**الجمهوريـة الجزائـريـة الديمقراطيـة الشعبيـة**

## **وزارة التعليــم العالـي والبحـث العلمـي**

****

**جامعة محمد خيضر بسكرة**

**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

**سنة- أولى ماستر اقتصاد و تسيير المؤسسة**

**الفوج: الأول**

**معهد الآداب و اللغات**

**ميدان : الأدب اللغات الاجنبية**

**بحث حول**

**مكاسب المؤسسة من توظيف العامل الجبائي**

**دراسة حالة مؤسسة الأطلس لإنتاج الآجر بدائرة بوسعادة ـ المسيلة ـ**

**من إعداد الطلبة تحت إشراف**

**1-مبروكي فاطمة الزهرة د.حمريط**

**السنة الجامعية 2019/2020**

**خطة البحث**

**المبحث الاول :ماهية التسيير الجبائي**

**المطلب الاول: مفهوم التسيير الجبائي**

**المطلب الثاني: أسس ومبادئ التسيير الجبائي**

**المطلب الثالث: أهداف التسيير الجبائي**

**المبحث الثاني: توظيف التسيير الجبائي واثره**

**المطلب الاول: العوامل المؤثرة في التسيير الجبائي**

**المطلب الثاني: مكاسب المؤسسة من توظيف العامل الجبائي**

**المطلب الثالث: التكاليف المترتبة عن سوء التسيير الجبائي**

**المبحث الثالث: دراسة حالة مؤسسة الأطلس لإنتاج الأجر**

**المطلب الاول:عموميات حول المؤسسة**

**المطلب الثاني: واقع التسيير الجبائي في المؤسسة**

**المطلب الثالث: الامتيازات الممنوحة للمؤسسة الأطلس المخفضة للعبء الضريبي**

**المطلب الرابع: دراسة نتائج التحقيق الجبائي لمؤسسة الاطلس**

**الخاتمة**

**قائمة المراجع**

**مـقـدمـة**

**إن النظام الجبائي لم يكتف بوضع الإلتزامات والعقوبات الجبائية المقررة على المؤسسة بل ترك لها العديد من الخيارات الجبائية حتى تتمكن من تعديل الأعباء الجبائية التي تتحملها وبطريقة أخرى تصمم وضعيتها الخاصة بها، وذلك من خلال مختلف الإمتيازات والتحفيزات التي يمنحها المشرع من أجل تحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية . ومن أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها ، تحمل أقل تكلفة جبائية ولتحقيق ذلك سنحاول الاإجابة على الإشكال التالي:**

**فيما تتمثل مكاسب المؤسسة من توظيف التسيير الجبائي؟**

**المبحث الأول :ماهية التسيير الجبائي**

**المطلب الأول :مفهوم التسيير الجبائي**

يمكن تعريف التتسير الجبائي على انه احد المهام الأساسية للوظيفة الجبائية داخل المؤسسة وهو عبارة عن مجموعة الإجراءات التي تتبعها المؤسسة من اجل تدنية الالتزامات الضريبية كما انه يجنب المؤسسة دفع التكاليف الجبائية نتيجة عدم احترام أو جهل النصوص التشريعية الضريبية المختلفة وذلك مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية كل مؤسسة والنصوص التشريعية ولهذا يصبح التسيير الجبائي وسيلة في اتخاذ القرار لدى المؤسسة[[1]](#footnote-1)

**المطلب الثاني : أسس ومبادئ التسيير**

**1-أسس التسيير الجبائي:**

يستند التسيير الجبائي على الأسس التالية:

-على مبدأ متعارف عليه ومحل إجماع يتمثل في أحقية المكلف بالضريبة في اختيار الوضعية الجبائية الأفضل من خلال مبدأ “ حرية التسيير الجبائي ”

-اختيار الطريقة الأقل تكلفة عن طريق استغلال نقاط الضعف أو الفراغات المتواجدة في التشريعات الجبائية حيث يعتبر التهرب في هذه الحالة ضمن الواجبات الجبائية للمسير

-التسيير الجبائي يتمثل المستوى الأعلى لاستعمال الجباية فالمسيرين لهم الحق في استخدام ذكائهم للمفاضلة بين الاختبارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة

-يستمد التسيير الجبائي فعاليته من توظيف سياسته التحفيز الضريبي في ترشيد قرارات المسير من خلال ارتكازه على :

-أهمية الضريبة في حياة المؤسسة والتي تترجم في الحجم المالي الذي تتحمله المؤسسة

-تبني التشريعات الجبائية لبعض الإجراءات التي توفر للمؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي[[2]](#footnote-2)

**2-مبادئ التسيير الجبائي:**

**2-1 مبدأ الحرية في التسيير:**يهتم المسيير في السيطرة والتمكن من تقنيات التسيير لأنها ضمن أولوياته وكذ لك يقوم بالمفاضلة بين الخيارات والبدائل الممنوحة له من طرف القانون من خلال إدراكه للمزايا الضريبية التي يحققها هذا الاختيار وبمجرد البدء في تنفيذ هذا الاختيار فانه يكتسب قوة قانونية تجاه إدارة الضرائب حيث تقوم هذه الأخيرة بفحص مدى مصداقية النتيجة الخاضعة والقواعد المحاسبية المطلقة ومراجعة مختلف الوثائق المبررة دون انتقاد أو الحكم على جودة التسيير وهو العنصر الأساسي في “مبدأ حرية التسيير ”

2- 2 **مبدأ عدم التدخل في التسيير:** أزم التشريع في هذا المبدأ أن الإدارة الضريبة ليس لديها حق التدخل في القرارات التي يتخذها المسي ير لمؤسسة في الجانب التسييري الخاص بها وان كانت تراه الإدارة الضريبية هذا التدخل قد يفيد المؤسسة ويجنبها خطرا يؤدي إلى تخفيض التكاليف الجبائية مادامت المؤسسة تفي بجميع التزاماتها القانونية اتجاه الإدارة الضريبية [[3]](#footnote-3)

**المطلب الثالث :أهداف التسيير الجبائي**

يهدف التسيير الجبائي لجملة من الأهداف والتي نذكر منها:

-تحقيق الأمن الجبائي

-التحكم في العبء الجبائي

- ضمان الفعالية الجبائية

-خدمة إستراتيجية المؤسسة [[4]](#footnote-4)

**المبحث الثاني: توظيف التسيير الجبائي وأثره**

**المطلب الأول: العوامل المؤثرة في التسيير الجبائي**

هناك عدة عوامل تؤثر على التسيير الجبائي داخل المؤسسة والتي تؤدي إلى ترجع كفاءتها و أرباحها وكذا حصتها السوقية من بين هذه العوامل:

**ٲ-الخطر الضريبي :** يقصد بالخطر الضريبي تلك التكاليف الإضافية التي تتكبدها المؤسسة نتيجة عدم التزامها واحترامها للقواعد الضريبية ٬ وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة ٬ والتي تشوه سمعتها اتجاه الضرائب هذا من جهة ومن جهة أخرى نقص الفعالية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تكمن المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الضريبية.

ويتوقف تسيير الخطر الجبائي على قدرة المؤسسة على تحديد طبيعة العقوبات التي قد تتعرض لها وهي مسالة غير محسومة وتتوقف بدورها على مدى ملائمة الاختيارات الضريبية مع مختلف أبعاد السياسة العامة للمؤسسة ٬ لذا فان التسيير الضريبي يهدف إلى تحقيق حد أعلى من الضمان والأمن الضريبي هذا من جهة و من جهة أخرى تحديد الاختيارات اللازمة لتفادي هذا الخطر.

**ب-الازدواج الضريبي:** يقصد به فرض ضريبتين أو أكثر على نفس الوعاء أو تكرار فرض ضريبة نفسها على نفس الفرد أو المال نفسه في مدة واحدة.

يؤثر الازدواج الضريبي على المؤسسة إذ يمثل عبئا إضافيا على عاتق المؤسسة ليزيد إلى جانب العبء الأصلي باعتبار إن الجزء الكبر من الأرباح المحققة تمتصه الضريبة.

**ج-الضغط الضريبي:** ويعرف على انه مختلف الآثار التي تحدثها الاقتطاعات الضريبية والتي تؤثر على نشاط المؤسسة أي مدى قدرتها على تحمل العبء ٬ ويكون أثره على المؤسسة إذ يعمل معدل الضغط الضريبي المرتفع على تثبيط النشاط الإنتاجي داخلها٬ وكذا على نمو المؤسسة لان للضريبة اثر معرقل على الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج باعتبار هذا الأخير احد مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة٬ وهذا لعدم استغلال الأمثل لهاته العوامل مما يؤدي إلى نقص الإنتاج وانخفاضه٬ والذي بدوره يؤثر على الحصة السوقية للمؤسسة وبالتالي على النتيجة الصافية.[[5]](#footnote-5)

**المطلب الثاني: مكاسب المؤسسة من توظيف العامل الجبائي**

إن اهتمام المؤسسة بتسيير جبايتها و أخد المسير للعامل الجبائي بعين الاعتبار في قراراته الهادفة إلى توفير الأموال الأزمة لتمويل المؤسسة ومن مصادرها المختلفة يحقق للمؤسسة المكاسب التالية

**1تنويع مصادر التمويل:** ليكون اختيار مصدر التمويل سليما يجب أن يكون المسير على دراية بكل مصادر التمويل المتاحة وتكاليف الحصول عليها لتأتي بعد ذلك مرحلة المفاضلة بينها وكما رأينا سابقا فان الضريبة تؤثر في مختلف مصادر التمويل مما يسمح للمسير إمكانية اختيار توليفة من مصادر التمويل المختلفة تحقق للمؤسسة وفرات ضريبية وتدعم قدرتها التمويلية

**2 تدنية التكاليف:** إن استعمال الأموال من طرف المؤسسة سواء كان مصدرها داخليا أو خارجيا لا يكون مجانيا وإنما تتحمل المؤسسة مقابل ذلك تكلفة رأس المال تتمثل في تكلفة المزيج الذي يتكون منه الهيكل المالي ومن العامل الضريبي من العوامل التي يمكن توظيفها من طرف المسير في قراراته لتدنية تكاليف مصادرها التمويل المختلفة

**3 تحقيق هيكل التمويل الأمثل:** تتمثل الفكرة الأساسية لهيكل التمويل الأمثل في التركيبة أو المزيج الذي يتكون منه الهيكل التمويلي للمؤسسة والذي تحصل عليه بأدنى تكلفة ممكنة ويحقق لها مرد ودية مقبولة وأهمية العامل الضريبي واضحة في هذا المجال من خلال دوره في تنويع مصادر التمويل من جهة وتدنية تكاليف التمويل من جهة أخرى وما على المسير إلا توظيف هذا الدور في اختياره

**4تحسين الأداء المالي** : إن إلمام المسير بعناصر الضريبة المطبقة ثم دراستها بتمعن و إدراجها في قراراته كلها عوامل تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها في ظل خضوع ضريبي اقل وبصفة قانونية كلها عوامل تمكن المؤسسة مت تحقيق التسيير الجبائي والتي تتجلى مظاهره في

**ٲ-تحسين الأداء الجبائي**: فالمسير مطالب بترقب وتقدير العبء الجبائي ثم تقييم الاختيارات الجبائية التي تمنحها الأنظمة الجبائية ومحاولة الاستفادة منها قدر الإمكان في تعزيز قدرة التمويل للمؤسسة لان عدم تمكين المؤسسة من الاستفادة من حرية جبائية ممنوحة يعتبر خطا تسيير يا كما يتوجب على المسير استيعاب إن الضريبة هي تكلفة ويجب تسييرها كبقية التكاليف وعليه إن لا يكتفي بالبحث عن أحسن حل جبائي فقط وإنما يمتد بحثه إلى كيفية تعظيم نتائج الاختيار الجبائي بانتقاء الاختيار الذي يضاعف الامتيازات ومن القرارات التي قد يتخذها لتحقيق ذلك[[6]](#footnote-6)

-تحسين النشاط الذي يخضع لتوقيع ضريبي مرتفع لتجنب الحد من أرباح زمن قدرة التمويل للمؤسسة

-اختيار الطبيعة القانونية للمؤسسة والتي يتحقق معها اقل خضوع للضريبة وهكذا تكمن إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار من :

-الحصول على الامتيازات الجبائية و المالية لتدعيم القدرة التمويلية للمؤسسة

-ان انتقاء الاختيارات الجبائية يتم في إطار القانون مما يحقق الفعالية المالية و الجبائية والقانونية [[7]](#footnote-7)

**ب-تجنب الخطر الجبائي** :وهو ما يصطلح عليه الأمن الجبائي فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية او عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة واهم وضعيات الخطر هذا:

**-الامتناع أو التأخر في إيداع التصريحات :** حيث تلجا المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها

**-الغش في التصريح :**حيثيتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات

**-عدم مراقبة الاختيارات الجبائية :إ**ن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياه المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي عند عدم توفر شروط الاستفادة منه أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه ويترتب على ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من الامتياز وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضافية [[8]](#footnote-8)

**المطلب الثالث: التكاليف المترتبة عن سوء التسيير الجبائي**

**ٲ- التكاليف الإضافية المتعلقة بالتصريحات:**

**-عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات:** وتشمل  **:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **التأخر في إيداع التصريح** | **غياب التصريح** | **طبيعة التصريح** |
| 30000دج إذا كانت مدة التأخر شهر | 30000دج | التصريح بالوجود |
| 10%إذا كانت مدة التأخر لا تتجاوز شهر  -20%إذا كانت مدة التأخر تتجاوز شهر وتقل عن شهر  -25%إذا كانت مدة التأخر تتجاوز شهرين  -10%إذا كان تسديد متأخر للضريبة كعقوبة مع إضافة 3%عن كل شهر تأخر بداية من الشهر الثاني لتاريخ الاستحقاق | إخطار المؤسسة بتسوية وضعيتها في اجل أقصاه 30يوم وعند استجابة المؤسسة تلجا الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع عقوبة 30%من الحقوق المستحقة | التصريحات الفصلية و الشهرية الخاصة بالضريبة على إرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي |
| 2500اذا كانت مدة التأخر شهر واحد  5000اذاكانت مدة التأخر شهر وتقل عن شهرين  10000اذا كانت مدة التأخر تتجاوز شهرين |  | التصريحات التي تحمل عبارة "لاشيء" و المستفيدين من إعفاء جبائي |
| -فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من ق ض م  -تطبيق غرامة جبائية من 1000الى 10000دج من كل مرة ثبت فيها أخطاء أو اغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة وتطبيق الزيادات بسبب نقص التصريح  -استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل للمشتريات بقيمة المبيعات غير المصرح بها في الجدول الخاص بالزبائن  10%عن الإيداع المتأخر |  | التصريح المفصل الخاص بالزبائن03 G |

**المصدر :**ناصري آسيا مرجع سبق ذكره ص 33

**-الغش في التصريح:** يتمثل الغش في إخفاء جزء او كل المبالغ المستحقة الدفع وجميع الأعمال التدليسية التي يقوم بها المكلف وتتمثل عقوبات هذه المخالفات في :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **عقوبات الغش والتدليس** | **عقوبات النقص في التصريح** | |
| عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف  توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة الحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة  لا يمكن ان تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع حق اي تحدد النسبة ب 100%  نطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر  زيادة على فقدان الاستفادة من التخفيض يمكن ان يترتب عن الأخطاء والإعفاءات أو عدم صحة المعلومات الواردة في التصريح المفصل الخاص بالزبائن تطبيق غرامة جبائية من 1000دج إلى 10000دج كل مرة ثبت فيها أخطاء أو اغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة | **نسبة الزيادة** | **الحقوق المغفلة** |
| 10%  15%  25% | -إذا كانت لا تتجاوز 50000دج  -تزيد عن 50000دج وتقل أو تساوي 200000دج  -تتجاوز 200000دج |

**المصدر :**ناصري آسيا مرجع سابق ص 34

**ب- التكاليف الناتجة عن اختيارات جبائية خاطئة :** يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء أو التخفيض في إطار نظام دعم الاستثمار إعادة استثمار حصة من الأرباح المرافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في اجل 4سنوات ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام تحفيزي ويترتب على عدم احترام هذه الأحكام استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية نسبتها 30% وبشكل عام فان كل انتقاء جبائي لا يلتزم بشروطه يترتب عليه استرجاع الامتيازات مع تطبيق العقوبات المحددة من قبل التشريعات الضريبية[[9]](#footnote-9)

**المبحث الثالث: دراسة حالة مؤسسة الأطلس لإنتاج الأجر.**

**المطلب الأول:عموميات حول المؤسسة.**

**أولا: التعريف بالمؤسسة:** تأسست الشركة ذات المسؤولية المحدودة(اجر للأطلس ATLAS `L DE SARL ) بموجب العقد الموثق بالجزائر بتاريخ 22/09/1987 والمسجل بمفتشيه التسجيل وعاء المدينة بتاريخ 28/09/1987 تم تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة المسماة مصنع الأجر الأطلس والمتمثل موضوعها في الإنتاج الصناعي لمنتجات الطين غير المقاوم (صنع الأجر و القرميد الصناعي ) الكائن مقرها بالمنطقة الصناعية طريق المعذر-بوسعادة- ولاية المسيلة ويقدر رأس مالها خمسة مائة وأربعون مليون وست مائة ألف دينار جزائري 54960000000دج المعدل في 02/01/2008 وتقدر مدته 99سنة

يتمثل النشاط الأساسي للمؤسسة في الإنتاج الصناعي لمنتجات الطين غير المقاوم (صنع الأجر والقرميد ) حيث يتم تزويد المصنع بالطين الذي يعد المادة الأولية الأساسية بالنشاط الإنتاجي ذلك من مقلع رشانة بلدية المعاضيد ولاية المسيلة والذي يبعد عن المصنع بحوالي 100كلم ويتمثل منتوج المؤسسة في إنتاج الآجر بنوعين:

1-الأجر ذو 8 ثقوب

2-الآجر ذو 12 ثقب

حيث أن تقسيم الحصص الاجتماعية بين الشركاء بالنسب التالية :

-نسبة الشريك الأول 25%

-نسبة الشريك الثاني 25%

-نسبة الشريك الثالث 50%[[10]](#footnote-10)

**بالنسبة لمراحل عملية الإنتاج تتمثل في :ا**ستخراج الطين من المقلع ومن ثم شحنه ونقله إلى المصنع ليتم بعده عملية الطحن والغربلة فتليها مراحل إنتاجية أخرى على مستوى الوحدات الإنتاجية لنتحصل في الأخير على المنتوج النهائي المتمثل في الآجر بنوعيه

**ثانيا الوثائق والتصريحات**

**1-الوثائق الرسمية :**

-العقد التأسيسي ومختلف العقود التعديلية والمذكورة أعلاه

-السند المنجمي ومختلف التصريحات المرتبطة بها سواء الفصلية أو السنوية

-الاتفاقية الجماعية والنظام الداخلي المودوعة لدى محكمة بوسعادة

-عقود التأمينات مع الشركة العامة للتامين وكالة بوسعادة

-تقارير الخبرة

-تقارير محافظ الحسابات [[11]](#footnote-11)

**2-التصريحات الشهرية والسنوية :**

**-**التصريحات الشهرية لأرقام الأعمال وضرائب الوجبة الأداء نموذج 50G

- التصريحات الشهرية للأجور الشهرية واقتطاع الضمان الاجتماعي و السنوية

**3-كشوفات الجداول**

كشوفات الحسابات البنكية وشهادة الأرصدة لسنة 2013من 01/01/2013 إلى 31/12/2013 والتي تبين مختلف العمليات المصرفية التي قامت بها الشركة خلال السنة وبمطابقتها مع الإثباتات

-كشوفات المبيعات والتصريحات بالعملاء السنوية فواتير البيع والشراء

كشوفات الحركية للصندوق ٬تقرير السنوي للمسير٬ تقريرات الخبرة

**مسك الحسابات الاجتماعية :**

تمسك حسابات الشركة وفقا لأحكام النظام المالي من طرف مصلحة المالية والمحاسبة بالشركة حيث لها من المعدات و الكفاءات ما يؤهلها لمسك المحاسبة بشكل جيد وفقا للمبادئ المتعارف عليها والقوانين سارية المفعول خصوصا النظام المحاسبي.[[12]](#footnote-12)

**المطلب الثاني: واقع التسيير الجبائي في المؤسسة**

يظهر التسيير الجبائي البسيط في المؤسسة من خلال منظومة الضرائب التي تخضع لها المؤسسة وحسابها وإعدادها لالتزاماته الجبائية

**أولا: منظومة الضرائب التي تخضع لها مؤسسة الأطلس**

شكلها القانوني هو شركة ذات مسؤولية محدودة تخضع لمجموعة من الضرائب والرسوم اهمها الضريبة على الدخل الإجمالي والرسوم الأخرى

**1/الضريبة على أرباح الشركات IBS:**

تخضع المؤسسة للضريبة على أرباح الشركات بناءا على المواد 135 و 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمعدل المطبق في هذه المؤسسة هو 19%

**2/الرسم على النشاط المهني TAP:**

تخضع المؤسسة أيضا للرسم على النشاط المهني 2%حسب حجم المعاملات وفقا للمواد 217 ٬ 219 ٬ 357 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

**3/الرسم على القيمة المضافةTVA:**

تخضع نشاط المؤسسة محل الدراسة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17 %

4**/الضريبة على الدخل الإجمالي RM/IRG** :

بموجب الأحكام 1و2و3 من قانون الضرائب المباشرة فان المؤسسة تخضع للضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولةRM/IRG[[13]](#footnote-13)

**ثانيا حساب وإعداد الشركة لالتزاماتها الجبائية**

بالرجوع الى جدول حساب النتائج المقدم نلاحظ أن أرقام الإعمال المصرح بها لسنوات موضوع الدراسة كما يلي :

2010 :170462.415

2011 : 127301.73

2012 : 1512344.668

2013 :190996397.55

2014 : 306875439.26

الخلية التي تهتم بالمسائل هي مصلحة المحاسبة والمالية والتي تتولى مهمة إعداد التصريحات الجبائية وذلك وفقا للتصريحات الشهرية 50G ٬ وأخرى سنوية ٬ وتقدم إلى مصلحة الضرائب

والجدول التالي يوضح الضرائب والرسوم التي تدفعها مؤسسة الأطلس خلال سنوات 2010 ٬ 2011 ٬ 2012 ٬ 2013 ٬ 2014 [[14]](#footnote-14)

**أهم الضرائب والرسوم التي تدفعها مؤسسة الأطلس:**

|  |
| --- |
| **الوحدة: مليون دج** |
| 2014 | 2013 | 2012 | 2011 | 2010 | **البيان** |
| 4.95 | 3.29 | 0.7 | 2.02 | 2.99 | **الضريبة على أرباح الشركات** |
| 4.45 | 2.48 | 1.47 | 1.91 | 2.02 | **الرسم على النشاط المهني** |
| 1.57 | 1.93 | 1.51 | 1.01 | 0.9 | **الضريبة على الدخل الإجمالي** |
| 10.97 | 7.7 | 3.68 | 4.94 | 5.91 | **المجموع** |

**المطلب الثالث: الامتيازات الممنوحة للمؤسسة الأطلس المخفضة للعبء الضريبي**

التسيير الجبائي المحكم هو الذي يقوم على الاستفادة من كافة الامتيازات والتخفيضات الممنوحة للمؤسسة سواء كانت ممنوحة في إطار القانون الضريبي العام أو في إطار قانون الاستثمار

**أولا: استفادة المؤسسة من المزايا الممنوحة في إطار القانون الضريبي العام:**

في إطار القانون الضريبي العام يحق للمؤسسة الاستفادة من عدة مزايا للتخفيض من التكاليف الجبائية ومن بين الامتيازات الممنوحة لمؤسسة الأطلس :

-الاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة

-تفضل المؤسسة امتلاك المباني على استئجارها

-تستفيد المؤسسة من ترحيل الخسائر من سنة إلى اهرى للحصول على وفرات ضريبية

**-**تقوم المؤسسة بإعادة استثمار الأرباح وفوائض القيمة عن التنازل عن الأموال للحصول على التخفيضات والإعفاءات الممنوحة من اجل تشجيع الاستثمار

**ثانيا استفادة المؤسسة من المزايا الممنوحة في إطار قانون الاستثمار**

في إطار تشجيع الاستثمار استفادت المؤسسة من امتيازات جبائية بمقتضى الأمر الرئاسي المتعلق بالوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار مقرر منح مزايا الانجاز رقم 0045/28/2011المؤرخ في 24نوفمبر 2011 استفادت المؤسسة من امتيازات جبائية وشبه جبائية من مزايا النظام العام والمتمثلة في:

-الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستثناة و المستوردة والتي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار

-الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة المستوردة أو المقتناة محليا والتي تدخل مباشرة في انجاز

-الإعفاء من دفع الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية تمت في إطار الاستثمار المعني

وحددت فترة الانجاز المتفق عليها ب 36 شهر

كما استفادة مؤسسة الأطلس أيضا من مزايا النظام الاستثنائي بمقتضى الأمر الرئاسي المتعلق بالوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وفقا لمقرر منح مزايا الاستغلال رقم

0/E/0045/28/2011 المؤرخ في 17جانفي 2013 والمتمثلة في

-الإعفاء من الرسم على أرباح الشركات

- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.

بنسبة إعفاء تقدر بـ 6.89% لمدة 10سنوات.

**ثالثا: ممارسة المؤسسة للإجراءات المالية والإدارية والمحاسبية المخفضة للعبء الجبائي:**

تسعى المؤسسة لتخفيض العبء الجبائي عن طريق التسيير الجبائي الجيد وذلك وفقا لأحكام القانون المشروعة

-يتبع التسيير الجبائي في المؤسسة سياسة تمويل عن طريق مصدرين :

-مصادر داخلية : تتمثل في التمويل الذاتي

في اغلب الأحيان تعتمد المؤسسة على التمويل الذاتي في تغطية احتياجاتها

-مصادر خارجية : تتمثل في القروض واهتلاك الأصول

تسعى المؤسسة لتحقيق وفرات ضريبية من خلال فوائد القروض والتي تعتبر ضعيفة ومخصصات الإهتلاك التي تبين إن المؤسسة تقوم بالتجديدات في أصولها

سياسة المخزون المتبعة هي طريقة الوارد أولا الصادر أولا

-تقوم المؤسسة بإعادة استثمار أموالها في استثمارات خاضعة للضريبة

المؤسسة تمتلك أجورها ولا تستأجرها للاستفادة من مخصصات الإهتلاك[[15]](#footnote-15)

**المطلب الرابع:دراسة نتائج التحقيق الجبائي لمؤسسة الأطلس**

من خلال الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية :

**أولا تحديد التكاليف الجبائية الناتجة عن رقم الأعمال:**

**-تحديد أرقام الأعمال المستخرجة :**

إن الفوارق في الأرقام الأعمال نتجت من الفرق الناتج عن الوحدات المغلفة من نوع اجر 12

**تأسيس الاستهلاكيات:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **2006** | **2005** | **2004** | **2003** | **السنوات /البيان** |
| 13375 | 13432 | 12046 | 1099020329 | **الكمية المغفلة8** |
| 9 | 9 | 9 | 998701225 | **السعر المطبق على الوحدات دج** |
| 6909 | 5744 | 4914 | 7577 | **الكمية المغفلة 12** |
| 1373 | 1273 | 1273 | 1273 | **السعر المطبق على الوحدات دج** |
| 208329 | 194015 | 170970 | 195359 | **الفارق في رقم الأعمال** |
| 98701225 | 94661770 | 91031292 | 94256208 | **رقم الأعمال المصرح** |
| 98909554 | 9485575 | 91202262 | 94451567 | **رقم الأعمال المستخرج** |

**المصدر** :رسالة التبليغ الأولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARLللسنوات (2003-2007)

نلاحظ من الجدول أن المؤسسة قامت بتقديم أرقام أعمال اقل من التي حققتها خلال السنوات 2003 2004 ٬ 2005 ٬ ٬2006وذلك من اجل تخفيض العبء الضريبي الذي يقع على عاتقها

1**-الرسم على النشاط المهني TAP والعقوبات المرتبطة به :**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 2006 | 2005 | 2004 | 2003 | البيان/السنوات |
| 98909554 | 94855785 | 91202262 | 94451567 | رقم الأعمال المستخرج |
| 9701225 | 94661770 | 91031292 | 94256208 | رقم الاعمال المصرح به |
| 208325 | 194015 | 170970 | 195395 | الفارق |
| 2% | 2% | 2% | 2% | معدل الرسم |
| 4167 | 3880 | 3419 | 3907 | الرسم |
| 10 % | 10 % | 10 % | 10% | معدل العقوبة |
| 417 | 388 | 342 | 391 | العقوبة |

المصدر:رسالة التبليغ الاولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات(2003-2007)

نلاحظ من الجدول خلال سنة 2003 إن الرسم على النشاط المهني المدفوع من طرف المؤسسة قبل أن تتعرض للرقابة الجبائية هو 18885124 دج وبعد تتبع المراقبون لحركة المحزونات تبين وجود فارق في رقم الأعمال بقيمة 195395دج وبالتالي يخضع هذا الفرق إلى الرسم على النشاط المهني بنسبة 2% أي 3907 دج كما تخضع المؤسسة إلى عقوبة مالية بسنة10% لان مبلغ الحقوق المتملص منها لم يتجاوز 50000دج اما السنوات 2004 ٬ 2005 ٬ 2006 فان المؤسسة تحملت عقوبة مالية بنسبة 10% لكل سنة [[16]](#footnote-16)

**2-الرسم على القيمة المضافة :**

**ٲ-دراسة الرسم على المشتريات**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **2006** | **2005** | **2004** | **2003** | **البيان /السنوات** |
| 100557647 | 7156478 | 7263383 | 5778159 | **الرسم المستخرج** |
| 100557647 | 7156478 | 7263383 | 5778159 | **الرسم المصرح به** |
| 7038 | 3356 | 5598 | 31730 | **الرسم القابل للدمج** |
| 0 | 0 | 0 | 0 | **الرسم القابل للخصم** |

**المصدر** : رسالة التبليغ الأولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات(2003-2007)

**ب ـ دراسة وضعية الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **2006** | **2005** | **2004** | **2003** | **البيان /السنوات** |
| 98909554 | 94855785 | 91202262 | 94451567 | **رقم الاعمال المستخرج** |
| 98701225 | 94661770 | 91031292 | 9456208 | **رقم الاعمال المصرح به** |
| 208329 | 194015 | 170970 | 195359 | **الفارق** |
| 17% | 17% | 17% | 17% | **معدل الرسم على القيمة المضافة** |
| 35416 | 32983 | 29065 | 33211 | **الرسم المستحق** |
| 7038 | 3356 | 5598 | 31730 | **الرسم القابل للدمج** |
| 0 | 0 | 0 | 0 | **الرسم القابل للخصم** |
| 42454 | 339 | 34663 | 64941 | **الرسم الواجب الدفع** |
| 10% | 10% | 10% | 15% | **معدل العقوبة** |
| 4245 | 3634 | 3466 | 9741 | **العقوبة** |

**المصدر** : رسالة التبليغ الأولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات(2003-2007)

نلاحظ من الجدول خلال سنة 2003 ان المؤسسة وبعد تتبع المراقبون لتصريحات الشهرية 50G تبين إن على المؤسسة رسم واجب الدفع بقيمة 64941 دج ٬ إضافة إلى عقوبة مالية ب 9741دج أي بمعدل 15% لان مبلغ الحقوق المتملص منها لم يتجاوز 200000دج ٬ إما 2004 ٬ 2005 ٬ 2006 ٬ فان المؤسسة تحملت عقوبات مالية بنسبة 10% لكل سنة

و بالتالي فان المؤسسة قد تحملت تكاليف إضافية في عقوبات مرتبطة بالرسم على القيمة المضافة حيث قدرت قيمتها في سنة 2003 ڊ 9741دج٬ وڊ3466دج في سنة 2004 ٬ وڊ 3634 دج في سنة 2005 ٬ وڊ 4245دج سنة 2006 [[17]](#footnote-17)

**ثانيا التكاليف الجبائية الناتجة عن النتيجة الجبائية**

**1-الضريبة على أرباح الشركات** :

**تأسيس الضريبة على الأرباح :**

تم رفض فواتير المتعلقة بالمحامي بوطيبة عبد القادر وذلك لكونه لم يمسك أي قضية نزاع امام القضاء

تم رفض فواتير الهاتف المتعلق بمصاريف الشريك وليس مصاريف الشركة

تم رفض مصاريف مالية لشركة التواب بقيمة =100000.00+95000.00

تم رفض فارق التوطين المسجلة في ح/69 = 328937.00+ 185643.00

تم رفض مصاريف التسوية الخاصة بأعباء المستخدمين المتعلقة بسنوات سابقة والمسجلة في ح/ 69 بقيمة 2241971.01

**دراسة الوضعية الضريبية على أرباح الشركات**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **2006** | **2005** | **2004** | **2003** | **البيان/ السنوات** |
| 98909554 | 94855785 | 91202262 | 94451567 | **رقم الاعمال المستخرج** |
| 98701225 | 94661770 | 91031292 | 94256208 | **رقم الاعمال المصرح به** |
| 208329 | 194015 | 170970 | 195359 | **الفارق** |
| 2241971 | 0 | 328937 | 185643 | **اعباء مرفوضة ح/ 69** |
| 41404 | 19744 | 32932 | 186646 | **مصاريف الهاتف** |
| 220000 | 220000 | 220000 | 97500 | **اتعاب المحامي بوطيبةح/62** |
| 0 | 0 | 95000 | 1000000 | **مصاريف مالية** |
| 1047046 | 5720790 | 5304869 | 4683143 | **الربح المصرح به** |
| 3758750 | 6154549 | 6152708 | 5448291 | **الربح قبل تخفيض الرسم** |
| 4167 | 3880 | 3419 | 3907 | **الرسم** |
| 3754584 | 6150669 | 614928 | 5444384 | **الربح المستخرج** |
| 10470046 | 5720790 | 5304869 | 4683143 | **الربح المصرح به** |
| 2707358 | 429879 | 844420 | 761241 | **الفرق** |
| 25% | 25% | 30% | 30% | **معدل الضريبة IBS** |
| 676884 | 107470 | 253326 | 228372 | **مبلغ الضريبة IBS** |
| 25% | 15% | 25% | 25% | **معدل العقوبة** |
| 169221 | 16120 | 63331 | 57093 | **مبلغ العقوبة** |

**المصدر** : رسالة التبليغ الأولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات(2003-2007)

من الجدول نلاحظ في سنة 2003 إن الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة من طرف المؤسسة قبل ان تتعرض للرقابة الجبائية هي 28276862.4 دج وبعد عملية الرقابة تبين أن الفرق في الربح غير المصرح به هو 761241 دج ٬ وبما ان المؤسسة تخضع للضريبة على أرباح الشركات بنسبة 30% أي 228372 دج ٬ كما خاضعة المؤسسة إلى عقوبة مالية بنسبة 25 % لان مبلغ الحقوق المتملص منها تجاوز 200000 دج إضافة إلى تحمل المؤسسة في سنة 2004 ٬ 2005 ٬ 2006 عقوبات مالية بنسبة 25% و 15 %و 25 % على التوالي

وبالتالي فان المؤسسة قد تحملت تكاليف إضافية متمثلة في عقوبات مرتبطة بالضريبة على أرباح الشركات ٬ حيث قدرت قيمتها في سنة 2004 في 63331 دج٬ وڊ 16120دج في سنة 2005 و ڊ 169221 دج سنة 2006 [[18]](#footnote-18)

**2-الضريبة على الدخل الإجمالي : (الأرباح المنقولة ) CM/IRG**

تطبيقا لأحكام المادة 15 من قانون المالية 2003فان المداخيل الموزعة تخضع لاقتطاع من المصدر بنسبة محررة ڊ:15% تقع على عاتق المؤسسة

**دراسة وضعية الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة :**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **2006** | **2005** | **2004** | **2003** | **البيان /السنوات** |
| 2030653 | 300915 | 591094 | 52868 | **الربح الموزع** |
| 15% | 15% | 15% | 15% | **معدل الاقتطاع من المصدر** |
| 304598 | 45137 | 88664 | 79930 | **مبلغ الاقتطاع من المصدر** |
| 25% | 10% | 15% | 15% | **معدل الضريبة** |
| 76149 | 4514 | 13300 | 11990 | **العقوبة** |

**المصدر** : رسالة التبليغ الأولي المتعلقة بنتائج التحقيق الجبائي لمحاسبة الشركة SARL للسنوات(2003-2007)

نلاحظ من الجدول انه خلال سنة 2003 وبعد عملية الرقابة أن الربح المستخرج القابل للتوزيع غير مصرح به يقدر ڊ532868 دج وبالتالي يخضع للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة بنسبة 15% أي 79930دج إضافة إلى عقوبة مالية بنسبة 15% لان مبلغ الحقوق المتملص منها لم يتجاوز 200000دج كما تحملت المؤسسة في السنوات 2004-2005-2006 عقوبات مالية بنسبة 15%٬ 10%٬ 25% على التوالي

**ثالثا: التكلفة الجبائية الإضافية التي تحملتها المؤسسة :** تظهر من خلال الجدول التالي:

**العقوبات المالية التي تحملتها مؤسسة الأطلس:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **المجموع** | **العقوبة** | **المبلغ الأساسي** | **الضريبة** | **الرقم** |
| 1691200 | 1538.00 | 15674.00 | **الرسم على النشاط المهني** | **1** |
| 157181600 | 305766.00 | 1266050.00 | **الضريبة على أرباح الشركات** | **2** |
| 62782800 | 106276.00 | 521552.00 | **الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة** | **3** |
| 00 | 00 | 00 | **الضريبة على الأجور والمرتبات** | **4** |
| 00 | 00 | 00 | **الضريبة الجزافية** | **5** |
| 205155.00 | 26759.00 | 178396.00 | **الرسم على القيمة المضافة** | **6** |
| 2421711.00 | 440339.00 | 1981372.00 | **المجموع** | |

**المصدر:**الورد.

من خلال الجدول نلاحظ ان المؤسسة تحملت تكاليف جبائية إضافية بمبلغ 440339دج

نستنتج أن المؤسسة رغم أنها تودع تصريحاتها في أجال القانونية ولكونها ارتكبت بعض الأخطاء والإغفالات مما أدى بها إلى تحمل أعباء جبائية إضافية بالإضافة إلى عقوبات ناتجة كان من الممكن تجنبها والاستفادة من الامتيازات الضريبية التي يقرها المشرع الجبائي الجزائري وإعادة استثمارها

**رابعا: أسباب التكاليف التي تحملتها مؤسسة الأطلس:**

من خلال ما تم تحليله فإن مؤسسة الأطلس التي كانت محل الدراسة قد تحملت تكاليف جبائية إضافية من خلال مختلف العقوبات التي سلطتها الإدارة الجبائية عليها، وذلك من خلال إكتشافها لبعض المخالفات والإغفالات ودمج بعض التكاليف وتخفيضها لرقم الأعمال بهدف تقليل النتيجة الجبائية وغيرها ومن أهم الأسباب التي أدت إلى تحمل تكاليف جبائية إضافية هي:

1-أسباب ناتجة عن عدم الانتظام الجبائي.

ـ نقص في رقم الأعمال المصرح به.

ـ تضخيم المصاريف و هذا ما يؤدي إلى تخفيض الضريبة على أرباح الشركات.

2-أسباب ناتجة عن ضعف التسيير الجبائي.

ورغم أن المؤسسة تودع تصريحاتها في الآجال القانونية ولكنها ارتكبت بعض الأخطاء أو الاغفالات مما أدى بها إلى تحمل أعباء جبائية إضافية ، من بينها خصم أعباء غير قابلة للخصم، بالإضافة إلى العقوبات الناتجة عن هذه الأخطاء و الاغفالات، وهذه الأعباء كان من الممكن تجنبها و الاستفادة من الامتيازات الضريبية التي يقرها المشرع الجبائي الجزائري. وإعادة استثمارها.[[19]](#footnote-19)

**الخاتمة**

إن التسيير الجبائي يؤدي إلى تعظيم الاستفادة من التحفيزات وتحقيق الأمن الجبائي او تجنب الخطر الجبائي الذي ينعكس بشكل مباشر على المردودية المالية للمؤسسة بسبب تحملها تكاليف جبائية إضافية لعدم تقيدها بالتشريعات وهو ما يؤدي إلى إضعاف قدرتها التنافسية ٬ ويقلل من هوامش الربح لديها، ولكي تتحكم المؤسسة في هذه التكاليف يجب عليها تسيير جبايتها بعقلانية ومصداقية إضافة إلى معرفة كل ما يتعلق بالضرائب وكيفية تسييرها، وذلك لتمكن المؤسسة من الاستفادة من كل الامتيازات الجبائية الممنوحة، وتجنيبها كل ما يشكل خطر جبائي وبالتالي تحقيق الفعالية الجبائية.

**قائمة المراجع**

**1-**ياسر حلواجي٬ دور المراجعة الجبائية في تحقيق الامن الجبائي ٬مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي السنة الجامعية 2013/2014

2-خليفي لحسن ٬ دور التسيير الجبائي في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ٬مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهلدة الماجيستير كلية العلوم الاقتصادية تخصص مالية المؤسسة

3- شهابة فطيمة ٬ دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ٬مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم الاقتصادية ٬ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ٬ تخصص مالية وجباية السنة الجامعية 2014/2015

4-الحواس زواق فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية٬ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ٬جامعة محمد بوضياف ٬ المسيلة ٬ الجزائر افريل 2009

5-ناصري آسيا ٬مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ٬ مذكرة مفدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم الاقتصادية السنة الجامعية 2016/2017

6-سليم عثامنية لعفيفي دور المراجعة الجبائية في تخفيض المخاطر الجبائية مذكرة تخرج مقدمة انيل شهادة الستر في العلوم المالية تخصص مالية مؤسسات قالمة السنة الجامعية 2015-2016

1. ) خليفي لحسن، دور التسيير الجبائي في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية، تخصص مالية مؤسسة ،السنة الجامعية ص4. [↑](#footnote-ref-1)
2. 2) ياسر حلواجي، دور المرجعة الجبائية في تحقيق الامن الجبائي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، السنة الجامعية 2013/2014، ص ص 33-34. [↑](#footnote-ref-2)
3. ) يلسر حلواجي، مرجع سابق، ص 35. [↑](#footnote-ref-3)
4. (شهابة فطيمة، دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية وجباية، السنة الجامعية 2014/2015، ص12. [↑](#footnote-ref-4)
5. شهابة فطيمة ،مرجع سابق، ص 15.( [↑](#footnote-ref-5)
6. ( الحواس زواق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،وجامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر 14-15 افريل 2009 ،ص ص 2-3. [↑](#footnote-ref-6)
7. حواس زواق مرجع سابق ص3( [↑](#footnote-ref-7)
8. ( ناصري أسيا، مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي، في العلوم اقتصادية، تخصص مالية وجباية، للسنة الجامعية 2016/2017، ص 46. [↑](#footnote-ref-8)
9. ( سليم عثامنية لعفيفي دور المراجعة الجبائية في تخفيض المخاطر الجبائية مذكرة تخرج مقدمة انيل شهادة الستر في العلوم المالية تخصص مالية مؤسسات قالمة السنة الجامعية 2015-2016 ص32 [↑](#footnote-ref-9)
10. ) شهابة فطيمة، مرجع سبق ذكره، ص 92. [↑](#footnote-ref-10)
11. ) شهابة فطيمة، مرجع سابق، ص 93. [↑](#footnote-ref-11)
12. ) شهابة فطيمة، مرجع سابق، ص 94. [↑](#footnote-ref-12)
13. ) شهابة فطيمة، مرجع سابق، ص 96. [↑](#footnote-ref-13)
14. ) شهابة فطيمة، مرجع سابق، ص 97. [↑](#footnote-ref-14)
15. ) شهابة فطيمة، مرجع سابق، ص ص 99-100. [↑](#footnote-ref-15)
16. ) شهابة فطيمة، مرجع سابق، ص 110. [↑](#footnote-ref-16)
17. ) شهابة فطيمة، مرجع سبق ذكره، ص 112. [↑](#footnote-ref-17)
18. ) شهابة فطيمة، مرجع سابق، ص 114. [↑](#footnote-ref-18)
19. ) شهابة فطيمة، مرجع سبق ذكره، ص 116. [↑](#footnote-ref-19)