مقدمـــــة الفصـــل:

لدراسة موضوع دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ارتأينا الإلمام ببعض المفاهيم التي تقودنا إلى التعمق في الموضوع من خلال هذا الفصل والذي قمنا بتقسيمه إلى مبحثين:

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول المراجعة والجباية. والذي تم تقسيمه إلى مطلبين، المطلب الأول : ماهية الضريبة وأهم الضرائب المطبقة في الجزائر.

أما المطلب الثاني : ماهية المراجعة ومعاييرها.

المبحث الثاني : ماهية المراجعة الجبائية وعلاقتها بالمراجعات الأخرى والذي بدوره تم تقسيمه إلى :

المطلب الأول : ماهية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية والانتقادات الموجهة إليها.

أما المطلب الثاني : علاقتها بالمراجعات الأخرى والمفاهيم المشابهة لها.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الجباية و المراجعة

باعتبار النظام الضريبي يتشكل من مجموعة من الضرائب ولما هذه الأخيرة من أثار مختلفة على المؤسسة والفرد على سواء.

تطرقها في المطلب الأول إلى ماهية الضريبة وأهم الضرائب المطبقة في الجزائر. أما المطلب الثاني فتطرقنا إلى الجوانب المختلفة للمراجعة تحت عنوان ماهية المراجعة ومعاييرها.وذلك باعتبار هذه المفاهيم تكون المفتاح للولوج في صلب الموضوع.

المطلب الأول : ماهية الضريبة و اهم الضرائب المطبقة في الجزائر

يتجلى الدور المؤثر للدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية من خلال توفير مصادر التمويل حيث تعد الضريبة إحدى الأدوات المالية باقتطاع جزء من ثروة الأفراد وتقوم بتحويله إلى الدولة، لاستخدامه في تحقيق أهدافها المختلفة.

الفرع الاول : ماهية الضريبة

1- تعريف الضريبة :

التعريف الأول: هي اقتطاع مالي الزامي و نهائي تحدده الدولة دون مقابل بغرض تحقيق الأهداف العامة[1].

التعريف الثاني: الضريبة عبارة عن مبلغ مالي تقوم الدولة بفرضه على المكلف بصورة إجبارية و بدون مقابل في سبيل إنفاقه على المصلحة العامة[2] .

[1] محمد عباس محرزي اقتصاديلت الجباية و الضرائب دار هرمة الجزائر ص 13.
[2] حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات، الطبعة لاثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 08.

التعريف الثالث: هي الزام إجباري تقوم الدولة بتحديدها مع التزام المكلف بتقديمها دون مقابل،قصد تمكين الدولة من القيام بوظائفها من أجل تحقيق أهداف اجتماعية[1].

وخلاصة لما سبق يمكن تعريف الضريبة على أنها:اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل و بصفة نهائية تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية،هذا الإقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين و المعنويين حسب قدراتهم التكليفية بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة.

2- خصائص الضريبة :

من خلال التعاريف التي سبقت يمكن استنتاج الخصائص الآتية:

2-1 الضريبة اقتطاع مالي: خلافا لما كان سائدا قديما حيث كانت الضريبة تفرض عينيا،ذلك نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي،ومع التقدم الاقتصادي والاجتماعي وظهور عيوب الضرائب العينية و صعوبة جبايتها،أخذت الضريبة صفة الاقتطاع النقدي من مال المكلف.

2-2 الضريبة فريضة جبرية: أي أن المكلف ليس جزءا في دفع الضريبة بل أن السلطات العامة،هي التي تحدد مقدارها،كيفيتها،و موعد دفعها.

2-3 الضريبة تفرض من قبل الدولة:حيث تفرضها الدولة وفقا لقواعد قانونية تحددها.إذ لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغي إلاّ بقانون فالإدارة الجبائية لا يحق لها إلاّ جباية الضرائب المسموح بها.

2-4 الضريبة تفرض وفقا للقدرة التكليفية للمكلفين: إن الضريبة تفرض على الأشخاص تبعا لقدراتهم المالية فهي طريقة لتقسيم الأعباء بين الأفراد وفق قدراتهم التكليفية.

[1] حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة الشباب الجامعية، 2000، ص 175.

2_5-**تفرض بلا مقابل و من أجل تحقيق منفعة عامة:** إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل على منفعة مباشرة فالفكر المالي يرى أن الضريبة هي تضامن اجتماعي أي تفرض على كل الأفراد بغض النظر على المنافع التي تعود عليهم.

3- مبادئ الضريبة[1] :

حيث يجب عند سن القوانين الجبائية الأخذ بعين الاعتبار عدّة مبادئ:

3-1 مبدأ العدالة: حيث أن كل الأفراد المكلفين بدفع الضريبة ملزمون بدفع الضريبة،ولكن حسب مقدرتهم التكليفية،ومن لا دخل له فهو معفى من ذلك، وكتب آدم سميث في هذا الصدد قائلا:"يجب أن يساهم كل أفراد المجتمع في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة من الدخل الذي يتمتعون به"

3-2 مبدأ اليقين : يجب أن تكون الضريبة المفروضة على المكلفين القانونيين واضحة المعالم بحيث يعرف الخاضع لها مقدار الوعاء ومعدل الضريبة و تاريخ سداد الضريبة،وكذا الجزاءات و العقوبات التي تترتب عن التهرب و الغش الضريبيين.

3-3 مبدأ الملائمة في التحصيل: على الضريبة أن تحصل في أكثر الأوقات ملائمة المكلف و بالكيفية الأكثر تسييرا لها، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة،كان تحصل ضريبة المؤسسات و الأجور من المكلفين في أوقات استلام أجورهم،وتحصل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في نهاية الدورة المالية،وعند تحقيق الأرباح.

3-4 مبدأ الإقتصاد في نفقات التحصيل: بحيث يكون النفقات التي تنفقها الدولة في سبيل الحصول على الإيرادات الضريبية أقل ما يمكن و لا يعقل أن تكون هذه النفقات أعلى من المبالغ المحصلة أو تساويها.

[1] عبد الكريم صادق بركات، يونس البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع والطباعة ، ص 103.

4- أهداف الضريبة[1]:

4-1 الأهداف المالية: ويقصد بها تغطية الأعباء العامة،أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع،أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة و على استشمارات الإدارة الحكومية[1]

4-2 الأهداف الاقتصادية: ويقصد بها أن الضريبة تستعمل من طرف الدولة كأداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية و يمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا أو فرديا.
- حماية الصناعات الوطنية و معالجة العجز في ميزان المدفوعات و يتم ذلك بفرض الضرائب الجمركية المرتفعة على الإستراد من الخارج و بإعفاء الصادرات من الضرائب كليا أو جزئيا.
- تخفيض معدل الضريبة على أرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار.

4-3 الأهداف الاجتماعية: تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية و التي من أهمها:

- تخفيض حالة التفاوت بين الدخول و الثروات،حيث تقوم بإعادة توزيع حصيلة الضرائب المفروضة على الثروات المرتفعة و توزيعها على أصحاب الدخول المنخفضة و يتم ذلك من خلال السلم التصاعدي.
- تخفيض نسب الضريبة على المنتجات ذات الإستهلاك الواسع.

[1] فلاح محمد السياسة الجبائية _ أهداف والأدوات _ بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2006،ص 22.

الفرع الأول : النظام الضريبي في الجزائر و أهم الضرائب المطبقة فيه

النظام الضريبي في الجزائر[1]:

1- تعريف النظام الضريبي: هو مجموعة الضرائب المطبقة و الصادرة على شكل قوانين و تشريعات و يضطلع الادارة الضريبية لتحصيل هذه الضرائب في إطار القوانين الخاصة و العامة المتعارف عليها بعيدا على التضارب.

2- مكونات النظام الضريبي:

2-أ التشريعات و اللوائح: وهي التي تنظم مجموع الضرائب.فالضريبة تؤسس بهذه القوانين ففرض الضريبة يجب أن يكون بقانون حتى لا يشير بها أي التباس أو غموض حيث يعمل التشريع على توضيح الأحكام و تقريبها لذهن المواطن.

2-ب الإدارة الضريبية: هي تلك الهيئة المكلفة بالتحصيل الجبائي وهذا بالإستناد إلى التشريع الجبائي.فإدارة الضرائب بهيكلها التنظيمي تقوم بمجموعة من المهام المتناسقة و المكملة لبعضها البعض و هي مسخرة لتطبيق النظام الضريبي.

[1] محمد حمدو ، منير أسرير ، محاضرات في جباية المؤسسات، الطبعة الأولى ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداوود، الجزائر، 2009، ص51.

أهم الضرائب المطبقة في النظام الضريبي الجزائري :

I-الضرائب المباشرة :

I-1-الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG):

✓ **تعريفها:**

تنص المادة 1من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه:"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي،وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة."

✓ **خصائصها:**

❖ **1- ضريبة سنوية**:أي تستحق الدفع كل سنة على أساس الأرباح و الدخول التي حققها المكلف بالضريبة،و التي تحصل عليها خلال السنة.

❖ **2- ضريبة اجمالية**:تقع على الدخل الإجمالي الصافي الذي يتحصل عليه بعد طرح كل التكاليف المنصوص عليها من الدخل العام.

❖ **3- ضريبة وحيدة**:أي يظم أو تشمل كل فئات الدخل.

❖ **4- ضريبة تصاعدية**:حيث يتم حساب الضريبة بتطبيق سلم تصاعدي مقسم على شرائح من الدخول الذي يسمح بتطبيق معدل تصاعدي بشكل يكون فيه العبء ملقى على عاتق المكلف بالضريبة أكثر أهمية كلما زاد دخله.

❖ **5- ضريبة تصريحية**:حيث توضع و تحصل هذه الضريبة عن طريق جداول وقوائم على أساس التصريح بالدخول المكتسبة من طرف المكلفين بها و يتم التصريح بها قبل 1ماي من السنة التي تلي سنة تحقيق الدخل و ذلك بمفتشية مقر إقامة المكلف و بواسطة تصريح نموذج G01

✓ **مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:المعنيون بهذه الضريبة هم**[1]:

-الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر.

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الخارج و لهم عائدات من مصدر جزائري.

- الموظفون وأعوان الدولة الموجودون في الخارج غير الخاضعين للضريبة الشخصية على دخلهم هناك

– الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر و يحققون عائدات من مصدر جزائري.

يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلي:

أ– الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له أو منتفعين له.

ب- الأشخاص الذين مقر إقامتهم في الجزائر أو مركز مصالحهم الأساسية.

ج- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كانوا أجراء أم لا.

- يخضع كذلك الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية سواء كان موطن تكليفهم بالجزائر الذين يتحصلون في الجزائر على مداخيل يحول فرض الضريبة عليها بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

✓ **التنظيم الفني للضريبة على الدخل الإجمالي:**

❖ **الإعفاءات**[2]: يعفى من الضرائب على الدخل الإجتماعي:

- الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الصافي الإجمالي مبلغ 120.000دج.

[1] المادتين 03 و 04 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[2] المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

– السفراء و الأعوان الدبلوماسيين و القناصل و الأعوان و القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الإمتياز للأعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريين.

❖ **تحديد المعدلات**[1]:

جدول 1.1 حساب الضريبة على الدخل الاجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 120.000	%0
من 120.001 إلى 360.000	%20
من 360.001 إلى 1.440.000	%30
أكثر من 1440.000	%35

المصدر المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2013

❖ **تحديد المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي**[2]:

تتمثل المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

– الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية.

– عائدات المستثمرات الفلاحية.

– عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

[1] المادة 104 من قانون الضرائب الممثلة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[2] المادة 02 من قانون الضرائب الممثلة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

– المرتبات و المعاشات و الأجور

– المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية لما جاءت حسب المادة42 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

I-2- الضريبة على أرباح الشركات IBS:

✓ **تعريفها**[1]: تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح و المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و تسمى هذه الضريبة" الضريبة على أرباح الشركات".

✓ **خصائصها**[2]:

❖ **ضريبة سنوية**:لأنها حسب مبدأ استقلالية الدورات فإن وعائها يتضمن ربح سنة واحدة.

❖ **ضريبة وحيدة**:لأن الأشخاص المعنويين ملزمين بدفع ضريبة واحدة على أرباحهم.

❖ **ضريبة نسبية**: لكونها تعتمد على معدلين محددين.

❖ **ضريبة عامة**:لأنها شاملة لجميع الأرباح دون تمييز لطبيعتها.

❖ **ضريبة تصريحيه**:نظرا لأن المكلفين بها ملزمين على التصريح بالربح السنوي قبل 01ماي من كل سنة.

✓ **مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:**

– الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء شركات الأشخاص و الشركات التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم.

– المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

[1] المادة 135 من قانون الضرائب الممثلة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[2] المادة 136 من قانون الضرائب الممثلة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

- الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات المذكورة في المادة12 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة.

- الشركات المشار إليها في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

✓ **التنظيم الفني للضريبة على أرباح الشركات:**

❖ **الإعفاءات**[1]:تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم الشباب من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 3 سنوات ابتداءا من دخولها حيز النشاط و ترفع مدة اعفاء النشاطات المعلن عنها التي تمارس في منطقة يجب ترقيتها إلى 6 سنوات انطلاقا من بدء نشاطها،كما تستفيد من الإعفاء كذلك التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات العمومية و تستفيد من الإعفاء لمدة 10 سنوات المؤسسات السياحية باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلفة الناشطة في القطاع السياحي و تستفيد أيضا من الإعفاء لمدة 3 سنوات وكالات السياحة و الأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

و تستفيد من الإعفاء الدائم:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة.

- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق و الأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي.

- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية و المحققة من شركاتها فقط.

- التعاونيات الفلاحية للتحويل و الشراء و كذا الاتحادات المستفيدة من اعتماد تسلمه مصالح وزارة الفلاحة.

- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

- العمليات المصدرة للعملة الصعبة و لاسيما:

[1] المادة 138 من قانون الضرائب الممثلة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

* عمليات البيع الموجهة للتصدير.

* تأدية الخدمات الموجهة للتصدير باستثناء النقل البري و البحري و الجوي و عمليات التأمين و البنوك.

❖ **-أنظمة فرض الضريبة:** يخضع الأشخاص المعنويون للضريبة على أرباح الشركات وجوبا لنظام فرض حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق يحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة منتظمة على المكلفين.

❖ **الالتزامات**[1]:على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات القيام بما يلي:

- تقديم تصريح قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة.

❖ **المعدلات**: تقدر معدل الضريبة على أرباح الشركات بـــــــــ:25 في المئة و 19 في المائة.

I- 3 -الرسم على النشاط المهني:TAP

✓ تعريفه[2] :

أنشيء الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة1996،وذلك بإدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري،و الرسم على النشاط الغير تجاري و هو عبارة عن ضريبة مستحقة على رقم الأعمال المحقق من طرف الشخص الطبيعي أو المعنوي باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة،حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة عند الاقتضاء،و باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها يحدد معدل الرسم على النشاط المهني كما يأتي:

[1] المادة 151 من قانون الضرائب الممثلة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[2] المادة 223 من قانون الضرائب الممثلة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

- جدول2.1 توزيع الرسم على النشاط المهني[1]:

الرسم على النشاط المهني	الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات	المجموع
المعدل العام	%0.59	%1.30	%0.11	%2

المصدر المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013

غير أن معدل الرسم على النشاط المهني يرفع إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب،يتم ناتج الرسم على النشاط المهني كما يأتي:

جدول :3.1 تابع للجدول الاعلى

الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات	المجموع
%0.88	%1.96	%0.16	%2

المصدر : مادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013

✓ **تخفيضات الرسم على النشاط المهني[2]:**

إن رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني تطبق عليه تخفيضات مختلفة نذكر منها:

- 30% بالنسبة لرقم الأعمال المحقق ضمن:

* نشاطات البيع بالجملة.

* عمليات البيع بالتجزئة و المتعلقة بمواد سعر بيعها بالتجزئة ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

[1] المادة 222 من قانون الضرائب الممثلة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[2] المادة 219 من قانون الضرائب الممثلة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

* عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين و التجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة و التجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.

- ويستفيد من تخفيض قدره50%.

* مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من50% من الحقوق الغير مباشرة.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن :

1- تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15يناير1996.

2- و أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح ما بين 10%و30%.

- يستفيد من تخفيض قدرة75% .

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي; والغازوال لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم.

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز80.000دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان و 50.000دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات.

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

– مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد و السلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.

– مبلغ عمليات البيع بالتجزئة و الخاصة بالمواد الاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96-31 المؤرخ في 15 يناير 1996 المتضمن كيفيات تحديد أسعار بعض الخدمات الاستراتيجية عندما لا يفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة10% .

5- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الايجاري المالي.

6- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

– المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية و الفندقية و الحمامات و الإطعام المصنف و الأسفار.

يعفى من الرسم على النشاط المهني المحقق في إطار النشاط الممارس من طرف الشباب المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب.لمدة 3 سنوات و يمكن أن ترفع لمدة 6 سنوات بشرط أن تمارس في المناطق الواجب ترقيتها بالإضافة إلى ذلك يعفى أيضا رقم الأعمال المحقق في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار لمدة 3 سنوات و ترفع إلى 5 سنوات في المناطق المراد ترقيتها.

I-4-الضريبة الجزافية الوحيدة:

✓ تعريفها[1]:

تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي على الدخل وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة وكذا الرسم على النشاط المهني.

[1] المادة 282 من قانون الضرائب الممثلة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

✓ **مجال بتطبيق الجزافية الوحيدة[1]:**

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

1- الأشخاص الطبيعيون الدين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم. السنوي عشرة ملايين دينار(10.000.000دج).

2- الأشخاص الطبيعيون الذي يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية).عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار (10.000.000دج).

3- لا يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسومن في أن واحد أنشطة تنتمي لفئتين المذكورتين أعلاه (1و2) للضريبة الجزافية الوحيدة إلا إذا لم يتجاوز مبلغ عشرة ملايين دينار(10.000.000دج).

✓ **العمليات المستثناة من الضريبة الجزافية الوحيدة[2]:**

- عمليات البيع الجملة.
- عمليات البيع التي تقوم بها الوكلاء المعتمدين.
- موزعون محطات الوقود.
- المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.
- الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات والمؤسسات المستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- وتجار الأملاك وما شابههم وكذا منظموا العروض والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها.

[1] المادة 03 من قانون المالية التكميلي .
[2] المادة 282 مكرر 01 من قانون الضرائب الممثلة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة: يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يأتي:

- 5%بالنسبة للأنشطة المذكورة في المقطع1من المادة282 مكرر1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- 12%بالنسبة للأنشطة الأخرى المذكورة في المقطع 2من المادة282 مكرر1.أعلاه

✓ **توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة[1]:**

يوزع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي :

- ميزانية الدولة 48.5%.
- غرف التجارة والصناعة1%.
- الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية والحرف0.02%.
- غرف الصناعة التقليدية والمهن0.48%.
- البلديات 40%.
- الولاية 5%.
- الصندوق المشترك للجماعات المحلية5%.

طريق التسديد الضريبة الجزائية الوحيدة:

تسدد على أربع أقساط متساوية خلال السنة، ويحدد الحد الأدنى للتسديد السنوي بـــ:(5000 دج)مهما كان رقم الأعمال.

[1] المادة 10 من قانون المالية .التكميلي

✓ **الإعفاءات والاستثناءات من الضريبة الجزافية الوحيدة:**

تعفى الضريبة الجزافية الوحيدة:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها.
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم غير أن هؤلاء يبقون مكلفون بدفع الحد الأدنى من الضريبة المنصوص عليه في المادة 365مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

II- الضرائب غير المباشرة: و تتكون من الضرائب و الرسوم التالية:

II-1 الرسم على القيمة المضافة[1]:

✓ **تعريفه :**

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من الضرائب غير مباشرة أنشأت سنة 1992 في إطار الإصلاح الجبائي بفرض نسبة معينة على رقم الأعمال،كما أنها تعتبر ضريبة استهلاكية يتحملها المستهلك النهائي.

✓ **خصائصها:**

❖ **ضريبة حقيقية** تخص استعمال المداخيل أو الاستهلاك النهائي للسلع و الخدمات.

❖ **ضريبة غير مباشرة:** يتحملها المستهلك النهائي و لا يدفعها مباشرة إلى الخزينة.

❖ **ضريبة متعلقة بالقيمة:** تحسب على أساس قيمة المنتوج بغض النظر عن طبيعته و كميته و نوعيته.

[1] المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

✓ **2العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:**

❖ **العمليات الخاضعة وجوبا:**

- المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون كما جاء تعريفهم في المادة 4.

- الأشغال العقارية.

- المبيعات و التسليمات على الحال الأصلي من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة و المستوردة و المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.

- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة كما جاء تعريفهم في المادة 5.

- التسليمات لأنفسهم.

- عمليات الإيجار و أداء الخدمات و أشغال الخدمة و جميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.

- بيوع العقارات أو المحلات التجارية المستاجرة في الأشياء المستعملة الغير مكونة من المعادن النفيسة.

- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي وشبه طبي و البيطري.

- الحفلات الفنية و الألعاب و التسلية بمختلف أنواعها.

- الخدمات المتعلقة بالهاتف و التليكس التي تؤديها إدارة البريد و المواصلات.

- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى و نشاطات التجارة المتعددة.

- العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التأمين.

❖ **العمليات الخاضعة إختياريا**[1]:

- يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناء على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع و خدمات.
- التصدير
- الشركات البترولية للبضاعة.
- المكلفين بالرسم الآخرين
- مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة42.

✓ **الإعفاءات:**

❖ **العمليات التي تتم في الداخل**[2]:

تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

1- عمليات البيع المتعلقة بما يلي:

أ- المنتوجات الخاضعة للرسم على اللحوم باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة.

ب- أسلاخ الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم و لكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح فقط.

ج- مصنوعات الذهب و الفضة و البلاتين الخاضعة لرسم الضمان.

2- العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن 100.000دج بالنسبة لمؤدي الخدمات و عن مبلغ 130.000دج بالنسبة لباقي الخاضعين للضريبة.

[1] المادة 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[2] المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

3- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة إضافة إلى ذلك الإعفاءات المنصوص. نص المادة 9 من قانون الرسوم عليها في رقم الأعمال لسنة 2013.

❖ **العمليات التي تتم عند الاستيراد[1]:**

تعفى من الرسم على القيمة المضافة عند استيرادها المنتوجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم المذكور وذلك وفقا لنفس الشروط و بنفس التحفظات و تستثني أيضا من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد ما تتضمنه المادة 11 من قانون الرسم على الأعمال لسنة2013.

❖ **العمليات التي تتم عند التصدير[2]:** تعفى من الرسم على القيمة المضافة:

- عمليات البيع و الصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة و يمنح هذا الإعفاء بشروط جاءت في نص المادة 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة2013.

- عمليات البيع و الصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني و المسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا.

- غير أنه تقضى من هذا الإعفاء و تخضع للرسم على القيمة المضافة بنفس المعدلات و نفس الشروط المعمول بها داخل التراب الوطني،المبيعات التي تتم بغرض التصدير من قبل تجار الأثريات أو لحسابهم و المتعلقة بالأشياء الطريفة و التحف الفنية و الكتب العريقة و الأثاث و مشحولات الجميع و كذا المبيعات المتعلقة باللوحات الفنية الزيتية و المائية و البطاقات البريدية و الرسوم و المنحوتات الأصلية و الصور الرشمية باستثناء المبيعات المتعلقة بمجموعات تاريخ الطبيعة ،و إذا الصادرة عن فنانين على قيد الحياة أو هلكوا منذ أقل من عشرين سنة.

[1] المادة 10 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[2] المادة 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

كما تقضى من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة عمليات البيع المتعلقة بالأحجار الكريمة،الخام أو المقدودة و الجواهر الصافية و الحلي و المجوهرات و المصوغات وغيرها من المعادن الثمين ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

✓ **الحدث المنشئ للرسم[1]:**

يتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من :

أ- بالنسبة للمبيعات من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة غير أن المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب فإن العدد الذي ينشيء الرسم على القيمة المضافة يتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا و كذلك بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية،و في غياب التحصيل في هذه الأخيرة يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداءا من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

✓ **أساس الرسم :**

❖ **في الداخل[2]:**

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيها كل الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة ويتكون:

1- بالنسبة لعمليات البيع عن المبلغ الإجمالي للمبيعات .

2- بالنسبة لعمليات مقابل البضائع أو المواد الخاضعة للرسم من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة.

[1] المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[2] المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

❖ **عند الإستراد[1]:**

يتكون الأساس الخاضع للضريبة من القيمة المحددة لدى الجمارك بما فيها الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

❖ **عند التصدير[2] :**

يتكون الأساس الخاضع للضريبة بالنسبة المنتوجات الخاضعة للرسم من قيمة البضائع عند التصدير بما فيها الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

المعدلات: يحدد المعدل المخفف للرسم على قيمة المضافة بـــ7% حسب المخطط الاقتصادي والاجتماعي.

- يحدد المعدل العادي بـــ17%[3] يطبق على العمليات الخدمات والمتوجات الغير خاضعة للمعدل المنخفض بـــ7%[4].

II-2 لرسم الداخلي على الاستهلاك:

✓ **تعريفه[5] :**

يؤسس رسم داخلي على الاستهلاك على المنتوجات المبينة في الجدول وحسب التعريفات الواردة أدناه :

[1] المادة 19 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[2] المادة 20 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[3] المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[4] المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[5] المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

جدول4.1 يوضح نسب الخضوع للرسم الداخلي على الاستهلاك

بيـــــان المتوجات	التعريفـــــــــــات
أولا : الجعة	361000دج/هلتر
ثانيا: مواد التبغ والكبريت	
1) السجائر	1260.00دج/كغ
أ- التبغ والأسود	
ب-التبغ الأشقر	
2) السيجار	1470.00دج/كغ
3) تبغ للتدخين	620.00دج/كغ
4) تبغ للنشق والمضغ	710.00دج/كغ
5) الكبريت	26.00 دج لكل علبة

المصدر المادة 25من قانون الرسوم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائية لسنة 2013.

✓ **الوعاء الضريبي:**

تحدد الأسس الخاضعة للرسم الداخلي على الاستهلاك كما يلي :

- وفقا للحجم (الهكتولتر)بالنسبة للجعة.
- وفقا للوزن(كلغ) بالنسبة لمواد التبغ.

أما بالنسبة للكبريت فيحدد الأساس حسب100علبة (باعتبار العلبة الواحدة تحتوي 40 عودا).

كما تخضع أيضا للرسم الداخلي على الاستهلاك السلع والمنتجات المبنية أدناه :

تابع للجدول اعلاه

جدول 5.1 تابع للجدول أعلاه

بيان المنتجات	النسبة%
سلمون	%20
جوز طازج	%30
أناناس	%30
كيوي	%10
غير متروع منه الكافين	%10
متروع منه الكافيين	%10
غيرها	%50
كفيارو بدائلة	%20
الموارد الرثة	%20
عربات لكل الميادين	%30
غيرها التي تزيد سمعة أسطوانتها على 2000سم^3	%20
عربات لكل الميادين ذات أسطوانة تتجاوز 3000سم^3	%30
عربات لكل الميادين ذات اسطوانة تتجاوز 2500سم^3	%20
غيرها	%30

المصدر :المادة 25من قانون الرسوم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائية لسنة 2013

– تتميز على الرسم الداخلي على الاستهلاك القواعد الخاصة بالأسس والتحصيل والمنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة .

– يدمج الرسم الداخلي على الاستهلاك في الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة.

– يكتتب المدينون بالرسم قبل اليوم العشرين من كل شهر تصريحا شهريا يتضمن كميات المنتجات الخاضعة للضريبة والمروجة للاستهلاك في نفس الوقت الذي تقدم فيه البيانات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

ويتبع هذا التصريح بالدفع المتراضي للرسم الداخلي على الاستهلاك الذي قاموا بتصفيته وفقا للتعريفات المذكورة في المادة 25.

II-3 الرسم على المنتجات البترولية :

✓ تعريفه[1] :

تؤسس لصالح ميزانية الدولة رسم على المنتوجات البترولية والمماثلة لها،المستوردة أو المحصل عليها في الجزائر لا سيما في مصنع المراقبة الجمركية.

يطبق هذا الرسم على المنتوجات المذكورة في الجدول التالي،وفقا للمعدلات الآتية:

جدول6.1 يوضح المعدلات المطبقة لحساب الرسم على المنتوجات البترولية

تعيين المواد	الرسم (دج)
البترين الممتاز	1.00
البترين العادي	1.00
البترين الخالي من الرصاص	1.00
غازوييل	1.00
غاز البترول المميع (الوقود)	1.00

المصدر: المادة 28 من قانون الرسوم على رقم الاعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013

[1] المادة 28 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

– واستناد لنص المادة28 مكرر1 من قانون الرسم على رقم الأعمال فإن قواعد التأسيس والتصفية والتحصيل المطابقة على الرسم على القيمة المضافة تمدد إلى الرسم على المنتجات البترولية.

– يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعيين للرسم على المواد البترولية أن يكتبوا قبل اليوم 20من كل شهر في نفس وقت الاكتتاب المتعلق بالمنتوحات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة تصريحا شهريا يتضمن الكميات وقيم المواد الخاضعة للرسم والموجهة للاستهلاك وهذا حسب ما جاءت به المادة28 مكرر3.

المطلب الثاني : ماهية المراجعة و معابرها :

مقدمة: إن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة عامل رئيسي لتطويرها وقيامها لنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه.

وكأي علم من العلوم فالمراجعة ترتكز على مجموعة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى توجيه المراجع أثناء القيام بعملة، إذ أن هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

الفرع الأول :ماهية المراجعة

I- ماهية المراجعة :

– تعريف المراجعة:

التعريف الأول[1]: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة بأنها"عملية منظمة للحصول على الإثبات المتعلقة بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى اتفاق هذه النتائج مع المعايير الموضوعة و توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية"

[1] شعباني لطفي دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة ومالية، جامعة المدية، 2009، ص41.

يعتبر هذا التعريف عاما يشمل جميع أنواع المراجعة كمراجعة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية و مراجعة مدى التزام الوحدة الاقتصادية بإتباع قواعد أو قوانين محددة موضوعة بواسطة سلطة أعلى و مراجعة مدى كفاية و فعالية أداء الأعمال بالوحدة.

و يتضمن التعريف السابق عدّة عبارات رئيسية هي:

- **المراجعة عملية منظمة:** تتضمن المراجعة مجموعة من الإجراءات المتتابعة و المخططة جيدا لتحقيق أهداف معينة.

- **الحصول على أدلة الإثبات و تقييمها بطريقة موضوعية:**

إن حصول المراجع على الأدلة و قيامه بتقييمها يعتبر أساس عملية المراجعة و تأخذ الأدلة أشكالا مختلفة مثل المستندات المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر،الإقرارات المكتوبة الواردة من أطراف خارج المنشأة و الشهادات التي يتم الحصول عليها من إدارة المنشأة و يجب على المراجع أن يكون موضوعيا أي محايدا عند قيامه بجمع و تقييم الأدلة.

نتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية:

تتمثل نتائج الأنشطة و الأحداث في المعلومات التي تقدمها إدارة المنشأة في التقارير و القوائم المالية وتعتبر هذه المعلومات موضوع عملية المراجعة.

مدى اتفاق نتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية مع معايير الموضوعة:

توجد مجموعة من المعايير الموحدة يتم في ضوئها تقييم نتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية هذه المعايير الموحدة هي مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

توصيل النتائج إلى الأطراف المعينة:

يتم ذلك من خلال إعداد تقرير المراجعة يوضح فيه المراجع للمستخدمين نتائج فحصه ورأيه بخصوص مدى الاتفاق بين نتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية و بين معايير الموضوعة أو بعبارة أخرى مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليه.

التعريف الثاني[1]:التدقيق علم يتمثل في مجموعة من المبادئ و المعايير و القواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبتة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة.

ومنه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ و معايير و قواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة،حاولت المنظمات المهنية و الجمعيات العلمية للمحاسبين و المراجعين إرسالها خلال حقبة طويلة من الزمن،كما أن طرقه و أساليبه و إجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية و محتويات الدفاتر و السجلات المالية و للتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن ربح أو خسارة و عن مركزه المالي في نهاية مدة محددة.نتيجة أعمال المشروع.

التعريف الثالث[2]:المراجعة هي فحص يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة صحيحة وواقعية،فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفيء خارجي و مستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى إعتمادية و سلامة و شفافية القوائم المالية السنوية و أساس الميزانية و جدول حساب النتائج.

[1] خاطر راغب الخطيب الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، عمان، دار النشر، سنة2008، ص 09.
[2] ، فاتح سردوك محاضرات في التدقيق ، المركز الجامعي بالوادي، 2011.

وهذا التعريف يتضمن ما يلي:

السلامة: يعني مطابقة القوائم المالية أو المحاسبية للقواعد القانونية و المعايير والإجراءات و المبادئ المتعارف عليها و الجاري العمل بها.

الصراحة:تعني التطبيق بحسن النية لتلك القواعد انطلاقا من المعرفة التي للمسؤولين عن الواقع للعمليات وأهميتها.

التعريف الرابع[1]:فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا منظما،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة،ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة.

تعريف المراجعة الجمعية المحاسبية الأمريكية [2]:"هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه المعايير الموضوعية،ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية".

من خلال هذا التعريف نستخلص النقاط التالية:

- المراجعة هي عملية منتظمة و ممنهجة،وتقوم على تقييم موضوعي خالية من ذاتية المراجع.
- تكون النتائج المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة مبررة بمجموعة من الأدلة والقرائن.
- يتم توصيل نتائج المراجعة إلى الأطراف المعينة.

[1] شعباني لطفي. المراجعات الداخلية ومساهمتها في تحسين التسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز تابع للنشاط التجاري مجمع سوناطراك، دورة مقبوضات مبيعات، ، 2003، ص29.

[2] عبد لافتاح الصحن ومحمد سمير الصحن، أسس المراجعة ، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004، ص 28.

تعريف منظمة العمل الفرنسي[1]:"المراجعة هي عبارة عن مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات للتقييم و التقدير ومصداقية و فعالية النظم و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم".

و من هذا التعريف نستخلص نقطتين أساسيتين:

- عملية المراجعة تنفذ من طرف شخص مهني.

- يقوم هذا الشخص بتقييم مدى صدق و فعالية مختلف الأنظمة و الإجراءات التي تنتج المعلومات باستخدام تقنيات و أدوات مختلفة.

- **أنواع المراجعة:**

1- من حيث نطاق عملية المراجعة[2] :

نتطرق إلى نوعين من عملية المراجعة

❖ **المراجعة الكاملة:**

كانت المراجعة قديما و حتى عهد قريب تتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر و السجلات و ما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء و التلاعب و الغش أي تدقيق كامل تفصيلي،إذ كانت المشاريع صغيرة و عمليات قليلة و كنتيجة لتطور ميادين الصناعة و التجارة و ما يصاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلا و مكلفا و غير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل،مما أدّى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري و قد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية و أدواتها و تحقيق نظام دقيق متين لها،حيث أصبحت كمية الاختيارات و حجم العينة تتوقف على مدى مكانة و دقة أنظمة الرقابة الداخلية.

[1] أحمد حجاج، كمال الدين سعيد. المراجعة بين تنظيم و تطبيق ،سنة 2007 ، ص 26.
[2] راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

❖ **المراجعة الجزئية:**

هي العمليات التي يقوم بها المدقق و تكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص حسابات المخازن و التأكد من جرد المخزون و يهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي اتبعت و النتائج التي توصل إليها الفحص و لا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية و مدى دلالتها للمراكز المالية و نتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل،و يجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوبة القيام بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

2- من حيث حتمية القيام بالمراجعة[1]:

نجد فيها نوعين :

❖ **المراجعة الإلزامية:** تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر و الإلزام و من تم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها و كذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا لقواعد و نصوص و إجراءات المنصوص عليها و على المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

وفي ضوء هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة

و ضرورية كما أنه لا يجب وضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى و لو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة،و في صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤولا إذا ما رضخ لهذه القيود.

❖ **المراجعة الاختيارية:**في حقيقة الأمر إن مراجعة الحسابات الاختيارية و تقرير القيام بها يرجع إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم و إلى غيرهم من أصحاب المسألة و المصلحة فيه، وبناءا على ذلك فإن

[1] راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

عملية تعيين مراجع الحسابات في المشروعات الفردية أوشركات الأشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة.

3- من حيث القائم بعملية المراجعة[1]:

وتنقسم المراجعة حسب هذا التقسيم إلى نوعين أساسين هما: المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

❖ **المراجعة الداخلية**:هذه المراجعة تقوم بها مصلحة توجد بداخل المؤسسة،و لها حرية الحكم و الاستقلالية في التصرف،فالمراجعة الداخلية تخول لها مهام التقييم والمراقبة و التطابق و التحقيق،كما أن عمل المراجعة الداخلية دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة أما عن الأهداف الأساسية و التي تسهر عليها المراجعة الداخلية فهي تتمثل في:التأكد من السير الحسن لإجراءات الرقابة الداخلية.

- التحقق من صحة المعلومات و احترامها للقوانين.
- انسجام العمليات و احترامها للقوانين.
- فعالية نظام الرقابة الداخلية.

❖ **المراجعة الخارجية**:

وهي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة،بحيث يكون مستقلا عن إدارتها،و تتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة و سلامة القوائم المالية و المعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة.

[1] بلخيص ، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص 15.

4- من حيث وقت عملية التدقيق:

يتضمن نوعين:

- **التدقيق النهائي**:يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة،بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسوية قد أجريت و القوائم المالية قد أعدت،ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر و التغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.
- – **التدقيق المستمر**: يقصد به قيام عملية التدقيق و الفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق و فحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات،بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات و إقفال الدفاتر.

يتم هذا النوع و يسير وفق برنامج مرسوم يعده و يجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.

5- للمراجعة أنواع أخرى:

- **المراجعة المالية**: يتعلق هذا النوع بفحص أنظمة الرقابة الداخلية و سجلات المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع و عن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.
- **مراجعة العمليات**:هذا النوع من المراجعة و الذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة و يزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحاليل و اقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات و تطوير المؤسسة،و بتعبير آخر فإن مراجع العمليات تتعدى النواحي المالية لتشمل جميع العمليات التي هو بصدد دراستها.

فمراجعة العمليات تركز على مراجعة الكفاءة و الفعالية،ويشمل نطاقها على النقاط التالية:

- تقييم الهيكل التنظيمي للمؤسسة ككل أو أحد أقسامها.
- اختيار الخطط و السياسات المنتهجة.
- تقييم مدى كفاءة الموارد البشرية و المادية المستخدمة في تنفيذ العمليات.

❖ **المراجعة الجبائية:**

فهو المراجعة التي تقوم المؤسسة هي بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها،فهي عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة إذ تعمل على تكليف إما جهة خارجية أو جهة داخلية،خلية المراجعة الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه،وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة إذ يكتفي هنا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية.

❖ **المراجعة الاجتماعية:**

التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة و الأهداف العامة اتجاه البلد الذي تعمل به.

وهي عبارة عن فحص و تقييم الأداء الاجتماعي و مساهمته للمشروعات في الرفاهية العامة للمجتمع.

الفرع الثاني :معايير المراجعة[1]:

يمكن اعتبار المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات و الأهداف التي يعمل على تحقيقها،فالمعايير التي سنتطرق إليها كنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم عن مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع فمعايير المراجعة تمتاز بعدم التغيير و الثبات النسبي.

[1] دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية، بسكرة، مقدمة لنيل شهادة ماجستير تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، سكيكدة ، 2007، ص 24.

ويمكن سرد الأهداف المنتظرة من المعايير الموضوعة فيما يلي:

- إرشاد المراجع أثناء قيامه بعمله.
- كيفية تنفيذ عملية المراجعة مع تحديد نوع العمل الذي يقوم به المراجع.
- تحديد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بالفحص.

✓ **المعايير العامة للمراجعة :**

وتتعلق هذه المعايير بالتكوين العلمي و العملي للشخص المسندة إليه مهمة القيام بعملية المراجعة بحيث يجب أن يكون مهني ملم بإجراءات المراجعة لذلك.يطلق عليها اسم المعايير العامة أو الشخصية و هي في حد ذاتها تنقسم إلى ثلاثة جوانب:

➢ **التدريب و الكفاءة (التأهيل العلمي و العملي):**

اللازم لمراجع الحسابات يشمل منهاجا علميا موسعا تليه دراسة مهنية شاملة في المحاسبة و المواد المرتبطة بها،و يتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة والمداومة و الإطلاع على المجالات المهنية و النشرات والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية و الرسمية التي تعتني بالمحاسبة كما ينطوي التدريب على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات و الندوات التي تعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة بالنسبة لمن يزاولون هذه المهنة ينبغي أن تكون مثل المداومة بمثابة واجب يلتزمونه للقيام بتحديث معرفته العلمية و العملية،وهذا يتيح له كذلك مواكبة آخر المستجدات المهنية.

➢ **الاستقلالية و الحياد:**

وذلك حتى يكون للرأي الذي يبديه قيمة أو ينال ثقة المستخدمين لهذه القوائم و التقارير حيث لا قيمة للرأي الذي لا يصدر من شخص لا يتمتع بالاستقلالية لذلك يجب أن يكون الشخص الذي يقوم بعملية

المراجعة مستقلا ، و يجب أن يبدو أيضا في نظر المستخدمين للتقارير التي يصدر بشأنها رأيه أنه مستقل وغير متحيز فاستقلاليته هي التي تحظى لرأي المراجع قيمته و بالتالي تخلق الطلب على خدمات المهنة.

➢ **معيار العناية المهنية من طرف المراجع:**

و يعني معيار العناية المهنية هو أن يقوم المراجع ببذل الجهود المنافسة و الممكنة من البداية في عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها انطلاقا من كون المراجع لابد أن يستوفي المعيارين السابقين المتمثلين بالتأهيل العلمي والعملي و الاستقلال في أداء مهامه.

✓ **معايير العمل الميداني:**

تتعلق أساسا بكيفية التخطيط للمهنة و تنفيذها بالفعالية اللازمة و يشمل الجوانب التالية:

1- يجب أن يخطط العمل الميداني تخطيطا مناسبا و دقيقا.

2- يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل واف و مفصل.

3- يجب الحصول على أدلة و براهين كافية و مقنعة بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية.

➢ **-التخطيط للمراجعة و الإشراف على عمل المساعدين:**

إن أي عمل يجب القيام يكون مخططا مسبقا و لهذا فإن التخطيط السليم لعملية المراجعة يعتبر العمود الفقري لها،كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها.و يأخذ في عين الحسبان الإمكانات المتاحة و الوقت الذي يجب استغراقه لتحقيق هذه الأهداف.و يعتبر هذا المخطط كأداة لقياس الأداء لعملية المراجعة من خلال مقارنة الأداء المنجز مع الأداء المخطط مسبقا، وكذا إمكانية تحديد الانحراف و محاولة معالجته فهو الدليل الموحد لعملية المراجعة من خلال احتوائه على ما يجب القيام به و تحديد الفترة الزمنية لذلك و توقيت البدء و النهاية من عملية المراجعة و تحديد المراجع المسندة اليه المهام و مساعديه.

➢ -الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة من أهم المحددات النوعية المراجعة التي يتم تبنيها للوصول إلى الأهداف المتوخاة منها،وذلك بالاعتماد على نوعية و مصداقية المعلومات الناتجة عن هذا النظام .فهو يعكس مصداقية المعلومات الواردة عنه لدى الأطراف الطالبة لها.

➢ -أدلة المراجعة الكافية:

تعتبر الحاجة قوية إلى توفر الأدلة التي تثبت الحقائق و تدعم وجهات النظر لأن التحقق من أهم العناصر الجوهرية في المراجعة، و من هنا اتجهت المراجعة إلى دراسة الأدلة المختلفة التي تناسب الحاجة المعنية إليها.

فيمكن القول أنه يجب الحصول على أدلة قوية و كافية خلال الفحص و الملاحظة لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الدراسة.

✓ معايير إعداد التقارير:

حيث يجب أن يحتوي تقرير المراجع على إيضاحات حول القوائم المالية المعنية بالمراجعة و المعتمد عليها لإبداء الرأي حولها.

➢ -إعداد التقارير المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

إن المبادئ المحاسبية في الأصل يتم اقتراحها من طرف المختصين و هيئات و يتعاقد عليها مع مستعملي القوائم المالية،بحيث يجب أن تتصنف هذه المبادئ بالقوة القانونية فلا تحظى البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول إلا إذا ثبتت أنها مطابقة للمبادئ المحاسبية المتفق عليها لذلك يقوم المراجع بإبداء رأيه في المبادئ المحاسبية و مدى تطبيقها من طرف المؤسسة.

➢ **مدى ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية:**

يهدف إلى التقييم و التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية،و في حالة حدوث تغيير يجب إخطار الجهة المعنية بالمراجعة،وذلك لضمان قابلية المقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية المتعاقبة.

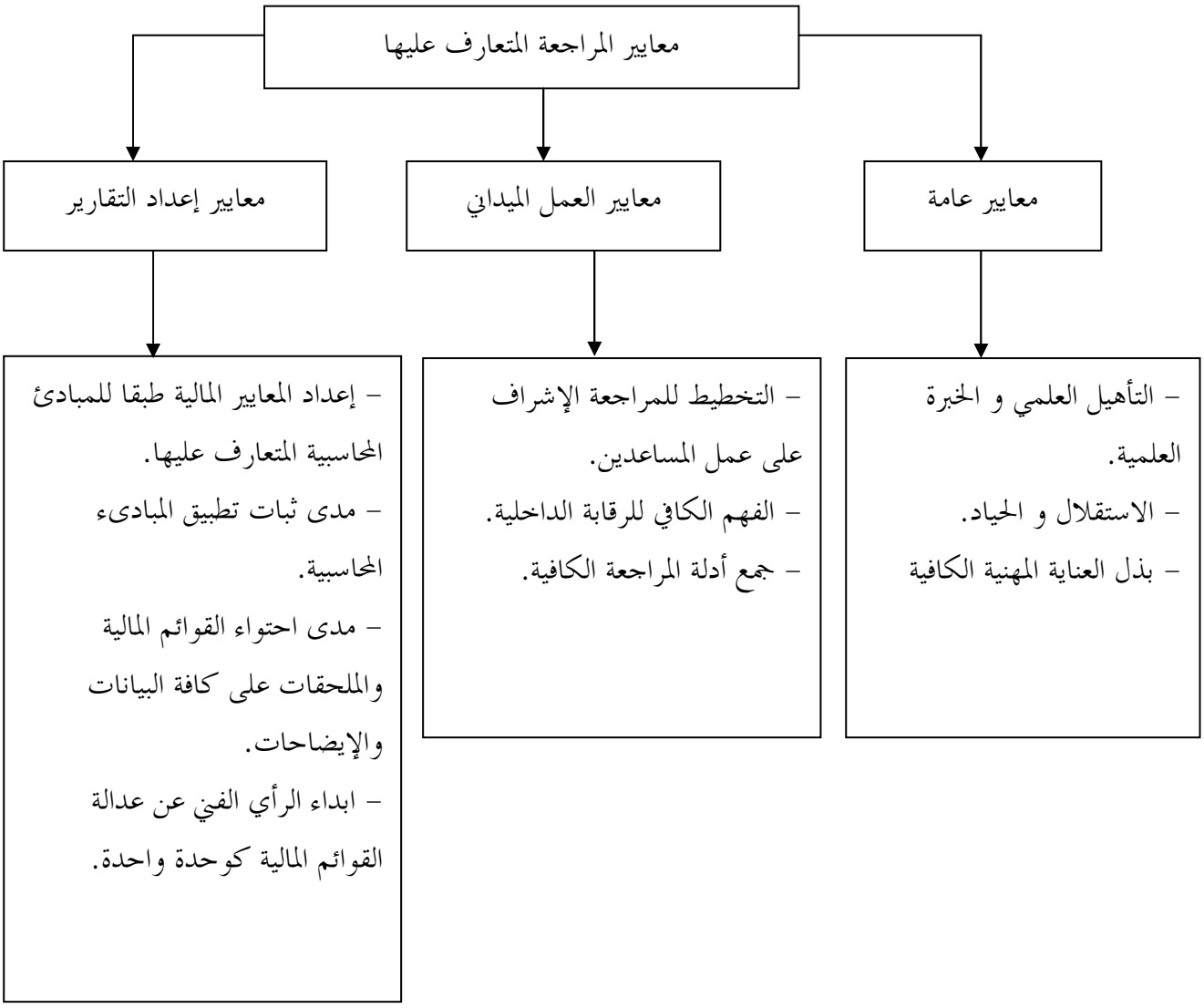
-مدى احتواء القوائم المالية و الملاحظات على كافة البيانات و الإيضاحات:

وهذا يستلزم أن تكون قوائم المالية واضحة لايوجد فيها أي غموض أو إبهام و إن وجد يجب إيضاحه و الاستفسار عنه من طرف الجهة المسؤولة عنه.

➢ **-إبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة:**

ونقصد به أن مصادقة المراجع تكون حول كل القوائم المالية حتى يتم التأكد من مدى صحة و مصداقية القوائم المالية المعبرة عن المركز المالي للمؤسسة،ولكن هذا المعيار ليس معناه إبداء الرأي بالموافقة أو الرفض لكن القوائم المالية و محتوياتها في غالب الأحيان لا يمكن للمراجع إعداد موافقة تامة عنها.

المخطط 1-1 : يلخص معايير المراجعة المتعارف عليها :



المصدر : محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقه في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011، ص 19.

المبحث الثاني : ماهية المراجعة الجبائية و علاقتها بالمراجعات الأخرى:

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

أما المطلب الثاني فتطرقنا إلى علاقتها بالمراجعات الأخرى والمفاهيم المتشابهة لها.

المطلب الأول:ماهية المراجعة الجبائية و الانتقادات الموجهة اليها

سلط الضوء في المطلب الأول على أهم التعاريف أعطيت للمراجعة الجبائية وأهمية هذا الصنف من المراجعات بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية.

الفرع الاول تعريف المراجعة الجبائية :

يتم التمييز في هذا النوع بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة الجبائية :

النوع الأول : وهي المراجعة التي تقوم بها مصلحة الضرائب إذ تكمل مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة وما يظهر عليها من معلومات تستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة بحيث تعمل على معرفة هل أن المؤسسة أثناء إعدادها لهذه السجلات المحاسبية وملأ التصريحات الجبائية عملت بما يشرعه القانون عند معالجة أي عملية أم لا.وإذا وقع خطأ او انحراف عن هذه التشريعات فإن مصلحة الضرائب تفرض عقوبات مالية متلاحقة حول الأخطاء الموجودة بل قد تذهب مصلحة الضرائب في هذا النوع من المراجعة إلى برمجة ملف

المؤسسة وإخضاعه لمراجعة معمقة حول جميع العمليات تمتد إلى السجلات المحاسبية الخاصة بالسنوات السابقة و فقدان الاستفادة من بعض التخفيضات الجبائية الممنوعة.

النوع الثاني: وهي المراجعة التي تقوم بها المؤسسة بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها إذ تعمل على تكليف إما جهة خارجية (مراجع جبائي)أو داخلية (خلية المراجعة الداخلية) بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه،وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة إذ يكتفي بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية.

– ويكمن الفرق بين النوعين في أن الأول ينجز عنه عقوبات مالية وفقدان العديد من الامتيازات الجبائية أما النوع الثاني فتكون نتائج المراجعة في شكل تقرير به رأي فني ومجرد اقتراحات.

الفرع الثاني : أهمية المراجعة الجبائية"

– من خلال إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة فإن المراجعة الجبائية تسمح باكتشاف نقاط القوة والاستغلال الأمثل لها ونقاط الضعف بهدف تصحيحها .

– من خلال التزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية والذي يتم من خلال المراقبة القانونية الجبائية (معرفة القوانين والمراسيم والبيانات..إلخ)تعطى المراجعة الجبائية للمؤسسة قابلية استعمال الجباية لفائدتها فهي بذلك تضمن الأمن الجبائي.

– باعتبار أن المراجعة تهدف أيضا إلى خدمة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة باعتبارها تعتمد على مخرجات هذه المراجعة إذ لا يتم الوثوق بها إلا إذا تمت مراجعتها من طرف هيئة محايدة تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وإبداء رأي محايد حول صحتها.

الفرع الثالث: الانتقادات الموجهة إليها[1]

1- انتقادات حول جزئية المراجعة الجبائية:

باعتبارها عملية تقييم الاحتياجات الجبائية ومدى التزام المؤسسة تتضح جزئية أو قصور المراجعة الجبائية على أمور جبائية فهي تمثل جزء من المراجعة المحاسبية لذا لا يمكن وصفها بأنها مهمة مستقلة.

2- انتقادات حول استقلالية المراجعة الجبائية:

فالقيام بالمراجعة المحاسبية يؤدي إلى القيام بمراجعة جبائية باعتبار المحاسبة والجباية عنصران مكملان لبعضها البعض فيما يخص الحالة الاجمالية للمؤسسة وذلك بوجود المراجعة القانونية التي تسمح بمراجعة الأحكام القانونية للمؤسسة بما فيها المسائل الجبائية، علما أن الجباية هي عبارة عن حالة مشتركة بين القانون والمحاسبة

المطلب الثاني : علاقتها بالمراجعات الاخرى و المفاهيم المشابهة لها

يمكن النظر إلى المراجعة الجبائية من وجهتين حيث تعمل المؤسسة على إعطاء هذه الجهة إما إلى مراجع داخلي أو مراجع خارجي إلا أن هذا النوع من المراجعة واجه انتقادات اعتبارها حديثة الظهور تتمركز حول جزئيتها واستقلاليتها.

[1] دستر سعد عبدلي عبد الحق ، المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة نهاية الدراسات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، سنة 2006، ص 55.

الفرع الاول :علاقتها بالمراجعات الأخرى و المفاهيم المشابهة لها[1]:

I- علاقتها بالمراجعات الأخرى :

1-العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية :

لا يختلف هذان النوعان من المراجعة من الناحية المنهجية المتبعة في عملية المراجعة بحيث يعتمد المراجع في كلا النوعين على لنظام المعلومات المطبق في المؤسسة،كما أن في كل من النوعين يعتمد على قوانين ومبادئ ومجموعة من القواعد المحاسبة والجبائية أثناء القيام بعملية المراجعة فمثلا في الجزائر نوع الاهتلاك بمعدل ثابت أو بمعدل متناقص أو بمعدل متزايد في الغالب المعدل الثابت إلا بعد طلب المؤسسة عن المصادقة من إدارة الضرائب بتطبيق المتناقص أو المتزايد.فهنا كلا من المراجع المالي والجبائي سوف يقوم بعملية مراجعة التسجيلات المحاسبية الخاصة بالاهتلاك وفقا لهذه التشريعات فلا نجد أي اختلاف.

وبصفة عامة فالمراجعة المحاسبية تحدد الأسس التي يعتمد عليها المسير الجبائي في إعداد التصريحات الجبائية من خلال المصادقة على سلامة رقم الأعمال وكذا النتيجة المحققة اللذان يمثلان الأسس الخاضعة للضريبة بمعنى أن المعطيات المحاسبية هي أساس تحديد الوعاء الضريبي.

2-العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة العمليات:

تتجلى العلاقة بين المراجعة الجبائية ومراجعة العمليات إذا كان هدف من النوعين متكاملان، بحيث أنه تعتبر مراجعة العمليات أوسع نطاقا من المراجعة الجبائية من حيث مادة المراجعة بحيث تشمل مراجعة العمليات جميع الوظائف و جميع العمليات التي بالمؤسسة، ونلحظ هذا التكامل إذا كان من بين العمليات التي يتم مراجعتها تتعلق بأمور جبائية فنجد أن مراجعة العمليات حينها تستفيد من المراجعة الجبائية والعكس صحيح.

[1] الأستاذ زرواق حواس فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار ، ، مداخلة للإجابة عن التساؤل، كيف يمكن إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة القرارات التمويلية السليمة والرشيدة من قبل المسير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، سنة 2010.

وقد لا نلاحظ هذا التكامل بين النوعين في حالة تعدت مراجعة العمليات بأمور جبائية، أين يتجلى الاختلاف بين النوعين،وتتضح جزئية أو قصور المراجعة الجبائية على أمور جبائية.

أما إذا قارنا بين مراجعة العمليات والمراجعة الجبائية التي تتم على مستوى مصالح الضرائب والمراجعة الجبائية التي تتم من خلال مراجع داخلي أو خارجي، فإننا نجد في المقارنة مع المراجعة الجبائية على مستوى مصالح الضرائب أن هذه الأخيرة قد ينجر عنها عقوبات مالية وفقدان امتيازات، أما مراجعة العمليات فينتج عنه رأي في شكل تقرير حول مدى سيرورة العمليات في المؤسسة، كما يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة لأكثر صوابا وأقل احتمال للخطأ.

أما علاقتها- مراجعة العمليات- مع النوع الثاني من المراجعة الجبائية فإنها تكمن في كون أن كلا من النوعين يستفيد من بعضهما إذا كانت العمليات موضوع المراجعة متشابهة إلا أن الاختلاف بين هذين النوعين أن مراجعة العمليات تتسع فيها دائرة المراجعة إلى نطاق أبعد مما هو جبائي حيث تمتد إلى قضايا تمويليله تسييرية، أما المراجعة الجبائية فيزيد التركيز على الجانب الجبائي بحيث يتم التدقيق وبصفة معمقة حول التسجيلات المختلفة ويعتمد في ذلك على التشريعات الجبائية.

- الفرع الثاني : علاقتها بالمفاهيم المشابهة لهـــا

1 -المراجعة والاستشارة الجبائية: يمكن للمراجع التعبير عن رأيه بتقديم توصيات في حدود مهمته، فهو يقترح حلول للمشاكل الجبائية التي اكتشفها خلا أداء مهمته أما الاستشارة فهي تتم دون عملية مراجعة مسبقة لأن المؤسسة بإمكانها استشارة خبراء في مجالات مختلفة كالجبائية أو المحاسبة مثلا حول نقطة معينة أو مشروع معين دون أن تكون مسبوقة بعملية مراجعة، إذن فالاختلاف في المراجعة الجبائية والاستشارة الجبائية

هو أن المستشار الجبائي يعلم مسبقا بالمشاكل التي يقترح لها حلولا على عكس المراجع الجبائي الذي يكتشفها خلال عملية التحقيق التي يقوم بها.

2-المراجعة والتسيير الجبائي: يمثل التسيير الجبائي المستوى الأعلى لاستعمال الجباية،فالمسيرين لهم الحق في استخدام دكائهم للمفاضلة بين الاختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بهدف اختيار طريقة الإخضاع الأقل تكلفة من وجهة النظر الجباية في الخضوع للضرائب المفروضة من قبل التشريعات أما المراجعة الجبائية فهي تقدير لمدى استعمال المؤسسة للأدوات القانونية والجبائية معا وهذا من خلال التحقيق من أن هذا الاستعمال يسمح للمؤسسة بالوصول إلى حل جبائي ملائم والذي يجعلها تسلك طريقا أقل خضوعا للضريبة.

3- المراجعة والتحقيق الجبائي :

من خلال سير مهمة كل منهما يمكننا القول أن المراجعة الجبائية والتحقيق الجبائي هما شيء واحد إلا أن التحقيق الجبائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يمكن أن ينتج عنه عقوبات مترتبة عن عدم الانتظام أما المراجعة فتهدف إلى اكتشاف عدم الانتظام لتجنب العقوبات لاحقا.

خاتمة الفصل :

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى مفاهيم عامة حول الجباية وتعدد الضرائب والرسوم المطبقة في النظام الضريبي الجزائري والتي تعكس مدى تعقده كما تطرقتا الة كل من المراجعة والمراجعة الجبائية.

فالهدف من المراجعة هو الحفاظ على مصالح عدة أطراف ذات علاقة بالمؤسسة وتختلف حسب اختلاف موضوع المراجعة، فالهدف من المراجعة المحاسبية هو التحقق من صدق البيانات المحاسبية ومدى تمثيلها للمركز الحالي للمؤسسة هذا عن طريق إبداء رأي فني محايد حول تلك البيانات المفحوصة.

أما المراجعة الجبائية فهي وسيلة تهدف إلى تجنب المخاطر الجبائية والتي قد تؤدي إلى إخضاعها للرقابة من طرف إدارة الضرائب.

مقدمـــــة :

إن طبيعة النظام الضريبي الجزائري باعتباره نظام تصريحي ترك الضريبة لإدارة الضرائب لمراقبة التصريحات الجبائية للتأكد من أن إعدادها تم وفقا للتشريع المعمول به، وكذلك أن الأوعية الضريبية تعكس حقيقة رقم الأعمال ونتيجة المؤسسة ، هذه الحرية في المراقبة والتقويم وإصدار العقوبات الجبائية تجعل المؤسسة في حالة خطر دائم ناتج عن عدم احترام القواعد القانونية. فاختيار مراجع مؤهل لهذا النوع من المهام الذي يجب أن يتمتع بحرية مادية ومعنوية ومؤهلات وخبرة مهنية في الميدان الجبائي يؤدي إلى ضمان أكبر قدر من المردودية وبالتالي الحصول على معلومات جيدة عن الوضعية الجبائية ويجدر الإشارة إلى أن المؤسسة وبالتحديد من يقوم بتعيين المراجع يسطرون حدود مهمة المواجهة الجبائية ومدى شموليتها.

لذا تطرقنا إلى المبحث الأول تحت عنوان الكفاءات الواجب توافرها في المراجع الجبائي وحدود مهمة المراجعة الجبائية والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول : الكفاءات الواجب توافرها في المراجع الجبائي.

المطلب الثاني : أهداف مهمة المراجعة الجبائية وخصائصها.

المطلب الثالث : مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية.

أما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى التسيير الجبائي باعتباره يهتم بجباية المؤسسة وكيفية تسييرها والتحكم فيها فقسم بدوره إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول : التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية.

المطلب الثاني : المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

المطلب الثالث : تقييم الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادية للمؤسسة

المبحث الأول : الكفاءات الواجب توافرها في المراجع و حدود مهمة المراجعة الجبائية

إن المراجع الجبائية والمراجعة المحاسبية يقومان على قواعد قانونية تصدرها مؤسسات قانونية أو مهنية متعارف عليها بقصد الحكم على عدالة القوائم المالية المقدمة من الجهات المطلوبة وبالتالي فإن هدف التدقيق الضريبي لا يختلف كثيرا عن هدف التدقيق المالي والمتمثل بإبداء رأي فني محايد عن صحة وعدالة القوائم المالية، ولكن الاختلاف بينهما ينشأ في تطبيق القواعد والمعايير حيث أن التدقيق المالي يخضع لمعايير المتعارف عليها في حين أن التدقيق الضريبي يتخلص في التقرير عن مدى التزام المنشأة بالمتطلبات القانونية الواردة في قوانين الضرائب.

المطلب الأول : الصفات الواجب توافرها في المراجع الجبائي

يعد المراجع الجبائي من المؤتمنين على الموارد العامة بالطريقة القانونية كما يعتبر مسؤولا أمام أطراف دات علاقة بالمؤسسة من حيث التزامه بتقديم تقرير بحيادية ونزاهة لذا تطرقنا في هذا المطلب إلى الصفات بالواجب توافرها في المراجع الجبائي.

- الصفات الواجب توافرها في المراجع الجبائي[1]:

ويمكن تلخيصها كما يلي:

1-المؤهلات والكفاءة المهنية:أن يمتلك المراجع الجبائي الكفاءات المهنية اللازمة والمتمثلة فيما يلي:

- ❖ معرفة الطرق وأساليب التدقيق الضريبي.
- ❖ معرفة الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية موضوع التدقيق .
- ❖ يجب أن يمتلك مهارات الاتصال للحصول على مختلف السجلات التي تساعده في أداء المهمة.

[1] محمد محمود، التدقيق لأغراض ضريبية ، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2005، ص 48.

❖ معرفة المبادئ الأساسية المتعارف عليها في علم المحاسبة .

2- الاستقلالية والحياد: تسعى الأطراف المستفيدة من المراجعة الجبائية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المراجع بحيث يجب أن يكون مستقلا عن باقي الأنشطة التي هي موضوع المراجعة لذا يجب أن لا يكون في موضع يعرضه للخطر المتعلق بحريته التامة في التصرف والتفكير لذا ينبغي توفر شرطين أساسين لتحديد مدى استقلالية المراجع وهما:

❖ عدم وجود مصالح مادية للمراجع وهذا لضمان حياده التام، ووجود استقلال ذاتي للمراجع.

❖ يجب توفير الاستقلالية في كل أوجه المراجعة من خلال استقلال المراجع في اعداد برنامج المراجعة الجبائية المناسب وكذا استقلاله في مجال الفحص ومن ثم في إعداد التقارير التي تكمل الرأي الفني والمحايد الذي يمكن الوثوق به من طرف جميع الجهات.

ويقصد بالحياد عدم الانحياز من طرف المراجع، أي أن يكون مستقلا تماما عن المؤسسة موضع المراجعة ولا تربطه بها أي علاقة منفعة ما عدا علاقة المراجعة، ولكي يتمتع بهذا الاستقلال لا بد أن يعطي حق الاطلاع على كل الدفاتر والبيانات التي يراها ضرورية لإتمام عملية المراجعة،كما يجب أن لا يتعرض لأي عقبات في أي مرحلة من مراحل تنفيذ المهمة، وان لا يكون له أي علاقة مع مسيري المؤسسة كامتلاك أسهم أو صلة القرابة أو تقاضي أخر غير الأتعاب من شأنه أن يعيق الأهداف المسطرة.

3- بذل العناية والكفاءة الملائمة: أي أعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة فيجب على المدقق الكفء ليس فقط الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير وإنما عليه التخطيط والإشراف وفقا لمعايير العمل الميداني ولتغطية أي تقصير يمكن أن يقع فيه المراجع الكفء يجب أن تتوفر بعض الصفات الأخلاقية منها:

- ❖ الصدق والدقة في الأقوال والأفعال.
- ❖ الأمانة والنزاهة.
- ❖ الصبر، وذلك ليتمكن من تفهم العمليات وتدليل الصعاب
- ❖ اللياقة، بمعنى حسن المعاملة والتصرف مع الغير سواء عند طرح الأسئلة أو عند اكتشاف الأخطاء.

المطلب الثاني: أهداف المراجعة الجبائية و خصائص متعلقة بمجال تطبيق المراجعة الجبائية:

تطرقنا في المطلب الثاني إلى كل الأهداف الموجودة من المراجعة الجبائية باعتبارها مهمة بالنسبة للمؤسسة والخصائص التي ميزت هذا النوع من المراجعات.

الفرع الاول : أهداف المراجعة الجبائية :

تهدف المراجعة الجبائية إلى دراسة وضعية المؤسسة اتجاه الضرائب الخاضعة لها بحيث تكون هذه المراجعة على نوع واحد من الضرائب او على عدة أنواع بهدف تقييم وضعيتها من أجل إعطاء أو تحديد نقاط الضعف العائدة على المجال الجبائي دون أعطاء الفرصة للإدارة الجبائية في فرض العقوبة.

فهي تهدف إلى قياس مدى الامتثال للقواعد الضريبة وبالتالي إعادة النظر في النقائص، الأخطاء والمخالفات الموجودة لتفادي العقوبات حسب نوع المخالفة.

ولذلك فالمراجع الجبائي ملزم من أن يتأكد من احترام المؤسسة القواعد الجبائية .

التأكد من أن المؤسسة تسدد بانتظام الضرائب الملزمة بها فالالتزامات التي تواجهها المؤسسات تكون في بعض الأحيان مسببة لعدم الانتظام الجبائي، بالإضافة إلى الوعاء الضريبي والحرص على تحديده بطريقة صحيحة .

الفرع الثاني: خصائص متعلقة بمجال تطبيق المراجعة الجبائية

يختلف مجال تطبيق مهمة المراجعة الجبائية على عناصر أساسية:

- الفترة التي يستغرقها بالمهمة.
- تساؤلات حول المؤسسة المعنية بالمهمة.
- الضرائب المعنية بالمهمة .

وحتى يتسنى للمراجع الجبائي اصدار نوعية المعلومة التي هو بصدد مراجعتها يجب عليه يذل العناية اللازمة في كامل مراحل سير مهمة المراجعة. حيث يقوم أولا بتحليل الوضعية الجبائية ويقترح يعدها الاستراتيجيات الملائمة لإتمام مهمة .

1-المجال الزمني لتطبيق مهمة المراجعة الجبائية:

لا يمكن تحديد هذه الفترة إلا بعد تحديد الأهداف والمصادقة على حدودها فقد تستغرق فترة طويلة أو قصيرة الأجل،تبعا للمجال الزمني للمعلومات والوثائق قيد المراجعة، إلا أنه يجب ألا تتعدى وقتها المحدد لكي لا تكون مسببة لتكاليف إضافية فيطلب من المراجع الأخذ بعين الاعتبار الأجال المحددة من طرف الإدارة.

2-نشاطات المؤسسة المعنية بالمهمة:

يمكن أن يضع المراجع كل أنشطة المؤسسة تحت المراجعة كما يمكن أن يخص نشاطا واحدا لهذه المراجعة إذا تعددت نشاطات المؤسسة.

3-الضرائب المعنية بالمهمة:

حيث توجد ثلاث حالات يمكن فيها المؤسسة الاهتمام بمراجعة جبائية خاصة بنوع معين من الضرائب تمكن في:

- **الحالة الأولى:** عندما يتعلق الأمر بنظام ضريبي خاص تخضع إليه المؤسسة وتريد معرفة ما إذا كانت تحترم الالتزامات التي تسبق وتنجم عن هذا النظام الخاص.
- **الحالة الثانية:** تسمح للمؤسسة الحصول على نظرة شاملة حول وضعيتها المتعلقة بكل نوع من الضرائب التي تخضع لها المؤسسة وهذا في حالة دورية مهام المراجعة.
- **الحالة الثالثة:** عندما تكون للمؤسسة فكرة حول نقاط ضعفها في المادة الجبائية، في هذه الحالة يتطلب منها إجراء رقابة معمقة حول الضريبة التي تعتبرها أو تراها مصدر للخطر الجبائي.

المطلب الثالث : مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية.

نتطرق في هذا المطلب إلى الاطار النظري لعملية المراجعة الجبائية إضافة إلى المراحل العملية بمختلف جوانبها الجبائي (الضرائب الرسوم) الجانب المحاسبي وجانب الفعالية والخيارات الجبائية.

الفرع الاول : الاطار النظري لعملية المراجعة الجبائية.

يرتكز المراجع على تطبق تقنيات مرتكزة على منهجية ملفات متبعا في ذلك ثلاث مراحل تبدأ بعمليات الأعداد للمهمة يتم التنفيذ و يليله إعداد التقرير وهذا ما تطرقنا إليه في المطلب الثالث .

1- مرحلة الإعداد للمهمة :

تعتبر المراجعة الجبائية هي الأخرى على مسار القاعدة التي تنتهجها عملية المراجعة، فهي تتيح للمراجع الفرصة لمعرفته لإجراءات الخاصة بالمؤسسة.

❖ **الأهمية المرجوة من هذه المرحلة** [1]:

- تعطى إيطار مرجعي لتأدية عملية دقيقة فيقوم بتنفيذ عملية لتقيم الأخطار أو الخلل في الحسابات والاستجابة إليه خلال سير عملية المراجعة .

- تتيح للمراجعة ليس فقط المعرفة بمحيط ومجال العملية المراجعة ولكن أيضا التنبؤ بالأخطار المحتملة حيث لا يمكن للمراجع البدأ في أعمال التدقيق لمؤسسة بجهلها .

- هذه المرحلة إذا تمت في إيطار جيد فإنها تكسب الوقت الذي يعطيه الفرصة الانتقال إلى شروط المتاحة لتحسين التسيير .

- يكمن الهدف من هذه المرحلة في التعريف بالمبادئ والإجراءات وتقييم الموثوقية الشاملة للرقابة الداخلية

2- الأعمال التحضيرية[2] :

❖ يجب على المراجع الحصول على معلومات للمؤسسة ، وذلك للحصول على توجيه مستقبلي لمهمته ، المعلومات الواجب الحصول عليها تتعلق بمايلي :

❖ الخطوات التي تسمح بتعريف المؤسسة :

1. مقرها .

2. قطاع المؤسسة .

3 الشكل الاجتماعي الخاص بالمؤسسة فهو يمكن من عكس المعلومات الجبائية حول النشاطات التي تقوم بها .

[1] MLLE.Adjo Amevor,audit Fiscal de Parks Sarl Togo, Mémoire de Fin d'Etude, Centre africain d'éetude superieur en gestion , promotion 21, 2010, P31.
[2], idem, P32.

3- التخطيط والتحضير لبرامج العمل[1] :

إضافة إلى ما تم الحصول عليه في المرحلة الأولى يعمل المراجع على جمع مؤشرات أخرى تسمح له بتقدير الحالة الجبائية لها .

ليضع مخططا لتوجهه المراجعة الجبائية تكمن المؤشرات المراد الحصول عليها في :

1) التعرف على الوثائق القانونية ، المحاسبة التسيرية للمؤسسة التقارير محافظي الحسابات وقرارات مجلس الإدارة .

2) التعرف على الاتفاقيات المبرمة من طرف المؤسسة من خلال فحص العقود (عقود الإيجار) والتأمين والقروض .

3) التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة .

4) التعرف على علاقة المؤسسة مع إدارة الضرائب إضافة إلى بعض النتائج المحصل عليها من قبل المؤسسة (كرقم أعمال) النتيجة المحاسبية و الجبائية ، النسب الخاصة بالقطاعات لكل عملية تمت مراجعتها .

الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة

يقوم المراجع الجبائي بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الجبائي وذلك قبل الشروع في عملية التدقيق .

[1] BAYO. Soulvermane, audit de la TVA des ebtreprises de tèlècommunication cas de la sociètè ALPHACOM promotion 98 / 2000 P23.

I-تقييم نظام الرقابة الداخلي[1]:

عرفتها منظمة الخبراء المحاسبيين والمحاسبين المعتمدين الفرنسيين (OECCA) نظام الرقابة الداخلية ب هو مجموعة من الحصانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية ، لإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق التعليمات وتحسين النجاعة ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات للنشاطات المؤسسية من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة .

ولقد عرفت الجبهة الوطنية لمحافظتي الحسابات سنة 1987 الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات المحاسبية والقيود الأخرى التي تصفها الإدارة لصحة الرقابة وتحت مسؤوليتها من أجل حماية الأصول ومصداقية التسجيلات .

- **الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية :**

ينجم عنتقييم نظام الرقابة الداخلية استخلاص نقاط الضعف والقوة من هذا النظام ، حيث تكمن غاية المراجع في ابداء رأي حول نوعية الإجراءات الجبائية للمؤسسة .

- **قائمة أسئلة الرقابة الداخلية الخاصة بالجانب الجبائي :**

تكمن طريقة التقييم في قائمة أسئلة وعن طريق إعداد قائمة وافية ونموذجية حيث تعتبر نقاط مرجعية يعتمد عليها المراجع خلال مهمته .

❖ يمثل كل سؤال وسيلة للوصول إلى هدف معين حيث تصاغ الأسئلة بهدف تحقيق مستويات معينة ، أولها مراعاة التفرقة بين القصور البسيطة وتلك الجسمية في الرقابة الداخلية .وثانيتها احتواءها على وصف تفصيلي لنقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية.

[1] MLLE.Adjo Amevor,op.ct , P33.

إضافة إلى إظهار مصادر المعلومات المعتمدة من الأجانب و الأمثلة عن دلك التحقيقات التي تمت للتأكد منها.

- ❖ يسمح استعمال هذه القوائم من : ترجمة الإجابات السلبية بأنها تدل على نقاط الضعف والإجابات الإيجابية على نقاط القوة لإجرائهما.
- ❖ إحصاء جميع النقاط الواجب فحصها و معالجتها خلال تسيير المهمة.

يمكن طرح أسئلة لتقييم الرقابة الداخلية من الجانب الجبائي من هذه الأسئلة.

- ❖ هل يوجد شخص أو أكثر مكلف بالمسائل الجبائية للمؤسسة ؟
- ❖ هل تتعامل المؤسسة مع مستشار جبائي بشكل منظم أو يشكل عرفي ؟
- ❖ هل توجد إجراءات مراجعة داخلية ؟

تشير نقاط القوة نظريا إلى أن المؤسسة تنتهج مقاييس ملائمة للوصول إلى أهداف الرقابة الداخلية ، وإن نقاط الضعف ذات دلالة على وجود ثغرة أو عدة ثغرات في الإجراءات.

- ❖ ويجري اختبار حول مدى تطبيق النقاط التي تعتبر نظريا نقاط قوة على الأرض الواقع.
- ❖ وإذا كانت النتيجة سلبية يعاد تصنيفها من ضمن نقاط الضعف.

– **التحليل المالي للتصريحات المودعة من طرف المؤسسة** : حيث أن المؤسسات التي تعرف صعوبات في الخزينة تعمل على تمويل بعض احتياجاتها من خلال التقليص أو التأخير في الدفع إلى إدارة الضرائب وهذا يمكن للمراجع اكتشافه من خلال التقنيات الأساسية للتحليل المالي والمطبقة على التصريحات الجبائية المودعة.

II- تنفيذ إجراءات التحقيق المباشر :

يقوم المراجع بإبداء رأي حول هدف البيانات الجبائية المختبرة فيعكس بذلك مدى انظباط المؤسسة واحترام التشريعات الجبائية حيث يعمل على طلب تأكيدات من طرف المسؤولين المكلفين بالجانب الجبائي ليعمل على التحقيق من احترام القواعد الشكلية والزمنية من جهة وقواعد المضمون من جهة أخرى.

ويعمل المراجع أيضا على التأكد من أن :

- ❖ المؤسسة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها .
- ❖ التحقق من أنه وفقا للشكل القانوني الخاص بالمؤسسة فإن التكلفة الضريبية في حدها الأدنى .
- ❖ تحديد الخيارات التي أقدمت عليها المؤسسة .

- **مراقبة قواعد المضمون :**

يجب أن تكون المراجعة المحسابية وسيلة بالنسبة المراجع الجبائي حيث أن الوثائق المحاسبية تعتبر الدعامة الأساسية لمعظم العمليات ذات الأثر الجبائي .

- **مراقبة القواعد الشكلية والزمنية :**

يعمل المراجع على التأكد من أن التصريحات قد أديت وفقا لما نص عليه القانون المعمول به.

بالإضافة إلى ذلك يعمل على التحقيق من أن المؤسسة كفيلة بالتبرير اللاحق للعناصر المصرح بها في التصريحات المودعة أما فيما يخص تطبيق القواعد الزمنية يجب على المراجع التأكد من أنها تحظى بالاهتمام لأن الآثار التي تنجم عنها والتي تكمن في صياغة العقوبات والمترتبة عن التآخر في إيداع التصريحات وفي تسديد الحقوق من الضرائب والرسوم.

III-مرحلة إعداد تقارير المراجعة الجبائية[1] :

على المراجع إعداد تقرير يتضمن نتائج التحقيقات التي قام بها حيث يحدد الأخطاء والعقوبات المترتبة عنها كما يقترح حلول لها ،فالمراجعة الجبائية تعمل على تحقيق مدى الامتثال للقواعد الضريبية ، لأن عدم الامتثال للقاعدة الضريبية سوف يمس بجودة المعلومة المحاسبية ثم يعرضها للعقوبات حسب نوع المخالفة المرتكبة.

- **خصائص تقرير المراجعة الجبائية :**

يستطيع المراجع الجبائي أن يتفق مع الجهة المعينة (إدارة المؤسسة) على النقاط التي يتضمنها التقرير بالإضافة إلى أنه يمكن أن يكون شفهيا أو كتابيا وهذا لأنه لا توجد معايير خاصة لذلك إلا أن التقرير الكتابي يكون الأفضل باعتباره وثيقة إثبات يمكن الرجوع إليه والإستفادة من نتائجه من طرف الإدارة وكذلك أثناء مهمة مراجعة جبائية لاحقة .

أما بالنسبة لمضمونه فيجب إبراز العناصر التالية :

- ❖ إبداء رأي حول أي عدم انتظام مكتشف.
- ❖ وصف مختلف الأعمال التي قام بها في إطار مهمته مع تقييم الصعوبات التي واجهته ، وعمليات المراقبة التي لم يستطع القيام بها.
- ❖ اقتراح الامتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة بالإضافة إلى تقييم الخطر الجبائي والغرامات والعقوبات ، المترتبة عنه و تبيان مسؤولية المكلفين بالوظيفة الضريبية داخل المؤسسة.
- ❖ تقديم توصيات لإصلاح العيوب والمخالفات وتحسين التسيير الضريبي للمؤسسة.

[1] BAYO. Soulvermane, op.ct, P36.

- **توصيات المراجع الجبائي :**

عن انتهاء من مهمة المراجعة يعطي المراجع رأيه متضمنا توصيات حول طريقة تقليص الخطر الجبائي والقضاء على مصادره ، حيث يقوم بتقديم نوعين من التوصيات :

❖ **التوصيات ذات الطابع العلاجي** : ويمكن تبيانها في :

1-تصحيح الأخطاء الجبائية البحتة : تتمثل هذه المخالفات على سبيل المثال في وجود أخطاء في التصريحات في التحضير المتأخر للمستندات ، حيث يجب تحديد تواريخ تدخل المراجع بعناية لتمكين المؤسسة من تدراك الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب ، باعتبارها أخطاء إرتكبت عند إعداد الإقرارات الجبائية .

2-تصحيح الأخطاء الجبائية المحاسبية : يقع على عاتق المؤسسة تقديم حسابات منتظمة وصادقة وتحظى صورة وفية عن وضعيتها المالية ، فتصحيح مثل هذا النوع من الأخطاء لا يتم إلا عن طريق التصريحات التصحيحية .

فهدف هذا النوع من التوصيات إلى تصحيح الوضعية الجبائية أو المحاسبية للمؤسسة .

❖ **سبب التوصيات ذات الطابع الوقائي** : ويهدف المراجع في هذا النوع من التوصيات إلى :

- في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية المراقبة يجب على المؤسسة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية .

- البحث عن مصادر عدم الانتظام الضريبي والقضاء عليها وتجنب الوقوع في الحالات المكتشفة مرة أخرى باقتراح مقاييس وإجراءات .

- في حال خضوع المؤسسة لرقابة إدارة الضرائب يجب اعتمادها على خبرة المراجع في اكتشاف حالات عدم الانتظام والتي يصعب تحديدها لإيجاد التبرير المقنع.

وكما يمثل المخطط ادناه مراحل سير المراجعة الجبائية و الاعمال الخاصة بكل مرحلة :

مخطط 1.2 يوضح مراحل سير عملية المراجعة الجبائية

المصدر: محمد محمود ديب التدقيق لإغراض ضريبية مرجع سابق ذكره ص 196

الفرع الثالث :المراحل العملية للمراجعة الجبائية

I-المراجعة الجبائية للضرائب والرسوم:

I-1-المراجعة الجبائية للضرائب على أرباح الشركات IBS : تنقسم إلى مرحلتين:

➢ **المرحلة الأولى : مراجعة الوعاء**[1] :

أي الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات و هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة عن طريق المؤسسة أو الوحدات التابعة لها، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الستغلال أو لنهايته .

فالنتيجة الجبائية : النتيجة المحاسبة + الإسترادات – التخفيضات

فينبغي على المراجع التأكد من أنه قد ضم بعض المصاريف وكذلك الاستفادة من التخفيضات القانونية إلى النتيجة المحاسبية .

❖ **المصاريف الواجب التأكد من ضمها** : وتتمثل فيما يلي :

-الغرامات والعقوبات بمختلف أنواعها[2].

-الهبات والهديات ذات الطابع الإشهاري إذ تجاوزت قيمة كل واحد بمبلغ 500 دج

-الهبات والهدايا[3] المقدمة إلى المؤسسات والجمعيات دات الطابع الانسيابي إذا تجاوز مبلغها 200.000 دج سنويا هو مكان عينيا أو نقديا .

[1] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[2] المادة 141 فقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[3] المادة 169 فقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

-مصاريف حفلات الاستقبال[1] بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض باستثناء المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب إذا يتجاوز 10 % من رقم الأعمال أو تفوق مبلغ 30.000.000 دج.

-الحسومات الغير قابلة للتخفيضات[2] أو دون مبرر خلال الدورة .

- النفقات المصروفة[3] في إيطار بحث التطور داخل المؤسسة والتي تجاوزات نسبة 10 في المائة من الدخل المحقق أو تجاوزت سقف 100.000.000 دج .

- الإهتلاك المتجاوز للحد القانوني والخاص بالسيارات السياحية إذ كانت لا يشكل أداة رئيسية لنشاط المؤسسة ،فقاعدة حساب الاهتلاك تحديد بقيمة 1000.000 دج.

❖ **التخفيضات الواجب التأكد من أن المؤسسة استفادت منها** : على المراجع التأكد من استفادة المؤسسة في التخفيضات التالية :

الجزء غير الخاضع للضريبة من فائض القيمة الناتجة عن الاستثمارات حسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن نسبة هذا الجزء تكوينها مايلي :

- 30% إذ تعلق الأمر بفوائد قيم قصيرة الأمد أي قبل أن تصير مدة 3 سنوات من تاريخ حيازتها .

- 75% إذا تعلـــق الأمـــر بفوائـــد من قيم طويلة الأمد أي هذا التنازل من الاستثمارات 3 سنوات أو أكثر عن اكتسابها.

[1] المادة 169 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[2] المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[3] المادة 141 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

❖ **تأجيل العجز في الميزانية**[1] :في حالة تسجيل عجز في سنة مالية فإن هذا العجز يعتبر عبأ يدرج في السنة المالية الموالية ، وإذا كان غير كاف فيمكن تغطيته إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.

- **المرحلة الثانية مراجعة التصفية والتسديد** : وهي ترتكز على نقطتين هامتين هما :

❖ مراجعة صحة المعدل المطبق .

❖ مراجعة الإنضباط في التصريح والتسديد .

– **مراجعة المعدل المطبق**[2] : حيث يعتبر المعدل المطبق :

19 % يطبق على الأنشطة المنتجة لمواد البناء والأشغال العمومية ، وكذا الأنشطة السياحية .

25% يطبق على الأنشطة التجارية والخدمات أما في الأنشطة المختلطة فيطبق المعدل الخاص بالنشاط الذي رفع أعماله يساوي أو يفوق 50 % من رقم الأعمال الإجمالي .

➢ **المرحلة الثانية : مراجعة الإنضباط في التصريح والتسديد**[3] : يتأكد المراجع من ان التصريح السنوي بمبلغ الربح الخاص للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة قد يتم إيداعه في الآجال القانونية أي قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتشية الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية له ، وإذا سجلت الشركة عجزا يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط.

[1] المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[2] المادة 50 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[3] المادة 150 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

I-2-المراجعة الجبائية للرسم على النشاط المهني : على المراجع مراجعة :

- **المرحلة الأولى : الوعاء** : يعمل المراجع على التأكد من أن الوعاء مكون من مبلغ الإيرادات المهنية الإجمالية المحققة أو رقم الأعمال ، دون احتساب الرسم على القيمة المضافة إضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التي لا تدخل في احتساب الوعاء.

- مراجعة التخفيضات[1] : حيث يستفيد من التخفيض قدره 30 % :

- مبلغ عمليات البيع بالجملة .

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة و المتعلقة بالمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير مباشرة .

- عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا، يستفيد من تخفيض قدره 50% .

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالجزائر أكثر من 50% من الحقوق غير مباشرة .

- مبلغ العمليات البيع بالتجزئة وخاصة بالأدوية شرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15 يناير 1996 وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح من 10% و 30%.

تخفيض قدره 75% .

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبترين الممتاز والعادي والغازوال .

[1] المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

العناصر الواجب التأكد من عدم ضمها إلى رقم الأعمال المعتمدة قاعدة للرسم[1]:

لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمدة كقاعدة للرسم على النشاط المهني

- مبلغ العمليات البيع خاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة التي تستفيد من تعويض .

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

- مبلـــغ عمليـــات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الإسترجاعيـــة المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96/ 31 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المقضي كيفيات تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الإستراتيجية عندما لا يفوق معدل الربح بالنسبة لبيع التجزئة 10% .

- المبلغ المحقق بعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية وعمليات والإطعام المصنف والأسعار .

- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنقص المجموعة .

➢ **المرحلة الثانية : مراجعة التصفية والتسديد** : في هذه المرحلة على المراجع التأكد من :

- التطابق في التصريفات G50 – G51 كشف العملاء G03.

- أن رصيد الحساب (641/2) الضرائب والرسوم والدفعات المماثلة على الأجور) يساوي قاعدة احتساب الضريبة مضروب في النسبة القانونية 2% .

[1] المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

وفيما يخص العمليات التي تحتسب شروط البيع بالجملة يجب مكن مطابقة المبالغ مع ما ورد في كشف العملاء و الذي يجب أن يحتوي على[1] :

- رقم التحريف الجبائي .
- رقم المادة الخافضة للضريبة .
- الاسم و اللقب أو العنوان التجاري.
- العنوان الصحيح للزبون .
- مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية.
- رقم التسجيل في السجل التجاري .
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة .

على المراجع التأكد من أن الرسم[2] : حسب بالاسم كل شركة على أساس رقم أعمالها المحققة من طرف المؤسسات التابعة لها أو وحداتها في كل بلدية :

- يتحقق المراجع من تسديد الرسم على النشاط المهني من خلال التصريحات الشهرية وذلك قبل يوم العشرين من الشهر الذي يلي شهر تحقيق رقم الأعمال أو الفصلية أي قبل اليوم العشرين من الشهر الذي يلي الفصل الذي تم فيه تحقيق رقم الأعمال (حسب الحالة) ، من خلال نموذج 50G لدى قابض الضرائب المختصة إقليميا .

I-3 المراجعة الجبائية للرسم على القيمة المضافة : تتمحور مراجعة هذا الرسم حول خمس نقاط أساسية:

- ❖ الحدث المنشء للرسم .
- ❖ رقم الأعمال الخاضع للرسم (الوعاء) .

[1] المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[2] المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

- ❖ المعدلات المطبقة .
- ❖ الحق في الحسم.
- ❖ التصريح بالرسم على القيمة المضافة .

1- مراجعة الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة[1] :

بالنسبة للمبيعات ، من التسليم القانوني أو المادي للبضائع غير أن المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب فإن الحدث المنشيء يتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا ويتكون الحدث المنشيء للرسم من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية ، وفي غياب التحصيل يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد آجل ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة .

- بالنسبة للأشغال العقارية من قبض الثمن كليا أو جزئيا .
- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة أو من الأشغال العقارية يكون الحدث المنشئ في التسليم .
- بالنسبة للصادرات والواردات من تقديمها لدى الجمارك والمدين بالرسم هو المصرح لدى الجمارك .
- بالنسبة للخدمات عموما ، يقبض الثمن كليا أو جزئيا وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها .

يمكن أن يتكون الحدث المنشئ إدا تعذر القبض تسليم التذكرة

2- **مراجعة الوعاء:** يجب على المراجع التأكد من أن الوعاء تضمن العناصر التالية :

- ثمن البضائع والأدوات والأشغال المؤداة .
- جميع المصاريف المفوترة للزبون .

[1] المادة 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

- الحقوق والرسوم باستثناء TVA وحقوق الطوابع الجبائية والتخفيضات الممنوحة والمبالغ المودعة بالأمانة على الشكليات التي يجب إعادتها إلى البائع يجب ضمها .

- يجب التأكد أيضا في الحالات الخاصة.

* **عند تبادل السلع** : يجب أن يتأكد من قيمة السلعة المقدمة إضافة إلى مبلغ الزيادة أو قيمة السلعة الأخرى التي تقدم كزيادة عند اختلاف سعر السلعتين موضوع المبادلة .

* **استعمال المؤسسة لحاجاتها الخاصة** : حيث على المراجع التأكد من أن سعر البيع بالجملة إذا تعلق الأمر بالمنقولات أو تكلفة الإنجاز إذا تعلق الأمر بالعقارات مكونة لقاعدة الرسم .

3- مراجعة المعدلات: حيث يطبق في الجزائر معدلين للرسم على القيمة المضافة هما :

- المعدل العادي 17% ويخص جميع السلع غير الخاضعة للمعدل المنخفض والمذكورة في المادة 23 من قانون الرسوم رقم الأعمال .

- المعدل المنخفض 7% ويخص السلع والخدمات التي تمثل أولوية في المجال الاقتصادي أو الاجتماعي أو الثقافي وهي محددة بنص المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

4- مراجعة عمليات الحسم[1] : ينبغي على المراجع أن يتأكد من توفر الشروط التالية لضمان صلاح تطبيق عمليات الحسم .

* **شروط الشكل** : تتمثل في حيازة وثائق الإثبات القانونية :

- فواتير الشراء المطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 305/95 المؤرخ في 07 أكتوبر 1995 والذي ينص على شكل الفواتير.

- وثائق الاستيراد.

[1] المادة 37 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

– الوثائق القانونية والتصريحات الخاصة بالشركة والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المسدد والخاص بتسليم الشركة لذاتها.

– الفواتير التي تحمل مبلغ الرسم المحمل على المشتريات.

* **شروط المضمون** : حيث على المراجع التأكد من أن الخصومات تحت العناصر الآتية :

– لا يقبل الحسم إلا استعملت المواد أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم .

– يجب أن يكون العنصر المستفيد مرتبط بالاستغلال وأن لا يكون مستثنى من الحق في الحسم وهذا حسب ما جاءت به المادة 41.

– لا يكون الخصم إلا إذا كانت هذه المواد جديدة أو مجددة ضمان وأن لقطاعي يستفيد من نظام الإعفاء من الرسم وهذا حسب ما جاءت به نص المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2013 .

– لا يمكن أن يتم الخصم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز 100.000 دج على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا .

* **الشروط الزمنية** :

– بحدوث الواقعة القانونية المنشئة للرسم .

– يمكن في تصريح نفس الشهر الذي تتم فيه حيازة الاستمارات أو المواد أو تلقي الخدمة أن يتم الخصم للرسم.

– يمتد حق الخصم كحد أقصى إلى 31 ديسمبر حق السنة الرابعة بعد نشوء الحق .

– يتوجب على المراجع التأكد من تطبيق السليم للقاعدة النسبية Régle de Prorata والتي تسمح بحساب نسبة خصم الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمؤسسة الخاضعة جزئيا للرسم ويمكن تحديد مما يلي :

❖ **في البسط بوضع :**

– رفع الأعمال الخاضع للرسم.

– رقم الأعمال الخاص بتصدير ومواد خاضعة للرسم.

– التسليمات المتسعة بالإعفاء من دفع الرسم.

❖ **في المقام :**

– المبالغ الستار إليها في البسط.

– رقم الأعمال الناتج عن ألأعمال المعفاة أو الخارج في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة .

وفي نهاية السنة يتم حساب النسبة الحقيقية حيث يتوجب على المراجع التأكد من القيام بالتعديلات الأزمة على أساس المعطيات الواقعية .

حيث يصبح التعديل جاريا إذا تعدى الفرق بين النسبتين 5% ويكون قبل 25 مارس من السنة الموالية .

يترتب عن هذه العملية إما إعادة دفع المبلغ الزائد الذي تم حسمه أو تطبيق خصم إضافي للخصم السابق إجراءه .

يجب على المراجع مراقبة مدى التزام المؤسسة بإعادة الرسوم المخصومة إذا توفرت الحالات الآتية:

– في حالة اختفاء السلع ، إلا في حالات القوة القاهرة المقدمة قانونا.

– إذا كانت العملية غير خاضعة للضريبة .

– إذا اعتبرت العملية غير مدفوعة بصفة نهائية .

– في حالة التنازل عن استثمارات قبل انتهاء مدة 5 سنوات من اكتسابها.

5- **مراجعة التصريحات الفصلية أو الشهرية للرسم على القيمة المضافة** : على المراجع التأكد من تقديم تصريح شهري أو فصلي حسب الحالة وأن يتضمن التصريح رقم الأعمال سواء كانت خاضعا أو معفيا في الرسم مع إرفاقه بفواتير الشراء حسبما نصت عليه المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

I-3-المراجعة الجبائية للضريبة على الدخل الأج الخاص بالأجور :

➢ **المرحلة الأولى : مراجعة الوعاء**[1] : على المراجع التأكد من احتواء الوعاء على العناصر التالية:

– كرواتب وتعويضات الأجور والمنتج والرجوع العمومية.

– المكافاءات المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

– المبالغ المقبوضة من قبل الأشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير وهذا لمقابل عملهم.

– علاوات المردودية والمكافاءات أو غيرها التي تمنع لفترات غير شهرية ، بصفة إعتيادية ومن قبل المستخدمين.

– المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كإجراء نشاط التدريسي أو البحث والمراقبة كأستاذة مساعدة بصفة مؤقتة كذلك المكافاءات الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع تجاري.

أما العناصر الواجب عدم ضمها إلى الوعاء فهي[2] :

– التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل المهمة.

– التعويضات عن مناطق جغرافية.

[1] المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[2] المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

– التعويضات المؤقتة والمنح والديون العصرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي الحقوق .

– المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي كالأجر الوحيد والمنح العائلية ومنح الأمومة.

– الديون العصرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية ، عجز دائم كلي لدرجة اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة.

– معاشات المجاهدين والأرامل من جراء واقائع حرب التحرير الوطنية.

– تعويضات التسريح.

ويحدد المبلغ الدخل الخاضع الضريبة بخصم مايلي من المبلغ الإجمالي للمبالغ المدفوعة والامتيازات العينية الممنوحة.

– المبالغ التي يقتطعها المستخدم لتشكيل معاشات أو منح تقاعد.

– المساهمة العمالية في التأسيسات الاجتماعية.

- **المرحلة الثانية : مراجعة التصفية والتسديد** : على المراجع التأكد من أن الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور قد تم احتسابها على أساس سلع موضوعة من طرف إدارة الضرائب والمبين في نص المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إضافة إلى مراجعة التصريحات المقدمة إلى الإدارة نموذج 50 بأعدادها بصور لائحة من ناحية الشكل والمضمون وفقا للتشريعات المعمول بها .

II-المراجعة الجبائية للوثائق المحاسبية : والهدف من مراجعتها على إثبات مدى التطابق في البيانات المحاسبية والمبالغ المصرح بها جائيا .

بالإضافة إلى التأكد من أن الحسابات ذات دلالة ومصداقية .

II-1- مراجعة حسابات رأس المال :

تكون عادة أرصدة حسابات الصنف دائنة ، ويمكن التمييز في حساب رأس المال بين الأموال الجماعية والأموال الشخصية ، ولمراجعة حسابات رؤوس الأموال يقوم المراجع الجبائية بما يلي :

- التأكد من أن رأس المال يتوافق مع ما تم ذكره في القانون الأساسي (عدم وجود إختلاف في رأس المال الموضح في الميزانية ورأس المال المحدد في القانون الأساسي.
- التأكد من أن التزامات المؤسسين قد تم الوفاء بها .
- يتأكد المراجع كذلك في حالة تغيير رأس المال أن نسبة الإحتياطات القانونية تمثل (10%) من رأس المال الجديد .
- يقوم المراجع بالرجوع إلى القانون الأساسي للشركة ، وقرارات المجالس العامة للإطلاع على ما تم الإنفاق عليه فيما يتعلق بالإحتياطات الواجب تكوينها .
- التأكد في حالة التخفيض من رأس المال التغطية الخسائر ، أن الحصيلة الجبائية أخذت بعين الاعتبار[1] .
- كما يعمل المراجع على التأكد في حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات بأنه تم طرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه يؤسس الضريبة من القيمة الحسابية لهذه التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضعة الضريبية أو ناقص القيمة[2]

[1] مداني بن بلغيث دروس المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي ، الدرس الخامس ، الجزائر. جانفي 2011 ص16
[2] المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011

– كما يجب على المراجع أن يولي إهتماما بفائض القيمة الناتجة عن تنازل عن التثبيتات لأن له تأثير عن نتيجة الدورة.

– يتحقق المراجع من أن المؤسسة قد خصصت مبالغ لمواجهة ما قد يحدث من أخطار مستقبلية وذلك بتطبيق المبدأ المحاسبي " الحيطة والحذر" ويعاد النظر في هذه المئونات في نهاية كل دورة مما يؤدي إلى الزيادة فيها أولا أنقاضها أو إلغائها [1] .

– يجب التحقق من استناد تكوين مؤونات الأعباء على وثائق إثبات ، وأنه في الفترة التي كونت فيها المؤونة قد توفرت عناصر الأدلة الخاصة بالخطر المتوقع.

– يقوم المراجع بالتأكد من توفر جميع الشروط اللازمة لتوزيع الأرباح[2].

– يجب التأكد من أن مبلغ المكافئات الموزعة عشرة (10/1) مـــــن الربح المقابل للتوزيع [3].

II–2– مراجعة حسابات الأصول الثابتة :

تعتبر التثبيتات في المعايير الدولية إستعمال لموارد مالية في الحصول على متاع يستعمل لمدة طويلة (أكثر من سنة) في نشاط المؤسسة ، عند دخوله يسجل في ميزانية المؤسسة كأصل من أصولها ، ويدخل ضمن تكاليفها شيئا فشيئا كلما تم استهلاكه[4].

وقد تكون التثبيتات أصول غير ملموسة (معنوية) ولكنها ذات قيمة ثابتة ، وتدر منافع مستقبلية ، وقد تكون ملموسة كالعتاد ، الأراضـــــي ... وغيرهـــــا ، وقـــــد تكون مالية ، وهذا موافقة لما جاءت به عدة معايير محاسبية ذات علاقة وهـــي :

IAS40. IAS38 .IAS36.IAS17. IAS16 . IAS 23

[1] محمد محمود. مرجع سابق ص 106 .
[2] المادة 722 من القانون التجاري للجمهورية الجزائر سنة 2007
[3] المادة 728 من القانون التجاري الجمهورية الجزائرية سنة 2007
[4] بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق معايير ، الجزء الأول ، دار هومة ، الجزائر ، 2010 ،ص :261

ولمراجعة حسابات الأصول الثابتة يعمل المراجع على التأكد مما يلي :

– إن مدة استعمال هذه التثبيتات تتجاوز الدورة المحاسبية الواحدة .

– إن تسجيلها المحاسبي كان بتكلفة الاقتناء أو بتكلفة الإنتاج إذا تم إنجازها في المؤسسة بعينها.

– في حالة إنشاء هذه التثبيتات داخليا يتم التأكد من أنها سجلت على أساس جميع تكاليف الحيازة بما في ذلك النفقات الضرورية لجعل الأصل جاهزا للاستعمال.

– التأكد من أن التثبيتات الملموسة تم اقتناؤها للاستخدام وليس لغرض البيع ، وذات عمر إنتاجي طويل نسبيا وذات وجود مادي ملموس.

– التأكد من توفر العامل المولد للتسجيل المحاسبي للأصول يتمثل في الشرطين التاليين[1]:

1. أن تحصل المؤسسة على مزايا اقتصادية مستقبلية عند استخدامها .

2. أن يمكن أن تحصل تقييم الأصل بطريقة موثوق فيها .

– التأكد من توفر شرط اعتبار الأصول كتثبيتات ملموسة هو الغرض من إقتنائه أو إنتاجه ومدة الاستعمال المتوقعة.

– التأكد من أنه تم الفصل بين قيم الأرض وقيمة المبنى لأن الأرض غير خاضعة للإهتلاك بينما المبنى خاضع لحساب الإهتلاك.

– يجب على المراجع التأكد من حسم الرسم على القيمة المضافة المدفوع عند إكتساب التثبيتات بإستثناء التجهيزات المحرومة من حق الحسم.

[1] بن ربيع حنيفة ، مرجع نفسه ص 63

– التأكد من أن التثبيتات المقتناة تخص استغلال المؤسسة بصفة مباشرة ، وأن الرسم على القيمة المضافة تم خصمه، باستثناء الرسم المتعلق بالسيارات السياحية، وعربات نقل الأشخاص إلا إذا كانت أداة رئيسية في استغلال المؤسسة .[1]

– التأكد من ملكية المؤسسة لهذه التثبيتات وإن كانت غير ذلك فيحب التحقق من أنها مستأجرة وتولد قيم إقتصادية مستقبلية للمؤسسة ، ذلك إستناد للمبدأ المحاسبي تغليب الواقع الإقتصادي عن الواقع القانوني.

أما بالنسبة لحساب إهتلاك القيم الثابتة فيتم مراجعته كما يلي :

نعلم أن التثبيتات تتدهور قيمتها نتيجة أسباب عدة منها الاستعمال ، الظروف الطبيعية أو التقدم التكنولوجي وغيرها ، فتؤدي هذه العوامل إلى تخفيض قيمتها الأصلية فنقول عندها أن هذه التثبيتات قابلة للإهتلاك حيث توزع فيه الممتلكات ، التجهيزات والمعدات القابلة للإهتلاك على العمر الإنتاجي لها على أساس منتظم ، وينبغي أن تعكس طريقة الإهتلاك النمط الذي تستفيد فيه المؤسسة المنافع الاقتصادية للأصل كما يجب الاعتراف بالإهتلاك الخاص بكل فترة على أنه من أعباء الدورة .[2]

ولمراجعة هذا الحساب يتم التأكد مما يلي :

– في تحديد العمر الإنتاجي للأصل على المراجع المتأكد من أن النقاط التالية ثم أخذها بعين الإعتبار:

– الاستخدام المتوقع للأصل يحدد بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو الخرجات.

– التقادم المتوقع الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل برنامج الإصلاح والصيانة لدى المؤسسة والعناية والصيانة للأصل حينما يكون عاطلا .

– إنقضاء تاريخ عقود التأخير المتعلقة بها .

[1] المادة 41 من قانون المرسوم على رقم الأعمال الجمهورية الجزائرية سنة 2011

[2] شعيف بوداود نوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية للدولة الجزء الثاني ، الشركة الجزائرية الجزائر 2009 ص 100.

– التأكد من تطبيق نظام الإهتلاك المالي الخطي على الإستثمارات باستثناء المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة وكذا المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي فإنها تطبق الإهتلاك المالي التنازلي[1].

– التأكد من إحترام المعاملات المستعملة في حساب الإهتلاك التنازلي [2].

– التأكد من أن المؤسسات التي إحتازت الإهتلاك المالي التنازلي أو التصاعدي يكون هذا الإختبار لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات كما يجب الإدلاء كتابيا بهذا الإختبار أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة [3].

– يجب التحقق من نقطة بداية احتساب الاهتلاك هي تاريخ الاكتساب، او تاريخ الاستئجار حسب الحالة.

– التأكد من قيام المؤسسة بالتعديلات اللازمة عند بيع استثمار لم يتم اهتلاك الرسم على القيمة المضافة الخاص به.

– يجب التأكد من أن نفقات التحسين او التصليح قد تم ضمها إلى قيمة الاستثمار.

– يجب التحقق من ان المؤسسة احترمت معايير التمييز بين عقود الايجار*، فعقد الايجار التشغيلي يعتبر تقديم خدمة من المؤجر للمستأجر، بينما الايجار التمويلي فهو تنازل عن تثبيتات بواسطة قرض من المؤجر للمستأجر**.

II-3- مراجعة حسابات المخزونات والحسابات الجارية :

أعطت المعايير الدولية للمحاسبة اهتماما كبيرا بالمخزونات، حيث تناول المعيار الدولي IAS02 المخزونات بنوع من التوسع، وتم تعريفها كما يلي : " هي أصول متداولة تحتفظ بها المؤسسة بغرض إعادة بيعه أو استخدامه في إنتاج سلع معدة للبيع". ولمراجعة المخزونات يقوم المراجع الجبائي بالتحقق مما يلي :

[1] المادة 174 الفقرة (أ) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائري سنة 2011 .
[2] لمادة 174 الفقرة (ج) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائري سنة 2011
[3] لمادة 174 الفقرة (د) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائري سنة 2011 .
* لمزيد من الايضاح راجع معيار المحاسبة الدولي رقم ias17.
** للتمييز بين عقد الايجار التمويلي والتشغيلي راجع بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 310-311.

- يقوم بالتحقق من أن الرسم على القيمة المضافة المسترجع الظاهر على فواتير الشراء متعلق بمشتريات حقيقة.

- يجب التحقق من ضرورية هذه المشتريات لنشاط استغلال المؤسسة.

- يجب التحقق من التقييم الصحيح للمخزونات.

- يجب التحقق من ان المشتريات مبررة بوثائق الإثبات.

- التأكد من التطابق بين المبالغ المشكلة للحسابات الدائنة للموردين، وبين مبالغ اليومية المساعدة للمشتريات.

- يجب التحقق من أن البضائع والمواد الأولية والتموينات الأخرى قد تم تثمينها عند دخولها في ذمة المؤسسة بثمن الاكتساب.

ثمن الاكتساب = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بالشراء

كما يجب التأكد من أن سعر الاكتساب لا يضم :

- مبلغ الرسوم المسترجعة.

- كل الحسومات والخصومات المكتسبة.

- يجب التأكد من وجود جرد مفصل للمنتوجات المخزنة في نهاية الدورة[1] وأن هذا الجرد يسمح بإجراء إحصاء مادي حقيقي وفعال.

- يجب التأكد من ان المخزونات الموجودة خارج المؤسسة والتي تعد ملكا لها قد أخذت بعين الاعتبار، كما يجب التحقق من عدم الأخذ بعين الاعتبار للمخزونات المخزنة من طرف المؤسسة ولكنها لا تملكها، وكذلك المنتجات المباعة مع بند الاحتفاظ بالملكية.

[1] المادة 10 من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، سنة 2007.

- يجب التأكد من عدم استخدام طريقة الوارد أولا صادر آخرا (LIFO) في تقييم المخزونات، فقد ألزم النظام المالي المؤسسات بتطبيق إما أسلوب طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) [1].

- يجب التأكد من أن كل الفواتير الخاصة بالدورة قد أخذت بعين الاعتبار .

II-4- مراجعة حسابات الغير :

تضم حسابات الغير حسابات الموردين ، وحسابات الزبائن والحسابات الملحقة والحسابات المتعلقة بأجور المستخدمين ، وحسابات الهيئات الاجتماعية والحسابات الخاصة بالدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية والحسابات الخاصة بالمجموعة والشركاء والأعباء والإيرادات المسجلة مقدما.

ولمراجعة حسابات الغير يعمل المراجع الجبائي على ما يلي :

- يجب أن يكون يقضا عند مراجعة حساب الموردين والتي يمكن أن تكون وسيلة لتغطية عمليات شراء وهمية .

- يجب التأكد من أن السلع الخدمات المقتناة على الحساب تخص نشاط استغلال المؤسسة .

- في حالة شراء السلع والخدمات كان الدفع بالأجل بواسطة السفتجة أو السند الأدنى، يجب التأكد من أن كليهما يحمل البيانات الكافية والموضحة في القانون التجاري الجزائري[2] .

- التأكد من أن التثبيتات المقتناة لا تضم السيارة السياحية وعربات نقل الأشخاص إلا إذا كانت أداة رئيسية في إستغلال المؤسسة وذلك فيما يخص خصم الرسم على القيمة المضافة.

[1] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية العدد 19 ، 25 مارس 2009 .
[2] المواد 390 – 465 من القانون التجاري الجزائري سنة 2005 منشورات بيرتي ، الجزائر 2009

أما فيما يتعلق بحساب الزبائن والحسابات الملحقة فيجب التحقق من حالة فواتير تخص زبائن أجانب توفر ما يلي :

- وجود عقد أو فاتورة شكلية أو وثائق جمركية .
- التطابق بين التسبيقات والدفعات المستلمة وما هو متفق عليه في العقد أو الفاتورة الشكلية.
- مطابقة الوثائق الجمركية للقوانين.
- يجب التأكد من أن أرصدة حسابات الزبائن تعكس الحقيقة .

II-5- مراجعة الحسابات المالية :

- يقوم المراجع بالتأكد من عدم وجود دفع مزدوج لنفس الفاتورة بواسطة الحساب الجاري أو الحسابات البنكية والصندوق .
- إجراء مقارنات بين حساب (حـــ / 512 البنك) وكشوف المقارنة البنكية والكشوف الواردة من البنك.
- يجب التحقق من أن رصيد حساب (حـــ / 53 الصندوق) مدنيا بمبالغ عمليات البيع نقدا.
- يجب الإطلاع على الوثائق المبررة للتسجيلات الذائنة في حساب الصندوق والتأكد من أنه لا يوجد تسجيل مزدوز لنفس الوثيقة ، كما يجب التأكد من أن المصاريف الشخصية المستغل أو الشركاء لا تقتطع من الصندوق.
- يجب إجراء مقارنة بين الفواتير المسددة عن طريق البنك والكشوفات البنكية .
- يجب على المراجع إجراء فحص المكشوفات البنكية ومعرفة مصادر الأموال الداخلية والتأكد من أنه تم أخذها بعين الإعتبار عند ملئ التصريحات الجبائية .

– التأكد من التناسب بين تواريخ قبض الأموال وتاريخ التصريح بهاج بائية خاصة إذا كان الحدث المنشئ للضريبة هو القبض الكلي أو الجزئي .

– التأكد من ترصيد حساب (حـــ / 58 التحويلات الداخلية) في نهاية الدورة باعتباره حساب عبور[1].

II-6- : المراجعة الجبائية لحسابات الأعباء :

تكون مادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة ، وتصنف من خلال النظام المحاسبي المالي حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة ، وذلك حسب طبيعة إحتياجات المؤسسة ، ولكن المؤسسات التي تقوم بإعداد حسابات النتائج حسب الوظيفة ، ينبغي عليها إعداد جداول ملحقة تبين فيه الأعباء حسب طبيعتها.

حيث يقوم المراجع بالتأكد من العمليات التالية :

– يجب التأكد من أن المبالغ الموجودة في الحسابين (ح/600 مشتريات البضائع المباعة) و (ح/601 المواد الأولية) مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين (حـــ / 30 و حـــ / 31 حسابي البضاعة والمواد الأولية) على التوالي .

– يجب التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بعمليات لا تستفيد من حق الحسم لم تدرج في التصريح الجبائي نموذج (G50) ضمن الرسوم القابلة للحسم.

– يجب التحقق من الوثائق الخاصة بتعويض مصاريف النقل.

– يجب التحقق من أن المؤسسة تحترم القواعد لاقانونية الخاصة بمسك دفاتر المستخدمين[2].

[1] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009

[2] أنظر المرسوم التنفيذي 98/96 بتاريخ 17 شوال 1416 الموافق 06 مارس 1996 الذي يحدد قائمة الدفاتر والسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها الصادر بالجريدة الرسمية العدد 17 بتاريخ 13 مارس 1996.

– يجب التأكد من ان المنح ذات الطابع المهني لم تدفع إلى المستخدمين خلال عطلة مدفوعة الأجر و لم تعالج كاجور.

– التأكد من أن الرواتب التي يستفيد منها المسيرون مبررة وطبيعية.

– يجب التأكد من تطبيق المعدلات الحقيقية حسب نوع الضريبة أو الرسم.

– التأكد من عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في الحساب (حـــ/64 ضرائب ورسوم) بل تم تسجيله في حساب (حـــ/695 ضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية)[1].

– التأكد من ان الفوائد المالية المدفوعة تخص ديون على المؤسسة.

– التأكد من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال الإطلاع على جدول اهتلاك القروض والعقود الخاصة بها.

– مراقبة نقطة بداية احتساب اهتلاك التثبيتات.

– التحقق من جميع العناصر الداخلة في حساب قسط الاهتلاك المعدل، مدة الاهتلاك، قيمة إكتساب الاستثمار، والمعامل المطبق في حالة الاهتلاك غير الخطي.

–يجب التأكد من توفر وثائق إثبات الخطر المسبب لتكوين مؤونة في التاريخ الذي كونت فيه.

– يجب التأكد من جميع الوثائق الثبوتية للأعباء مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات.

– التحقق من أن جميع هذه الأعباء حقيقية وتخص استغلال المؤسسة ولا تهدف إلى تضخيم المصاريف لغرض تقليص الضريبة على الأرباح، أو بالعكس تقليص الأعباء بغرض زيادة الأرباح لتضليل المساهمين، والانتباه إلى مصاريف المستخدمين بحيث تكون قابلة للخصم إذا توفرت فيها الشروط التالية[2] :

[1] شعيب بو داود نوف، مرجع سابق، الجزء الأول، ص 70.

[2] www.IMPOTS-dz.org consulté le : 23/05/2012.

- أن يتعلق بعبء فعلي وليس وهمي.
- أن يكون غير مبالغ فيها بالمقارنة مع نوع العمل.
- أن ينشأ عنها اشتراكات اجتماعية.

- التأكد من أن الضرائب والرسوم متعلقة بالاستغلال وأن تكون مسددة او مثبتة محاسبيا في انتظار التسديد، وهي تخص الرسم على النشاط المهني (TAP) ، حقوق الطابع (DT)، الرسم العقاري (TF) غير أنه إذا منحت فيها بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة التي تم خلالها إشعار المؤسسة[1]،

- التحقق من عدم إدراج الأعباء الغير قابلة للخصم او التي تم تحديد سقفا لها[2].

II-7-المراجعة الجبائية لحسابات الايرادات :

لمراجعة حسابات الايرادات يقوم المراجع الجبائي بالعمليات التالية:

- يجب إجراء عمليات المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة محاسبيا.
- يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج (TVA) مرفقة بوثائق الإثبات الجمركية والجبائية.
- يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخص (TVA).
- يجب التأكد من تسجيل جميع الايرادات المحققة خلال الدورة.
- يجب التأكد من الإعانات لا تمثل أداءا لخدمات موهة او تكملة لسعر بيع خاص لـــ (TVA) .
- يجب التأكد من وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية.

[1] محمد فلاح . مرجع سابق، ص 48.
[2] المواد 171، 170، 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011.

- يجب التأكد من أن المنتوجات الاستثنائية مثل تعويضات التأمين المحصلة قد ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.

III- مراجعة الفعالية والخيارات الجبائية :

يقوم المراجع هنا بتحليل شروط وأشكال معالجة المسائل الجبائية على مستوى المؤسسة وهذا لغرض اكتشاف النقائص ومعالجتها وبالتالي فحص جميع العناصر الجبائية التي تضمن الفعالية داخل المؤسسة.

1-مراقبة الفعالية الجبائية :

ينصب اهتمام المراجع أساسا على مراجعة نظام المعلومات الجبائية للمؤسسة ومراقبة مدى إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرار.

❖ **مراقبة نظام المعلومات الجبائي للمؤسسة :**

إن نظام المعلومات الجبائي داخل المؤسسة يستخدم بطريقة آلية، ويهم كل الأشخاص داخل المؤسسة، وخاصة المكلفين بالمسائل الجبائية، بحيث يكون للمراجع الحق في معرفة مستواهم فيما يخص التسيير بشكل عام والتسيير الجبائي للمؤسسة بشكل خاص. كما يعمل المراجع على تقييم الوقت المخصص من طرف المؤسسة للمسائل ذات الطابع الجبائي والتي تخص اعمال دراسات الاستشارة، التكوين وغيرها، وكذا معرفة معايير اختيار المستشارين في حالة اختيار المؤسسة لمستشارين خارجيين، كما يقوم بتفحص مختلف النصوص الاستشارية المنجزة. فإذا كانت المؤسسة ترقى إلى القيام بمشروع ضخم مثلا، فعلى المراجع أن يقارب بين درجة التعقد الجبائي لهذا المشروع ودرجة الكفاءة بالنسبة للأشخاص الذين يقومون بتنفيذه وهكذا يعمل المراجع على تكريس إدراج الجباية كوسيلة في عملية اتخاذ القرارات.

❖ **مراقبة إدراج الجباية في عملية اتخاذ القرار :**

حتى يتسنى للمراجع الجبائي فحصر قيمة المعلومات والتي بدورها يخول له إصدار حكم حول سلوك المؤسسة تجاه العوامل الجبائية يجب عليه أن يقوم بحوصلة مختلف أنواع القرارات المتخذة من طرف المؤسسة بالاضافة إلى فحص مختلف المعلومات التي تستقبلها مصلحة الجباية داخل المؤسسة والتي يصدرها مختلف المصالح.

2مراقبة الخيارات الجبائية للمؤسسة :

يقوم المراجع في هذه المرحلة بترتيب الخيارات التي يطرحها التشريع الضريبي وذلك قبل بدء عملية فحصها.

❖ **الخيارات التقنية** : يقوم المراجع بتحضير منهجي لقائمة الأنظمة التي يمكن للمؤسسة أن تستفيد منها. ولضمان أن المؤسسة تستغل الخيارات المناسبة لها بأشكال مناسبة يقوم المراجع باستخراج ما إذا كان بإمكان المؤسسة أن تستفيد بأكبر قدر ممكن مما يطرحه التشريع الضريبي من خيارات وتحفيزات تتيح لها تجنب دفع الضريبة أو تقليص التكاليف الجبائية إلى حدها الأدنى دون الاخلال بالقواعد القانونية السارية المفعول ومقارنتها مع الوضعية الجبائية للمؤسسة.

والهدف من عملية الفحص التي يقوم بها المراجع لهذين النظامين (أنظمة التحفيز، الخيارات) هو التخفيض من الخطر الذي قد تتعرض له المؤسسة من عدم احترام شروط الاستفادة من هذه الأنظمة.

وقد تسجل المؤسسة حالتين أين يكون استغلالها للاختيار يشكل خطرا عليها فعندما :

– تستغل المؤسسة امتيازا جبائيا رغم عدم توفر شروط هذا الامتياز الجبائي.

ولذلك يعمل المراجع على تصحيح الوضعية قبل الغائها من قبل مصالح الجباية فما ينجر عنه خضوع المؤسسة ومن هنا على المراجع ضمان :

- أن تستوفي المؤسسة شروط الحصول على الخيارات التقنية.

- أن تقوم المؤسسة بترجمتها بصفة حسب ما ينص عليه القانون.

- أن تضمن المؤسسة متابعة هذه الخيارات والامتيازات وذلك باحترام الشروط السابقة للحصول عليها.

- استفادة المؤسسة حقيقة من عوائد جبائية متعلقة بهذه الخيارات والامتيازات.

فعلى سبيل المثال الاستفادة من تطبيق النسبة المخفضة 7% بالنسبة للرسم على القيمة المضافة عن إنجاز السكنات الاجتماعية والترقوية والريفية وكذلك الاعفاء من الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات (حسب الحالة) بالنسبة للربح المتأتي من إنجاز سكنات ذات طابع اجتماعي ترقوي أو ريفي.

وهذا الامتياز له شروط للحصول عليه وهي :

- أن تكون السكنات المنجزة ذات طابع اجتماعي، ترقوي أو ريفي.

- تقديم دفتر الشروط والمصادقة عليه من طرف الهيئة المستخدمة وكذا إدارة الضرائب.

- تقديم شهادة المطابقة كدليل الالتزام بالشروط الموضحة في دفتر الشروط.

❖ **مراقبة الخيارات الاستراتيجية :**

حيث يعتبر العامل الجبائي واحد من معايير اتخاذ القرار باعتبارها خيارات مؤقتة تتخذ من حين لآخر. فالمراجع الجبائي بمراقبة معمقة لتقييم مردودية الامتيازات الجبائية المرتبطة بهذه الخيارات وذلك ليقدم اقتراحات حول الأشكال والحلول لضمان أن تعمل المؤسسة بقدر كبير

من الفعالية وعليه فإن مراجعة الكفاءة الضريبية أكثر تعقيدا من مراجعة الانتظام الضريبي لأنه يقع على عاتق المراجع اكتشاف الهفوات التي ارتكبت من قبل المؤسسة وخاصة الهفوات التفصيلية التي كان من الممكن أن تستفيد منها، وكذا تسليط الضوء على العمليات التي يمكن للمؤسسة أو كان من المفروض أن تتعامل معها

بطريقة أكثر مردودية من الناحية الضريبية، فمرجعة الكفءة الضريبية تسمح بقياس مدى استعداد المؤسسة لاستغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها فمثلا تأثير الجباية على استرتيجية التسويق. المقصود هنا هو الرسم على القيمة المضافة التي تستعمله المؤسسة باعتبارها وسيطا لأن هذا الرسم يفرض على المستهلك النهائي وعليه يجب على المؤسسة التقليص من فترة الاحتفاظ المؤسسة بالمنتجات باعتبار الرسم على القيمة المضافة دوري لذلك يشكل عبءا على الخزينة مما يدفع المسير إلى مراجعة طرق التسيير والبحث عن أفضلها.

المبحث الثاني تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

إن تعاطي المؤسسة الجزائرية مع الجباية تعترضه عدة صعوبات، فالنظام الجبائي الجزائري يتميز بعدم الاستقرار بالاضافة إلى ضعف التسيير الجبائي في المؤسسات.

لذا تطرقنا في المطلب الأول إلى التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية.

أما المطلب الثاني : تحت عنوان المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول :التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

إن تطور المؤسسات وتعقد عملياتها واتساع نشاطها وزيادة حدة التنافس بينها هذه الوضعية أدت بالمؤسسات في البحث عن البقاء والاستقرار و اللجوء إلى تطبيق الطرق والأدوات الضرورية في رسم وتنفيذ الاستراتيجيات الملائمة ضمن قطاع نشاطها وبالتالي تحقيق الإقليم السريع مع متغيرات المحيط من جهة واغتنام الفرص المتاحة لها واستغلال حوارها بصفة أحسن من جهة أخرى.

الفرع الاول : تعريفـــــه :

التسيير الجبائي : هو فرع من فروع التسيير المالي ويعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار يهدف إلى تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا جميع الاختيارات الجبائية وتجنبه التكاليف الاضافية من خلال فترة المسير على انتقاء أحسن الطرق وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي[1].

فحسب M.Cozian فإن التسيير الضريبي هو أعلى مستوى لتسخير الجباية متجاوزا بذلك مجرد التطبيق للقواعد الضريبية للقانون الضريبي.[2]

[1] استاد زرواق الحواس فعالية التسيير الجبائي مرجع سابق دكره ص20
[2] مرجع سابق دكره ص 22

- وحسب تعريفه الثاني للتسيير الجبائي عرفه M.Cozian ، الجباية ما هي إلا لعبة خيارات وبعض المكلفين أصبحوا أسياد الموقف لأنهم بكل سهولة يطبقون التسيير الجبائي

ومما سبق نستخلص أن التسيير الجبائي باعتباره مجموعة من القرارات والقواعد المتبعة من طرف المؤسسة من أجل تخفيض الأعباء الجبائية أصبح ضرورة لا مفر منها، خاصة وأنه يعبر عن إرادة حقيقية في التخفيف من ثقل الضريبة، وهذا عن طريق تحفيز وتشجيع المؤسسة من استعمال بعض التقنيات ، فضلا عن هذا فإن التسيير الجبائي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له.

الفرع الثاني : أهداف التسيير الجبائي :

عموما يهدف التسيير الجبائي إلى تحقيق الأهداف التالية :

1- تحقيق الأمن الجبائي : فالمسير الجبائي يعمل جاهدا على تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة الذي لا يتأتى إلا عندما تكون في وضعية قانونية تجاه إدارة الضرائب ولا يكون هناك تخوف من أي رقابة قد تقوم بها هذه الأخيرة، فعدم احترام المؤسسة لالتزاماتها الجبائية قد يعرضها لمخاطر قد تحدث نتائجها تأثيرا سلبيا على خزينة المؤسسة وللوصول إلى هذا الهدف تعمل المؤسسة على تفعيل المراجعة الجبائية باعتبارها أداة تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية وجعل التسيير أكثر فعالية.

2- التحكم في العبء الضريبي : يقصد به ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة والذي يختلف تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية.

ويختلف شكل التحكم في العبء الضريبي من مؤسسة لأخرى، وذلك حسب الأهداف الأساسية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، فالمؤسسة سيكون هدفها الأساسي هو تخفيف الضريبة، وبالتالي توفير وفرات مالية تتيح لها

إمكانية توسيع استثماراتها، بينما المؤسسة التي تكون في حالة نمو فهي تعمل على تحسين صورتها أمام البنوك ، المساهمين وغيرها من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي.

- **التأثير على الاستثمار** : من خلال الحوافز الجبائية للاستثمار، فالأرباح المعاد استثمارها تشجع بمعدلات أقل بكثير من الأرباح الموزعة، بالاضافة إلى تشجيع مجالات الاستثمار وكذلك مناطقه المحددة من قبل المشرع الجبائي

- **تأثير الجباية على استراتيجية التمويل** :

من خلال فرص الاختيار التي يمنحها النظام الجبائي، للمسير في الاختيار بين الأموال الخاصة، أو الاقتراض وفي الغالب الأعم، فإن الجباية تمنح معاملة تفضيلية للاقتراض من خلال خصم الفوائد على الاقتراض كأعباء، في حين إن الاعتماد على الأموال الخاصة لا يتيح الاستفادة من هذا الخصم.

- **تأثير الجباية على العملية الإنتاجية** :

إن هدف المنتج هو تعظيم الأرباح، وتقليل التكاليف وهذا الهدف لا يمكن فصله على تأثيرات الجبائية، حيث نجد أن العملية الانتاجية في مدخلاتها ومخرجاتها تتأثر بالجباية، من خلال فرض الضرائب على السلع الكمالية أو الاستهلاكية أو تشجيع بعض المنتجات الأخرى من خلال إعفائها جزئيا أو كليا. وأن هذه الضرائب قد تؤثر على عناصر الإنتاج.

3- الفعالية الجبائية :

يقصد بها استعداد المؤسسة لاستغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها، كما يسمح لها بتحقيق وفرات مالية، فتعدد الخيارات الضريبية في التشريعات الجبائية يسمح بهامش من الحركة، وهذا الاستغلال مرتبط بتمتع المسيرين بأفق واسعة ودراية كبيرة تسمح لهم بإدراك خيارات قانونية لها آثار جبائية مارستها من أجل تعديل العبء الضريبي.

4- خدمة إستراتيجية المؤسسة[1] :

تتدخل المعطيات الجبائية في تحديد الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة فهي تدخل كإحدى محددات اتخاذ القرار الاستراتيجي، ويتجلى ذلك من خلال :

- تأثر الجباية على التدفقات المالية للمؤسسة من خلال التأثير على السيولة في الأجل القصير والتي تمثلها خزينة المؤسسة.

كلما كان مبلغ الضريبة كبير، ووقت تسديدها آنيا، كلما كان هذا التأثير كبير، بل ويدفع المؤسسة الى اللجوء إلى الاقتراض، أو يحملها عبء جبائي آخر من خلال فرض عقوبات عدم الوفاء، والتسيير الجبائي الفعال هو الذي يحدد طبيعة الضريبة، ووعائها وكيفية تجنب تأثيرها بشكل راشد ضمانا للوفاء، أو من خلال الالتجاء لاستغلال علاقة المؤسسة المصرفية.

- **التأثير على الاستثمار** : من خلال الحوافز الجبائية للاستثمار، فالأرباح المعاد استثمارها تشجع بمعدلات أقل بكثير من الأرباح الموزعة، بالإضافة إلى تشجيع مجالات الاستثمار وكذلك مناطقه المحددة من قبل المشرع الجبائي.

3- تأثير الجباية على إستراتيجية التمويل :

من خلال فرص الاختيار التي يمنحها النظام الجبائي، للمسير في الاختيار بين الأموال الخاصة، أو الاقتراض وفي الغالب الأعم، فإن الجباية تمنح معاملة تفضيلية للاقتراض من خلال خصم الفوائد على الاقتراض كأعباء، في حين إن الاعتماد على الأموال الخاصة لا يتيح الاستفادة من هذا الخصم.

[1] شعيب بوداوود نوف . مرجع سابق ذكره ص 56

4- تأثير الجباية على العملية الإنتاجية :

إن هدف المنتج هو تعظيم الأرباح، وتقليل التكاليف وهذا الهدف لا يمكن فصله على تأثيرات الجبائية، حيث نجد أن العملية الانتاجية في مدخلاتها ومخرجاتها تتأثر بالجباية، من خلال فرض الضرائب على السلع الكمالية أو الاستهلاكية أو تشجيع بعض المنتجات الأخرى من خلال إعفائها جزئيا أو كليا. وأن هذه الضرائب قد تؤثر على عناصر الإنتاج.

إن المشرع الجبائي قد رتب الشكل القانوني للمؤسسة بخضوعه إلى ضرائب خاصة ومن هذا المنطلق نجد :

أ- المؤسسات التي تخضع لضريبة الدخل الإجمالي IRG[1] :

ويمكن حصرها فيما يلي :

- المؤسسات الفردية. – شركات التضامن SNC. – الشركاء في الشركات المدنية المهنية، شريطة أن لا تؤسس في شكل شركة ذات أسهم أو مؤسسة محدودة.

ب- المؤسسات التي تخضع لضريبة على أرباح الشركات IBS :

- شركة المساهمة SPA . – الشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL . – الشركات الفردية ذات المسؤولية المحدودة EURL . – المؤسسات العمومية الاقتصادية EPE. – المؤسسات ذات الطابع الصناعي، الفلاحي، الخدمي، البنكي. – الشركات المدنية، المؤسسة على شكل شركات أسهم أو مسؤولية محدودة عندما نختار هذا الشكل تخضع لهذه الضريبة مدى حياتها.

من خلال ما سبق يتضح أن تأثير الضرائب على الشكل القانوني للمؤسسة هام جدا من حيث أن لكل شكل معاملة جبائية خاصة.

[1] احمد حجاج كمال الدين سعيد .مرجع سابق ص60

الفرع الثالث : حدود التسيير الجبائي :

تصنف الحدود إلى :

1- حدود قانونية[1] : أعطى المشرع فاصل الحرية للمؤسسة في تسيير حياته في ظل احترام القواعد القانونية المعمول بها، فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعتبر تعسفا قانونيا ومن مظاهر التعسف في استعمال الحق :

- اخفاء الطبيعة الحقيقية للعملية عن طريق تعاقدات صورية هدفها تجنب أو تخفيض العبء الضريبي.

- إثبات العملية ذات فائدة اقتصادية للمؤسسة بالإضافة إلى الهدف الضريبي المحقق.

2- الحدود المالية[2] : فالتصرف غير العادي في التسيير هو ذلك الذي يكون ضد مصالح المؤسسة والذي لا يقدم أي مقابل مباشر أو غير مباشر كمؤسسة هدفها تحقيق الربح، فالنظر في هذا التصرف يكون على المستوى الاقتصادي وليس القانوين. ومن بين هذه ال- تقديم قروض بدون فائدة.

- التنازل عن حقوق تجاه مؤسسات لها علاقة تجارية دائمة مع المؤسسة بسبب وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسستين.

المطلب الثاني :المخاطر الجبائية للمؤسسة القتصادية

يتعلق الخطر لجبائي بسلوك المؤسسة اتجاه الإدارة الجبائية فهو يلجأ عن عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة إلى تكبد أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرام.

[1] استاد زرواق الحواس مرجع سابق دكره ص6
[2] مرجع سابق ص10

الفرع الاول : مفهوم الخطر الجبائي

يتمثل في عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فهو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية تجاه هذا التشريع[1].

الفرع الثاني : تسيير الخطر الجبائي

يهدف تسيير الخطر الجبائي إلى اتخاذ اجراءات وقائية محددة تسمح باستبعاد الآثار السلبية لأي مراقبة جبائية يمكن أن تتعرض لها المؤسسة وتتمثل هذه الاجراءات في :

- احترام القواعد المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع والقيام باجراءات مراقبة جبائية.

- إنشاء خلية جبائية مكلفة بالتحسين الدائم للتسيير الجبائي واستغلال الامكانيات المتاحة في ميدان الجباية، بالاضافة إلى توكيل مهمة التسيير الجبائي لمختص يلم بالقواعد الضريبية.

- تطوير مهمة المراجعة الجبائية، كإنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات واطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي.

الفرع الثالث: مصادر الخطر الجبائي في المؤسسة [2]

وتتلخص اجمالا في عنصرين :

1- ضعف التسيير الجبائي للمؤسسات : فعلى المسير إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة قرارات رشيدة وسليمة، فعدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل خطرا جبائيا لعدة أسباب منها:

[1] محمد فلاح ; السياسةالجبائية–الاهداف و الادوات- ص50

[2] اولهي بوعلام اثلر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي مدكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستر جامعة الجزائر ص80 سنة2004

- فنظرا للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاص مكلفين غير مكونين بصفة كافية في الجانب الجبائي يتم عدم إعطائهم الأولوية لهذا الجانب.

- يؤدي تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة نتيجة عدم كفاءة المسيرين وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة شدة المنافسة إلى تعريض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام اتجاه إدارة الضرائب.

- تقوم بعض المؤسسات لتخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع وذلك لاعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروض. مما يضطرها أخيرا للمراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها الشيء الذي يعرضها لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى إفلاسها وانسحابها من السوق.

2- أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي :ويتجلى ذلك من خلال :

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

- تقوم المؤسسة بسلك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة وهذا راجع لتعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي.

- اعتبار الإدارة خصما للمؤسسة بدل ان تكون المساعد لها وهذا راجع لغياب الحوار.

- ضعف مواكبة الإدارة الجبائية للتعديلات الحاصلة في الميدان المحاسبي والانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي وما ينجر عنه من انعكاسات على الميدان الجبائي، خصوصا في السنوات الأولى من تطبيقه مما ينجر عنه مخاطر جبائية على المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الثالث : التقييم الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة

يستوجب على المؤسسة التحكم في المادة الجبائية رغم التغير المستمر الذي تخضع له القوانين لإحكام الضريبة لأنه يحد من تعرض المؤسسة للمخاطر الجبائية، ومنه تطرقنا في المطلب الثالث إلى التعرف على كيفية تقييم الخطر لجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة.

الفرع الاول : تقييم الخطر الجبائي

وهو يمر عبر المراحل الآتية :

1- تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة :

وذلك لمعرفة علاقة الإدارة الجبائية بالمؤسسة باعتبارها مطالبة بتقديم تصريح يتضمن الوضعية الجبائية لها وفق ما يتضمنه التشريع الضريبي المعمول به، وتحللي السوابق الجبائية للمؤسسة يتطلب التركيز على : - التقييم الجبائي الذي قامت به الإدارة الجبائية حول تسيير جباية المؤسسة وقدرتها على الاستفادة من نتائج التقييم في دوراتها اللاحقة.

- تسمح السوابق الجبائية للمؤسسة خاصة تلك التي لم يتم مراقبتها لمدة طويلة من تكوين نظرة حول الشكوك التي تراود الإدارة الجبائية.

2- التحليل المالي لتصريح المؤسسة :

تستخدم الإدارة الجبائية قاعدة معلومات تمكنها من اكتشاف الحالات الغير عادية في التصريحات المقدمة لها، هذه القاعدة تنعكس جراء التذبذب في المحاصيل الجبائية بين مختلف السنوات، إضافة إلى إجراء المقارنة مع مختلف المؤسسات التي تشغل نفس القطاع لتقارب النتائج المحققة. كذلك المؤسسات التي تعرف صعوبات في

تسيير خزينتها يمكن أن تحول بعض احتياجاتها بتقليل أو تأخير دفعاتها للإدارة الجبائية والذي يفيد في معرفة المركز المالي لها.

الفرع الثاني : الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة :

تحتل الجباية عنصرا مهما بالنسبة للمؤسسة، حيث يمكن استعمالها كأداة لتشجيع الاستثمار وحمايتها من المنافسة وذلك من خلال الأبعاد التالية:

1- الخطر الجبائي وعلاقته بتوازن العبء الجبائي :

يشكل الضغط الجبائي خطرا محتملا لاستثمارات المؤسسة إذا لم يكن متوازنا ، باعتبار الجباية اقتطاع نقدي من حصيلة التدفقات التي تحققها المؤسسة، وباعتبار المؤسسة هي المجال المفضل لتحققي الاستثمار وخلق القيمة المضافة، تعمل الدول على إحداث تعديلات على أنظمتها الجبائية لتتيح المؤسسة التوسع في أنشطتها وتحققي أهدافها باعتبارها الوحدة الأساسية القاعدية للاقتصاد الوطني بالإضافة إلى ضمان حقوق الخزينة العامة بزيادة المادة الخاضعة للضريبة.

2- الخطر الجبائي وعلاقته بإجراءات التحفيز :[1]

تعمد المؤسسة إلى تأسيس مجموعة من الأعباء بغية تقليص العبء الجبائي ولكن هذه الخطوة تخضع إلى عدة اعتبارات لا يتم إلغاؤها من قبل الإدارة الجبائية ومن أمثلة ذلك:

2-1 الخطر الجبائي الناجم عن المؤونات :

تتعرض المؤسسة أثناء القيام بنشاطها لجملة من المخاطر لعدم قدرتها على تحصيل ديونها الناجمة عن البيع الآجل، وقد يؤدي هذا الوضع إلى تجنب المؤسسة دفع الضريبة عن حقوق مشكوك في تحصيلها، مما يؤدي بها للجوء

[1] محمد فلاح السياسة الجبائية الاهداف و الادوات ص182

إلى تخفيض مؤونة لمواجهة المخاطر المحتملة في الدورات اللاحقة فالفقرة الخامسة من المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ركزت على ضرورة تبرير المؤونة المتوقع حدوثها بفعل الإحداث الجارية. فالنظام الجبائي الجزائري لم يتعرض لهذه المخاطر إلا في حدود الإمكانية المتوفرة للبنوك فقط وبنسبة محددة أي بشرط أن لا تتجاوز الحصة السنوية لهذه المؤونة حدود 05 في المائة من مبلغ القروض المستعملة على الأمد المتوسط والطويل.

فالحواجز الموجودة في هذا المجال تمثل عتبة في تطوير نشاط المؤسسة مما يجعلها مطالبة باتخاذ كل إجراءات الحيطة في تخصيص المؤونات لكي لا تتعرض لإجراءات عقابية من قبل الإدارة الجبائية.

2-2 الخطر الجبائي الناجم عن العجز المحصل :

تنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي : " 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 كان هذا الربح غير كاف لتخفيض ظل العجز فإن العجز الزائد ينتقل بالترتيب لى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز" ويعتبر هذا امتياز يطرحه التشريع الجبائي الجزائري.

ويعتبر الخطر الذي يعترض المؤسسة في حالة عدم تمكنها من تحميل كامل العجز على الأرباح وهذا على خلاف غالبية دول الاتحاد الأوربي كفرنسا، بريطانيا، ألمانيا، هولندا... وغيرها لا تحدد مدة معينة لتحميل العجز على أرباح السنوات المقبلة.

خاتمـــــة الفصل :

إن تزايد الخطر الجبائي يؤثر سلبا على الوضعية المالية للمؤسسة، مما يستدعي تدخل مراجع جبائي من أجل اكتشاف نقاط الضعف والقضاء عليها زيادة عن أن المراجع الجبائي يعمل على مساعدة المؤسسة في تخفيض العبء الجبائي ، من خلال استعمال الخيارات والامتيازات الضريبية التي يطرحها التشريع الضريبي وهذا لا يتأتى إلا بالتسيير الجبائي المحكم.

هذا باعتبار أن التسيير الجبائي يقصد به مدى النجاعة الجبائية الناتجة عن الصلة الدائمة بإدارة الضرائب بحيث لا يأتي هذا إلا بوجود تسيير جبائي قادر على التكيف مع التشريعات الجبائية.