جـــــــــــامعـــــــــــــــة 8 مـــــــــــــــــاي 1945
قـــــــــــــــالمـــــــــــــــــــة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية
تخصص: مالية المؤسسات

تحت عنوان

دور المراجعة في تخفيض المخاطر الجبائية

إعداد الطالب:
سليم عثامنيـــــة
لعفيفـــي

إشراف الدكتور:
الدراجـــي

السنة الجامعية 2015-2016

تشكرات

الحمد والثناء والشكر للعلي القدير على نعمه الظاهرة و الباطنة
وتوفيقي لإنجاز هذا العمل.

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل، لا يسعني بعد انتهائي من إعداد هذا البحث إلا أن أتوجه بجزيل شكري وامتناني إلى:
الأستاذ المشرف الدكتور الدراجي لعفيفي لقبوله الإشراف على هذا العمل، وتوجيهاته القيمة التي أفادتني كثيرا في إثراء معارفي العلمية.

كما أتوجه بخالص شكري وتقديري إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل، وأخص بالذكر عبيدي محمد، مدير مؤسسة أقروساتي و مديرة المحاسبة و المالية بذات المؤسسة و جميع العاملين بها على التسهيلات و المعلومات القيمة التي أمدوني بها خلال تربصي الميداني
دون أن أنسى رئيس فرقة التحقيقات الجبائية بمركز الضرائب بقالمة السيد مسياد مراد وإلى كل من لم يبخل علينا بنصائحه وإرشاداته وتوجيهاته من أجل إتمام هذا العمل
والحمد لله الذي تمت بنعمته الصالحات

سليم

أهدي ثمرة جهدي و تعبي طيلة حياتي الدراسية

إلى من قال فيهما عز و جل: "و أخفض لهما جناح الذل من الرحمة و قل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"

صدق الله العظيم.

أتقدم بإهداء عطر، عطر مسك فاشٍ و منتشر على من هو في قلب حضر إلى من أولجني إلى نور الحياة و احتضنني فيها إلى الممات

إلى ريحانة قلبي ونور فؤادي أمي رحمها الله برحمته.

و إلى مدرسة حياتي و قدوتي في سنني و شعلة في مهجتي أصتبصر بها في ظلومات دربي إلى أبي رحمه الله.

و دون أن يراودني النسيان إهداء خاص إلى جملة الإخوان و حضرة الخلان، إلى أحبائي الكرام

و إلى كل من ساهم بمد يد العون لي من قريب أو بعيد في إنجاز لهذا العمل المتواضع.

ع. سليم

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	معايير المراجعة المتعارف عليها	11
2-1	دور المراجعة الجبائية الداخلية	15
3-1	دور المراجعة الجبائية الخارجية	16
1-2	الاختلاف بين النظرة الفرانكوفونية و الأنجلوساكسونية لمفهوم التسيير	40
2-2	مهمة المراجعة الجبائية	57
3-2	مراحل الفحص الجبائي	59
1-3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة أقروساتي لإنتاج الأكياس البلاستيكية بقالمة	72

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	عقوبات عدم الإيداع أو التأخير في إيداع التصريحات	51
2-2	عقوبات النقص والغش في التصريحات	52
1-3	أنواع الأكياس المنتجة و مقاساتها	71
2-3	الرسوم على المشتريات المرفوضة لسنة 2013	79

3-3	رقم الأعمال لسنة 2013	80
4-3	الرسوم على المشتريات لسنة 2013	81
5-3	الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثي الأول من سنة 2013	82
6-3	الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثي الثاني من سنة 2013	83
7-3	الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثي الثالث من سنة 2013	84
8-3	الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثي الرابع من سنة 2013	84
9-3	الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع لسنة 2013	85
10-3	رسوم غير قابلة للاسترجاع للثلاثي الأول لسنة 2014 و المرحلة لشهر أفريل 2014	87
11-3	رقم الأعمال للسداسي الأول لسنة 2014	88
12-3	الرسوم على المشتريات للسداسي الأول لسنة 2014	88
13-3	الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثي الأول لسنة 2014	89
14-3	الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثي الثاني لسنة 2014	90
15-3	الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للسداسي الأول لسنة 2014	90

قائمة الاختصارات و الرموز:

الاختصار/ الرمز	الدلالة
AAA	الجمعية المحاسبية الأمريكية
ISO	المنظمة العالمية للمعايير
ATIC	الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة
CNCC	الجمعية الوطنية لمحافظي الحسابات في فرنسا
OECCA	منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين الفرنسية
TVA	الرسم على القيمة المضافة
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
TAP	الرسم على النشاط المهني

IRG/S	الضريبة على الدخل الإجمالي للمرتبات و الأجور
SCF	النظام المحاسبي المالي
LIFO	الوارد أولا صادر آخراً
FIFO	الوارد أولا الصادر أولا
CMP	طريقة التكلفة الوسطية المرجحة
TD	حقوق الطابع
TF	الرسم العقاري
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	إشهاد بإجراء الدراسة الميدانية	105
02	أصول المؤسسة لسنة 2013	106
03	خصوم المؤسسة لسنة 2013	107
04	جدول حسابات النتائج لسنة 2013	108
05	أصول المؤسسة لسنة 2014	109
06	خصوم المؤسسة لسنة 2014	110
07	جدول حسابات النتائج لسنة 2014	111
08	طلب استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحرر من قبل مؤسسة أقروساتي	112
09	إشعار بالتحقيق المصوب لسنة 2013	113
10	طلب المؤسسة إجراء التحقيق على مستوى مصالح الضرائب	115
11	إيصال باستلام ملفات المؤسسة من قبل مركز الضرائب بقالمة	116
12	التصريح الشهري G50 لشهر مارس 2013	117
13	مقررة الموافقة على استرجاع الرسم على القيمة المضافة للثلاثي الأول 2013	121

14	التبليغ بالتحقيق تبعا للتحقيق المصوب لسنة 2013	123
15	التبليغ بالتقويم النهائي للتحقيق المصوب للسداسي الأول لسنة 2014	130
16	المسار المهني و مؤهلات رئيسة مصلحة المحاسبة و المالية (المكلفة بالتسيير الجبائي)	136

قائمة المحتويات:

المحتوى	الصفحة
قائمة الأشكال	I
قائمة الجداول	II
قائمة الاختصارات	III
قائمة الملاحق	IV
قائمة المحتويات	IX-V
المقدمة العامة	**أ-ح**
الفصل الأول: المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية	**35-1**
مقدمة الفصل الأول	2
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة	3
المطلب الأول: ماهية المراجعة	3
1-1- التطور التاريخي للمراجعة	3
1-2- تعريف المراجعة	4
1-3- أنواع المراجعة	6
المطلب الثاني: أهمية المراجعة والأهداف المرجوة منها	8
2-1- أهمية المراجعة	8
2-2- أهداف المراجعة	9
المطلب الثالث: معايير المراجعة	11
3-1- المعايير العامة أو الشخصية	12
3-2- معايير العمل الميداني	12

3-3- معايير إعداد التقرير	12
المبحث الثاني: ماهية المراجعة الجبائية	13
المطلب الأول: مفهوم المراجعة الجبائية ومستوياتها وأهميتها	13
1-1- تعريف المراجعة الجبائية	13
1-2- مستويات وأهمية المراجعة الجبائية	14
المطلب الثاني: أنواع المراجعة الجبائية خصائصها والانتقادات الموجهة لها	15
2-1- أنواع المراجعة الجبائية	15
2-2- خصائص المراجعة الجبائية	16
2-3- الانتقادات الموجهة لها	17
المطلب الثالث: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى والمفاهيم المشابهة لها	17
3-1- علاقة المراجعة الجبائية بمختلف المراجعات الأخرى	17
3-3- المراجعة الجبائية والمفاهيم المشابهة لها	18
المبحث الثالث: خصائص المراجع الجبائي وحدود مهنة المراجعة الجبائية	20
المطلب الأول: خصائص المراجع الجبائي	20
1-1- الاستقلالية والحياد	20
1-2- الكفاءة المهنية أو الأهلية	20
1-3- السرية المهنية	21
1-4- بذل العناية المهنية الملائمة	21
المطلب الثاني: أهدافها المراجعة الجبائية، مراحلها ومدة تنفيذها	21
2-1- أهداف المراجعة الجبائية	21
2-2- مرحل سير مهمة المراجعة الجبائية	22
2-3- خصائص متعلقة بمجال تطبيق مهمة المراجعة الجبائية	23
المطلب الثالث: المراحل العملية للمراجعة الجبائية	24
3-1- المراجعة الجبائية للضرائب والرسوم	25
3-2- المراجعة الجبائية للوثائق المحاسبية	28
3-3- مراجعة الفعالية والخيارات الجبائية	33
خاتمة الفصل الأول	35
الفصل الثاني: فعالية تسيير الخطر الجبائي وعلاقته بالمراجعة في المؤسسة الاقتصادية	**65-36**
مقدمة الفصل الثاني	37
المبحث الأول: التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية	38
المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي، مميزاته وضرورته	38
1-1- مفهوم التسيير الجبائي	38
1-2- مميزات التسيير الجبائي	40
1-3- ضرورة التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية	42
المطلب الثاني: أهمية وأهداف التسيير الجبائي	42

2-1- أهمية التسيير الجبائي للمؤسسات	42
2-2- أهداف التسيير الجبائي للمؤسسات	44
المطلب الثالث: مباديء وحدود التسيير الجبائي	46
3-1- مباديء التسيير الجبائي	46
3-2- حدود التسيير الجبائي	47
المبحث الثاني: ماهية الخطر الجبائي	49
المطلب الأول: مفهوم المخاطر الجبائية وأنواعها	49
1-1- مفهوم المخاطر الجبائية	49
1-2- أنواع المخاطر الجبائية	50
المطلب الثاني: مصادر الخطر الجبائي في المؤسسة	52
2-1- المخاطر الناتجة عن ضعف تسيير المؤسسة	52
2-2- المخاطر الناتجة عن التشريع الضريبي	53
المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة ومراحله	54
3-1- تسيير المخاطر الجبائية	54
3-2- مراحل تسيير الخطر الجبائي	55
المبحث الثالث: إسهامات المراجعة في تفعيل التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية	56
المطلب الأول: علاقة المراجعة بالجباية	56
1-1- المراجعة الجبائية للمؤسسة	56
1-2- مهمة المراجعة الجبائية وعلاقتها باتخاذ القرار	56
1-3- أهمية المراجعة الجبائية الخارجية للمؤسسة الاقتصادية	58
المطلب الثاني: مهام المراجع المتعلقة بالتسيير الجبائي	58
2-1- ضرورة لجوء المؤسسة لمراجع خارجي لتسيير الوظيفة الجبائية	58
2-2- أبرز الخدمات التي يقدمها المراجع فيما تعلق بالتسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية	59
2-3- منهجية عمل المراجع فيما يتعلق بالتسيير الجبائي	60
المطلب الثالث: الآليات الداعمة لدور المراجع في التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة الاقتصادية	63
3-1- استقلالية و كفاءة المراجع في المجال الجبائي	63
3-2: أهمية الخدمات الجبائية التي يقدمها المراجع للمؤسسة الاقتصادية	64
خاتمة الفصل الثاني	65
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة أقروساتي لإنتاج الأكياس البلاستيكية بقالمة	**94-66**
مقدمة الفصل الثالث	67
المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة و دوافع اختيارها	68
المطلب الأول: التعريف بمؤسسة أقروساتي لإنتاج الأكياس البلاستيكية بقالمة	68
1-1- بطاقة تقنية عن مجمع عبيدي الذي تنتمي له المؤسسة محل	68

الدراسة	
1-2- نشأة وتطور مؤسسة أقروساتي (Agrosati) لإنتاج الأكياس البلاستيكية	69
المطلب الثاني: دوافع اختيار المؤسسة وأهم تصريحاتها الجبائية	70
2-1- دوافع اختيار المؤسسة الإنتاجية	70
2-2- أهم التصريحات الجبائية للمؤسسة	71
المطلب الثالث: نشاط المؤسسة، أهدافها وهيكلها التنظيمي	71
3-1- نشاط المؤسسة	71
3-2- أهداف المؤسسة	71
3-3- الهيكل التنظيمي لمؤسسة أقروساتي (Agrosati)	72
المبحث الثاني: عرض مراجعة جبائية تمت على مستوى المؤسسة للفترة (2013-2014)	75
المطلب الأول: نوع المراجعة الجبائية والبيانات المقدمة من طرف المؤسسة	75
1-1- نوع المراجعة الجبائية والجهة التي قامت بها	75
1-2- البيانات المقدمة من طرف المؤسسة	76
المطلب الثاني: عرض مراحل المراجعة (التحقيق المصوب) لسنة 2013	76
2-1- الإجراءات ومراحل التحقيق	76
2-2- نتائج المراجعة وأثرها على المخاطر الجبائية	77
المطلب الثالث: عرض مراحل المراجعة (التحقيق المصوب) للسداسي الأول من سنة 2014	85
3-1- الإجراءات ومراحل التحقيق	85
3-2- نتائج المراجعة وأثرها على المخاطر الجبائية	86
المبحث الثالث: نتائج مهمة المراجعة الجبائية	91
المطلب الأول: نتائج المراجعة التي قامت بها إدارة الضرائب بالنسبة للمؤسسة	91
1-1- النتائج المالية بالنسبة للمؤسسة	91
1-2- التوصيات ذات الطابع الوقائي	91
المطلب الثاني: إستراتيجية المؤسسة في مجال التسيير الجبائي	91
2-1- خصائص المكلفة بالتسيير الجبائي على مستوى المؤسسة	92
2-2- تطلعات المؤسسة في الجانب الجبائي	92
المطلب الثالث: أهمية المراجعة الجبائية لمؤسسة "أقروساتي" ودورها في تخفيض المخاطر الجبائية	93
خاتمة الفصل الثالث	94
الخاتمة العامة	95
المراجع	99
الملاحق.	104

مقدمة عامة

شهد العالم خلال السنوات الأخيرة تحررا اقتصاديا صاحبه تحرر في الأسواق المالية، ما أدى إلى زيادة رؤوس الأموال المستثمرة وتوسع حجم الشركات وكذا انفصال الملكية عن الإدارة وما تبعه من تعقد في الوظائف خاصة بعد التوجه نحو استخدام معايير المحاسبة الدولية (IAS /IFRS) وبالتالي أصبح التسيير اليوم يتجلى في عدة أوجه حديثة كالتسويق، مراقبة التسيير والجودة، التسيير الجبائي،...الخ، ما أسفر عنه جملة من العلاقات التعاقدية بين مجموعة من الأطراف ذوي المصالح المتعارضة، كما نشأ عن هذه العلاقات مجموعة من المشاكل والمخاطر نتيجة سعي كل طرف لتعظيم منافعه الذاتية.

ولا شك أن هذه التطورات المختلفة كان لها أثر على المحاسبة باعتبارها تقدم خدماتها لكافة الأطراف داخل وخارج المؤسسة، وهذا ما أدى إلى إثارة العديد من التساؤلات عن مدى ملائمة التقارير المالية بشكلها الحالي، وظهرت هنا الحاجة إلى أشكال جديدة من خدمات المراجعة التي يمكن أن يؤديها مراجعي الحسابات خلال عمليات الفحص، وحتى تتمكن المؤسسة الاقتصادية من بلوغ أهدافها وجب عليها أن تحسن استغلال مواردها المتاحة وأن تعمل على التحكم في مختلف تكاليفها والسعي الحثيث لتخفيضها أقصى ما يمكن، من بينها التكاليف الجبائية التي على المؤسسة تسييرها، ولأن الجباية كتكلفة تتحملها المؤسسات والتي تتميز بعدم الاستقرار في نصوصها والتعدد، الأمر الذي يولد مزيدا من المخاطر، وكذا ديمومة تواجدها في حياة المؤسسة سواء من خلال الالتزامات القانونية الملقاة على عاتقها أو بالتأثير على قراراتها.

إن تسيير الجباية ومراجعتها الجيدة على مستوى المؤسسة و إدراج العامل الجبائي في الإستراتيجية العامة كفيل بتحقيق تحكم مثالي في التكاليف المالية، وأي سوء أو تقصير في التسيير يؤدي إلى ارتفاع الديون وعلى رأسها الديون الجبائية، لأنه لا يمكن تأجيلها وفقا لأحكام القانون، وأي تأخير يسبب متاعب كثيرة كعدم القدرة على السداد نتيجة التراكم، مما يعقد من وضعية المؤسسة ويسبب لها عسر مالي، ويمكن أن يتطور ويصل بها إلى حد الإفلاس في أسوأ الحالات.

ومن مجمل ما سبق تزايد الاهتمام بالبحث عن الدور الحيوي للمراجعة والمراجعين في عمليات التسيير الجبائي، حيث تعتبر هذه الأطراف وسيلة إشرافية مثلى تؤدي دورا أساسيا وهاما في التسيير الجبائي للمؤسسة وظهرت الحاجة إلى تطوير وظائف جديدة داخل المؤسسة قصد تخفيض التكلفة الجبائية، مع الحفاظ على أقصى قدر ممكن من الكفاءة دون التعرض لأي نوع من المخاطر، الأمر الذي يفسر ظهور مفهوم الوظيفة الجبائية والتسيير والمراجعة الجبائية داخل المؤسسة.

الإشكالية:

في ظل ما سبق ذكره يمكننا صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة على النحو التالي:

كيـف يمكن للمراجعة الجبائية أن تساهم في تخفيض المخاطر الجبائية في المؤسســة الاقتصادية ؟.

ومن خلال التساؤل الرئيسي وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب موضوع الدراسة، يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1- ما المقصود بالمراجعة الجبائية وما هي أنواعها ؟.

2- ماذا نعني بالتسيير الجبائي وما هي طبيعة المخاطر الجبائية؟.

3- ما هي طبيعة مهام المراجع المتعلقة بالتسيير الجبائي للمؤسسة؟.

4- ما هي الآليات التي تمكن من تفعيل دور المراجعة في التسيير الجبائي؟.

فرضيات البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نفترض الآتي:

1- المراجعة الجبائية تحقق الانتظام والكفائة الضريبية وهي وسيلة لمعرفة مدى فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة؛

2- إن التسيير الجبائي الفعال للمؤسسة الاقتصادية يؤدي إلى استمرارها وتجنبها المخاطر الجبائية؛

3- جاءت المراجعة الجبائية نتيجة الاهتمام المتزايد بالضريبة، ومدى إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة؛

4- للمراجع مهام متعلقة بالتسيير الجبائي وتوجد عدة آليات تدعم هذه المهام تتمثل في تمتعه بالاستقلالية، التأهيل العلمي والكفاءة في المجال الجبائي، إضافة إلى أهمية الخدمات الجبائية التي يقدمها المراجع للمؤسسة.

مبررات اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع لعدة اعتبارات منها ما هو ذاتي ومنها ما هو موضوعي:

- الميول الشخصي للمراجعة والجانب الجبائي؛
- الاستفادة من الموضوع في مجال عملي؛
- الإسهام في تنويع مواضيع البحث في مجال التخصص؛
- قلة الدراسات التي تناولت مساهمة المراجعة في تخفيض المخاطر الجبائية؛
- معرفة المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسات الاقتصادية نتيجة عدم احترامها لأحكام التشريع الجبائي؛
- الاهتمام المتزايد في السنوات الأخيرة بتسيير الخطر و كيفية تفادي المؤسسات للأخطار التي تواجهها وخاصة الأخطار الجبائية؛
- لفت انتباه مسيري المؤسسات الاقتصادية لكيفية تجنب المخاطر الجبائية بالطرق القانونية، بدل اللجوء إلى الغش الضريبي وبالتالي الاستمرار والمساهمة في إنعاش الاقتصاد الوطني.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز كيفية تجنب و تخفيض المخاطر الجبائية بطرق قانونية؛
- محاولة استعراض المزايا التي يحققها تسيير الخطر الجبائي للمؤسسات الاقتصادية؛
- إبراز أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة في تفعيل التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية من خلال إسقاط الدراسة على مؤسسة أقروساتي لإنتاج الأكياس البلاستيكية للتأكد من مدى تطابق الجانب النظري على الواقع العملي.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الموضوع في أنه وفي ظل تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بتسيير الخطر الجبائي فقد وجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن تواكب هذه الاهتمامات الحديثة في التسيير وهو ما يحتم عليها اللجوء إلى المراجعة الجبائية لمعرفة وضعيتها

الجبائية وكذلك الاستفادة من الخيارات والامتيازات التي أقرتها التشريعات الجبائية المختلفة لتخفيف الأعباء الضريبية.

حدود الدراسة:

تم تحديد إطار الدراسة في العناصر التالية:

- الحدود الزمنية: يمكن حصر الحدود الزمنية للبحث في جانبين، الجانب النظري من خلال التعرض للتطور التاريخي للمراجعة، والجانب التطبيقي وذلك من خلال التعرض لمراجعة جبائية تمت على مستوى المؤسسة محل الدراسة لسنتي 2013 و2014.
- الحدود المكانية: سيتم إسقاط الدراسة على إحدى المؤسسات الاقتصادية الإنتاجية والمتمثلة مؤسسة أقروساتي (Agrosati) لإنتاج الأكياس البلاستيكية بقالمة، الواقعة على الطريق الوطني الرابط بين سدراتة وولاية قالمة أي تقع في الشمال الشرقي للولاية.

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

بناء على الإشكال المطروح وبغية اختبار صحة الفرضيات والوصول إلى الأهداف المرجوة وقصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة، تم اعتماد منهجين أساسين للمعالجة وهما: المنهج الوصفي التحليلي، قصد وصف التسيير الجبائي للمؤسسات و كذا المخاطر الجبائية التي تتعرض لها هذه المؤسسات وتحليل دور المراجعة في التخفيض من المخاطر الجبائية، وبعدها تم الاعتماد على منهج دراسة حالة وذلك من خلال إسقاط موضوع الدراسة على أرض الواقع لتبيان دور المراجعة في تخفيض المخاطر الجبائية على مستوى مؤسسة أقروساتي لإنتاج الأكياس البلاستيكية بقالمة.

وعن أهم الأدوات المستخدمة في هذا البحث، فهي تتمثل فيما يلي:

- المصادر من الكتب المتعلقة بموضوع الدراسة: جاءت باللغتين العربية والفرنسية، وما أتاحته لنا من أفكار ومعلومات، كانت الأساس في إجراء هذا البحث.
- المداخلات والملتقيات والمذكرات ومجلات البحث العلمي: وما تضمنته من معالجات لمختلف الأطروحات والإشكاليات المتعلقة بالمراجعة الجبائية والخطر الجبائي.
- المقابلة الشخصية: تعتبر من أهم الوسائل التي اعتمدنا عليها كأداة لجمع المعلومات والبيانات، حيث قمنا بإجراء مقابلة مع مديرة المحاسبة والمالية، تم توجيه مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالوضعية الجبائية للمؤسسة ويمكن القول أن هدف هذه المقابلة هو الحصول على قدر معين من المعلومات عن الظاهرة موضوع الدراسة بالإضافة إلى مقابلة رؤساء الأقسام الأخرى حول تعريف المؤسسة محل الدراسة وتطورها التاريخي وكذا مناقشة هيكلها التنظيمي، طبيعة نشاطها وكل ما يتعلق بموضوع الدراسة.

في نفس السياق تم إجراء مقابلة مع رئيس فرقة التحقيقات الجبائية بمركز الضرائب لولاية قالمة وذلك لكون المراجعة التي نحن بصدد دراستها قامت بها فرقة التحقيقات الجبائية بذات المركز، حيث كان الهدف من هذه المقابلة أخذ نظرة عن الإجراءات المتبعة في مثل هذه التحقيقات.

- وثائق المؤسسة: والمقصود هنا التقارير المالية التي استعنا بها للوصول إلى تحليل متغيرات الدراسة والمتمثلة في الميزانيات المالية وجدول حساب النتائج و نسخ من التصريحات الشهرية G50 لسنتي (2013- 2014) بالإضافة إلى التقارير المتعلقة بمراجعة

جبائية قامت بها مصالح الضرائب والتي خصت بها الرسم على القيمة المضافة للفترة الممتدة من 2013/01/01 إلى غاية 2014/06/30، بالإضافة إلى نسخ عن المراسلات بين المؤسسة وإدارة الضرائب،كما تم الاعتماد في هذا البحث على الملاحظة من خلال الجولة الاستطلاعية لمختلف الأقسام الخاصة بالمؤسسة وذلك للتعريف بها، و إنجاز هيكلها التنظيمي.

خطة وهيكل البحث:

تبعا للأهداف المتوخاة من البحث ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية، تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول تسبقهم مقدمة عامة وأخيرا خاتمة.

ففي الفصل الأول سنتطرق إلى **"المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية"**، و تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث الأول يضم تقديم مفاهيم أساسية حول المراجعة، المبحث الثاني ماهية المراجعة الجبائية وآخر مبحث تناولنا فيه خصائص المراجع الجبائي وحدود مهنة المراجعة الجبائية.

أما الفصل الثاني الذي هو بعنوان **"فعالية تسيير الخطر الجبائي و علاقته بالمراجعة في المؤسسة الاقتصادية"**، فقد تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث أيضا، المبحث الأول تطرقنا من خلاله إلى التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، أما المبحث الثاني فقد خصصناه لماهية الخطر الجبائي وختمنا هذا الفصل بالمبحث الثالث الذي تناولنا من خلاله إسهامات المراجعة في تفعيل التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية.

وأخير الفصل الثالث خصصناه للدراسة الميدانية والتي سيتم التطرق من خلالها لدور المراجعة في تخفيض الخاطر الجبائية على مستوى مؤسسة إنتاجية وذلك من خلال **"دراسة حالة مؤسسة أقروساتي لإنتاج الأكياس البلاستيكية بقالمة"**، حيث شملت الدراسة ثلاث مباحث، الأول تطرقنا من خلاله لتقديم عام للمؤسسة ودوافع اختيارها، أما الثاني فقمنا من خلاله بعرض مراجعة جبائية تمت على مستوى المؤسسة لسنتي (2014-2013) وأخيرا في المبحث الثالث قمنا بتحليل نتائج مهمة المراجعة الجبائية بالنسبة للمؤسسة.

الدراسات السابقة:

يعتبر بحثنا حلقة تكمل سلسلة البحوث السابقة، ومحطة جديدة تستند إليها البحوث اللاحقة، فالأبحاث التي أنجزت في مختلف جامعات الوطن والتي تناولت جوانب الموضوع، نذكر منها:

- ✓ **بوعلام ولهي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية بعنوان " **أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي - حالة الجزائر"**، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004 حيث تعرض الباحث من خلال موضوعه إلى ظاهرة التهرب الجبائي، لما له من أثر على اقتصاد الدولة ولعل من بين الأساليب المستحدثة مع الإصلاحات الجبائية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات الجبائية أو تقنية المراقبة والتحقيق، حيث تعتبر المراجعة الجبائية فحص شامل لوضعية المكلف ومراقبة مدى احترامه للقوانين الجبائية.

وقد حاول الباحث إبراز الجوانب التقنية لأساليب المراجعة الجبائية بالإضافة إلى مدى فعاليتها من حيث آثار المردود العام من خلال أرقام وإحصائيات قام بتقديمها الباحث.

- ✓ **سمية قحموش**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، بعنوان **"دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية"** جامعة قاصدي

مرباح ورقلة الجزائر، 2009-2010 حيث هدفت الدراسة لاستكشاف العلاقة بين المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث تشكل المراجعة الجبائية عاملا هاما ضمن النظام الضريبي التصريحي في قدرتها على إدارته بعدالة وإنصاف، وجودة التصريح تبنى على مدى صحة ودقة المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة، فإستراتيجية المراجعة الجبائية تعمل على زيادة وتعزيز الالتزام الضريبي الطوعي وكشف وردع حالات عدم الالتزام، كذلك إن التأكيد على تطوير نظام المراجعة الجبائية المقابل لتصريحات المكلفين والمعلومات والحسابات التي يقدموها، بحيث يكون موجه وشامل لنسبة كافية من المكلفين يعمل على اكتشاف المخالفات المرتكبة، بهدف دفعهم للتصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن الدخول التي يحققوها، وتم اختبار ذلك وفقا لدراسة تقويمية لنتائج المراجعة الجبائية بالإضافة إلى دراسة إستبيانية لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة، وقد تم التوصل من خلالها إلى أن المراجعة الجبائية لها دور إيجابي في تحسين جودة التصريح الجبائي، من حيث أن برنامج المراجعة الجبائية وخاصة الفعال وما يتوفر عليه المراجع الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة عمليات المراجعة الجبائية، تمكّن من تشجيع المكلفين على أن تكون تصريحاتهم بالضريبة صحيحة ودقيقة وهذا من شانه زيادة الإيرادات الضريبية.

- ✓ **سميرة بوعكاز**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، بعنوان "**مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**"، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، 2014-2015، حيث هدفت الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي، حيث أن التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي وذلك بإدارته بعدالة وفعالية التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة، فالتدقيق الجبائي يعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخيل التي يحققونها، وتم اختبار ذلك وفقا لدراسة تقويمية لنتائج التدقيق الجبائي بالإضافة إلى دراسة استبيانيه لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة، وقد تم التوصل من خلالها إلى أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية ،من حيث برنامج التدقيق الجبائي وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة ومصداقية عمليات التدقيق الجبائي، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.

وهناك أيضا عدة دراسات **أجنبيـــة** نذكر منها:

- ✓ Abounaim Hassan, **Pratique de l audit fiscal en milieu financier**, Mémoire de CEC, ISCAE, Casablanca, Maroc, 1999.

وهي مذكرة لنيل دبلوم الخبير المحاسب بعنوان"تطبيق التدقيق الجبائي في الوسط المالي" ورد فيها ثلاث أجزاء رئيسية، أولها الجزء التمهيدي المتعلق بالسمات الخاصة بالنهج العام للمراجعة الجبائية، ثم استعرض الباحث في الجزء الثاني الممارسات المنهجية الخاصة بالتدقيق الجبائي في المؤسسات، و أخيرا الجزء الثالث الذي استعرض فيه دراسة تطبيقية لمنهجية المراجعة الجبائية الممارسة في شركات التأمين و إعادة التأمين.

- ✓ Mesfin Gebeyehu, **Tax Audit Practice And Its Significance In Increasing Revenue In Ethiopia The Case OF Addis Ababa City Administration**, Addis Ababa University, Faculty Of Business & Economics, Addis Ababa, 2008.

حيث تعرض الباحث هنا لأهمية المراجعة الجبائية بوصفها امتداد لعملية المراجعة، في إبداء الرأي بالنسبة لنزاهة الحسابات ومصداقية البيانات المالية المعدة لغرض الضريبة،

باعتبارها أداة قوية لزيادة إيرادات الضريبة ومكافحة الغش والتهرب الضريبي، وقد هدفت هذه الدراسة للبحث في المفاهيم الأساسية للمراجعة الجبائية مع تبيين مختلف تطبيقاتها، وتحليل أهمية المراجعة الجبائية في مجال تعزيز قدرات الإدارة الضريبية.

وخلص الباحث إلى تقديم ملاحظات ونتائج بناءة حول كفاءة وفعالية ممارسة المراجعة الجبائية باعتبارها آلية تستطيع الدولة بها التصدي والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

صعوبات الدراسة:

نشير في الأخير إلى بعض الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذا البحث، والتي تمكنا من تخطي بعضها إلا أن هناك بعض الحقائق التي لم نستطع تجاوزها خاصة في الجانب الميداني، وذلك عند الحصول على المعلومات المالية و الجبائية الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة وذلك لسرية تلك المعلومات، وعدم التصريح بها بغرض استخدامها في بحوث علمية.

مقدمة الفصل الثاني:

تعتبر الجباية إحدى أكبر الانشغالات بالنسبة للمؤسسة، وهذا بسبب الحق الجبائي الذي يمثل قيدا لها والذي يفرض عليها احترام الالتزامات الضخمة والمتزايدة مع مرور الوقت، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن المشرع وضع آليات تسمح بمراقبة تطبيق القواعد القانونية الجبائية، وتسليط عقوبات في حالة الانحراف عنها وهذا بهدف ضمان المصلحة العامة للدولة.

والتشريع الجبائي لا يكتفي بوضع الالتزامات والعقوبات المقررة فهو يترك للمؤسسة العديد من الخيارات حتى تتمكن من تعديل المصاريف الجبائية التي تتحملها، فالمؤسسة تتوقع الضريبة وتستعمل أقصى الوسائل لتسيير أحسن لها، وبهذا فالمؤسسات ألغت فكرة أن الجباية قيد وأصبحت تعتبر كمعيار للتسيير حيث الاستعمال الذي يحقق منفعة، وبالتالي فإن التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة يحافظ على سلامة مركزها المالي واكتساب سيرة جبائية حسنة تجاه الإدارة الجبائية، والتسيير الجيد للخطر الجبائي قد يساهم في خلق مزايا تنافسية للمؤسسة وهذا نظرا لمساهمته في تخفيض التكاليف الكلية، ونظرا لأهمية الجباية لأي مؤسسة فقد أصبحت اليوم هدفا لمختلف عمليات المراجعة، وهذا راجع لعدم احترام القواعد والإجراءات الجبائية بسبب الخطر المالي المرتبط بهذا الجانب، وهو الأمر الذي يؤدي بالضرورة إلى تقديم تقنيات المراجعة، وبالأخص تقديم مراجعة متعلقة بالوضعية الجبائية أو بالعمليات الجبائية لمؤسسة ما.

ومن خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى فعالية تسيير الخطر الجبائي وعلاقته بالمراجعة في المؤسسة وذلك من خلال العناصر التالية:

- **المبحث الأول:** التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية.
- **المبحث الثاني:** ماهية الخطر الجبائي.
- **المبحث الثالث:** إسهامات المراجعة في تفعيل التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية.

المبحث الأول: التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية.

يعد العامل الجبائي أحد العوامل المؤثرة في صنع القرارات أي لابد من إدراجه في عملية اتخاذ القرار وهو أساس ما يصطلح عليه التسيير الجبائي، حيث أن أي مؤسسة تسعى

دائما لتفعيل هذا الأخير 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 وبالتالي ينعكس على قدرتها التمويلية ويحد من إمكانية توسعها.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي، مميزاته وضرورته.

1-1- مفهوم التسيير الجبائي:

التسيير الجبائي يعتبر فرعا من فروع التسيير المالي ويعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، بحيث يهدف إلى تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا جميع الاختيارات الجبائية، وتجنيب المؤسسة التكاليف الجبائية الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والاختيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي وبالتالي هو وسيلة لترشيد القرار.[1]

وقد تناول موضوع تعريف التسيير الضريبي عدة كتاب سندرج أهمها فيما يلي:

- عرفه كريستين كوليت (Christine Collette): كما يلي: "إنّ تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعالا في إستراتيجيتها بدلا من السلبية تجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها".[2]

- التسيير الجبائي هو "الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة والتسيير الجبائي هو مزيج بين السلوك القانوني والجبائي وعلم التسيير، يتعلق بتسيير المتغير الجبائي في المؤسسة في جميع مراحل دورة حياتها ولذا هي تسعى إلى تعظيمه بدون الخروج عن الإطار القانوني".[3]

فالتسيير الضريبي يقصد به مدى النجاعة الجبائية للمؤسسة في قراراتها وهذا ما يوضحه أيضًا (M. Cozian): "الجباية ما هي إلا لعبة خيارات وبعض المكلفين أصبحوا أسياد الموقف لأنهم بكل سهولة يطبقون التسيير الجبائي".[4]

كما عرف شولز (Shoolz): "التسيير الجبائي الفعال بأنه الذي يزيد من القيمة الحالية للتدفقات النقدية لشركة ما بعد دفع الضريبة، وهو بذلك يقلل معدلات الضريبة عن القانون، فالمكلف يكيف تصرفاته بالطريقة التي تسمح له بخفض التزاماته".[5]

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استنتاج ما يلي:

- التسيير الجبائي وسيلة لترشيد القرار.

- التسيير الجبائي وسيلة قانونية مادامت المؤسسة تراعي النصوص التشريعية الجبائية و تؤدي الإلتزامات التي تفرضها عليها هذه الأخيرة وهذه نقطة هامة للغاية بحيث تشكل عنصر جوهر الفرق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الجبائي.

---

(1) صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، ص 4.

(2) Christine Collette**, Gestion fiscale des entreprises**, édition Ellipses, Paris, France, 1998, P.22.

(3) صابر عباسي ومحمد فوزي شعوبي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الباحث، عدد 12، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013 ، ص117.

(4) Maurice cozian, **Les grands principes de la fiscalité des Enterprises**, litec droit, 2 édition, Paris, 1986, postface de l'ouvrage, P 29.

(2) نوال جغلوف ثلجة، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

- التسيير الجبائي هو أعلى مستوى لتسخير الجبائية.

ونظرا لتعدد المدارس والنظريات التي تحدثت عن التسيير الجبائي، يمكننا حصرها في تصورين، التصور الفرانكوفوني والتصور الأنجلوسكسوني:

1-1-1- التصور الفرانكوفوني:

وهو التعريف الذي يرى أن التسيير الجبائي هو آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، ومنه هذا التعريف يقتصر فقط على التكاليف الضريبية، وهو يهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطار الجبائية الممكنة الوقوع.[1]

1-1-2- التصور الأنجلوسكسوني:

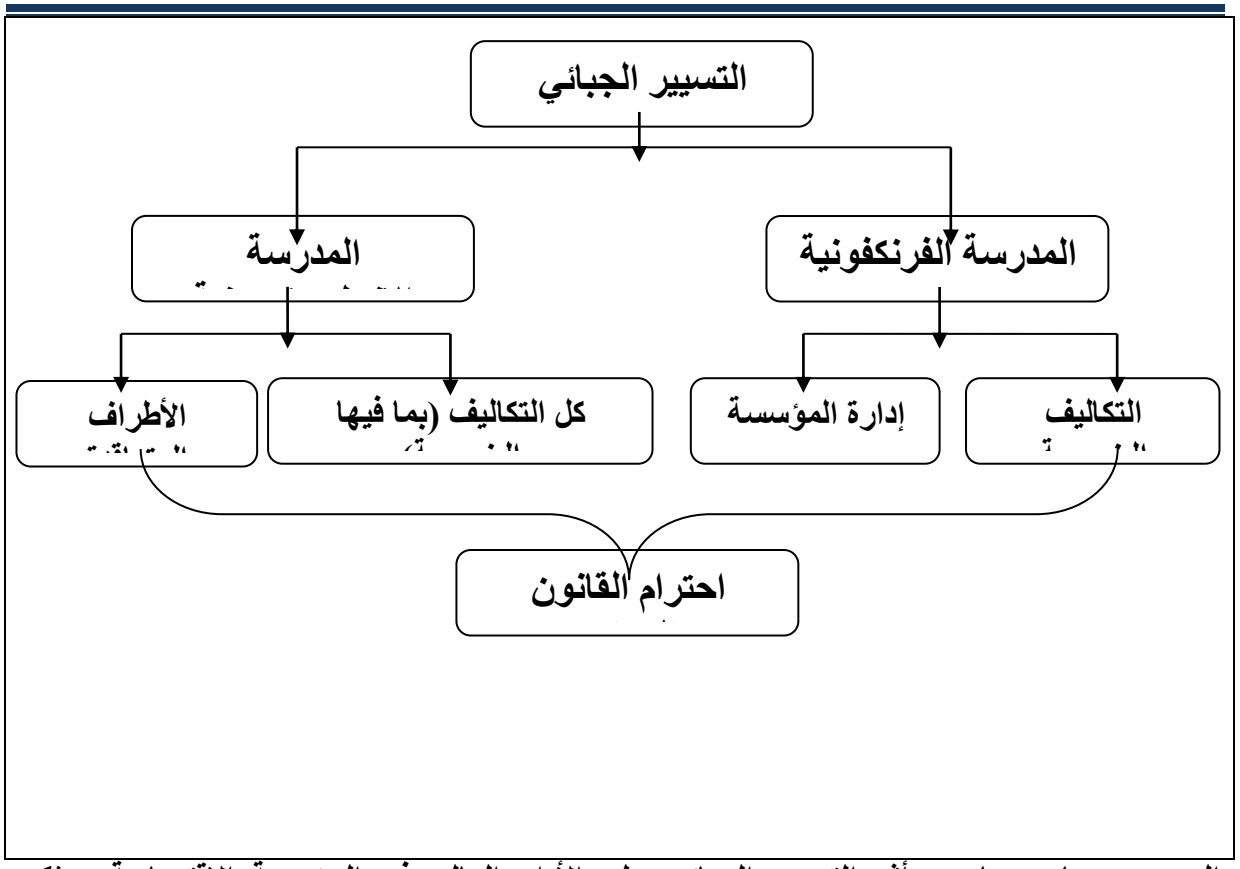
وهو التعريف الذي يرى أن التسيير الجبائي يهتم بكل التكاليف بما فيها التكاليف الجبائية والأطراف المتعاقدة مثل :حملة الأسهم (المساهمين)، المدراء التنفيذيين، المدراء الماليين، المحللين الماليين، إدارة الضرائب والمجتمع،...إلخ، المعنية بالإفصاح لها عن مبلغ الضريبة (أي أنه لا يتعلق بالإدارة فقط)، فبالإضافة إلى أن له نظرة عالمية وذلك راجع لطبيعة المؤسسات التي تنشط في مثل هذه البيئة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تعظيم أرباح المساهمين، وذلك بالحفاظ على قيم سوقية مرتفعة في السوق المالي عن طريق ضمان أقل إخضاع ضريبي، وهذا ما يسمى: المساهمة في خلق القيمة.[2]

إذن نستنتج أن التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط إلى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة، بل يتعداه إلى نظرة أبعد من ذلك وهي كيفية معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (1-2): الاختلاف بين النظرة الفرانكوفونية والأنجلوساكسونية لمفهوم التسيير.

[3] صابر عباسي، **مرجع سبق ذكره**، ص 07.

[3] نفس المرجع، ص 07.



المصدر: صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة و جباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، ص. 07.

من خلال الشكل أعلاه والتعاريف السابقة للتسيير الجبائي، يتضح أنه مهما اختلفت النظريات والتعاريف، فالتسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له، بغية التخفيف من ثقل الضريبة، لا يمكنه أن يحيد عن النصوص التشريعية الجبائية والقانون الجبائي.

1-2- مميزات التسيير الجبائي:

التسيير الجبائي يتطور في المؤسسة في اتجاهين:

الاتجاه الأول: التأثير المستمر للجباية على جميع العمليات في المؤسسة والرهان المالي المرتبط بالمخالفات الجبائية.

الاتجاه الثاني: البحث عل أحسن الطرق للتحكم في الخطر الجبائي كما يقول: Thomas Delahaye "التسيير الجبائي يهتم قبل كل شيء بالتوقع بالضريبة، وكذلك البحث عن محيط جبائي مناسب يعتبر أقل تكلفة في إطار القانون الجبائي".[1]

من خلال هذا التعريف نستنتج أن للتسيير الجبائي ثلاث خصائص هي: [2]

[1] صابر عباسي، **مرجع سبق ذكره**، ص 12.
[1] صابر عباسي، **المرجع السابق**، ص ص 12-13.

1-2-1- التوقع بالضريبة:

بما أن الضريبة هي تكلفة يجب تسييرها بطريقة تساعد على التوقع بقيمتها عند إجراء الاختيار، وبالتالي وجب على المؤسسة أن تعرف الحدث الجبائي في كل اختيار، لأن التسيير الجبائي لا يترك هناك مجال للحظ، كما يجب تحديد قيمتها بالاستعانة بأدوات التحليل المساعدة.

1-2-2- البحث عن الاختيار الجبائي الأمثل:

التسيير الجبائي يعتبر تحليل مفصل للنصوص القانونية من أجل المفاضلة بين العديد من الإختيارات الجبائية التي يمنحها المشرع، وذلك في حدود هامش الحركة التي يمنحها القانون،والخيار الجبائي يعني جميع الخيارات التي من شأنها تبديل النتيجة الجبائية.

في السابق القانون يقوم بمنح الاختيار الجبائي للمكلف، بحيث جميع المؤسسات تبحث على المخطط الجبائي والامتيازات الجبائية المتوالية في تطبيق تقنيات الإهتلاك الخطي أو المتناقص وفق شروط الاختيار الممنوح.

كما نلاحظ ان المؤسسة لها العديد من الخيارات الممكنة في كل وقت من دورة من حياتها بالنظر للحدث الجبائي في كل خيار، مثلا: شركات الأشخاص تخضع للضريبة على الدخل أما شركات الأموال تخضع للضريبة على أرباح الشركات.

في الوقت الحالي المؤسسة تقوم بالتحقيق من إمكانية القيام بكل خيار جبائي بالنظر للجانب المالي التجاري، التقني، الموارد البشرية ...إلخ، بحيث المؤسسة تقوم بدمج كل خيار جبائي ممكن في الوظيفة العامة للقرار، بأخذ القرار نحو قاعدة التحكيم بين مختلف الوضعيات والسيناريوهات الممكن، لأن العمل بالخيارات يسمح للمؤسسة بتعظيم الخيار الذي يسمح للمؤسسة بتعظيم المكاسب وتقليل التكاليف، مما يساعد على تحقيق الأمن والآداء الجبائي الجيد.

1-2-3- عدم وجود الغش الضريبي:

التسيير الجبائي وجد ليعمل في حدود القانون"، هذه العبارة لا تجعل أي أحد يعتقد عدم مشروعية التسيير الجبائي،لأنه وجد من أجل تقليل التكاليف الجبائية، لأن التسيير الجبائي يغير الخيار من وضعية إلى أخرى بالنظر للتحفيزات التي يقدمها المشرع.

إذن مبدأ التسيير الجبائي مصنوع داخل حدود القانون التي يشجعها المشرع، وبالتالي المؤسسة تعتمد على الخيار الممنوح والمسموح من قبل القانون من أجل تحقيق الأمن الجبائي.

المكلف له الخيار بين العديد من البدائل إذن هذه الحركة وهذا الهامش من الحركة ليس تعسفا في استعمال الحق أو تصرف غير عادي في التسيير.

1-3- ضرورة التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

إن استمرار ونمو المؤسسة الاقتصادية مرهون بقدرة وكفاءة المسير في صنع القرارات المهمة خاصة فيما يتعلق بالقرارات التمويلية، والتي يتوقف عليها تعظيم العوائد وتخفيض التكاليف إلى أدنى قدر ممكن ولن يتحقق ذلك إلا إذا أدرك المسير جميع العوامل

المؤثرة على صنع هذه القرارات ويعد العامل الجبائي أحد هذه العوامل لذلك لابد من إدراجه في عملية اتخاذ القرار وهو أساس ما يصطلح عليه التسيير الجبائي.[1]

كما أنه على المسير الإحاطة بمحيط المؤسسة بمكوناته الداخلية والخارجية، ومن أهم مكونات المحيط الداخلي، القانون الأساسي للمؤسسة، توزيع الوظائف، رسم الإستراتيجيات، تحديد الأهداف ... إلخ، غير أنه من أبرز مكونات المحيط الخارجي العلاقات مع الشركاء، البنوك، الضرائب... إلخ.

فالمؤسسة تتقيد بالالتزامات القانونية أولا لتجبر على التقيد بالالتزامات الجبائية لاحقا فبمجرد قيد المؤسسة لدى مصالح السجل التجاري تنشأ العلاقة مع الجباية كمتغير خارجي.[2]

ولقد شهدت العقود الأخيرة ظهور فكرة تخصص الوظائف في المؤسسات بشتى أنواعها، حيث أسندت الأعمال المتعلقة بالجباية إلى أشخاص مختصين في الجباية.

إذن فضرورة التسيير الجبائي الجيد هو واجب كل مؤسسة، لأن تسيير الجباية هو الاختيار ما بين الخيارات الجبائية المعروضة للمؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار المعالم المتغيرة التالية:

- النصوص الجبائية والمتمثلة في قوانين المالية؛
- خاصية كل مؤسسة؛
- يجب توضيح مفهوم الخطر الجبائي لإزالة الغموض والخلط بين المفاهيم، أي بين تسيير الخطر الجبائي ومفهوم التهرب الجبائي؛
- يقتضي أن يكون منفذا في الوقت المناسب.

المطلب الثاني: أهمية و أهداف التسيير الجبائي.

2-1- أهمية التسيير الجبائي للمؤسسات:

تعتبر الوظيفة الجبائية أهم خلية داخلية معنية بقيادة وتسيير المسائل الجبائية داخل الهيكل التنظيمي في المؤسسة، والتي وجودها يعتمد على العديد من المتغيرات، كحجم المؤسسة، بيئة الأعمال والقوانين و غيرها.

وفي خضم هذا التوجه الذي يعتبر الجباية من أبجديات العمل المؤسسي وضرورة ملحة تفرضها التطورات الحاصلة، أصبح المساهمون وأصحاب المؤسسات لا يستغنون عن الوظيفة الجبائية في ظل سعيهم الحثيث للاستفادة من مزاياها المتعددة، سواء تم الاستعانة بموظفين متخصصين جبائيا من داخل المؤسسة أو اللجوء إلى محافظي الحسابات والمراجعين الخارجيين من أجل رفع تقارير جبائية إلى مجالس الإدارات لفهم الوضعية الجبائية للمؤسسة، والتخطيط المستقبلي.

فالجباية تتدخل في تحديد الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة وتعتبر كأحد محددات السياسات العامة واتخاذ القرارات مثل، الشكل القانوني للمؤسسة، مما يبين العلاقة الوطيدة بين الجباية والإستراتيجية ويجعلها ذات أهمية بالغة.

---

(1) الحواس زواق، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة، جامعة المسيلة، الجزائر، ماي 2005، ص 01.

(2) بوعلام ولهي، **التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار**، الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009، ص 01.

كما أن التسيير الجبائي يساعد الإدارة في تحقيق الاستخدام الأمثل للإمكانيات المتاحة، وعليه فانه يمكنها من تحقيق ما يلي:

- يساعد في التقليل من مبلغ الالتزام الضريبي أو قد يؤدي إلى تجنب دفع الالتزام الضريبي عن طريق الاستثمار في مجالات معفاة من الضريبة؛

- يساعد في إيجاد سياسة متوازنة من قبل الإدارة، تساعدها في الاستثمار بأنواعه المختلفة سواء كانت استثمارات في الأصول أو استثمارات مالية؛

- إن التسيير الجبائي يحقق الرقابة على تنفيذ العمليات ويسهل أعمال المتابعة، فمن خلال وجود تعليمات إدارية مستندة للخطة الضريبية للمؤسسة يمكن تحقيق الرقابة والمتابعة في التنفيذ؛

- يؤدي التسيير الجبائي إلى تحديد أهداف واضحة للعمل، بحيث يجعل الأثر الضريبي من المتغيرات الواجب دراستها عند القيام بأي عمل من الأعمال في المؤسسة، أو حتى دراسة ذلك الأثر على أي من موجودات واستثمارات المؤسسة المالية؛

- يساعد التسيير الجبائي على تحديد مراحل العمل والخطوات الواجب اتباعها، وكذلك إيجاد خطة عمل هادفة داخل المؤسسة، تحفز العاملين على الالتزام بأعمالهم على أكمل وجه لتحقيق أهداف المؤسسة؛

- الاستفادة من بعض المزايا التي يمنحها قانون ضريبة الدخل، أو قانون تشجيع الاستثمار، أو قانون مؤسسة المناطق الحرة أو قانون المدن الصناعية وغيرها.

إذن فالدافع الأساسي من وراء تمكين التسيير الجبائي من قبل المؤسسات هو الفوائد المتوقعة منه، ومع ذلك فإن قيمة هذه الفوائد تختلف باختلاف مستويات التخطيط الجبائي لدى صناع القرار والمواقف التي يصدرونها، على سبيل المثال نجد فئة من صناع القرار وتجنبا للمخاطر المحتملة يتخذون قرارات يترتب عنها مخاطر أقل ولكن ينتج عنها انخفاض في العائد، وبالمقابل نجد فئة أخرى تحقق عائدات مرتفعة على الرغم من أن المخاطر المرتبطة بالقرارات مرتفعة. [1]

2-2- أهداف التسيير الجبائي للمؤسسات:

يسعى التسيير الجبائي عموما إلى تحقيق الأهداف التالية:

- البحث فيما إذا كانت المؤسسة تتعرض إلى مخاطر جبائية لم تتمكن من تحديدها؛

- محاولة معرفة ما إذا كانت المؤسسة ليست تحت ضغط ضريبي أكبر من ذلك الذي ينتج عن الإطار القانوني الذي تعمل فيه؛

- تكييف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتخفيف الضرائب المستحقة؛

- تحسين مستوى التنبؤ و العقلنة الجبائية للخيارات الجبائية المعتمدة من طرف المسيرين. [2]

وبشكل عام يهدف التسيير الجبائي إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

- تحقيق الأمن الجبائي؛

- التحكم في العبء الجبائي؛

---

[1] صابر عباسي، **مرجع سبق ذكره**، ص 22.

[1] Armel Liger, la gestion fiscale de pmi un mythe, Edition L.G.D.J, Paris, 1998, P 32.

- ضمان الفعالية الجبائية؛
- خدمة إستراتيجية المؤسسة.

2-2-1- تحقيق الأمن الجبائي:

التسيير الجبائي يرتبط بالحذر الخاص بمدى احترام مطابقة القرارات الجبائية للمؤسسة للقواعد الجبائية التي قد تؤدي إلى الرقابة الجبائية على صحة و مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وهذا عند تطبيق القواعد الجبائية على حساب المؤسسة و التي تظهرها القوائم المالية، ومنه يجب عرض قوائم مالية موثوق بها باحترام القواعد الجبائية من أجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية.[1]

ومن بين الإجراءات التي يجب أن تتخذها المؤسسة من أجل ضمان أمنها الجبائي، تطوير مهمة ودور المراجعة الجبائية الداخلية التي تمكن من:[2]

- تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة؛
- تحديد الإستراتيجية الجبائية للمؤسسة و تقييمها؛
- تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين آداء وفعالية التسيير الجبائي.

إن المشاكل الجبائية التي قد تحدث للمؤسسة، تقع مسؤوليتها على عاتق مديرية المحاسبة أو المالية في حالة عدم وجود مصلحة مختصة في الجباية، لكن هذا لا يعفي كل مسؤول في المؤسسة من تسيير حصته من الخطر الجبائي.

2-2-2- التحكم في العبء الضريبي:

تشكل الأعباء الجبائية جزءا من سعر التكلفة لأي منتج، وعليه فإنها تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في الرفع من تكاليف الإنتاج، مما يجعل التحكم فيها مهما للغاية.

حيث يتشكل هذا التحكم من ثلاث أشكال تتجلى فيما يلي:

- العمل على تخفيض الضريبة؛
- تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفرات مالية تعزز وضعية الخزينة؛
- الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي آني و ذلك من أجل تحقيق أهداف تسييرية معينة، مثال عن ذلك عدم احتساب الاهتلاكات في مستواها الأقصى المسموح به قانونا بهدف توزيع أرباح.

إن ظروف المؤسسة هي التي تحدد شكل التحكم في العبء الضريبي، فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الأساسي هو التخفيض من الضريبة، بينما المؤسسة التي تكون في حالة انحدار فهي تبحث في تحسين صورتها تجاه البنوك والمساهمين وغيرهم من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح.[3]

2-2-3- الفعالية الجبائية:

---

(1) صابر عباسي ومحمد فوزي شعوبي، **مرجع سبق ذكره**، ص 07.

(2) Jacques Duhem et Michel Jammes, **Audit Et Gestion Fiscale De L'entreprise,** Editions EFE, Paris,1996, P 26.

(1) Christine Collette, op cit, P 23.

يمكن تحقيق هذا الهدف بصورة مباشرة أو غير مباشرة، بحيث تتحقق الفعالية المباشرة من خلال استغلال المؤسسة لمختلف الحوافز والتفصيلات الجبائية المتاحة لها في الوضع القانوني الذي هي فيه، مما يسمح لها بتحقيق وفرات مالية مباشرة.

أما الفعالية الجبائية غير المباشرة فهي تتحقق من خلال تلك الخيارات القانونية المختلفة التي يمكن للمؤسسة اعتمادها، فالتشريعات الجبائية والتجارية الحديثة تسمح في العديد من الأحيان بهامش من الحركة نتيجة تعدد الخيارات الضريبية، لهذا فعلى مسيري المؤسسة أن يتمتعون بأفق واسع يسمح لهم بالإدراك أنه يمكن تحقيق هدف جبائي بواسطة خيارات قانونية لها آثار جبائية تتوافق مع الهدف الجبائي المراد تحقيقه.[1]

2-2-4- خدمة إستراتيجية المؤسسة:

إنّ التسيير الجبائي هو جزء من نظام التسيير العام للمؤسسة، يجب أن يحدد أهدافه تبعًا للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، فمفهوم التسيير الجبائي يرتكز على مبدأ حرية التسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له، ونظرًا لدور الجباية باعتبارها عنصرًا فعالاً في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة فالمعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة، بحيث تؤخذ كإحدى محددات اتخاذ القرار الإستراتيجي، ويتجلى ذلك من خلال:

- الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة اختلاف الأحكام الجبائية التي تطبق على كل منها؛
- الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار المكان الجغرافي للنشاط، داخل الدولة الواحدة أو بين الدول نتيجة اختلاف الامتيازات والتحفيزات الجبائية الممنوحة؛
- تحديد خيارات النمو مثل أشكال التمويل ومدى تأثير العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل، فإلمام المسير بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة عن مصادر التمويل المختلفة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة من اختبارها لأي منها، والتي على أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها.

فمن خلال العلاقة بين الجباية والإستراتيجية فإن القرارات التي تتخذها المؤسسة، كالاستثمار، التوظيف رفع رقم الأعمال..وغيرها مرتبط بالنظام الجبائي الذي تعمل فيه، وعليه فالضريبة تستعمل لخدمة أهداف المؤسسة كما يمكن أن تتحول إلى متغير فعال في تحديد إستراتيجيتها.[2]

المطلب الثالث: مبادئ وحدود التسيير الجبائي.

3-1- مبادئ التسيير الجبائي:

للتسيير الجبائي في المؤسسة مبدأين هما:

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

3-1-1- مبدأ الحرية في التسيير:

المسير الجبائي في المؤسسة عليه التحكم في تقنيات التسيير لأنها تدخل في مسؤولياته، كما عليه الاختيار بين عدة بدائل متاحة قانونًا، وذلك من خلال إدراكه للمزايا

[2] صابر عباسي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 14-15.
[1] الحواس زواق، **مرجع سبق ذكره**، ص 03.

الضريبية التي يحققها هذا الاختيار، فالمكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى الحد الأقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها، وذلك حسب مهاراته في التعامل مع الجباية، فبمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار التسييري يكتسب القوة القانونية تجاه إدارة الضرائب التي تقوم بفحص مصداقية النتيجة الخاضعة والقواعد المحاسبية المطبقة دون انتقاد جودة التسيير مادام أن المؤسسة لا تقوم بما يخالف القانون وتحترمه، أمّا إذا كانت الخيارات سيئة فلا يمكن تصنيفها على أنها نوع من التحايل الضريبي إلاّ إذا استطاعت إدارة الضرائب إثبات سوء نية المكلف بالضريبة، فحرية التسيير للمؤسسة تظهر جليًا في حساب النتيجة الجبائية، فالنتيجة الجبائية تحسب من خلال النتيجة المحاسبية بعد إجراء بعض التعديلات عليها، فدور إدارة الضرائب هنا هو التأكد من صحة النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة دون أن يكون لها الحق في الحكم على نوعية التسيير وهذا هو جوهر مبدأ الحرية في التسيير.[1]

3-1-2- مبدأ عدم التدخل في التسيير:

ينطلق هذا المبدأ من أن الإدارة الضريبية لا يجب عليها التدخل في القرارات المأخوذة بشان تسيير المؤسسة والتي تراه مناسب لها، حتى وإن كان يؤدي إلى عدم تخفيف التكاليف الجبائية، فليس للإدارة الجبائية الحق أن تتدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقد خياراتها مادامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية حتى وإن رأت هذه الخيارات عديمة الجدوى أو سيئة الاختيار، فمثلا يحق للمسير أن يلجأ إلى الاستدانة من أجل توسيع استثماراته وبالتالي يحق له خصم فوائد القروض من الربح الخاضع.[2]

كما يمكن الإشارة إلى أن حرية التسيير لمسير المؤسسة تسمح له بالموافقة على نوعين من الرقابة على مدى نظامية التسيير هما:

- محافظ الحسابات من أجل المحافظة على مكاسب المساهمين.
- الرقابة الجبائية من اجدل المحافظة على مكاسب الخزينة العمومية.

3-2- حدود التسيير الجبائي:

رغم أن المشرع أعطى للمؤسسات هامشا معتبرا من الحرية في الجانب التسييري وخاصة ما تعلق منه بالشق الجبائي، لكن هذا لم يمنع من وجود حدود وجب التقيد بها في هذا الإطار، و التي تصنف إلى:

3-2-1: الحدود القانونية:

إن عدم امتثال المؤسسات للتشريع الجبائي أحيانا يقودها إلى الوقوع فيما يعرف بالتهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)، والذي يعد تهربا مقصودا من طرف المؤسسات المكلفة بالضريبة نتيجة مخالفتها الصريحة والعمدية لأحكام القانون الضريبي قصد عدم دفع الضرائب المستحقة عليها، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيلها، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة.[3]

---

(1) محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي و آثاره على المؤسسات**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2002-2003، ص 10.

(2) عباسي صابر، **مرجع سبق ذكره**، ص 16.

(3) حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 40.

فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعد تعسفا قانونيا، ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير ما يلي:[1]

- العقود والتصرفات القانونية التي ينجم عنها إخفاء تحقيق أو تحويل أرباح؛
- تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات؛
- التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة، مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية؛
- التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة، والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع؛
- استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي.

3-2-2- الحدود المالية:

تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي الذي يرفع ديونها الجبائية بعدما كان الهدف تدنيتها.

وتستعمل المؤسسة كل سلطاتها الإدارية لاتخاذ قرارات تضمن تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، على سبيل المثال تحديد مكافآت المسيرين، إعطاء قرض لأحد الفروع أو غيرها من القرارات التي تكون لها تاثير واضح على نتائج المؤسسة، فهذه القرارات قد تكون لهاآثار مالية واقتصادية سلبية على المؤسسة عندها يمكن تصنيفها كتصرفات غير عادية في التسيير الجبائي.

فالتصرف غير العادي في التسيير هو ذلك الذي يكون ضد مصالح المؤسسة والذي لا يقدم أي مقابل مباشر أو غير مباشر، ومن بين الأفعال غير العادية في التسيير نجد:

- تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد؛
- تحمل المؤسسة لأعباء خاصة للمسير؛
- التنازل عن عقارات للمسيرين منخفضة عن الأسعار الحقيقية؛
- التنازل عن حقوق تجاه مؤسسات ليست لها علاقة تجارية دائمة مع المؤسسة، والسبب الوحيد في ذلك قد يكون وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسستين. [2]

المبحث الثاني: ماهية الخطر الجبائي.

[4] الحواس زواق، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 02- 03.

[1] الحواس زواق، **المرجع السابق**، ص 03.

تعتبر الجباية مجموعة من القواعد القانونية والإدارية التي تحكم العلاقة بين الدولة من جهة، والمؤسسة من جهة أخرى وقد تضطر المؤسسة إلى مواجهة أخطار جبائية نتيجة لتعرضها إلى عملية مراجعة جبائية شاملة بغرض مراقبة احترامها للقوانين الجبائية، ما يؤثر على مركزها المالي وسمعتها ويتسبب في الحد من تطورها، من هنا وجب الاهتمام بتفعيل التسيير الجبائي للحيلولة دون تعرضها لهذه المخاطر.

المطلب الأول: مفهوم المخاطر الجبائية و أنواعها.

إنّ استمرار ونمو المؤسسة الاقتصادية مرهون بقدرة وكفاءة المسير في صنع القرارات المهمة، فإدراك المسير لمحيط المؤسسة بمكوناته الداخلية والخارجية، وكفاءته في التعامل مع جميع المخاطر التي تعيق تطور المؤسسة وتحد من قدرتها التنافسية والتي أهمها المخاطر الجبائية.

1-1- مفهوم المخاطر الجبائية:

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

ويعرف الخطر الجبائي أيضًا بأنه: "تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، وينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي".[2]

كما يعرف الخطر الضريبي أنه الخسارة المالية الممكنة الحدوث عند تطبيق القواعد الجبائية.[3]

ينجر أيضا عن الدقة في التصريحات الجبائية نتائج وخيمة تتمثل في الإجراءات التقويمية وعقوبات جبائية وشبه جبائية، هذه العقوبات يمكن أن تؤثر وبشكل كبير على الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا ما يسمى بالخطر الجبائي.[4]

إذن فالخطر الجبائي يتمثل في عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فهو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية تجاه هذا التشريع.[5]

---

(1) يوسف مامش، ناصر دادي عدون، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، دار المحمدية، الجزائر، الطبعة الأولى، 2008 ص 37.

(2) Jacques Duhem, Michel Jammes, op, cit, P 75.

(3) Anneline Venter, Strategic tax risk management for south Africa farmers: an evaluation of an industry leader, Majister commercial, university of Pretoria, 30/10/2009, p10.

(4) Bernard Légarde, fiscalité et redressement d'entreprise, édidion tech et doc, la voise, paris ,France,1990, p. 38.

(1) عبد القادر حفاي، **تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجزائري**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الأغواط، الجزائر، 2004، ص 28.

2-1- أنواع المخاطر الجبائية:

إن إجبارية الضريبة يجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة، وبما أن المراجعة الجبائية للمؤسسة وأهم وضعيات هذا الخطر هي:[1]

- الامتناع 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: إنّ انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما يهدف للحصول على مزاياه المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي، فبمجرد قيامها بتطبيق الاختيار الجبائي تكون ملزمة باحترام بعض الشروط، هذا ينجر 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 إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من هذه الامتيازات وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي بمثابة تكاليف إضافية.

ومن حالات الخطر الجبائي حسب النظام الضريبي الجزائري المخاطر التالية:

1-2-1- مخاطر عدم الانتظام الضريبي:

كون النظام الجبائي الجزائري نطام تصريحي فإن إخلال المؤسسة بتصريحاتها الجبائية سواء بالامتناع أو التأخر في إيداعها أو الغش في إعدادها ينجر عنه تكاليف إضافية تتعلق بهذه التصريحات تتمثل في العقوبات الموضحة في الجدولين التاليين:

الجدول رقم (1-2): عقوبات عدم الإيداع أو التأخير في إيداع التصريحات.

طبيعة التصاريح	غياب التصاريح	التأخر في إيداع التصاريح
التصريح بالوجود.[2]	30.000 دج	مدة التأخير شهر: 30.000 دج
التصاريح السنوية الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.[3]	إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق	* مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة (10 %) على الحقوق المستحقة. * مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة (20 %). * مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة (25 %).

[2] الحواس زواق، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

[1] المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2015.

[2] المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2015.

	زيادة (25%) من الحقوق المستحقة كعقوبة.	* إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل تطبق زيادة بنسبة 30%.
التصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" بالنسبة للمستفيدين من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة.[1]		2500 دج عندما تكون مدة شهرًا واحدًا. 5000 دج عندما مدة يتجاوز التأخر شهر واحدا ويقل عن شهرين. 10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين.
التصريحات الشهرية أو الفصلية لنموذج (G50).[2]		(10 %) عن الإيداع المتأخر. (25 %) عن الإيداع المتأخر، في حالة إعذار الإدارة الشخص الملزم بالاقتطاع بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام لتسوية وضعيته خلال شهر واحد.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على محتويات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

الجدول رقم (2-2): عقوبات النقص والغش في التصريحات.

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

[3] المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2015.
[4] المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2015.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

1-2-2- مخاطر الاختيارات الجبائية الخاطئة:

يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاءات أو تخفيضات في الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني الممنوح خلال مرحلة الاستغلال في إطار أجهزة دعم الاستثمار، إعادة استثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربعة (04) سنوات ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام تحفيزي، ويترتب على عدم احترام هذه الأحكام استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية نسبتها 30%.[1]

وبشكل عام فإن كل انتقاء جبائي لا يلتزم بشروطه يترتب عليه استرجاع الامتيازات مع تطبيق العقوبات المحددة من قبل التشريعات الضريبية.

المطلب الثاني: مصادر الخطر الجبائي في المؤسسة.

يمكن تحديد مصادر الخطر الجبائي في مخاطر ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة وأخرى ناجمة عن التشريع الجبائي، وهما كالتالي:

2-1- المخاطر الناتجة عن ضعف تسيير المؤسسة:

يمكن أن تنشأ مخاطر عن سوء تسيير المؤسسة وهذه المخاطر قد تنتج عن الأخطاء المادية بالإضافة إلى المخاطر الناتجة عن الخيارات الجبائية الغير ملائمة للمؤسسة، كالتطبيق السيئ للنصوص الضريبية أو سوء تفسير لبعض هذه النصوص، أو في كيفية إعداد التصريحات الضريبية ويرجع سبب حدوث هذه المخاطر إلى الأخطاء المحاسبية وكذلك الخطأ في تسيير المؤسسة بالإضافة إلى الأخطاء الناتجة عن عدم فهم التشريع الضريبي. [2]

2-1-1- الأخطاء المحاسبية:

تتمثل الأخطاء المحاسبية في مجمل الأخطاء التي تكون على مستوى الميزانية المحاسبية أو جدول حسابات النتائج، بالإضافة إلى المخاطر التي تحدث نتيجة عناصر أخرى مثل الخطأ في تطبيق المعدلات أو عدم الاستفادة من الامتيازات الضريبية...الخ، وعلى العموم فإن هذه المخاطر يمكن تداركها إذا ارتكبت بحسن نية، وذلك عن طريق الإجراءات التصحيحية التي تقوم بها إدارة الضرائب.

2-1-2- الخطأ في قرار التسيير:

ينتج الخطأ في قرار التسيير عندما يقدم المسير على اختيار بديل ضريبي من بين البدائل الضريبية المتاحة لذا فإن هذا القرار يكون قانونيا في بعض الحالات، كما قد لا يكون قانونيا في حالات أخرى يكون الهدف منه تضخيم التكاليف وغيرها، و في كلتا الحالتين تتعرض المؤسسة للمخاطر الجبائية:

أ- **قرار التسيير القانوني**: وهو ذلك القرار المتخذ من مجموعة الخيارات الضريبية المتاحة قانونيا مثل:

- حرية اختيار طرق تقييم المخزون؛

---

[1] المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2015.

[2] حنان شلغوم، **أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011-2012، ص ص 84-85.

- اعتماد طريقة معينة من الإهتلاك؛
- إعادة تقييم بعض عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك.

ومثل هذه القرارات ملزمة للمؤسسة وللإدارة الضريبية معا بناء على مبدأ عدم التدخل في التسيير.

ب- قرار التسيير غير القانوني: هو القرار الذي يتعارض مع أحكام التشريع الضريبي وذلك باتخاذ بعض القرارات مثل:

- خصم أعباء غير قابلة للخصم (الغرامات، الحد الأقصى لبعض التكاليف...الخ)؛
- التقييم الصوري للمخزون؛
- تسديد ديون لم تستحق بعد.

وعليه فإن هذه القرارات غير ملزمة للمؤسسة، لكنها ليست كذلك بالنسبة لإدارة الضرائب التي تدمج مثل هذه التكاليف في الدخل أو الربح الخاضع للاقتطاع الضريبي.

2-2- المخاطر الناتجة عن التشريع الضريبي:

ويمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات من المخاطر والتي تتمثل في المخاطر الناتجة عن تعقد النظام الضريبي وكذلك مخاطر ناتجة عن عدم ثبات التشريعات الضريبية، بالإضافة إلى المخاطر الناتجة عن عدم كفاءة الإدارة الضريبية.

2-2-1- مخاطر ناتجة عن تعقد النظام الضريبي: إن كثرة وتعدد الضرائب يدفع بالمؤسسة إلى إتباع إجراءات جد معقدة للقيام بتصريحاتها المختلفة للضرائب. كما أن الكثير من المؤسسات لا تواكب التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي سواء من حيث المعدلات أو الاستفادة من الامتيازات، وأيضا ارتفاع معدلات الضرائب مما يشكل خطر ضريبي عليها، وبالتالي تكون المؤسسة عرضة للازدواج الضريبي وزيادة تكاليفها مما يعرقل استمراريتها. (1)

2-2-2- مخاطر ناتجة عن عدم ثبات التشريعات الضريبية: إن عدم ثبات التشريعات الضريبية يؤدي إلى نشوب أخطار ضريبية نتيجة عدم معرفة المؤسسة لهاته التعديلات أو التغيرات، كما أن هذه التعديلات من شأنها أن تعرقل بناء سياسة المؤسسة وإستراتيجيتها على المدى الطويل، ولعل خير دليل على هذا نجد التشريع الضريبي الجزائري الذي عرف تعديلات كثيرة من خلال قوانين المالية كعمليات إلغاء الضرائب مثل الدفع الجزافي و غيره.

2-2-3- مخاطر ناتجة عن عدم كفاءة الإدارة الضريبية: تتسبب أحيانا الإدارة الضريبية في فشل النظام الضريبي المطبق في أي بلد، وذلك لأن النظام الضريبي الأحسن تطورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه وعليه فإن عدم كفاءة الإدارة الضريبية التي تتجلى في عدم توفر العنصر البشري المؤهل وعدم توفر الإمكانيات المادية اللازمة، من شأنه أن ينشئ المخاطر الضريبية للمؤسسة في ظل سوء فهم المواد القانونية واختلاف تفسيراتها من جهة إلى أخرى مما يؤدي إلى دخول المؤسسة في منازعات يطول حلها. (2)

المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة ومراحله.

3-1- تسيير المخاطر الجبائية:

يتوقف تسيير الخطر الجبائي على قدرة المؤسسة على تحديد طبيعة العقوبات التي قد تتعرض لها وهي مسألة غير محسومة وتتوقف بدورها على عاملين، عامل ضريبي محض

(1) حنان شلغوم، **المرجع السابق**، ص ص 85-86.
(2) نفس المرجع، ص ص 86.

بسبب عدم وجود رقابة ضريبية، وعلى عامل أكثر شمولية مرتبط بمدى توافق الاختيارات الضريبية مع مختلف أبعاد السياسة العامة للمؤسسة وهو أكثر شمولية،كما أنه من الواجب على أي موظف أن يعطي للإدارة الضريبية أهمية أكثر حتى يسهل التواصل بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضرائب، وذلك لأنه مع مرور الوقت أصبحت إدارة المخاطر الضريبية أكثر تعقيدا من السابق وذلك نظرا لتغير التشريعات القانونية المتكررة والتي تكون حساسة في بعض الأحيان، لذا فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تحقيق حد أدنى من الضمان والأمن الضريبي وكذلك تحديد الآليات اللازمة لتفادي هذا الخطر، وتتمثل الإجراءات الوقائية والاحتياطية من الخطر الجبائي في:

- دمج الإستراتيجية الجبائية في الإستراتيجية المالية للشركة؛
- احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال التسديد؛
- أن توكل مهمة التسيير الجبائي لمختص في الضريبة، يلم بالقواعد الضريبية ويحسن التعامل معها؛
- توفير الوسائل المادية والبشرية المناسبة والمتابعة المستمرة لكل جديد بالنسبة للتشريعات الضريبية؛
- اعتبار الضريبة متغير حقيقي يجب تبنيها في السياسة العامة للمؤسسة، وذلك بإدماج البعد الجبائي في إستراتيجية المؤسسة؛
- التحكم الجيد في الخطر بحيث لا يؤثر على الوضعية التنافسية للمؤسسة نظرا لكون جل نشاطات المؤسسة إلا ولها انعكاسات ضريبية قد تتأثر بسبب المخاطر الضريبية.[1]

2-3- مراحل تسيير الخطر الجبائي:

هناك عدة تصنيفات لمراحل تسيير الخطر الجبائي وأهم تصنيفين لمراحل تسيير الخطر الجبائي هما:[2]

3-2-1- حسب مكتب المراجعة (Ernst et Young)*: يرى هذا المكتب أن تسيير الخطر الجبائي يمر عبر المراحل التالية:

أ- الرصد: حيث أن أنشطة الرصد تؤمن العمليات الضريبية كما تم تصميمها، وتعطي رقابة فعالة للخطر الجبائي.

ب- التقييم: استمرارا تقييم المخاطر الجبائية والعمليات مع إدارة الخطر وفريق الضرائب والمسيرين التنفيذيين.

ت- التحسين: فريق مصلحة الجباية وإدارة المخاطر والمسيرين التنفيذيين يتعاونون في إدخال تحسينات على إدارة المخاطر الجبائية.

---

(1) حنان شلغوم، **المرجع السابق**، ص ص 86-87.

(2) صابر عباسي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 63-64.

* شركة خدمات مهنية عالمية، تنشط في التدقيق والاستشارات الضريبية والمالية، أسس مكتب يونغ في شيكاكو باليابان عام 1894، بواسطة محاسب اسكتلندي، اندمج مع مكتب أرنست سنة 2007 ليكونا الشركة باسمها الجديد (Ernst et Young) و مقرها الرئيسي في لندن (أنجلترا).

** شركة من أكبر شركات المحاسبة والتدقيق في العالم، أسس مكتب ديلوتي وشركائهم في لندن عام 1845، بواسطة وليام دلسن ديلوتي، اندمج مع مكتب تتش ليأخذ المكتب اسمه الجديد (Delloitte et Touche)، وهي شركة سويسرية مقرها الرئيسي في الولايات المتحدة الأمريكية.

3-2-2- حسب مكتب المراجعة (Delloitte et Touche):** يرى هذا المكتب أن تسيير الخطر الجبائي يمر عبر أربع مراحل وهي:

أ- تحديد وتقييم الخطر: كل هيئة في المؤسسة عليها فحص حدة وزاوية الخطر الجبائي.

ب- تقليص الخطر: مجلس الإدارة يقوم بوضع آليات الرقابة التي تسمح بتقليص الخطر وإرسال إشارات عن المخاطر الممكن حدوثها.

ت- تأمين التنفيذ المستمر: كل مجموعة أو مسؤول عن الخطر مكلف بتأمين التنسيق وتحسين الإستراتيجية والعمليات والقياس في إطار تسيير الخطر.

ث- 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.

المبحث الثالث: إسهامات المراجعة في تفعيل التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية.

من خلال ما تم التطرق له سابقا عن الدور الذي تلعبه المراجعة وعلاقتها بالوظيفة الجبائية في المؤسسة ومختلف الخدمات المقدمة من طرف المراجع التي لها علاقة بالعمل الجبائي، سنحاول إبراز فعالية المراجعة وتقريب الصورة أكثر لفهم جدوى عمل المراجع والقيمة التي يضيفها لإنجاح التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: علاقة المراجعة بالجباية.

بمجرد قيد المؤسسة لدى مصالح السجل التجاري تنشأ العلاقة مع الجباية كمتغير خارجي، ولذلك فالجباية تعني مجموعة من القواعد القانونية والإدارية التي تحكم العلاقة بين الدولة من جهة والمؤسسة من جهة أخرى فيما يخص تأسيس مختلف الضرائب والرسوم وتصفيتها وتحصيلها.

1-1- المراجعة الجبائية للمؤسسة:

قد تضطر المؤسسة إلى مواجهة أخطار جبائية نتيجة لتعرضها إلى عملية مراجعة جبائية شاملة، حيث تتمثل المراجعة الجبائية في 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.

إن الهدف من المراجعة الجبائية للمؤسسة يتمثل في ما يلي:[1]

- قياس تطور الخطر الجبائي الذي يتغير مع نشاط المؤسسة وأهدافها؛
- السهر على ملائمة المؤسسة وتجنب القواعد الجبائية التي تؤدي إلى عقوبات؛
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.

كما اعتبرت الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة "ATIC" المراجعة الجبائية بأنها مجموعة من المراجعات العملية وأنها تتمثل في إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للمؤسسة وطريقة عملها وبالتالي فجباية المؤسسة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية.[2]

2-1- مهمة المراجعة الجبائية وعلاقتها باتخاذ القرار:

---

[1] بوعلام ولهي، **أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي - حالة الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[2] سمية قحموش، **مرجع سبق ذكره**، ص 16.

تتجلى مهمة المراجعة الجبائية في عدة أشكال وهذا حسب ميدان التطبيق الذي يكون موضوع هذه المراجعة، تشتمل على:

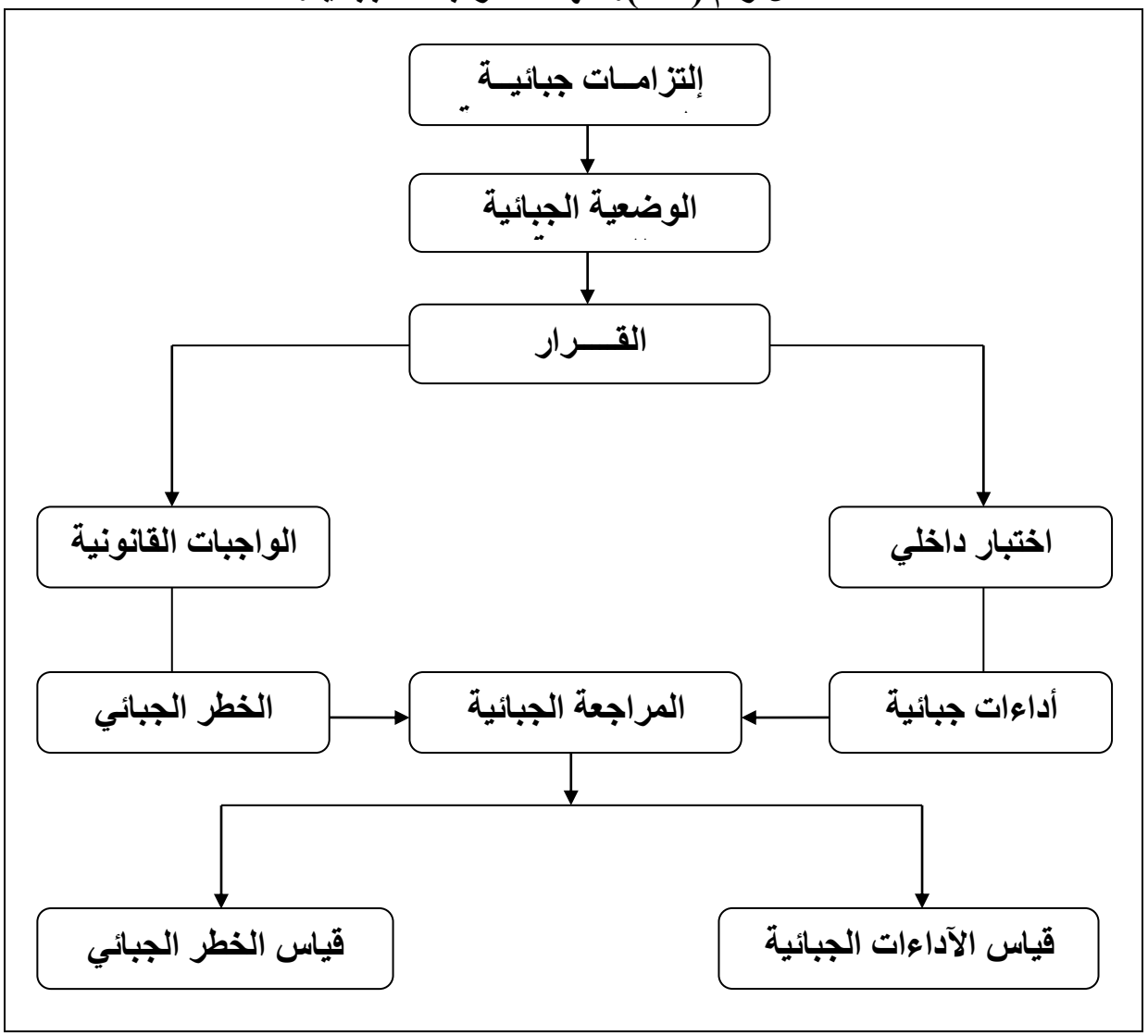
- طول أو قصر المدى؛
- مجمل نشاط المؤسسة أو جزء فقط من النشاط؛
- مجمل الضرائب الملقاة على عاتق المؤسسة أو على ضريبة واحدة فقط.

هذا من جهة ومن جهة أخرى، فإن مهمة المراجعة الجبائية يمكن أن تخضع لأهداف أخرى منها:

- قياس تطور الخطر الجبائي الذي يتغير مع نشاط المؤسسة؛
- السهر على ملائمة المؤسسة وتجنب القواعد الجبائية التي تؤدي إلى عقوبات.

كما أن للمراجعة الجبائية دور مهم في عملية اتخاذ القرار وسنبرز ذلك من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-2): مهمة المراجعة الجبائية.



المصدر: بوعلام ولهي، **أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي - حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004 ص 11.

من خلال الشكل أعلاه، يتضح الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في تحديد القرارات التي تتخذها المؤسسة بخصوص الاختيارات الجبائية، وذلك بعد أن تقوم بتقييم الأخطار الجبائية والمفاضلة بين الاختيارات المتاحة بغية التقليل من العبء الضريبي على المؤسسة.

1-3- أهمية المراجعة الجبائية الخارجية للمؤسسة الاقتصادية:

تتم ممارسة المراجعة الجبائية الخارجية في أغلب الأحيان من قبل مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة بحيث يتم اللجوء إلى مكتب مراجعة لتحقيق مهمة محددة في إطار تعاقدي، ومهمتها مكملة للمراجعة الجبائية الداخلية إن وجدت، فالمراجع هنا له وظيفة تتمثل في دراسة وتحليل الحالات واقتراح الحلول والإستراتيجيات المتعلقة بجباية المؤسسة، حيث أن مكاتب المراجعة تلعب دورا هاما في عملية المراجعة الجبائية كون التقرير الصادر عن مكتب المراجعة يعتبر ترجمة للمعلومات الجبائية الحقيقية للمؤسسة، ويعطيها أكثر مصادقية ويكسب المسيرين ثقة فيها.[1]

المطلب الثاني: مهام المراجع المتعلقة بالتسيير الجبائي.

تمثل الخدمات الجبائية جانبا هاما من إجمالي الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة العامة، وتتراوح تلك الخدمات عادة ما بين إعداد الإقرارات الضريبية بكافة أنواعها إلى خدمات التخطيط والفحص الجبائي، كما قد تتضمن هذه الخدمات الجبائية اقتراحات بالاندماج مع مشروعات أخرى الجبائي أو عند شراء واقتناء مشروع قائم، وتقديم النصح للعميل بهدف تقليل ما يدفعه من ضرائب إلى أقل حد ممكن وتوجيه العمليات بحيث يمكن الاستفادة من بعض المزايا الجبائية، وتقديم النصح إلى العميل بشأن بعض الأمور الجبائية التي لها صفة الدولية.[2]

1-2- ضرورة لجوء المؤسسة لمراجع خارجي لتسيير الوظيفة الجبائية:

تختص الأنظمة الجبائية الحديثة بأنها أنظمة تصريحية، يقوم فيها المكلفون بالإبلاغ عن أوعيتهم انطلاقا من أن نيتهم حسنة حتى يثبت العكس، وعليه ستكون الرقابة الضريبية الفعل المقابل والضروري للنظام الجبائي التصريحي أين يخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات الضريبية، من هنا لجأت المؤسسات إلى ما يعرف بالمراجعة الجبائية الخارجية من أجل استعراض البيئة الضريبية لها ومساعدتها في التحكم وتسيير وضعيتها الجبائية، فتلجأ للمراجع الخارجي بغرض:[3]

- التأكد من أن المؤسسة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها؛
- التحقق من أنه وفقا للهيكل القانوني الخاص بالمؤسسة فإن التكلفة الجبائية في حدها الأدنى، وكذا البحث فيما إذا كان تعديل الهيكل القانوني القائم يساعد على تخفيض التكلفة الجبائية؛
- تحديد الخيارات الجبائية التي أقدمت عليها المؤسسة، ووضع المعايير الضريبية لاتخاذ قراراتها؛

---

(1) Fethy Benadda, Op. cit p, P 4.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2006، ص 48.

(3) نوال جغلوف ثلجة، **مرجع سبق ذكره**، ص 76.

مع ضرورة التأكيد على أن كل من المراجعة الجبائية والتدقيق الضريبي يدرسان نفس حسابات المؤسسة ويعتمدان على نفس النصوص التشريعية.

2-2- أبرز الخدمات التي يقدمها المراجع فيما تعلق بالتسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية:

تتمثل الخدمات التي يقدمها المراجع المتعلقة بالتسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية فيما يلي:

2-2-1- الخدمات الجبائية الميدانية:

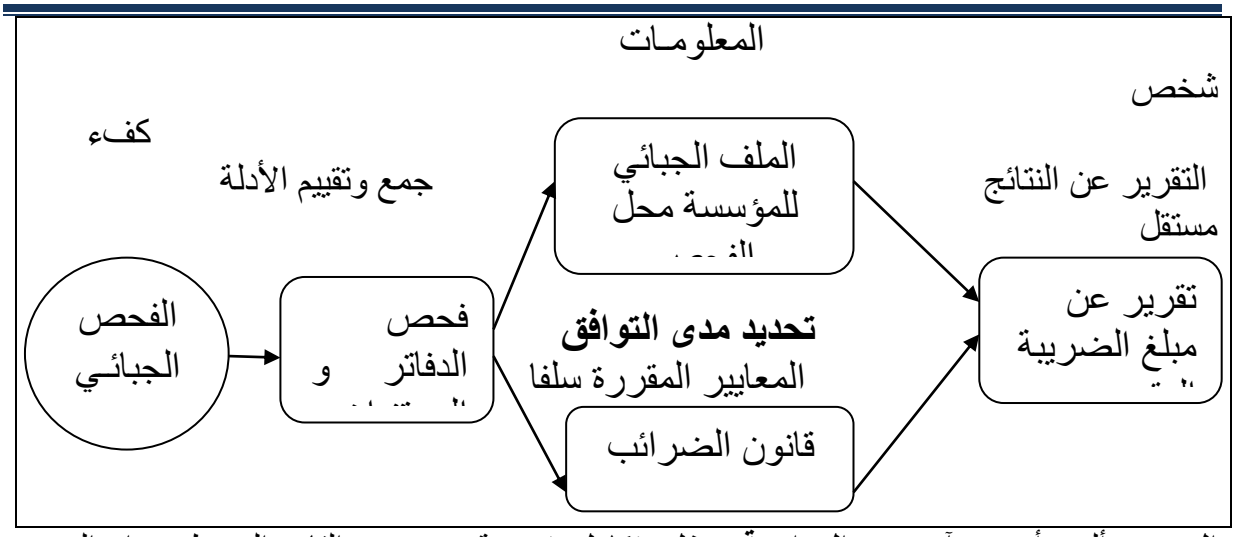
وتتمثل في التعامل اليومي مع إدارات الضرائب الحكومية المختلفة فيما يتعلق بتسيير كافة الشئون الجبائية للعملاء، باستثمار كفاءتهم وخبراتهم الطويلة في تنفيذ العمليات الضريبية الميدانية وتشمل على الأخص:[1]

- التسجيل الضريبي للشركات والمؤسسات في مأموريات الضرائب على مختلف تخصصاتها (الضرائب العامة والاستثمار وضرائب المبيعات)؛
- تقديم الإقرارات والبيانات الضريبية بمختلف أنواعها (إقرارات ضرائب الأرباح والمرتبات والقيمة المضافة والخصم تحت حساب الضريبة) سواء كانت سنوية أو شهرية أو ربع سنوية؛
- تمثيل العملاء أمام مصلحة الضرائب في كافة مراحل الفحص الضريبي بكافة أنواعها، حيث يقوم المراجع الجبائي بمراجعة كافة البيانات الضريبية الخاصة بالعملاء قبل تقديمها للفحص وإبداء النصح الفني للعملاء نحو كيفية إعدادها بالشكل المناسب لمتطلبات الفحص، مما ييسر كافة خطوات وإجراءات الفحص والذي يعود بالنفع على العملاء وكذا تيسير مهمة إدارات الضرائب المختلفة وذلك في أثناء الفحص الضريبي أو بعده بحيث يحصل العملاء على أفضل نتيجة مرجوة.

وللتوصل إلى هذا الهدف يجب أن يختبر المراجع الجبائي دفاتر المؤسسة محل الفحص، كما يجب عليه الحصول على معلومات من مصادر أخرى مثل العاملين بالمؤسسة، وبعد إتمام الفحص، يقدم المراجع تقريرا إلى المؤسسة يقدر فيه الضرائب الإضافية، وما إذا كان يجب دفع مبلغ الضريبة المتبقي أو أن مبلغ الضريبة قد تم سداده بالكامل والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (3-2): مراحل الفحص الجبائي.

[1] **Vision Consulting Group (VCG), Tax Service, http://vision-consulting-group.net/services/, Cairo, Egypt, vue le 30/03/2016.**



المصدر: ألفين أرينز وآخرون، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2002، ص 22.

- تمثيل العملاء في كافة مراحل الطعون الضريبية سواء كانت تلك الطعون أمام مصلحة الضرائب بكافة إداراتها الضريبية أو أمام القضاء إذا لزم الأمر على حد سواء، وفى سبيل ذلك يبذل الخبراء والمستشارين كافة السبل والعناية اللازمة والخبرات الطويلة بما يعود بالنفع في النهاية على العملاء كمردود إيجابي لهذه الطعون الضريبية.

2-2-2- خدمات التخطيط الجبائي:

ترتكز على تنفيذ التقنيات الفنية سواء كانت ضريبية أو قانونية أو مالية، لتقديم كافة حلول التخطيط الضريبي الممكنة وذلك لإدارة المخاطر والأعباء الضريبية المتوقعة على أنشطة العملاء سواء القائمة أو المستقبلية وبالشكل القانوني، ويستلزم ذلك الإحاطة التامة بأنشطة العملاء والأعباء والمخاطر المحيطة بها وخاصة تلك التي تحمل الطابع المالي والضريبي.

2-2-3- الخدمات الجبائية الخاصة:

مع الأخذ في الاعتبار التغيرات الاقتصادية المتنامية سواء على الصعيد المحلى أو الدولي، فإن الحاجة إلى الخدمات الضريبية الخاصة (مثل إعادة هيكلة المؤسسات للأغراض الجبائية أو خدمات إعداد دراسات السعر المحايد وغيرها من الخدمات) تتنامى بشكل ملحوظ كعنصر من العناصر الفاعلة والتي تتطلبها أعمال المؤسسات بصفة مستمرة، ومن ثم فإن مكاتب المراجعة تولي أهمية قصوى لتلك العناصر (سواء الداخلية أو الخارجية) المحيطة بالعملاء والمؤثرة في أعمالهم والتي تحتاج من المهنيين التعامل معها (مثل إعادة الهيكلة سواء لوحدة إنتاج أو مؤسسة تابعة أو فرع أو قطاع إنتاج)، وفي سبيل ذلك يتم البحث مع العملاء عن أفضل الطرق التي تحقق أفضل الحلول الجبائية الحالية والمستقبلية وأقلها تكلفة، وذلك مع الأخذ في الاعتبار كافة العوامل الأخرى الخاصة بنشاط العميل.[1]

2-3- منهجية عمل المراجع فيما يتعلق بالتسيير الجبائي:

أي مهمة للمراجعة كيفما كانت طبيعتها، تتطلب إتباع نهج للوصول لأهدافها بأقصى درجات الأمان وباستخدام الموارد الضرورية على النحو الأمثل .[2]

---

[1] **Vision Consulting Group (VCG), Op. Cit.**

[2] يونس مليح، **المراجعة الضريبية**، مقالة من المجلة القانونية الإلكترونية، **http://www.marocdroit.com/** المغرب 26 جويلية 2013 (شوهد بتاريخ: 2016/03/25).

2-3-1- منهجية المراجعة الجبائية:

طبيعة عمليات المراجعة الجبائية وتنوع الأهداف التي يمكن السعي إليها تحصر تعريف منهجية موحدة تنطبق على جميع عمليات المراجعة الجبائية، وتستند المنهجية العامة للمراجعة الجبائية على خمس خطوات أساسية: مرحلة أولية، أخذ المعلومات العامة، تقييم الرقابة الداخلية، تقييم العمليات ذات الطابع الجبائي والملخص والتقرير.

أ- المرحلة الأولية في النهج الجبائي:

هذه المرحلة عندما تكون جد مركزة يمكن أن تقلل بشكل كبير من مدة تدخل المراجع الجبائي الخارجي لأنها ستسمح له بالتحرك بكل أريحية وفي أفضل الظروف لتحسين كيفية عمله. هذه الخطوة تتمثل في جمع الوثائق عن مجالات الأنشطة التجارية للمؤسسة والأنظمة الخاصة والمهنية والضريبية، وكذلك المحاسبية، القانونية والاقتصادية، وكذا الإستراتيجية والاجتماعية، فأخذ المعلومات الضرورية عن المؤسسة مهم لأية مراجعة من أجل السماح للمراجع باستيعاب الملامح الرئيسية للمؤسسة ليحدد على وجه الدقة هدف ونطاق المراجعة الجبائية.

ب- المراحل المتبقية في النهج الجبائي:

المراجعة بجميع أنواعها تتطلب من المراجع معرفة ممتازة وعامة للمؤسسة ليستطيع بعد ذلك تحقيق عمله وإجراء أبحاثه، لذلك فمرحلة أخذ المعلومات العامة لها أهمية خاصة في عملية المراجعة الجبائية من أجل تحديد خصائص الكيان، وتتمثل هذه المعلومات في:

- ✓ **المعلومات العامة:** هي معلومات بشأن تاريخ المؤسسة، نظامها الأساسي، الاسم، رأسمالها، وفروعها.
- ✓ **المعلومات القانونية**: هي معلومات تخص الوضع القانوني للمؤسسة (SPA, SARL,EURL) .
- ✓ **المعلومات المحاسبية والمالية:** الدفاتر المحاسبية، البيانات المالية، وتقارير المراجعة الداخلية.
- ✓ **المعلومات التنفيذية:** طبيعة مكان العمل (معلوماتي، يدوي)، والطرق المستعملة.
- ✓ **المعلومات المتعلقة بمجال النشاط**: النطاق الضريبي للمنتجات المباعة، ما هو معدل الضريبة على القيمة المضافة الخاضعة له، باقي الضرائب والمساهمات المرتبطة بالمجال.
- ✓ **معلومات عن الفوائد الضريبية:** وهي تلك المرتبطة بأحكام محددة في بعض الشركات الخاضعة لحوافز من طرف الدولة.

2-3-2- تقرير المراجع الجبائي:

إن تقرير المراجع الجبائي يختلف عن تقرير المراجع المحاسبي و المالي و له خصائصه التي تميزه ويتضح ذلك من خلال العناصر التالية:

أ- شكل ومحتوى تقرير المراجع الجبائي:

على عكس ما هو الحال في مجال المحاسبة والمراجعة المالية، ليس هناك معايير محددة للمراجعة الجبائية مما ترك حرية كبيرة للمراجعين والمفتشين في اختيار خصائص هذا التقرير، ويمكن أن تكون هذه الخصائص إما عن طريق اتفاق بين الطرفين أو بناءا على مبادرة المراجع، فعند وضع عقد المراجعة، يجب على المراجع تحديد المجالات التي يتم فيها

عمله، ومنها بطبيعة الحال ستتمخض الاستنتاجات، وهناك نهجين من خلالهما يقوم المراجع بإعطاء توصياته، أولهما علاجي والآخر وقائي.

ب- التوصيات:

✓ **التوصيات ذات الطابع العلاجي:** يجب على المراجع بيان ما إذا كانت التجاوزات من المرجح أن يتم تصحيحها، فمهمة المراجعة الجبائية في هذا السياق تعتمد على طبيعة الخطأ المصحح، وعلى هذا المستوى يجب التمييز بين الأخطاء المالية البحتة والأخطاء في تطبيق قواعد مشتركة للمحاسبة والضرائب.

- الأخطاء الضريبية الصرفة:

هي أخطاء في إعداد الإقرارات الضريبية، حيث تختلف تبعا للتسوية فيما إذا كانت التجاوزات من التخلف أو التأخر في الإيداع، أو عدم الدقة في المحتوى.

على سبيل المثال، إذا كانت التصريحات كشفت أخطاء في المحتوى، إذن فعلى المؤسسة أن تقوم بإعادة ملأ تصريح جديد يحل محل التصريح الخاطئ السابق، إذا كان موعد تقديم التصريحات لم ينقض، فإذا تم تجاوز موعد إيداع التصاريح، في هذه الحالة لا يمكن تصحيح الخطأ إلا عن طريق طلب موجه إلى الإدارة الضريبية.

- الأخطاء الضريبية ذات الطابع المحاسبي:

شدة العلاقة بين المحاسبة والضرائب والربح المحاسبي الذي هو الأساس لتحديد الدخل الخاضع للضريبة دليل كافي لتوضيح أن عدم الدقة في تحديد وعاء الضريبة قد يكون له أصل محاسبي، هذه الأخطاء غالبا ما تؤدي إلى التقليل أو المبالغة في تقدير صافي الأصول والدخل الخاضع للضريبة.

على سبيل المثال، فإن حقيقة تسجيل أصول ثابتة مهتلكة ضمن نفقات السنة، يؤدي إلى نتيجة مزدوجة من ناحية، ويؤدي إلى التقليل من نتيجة المبلغ الأصلي من ناحية أخرى، هو نتيجة لزيادة كمية الاستهلاك غير المحتسب.

إصلاح هذه الأخطاء المحاسبية يتم من خلال التصريحات التعديلية أو عن طريق المطالبات، إذن فعلاج هذه الأخطاء هو أمر معقد يرغم المراجع على أن يكون هادفا وعليه أن يقوم بإزالة التجاوزات، وتقييم الخطر الجبائي المحدق، مع الإشارة إلى الأخطاء التي يمكن أن تصحح وتحديد العواقب المحتملة.

✓ **التوصيات ذات الطابع الوقائي:** التجاوزات التي قد تحدث أثناء إعداد البيانات المالية تشكل مصادر محتملة للصراع مع الإدارة في حالة وجود المراجعة الجبائية، وفي هذا الصدد يجب على المراجع أن يوجه انتباه إدارة المؤسسة محل المراجعة إلى الحاجة لقياس وتبرير الموقف المناسب بشأن هذه القضايا، وفي هذا السياق ينبغي أن تقدم توصيات لمنع هذه الحالات الشاذة.

كما يجب على المراجع أن ينظر في أصل المخالفات التي تم تحديدها ويقترح حلول جديدة في التعامل مع المسائل الضريبية.

ومنه فإن تقرير المراجعة الجبائية وملخص العمل الذي أنجز على كل من النظام والفعالية، يجب أن يشتمل:[1]

[1] يونس مليح، **مرجع سبق ذكره**.

- التذكير بالوضع وتاريخ التعيين؛
- تحديد المؤسسة محل المراجعة؛
- الفترة التي يغطيها عمله؛
- تحديد ضوابط ووثائق المراجعة،
- رأيه بشأن الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- التجاوزات وعدم الدقة عند دراسة النظام الجبائي الداخلي، والمخاطر الجبائية الناجمة عن ذلك ورأيه بشأن هذه المسألة؛
- تعزيز أو نقد الخيارات التكتيكية والإستراتيجية للمؤسسة؛
- اقتراحات لإجراء تغييرات مرغوب فيها لصيانة أو تحسين مستوى الكفاءة الجبائية.

المطلب الثالث: الآليات الداعمة لدور المراجع في التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة الاقتصادية.

إن أبرز ما يدعم دور المراجع في التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة الاقتصادية هو تمتعه بالاستقلالية والكفاءة في المجال الجبائي، إضافة إلى أهمية الخدمات الجبائية التي يقدمها المراجع للمؤسسة.

3-1- استقلالية و كفاءة المراجع في المجال الجبائي:

أوضحت دراسة أجريت على عينة من المؤسسات في ولاية "Indiana" الأمريكية أن أسلوب الاعتماد على الخدمات الجبائية من قبل مكاتب خاصة يزيد من اتساق وانتظام وكفاءة أداء المهام الجبائية، ذلك أن عمل المستشار الجبائي يكون فيه استقلالية تامة ولا تحدث أية مشاكل بينه وبين إدارة المؤسسة التي يعمل فيها وهنا نتحدث عن عنصر **الاستقلالية**.

كما أن المكاتب الخاصة تتنافس في ما بينها مما يؤدي في النهاية إلى تطوير أداء تلك الخدمات والارتقاء بجودتها، وهذه العوامل تؤدي في النهاية إلى تحقيق مصلحة المؤسسة، وهنا نتحدث عن عنصر **التنافسية**. [1]

ويرى الدكتور سمير سعد مرقص، أستاذ المحاسبة و الضرائب بالجامعة الأمريكية بمصر، أن تحقيق جودة الاستشارات الجبائية يعتمد على العناصر التالية:[2]

- العناصر المتعلقة بالمزاولين للمهنة وهي ترتبط أساسا بشروط التأهيل العلمي والعملي، والتخصص والتدرج المهني؛
- العناصر المتعلقة بالعلاقة مع العملاء وهي ترتكز على الالتزام بالمعايير المهنية المتعلقة بقواعد السلوك المهني، إضافة إلى البحث عن رضا العملاء؛
- العناصر المتعلقة بأداء الاستشارات وفيها يجب أن يبذل مراقب الحسابات أقصى عناية مهنية ممكنة في المهام الموكلة إليه، وأن لا يقتصر دوره على النصيحة فقط بل يجب عليه التحذير المبكر.

3-2- أهمية الخدمات الجبائية التي يقدمها المراجع للمؤسسة الاقتصادية:

---

[1] بوعلام ولهي، **التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار، مرجع سبق ذكره**، ص ص 15.

[2] نفس المرجع، ص ص 15-16.

نظرا لأهمية ما يقدمه المراجع الخارجي من خدمات متعلقة بجباية المؤسسة فقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكين لجنة خاصة بمسؤوليات وممارسة الخدمات الجبائية Committee on Responsibilities and Tax Practice، وقد صدر عنها عدة نشرات وإيضاحات تعرف وتحدد مسؤوليات المراجع الخارجي عند ممارسة هذا النوع من الخدمات.[1]

وتأتي كل هذه الجهود المبذولة من قبل هاته الجمعية والتي تعتبر أحد أهم الجمعيات العالمية التي تهتم بشؤون المراجعة، بغرض إثراء هذا المجال وتنظيم هذه المهنة وخاصة ما تعلق بالأداء الجبائي على وجه الخصوص.

وقد نشرت هذه اللجنة عن الأهداف والمسؤوليات والتي تعنى بـ: التطورات والاتجاهات الحديثة وكذا أفضل الممارسات للتسيير الجبائي الأمثل:[2]

- الحفاظ على علاقات جيدة مع مدير مكتب المصلحة الجبائية من المسؤولية المهنية، هذا الأخير لديه السلطة لتأديب العاملين فيما تعلق بالممارسات الجبائية؛
- خلق خدمات جديدة، كتقديم دليل للممارسات الجبائية للمهنيين العاملين على تحسين الجودة والكفاءة والربحية من الممارسات الجبائية، ومساعدتهم في الحفاظ على معايير الممارسة عالية؛
- إرساء نظرة جبائية حديثة أو إحداث تغيير جذري في مجالات الممارسات الجبائية القائمة، لمساعدة المهنيين في تحسين جودة وكفاءة الخدمة المقدمة لتحقيق أكبر عائد ممكن؛
- تطوير التوجيه والنصائح والموارد الإعلامية الأخرى فيما تعلق بقضايا التسيير الجبائي، من أجل تحقيق ممارسة فريدة من نوعها للمهنيين في المجال الجبائي، وترقية سبل التواصل مع العملاء باستخدام التكنولوجيا الحديثة والحرص على أمنهم (أي جذب العملاء والاحتفاظ بهم بمختلف الوسائل الممكنة).

خاتمة الفصل الثاني:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل خلصنا إلى أن الجباية تعتبر متغيرا استراتيجيا يجب على المؤسسة مراعاته عند تحديد القرارات المتعلقة بنتائجها ونشاطاتها وفقا للتشريعات والقوانين الجبائية، لأن لكل قرار أو نشاط معالجة جبائية خاصة به. وعلى المؤسسة أن تكون على دراية تامة بهذه القوانين والقواعد والتشريعات واحترامها، مما يحتم عليها معالجة جبائية خاصة ومحددة لمختلف الاختيارات ومتابعتها حتى لا تؤثر الجباية عليها ولا تقع في أخطاء ومخاطر تهددها وتزيد من تكلفتها الجبائية، وبالتالي فإن التسيير الجيد للمؤسسة يحافظ على سلامة مركزها المالي واكتساب سيرة جبائية حسنة اتجاه الإدارة

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص 48.

(2) The American Institute of Certified Public Accountants, Tax Practice Management Committee (TPMC), http://www.aicpa.org/interestareas/tax/community/pages/taxpracticeimprovementcommittee.aspx, view in 01/05/2016.

الضريبية والتسيير الجيد للخطر الجبائي قد يساهم في خلق ميزة تنافسية للمؤسسة وهذا نظرا لمساهمته في تخفيض التكاليف الكلية.

وحتى تتمكن المؤسسة من الاستفادة القصوى من التسيير الجبائي الحقيقي والفعال قد تجد نفسها أمام خيار الاستعانة بالمراجع الجبائي لتقليل آثار تطبيقات القانون الجبائي ولتتحكم أفضل في الوظيفة الجبائية.

مقدمة الفصل الثالث:

بعد أن تعرضنا في الفصلين السابقين للجانب النظري لموضوع بحثنا، وذلك بالتطرق إلى المراجعة الجبائية وفعالية تسيير الخطر الجبائي وعلاقته بالمراجعة في المؤسسة الاقتصادية، أين خلصنا في الدراسة النظرية إلى ضرورة وجود مراجع جبائي يعمل على مساندة المؤسسة الاقتصادية للخروج بسلام وبأقل الأضرار نتيجة تعرضها الدائم للمخاطر الجبائية وذلك للدور الذي يقوم به في تصحيح الأخطاء وتوجيه المسيرين نحو النجاعة في التسيير وبذل عناية أكبر بالضريبة والعمل على التكيف مع التشريع الضريبي ومواكبة تغيراته واستغلال الخيارات والامتيازات التي يطرحها، واستكمالا للدراسة النظرية كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وهذا ماقمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية تتمثل في دراسة حالة مؤسسة إنتاجية قصد الوقوف على الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في خفض المخاطر الجبائية.

حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول**: تقديم عام للمؤسسة ودوافع اختيارها.
- **المبحث الثاني**: عرض مراجعة جبائية تمت على مستوى المؤسسة لسنتي (2014-2013).
- **المبحث الثالث**: تحليل نتائج مهمة المراجعة الجبائية بالنسبة للمؤسسة.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة ودوافع اختيارها.

سنتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة، أهم تصريحاتها الجبائية ودوافع اختيارها وأخيرا نشاطها وأهدافها المستقبلية.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة أقروساتي لإنتاج الأكياس البلاستيكية بقالمة.

قبل التطرق مباشرة إلى المؤسسة محل الدراسة سنقدم نظرة عامة على المجمع ككل الذي تنتمي إليه المؤسسة من خلال نشأته، الموقع والمساحة وكيفية سير العمل.

1-1- بطاقة تقنية عن مجمع عبيدي الذي تنتمي له المؤسسة محل الدراسة:

1-1-1- نشأة المجمع:

يعد مجمع عبيدي محمد بقالمة، من أهم المؤسسات الاقتصادية في الوطن والولاية خاصة لما يقدمه للزبائن والمواطن الجزائري من إنتاج، وهي المؤسسة حديثة النشأة.

مجمع عبيدي محمد، مؤسسة اقتصادية بارزة تهدف إلى بعث وخلق صناعة حديثة ومتطورة، صناعة مبنية على أسس وقواعد علمية حديثة متشبعة بروح المبادرة والبحث العلمي الذي هو أساس النجاح والتطور عبر السنين، فعلى إثر انفتاح السوق الوطني وتحول المسار السياسي في الجزائر من نظام اشتراكي إلى نظام رأسمالي وخوصصة القطاع الصناعي ودعم المشاريع الخاصة من طرف الحكومة وذلك بتقديم مساعدات وتسهيلات لرجال الأعمال، وبعد عدة أبحاث ودراسات تمهيدية لإعداد المشروع والتي من بينها التركيز على المنطقة الجغرافية، فقد قرر إنشاء شركة ذات مسؤولية محدودة مؤسسة مجمع عبيدي محمد في ماي من عام 2001 م.

حيث أوكلت مهمة الإنجاز لمؤسسات صينية وتركية بمساعدة مهندسين وتقنيين محليين فشرعوا في البناء في التاريخ السابق ذكره، ودامت مدة إنجاز 11 شهرا بالنسبة لمطاحن عبيدي أحسن سابقا، ومع مرور السنوات أدخلت المؤسسة تعديلات على منتجاتها وإضافة منتجات جديدة وإنشاء مصانع وذلك بالتنويع والتطوير في الأكياس والمصبرات الغذائية.

مجمع عبيدي محمد، فكرة وحلم لشخص مجرب ومتمرس فتح المجال لتحقيق طموح شباب مسلح بالعلم ليحقق ذاته ويكون لنفسه ركيزة متينة وصلبة، ويعتبر هذا المجمع طموح فريق شاب آمن بالفكرة ويريد تحقيق الحلم بدعم من أصحاب الخبرات والتجارب، الحلم الذي بدأ بفكرة وأصبح أحد أكبر المنافسين في السوق الوطنية والطموح متواصل إلى السوق الدولية.

مجمع محمد عبيدي، هيكل بارز يطمح لتزويد السوق الوطني بمنتج عالي الجودة، وكذلك تقديم أفضل الخدمات الإدارية أي تحقيق توازن حقيقي بين جودة المنتج والخدمات.

1-1-2- الموقع والمساحة:

يتميز مجمع عبيدي محمد بموقع جغرافي إذ هو خارج المحيط العمراني، وتقع هذه المؤسسة الصناعية على الطريق الوطني الرابط بين سدراتة وولاية قالمة أي تقع في الشمال الشرقي للولاية، يحدها من الشرق بلدية لخزارة ومن الغرب بلدية قالمة ومن الشمال بلدية بلخير، أما جنوبا فتحدها أرضي زراعية تابعة "لمشتة لحفايص"، حيث تقدر المساحة الإجمالية للمؤسسة 35000 متر مربع.

تنقسم وحدات الإنتاج بالمجمع إلى ثلاث وحدات:

أ- وحدة إنتاج الفرينة: حيث تنتج علامتان مميزتان "كيمو" و"لحسن" في سوق الفرينة.

ب- وحدة إنتاج المصبرات الغذائية: تحمل علامة "زينبة" وهو منتج جديد يفرض نفسه في سوق المصبرات.

ت- وحدة إنتاج الأكياس البلاستيكية أقروساتي (Agrosati) الوحدة المعنية بالدراسة: حيث تنتج أكياس بلاستيكية يتم تعبئتها بمنتج نهائي (كالسميد، الفرينة أو النخالة...إلخ).

1-1-3- سير العمل:

يوظف مجمع عبيدي محمد 427 عاملا حاليا، يتم تقسيمهم حسب متطلبات الإنتاج وظروف المؤسسة دون الخروج عن الإطار القانوني والمحدد للعمل و المتمثل في 40 ساعة أسبوعيا كما تعمل لمدة 24 ساعة/ 24 ساعة.

وهناك نوعان من العمل لقضاء هذه المدة داخل المؤسسة ما يسمى بالتنظيم التقني للعمل وهما:

أ- العمل العادي: محدد بـ 08 ساعات في اليوم وهذا العمل خاص لموظفي الإدارات.

ب- العمل التناوبي: و يتم هذا العمل بالتناوب بواسطة 03 فرق متساوية مقسمين كالآتي:

- ✓ **الفرقة الأولى**: من الساعة 07.00 صباحا إلى الساعة 15.00 زوالا.
- ✓ **الفرقة الثانية**: من الساعة 15.00 زوالا إلى الساعة 23.00 مساء.
- ✓ **الفرقة الثالثة**: من الساعة 23.00 مساء إلى الساعة 07.00 صباحا.

ويستفيد عمال مؤسسة مجمع عبيدي محمد من دورات تكوينية لتحسين مهاراتهم وقدراتهم الفنية والعملية وذلك عن طريق المشاركة في الملتقيات الوطنية والدولية، كما تشرف على بعث العمال إلى الخارج من أجل تكوين و تطوير مهاراتهم، أو تقوم بجلب الخبراء من الخارج لتدريب العمال وتكوينهم وفقا للتكنولوجيا المطبقة داخل المؤسسة، وهذا من أجل تحسين أداء المؤسسة الذي يساعدها على تطوير وتسريع وتيرة الإنتاج والذي بدوره يعمل على زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة وتحقيق الأهداف المرجوة.

1-2- نشأة وتطور مؤسسة أقروساتي (Agrosati) لإنتاج الأكياس البلاستيكية:

أنشأت مؤسسة أقروساتي بموجب العقد التوثيقي رقم: 2006/1543، بتاريخ: 2006/10/03 برأس مال قدره 20.504.000,00 دج، مع تعيين السيد/ عبيدي محمد مسيرا لمدة غير محدودة، و يتمثل نشاطها في إنتاج الأكياس البلاستيكية وفق السجل التجاري رقم: 06 ب 0382635، بتاريخ 2006/10/30 تحت شكل شركة ذات مسؤولية محدودة.

وهي مؤسسة ذات جودة ونوعية في الإنتاج، وتمثل وحدة إنتاجية كبرى على مستوى التراب الولائي وأخذت على عاتقها إنتاج أكياس بلاستيكية بالمادة الأولية (البولي بروبلين- polyprepylene) للمؤسسات الصناعية، يتم تعبئتها بمنتج نهائي (كالسميد، الفرينة أو النخالة...إلخ) من طرف مؤسسات إنتاجية مثل: مؤسسة عمر بن عمر، مطاحن الساحل الأزرق، مجمع سميد ...إلخ، و أوكلت مهمة الإنجاز لشركات تركية وصينية وكذلك بمساعدة مهندسين وتقنيين محليين شرعوا في بنائها في أوت 2006، حيث تتربع على مساحة 7000 م^2، بني منها 5000 م^2، وبدأت عملية الإنتاج في شهر أوت 2008، طاقتها الإنتاجية 60 مليون كيس بلاستيكي في السنة لمختلف الأحجام.

وباعتبار المؤسسة قائمة على الإنتاج فإنها أخذت قسط من اليد العاملة قدره 154 عامل من بينهم 8 إطارات و كانت تحتوي هذه الوحدة في بداية الإنتاج على معدات معتبرة تتمثل في:

- آلة واحدة تقوم بتحويل المادة الأولية إلى خيط أي إذابة (البولي بروبلين- polyprepylene).
- 15 آلة تقوم بعملية النسيج (tisseuse) وآلتين (02) التي تقوم بعملية القص (kon) ومع التطويرات التي قامت بها المؤسسة أصبحت تحتوي على:

آلتين (02) لتحويل المادة الأولية وستة (06) آلات قص وخمسة وأربعون (45) آلة نسيج.

المطلب الثاني: دوافع اختيارها المؤسسة وأهم تصريحاتها الجبائية:

2-1- دوافع اختيار المؤسسة الإنتاجية:

لقد تم اختيار هذه المؤسسة كدراسة حالة نظرا لخصائص معينة، من بينها:

- أن المؤسسة إنتاجية وغايتها تلبية احتياجات السوق المحلي في مجال إنتاج الأكياس البلاستيكية وزيادة قدرتها وتطوير إمكانياتها بصفة مستمرة، من أجل تعزيز مكانتها في السوق المحلية.

- تحجج أغلب المؤسسات بالسر المهني وندرة المؤسسات التي كانت على استعداد كي تتيح لنا فرصة القيام بدراسة ميدانية نقوم من خلالها بتفحص الوثائق والمستندات المحاسبية والجبائية، وكذا وضعها تجاه إدارة الضرائب من خلال التصريحات المودعة ومدى احترامها للقوانين والتشريعات الجبائية.

- كون المؤسسة الإنتاجية أكثر ملائمة لمثل هذه الدراسات نظرا لأهميتها للاقتصاد الوطني، حيث توليها التشريعات الجبائية امتيازات خاصة وذلك لأهميتها في خلق القيمة المضافة وامتصاص البطالة.

- كثرة الوثائق الثبوتية (فواتير الشراء، فواتير البيع، مبررات المصاريف...إلخ)، مما يتطلب حسن تنظيمها واستغلالها في الوقت المناسب في إعداد التصريحات الجبائية، والمحافظة عليها وترتيبها لتكون حجية عند تعرض المؤسسة لمراقبة جبائية، أو عند المنازعة مع إدارة الضرائب.

- صعوبة المحافظة على المكانة السوقية التي تجبرها على تخفيض تكلفة الإنتاج مما قد يؤدي بها إلى حالة عدم الانتظام الضريبي.

2-2- أهم التصريحات الجبائية للمؤسسة:

تخضع مؤسسة أقروساتي لإنتاج الأكياس البلاستيكية لنظام الربح الحقيقي وملزمة بالخضوع إلى الضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة (17 %).
- الرسم على النشاط المهني بمعدل (2 %).
- الضريبة على أرباح الشركات بمعدل (19 %).
- الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء بمعدل (10 %).
- الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور.

المطلب الثالث: نشاط المؤسسة، أهدافها و هيكلها التنظيمي.

سنتعرض إلى نشاط المؤسسة وأهم أهدافها، هيكلها التنظيمي ووظائف مصالحها المختلفة.

3-1- نشاط المؤسسة:

تنتج الوحدة أكياس بلاستيكية ذات حمولات مختلفة وهي الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول (1-3): يمثل أنواع الأكياس المنتجة ومقاساتها

الرقم	النوع	القياسات	وزن الكيس فارغ
1	كيس ذو حمولة 10 كلغ	400 x 550 ملم	40 إلى 50 غرام
2	كيس ذو حمولة 25 كلغ	500 x 820 ملم	66 إلى 74 غرام
3	كيس ذو حمولة 50 كلغ	600 x 1020 ملم	96 إلى 101 غرام
4	كيس ذو حمولة 100 كلغ	700 x 1200 ملم	116,56 غرام
5	كيس ذو حمولة 100 كلغ	700 x 1260 ملم	125 غرام

المصدر: مصلحة الإنتاج بالمؤسسة.

3-2- أهداف المؤسسة:

من بين الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة نذكر:

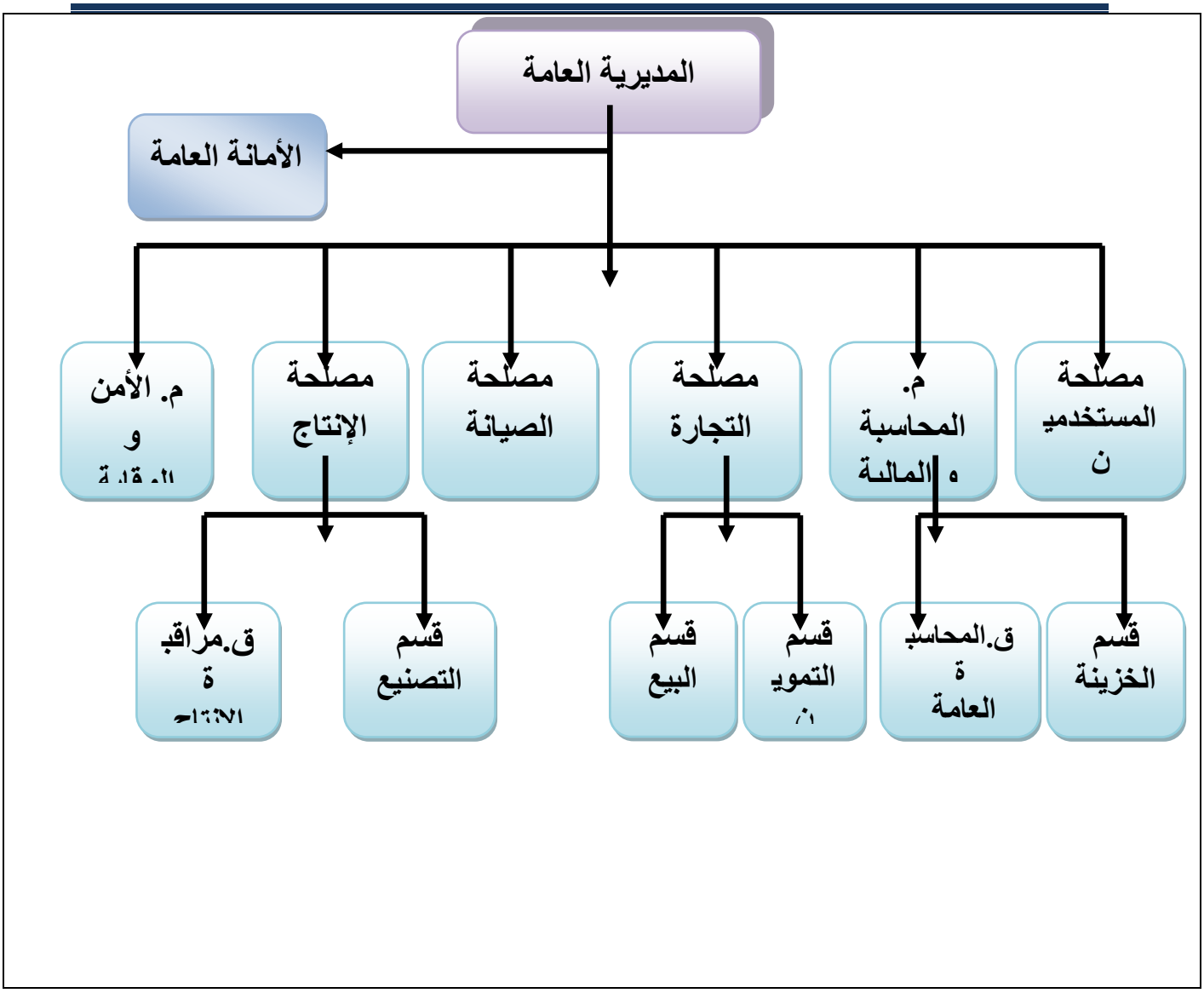
- تعظيم الربحية مع تدنية التكاليف؛
- الحصول على أكبر حصة سوقية؛
- العمل على تحسين المنتجات لنيل رضا الزبون؛
- تلبية الطلب المتزايد على هذا النوع من المنتجات في الجزائر؛
- إنتاج منتجات بجودة عالية؛
- توسيع المؤسسة و زيادة خطوطها الإنتاجية؛
- البقاء والنمو والاستمرار في ظل المنافسة السائدة؛
- البحث عن الريادة في السوق الجزائرية، بتحقيق ميزة تنافسية والحفاظ عليها؛
- السعي إلى رفع رقم الأعمال وذلك بالاستغلال الأمثل لكل عوامل الإنتاج وبالتالي المحافظة على استمرارية النشاط.

وفي ظل انتهاج الدولة لنظام الاقتصاد الحر فإن المؤسسة تسعى لتكوين الإطارات وذلك لتطوير وتحسين إمكانيات الإنتاج من حيث الجودة، الكمية والسعر في إطار المنافسة الداخلية لتحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح.

3-3- الهيكل التنظيمي لمؤسسة أقروساتي (Agrosati):

يمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال المخطط الموالي والذي تم إعداده بعد جمع المعلومات من مصالح المؤسسة.

الشكل رقم (1-3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة أقروساتي.



المصدر: وثائق مقدمة من إدارة المؤسسة.

ويمكن شرح وظائف مصالح المؤسسة كالآتي:

3-3-1- المديرية العامة:

ويشرف عليها المسير العام للمؤسسة وهي تسهر على إدارة وتسيير شؤون الوحدة كما تعتبر همزة وصل بين مختلف المصالح، حيث تعلم العمال في حالة وجود قوانين وتغيرات جديدة خاصة بـأوقات العمل، كما تقوم بتسيير المسار المهني للموارد البشرية وفق قوانين تخص العامل مثل: ساعات العمل الإضافية، العمال بالليل، العطل السنوية، الغياب، عطل مدفوعة الأجر الحوافز الاجتماعية...إلخ، وتأخذ بعين الاعتبار الأقدمية في العمل، الخبرة مستوى العمال والكفاءة المهنية وتضم هذه المديرية ما يلي:

الأمانة العامة:

القيام بالعمليات العادية للسكرتارية وتساهم في حفظ أرشيف المديرية كما تعمل على تسجيل كل الصادرات والواردات من البريد في سجلات وتعتمد على جهاز الكمبيوتر أثناء الحفظ، كما أنها تعتبر الرابطة بين العملاء والمدير.

3-3-2- مصالح المؤسسة: تتمثل فيما يلي:

أ- مصلحة المستخدمين:

وتهتم بشؤون العمال حيث تحرص على تسوية وضعية كل العمال عند الحاجة سواء تعلق الأمر بإجازة أو منح، ويوجد بحوزة هذا القسم جميع ملفات العمال، كما تهتم بكل ما يتعلق بالأجور كتقديم كشف الأجور كما تقوم بمسك السجلات الأخرى مثل:

- سجل المستخدمين؛
- سجل العطل السنوية؛
- سجل طلب العمل.

وهي أيضا المصلحة التي تشرف على قسم التكوين بمتابعة العمال والمتربصين.

ب- مصلحة المحاسبة والمالية:

وتقوم هذه المصلحة بمتابعة وتسجيل العمليات المالية والمحاسبية التي تتم بينها وبين المصالح الأخرى وهذا من أجل الرقابة الداخلية لتسهيل تحديد النتيجة من ربح وخسارة، من أجل معرفة مركزها المالي ومكانتها الاقتصادية لضمان السير الحسن للمؤسسة،كما تعتبر الركيزة الأساسية في تسيير إدارة الوحدة ولتقسيم المهام وتوزيع العمل وتنقسم هذه المصلحة إلى قسمين هما:

✓ **قسم الخزينة:** الخزينة بمثابة الركيزة الأساسية في مصلحة المحاسبة والمالية، حيث تقوم بتسجيل المدفوعات والمقبوضات من أجل تحديد نتيجة المؤسسة.

✓ **قسم المحاسبة العامة:** حيث يقوم بتسجيل جميع العمليات التي تجرى داخل المؤسسة يوميا والمتعلقة بالمشتريات والمخزونات والمبيعات.

ت- مصلحة التجارة:

وتضم هذه المصلحة ما يلي:

✓ **قسم البيع**: حيث يهتم هذا القسم ببيع وتسويق الأكياس البلاستيكية التي تنتجها المؤسسة وذلك بواسطة إجراءات خاصة يقوم بها رئيس القسم بموافقة مدير المصلحة والاعتماد البرنامج المسطر من قبل مدير الوحدة وتضم مسير درجة أولى مسير درجة ثانية وأمين الصندوق.

✓ **قسم التموين**: بتمويل الوحدة الإنتاجية بالمادة الأولية وإيصال المنتوج لعملية الإنتاج.

ث- مصلحة الصيانة:

تعتبر الصيانة في الوحدة من أهم الضروريات فعمال الصيانة قائمون على صيانة الأجهزة والآلات ويتم تزويد هذه المصلحة بكل ما تحتاجه إليه من مواد وقطع غيار.

ويتمثل دور هؤلاء الأقسام في مراقبة الآلات إذ هم ملزمون بتصليحها إذا حدث عطل وذلك للحفاظ على وتيرة الإنتاج وكذلك تصليح وسائل النقل الخاصة بالعمال لتجنب تأخيرهم كما تقوم مصلحة الصيانة بإعداد تقرير شهري حول التعطيلات التي تحدث لوسائل الإنتاج والتدخلات التقنية التي قامت بها.

ج- مصلحة الإنتاج:

إنه من بين المهام الرئيسية التي تقوم بها مصلحة الإنتاج هي توفير المنتجات المتمثلة في الأكياس البلاستيكية من مختلف الأحجام للزبائن بالكميات المطلوبة وتضم مصلحة الإنتاج ما يلي:

✓ **قسم التصنيع**: وهو الذي يعمل على القيام بإنتاج الأكياس البلاستيكية.

- ✓ **قسم مراقبة الإنتاج:** يتمثل دوره في مراقبة المنتوج فيما إذا كان مطابق للمعايير المحددة مسبقا.

ح- مصلحة الأمن والوقاية:

كل مؤسسة مهما كانت طبيعة نشاطها فهي بحاجة إلى أمن ووقاية حفاظ على معدات الوحدة من الضياع كما تعمل على توفير الإنارة الداخلية والخارجية من أجل تحسين الإنتاج والإنتاجية.

المبحث الثاني: عرض مراجعة جبائية تمت على مستوى المؤسسة لسنتي (2013-2014).

إن نشاط المؤسسة (إنتاج الأكياس البلاستيكية) يعد من العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة طبقا لأحكام المواد 1 و2 من قانون الرسم على رقم الأعمال، غير أن الرسوم التي أثقلت المشتريات تعد قابلة للحسم تبعا للشروط المحددة في أحكام المواد من 29 إلى 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال ويمكن استرداد الرسم المتبقي إذا تعذر الحسم الكلي وفق الشروط المذكورة في المادة 50 و50 مكرر 01 و50 مكرر 2، أما كيفيات الدفع والتصريح فتكون وفق إجراءات النظام العام المنصوص عليها في المواد من 76 إلى 82 من قانون الرسم على رقم الأعمال وسنتعرض في هذا المبحث بشيء من التفصيل لمراجعة جبائية تمت على مستوى المؤسسة للفترة مابين 2013/01/01 إلى غاية 2014.06.30، وتعلقت بالرسم على القيمة المضافة.

المطلب الأول: نوع المراجعة الجبائية و البيانات المقدمة من طرف المؤسسة.

1-1- نوع المراجعة الجبائية و الجهة التي قامت بها:

الحالة التي نحن بصدد تحليلها هي مراجعة جبائية مصوبة وتتعلق بمراجعة الرسم على القيمة المضافة للفترة مابين 2013/01/01 إلى غاية 2014/06/30.

حيث أن المراجعة الجبائية المصوبة عبارة عن مراجعة في المحاسبة تغطي واحدة أو العديد من الضرائب بالنسبة لفترة ولجزء من فترة غير محددة، أو بالنسبة لمجموعة من العمليات أو البيانات المحاسبية التي تكون خلال فترة يمكن أن تكون أقل من السنة الجبائية، كما أن المراجعة المحاسبية والمراجعة الجبائية المصوبة لهما نفس الإجراءات.

حيث نصت المادة 20 مكرر فقرة 3 من قانون الإجراءات أنه لا يمكن إجراء مراجعة مصوبة في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة المحقق

في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

وتعود أسباب هذه المراجعة إلى تقديم المؤسسة لطلبات تخص كل ثلاثي من سنة 2013 وثلاثيي السداسي الأول من سنة 2014 لاسترداد قرض الرسم على القيمة المضافة التي وجهت إلى مركز الضرائب بقالمة وذلك بناء على المادة 50 مكرر1 الفقرة 4.

قام بالمراجعة التي نحن بصدد دراستها مركز الضرائب قالمة، حيث تمت على مستوى فرقة التحقيقات الجبائية بمركز الضرائب بقالمة، وهي عبارة عن مراجعة مصوبة استهدفت الرسم على القيمة المضافة وتتعلق بسنة 2013 والسداسي الأول من سنة 2014، حيث استمرت مدة التحقيق ما يقارب 7 أشهر، حيث أن مراجعة سنة 2013 تمت من 2013/03/17 إلى 2014/08/11، أما مراجعة السداسي الأول لسنة 2014 فدامت من 2014/10/23 إلى 2014/12/28.

2-1- البيانات المقدمة من طرف المؤسسة:

لإتمام دراستنا كان لابد من توفر البيانات والمعلومات المتعلقة بها حيث قدمت لنا المؤسسة - بصعوبة كبيرة- الوثائق التالية:

- الميزانيات الجبائية لسنتي: 2013 و2014؛
- جدول حسابات النتائج لسنتي: 2013 و2014؛
- تقارير التحقيق المصوب الأولية والنهائية المعدة من طرف مصالح الضرائب للفترة محل الدراسة.
- فواتير الشراء و البيع؛
- جداول التصريحات الشهرية نموذج G 50 لسنتي الدراسة؛
- جميع المراسلات بين المؤسسة ومركز الضرائب المتعلقة بالمراجعة محل الدراسة.

المطلب الثاني: عرض مراحل المراجعة (التحقيق المصوب) لسنة 2013.

2-1- الإجراءات و مراحل التحقيق:

2-1-1- تقديم المؤسسة لطلب استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

بناء على نص المادة 50 مكرر 1 الفقرة 4، تقدمت المؤسسة بطلب استرداد قرض الرسم على القيمة المضافة، حيث أن مؤسسة أقروساتي تشتري المادة الأولية الأولية (البولي بروبلين- polyprepylene) ويتضمن ثمن الشراء الرسم على القيمة المضافة وعندما تقوم بإنتاج الأكياس تبيعها لمؤسسات تستفيد من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و بالتالي فمن حقها طلب استرداد قرض الرسم على القيمة المضافة وهو ما قامت به بالفعل أين كانت تحرر طلب بعد نهاية كل ثلاثي من السنة وترسله إلى مركز الضرائب (ملحق رقم 08 طلب يخص الثلاثي الثاني من سنة 2013).

وبعد أن استوفت ثلاث طلبات خاصة باسترداد الرسم على القيمة المضافة يحول الطلب الرابع تلقائيا إلى إجراء التحقيق المصوب.

2-1-2: إرسال مركز الضرائب لإشعار بالتحقيق إلى المكلف المعني (مؤسسة أقروساتي):

بعد استلام مصالح الضرائب (مصلحة المنازعات) لطلبات المؤسسة تم إدراجها في برنامج التحقيق المصوب وكون أنه من الشروط الإلزامية لهذه المراجعة، إرسال إشعار بالتحقيق مرفوقا بميثاق المكلف بالضريبة إلى المكلف، فقد تم إرسال بإشعار بالتحقيق إلى

مؤسسة إنتاج الأكياس البلاستيكية أقروساتي بقالمة، أين احتفظت مؤسسة أقروساتي بالإشعار بعد المصادقة على استلامه وتدوين تاريخ استلامه ويمكن أيضا إرساله عن طريق البريد المضمون، وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار:

- اسم وعنوان المكلف؛
- طبيعة ونوع النشاط الممارس؛
- رقم الإشعار وتاريخ إرساله؛
- تاريخ استلام الإشعار من قبل المعني؛
- تاريخ الحضور إلى مقر المؤسسة؛
- الفترة المعنية بالتحقيق سنة 2013؛
- تشكيلة الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق وفي هذه الحالة يتعلق الأمر بالرسم على القيمة المضافة.

(أنظر الملحق رقم 09).

2-2- نتائج المراجعة و أثرها على المخاطر الجبائية.

2-2-1- التبليغ بالتقويم الأولي للتحقيق المصوب:

بعد قيام مركز الضرائب بقالمة (فرقة التحقيقات الجبائية) بمراجعة الفترة يتم إرسال تبليغ بالتقويم الأولي إلى المؤسسة محل المراجعة، لكي تبدي المؤسسة رأيها، حيث يشمل هذا التقويم كل النتائج من أسس وقواعد وإجراءات التي توصل لها المحققون، وهو ما نوضحه في ما يلي:

أ- سير عملية التحقيق:

✓ **مراقبة التصريحات الجبائية:**

- التصريحات الشهرية مكتتبة في الآجال؛
- التصريحات السنوية مكتتبة في الآجال.

➢ إن إيداع التصريحات الشهرية والسنوية في الآجال جنب المؤسسة مخاطر جبائية المتعلقة بعدم الانتظام الضريبي والتي تتمثل في عقوبات عدم الإيداع أو الإيداع المتأخر للتصريحات.

✓ **مراقبة المحاسبة:**

من حيث الشكل:

- مسك الدفاتر الإلزامية (دفتر اليومية ودفتر الجرد) وفقا للقانون التجاري من المادة 9 إلى المادة 11؛
- عدم وجود الشطب في الدفاتر؛
- الدفاتر ممسوكة بصفة دورية؛
- كل صفحات الدفترين مرقمة وموقع على الدفترين من طرف قاضي المحكمة المختصة.

من حيث المضمون:

بعد مراجعة الوثائق المقدمة وتفحصها والتدقيق فيها ولاسيما الحسابات التالية:

- حـ/380 مشتريات؛
- حـ/164 القروض؛
- حـ/275 الودائع والكفالات؛

- حـ/411 الزبائن؛
- حـ/419 الزبائن الدائنون؛
- حـ/455 الشركاء الحسابات الجارية؛
- حـ/512 البنك؛
- حـ/530 الصندوق؛
- حـ/581 تحويلات الأموال.

تبين ما يلي:

- الشركة موضوع الدراسة لها صفة المكلف بالرسم على القيمة المضافة؛
- الرسم على القيمة المضافة المصرح به قابل للخصم وهذا بعد مراجعة الفواتير وبيانات الاستيراد المقدمة؛
- الفواتير وبيانات الاستيراد المتضمنة الرسم على القيمة المضافة مقيدة في سجلات المحاسبة وهي مطابقة للمواد من 09 إلى 10 من القانون التجاري والمادة 20 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي؛
- معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق على عمليات الشراء وعمليات البيع التي ساهمت في تكوين القرض مطابق للنشاط الممارس.

ب- نتائج عملية التحقيق المصوب:

بعد مراقبة التصريحات الجبائية والمراقبة المحاسبية تم التوصل إلى ما يلي:

✓ **فيما يخص رقم الأعمال:**

قبول رقم الأعمال المصرح به.

➢ إن قبول رقم الأعمال المصرح به من طرف مركز الضرائب يؤكد أن المؤسسة قدمت تصريحات صحيحة ومطابقة للنظام المحاسبي المالي الجديد والتشريعات الضريبية المستحدثة وهذا ما جنبها من التعرض لمخاطر جبائية متمثلة في عقوبات النقص والغش في التصريحات وهنا يبرز دور المكلفة بالتسيير الجبائي والتي تقوم برقابة دائمة ومستمرة على العمليات المحاسبية والتصريحات الجبائية وتسهر على مراجعتها بنفسها قبل إيداعها.

✓ **فيما يخص الرسوم على المشتريات:**

تم معاينة التصريح ومنه الحسم لرسوم لا تدخل في عملية خاضعة للرسم (المادة 32 من قانون الرسوم على رقم الأعمال). وهي مبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-3): الرسوم على المشتريات المرفوضة لسنة 2013.

رقم الفاتورة	التاريخ	مبلغ الرسم	تاريخ التصريح بها
8402	2013/01/20	640,60 دج	شهر جانفي

319	2013/01/22	349,41 دج	شهر جانفي
367	2013/02/08	350,00 دج	شهر فيفري
366	2013/02/08	315,00 دج	شهر فيفري
034	2013/02/16	980,00 دج	شهر فيفري
182	2013/02/15	588,84 دج	شهر فيفري
015	2013/02/15	572,60 دج	شهر فيفري
بدون رقم	2013/03/04	2.400,93 دج	شهر مارس
8001	2013/05/26	974,77 دج	شهر ماي
174	2013/03/16	420,00 دج	شهر ماي
9577	2013/03/12	452,72 دج	شهر ماي
8523	2013/01/28	452,72 دج	شهر ماي
6682	2013/06/14	3.585,05 دج	شهر جوان
8003	2013/06/09	686,92 دج	شهر جوان
1650	2013/06/20	1.373,83 دج	شهر جوان
1176	2013/12/17	1.067,66 دج	شهر ديسمبر

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على التبليغ بالتقويم تبعا للتحقيق المصوب لسنة 2013.

* تم تسجيل أيضا التصريح ومنه الحسم لرسوم لم يتم تبريرها بالفواتير ويتعلق الأمر بالفاتورة رقم 47، بتاريخ: 2013/03/12، مبلغ الرسم 6.460,00 دج، مصرح بها في شهر ماي، غير أن المحقق الجبائي لم يعثر عليها ضمن الفواتير التي قدمت له من طرف المؤسسة.

* سجل المحقق الجبائي مبلغ الرسم: 2.929.533,00 دج، المبرر ببيان الاستيراد رقم: 3516، بتاريخ 2012/08/12 و المصرح به في شهر جانفي 2013، لا يمكن إدراجه ضمن المبلغ القابل للاسترجاع للثلاثي الأول لسنة 2013، غير أنه يمكن قيده ضمن المبلغ القابل للحسم لشهر أفريل 2013.

✓ **رقم الأعمال لسنة 2013:**

بعدها قام المحقق الجبائي بحساب رقم أعمال المؤسسة لكل شهر من سنة 2013 وقارنه مع رقم الأعمال المصرح به من طرفها عن نفس الشهر وهنا يظهر نوعان من رقم الأعمال، رقم أعمال خاضع للرسم على القيمة المضافة ورقم أعمال غير خاضع للرسم على القيمة المضافة، اللذان يستعملان لاحقا في حساب معامل استرجاع الرسم على القيمة المضافة والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-3): رقم الأعمال لسنة 2013.

الوحدة: الدينار الجزائري

		رقم الأعمال المعتمد	رقم الأعمال المصرح به	الفرق
جانفي	المعفى	7 310 458	7 310 458	0,00
	الخاضع	5 596 688	5 596 688	0,00
فيفري	المعفى	12 130 530	12 130 530	0,00
	الخاضع	4 039 822	4 039 822	0,00
مارس	المعفى	16 819 288	16 819 288	0,00
	الخاضع	6 001 899	6 001 899	0,00

المجموع العام للثلاثي		51 898 625	51 898 625	0,00
أفريل	المعفى	26 812 376	26 812 376	0,00
	الخاضع	6 100 563	6 100 563	0,00
ماي	المعفى	8 028 986	8 028 986	0,00
	الخاضع	5 906 502	5 906 502	0,00
جوان	المعفى	18 760 911	18 760 911	0,00
	الخاضع	2 955 073	2 955 073	0,00
المجموع العام للثلاثي		67 970 411	67 970 411	0,00
جويلية	المعفى	34 889 258	34 889 258	0,00
	الخاضع	7 369 487	7 369 487	0,00
أوت	المعفى	13 462 909	13 462 909	0,00
	الخاضع	4 728 385	4 728 385	0,00
سبتمبر	المعفى	41 510 696	41 510 696	0,00
	الخاضع	2 153 974	2 153 974	0,00
المجموع العام للثلاثي		104 114 709	104 114 709	0,00
أكتوبر	المعفى	14 261 919	14 261 919	0,00
	الخاضع	5 345 417	5 345 417	0,00
نوفمبر	المعفى	27 909 539	27 909 539	0,00
	الخاضع	3 034 259	3 034 259	0,00
ديسمبر	المعفى	44 346 587	44 346 587	0,00
	الخاضع	7 742 550	7 742 550	0,00
المجموع العام للثلاثي		102 640 271	102 640 271	0,00

المصدر: التبليغ بالتقويم تبعا للتحقيق المصوب لسنة 2013.

✓ **الرسوم على المشتريات لسنة 2013:**

قام المحقق الجبائي في هذه المرحلة بحساب الرسوم المعتمدة لكل شهر وهي ناتج طرح الرسوم المرفوضة من الرسوم المصرح بها عن كل شهر، حيث تستعمل الرسوم المعتمدة في حساب الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع أيضا، ويتم ذلك كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-3): الرسوم على المشتريات لسنة 2013.

الوحدة: الدينار الجزائري

	الرسوم المصرح بها	الرسوم المرفوضة	الرسوم المعتمدة
جانفي	5 417 997	990	5 427 996
فيفري	1 276 833	2 806	1 470 830
مارس	190 325	2 401	187 924
مجموع الثلاثي	**8 018 021**	**6 197**	**8 821 014**
أفريل	5 959 916		5 959 916
ماي	4 317 524	7 785	4 532 516

جوان	115 638	5 646	109 992
مجموع الثلاثي	**10 914 556**	**13 431**	**10 483 543**
جويلية	3 056 674		3 056 674
أوت	5 286 372		5 286 372
سبتمبر	6 683 462	4 749 146	2 934 315
مجموع الثلاثي	**15 025 509**	**4 749 146**	**11 276 362**
أكتوبر	1 313 840		1 313 840
نوفمبر	866 518		866 518
ديسمبر	9 812 428	1 067	9 745 427
مجموع الثلاثي	**12 643 135**	**1 067**	**12 576 134**
المجموع الكلي	**46 600 222**	**4 445 167**	**42 155 055**

المصدر: التبليغ بالتقويم تبعا للتحقيق المصوب لسنة 2013.

و كمثال على كيفية حساب الرسوم المعتمدة نأخذ شهر جانفي:

الرسوم المرفوضة لشهر جانفي2013= 640,60+ 349,41= 990,01 دج.

الرسوم المعتمدة= الرسوم المصرح بها- الرسوم المرفوضة

الرسوم المعتمدة لشهر جانفي 2013= 5 417 997 - 990 =5 427 996 دج.

✓ **الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع لسنة 2013:**

في هذه المرحلة قام المحقق الجبائي بحساب الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع لكل ثلاثي من السنة على حدى وذلك بعد أن يقوم بحسابها لكل شهر والجدول الموالي المتعلق بالثلاثي الأول من سنة 2013 يوضح ذلك:

الجدول رقم (5-3): الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثي الأول من سنة 2013.

الوحدة: الدينار الجزائري

الثلاثي الأول			
	جانفي	**فيفري**	**مارس**
الرصيد	**0**	**2 424 106**	**3 124 250**
الرسوم المصرح بها	5 417 997	1 276 833	189 752
الرسوم المرفوضة	2 566 936	2 806	2 401
الرسوم القابلة للخصم	3 861 057	**3 936 894**	3 437 475
ر ق م الواجب	951 437	686 770	1 323 020
الرصيد	**2 424 106**	**3 124 250**	
ر ق م القابل للاسترجاع	2 424 106	1 700 143	0
معامل الاسترجاع	57 %	75 %	0
ر ق م للاسترجاع	1 662 200	857 775	0
مبلغ الاسترجاع		**2 437 058**	

الإجمالي			
الباقي للترحيل	3 318 845	925 285	-972 832
الرصيد 2013/03/31	**3 271 298**		

المصدر: التبليغ بالتقويم تبعا للتحقيق المصوب لسنة 2013.

وفي ما يلي شرح لبعض العمليات:

الرسوم القابلة للخصم= الرسوم المصرح بها- الرسوم المرفوضة.

الرسوم القابلة للخصم لشهر جانفي 2013=997 417 5-(990+ 533 929 2)= 057 861 3 دج

ر ق م الواجب = رقم الأعمال الخاضع للشهر x 17%

ر ق م الواجب لشهر جانفي 2013= 688 596 5 x 17%= 437 951 دج.

الرصيد= ر ق م القابل للاسترجاع= الرسوم القابلة للخصم- ر ق م الواجب

ر ق م القابل للاسترجاع لشهر جانفي 2013= 057 861 3 -437 951=106 424 2 دج

معامل الاسترجاع= رقم الأعمال المعفي/ رقم الأعمال الإجمالي (الخاضع + المعفي)

معامل الاسترجاع لشهر جانفي 2013= 458 310 146/7 907 12 x 100= 57%.

ر ق م للاسترجاع= ر ق م القابل للاسترجاع x معامل الاسترجاع

ر ق م للاسترجاع لشهر جانفي2013= 106 424 2 x 57%= 662 200 1 دج

مبلغ الاسترجاع الإجمالي= ر ق م للاسترجاع جانفي+ ر ق م للاسترجاع فيفري+ ر ق م للاسترجاع مارس

مبلغ الاسترجاع الإجمالي= 662 200 1 + 775 857+ 0= 437 058 2 دج.

بنفس الطريقة يتم حساب الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثي الثاني والثالث والرابع من سنة 2013 والجداول التالية تبين ذلك:

الجدول رقم (6-3): الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثي الثاني من سنة 2013.

الوحدة: الدينار الجزائري

الثلاثي الثاني			
	أفريل	**ماي**	**جوان**
الرصيد	**3 271 298**	**8 135 178**	**11 561 960**
الرسوم المصرح بها	5 959 916	4 317 524	115 638
الرسوم المرفوضة	0	7 785	5 646
الرسوم القابلة للخصم	9 230 215	12 666 694	11 553 800
ر ق م الواجب	1 096 037	1 105 004	362 502
الرصيد	8 135 178	11 561 690	11 191 298
ر ق م القابل للاسترجاع	4 863 879	3 426 512	0
معامل الاسترجاع	81 %	58 %	0
ر ق م للاسترجاع	3 689 952	2 207 037	0

مبلغ الاسترجاع الإجمالي		**5 896 989**	
الباقي للترحيل	174 927	1 219 475	-370 392
الرصيد 2013/06/30	**5 294 308**		

المصدر: التبليغ بالتقويم تبعا للتحقيق المصوب لسنة 2013.

الجدول رقم (7-3): الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثي الثالث من سنة 2013.

الوحدة: الدينار الجزائري

الثلاثي الثالث			
	جويلية	**أوت**	**سبتمبر**
الرصيد	11 441 596	14 685 017	38 941 779
الرسوم المصرح بها	3 056 674	5 286 372	6 683 462
الرسوم المرفوضة	0	0	0
الرسوم القابلة للخصم	15 497 270	19 971 389	45 624 242
ر ق م الواجب	1 813 252	825 803	176 366
الرصيد	8 135 178	11 561 690	11 191 298
ر ق م القابل للاسترجاع	1 243 421	4 461 568	6 507 096
معامل الاسترجاع	% 83	% 74	% 95
ر ق م للاسترجاع	2 632 009	3 661 380	5 682 791
مبلغ الاسترجاع الإجمالي		**11 975 181**	
الباقي للترحيل	611 411	1 800 187	825 304
الرصيد 2013/09/30	**13 678 500**		

المصدر: التبليغ بالتقويم تبعا للتحقيق المصوب لسنة 2013.

الجدول رقم (8-3): الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثي الرابع من سنة 2013.

الثلاثي الرابع			
	أكتوبر	**نوفمبر**	**ديسمبر**
الرصيد	13 678 500	14 270 432	14 964 782
الرسوم المصرح بها	1 313 840	518 866	9 812 428
الرسوم المرفوضة	0	0	1 067
الرسوم القابلة للخصم	15 991 340	15 788 298	24 709 210
ر ق م الواجب	908 721	515 824	1 234 316

الرصيد	14 270 432	14 964 782	22 475 894
ر ق م القابل للاسترجاع	592 931	694 350	8 512 111
معامل الاسترجاع	% 73	% 90	% 85
ر ق م للاسترجاع	062 680	315 625	6 894 785
مبلغ الاسترجاع الإجمالي		**7 472 890**	
الباقي للترحيل	530 251	069 35	1 727 216
الرصيد 2013/12/31	**15 004 004**		

المصدر: التبليغ بالتقويم تبعا للتحقيق المصوب لسنة 2013.

بعد حساب الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثيات الأربعة من سنة 2013، يتم جمعها للحصول على الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للسنة ككل وذلك بعد طرح الرسوم المسترجعة إن وجدت كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (9-3): الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع لسنة 2013.

الوحدة: الدينار الجزائري

ر ق م للاسترجاع	**سنة 2013**
الثلاثي الأول	2 437 058
الثلاثي الثاني	5 896 989
الثلاثي الثالث	11 975 181
الثلاثي الرابع	7 472 890
المجموع	27 779 120
ر ق م المسترجع للثلاثي الأول 2013	2 001 059
الباقي للاسترجاع	**25 778 061**

المصدر: التبليغ بالتقويم تبعا للتحقيق المصوب لسنة 2013.

وخلاصة لهذا التحقيق المبدئي المذكور أعلاه، يتم تحرير تبليغ بالتقويم الأولي للتحقيق المصوب، حيث يبلغ للمؤسسة مع إعطاء حق الرد 30 يوم على هذه الأسس والقواعد وحق إحضار مستشار جبائي للمؤسسة.

2-2-2- رد المؤسسة بخصوص التقويم الأولي:

بعدما تلقت مؤسسة أقروساتي إشعار بالتقويم الأولي للتحقيق المصوب المرسل لها من طرف مركز الضرائب بقالمة (فرقة التحقيقات الجبائية)، وبعد أن أعادت دراسة القواعد والأسس والإجراءات المتضمنة في هذا التبليغ تأكدت من صحة ما جاء في هذا التبليغ فقررت عدم الرد.

2-2-3- التبليغ بنتائج التقويم النهائي:

لكون مركز الضرائب بقالمة (فرقة التحقيقات الجبائية) لم تتلق رد المؤسسة خلال المدة الممنوحة والمحددة لذلك والمقدرة بثلاثون (30) يوما وعليه اعتبر ذلك قبول ضمني لنتائج التحقيق الأولى، حيث احتفضت بما جاء في التبليغ الأولي وذلك بإعادة إرسال إشعار نهائي بنتائج التقويم.

المطلب الثالث: عرض مراحل المراجعة (التحقيق المصوب) للسداسي الأول من سنة 2014.

3-1- الإجراءات ومراحل التحقيق:

تتم نفس الإجراءات وبنفس المراحل، مع اختلاف وحيد يكمن في المدة المعنية بالمراجعة والتي تتعلق بالسداسي الأول من سنة 2014 فقط.

3-1-1- تقديم المؤسسة لطلب استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

بناءا على نص المادة 50 مكرر 1 الفقرة 4، تقدمت المؤسسة بطلب استرداد قرض الرسم على القيمة المضافة، أين حررت طلب عن كل ثلاثي من سنة 2014 وأرسلتهما إلى مركز الضرائب بقالمة.

3-1-2- إرسال مركز الضرائب لإشعار بالتحقيق إلى المكلف المعني (مؤسسة أقروساتي):

بعد استلام مصالح الضرائب (مصلحة المنازعات) لطلبات المؤسسة تم إدراجها في برنامج التحقيق المصوب وأرسلت إشعار بالتحقيق مرفوقا بميثاق المكلف بالضريبة إلى مؤسسة إنتاج الأكياس البلاستيكية أقروساتي بقالمة، أين احتفظت به بعد المصادقة على استلامه.

3-2- نتائج المراجعة وأثرها على المخاطر الجبائية.

3-2-1- التبليغ بالتقويم الأولي للتحقيق المصوب:

بعد قيام مركز الضرائب بقالمة (فرقة التحقيقات الجبائية) بمراجعة الفترة يتم إرسال تبليغ بالتقويم الأولي إلى المؤسسة محل المراجعة، لكي تبدي المؤسسة رأيها، حيث يشمل هذا التقويم كل النتائج من أسس وقواعد وإجراءات التي توصل لها المحققون، وهو ما نوضحه في ما يلي:

أ- سير عملية التحقيق:

✓ **مراقبة التصريحات الجبائية:**

- التصريحات الشهرية مكتتبة في الآجال.

➢ إن إيداع التصريحات الشهرية في الآجال جنب المؤسسة مخاطر جبائية المتعلقة بعدم الانتظام الضريبي والتي تتمثل في عقوبات عدم الإيداع أو الإيداع المتأخر للتصريحات.

✓ **مراقبة المحاسبة:**

من حيث الشكل:

- مسك الدفاتر الإلزامية (دفتر اليومية ودفتر الجرد) وفقا للقانون التجاري من المادة 9 إلى المادة 11.
- عدم وجود الشطب في الدفاتر؛
- الدفاتر ممسوكة بصفة دورية؛
- كل صفحات الدفترين مرقمة وموقع على الدفترين من طرف قاضي المحكمة المختصة.

من حيث المضمون:

بعد مراجعة الوثائق المقدمة وتفحصها والتدقيق فيها ولاسيما الحسابات المذكورة سالفا، تبين ما يلي:

- الشركة موضوع الدراسة لها صفة المكلف بالرسم على القيمة المضافة؛
- الرسم على القيمة المضافة المصرح به قابل للخصم وهذا بعد مراجعة الفواتير وبيانات الاستيراد المقدمة؛
- معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق على عمليات الشراء وعمليات البيع التي ساهمت في تكوين القرض مطابق للنشاط الممارس؛

ب- نتائج عملية التحقيق المصوب:

بعد مراقبة التصريحات الجبائية والمراقبة المحاسبية تم التوصل إلى ما يلي:

✓ **فيما يخص رقم الأعمال:**

قبول رقم الأعمال المصرح به.

➢ إن قبول رقم الأعمال المصرح به من طرف مركز الضرائب يؤكد أن المؤسسة قدمت تصريحات صحيحة و مطابقة للنظام المحاسبي المالي الجديد و التشريعات الضريبية المستحدثة وهذا ما جنبها من التعرض لمخاطر جبائية متمثلة في عقوبات النقص والغش في التصريحات وهنا يبرز دور المكلفة بالتسيير الجبائي والتي تلعب دور مراجع جبائي داخلي.

✓ **فيما يخص الرسوم على المشتريات:**

تم معاينة رسوم على المشتريات خاصة بسنة 2013 تم التصريح بها في شهر فيفري 2014 لا يمكن قبولها ضمن المبلغ القابل للاسترجاع للثلاثي الأول لسنة 2014، غير أنه يمكن قيدها ضمن المبلغ القابل للترحيل لشهر أفريل 2014 متمثلة في:

الجدول رقم (10-3): رسوم غير قابلة للاسترجاع للثلاثي الأول 2014 مرحلة لشهر أفريل 2014.

عدد الفواتير	سنة تحرير الفواتير	تاريخ التصريح بها	مجموع الرسوم
46	2013	G/02/2014	1 140 410,87 دج

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على التبليغ بالتقويم تبعا للتحقيق المصوب لسنة 2014.

و بعد قيام فرقة التحقيقات الجبائية بإجراء لقائين تحاوريين مع مسير المؤسسة والمكلفة بالتسيير الجبائي وبعد إجراء اجتماع نهاية أشغال التحقيق بتاريخ 2014/12/21، تم عرض نتائج التحقيق التي كانت كما يلي:

✓ **رقم الأعمال لسنة 2014:**

بعد حساب رقم أعمال المؤسسة لكل شهر من السداسي الأول لسنة 2014 ومقارنته مع رقم الأعمال المصرح به من طرفها عن نفس الشهر تبين تساوي بينهما، سواءا رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة أو رقم الأعمال غير الخاضع للرسم على القيمة المضافة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (11-3): رقم الأعمال للسداسي الأول لسنة 2014.

الوحدة: الدينار الجزائري

		رقم الأعمال المعتمد	رقم الأعمال المصرح به	الفرق
جانفي	**المعفى**	5 253 173	5 253 173	0,00
	الخاضع	2 428 385	2 428 385	0,00
فيفري	**المعفى**	17 077 392	17 077 392	0,00
	الخاضع	3 933 773	3 933 773	0,00
مارس	**المعفى**	18 147 401	18 147 401	0,00
	الخاضع	2 670 024	2 670 024	0,00
المجموع العام للثلاثي		49 510 148	49 510 148	0,00
أفريل	**المعفى**	22 772 720	22 772 720	0,00
	الخاضع	3 019 989	3 019 989	0,00
ماي	**المعفى**	16 369 768	16 369 768	0,00
	الخاضع	3 042 221	3 042 221	0,00
جوان	**المعفى**	34 739 402	34 739 402	0,00
	الخاضع	4 666 973	4 666 973	0,00
المجموع العام للثلاثي		84 111 073	84 111 073	0,00

المصدر: التبليغ بالتقويم تبعا للتحقيق المصوب للسداسي الأول لسنة 2014.

✓ **الرسوم على المشتريات للسداسي الأول لسنة 2014:**

قام المحقق المجبائي في هذه المرحلة بحساب الرسوم المعتمدة لكل شهر، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (12-3): الرسوم على المشتريات للسداسي الأول لسنة 2014.

الوحدة: الدينار الجزائري

	الرسوم المصرح بها	الرسوم المرفوضة	الرسوم المعتمدة
جانفي	11 445 791	0	11 445 791
فيفري	1 477 412	1 411 140	066 272
مارس	2 562 515	0	2 562 515
مجموع الثلاثي	**15 484 719**	**1 411 140**	**14 073 579**
أفريل	384 540	0	384 540
ماي	3 114 083	0	3 114 083
جوان	626 834	0	626 834
مجموع الثلاثي	**4 332 250**	**0**	**4 332 250**

المصدر: التبليغ بالتقويم تبعا للتحقيق المصوب للسداسي الأول لسنة 2014.

✓ **الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للسداسي الأول لسنة 2014:**

في هذه المرحلة قام المحقق الجبائي بحساب الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع لكل ثلاثي من السنة على حدى وذلك بعد أن يقوم بحسابها لكل شهر والجدول الموالي المتعلق بالثلاثي الأول من سنة 2014 يوضح ذلك:

الجدول رقم (13-3): الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثي الأول لسنة 2014.

الوحدة: الدينار الجزائري

الثلاثي الأول

	جانفي	فيفري	مارس
الرصيد	**15 004 004**	**18 162 645**	**19 898 388**
الرسوم المصرح بها	11 445 791	1 477 412	2 562 515
الرسوم المرفوضة	0	1 411 140	0
الرسوم القابلة للخصم	11 445 791	272 066	2 562 515
ر ق م الواجب	412 825	668 741	904 453
الرصيد	**11 620 378**	**0**	**2 658 061**
ر ق م القابل للاسترجاع	11 620 378	0	2 658 061
معامل الاسترجاع	% 68	% 0	% 68
ر ق م للاسترجاع	7 461 737	0	1 642 791
مبلغ الاسترجاع الإجمالي	9 104 531		
الباقي للترحيل	3 158 641	736 743	268 016
الرصيد 2014/03/31	**19 913 656**		

المصدر: التبليغ بالتقويم تبعا للتحقيق المصوب للسداسي الأول لسنة 2014.

بنفس الطريقة يتم حساب الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثي الثاني من سنة 2014 والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (14-3): الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثي الثاني لسنة 2014.

الوحدة: الدينار الجزائري

الثلاثي الثاني			
	أفريل	**ماي**	**جوان**
الرصيد	**19 867 415**	**19 089 419**	**19 220 821**
الرسوم المصرح بها	384 540	3 114 083	626 834
الرسوم المرفوضة	0	0	0
الرسوم القابلة للخصم	384 540	3 114 083	626 834
ر ق م الواجب	398 513	178 517	385 793
الرصيد	986 26	2 936 565	0
ر ق م القابل للاسترجاع	986 26	2 936 565	0
معامل الاسترجاع	% 88	% 84	% 0
ر ق م للاسترجاع	764 23	2 806 163	0

مبلغ الاسترجاع الإجمالي	**2 570 187**		
الباقي للترحيل	222 3	130 402	0
الرصيد 2013/06/30		**19 668 654**	

المصدر: التبليغ بالتقويم تبعا للتحقيق المصوب للسداسي الأول لسنة 2014.

بعدها يتم جمع الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للثلاثي الأول و الثاني من سنة 2013، للحصول على الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للسداسي الأول، كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (15-3): الرسوم على القيمة المضافة للاسترجاع للسداسي الأول لسنة 2014.

الوحدة: الدينار الجزائري

ر ق م للاسترجاع	سنة 2014
الثلاثي الأول	9 104 531
الثلاثي الثاني	2 570 187
ر ق م المسترجع	0
الباقي للاسترجاع	**11 674 718**

المصدر: التبليغ بالتقويم تبعا للتحقيق المصوب للسداسي الأول لسنة 2014.

3-2-2- رد المؤسسة بخصوص التقويم الأولي و التبليغ بنتائج التقويم النهائي:

بعدما تلقت مؤسسة أقروساتي إشعار بالتقويم الأولي وتأكدت من صحة ما جاء في هذا التبليغ قررت عدم الرد، ولكون مركز الضرائب (فرقة التحقيقات الجبائية) بقالمة لم تتلقى رد المؤسسة خلال المدة الممنوحة والمحددة لذلك وعليه اعتبر ذلك قبول ضمني لنتائج التحقيق الأولى، أعادت إرسال إشعار نهائي بنتائج التقويم.

المبحث الثالث: نتائج مهمة المراجعة الجبائية.

المطلب الأول: نتائج المراجعة التي قامت بها إدارة الضرائب بالنسبة للمؤسسة.

1-1- النتائج المالية بالنسبة للمؤسسة:

أسفرت المراجعة التي قامت بها مصالح الضرائب والتي استهدفت الرسم على القيمة المضافة على استرجاع المؤسسة لمبالغ مالية ضخمة، حيث قدرة قيمة المبلغ المسترجع عن سنة 2013 بخمسة وعشرون مليون وواحد وستون ألف وسبعمائة وثمانية وسبعون (778 061 25) دج، أما المبلغ المسترجع عن السداسي الأول من سنة 2014 فقدر بأحد عشرة مليون وسبعمائة وثمانية عشرة ألف وستمائة وأربعة وسبعون (718 674 11) دج.

لقد لاحظنا أن المؤسسة استفادت ماديا من المراجعة التي قامت بها إدارة الضرائب والفضل في ذلك يعود إلى حسن تسييرها جبائيا وسلامة محاسبتها، والذي يرجع إلى كفاءة المكلفين بها، وهذا ما تأكد من خلال توافق التصريحات الجبائية للمؤسسة مع رقم الأعمال المعتمد والمحسوب من طرف أعوان فرقة التحقيقات الجبائية وكذا قبول محاسبة الشركة من حيث الشكل و المضمون.

كما أن المؤسسة لم تتعرض لأية عقوبات أو غرامات، كون تصريحاتها مقبولة، كما أن رقم أعمالها المصرح به كان مساويا لرقم الأعمال المعتمد والذي تم حسابه من طرف أعوان مصلحة الضرائب.

2-1- التوصيات ذات الطابع الوقائي:

إضافة إلى استفادة المؤسسة ماديا من هذه المراجعة استفادت أيضا من عدة توصيات بعد الملاحظات التي سجلها مفتشي الضرائب يمكن اعتبارها كتوصيات ذات طابع وقائي للحيلولة دون الوقوع فيها مستقبلا وهو ما قد يؤدي بالمؤسسة إلى مواجهة مخاطر جبائية وتتمثل هذه التوصيات فيما يلي:

- ضرورة الالتزام برزنامة التصريحات الجبائية سواء كانت الشهرية أو السنوية وكذا الإجراءات الواجب اتباعها في عمليتي التصريح والدفع.
- إرفاق جميع الفواتير ومهما كانت قيمتها المالية لتبرير جميع المشتريات.
- للمؤسسة الحق في حسم الرسم على المشتريات بشرط أن تكون موجهة لنشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة وموضح في فواتير الشراء أو وثائق الاستيراد.

المطلب الثاني: إستراتيجية المؤسسة في مجال التسيير الجبائي.

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها بمؤسسة إنتاج الأكياس البلاستيكية أقروساتي، اتضح أن المؤسسة أولت أهمية كبيرة للجانب الجبائي ولدور المراجع الجبائي وحتى تضمن مراقبة دائمة لتسييرها الجبائي وتخفض المخاطر الجبائية، فقد عمدت إلى توظيف رئيسة لمصلحة المحاسبة والمالية وأوكلت لها مهمة التسيير الجبائي، لها مؤهلات علمية وخبرة كبيرة في الجانب المحاسبي والجبائي اكتسبتها من خلال عملها لمدة طويلة بمكتب محافظ حسابات قاربت 14 سنة و نصف.

2-1- خصائص المكلفة بالتسيير الجبائي على مستوى المؤسسة:

من خلال مقابلتنا لرئيسة مصلحة المحاسبة والمالية بمؤسسة أقروساتي لإنتاج الأكيالس البلاستيكية وهي نفسها المكلفة بالتسيير الجبائي للمؤسسة، تبين أن المعنية تتمتع بخبرة كبيرة في مجال عملها وهو ما جعلها على دراية بكل صغيرة وكبيرة في المؤسسة ومتمكنة في مجال المحاسبة والتسيير الجبائي، حيث اكتسبت هذه الخبرة والكفاءة من خلال عملها لمدة طويلة بمكتب محافظ حسابات "بن شيخ محمد"، الكائن بحي عجابي عمارة 26 رقم 6 قالمة، والتي قاربت 14 سنة ونصف (من 1997/05/03 إلى 2011/09/04)، إضافة إلى مؤهلات العلمية، حيث تحصلت على عدة شهادات قبل وخلال مشوارها المهني ندرجها في ما يلي:

* شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية في المحاسبة والضرائب، تحصلت عليها في جوان 1996؛
* شهادة تقني سامي في الإعلام الآلي، تحصلت عليها سنة 2003؛
* شهادة محاسب معتمد، تحصلت عليها من الجزائر العاصمة سنة 2008.

إن تجربتها العملية في المجال المهني تقارب 19 سنة خلال هذه المدة اكتسبت خبرة كبيرة وكفاءة مهنية وقفنا عليها من خلال المقابلات التي أجريناها معها، كما أنها كسبت ثقة مصالح الضرائب أيضا وهذا ما أكده لنا رئيس فرقة التحقيقات الجبائية.

إن تمتع المكلفة بالتسيير الجبائي بالخصائص والمؤهلات السالفة الذكر جعلها تقوم بدور جبار على مستوى المؤسسة في ما يخص التسيير الجبائي و تفعيله بما يمكن من درء المخاطر الجبائية التي تهدد المؤسسة ومن بين أهم ما تقوم به ما يلي:

- إلمامها بكافة التقنيات الضريبية، بما فيها طرق الحساب والضرائب المفروضة على كل فئة ومعدلاتها وغيرها من المعطيات ذات الدلالة الجبائية، حيث اكتسبتها من خبرتها بالعمل في مكتب محافظ الحسابات، لأن ما يقارب نصف أعمال مكاتب محافظي الحسابات على علاقة بالجانب الجبائي وتتراوح هذه الخدمات التي تقدمها بين تسيير الملف الجبائي للمؤسسة وتقديم الاستشارات الجبائية باستمرار للمؤسسة مادام أنها تعمل بها؛

- مسك وتسيير الملف الجبائي للمؤسسة وجعل الأعباء الضريبية للمؤسسة أكثر معقولية؛

- استغلال بعض الثغرات المشروعة والامتيازات التي يمنحها القانون الجبائي لتخفيف العبء الضريبي للمؤسسة؛

- اكتشاف الأخطاء الضريبية وإبداء الرأي من أجل تصحيحها.

2-2: تطلعات المؤسسة في الجانب الجبائي:

لقد لمسنا لدى هذه المؤسسة اهتمامها الكبير بتفعيل التسيير الجبائي، وهذا بعد تيقن مسيرها بمدى تأثر المؤسسة بالأخطار الجبائية، حيث تعتزم مستقبلا إنشاء مكتب خاص بالتسيير الجبائي يشرف عليه شخص مؤهل وكفء، يكون هذا المكتب تابع لمصلحة المحاسبة والمالية، لكي يخضع لمراقبة دائمة من طرف رئيسة المصلحة في صورة مراجعة جبائية داخلية مستمرة ويمكن إيجاز المهام المنوطة بهذا المكتب في ما يلي:

- ربط علاقة ودية مع مصالح الضرائب مبنية على الشفافية للحفاظ على الصورة الحسنة للمؤسسة؛

- إعداد التصاريح الجبائية الشهرية G 50 و إيداعها في الوقت المناسب وكذلك نفس الشيء بالنسبة للتصاريح السنوية ودفع المستحقات الضريبية؛

- الإطلاع على مختلف التعديلات والتغييرات التي تطرأ على القوانين الجبائية وإخطار المسؤولين وقسم المحاسبة بها؛

- الاستغلال الأحسن للاختيارات والامتيازات التي يطرحها التشريع الضريبي وذلك لتقليل التكاليف وتخفيف العبء الضريبي.

المطلب الثالث: أهمية المراجعة الجبائية لمؤسسة "أقروساتي" ودورها في تخفيض المخاطر الجبائية:

من خلال الدراسة التي قمنا بها على مستوى مؤسسة أقروساتي لإنتاج الأكياس البلاستيكية بقالمة، يتضح لنا جليا أهمية المراجعة الجبائية بالنسبة لهذه المؤسسة سواءا من ناحية تفعيل التسيير الجبائي أو التقليل من المخاطر الجبائية ويمكن إيجاز هذه الأهمية في العناصر التالية:

- المراجعة الجبائية تمكن المؤسسة من استعمال الجباية لفائدتها من خلال تدنية العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجباية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات...إلخ، ويمكننا القول أن المراجعة الجبائية داخل المؤسسة تضمن لها الفعالية والأمن الجبائي؛

- المراجعة الجبائية تسمح للمؤسسة بالمفاضلة بين الاختيارات المطروحة والاستفادة من بعض المزايا التي يمنحها قانون ضريبة الدخل، أو قانون تشجيع الاستثمار، أو قانون المناطق الحرة أو قانون المدن الصناعية وغيرها؛

- بما أن التشريع الجبائي يفرض احترام القواعد سواءا من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من ناحية الزمن، فالمؤسسات تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية، حيث يؤدي عدم احترامها بالطبع إلى تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة، وهذا ما تعمل المراجعة الجبائية على تفادية؛

- باعتبار أن المراجعة وسيلة لا غاية وتهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بحيث تعتمد هذه الأخيرة في اتخاذ قراراتها على مخرجات المراجعة، لذا فإن أهمية المراجعة الجبائية تم استنباطها من أهمية المراجعة بصفة عامة، وأن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت مراجعتها من طرف هيئة خارجية محايدة التي تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وإبداء رأي محايد حول مدى صحة تلك المعلومات ومصداقيتها؛

- كما برزت أيضا أهمية المراجعة الجبائية بالنسبة لمؤسسة أقروساتي لإنتاج الأكياس البلاستيكية بقالمة وذلك من خلال الدور الفعال الذي تقوم به المكلفة بالتسيير الجبائي والتي تلعب دور مراجع جبائي داخلي وخارجي في نفس الوقت، حيث أن توظيفها كان مقصودا وذلك لتمكنها من الجانب الجبائي لعملها بمكتب محافظ حسابات لمدة طويلة، إضافة إلى مؤهلاتها العلمية وهو ما جعلها تقوم بالمهمة الموكلة لها بكفاءة وذلك ما يؤكده قبول التصريحات الجبائية للمؤسسة ومحاسبتها من طرف إدارة الضرائب.

خاتمة الفصل الثالث:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا فيها بإسقاط دور المراجعة في التخفيض من المخاطر الجبائية على مؤسسة أقروساتي لإنتاج الأكياس البلاستيكية بقالمة، حيث رغم أن المؤسسة لم تكلف مراجع خارجي بالقيام بمراجعة جبائية شاملة لها، إلا أنها قامت بتوظيف مكلفة بالتسيير الجبائي لها خبرة كبيرة في مجال المراجعة الجبائية التي اكتسبتها من عملها في مكتب محافظ الحسابات وهذا ما تأكد من خلال توافق التصريحات الجبائية للمؤسسة مع رقم الأعمال المعتمد والمحسوب من طرف أعوان فرقة التحقيقات الجبائية وكذا قبول محاسبة الشركة من حيث الشكل والمضمون، كما استفادت المؤسسة ماديا رغم أن المراجعة قامت بها مصالح الضرائب.

أي أن هذه الدراسة تؤكد وجود فعالية للمراجعة الجبائية في التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية وكذا الدور الفعال الذي يلعبه المراجع الجبائي في هذه العملية وذلك من خلال الآليات التي تدعم هذا الدور وهذا ما ينطبق على الحالة التي درسناها.

وبعد تحليل النتائج توصلنا إلى نتيجة مفادها أن المراجعة الجبائية تعتبر من أهم العوامل التي تساعد المؤسسة على التسيير الجبائي الأمثل والتقليل من المخاطر الجبائية.

الخاتمة العامة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع دور المراجعة في تخفيض المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية تسليط الضوء على الدور المهم الذي تلعبه المراجعة الجبائية في عملية التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية وإبراز تلك الإضافة النوعية التي تقدمها كونها تعتبر عاملا مؤثرا، يرتقي بالأداء الجبائي للمؤسسة ويسهم في بلوغها لمستوى الحوكمة الجبائية.

فالمراجعة الجبائية تشمل فحص الأنشطة المتعلّقة بإعداد ضريبة المكلف، والقوائم المالية والتصريحات الجبائية، زيادة على ذلك فالمراجع الجبائي يعمل على مساعدة المؤسسة في تخفيض العبء الضريبي من خلال استغلال الخيارات والامتيازات الضريبية التي يطرحها التشريع الضريبي، مع الحرص على التقيد الصارم بشروط الاستفادة من هذه الامتيازات وهذا لا يتأتى إلا بوجود تسيير جبائي محكم ومراجع تتوفر فيه الكفاءات اللازمة لإنجاز هذه المهمة،كالكفاءة المهنية أو الأهلية الاستقلالية، السر المهني وبذل العناية المهنية اللازمة.

وكون التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة يحافظ على سلامة مركزها المالي واكتساب سيرة جبائية حسنة اتجاه الإدارة الضريبية، كما أن التسيير الجيد للخطر الجبائي قد يساهم في خلق ميزة تنافسية للمؤسسة، وهذا نظرا لمساهمته في تخفيض التكاليف الكلية، وحتى تتمكن المؤسسة من الاستفادة القصوى من التسيير الجبائي الحقيقي والفعال، فإنها قد تجد نفسها أمام خيار الاستعانة بالمراجع الجبائي لتقليل آثار تطبيقات القانون الجبائي ولتتحكم أفضل في الوظيفة الجبائية.

و من خلاله دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في مجال الإنتاج وهي مؤسسة أقروساتي لإنتاج الأكياس البلاستيكية بقالمة، حيث قمنا بتحليل مراجعة جبائية تمت من طرف مركز الضرائب بقالمة للمؤسسة، أين خصصت للرسم على القيمة المضافة وذلك بعد إيداع المؤسسة لطلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة، كما بينا إستراتيجية هذه المؤسسة في مجال التسيير الجبائي، حيث نجحت المؤسسة في استغلال المراجعة الجبائية في مجال التسيير الجبائي، ما مكنها من تحقيق الانتظام الضريبي و التقليل من المخاطر الجبائية.

من خلال ما تم التطرق له في فصلي الدراسة النظرية والفصل التطبيقي من شرح وتحليل وانطلاقا من الفروض الأساسية، يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات، نتائج الدراسة، الإقترحات وآفاق البحث كما يلي:

1- اختبار الفرضيات:

✓ بخصوص الفرضية الأولى والتي تقوم على أن المراجعة الجبائية تحقق الانتظام والكفائة الضريبية وهي وسيلة لمعرفة مدى فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة، فعلاقة المؤسسة بإدارة الضرائب والمخاطر الجبائية التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية، يتمثل في عدم إيفائها بالتزاماتها الجبائية أو توفير شروط الاستفادة من الخيارات أو الامتيازات التي يعرضها التشريع الجبائي، فتحقيق الانتظام و الفعالية هو هدف المراجعة الجبائية.

✓ بالنسبة للفرضية الثانية والتي تقوم على أن التسيير الجبائي الفعال للمؤسسة الاقتصادية يؤدي إلى استمرارها و تجنبها المخاطر الجبائية، فقد تم إثباتها حيث أن المؤسسة التي لا تقوم بإدراج العامل الجبائي في قراراتها الإستراتيجية و العادية و لا تهتم بالجانب الضريبي، تكون عرضة لرقابة الضرائب وتتكبد خسائر كبيرة وأعباء ضريبية هامة.

✓ أما الفرضية الثالثة التي تقوم على أن المراجعة الجبائية جاءت نتيجة الاهتمام المتزايد بالضريبة، و مدى إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة و ذلك يتضح من خلال بحث المؤسسة عن الانتظام و الفعالية الضريبية بغرض تخفيض الأعباء الضريبية، مما استدعى إجراء دراسة تحليلية لواقعها و علاقتها بإدارة الضرائب من خلال إجراء فحص انتقادي لوضعيتها الجبائية و هذا هو الدور المنوط بالمراجع الجبائي.

✓ فيما يخص الفرضية الرابعة والأخيرة التي تفيد بأن للمراجع مهام متعلقة بالتسيير الجبائي وتوجد عدة آليات تدعم هذه المهام من شأنها أن تساهم في تدنية المخاطر الجبائية، فقد تم إثباتها من خلال الدراسة التطبيقية ويتضح ذلك من خلال الدور الذي تقوم به المكلفة بالتسيير الجبائي على مستوى المؤسسة، حيث إضافة قيامها بتسيير الملف الجبائي للمؤسسة، فإنها تلعب دور مراجع جبائي داخلي بحكم مهنتها السابقة كونها كانت تعمل بمكتب محافظ حسابات لمدة طويلة، حيث أن مؤهلاتها العلمية وكفاءتها تدعمان هذا الدور، وبذلك ساهمت في استفادة المؤسسة من عوائد مالية ضخمة، رغم أن المراجعة تمت من طرف إدارة الضرائب، كما جنبتها أيضا المخاطر الجبائية الناتجة عن تأخر التصريحات الجبائية أو الغش فيها.

2- نتائج الدراسة:

لقد أسفرت هذه الدراسة على مجموعة من النتائج التي مكنتنا من نفي أو إثبات كل فرضية تم وضعها في مستهل البحث وفيما يلي تلخيص هذه النتائج:

- للمراجعة علاقة وثيقة بالجباية، نظرا لتكوين المراجعين في المجال الجبائي ونوعية الخدمات التي يقدمونها؛

- للمراجعة دور فعال في التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية؛

- لا يختلف اثنان على مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال التحكم في ضرائبها المختلفة؛

- إن تقرير المراجع الفني المحايد يعرض و يوضح النتائج المتوصل إليها من طرفه، كما أن هذا التقرير لا يخفي أية نقائص من شانها أن تولد أخطار مستقبلية على المؤسسة، كما يقوم المراجع أيضا بتقديم توصيات واقتراحات لمسيري المؤسسة لكي تواجه المخاطر الجبائية المحتملة أو التقليل منها على أقل تقدير؛

- الإقرارات الضريبية ترتبط بشكل وثيق بتقرير المراجع الجبائي ويبنى عليها في كثير من الأحيان،

- التسيير الجبائي هو عملية قانونية تعمل على مساعدة المؤسسة في تحقيق الأمن الجبائي والذي يقوم على مدى احترام القانون الجبائي من حيث الشكل والمضمون، بالإضافة إلى تحقيق الخيار الجبائي الأمثل الذي يخدم الأهداف الاقتصادية للمؤسسة، وهذا لا يكون إلا بالاستفادة من الاستشارة الجبائية لأهل الاختصاص ألا وهو المراجع الجبائي،

- أداء العمليات الجبائية للمؤسسات يستوجب خبرة و كفاءة عاليين؛

- إن الهدف الأساسي من الاعتماد على المراجعين الجبائيين في التسيير الجبائي هو حماية المؤسسة من المخاطر الجبائية وضمان مسايرتها للقوانين.

3- الإقترحات:

على ضوء ما سبق، سنحاول تقديم بعض الإقترحات التي يمكن أن تسهم في إعطاء بعض الإمدادات للمؤسسة منها ما يلي:

- على المؤسسات الاقتصادية القيام بمراجعة جبائية، للاستفادة من الاقتراحات التي يقدمها المراجع الجبائي التي من شأنها أن تبعد المؤسسة عن العقوبات المالية وتنبهها للاستفادة من الامتيازات الجبائية، بدل احتمال الخضوع لرقابة مصالح الضرائب التي قد تنجر عنها عقوبات وغرامات مالية.

- الرفع من مستوى الثقافة الجبائية للمسيرين، من خلال التكوين والتربصات، وبالتالي تمكينهم من استغلال القانون الجبائي لصالح المؤسسة، وتوضيح الاختيارات التي يجب انتقائها؛

- الاهتمام بعملية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كونها مفيدة ومهمة في التخفيض من الأعباء الجبائية، مما يساعد المؤسسة على تحقيق وفرات مالية تساعدها على النمو والبقاء؛

- يجب على كل المؤسسات الاقتصادية قبل اتخاذ أي قرار أن تدرج العامل الجبائي في القرارات التسييرية والقرارات العادية.

- ضرورة الاهتمام بتعيين طرف داخلي في المؤسسة يقوم بعمليات التسيير الجبائي وعدم الاعتماد بشكل مطلق على مصلحة المحاسبة والمالية مما يساعد على التخصص في عملية التسيير الجبائي، ويعمل على توجيه سياسات المؤسسة الاستثمارية بما يضمن دفع أقل ضريبة؛

- في حالة عدم وجود إطار كفؤ بالمؤسسة مكلف بالتسيير الجبائي، فإن الاستعانة بمراجع خارجي من شأنه أن يلعب دورا فعال في توجيه المؤسسة جبائيا للتقليل من التكاليف و خاصة العبء الضريبي؛

4- آفاق البحث:

مجال البحث لا يزال واسعا، إذ يمثل كل مورد بابا يمكن التعمق فيه، كما يمكن أن تكون بعض العناصر موضوعات لبحوث تنتظر المعالجة، وهي كالآتي:

- دور المراجعة الجبائية في تحديد القرارات الإستراتيجية للمؤسسة.
- المراجعة الجبائية ودورها في تحقيق الأمن الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية:

أ- الكتـــب:

1- أرينز ألفين وآخرون، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، الرياض، السعودية 2002.

2- السيد أحمد لطفي أمين، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

3- السيد أحمد لطفي أمين، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

4- السيد أحمد لطفي أمين، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

5- السيد أحمد لطفي أمين، **مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

6- القاضي حسين، دحدوح حسين، **أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية**، دار الوراق، عمان، الأردن، 1999.

7- بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

8- بوزيدة حميد، **جباية المؤسسات**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

9- توفيق سواد زاهرة، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، الأردن، 2009.

10- خلاصي رضا، **النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين**، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2006.

11- راغب الخطيب خالد، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار الحامد، عمان، الأردن، 1998.

12- سرايا محمد السيد، **أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.

13- سمير الصبان محمد، علي عبد الوهاب نصر، **المراجعة الخارجية المفاهيم وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

14- صديقي مسعود، نقاز أحمد، **المراجعة الداخلية**، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010.

15- عبد السلام اشتوي إدريس، **المراجعة معايير وإجراءات**، جامعة قار يونس، بنغازي، ليبيا، الطبعة الخامسة، 2008.

16- عبد الله خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية**، مطبعة الاتحاد، عمان، الأردن، 1980.

17- عثمان عبد الرزاق محمد، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الدار النموذجية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2011.

18- شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
19- طواهر محمد التهامي، **صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر الطبعة الثانية، 2005.
20- فلاح المطارنة غسان، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
21- لبيب عوض، الفيومي محمد، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998.
22- مامش يوسف، دادي عدون ناصر، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، دار المحمدية، الجزائر، الطبعة الأولى، 2008.
23- محمد جربوع يوسف، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
24- نور أحمد، **مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1990.

ت- المذكرات والرسائل الجامعية:

1- أحمد أمين الخطيب ناصر، **تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن**، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا، 2007-2008.
2- بوعكاز سميرة، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
3- حفاي عبد القادر، **تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجزائري**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الأغواط، الجزائر، 2004.
4- شلغوم حنان، **أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011-2012.
5- عباسي صابر، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012.
6- عياض محمد عادل، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2002-2003.
7- قحموش سمية، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر، 2009-2010.
8- ولهي بوعلام، **أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي - حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004.

ب- المجلات و الملتقيات:

1- الحواس زواق، **"فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار"**، الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة، جامعة المسيلة، الجزائر، ماي 2005.
2- جغلوف ثلجة نوال، **"التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية أو التهرب الضريبي"**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات المعاصرة، جامعة سكيكدة، الجزائر، أكتوبر 2010.
3- عباسي صابر، شعوبي محمد فوزي،**"أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية"**، مجلة الباحث، عدد 12، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013.
4- ولهي بوعلام، **"التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار"**، الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009.

ج- التشريعات و القوانين:

1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، 2015.
2- قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية، 2016.
2- القانون التجاري للجمهورية الجزائرية لسنة 2007.
3- القانون التجاري للجمهورية الجزائرية سنة 2007.
5- القانون التجاري الجزائري، منشورات بيرتي، الجزائر، 2009.
6- المرسوم التنفيذي 98/96، بتاريخ 17 شوال 1417 ه، الموافق 06 مارس 1996، الذي يحدد قائمة الدفاتر والسجلات التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 17، بتاريخ 13 مارس 1996.
07- القرار المؤرخ في 2008/07/12، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها، النظام المحاسبي المالي الجديد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009.
08- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 98، بتاريخ 29 ديسمبر 2003، المتضمنة قانون المالية لسنة 2004.

ح- مقالات من الأنترنيت:

1- مليح يونس،**"المراجعة الضريبية"**، مقالة من المجلة القانونية الإلكترونية، http://www.marocdroit.com/ المغرب، 26 جويلية 2013.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

A- Les ouvrages:

1- Bernard Légarde, **fiscalité et redressement d'entreprise**, édidion tech et doc, la voise, paris, France, 1990.
2- BELAIBOUD. M: **Guide pratique d'audit financier et comptable**, la maison des livres, 2eme édition, Alger.
3- Collette Christine, **Gestion fiscale des entreprises**, édition Ellipses, Paris, France, 1998.
4- Cozian Maurice**, Les grands principes de la fiscalité des Enterprises**, litec droit, 2 éditions, Paris, 1986, postface de l'ouvrage.

5- Duhem Jacques et Jammes Michel**, Audit Et Gestion Fiscale De L'entreprise**, Editions EFE, Paris, 1996.
6- Renard Jacques, **théorie et pratique de l'audit interne**, 3eme édition d'organisation, Paris, 2000.
7- Liger Armel, **la gestion fiscale de pmi un mythe**, Edition L.G.D.J, Paris, 1998.
8- Lionnel.C et Gerard.V, **Audit et Control interne**, Dallos, paris, 1992.
9- Payraveau - P et Descottes G. H, **Comptabilite et Fiscalite**, Edition Dalloz, paris.
10- Vandeville Pierre**, L'audit Qualité – Sécurité Environnement**, Afnor, Paris, 2001

B- Les Thèses:

1- Anneline Venter, **Strategic tax risk management for south Africa farmers: an evaluation of an industry leader**, Majister commercial, university of Pretoria, 2009.
2- Benadda Fethy, **L'audit Fiscal: Aspect Théorique Et Pratique**, Mémoire De Fin D'étude, Troisième Cycle Spécialisé en Finances Publiques, Option, Fiscalité, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Algérie, 2004.
3- Felli Mounira**, L'audit Fiscal,** Mémoire De (PGS) En Finances Publique, Institut Maghrébin D'économie Douanière Et Fiscal IEDF, Algérie, 2009-2011.
4- Herbach Olivier**, le Comportement au travail des Collaborateurs de Cabinet d'audit financière**, thèse de doctorat de gestion, univercite de la science sociale, Toulous1, 2000.

C- Sites Internet:

1- The American Institute of Certified Public Accountants," **Tax Practice Management Committee (TPMC)",**
http://www.aicpa.org/interestareas/tax/community/pages/taxpracticeimprovementcommittee.aspx .
2- Vision Consulting Group (VCG), "**Tax Service**", http://vision-consulting-group.net /services/, Cairo, Egypt.

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة في تخفيض المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، حيث تعد المراجعة الجبائية أحد أهم العوامل المساعدة في تسيير الجانب الجبائي للمؤسسة، فالعامل الجبائي يعتبر أحد أهم العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار بالنسبة للمؤسسة، لذلك تسعى دائما لتفعيله بهدف تعظيم الاستفادة من التحفيزات لتحقيق الآمن الجبائي وتجنب المخاطر الجبائية. بالتالي يكون اللجوء غالبا للمراجع الجبائي، هذا الأخير ترتبط به عدة مهام على علاقة بالتسيير الجبائي للمؤسسة ويساهم بشكل فعال في تحقيق الأهداف المرجوة وأهمها تحقيق الفعالية الجبائية، ونجاح المراجع الجبائي في حماية المؤسسة من هذه الأخطاء والمخاطر مرتبط حتما بالكفاءة والخبرة اللتين ينبغي أن يتصف بهما وكذا تكوينه الجيد في المجال الجبائي، وذلك باستغلال المزايا التي يقرها التشريع الجبائي وكذا الخيارات التي يطرحها وتفادي العقوبات والتسويات باحترام القانون الجبائي، الذي يمكن المؤسسة من تحقيق الانتظام الضريبي.

كما توصلت الدراسة إلى أن مؤسسة أقروساتي لإنتاج الأكياس البلاستيكية بقالمة، نجحت في استغلال المراجعة الجبائية في مجال التسيير الجبائي ما مكنها من تحقيق الانتظام الضريبي والتقليل من المخاطر الجبائية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الجبائية، التسيير الجبائي، المخاطر الجبائية، الانتظام الضريبي، الفعالية الجبائية.

Résumé:

Cette étude a pour but de démontrer le rôle de l'audit fiscal dans la diminution des risques fiscaux dans l'entreprise économique, car l'audit fiscale et considéré l'un des facture aidant la gestion du coté fiscal de l'entreprise, le facteur fiscal considéré l'un des facteurs qui influence pour la prise des décisions concernant l'entreprise, A cet effet elle veille toujours a son efficacité a pour but d'agrandir le bénéfice des avantages pour réaliser la sûreté fiscale et éviter les risques fiscaux. et par la suite, faut s'asiles désormais au l'audit fiscal ce dernier est rattaché par plusieurs fonctions a une relation avec la gestion fiscale de l'entreprise et contribue a titre efficace pour aboutir a des buts voulues, et son importance qui permet l'efficacité fiscale, et la réussite d'audit fiscal dans protection de l'entreprise de ces risques et erreurs, a relation avec la capacité et l'expérience et sa bonne formation au domain fiscal et pour l'exploitation des avantager décidées pour la législation fiscale et ainsi les choix poses et éviter les punitions le respecte de la loi fiscale ce qui permet a l'entreprise un règlement fiscal.

Létude a l'entreprise AGROSATI pour productions des sachets plastique a Guelma, elle a réussi a exploiter l'audit fiscale au domaine de la gestion fiscal ce qui lui a permis le règlement fiscal et la diminution des risques fiscaux.

Les mots clés: l'audit fiscal, La gestion fiscale, Les risques fiscaux, le reglement fiscal, L'efficacité fiscale.