



جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية

العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مطبوعة للوفاء بمتطلبات :

المراجعة والتسيير المحاسبين

SAHLA MAHLA

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

من إعداد:

خالدي عصام

د: شري محمد الأمين



2016-2017

SAHLA MAHLA

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر



كلمة الناشر:

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وعلى آله وصحبه أما بعد:

الحمد لله وفقنا بأن نضع بين يدي طلبتنا الأعزاء - المهنيين - الباحثين - هذه المطبوعة اليسيرة والتي تعنى بالوفاء بمتطلبات المراجعة والتسيير الجبائيين ، رغم قلة المراجع والكتاب في هذا المجال بالتحديد ، خاصة في البيئة الجزائرية إعتمدنا أن نضع بين أيديكم هذه المطبوعة ، والتي تساهم ولو بجزء يسير في إثراء هذا الجانب ، حيث قمنا بتقسيم العمل إلى أربعة فصول والفصل الخامس طور الإعداد وكانت مقسمة كالتالي:

الفصل الأول : عموميات حول المراجعة والجباية.

الفصل الثاني : عموميات حول الضريبة والمفاهيم المتعلقة بها .

الفصل الثالث : التسيير الجبائي للمؤسسات الإقتصادية.

الفصل الرابع : الجانب النظري للمراجعة الجبائية.

الفصل الخامس : الجانب التطبيقي للمراجعة الجبائية ، وهو طور الإعداد .

نسأل الله أن نفيده به

للعلم :

يجب أن يعلم عزيزي القارئ أن العلم يستند إلى خمس قواعد وأصول ومبادئ كلية أساسية ونسردها كالتالي:

القاعدة الأولى: اليقين لا يزول بالشك:

العلم يثبت باليقين ولما تعذر في أكثر الصور أقيم الظن في حالات إستثنائية ، حيث يجب أن يبنى الباحث أو المتعلم دراسته على اليقين ، والذي عادة تغلب فيه جانب على جانب ، وهذا تطبيقا لمبدأ الموضوعية في المجال المحاسبي والجبائي.

SAHLA MAHLA

القاعدة الثانية: إزالة الضرر، أو الضرر يزال: من أجل التخرج في الجزائر

أي وجوب إزالة الضرر عمن نزل به ، والأصل في هذه القاعدة تجنب الخطر وإزالته ، لأن المؤسسات تسعى لتعظيم الربح وتقليل التكاليف بمعنى جلب الأشياء التي هي في صالح المؤسسة.

القاعدة الثالثة: المشقة تجلب التيسير .

أي كلما وقعت المشقة والعناء في مجال البحث والعلم والعمل جاء التيسير ، ويكون العمل المنجز أفضل.

القاعدة الرابعة: العادة محكمة ، أو العادة معتبرة. ومعمول بها (العرف معتبر):

إن كان ما تدخل فيه عادات العوام القولية والفعالية من الأفعال والأقوال فهي عاملة فيه أي محكمة فيه مثل العرف للعام يقال تفرض الضريبة على الرؤوس ، فالمقصد ليس رأس الشخص فقط بل على الشخص في حد ذاته ، والعرف السائد إقتضى في الإشارة على الشخص أو الدواب بالرؤوس ، عرفا منهم بأن لكل واحد مما سبق رأس واحد فقط.

القاعدة الخامسة: الأمور تتبع المقاصد ، أو الأمور بمقاصدها:

يعني أن الأمور تتبع المقاصد فإن كان قصدك حسنا كان حسنا ، وإن كان سيئاً كان سيئاً، ومثال على هذه القاعدة إن كان مسير الشركة يريد أن يحقق أكبر ربح ممكن فإن أمره هذا متبوع بمقصده، لأن الشيء إذا لم يقصد فنحن على يقين من عدم حصوله.

هذه القواعد الخمس تبنى عليها المادة العلمية وكذلك عند التطبيق ، إلا أنه لا يخلو كل مجال عن تقنياته وأدواته وأساليبه وفنياته ، إلا أن هذه القواعد عامة تساعد الباحث والمتعلم والمهني في مجال العمل .

تعتبر الضرائب من أهم المصاريف التي تتحملها المؤسسة ، كما أنها من أهم إيرادات الدولة وهذا ما يجعل المؤسسات تقوم بمراقبة محاسبية وجبائية بشكل مستمر للتأكد من أنها تقدم تصريحات صحيحة وتتطابق مع ما هو موجود في محاسبتها من معلومات، وفي حالة اكتشاف عدم انتظام فان المؤسسة معرضة إلى عقوبات وإجراءات تقويمية قد تضاعف من عبء الضريبة عليها ، لهذا فانه من الضروري أن تقوم المؤسسة بمراقبة وتسيير جبايتها لتفادي المخاطر الجبائية المذكورة آنفا ولتكتسب سمعة جيدة لدى إدارة الضرائب ، هذه المراقبة الذاتية تسمى المراجعة الجبائية والتي قد يقوم بها مراجع خارجي تتعاقد معه المؤسسة أو مراجع داخلي يعمل طوال الدورة المحاسبية ولكن بشكل مستقل كما هو الحال بالنسبة لكل المراجعين الداخليين فالمراجعة الجبائية لا تهدف فقط إلى تفادي العقوبات والإجراءات الجنحية ، بل يمكن اعتبارها أداة من أدوات التسيير الجبائي الذي يندرج ضمن التسيير العام للمؤسسة ، حيث أن المراجعة الجبائية تسعى لمعرفة مدى احترام المؤسسة لالتزاماتها الجبائية ، وكذلك التحقق من الاستعمال الأمثل للقوانين والتشريعات الجبائية لصالح المؤسسة من خلال الاستفادة من الامتيازات واختيار نظام الإخضاع ، وكذا العمليات التي تخضع إلى معدلات ضريبية منخفضة أو التي تستفيد من إعفاءات .

وبشكل عام تهدف المراجعة الجبائية عموما إلى التأكد من أن مسيري المؤسسة قد سلكوا الطرق الأمثل والأقل خضوعا للضريبة من خلال قياس الإلتزام الجبائي، وهذا يهم الأطراف ذات العلاقة وخاصة المساهمين.

تظهر حاجة المؤسسات الجزائرية إلى المراجعة الجبائية في التقليل من الخطر الجبائي والتحسين في الأداء الجبائي للمؤسسة.

وعموما فتقنيات المراجعة الجبائية لا تختلف كثيرا عن تقنيات التحقيق الجبائي الذي تقوم به الإدارة الجبائية ، وإنما يكمن الفرق في الأهداف والأطراف المستفيدة من التقرير النهائي.

ومن هنا نذكر أهم المحاور الأساسية التي سنتطرق لها من خلال هذه المادة العلمية وتتمثل فيما يلي:

- ✓ مفهوم التسيير والمراجعة الجبائية .
- ✓ ضرورة التسيير الجبائي .
- ✓ مفهوم الخطر الجبائي .
- ✓ خطوات التسيير والمراجعة الجبائية.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر



مدخل :

المراجعة الجبائية ما هي إلا إمتداد للمراجعة المحاسبية ، لذا لا يمكن أن يتم التطرق إلى المراجعة الجبائية دون الوقوف على هذين المفهومين، فبالنسبة للمراجعة فقد عرفت تطورا ملحوظا و معتبرا ويبقى هذا التطور مستمرا في هذا الميدان حتى أصبح في وقتنا الحالي يمس تقريبا جميع الميادين والمعلومات التي تستطيع معالجتها وتحليلها، هذا التطور يبرر مختلف التعاريف للمراجعة، هذا ما يدفعنا إلى تناول هذه التعاريف ومراحل تطور المراجعة وإلى مختلف تقسيماتها وأهدافها والمبادئ الأساسية لسيرها، هذه الأخيرة تنقسم إلى مبادئ تخص المراجعة في حد ذاتها ومبادئ تخص الشخص القائم بها.

أما فيما يخص الضريبة في حد ذاتها فيتم التطرق إلى تعاريفها، خصائصها، أهدافها ومختلف تصنيفاتها، إضافة إلى المفاهيم المرتبطة بها، أما من ناحية المؤسسة وعلاقتها بالضريبة فستعرض التزامات المؤسسة في الواقع الجزائري بشقيها المحاسبي والجبائي.

يعتبر هذا المدخل بمثابة تمهيد ضروري من أجل الإلمام بمختلف جوانب المراجعة قبل الخوض في مراحل سير عملية المراجعة، ولذلك فإن الدراسة المتناولة في هذا الجانب تمس ما يلي:

- تطور وتعريف المراجعة.
- التقسيمات المختلفة للمراجعة.
- أهداف المراجعة، والفائدة منها.
- المراجعة والمفاهيم المتعلقة بها.

المبحث الأول: تطور وتعريف المراجعة:

يعتبر تطور المحاسبة عبر العصور عبارة عن المرآة العاكسة لتطور الحضارات فكلما تقدمت هذه الأخيرة وجدت المحاسبة مكانة بالغة الأثر والأهمية فيها، و تطورت أشكال وطرق تطبيقاتها ، وأصبحت أهميتها في الحاجة إلى توفر معلومات مهمة واضحة ، ومن هنا كانت الحاجة إلى ضرورة إيجاد طريقة للتأكد من سلامة و مصداقية المعلومات التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات.

وفي هذا الصدد لا ظير أن نتعرف على التطور الذي عرفته المراجعة عبر العصور .

المطلب الأول: تطور المراجعة

1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500:

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على الوحدات الحكومية و المشروعات العائلية وخصوصا العائلات المالكة... وكانت المراجعة غير معروفة ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب أو تدليس في العمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة ، وفي تلك الفترة كان الاهتمام يصب نحو المخزون السلعي (البضاعة) حيث تجرد هذه الأخيرة عدة مرات في الفترة الواحدة ، وكان الهدف الأساسي في الحقبة من التاريخ هو منع التلاعب و الغش في الدفاتر ، كما انه في عهد الامبراطورية الرومانية كان الدفاتر المحاسبية تتلى على مسمع من الحاكم و بحضور مستشاريه وذلك لمراقبة ممتلكاته، و لإكتشاف أي تصرفات غير مسؤولة من قبل القائمين على تلك الممتلكات و حفظ الحسابات. وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات ،ظهرت الحاجة لعملية المراجعة وخصوصا بعد نمو المدن الإيطالية و التي كانت تشتهر بالتجارة (مثل جنوا و فيينا) ، حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة في تدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر و الخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهور السفن التجارية، وفي هذه الحقبة أيضا كان الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو اكتشاف التلاعب و الغش في الحساب¹.

وفي القرن الرابع عشر (سنة 1394) استخدمت حكومة مدينة بيزا المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية وكان الهدف أيضا اكتشاف التلاعب و الغش بالدفاتر.

¹ ادريس عبد السلام الشتيوي ، مراجعة المعايير والإجراءات ، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، 1996، لبنان، ص 14 - 15.

الفصل الأول عموميات حول المراجعة والحجاية

وعموما في هذه الفترة كان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القيمين على الشؤون المالية . وكانت عملية المراجعة و التي عرفت في نهاية هذه الفترة تفصيلية 100% مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية.

2- الفترة من 1500 حتى 1850:

في هذه الفترة لم يكن هناك أي تغيرات في أهداف المراجعة يميزها عن سابقتها من الفترات ، ففي هذه الفترة كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش و التلاعب و التزوير، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية. غير انه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي:

أ- انفصال الملكية عن الإدارة، مما يؤدي إلى زيادة الحاجة الماسة للمراجعين .

ب- تبني فكرة النظام المحاسبي "بصورة بدائية" وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

وكنتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

3- الفترة من 1850 حتى 1900:

هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا ، وخاصة في المملكة المتحدة ، وذلك بعد انبلاج الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور الشركات المساهمة الكبرى ، وتم الفصل فيها بين الملاك "أصحاب المشروع" و الإدارة، حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في هذه الشركات ، وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة في المحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات، وبناء على هذا كله أصبح الجو مهيئا للمراجعة كمهنة، أن تبرز وتظهر في الوجود ، وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القائمين "الإدارة" على أموالهم وممتلكاتهم ، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 و الذي نص على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات. وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها ، و بذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختيارية و ذلك باستخدام العينات الحكومية ، و بذلك أصبحت عملية المراجعة اقل تفصيلا، أما أهداف المراجعة حتى نهاية هذه الفترة كان تدور أغلبها في ثلاث حالات¹:

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر.
- اكتشاف الأخطاء الفنية.
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية المعمول بها والمقبولة قبولا عاما.

4- الفترة من 1900 حتى وقتنا الحاضر:

¹ ادريس عبد السلام الشتيوي، مرجع سابق، ص ص 15، 16.

الفصل الأول عموميات حول المراجعة والجباية

في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940 وبظهور الشركات الكبيرة والضخمة و تبني أنظمة الرقابة الداخلية و التي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة ، أصبحت المراجعة اختيارية ،وبعد ذلك لتظهر أنواع أخرى، وفي أواخر هذه الفترة تم استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة ، ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي و ليس على أساس الحكم الشخصي "الحكمي" للمراجع.

أما الهدف الأساسي لعملية المراجعة في هذه المرحلة هو إبداء رأي فني محايد حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للشركات ، أما اكتشاف الأخطاء و التلاعب فلم يعد الهدف الأساسي لعملية المراجعة ، بل ذلك يتأتى كنتيجة طبيعة لقيام المراجع المؤهل علميا عمليا بمهمته على أحسن وجه¹.

وخلاصة القول أن المراجعة في الوقت الحاضر تقوم على العينات الإحصائية للعمليات المختلفة، وتعتمد اعتمادا على نظم الرقابة الداخلية المطبقة فعلا بالشركة، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى المصداقية في تمثيل المركز المالي للشركة، أما اكتشاف الغش و التلاعب فهو هدف ثانوي ، ومن ذلك يستنتج أن المراجع ليس مسؤولا عن عدم اكتشاف أي تلاعب أو غش في ظل تطبيقه لمعايير المراجعة ومبادئ المحاسبة المعمول بها والمتعارف عليها². ومن جراء ذلك إتفق المحاسبون بضرورة إنشاء جمعيات مهنية متخصصة في المراجعة، وهذا لتلبية احتياجات المساهمين، والمسيرين في آن واحد إضافة إلى الأطراف ذات العلاقة، حيث ذكر من بين هذه الجمعيات ما يلي:³

- جمعية المحاسبين القانونيين في أسكتلندا سنة 1854؛
- جمعية المحاسبين القانونيين في إنجلترا سنة 1880؛
- جمعية المحاسبين القانونيين في أيرلندا سنة 1888؛
- معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1916؛
- معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1941.

5- لمحة تاريخية عن تطور المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية:⁴

¹ ادريس عبد السلام الشتيوي، مرجع سابق، ص 16- 17.

² ادريس عبد السلام الشتيوي، مرجع سابق، ص 17.

³ Jean Raffegau, *l'audit opérationnel*, édition puf, 1984, P: 29

K.Belamiri, " *la mission du commissariat aux comptes*", revue algérienne de comptabilité et d'audit, société⁴ national de comptabilité, n°14 2^{ém} semestre 1997, p : 4.

الفصل الأول عموميات حول المراجعة والحماية

خلال الفترة الممتدة بين 1880 و 1940 شهدت المؤسسات الأمريكية تطورا كبيرا، كما أن ما استوحته هذه المؤسسات عن مثيلاتها في الدول الأجنبية فيما يخص تسيير المحاسبة، ساهم في إنشاء منظمة مهنية للمحاسبين ابتداء من سنة 1900 ، حيث أصبح الزبائن ملزمين أمام البنوك الأمريكية بتقديم مصادقات على حساباتهم، وفي العشر سنوات الأخيرة حتى سنة 1940 تطورت طرق الرقابة حيث أن بورصة نيويورك أنشأت لجنة أطلقت عليها اسم Securities and Exchange Commission، وأصبحت أعمال المراجعة إلزامية في الدخول إلى البورصة.

6- لمحة عن المراجعة في الجزائر:

من الناحية التشريعية تعتبر المراجعة مفهوم حديث في الجزائر ، حيث أن المشرع الجزائري أشار إليها في الأمر 88-01 الصادر الصادر بـ 22 جمادى الأولى 1408هـ الموافق لـ 12 يناير 1988م والذي ألزم فقط بمراقبة التسيير وترك المراجعة الداخلية أمرا اختياريا، ولم تصبح هذه الأخيرة إلزامية إلا بالأمر 88-09 الصادر بـ 7 جمادى الثاني 1408هـ الموافق لـ 26 يناير 1988م والذي خص هذا الإلزام بالمؤسسات العمومية دون المؤسسات الخاصة.

المطلب الثاني : التعاريف المختلفة للمراجعة.

توجد العديد من التعاريف المتعلقة بالمراجعة، لذلك نقتصر على التعاريف الأكثر قبولا منها كما يلي:

التعريف الأول: « المراجعة هي وظيفة مستقلة داخل مؤسسة ما من أجل التقييم الدوري لمختلف نشاطاتها لحساب الإدارة العامة ».¹

التعريف الثاني: « المراجعة هي عبارة عن مجموعة من التقنيات والمعلومات المستخدمة في عملية منسجمة يقوم بها شخص مهني من أجل إصدار حكم اعتمادا على معايير محددة، وهذا بهدف تكوين رأي حول الإجراءات والتشكيلات المعتمدة عند تحقيق رأي ما ».²

التعريف الثالث: « المراجعة هي اختبار أو فحص يقوم به شخص مهني كفاء ودو دراية تامة ومستقل من أجل إبداء رأي مبرر حول الانضباط والمصادقية في إعداد البيانات التي تتضمنها القوائم المالية الختامية ».³

التعريف الرابع: « المراجعة بشكل عام هي مجموعة من التقنيات المستعملة من طرف شخص مهني كفاء ومستقل من اجل إبداء رأي أو تقدير حول إجراء أو تشكيلات تحقيق عملية ما أو حول وضعية معطاة ».¹

¹ Allel Hamini , le contrôle interne et l'elaboration du bilan comptable, édition opu, 1991, p: 35.

² Jean Raffegau, Op-Cit, 1984, P: 53.

³ Guide d'audit et de commissariat aux comptes , société national de comptabilité, drh, 1989, p: 1102-g9.

من التعاريف السابقة، يمكن القول أن المراجعة وظيفة مستقلة يقوم بها شخص يمتلك كفاءات خاصة بهدف إعطاء رأيه حول نشاط معين، إجراءاته وشكلياته، ويستعمل في ذلك التقنيات والأدوات التي يراها مناسبة.

المبحث الثاني : التقسيمات المختلفة للمراجعة

للتعرف على أنواع المراجعة، وذلك باستخدام عدة أسس للتبويب، مع مراعاة إمكانية استخدام أكثر من أساس للتبويب في آن واحد.

المطلب الأول : من حيث القائم بعملية المراجعة:

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بها (خارجي أو داخلي) إلى نوعين:

- **المراجعة الخارجية²**: تعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمة، يقوم بها مراجع مستقل عن المؤسسة محل المراجعة، بغرض إبداء رأي فني محايد في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية، على ضوء هذا التعريف يمكن تحديد الملامح التالية للمراجعة الخارجية:
 - المراجعة الخارجية عملية هادفة؛ منتظمة؛ يمارسها مراجع مستقل؛ عملية اتصال متكاملة.
- **المراجعة الداخلية**: تعريف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين "هي نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها، وذلك كأساس لخدمة الإدارة، على أنها رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى".³ وقد أشار هذا التقرير إلى أن المراجعة الداخلية تنطوي على الأنشطة التالية:
 - مراجعة وتقييم ملائمة وتطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية.
 - تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعية.
 - تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى الحماية والأمان لتلك الأصول بصفة عامة.
 - تحديد درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية وغيرها من البيانات المستخرجة من سجلات المشروع.
 - تحديد كيفية الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحدد.
- **الإختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:**

¹ K.Belamiri, Op-Cit, 1997, P: 6.

² عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، 2000، ص ص: 7-10.

³ أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، مطبعة الانتصار، 1992، ص ص: 233 - 234.

الفصل الأول عموميات حول المراجعة والحماية

هناك اختلافات جوهرية بين أعمال واهتمامات كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي نوردتها بإختصار في الجدول التالي:

الجدول (1.1): مقارنة بين المراجعة الداخلية والخارجية

س المقارنة	جمع الخارجي	جمع الداخلي
حيث الهدف	خدمة كل الأطراف وبشكل خاص الملاك؛ كتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به رير والقوائم المالية.	خدمة الإدارة؛ اكتشاف الأخطاء والغش ومنع عبات والانحرافات عن السياسات موعة.
حيث القائم ية المراجعة	ص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين طة الملاك.	ف من داخل المؤسسة ويعين بواسطة رة.
حيث مع تقلالية في أداء ل وإبداء الرأي	بالإستقلالية الكاملة والتامة عن الإدارة في مع ب الفحص والتقييم وإبداء الرأي. ل وإبداء الرأي	مع باستقلال جزئي فهو مستقل عن ل الإدارات إلا انه يخدم رغبات مجلس رة.
حيث المسؤولية	ل أمام الملاك ومجلس الإدارة ومن ثم فإنه يقدم ه ورأيه الفني المحايد عن القوائم المالية إليهم.	ل أمام الإدارة ومنه يقدم تقريره إلى ويات الإدارية العليا.
حيث نطاق ل	ذلك أمر التعيين ومعايير المراجعة المتعارف ل وما تنص عليه القوانين المنظمة والأعراف تدة.	ل الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي ل المسؤولين التي تعهد بها الإدارة جمع الداخلي يكون نطاق عمله.
ت الأداء	الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، يكون في بعض الأحيان علي فترات متقطعة ل السنة.	الفحص دوريا وبصورة مستمرة على أيام

الفصل الأول عموميات حول المراجعة والحجاية

المصدر: محمد سمير الصبان: الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 44.

- وعلى الرغم من الخلاف القائم بين النوعين إلا انه هناك أوجه التشابه بينهما تتمثل في ما يلي:¹
- يسعى كل منهما إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المشروع ومنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب
 - يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال، وذلك بتزويد مسيرين والمهتمين بالمعلومات الضرورية التي تساعد علي إعداد مجموعة من القوائم المالية الصحيحة والتي يمكن الاعتماد عليها.
 - إلا أن المراجعة الخارجية تبقى أحسن طريق تنتهجه المؤسسات وهذا للاستقلالية التي يتمتع بها المراجع الخارجي.

المطلب الثاني: من حيث درجة الإلزام:

- تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى قسمين:
- المراجعة الإلزامية، هي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقا لأحكام القوانين (قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها) وهذا النوع من المراجعة لا بد أن يكون كاملا (مراجعة كاملة).
 - المراجعة الاختيارية، هي التي يكون وجودها بدون إلزام قانوني، تطلبها المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية، وهذه المراجعة قد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة وطبيعة العقد المبرم.

المطلب الثالث : من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات:

- تنقسم المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة إلى نوعين هما:
- المراجعة النهائية، تعتبر المراجعة نهائية إذا بدأت بعد إعداد الحسابات عن الفترة المحاسبية ويتم العمل الكلي للمراجعة في هذه الحالة في نهاية هذه الفترة، ويناسب هذا النوع من المراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة.
 - المراجعة المستمرة، هي المراجعة التي تتم فيها عملية الفحص أثناء السنة وذلك سواء أكانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية، وتستخدم في هذا النوع من المراجعة أسلوب العينات.

المطلب الرابع : من حيث مجال أو نطاق المراجعة:²

¹ محمد سمير الصبان، نفس المرجع، 2002، ص: 45.

² محمد نور: مرجع سابق، 1992، ص: 17-19.

بالنسبة إلى هذا المعيار تنقسم المراجعة إلى نوعين:

- **المراجعة الكاملة:** إن المقصود بالمراجعة الكاملة هي المراجعة التي تخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، وفيها يستخدم المراجع رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل، ويعتبر المراجع مسؤولاً عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المهنية في عمله.
- **المراجعة الجزئية:** هي التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة، أو هي بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع في أي صورة من الصور، ولا يكون المراجع مسؤول في هذا النوع من المراجعة عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى دفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المراجع قد منعت من فحصها.

المطلب الخامس: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات¹:

- من هذه الزاوية أي مدى الفحص تقسم المراجعة إلى نوعين:
- **المراجعة الشاملة أو التفصيلية:** وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم المراجع بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، وتصلح هذه المراجعة للمنشأة صغيرة الحجم.
 - **المراجعة الاختبارية،** وفي هذه الحالة يقوم المراجع بمراجعة جزء معين من المفردات ، حيث يقوم باختيار عينة ثم يخضعها لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار العينة منها.

المبحث الثالث : أهداف المراجعة والفائدة منها:

تكتسب المراجعة مكانتها المستقلة من منفعتها المقدمة وقدرتها على الاستجابة إلى احتياجات الأفراد وأصحاب المصالح ، والتطور الاقتصادي والاجتماعي قد انعكس بصورة واضحة على تطور أهدافها والفائدة منها.

¹ محمد سمير الصبان: مرجع سابق، 2002 ص: 48.

المطلب الأول: أهداف المراجعة

لم تكن المراجعة إلا وسيلة لاكتشاف الأخطاء، الغش والسرققة في السجلات لكن هذا المفهوم تغير عندما قرّرت العدالة الإنجليزية سنة 1897 أن اكتشاف الغش والأخطاء ليس الهدف الأساسي للمراجعة، بل يكمن في التأكد من أن السجلات قد أعدت استنادا على وثائق مختلفة وبشكل صحيح دون إعطاء رأي عن مدى مطابقتها للواقع.

ثم ما لبث هذا الهدف أن تغير بسبب محدوديته، لأنه كان يهدف إلى التأكد من صحة الحسابات. وأخيرا تم التوصل إلى الهدف الأساسي للمراجعة، والذي يسمح للمراجع بالبحث عن العناصر والأدلة القطعية من أجل إبداء رأي مبرر حول الانضباط والصدق في حسابات المؤسسة.

أما في الوقت الحالي فان الأهداف المنوطة بالمراجعة تطوّرت وتوسعت لتشمل مجال تطبيق أوسع كالآتي:¹

- مراقبة المخططات المعدة مسبقا ومتابعة تنفيذها؛
- الفعالية، الكفاءة والإنتاجية في المؤسسة؛
- تقييم النتائج الحقيقية للمؤسسة مقارنة بالأهداف المسطرة.
- كما يمكن أن يكون هدف المراجع هو التحقق من أن القوائم المالية تم إعدادها وفق المعايير الآتية:²
- الشمولية: ويقصد بها أن تشمل القوائم المالية كل العمليات التي تمت داخل المؤسسة في الدورة الخاصة بها؛
- الوجود : وهو عبارة عن الوجود الفعلي لعناصر الأصول، الخصوم، التكاليف والنواتج؛
- الملكية (التبعية): ويقصد بها أن يتم التأكد من ملكية المؤسسة للعناصر التي تم إثبات وجودها؛
- التقييم: أي التأكد من أن العمليات المسجلة محاسبيا قد تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- التسجيل المحاسبي: أي التحقق من عمليات الجمع والتكرير في اليومية العامة وفقا للقواعد المعمول بها، والتي جاء بها النظام المحاسبي.

المطلب الثاني: الفائدة من المراجعة

إن نتائج المراجعة تهم عدّة أطراف والمتمثلة في الآتي:

¹ Etienne **Barbier**, l'audit interne performance et actualité, édition les édition d'organisation, février 1989, pp: 24-27.

² Guide d'audit et de commissariat aux comptes, Op-Cit, 1989, p : 2905-G18.

الفصل الأول عموميات حول المراجعة والحجاية

- **مسيرى المؤسسة**، هم أكثر الأطراف ميلا إلى التأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم التوصل إليها، وبالتالي معرفة ما إذا كان نظام المتابعة والتصحيح الدوري للحسابات يعطي معلومات صحيحة ومعبرة، والتي تستطيع مساعدتهم في اتخاذ قرارات التسيير في المؤسسة.
- **مساهمي و مالكي المؤسسة**: بالإضافة إلى الفائدة التي تمنحها المراجعة للمسيرين فإن المساهمين هم أيضا مهتمين بنتائجها، وذلك للتأكد مما يلي:
 - القدرات التسييرية للمسيرين ، ومدى حرصهم في الحفاظ على موارد المؤسسة.
 - الاستعمال الجيد لأموالهم المستثمرة (المردودية)، وهذا قبل الخوض في القرارات الجديدة.
- **الأطراف الأخرى**:
 - وتمثل كل الأطراف الخارجية المهتمة بتقرير المراجعة، ويتعلق الأمر بالآتي:
 - **البنوك**: من أجل التأكد من أن الحسابات صادقة وتمثل بدقة حقيقية موجودات المؤسسة وثروتها، والتي تعتبر العنصر الأساسي في الضمانات المقدمة للحصول على قروض.
 - **إدارة الضرائب**، احترام الأحكام التشريعية والقانونية والمبادئ المحاسبية تضي على حسابات المؤسسة قوة الإقناع أمام إدارة الضرائب، وهذا ما تعمل المراجعة من أجله.
 - إضافة إلى ذلك المساهمين المحتملين ، والزبائن والموردين ... الخ الذين لهم مصالح تجاه المؤسسة .

المبحث الثالث: المراجعة والمفاهيم المجاورة¹

تدفع المفاهيم الملاحظة في التعاريف المختلفة للمراجعة إلى التساؤل عن حدودها مع المفاهيم المجاورة.

1- المراجعة و الرقابة Audit et Contrôle

يرتبط مصطلح الرقابة بشكل كبير مع المراجعة، لأن المراجعة تعرف على أنها إجراءات رقابية، ولهذا يمكن القول أن مفهوم المراجعة يشمل مفهوم الرقابة وهذا لاشتغالها على إجراءات وتقنيات الرقابة والمتمثلة في اختبار وفحص معمق يقوم به شخص مهني وفق منهجية معينة، كما أن الفرق الموجود بين المفهومين هو أن هدف المراجعة هو الخروج برأي يلخص نتائج إجراءات الرقابة وهو الهدف الرئيسي للمراجعة.

¹ **Ilhem Khelif**, mémoire de fin d'études, les spécificités de l'audit fiscal par rapport a l'audit comptable, iedf, 1994-1996, p : 33.

2- المراجعة والاستشارة Audit et Conseil

حسب الجمعية الوطنية لمحافظة المحاسبات في فرنسا (CNCC)¹، والتي فرقت بشكل واضح بين نشاط الإدارة والتسيير من جهة ونشاط الرقابة من جهة أخرى، كما أن محافظ المحاسبات ملزم قانونا بعدم التدخل في التسيير إلا أن له إمكانيات التعبير عن رأي (توصيات) ما دامت في حدود مهمته. إن الاستشارة يمكن أن تتم من دون عملية مراجعة مسبقة، لأن المؤسسة تستطيع أن تستشير خبراء في مجالات مختلفة كالقانونية أو الجبائية أو المحاسبية... إلخ، حول نقطة خاصة أو مشروع معين دون أن تكون هذه الاستشارة مسبقة بعملية مراجعة، وذلك قصد سلوك سبيل مدروس.

3- المراجعة والتحقيق Audit et Révision

التحقيق المحاسبي Révision comptable هو التسمية القديمة للمراجعة المحاسبية إلا أن التحقيق المحاسبي ومحافظة المحاسبات لم تكن واضحة في أهدافها وطرقها ومعاييرها، ولهذا ظهر مفهوم المراجعة لتطوير تقنيات التحقيق المحاسبي، لذا يمكن القول أن مدلول مصطلح المراجعة هو أوسع من مصطلح التحقيق، لأن مصطلح المراجعة قابل للتمديد على عدة مجالات.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر



¹ (CNCC): تعني Conseil National de Commissariat aux Comptes

الفصل الثاني:

عموميات حول الضريبة

والمفاهيم المتعلقة بها

الفصل الثاني: عموميات حول الضريبة والمفاهيم المتعلقة بها

تعتبر الضرائب أهم إيرادات الدولة حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الدراسات العلمية المالية، وهذا الأمر ليس راجعا لكونها أهم مصادر الإيرادات في الدولة فقط . ولكن أيضا لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية من جهة ولما تحدثه من إشكالات تقنية متعلقة بفرضها الأثر الذي تتركه من جهة أخرى.

سنتطرق في هذا الجانب إلى التعرف على الضريبة من خلال سرد موجز لتاريخها وذكر بعض التعريفات ثم الانتقال إلى أهدافها وخصائصها ومختلف أنواعها إضافة إلى آثارها الاقتصادية.

المبحث الأول: ماهية الضريبة:

يهدف هذا الجزء إلى الإلمام بمفهوم الضريبة، من خلال عرض لتطورها، مختلف تعاريفها وخصائصها.

المطلب الأول: تطور الضريبة:

يمكن ربط التطور التاريخي للضرائب بتطور أهداف الدولة ودورها في المجتمع، ويمكن القول كذلك أن هناك علاقة بين الهيكل الضريبي للدولة ونظامها الاقتصادي.
إعتاد الفرد منذ أقدم العصور على تقديم جزء من أمواله إلى من توكل إليه عملية تنظيم الأفراد وحمايتهم والمحافظة على ممتلكاتهم من أموال وعتاد ، ومع تطور المفاهيم لاسيما السياسي منها أصبحت الدولة هي المسؤولة كل هذه العمليات.

أما في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر فقد ساد النظام التقليدي الذي كان يدعو أن للدولة الحق في فرض الضريبة لتوفير الأمن والعدالة والدفاع عن الأفراد كما أنها تقوم بالمشروعات الكبيرة التي يعجز عنها الأفراد كتعبيد الطرقات مثلا... ثم توسع دور الدولة وتعدى المهام التقليدية للدولة الحراسة أو الدولة الدركية.

وقد دعا التوجه الكينزي إلى ضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي لتحقيق أهداف المجتمع ، مما جعلها تستخدم الضريبة كأداة لتحقيق من خلالها التكافل الاجتماعي للأفراد داخل المجتمعات .

كل النظم السياسية والاقتصادية السابقة كان لها الفضل في تطور الضريبة لتصبح أداة في يد الدولة تستخدمها لتحقيق أهداف إجتماعية وإقتصادية وسياسية تختلف بطبيعتها من دولة إلى أخرى باختلاف النظم السائدة مما يؤدي إلى إختلاف النظام الضريبي.

المطلب الثاني : التعاريف المختلفة للضريبة

يمكن تعريف الضريبة على أنها:

التعريف الأول، الضريبة هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين حسب قدرتهم التساهمية، والتي تفرض جبرا بتحويل أموال محصلة وبشكل نهائي وبدون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.¹

التعريف الثاني، الضريبة هي اقتطاع نقدي إلزامي نهائي ودون مقابل لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة والجماعات المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية.²

التعريف الثالث، الضريبة فريضة يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة بصورة نهائية مساهمة منه في الأعباء والتكاليف العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.³

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الضريبة على أنها فريضة نقدية تفرضها الدولة أو ما ينوب عنها من الهيئات العامة جبرا على الأشخاص وبصفة نهائية وبدون مقابل ، طبقا لمقدرة المكلفين بها ، مساهمة منه في تغطية النفقات العامة ، وللوفاء بمقتضيات السياسة المالية للدولة.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

المطلب الثالث : خصائص الضريبة⁴

من التعاريف السابقة يمكن استخلاص الخصائص المتعلقة بالضريبة على النحو الموالي:

- الضريبة اقتطاع نقدي.
- الضريبة تدفع بصفة إجبارية وإلزامية.
- الضريبة تدفع بصفة نهائية: أي أنها غير قابلة للاسترداد .
- الضريبة تدفع بدون مقابل: دون تحقيق منفعة خاصة.
- تجبي الضريبة لتحقيق المنفعة العامة: تحصل لتغطية نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة .

¹ Pierre Beltrame, la fiscalité en france, hachette, 6ème édition, 1998, p : 12

² محمد عباس محروزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هوم للطباعة والنشر والتوزيع، 2004، ص: 13.

³ سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، 2000، ص: 11.

⁴ بوزيدة، مرجع سابق، 2004، ص: 6.

المبحث الثاني : أهداف الضريبة وتصنيفاتها واثارها الاقتصادية

توجد عدة تقسيمات للضريبة بناء على عدة معايير، وكل هذه الأنواع لها أهداف وأغراض موحدة يتم التطرق إليها في هذا المطلب.

المطلب الأول : أهداف الضريبة:

تصبو الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والتي يمكن تصنيفها إلى أربعة أصناف:¹

1- الأهداف المالية:

وهو الهدف الأساسي والأسمى للدولة ، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة هي أحد غايات السلطات الحكومية ، ومن هنا نشأت قاعدة وفرة حصيلة الضرائب أي إتساع وعاء الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين مع الإقتصاد في الإنفاق قدر الإمكان ، حيث تسعى الدولة بأن يكون الإيراد مرتفعا ، وبجميع الأحوال يكون هذا مرتبط بمستوى تطور النشاط الإقتصادي للدولة.

2- الأهداف الاقتصادية:

فالأهداف الإقتصادية في عصرنا الحالي هي من أهم أهداف الضريبة ، فالضريبة لا تستقطع دون أن تثير انعكاسات على العناصر الإقتصادية (الإذخار ، الإستهلاك ، الإستثمار ، الإنتاج) ، لذلك تقوم الحكومات بتوجيه سياستها الإقتصادية لحل الأزمات التي تتعرض لها بتشجيع فروع الإنتاج الضرورية ومعالجة الكساد والركود والتضخم ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات الإنتاجية وذلك على النحو التالي:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة بإعفاءها من الضرائب كليا أو جزئيا.
- معالجة العجز في ميزان المدفوعات من خلال فرض ضرائب مرتفعة على الواردات وإعفاء الصادرات من الضرائب كليا أو جزئيا.

- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من اجل توسيع الاستثمار؛

¹ بوزيدة، نفس المرجع، 2004، ص ص: 9-11.

الفصل الثاني: عموميات حول الضريبة والمفاهيم المتعلقة بها

- استعمال حصيلة الضريبة المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتفعيل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك، وبالتالي رفع الطلب الكلي وهذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل.

3- الأهداف الاجتماعية:

تعمل الضريبة على التخفيف من حدة التفاوت في الدخل والثروات داخل المجتمع وذلك بان تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة ثم إعادة توزيعها على أصحاب الدخل المنخفضة ، كما تعمل الضريبة على التخفيف من أزمة السكن من خلال إعفاء مداخيل الإيجار من الضريبة أو منحها تخفيضات، بالإضافة إلى منع تركيز الثروات في أيدي قليل من أفراد المجتمع ، كما تستخدم في بعض الدول لتوجيه وتحديد النسل سواءا بالتشجيع كما في أوروبا والدول الإسكندنافية ، أو في تحديد النسل كما في الهند والصين.

4- الأهداف السياسية:

أصبحت الضريبة مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الإقتصادية والإجتماعية العامة ، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر إستعمالا للضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين بعض البلدان المتقدمة ، مثالا "اليابان والولايات المتحدة الأمريكية " .

المطلب الثاني : التصنيفات المختلفة للضريبة

يتم هذا التصنيف على عدة معايير فمنها التصنيف القائم على طبيعة الضريبة والتصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق، ومنها التصنيف القائم على الطابع الاقتصادي للضريبة والتصنيف القائم على ظروف وضع الوعاء وأخيرا التصنيف القائم على أساس مادة الضريبة، وكل صنف من هذه الأصناف ينقسم بدوره إلى أنواع.

الجدول (2.1): تقسيمات الضرائب

نوع التصنيف	عناصر الضرائب
من حيث تحمل العبء	ضرائب مباشرة ؛ ضرائب غير مباشرة.
من حيث امتداد مجال بيق	ضرائب عامة؛ ضرائب خاصة. ضرائب موحدة؛ ضرائب متعددة.

الفصل الثاني: عموميات حول الضريبة والمفاهيم المتعلقة بها

رأب تصاعدي بالشرائح ضرائب نسبية.	عدل الضريبة
ضرائب على رأس المال؛ ضرائب على الدخل؛ ضرائب على الاستهلاك.	من حيث الواقعة المنشأة ربية
ضرائب على الأشخاص؛ ضرائب على الأموال.	مادة الضريبة

المصدر: محمد عباس محزوي، مرجع سابق، 2004، ص: 61.

المطلب الثالث : الآثار الاقتصادية للضريبة

تنقسم الآثار الاقتصادية للضرائب إلى آثار مباشرة وأخرى غير مباشرة. تتحدد الآثار الاقتصادية المباشرة للضريبة على نمط الاستهلاك، الادخار، الإنتاج، الأسعار والتوزيع بأمرين اثنين أولهما مقدار مبلغ الضريبة المستحقة، أما الثاني فهو الأوجه التي تستخدم فيها الدولة حصيللة الضرائب. يتوقف أثر الضريبة على الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيللة الضريبية، فإذا قامت الدولة بتجميد حصيللة الضريبة فإن الاستهلاك يتوجه نحو الانخفاض أما إذا استخدمت الدولة هذه الحصيللة في الإنفاق على السلع والخدمات فإن نقص الاستهلاك من جانب الأفراد الناتج عن فرض الضريبة تعوضه زيادة الإنتاج الذي يحدثه إنفاق الدولة، ويكون أثر الضريبة إيجابيا بصورة خاصة على الادخار والإنتاج عندما تقوم إدارة الضرائب بمنح امتيازات جبائية لهذين النمطين الاقتصاديين.

تشير الآثار الاقتصادية غير المباشرة المرتبطة بالضريبة إلى المشاكل المتعلقة بنقل العبء الضريبي والتي تتمثل في استقرار الضريبة وانتشارها والتخلص من العبء الضريبي كليا أو جزئيا، ويتمثل استقرار الضريبة في تحديد شخص من يتحمل العبء الحقيقي لها، ويظهر انتشار الضريبة في تقليل المكلفين بالضريبة من إستهلاكاتهم تحت تأثير نقص مداخيلهم من جراء الاقتطاعات الضريبية إلا أن انتشار الضريبة لا يستمر إلى ما لا نهاية ولكن عادة ما تتدخل ظروف وعوامل معينة لتخفف من حدة الانتشار إلى القضاء على فعاليته، ويأخذ التخلص من الضريبة شكلين:

- التهرب الضريبي وهو التخلص مسموح لا يخالف القانون؛

- الغش الضريبي وهو تخلص غير مسموح ويحدث مخالفة لأحكام التشريع الجبائي.¹

المبحث الثالث : المفاهيم المتعلقة بالضريبة

ترتكز عملية فرض وتحصيل الضرائب على عنصرين أساسيين وهما:
الوعاء الضريبي ومعدل الضريبة، واللذان يختلفان من ضريبة إلى أخرى وهذا حسب التشريع الجبائي.

المطلب الأول : الوعاء الضريبي وطرق تقديره:

يمكن تقدير الوعاء بطريقة مباشرة وأخرى غير مباشرة وهذا بعد تحديد المادة الخاضعة للضريبة:

الفرع الأول: تعريف الوعاء الضريبي:

يمكن تعريفه بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء فقد تفرض الضريبة سنوياً أو عند جني المحصول... إلخ، وهذا حسب الأنظمة المحددة لذلك.
وعلى هذا الأساس يمكن أن تفرض الضريبة على الدخل أو على رأس المال، أو الدخل ورأس المال معاً، أو الأفراد فيما لو فرضت على الأفراد رأساً بغض النظر عن دخولهم أو ثرواتهم.

كما يقصد بوعاء الضريبة المنبع الذي الذي تغترف الدولة منه مؤونتها بواسطة الضرائب، أو بعبارة أخرى ما يخضع للضريبة، ويتأثر الوعاء الضريبي بدرجة التطور والنمو الاقتصادي، ففي المجتمعات الزراعية نجد أن الوعاء قد يكون من الإنتاج الزراعي مباشرة أو اللجوء إلى الضرائب غير المباشرة لسهولة فرضها، بينما في الدول الصناعية المتقدمة نجد الاعتماد على الضرائب المباشرة المفروضة في الغالب على دخول الأفراد من العمل و الأرباح المحققة.²

الفرع الثاني : طرق تقدير الوعاء الضريبي³

هناك طريقتان للتقدير وهما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

1- الطريقة المباشرة:

¹ محمد عباس محروزي، نفس المرجع، 2004، ص: 177.

² بوزيدة، مرجع سابق، 2004، ص: 22.

³ محمد عباس محروزي، مرجع سابق، 2004، ص: 145.

الفصل الثاني: عموميات حول الضريبة والمفاهيم المتعلقة بها

وتنقسم بدورها إلى التصريح والتقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

أ- التصريح:

ويكون من طرف المكلف بالضريبة نفسه، حيث يقوم بالتصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا التصريح المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية في التصريح، وأمانة المكلف بالضريبة باعتباره الوحيد القادر على أن يعرف صراحة مقدار المادة الخاضعة للضريبة الخاصة به، استنادا إلى الأعمال المثبتة في دفاتره ومستنداته، مع احتفاظ الإدارة لنفسها بحق الرقابة على التصريح وتعديله إذا بني على غش أو خطأ. كما يمكن يكون التصريح من طرف أطراف أخرى كالموردين ، الجمارك... الخ

مثال : بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة¹:

ترسل إليكم الإدارة الجبائية إقتراح تقدير رقم الأعمال الذي يمكنكم تحقيقه بالنسبة لكل سنة من فترة السنتين: إذا:

- لم تخبوا على الإقتراح خلال ثلاثين (30) يوما : يعتمد التقدير
 - أو أجبتم على الإقتراح خلال ثلاثين (30) يوما : يعتمد التقدير
 - أو رفضتم الإقتراح في أجل ثلاثين (30) يوما، في هذه الحالة، لكم الحق في تقديم إقتراحات مضادة تبينون فيها المبالغ التي أنتم مستعدون لقبولها:
 - تقبل الإدارة الجبائية إقتراحاتكم المضادة : يعتمد التقدير.
 - لا تأخذ الإدارة الجبائية إقتراحاتكم المضادة بعين الاعتبار : فهي تتمسك بإقتراحها الأولي.
- في هذه الحالة الثانية، تحتفظون بإمكانية، طلب تخفيض الضريبة من خلال تقديم شكوى نزاعية. ويتضمن إقتراح التقدير لرقم الأعمال (وثيقة c8) التي ترسلها إدارة الضرائب للمكلفين ماييلي:
- "يشرفني أن أحيطكم علما بأنه في إطار الإجراءات المنصوص عليها في المادة 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، والمادة 2 من قانون الإجراءات الجبائية ، وبخصوص الضريبة الجزافية الوحيدة ، أقتراح اعتماد الأسس الضريبية المحددة كما يلي :
- تم تقييم رقم أعمالكم بناء على أساس (أحد العناصر المذكورة أو أكثر)
- ✓ العناصر الواردة في تصريحكم.
 - ✓ العناصر التي هي في حوزة المصلحة.
 - ✓ ظروف ممارسة نشاطكم (يكون التقييم إستنادا لنشاط مماثل لنشاطكم).

¹ وثيقة إخطار بالتقييم لرقم الأعمال (8 n° C Série)

✓ المعاينات التي تمت في عين المكان.

ب- **التقدير بواسطة الإدارة الضريبية**، يخول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون التقيد بالقرائن، وتسمى هذه الطريقة أيضا بالتفتيش الإداري، حيث تلجأ الإدارة إلى مناقشة المكلف بالضريبة أو فحص دفاتره المحاسبية في حالة تأخره أو امتناعه عن تقديم التصريح الجبائي، مع إمكانية الطعن في صحة التقرير من طرف المكلف.

2- الطريقة غير المباشرة، وتشتمل هي الأخرى على طريقتين:

أ- **طريقة المظاهر الخارجية**، كانت هذه الطريقة مستخدمة في التشريع الفرنسي خلال القرن التاسع عشر حتى عام 1925، حيث كانت تعتمد على مظاهر خارجية في تحديد الوعاء الضريبي كعدد أبواب ونوافذ منزل المكلف بالضريبة، فخامة وحجم المنزل، وبسبب العيوب الكثيرة لهذه الطريقة تم الإستغناء عنها في الوقت الراهن.

ب- **طريقة التقدير الجزافي (التقدير بالتوهية)**: يتم حسب هذه الطريقة تقدير الوعاء الضريبي بطريقة جزافية استنادا إلى بعض القرائن والأدلة التي لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة كتحديد الأرباح بنسبة معينة من رقم الأعمال، وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني، أما إذا ما تم الاتفاق بين الإدارة والمكلف بالضريبة على رقم معين يعبر عن دخله فيسمى الجزاف هنا بالجزاف الإتفاقي.

المطلب الثاني : التزامات المؤسسة الإقتصادية:

تعيش المؤسسة في محيط قانوني يضعها تحت التزامات هي مجبرة على التقيد بها واحترامها، ولعل أهم هذه الالتزامات هي الالتزامات الجبائية، وبما أن المصدر الأول لتحديد قاعدة الضريبة هو المحاسبة فإن المشرع وضع للمؤسسة التزامات محاسبية تنظم مسك محاسبة بانتظام في المؤسسة.

الفرع الاول : الالتزامات المحاسبية للمؤسسة

تتعدد الالتزامات المحاسبية للمؤسسة، فمنها ما يتعلق بإجراءات تطبيق النظام المحاسبي المالي ومنها ما نص عليه القانون التجاري كالدفاتر الإلزامية إضافة إلى الالتزامات المتعلقة بإعداد الفواتير.

1- إجراءات تطبيق النظام المحاسبي المالي¹:

يتأكد المراجع من أن لمحاسبة المؤسسة قوة الإثبات وأنها تحترم المبادئ الأساسية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، وعليه لا يمكن اعتبار المحاسبة كاملة ومنظمة إلا إذا احتوت على كل الدفاتر والوثائق المذكورة في المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري، وتم مسكها بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1929 الموافق لـ 26 مايو 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 15 دو القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والقرار الصادر بـ 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

الفرع الثاني: الالتزامات الجبائية للمؤسسة

هناك نوعان من الالتزامات الجبائية للمؤسسة، التزامات كونها خاضع الضريبة والتزامات كونها جامع لها.

1- الالتزامات الجبائية للمؤسسة كون المؤسسة خاضعا للضريبة

بالإضافة إلى الالتزامات المحاسبية فانه على المؤسسة أن تحترم العديد من الالتزامات الجبائية، والتزامات المؤسسة الجبائية كونها خاضع للضريبة تتعلق بجانبين مهمين هما إيداع التصريحات وتسديد الضريبة.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

أ- الالتزامات المتعلقة بإيداع التصريحات

تتقيد المؤسسة بالتزامات تخص إيداع التصريحات وهذا على امتداد مدة ممارستها لنشاطها، فهناك التزامات عند بداية ممارسة النشاط والتزامات عند الانتهاء منه إضافة إلى التزامات سنوية وأخرى شهرية وثلاثية حسب كل نشاط وتتمثل جملة هذه الإلتزامات فيما يلي :

■ **التصريح بالوجود²:** بموجب المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة فانه يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزائية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطهم، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة.

ويمكن اعتبار التاريخ الذي قامت فيه المؤسسة بعمليات الشراء الأولى كتاريخ لبداية نشاطها، في حالة ما إذا كان للمؤسسة فروعا أو وحدات تابعة لها فإنها تدخل في التصريح العام.

القرار الصادر بـ 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا
¹ مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016

الفصل الثاني: عموميات حول الضريبة والمفاهيم المتعلقة بها

■ **التصريحات السنوية:** المؤسسة ملزمة بإيداع تصريح سنوي في المطبوعات المتوفرة على مستوى إدارة الضرائب على نحو يسمح لأعوان الضرائب بمعرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف ولكل دورة نشاط تامة. يجب أن يودع التصريح السنوي إلى إدارة الضرائب المتواجدة في منطقة المقر الرئيسي للمؤسسة قبل الفاتح من أفريل الذي يلي تاريخ إقفال الحسابات. بالإضافة إلى هذا فإن التصريح يجب أن يتضمن العناصر المذكورة في المواد (من المادة 99 إلى المادة 103 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016)

■ **التصريحات الشهرية أو الثلاثية:** على المؤسسة القيام بإيداع تصريح وحيد لكل من الرسم على النشاط المهني، ، الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة، حقوق الطابع، والضريبة على الدخل الإجمالي... إلخ، كل على حدا، هذا التصريح يجب أن يتم إيداعه لدى مديرية الضرائب خلال الـ 20 يوم الأولى للشهر الذي يلي الشهر موضوع التصريح (وثيقة 50 G n°).

■ **التصريح بإيقاف النشاط¹:** في حالة إيقاف نشاط المؤسسة ككل أو جزء منها أو لنشاطها التجاري أو غير التجاري فإنه يجب عليها أن تعلم مفتش الضرائب خلال العشر أيام الأولى من التاريخ الذي تم أو سيتم فيه إيقاف نشاط المؤسسة .

ب- **الالتزامات المتعلقة بتسديد الضريبة:** تخص هذه الإلتزامات ما يلي :

■ **الضريبة على أرباح الشركات:** تدفع هذه الضريبة على شكل أقساط في التواريخ التالية:

القسط الأول : من 20 فيفري إلى 20 مارس.

القسط الثاني : من 20 ماي إلى 20 جوان.

القسط الثالث : من 20 أكتوبر إلى نوفمبر 20 .

القسط الرابع : قسط التسوية يكون في السنة التي تلي السنة التي تم فيها تحقيق الأرباح (عند تقديم التصريحات السنوية قبل 30 أفريل للسنة N+1) والتي تعد قاعدة احتساب هذه الضريبة، وكل دفعة تساوي 30% من الضريبة الإجمالية المتعلقة بأرباح الدورة الأخيرة، وإذا كان مبلغ الضريبة للسنة الماضية غير معروف فإن الدفعة الأولى تحسب على أساس ضريبة السنة التي تسبقها ومبلغ الدفعة الأولى يتم تعديله عند دفع الدفعة الثانية، بالنسبة للمؤسسات الحديثة الإنشاء فإن الدفعة تساوي 30 % من الأرباح التي يتم تقديرها بـ 5% من رأس المال .

■ **الضرائب ذات الطابع المهني:** تختلف الإلتزامات حسب إختلاف الرسم، وهذا على النحو الآتي:

¹ - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2001 .

الفصل الثاني: عموميات حول الضريبة والمفاهيم المتعلقة بها

- **الرسم على النشاط المهني**، يحسب هذا الرسم بتطبيق معدل 2% على رقم أعمال المؤسسة خارج قطاع المحروقات و3% بالنسبة لمؤسسات العاملة في قطاع المحروقات ، ويصرح بهذا الرسم سنويا لدى مفتش الضرائب محل تواجد النشاط بالرقم الأعمال المحقق أو الإيرادات المهنية الإجمالية في الفترة الخاضعة للضريبة ، أي في نفس الوقت الذي تكتب فيه التصريحات المذكورة في المواد 11-18-27-151-من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

- **الرسم العقاري**، تسديد هذا الرسم يكون وفق ما نص عليه القانون أي في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي تحصيل الكشف.

ج- الالتزامات الجبائية للمؤسسة كونها جامعا للضريبة

ويتعلق الأمر بالرسم على القيمة المضافة والاقتطاعات من المصدر.

■ **فيما يخص الرسم على القيمة المضافة¹**: يلتزم المكلفون الذين ينتمون إلى نظام حقيقي بما يلي:

- إيداع تصريح شهري برقم أعمالهم والرسم الواجب دفعه؛
 - مسك محاسبة منتظمة تتضمن دفاتر مرقمة ومؤشرة تسجل فيها يوميا بدون فراغات ولا تشطيبات المبالغ الخاصة بالعمليات المحققة سواء كانت خاضعة للضريبة أو غير خاضعة لها؛
 - وضع لوحات تعريفية في واجهات البنايات التي يمارسون فيها نشاطهم.
- أما مؤسسات الأشغال فهم ملزمون بتثبيت لوحة تعريفية خارج موقع الأشغال، إظهار الرسم في الفواتير و وضعية الأشغال، وتقديم قائمة بالعمال والموظفين.

فيما يخص الاقتطاعات من المصدر، وتحتوي على عنصرين هما كالاتي:

د- **الالتزامات الخاصة بالمؤسسات التي توظف أجراء**، كل المؤسسات التي تدفع أجور لعمالها ، وكذلك

التعويضات والأتعاب الدائمة التي تقع على عاتقها بالالتزامات التالية:

- القيام بحساب وتسديد الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضرائب على كل الأجور الخاضعة للضريبة.
- تسجيل الضريبة على الدخل الإجمالي على دفتر خاص بالأجور مرقم ومؤشر من طرف المحكمة.
- القيام بالتصريح الدوري للضريبة على الدخل الإجمالي للأجور.
- إيداع تصريح سنوي للأجور ، هذا التصريح يجب أن يلخص جميع المبالغ المدفوعة للعمال والموظفين (أجور، علاوات، منح، تعويضات) خلال السنة ، ويجب أن يتم إيداع هذا التصريح قبل الفاتح أفريل للسنة الموالية.²

¹ - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2014.

² المادتين 75 و76 من قانون الضرائب المباشرة 2016.

- الالتزامات الخاصة بالمؤسسات التي تدفع مبالغ خاضعة للضريبة لأشخاص لا ينتمون إلى المؤسسة، يجب على هذه المؤسسات القيام بما يلي:
- القيام باقتطاع من المصدر عند تسديدها لمبلغ خاضع للضريبة، وان تقوم بتسديد هذا الاقتطاع إلى إدارة الضرائب خلال الـ 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي الاقتطاع؛
 - إظهار مبلغ الاقتطاعات من المصدر في التصريحات السنوية إلى جانب التسجيلات العادية.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر



خلاصة

باعتبار المراجعة مجموعة من التقنيات والمعلومات المستخدمة في عملية منسجمة بهدف تكوين رأي حول إجراءات وشكليات معينة فإنها لا تستطيع أن تحقق أهدافها والفائدة المرجوة منها من طرف المسيرين والمساهمين والأطراف الأخرى المهتمة بنتائجها، إلا إذا قام بها شخص كفئ يتوفر على كل شروط التأهيل العلمي وعلى الاستقلالية والحياد، وبذل العناية المهنية الملائمة متبعا جميع المراحل الأساسية لمهمة المراجعة، وهذا ليكون رأيه موضوعيا وذا مصداقية.

والضريبة باعتبارها أهم مصادر إيرادات الدولة من جهة وعبئا ثقيلا على عاتق المؤسسة من جهة أخرى فهي تستحق أن تكون موضوعا للمراجعة، ورغم تعدد أنواع المراجعة التي تتناول هذا الجانب إلا أنها غير كافية نظرا للالتزامات المؤسسة الجبائية المتعددة والمعقدة التي وضعها المشرع الجبائي، إذ انه لا يعقل أن تكون جزءا بسيطا من موضوع مراجعة معينة بل يجب أن تخصص لها مهمة مراجعة مستقلة عن باقي المراجعات تسمى المراجعة الجبائية، هذه المراجعة لا تهدف فقط الى التأكد من احترام المؤسسة لالتزاماتها الجبائية بل تهدف كذلك الى

الفصل الثاني: عموميات حول الضريبة والمفاهيم المتعلقة بها

التأكد من الاستفادة من جميع الامتيازات، لأن التشريع الجبائي لم يكتفي بوضع الالتزامات والعقوبات المقررة بل ترك للمؤسسة العديد من الخيارات حتى تتمكن من تعديل المصاريف الجبائية التي تتحملها وبطريقة أخرى تصمم وضعيتها الجبائية الخاصة بها فالمؤسسة تتوقع الضريبة وتستعمل أقصى الوسائل لتسيير أحسن للمؤسسة أي في صالحها وبهذا فالمؤسسات ألغت فكرة أن الجباية قيد وأصبحت تعتبر كمعيار للتسيير حيث الاستعمال الذي يحقق منفعة .

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر



الفصل الثالث:

التسيير الجبائي للمؤسسات

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الإقتصادية

مدخل :

يعتقد الكثير أن الجباية هي التزام بمراقبة جبائية إذن فهي عقوبة وهذا الاعتقاد يؤثر على وضعية الجباية في المؤسسة¹.

والتشريع الجبائي لا يكتفي بوضع القوانين والالتزامات والعقوبات المقررة فهو يترك العديد من الخيارات للمؤسسة لتصمم وضعيتها الجبائية الخاصة بها فالمؤسسة تحدد الضريبة وتستعمل أقصى الوسائل لتسييرها بطرق جيدة لصالحها، وبهذا فالمؤسسات تخلت عن فكرة أن الجباية تكلفة يجب التهرب منها ، بل يجب تسييرها بطرق مثلى للتقليل منها لتحقيق مبتهاها.

المبحث الأول : مفهوم وضرة التسيير الجبائي :

يجب على مسير المؤسسة أن يسيروها كأب أسرة مثالي، حذر وعلى دراية بالقوانين والقواعد المحاسبية كما عليه تسيير الجباية لصالحه ، وبما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يركز على التصريح الشخصي للمكلف بالضريبة ، إذن توجد ثقة نسبية قبلية فيما هو مصرح به من طرف هذا الأخير ، ويعطي أيضا اختيار بين عدة حلول ستنتهج في تسيير المؤسسة كما يجب على المسير أن يكون يقظا وألا يتعدى الحدود التي توصله إلى حالات التعسف إما بعملية غير عادية أو تجاوز الحقوق .

المطلب الأول : مفهوم التسيير الجبائي :

"تسيير الجباية يعني قبول الضريبة كالتزام يمكن استعمالها في صالح المؤسسة كمتغير ايجابي يفترض به إستعمال ذكي ونبه للجباية"²

والتسيير الجبائي له بعدين :

✓ التسيير الجبائي ينظر إليه من ناحية سلوك المؤسسة تجاه التزاماتها التي تفرض عليها طبقا للقانون الجبائي.

¹-encyclopédie de management-
²-édition vuibert 1992-

الفصل الثالث : التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية

✓ التسيير الجبائي ينظر على أنه مجموعة من القرارات الجبائية التي تتلائم ومصلحة المؤسسة .

لذا فالتسيير الجبائي يقصد به مدى نجاعة المؤسسة في إتخاذ قراراتها الجبائية ، ومن هذا يستنتج على أن "الجباية ما هي إلا لعبة لخيارات مختلفة ، وبعض المكلفين أصبحوا أسياد الموقف لأنهم بكل سهولة يطبقون التسيير الجبائي"¹.

وما يجب الإشارة إليه أن اتخاذ قرارات جبائية مثلى من طرف المؤسسة يمثل المرحلة الموالية للتسيير الجبائي ، وتطبيق المؤسسة لهذا الأخير تتجنب العقوبات وتحمل ضرائب أقل.

ملاحظة : يجب أن تكون تكاليف المراجع والمسير الجبائي في المؤسسة أقل من نسبة المبالغ المترتبة عن العقوبات المحتملة.

✓ تعريف الخطر الجبائي :

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

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

SAHLA MAHLA

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

المطلب الثاني : ضرورة التسيير الجبائي للمؤسسة :

ظلت المحاسبة لمدة طويلة تقتصر فقط على تحقيق غايات جبائية ، فالقوانين الجبائية كان لها تأثير كبير على المحاسبة وخاصة على النتائج ، وكبكية القوانين وبما أن المحاسبة علم وفن فلا بد لها من الظهور والتطور، ولكن رغم هذا التطور الذي حدث للقانون المحاسبي فقد ظلت الجباية متعلقة به، وأصبحت النتيجة الجبائية تعد إستنادا على النتيجة المحاسبية ، حيث أصبحت تسند الأعمال متعلقة بالجباية إلى أشخاص متخصصين.

إن ضرورة التسيير الجبائي الجيد هو واجب على كل مؤسسة، فتسيير الجباية هو الاختيار ما بين البدائل المتاحة على المؤسسة في المجال الجبائي، مع الأخذ بعين الإعتبار المعالم المتغيرة التالية :

✓ النصوص الجبائية والمتمثلة في قوانين المالية (خمس قوانين في الشكل وواحد في الإجراء، إضافة للقانون الجمركي) .

¹ هذا ما يوضحه COZIAN

- ✓ خاصة كل مؤسسة والتي تستدعي على كل منها تحليل شروطها الخاصة للاستغلال، فمثلا: طريقة ومدة الإهلاك والتي تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب النشاط اليومي وحسب الأصل محل الإهلاك.
- ✓ يجب توضيح مفهوم الخطر الجبائي لإزالة الغموض والخلط بين المفاهيم ، أي بين تسيير الخطر الجبائي ومفهوم التهرب الجبائي.

المطلب الثالث: تصحيح أخطاء المسيرين :

من المتعارف عليه أن القيود المحاسبية لا يمكن أن تدخل عليها أية تعديلات بعد انقضاء الدورة المحاسبية أي بعد إقفال الحسابات، إلا أن هذه القاعدة العامة أن تخصص وذلك بقابلية تصحيح بعض الأخطاء المحاسبية بعد طلب الإدارة الجبائية أو المؤسسة ذلك، وتضمن بأن هذه التعديلات تكون تحت المراقبة ونحن بصدد التحدث عن تصحيح أخطاء التسيير يمكننا أن نميز بين نوعين، الأخطاء المحاسبية وأخطاء التسيير ، والتي تؤدي في بعض الأحيان عند تنفيذها إلى الإضرار بالمؤسسة.

فلو أن الأخطاء المحاسبية يمكن لنا أن نجري لها تعديلات في تاريخ لاحق، فإن أخطاء التسيير هي في أغلب الأحيان تكون معارضة لمصلحة المؤسسة، إذن فمعيار التمييز بين هذين المفهومين هو وجود أو عدم وجود خيار في صالح المؤسسة.

وفيما يلي سنتعرض إلى الأخطاء التي يمكن تصحيحها والأخطاء المتعذرة التصحيح.

الفرع الاول : الأخطاء القابلة للتصحيح :

- من بين مجموع الأخطاء نميز الأخطاء القابلة للتصحيح:
- خطأ يقع في تقويم مخزون سلعة ما، والذي يؤدي إلى زيادة أو إنقاص في قيمة هذه الأخيرة.
 - القيام بحذف بعض العناصر من قبل المحاسبة.
 - القيام بتقييم عناصر الميزانية بقيم غير صحيحة.

- تسجيل حق سنة مالية في نشاط سنة أخرى.

الفرع الثاني : الأخطاء غير القابلة للتصحيح :

إن المؤسسة كما سبق تتوفر على إمكانية الاختيار بين عدة إمكانيات معروضة عليها، فاختيارها سوف يترجم كقرار تسييري متعذر التغيير.

بداية يجب التمييز بين قرارات التسيير القانونية وقرارات التسيير غير القانونية، فالأولى تحصل عليها المؤسسة من النظام الجبائي المطبق، أما الثانية فتكون من خيار المؤسسة، وهو ما يتعلق بالأخطاء الإدارية، وفي هذه الحالة المؤسسة لا يمكنها إجراء أي تعديل عليها.

وستتطرق باختصار لبعض حالات قرارات التسيير والأخطاء الإدارية:

1- قرارات التسيير :

اختيار المؤسسة بين عدة إمكانيات أو طرق من أجل تقويم لمخزوناتهما كأن تطبق طريقة الداخل أولا الخارج أولا FIFO أو طريقة الداخل أخيرا الخارج أولا LIFO أو تطبيق طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة، أو تطبيق السعر اليومي.

✓ الاختيار بين تطبيق طريقة الإهلاك الخطي أو طريقة الإهلاك المتناقص أو المتزايد للاستثمارات.

✓ قرار المؤسسة بشأن تقييم أو عدم تقييم عناصر الميزانية.

✓ قرار المؤسسة بتأجيل إنشاء الإهلاكات من أجل تأجيل العجز.

2- القرارات الإدارية :

من بين هذه القرارات نجد:

- إعادة التقويم المشبوه للمخزونات.

قيام المؤسسة بدفع ديون ليست مدينة بها، أي دفع ديون مؤسسة أخرى.

المبحث الثاني : الإطار المحاسبي والجبائي للنتيجة :

إن إجمالي الأرباح والعائدات المحققة من طرف الشخص الطبيعي أو الاعتباري التابع للنظام الحقيقي ، تخضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS)¹ أو الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)² ، ويتم حسابها بعد الوصول إلى النتيجة التي تختلف في مفهومها سواء من الناحية الجبائية أو الناحية المحاسبية. لذلك سنقوم بإبراز الإطار المحاسبي للنتيجة وكذا الإطار الجبائي في هذا الجانب.

المطلب الأول : الإطار المحاسبي للنتيجة :

عند مزاول المؤسسة لنشاطها العادي تقوم بقبض الإيرادات وبمقابل ذلك تدفع نفقات، فالنشاط العادي هو ذلك النشاط الذي وجدت من أجله المؤسسة وتسعى جاهدة إلى القيام به، وكحصول للمفاضلة بين الإيرادات والنفقات تخرج المؤسسة في نهاية الدورة بنتيجة إجمالية، تطرح منها الضرائب على الأرباح، هذا في حالة تحقيق أرباح، للحصول على النتيجة المحاسبية.

الفرع الأول : تعريف النتيجة المحاسبية :

الهدف الأساسي لكل مؤسسة هو تأمين وإستمرار نجاحها، هذا الهدف يكون مقرونا بالنتيجة التي هي عبارة عن تنويع لمجموعة النشاطات المباشرة خلال فترة معينة تبعا للمبادئ المحاسبية، فتحدد نتيجة المؤسسة بطريقتين سواء عن طريق الميزانية حيث تحدد النتيجة عن طريق المقارنة بين ميزانيتين (إفتتاحية وختامية) أو عن طريق جدول حسابات

¹ - تخضع شركات الاموال خاصة شركات المساهمة للضريبة على أرباح الشركات بجزيرة القانون وحددت نسبة هذه الضريبة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري بنسب مختلفة حسب نوع نشاط الشركة كالتالي : يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

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

- تخضع شركات الأشخاص للضريبة على الدخل الإجمالي والتي تحدد بجدول تصاعدي بالشرائح حسب المادة..... من قانون الضرائب المباشرة²

النتائج الذي يحدد النواتج والأعباء ونتيجة المؤسسة مرتبطة بالاستغلال العادي ومن جهة أخرى بالأحداث الدورية (خارج الإستغلال) .

إن نتيجة المؤسسة مرتبطة مباشرة بعمليات مختلفة كالإنتاج والبيع، تتحمل من خلالها أعباء تعالج وفق للنظم المحاسبية للخروج في نهاية الأمر بالنتيجة الإجمالية الصافية.

أما فيما يخص النتيجة الإجمالية فهي عبارة عن مجموعة عمليات مرتبطة بالإستغلال العادي للمؤسسة وعمليات خارج الإستغلال.

الفرع الثاني : التحديد المحاسبي لنتيجة الدورة :

قبل التطرق لتحديد النتيجة المحاسبية للدورة من خلال أعمال نهاية السنة، نقوم بتوضيح المفهوم المحاسبي للنتيجة من خلال الميزانية وكذا من خلال جدول حسابات النتائج.

أولاً: النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية وجدول حسابات النتائج:

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

1- مفهوم النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية :

يمكن تعريف الميزانية على أنها عبارة عن الجدول المرتب والمقوم لعناصر موجودات المؤسسة ومطالبها في تاريخ معين حيث تظهر الموجودات (الأصول) على الميزانية وتعتبر من ممتلكات المؤسسة، أما المطلوبات (الخصوم) فتظهر على يسار الميزانية، وتعبّر عن التزامات المؤسسة، ويوجد نوعين من الميزانيات، فالأولى تنشأ في بداية الدورة المحاسبية وتسمى بالميزانية الافتتاحية، أما الثانية فتنشأ عند نهاية الدورة المحاسبية وتسمى بالميزانية الختامية، والفرق بين الميزانيتين يعطي لنا النتيجة، التي قد تكون ربحاً أو خسارة ، فإذا كانت الموجودات أكثر من المطالب فالمؤسسة تحقق في هذه الحالة ربحاً، أما إذا كانت الموجودات أقل من المطالب فالمؤسسة تحقق خسارة.

2- مفهوم النتيجة المحاسبية من خلال جدول حسابات النتائج :

نقصد بحسابات النتائج القائمة المالية التي تحتوي على مختلف الإيرادات والأعباء على مستوى الدورة والتي تم إدراجها في عملية حسابية ستشكل النتيجة المحاسبية للدورة وفق العلاقة التالية :

إيرادات النشاط - أعباء النشاط .

± تغيرات الديون أو قروض الإستغلال الجارية .

± تغيرات المخزون .

± التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة.

± التصحيحات الخاصة بالقروض.

= نتيجة الدورة .

المطلب الثاني : النتيجة الجبائية :

SAHLA MAHLA

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

لم يتطرق المشرع صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية ، لكن حسن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكن أن نستنتج تعريفين للنتيجة الجبائية ، الأولى متعلقة بالوضعية المالية والتي ترتبط مباشرة بالميزانية المالية والثانية متعلقة بحسابات التسيير .

الفرع الاول : تعريف النتيجة الجبائية :

● التعريف الذي يركز على جدول حسابات النتائج:

تنص المادة 140 فقرة 1 على أن "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت والتي تحققها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة ، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أو نهايته"¹.

¹ المادة 140 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016.

ونلاحظ أن هذا التعريف يركز على تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات النتائج إذ حدد المشرع الجبائي الأساس الخاضع للضريبة كالتالي:

"يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى إختتام وإفتتاح الفترة التييجب إستخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة. ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة..¹"

الربح الصافي (النتيجة) = النتائج المحققة من طرف المؤسسة – الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط.
(التكاليف العامة ، التكاليف المالية ، الإهلاكات ، المؤونات ، الضرائب والرسوم ...الخ)

• التعريف الذي يركز على حسابات الميزانية²:

تنص المادة 140 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن " يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية عند إختتام وإفتتاح الدورة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة ضريبية وتضاف لها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال الدورة ، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من الغير والإستهلاكات المالية والأرصدة المتبقية " ونستنتج من هذا التعريف أنه يركز على تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات الميزانية .

العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية :

مما سبق ذكره يمكن إستنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية منقوصا منها الأعباء القابلة للخصم أو نظيف لها الأعباء الغير قابلة للخصم ويمكن تشكيل المعادلة كالتالي:

¹ المادة 140 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016.
² بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء الثاني ص279.

النتيجة المحاسبية = الحواصل (الأرباح) المدرجة في المحاسبة - التكاليف المدرجة في المحاسبة

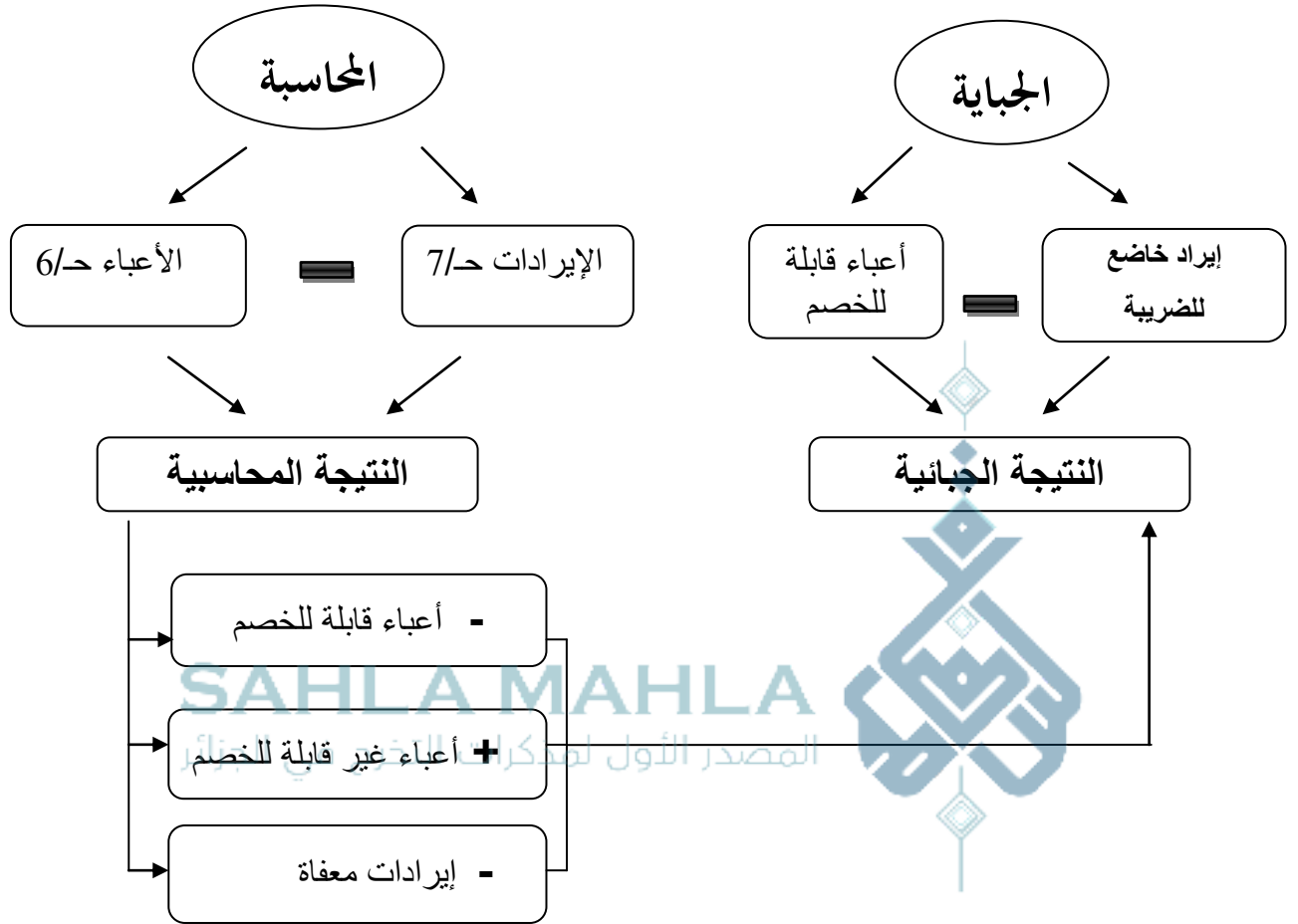
النتيجة الجبائية = الحواصل (الأرباح) الخاضعة للضريبة - التكاليف الخاضعة للضريبة

إن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما نص عليه القانون الجبائي حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية ، ويمكن تلخيصها في العلاقة التالية ¹:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة (القانون الجبائي لا يسمح بطرح بعض الأعباء) -
التخفيضات (القانون الجبائي لا يفرض ضريبة على بعض المبالغ التي تدخل في تحديد الربح المحاسبي) -
العجز المالي لسنوات سابقة (الخسارة).

¹ بن ربيع حنيفة ، مرجع سبق ذكره ص 281

ويمكن تلخيص هذه العلاقة في الشكل التالي:



المصدر : الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF ومعايير IAS/IFRS ص 280.

المطلب الثالث : المعالجة الجبائية للإيرادات:

سنحاول التطرق في هذا العنصر للمعالجة الجبائية للإيرادات من خلال العناصر التالية :

1- الإعانات :

أ- إعانات الإستغلال:

حسب المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن :

"تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها.

فيتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة لكل من السنوات المالية الموالية نسبيا لاستعمالها، ويتم ربط المبلغ المتبقى من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة ، ابتداء من السنة المالية الخامسة على الأكثر.

غير أن الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهلاك على امتداد خمس (05) سنوات يتم ربطها ضمن الشروط المحددة أعلاه، بالسنوات المالية المتعلقة بفترة الاهلاك.

وفي حالة التنازل عن التثبيات التي تم إقتنائها عن طريق هذه الإعانات، يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة الحسابية لهذه التثبيات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه.

تدخل إعانات الاستغلال والموازنة ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها".

من هذه المادة نستنتج أن إعانات التجهيز خاضعة للضريبة حسب الدفعات سواء كان استثمار قابل للاهلاك حيث يكون الخضوع تناسباً مع أقساط الإهلاك ، أما إذا كان هذا الاستثمار غير قابل للاهلاك ، فتكون الفترة فترة عدم قابلية التصرف أو مدة عشر سنوات.

ب- إعانات الإستغلال :

تكون إعانات الإستغلال خاضعة للضريبة كلياً في الفترة التي يتم فيها تحرير هذه الإعانات

2- الإيرادات الإستثنائية :

وتشمل الأتي:

أ- فوائض القيمة الناتجة عن الإندماج والإنفصال :

فحسب المادة 143 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن:

تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض القيم، غير تلك المحققة من السلع، التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجاناً في الشركة (حصص في رأسمال) عقب إدماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة".

كذلك يطبق نفس النظام عندما تنقل شركة ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة كامل أصولها إلى شركتين أو عدة شركات ، أو نقل جزء من عناصر أصولها إلى شركة أخرى تم تشكيلها وفق أحد الأشكال السالفة الذكر.

ب- فوائض القيمة عن التنازل عن الأصول :

تخضع فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات عن الإستثمارات للنظام الجبائي وفقا لما جاء في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خاصة في المادتين 172 و 173 فنجد حالتين :

✓ الرغبة في إعادة استثمار الفائض :

ففي هذه الحالة تحسب الفوائض المحققة ضمن النواتج الخاضعة للضريبة كالتالي:

- 70 % من الفائض حينما يكون ناجما عن التنازلات التي تخص إستثمارات تم إكتسابها أو إنجازها مند ثلاث سنوات على الأكثر ويتعلق الأمر بفائض القيمة القصير المدى .
- 35 % من الفائض حينما يكون ناجما عن التنازلات التي تخص إستثمارات تم إكتسابها أو إنجازها مند أكثر من ثلاث سنوات ويتعلق الأمر هنا بفائض القيمة الطويل المدى .
- تعالج هذه العمليات من الجانب الجبائي فقط وليس هناك أي عملية محاسبية للتسجيل .

✓ الرغبة في إعادة استثمار الفائض :

ويمكن أن نلاحظ حالتين للمؤسسة:

- الإستثمار الكلي للفائض المحقق:

تعتبر الفوائض المحققة من طرف المؤسسة والتي ترغب في إعادة استثمارها كليا معفاة من الضريبة شريطة أن تحترم الإجراءات أدناه:

- أن تلتزم المؤسسة أمام الإدارة الجبائية كتابيا عن نيتها في استثمار الفائض المحقق.
- يجب أن يجسد هذا الإلتزام في مدة قصوى تقدر ب 3 سنوات ابتداء من السنة التي تلي سنة تحقيق الفائض.
- تحويل الفوائض المحققة والمستثمرة إلى حساب الإهلاك الخاص بالإستثمار الجديد الذي عوض الإستثمار المتنازل عنه .
- يسمح للمؤسسة عند الإمتثال لهذه الشروط إستبعاد الفوائض المحققة عند حساب الوعاء الضريبي.

- الإستثمار الجزئي للفائض المحقق:

في حالة إعادة إستثمار المبلغ الناتج عن الفائض جزئيا في الأجل المحدد قانونا ، فالجزء الباقي من الفائض يرصد في حساب النواتج الإستثنائية أو في النتيجة الإجمالية إذا شرعت المؤسسة في إستخراج نتيجة الدورة المحاسبية ، مع العلم أن المؤسسة سبق لها وأن إستبعدت الفائض في الأجل المحدد (3 سنوات) والآن عليها تصحيح نتيجتها لتخفيض ما تحصلت عليه في شكل إعفاءات جبائية .

ت- فوائض القيمة عن فروقات إعادة التقييم:

هناك نوعين من إعادة التقييم أولهما يدعى بإعادة التقييم الحرّ وفيه يكون الحرية للمؤسسات في إعادة تقييم إستثماراتها بإحدى الطرق المتاحة والمعمول بها في الجزائر كالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية ، أما الثانية فتتعلق بإعادة التقييم القانونية والتي تستعمل في حالات خاصة تملئها الضرورة الاقتصادية حيث تلتزم المؤسسة بها طبقا لقواعد لتوصيات المشرع الجزائري¹ .

نص قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009 في مادته العاشرة على أنه : يجب تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيثات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 5 سنوات ، وكما تشير المادة إلى أنه " يقيد فائض مخصصات الإهلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة المالية " .

المطلب الرابع : المعالجة الجبائية للأعباء:

يمكن إعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الإستغلال في إطار ممارسة المؤسسة للنشاط مثل التكاليف المالية والضرائب والرسوم...الخ.

أولا : الشروط العامة للخصم:

لكي تكون الأعباء قابلة للخصم، من الناحية الجبائية، يجب أن تخضع للشروط التالية:

¹ المرسوم التنفيذي 103/90 المؤرخ في 1990/03/27
المرسوم التنفيذي 250/93 المؤرخ في 1993/10/24
المرسوم التنفيذي 366/96 المؤرخ في 1998/10/12
المرسوم التنفيذي 210/07 المؤرخ في 2007/07/04

- إظهارها عن طريق تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة.
- أن يتم إدراجها في المحاسبة و تكون مدعمة بوثائق تبريرية (فاتورة ، دفتر أتعاب ... إلخ).
- أن تدرج ضمن أعباء السنة المالية التي خصصت لها.
- أن تكون مخصصة للفائدة المباشرة للاستغلال أو تكون مرتبطة بالتسيير العادي للمؤسسة.
-
- الأعباء العامة القابلة للخصم: المصاريف العامة

- مصاريف المستخدمين .
- إستهلاك المواد و البضائع.
- مصاريف مالية .
- أعباء جبائية.
- منح التأمين.
- مكافآت الغير . المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر
- مصاريف مختلفة.
- الإهلاك.
- المؤونات.

يجب على كل كيان أن يسجل كل الأعباء محاسبيا وتبريرها بكل الوثائق والمستندات التي تؤكد صحتها ودالك إمتثالا لما جاء في المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة فقرة 02.

المطلب الخامس : المعالجة الجبائية للأعباء العامة :

❖ أعباء السلع والمواد الإستهلاكية :

تعتبر أعباء السلع والمواد التي تدخل في إطار الإستهلاك قابلة للخصم ويجب أن هذه الأعباء وتسجل محاسبيا بتكلفة شرائها خارج الرسم على القيمة المضافة ، مضافا إليها المصاريف الملحقه ، مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها .

أما فيما يخص تقييم المخزونات فيمكن للمؤسسة إستعمال إحدى الطرق المتاحة لإعداد الجرد الدائم أو الدوري لها.

❖ أعباء الخدمات :

وتتمثل فيما يلي :

● مصاريف النقل :

وتشمل المصاريف المتعلقة بنقل البضائع ، وكذا التنقل والمهمات في حالة ما تكون ناتجة عن إلتزامات مهنية .

تعتبر النفقات السالفة الذكر قابلة للخصم إذا إقترنت بأدلة ثبوتية كافية لقبول عملية الخصم.

● الإيجار والمصاريف الإيجارية :

حسب المادة 169 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أجاز المشرع الجزائري خصم قيمة الإيجار المدفوعة فعليا للمكان التي تستغله المؤسسة إذا كان العقار مملوكا لغير المؤسسة شريطة ألا يكون العقار موجهها كليا أو جزئيا للإستخدام الشخصي حيث لا يدخل ذلك ضمن تكاليف المؤسسة الواجبة الخصم.

● مصاريف الصيانة والإصلاح:

تكون هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت مخصصة لصيانة عناصر الأصول وتجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاص بالتجهيزات ، أي تكون سببا في تمديد مدة إستعمالها القانونية .

● أعباء ونفقات البحث والتطوير:

نصت المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:

تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار (100.000.000 دج)، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث.

الفصل الثالث : التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية

ويجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي.

تعتبر النفقات السالفة الذكر قابلة للخصم إذا إقترنت بأدلة ثبوتية كافية لقبول عملية الخصم.

● الهدايا: نصت المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:

لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي كل من:

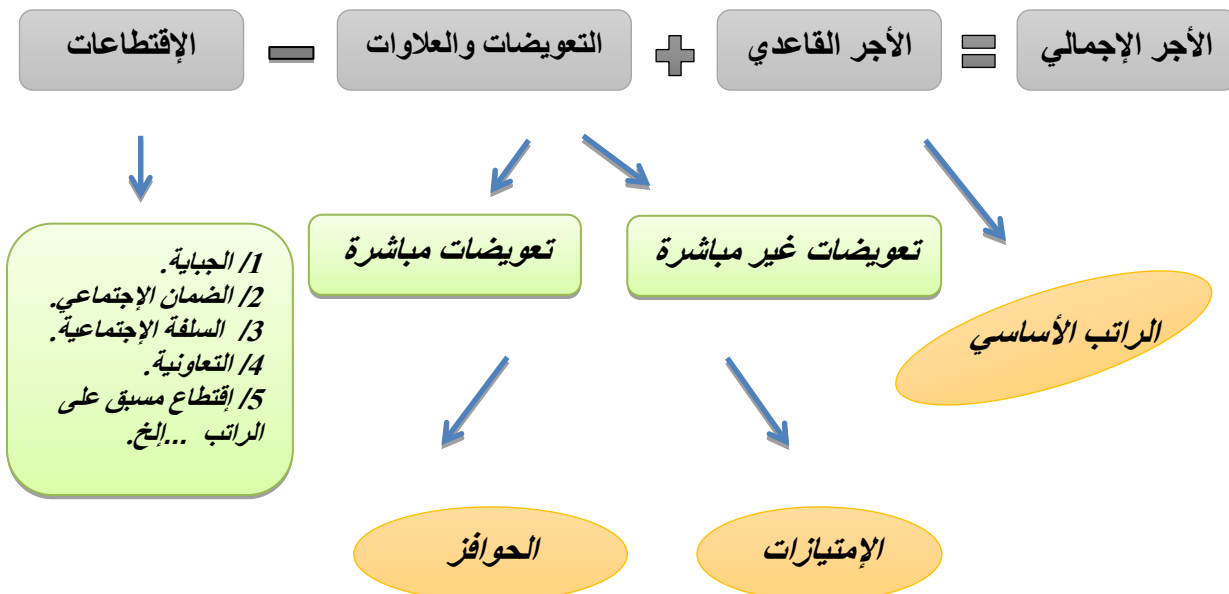
الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري مالم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج والإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، مالم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينار (1.000.000 دج).

● أعباء المستخدمين :

نصت المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

"تعد مصاريف المستخدمين كالعلاوات والتعويضات والمساهمات الاجتماعية والمستحقات الجبائية المتعلقة بذلك وكذا عوائد الشركاء والمسيرين والأعباء الاجتماعية قابلة للخصم ، وفيما يخص العوائد المدفوعة لغير الأجراء مثل الأتعاب ومصاريف السمسة وغير ذلك قابلة للخصم شريطة أن يصرح بها في أجل أقره المشرع الجزائري في نفس المادة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمحدد بـ 30 يوما".

مثال بالنسبة للعمال الأجراء



الفصل الثالث : التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية

فكل مؤسسة مهما كان شكلها القانوني تتكون من مجموعة مستخدمين يتلقون أجور ومكافآت والتي تعتبر نفقات على عاتق المؤسسة وجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة وتنقسم إلى :

- مكافأة المستخدمين الأجراء.
- مكافأة المسيرين.
- الأعباء الاجتماعية مثل : مبالغ الاشتراكات الاجتماعية المدفوعة إلى الهيئات الاجتماعية وهي قابلة للخصم وتشمل: الإقتطاعات الاجتماعية، المعاشات، التقاعد، الإمتيازات الخاصة المقدمة إلى الأجراء ، كما تتوزع الأعباء الاجتماعية كما يلي:
- الجدول رقم:

توزيع نسبة الاشتراك في الضمان الاجتماعي:

للفروع	حصة التي يدفعها لمستخدم (المؤسسة)	حصة التي يدفعها لعاقل	حصة التي يدفعها لخدمات الاجتماعية	صندوق لمجموع
لتأمينات الاجتماعية	% 12.5	% 1.5	% 0	% 14
حوادث العمل والأمراض المهنية	% 1.25	-	% 0	% 1.25
لتقاعد	% 9.5	% 6.5	% 0	% 16
لتأمين على البطالة	% 1.25	% 0.5	% 0	% 1.35
لتقاعد المسبق	% 0.5	% 0.5	% 0.5	% 1.5
لمجموع	% 25	% 9	% 0.5	% 34.5

المصدر: الجريدة الرسمية رقم 10 المؤرخة في: 2000/03/05.

● الأعباء الجبائية :

نصت المادة 141 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة على أنه

"يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف ، وتتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص ما يلي :

الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات ، وإذا منحت فيما بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة المالية التي تم خلالها إشعار المؤسسة بدفعها".

ومن الضرائب والرسوم القابلة للخصم:

- الضرائب على أرباح الشركات.
- الضريبة على الدخل الإجمالي: صنف رواتب وأجور التي تكون على عاتق الأجراء والمديرين.
- الضريبة على الدخل الإجمالي: صنف الأرباح غير التجاري التي يتحملها مجلس الإدارة.
- الضريبة على الدخل الإجمالي: صنف مداخيل رؤوس الأموال المنقولة التي تقع على عاتق الشركاء.

SAHLA MAHLA

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

● الأعباء المالية :

تشكل من الفوائد وأعباء الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات المبرمة ، وخصمها يكون من أرباح السنة المالية التي تستحق فيها هذه الفوائد ، وذلك ما تضمنته المادة 141 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص... فيما يخص الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات المبرمة خارج الجزائر، وكذلك الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الإستعمال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية، فإن خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها، مرهون باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة".

● مصاريف التأمين :

تخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شأنها ضمان عناصر الأصول من الأخطار المحتملة التي يمكن أن تتعرض لها هذه الأخيرة كالأخطار والكوارث الطبيعية كالفيضانات والزلازل والحرائق وغيرها ، كما تعتبر مصاريف قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة ، أما

مصاريف التأمين الشخصية لمسييري المؤسسة والتي لا تتعلق مباشرة بالإستغلال فيجب إعادة دمجها مع الربح الخاضع للضريبة.

● مصاريف الإشهار :

بمقتضى المادة 169 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي نصت على ما يلي :

يمكن خصم هذه المبالغ من أجل تحديد الربح الجبائي كل من :

المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10 % من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج).

ونصت كذلك هذه المادة وفي نفس الفقرة على ما يلي:

وتستفيد كذلك من الخصم، النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى:

- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتجديدها ورد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها.
- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.
- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالثراث التاريخي المادي والمعنوي.
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية؛
- المهرجانات الثقافية المؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي و نشر الثقافة و ترقية اللغتين الوطنيتين.

● الاختلاسات و السرقات:

تعتبر الاختلاسات والسرقات خسارة حقيقية للمؤسسة مما يؤدي إلى نقص في عناصر أصولها.

❖ الإهلاكات :

● تعريف الإهلاك حسب القانون الجبائي :

هو عبئ تتحمله المؤسسة نتيجة النقص الذي تتعرض له إستثماراتها بفعل الإستخدام أو بسبب التقدم التكنولوجي .

يستوجب خصم مبالغ الإهلاك من الإيرادات عند تحديد النتيجة .

● شروط خصم الإهلاكات (الشروط العامة):

- أن تكون قاعدة إهلاك الإستثمارات المشتراة محددة بالقيمة الأصلية أو سعر الإقتناء مضافا إليها المصاريف الملحقه ، بمعنى كلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للإستثمار الذي يستعمل في نشاط خاضع للرسم ، أما في الحالة العكسية إذا كان الغرض من شرائها هو إستخدامها في نشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فإن قاعدة الإهلاك تحدد على أساس تكلفة الشراء متضمنة الرسم ، وحسب المادة 141 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سقف المشرع الجزائري إهلاكات السيارات السياحية في حدود 1.000.000 دج ، شريطة أن يكون الإهلاك مقيد في المحاسبة ، إضافة إلى أدلة الإثبات.

● طرق الإهلاك :

نستنتج أن هناك هناك عدة طرق للإهلاك حسب ما جاء في المادة 174 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وتتمثل هذه الطرق فيما يلي:

SAHLA MAHLA
الكلية الوطنية للمذكرات التخرج في الجزائر

- طريقة الإهلاك الثابت (الخطي):

نصت المادة 174 في فقرتها الأولى على أن هذه الطريقة تطبق على جميع الأصول الثابتة التي تتعرض للإخفاض ، حيث يوزع قيمة تدني هذه الأصول بأقساط ثابتة على عمرها النافع ويحسب هذا القسط بقسمة القيمة الأصلية على عدد السنوات .

- طريقة الإهلاك المتناقص (النازل):

حسب نفس المادة وفي فقرتها الثانية من نفس القانون ، تطبق هذا النوع من الإهلاك على الإستثمارات التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج بإستثناء العقارات والمحلات ولإستعمال هذه الطريقة يجب توفر الشروط التالية :

- كتابة طلب لمصلحة الضرائب يطلب فيه السماح بإعتماد هذه الطريقة ويكون ذلك مباشرة عند التصريح بالإقتناء أو إنجاز الإستثمار محليا ، ولا يمكنها التراجع في حالة قبول طلبها.

- ألا تقل مدة حياة الإستثمار على ثلاث سنوات .

- أن تكون التجهيزات والمعدات مستعملة مباشرة في عملية الإنتاج.

تحدد المعاملات المستعملة في حساب الإهلاك المالي التنازلي، على التوالي، ب 1,5 و 2,5 تبعا للمدة العادية لإستعمال التجهيزات، ثلاث (3) أو أربع (4) سنوات، خمس (5) أو ست (6) سنوات أو تزيد عن ست (6) سنوات.

- طريقة الإهلاك المتزايد(المتصاعد):

لا يوجد شروط محددة لإستعمال هذه الطريقة بحيث تطبق على جميع الإستثمارات بعد تقديم طلب للإدارة الجبائية مرفق بالتصريح السنوي للنتائج.

يحصل على الإهلاك المالي التصاعدي بضرب القاعدة القابلة للإهلاك المالي في الجزء الذي يقبل كبسط عدد السنوات المطابقة لمدة الإستعمال المنقضية و كمقام $N(N+1)$ و تمثل "N" عدد سنوات الإهلاك المالي.

- طريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج:

لم ينص المشرع الجزائري في قانون الضرائب على هذا النوع من الإهلاك إلا أنه منصوص عنه في النظام المحاسبي المالي وللاستفادة من نظام الإهلاك المالي ، يجب على المؤسسات إرفاق رسالة وإختيار هذا النظام بتصريحها السنوي.

❖ المؤونات:

● تعريف المؤونات حسب القانون الجبائي :

هي تلك المبالغ المخصصة لتغطية الخسائر المحتملة والتي تخفض من الأرباح شريطة أن تكون محددة بدقة ، ومسجلة محاسبيا في دفاتر المؤسسة ويجب إظهارها في الجداول الملحق للمؤونات.

وطبقا للمادة 141 فقرة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:

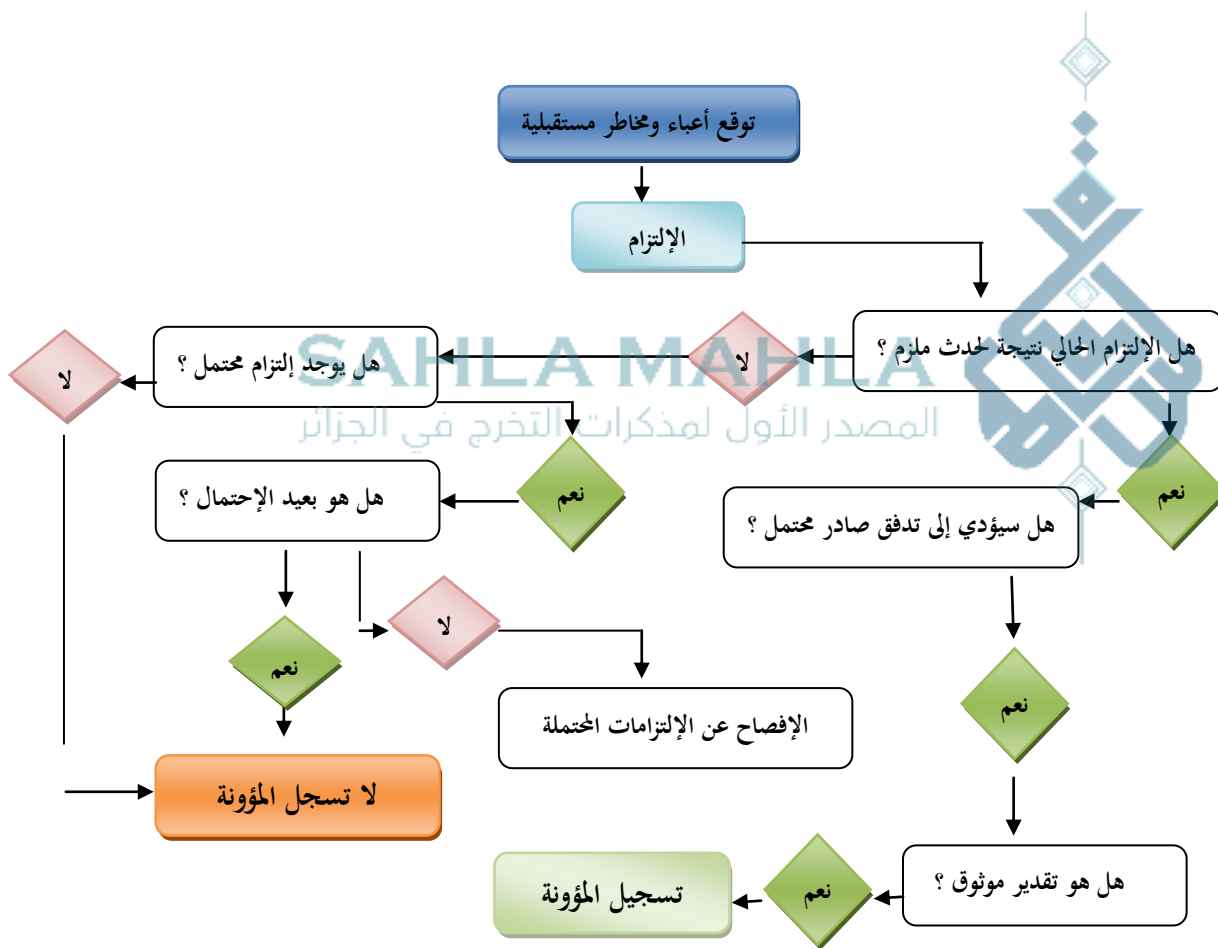
"الأرصدة المشككة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات ، أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتبناها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152"

وطبقا للمادة 152 من نفس القانون والتي نصت على :

" فإن المكلفين بالضريبة ملزمون بأن يسجلوا على الإستثمارات التي تعدّها وتقدمها الإدارة:

-مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها، ولا سيما منها ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها والإهلاكات المالية والأرصدة المشككة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الإهلاكات المالية والأرصدة.

مخطط يبين توقع ومسار المؤونة



● شروط خصم المؤونات:

نوجزها في النقاط التالية :

-يجب أن تخصص المؤونات لخسائر أو تكاليف تكون أصلا المصاريف المتعلقة بها قابلة للخصم.

- يجب أن تنجز هذه الخسائر والتكاليف عن أحداث وقعت خلال السنة المالية المعنية.

- يجب أن تكون الخسائر والتكاليف محتملة ومحددة بموثوقية .

- يجب أن تكون المؤونات خاصة بمصاريف محددة.

❖ خصم خسائر السنوات المالية السابقة :

من البديهي أن تحقق بعض المؤسسات حديثة العهد والنشأة خسائر في أدوارها الأولى من النشاط، ودالك لمحدودية إمكانياتها وقلة الخبرة ، وعدم تأقلمها مع وتيرة النشاط الإقتصادي ، وحسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على :

"في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما ، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية".

وإذا لم يكفي المبلغ لتغطية العجز فإنه يجوز للمؤسسة أن تنقله إلى السنوات المالية اللاحقة شريطة تحقق مايلي :
- يجب ألا تتجاوز فترة ترحيل العجز 4 سنوات .

- يجب ألا يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحل العجز الأول فالأول.

- يجب تبرير الخسارة محاسبيا ودالك طبقا للإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم إلى إدارة الضرائب.

المبحث الثالث : تأثير الجبائي على إعادة تقييم الاستثمارات :

في وضعية الاستقرار النقدي، تقييم الإستثمارات بالقيمة الأصلية لا يطرح أي مشكل، لكن وضعية الاستقرار هذه ما هي إلا وضعية استثنائية لأن سعر السوق يعرف دائما تغيرات.

والإقتصاد الجزائري الذي يعرف حالة تضخم أدى إلى سلوك إقتصادي ومالي للمؤسسات تجاه استثماراتها.

وبعد الأزمة البترولية لسنة 1986، التدهور النقدي وارتفاع مستمر لمعدل التضخم، أثر على المؤسسات فيما يخص الحالة المالية والقيمة الحقيقية للحقوق حيث قدرة التمويل الذاتي في هذه الوضعية التضخمية تنقلص والقيمة التاريخية للإستثمار المسجل في الميزانية سوف لا تتطابق مع القيمة الإقتصادية الحقيقية. ومن آثار التضخم على الإستثمار يظهر في التكلفة الحقيقية، وبالتالي النتيجة وكذلك تفاوت بين الإهلاك المحسوب والإهلاك الحقيقي، بما أن

الإهلاك يحسب على أساس القيمة التاريخية ولمعالجة هذه الوضعية المجحفة، منح المشرع إعادة التقييم التي نص عليها قانون المالية لسنة 1991، وإخفاء النقائص لإعادة التقييم الأولى، رخص المشرع إعادة تقييم ثانية بموجب قانون المالية لسنة 1992 التي تم صدورها سنة 1993، بالأخذ بعين الاعتبار تأثير أسعار الإستثمارات ومعدل الصرف للدينار، ثم تطبيق إعادة التقييم الثالثة في سنة 1996. وما يجب التركيز عليه، هو أن الهدف من إعادة تقييم الإستثمارات هو إدخال تعديلات على تكلفة الحياة لإعطائها القيمة الحقيقية ولحساب الإهلاكات على أساس هذه القيمة الحالية طبقاً لأسعار السوق بما أن الإهلاك يعتبر وسيلة للتمويل الذاتي وتجديد الإستثمار.

الفصل الرابع:

الجانب النظري للمراجعة

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الجبائية

مدخل :

يعتبر مفهوم المراجعة الجبائية من بين المواضيع التي ظهرت حديثا حيث تعالت العديد من الأصوات المنادية إلى ضرورة دمج المتغير الجبائي في معادلة التكاليف .

فأصبحت الجبائية ليست مجرد إلزام يجب الوفاء به من طرف المؤسسة فحسب ، بل أصبحت جزءا أساسيا من التكاليف ويمكن أن تعالج بنفس المعالجة التي تعالج بها هذه الأخيرة ، فيمكن تدنثته وتخفيضه وبالتالي تسييره والتحكم فيه ، من هذا المنطلق ظهرت مفاهيم جديدة في هذا المجال ، كالتسيير الجبائي ، الإستراتيجية الجبائية ، التشخيص الجبائي ، إدارة المخاطر الجبائية .

للمراجعة الجبائية أهداف، خصائص، أنواع ومراحل سير معينة، وهو ما يتعرض إليه هذا الفصل

المقسم على النحو الآتي:

- ماهية المراجعة الجبائية؛
- خصائص مهمة المراجعة الجبائية؛
- المراحل سير مهمة المراجعة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الجبائية

يمكن القول أن كل الإجراءات المطبقة والمعلومات المتعلقة بالجانب الجبائي لمؤسسة ما تؤدي في نهاية المطاف إلى هدف خاص لعملية المراجعة، حيث أنه يستوجب على مسيري هذه المؤسسة اللجوء إلى عملية المراجعة من أجل تحليل كل المعلومات الداخلية، وهذا حتى يتسنى تحديد الأهداف المستطرة بعد عملية الرقابة.

وبما أن الجبائية لها أهمية كبرى في حياة المؤسسة ، ويرجع هذا لأسباب متعددة منها الحق الجبائي الذي يمثل قيدا وهاجسا بالنسبة للمؤسسة، حيث يفرض عليها إحترام القوانين الجبائية وكذا الآجال الممنوحة .

ولتفادي الخطر الجبائي ، فان عملية المراجعة الجبائية هي وحدّها التي تسمح بتشخيص وقياس حدود هذا الخطر، واتخاذ الاحتياطات الضرورية، ويمكن أن تتم عملية المراجعة الجبائية من طرف شخص خارجي بإبرام عقد بينه وبين المؤسسة ، كما يمكن أن يكون شخص داخل المؤسسة يكلف بمهمة المراجعة.

المطلب الأول: تطور مفهوم المراجعة الجبائية

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

بالنظر إلى شدة الروابط التي تربط الجبائية بالمحاسبة فإنّه مهما تتسع عملية المراجعة بالنسبة للمعلومات المالية والمحاسبية في المؤسسة، فهي تصب في نهاية الأمر إلى عامل الجبائية.

وفي حالة ما إذا أرادت المؤسسة التحكم في التكاليف الجبائية ، وجب عليها إسناد مهمة المراجعة إلى أفراد مختصين داخليين كانوا أو خارجيين عن المؤسسة، زيادة إلى وسائل أخرى متمثلة في التحكم في القوانين التشريعية كالجرائد الرسمية والقوانين والمناشير الجبائية لضمان التسيير الجيد لإلتزاماتها الجبائية .

و العبء الجبائي هو عبارة عن عبء مالي ، لأن المؤسسة مكلفة بالعمليات الأساسية كالتسجيلات وعمليات التحصيل وإعادة دفع الضريبة، وتحمل أيضا تكاليف تحويلات الوثائق والملفات التي تتم عن طريق الإدارة الجبائية.

وعليه، فمن مصلحة المؤسسة مراجعة نفسها ، وإصلاح عملية التسيير إلى الأحسن بإصلاح الوسائل المستخدمة من أجل تحقيق وظيفة أو مهمة الجبائية، وذلك طبقاً للتشريعات المعمول بها. لكن المؤسسة تبقى دائماً عرضة لمعظم القرارات التي تنعكس مباشرة على وضعيتها الجبائية،

الفصل الرابع : الجانب النظري للمراجعة الجبائية

و بالتالي فان هناك تحصيل ديناميكي للجباية بالنسبة لنشاط المؤسسة مقارنة بالقيود الجبائي، وهذا ما يسمى بالتسيير الجبائي.

ومن جهة أخرى القيد المالي، الخطر والتسيير الجبائيين هم عناصر كافية وأساسية من أجل تبرير مراقبة معمقة ومتخصصة، والتي تسمح بجلب عناصر المعلومات، خاصة لمسير المؤسسة، وفي غالب الأحيان الفائدة من المراجعة الجبائية تكمن في جمع المعلومات المتعلقة بطبيعة ومدى اتساع دائرة الخطر الجبائي الذي تواجهه المؤسسة، بالإضافة إلى كفاءتها في استعمال الجباية للتحسين من مصالحها.

في الواقع فان فحص قائمة الأسئلة الجبائية (questionnaire) التي تم المؤسسة تساهم في إعداد ميزانية الصحة و التشخيص الجبائيين.

من أجل هذا تسببت الجباية في أربعة أنواع من التكاليف داخل المؤسسة، التكلفة الأولى متمثلة في جمع كل الضرائب والرسوم والالتزامات الجبائية التي تتحملها المؤسسة، أما الثانية فهي التكلفة الإدارية كالتسيير الداخلي، أما بالنسبة للكلفتين الباقيتين فيمكن اعتبارهما تكلفة الخطر الجبائي الناتجة عن عدم احترام القواعد الجبائية بعد إجراء عمليات تصحيحية أو فرض ما يسمى بغرامات التأخير، هذا من جهة، أما الجهة الأخرى فهي عبارة عن تكلفة ناتجة عن خطأ في التقدير الجبائي للمؤسسة، علاوة على تكلفة التهاون في كيفية اختيار الطريقة المطبقة في علاج الجانب الجبائي.

يمكن تلخيص ما سبق في الإطار أدناه:

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

وعليه، يمكن القول أن عبارة المراجعة الجبائية هي في العموم تشبه الجانب الجبائي لمهمة المراجعة المحاسبية، وأحياناً هي مثل مهمة ذات خاصية تعاقدية تهدف إلى الفحص الجبائي.

إذن المراجعة الجبائية هي في غالب الأحيان معرفة في شكل عملية مراجعة أكثر تفصيلاً.¹

المطلب الثاني: تعريف المراجعة الجبائية:

¹ J.Raffageau et F.Durois, audit et control des comptes, publi-union, 1979, p: 12.

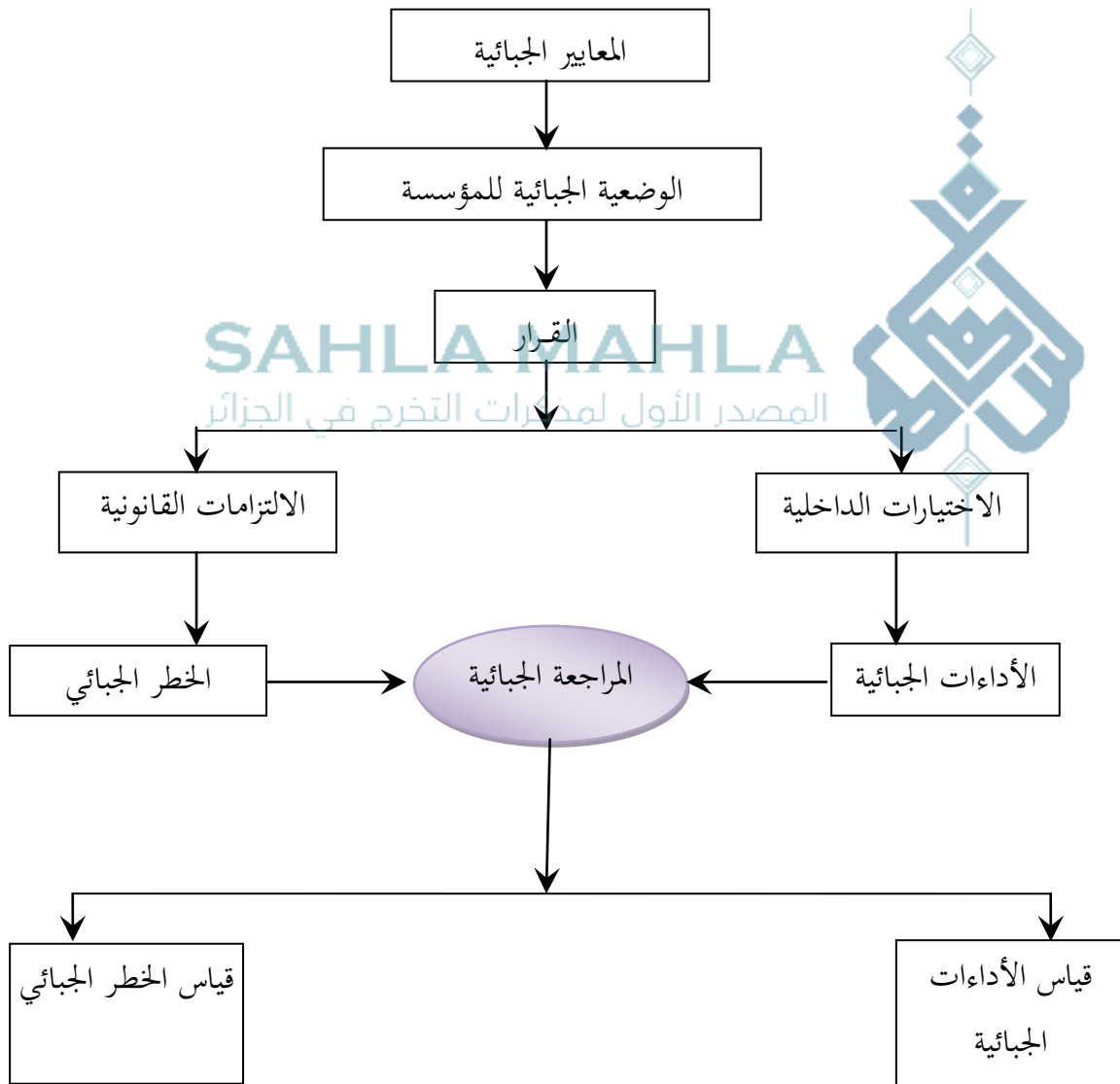
الفصل الرابع : الجانب النظري للمراجعة الجبائية

تعددت تعاريف المراجعة الجبائية ، كل من حيث زاوية النظر للمعرف لها ، وهذا حسب الوضعية الجبائية للمؤسسة.

1. الوضعية الجبائية للمؤسسة

يمكن تلخيص الوضعية الجبائية للمؤسسة وفق الشكل التالي:

شكل يوضح الوضعية الجبائية للمؤسسة.



المصدر : Reda **Khelassi**, audit fiscal présentation et mise en place d'un service d'audit, mémoire de fin d'études, idef, 1996-1998, p :10.

يفهم من خلال الشكل أن المراجعة الجبائية تعمل على فحص وضعية المؤسسة، عن طريق قياس الخطر الجبائي الناتج عن عدم احترام الالتزامات الجبائية من جهة ، ومن جهة أخرى تقيس الأداء الجبائي للمؤسسة من خلال كفاءة المؤسسة في اختياراتها للبدائل وإتخاذ القرار سواءا على المستوى الإستراتيجي أو العملي.

2. تعريف المراجعة الجبائية:

وردت عدة تعاريف للمراجعة الجبائية يمكن ذكر البعض منها كالآتي:

1.2. تعريف الجمعية التقنية لتنسيق مكاتب المراجعة والاستشارة

قدمت هذه الجمعية المراجعة الجبائية على أساس أنها نوع من مراجعة العمليات باقتراح المفهوم الآتي: « تبرز المراجعة الجبائية الجبائية داخل مؤسسة ما وكذا مجموع هياكلها وكيفية عملها».¹

2.2. تعريف كولين Colin :

في إحدى مقالاته تحت عنوان " المراجعة الجبائية وفحص المحاسبة من طرف إدارة الضرائب" ² عرف المراجعة الجبائية كما يلي: « المراجعة الجبائية هي عملية مراقبة مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد الجبائية».

3.2. تعريف مكاتب و مجالس المراجعة :

« تعتبر المراجعة الجبائية الجانب الجبائي لمهمة المراجعة المحاسبية أو هي مهمة على شكل عقد يهدف إلى فحص الوضعية الجبائية لمؤسسة ما أو لمجموعة من المؤسسات».

4.2. تعريف P. Bongon et J. Vallee :

« تقيس المراجعة الجبائية مدى كفاءة المؤسسة في تسخير مواردها لخدمة الحق الجبائي في إطار تسييرها، وهذا للمشاركة في تحقيق أهداف السياسة العامة المسطرة من طرفها».³

5.2. تعريف J.F. Costa et A. Mikol :

« المراجعة الجبائية هي اختبار أو فحص حساس هدفه التحقق من أن نشاط المؤسسة يترجم بصفة فعلية وصحيحة في الحسابات السنوية، إضافة إلى احترام القواعد الجبائية».⁴

¹ A. tic, l'audit: naissance d'une fonction, étude réalisée par le cabinet a.tic auprès de 50 responsables d'audit interne, Paris, 1985.

² M. colin, la vérification fiscale, édition economica, Paris, 1985, p : 37.

³ P. Bougon et J. M. Vallee, audit et gestion fiscale, édition clef, atd, 1986, p:53.

⁴ J. F. Costa et A. Mikol, vingt ans d'audit, de la récusions des comptes aux activités, 1999, p:107.

5.2. تعريف الأستاذ قزون:

"المراجعة الجبائية هي مزيج بين المراجعة المحاسبية وتقنيات التحقيق الجبائي ، حيث تأخذ من الأولى منهجيتها ، ومن الثانية الجوانب التقنية منها ، والأدوات المستخدمة في عملية التحقيق".

من خلال التعاريف المختلفة السابقة يمكن أن نستخلص تعريف للمراجعة الجبائية على أنها:

المراجعة الجبائية هي عملية التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية للمؤسسة ، بغرض تكوين رأي عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية، وهذا لجعل المؤسسة مؤهلة لاستعمال الجبائية فيما يخدم مصالحها، حيث تسمح بالتحكم في الخطر الجبائي ، كما تسمح بتحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة وهذا من الجانب القانوني، أما من جانب الفعالية فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي لها.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الجبائية:

تعتبر المراجعة الجبائية الأداة الأساسية في إعداد تشخيص للمؤسسة، وبالتالي فهي تضمن مهمة احتياطية تهدف إلى التحكم في الجانب الجبائي لها الأمر الذي أدى إلى بروز نوعين من المراجعة الجبائية.

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

1. المراجعة الجبائية الداخلية :

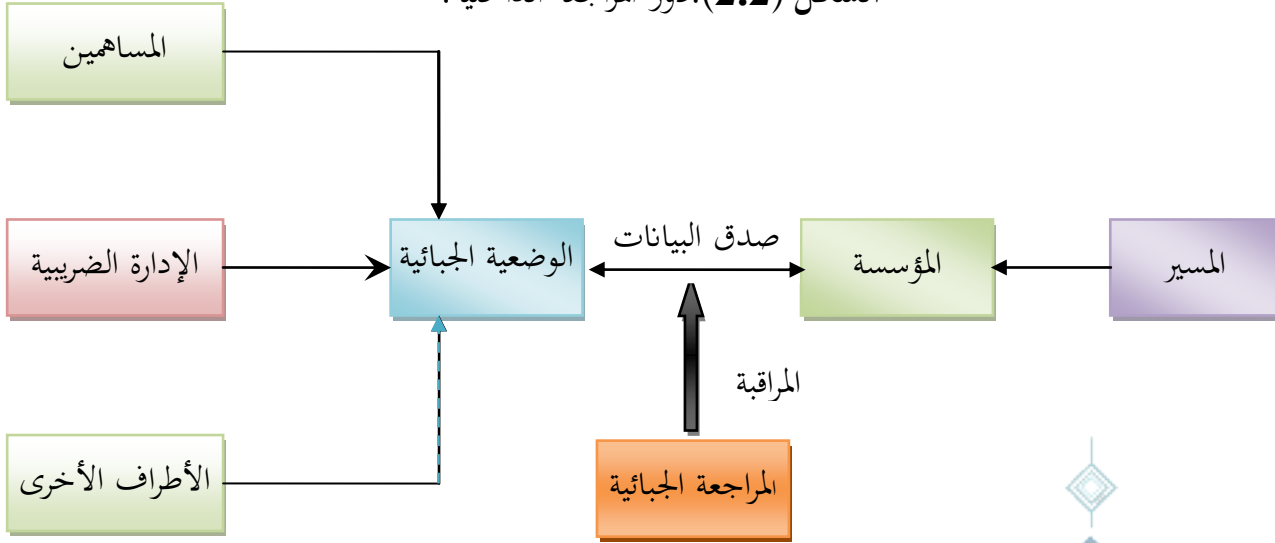
تعريف :

عرف معهد المراجعين الداخليين (The Institute Of Internal Auditors) المراجعة الداخلية على أنها:

" نشاط مستقل وهادف يعطي للمؤسسة نوع من الحماية من خلال التحكم في مختلف العمليات، وذلك لتحسينها والمساهمة في إنشاء القيمة المضافة عن طريق النصائح والاستشارات التي تحملها"¹.

1 Jacques Renard avec le concours de Jean-Michel Chaplin, théorie et pratique d'audit interne, édition les éditions d'organisations, 2000, p: 61.

الشكل (2.2): دور المراجعة الداخلية.



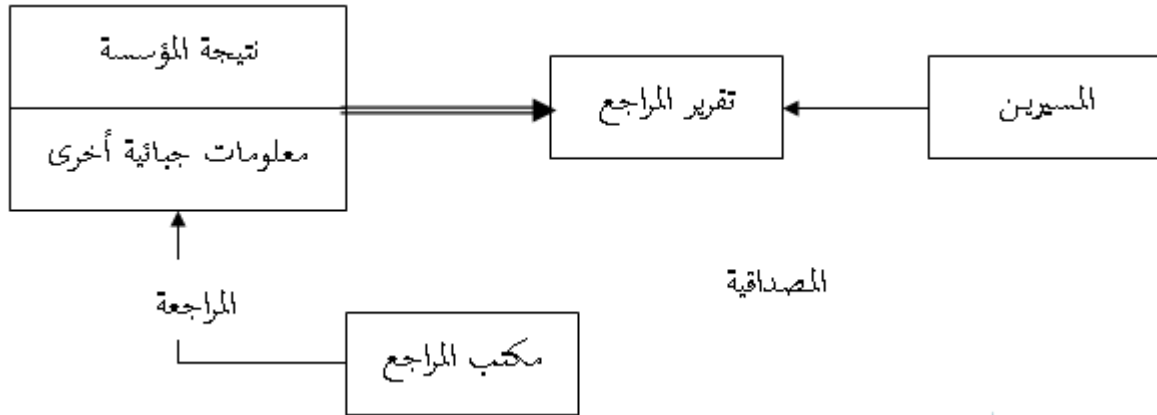
المصدر: Olivier **Herbach**, le comportement des collaborateurs de cabinet d'audit, thèse de doctorat de gestion, université des sciences sociales, Toulouse 1, 2000, p : 04.

من خلال الشكل يظهر إهتمام كل من المساهمين وإدارة الضرائب بالإضافة إلى الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالوضعية الجبائية للمؤسسة حيث تلجأ المؤسسة إلى مكاتب المراجعة للقيام بعمليات المراجعة الجبائية ، والتي يعتمد عليها مختلف مستخدمي القوائم في اتخاذ القرارات.

2. المراجعة الجبائية الخارجية

المراجعة الخارجية تسند لشخص مستقل عن المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة، حيث تكون مهمته في بعض الأحيان عبارة عن تنممة لمهام المراجعة الداخلية، حيث يبدأ مهامه بتحديد نقاط القوة والضعف ، ويختتمها بتقرير يبيد فيه رؤية حول مجمل وضعية المؤسسة.

الشكل (3.2): دور المراجعة الخارجية.



المصدر Olivier Herbach, Op-Cit, 2000, p :06.

من الشكل أعلاه يظهر دور المراجعة الجبائية الخارجية والمتمثل في أن المراجع يقوم بالتأكد من التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية لمختلف الضرائب والرسوم في المؤسسة من أجل إعداد تقريره وإبداء رأيه ، وإسناد ذلك إلى المسيرين من أجل بناء القرارات .

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

المطلب الرابع: أهداف المراجعة الجبائية

تهدف المراجعة الجبائية إلى هدفين رئيسيين هما قياس الخطر الجبائي والحد منه، وتقدير الأداء الجبائي للمؤسسة.

1. المراجعة الجبائية أداة لقياس الخطر الجبائي

قبل التطرق إلى مبررات اللجوء إلى المراجعة الجبائية لقياس الخطر الجبائي والتقليل منه أو القضاء عليه يجب إظهار طبيعة هذا الخطر.

1.1. طبيعة الخطر الجبائي:

إن التعقيد والتداخل في البيئة الإقتصادية ومختلف التعاملات التي تقوم بها المؤسسات الكبرى ، ينجم عنه التعدد الكثير في التعاملات والذي يصاحب فيه كل تعامل تسجيل محاسبي إضافة إلى تصريح

جبائي ، بالإضافة إلى المعارف المحدودة للمحاسبين القاعديين في المؤسسة لا يجعل وجود عدد هائل من الأخطاء أمرا مفاجئا.

وبما أن الإدارة الضريبية تملك تجاه المؤسسة سلطة ثلاثية تتمثل في المراقبة، الإجراءات التصحيحية وتسييل العقوبات، فإنها تقوم بمراقبة المؤسسة من حيث التصريحات الجبائية إذ أعصى المشرع حق التصريح للمؤسسة لمجمل المداخل والأرباح ، وأعطى حق الرقابة للإدارة الضريبية للتأكد من صحة التصريحات المدلى بها مع ما هو محقق فعلا ، كما أجاز المشرع للإدارة الضريبية طرق متعددة للرقابة ، وتنقسم ما بين داخلية وخارجية .

● الرقابة الخارجية وتشمل ثلاث أنواع :

- الرقابة على المحاسبة .
- الرقابة على مجمل المداخل .
- الرقابة المصوبة .

● الرقابة الداخلية وتشمل :

- الرقابة الشكلية .
- الرقابة على الوثائق .

تتعرض المؤسسة لعقوبات جبائية في حالة عدم الإنتظام في التصريحات الجبائية ، أو في حالة عدم تسديد ما عليها من ضرائب ، هذه العقوبات يمكن أن تؤثر سلبا ويشكل كبير على الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا ما يمكن تسميته الخطر الجبائي للمؤسسة.

2.1. مبررات اللجوء إلى المراجعة الجبائية:

تعتبر التكلفة الجبائية من أهم التكاليف في المؤسسة وبالتالي فإنها تؤثر على الأرباح وتقلل منها ، حيث أنها أصبحت محل انشغال من طرف مسيري المؤسسة ، وما يجعلها أكثر أهمية هو التخوف من إمكانية قيام إدارة الضرائب بعملية مراقبة المؤسسة تتبعها عقوبات وإجراءات جنحية ، لذلك تسعى المؤسسة للتحكم فيها ، وتسييرها وبالتالي التقليل منها ، ومن هنا ألحت الضرورة على المؤسسة القيام بمهمة مراجعة جبائية لمختلف تصريحاتها.

يمكن أن يكون للمراجعة الجبائية أهداف أكثر عمقا إذا كانت الغاية المنشودة منها هي كما يلي :

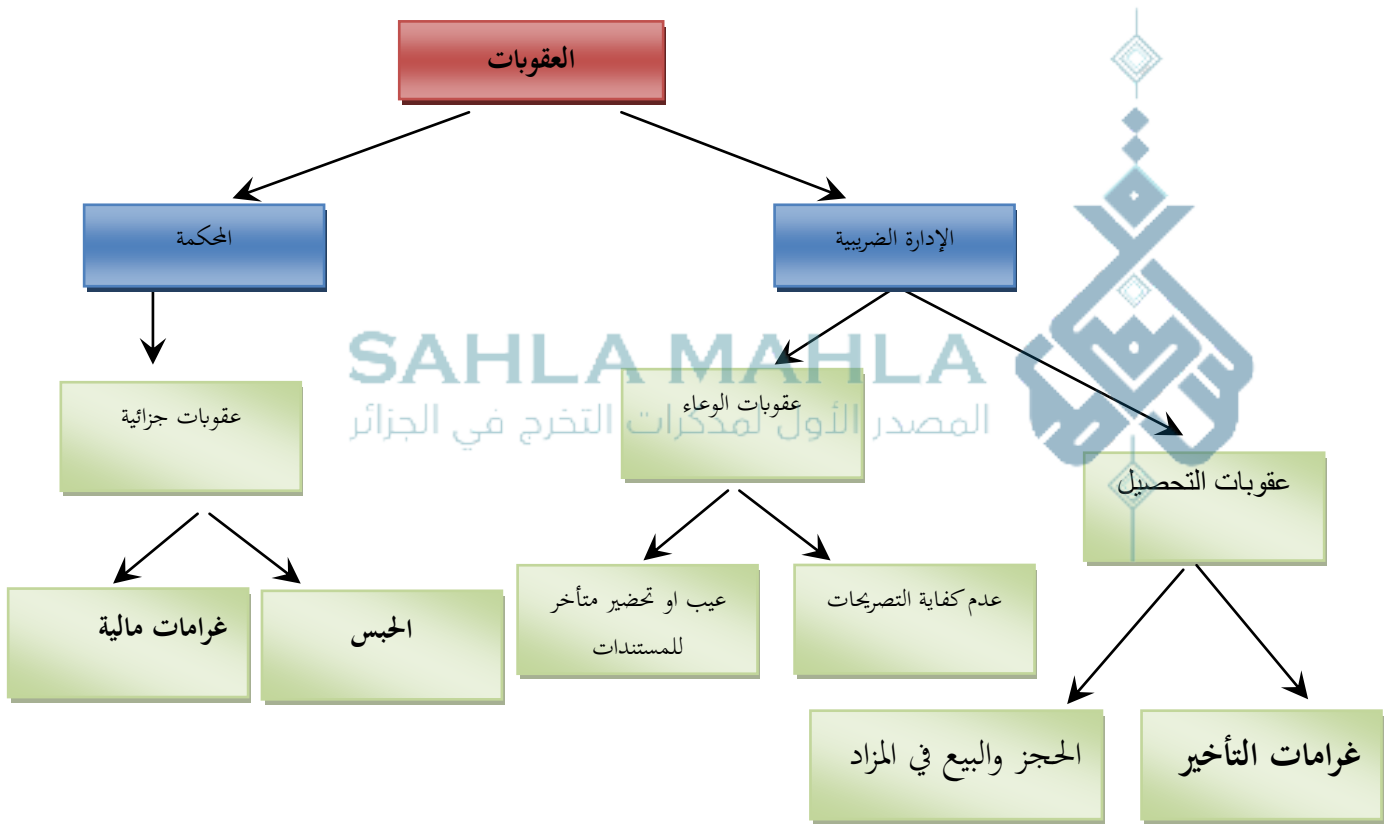
الفصل الرابع : الجانب النظري للمراجعة الجبائية

- البحث عن إمكانية تقليص الخطر الجبائي أو القضاء على عوامل ظهوره المتمثلة في عدم الانتظام والدقة.

- توجيه نتائج التشخيص إلى المسيرين لمساعدتهم في اتخاذ القرار.

- معرفة مواطن ضعف المؤسسة من الجانب الجبائي، و وضعها أمام حقيقة وضعيتها الجبائية.

شكل يوضح العقوبات المسلطة من طرف الإدارة الضريبية والمحاكم.



يبين هذا الشكل كيف أن المؤسسة معرضة لعقوبات قد تكون مسلطة من طرف الإدارة الضريبية أو من طرف المحاكم، وهذا نتيجة لعدم احترامها لمختلف القواعد القانونية والجبائية، هذه القواعد قد تتعلق بالزمن (عدم احترام مواعيد التصريح) وقد تكون متعلقة بالمضمون (عدم كفاية التصريحات).

2. المراجعة الجبائية أداة لتقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة

تعددت وجوهات النظر من طرف المؤسسة للجباية خاصة في وقتنا الراهن ، فبعد أن كانت مرتبطة بفكرة القيد المالي والالتزامات الإدارية فأخذت منحاً آخر لتعطي للمؤسسة إمكانية تصميم وضعيتها الجبائية، من خلال إعطائها شكل اجتماعي ما يتم اختياره على أساس الخيارات التي تتضمنها التشريعات الجبائية، والتي يمكن أن تستفيد من نظام خاص كالإعفاءات الضريبية، كما أنه أصبح في إمكان المؤسسة قياس وتقدير كتلة ديونها الجبائية.¹

وفي هذه الحالة فإنه بإمكان المؤسسة البحث عن الطرق الأقل خضوعاً للضريبة من أجل ضمان فعالية جبائية، والتي تدخل ضمن التسيير الجبائي للمؤسسة، وهذا ما يبرر ضرورة الاعتماد على مختص لتقدير فعالية التوجهات والخيارات الجبائية، وهو المراجع الجبائي.

1.2. مجال تطبيق مراقبة الفعالية الجبائية

تدخل المراجعة الجبائية في إطار التسيير الجبائي وذلك كونها مراقبة للفعالية الجبائية، ولا يمكن اعتبار المسيرين يطبقون تسييراً جبائياً بمجرد أنهم يوفون بالتزامات المؤسسة الجبائية دون التعرض إلى عقوبات أو غرامات، بل يجب أيضاً أن ينجحوا في إدماج الجانب الجبائي في إطار التسيير العام للمؤسسة²، ولهذا فإن المراجعة الجبائية تعتبر عنصراً مهماً في التسيير الجبائي ولكن مجال تحقيقها أضيق من مجال تحقيق التسيير الجبائي، لأنها تركز على تطبيق الخيارات الجبائية واستعمالها، لذا يجب أولاً التمييز بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي قبل تحديد كيفية مراقبة استعمال الخيارات الجبائية.

1.1.2. التمييز بين المراجعة الجبائية و التسيير الجبائي

يعتبر التسيير الجبائي مفهوم حديث أدت إلى ظهوره عوامل متعددة منها الأهمية المتزايدة للجباية في حياة المؤسسة، والحاجة إلى وجود خيارات في القوانين الجبائية، والذي يجب على المؤسسة إستغلاله للوصول إلى حل جبائي أمثل ، والتسيير الجبائي يتركز على التحكم في نوعين من القرارات متمثلة في ما يلي:³

– القرارات القانونية أو الجبائية:

¹ Phillipe Boudafox, précis de science et technique fiscal, édition dunod, 1986, p : 91.

² Ilhem Khelif., Op-Cit, 1994-1996, p: 10

³ M. A. Coudert, D.GIBERT, E.Kormirobst, fiscalité de l'entreprise, édition dalloz, 1987, p : 06.

وهي قرارات تتركز على أفعال ذات طبيعة جبائية أو قانونية، والتي تترك مكانا لاستغلال هامش الخيار الجبائي الممكن للقواعد القانونية والجبائية التي تخضع لها المؤسسة، وهذا للوصول إلى حل جبائي أمثل.

- قرارات خارجة عن المجال القانوني والجبائي:

وهي قرارات تخص الجانب التسييري ، حيث أنها قرارات تخرج عن مجال القانون الجبائي، وبعبارة أخرى فإن المسيرين لا يسعون من وراء هذه القرارات إلى الوصول إلى أحسن حل جبائي بل إنهم يسعون إلى الوصول إلى آثار ونتائج مثلى لحل جبائي معطى مسبقا.

فالمراجعة الجبائية هي تقدير لمدى استعمال المؤسسة للخيارات القانونية والجبائية المتاحة، وهذا من خلال التحقق من أن هذا الاستعمال يسمح للمؤسسة بالوصول إلى حل جبائي ملائم، والذي يجعلها تسلك طريقا أقل خضوعا للضريبة، وبالتالي فإن مجال المراجعة الجبائية هو مراقبة القرارات القانونية أو الجبائية للمؤسسة، أي بعبارة أخرى هي مراقبة الخيارات الجبائية.

2.1.2. تحديد مضمون مراقبة استعمال الخيارات الجبائية:

إن المؤسسة بتطبيقها للقواعد القانونية والجبائية بشكل عقلائي وبطرق مثلى فإنها تستطيع أن تغتنم فرص الحصول على الإمتيازات الجبائية ، وبالتالي إيرادات مالية ، وهذا بتفادي دفع مبالغ إضافية من جراء التطبيق الغير الملائم للقوانين الجبائية إضافة إلى التصريحات المتعلقة بها، لذا فإنه على المؤسسة أن تستعمل وبشكل جيد مواردها لهذا الغرض، والاعتماد على دوي الاختصاص لمراقبة خياراتها الجبائية ومدى ملائمتها.

وفيما يخص الخيارات الجبائية فإنه دائما يفترض على المؤسسة الخيار في تطبيق العديد من التوجهات الجبائية، والاختيار يكون على أساس قياس إمتياز ومساوئ خيار معين، وهذا للوصول إلى الاختيار الأكثر ملائمة خاصة إذا كان للمؤسسة مجال الاستفادة من نظام إعفاء أو نظام تحفيظات. وعليه، فإن الإجراءات السابقة تندرج ضمن ما يسمى (النفقات الجبائية) أو (السلاح الجبائي التكتيكي).¹

والمراجع عند قيامه بمهمة المراجعة فإن عليه أن يأخذ بعين الاعتبار نوعين من الخيارات:²

- الخيارات الجبائية الإستراتيجية:

1 G. Hispoltis, *l'arme fiscale tactique*, collect pouvoir n° 23 : l'impôt, puf, 1982, p : 69.

2. Ilhem Khelif, *Op-Cit*, 1994-1996, p: 12.

هي عبارة عن الخيارات التي تحدد الخصائص الجبائية للمؤسسة ، أي خيارات التوجهات الجبائية الكبرى لها، ولا تظهر هذه الخيارات على مدار السنة ولكن تظهر بشكل عرضي، والتي تساعد في اتخاذ مستوى عالي من القرارات، ونذكر منها:

- إختيار طريقة الإخضاع.
- إختيار نظام الإخضاع (مثلا: النظام الحقيقي ، نظام التقدير الجزائي).
- القرارات المخصصة لثروة المؤسسة.

الخيارات الجبائية التكتيكية (العملية):

وتتعلق بالتسيير الدائم للمؤسسة وبمعنى آخر التسيير العملياتي ، وتطبق دوريا تحت سلطة المسؤول الجبائي للمؤسسة، ونذكر منها:

- اختيار طريقة الإهلاك ، كإختيار طريقة القسط الثابت ، الإهلاك المتناقص أو المتزايد أو طريقة وحدات الإنتاج.

- اختيار طريقة عدم الخضوع للرسم على القيمة المضافة بالتعامل مع مؤسسات معفاة.

- اختيار إمكانية تأجيل الخضوع للضريبة من خلال إعادة الاستثمار.

يتحقق المراجع الجبائي من أن كل الحلول الجبائية المتبعة هي الأكثر ملائمة، أي يجب عليه تقييم الخيارات الجبائية في إطار مراجعة تساهم في قياس الأداء الجبائي للمؤسسة، وتسمح بالتحسين التدريجي للتسيير الجبائي.¹

2.2. معايير مراقبة الفعالية الجبائية

يعتمد المراجع الجبائي في مراقبته للفعالية الجبائية للمؤسسة على معيارين أساسيين هما:

- مدى الاستعمال الأمثل للأحكام التشريعية الجبائية من طرف المؤسسة.
- مدى تطابق الخيارات الجبائية المنتهجة و السياسة العامة للمؤسسة.

1.2.2. مدى الاستعمال الأمثل للأحكام التشريعية الجبائية من طرف المؤسسة

على المراجع الجبائي أن لا يكتفي بالتحقق من تطبيق المؤسسة لالتزاماتها القانونية والجبائية بل يجب عليه أن يتأكد من أن المؤسسة لا تملك أي خيار قانوني آخر يسمح لها بالوصول إلى نتائج أحسن أو

1 M. Chadfaux, la gestion fiscale de l'entreprise, encyclopédie vuibert des sciences de gestion, SME, 1992, p : 139.

يمنحها امتيازات أفضل، فيجب عليه أن يقوم بفحص نظام معلومات المؤسسة من أجل تقييم مدى إمكانية هذا الأخير في تحديد مختلف الحلول من خلال تحديد نقاط القوة والضعف .

تتضاعف أهمية هذا الفحص وتكون أكبر على مستوى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، وهذا راجع إلى عدم توفرها على مصلحة مختصة في معالجة المعلومات القانونية والجبائية، هذه المعلومات التي صنفها بعض الكتاب (مثل ر.بارسرو) ضمن المعلومات "الأساسية" في المؤسسة¹ بحيث "يجب أن تكون متخصصة ومنفصلة عن المعلومات الأساسية العامة للمؤسسة، وهذا لتسهيل استعمالها في الخيارات الإدارية والتي تتغير وتتعدد مع الوقت.

تهدف المراجعة الجبائية من خلال هذا المعيار إلى التأكد من أن الهيئة التسييرية للمؤسسة قد استعملت القانون الجبائي كعامل من عوامل التسيير كاستعمالها لعاملي التمويل والتسويق².

2.2.2. مدى تطابق الخيارات الجبائية المنتهجة والسياسة العامة للمؤسسة

يمكن تقدير الفعالية الجبائية من خلال تقدير مدى المساهمة الفعلية للقرارات الجبائية في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة، كما يمكن تقديرها من خلال مدى تكيف الخيارات الجبائية مع خيارات السياسة العامة للمؤسسة ، وفي هذا الإطار فانه على المراجع التأكد من ما يلي:

- أن الخيار الجبائي متلائم مع سياسة المؤسسة من الجانب المالي أي يجب أن تكون القرارات الجبائية ذات اثر مالي قابل للقياس، بالإضافة إلى الاعتماد على التكلفة الناتجة عن هذه القرارات أو الامتيازات المتحصل عليها كعنصر للتقدير.

- أن الخيار الجبائي منسجم مع إستراتيجية المؤسسة وأهدافها.
- أن الخيار الجبائي بسيط، أي انه على المؤسسة أن تتجنب الحلول الجبائية التي تؤدي إلى قرارات تظهر أنها مرضية نظريا إلا أنها تواجه العديد من المعوقات عند تطبيقها.
- أن الخيار الجبائي مرن، أي أنه على المؤسسة أن تحتفظ بإمكانية إعادة تصميم وضعيتها الجبائية.
- أن يكون الخيار الجبائي خالي من أي خطر جبائي، أي عدم وجود أي شك في قانونية وشرعية القرار.
- أن يكون الخيار الجبائي حقيقيا، أي إمكانية تطبيقه على ارض الواقع.

¹ R.Percerou, un outil de gestion l'information juridique, revue de gestion, 7-OCT 1981,p: 57.

² Louis Tortaba et Jean-marie cottret, droit fiscale, édition dalloz, 1993, p : 65.

المبحث الثاني: خصائص مهمة المراجعة الجبائية

للإلمام بخصائص مهمة المراجعة الجبائية يجب التفرقة بين خصائص متعلقة بالشكل وأخرى بالمضمون بالإضافة إلى مجال تطبيقها.

المطلب الأول: خصائص المراجعة الجبائية من حيث الشكل

تمارس مهنة المراجعة الجبائية في غالب الأحيان من طرف مراجع خارجي حتى يكون في ذلك ضمان للإستقلالية والموضوعية لنتائج المراجعة.

يتبنى المراجع تقنيات مماثلة لتلك المطبقة من طرف الإدارة الجبائية في عملية الرقابة ، حيث يستوجب عليه في بداية الأمر تحليل الوضعية فيقترح بعد ذلك الاستراتيجيات اللازمة، ويستوجب في الشخص الذي يقوم بالمراجعة الجبائية توفر كفاءات مهنية متمثلة في كون المراجع الجبائي هو شخص مهني معين ومكلف بإتمام مهمته في إطار عملية المراجعة حسب الطرق والمعايير المتعارف عليها إضافة إلى آداب المهنة المعمول بها في هذا المجال.

حيث لا يمكن أن يكون هذا المراجع قاضيا ومتهما في نفس الوقت، وهذا يعني انه لا يكون هو المسؤول على المعلومة التي هي في إطار المراجعة والتي يمكن أن تمس بمصادقية مهمة المراجعة الجبائية، وبتعبير آخر يجب على المراجع أن يعمل بكل استقلالية وحرية عن المسؤولين عن المعلومة موضوع المراجعة.

كما عليه الحصول على معلومة جبائية ذات مستوى عالي، حتى يتسنى له إصدار حكمه حول نوعية المعلومة التي هو بصدد مراجعتها، وهذا ليتمكن القول انه يملك كفاءة مهنية تجعله قادرا على أداء المهمة التي تعتبر ذات ميزة خاصة، وعلى المراجع إضافة إلى كل ما قيل الحفاظ على السر المهني للنتائج المحصل عليها.

في الجزائر المراجعة الجبائية يمكن أن تتم عن طريق مستشار جبائي أو خبير محاسبي أو من طرف مختص في الميدان أو المجال الجبائي.

المطلب الثاني: خصائص مهمة المراجعة الجبائية من حيث المضمون

لتحديد خصائص مهمة المراجعة الجبائية من حيث المضمون تجب التفرقة بين مفهومها ومختلف أنواع المراجعة الأخرى من جهة، والتفرقة بينها وبين المفاهيم المجاورة من جهة أخرى.

1. التفرقة بين المراجعة الجبائية و أنواع المراجعة الأخرى¹

هناك عدة أنواع من المراجعة تقترب في مفهومها ومجال تخصصها من المراجعة الجبائية ولذلك تجرى المقارنات أدناه:

1.1. المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية، توجد عدة نقاط تشابه وتكامل بين هذين النوعين من المراجعة، وتكمن نقاط التشابه في ما يلي:

- التشابه من حيث المنهجية المتبعة من قبل المراجع.
 - كلاهما يشتمل على عناصر رقابة داخلية تهدف إلى التحقق من وجود أشخاص مؤهلين لضمان تنقل وسير المستندات والوثائق التي تسمح بالتأكد من حقيقة المعلومات الموجهة إلى المحاسبة، وكذا وجود إجراءات رقابة تهدف إلى المقارنة بين التصريحات الجبائية والمحاسبية؛
 - من المستحيل إعداد الميزانية وتحديد النتيجة المحاسبية مع الجهل بأحكام قوانين الضرائب ومدلولاتها.
 - النتائج المحاسبية هي أساس تحديد الوعاء الضريبي.
- تعتبر المحاسبة كقاعدة جوهرية لجباية المؤسسات بالأخص عند تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة، والمداخيل الموزعة ، وهذا في ضل تحقيق الإدارة الجبائية.²

ورغم أن مراجعة جباية المؤسسة تدخل ضمن المراجعة المحاسبية إلا أن هذه الأخيرة تبقى محدودة في هذا الجانب حيث أنها لا تقوم بفحص المشاكل الجبائية وتقييم الآثار الضريبية الناتجة عن الخيارات الجبائية التي اتبعتها المؤسسة والأخطاء المرتكبة من طرفها، وهذا ما جعلها تتسم بالعمومية في مجال تطبيقها مما لا يسمح بتقدير وتقييم جبائي معمق، كل هذا أدى إلى ضرورة التخصص في مراجعة الجانب الجبائي وهذا ما تتوفر عليه المراجعة الجبائية.

وفي الأخير وكخلاصة للعلاقة بين الجباية والمحاسبة يمكن القول أن جباية المؤسسة تركز على المحاسبة لان النتيجة الجبائية ما هي إلا نتيجة محاسبية معدلة ومصححة ومراجعة.

¹ Jacques Duhem et Michel Jammes, Op-Cit, PP: 24-26.

² المواد 158، 190، 180 من قانون الضرائب المباشرة.

2.1. المراجعة الجبائية والمراجعة المعلوماتية Audit fiscale et audit informatique

ينطوي إدماج الإعلام الآلي في المعالجة المحاسبية على معلوماتية اصطناعية لذا فهو لا يسمح بالقيام ببعض أعمال المراقبة إلا أن المراجع الجبائي يستطيع أن يستعمله لإثراء وسائل التحقيق وجعلها أكثر عقلانية، إذ أن هذا الجانب يجب أن يكون موجودا ومواكبا لأغراض التحقيق الجبائي لدى الإدارة الجبائية ، لكي يتسنى التعامل والرقابة بدقة وموضوعية دون تظليل ودون تهرب من طرف المكلفين.

3.1. المراجعة الجبائية والمراجعة الداخلية Audit fiscale et audit interne

يدخل فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة ضمن اختصاص المراجع الداخلي، لكن هذا الأخير يقوم بإصدار ملاحظات ذات طابع جبائي في حالات محدودة، إلا أن المراجع الجبائي يستطيع الاعتماد على هذه الملاحظات أثناء مهمته من خلال مقارنتها مع ما توصل إليه.

4.1. المراجعة الجبائية و المراجعة الخارجية Audit fiscale et audit externe

المراجعة الجبائية الحقيقية والمستعملة بشكل واسع هي تلك التي يقوم بها مراجع خارجي، والذي له وظيفة مزدوجة تتمثل في تحليل الوضعية الجبائية ومن ثم اقتراح علاج وإستراتيجية لها. يستعمل المراجع الخارجي طرق وتقنيات شبيهة إلى حد كبير بتلك المستعملة من طرف أعوان الإدارة الجبائية كما يمكن أن يقوم بتحليل الجبائية من ناحية الأخطار المترتبة عنها.

2. التفرقة بين مفهوم المراجعة الجبائية و المفاهيم المجاورة

يجب التفرقة بين المراجعة الجبائية وبعض المفاهيم المجاورة لها كالتحقيق الجبائي والاستشارة الجبائية، كما يجب إظهار العلاقة بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي.

1.2. المراجعة الجبائية والاستشارة الجبائية Audit fiscale et conseil fiscal

كما هو الحال بالنسبة للاستشارة الجبائية فإن المراجع الجبائي يقوم باقتراح حلول للمشاكل الملاحظة خلال عملية المراجعة إلا أن الاختلاف الجوهرى بين المراجعة الجبائية والاستشارة الجبائية يكمن في أن المستشار الجبائي يعلم مسبقا بالمشاكل التي يقترح لها حلولاً حيث يتم عرض عليه هذه المشاكل ، ونخبته في هذا المجال يستوجد لها حلاً أمثلاً، على عكس المراجع الجبائي الذي يكتشفها خلال عملية المراجعة والمتابعة التي يقوم بها في مستندات المؤسسة.

2.2. المراجعة الجبائية و التحقيق الجبائي Audit fiscale et vérification fiscale

المراجعة الجبائية والتحقيق الجبائي يختلفان من حيث القائمين بها يمكن القول أن المراجعة الجبائية والتحقيق الجبائي من خلال سير المهمة شيء واحد ، إلا أن التحقيق الجبائي والذي هو من اختصاص

إدارة الضرائب ، حيث يمكن أن تترتب عنه عقوبات جراء عدم الانتظام في التصريحات أو الإدلاء بالجبائية ، أما المراجعة الجبائية فتهدف إلى إكتشاف عدم الانتظام في المؤسسة لإجتناوب هذه العقوبات.

3.2. المراجعة الجبائية و التسيير الجبائي Audit fiscale et gestion fiscale

تعتبر المراجعة الجبائية أداة من أدوات التسيير الجبائي باعتبارها تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة ومعالجتها، وتخفيض العبء الجبائي، وجعل التسيير أحسن أداءاً، كما أنها وسيلة لجعل المسيرين على وعي بأن الضريبة تكلفة يجب تسييرها والتقليل منها.

المطلب الثالث: خصائص متعلقة بمجال تطبيق مهمة المراجعة الجبائية

تختلف الانشغالات الجبائية من مراجع إلى آخر وهذا حسب النتائج المرجوة من مهمة المراجعة الجبائية، كما يختلف مجال تطبيق هذه المهمة حسب النقاط الموالية:

- المدة التي تستغرقها مهمة المراجعة.
- نشاطات المؤسسة المعنية بمهمة المراجعة.
- الضرائب والرسوم المعنية بالمهمة.

1. المجال الزمني لتطبيق لمهمة المراجعة الجبائية

يمكن أن تستغرق مهمة المراجعة الجبائية مدة من الزمن (قصيرة الأجل، متوسطة، طويلة الأجل) ، وهذا يتوقف على المجال الزمني للمستندات والوثائق قيد المراجعة، والذي يتغير من مهمة إلى أخرى، إلا أن هذه الفترة يحددها المراجع بحيث تسمح له بمتابعة تطور المؤسسة من جهة، أما الجهة الأخرى، يجب عليه الأخذ في الحسبان الآجال المحددة من طرف إدارة الضرائب، كما يجب تحديد طبيعة ونوع المستندات الموضوعة تحت المراقبة خلال هذه الفترة.

2. نشاطات المؤسسة المعنية بالمهمة

يمكن أن تتعلق مهمة المراجعة الجبائية بمجموع نشاطات المؤسسة أو بجزء منها فقط، وهذا لأن إحترام القوانين الجبائية من طرف المؤسسة يجعلها سيدة الموقف ، كما يمكن أن يتم تقديره اعتمادا على

مستويات متغيرة، حيث يستطيع المراجع أن يضع كل نشاطات المؤسسة تحت المراجعة كما يمكن أن يخص نشاطا واحدا بهذه المراجعة إذا تعددت نشاطات المؤسسة.

3. الضرائب المعنية بالمهمة

يمكن أن ينشغل المراجع بضريبة واحدة أو بنوع واحد من الضرائب أو بجميع ضرائب المؤسسة، وهذا حسب مدة المراجعة.

المبحث الثالث: مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية

باعتبار المراجعة الجبائية مراقبة لانتظام وصدق مختلف العناصر المكونة للوثائق الجبائية للمؤسسة ، فإنه على المراجع تطبيق تقنيات مرتكزة على المنهجية ، والتي تعتمد على أدوات الرقابة الجبائية من جهة، وعلى أدوات أخرى مستعملة عموما من طرف المراجع الجبائي من جهة أخرى ، وعموما فإن مراحل سير هذه المهمة تبدأ بعمليات إعدادية قبل التنفيذ والذي يليه إعداد التقرير.

المطلب الأول: مرحلة الإعداد للمهمة

تبدأ عملية الإعداد للمهمة باكتساب معارف شاملة وكافية حول المؤسسة، وهذا لمعرفة المراجع إلى بعض المشاكل والأخطار المحتملة، ومن أجل الحصول على توجيه مستقبلي للأعمال، وهذه المرحلة تنقسم بدورها إلى ما يلي:

1. الأعمال التحضيرية للمهمة:

- يبدأ المراجع أعماله بجمع المؤشرات المتعلقة بما يلي:
- المكونات التي تسمح بتعريف المؤسسة من حيث الشكل والنوع والمسيرينالخ.
- الأدوات التي تسمح بتسيير المؤسسة.
- القطاعات التي يمارس فيها نشاط المؤسسة (خدمي ، إنتاجي ، تجاري ...الخ).

إن الفهم الجيد لهذه المؤشرات يسمح بمعرفة مصادر الأخطار التي تحيط بالمؤسسة، سواء كانت متعلقة بنشاطها من أجل التطور أو المتعلقة بتنظيمها الإداري والمحاسبي والجبائي.

3. التخطيط والتحضير لبرنامج العمل:

بالإضافة إلى المؤشرات والمعلومات المجموعة من طرف المراجع يجب أن يقوم هذا الأخير بجمع مؤشرات أخرى تسمح له بتقدير الحالة الجبائية للمؤسسة، وبعد جمع المؤشرات والمعلومات الكافية والمقنعة يضع المراجع مخططا لسير مهمة المراجعة الجبائية، والذي هو كالاتي:

1.2. التعرف على المؤسسة:

من خلال الاتصالات المباشرة بالمؤسسة والفحص الموجز لوثائقها فان المراجع يجب أن يأخذ فكرة حول ما يلي:

- تاريخ المؤسسة وتطورها.
- شكل وموضوع وطبيعة النشاط.
- تعريف المؤسسة (رقم التسجيل في السجل التجاري ، الرقم الجبائي NIF ، رقم المادة art.... الخ).
- القانون الأساسي للمؤسسة، الشركاء وتكوين رأسمال... الخ)
- مقر المؤسسة ومختلف فروعها وأهم الموردين والعملاء.

2.2. التعرف على مختلف وثائق المؤسسة:

على المراجع أن يجمع ويفحص مجموعة من الوثائق القانونية، المحاسبية والتسييرية للمؤسسة، يمكن إجمالها في ما يلي:

- الإطلاع على مختلف الوثائق القانونية:

ويتعلق الأمر بالإطلاع على تقارير محافضي الحسابات وقرارات مجالس الإدارة والجمعيات العامة ، هذا الفحص يسمح للمراجع بمعرفة الحالة القانونية والجبائية للمؤسسة محل المراجعة.

- الإطلاع على الوثائق التسييرية:

ويتعلق الأمر بتقارير مختلف المراجعين (الداخليين والخارجيين) وكذا الملاحق المحاسبية، وهذا الفحص يسمح للمراجع بمعرفة السياسة الجبائية والمحاسبية المتبعة من طرف مسيري المؤسسة.

3.2. التعرف على الاتفاقيات الرئيسة للمؤسسة:

وذلك عن طريق فحص العقود المبرمة من طرف المؤسسة وهي كالتالي:

- عقود الإيجار ، الإيجار التمويلي .
- عقود الرخص والعلامات .
- عقود التأمين .
- عقود القروض .
- العقود مع الشركات الأجنبية... الخ .

4.2. التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة:

بالإضافة إلى العلاقة مع الغير كلها عناصر تحدد النظام الجبائي المطبق على المؤسسة ولهذا يجب على المراجع أن يطلع على التالي :

- فروع المؤسسة في مختلف المناطق .
- طبيعة نشاطها .
- شكلها القانوني وقانونها الأساسي .
- يتعرف على النظام الجبائي المطبق فيما يتعلق بالضرائب .
- يتحقق إذا ما كانت المؤسسة تستفيد من إمتيازات جبائية .
- يتحقق إذا ما كان على المؤسسة التزامات جبائية .

5.2. التعرف على علاقات المؤسسة بإدارة الضرائب:

تشغل دراسة السوابق الجبائية للمؤسسة حيزا مهما في تقييم الخطر الجبائي وكذا العقوبات والتقويمات الجبائية المستقبلية ، كما يسمح بأخذ صورة عن سمعة المؤسسة لدى إدارة الضرائب ، لذا يجب على المراجع القيام بالتالي:

- فحص البريد الوارد إلى المؤسسة، والمرسل من طرف إدارة الضرائب .
- يتحقق ما إذا كانت إدارة الضرائب قد أرسلت طلب معلومات إلى المؤسسة فيما يخص الدورات الغير المصرح بها أو المعلومات الخاصة بالأطراف التي تتعامل معها المؤسسة كعملاء .
- إضافة إلى ذلك يجب على المراجع التحقق على كل ما من شأنه يفيد في عملية المراجعة .

المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة

قبل أن يباشر المراجع الجبائي عملية المراجعة عليه أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الجبائي.

1 . تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائية

يجب أن يفهم مدلول الرقابة الداخلية حسب التعريف الأنجلوساكسوني والذي يعني " التحكم الداخلي "، وحسب تعريف المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة فان الرقابة الداخلية مكونة من مجموعة من الضمانات والتأكيدات التي تساهم في التحكم بالمؤسسة وتهدف إلى حماية موجودات المؤسسة والحفاظ عليها، وكذا التحقق من التطبيق الجيد للتعليمات الإدارية ، كما تساعد على تحديد الطرق والإجراءات الخاصة بكل نشاط، وهذا لضمان بقاء المؤسسة وإستمرارها.

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

1.1. قائمة أسئلة الرقابة الداخلية الخاصة بالجانب الجبائي :

تتلخص طريقة تقييم الرقابة الداخلية عن طريق قائمة الأسئلة في الاستقصاء عن طريق إعداد قائمة نموذجية وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة.¹

والمراجع الجبائي يقوم بإعداد قائمة خاصة بالجانب الجبائي لتقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي، وهي عبارة عن قائمة أسئلة (Check-list) تعتبر نقاط مرجعية يعتمد عليها المراجع خلال مهمته، وتكون الإجابة عن الأسئلة بـ: "نعم" أو "لا" وكل سؤال يمثل وسيلة للوصول إلى هدف معين، حيث تصاغ الأسئلة بعناية، بحيث تتحقق مستويات معينة في طرح أسئلة أولها مراعاة التفرقة بين أسباب القصور البسيطة وتلك الجسيمة في الرقابة الداخلية، وثانيها مراعاة احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف والقوة في الرقابة الداخلية، وثالثها مراعاة إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابات على كل سؤال والتحقيقات التي تمت للتأكد منها² ، واستعمال هذه القوائم يسمح بما يلي:

¹ عبد الفتاح محمد الصحن: مرجع سبق ذكره ، ص: 89.

² عبد الفتاح محمد الصحن، نفس المرجع ، ص: 91.

الفصل الرابع : الجانب النظري للمراجعة الجبائية

- تحديد نقاط الضعف ونقاط القوة لإجراء ما ، وعادة فان الأجوبة السلبية "لا" تدل على نقاط ضعف والأجوبة الايجابية "نعم" تدل على نقاط القوة.
- إحصاء جميع النقاط الواجب فحصها ومعالجتها خلال سير المهمة.
- ويمكن استعمال قائمة أسئلة تقييم الرقابة الداخلية في الجانب الجبائي من خلال طرح أسئلة تهدف إلى معرفة مدى قوة نظام الرقابة الداخلية الخاص بالميدان الجبائي، ومن بين أمثلة هذه الأسئلة مايلي:
- هل يوجد شخص أو أكثر مكلف بجباية المؤسسة؟
- هل تتعامل المؤسسة مع مستشار جبائي بشكل منظم أو بشكل عرضي؟
- هل توجد إجراءات مراجعة داخلية؟
- **نقاط القوة:**

- هذه النقاط تتعلق بالأجوبة الايجابية، وتشير نظريا إلى أن المؤسسة تنتهج مقاييس ملائمة مناسبة للوصول إلى أهداف الرقابة الداخلية.
- **نقاط الضعف:** وهي عادة ما يتعلق بالأجوبة السلبية، وتخص وجود ثغرة أو عدة ثغرات في الإجراءات.
- وتجدر الإشارة إلى أن النقاط التي تعتبر نظريا نقاط قوة يجب اختبار مدى تطبيقها على أرض الواقع، وإذا كانت نتيجة الاختبار سلبية يعاد تصنيفها ضمن نقاط الضعف.

2.1. التحليل المالي للتصريحات المودعة من طرف المؤسسة¹

يمكن للمراجع أن يستفيد بشكل كبير من التقنيات الأساسية للتحليل المالي، هذه التقنيات تطبق على العناصر المصرح بها من خلال الوثائق الجبائية والشيء المهم في هذا التحليل هو معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وخاصة الخزينة، حيث أن المؤسسات التي تعرف صعوبات في الخزينة تستطيع أن تمول بعض احتياجاتها من خلال التقليل أو التأخير في الدفع إلى إدارة الضرائب.

3.1. مخطط تدفق المعلومات الجبائية:

مخططات أو خرائط التدفق عبارة عن شكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية حيث يستخدم هذا الشكل في التدفق الموالي لبيانات أو قرارات أو إجراءات معينة.²

¹ Jacque **Duhem** et Michel **Jammes**, **IDEM**, P : 233.

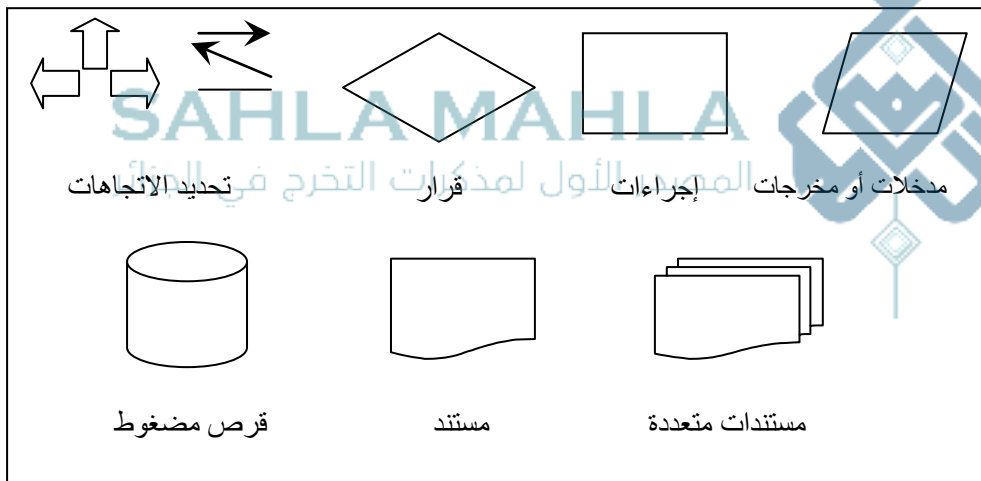
² عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، 2000، ص: 256.

الفصل الرابع : الجانب النظري للمراجعة الجبائية

كما يمكن تعريفها على أنها من الوسائل الشائعة الإستعمال في المراجعة والتي تستعمل من طرف مراجعي الحسابات ومحليي النظم وذلك لأن هذه الخرائط يمكن أن تلخص بإيجاز الأفكار التي يتطلب الإفصاح عنها في إستخدام الكثير من الكلمات والجمل، هذه الأفكار تتعلق بالعلاقة بين الإجراءات المتتابعة والتدفقات الناتجة عنها.¹

فمخطط تدفق المعلومة الجبائية هو عبارة عن رسم تخطيطي يصور لحظة معينة من مسار إجراء جبائي ، والذي يسمح بتمثيل تسلسل العمليات الضرورية لتنفيذ معالجة هذا المسار وتحليل طريقة عمله ومدى ملاءمته ويستعمل هذا المخطط في تعريف جميع المدخلات والمخرجات سواء كانت بسيطة أو نهائية (وثائق، ملفات...الخ) بالإضافة إلى تقسيم المعالجة (الإجراء) إلى عمليات بسيطة قد تكون يدوية أو معلوماتية، وكذا تعريف الشروط المحددة لطبيعة العمليات الجبائية وتمثيل الإجراءات بواسطة رموز

شكل يوضح أهم الرموز المستعملة في خرائط التدفق.



المصدر: سيد عبد المقصود دبيان وآخرون، نفس المرجع، 2002، ص ص: 141-143.

1.3.1. مسار المراجعة²:

إن أهمية مخطط التدفقات بالنسبة لعملية المراجعة ، يكمن فيما يسمى بمسار المراجعة ، والذي يمثل تتبع بند معين أو عنصر معين خلال دورة تشغيل العمليات ، حيث أن المراجع يستعمل هذا المسار من أجل تتبع

¹ سيد عبد المقصود دبيان ونجّاد القويّميّ ونجّاد ناصر نور الدين عبد اللطيف ونجّاد محمود البابلي، مدخل الى نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002، ص: 140.

² كمال البن الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، 2003/2002، ص: 70.

- العملية من المستند الأولي المستخدم في التسجيل حتى الوصول إلى المرحلة الأخيرة ، والمتمثلة في القوائم المالية الختامية ، وقد يتم تتبعها عكسياً ، و تكمن أهمية هذا المسار في ما يلي :
- يساعد مسار المراجعة في إكتشاف الأخطاء سواء في التسجيل أو الترحيل لأنه يتتبع مختلف العمليات من المستند الأولي إلى الدفاتر العامة.
 - الإجابة عن تساؤلات المدينين ، عندما يتقدم هذا الأخير للاستفسار عن رصيد حسابه فانه يمكن الوصول إلى الوثائق الأولية المعتمدة في التسجيل بواسطة مسار عملية المراجعة.
 - الحصول على البيانات المفقودة، عند فقدان إحدى الوثائق لسبب من الأسباب فانه يمكن إعادة كتابتها عن طريق تتبع مسار عملية المراجعة.

2.3.1. الهدف من إعداد مخططات تدفق المعلومات الجبائية:

إن الهدف من إعداد هذه المخططات يتحدد في الآتي:

- يسهل فهم مسارات الإجراءات المعقدة.
- توضيح نقاط القوة ونقاط الضعف في إجراء جبائي معين.
- يسهل المقارنة بين إجراء نظري وآخر حقيقي.
- تساعد على تقدير سيورة العملية الجبائية ومدى الوصل بين المهام، وبشكل عام نوعية الرقابة.
- إظهار الانقطاعات في تدفق العمليات الجبائية.
- تسمح بتوضيح المهام والوظائف وبخلق الانسجام في معالجة الإجراء.

كما يجب أن يساعد مخطط تدفق المعلومة الجبائية المراجع فيما يلي:

- التحكم في مسار تدفق المعلومة الجبائية (مرحلة الفهم).
- إصدار حكم نظري حول نوعية المسار (مرحلة التقييم المسبق).
- إعداد برنامج إختيار من أجل التأكد من التطبيق الفعلي وإحترام الإجراءات المسطرة (مرحلة التقييم اللاحق).

2. تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة:

التحقيق المباشر هو طلب تأكيدات من طرف مسؤولين على العمليات الجبائية ، حيث تعتبر هذه الطريقة الأكثر فعالية من أجل تكوين رأي فني حول صدق المعلومات الجبائية محل الإختبار ، ولما كان من

الصعوبة في مراجعة كافة العمليات الجبائية فان المراجع يلجأ إلى أخذ عينة من الأشخاص ليجري عليها عملية سبر آراء، ويجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- أهداف السبر آراء.

- تعريف المجتمع قيد الدراسة.

- حجم و إختيار العينة.

- نتائج المراقبة.

والمراقبة التي يقوم بها المراجع تتركز على إحترام القواعد الجبائية ، والهدف من هذه المراقبة هو إبداء رأي في مدى إنضباط المؤسسة وإحترامها للتشريعات الجبائية، ولهذا فانه على المراجع أن يتحقق من إحترام القواعد الشكلية والزمنية من جهة، وقواعد المضمون من جهة أخرى.

1.2. مراقبة قواعد المضمون

تشكل الوثائق المحاسبية الدعامة الأساسية لمعظم العمليات ذات الأثر الجبائي، ولهذا فان مراقبة المحاسبة يجب أن تكون وسيلة بالنسبة للمراجع الجبائي من أجل التحقق من درجة تطابق عمليات المؤسسة مع الأحكام الجبائية ، إلا أنه يجب التذكير بأنه على المراجع دائماً أن يحترم التباعد والإختلاف بين المحاسبة والقانون الجبائي.

2.2. مراقبة القواعد الشكلية والزمنية:

يستطيع المراجع أن يلاحظ بشكل خاص شروط إعداد التصريحات الجبائية، ويدرس إجراءات التحقيق والمراقبة المستعملة من طرف المؤسسة ، ولهذا فعليه أن يتحقق من أن التصريحات قد تم إعدادها وفقاً لما نص عليه القانون المعمول به، كما عليه أن يتأكد من أن المؤسسة تحتفظ بتصريحاتها ضمن مختلف الوثائق، بالإضافة إلى التحقق من أن المؤسسة كفيلة بالتبرير اللاحق للمجاميع والبيانات الموجودة في التصريحات المودعة، وما إذا كانت تستعمل جداول لمقارنة التطابق بين مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية والتصريحات الجبائية.

أما فيما يخص مراقبة تطبيق القواعد الزمنية فإنها يجب أن تحظى بالاهتمام من طرف المراجع لان مبالغ العقوبات المترتبة عن التأخير في إيداع التصريحات أو في تسديد الضرائب، قد تكون كبيرة، لذا فعلى المراجع أن يتحقق من وجود سجل للاستحقاقات الجبائية ، والذي يمكن أن يكون من ضمن الوثائق

الجبائية المستعملة من طرف المؤسسة، حيث يسجل في هذا السجل مجموع التزامات المؤسسة الجبائية وتواريخ تسديد مختلف الضرائب والرسوم الواجبة على المؤسسة... الخ.

المطلب الثالث: مرحلة إعداد تقرير المراجعة الجبائية

بعد إنهاء عملية التحقيق المباشر من طرف المراجع حول شكل ومضمون الالتزامات الجبائية، فإن عليه المباشرة في إعداد تقرير يتضمن نتائج التحقيقات التي قام بها إضافة إلى توصيات موجهة إلى مسيري المؤسسة، حيث يحدد الأخطاء والعقوبات المترتبة عنها كما يقترح علاج لها.

1. خصائص تقرير المراجعة الجبائية:

- للمراجع الحرية الكبيرة في إعداد تقريره لأنه لا توجد معايير خاصة لذلك، ولهذا فإن المراجع والشخص المعنى بالتقرير يستطيعان أن يتفقا على النقاط التي يتضمنها، ويمكن أن يكون التقرير شفهيًا أو كتابيًا، وهذا الأخير هو المفضل لأنه يعتبر كوثيقة إثبات في حالة عدم الاتفاق حول نوعية الأعمال، هذا بالنسبة لشكل التقرير أما بالنسبة للمضمون فتقترح العناصر أدناه:
- إبداء رأي حول أي عدم انتظام مكتشف؛
- تقييم الخطر الجبائي مع مراعاة العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة.
- اقتراح الامتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة.
- كما أنه على المراجع أن يشتمل تقريره على النقاط التالية:
- وصف مختلف للأعمال التي قام بها في إطار مهمته.
- تقديم للصعوبات التي واجهته في عمله، وكذا عمليات المراقبة التي لم يقم بها والتي لم يستطيع أن يقوم بها.

2. توصيات المراجع الجبائي

يجب على المراجع أن يبدي رأيا فنيا حول طريقة تجنب وتقليل الخطر الجبائي والقضاء على مصادره ، وهذا من خلال صياغته لنوعين من التوصيات يمكن تفصيلها في الآتي:¹

1.2. التوصيات ذات الطابع العلاجي:

¹ Ilhem Khelif, Op-Cit, 1994-1996, p : 35.

يمكن أن تتعلق التوصيات العلاجية بتصحيح الوضعية الجبائية، كما يمكن أن تكون تصحيحاً للوضعية المحاسبية وهذا بعد صدور ونشأة الخطأ.

1.1.2. التوصيات التي تسمح بتصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة:

نلخصها في ما يلي:

- تصحيح الأخطاء الجبائية البحتة ، وهى الأخطاء المرتكبة عند إعداد التصريحات الجبائية وإجراءات التسوية والتعديل ، وتختلف حسب المخالفة التي قد تكون عيباً في التصريحات أو التحضير المتأخر للمستندات أو عدم صحة ما تحتويه التصريحات ، كما يجب أن تحدد تواريخ تدخل المراجع بعناية، وهذا لتمكين المؤسسة من اخذ الوقت الكافي لتصحيح تصريحاتها في الوقت المناسب.
- تصحيح الجبائي للأخطاء المحاسبية ، فحسب إدارة الضرائب فإن تصحيح مثل هذا النوع من الأخطاء لا يتم إلا عن طريق التصريحات التصحيحية أو الاحتجاجات، إلا أن مشكل التصحيح الجبائي للأخطاء المحاسبية لا يكمن فقط في هامش التصرف ، ولكن في تواريخ التدخل التي لا تتلائم مع التشريعات الحالية.

2.1.2. التوصيات التي تسمح بتصحيح الوضعية المحاسبية:

إن ضرورة تصحيح الوضعية المحاسبية ناتجة عن الإلتزامات التي تقع على عاتق المؤسسة، حيث أن المؤسسة ملزمة بتقديم حسابات منتظمة وصادقة وتعطي صورة وافية عن موجودات المؤسسة و وضعيتها المالية، لذا فإن هذه التصحيحات يجب أن يتضمنها التقرير النهائي للمراجع.

2.2. التوصيات ذات الطابع الوقائي :

يهدف المراجع من خلال التوصيات ذات الطابع الوقائي إلى ما يلي:

- لفت انتباه المؤسسة إلى ضرورة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية مراقبة.
- البحث عن الثغرات في طرق تنظيم المؤسسة والتي يمكن أن تسبب عدم الانتظام، وفيما يتعلق بالوقاية من الجانب الجبائي توجد توصيات وقائية من عدم الانتظام وأخرى خاصة بمراقبة عدم الانتظام.

1.2.2. توصيات وقائية من عدم الانتظام:

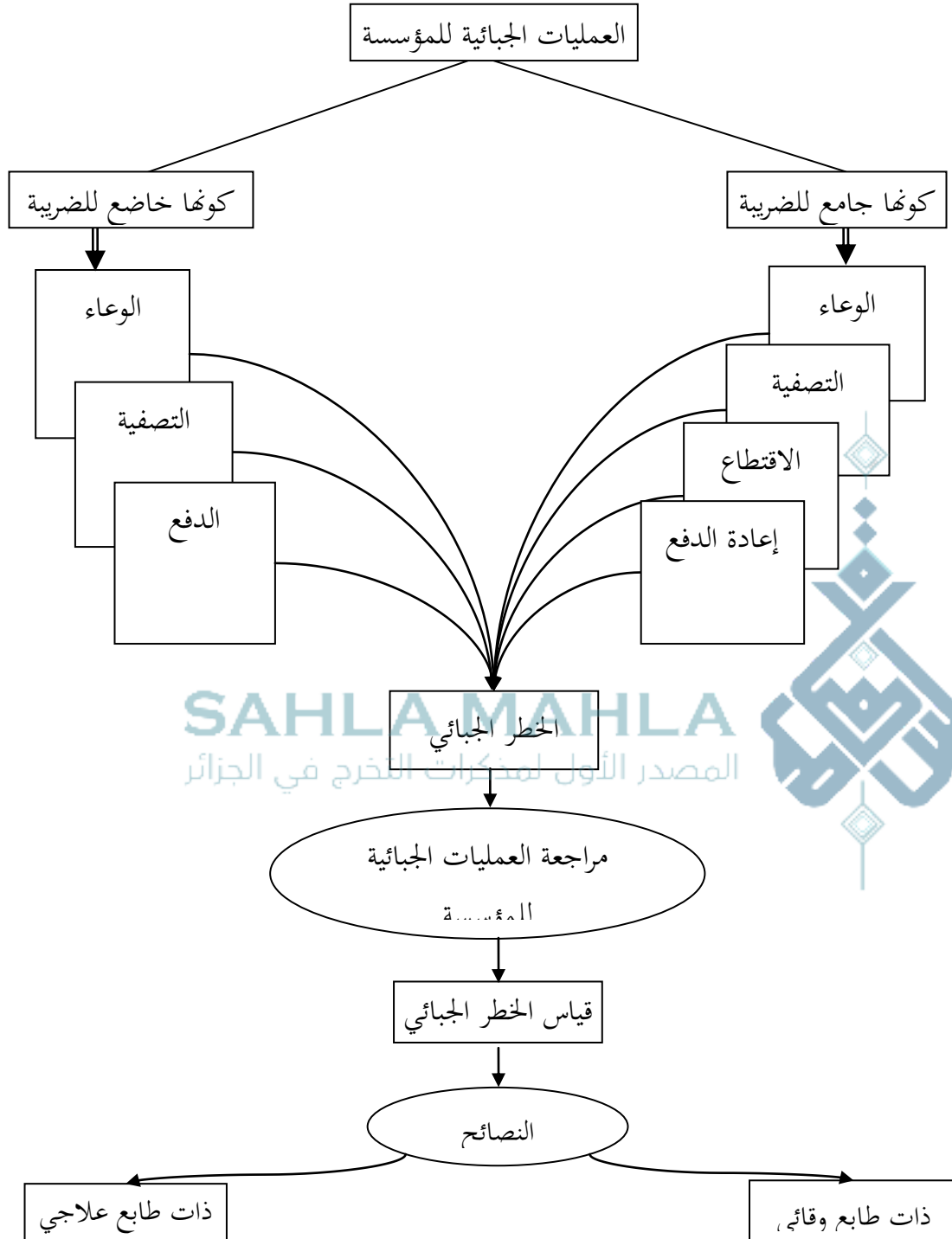
الهدف الرئيسي من هذه التوصيات هو اقتراح مقاييس وإجراءات تجنب المؤسسة الوقوع في حالات عدم الانتظام المكتشفة مرة أخرى، وعلى المراجع أن يهتم بمصدر خطر عدم الانتظام واقتراح إجراءات أمان جبائي جديدة قد تتعلق بمعالجة النقائص الموجودة في الإجراءات القديمة أو تتعلق بإجراءات رقابة جديدة.

2.2.2. توصيات وقائية خاصة بمراقبة عدم الانتظام:

في هذا النوع من التوصيات يجب على المراجع أن يركز على مخالفات المؤسسة لأحكام التشريع الجبائي والقواعد والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة الضريبية، لذا فعلى المؤسسة الإعتماد على خبرة المراجع في إكتشاف حالات عدم الانتظام التي لا تظهر من الوهلة الأولى أو تلك التي يكون تحديدها صعبا، وهذا لإيجاد تبريرات أمام رقابة إدارة الضرائب عند إكتشافها لإجراءات متناقضة.

والشكل التالي يلخص ما ذكرناه سابقا .
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الشكل يوضح عمليات المراجعة الجبائية في المؤسسة



المصدر: تم إعداد هذا الشكل بناء على ما تم تناوله في هذا الفصل.

خلاصة:

يجب على الميسرين أن يستعملوا كل وسائل وأدوات التسيير المتاحة لتحقيق أهداف المؤسسة، وتظهر المراجعة الجبائية كأداة من أدوات التسيير الجبائي وذلك لأنها تعتبر مقياسا لمدى كفاءة المؤسسة في تسخير مواردها لخدمة الحق الجبائي في إطار تسييرها العام، وهذا للمشاركة في تحقيق السياسة العامة المسطرة، من خلال عمليات الفحص والتحقق من أن نشاط المؤسسة يترجم بشكل صحيح على تصريحاتها الجبائية تحت ظل القواعد الجبائية، ويتأثر التسيير الجبائي للمؤسسة بعاملين جوهريين هما التكلفة الجبائية والخطر الجبائي، فيما يخص التكلفة الجبائية فان المراجعة الجبائية تهدف إلى التقليل منها عن طريق التأكد من أن مسيري المؤسسة قد انتهجوا الطرق الأقل خضوعا للضريبة وهذا من خلال خياراتهم الإستراتيجية والتكتيكية وهذا ما يعرف بقياس الأداء الجبائي، أما فيما يخص الخطر الجبائي فان المراجعة الجبائية تعمل على القضاء على مصادر هذا الخطر بالتأكد من انتظام المؤسسة وانضباطها أمام الالتزامات الجبائية ، أي عدم الاخلال بالقواعد الزمنية وقواعد الشكل والمضمون.

التسيير الجبائي الجيد هو واجب على كل مؤسسة، فتسيير الجبائية هو الاختيار ما بين الخيارات الجبائية المعروضة على المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المعالم المتغيرة كالنصوص الجبائية والمتمثلة في قوانين المالية، خاصية كل مؤسسة، كما يجب توضيح مفهوم الخطر الجبائي لإزالة الغموض والخلط بين المفاهيم ، أي بين تسيير الخطر الجبائي ومفهوم التهرب الجبائي حيث ان تسيير الخطر الجبائي يجب ان ينظر اليه كمرحلة أولى لكل تسيير جبائي للمؤسسة، فالهدف هو السماح للمؤسسة بتحقيق مستوى كاف من الأمن الجبائي.

الفصل الخامس:

الجانب التطبيقي للمراجعة

المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الجبائية

في طور الإعداد

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

