المحاسبة المقدمة تتكون من الآتي:

1-سجل اليومية العامة مرقم ومؤشر عليه بتاريخ 2003./06/16

2-سجل الجرد مرقم ومؤشر عليه بتاريخ 2003/06/16.

3-دفتر الاجور مرقم ومؤشر عليه بتاريخ 2003/06/16.

وكذا تقديم اليوميات المساعدة + دفاتر الاستاذ لكل سنوات التحقيق.

-تقديم فواتير الشراء والبيع.

-تقديم فواتير الاعباء.

-تقديم الكشف البنكي.

المحاسبة المقدمة مقبولة من ناحية الشكل أما من ناحية المضمون فيمكن استنتاج بعض النقائص تجدونها مذكورة ضمن هذا التبليغ، وهذا التبليغ يخص الفترة من 2013/01/01 إلى غاية 2016/12/31.

2.1.فحص المحاسبة من حيث المضمون :

بدء ركز المحقق على بعض الحسابات ومن بين هذه الحسابات:

1.مراقبة المشتريات:

وبعد مراقبة المشتريات من خلال الفواتير المقدمة والتسجيلات المحاسبية ومقارنتها من جهة بالتصريحات الجبائية ومن جهة أخرى مقارنتها بالرسائل الواردة من مختلف الموردين فاتضح وجود فرق في المشتريات كان المحقق قد اكتشفها من خلال الإجراءات التمهيدية، وتمثلت فيما يلي:

لسنة 2013:

-رفض مبلغ 99.960 دج لعدم تطابق المشتريات مع نشاطكم حيث المشتريات عبارة عن فواتير لمواد غذائية، وهي كالتالي:

رقم 5511 بمبلغ خارج الرسم 24.100 دج 2013/11/30.

رقم 5509 بمبلغ خارج الرسم 22.700 دج 2013/11/30.

رقم 5806 بمبلغ خارج الرسم 26.118 دج 2013/12/15.

رقم 6108 بمبلغ خارج الرسم 27.002 دج 2013/12/31.

لسنة 2015:

-رفض مبلغ 53.800 دج HT لمشتريات خاصة بعتاد الاعلام الآلي

(500 câbles réseaux +44fiches alimentations)

مصدرها فاتورة رقم 314 بتاريخ 2015/09/13، لعدم مطابقة المشتريات مع نشاطكم التجاري.

2.تطرق إلى مختلف التكاليف:

إتضح لدى المحقق من خلال فحصه لحسابات المصاريف أن المؤسسة قامت بخصم تكاليف ليست مبررة ومتمثلة فيما يلي:

لسنة 2013:

-**مهمات وتنقلات:** رفض مبلغ 8.916 دج لعدم التبرير بالفاتورة الخاصة به.

-استغلال بطاقة كشف معلومات بالملف الجبائي لمشتريات بمبلغ 101.520 دج لمنتجات التبييض والتنظيف (المبلغ غير مدون محاسبيا) رقم الاعمال الناتج عن مشتريات غير مصرح بها.

-رفض مبلغ 150.427 دج بخصوص سيارة لعدم معاينتها وتقديم البطاقة الرمادية الخاصة بها.

لسنة 2014:

-**تموينات أخرى:** رفض مبلغ 51.835 دج من مجموع 56.147 دج لوصولات مدونة محاسبيا إلا أنها غير مبررة.

-**صيانة وإصلاحات:** رفض مبلغ 4.825 دج لوصولات مدونة محاسبيا إلا أنها غير مبررة.

-**أقساط التأمينات:** رفض مبلغ 259.200 دج كتسديد لصندوق التقاعد بشيك رقم 4780010 بتاريخ 2014/05/11 العبء لا يتعلق بسنة 2014 وهو لسنة 2012 (المبدأ سنوية العبء).

-**خدمات أخرى:** رفض مبلغ 15.425 دج من مجموع 333.011 دج (والمدونة بحساب 624 بدفتر الأستاذ) منه مبلغ 2.925 دج HT خارج الرسم لفواتير الاتصالات (الهاتف الثابت) لعدم تطابق الرقم والعنوان، ومبلغ 12.500 دج لوصولات خاصة بالنقل والغير مبررة.

لسنة 2016:

التموينات الأخرى: رفض مبلغ 61.676 دج من مجموع 327.033 دج منه 3.478 دج كرسم على القيمة المضافة مذكور بالفاتورة رقم 16/31 المؤرخة في 2016/07/19 المدونة بحساب 607 وقبول مبلغها خارج الرسم ومنه مبلغ 13.513.50 دج لفاتورة غير مبررة ومبلغ 27.560 + 17.125 لوصولات مختلفة المدونة والغير مبررة.

ويمكن توضيح مجموع التكاليف المدمجة في الجدول أدناه.

الجدول رقم (03-07): مجموع التكاليف المدمجة لمؤسسة.

السنة/البيان	اهتلاك غير مبرر	مصاريف النقل	إدماج الفرق الموجود في المصاريف	مجموع التكاليف
2013	258.876	150.427	249.960	659.263
2014	331.285	لا شيء	259.200	590.485
2015	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
2016	126701	لا شيء	65.025	191.726

المصدر: مستخرج من البيانات المقدمة في الملف الجبائي.

2. تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي

بعد أن قام المحقق بتسجيل ملاحظاته والمعلومات التي اكتسبها، وبعد أن قام كذلك بفحص الأوراق والمستندات والحسابات قرر قبول المعلومات المحاسبية الواردة على الرغم من بعض النقائص التالية:

- استعمال طرق احتيالية تتمثل في محاولة إخفاء المبالغ من المبيعات.
- إغفال تسجيل فواتير الشراء محررة قانونا من طرف الموردين.
- بعض التسجيلات المحاسبية غير مدعمة بمستندات تبريرية.
- الاستفادة من اهتلاكات غير مبررة بفواتير مع غياب جدول الاهتلاك السنوي مع الاستفادة من فائض القيمة المتعلقة بالتنازل على الاستثمار.

انتقل المحقق بعدها إلى عملية إعادة تشكيل الأسس الضريبية.

1.2. تحديد رقم أعمال المؤسسة:

قام المحقق بتحديد رقم الأعمال للسنوات من 2013 إلى2016 بالاحتفاظ على المبيعات المصرحة مع إضافة رقم الأعمال الناتج عن المشتريات غير المصرح بها خلال سنة 2013 مضافة إلى البضاعة المستهلكة وبتطبيق معامل هامش الربح الخام المطبق من طرف محاسب الصيدلية والمقدر بـ 1.20,73 على البضاعة المستهلكة المحققة، وعليه يمكن حساب رقم الأعمال الجديد كما يلي:

لسنة 2013:

مشتريات غير مصرح بها 101.520 دج

هامش الربح 1.20,73% 122.565 دج

الزيادات 21.045 دج

لسنة 2015:

مشتريات غير مصرح بها 53.800 دج

هامش الربح 1.20,73% 64.953 دج

الزيادات 11.153 دج

أما الجدول رقم (03-08) : رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني.

التعيين	2013	2014	2015	2016
رقم الاعمال المستخرج الخاضع	30.724.718	33.080.035	41.622.726	31.421.351
رقم الاعمال المصرح به الخاضع	30.549.872	33.080.035	41.622.726	31.421.351
الفارق بين رقم الاعمال	174.846	00	00	00
نسبة الرسم	%2	%2	%2	%2
الرسم المستخرج	614.494	661.601	832.455	628.427
الرسوم المسددة	610.997	661.601	832.455	628.427
فارق الرسم المستخرج	3.497	00	00	00
نسبة العقوبة	%10	00	00	00
العقوبة	350	00	00	00
المجموع	3.847	00	00	00

المصدر: مقدم مع الملفات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

ملاحظة:

كان هناك فرق في رقم الأعمال سنة 2013 وفرق في الرسوم المستخرجة والمسددة لذلك خضع لعقوبة 10%.

2.2.تحديد ربح المؤسسة:

قام المحقق بتحديد الربح بإضافة الزيادة في رقم الأعمال الناتج من المشتريات غير المصرح بها خلال سنة 2013 إلى جانب إدماج التكاليف غير القابلة للخصم جبائيا مع خصم الحقوق المتعلقة بالرسم على النشاط المهني لسنة 2016 والناتج عن الزيادة في الحقوق غير المسددة، ليتوصل إلى البيانات التي يتضمنها:

الجدول رقم (03-09) : تحديد ربح المؤسسة.

السنوات / التعيين	2013	2014	2015	2016
الربح المصرح	1.586.666	2.002.488	2.368.136	2.166.488
الزيادة في رقم الأعمال	122.565	لا شيء	64.953	لا شيء
إدماج تكاليف غير قابلة للخصم	659.263	590.485	لا شيء	191.726
حسم بضاعة مستهلكة غير المصرحة	101.520	لا شيء	53.800	لا شيء
حسم TAP الناتج عن الزيادة في رقم الأعمال 2%	2.451	لا شيء	1.299	لا شيء
الربح المحقق	2.264.523	2.592.973	2.377.990	2.358.214
الزيادات	**677.857**	**590.485**	**9.854**	**191.726**

المصدر: مستخرج من الملفات الجبائية المقدمة من طرف المؤسسة الاقتصادية.

3.2.تحديد دخل المؤسسة:

بعد أن قام المحقق بتحديد الربح المحقق، قام بحسم تأمينات الشيخوخة CASNOSمن الربح المحقق، ليصبح الدخل كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (03-10) : تحديد دخل المؤسسة.

السنوات / التعيين	2013	2014	2015	2016
الدخل المحقق	2.017.014	2.333.773	2.561.360	2.293.191
الدخل المصرح	1.586.666	2.002.488	2.368.136	2.166.488
حسم تأمينات الشيخوخة	لا شيء	259.200	لا شيء	لا شيء
الربح المحقق	2.017.014	2.074.573	2.561.360	2.293.191
الربح المصرح	1.586.666	1.743.288	2.368.136	2.166.488
الزيادات	**430.348**	**331.285**	**193.224**	**126.703**

المصدر: مستخرج من الملفات الجبائية المقدمة من طرف المؤسسة الاقتصادية.

4.2.تسوية الوضعية الجبائية:

1.4.2.وضعية الرسم على النشاط المهني: تمت تسوية الوضعية الجبائية طبقا لما تنص عليه مواد ونصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لتحديد الحدث النشئ للضريبة.

الجدول رقم (03-11): الرسم على النشاط المهني.

التعيين	2013	2014	2015	2016
رقم الاعمال المستخرج الخاضع	30.724.718	33.080.035	41.622.726	31.421.351
رقم الاعمال المصرح به الخاضع	30.549.872	33.080.035	41.622.726	31.421.351

الفارق بين رقم الاعمال	174.846	00	00	00
نسبة الرسم	%2	%2	%2	%2
الرسم المستخرج	614.494	661.601	832.455	628.427
الرسوم المسددة	610.997	661.601	832.455	628.427
فارق الرسم المستخرج	3.497	00	00	00
نسبة العقوبة	%10	00	00	00
العقوبة	350	00	00	00
المجموع	3.847	00	00	00

المصدر: مقدم مع الملفات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

ملاحظة:

سنة 2013: رقم الاعمال المستخرج الخاضع = رقم الاعمال المفوتر + رقم الاعمال المخفي = (122.565 + 30.602.153) = 30.724.718 دج.

2.4.2.وضعية الضريبة على الدخل الاجمالي: تمت تسوية وضعيتكم بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي طبقا لما تنص عليه مواد ونصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والدخل المستخرج الناتج عن إعادة إدماج الأعباء الغير مبررة.

جدول رقم (03-12): حساب الضريبة على الدخل الإجمالي.

التعيين	2013	2014	2015	2016
الدخل المستخرج	2.017.014	2.333.773	2.561.360	2.675.691
خصم فارق الرسم TAP	3.497	00	00	00
الدخل الخاضع المستخرج	2.013.017	2.333.773	2.561.360	2.675.691
الدخل الخاضع المصرح به	1.586.666	2.002.488	*2.368.136	2.166.489
الفارق في الدخل الخاضع	426.851	331.285	193.224	509.202
الحقوق المستخرجة	572.556	684.821	764.476	804.492
الحقوق الخاضعة	423.333	568.871	696.848	626.271
الفارق في الحقوق	149.223	115.950	67.628	178.221
نسبة العقوبة	%15	%15	%15	%15

مبلغ العقوبة	22.383	17.393	10.144	26.733
المجموع	171.606	133.343	77.772	204.954

المصدر: مقدم مع الملفات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

(*) سنة 2015: تم إخضاعكم في المفتشية للضريبة على الدخل الإجمالي على أساس المبلغ: 2.368.136 دج عوض 2.507.560 دج.

3.4.2.وضعية الرسم على القيمة المضافة: تمت تسوية وضعيتكم الجبائية طبقا لما تنص عليه مواد ونصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لتحديد الحدث النشئ للرسم.

جدول رقم (03-13): وضعية الرسم على القيمة المضافة TVA المصرح به.

التعيين	2013	2014	2015	2016
رقم الاعمال المصرح به الاجمالي	30.602.080	33.080.035	41.622.726	31.421.351
رقم الاعمال المصرح به المعفى				
رقم الاعمال المصرح به الخاضع	10.144.810	3.600.095	10.814.619	16.266.677
	20.457.270	29.479.940	30.808.107	15.154.674
الرسم المستحق 17%	3.477.570	5.011.570	5.237.378	2.576.295
القرض المرحل في 1/1	479.090	-2.039.140	592.570	1.531.679
الرسم على المشتريات المصرح بها	5.037.720	3.595.798	7.845.938	5.035.478
الرسوم المعادة الدفع				
الرسوم المسددة	00	00	+1.625.461	+78.530
	00	00	00	00
القرض المرحل 12/31	-2.039.140	-592.570	1.531.679	3.912.332

المصدر: مقدم مع الملفات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

جدول رقم (03-14): تسوية فارق رقم الاعمال الخاضع والمعفى المستخرج TVA.

التعيين	2013	2014	2015	2016
رقم الاعمال المستخرج الاجمالي(1)	30.724.718	33.080.035	41.622.726	31.421.351
رقم الاعمال المصرح به الاجمالي(2)	30.602.080	33.080.035	41.622.726	31.421.351
الفارق الخاضع(3)	00	00	00	00

رقم الاعمال المعتمد المعفى (4)	10.144.810	3.600.095	10.814.619	16.266.677
رقم الاعمال المصرح به المعفى	10.129.702	3.600.095	9.966.522	15.456.289
الفارق المستخرج الخاضع(5)	15.108	00	848.097	810.388
مجموع الفارق الخاضع(3+5)	137.746	00	848.097	810.388
الرسم المستخرج 17%	23.417	00	144.176	137.766
الرسوم المثبتة بورد*(6)	2.569	00	00	00
فارق الرسم المستخرج	20.848	00	144.176	137.766
نسبة العقوبة	%25	%25	%25	%25
العقوبة المستخرجة	5.212	00	36.044	34.442
المجموع المستخرج	26.060	00	180.220	172.208

المصدر: مقدم من الملفات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

الملاحظة:

-رقم الاعمال المستخرج الاجمالي(1) = رقم الاعمال المستخرج المفوتر.

-الرسوم المثبتة بورد(6) وورد رقم 2016/284 رقم الاعمال غير المبرر.

5.2. الحقوق والغرامات الجبائية للمؤسسة: والتي يمكن توضيحها في الجدول أدناه:

الجدول رقم(03-15): مجموع الحقوق والغرامات للمؤسسة.

السنوات / التعيين	2013	2014	2015	2016	المجاميع
الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني TAP					
TAP المستحقة	614.494	661.601	832.455	628.427	
TAP المسددة	610.997	661.601	832.455	628.427	

فارق الرسم المستخرج	3.497	00	00	00	
نسبة العقوبة	%10	00	00	00	
العقوبة	350	**00**	**00**	**00**	
المجموع	**3.847**	**00**	**00**	**00**	**3.847**
الحقوق والغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي IRG					
IRG المستحقة	572.731	684.821	764.476	804.492	
IRG المسددة	423.333	568.871	696.848	626.271	
الفارق في الحقوق	149.398	115.950	67.628	178.221	
نسبة العقوبة	%15	% 15	%15	%15	
مبلغ العقوبة	22.410	17.393	10.144	26.733	
المجموع	**171.808**	**133.343**	**77.772**	**204.954**	**587.877**
الحقوق والغرامات للرسم على القيمة المضافة TVA					
TVAالمستحقة	23.417	00	144.176	137.766	
TVA المسددة	2.569	00	00	00	
الفارق في الرسوم	20.848	00	144.176	137.766	
نسبة العقوبة	%25	%25	%25	%25	
مبلغ العقوبة	5.212	00	36.044	34.442	

الغرامات والحقوق على TVA	**26.060**	**00**	**180.220**	**172.208**	**378.488**
المجموع العام للحقوق والغرامات الجبائية					**970.212**

المصدر: مستخرج من الملفات الجبائية المقدم من طرف المؤسسة الاقتصادية.

ثالثا: تبليغ المؤسسة بنتائج التحقيق محل التحقيق والتقرير النهائي.

1.تبليغ النتائج الأولية:

وبتاريخ 2017/08/08 وتحت رقم 14/2017 أرسل المحقق إشعار بتبليغ النتائج للمؤسسة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وتمتعت المؤسسة بأجل 40 يوما للرد على نتائج التحقيق المحاسبي.

2.ردود المحاسب على التبليغ الأولي:

قام المحاسب بالرد على نتائج التبليغ الأولي للمحقق والتي شملت النقاط التالية:

في سنة 2013:

- فيما يخص المبلغ المرفوض وهو عبارة عن فاتورة لإطعام عمال والمقدرة ب 99.960 دج الموزعة كما يلي:
  - ✓ فاتورة رقم 5511 بمبلغ خارج الرسم 24.100 دج 2013/11/30.
  - ✓ فاتورة رقم 5509 بمبلغ خارج الرسم 22.700 دج 2013/11/30.
  - ✓ فاتورة رقم 5806 بمبلغ خارج الرسم 26.118 دج 2013/12/15.
  - ✓ فاتورة رقم 6108 بمبلغ خارج الرسم 27.002 دج 2013/12/31.
- فيما يخص المبلغ 150.000 دج هي عبارة عن أتعاب المحاسب.

في سنة 2014:

- فيما يخص المبلغ 259.200 دج هو عبارة عن أقساط التأمينات.

في سنة 2016:

- فيما يخص المبلغ 447.525 دج هو عبارة عن أتعاب للمحاسب.

3.التبليغ الثاني:

بعد أن قام المحقق بدراسة ملاحظات محاسب المؤسسة، في 2017/11/02 انتقل إلى حساب الأسس الضريبية النهائية آخذ بعين الاعتبار الملاحظات المبررة من طرف محاسب المؤسسة.

- قام المحقق بالتأكد من صحة الشهادة والتي مفادها بأن المشتريات الخاصة بسنة 2013 غير متطابقة مع نشاط المؤسسة حيث المشتريات عبارة عن مواد غذائية.
- بعد تقديم الإثباتات اللازمة للاهتلاكات غير المبررة تم أخذ هذه النقطة بعين الاعتبار.
- كذلك بعد تقديم الإثباتات اللازمة للفرق الموجود في أتعاب المحاسب لسنة 2016 تم أخذ هذه النقطة بعين الاعتبار.
- أما فواتير النقل فقد قام المحقق برفض بعض الفواتير للأسباب التالية:

سنة 2013: فقد تم رفض المبلغ ما قيمته 8.916 دج لعدم وجود الفاتورة الخاصة به.

ثم قام المحقق بتثبيت الأسس الضريبية التي تضمنها إشعار التبليغ الأسس الخاضعة لضريبة الدخل.

رابعا: التقرير النهائي (النتائج النهائية) لعملية التحقيق محاسبي والجبائي المتعلق بالمؤسسة.

2017/11/02 انتقل إلى حساب الأسس الضريبية النهائية لفرض الضرائب والرسوم ولقد أفرزت عملية التحقيق الجبائي الملاحظات التالية:

- هناك فارق في بعض المشتريات المسترجعة، ورفض بعض الفواتير المتعلقة بالمشتريات الغير المطابقة لنشاط المؤسسة التجاري.
- فيما يخص الاهتلاكات تم رفض بعض منها لعدم معاينتها.
- رفض بعض مصاريف النقل لعدم وجود المستندات التي ترتبط بها.
- قبول بعض المصاريف بعد الحصول على الإثباتات بالفواتير .
- رفض بعض المصاريف لكونها تخص السنوات الماضية.

1. تحديد الأسس الضريبية وفق النتائج النهائية للتحقيق المحاسبي.

1.1.تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي وفق النتائج النهائية.

سنة 2016:

-أتاوي وأتعاب :بعد المراجعة يتم قبول مبلغ 382.500 دج و الخاص بتسوية مقبوضات بشيك لإتعاب المحاسب بعد التبرير بتقديم الفواتير ويبقى الرفض على الفارق بمبلغ 65.025 دج وهو عبارة عن رسم عن القيمة المضافة و المبالغ مفصلة كالأتي :

105.300 دج شيك رقم 477994 فاتورة رقم 2016/14

114.075 دج شيك رقم 6923058 فاتورة رقم 2016/54

228.150 دج شيك رقم 46923079 فاتورة رقم 2016/159

المجموع = 447.525 دج TTC

جدول رقم (03-16): TCR 2016

التعيين	المصرح به	المدرج	المعتمد
مبيعات من البضائع	31.421.349	+2	31.421.351
مشتريات مباعة	25.009.055	/	25.009.055
التموينات الأخرى	327.033	61.676	265.357
صيانة وإصلاحات	35.000	/	35.000
أقساط التأمينات	206.360	/	206.360
أتاوى وأتعاب	927.525	65.025	862.500
مهمات وتنقلات	2.453	/	2.453
خدمات أخرى	381.696	/	381.696
أعباء المستخدمين	958.173	/	958.173
ضرائب ورسوم	635.341	/	635.341
نتيجة عملياتية أخرى	+141	/	+141
أعباء عملياتية أخرى	2	/	2
مخصصات الاهتلاك	772.490	/	772.490
نتيجة مالية	+126	/	+126
نتيجة محاسبية	2.166.488	/	2.293.191
نتيجة الجبائية	2.166.488	/	2.293.191

المصدر: مقدم مع الملفات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

-كما هو ملاحظ بعدما تم ادراج مبلغ الأتاوى 65.025 دج، أثر على الربح الجبائي 2.675.691 دج حيث أصبح 2.293.191 دج، ويمكن احتسابه كما يلي بعد إضافة الأعباء المدرجة:

النتيجة المستخرجة = النتيجة الجبائية + الأعباء المدرجة.

= 2.166.488 + 2 + 61.676 + 65.025 = 2.293.191 دج

-بعد إدراج تكاليف غير قابلة للخصم جبائيا أدى بنا إلى إعادة تسوية الوضعية الجبائية للدخل الاجمالي وذلك حسب الجدول المبين أدناه.

جدول رقم (03-17): الضريبة على الدخل الإجمالي وفق النتائج النهائية.

التعيين	2016
الدخل المستخرج	2.293.191
خصم فارق الرسم TAP	00
الدخل الخاضع المستخرج	2.293.191
الدخل الخاضع المصرح به	2.166.489
الفارق في الدخل الخاضع	126.702
الحقوق المستخرجة	670.617
الحقوق الخاضعة	626.271
الفارق في الحقوق	44.346
نسبة العقوبة	%10
مبلغ العقوبة	4.435
المجموع	**48.781**

المصدر: مقدم مع الملفات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

2.1.الحقوق والغرامات الجبائية للمؤسسة وفق النتائج النهائية:

بعدما قمنا بتسوية الوضعية الجبائية للدخل الاجمالي وفقا للتقارير النهائية التي قام بها المحقق توصلنا النتائج الآتية:

الجدول رقم(03-18): مجموع الحقوق والغرامات للمؤسسة.

السنوات / التعيين	2013	2014	2015	2016	المجاميع
الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني TAP					
TAP المستحقة	614.494	661.601	832.455	628.427	
TAP المسددة	610.997	661.601	832.455	628.427	
فارق الرسم المستخرج	3.497	00	00	00	
نسبة العقوبة	%10	00	00	00	
العقوبة	350	**00**	**00**	**00**	
المجموع	**3.847**	**00**	**00**	**00**	**3.847**
الحقوق والغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي IRG					
IRG المستحقة	572.731	684.821	764.476	670.617	
IRG المسددة	423.333	568.871	696.848	626.271	
الفارق في الحقوق	149.398	115.950	67.628	44.346	
نسبة العقوبة	%15	% 15	%15	%10	
مبلغ العقوبة	22.410	17.393	10.144	4.435	
المجموع	**171.808**	**133.343**	**77.772**	**48.781**	**431.704**

الحقوق والغرامات للرسم على القيمة المضافة TVA					
TVAالمستحقة	23.417	00	144.176	137.766	
TVA المسددة	2.569	00	00	00	
الفارق في الرسوم	20.848	00	144.176	137.766	
نسبة العقوبة	%25	%25	%25	%25	
مبلغ العقوبة	5.212	00	36.044	34.442	
الغرامات والحقوق على TVA	**26.060**	**00**	**180.220**	**172.208**	**378.488**
المجموع العام للحقوق والغرامات الجبائية					**814.039**

المصدر: مستخرج من الملفات الجبائية المقدم من طرف المؤسسة الاقتصادية.

-من خلال ما توصل اليه المحقق من نتائج والفروقات الحاصلة في التكاليف والغرامات وتغيير رقم الأعمال وغيرها من مخاطر نتيجة الرقابة الجبائية، فإنه وفق هذه الوضعية يجب على المؤسسات أن تقوم بتعيين مراجع لوضع خطة استعجالية بغرض علاج الوضعية، حتى تتجنب المؤسسة المخاطر الجبائية وتحقق الأمن الجبائي.

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي لمؤسسة اقتصادية.

المطلب الأول: مساهمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة.

تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسة يعتبر أهم خطوة من خطوات المراجعة الجبائية لتحديد نطاق الفحص الواجب القيام به، بالإضافة إلى التأكد من مدى سلامة ومصداقية المعلومات الجبائية المصرح بها لدى إدارة الضرائب، والتحقق من فعالية الاجراءات التي تقوم بها المؤسسة لتفادي المخاطر الجبائية، ومن أجل التقييم الجيد لنظام الرقابة الداخلية من الناحية الجبائية، تم صياغة مقابلة وفقا لأهداف المراجعة تحتوي على أسئلة مغلقة تكون الاجابة فيها ب: "نعم" أو "لا" من طرف مسؤولي مديرية المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

أسئلة المقابلة–تقييم نظام الرقابة الداخلية من الناحية الجبائية.

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات
01	هل هناك اجراءات تسمح بالتأكد من أن جداول الاخضاع الواردة من قبل الادارة الجبائية تعبر عن الضريبة الحقيقية الواجبة الدفع من قبل المؤسسة.	X		
02	هل المؤسسة تقوم بعمليات لها معالجة خاصة من الناحية الجبائية تتطلب وجود الكفاءات المناسبة لذلك.	X		
03	هل يوجد مخطط محاسبي خاص بحسابات المؤسسة.	X		
04	هل توجد على مستوى المؤسسة مصلحة (قسم) تتولى تسيير مختلف العمليات الجبائية.	X		
05	هل العمليات التي كانت محل تساؤل من الناحية الجبائية قد تم الفصل فيها من قبل مختص جبائي قبل التسجيل المحاسبي لها.		X	
06	هل المصلحة المكلفة بتسيير العمليات الجبائية على علم بمختلف الآثار الجبائية المترتبة على العمليات والاتفاقيات التي تقوم بها المؤسسة.		X	
07	هل توجد متابعة تسمح بالتحقق من أن كل عمليات		X	

	البيع مسجلة محاسبيا ومعالجة جبائيا.			
08	هل توجد مراقبة كافية فيما يخص التصريحات التي تقوم بها المؤسسة.	X		
09	هل هناك اجراءات مكتوبة تسمح بضمان أن جميع العمليات التي كانت محل نزاع مع الادارة الجبائية قد تمت معالجتها.	X		
10	هل يوجد على مستوى المؤسسة اجراءات تسمح بالتحقق من أن كل التزامات المؤسسة المحاسبية والجبائية قد تم الوفاء بها.	X		
11	هل يتم التحقق من حسابات الضرائب والرسوم ومقارنتها بصورة دورية مع التصريحات الجبائية المقدمة لادارة الضرائب.	X		
12	هل تحملت المؤسسة خلال السنة غرامات وعقوبات ورسوم اضافية عن التأخر في السداد.	X		
13	هل هناك اجراءات تسمح بضمان أن المستندات المؤيدة للتسجيلات المحاسبية تتوافق مع الشروط الشكلية المنصوص عليها في قوانين الضرائب.		X	
14	هل كل المقبوضات والمدفوعات مؤيدة بوثائق الثبوتية.	X		
15	هل هناك قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة.	X		

المصدر: أميرة فتحة"**دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي**"، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018، ص116.

جدول رقم(03-19): النسب والتكرارات التي تعبر عن نتائج اجابات المقابلة.

العبارات	التكرار		النسبة%	
	نعم	لا	نعم	لا
1	9	1	90	10
2	8	2	80	20
3	9	1	90	10
4	7	3	70	30
5	2	8	20	80
6	1	9	10	90
7	2	8	20	80
8	8	2	80	20
9	9	1	**90**	10
10	8	2	80	20
11	9	1	90	10
12	9	1	90	10
13	3	7	30	70
14	8	2	80	20
15	7	3	70	30

المصدر: مستخرج وفق أجوبة المقابلة من قبل مسيري مؤسسة إقتصادية.

من الجدول الموضح في الأعلى الخاص بالنسب والتكرارات، وبعد أن تمت الإجابة عن كافة الأسئلة من قبل مسيري المؤسسة الاقتصادية، نجد أنه كانت هناك بعض الإجابات التي تحمل الاختيار الأول والذي هو عبارة عن "نعم" والبعض منها يحمل الاختيار الثاني والذي هو عبارة عن "لا" والتي كانت كانت موضع اختيار ل "04" عبارات فقط والتي تتمثل في:

- العبارة رقم "05" "هل العمليات التي كانت محل تساؤل من الناحية الجبائية قد تم الفصل فيها من مختص جبائي قبل التسجيل المحاسبي" والإجابة "لا" كانت فيها مكررة بنسبة "08" من أصل "10".
- والعبارة رقم "06" "هل المصلحة المكلفة بتسيير العمليات الجبائية على علم بمختلف الآثار الجبائية المترتبة على العمليات والاتفاقيات التي تقوم بها المؤسسة"
- العبارة رقم "07" "هل توجد متابعة تسمح بالتحقق من أن كل عمليات البيع مسجلة محاسبيا ومعالجة جبائيا"
- العبارة رقم "13" "هل هناك اجراءات تسمح بضمان أن المستندات المؤيدة للتسجيلات المحاسبة تتوافق مع الشروط الشكلية المنصوص عليها في قوانين الضرائب".

أما العبارات التي تضمنت الاجابة عليها ب "نعم" هي:

- العبارة رقم "01" "هل هناك اجراءات تسمح بالتأكد من أن جداول الاخضاع الواردة من قبل الادارة الجبائية تعبر عن الضريبة الحقيقية الواجبة الدفع من قبل المؤسسة"
- العبارة رقم "02" "هل المؤسسة تقوم بعمليات لها معالجة خاصة من الناحية الجبائية تتطلب وجود الكفاءات المناسبة لذلك".
- العبارة رقم "03" "هل يوجد مخطط محاسبي خاص بحسابات المؤسسة".
- العبارة رقم "04" "هل توجد على مستوى المؤسسة مصلحة (قسم) تتولى تسيير مختلف العمليات الجبائية".
- العبارة رقم "08" "هل توجد مراقبة كافية فيما يخص التصريحات التي تقوم بها المؤسسة".
- العبارة رقم "09" "هل هناك اجراءات مكتوبة تسمح بضمان أن جميع العمليات التي كانت محل انزاع مع الادارة الجبائية قد تمت معالجتها".
- العبارة رقم "10" "هل يوجد على مستوى المؤسسة اجراءات تسمح بالتحقيق من أن كل التزامات المؤسسة المحاسبية و الجبائية قد تم الوفاء بها".
- العبارة رقم "11" "هل يتم التحقق من حسابات الضرائب والرسوم ومقارنتها بصورة دورية مع التصريحات الجبائية المقدمة لادارة الضرائب".
- العبارة رقم "12" "هل تحملت المؤسسة خلال السنة غرامات وعقوبات ورسوم اضافية عن التأخر في السداد".

- العبارة رقم "14" "هل كل المقبوضات و المدفوعات مؤيدة بوثائق الثبوتية".
- العبارة رقم "15" "هل هناك قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة".

المطلب الثاني: نقاط القوة والضعف الخاصة بالمؤسسة.

التقييم: من خلال قائمة الاسئلة التي أعدت للتحقق من الاجراءات المعمول بها حول تسيير مختلف العمليات الجبائية وبالتالي تقييم نظام الرقابة الداخلية من الجانب الجبائي، واعتمادا على المعلومات المحصل عليها من طرف موظفي مديرية المحاسبة والمالية، تمكنت الباحثة من تقييم نظام الرقابة الداخلية من الناحية الجبائية من خلال النقاط التالية:

1.نقاط القوة: وتمثلت في:

- توجد في المؤسسة اجراءات تسمح بالتأكد من أن جداول الاخضاع الواردة من قبل الادارة الجبائية تعبر عن الضريبة الحقيقية الواجبة الدفع من قبل المؤسسة.
- يوجد على مستوى المؤسسة مخطط محاسبي خاص بحساباتها.
- يوجد بالمؤسسة قسم يتولى تسيير مختلف العمليات الجبائية.
- توجد مراقبة كافية فيما يخص التصريحات التي تقوم بها المؤسسة.
- هناك اجراءات مكتوبة تسمح بضمان أن جميع العمليات التي كانت محل نزاع مع الادارة الجبائية قد تمت معالجتها.
- يوجد على مستوى المؤسسة اجراءات تسمح بالتحقق من أن كل التزامات المؤسسة المحاسبية والجبائية قد تم الوفاء بها.
- يتم التحقق من حسابات الضرائب والرسوم ومقارنتها بصورة دورية مع التصريحات الجبائية المقدمة لادارة الضرائب.
- كل المقبوضات والمدفوعات مؤيدة بوثائق الثبوتية.
- يوجد قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة.

2.نقاط الضعف: وتمثلت في:

- المؤسسة تقوم بعمليات لها معالجة خاصة من الناحية الجبائية تتطلب وجود الكفاءات المناسبة لذلك ومع غياب هذه الأخيرة فإن المؤسسة يمكن أن تتعرض لمخاطر جبائية ناتجة عن عدم قدرتها في التعامل مع الحالات الخاصة.
- العمليات التي كانت محل تساؤل من الناحية الجبائية قد تم الفصل فيها من قبل مختص جبائي قبل التسجيل المحاسبي لها.
- القسم المكلف بتسيير العمليات الجبائية ليس على دراية بمختلف الآثار الجبائية المترتبة على العمليات والاتفاقيات التي تقوم بها المؤسسة.
- تحملت المؤسسة خلال السنة غرامات وعقوبات ورسوم اضافية عن التأخر في السداد.
- ليست هناك اجراءات تسمح بضمان أن المستندات المؤيدة للتسجيلات المحاسبية تتوافق مع الشروط الشكلية المنصوص عليها في قوانين الضرائب.

خلاصة الفصل:

جاءت هذه الدراسة الميدانية لتوضيح مدى تأثير الرقابة الجبائية في تخفيض التكاليف الجبائية وتجنب المؤسسة لمخاطرها والتسوية الضريبية. بحيث كان هناك فرق في رقم الأعمال سنة 2013 وفرق في الرسوم المستخرجة والمسددة لأنه وجدت هناك مشتريات غير مصرح بها، وبعد التبليغ النهائي وتطبيقنا للتدقيق الخارجي توصلنا إلى وجود فرق في مجموع الحقوق والغرامات كانت تقدر ب: 970.212 دج، وبعد أن قام المحقق بقبول مبلغ من الأعباء توصلنا إلى مبلغ 814.039 دج والفرق بينهما كان 156.173 دج حيث هذا الفرق يدل على مدى مساهمة التدقيق الخارجي (الرقابة الجبائية) في تحقيق الأمن الجبائي.

خاتمة

تناولنا في هذه المذكرة موضوع المراجعة الجبائية ودورها في تحقيق الأمن الجبائي مع دراسة حالة مؤسسة تعمل في مجال التجارة بالتجزئة للخردوات، الدهن، الأدوات المنزلية، وهذه المراجعة تقوم بها المؤسسة لذاتها سعيا منها لتخفيض التكاليف الجبائية دون الإخلال بأحد التشريعات أو القوانين الجبائية وهذا للاستفادة من الامتيازات التي يمنحها التشريع الجبائي، وتحقق المؤسسة ذلك من خلال الانتظام الضريبي والوفاء بكافة الالتزامات المطلوبة منها، وعن طريق 3 فصول حاولنا الاجابة عن الاشكالية المطروحة ومجموعة التساؤلات المرتبطة بها.

ومن خلال ما تم عرضه في المذكرة سواء في الجانب النظري أو التطبيقي، يمكن اختبار الفرضيات مع ذكر النتائج والتوصيات كما يلي:

1.اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى والتي مفادها أن "المراجعة الجبائية وسيلة لمعرفة مدى فعالية التسيير الجبائي"، وهذا يتضح من خلال أن أهداف التسيير الجبائي تحقيق الأمن الجبائي وكذا تخفيف العبء الضريبي، والمراجعة الجبائية تعكس نجاعة التسيير الجبائي ومواكبته للتشريعات الجبائية قصد الاستفادة من الامتيازات الضريبية بأكبر قدر ممكن.
- الفرضية الثانية والتي مفادها أن "التسيير الجبائي السليم يجنب المؤسسات من المخاطر الجبائية"، بحيث استنتجنا أن المؤسسة التي تولي اهتماما كبيرا للجباية وتقحمها في اتخاذ القرارات، تجنبها عدة مخاطر في حالة تعرض المؤسسة لها بحيث أنها إذا أهملت الجانب الجبائي ستتكبد غرامات وأعباء إضافية نتيجة الرقابة الجبائية.
- الفرضية الثالثة والتي مفادها أن "الرقابة الجبائية باعتبارها شكل من أشكال المراجعة الجبائية وسيلة فعالة لتحقيق الأمن الجبائي"، بحيث أن الرقابة الجبائية تسعى إلى بلوغ أهدافها ومن بينها تحقيق الأمن الجبائي وذلك من خلال فحص التصريحات بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها الملفات، وتجنب المخاطر الممكنة الوقوع.

2.النتائج:

- الرقابة الجبائية تهدف إلى التقليل من التكلفة الجبائية وذلك بالتأكد من أن مسيري المؤسسة انتهجوا الطرق الأقل خضوعا للضريبة وهذا خلال خياراتهم الاستراتيجية والتكتيكية.

- لم يتم الفصل في العمليات الجبائية الخاصة بالمؤسسة التي كانت محل تساؤل من الناحية الجبائية من قبل مختص جبائي قبل التسجيل المحاسبي لها؛
- يوجد مخطط محاسبي على مستوى المؤسسة خاص بحساباتها؛
- تحمل المؤسسة لغرامات وعقوبات ورسوم اضافية عن التأخر في التسديد؛
- يوجد بعض العمليات المسجلة والمعاد تسجيلها في سنة غير الخاصة بها مما أدى إلى زيادة التكاليف.

3.التوصيات والمقترحات:

- يجب على المؤسسات مهما كان نوعها أو طبيعة نشاطها، أن تدرج العامل الجبائي في اتخاذ القرارات سواء كانت تسييرية أو العادية، نظرا لأهمية هذا العنصر في المؤسسة؛
- تشجيع المؤسسات التي تقوم بواجباتها الجبائية ومنحها امتيازات ضريبية مثلا حتى تحفزها على الالتزام الطوعي بالتشريعات الجبائية، وهو ما يجنب المؤسسة من الوقوع في المخاطر الجبائية من جهة، ويقلل من التهرب الضريبي من جهة أخرى، الأمر الذي يقلل من عبء الرقابة الجبائية على الادارة الجبائية؛
- جعل عملية تسيير المخاطر الجبائية جزء لا يتجزأ من تحقيق أهداف المؤسسة، وبالتالي المساعدة في ضمان تحقيق تلك الأهداف؛
- العمل على نشر ثقافة أن الرقابة الجبائية للمؤسسة هي المنهج الأنسب الذي يجعلها في احتراس من الخطر الجبائي على عكس ما يعتقده الكثير من مسيري المؤسسات في كونها وسيلة ردعية فقط؛
- ضرورة وجود مصلحة تتولى تسيير جميع العمليات الجبائية على مستوى كل مؤسسة؛
- ضرورة قيام المؤسسات الاقتصادية بمراجعة جبائية لمختلف عملياتها لتجنب المخاطر الجبائية وما لها من انعطاسات خطيرة على وضعيتها المالية، بالإضافة إلى الدور الذي تؤديه في تحسين أداء تسيير العمليات الجبائية بالمؤسسة.

4.آفاق البحث:

- أثر العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلف في تجنب الخطر الجبائي؛
- تفعيل آليات الرقابة الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- المراجعة الجبائية ودورها في إرساء مبادئ حوكمة الشركات.

ملاحق

Série G n° 21 année

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Des
Dwi
Bkr

[redacted]

Référence N°: [redacted] /2012

Lettre avec A.R. N° [redacted]

RCI N° [redacted] du [redacted] 2012

[redacted]

Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du [redacted] et du [redacted] en réponse à la notification de redressement N° [redacted] du [redacted] et la notification complémentaire / rectificative N° [redacted] du [redacted]

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- ☒ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte 16 feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade des vérificateurs

DIW de [redacted]
Vérification n° [redacted] /2017 [redacted]
Notification n° [redacted] /2017 DIWO .../...SDCF.../...B.C.F.T 02/11/2017
Nombre de pages: 16

رقم الأعمال المبرر لسنة 2013

المبلغ المعفى	الشهادة		الزبون	الفترة
	التاريخ	الرقم		
2.124.913	2013/02/20	0535727	[redacted]	2013
1.232.522	2013/02/20	0535728	[redacted]	//
219.602	2013/08/28	0348522	[redacted]	//
225.641	2013/11/17	0345205	[redacted]	//
1.037.283	2013/12/01	0345216	[redacted]	//
4.534.200	2013/12/01	0345217	[redacted]	//
414.841	2013/12/31	0549264	[redacted]	//
200.250	2013/09/03	0390942	[redacted]	//
75.750	2013/08/01	0640961	[redacted]	//
37.800	2013/09/01	0428132	[redacted]	//
26.900	2013/12/31	0345077	[redacted]	//
10.129.702	المجموع المبرر لسنة 2013			

رقم الأعمال المبرر لسنة 2014

المبلغ المعفى	الشهادة		الزبون	الفترة
	التاريخ	الرقم		
303.679,80	20/04/2014	0339622	[redacted]	2014
107.260	09/11/2014	0520091	[redacted]	//
174.015	19/11/2014	0520146	[redacted]	//
2.251.374	27/10/2014	0520109	[redacted]	//
1.151.716	27/10/2014	0520108	[redacted]	//
1.720	11/11/2014	0531766	[redacted]	//
82.200	26/11/2014	0531969	[redacted]	//
189.000	29/05/2014	0454332	[redacted]	//
- 464.730	فاتورة خصم(avoir) رقم 05 بتاريخ 2014/05/26			
- 196.125	فاتورة خصم (avoir) رقم 05 بتاريخ 2014/05/26			
3.600.110	المجموع المبرر لسنة 2014			

DIW de : [redacted]
Vérification n° [redacted] /2017 [redacted]
Notification n° [redacted] 2017 DIWO .../...SDCF.../...B.C.F.T 02/11/2017
Nombre de pages: 16

رقم الأعمال المبرر لسنة 2015

الفترة	الزبون	الشهادة		المبلغ المعفى
		الرقم	التاريخ	
2015	[redacted]	0525718	18/03/2015	2.787.072,00
//	[redacted]	0584051	22/04/2015	1.044.738,40
//	[redacted]	0353997	20/07/2015	325.716,00
//	[redacted]	0534154	16/07/2015	576.958,00
//	[redacted]	0532315	04/01/2016	231.310,00
//	[redacted]	0534155	16/07/2015	2.740.226,80
//	[redacted]	0684105	22/04/2015	462.800,00
//	[redacted]	0485115	30/12/2016	1.797.701,00
المجموع المبرر لسنة 2015				9.966.522,20

رقم الأعمال غير المبرر لسنة 2015

الفاتورة		الزبون	المبلغ	الرسوم 1.7 %	الملاحظة
الرقم	التاريخ				
216	2015/07/06	[redacted]	68.920,00	11.716,40	فاتورة تكملة TVA رقم 1 بتاريخ 2015/12/15
217	2015/07/06	[redacted]	117.824,90	20.030,23	فاتورة تكملة TVA رقم 1 بتاريخ 2015/12/15
218	2015/07/06	[redacted]	194.115,00	32.999,55	فاتورة تكملة TVA رقم 1 بتاريخ 2015/12/15
219	2015/07/09	[redacted]	231.612,00	39,374,04	غير مبررة الرسوم
220	2015/07/22	[redacted]	21.390,00	3.636,30	فاتورة تكملة TVA رقم 1 بتاريخ 2015/12/15
228	2015/08/01	[redacted]	25.440,00	4.324,80	فاتورة تكملة TVA رقم 1 بتاريخ 2015/12/15
235	2015/08/13	[redacted]	35.645,00	6.059,65	فاتورة تكملة TVA رقم 1 بتاريخ 2015/12/15
236	2015/08/13	[redacted]	39.400,00	6.698,00	فاتورة تكملة TVA رقم 1 بتاريخ 2015/12/15
279	2015/10/25	[redacted]	113.750	19.337,50	غير مبررة
المجموع غير المعتمد			848.096,90	144.176,47	

ملاحظة :

رقم الأعمال غير المبرر : باعتبار أن الحدث المنشئ هو التسليم المادي أو القانوني (الفوترة وقعت سنة 2015) ولم يتم دفع الرسوم المفوترة فلهذا يتم تسوية الوضعية بتكملة الرسوم المفوترة .

DIW de : [redacted]
Vérification n° [redacted] /2017 [redacted]
Notification n° [redacted] /2017 DIWO .../...SDCF.../...B.C.F.T 02/11/2017
Nombre de pages: 16

رقم الأعمال المبرر لسنة 2016

المبلغ المعفى	الشهادة		الزبون	الفترة
	التاريخ	الرقم		
1.361.742,35	16/02/2016	0513161	[redacted]	2016
289.595,15	23/03/2016	0513171	//	//
598.989,25	17/05/2016	0491608	//	//
356.240,50	16/06/2016	0509201	//	//
597.032,82	12/07/2016	0509211	//	//
727.586,00	03/08/2016	0340451	//	//
2.991.597,50	16/10/2016	0497998	//	//
680.353,90	20/11/2016	0505247	//	//
209.304,00	31/12/2016	0498128	//	//
621.699,00	18/12/2016	0502268	//	//
827.874,02	09/03/2016	0523370	[redacted]	//
974.109,20	16/10/2016	0491235	//	//
1.182.051,00	30/10/2016	0528536	//	//
306.475,00	13/07/2016	0340297	[redacted]	//
286.720	14/09/2016	0524538	//	//
224.420,00	01/08/2016	0355856	//	//
343.835,00	25/10/2016	0502286	//	//
229.208,00	26/12/2016	0498184	//	//
74.604,00	29/12/2016	0498907	//	//
178.822,00	20/03/2016	0335560	[redacted]	//
598.295,00	11/09/2016	0508608	//	//
247.216,00	23/11/2016	0527382	//	//
409.952,80	29/12/2016	0486077	//	//
+ 4.000	2016/12/31	فاتورة خصم رقم 2016/10	//	//
6.800,00	11/07/2016	0508650	[redacted]	//
46.695,00	13/12/2016	0504197	//	//
618.765,00	14/02/2017	0333902	[redacted]	//
182.707,00	11/10/2016	0333879	//	//
68.800,00	20/12/2016	0631645	[redacted]	//
127.400,00	24/12/2016	0453732	[redacted]	//
66.600,00	29/12/2016	0493726	[redacted]	//
15.456.289	المجموع المبرر لسنة 2016			

قائمة المراجع

1. المراجع باللغة العربية:

1. الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة "**التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

2. لطفي أمين السيد أحمد"**دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**"،الإسكندرية، مصر، 2007.

3. محمد التهامي طواهر ، صديقي مسعود"**المراجعة وتدقيق الحسابات–الاطار النظري والممارسة التطبيقية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر.

4. عبد الله خالد أمين"**علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**"، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة السادسة، عمان الأردن، 2012.

5.لخضر علاوي" **نظام المحاسبة المالية–سير الحسابات وتطبيقاتها**"، منشورات الورقة الزرقاء، الجزائر.

6.حنيفة بن **ربيع**"**الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية**"، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013.

7.رضا خلاصي" **النظام الجبائي الجزائري الحديث**"، الجزء الأول دار هومة، الجزائر، 2005

8.نوح لبوز "**مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية المحاسبية–دليل تطبيقي للحسابات مدعم بالأمثلة والشرح**"، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، الجزائر، 2009.

2. الرسائل والمذكرات:

1. بشير عاد "**دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة–دراسة حالة مؤسسة نفطال حاسي مسعود**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر،2012.
2. بشير غوالي "**مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط**"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2011.
3. بوعلام ولهي "**أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004.

4. رضا خلاصي "**المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجها**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2000.
5. سعد داشر ، عبدلي عبد الحق" **المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية**"، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الدراسات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة الجزائر، 2005.
6. سليمان عتير"**دور الرقابة المالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012.
7. سمية قحموش، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية–دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، الجزائر، 2011–2012.
8. شادي صالح البحيرمي "**دور المراجعة في إدارة المخاطر**"، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق سوريا.
9. صابر عباسي"**أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.
10. صالح حميداتو " **دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية–دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي**"، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، 2012.
11. عبد الرزاق ريغي"**اثر التسيير الجبائي على الاداء المالي بالمؤسسات البترولية**"، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، تخصص مالية المؤسسة، الجزائر، 2016.
12. عبد القادر حضاوي" **تسيير المخطر الجبائي في المؤسسة–حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجبائي الجزائري** "، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط، 2004.
13. عمر مش"**إدارة المخاطر الجبائية للمؤسسة**"، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2012.
14. فيروز لقبيشي"**دور المراجع الجبائيفي ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة**"، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.
15. لطيفة بوذن"**المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي للمؤسسات القتصادية**"، مذكرة ماجستير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2008.
16. محمد عادل عياض"**محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات–حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري**"، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003.
17. منير شيحاني "**تفعيل المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي–دراسة ميدانية**"، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، الجزائر، 2013–2014.

18. ناصر أحمد أمين الخطيب"**تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن،** أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا،2008.

19. وسيلة طالب" **الضغط الضريبي والفعالية الضريبية–حالة الجزائر** "، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة دحلب البليدة، 2004.

20. يحي لحضر"**دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**"، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، 2007.

3.الملتقيات والمداخلات والمحاضرات:

1. بوعلام ولهي" **التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في إتخاذ القرار–الملتقى الدولي** "، جامعة مسيلة الجزائر، 2009.

2. الحواس زواق "**فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**"، مداخلة للإجابة عن التساؤل**(كيف يمكن إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة القرارات التمويلية الرشيدة من قبل المسير؟)**، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر.

3. عبد القادر دشاش "**تسيير المخطر الضريبي في المؤسسات**"، مداخلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم المالية جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.

4. محمد العربي قزون" **محاضرة ألقاها في مقياس التشريع الجبائي** "، بتاريخ 05-01-2016

4.مجلات وبحوث:

1. سمية براهيمي ، ميادة بلعايش "**مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات**"، بحوث اقتصادية عربية، العددان 67و68، طالبات دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014.

2. سمية قحموش "**المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية–دراسة حالة بإدارة الضرائب**"، مجلة البحوث الاقتصادية والعلمية، العدد 06، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016.

5.المراسيم والقوانين:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخة في 2009/03/25.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 15 من القانون 10-01، العدد 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010.

3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2017.
4. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية 2007.
5. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، سنة 2017.
6. المادة 26-27 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في ديسمبر 2016، المتضمن لقانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية العدد 77، بتاريخ 29 ديسمبر 2016.

2.المراجع بالأجنبي:

1. BENADDA FATHY, **L'AUDIT FISCAL ASPECT THéORIQUE ET PRATIQUE,** mémoire de fin d'étude de troisième cycle spécialisé en finances publiques, fiscalité, IEDF, 2004.
2. Christine collette, **Initiation Gestion fiscal des entreprises,** université paris, 1994.
3. Jean.C.Parot, **La Gestion fiscal de entreprise,** Mémoire de fin études, de troisième cycle spécialise en finance publiques, institue d'économie et douanière et fiscalité, 2003
4. M.COLIN, **La vérification fiscale,** edition economica , paris, 1985.
5. Ministére Des Finances, Direction Général Des Impôts, Guide Fiscal Du Jeune Promoteur D'investissements, 2015
6. Olivier Fouquet, La Sécurité-Le mythe de Sisyphe, Colloque FONDAFIP sur La Sécurité Fiscale, Bercy, 2015
7. Rédha Khelassi, **Précis d'Audit Fiscal de l'entreprise,** Edition Berti, 2013
8. TAYEB ZITOUNI, **ANALYSE FINANCIERE,** Alger , Berti edition, 2003.