الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي

(دراسة حالة شركة الأهرام ـ ذ.ش.و ـ الـــوادي)

إعداد الطلبة:

- **خالد بقـوزي**
- **عثمان شكيمة**

تحت إشراف الأستاذ:

صالح حميداتو

لجنة المناقشة

أ.عبد الرزاق حواس	أستاذ مساعد (أ)، بجامعة الوادي	رئيسا
أ.صالح حميداتو	أستاذ مساعد (أ)، بجامعة الوادي	مشرفا ومقررا
د.بلقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر(ب)،بجامعة الوادي	ممتحنا
أ.عبد الحق بوقفة	أستاذ مساعد (أ)، بجامعة الوادي	ممتحنا

السنة الجامعية: 2016/2015

الإهداء

بعد بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على محمد أشرف المرسلين زكي الخلق أطهر البريين أهدي ثمرة عملي المتواضع

إلى أعز إنسانين يعجز القلم عن وصفهما إلى مثال الحب والتضحية الأم الحنون إلى التي كانت وما تزال دائما شلالا دافقا من

الحنان حبي الأول والأزل الذي لا ولن يضاهيه آخر، ولا يوفي حقها إلا اسمها ثلاثا أمي، أمي ، أمي ...

الأب العطوف إلى الذي كان سندا لي طوال مشوار الدراسة وتحمل مشاقها لأجلي ذلك الذي رباني فوفر على المربين

الطريق...وأخلص لي فكان نعم الرفيق فأحبه قلبي واحترمه " أبي"

إلى كل أفراد عائلتي صغيرا وكبيرا وأولهم زوجتي الغالية و إلى أولادي هبة الرحمان، يوسف الصديق ،مروى،ساجدة، إخوتي

وأخواتي كل باسمه أخوالي وخالاتي وأعمامي وعمتي.

وإلى أساتذتي الأفاضل إلى عميد الكلية عبد الوهاب منصور إلى كل هيئة الإدارة أساتذة،إداريين،عمال،رؤساء الأقسام، لكل

من ساهم من قريب أو بعيد في نجاح هذا العمل.

وإلى كل من يحمل ولو ذرة حب وإخلاص لهذا الوطن المفدى إلى كل هؤلاء لكم مني ألف تحية وأطيب المنى محبة وامتنان

إلى من عرفت وأشرف وأنبل فيمن عاشرت بالخصوص إلى أصدقائي الأعزاء و زملائي في الدفعة.

إلى جميع أساتذة قسم علوم التسيير وخاصة الأستاذ المشرف " صالح حميداتو"و" محمد الساسي بالنور"

والأستاذة " نصر ضو" و" حمزة بالي " و" هشام غربي " و" نصر رحال " و" مصطفى عوادي " و" يونس الزين "

" والحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين "

عثمان

الإهداء

إلى من أرضعتني الحب والحنان.

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى القلب الناصع بالبياض والوجه المنير،إلى أعز ما أملك في الدنيا-أمي-

إلى من كل لها للهب الهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من علمني أن العلم جهاد

والصبر كفاح إلى- والدي-الذي أهداني كلما يملك، طيب الله ثراه، وأدخله فسيح جنانه.

إلى زوجتي ونبراس حياتي وأولادي وقرة عيني هديل، هيثم، هلال، هاجد محمد علي. إلى إخوتي وأخواتي أطال الله في عمرهم كل واحد باسمه.

إلى أساتذتي الأعزاء خاصة عبد الوهاب منصور، حمزة بالي، صالح حميداتو، و محمد الساسي بالنور نصر ضو، يونس الزين، هشام غربي،...

إلى أصدقائي حفظهم الله خاصة محمود بن خليفة، الهادي صمامه، البشير بن بردي،حناشي برني،...

إلى كل زملائي في الدفعة، كل واحد باسمه،وإلى من ساعدني من قريب ومن بعيد لإتمام هذا العمل المتواضع الذي نرجو من الله العلي القدير أن يبارك لنا فيه ويرزقنا خيرا منه إن شاء الله.

خـالـد

شكر وعرفان

بسم الله الرحمان الرحيم

قال الله تعالى(لئن شكرتم لأزيدنكم)

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم (لا يشكر لله من لا يشكر للناس)

الحمد لله الذي مكننا من إتمام هذا البحث، فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا

بمشيئته جل شأنه فالحمد والشكر لله في الأولى وفي الآخرة

ويسعدنا في مستهل هذا العمل أن نتقدم بشكرنا وتقديرنا إلى أساتذتنا الأفاضل

" صالح حميداتو" و " نصر ضو" و" مصطفى عوادي" لما قدموه من دعم وتشجيع كان له الأثر الحسن في انجاز هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر الجزيل والتقدير العميق لأساتذتنا الذين كانوا قدوة ومثالا حسنا لنا

والى كل من قدموا لنا يد المساعدة من قريب أو بعيد في انجاز

هذا العمل المتواضع.

الملخص

تعتبر المؤسسة النواة الأساسية للاقتصاد الوطني و الممول الأول لخزينة الدولة، من خلال الإيفاء بالإلتزامات المفروضة عليها من الضرائب والرسوم، وللمحافظة على كيانها وجب عليها التزام المراجعة وبالأخص المراجعة الجبائية، التي تعد الوسيلة الوحيدة لتشخيص جبائي مثالي لوضعيتها، سواء اتجاه المسيرين أو اتجاه المساهمين أو الإدارة الجبائية، لذا وجب على هذا المراجع الجبائي استغلال الامتيازات والخيارات الجبائية التي منحها له المشرع الجزائري في ظل إحترام القانون الجبائي بكفاءة وفعالية من خلال الالتزام بالتصريحات الواضحة والصحيحة من حيث الشكل والمضمون الذي يهدف من خلالها لتدنئة العبء الجبائي وتصحيح المسار إذا اكتشفت تجاوزات جبائية.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية، وباعتبار الجباية عنصر مهم في اتخاذ القرار داخل المؤسسة، ولكون المراجعة الجبائية أداة من أدوات التسيير الجبائي فهي تعمل على تحسين الأداء والتحكم في العبء الجبائي ، لضمان الانتظام ولتحقيق اكبر قدر من الفعالية، مما يساهم في تحسين التسيير الجبائي ويعكس صورة ايجابية للمؤسسة اتجاه الإدارة الضريبية .

الكلمات المفتاحية:

المراجعة الجبائية، التسيير الجبائي، الفعالية الجبائية، المخاطر الجبائية، الإلتزام الجبائي.

Résumé

L’enterprise est le noyau de l'économie nationale et le fournisseur primordial de la Trésorerie étatique tout en respectant les obligations engendrées par les taxes est les frais, pour maintenir sa continuité, il examine leurs engagements particulièrement le contrôle fiscal qui reste le seul moyen de procéder au diagnostique fiscale idéal de sa situation soit envers les gestionnaires ou les actionnaires ou vis-à-vis de la direction fiscale, pour cela le vérificateur fiscal doit exploiter les options et les choix fiscaux que le législateur algérien lui a donné tout en respectant efficacement les lois envers les déclarations claires et exactes en termes des formes et des contenues visant aux dégrèvements des charges fiscales et des ajustements dans le cas de fausses déclarations.

L'objectif de cette étude vise a mettre en évidence le rôle que joue la vérification fiscale en tant que mécanisme afin d'améliorer la gestion fiscale des entreprises économiques, étant donné que la fiscalité est un élément important quant à la prise de décisions au sein de l’entreprise, elle est aussi un outil parmi les outils de gestion fiscal: elle contribue à l'amélioration de la performance et le contrôle des charges fiscales , et assure l’informité et l’efficacité ce qui améliore la gestion et reflète une image positive de l’entreprise envers l’administration des impôts.

Mots clés :

Vérificateur fiscale, gestion fiscale, efficacité fiscale, les risques fiscaux,

Les obligations fiscales.

الفهرس

الإهداء.....
شكر وعرفان.....
الملخص.....
الفهرس.....I
فهرس الجداول.....I I I
فهرس والأشكال.....IV
فهرس الملاحق V
المقدمة العامة.....أ–و

الفصل التمهيدي: مفاهيم أساسية حول المراجعة والتسيير الجبائي 8–32

مقدمة 8
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة.....9
المطلب الأول: ماهية المراجعة.....9
المطلب الثاني : أنواع المراجعة.....12
المطلب الثالث : أهمية وأهداف المراجعة.....16
المطلب الرابع : معايير المراجعة.....18
المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول التسيير الجبائي 21
المطلب الأول: مفهوم وضرورة التسيير الجبائي 21
المطلب الثاني : مميزات وأهداف التسيير الجبائي.....23
المطلب الثالث : مبادئ وحدود التسيير الجبائي.....28
خلاصة الفصل التمهيدي 32

الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة الجبائية 34–75

مقدمة 34
المبحث الأول: ماهية المراجعة الجبائية.....35
المطلب الأول:تعريف المراجعة الجبائية وخصائصها.....35
المطلب الثاني : أهمية وأهداف المراجعة الجبائية.....37
المطلب الثالث :أنواع المراجعة الجبائية وعلاقتها بالمراجعات الأخرى والمفاهيم المشابهة لها.....38
المطلب الرابع :الشروط الواجب توافرها في المراجع 42
المطلب الخامس :مراحل سير مهمة المرجع.....46

المبحث الثاني: التسيير الجبائي للإلتزامات الجبائية 51
المطلب الأول: التزامات الجبائية الموجودة في سنة 2014.....51
المطلب الثاني : مستجدات قانون المالية 2015.....65
المطلب الثالث : مستجدات قانون المالية 2016.....69
المطلب الرابع : المراجعة الجبائية والالتزامات الجبائية.....71
خلاصة الفصل الأول 75

الفصل الثاني : دراسة الحالة شركة الأهرام 77-111

مقدمة الفصل الثاني 77
المبحث الأول: شركة الأهرام لكراء العتاد.....78
المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة.....78
المطلب الثاني : تحديد المخاطر الجبائية وتأثير المراجعة عليها.....79
المطلب الثالث: حالة الرقابة الجبائية.....81
المطلب الرابع : حالة المراجعة الجبائية.....91
خلاصة الفصل: 102
الخاتمة العامة.....104
قائمة المراجع.....108
الملاحق.....113

فهرس الجداول:

الرقم	الجدول	الصفحة
(1-0)	التطور التاريخي للمراجعة	10
(2-0)	التطور التاريخي لأهداف المراجعة	17
(1-1)	نسبة الضريبة على الأملاك 2014	60
(2-1)	نسبة الضريبة على الأملاك 2015	60
(3-1)	رزنامة التصريحات	61
(4-1)	مخاطر التأخر أو الامتناع عن إيداع التصريحات	63
(5-1)	عقوبة الغش والنقص في التصريحات	65
(6-1)	توزيع الرسم على النشاط المهني 2015	67
(7-1)	الأنظمة الضريبية 2015	69

فهرس الأشكال:

الرقم	الشكل	الصفحة
(1-0)	نظام المراجعة	12
(2-0)	معايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولا تاما	20
(1-1)	المراجعة الجبائية الداخلية	39
(2-1)	دور المراجعة الجبائية الخارجية	40
(3-1)	المراجعة الجبائية وجودة التصريحات	74

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	الملحق
الأول	بطاقة بداية أعمال التحقيق.
الثاني	الإبلاغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي.
الثالث 1	الرد على الإبلاغ الأولي في التعديل الضريبي الصفحة الأولى.
الثالث 2	الرد على الإبلاغ الأولي في التعديل الضريبي الصفحة الثانية.
الرابع	الإبلاغ النهائي لنتائج التحقيق المحاسبي يحوي 18 صفحة.
الخامس	بطاقة نهاية أعمال التحقيق.

المقدمــةالعامة

توطئة...

تعد المؤسسة الاقتصادية الهيكل القائم والمحرك الأساسي لكل نشاط اقتصاد باعتبارها النواة الأساسية فيه، حيث تمارس نشاطها وسط محيط تختلف مميزاته من مجتمع إلى آخر ومن وقت إلى آخر ، تتسم بعدم الاستقرار نتيجة لجملة من المتغيرات السريعة التي تمس مجالات مختلفة وبالتالي يصعب التنبؤ بها ولا يمكن السيطرة عليها وهي بذلك تشكل تهديدا مستمرا عليها لذا تسعى دوما إلى محاولة التكيف معها واستثمارها لصالحها من خلال العمل المستمر على التنبؤ بالمستقبل والترصد بالتقلبات التي قد تطرأ على محيطها.

لذا وجب على المؤسسة أن تتخذ إجراءات حيال هذه التغيرات ولا تبقى سلبية للتأقلم معها من خلال الأشكال التي ظهرت بعد الثورة الصناعية وهي الترست، الكارتل، الهولدينغ، شركات مساهمة، شركات تضامن، شركات متعددة الجنسيات، وصيغ الشراكة الإندماج و الإستحواذ، انجر عنها تزايد في المهام والمسؤوليات مما أدى إلى فصل الملكية عن التسيير، وذلك بتوكيل طرف في جزء معين من المسؤوليات الموكلة إليه بما يخدم أهداف المؤسسة، وزيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية بظهور المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل، أو الاستعانة بمراجع خارجي للحفاظ على مصالح الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة في عملية الرقابة ، والهدف الأساسي من عملية الرقابة هو الحفاظ على كيان المؤسسة من خلال إعطاء نوع من الثقة لمختلف الأطراف (المالكين، الإدارة الضريبية، الموردين، المقرضين، .....).

وبما أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي، فمن الضروري على المؤسسات الإقرار بمداخلها، أرباحها وأرقام أعمالها باعتبارها أهم الأوعية الضريبية التي تحدد إلتزامات المؤسسة اتجاه الخزينة العمومية من جهة وحماية نفسها من جهة أخرى من العقوبات والغرامات التي قد تسلط عليها جراء الإخلال بهذه الالتزامات وعدم تسديدها للضرائب المستحقة، ونظرا لتعقد القوانين الجبائية والتشريعات في الجزائر وعدم استقرارها، يضع المكلف أمام مهمة صعبة تستوجب الكفاءة في إدارة مختلف الالتزامات الجبائية و الدراية التامة بالنصوص القانونية، ولتفادي الوقوع في المخاطر الجبائية التي تهدد كيانها ويكلفها غرامات وعقوبات تشوه صمعتها وجب عليها مراجعة الالتزامات، وذلك للاستفادة من الامتيازات الممنوحة بالمقابل الإيفاء بشروط التخفيض الممنوح ، وهذا ما يفرض الكفاءة والخبرة ومؤهلات يجب توفرها في المسير للمحافظة على المؤسسة.

ولهذا فإن الحل الأمثل هو التعامل بوعي ومسؤولية اتجاه التكاليف الجبائية وضرورة توظيف وتفعيل المراجعة الجبائية التي تعمل على تصويب وتصحيح التصريحات و معاينة الأخطاء والنقائص والاغفالات بغية تحسين العلاقات مع الإدارة الضريبية وتجنب الأعباء الإضافية.

1/ الإشكالية:

يتوقف الاعتماد على المراجعة الجبائية على مدى توفر بعض الضوابط والشروط يمكن من خلالها الوصول إلى تصريحات جبائية صادقة وصحيحة، ومن خلال ما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن للمراجعة الجبائية أن تساهم في تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور الدراسة يمكن طرح التساؤلات التالية:

- ما مفهوم المراجعة الجبائية، وما هي المؤهلات الواجب توافرها في القائمين بعملية المراجعة؟
- ما مفهوم التسيير الجبائي، وما هي المخاطر التي تنجر عن الإخلال بالالتزامات الجبائية؟
- ما مدى تأثير المراجعة الجبائية في تحسين التسيير الجبائي؟

2/ الفرضيات:

للإجابة على التساؤلات السابقة تم صياغة الفرضيات التالية:

- يمكن للمراجعة الجبائية دور كبير ومهم في استمرارية وبقاء المؤسسة؛
- هل تطوير وتحسين التسيير الجبائي يهدف إلى تقليص وتحديد المخاطر الجبائية؛
- هل هدف المراجعة الجبائية تحسين التسيير الجبائي.

3/ مبررات اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع نتيجة لعدة عوامل منها:

- قلة الدراسات التي تناولت المراجعة الجبائية في الجزائر؛
- إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع؛
- الميول الشخصي في هذا المجال؛

- تنمية القدرة الذاتية وتوسيع الرصيد العلمي الشخصي في هذا المجال؛
- حاجة المؤسسة الجزائرية للمراجعة الجبائية وتفادي الانعكاسات السلبية للتسيير الضريبي؛
- لفت انتباه المسيرين لكيفية تجنب المخاطر الجبائية بالطرق المشروعة.

4/ أهمية الدراسة:

تتمثل في البحث عن آلية قانونية ومشروعة يمكن إتباعها من أجل التخفيف من الأعباء الضريبية، فتأثير الضريبة على الوضع المالي يرهق كاهل المؤسسة، ومن خلال هذا البحث نسعى إلى إبراز دور المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي، أي من وجهة نظر أخرى إعطاء بديل قانوني مشروع لتخفيف العبء الضريبي.

5/ أهداف الدراسة:

تتمثل في إيجاد حل قانوني يمكن من خلاله الاستفادة من الخيارات والامتيازات التي يقرها القانون والتشريعات، فالانتظام الضريبي والاستفادة من الامتيازات التي تمنحها التشريعات الجبائية، يكمن في توعية المكلف من خلال القراءة والفهم الجيد للنصوص القانونية والتشريعية، هذا ما يعمل على تعظيم العوائد وتخفيض التكاليف إلى أدنى قدر ممكن مما يعزز المكانة المالية للمؤسسة.

6/ حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة مكانيا مؤسسة اقتصادية بولاية الوادي، أما زمنيا فقد اختيرت لدراسة الحالة التطبيقية سنوات 2006-2007-2008-2009، وذلك لوجود اختلافات كبيرة في تلك الفترة من خلال دعم الدولة وكيفية التعامل معه مثل ANSEJ.

7/ منهج البحث:

لمعالجة الإشكالية محل البحث معالجة علمية وموضوعية، اعتمدنا على المنهج الوصفي وهذا لسرد الحقائق المتعلقة بالمراجعة الجبائية والتسيير الجبائي، وكذا المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة، وأيضا منهج دراسة الحالة لإظهار مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين التسيير الجبائي.

8/ وسائل جمع المعلومات:

- المسح المكتبي للوقوف على ما تم تناوله في إطار دراستنا بهدف إرساء الدعامة النظرية له؛

- البحوث والدراسات السابقة؛
- المقابلات الشخصية مع أصحاب الاختصاص محققين، محاسبين، مراجعين؛
- الوثائق والمعلومات والبيانات الممنوحة من طرف المصادر الرسمية لمعالجتها وعرضها؛
- المعلومات المقدمة من طرف الجهات الرسمية (المؤسسة، مفتشية الضرائب،مديرية الضرائب) ؛
- البحث عبر شبكة الانترنت لجعل البحث لا يهمل المستجدات.

9/ صعوبات البحث:

- قلة المراجع الخاصة بالمراجعة الجبائية وكذا التسيير الجبائي؛
- صعوبة تحصيل المعلومات من طرف المؤسسة محل الدراسة وكذا إدارة الضرائب تحججا بالسر المهني؛
- المدة الممنوحة من طرف الإدارة غير كافية؛
- الكم الورقي في هذا الموضوع أكثر مما هو ممنوح من طرف الإدارة؛
- صعوبة إيجاد مؤسسة توفر لنا جميع المعطيات المطلوبة لدراسة الحالة.

10/ الدراسات السابقة:

1/دراسة: محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وأثاره على المؤسسات (حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري)**، مذكرة ماجستير، غير منشورة،جامعة ورقلة،الجزائر،2003.

تناول الباحث في هذه الدراسة محاولة لتحديد ماهية التسيير الجبائي المفهوم والمضمون بصفة عامة وكذا المبادئ والحدود، وعرض أيضا تقنيات التحكم في الجباية والتسيير من خلال المؤهلات الواجب توافرها في المسير،ولتبيان أثر الجباية على الأداء المالي للمؤسسة قام بالوقوف على شرح بعض الأنظمة الجبائية في ما يخص شركات الأموال والتي تخضع لها، ولتخفيف أثر الجباية على خزينة المؤسسة أعطى بعض أهم أنواع الضرائب والرسوم ليبرز بعدها العلاقة بين النظام الجبائي و مصادر التمويل ، واقتصر الباحث بتوضيح أثر الجباية على مصادر التمويل من خلال النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

2/ دراسة: حفاي عبد القادر، **تسيير الخطر الجبائي حالة شركات الأموال في أطار التشريع الجبائي**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الأغواط، الجزائر،2005.

تناول الباحث في هذه الدراسة تسيير الخطر الجبائي وما يعتبر كهدف أساسي للتسيير الجبائي وهذا بالتعرف على كافة المخاطر التي تهدد كيان المؤسسة، وأيضا تطرق إلى عوامل نشأة ومظاهر الخطر الجبائي كما أبرز العديد من الوسائل للحد من الخطر الجبائي وهذا باعتماد أن المسير ملم بالتشريعات والقوانين الجبائية للتعامل مع هذا الخطر.

3/ دراسة: جلالي بلواضح، **التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية** ، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة تبسة، الجزائر،2008.

تناول الباحث الإطار النظري للتسيير الجبائي تحليل علاقة الجباية بالشكل القانوني للمؤسسة،كذلك تشخيص جباية المؤسسة والالتزامات المترتبة عنها، تطرق أيضا إلى المراجعة الجبائية كإحدى أدوات التحكم في التسيير الجبائي للمؤسسة الإقتصادية،كما ابرز أهمية المراجعة الجبائية في حالة تعرض المؤسسة لرقابة إدارة الضرائب إلا أنها كانت رقابة سلبية واستفادة المؤسسة من امتيازات جبائية التي أقرها المشرع.

4/ دراسة: صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية** ، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر،2012.

تناول الباحث دراسة المراجعة الجبائية وكذا التسيير الجبائي للمؤسسة الإقتصادية وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة وتأثير المراجعة الجبائية عليها وخلصت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية بإمكانها تجنب المؤسسة من تكاليف إضافية في حالة تعرضها لرقابة جبائية .

11/ هيكل البحث:

لمعالجة هذا الموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول فصل تمهيدي تم تقسيمه إلى مبحثين الأول حول المراجعة مفاهيم أساسية وأنواع المراجعة وأهميتها وأهدافها وأخيرا معايير المراجعة، المبحث الثاني حول التسيير الجبائي مفهومه وضرورته ومميزاته وأهدافه ثم مبادئ وحدود التسيير.

أما الفصل الأول عرضنا فيه الإطار النظري للمراجعة الجبائية وتم تقسيمه إلى مبحثين الأول ماهية المراجعة الجبائية به خمس مطالب الأول تعريفها وخصائصها والثاني الأهمية والأهداف والثالث أنواعها وعلاقتها بالمراجعات الأخرى والرابع الشروط الواجب توفرها في المراجع وأخيرا الخامس والذي تناولنا فيه مراحل سير مهمة المراجع، والثاني التسيير الجبائي للإلتزامات الجبائية به أربع مطالب الأول الالتزامات سنة 2014 والثاني الالتزامات سنة

2015 والثالث مستجدات قانون المالية 2016 فيما يخص الأنظمة الضريبية أما الرابع خصص للمراجعة الجبائية والالتزامات الجبائية أي تأثير المراجعة على جودة التصريحات وأيضا مساهمة برنامج المراجعة على جودة التصريحات وأيضا مؤهلات المراجع وجودة التصريحات وأخيرا جودة المراجعة نفسها وتأثيرها على جودة التصريحات.

أما الفصل الثاني فهو لدراسة الحالة مؤسسة كراء عتاد فتم من خلالها إبراز أثر المراجعة الجبائية في حالة قبل وبعد حدوث عملية المراقبة من طرف إدارة الضرائب وما ستحصل عليه لو تعاقدت مع مراجع جبائي قبل حدوث عملية الرقابة الجبائية لتصحيح وضعها اتجاه إدارة الضرائب إضافة إلى تعزيز مكانتها اتجاه المخاطر الجبائية.

الفصل التمهيدي

مفاهيم أساسية حول المراجعة والتسيير الجبائي

مقدمة الفصل:

تعد الضرائب في عالمنا المعاصر من أهم القضايا المرتبطة بصفة مباشرة بحياة الإنسان، لكونه إما منتفع من موردها في إطار الخدمات العامة للدولة أو مساهم فيها من حيث أدائه للإلتزامات المفروضة عليه.

فبعد تخلي الدولة عن الأفكار الحيادية في سياستها الإقتصادية والمالية، أصبح للضريبة دورا هاما وحيويا وأصبحت محل إهتمام رجال الاقتصاد والسياسة والمالية، فهي تعد المصدر الأساسي لتمويل خزينة الدولة بالموارد التي تستطيع من خلالها مجابهة النفقات العامة.

ومن خلال ما سبق سنستهل الفصل التمهيدي بمعرفة بعض المفاهيم التي تعطي لنا نظرة شاملة حول المراجعة والتسيير الجبائي والذي سنقسمه إلى مبحثين:

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة.
- المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول التسيير الجبائي.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة.

تعتبر المراجعة عملية الحصول على الأدلة المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها ، فهي عبارة عن سلسلة من القرارات يجب على المراجع أن يتخذها ليتمكن من إبداء رأيه المحايد عن مصداقية المعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية المختلفة، مما يساعد المسؤولين في اتخاذ القرارات بكل دقة وموضوعية.

المطلب الأول: ماهية المراجعة.

في هذا المطلب سيدور الحديث عن التطور التاريخي للمراجعة ومختلف التعاريف وعناصرها وأهميتها وأهدافها.

الفرع الأول: لمحة تاريخية.

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع و الخدمات المتبادلة[1].

إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل لقد صاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا، في القرنين الخامس عشر والسادس عشر،و التطور المستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان المالك مالكا ومسيرا في نفس الوقت، غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر،تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة الركب، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر لديه، على المخاطرة بها مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، وهذا ما أدى بدوره إلى انفصال الملكية تدريجيا عن التسيير.

لقد لوحظ مع مرور الزمن، أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير، وحتى انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن، في الغالب لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل، هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها، وعليه فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن أدارتها كان سبب في ظهور المراجعة و المراقبة، التي يقوم بها شخص، محترف، محايد، مستقل وخارجي، كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه وعن عدم التلاعب فيه[2].

وفي ما يلي جدول يوضح مختلف المراحل التاريخية للمراجعة:

---

[1]- حمدي السقا، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، مطبعة ابن حيان، دمشق، 1979/1978، ص: 13.

[2]- محمد بوتن، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون الجزائر، 2003، ص: 8.

الجدول رقم (0-1): التطور التاريخي للمراجعة.

الفترة (بالميلادي)	الأمر بالمراجعة	المراجع
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	**الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة**	**رجال الدين،كاتب**
من 1700 إلى 1850	**الحكومة، المحاكم التجارية، والمساهمين**	**المحاسب**
من 1850 إلى 1900	**الحكومة والمساهمين**	**شخص مهني في المحاسبة أو قانوني**
من 1900 إلى 1940	**الحكومة والمساهمين**	**شخص مهني في المراجعة و المحاسبة**
من 1940 إلى 1970	**الحكومة، البنوك والمساهمين**	**شخص مهني في المراجعة و المحاسبة**
من 1970 إلى 1990	**الحكومة ، هيئات أخرى والمساهمين**	**شخص مهني في المراجعة و المحاسبة والاستشارة**

المصدر: مسعود صديقي ومحمد التهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010، ص: 9.

الفرع الثاني: تعريف المراجعة وعناصرها.

نحاول التطرق من خلال هذا الفرع لمختلف تعاريف المراجعة و عناصر المراجعة.

أولا: معنى كلمة مراجعة.

اشتق مصطلح مراجعة (AUDIT) من كلمة لاتينية (AUDIRE) ومعناها يستمع (ECOUTER)، حيث كان الإمبراطور الروماني يقوم بتعيين مراجعين للتحقيق في حسابات المناطق التي تحت إمارته، وفي نهاية المهمة تعقد جلسة استماع لوجهات نظرهم أمام جمهور من المستمعين[1].

وقد استخدم العرب هذا المصطلح وترجموه إلى مصطلحات مختلفة،المغرب العربي تبنى مصطلح المراجعة، و المشارقة تبنوا مصطلح التدقيق .

[1]- Eustache Ebonodo.**la Ggovernance De L'entreprise Une Approche Par L'audit Et Le Contrôle Interne L'hamattan**. France. 2005. P: 103.

1/التعريف الأول: معنى كلمة المراجعة لغويا هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته، لكن هناك فرع من فروع الدراسات المحاسبية والمالية يسمى بالمراجعة، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص للدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم.

2/التعريف الثاني: التدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم، لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد، في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن المركز المالي في نهاية فترة محدودة.

ومنه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات المهنية والجماعات العلمية للمحاسبين والمراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه وأساليبه وإجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتوى الدفاتر و السجلات المالية وتشمل عملية التدقيق[1]:

2-1/ الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

2-2/ التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

2-3/ التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

3/التعريف الثالث: على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية[2].

ثانيا: عناصر المراجعة.

1/ الفحص: ويقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية وكل أدلة الإثبات ومسار المعالجة للتأكد من صحة وسلامة وحقيقة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي، وهو القياس الكمي النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة[3].

2/ التحقيق: وهو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، بمعنى التأكد من الوجود معايير الفعلي

[1]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2000، ص: 5.

[2]- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان الأردن، 2006، ص: 13.

[3]- مسعود صديقي، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية أطروحة دكتورا في العلوم الاقتصادية** ، جامعة الجزائر، 2003، ص: 22.

والميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع، وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتمثل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذا فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقييم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ضل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها.

كما أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من أبداء رأي فني محايد فيما أذا كانت عملية القياس للإحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة و مركز المؤسسة الحقيقي[1] .

3/ التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم للأطراف المستخدمة لرأي المراجع سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة، نستطيع القول أن التقرير هو أخر عملية في المراجعة، وبالتالي يبرز فيه جميع الجهود المبذولة من قبل المراجع وفق لمعايير كفيلة باستصدار الرأي الفني المحايد[2] .

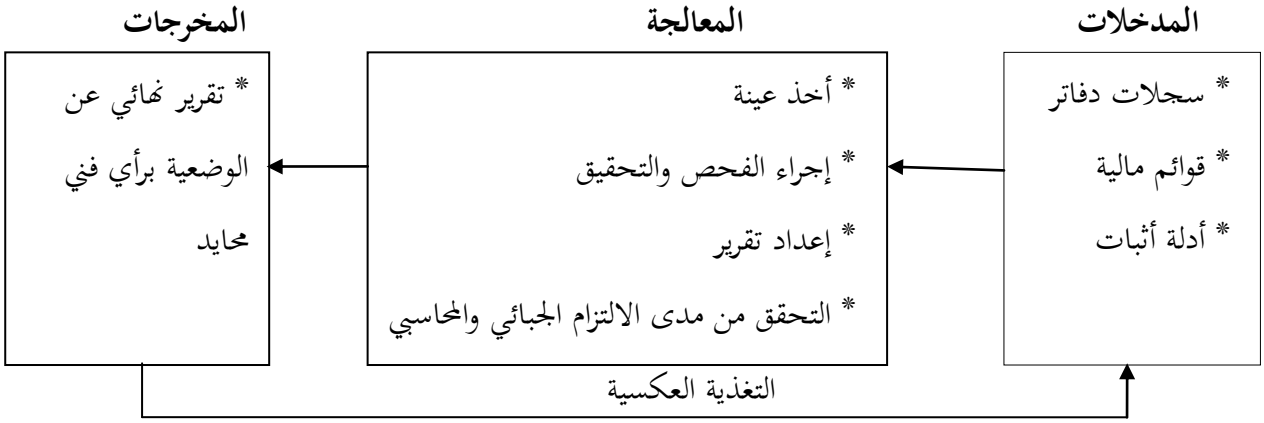
المطلب الثاني: أنواع ونظام المراجعة.

سنتطرق إلى نظام المراجعة ثم أنوعها.

1/ نظام المراجعة:

أن المراجعة عبارة عن نظام يعمل على تجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقيمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مستقل، مؤهل لإبداء رأيه الفني والمحايد عن مدى تماثل وتوافق المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بالواقع، وتقديم هذا الرأي في شكل تقرير للأطراف المختلفة سواء داخل المؤسسة أو خارجها[3].

الشكل رقم (0-1): نظام المراجعة.



المصدر: حولي محمد، **المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، ص: 22.

[1]- محمد أمين مازون، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص: 6.

[2]- مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 22.

[3]- محمد حولي ، **المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، ص: 22.

2/ أنواع المراجعة:

بالرغم من تعدد أنواع المراجعة فهي تلتقي في الأهداف، لكن الاختلاف يكمن في الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، فهناك أنواع متداخلة ومترابطة وأخرى مستقلة.

أولا: الأنواع المتداخلة للمراجعة.

التنوع في التدقيق هو من الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق فهذا التنوع لا علاقة له بجوهر عملية التدقيق أي أن مفهوم التدقيق ومعناه وأصوله لا تتغير بتغير الزاوية التي ينظر منها إلى التدقيق، ويصنف حسب وجهات النظر المختلفة إلى[1]:

1/ من حيث طبيعة الأشخاص القائمين بعملية المراجعة:

1-1/ المراجعة الخارجية: وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة وتهدف بشكل رئيسي إلى تقديم رأي محايد ومستقل حول القوائم المالية لطرف أخر فيما إذا كانت قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومقبولة قبولا عاما[2].

1-2/ المراجعة الداخلية: يقوم بها أشخاص أو هيئة أو مراجعون تابعون للمؤسسة وذلك لأجل الاطمئنان من قبل إدارة المؤسسة أولا بأول على حسن سير العمل وحماية أموال المؤسسة ولتحقيق أهداف الإدارة في أكبر كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

2/ من حيث الإلزام:

2-1/ المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها،حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية لها، فقانون المالية لسنة 2010 وفي مادته 44[3]، أجبر جميع الشركات على التصديق عن حساباتها من طرف محافظي الحسابات عدا المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار جزائري، ويترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة قانونا.

2-2/ المراجعة الاختيارية (غير ملزمة): وهو القيام بعملية المراجعة دون وجود نص ملزم لذلك، وهذا تتوقف على رغبة أصحاب المؤسسة أو الإدارة، ويلاحظ أنه في البداية كان اختياريا إلا أنه بعد فترة أصبح إلزاميا حيث نجد أن القائمين على إدارة اقتصاد البلد وجدوا ضرورة توفير عنصر المراجع الخارجي المحايد.

---

[1]- عبد الرزاق محمد عثمان،**أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الدار النموذجية للطباعة والنشر، صيدا، بيروت، 2011، ص: 14.

[2]- هشام السعافين، **التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية**، مجلة المدقق، العدد(63-64)، أب 2005، ص: 7.

[3]- المادة 44 من قانون المالية للجمهورية الجزائرية 2014.

3/ من حيث النطاق:

3-1/ المراجعة الكاملة: في هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل المراجعة غير محدد، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به، فيتعين على المراجع الخارجي في نهاية الأمر إبداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤوليته تغطي جميع تلك المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص.

3-2/ المراجعة الجزئية: ويقصد بها قيام المراجع بمراجعة جزء معين من النشاط كمراجعة المشتريات أو المبيعات أو المصروفات أو النقدية أو جرد المخازن، وهنا يقتصر المراجع على ما حدد له من موضوعات.

4/ من حيث حجم الاختبارات:

4-1/ المراجعة الشاملة (التفصيلية): وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، ويلاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمؤسسات الصغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المؤسسات من الحجم الكبير لا يصلح هذا النوع من المراجعة بل يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة[1].

4-2/ المراجعة الاختيارية: وهي أن يقوم المراجع بأخذ عينات من العمليات المختلفة والأنشطة المختلفة،وهذا النوع يناسب الوحدات المتوسطة وكبيرة الحجم، وعدد عملياتها كثير[2].

5/ من حيث التوقيت[3]:

5-1/ المراجعة النهائية: وتتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة الحجم والتي لا يتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

5-2/ المراجعة المستمرة: في هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء اختبارات على مدار السنة المالية، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفق برنامج زمني محدد مسبقا،مع ضرورة أجراء مراجعة أخرى بعد أقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية.

ثانيا: الأنواع المستقلة للمراجعة.

1/المراجعة المالية: يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها، إذ كانت المؤسسات تقدم أساسا معلومات مالية، في شكل قوائم مالية حول نشاطها، يصادق عليها

[1]- عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق، ص: 19.

[2]- صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنئه المخاطر الجبائية**، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012/2011، ص: 26.

[3]- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية المفاهيم وآليات التطبيق**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 38، ص: 39.

من طرف مختص مستقل باعتماده على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه، ويطلع المراجع على جل المستندات المبررة إن لم نقل كلها، وكذا فحص الحسابات ويدلي برأيه حول نوعية القوائم المالية[1].

2/مراجعة العمليات (التشغيلية): يهتم هذا النوع من المراجعة بالناحية التسييرية لمختلف نشاطات المؤسسة، إذ يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسة الإدارة ويزود متخذي القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي،بتحاليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة، فمراجع العمليات يتعدى الناحية المالية ويبحث عن الأسباب الحقيقية وليس هناك ثوابت بل كل شيء قابل للدراسة وينبغي أن يكون حقلا لها[2].

3/المراجعة الجبائية: هي فحص انتقادي لمجمل الوضعية الجبائية للمؤسسة (بالتفصيل في المبحث الثاني).

4/المراجعة الاجتماعية: وهي التي تهتم بالجانب الاجتماعي وهي عملية فحص وتقييم فني محايد للمعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعي للمؤسسة أي محتويات الدفاتر والسجلات والقوائم التي تعبر عن الجانب الاجتماعي لها[3].

5/مراجعة الإعلام الآلي: يهتم هذا النوع من المراجعة بالجانب التقني لعمليات التسيير، ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة، مراجعة جميع حسابات الإعلام الآلي التي تستخدمها المؤسسة[4].

6/مراجعة الإستراتيجية: يدرس هذا النوع الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدراجها قصد مجابهة محيطها من أجل حماية نفسها وتطويرها نحو الأفضل أو على الأقل الاستقرار والبقاء.

7/مراجعة الجودة [5]: هي مراجعة النوعية تلك التي تبنتها المنظمة العالمية للمعايير سنة 1987 في فرنسا(L'organisation internationale de normalisation - ISO) وهي فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء الرأي حول ما إذا كانت تحترم وتلتزم بالمعايير والقياسات الدولية ومدى نسبة الجودة التي تحققها.

8/مراجعة البيئة: وهي عبارة عن مدى التزام المؤسسة بقدرتها بالمحافظة على البيئة ،وقد عرفتها وكالة حماية البيئة الأمريكية: هي فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المؤسسة أو جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها [6].

---

[1]- محمد بوتن، مرجع سابق، ص: 11.

[2]- نفس المرجع، ص: 16.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، **مرجعات لمختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص: 322، بتصرف.

[4]- صالح حميداتو، مرجع سابق، ص: 27.

[5]- Pierre Vande ville, **L'audit Qualité**- sécurité Environnement, Afnor, Paris, 2001, P: 9.

[6]- صالح حميداتو، مرجع سابق، ص:27.

9/المراجعة لغرض معين: يهدف هذا النوع للبحث عن حقائق معينة للوصول إلى نتائج معينة تستهدفها عملية المراجعة، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبق مراجعتها بهدف الخروج برأي محايد، حول المركز المالي ونتائج الأعمال،مثلا مراجعة السجلات والدفاتر بهدف اكتشاف غش ما،أو انحراف معين[1].

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة.

سنوضح من خلال هذا المطلب أهمية وأهداف المراجعة.

أولا/أهمية المراجعة:

إن المراجعة تعتبر مرآة عاكسة لحقيقة المؤسسة ومركزها المالي وكل أصولها وممتلكاتها،حيث تكشف واقع المؤسسة ومدى احترامها للقوانين وكذا التزاماتها اتجاه الغير لأطراف ذات المصلحة هي:

1/إدارة المؤسسة: يولي مسيرو المؤسسة اهتماما كبيرا بالبيانات والمعلومات التي تتضمنها سجلات المؤسسة وقوائمها المالية،إذ تعتمد عليها في رسم السياسات والتخطيط للمستقبل ومتابعة تنفيذ الخطط وتقييم العاملين كما تعنى بالكشف عن الخطأ أول بأول، فهي تعتمد على عملية المراجعة فعن طريقها يعزز المراجع من نفعية وقيمة القوائم المالية كما أنه يزيد من مصداقية المعلومات[2].

2/أصحاب رأس المال (المستثمرون): وهم المساهمون والملاك، نظرا لكثرة عددهم وانعدام الخبرة لديهم تعذر عليهم الاتصال المباشر بعمليات المؤسسة وبالتالي فهم يعتمدون اعتماد كبير على تقرير المراجع الذي يعتبر حلقة وصل بينهم وبين المؤسسة، ليطمئنهم على مدى تعبير القوائم عن المركز المالي الفعلي وعلى دقة ما جاء بتقرير مجلس الإدارة من معلومات[3].

3/المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل مشروع، حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض من عدمه على القوائم المالية المراجعة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في الآجال المحددة مسبقا[4].

[1]- سمية قحموش، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013، ص: 13.

[2]- محمد حولي، مرجع سابق، ص: 13.

[3]- سمية قحموش، مرجع سابق،ص: 14.

[4]- صالح حميداتو، مرجع سابق، ص: 28.

4/ إدارة الضرائب: إن المصادقة على احترام النصوص التشريعية والقانونية، كذا المبادئ المحاسبية المقبولة عموما تضفي الثقة على الحسابات أمام إدارة الضرائب، ومن ثم التأكد من سلامة تحديد الوعاء الضريبي وإعطاء مصداقية للتصريحات الضريبية[1].

ثانيا/أهداف المراجعة : من خلال التطور التاريخي للمراجعة تطورت معها كذلك الأهداف من مجرد اكتشاف للأخطاء و الغش إلى البحث عن الدقة والمصداقية للمعلومة المحاسبية كما يوضح الجدول أدناه.

الجدول رقم (0-2): التطور التاريخي لأهداف للمراجعة.

الفترة (بالميلادي)	الهدف من عملية المراجعة
قبل 1500	* اكتشاف التلاعب و الاختلاس
1850-1500	*اكتشاف التلاعب و الاختلاس
1905-1850	*اكتشاف التلاعب و الاختلاس *اكتشاف الأخطاء الكتابية
1933-1905	*تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي *اكتشاف التلاعب والأخطاء
1940-1933	*تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي *اكتشاف التلاعب والأخطاء
1960-1940	*تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004 ، ص: 12.

و إجمالا لكل تلك التطورات، فإنه يمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة:

1/أهداف تقليدية[2]:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني إستنادا إلى أدلة وبراهين على عدالة القوائم المالية؛
- اكتشاف أعمال الغش و التزوير بالسجلات المحاسبية؛
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
- مساعدة الإدارة على وضع سياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛

[1]- محمد حولي، مرجع سابق، ص: 25.

[2]- الأخظر لقبيطي، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسات المهنية في الجزائر** ، مذكرة ماجستير،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، ص: 30.

- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي؛
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

2/أهداف حديثة[1]:

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ و أسباب الانحرافات؛
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات؛
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية و إنتاجية؛
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة، لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات؛
- مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعها؛
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.

المطلب الرابع: معايير المراجعة[2].

المقصود بالمعايير درجة الجودة المقبولة والمطلوبة من المراجع عند تنفيذه لإجراءات المراجعة التي يطبقها والأهداف التي يخطط للوصول إليها، ولقد كانت محل اهتمام من قبل الجمعيات العلمية والمهنية المهتمة بمهنة المراجع ولعل أبرز المحاولات في هذا الاتجاه هو ما قدمه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين حيث تضمنت المعايير ثلاث مجموعات رئيسية:

1/مجموعة المعايير العامة؛

2/مجموعة معايير العمل الميداني؛

3/مجموعة معايير المراجعة .

1/مجموعة المعايير العامة[3]:

1-1/ يجب أن يقوم بعملية المراجعة شخص (أو أشخاص) على درجة كافية من التأهيل المهني والكفاءة العلمية كمراجع؛

1-2/يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات عملية المراجعة ؛

[1]- عبد السلام عبد الله أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2010، ص: 11.

[2]- عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق، ص: 22.

[3]- صالح حميداتو، مرجع سابق،ص: 31.

1-3/يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص والاختبار وكذلك عند إعداد التقارير.

2/مجموعة المعايير العمل الميداني:

2-1/ التخطيط والإشراف:

- التخطيط الأولي و الحصول على معلومات حول الوحدة المراد مراجعتها؛
- تحديد مستوى مخاطر المراجعة المقبولة؛
- دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلي وإعادة تحديد مخاطر المراجعة؛
- إعداد برنامج شامل للمراجعة وحسن اختيار المساعدين.

2-2/ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي:

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي، يهدف إلى تحقيق هدفين أساسيين هما:
  - التخطيط الجيد للمراجعة ؛
  - كفاءة تقدير مخاطر الرقابة.

2-3/ أدلة كافية ومناسبة ومقنعة وذات علاقة:

إن كفاية الأدلة تعتمد على نوعية النشاط الموثق بواسطة هذه الأدلة، على سبيل المثال أدلة إثبات عملية الشراء:

- مستند طلب الشراء، أمر الشراء؛
- كشف استلام البضاعة المشتراة؛
- مستند الصرف .

جميع هذه المستندات تعتبر كافية لإثبات عملية الشراء،أما القناعة فإنها تعتمد على الحكم الشخصي للمراجع.

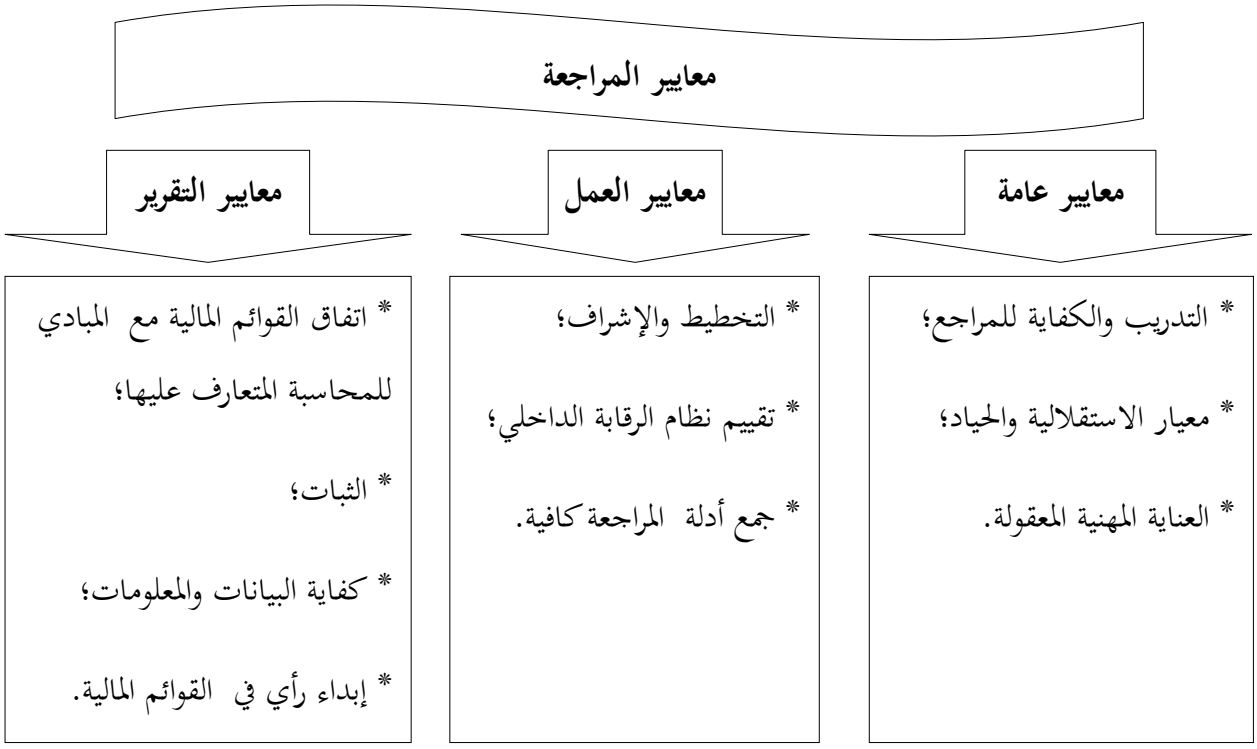
3/ مجموع معايير التقرير[1]:

- يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها؛

[1]- صالح حميداتو،مرجع سابق، ص: 32.

- يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها التي تم إستخدامها قد إختلفت عن تلك التي إستخدمت عند إعداد القوائم المالية في الفترة السابقة، أي أن المراجع يشير إلى عدم الثبات في تطبيق المبادئ في حالة حدوث ذلك؛
- يفترض أن تحتوي القوائم المالية وملحقاتها على كافة البيانات و الإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها طبقا لمبدأ الإيضاح الكامل، ما لم يرد في التقرير خلاف ذلك؛
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة عدم تمكنه من ذلك يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، وعموما على المراجع أن يوضح مدى فحصه للقوائم المالية والمسؤولية التي يتحملها.

الشكل رقم (0-2): معايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولا تاما.



المصدر: عبد السلام عبد الله أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2010، ص: 29.

المبحث الثاني: التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية.

باعتبار أن التشريع الجبائي لا يكتفي بوضع الالتزامات الجبائية والعقوبات المقررة لعدم الإيفاء بهذه الالتزامات فقط، بل يترك للمؤسسة العديد من الخيارات والامتيازات ذات الطابع الجبائي حتى تتمكن من التحكم في الجانب الجبائي وتقليص الأعباء الضريبية التي تتحملها، وذلك للأهمية الكبيرة للجباية في حياة المؤسسة من حيث كونها عبئا يؤثر على الوضع المالي لها، لذا فعلى المؤسسة أن تستعمل أقصى الوسائل لتسيير أحسن لجبايتها، والاستفادة من مزايا التشريع الجبائي للوصول إلى ربط علاقة جيدة مع الإدارة الجبائية، وتقليص العبء الضريبي إلى حده الأدنى، من خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى التسيير الجبائي باعتباره يهتم بجباية المؤسسة وكيفية تسييرها والتحكم فيها، قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، خصص المطلب الأول: لمفهوم وضرورة التسيير الجبائي، أما الثاني فسنتناول فيه مميزات وأهداف التسيير الجبائي، والمطلب الأخير سيتضمن مبادئ وحدود التسيير الجبائي.

المطلب الأول: مفهوم وضرورة التسيير الجبائي.

سنتطرق في هذا المطلب لمفهوم التسيير الجبائي من خلال أهم التعاريف التي تناولت هذا الموضوع، وكذا الضرورة الملحة للتسيير الجبائي بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: مفهوم التسيير الجبائي.

التسيير الجبائي احد فروع التسيير المالي ويقصد به إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرار، وذلك بهدف تمكين المؤسسة من الاستفادة من المزايا التي يطرحها التشريع الجبائي وتقليص الأعباء الضريبية إلى حدها الأدنى وذلك من خلال قدرتها على استغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها، وكذلك البحث عن احسن الطرق والخيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي [1] فهذا الأخير (التشريع الضريبي) وعبر مختلف قوانين المالية التي توالت خاصة بعد فترة الإصلاح ال تي شهدتها الجزائر تحمل في طياتها الكثير من عناصر التسيير الضريبي المقدمة للمؤسسات بغرض السماح لمسيريها بالقيام بتسيير جباية مؤسساتهم عوض الوقوف أمام مختلف الضرائب المطبقة موقفا سلبيا.

فمفهوم التسيير الضريبي مرادف لما يسمى بالجباية العصرية التي تمنح تشريعاتها الاختيار الضريبي للمؤسسة (Le choix fiscal de l'entreprise).

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

- **فحسب (M. Cozian)**: "فإن التسيير الضريبي هو أعلى مستوى لتسخير الجباية متجاوزا بذلك مجرد التطبيق للقواعد الضريبية للقانون الضريبي"[2].

فالتسيير الضريبي يقصد به مدى النجاعة الجبائية للمؤسسة في قراراتها وهذا ما يوضحه أيضا:

[1]- زواق الحواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية جامعة لمسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009، ص: 2.

[2] -Maurice cozian, **les grands principes de la fiscalité des entreprise**, litec droit, 2édition, paris, 1986, postface de l'ouvrage

- **فحسب (M. Cozian)**: "الجباية ما هي إلا لعبة خيارات وبعض المكلفين أصبحوا أسياد الموقف لأنهم بكل سهولة يطبقون التسيير الجبائي"[1].
- **أما كريستين كوليت (Christine Collette)** عرفه كما يلي: "إن تسيير الضريبة يعني أن الضريبة التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وان تصبح متغيرا فعالا في إستراتيجيتها بدلا من السلبية تجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها"[2].

من خلال هذا التعريف يمكننا استنتاج انه للتسيير الجبائي بعدين:

- التسيير الجبائي ينظر إليه من ناحية سلوك المؤسسة تجاه الالتزامات التي تفرض عليها من طرف الإدارة الجبائية؛
- التسيير الجبائي ينظر إليه على انه مجموعة القرارات الجبائية التي تلائم مصلحة المؤسسة.
- **كما عرف شولز (Shoolz)**: "التسيير الجبائي الفعال بأنه الذي يزيد من القيمة الحالية للتدفقات النقدية لشركة ما بعد دفع الضريبة، وهو بذلك يقلل معدلات الضريبة عن القانون، فالمكلف يكيف تصرفاته بالطريقة التي تسمح له بخفض إلتزاماته"[3].

من التعريف السابق يمكننا استنتاج أن التسيير الجبائي الفعال يرمي إلى:

- تقليص الأعباء الجبائية إلى حدها الأدنى؛
- عدم استخدام طرق خارجة عن القانون؛
- استغلال الخيارات والامتيازات التي يقرها المشرع الجبائي.

من التعاريف السابقة يمكننا استنتاج أن التسيير الجبائي باعتباره مجموعة من القرارات والقواعد المتبعة من طرف المؤسسة من أجل تخفيض الأعباء الجبائية أصبح ضرورة لا مفر منها خاصة وانه يعبر عن إرادة حقيقية في التخفيف من ثقل الضريبة، وهذا عن طريق تحفيز وتشجيع المؤسسة عن استعمال بعض التقنيات، فضلا عن هذا فإن التسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له، هذه الحرية لا حدود لها إلا في إطار ما يمسى بالمغالاة في استعمال القانون (L'abus)[4].

الفرع الثاني: ضرورة التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية.

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

---

[1]- Maurice cozian, op, cit, p: 29.

[2]- Christine Collette, **Gestion fiscale des entreprises**, Ellipse, paris, 1998, p: 22.

[3]- منى محمود إدلي، **سياسة الحوافز الضريبية وأثارها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 2006، ص: 516.

[4]- دنيا حادري ، **أثر الإصلاح الضريبي على نشاط المؤسسة الاقتصادية (حالة الجزائر)** ، مذكرة ماجستير، غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر، 2001، ص: 175 .

إذا أدرك المسير جميع العوامل المؤثرة على صنع هذه القرارات [1] وتمت الإحاطة بمحيط المؤسسة بمكوناته الداخلية والخارجية، ومن أهم مكونات المحيط الداخلي القانون الأساسي للمؤسسة، توزيع الوظائف، رسم الاستراتيجيات، تحديد الأهداف...إلخ، غير أنه من أبرز مكونات المحيط الخارجي العلاقات مع الشركاء البنوك، الضرائب...إلخ.

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

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

إذن فضرورة التسيير الجبائي الجيد هو واجب كل مؤسسة، لأن تسيير الجباية هو الاختيار ما بين الخيارات الجبائية المعروضة للمؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار المعالم المتغيرة التالية[3]:

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

المطلب الثاني: مميزات وأهداف التسيير الجبائي.

في هذا المطلب سنبين مميزات التسيير الجبائي، والمتمثلة في استعمال المؤسسة للوسائل المشروعة قانونا وكذلك حرية التسيير الجبائي لها. ثم نقوم بتوضيح الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من تطبيقه.

الفرع الأول: مميزات التسيير الجبائي.

إن تطور المؤسسات وتعقد عملياتها واتساع نشاطها وزيادة حدة التنافس بينها هذه الوضعية أدت بالمؤسسات كي تتمكن من الاستمرار والبقاء أصبحت ملزمة بتطبيق الطرق والأدوات الضرورية في رسم وتنفيذ الاستراتيجيات الملائمة ضمن قطاع نشاطها، وبالتالي تحقيق التأقلم السريع مع متغيرات المحيط من جهة واغتنام الفرص المتاحة لها واستغلال مواردها بصفة احسن من جهة أخرى.

فالمؤسسة الاقتصادية تعمل على تسخير كل طاقاتها من اجل تحقيق نتيجة إيجابية تضمن لها البقاء والمنافسة والتوسع ولا يتأتى هذا إلا بإتباع سياسة تسييرية ناجعة تهدف إلى تخفيض التكاليف وترشيد النفقات، ومن هنا

---

[1]- زواق الحواس، مرجع سابق، ص: 1.

[2]- ولهي بوعلام، **التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار** ، الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة لمسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009، ص: 1.

[3]- الجيلاني بلواضح، **التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز التنافسية للمؤسسة الاقتصادية** – دراسة حالة مؤسسة الثواب لمسيلة–، مذكرة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم التجارية، المركز الجامعي الشيخ العربي التبسي– تبسة، الجزائر، 2008/2007، ص: 2.

جاء التسيير الجبائي، حيث أصبح المسير الجبائي يتعامل مع الضريبة بأنها من المعطيات القابلة للتحكم والتعامل معها كإحدى أهم محددات اتخاذ القرار داخل المؤسسة. فالتسيير الجبائي يتميز بخاصيتين أساسيتين[1]:

الخاصية الأولى: وهي استعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي.

الخاصية الثانية: وهي كونه ناتجا عن قرار طوعي للمكلف بالضريبة.

أولا: استعمال الوسائل المشروعة قانونا.

إن من خصائص التسيير الجبائي استعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي لتحقيق الوفرات الجبائية. وهنا يجب التمييز بين التسيير الجبائي وكل من الغش الضريبي، والتهرب الضريبي.

أ – **الغش الضريبي**: يعرف الغش الضريبي بأنه: "إرادة التملص من الضريبة المستحقة فعلا باستعمال طرق غير مشروعة"[2].فهو إذن مخالفة للتشريع الجبائي عن قصد، وتصرف مبني على سوء النية لتجنب دفع الضريبة، وقد يأخذ الغش الضريبي عدة صور منها:

- العمل على تضخيم التكاليف القابلة للخصم؛
- عدم تقديم تصريح كلي أو جزئي عن العمليات الخاضعة للضريبة؛
- عدم مسك محاسبة منتظمة أو الدفاتر التجارية المنصوص عليها قانونا؛
- البيع بدون فواتير؛
- عدم التصريح بالقيمة الحقيقية للأجور.

ولكي يتحقق الغش الضريبي يجب تحقيق شرطين هما:

- **العنصر المادي**: ويتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يقرها التشريع الجبائي.
- **العنصر المعنوي**: ويتمثل في ارتكاب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذا الفعل يكون عن وعي.

ب **التهرب الضريبي**: "وهو النتيجة الاقتصادية المراد أو المتوصل إليها عندما يقرر المكلف عدم الخضوع الجزئي أو الكلي بالاستفادة من الثغرات التي يعاني منها القانون، أو انه الوسيلة القانونية التي تسمح بالوصول إلى النتيجة السابقة والتي قد تبدو على أنها ليست تعدي مباشر على القانون الضريبي"[3].

فالتهرب الضريبي إذن هو استغلال لثغرات نقائص التشريع من أجل تخفيض العبء الضريبي، وهذا ما يدعمه التعريف التالي: "التهرب الضريبي هو وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة وهو لا ينطوي حتما على العبث

[1]– محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات** ، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003/2002، ص: 4.

[2]- Armel Liger, **la gestion fiscale de pmi un mythe**, Edition L.G.D.J, paris, 1998, p: 32.

[3]- Charl Robbez Masson, **la notice d'évasion fiscale en droit interne français,** Edition L.G.D.J, paris, 1990, p: 64-65.

بالقانون أو الإخلال بأحكامه، وذلك لأنه قد ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي يؤدي إلى تحصيل الضريبة"[1].

إن إشكالية مشروعية التهرب الضريبي تبلورت من خلال تناول بعض الكتاب والاختصاصيين لهذا الموضوع من زاوية أن التهرب الضريبي يرمي إلى التخلص من أداء الضريبة لا يشترط في هذا التخلص تضمنه أو لمخالفة القانون. ويبرز ذلك من خلال التعريفين التاليين:

- "التهرب الضريبي هو التخلص من الإلتزام بدفع الضريبة"[2]؛
- "التهرب الضريبي هو كل وسيلة لجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه"[3].

يتضح من التعاريف السابقة مدى التوسع في تعريف التهرب الضريبي فهو ظاهرة ينظر إليها بحسب النتيجة المترتبة عليه، ذلك انه يفوت على الدولة جزءا من إيراداتها الضريبية ويثقل كاهل المكلفين الذين لا يتوانون على تأدية إلتزاماتهم الضريبية والذين يطلق عليهم بالمكلفين الشرفاء وهذا هو المفهوم الاقتصادي للتهرب الضريبي[4].

إذن يمكن التمييز بين صنفين من التهرب الضريبي هما:

- **التهرب المشروع:** ويمكن تسميته التهرب الذي يلجأ إليه المكلف باستخدام طرق وأساليب مستمدة من روح القانون الجبائي نفسه، لما يكنه من التهرب دون تعرضه لعقوبات.
- **التهرب غير المشروع:** (الغش الضريبي) ويتمثل في الخرق الواضح والصريح للقانون، مما يؤدي إلى تعرض المكلف لعقوبات جبائية مختلفة.

فمشروعية التهرب الضريبي إذن تتجلى في مدى احترام القواعد القانونية والالتزام بالتشريعات المعمول بها، ولكن يحق للمكلف بالضريبة البحث في الثغرات الموجودة في القوانين والتشريعات واستغلالها لتخفيض أعبائه الضريبية. وأشهر أمثلة التهرب الضريبي هو ممارسة النشاط في الجنات الضريبية الأمر الذي يسمح بالاستفادة من الفرق الضريبة.

التسيير الجبائي: يعمل المسير الجبائي على تحليل التشريعات ودراستها من أجل تحسس وإيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشرع، وبالتالي إيجاد هامش حركة ضمن الإطار القانوني. وعليه فإنه من بين المميزات الأساسية للتسيير الجبائي انه ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن الغش الضريبي، كما أنها تختلف عن التهرب الضريبي مع الإقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية تجعل الحاجز الفاصل بين التسيير والتهرب الجبائي بسيطا للغاية[5].

---

[1]- علي دولار وعبد المنعم فوزي، **مالية الدولة**، الطبعة الأولى، منشاة المعارف، الإسكندرية، مصر، 1962، ص: 120.

[2]- محمد حلمي مراد، **تشريع الضرائب**، الجزء الأول، مطبعة النهضة، القاهرة، مصر، 1958، ص256، نقلا عن جغلوف ثلجة نوال، ص: 8.

[3]- حسن صادق المرصفاوي، **التجريم في تشريعات الضرائب**، دار المعارف، القاهرة، مصر، ص: 246.

[4]- جغلوف ثلجة نوال، **التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية أو التهرب الضريبي** ، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، الجزائر، أكتوبر 2010 ، ص: 9.

[5]- محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 5.

ثانيا: القرار الطوعي للتسيير الجبائي

إن التسيير الجبائي يرتكز على مبدأ حرية التسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له.

إن التسيير الجبائي مرتبط بالاختيار الجبائي، فعملية اتخاذ القرار تضمن اختيار بين بديلين أو أكثر، هذه القرارات تعكس إرادة المؤسسة في اختيار البديل الجبائي المناسب الذي يقره المشرع الجبائي وذلك بهدف تقليص الضرائب المستحقة على المؤسسة، فإن انعدام هذه الخيارات والبدائل في التشريعات الجبائية يصبح التسيير الجبائي مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية المحددة مسبقا، وبالتالي يقف المسير الجبائي أمام مختلف الضرائب موقفا سلبيا.

إذن فالتسيير الجبائي يجد معناه الحقيقي في الأنظمة الضريبية التي تحمل تشريعاتها عناصر التسيير الجبائي المقدمة للمؤسسات من خيارات وبدائل وامتيازات، فالخيارات الجبائية التي يمنحها المشرع هي إحدى الوسائل التي تستعملها الدولة من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وغيرها عن طريق توجيه نشاط المؤسسة التي تحاول الاستفادة من مختلف الامتيازات والخيارات الجبائية المتاحة لها عندما تكون في وضعية قانونية معينة. وبالتالي يكون للمؤسسة الحرية التامة في اختيار البديل المناسب واتخاذ القرارات الجبائية التي تلائم مصلحة المؤسسة.

الفرع الثاني: أهداف التسيير الجبائي للمؤسسات.

يهدف التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية[1]:

- تحقيق الأمن الجبائي؛
- التحكم في العبء الجبائي؛
- ضمان الفعالية الجبائية؛
- خدمة إستراتيجية المؤسسة.

أولا: تحقيق الأمن الجبائي.

إن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي، بمعنى أن المكلف بالضريبة يقوم بالتزاماته الجبائية طواعية بافتراض حسن النية، ولكن للإدارة الجبائية حق مراقبة تصريحات المكلفين ومدى التزامهم بإيداع تصريحاتهم وتسديد ما عليهم من ضرائب ورسوم وفقا للتشريعات السارية المفعول، هذه الوضعية تجعل المؤسسات في مواجهة مع الإدارة الجبائية، فالمسير الجبائي إذن يعمل جاهدا على تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة الذي لا يتأتى إلا عندما تكون في وضعية قانونية تجاه إدارة الضرائب ولا يكون هناك تخوف من أي رقابة قد تقوم بها هذه الأخيرة، للتأكد من انتظام المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فعدم احترام المؤسسة لالتزاماتها الجبائية قد يعرضها لمخاطر شتى قد تحدث نتائجها تأثيرا سلبيا على خزينة المؤسسة، ولتحقيق هذا الهدف (الأمن الجبائي)، تعمل المؤسسة على تفعيل

[1]- محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 7.

المراجعة الجبائية باعتبارها أداة من أدوات التسيير الجبائي حيث تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة، وتخفيض العبء الضريبي، وجعل التسيير أحسن أداء وأكثر فاعلية.

ثانيا: التحكم في العبء الجبائي.

يعرف العبء الجبائي بأنه تلك الآثار التي تحدثها الضريبة على أسعار السلع وعلى أسعار عوامل الإنتاج [1].

ولقياس العبء الجبائي نكون أمام معيارين[2]:

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

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

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

العبء الجبائي النسبي = العبء الجبائي المطلق / المقدرة التكلفية للممول

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

- العمل على تخفيض الضريبة؛
- تأجيل دفع الضريبة من اجل الاستفادة من وفرات مالية تعزز وضعية الخزينة.

إن شكل التحكم في العبء الضريبي يختلف من مؤسسة إلى أخرى، وذلك حسب الأهداف السياسية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الأساسي هو تخفيض الضريبة، وبالتالي توفير وفرات مالية تتيح لها إمكانية توسيع استثماراتها بينما المؤسسة التي تكون في حالة انحدار فهي تعمل على تحسين صورتها أمام البنوك، المساهمين، وغيرها من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح[3].

ثالثا: الفعالية الجبائية.

يقصد بها استعداد المؤسسة لاستغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها، مما يسمح لها بتحقيق وفرات مالية، فالتشريعات الجبائية والتجارية الحديثة تسمح في العديد من الأحيان بهامش من الحركة نتيجة تعدد الخيارات الضريبية، فالخيار الضريبي حسب المعني الضيق، هو البدائل والخيارات الممنوحة في التشريع الضريبي.

إذن فتحقيق الفعالية مرتبط بمدى المؤسسة، وتمتع مسيريها الجبائيين بأفق واسع، ودراية كبيرة تسمح لهم بإدراك انه يمكن تحقيق هدف جبائي بواسطة خيارات قانونية لها أثار جبائية وإمكانية ممارسة الخيارات الضريبية الأكثر نفعا من أجل تعديل العبء الضريبي الذي تتحمله دون الإخلال بقواعد التشريع الضريبي المعمول به.

---

[1]- حامد عبد المجيد دراز، **دراسات في السياسة المالية**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002، ص: 390.

[2]- وسيلة طالب، **الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، حالة الجزائر** ، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004، ص:25.

[3]- محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص8.

رابعا: خدمة إستراتيجية المؤسسة.

إن التسيير الجبائي هو جزء من نظام التسيير العام للمؤسسة، يجب أن يحدد أهدافه تبعا للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، فمفهوم التسيير الجبائي يرتكز على مبدأ حرية التسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف للوضعية المناسبة له، ونظرا لدور الجباية باعتبارها عنصرا فعالا في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة فالمعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة، بحيث تؤخذ كإحدى محددات اتخاذ القرار الإستراتيجية، ويتجلى ذلك من خلال[1]:

- الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة اختلاف الأحكام الجبائية التي تطبق على كل منها؛
- الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار المكان الجغرافي للنشاط، داخل الدولة الواحدة أو بين الدول نتيجة اختلاف الامتيازات والتحفيزات الجبائية الممنوحة؛
- تحديد خيارات النمو مثل أشكال التمويل ومدى تأثير العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل، فإلمام المسير بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من اخذ صورة واضحة عن مصادر التمويل المختلفة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة من اختيارها لأي منها، والتي على أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها[2].

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

المطلب الثالث: مبادئ وحدود التسيير الجبائي.

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى المبادئ التي يعتمد عليها التسيير الجبائي للمؤسسة، وكذا حدود هذا التسيير سواء القانونية أو المادية.

الفرع الأول: مبادئ التسيير الجبائي

للتسيير الجبائي مبدأين هما:

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

أولا: مبدأ الحرية في التسيير.

يعمل المسير الجبائي على الاختيار بين عدة بدائل متاحة قانونا وذلك من خلال إدراكه للمزايا الضريبية التي يحققها هذا الاختيار،فالمكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى الحد الأقصى من

[1]- محمد عادل عياض، مرجع سابقن ص: 9.

[2]- زواق الحواس، مرجع سابق، ص: 3.

الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها [1]. وذلك حسب مهاراته في التعامل مع الجباية. فبمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار التسييري يكتسب القوة القانونية تجاه إدارة الضرائب التي تعمل على احترام هذا الإجراء إذا كان لا يخالف التشريع المعمول به، أما إذا كانت الخيارات سيئة فلا يمكن تصنيفها على أنها نوع من التحايل الضريبي إلا إذا استطاعت إدارة الضرائب إثبات سوء نية المكلف بالضريبة. فحرية التسيير للمؤسسة تظهر جليا في حساب النتيجة الجبائية، والدور الذي تلعبه إدارة الضرائب، فالنتيجة الجبائية من خلال النتيجة المحاسبية بعد إجراء بعض التعديلات عليها، فدور إدارة الضرائب هنا هو التأكد من صحة النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة دون أن يكون لها الحق في الحكم على نوعية التسيير. وهذا هو جوهر مبدأ الحرية في تسيير المؤسسة[2].

ثانيا: مبدأ عدم التدخل في التسيير.

إن التشريع الضريبي يلزم المؤسسة بالإيفاء بالتزاماتها الضريبية تجاه إدارة الضرائب وفق الشروط المحددة مسبقا، فليس للإدارة الجبائية الحق أن تتدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقد خياراتها مادامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية حتى وأن رأت هذه الخيارات عديمة الجدوى أو سيئة الاختيار. فمثلا يحق للمسير أن يلجأ إلى الإستدانة من أجل توسيع استثماراته، وبالتالي يحق له خصم فوائد القروض من الربح الخاضع [3]، حتى وإن كانت الأموال الخاصة كافية للتمويل.

فمبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة إذن يطبق على إدارة الضرائب التي يجب أن توجه مراقبتها للدفاع عن مصالح الخزينة العمومية والمتمثلة في تحصيل الضرائب والرسوم التي على عاتق المؤسسة في آجالها القانونية وبالطرق والإجراءات المعمول بها. وذلك من خلال السماح لها بممارسة حق الاطلاع والتحقيق والرقابة والمعاينة من خلال مراجعة التصريحات أو بإجراء مراقبة على مستوى محل المكلف للتأكد من صحة الإقرارات المقدمة.

الفرع الثاني: حدود التسيير الجبائي.

رغم الحرية التي أقرها المشرع للمؤسسة في تسيير حياتها إلا أنه يجب أن يتم في ظل التقيد ببعض الحدود والتي تصنف إلى:

- الحدود القانونية؛
- الحدود المالية.

أولا: الحدود القانونية.

أعطى المشرع كامل الحرية للمؤسسة في تسيير حياتها في ظل احترام القواعد القانونية المعمول بها، فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعتبر تعسفا قانونيا.فالتعسف في استعمال الحق لا يخص التشريعات الجبائية فقط بل يتعداها إلى كامل التشريعات الأخرى.

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

[2]- محمد عادل عياض، مرج سابق، ص: 10.

[3]- المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2011.

فيعتبر استعمال حق تعسفا في الأحوال التالية:

- إذا وقع بقصد الإضرار بالغير؛
- إذا كان يرمي إلى الحصول على فائدة قليلة بالنظر إلى الضرر الناشئ للغير؛
- إذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة؛

إذن يكون الفعل تعسفيا إذا توفر فيه القصد أو النية، والفعل غير المشروع.

ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير[1]:

- تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات؛
- التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقية، مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية؛
- التسيير من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة، والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع؛
- استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي؛

مما سبق يمكن استنتاج بعض مظاهر التعسف في استعمال الحق وهي:

- إخفاء الطبيعة الحقيقية للعملية عن طريق تعاقدات صورية هدفها تجنب أو تخفيض العبء الضريبي؛
- تحقيق الهدف الضريبي الصرف، فمجرد انعدام أي هدف التملص أو تخفيض الضريبة، يحق لإدارة الضرائب أن تؤهل التصرف لن يكون تعسفا في استعمال الحق. وعلى المكلف أن يثبت أن العملية ذات فائدة اقتصادية للمؤسسة إلى جانب الهدف الضريبي المحقق[2].

ثانيا: الحدود المالية.

تستعمل المؤسسة كل سلطاتها الإدارية لاتخاذ القرارات التي تضمن لها تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، على سبيل المثال تحديد مكافآت المسيرين، إعطاء قرض لإحدى الفروع أو غيرها من القرارات التي يكون لها تأثير واضح على نتائج المؤسسة. فهذه القرارات قد تكون لها أثار مالية واقتصادية سلبية على المؤسسة عندها يمكن تصنيفها "تصرفات غير عادية في التسيير".

فالتصرف غير العادي في التسيير هو ذلك الذي يكون ضد مصالح المؤسسة والذي لا يقدم أي مقابل مباشر أو غير مباشر، مادي أو غير مادي لمؤسسة هدفها تحقيق الربح، وهو فعل لا يشكل خرقا للالتزامات الجبائية للمؤسسة وعليه فإن النظر في هذا التصرف يكون على المستوى الاقتصادي وليس القانوني [3]. فبالرجوع إلى قرارات التسيير داخل المؤسسة نجدها صحيحة من الناحية القانونية ولكن قد نجد لها تأثير اقتصادي أو مالي سلبي على المؤسسة. ومن بين الأفعال غير العادية في التسيير نجد:

[1]- زواق الحواس، مرجع سابق، ص: 2-3.

[2]- محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 13.

[3]- نفس المرجع السابق، ص: 15.

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

نلاحظ أن تحديد التصرف غير العادي في التسيير يخضع إلى الذاتية في الحكم على طبيعة القرار عادي أو غير عادي،فما قد تعتبره إدارة الضرائب بأنه تصرف غير عادي قد لا يكون كذلك بالنسبة للمسير، ضف إلى هذا فإن مفتش الضرائب قد لا يدرك العلاقة السببية بين القرار المتخذ ومصلحة المؤسسة [1]. ولهذه الأسباب حدد المشرع الجبائي الجزائري بشكل واضح الأعباء القابلة للخصم أثناء حساب النتيجة والقيمة القصوى لهذه الأعباء[2].

[1]- محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص: 16.

[2]- المواد 168، 169، 170، 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تقدم نستطيع القول أن تغير النظام الجبائي من أربعة أنظمة إلى نظامين جاء لتسهيل على المكلف، التعرف على النظام الذي ينتمي إليه وكذا الإلتزامات الواجب علية الإيفاء بها، من خلال تعريف واضح للنظام مع تعريف الالتزامات التابعة له، وأيضا تواريخ التصريحات ومكان إيداعها، إضافة لذلك المعدلات المطبقة في كل نظام التي مسها التغيير وكذلك وضح الاستثناءات والإعفاءات التي في الغالب لم يمسها التغيير، كل هذه التغيرات أتت لتسهيل على الإدارة الجبائية من التمكن الصحيح وعدم الاجتهاد كما كان من قبل وللتحصيل سهل وبسيط لتموين الخزينة العمومية.

أما المراجعة فتعتبر من أهم الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة الاقتصادية سواء كانت شخص طبيعي أو معنوي أو مؤسسة مختلطة، فهي تمنحها ميزة الاستفادة من التخفيضات وكذا استغلال الإعفاءات إن منحت، إضافة إلى ذلك إعطاء صورة صحيحة عن واقع المؤسسة ومركزها المالي لمحيطها، سواء كانوا مسيرين أو مساهمين أو مؤسسات مالية، فالمراجعة تحمي هذه المؤسسة من مخاطر الجبائية، من خلال تفادي الوقوع في الرقابة الجبائية وتصحيح التجاوزات إن وجدت إضافة إلى ذلك تموين خزينة العمومية بالتزاماتها وهو مهم جدا بالنسبة للدولة لمواجهة نفقاتها المتزايدة.

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الجبائية

مقدمة الفصل:

تعتبر المؤسسة الإقتصادية أكثر تأثرا بالعبء الضريبي لأنه يشكل سلاح ذو حدين من جهة تكلفة ومن ناحية أخرى أداة لممارسة ضغط وتوجيه الدولة عليها،لذا وجب على المؤسسة الإقتصادية لنجاحها قياس مدى كفاءتها وفعاليتها في الإلمام والتعامل والتحكم في النظام الجبائي للإيفاء بالإلتزاماتها.

فالمراجعة ميدان واسع ، عرف تطورات كبيرة ومتواصلة ، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها ، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية ، والمادية والمالية المستعملة يصعب فيها ، يوم بعد يوم التسيير ، حيث تزداد العمليات المنجزة وكذا المعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات، بل و التلاعبات أحيانا.

فالمراجعة كأداة فعالة تعد أهميتها في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة ، ومدى احترام وتطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة لتفادي الأخطاء المحاسبية ومنع الغش والتلاعب بأملاكها ، وذلك نتيجة عمليات التدقيق و الفحص التي يقوم بها المراجع.

وكمدخل لهذا الميدان، والتعرف أكثر على المراجعة الجبائية سنتعرض من خلال هذا الفصل إلى النقاط التالية:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة الجبائية.
- المبحث الثاني: التسيير الجبائي للإلتزامات الجبائية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الجبائية.

إن مختلف القوائم والتقارير المالية (جدول حسابات النتائج،الميزانية،قائمة الدخل،قائمة التدفقات النقدية،قائمة المركز المالي،.....) وما تحتويه من معلومات لتحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة، والذي يتم من خلاله حساب الضرائب والرسوم الواجب على المؤسسة دفعها لمصلحة الضرائب، وهذه الأخيرة تعتمد على تصريحات المكلف بالضريبة (المؤسسة) ومدى التزامه بالقوانين المالية و الجبائية لضمان العدالة في فرض الضريبة. ونظرا لتعدد الجباية وتحديث نصوصها مع تغيرات المجتمع وظهور أنشطة لم تكن معروفة من قبل، أدى بالضرورة لحاجة المؤسسة إلى وظيفة جديدة تمكنها من تخفيض التكاليف والأعباء الضريبية والحفاظ على كيان المؤسسة وتحقيق قدر من الكفاءة.

وللإلمام أكثر بالمراجعة الجبائية حاولنا في هذا المبحث التطرق إلى تعريف المراجعة الجبائية وأهميتها وكذا الخصائص وأنواع المراجعة الجبائية.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الجبائية وخصائصها.

سنتطرق في هذا المطلب إلى مختلف تعاريف المراجعة وإبراز أهميتها بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: تعريف المراجعة الجبائية.

1 - عرفها مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي (Gouvernement Accountability Office) بأنها: المراجعة الجبائية هي جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف،لتحدد فيها إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح[1].

2 - وكما عرفها الأستاذين (P. Bougan et J.M.vallée) المرجعة الجبائية على أنها : هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الضريبية،وهي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية[2].

3 - وقد عرفها أيضا (A.Hamini)[3]: المراجعة الجبائية تهدف إلى تحقيق العمليتين التاليتين:

- تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي؛
- التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة.

---

[1]- ناصر أحمد أمين الخطيب، **تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن**، أطروحة دكتورا في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص: 48.

[2]- بوعلام ولهي، **المراجعة الجبائية كإحدى أدوات التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية**، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، 3-4 ماي 2005، ص: 2.

[3]- نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

4 - كما عرفها البروفيسور م.كولين (M.P. Colin)[1]: المراجعة الجبائية هي مراقبة احترام القوانين الجبائية.

5 - ويرى الأستاذ صالح حميداتو بأن المراجعة الجبائية هي اختبار انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة ومدى احترام القوانين والتشريعات المعمول بها، فهي العملية التي تهتم بالتأكيد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب وكذا تطوير التسيير الضريبي من أجل الاقتصاد في مبلغ الضريبة[2].

بعدما تطرقنا إلى مختلف التعاريف يمكن أن نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة وهي:

1 - المراجعة التي تقوم بها مصلحة الضرائب (المراقبة):

- مراجعة السجلات المحاسبية والتصريحات المكتتبة؛
- التأكد من احترام المؤسسة للتشريعات والقوانين الجبائية أثناء تحرير التصريح المكتتب في تلك الفترة؛
- في حالة وجود تجاوزات وعدم احترام للتشريعات والقوانين قد يودي ذلك إلى فقدان عدة امتيازات منها على سبيل المثال استرجاع الرسم على القيمة المضافة، كذا بعض التخفيضات الأخرى الممنوحة سابقا، إضافة إلى ذلك فرض عقوبة مالية وبرمجة الملف وإخضاعه لمراجعة معمقة لجمل العمليات المحاسبية ومراجعة السجلات للسنوات التي لم يمسها التقادم.

2 - المراجعة التي تقوم بها المؤسسة لنفسها:

- من اجل تسيير الخطر الجبائي والمحافظة على كيانها إما عن طريق:
  - تخصيص خلية داخل المؤسسة مكلفة بالمراجعة مدعمة بمستشار جبائي معتمد خارجي؛
  - تكليف مراجع جبائي خارجي معتمد تسند إليه مهام التعامل مع إدارة الضرائب ويكون مسؤول عن كل مهامه اتجاه المؤسسة وكذا إدارة الضرائب.

الفرع الثاني: خصائص المراجعة الجبائية.

من خلال ما سبق يمكن استخلاص أهم الخصائص للمراجعة الجبائية وتتمثل في مايلي:

1/ تقدير الأداء و الفعالية الجبائية للمؤسسة: من خلال المعلومات والبيانات المصرح بها في إطار حفظ حق المؤسسة وكذا الالتزام بعدم الغش والتدليس فيها بالإضافة إلى احترام مواعيد التصريح وكذا التسديد والاستفادة من التخفيضات الممنوحة.

[1]- M.Colin, **la vérification fiscale**, édition Economica , Paris, 1985, P: 35.

[2]- صالح حميداتو، مرجع سابق، ص: 38.

2/ قياس الخطر الجبائي: يتم قياسه من خلال اكتشاف الأخطاء والتجاوزات ومحاولة إصلاحها من خلال التصريح بها وتداركها لأجل ربح حسن النية من الإدارة الضريبية، وكذا ربح عدم تسليط العقوبات والغرامات والاهم من ذلك هو صمعة المؤسسة اتجاه الإدارة الضريبية.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الجبائية.

في هذا المطلب سنتطرق إلى أهمية و الأهداف المراجعة الجبائية.

الفرع الأول: أهمية المراجعة الجبائية.

1 - المراجعة الجبائية تسمح بوضع إستراتيجية جبائية للمؤسسة حيث تمكن من تقييم النجاعة الجبائية من خلال اكتشاف نقاط ضعف وتفاديها وتصحيحها ونقاط القوة لاستغلالها أحسن استغلال؛

2 - فعالية المراجعة الجبائية من خلال المطالعة ومراقبة القوانين والقرارات والمراسيم الخاصة بالجباية واستغلالها لصالح المؤسسة، من خلال تدنئه العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية؛

3 - التشريع الجبائي يفرض احترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من ناحية الزمن ويؤدي عدم احترامها تكبد عقوبات كبيرة، وهذا ما يجعل المراجعة الجبائية على تفاديه.

باعتبار المراجعة وسيلة لا غاية وتهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، بحيث تعتمد هذه الأخيرة في اتخاذ قراراتها، لذا فأهمية المراجعة الجبائية تم استنباطها من أهمية المراجعة بصفة عامة .

كما أن أهمية و موثقيه المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت مراجعتها من طرف هيئة خارجية محايدة، التي تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وإبداء رأي محايد حول مدى صحة وشرعية المعلومات وسلامتها.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الجبائية.

إن المغزى الحقيقي من المراجعة الجبائية هو جعل المكلف بالضريبة إيجابي و طوعي للالتزامات و القوانين الضريبية،لتحقيق مستوى عالي من الالتزام الضريبي في ضل نظام ضريبي تصريحي من خلال مايلي [1] :

1/ تقديم تصريحات ضريبية صحيحة وعادلة؛

2/ تعزيز صدق الأداء الاجتماعي للإدارة باعتبارها مكلفة بالمشاركة في خدمة الصالح العام عن طريق تقديم بيانات مالية صادقة وواضحة وعادلة؛

[1]- سمية قحموش، مرجع سابق، ص: 29.

3/ تحقيق العدالة الضريبية عن طريق خلق المنافسة العادلة والشريفة بين الذين يدفعون نصيبهم من العبء الضريبي والذين لا يدفعون؛

4/ العمل على استفادة المؤسسة من الخيارات والامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع والتحكم فيها.

5/ تحقيق الفعالية أي قدرة الأقسام الرقابية في الإدارة الضريبية تحقيق أهدافها المخصصة لها ضمن معايير الالتزام بالسياسات والإجراءات المرسومة من المراجعة المركزية؛

6/ تحقيق أعلى قدر من الكفاءة من قبل الإدارة المركزية على استخدام العنصر البشري في دراسة وتقييم ملفات المكلفين بالضريبة بمستوى يحقق الأهداف الضريبية من خلال الشرعية الضريبية؛

7/ تحقيق مورد مالي منتظم ومتوازن من المكلفين؛

8/ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير أو تلاعب أو غش يؤدي إلى التهرب الضريبي؛

9/ معالجة كل ما جاء بالدفاتر المعالجة السليمة من وجهة النظر الضريبية وأن يراعى مبدأ استقلال السنوات ؛

10/ تقديم رأي فني محايد مبني على دلائل وقرائن وإثباتات لتحقيق أهداف المؤسسة بتقليص العبء الضريبي .

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الجبائية وعلاقتها بالمراجعات الأخرى والمفاهيم المشابهة لها.

في هذا المطلب سنتطرق إلى أنواع المراجعة الجبائية وعلاقتها بالمراجعات الأخرى و المفاهيم القريبة لها.

الفرع الأول: أنواع المراجعة الجبائية.

من أجل تحديد أنواع المراجعة يمكن ذلك من خلال عدة جوانب لكن هنا سنتطرق إليها من خلال زاوية الجهة التي تقوم بعملية المراجعة وسنقسمها إلى قسمين أساسيين هما مراجعة داخلية وأخرى خارجية.

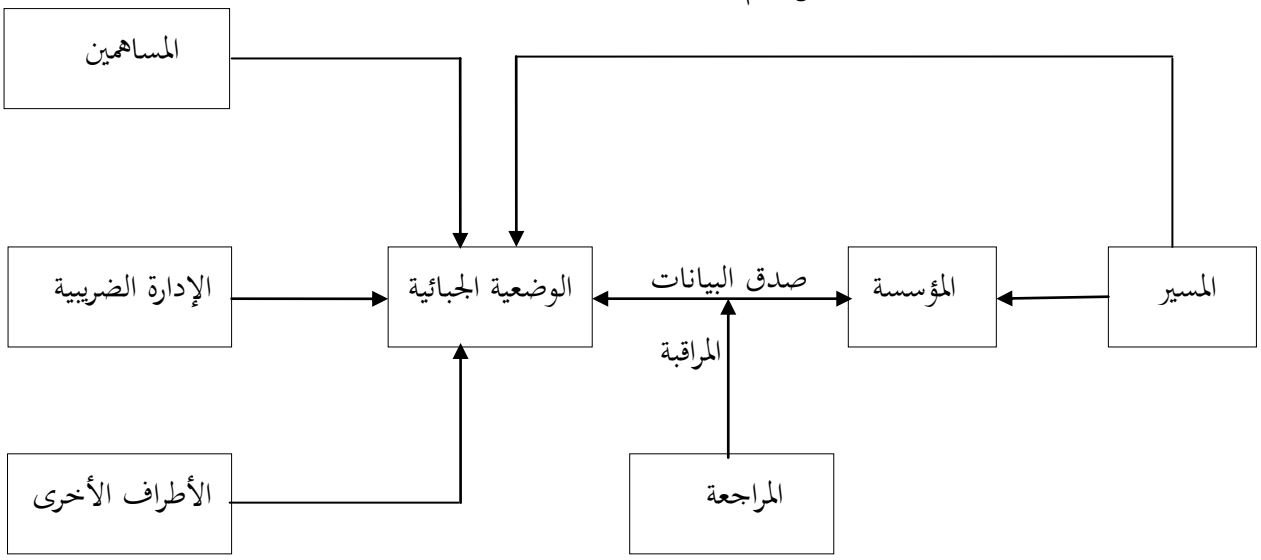
1/ المراجعة الجبائية الداخلية[1]: بصفة عامة المراجعة الداخلية هي وظيفة رقابية تمارس داخل المؤسسة، حيث أدى النمو المتزايد في أنشطة الأعمال وكبر حجم المؤسسات وتعقد العمليات التي تقوم بها إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة، وظهور الحاجة إلى وجود الرقابة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها بفعالية وكفاءة، من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية من خلال:

- توفير حماية لأصول وموجودات المؤسسة؛
- التحقق من دقة وإكتمال السجلات المحاسبية وتقييم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة؛
- كفاءة العاملين فيها و الارتقاء بالإنتاجية؛
- التحقق من الالتزام بما تقتضي به السياسات الإدارية المرسومة؛

[1]- عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق، ص: 48.

- الإستغلال الأمثل لموجودات المؤسسة من خلال الاستغلال الأمثل للإمكانيات المادية والبشرية(الكفاءة و الفعالية) ؛

الشكل رقم (1-1): المراجعة الجبائية الداخلية.



المصدر: Oliver Herbach, **le Comportement au travail des Collaborateurs de Cabinet d'audit Financière**, thèse de doctorat de gestion, université des sciences sociales, Toulous 1, 2000, P: 4.

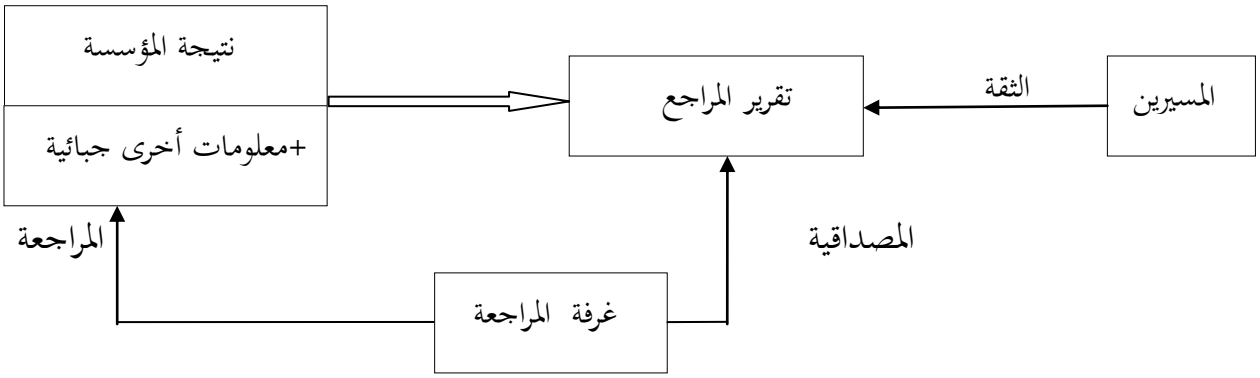
من خلال الشكل أعلاه يظهر إهتمام كل من المساهمين و الإدارة الضريبية والأطراف الأخرى بالوضعية الجبائية للمؤسسة، من أجل معرفة مدى صدق المعلومات عن الوضعية الجبائية للمؤسسة يتم اللجوء إلى المراجعة الجبائية قصد التحقق وإضفاء نوع من المصداقية عن المعلومات والبيانات الجبائية المراجعة والتي يمكن للمسؤولين والمسيرين الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات ذات الصلة بالجانب الجبائي[1].

2/ المراجعة الجبائية الخارجية : وينسب هذا النوع من المراجعة إلى الجهة التي تقوم بعملية المراجعة، والتي هي جهة خارجية محايدة ومستقلة تماما عن المؤسسة هدفها جعل التسيير الجبائي أكثر أداء من أجل تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة ،وذلك بمراجعة القوائم المالية مع التركيز الكبير عن الناحية الجبائية،وتمارس هذه المهمة بصفة متقطعة أو مستمرة، وقد تكون في بعض الأحيان تكملة لمهام المراجعة الداخلية،وكذلك المراجعة الخارجية قد تكون مهمة تعاقدية،أي تلجأ إليها المؤسسة من أجل القيام بمهمة محدودة في إطار عقد مبرم[2].

[1]- صالح حميداتو، مرجع سابق ،ص: 41.

[2]- نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

الشكل رقم (1-2):دور المراجعة الجبائية الخارجية.



المصدر: Oliver Herbach, op.cit, P: 5.

الفرع الثاني: المراجعة الجبائية وعلاقتها بالمراجعات الأخرى.

1/ المراجعة الجبائية و المراجعة المحاسبية: هناك تشابه قائم بين مراجعة الحسابات والمراجعة الجبائية يكمن في آلية المراجعة ومراحلها المختلفة، فالأساليب والتقنيات والأدوات التي يستخدمها المراجع الجبائي في عمله تتشابه في بعض الجوانب مع الأساليب و الأدوات والتقنيات في مجال مراجعة الحسابات[1].

حيث يبدآن معا بالتخطيط وينتهيان بإعداد التقرير والنتائج، كما يستخدمان ذات الأدوات والفنيات اللازمة لأداء أعمال المراجعة الميدانية، كما يتطلب من كل من المراجع الجبائي والمراجع أن يتمتعا بحد أدنى من المواصفات العامة أو الشخصية لأداء تلك الأعمال بالكفاءة المطلوبة، وإن اختلفا في الأهداف المرجوة من كل منهما،فهدف المراجع هو إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن حقيقة المركز المالي،في حين يهدف المراجع الجبائي إلى التأكد من صحة الإلتزامات الضريبية المصرح عنها من قبل المكلفين[2].

2/ **المراجعة الجبائية و المراجعة العمليات:** تهتم مراجعة العمليات بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة ويدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة، ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي، بتحاليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة، كما أن المراجع العمليات يتعدى الناحية المالية ويتعمق في كل ما يدرسه، يبحث عن الأسباب الحقيقية وليس هناك ثوابت بل كل شيء قابل للدراسة وينبغي أن يكون حقلا لها[3].

فالمراجعة الجبائية تختص بالجانب الجبائي للمؤسسة فقط، بينما مراجعة العمليات تتعداها إلى دراسة كل شيء قابل للدراسة وهي أوسع نطاق حيث تمتد إلى قضايا تمويلية و تسييرية ...إلخ.

[1]- ناصر أحمد أمين الخطيب، مرجع سابق، ص: 2.
[2]- سمية قحموش، مرجع سابق، ص: 24.
[3]- محمد بوقين، مرجع سابق، ص: 16.

3/ **المراجعة الجبائية و المراجعة الداخلية:** فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة لا يبقى من حيث المبدأ سند للمراجع الداخلي، ومع ذلك يمكن لهذا الأخير في حالات معينة تقديم ملاحظات على النظام الضريبي، وبالتالي المراجع الجبائي أقرب للتوصل للنتائج من خلال ما توصل إليه المراجع الداخلي[1].

4/ **المراجعة الجبائية و المراجعة الخارجية:** إن المراجعة الجبائية الحقيقية هي المطبقة في الغالب من طرف المراجع الخارجي، حيث يبدأ بالتحليل لينتهي إلى إقتراح الحلول والإستراتيجيات، ولذلك فإن المراجع الخارجي يتبنى تقنيات قريبة من تلك المطبقة من طرف المراجع الجبائي[2].

الفرع الثالث: المراجعة الجبائية والمفاهيم المشابه لها.

ولفهم المراجعة الجبائية وتحديد دورها بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية، يجب التمييز بينها وبين بعض المفاهيم الأخرى كالإستشارة الجبائية والتسيير والتحقيق الجبائيين.

1/ المراجعة الجبائية و الاستشارة الجبائية: إن المراجع ملزم قانونا بعدم التدخل في تسيير المؤسسة، إلا أنه له إمكانية التعبير عن رأيه بتقديم توصيات وذلك في حدود مهمته، فهو يقترح حلول للمشاكل الجبائية التي اكتشفها خلال أداء مهمته، أما الاستشارة فهي تتم دون عملية مراجعة مسبقة، لأن المؤسسة بإمكانها إستشارة خبراء في مجالات مختلفة كالجباية و المحاسبة ...إلخ حول نقطة معينة أو مشروع معين دون أن تكون هذه الاستشارة مسبوقة بعملية مراجعة، فالاختلاف جوهري هنا هو أن المستشار الجبائي يعلم مسبقا بالمشاكل التي يقترح لها حلول على العكس المراجع الجبائي الذي يكتشفها خلال عملية التحقيق التي يقوم بها[3].

2/ المراجعة الجبائية و التسيير الجبائية: تسمح المراجعة الجبائية بتشخيص الإلتزامات الجبائية للمؤسسة وتسمح أيضا بتوضيح الاستراتجيات الجبائية للمؤسسة، وجعل التسيير الجبائي أكثر نجاعة وذلك من أجل تخفيض التكلفة الجبائية، فالمراجعة الجبائية تعتبر أداة لفائدة التسيير الجبائي ويساهمان في تحقيق أهداف المؤسسة وهي:

- التحقق من أن المؤسسة لا تتعرض لأخطار جبائية غير معروفة؛
- التحقق في المجال القانوني أن المؤسسة قائمة بواجبها وليست في حالة نزاعات جبائية وتعمل على تفاديها؛
- البحث عن تطابق البيانات التي تسمح بتخفيف العبء الضريبي، وتحقيق الأمن الجبائي.

[1]- نجاة حاجي، **مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء**، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، ص: 20.

[2]- سمية قحموش، مرجع سابق، ص: 25.

[3]- صالح حميداتو، مرجع سابق، ص: 45.

3/المراجعة الجبائية و التحقيق الجبائية: من خلال سير المهمة لكل منهما يمكننا القول بأن المراجعة الجبائية والتحقيق الجبائي شيء واحد إلا أن التحقيق الجبائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يمكن أن تنتج عنه عقوبات مترتبة عن عدم الانتظام أما المراجعة الجبائية فتهدف إلى إكتشاف عدم الانتظام لتجنب العقوبات لاحقا [1].

المطلب الرابع: الشروط الواجب توافرها في المراجع.

بما أن المراجع الجبائي في الأصل هو مراجع، إذا نستطيع القول أن الحقوق والوجبات وكذا المسؤوليات تنطبق عليه، أي له نفس الحقوق وعليه نفس الواجبات وله أيضا نفس المسؤوليات.

الفرع الأول: الشروط الواجب توافرها في المراجع[2].

إن مهنة المراجعة كسائر المهن الأخرى قوتها مستمدة من كفاءة المشتغلين فيها وحرصهم الدقيق على الإلتزام بما استقر من قواعد منظمة لسلوكهم المهني، وهذا الأمر مهم وبشكل خاص بالنسبة لمهنة المراجعة نظرا لخطورة الدور الذي تلعبه وتنوع الخدمات التي تقدمها وارتباطها الوثيق بالسياسة الاقتصادية والمالية والاجتماعية للبلد، وهنا يجب أن تتوفر في المحاسبين والمراجعين بشكل عام ومحافظي الحسابات بشكل خاص مواصفات شخصية علمية وعملية وحياد واستقلالية في العمل فضلا عن التزامهم بآداب وسلوك المهنة.

1/ الكفاءة المهنية: وهنا يشترط عدة مواصفات منها الشخصية والقانونية والمؤهل العلمي:

1-1/ الشخصية والقانونية : نذكر منها،

- يجب أن يكون على علم تام بالأصول العلمية والتطبيقات العملية لعلم المحاسبة وان يكون مسايرا للتطورات السائدة حوله في مجال المحاسبة أو الجباية من النظام الضريبي والتطورات والتعديلات التي يحدثها؛
- يجب أن يكون مستوعبا لأصول المراجعة ومبادئه العلمية و المشاكل العملية ومطلعا على الأساليب و الاتجاهات والأساليب الحديثة للمراجعة؛
- يجب أن يكون ملما بأحكام وقوانين والتشريعات التي لها علاقة بعمله مثل القانون التجاري قانون الشركات التشريع الضريبي؛
- يجب أن يكون متمكنا من لغته قادر على التحدث بشكل جيد والكتابة بوضوح وبأسلوب جيد بعبارات سلسة لا غموض فيها ولا التواء؛
- يجب أن يكون قوي الشخصية يتمتع بالمهارة واللباقة والدقة في الحكم وله حضور البديهة وحسن المعاملة بين موظفيه أو الوحدة التي يتم المراجعة لها سواء موظفين أو مسيرين.

[1]- نفس المرجع السابق، ص: 46.

[2]- عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق، ص: 29 (بتصرف).

1-2/ المؤهل العلمي[1]: نذكر منها:

- يجب أن يكون حاصلا على شهادة في مراقبة الحسابات من احد الجامعات الجزائرية أو ما يعادلها ؛
- يجب أن يكون حاصلا على شهادة ليسانس فما أكثر في المحاسبة من احد الجامعات الجزائرية أو ما يعادلها ؛
- أن يكون قد أجتاز الاختبارات التي تجريها الهيئة المشرفة على منح دبلوم مراقبة الحسابات ؛
- أن يكون قد عمل مراقب حسابات تحت التمرين من طرف شخص معتمد من هيئة المراجعين لمدة زمنية قد تكون خمس سنوات.

2/ السر المهني[2]: إن طبيعة عمل المراجع تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية، فلا يمكنه تخطي القاعدة التي ينطوي تحتها كل من لديه أسرار مهنية مثل (الطبيب، الجراح، الصيدلي...إلخ) وعلمه بإجبارية السرية المهنية، هذه الإجبارية تناولتها المادة 18 من القانون 91/08 المؤرخ في 27أفريل1991، في أطار الشروط العقوبات التي تحددها المادة 301 من قانون العقوبات.

3/ الاستقلالية والحياد: يعتبر الحياد والاستقلالية ركنان أساسيان يجب أن يستند إليهما المراجع إذا ما أراد أن يؤدي واجبه كما يجب لان المطلوب منه أن يفصح في تقريره أن المراجعة قد تمت وفق الإجراءات المتعارف عليها بين مزاولي المهنة كما يستلزم عليه اتخاذ موقف مستقل في التفكير الذهني فهو يعمل ما يراه مناسب وضروري لأداء مهمته.

كما أنه مطلوب من المراجع المحافظة على مبدأ الاستقلالية والحياد لحماية مهنته وعدم الإذعان إلى رغبات المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها، لأنه يتعرض لضغوطات من قبل مسيرين ومديرين المؤسسة تتمثل في حذف أو تغيير تحفظات كي لا تظهر في تقريره، فهو وحده من يتحمل الخطاء وعدم مصداقية الحسابات مما ينجر عنه فقدان سمعته وكذا إجراءات وعقوبات لا سمح الله.

4/ بذل العناية المهنية اللازمة: يجب على المراجع بذل العناية المهنية المطلوبة والمعقولة عند القيام بتنفيذ عملية المراجعة وإعداد التقرير وعند تطبيق معايير التدقيق، وكذلك العناية عند جمع أدلة الإثبات، ويدخل في نطاق بذل العناية المهنية المحافظة على سرية المعلومات، التي يحصل عليها المراجع وعدم إستخدامها لأغراض خارجة عن نطاق عملية المراجعة و الفحص الخاص بالوحدة .

[1]- نفس المرجع السابق، ص: 30.

[2]- صالح حميداتو، مرجع سابق، ص: 48.

الفرع الثاني : حقوق وواجبات المراجع[1].

1/ حقوق المراجع: لقد منحت القوانين والتشريعات حقوقا وجدت أنها ضرورية لكي يتمكن المراجع من أداء واجبه على خير ما يرام وهذه الحقوق هي:

- حق الإطلاع على كافة المستندات والسجلات التي تكون في حوزة الوحدة أو التي تحت تصرفها؛
- حق الحصول على المعلومات التي يراها ضرورية لأداء عمله من خلال إجراء استفسارات أو ملاحظات؛
- الحق في جرد كافة موجودات الوحدة والتحقق من وجودها كما له الحق في التحقق من صحة الالتزامات المترتبة بذمتها؛
- الحق في استلام دعوة حضور اجتماع الهيئة العامة العادية أو غير العادية؛
- الحق في الدعوة إلى اجتماع الهيئة العامة اجتماعا غير عادي وذلك عندما يجد المراجع أن هناك ظرفا أو خطرا يوجب الدعوة لهذا الاجتماع ؛
- الحق في الإدلاء برأيه عندما يطرح اقتراح على الهيئة العامة بتغييره أو عزله؛

كما أن للمراجع حقوق أخرى نذكر منها:

- يحق له نشر خبر تعينه في وظيفة مهمة في الصحف والمجلات المهنية وغير المهنية؛
- له الحق في إخباره أو إعلامه في حالة وجود أي تغيير مثلا تغيير مقر الشركة تقاعد أو تعيينات جديدة عن طريق وسائل الاتصال بريد هاتف فاكس ...إلخ؛
- يحق له الانتماء إلى المنظمات والمعاهد العلمية والعملية على أن لا تتعارض في أهدافها مع أهداف المهنة أو مع قواعد السلوك المهني.

2/ واجبات المراجع: يعتبر المراجع وكيلا عن الجهة التي قامت بتعينه وعليه فهو ينوب عنهم في رقابة أعمال الوحدة والتحقق من تصرفات الإدارة، ويقوم بواجباته التي يراها ضرورية لتنفيذ المهمة التي كلف بها لذلك يجب عليه أن لا يقبل أي تقييد لها فمثلا إذا لم يتمكن من الإشراف على عملية الجرد فهنا وجب عليه الإشارة إلى ذلك في تقريره.

- مراجعة القيود في السجلات للتحقق من صحة إثباتها فيها لغرض التحقق من أن الحسابات الختامية تبين نتائج أعمال الوحدة للفترة التي أخضعت لعملية المراجعة وأن الميزانية تصور الوضع المالي الحقيقي كما هو في تاريخ إنتهاء تلك الفترة ؛

[1]- عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق، ص: 34.

– على المراجع أن يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للوحدة في كل الأحوال منها مايلي:

- مدى سلامة حسابات الوحدة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الوحدة مع بيان رأيه في تقريره؛
- مدى تطبيق والتزام الوحدة بالأصول المحاسبية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات والتزامات المؤسسة؛
- مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للوحدة في نهاية السنة ونتيجة أعمالها؛
- مدى تطابق الحسابات مع أحكام هذا القانون ؛
- ما وقع من مخالفات لأحكام هذا القانون مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند مراجعة الحسابات الختامية؛
- مما لا شك فيه أن من أهم الواجبات الملقاة على عاتق المراجع هو تقديم تقريره إلى الجهة التي قامت بتعيينه يفصح فيه عن رأيه الفني المحايد بخصوص ما قام به من عمليات فحص ومراجعة ؛
- أن يحضر هو أو من ينوب عنه اجتماع الهيئة العامة وعليه أن يدلي في هذا الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بوصفه مراجع للوحدة؛
- تحقق من موجودات الوحدة والتزاماتها وهذا الحق هو من أدق المسائل الفنية التي يعرض لها لمباشرة مهمته.

الفرع الثالث: مسؤوليات المراجع.

المراجع الجبائي يمارس مهنة رفيعة توجب عليه بذل العناية المهنية الكافية عند تنفيذ عملية المراجعة وإلا اعتبر مسؤولا عن العمل الذي كلف به من قبل المؤسسة وهي عدة مسؤوليات نذكر منها مايلي:

1/ المسؤولية التعاقدية: تكمن مسؤولية المراجع الجبائي هنا انطلاقا من العقد المبرم بين المراجع والمؤسسة والشروط الواجب توافرها ومدى التزام الطرفين بالعقد لأنه سلاح ذو حدين يكفل له حقوقه كما يترتب عنه مسؤوليات إذا لم يفي بواجباته اتجاه المؤسسة.

2/ المسؤولية قبل الغير: لا تقف مسؤولية المراجع الجبائي على الجهة التي عينته وإنما تمتد إلى الغير وذلك نتيجة لإهماله، فإذا قام المراجع بتأدية عمل و تأكد إهماله في أدائه ترتب عليه إلحاق الضرر بالغير (المساهمون، المؤسسات المالية، المؤسسة كيان معنوي، المستهلك، محيط المؤسسة بصفة عامة) فيعتبر المراجع هنا مسؤولا عن تلك الإضرار قبل غيره من المسيرين، فمثلا في حالة منح بنك قرض للمؤسسة وتبين في ما بعد أنه هناك تقصير

وعدم توافق تقرير المراجع وواقع المؤسسة هنا حق للبنك متابعة المراجع قبل المؤسسة لأنه مسؤول قبل غيره لان البنك اعتمد على تقريره للمؤسسة.

3/ المسؤولية القانونية[1]: المراجع الجبائي يعتبر مسؤولا من الناحية القانونية اتجاه المؤسسة محل المراجعة بحكم العلاقة بينها وهو العقد المبرم، أو أية خطابات أخرى تحدد العملية ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد، وغيرها من المستندات على توضيح طبيعة العملية للعميل ويحدد الحدود التي يجب على المراجع العمل في إطارها.

4/ المسؤولية المهنية[2]: يتحمل المراجع مسؤولية تأديبية عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة مهنته، لتأخذ العقوبات التأديبية عدة أشكال التي يمكن اتخاذها اتجاهه وحسب خطورتها جاء ترتيبها كالتالي:

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛
- الشطب من الجداول.

5/ المسؤولية عن أعمال مساعديه: بالإمكان مسائلة المراجع عن أعمال مساعديه الذين يشتركون معه في تنفيذ مهامه، لكن ثمة شروط ينبغي توافرها لأجل مسائلة المراجع عن أعمال مساعديه وهي:

- أن تكون هناك علاقة تبعية بين المراجع ومساعديه ومندوبيه أي له سلطة فعلية عليهم في عمليتي الرقابة والتوجيه، فهو المسؤول عن التوجيهات والتعليمات وهو المخطط لبرنامج الذي يسيرون عليه عند أدائهم لمهمتهم المكلفين بها؛
- يجب أن يكون المساعد أو المندوب قد ارتكب خطأ أثناء تأديته للواجب المكلف به من المراجع أما إذا لم يرتكب خطأ فهنا نجد أن المسؤولية قد انتفت عن المراجع.

المطلب الخامس: مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية .

عندما يكلف المراجع بمهمة القيام بعملية المراجعة يجب عليه أن يتعرف على طبيعة الوحدة التي كلف بمراجعتها والنظم التي تسير عليها عند تنفيذها للعمل والحصول على العقد الذي يعد بمثابة وكالة رسمية من مسيري المؤسسة لمزاولة مهمته ومن أجل ذلك يتبع المراحل التالية:

[1]- نفس المرجع سابق، ص: 56.

[2]- المادة 63 من قانون 10-01 الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر بتاريخ 11 جويلية 2010، ص: 10.

- مرحلة الإعداد للمهمة؛
- مرحلة تنفيذ المهمة؛
- مرحلة إعداد التقرير.

الفرع الأول: مرحلة التحضير للمهمة[1].

تبدأ هذه العملية من خلال المعرفة الشاملة للمؤسسة وهذا لتركيز المراجع انتباهه على بعض المشاكل والأخطار المحتملة من أجل وضع تصور لتوجيه مستقبلي للأعمال وتنقسم إلى مرحلتين:

أولا: الأعمال التحضيرية للمهمة.

يبدأ المراجع أعماله بجمع المعلومات العامة عن المؤسسة بمعرفة مايلي:

- المكونات التي تسمح بتعريف المؤسسة؛
- الأدوات التي تسمح بتسيير المؤسسة؛
- القطاعات التي تزاول فيها المؤسسة نشاطها.

فالمعرفة الجيدة لهذه المؤشرات من شأنه أن يحدد مصادر الأخطار التي تحيط بالمؤسسة سواء كانت متعلقة بنشاطها أو تنظيمها الإداري أو من الناحية المحاسبية والجبائية.

ثانيا: التخطيط والتحضير لبرنامج العمل[2].

زيادة للمعلومات المجمعة يجب أن يقوم المراجع بجمع معلومات أخرى تسمح له بتقدير الحالة الجبائية للمؤسسة، ومن ثم يضع مخطط لسير مهمته الذي يحتوي النقاط التالية:

- التعرف على المؤسسة (مقرها، مختلف فروعها، نشأتها، شكل وموضوع وطبيعة النشاط، تعريف المؤسسة الرقم السجل التجاري وكذا الرقم الجبائي، القانون الأساسي، الشركاء وتشكيل رأس المال، أهم الموردين والزبائن) ؛
- التعرف على الوثائق القانونية المحاسبية والتسييرية للمؤسسة، تقارير محافظي الحسابات، قرارات مجلس الإدارة والجمعيات العامة؛
- التعرف على الاتفاقيات الرئيسية المبرمة من طرف المؤسسة من خلال فحص عقود الإيجار، التأمين، القروض؛
- الخصائص الجبائية للمؤسسة؛
- التعرف على وضعية المؤسسة بالنسبة لإدارة الضرائب؛

[1]- صالح حميداتو، مرجع سابق ،ص:50.

[2]- نجاة حاجي، مرجع سابق، ص: 30.

الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة.

قبل الانطلاق في مهمته يقوم المراجع بخطوة مهمة وهي اختبار وفحص نظام الرقابة الداخلي من جهة الجباية ووضع المؤسسة منها.

أولا: تقييم نظام الرقابة الداخلي.

بعد أن يتعرف المراجع عن نوع الوحدة وطبيعة نشاطها وعملها ولأجل تسهيل عملية الفهم والحكم على مدى انسجام النظام المحاسبي المطبق من قبلها مع طبيعة نشاطها، فإذا كانت وحدة إنتاجية وتطبق نظام محاسبة التكاليف (أوامر، مراحل) نتساءل هل النظام منسجم مع النشاط صحيح أم لا؟ وكذلك يتطلب الأمر منه التأكد من نظام الرقابة المذكور و المطبق فعلا لتأكد من سلامته ومدى الاعتماد عليه وهل هو مناسب أو يجب استبداله وتغييره بأخر يلاءم الوحدة.

والهدف هنا من تقييم نظام الرقابة الداخلي هو إبداء رأيه حول نوعية وشكل الإجراءات الجبائية المعمول بها في الوحدة، وهذا لاستخلاص مصادر قوة وضعف هذا النظام ومحاولة دعم الجهة الصحيحة ومحاولة استدراك وإصلاح وتفادي الأخطاء عن طريق وضع خطة تتمثل في استقصاء وفرز ووضع جملة من الأسئلة والاستفسارات لنظام الرقابة الداخلي كما لا ننسى مراجعة التصريحات المودعة .

1/ فحص واستبيان نظام الرقابة الداخلي من الناحية الجبائية [1]: وتتم طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلي عن طريق جملة من الأسئلة الاستقصائية نموذجية ووافية عن الإجراءات والعمليات المختلفة المتبعة من قبل المؤسسة ،حيث يعتمد عليها المراجع لمزاولة مهامه منها:

- تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لإجراء ما، وعادة فإن الإجابات السلبية "لا" تدل عن نقاط الضعف والإجابات الإيجابية "نعم" تدل على نقاط القوة؛
- إحصاء جميع النقاط المراد فحصها ومعالجتها أثناء المهمة؛
- هل يوجد شخص أو مصلحة مكلف بجباية المؤسسة ؟
- هل تتعامل المؤسسة مع مستشار جبائي بشكل منتظم أو بشكل مؤقت أو لا تتعامل معه؟
- هل توجد إجراءات مراجعة داخلية؟

مما سبق يمكن القول أنه إذا كانت الأجوبة إيجابية فإن ذلك يدل على أن المؤسسة تنتهج مقاييس ملائمة من أجل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية ومع ذلك، نتأكد ما إذا كان ذلك محقق على أرض الواقع أم يجب تصويبه إذا

[1]- صالح حميداتو، مرجع سابق، ص: 51 (بتصرف).

كان خاطئ أما إذا كانت الأجوبة سلبية فهذا يدل عن وجود ثغرات في النظام وجب الاطلاع عليها وإصلاحها أو تغيير المنهج ككل إن كان غير ملائم.

2/ التحليل المالي للتصريحات المكتتبة من طرف المؤسسة: يحق للمراجع الجبائي الاستفادة من التقنيات الأساسية للتحليل المالي التي تسمح له بتطبيقها على التصريحات و الوثائق الجبائية المقدمة، لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة وخاصة وضعية الخزينة التي تعكس مدى كفاءة المؤسسة بالوفاء بديونها لمصلحة الضرائب.

ثانيا: تنفيذ إجراءات التحقيق المباشر.

هذا التقييم يمكن إجراءه بطريقه إحصائية إذا تعلق بالخطر العام للتحقيق، هذه الرقابة التي تعتمد على احترام القواعد الجبائية إذ الهدف من هذه الخطوة هو إبداء الرأي حول قدرة المؤسسة على الامتثال للتشريع الجبائي، ولهذا على المراجع أن يربط من ناحية احترام القواعد وبين مدة الإلتزامات التصريحية[1].

الفرع الثالث: مرحلة إعداد تقرير المراجع الجبائي.

بعد أخذ المراجع صورة عن مضمون وشكل الالتزامات الجبائية للمؤسسة، يقوم بإعداد تقريره الذي يمثل أداة لتوصيل النتائج للأطراف المهتم به (المسيرين، الإدارة الضريبية، المؤسسات المالية، المساهمين) ويجب عليه الإدلاء برأيه في القوائم المالية وكل ما ورد فيها بقبوله أو رفضه ذلك مع ذكر الأسباب التي تجعله يرفض أو حياد (توضيح الأسباب ويجب أن تكون مقنعة وبأدلة واضحة لا غموض فيها لما لا يدعى مجال للشك)[2].

أولا: خصائص تقرير المراجعة الجبائية.

للمراجع الحرية التامة في إعداد تقريره لأنه لا توجد معايير خاصة بذلك، لذا وجب أن يتفق مع إدارة المؤسسة على النقاط التي يحتويها ونذكر أهم العناصر التي يحتويها التقرير:

- الإشارة إلى مختلف الأعمال التي قام بها في مهمته مع إبداء رأيه في التجاوزات المكتشفة ؛
- من المفترض أن تكون الجهة التي يراجع لها أن تكون على علم بكل التحريات الخاصة والصعوبات التي يتعرض لها المراجع؛
- تقييم الخطر الجبائي مع مراعاة الغرامات والعقوبات التي تتحملها المؤسسة وتوضيح الجهة المسؤولة عن ذلك في المؤسسة[3]؛
- اقتراح الامتيازات الجبائية التي يمكن للمؤسسة الاستفادة منها؛

[1]- سمية قحموش، مرجع سابق، ص: 33.

[2]- نفس المرجع سابق، ص: 34 (بتصرف).

[3]- صالح حميداتو، مرجع سابق، ص: 54.

– تقديم توصيات لإصلاح العيوب والمخالفات وتحسين التسيير الضريبي[1].

ثانيا: توصيات المراجع الجبائي.

عند نهاية مهمة المراجعة وجب على المراجع تقديم توصياته حسب ما يراه ملائم لذلك منها توصيات تكون:

- ذات طابع علاجي؛
- ذات طابع وقائي.

1/ التوصيات ذات طابع علاجي : الهدف من هذا النوع هو تصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة سواء كان من الناحية الجبائية ونقصد بذلك خطأ في إعداد التصريحات أو تأخر في تقديم السندات، وهنا يجب احترام التواريخ لأنها مهمة لعلاج الأخطاء، كما توجد أيضا تصحيحات من نوع أخر متعلقة بالمحاسبة ويتم علاج ذلك عن طريق تقديم تصريحات تصحيحية وكذا تقديم احتجاجات، لكي تصحح الوضعية الجبائية يجب أن تكون التصريحات منتظمة وصادقة وتعبر عن موجودات المؤسسة ووضعيتها المالية، لذا وجب أن تكون هذه التصحيحات في التقرير النهائي للمراجع.

2/ التوصيات ذات الطابع الوقائي:

- الهدف منها أساسا عدم أعادة المخالفات المكتشفة في المستقبل والاهتمام بمصادر الخطر وتفعيل الأمن الجبائي من أجل معالجة الإجراءات القديمة؛
- على المراجع الجبائي تقديم أجوبة وتوضيح للعناصر التي تشكل تقصير لأحكام التشريع الجبائي كما يحضر المؤسسة للرقابة الجبائية المحتملة.

[1]– نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

المبحث الثاني:التسيير الجبائي للإلتزامات الجبائية.

أعطى المشرع الجزائري الحرية الكاملة للمكلف بالضريبة للتصريح بكل مداخيله، فهنا يقع على عاتق المؤسسة القيام بتقديم تصريحات ثلاثية أو شهرية أو سنوية على حسب نوع التصريح أو النظام الذي تنتمي إليه في زمن محدد ومكان محدد أيضا، من ثم وجب الإيفاء بها لتجنب الوقوع في الرقابة الجبائية، وكذا العقوبات المترتبة عنها من فقدان الامتيازات إلى عقوبات تصل إلى حد تسليط غرامات كبيرة، سنتطرق في هذا المبحث لمعرفة أهم التصريحات الموجودة في النظام الضريبي أيضا تاريخ ومكان إيداع التصريحات بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2014 ثم نقدم الإجراءات والتغيرات التي جاء بها قانون المالية 2015 وقانون المالية التكميلي 2015 ثم مستجدات قانون المالية 2016.

المطلب الأول: الالتزامات الجبائية الموجودة في سنة 2014.

سنوضح في هذا المطلب أهم الالتزامات المفروضة على المكلف التي من المفروض أن يكون على علم بها.

أولا: التصريح بالوجود.

يتمثل هذا التصريح في نموذج يسلم من طرف الإدارة الجبائية المتمثل في سلسلة Gرقم 8 ،وهذا التصريح يلزم به كل مكلف جديد سواء كان شخص طبيعي أو معنوي يمارس نشاط تجاري، صناعي أو مهني،خاضع للضريبة الجزافية والضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، يجب تقديمه في الثلاثين يوم الأولى لمزاولة النشاط إلى مفتشيه الضرائب التابع لها مقر السكن[1].

ولكي يكون التصريح مثالي وجب أن يحتوي المعلومات التالية:

- الاسم واللقب؛
- العنوان بالجزائر وخارج الجزائر إذا كان المكلف من جنسية أجنبية ويكون مدعم ب:
  - نسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد، معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة لبلديات التي ولدفيها المكلفون ذو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية.
  - نسخة مطابقة لعقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي ينوي هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر.

أما المكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة فهم كذلك نفس الشيء يكتتبون تصريح مقدم من الإدارة الضريبة خلال ثلاثين يوم الأولى من مباشرة النشاط إلى مفتشية الضرائب التابع لها مقر السكن ويبين فيه مايلي:

[1]- المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

- اسمه ولقبه وعنوانه،وعنوان الشركة أن كانت شركة؛
- التعريف الإحصائي للمؤسسة؛
- موقع المؤسسة أو المؤسسات التي تستغلها؛
- موقع المؤسسة أو المؤسسات (المصنع)، وكذلك اسمه وعنوانه إذا كان ينتج بواسطة الغير؛
- موقع المحل أو المحلات البيع التي يمتلكها؛
- طبيعة السلعة أو المواد أو الأشياء التي يملكها؛
- عنوان ومقر الشركات.

ونصت المادة 51 من قانون الرسم على رقم الأعمال يتعين على الشركات مرافقة التصريح بنسخة مطابقة مصادق عليها من القانون الأساسي، وممضاة من طرف المدير أو المسير وفي حالة عدم النص عنها في القانون الأساسي وجب تقديم نسخة مطابقة ومصادق عنها لمداولة الإدارة أو مجلس المساهمين الذي عينها.

ثانيا : التصريح بالتوقف (التنازل أو الوفاة)[1].

في حالة التنازل أو التوقف (الجزئي أو الكلي)عن النشاط الممارس من طرف المكلف الخاضع للنظام الحقيقي، يتعين عليه اكتتاب تصريح في أجل عشرة أيام إبتداءا من تاريخ التنازل أو التوقف.

أما في حالة وفاة المكلف، يجب أن تكون المداخيل الخاضعة للضريبة موضحة في:

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها الضريبة؛
- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

وجب على ذوي حقوق المتوفي اكتتاب هذين التصريحين في آجال أقصاها ستة أشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة.

ثالثا: الإلتزامات التصريحية الخاصة بالمكلفين المنتمين للضريبة الجزافية الوحيدة IFU.

1/ الضريبة الجزافية الوحيدة.

يخص هذا النوع المكلفين بالضريبة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عن 10 000 000 دينار جزائري حيث يحدد رقم أعمالهم ولسنتين متتاليتين الربح الخاضع للضريبة تحديدا جزافيا.

[1]- عوادي مصطفى، يونس الزين، **الرقابة الجبائية**، مطبعة سخري، الوادي، الجزائر، 2010، ص: 24.

2/ الالتزامات.

1/ إيداع تصريح Gn° 12 سنوي : هذا التصريح يوضح فيه رقم الأعمال المحقق للمكلفين الخاضعين لهذا النظام، قبل الفاتح من ماي من السنة التي تلي سنه تحقيق رقم الأعمال إلى المفتشيه التابع لها مقر النشاط ،ويتضمن هذا التصريح مايلي:

- اسم ولقب المكلف، طبيعة النشاط، عنوان المؤسسة أو المحل؛
- الرقم الجبائي، رقم السجل التجاري، عنوان إقامة المصرح أو الشركاء الأشخاص؛

كما يدعم ذلك بسجلين مهمين مرقمين ومؤشر عليهما من إدارة الضرائب :

- الأول سجل يوضح بالتفصيل عمليات الشراء بأوراق تثبت ذلك من فواتير وغيرها؛
- الثاني سجل يوضح بالتفصيل مبيعاته .

2/ إيداع تصريح Gn°3[1]: يمثل جدول مفصل عن العملاء، حيث وجب على تجار الجملة للاستفادة من تخفيض قدره 30 بالمئة من الرسم على النشاط المهني، تحرير هذا التصريح متضمن مايلي عن كل زبون :

- رقم التعريف الجبائي؛
- الاسم واللقب والعنوان؛
- قيمة العمليات المنجزة خلال السنة المدنية؛
- رقم التسجيل في السجل التجاري؛
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر؛

3/ إيداع تصريح Gn° 29 سنوي: هذا التصريح سنوي خاص بالمرتبات والأجور، حيث نصت المادة 75-03 يجب على كل شخص طبيعي أو اعتباري يدفع مرتبات، وأجور، أو تعويضات، أو أتعاب، أو معاشات، أو ريوعا عمرية، أن يقدم لمفتشية الضرائب التابع لمكان وجود مسكنه أو مقر مؤسسته أو المكتب الذي أجرى فيه الدفع خلال السنة السابقة، على الأكثر بتاريخ 30 أفريل من كل سنة جدولا موضحا فيه كل المستفيدين بالبيانات التالية:

- الاسم واللقب و العنوان والعمل؛
- الحالة العائلية؛

[1]- المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

- المبلغ الإجمالي قبل خصم الاشتراكات التأمين الاجتماعي والاقتطاعات الخاصة بالتقاعد، والمبلغ الصافي بعد خصم هذه الاقتطاعات والاشتراكات للمرتبات والأجور والمعاشات المدفوعة خلال السنة المالية؛
- مبلغ الاقتطاعات التي تتم من أجلها ضريبة الدخل على المرتبات والأجور المدفوعة؛
- الفترة التي تطبق عليها المدفوعات عندما تقل هذه الفترة عن سنة واحدة.

ملاحظة: التصريح السابق Gn° 29 يخص جميع الأنظمة الضريبية من النظام الجزافي وصولا للنظام الحقيقي.

رابعا: الإلتزامات التصريحية الخاصة بالمكلفين المنتمين للنظام المبسط.

1/ النظام المبسط.

هو نظام ضريبي تم استحداثه بموجب قانون المالية 2010 يخضع المكلفين بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30 000 000 دينار جزائري للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة[1]، بمعدل 20 بالمئة،كما يجب عليهم إيداع تصريحات كل ثلاث أشهر وفق لنموذج مقدم من إدارة الضرائب يحدد مجمل الضرائب والرسوم المحققة خلال الثلاثي، كما يجب عليهم مسك محاسبة مبسطة يصرحون بها قبل أول ماي من السنة التي تلي سنة النشاط.

2/ الالتزامات.

1/ إيداع تصريح Gn° 50 ثلاثي: يقدم هذا التصريح الثلاثي لقباضة مركز الضرائب أو قباضة المفتشية الضرائب التابع لها مقر النشاط في العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للثلاثي، من طرف المكلفين الذين يحققون أرباحا صناعية و تجارية (IRG/BIC)، كما يجب أن يتضمن التصريح المعلومات التالية:

- اسم ولقب المكلف وعنوانه؛
- الثلاثي الذي يتعلق به التصريح؛
- رقم التعريف الجبائي ؛
- تحديد مكتب التحصيل الموجه له؛
- طبيعة الصناعة أو التجارة أو العمليات التي تخول الحق في الضريبة؛
- المبلغ الخاضع للرسم؛
- مبلغ الرسم القابل للاسترجاع؛

[1]- المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

– مبلغ الرسم الواجب دفعه.

2/ إيداع تصريح Gn° 11 سنوي: وجب على المكلف إيداع هذا التصريح السنوي قبل فاتح ماي من كل سنة لمفتشية الضرائب التابع لها مقر النشاط، ووجب عليه إرفاق الوثائق التالية:

– ميزانية مختصرة؛

– جدول الإهتلاكات؛

– جدول المؤونات؛

– جدول تغيرات المخزون؛

– حساب مبسط للنتيجة الجبائية بين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء.

خامسا: الإلتزامات التصريحية الخاصة بالمكلفين المنتمين للنظام المراقب.

1/ النظام المراقب[1].

يخص هذا النظام أصحاب المهن الحرة (طبيب،محامي،...إلخ) يقدمون تصريح كل ثلاث أشهر يبينون فيه مجمل الضرائب والرسوم وأخر سنوي يوضحون فيه الضريبة على الدخل،مع مسك محاسبة مبسطة تبين الإيرادات والتكاليف لتحديد النتيجة،وبمعدل 20بالمئة.

2/ الالتزامات.

1/ إيداع تصريح Gn° 50 ثلاثي : يحتوي هذا التصريح على الرسم على القيمة المضافة TVA والرسم على النشاط المهني TAP للمكلفين الذين يتحصلون على أرباح غير تجارية ، يودع التصريح في قباضة الضرائب التابع لها مقر النشاط في العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي لثلاثي.

2/ إيداع تصريح Gn° 13 سنوي : وجب على المكلف إيداع هذا التصريح السنوي قبل فاتح ماي من كل سنة لمفتشية الضرائب التابع لها مقر النشاط، أما إذا كانوا تابعين لمركز الضرائب فيتعين عليهم تقديم تصريح ثاني يسمى Gn° 13 BIS ووجب عليهم إرفاق الوثائق التالية:

– سجل يومي مرقم وموقع من طرف إدارة الضرائب التابع لها المكلف،مقيد فيه كل الإيرادات والنفقات؛

[1]– منصور بن اعمارة، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011، ص: 32.

- مسك وثيقة مدعمة بوثائق الإثبات المطابقة تتضمن تاريخ اقتناء وسعر تكلفة العناصر المخصصة لممارسة المهنة ومبلغ الإهتلاكات المحققة على هذا العنصر.

سادسا: الإلتزامات التصريحية الخاصة بالمكلفين المنتمين للنظام الحقيقي.

1/ النظام الحقيقي.

هذا النظام موجه للمكلفين الذين يزيد رقم أعمالهم عن 000 000 30 دينار جزائري، وكل أنواع الشركات المشار إليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث يحدد ربحهم الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها ولأحكام المادتين 152و153.

يتعين على المكلفين بالضريبة المنتمين للنظام الحقيقي أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحا خاصا عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة أو للسنة المالية السابقة، ضمن الشروط المنصوص عنها في المادة 152.[1]

2/ **الالتزامات.**

1/ إيداع تصريح Gn° 50 شهري: وهو تصريح تمنحه إدارة الضرائب أزرق اللون، يتم إداعه من طرف المكلف بالضريبة يبين فيه مختلف الضرائب والرسوم المحصلة وطريقة التسديد نقدا أو الاقتطاع من المصدر، وتاريخ إداعه خلال العشرين يوم الأولى الموالية للشهر الذي استحق فيه الحقوق الجبائية إلى قباضة الضرائب التابع لها مقر النشاط أو الذي تم فيه حسم الاقتطاعات من المصدر.

ويتضمن هذا التصريح من ناحية المضمون مايلي:

- اسم ولقب المكلف وعنوانه؛
- طبيعة ونوع النشاط وعنوان مقر النشاط؛
- الشهر الذي تم فيه النشاط؛
- الرسم على النشاط المهني؛
- الرسم على القيمة المضافة.
- التسبيقات على الحساب بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي،أجور ،الاقتطاعات الأخرى من المصدر IRG/IBS؛

[1]- المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

- حق الطابع؛
- الضرائب و الرسوم أخرى.

2/ إيداع تصريح Gn° 11 سنوي: وجب على المكلف إيداع هذا التصريح السنوي قبل فاتح ماي من كل سنة لمفتشية الضرائب التابع لها مقر النشاط،للضريبة على أرباح الصناعية والتجارية (IRG/BIC) ووجب عليه إرفاق الوثائق التالية:

- اسم ولقب والعنوان؛
- طبيعة ونوع النشاط وعنوان مقر النشاط؛
- المبلغ الإجمالي لعملية البيع؛
- رقم السجل التجاري؛
- الرقم الجبائي.

هناك أيضا تصريح (Gn° 11 BIS) يختلف عن السابق في مكان الإيداع فقط عوضا عن المفتشية التابع لها مقر النشاط يودع في مركز الضرائب التابع لمقر النشاط.

3/ إيداع تصريح Gn° 4 سنوي: هذا التصريح خاص بالأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات (IBS)، فوجب عليهم تقديم هذا التصريح قبل 30 أفريل من كل سنة لدى مفتشيه الضرائب التابع لها مقر الإقامة الرئيسي للشركة، حيث يوضح في التصريح مبلغ الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة المالية السابقة، وإذا حدث عجز يقدم التصريح يتضمن مبلغ العجز ضمن نفس الشروط [1]،كما يجب أرفاق الوثائق التالية:

- مستخلصات الحسابات الخاصة لعمليات المحاسبة كما تحددها الأنظمة والقوانين المعمول بها؛
- جدول حسابات النتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة؛
- كشف للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور؛
- كشف مفصل للتسبيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.

أ/ أما المكلفين التابعين لمركز الضرائب فوجب عليهم تحرير تصريح (Gn°4Ter).

[1]- المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

ب/ أما المؤسسات الكبرى التي يتجاوز رقم أعمالها 000 000 100 دينار جزائري فإن تسييرها يكون من قبل مديرية المؤسسات الكبرى (DGE)، فهم ملزمون بدفع (Gn° 4 BIS) يحمل نفس موصفات ووثائق (Gn° 4).

سابعا: الالتزامات الجبائية الشهرية والفصلية والسنوية.

يهتم هذا المطلب بتوضيح كل التزام ولأي نظام ينتمي.

1/ الإلتزامات الشهرية.

تخص هذه الإلتزامات المكلفين الذين ينتمون للنظام الحقيقي سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، ملزمون بإيداع تصريح ممثل في جدول يبين فيه الضرائب والرسوم المحصلة وطريقة الدفع نقدا أو إقتطاع من المصدر، إلى قباضة الضرائب التابع لها مقر النشاط، خلال العشرين اليوم الأولى المولية لشهر الذي تم فيه تحقيق الأرباح وتكون في شكل صيغتين هما:

- نموذج Gn°50 خاص المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي.
- نموذج Gn°50 A خاص بالمؤسسات والإدارات العمومية و المقاولات بالنسبة للتصريحاتTAP خارج مقر البلدية محل النشاط.

2/ الإلتزامات الثلاثية أو الفصلية.

تخص هذه الإلتزامات المكلفين الذين ينتمون للنظام البسط والمراقب في نفس الوقت، ملزمون بإيداع تصريح يبين فيه الضرائب والرسوم المحصلة وطريقة الدفع نقدا أو إقتطاع من المصدر، إلى قباضة الضرائب التابع لها مقر النشاط، خلال العشرين اليوم يوم الأولى الموالية للثلاثي الذي تم خلاله تحقيق الأرباح.

3/ الإلتزامات السنوية.

هو تصريح يلزم المكلفين التابعين للنظام الحقيقي والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح تجارية وصناعية، ملزمون قبل فاتح ماي من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف،والمتعلق بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب لمقر فرض الضريبة، كذلك نفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية،صناعية،فلاحيه، أو مهن غير تجارية هم ملزمون باكتتاب تصريح خاص في إطار مداخيلهم الصنفية[1].

[1]- مصطفى عوادي، **ضبط نظام التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر** ، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2008، ص: 51.

الفرع الأول: الالتزامات الجبائية المهنية الأخرى .

هناك تصريحات خاصة نذكر منها:

أولا: التصريح Gn° 1 سنوي: يعتبر تصريح سنوي وجب على المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي حيث يوضحون فيه مبلغ مداخيلهم مهما كانت طبيعتها، المقبوضة في الجزائر من جهة وفي الخارج من جهة أخرى، من أجل إقرار أساس هذه الضريبة وهذا في أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة يقدمونه لمفتشية التابع لها مقر إقامتهم [1]، كما يخضع لهذا الإلتزام أيضا الأجراء الذين يتقاضون فضلا عن أجرهم الرئيسي والمنح والتعويضات المتعلقة به سواء كانت أجرية أو غير أجرية[2].

ثانيا : التصريح Gn° 15 سنوي: يخص هذا التصريح المداخيل الفلاحية، حيث وجب على المستثمرين الفلاحيين أو مربي المواشي، أن يودعوا تصريحات بإيراداتهم الفلاحية وإرساله إلى مفتشية الضرائب بمكان وجود المستثمر قبل الفاتح ماي من كل سنة، ويتضمن معلومات مهمة وهي[3]:

- المساحة المزروعة حسب نوع المزروعات وعدد النخيل المحصى؛
- عدد الرؤوس الفصائل:بقر وغنم والماعز والدواجن والأرانب؛
- عدد خلايا النحل؛
- الكميات المحققة من نشاط تربية المحار وبلح البحر واستغلال الفطريات في سراديب داخل باطن الأرض.

ثالثا: التصريح Gn° 31 سنوي: بموجب المادة 261 ق يجب على المكلفين بالضريبة، اكتتاب تصريح خلال السنة الأولى من تطبيق الرسم العقاري، وتقدم لهم الإدارة نموذجا منه، ليرسلوه لمصالح الضريبة المختصة إقليميا [4]، ونصت أيضا المادة 248 يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية الموجودة فوق التراب الوطني، باستثناء تلك المعفية من الضريبة صراحة[5].

أما في ما يخص المادة 261 ص يتم التصريح بالبنايات الجديدة وكذا التغيرات في الهيكل، أو تخصيص الملكيات المبنية وغير المبنية،من الملاك لمصالح الضرائب المباشرة المختصة إقليميا خلال شهرين من إنجازها النهائي[6].

---

[1]- أسيا العقون، **دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الوفاء بالإلتزامات الجبائية للمؤسسة** ، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص: 54. .

[2]- المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

[3]- المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

[4]- المادة 261 ق من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

[5]- المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

[6]- المادة 261 ص من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

رابعا: التصريح Gn° 37 سنوي: نصت المادة 274 يخضع للضريبة على الأملاك:

- الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر
- الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر .

تقدر شروط الخضوع للضريبة في أول يناير من كل سنة[1].

وتحدد الضريبة على الملاك حسب الجدول التالي وفقا للمادة 281 مكرر8 :

الجدول رقم (1-1): نسبة الضريبة على الأملاك 2014.

قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة (دج)	النسبة %
- يقل عن أو يساوي 000 000 50 دج	% 0
- من 001 000 50 دج إلى 000 000 100 دج	% 0.25
- من 001 000 100 دج إلى 000 000 200 دج	% 0.5
- من 001 000 200 دج إلى 000 000 300 دج	% 0.75
- من 001 000 300 دج إلى 000 000 400 دج	% 1
- يفوق 000 000 400 دج	% 1.5

المصدر : المادة 281 مكرر8 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

الجدول رقم (1-2): نسبة الضريبة على الأملاك حسب 2015.

قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة (دج)	النسبة %
- يقل عن أو يساوي 000 000 100 دج	% 0
- من 001 000 100 دج إلى 000 000 150 دج	% 0.5
- من 001 000 150 دج إلى 000 000 250 دج	% 0.75
- من 001 000 250 دج إلى 000 000 350 دج	% 1
- من 001 000 350 دج إلى 000 000 450 دج	% 1.25
- يفوق 000 000 450 دج	% 1.75

المصدر : المادة 22 من قانون المالية التكميلي للجمهورية الجزائرية 2015.

أيضا حسب المادة 281 مكرر 10 وجب على المكلفين أن يكتتبوا كل أربع سنوات حتى 31 مارس من السنة الرابعة كأخر أجل، تصريحا بأملاكهم لدى مفتشية الضرائب التابع لها مقر سكنهم[2].

[1]- المادة 274 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

[2]- المادة 281 مكرر10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

الفرع الثاني: رزنامة التصريحات الجبائية ومخاطر عدم الإلتزامات.

أولا: رزنامة التصريحات ملخصة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (1-3): رزنامة التصريحات.

نوع الوثيقة	طبيعة الوثيقة	الإجراءات المتبعة		المادة القانونية
		تاريخ الإيداع	مكان الإيداع	
Gn° 8	تصريح بالوجود	خلال الشهر الأول من تاريخ بداية النشاط	مفتشية الضرائب التابع لها مقر النشاط	المادة 183 من ق ض م ر م 2015
Gn° 50	تصريح شهري أو ثلاثي للضرائب والرسوم المدفوعة نقد أو الاقتطاع من المصدر	خلال 20 يوم الأولى من كل شهر خلال 20 يوم الأولى التي تلي الثلاثي	قباضة الضرائب التابع لها مقر النشاط	المواد 224 226 227 228 من ق ض م ر م 2015
Gn° 1	تصريح بالدخل الإجمالي IRG	قبل الفاتح ماي من كل سنة	مفتشية الضرائب التابع لها مقر السكن	المواد 6 من ق إ ج و 11 28و29 و99-1 من ق ض م. 2015
Gn° 11 Bis Gn° 11Ter Gn° 11	تصريح بالأرباح التجارية والصناعية(BIC)	قبل الفاتح ماي من كل سنة	مركز الضرائب التابع لها مقر السكن مفتشية الضرائب التابع لها مقر النشاط	ملغى ملغى المادة 224-1 من ق ض م ر م 2015
Gn° 13	تصريح بالأرباح غير التجارية (BNC)	قبل الفاتح ماي من كل سنة	مفتشية/ مركز الضرائب التابع لها مقر النشاط	ملغى

Gn° 12	تصريح برقم الأعمال	قبل الفاتح فيفري من كل سنة	مفتشية الضرائب التابع لها مقر النشاط	1 ق إ ج 2015
Gn° 4	تصريح بالضريبة على أرباح الشركات (IBS)	قبل الفاتح ماي من كل سنة	مفتشية الضرائب التابع لها مقر النشاط	1-151 ق ض م 2015
Gn° 29	التصريح بالمرتبات والأجور (IRG/salaire)	قبل الفاتح ماي من كل سنة	مفتشية الضرائب التابع لها مقر السكن	75 1،2،3. من ق ض م 2015
Gn° 15	التصريح بالمداخيل الفلاحية (IRG/ra)	قبل الفاتح ماي من كل سنة	مفتشية الضرائب التابع لها مقر وجود المستثمرة	35 ق ض م 2015
Gn° 31	تصريح بالرسم العقاري للملكيات المبنية وغير المبنية	خلال شهرين الأولى من تاريخ تغيير شكلها أو انجازها النهائي	مفتشية الضرائب التابع لها مقر وجود العقار	261 ق ض م ر م 2015
Gn° 37	تصريح بالضريبة على الأملاك (ISP)	كل 4 سنوات قبل الفاتح أفريل من السنة الرابعة	مفتشية الضرائب التابع لها مقر السكن	281 مكرر 10،11 ق ض م ر م 2015

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الدليل التطبيقي للتصريحات الجبائية لوزارة المالية 2015.

ثانيا: مخاطر عدم الإلتزام بالتصريحات.

يتعرض المكلف في حالة عدم إحترام التصريحات الجبائية، سواء كانت من ناحية تاريخ الإيداع أو مضمون التصريح في حالة إكتشاف غش في التصريحات سنوجزها في جدولين منفصلين الأول خطر التأخر في الإيداع أو عدم الإيداع، والثاني خطر حالة اكتشاف غش في التصريح.

1/مخاطر التأخر أو الامتناع عن إيداع التصريحات: الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (1-4): مخاطر التأخر أو الامتناع عن إيداع التصريحات.

طبيعة الوثيقة	التأخر في إيداع التصريح	غياب التصريح
تصريح بالوجود	مدة التأخر شهر : 30 000 دج	**غرامة تقدر ب:** 30 000 دج
التصريحات الشهرية نموذج Gn°50	– عقوبة 10% عن الحقوق المستحقة. – عقوبة 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة لتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.	إخطار المكلف لتسوية وضعيته في أجل أقصاه شهر، وفي حالة عدم التجاوب تلجئ الإدارة الجبائية إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 25 %كعقوبة وإصدار ورد يستحق فورا.
التصريحات التي تحمل عبارة "لاشي" والمستفيدين من إعفاء جبائي والمحققين لخسارة.	– مدة التأخر شهر: 2 500 دج. – مدة التأخر أكثر من شهر وتقل عن شهرين: 5 000 دج. – مدة التأخر تتجاوز الشهرين: 1 000دج.	– عقوبة قدرها: 500 دج عن كل شهر تأخير.
التصريحات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشريكات.	– مدة التأخر لا تتجاوز شهر: تطبق عقوبة 10% عن الحقوق المستحقة. – مدة التأخر أكثر من شهر وتقل عن شهرين: تطبق عقوبة 20% عن الحقوق المستحقة. – مدة التأخر تتجاوز الشهرين: تطبق عقوبة 25% عن الحقوق المستحقة. – تسديد متأخر للضريبة تطبق عقوبة 10% مع إضافة 3 % عن كل شهر متأخر بداية من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة دون تجاوز 25%	إخطار المكلف لتسوية وضعيته في أجل أقصاه شهر، وفي حالة عدم التجاوب تلجئ الإدارة الجبائية إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 35% من الحقوق المستحقة كعقوبة.
تصريح بالضريبة	– مدة التأخر لا تتجاوز شهر: تطبق عقوبة	– عدم اكتتاب التصريح يؤدي إلى

على الأملاك	10% عن الحقوق المستحقة. – مدة التأخر أكثر من شهر وتقل عن شهرين: تطبق عقوبة 20% عن الحقوق المستحقة.	الإخضاع التلقائي للضريبة. لا تطبق الإجراءات السابقة في حالة إلا إذا لم يسوي المكلف وضعيته في أجل 30 يوم من تبليغ الأعذار الأول، غير أن تاريخ التسوية يمدد إلى شهرين وفي حالة وجود مبررات.
تصريح الرسم العقاري		عقوبة 000 5دج.
التصريح المفصل الخاص بالزبائن G رقم 3	– فقدان الاستفادة من التخفيض في المادة 219 من ق ض م و ر م [1]. – تطبيق غرامات جبائية من ألف دج إلى عشرة ألاف دج كل مرة ثبت فيها الخطأ أو إغفال أو عدم صحة حسب المادة 193 من ق ض م و ر م. – استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل على المشتريات بقيمة المبيعات بالجملة غير المصرح بها في الجدول الخاص الزبائن.	
التصريح بالمرتبات والأجور	يحدد تلقائيا مبلغ الحقوق المستحقة بصدد ضريبة الدخل عن المرتبات والأجور لكل شهر من الشهور التي تأخر عن دفعها. تحسب هذه الحقوق بتطبيق نسبة 20% على أساس تقدره الإدارة تلقائيا ويجب على المكلف الدفع خلال 10 أيام التالية لتاريخ التبليغ.	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مواد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

2/مخاطر الغش في التصريحات: ويتمثل ذلك في تملص المكلف من دفع الحقوق الواجب دفعها، بإخفاء رقم أعماله أو ربحه المحقق أو دخله الإجمالي الخاضع للضريبة عن طريق:

– تقديم وثائق ومستندات غير صحيحة، للحصول على تخفيض أو إعفاء أو استرجاع رسم؛

– عدم التصريح بمداخيل خارج نطاق الدائرة الضريبية محل النشاط المعتاد.

[1]– المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2015.

الجدول رقم (1-5): عقوبة النقص والغش في التصريحات.

عقوبات النقص في التصريح		عقوبات الغش في التصريح
الحقوق المتملص منها	**نسبة العقوبة**	
مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50 000 دج أو يساويه.	نسبة الزيادة 10%	*عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة. *لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وفي حالة عدم دفع أي حق تحدد النسبة 100%. *تطبق أيضا نسبة 100% عندما يتعلق بالحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب دفعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.
مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50 000دج ويقل عن 200 000دج أو يساويه.	نسبة الزيادة 15%	
مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200 000دج.	نسبة الزيادة 25%	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الفقرتين الأولى والثانية من المادة 193 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

المطلب الثاني: مستجدات قانون المالية 2015 في ما يخص الأنظمة الضريبية و الالتزامات.

الفرع الأول: مستجدات فيما يخص النظم الضريبية إبتداءا من جانفي 2015.

أولا: النظام العام[1].

إن المكلفين بالضريبة الجدد ليسو ملزمين بدفع الضريبة خلال السنة الأولى من الاستغلال، ويشمل تقييم رقم أعمالهم في الفترة الممتدة من أول يوم استغلال إلى غاية 31 ديسمبر من السنة نفسها، تشرع الإدارة الجبائية خلال شهر يناير من السنة الموالية لسنة بداية الاستغلال، في تقييم رقم الأعمال المكلفين بالضريبة الجدد، في حالة عدم تجاوز رقم أعماله (30 000 000دج) ثلاثون مليون دينار فانه يوجه مباشرة للنظام الجزافي، كما يمكن لهذا المكلف الجديد إختيار طواعية للنظام الحقيقي وفق طلب مكتوب يودع لدى مفتشية الضرائب التابع لها مقر النشاط[2] .

ثانيا: النظام الجزافي(IFU).

تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، إضافة لذلك تغطي الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة [3]، و يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة

[1]- المادة 17 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية 2015.

[2]- المادة 3 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية 2015.

[3]- المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2015.

الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاط صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم(000 000 30دج) ثلاثون مليون دينار[1].

الأنشطة المتحصلة على دعم من طرف الدولة مثال: (ANDI. ,ANSEJ,CNAC,ANJEM) فإنها تخضع مباشرة للنظام الحقيقي ولو لم يتجاوز رقم أعمالها(000 000 30دج) ثلاثون مليون دينار.

المكلف ملزم بإيداع نموذج G50 فصلي كل ثلاثي، إضافة إلى نموذج G12 سنوي، أو باتفاق مع المفتشية يقوم بدف مرة واحدة في السنة خلال شهر سبتمبر.

ويكون التقدير من خلال وثيقة C8، التي من خلالها يتم تقدير رقم الأعمال، ويرسل للمكلف عن طريق رسالة موصى عليها، يكون الرد بالموافقة أو عدم الموافقة خلال الثلاثين يوم من تاريخ الاستلام، وفي حالة عدم الرد يعتبر المبلغ المقترح فعلي وتحرر وثيقة C9 تعد بمثابة عقد بين المكلف والإدارة الجبائية يتم من خلالها حساب الضرائب والرسوم الواجبة الدفع.

1/ المعدلات المطبقة: يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

- 5% بالنسبة للأنشطة الإنتاجية وبيع السلع.
- 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

2/ بالنسبة لإيداع التصريحات التاريخ والمكان بقية على حالها، لكن منح استثناء عند عدم تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة في الثلاث الثلاثيات الأولى للسنة إمكانية الدفع بدون غرامات التأخير إذا تم تسديد السنة كاملة في حدود شهر من 1 سبتمبر إلى غاية 30 منه دون إنذار مسبق ويسمى الدفع السنوي[2].

أيضا تم رفع الحد الأدنى لفرض الضريبة من 000 5دج إلى 000 10دج فيما يخص المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة[3].

ثالثا: النظام الحقيقي.

هذا النظام موجه للمكلفين الذين يزيد رقم أعمالهم عن 000 000 30 دينار جزائري، وكل أنواع الشركات المشار إليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث يحدد ربحهم الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها ولأحكام المادتين 152و153، يتعين على

[1]- المادة 282 مكرر واحد من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2015.

[2]- المادة 15 من قانون المالية للجمهورية الجزائرية 2015.

[3]- المادة 16 من قانون المالية للجمهورية الجزائرية 2015

المكلفين بالضريبة المنتمين للنظام الحقيقي أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحا خاصا عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة أو للسنة المالية السابقة، ضمن الشروط المنصوص عنها في المادة 152[1].

1/ الرسم على النشاط المهني (TAP): حسب المادة 3 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 كما يلي:

تعدل المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في نهايتها كما يلي يخفض معدل هذا الرسم إلى 1% بدون الإستفادة من تخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج ويتم توزيع هذا الرسم على النحو التالي:

الجدول رقم (1–6): جدول توزيع الرسم على النشاط المهني 2015.

البيان	عائدات الرسم والمعدلات المقابلة لها			
الحصص	حصة الولاية	حصة البلدية	حصة الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
المعدل العام	% 0.29	% 0.66	% 0.05	% 1

المصدر: المادة 3 من قانون المالية التكميلي 2015.

فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، تحدد نسبة الرسم ب 2% مع تخفيض بنسبة 25%.

2/ الرسم على القيمة المضافة TVA: لم تتغير حسب المادتين 21 و23 من قانون الرسم على رقم الأعمال

3/ الضريبة على الدخل الإجمالي IRG: لم تتغير حسب المادة 104 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

4/ الضريبة على أرباح الشركات IBS: تغيرت إلا المعدلات الباقي لم يتغير.

1/4– المعدلات: حسب المادة 150من قانون المالية التكميلي 2015 تصبح كما يلي:

- 19% بالنسبة لأنشطة أنتاج السلع.
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذلك الأنشطة السياحية والحمامات، بإستثناء وكالات الأسفار.
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

رابعا: الضرائب الغير المباشرة.

تغيرت المعدلات كالأتي:

1/ حق التداول على الكحول[2]: إن حق التداول يطبق على المنتجات التي تستخدم الكحول:

1 – منتوجات أساسها الكحول ذات الطابع الطبي بحت ولا يمكن شرابها والواردة في القائمة معدة بطريقة نظامية تفرض عليها ضريبة 50 دج للهكتولتر.

[1]– المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2015.

[2]– المادة 47 من قانون الضرائب الغير مباشرة للجمهورية الجزائرية 2015.

2 - الكحول الموجهة لصناعة العطور والزينة عليها ضريبة 000 1دج للهكتولتر.

3 - كحول مستعملة لتحضير الخمور الفوارة والخمور الحلوة بطبيعتها والتي تستفيد من النظام الجبائي للخمور عليها ضريبة 600 1دج للهكتولتر.

4 - المشهيات التي أساسها الخمور والفيرموث والخمور الكحولية وما يماثلها والخمور الحلوة بطبيعتها الخاضعة لنظام الجبائي للكحول والخمور الكحولية الأجنبية ذات التسمية الأصلية أو المراقبة أو المعيرة وكريم دوكاسي عليها ضريبة 000 7 دج للهكتولتر.

5 - الوسكي والمشهيات التي أساسها الكحول مثل: البيتر، أمرس، غرودرون، أنيس عليها ضريبة 000 100 دج للهكتولتر.

6 - الروم وغيرها من المنتجات المشار إليها من 1 إلى 5 أعلاه عليها ضريبة 000 70 دج للهكتولتر.

يخضع لها الأشخاص المعنويين وتجار الجملة.

2/ حق الضمان[1]: يخضع لهذا الحق المنتجات المعدنية من الذهب والفضة والبلاتين وتفرض على الكميات المباعة معبر عنها بالوزن.

- الذهب 000 4دج للهكتو غرام.
- الفضة 150دج للهكتو غرام.
- البلاتين 000 10دج للهكتو غرام.

3/ حق التعيير[2]: وهناك ثلاث حالات وهي:

1/3- التعيير بنجمة العيار:- الذهب 6دج للديكاغرام.

- الفضة إلى غاية 400 غ: 4دج للهكتوغرام، وما زاد عن ذلك 16دج عن كل 2 كغ.
- البلاتين 12دج للديكاغرام.

2/3- التعيير بالبوتقة: - الذهب 100 دج لكل عملية .

- البلاتين 150 لكل عملية .

[1]- المادة 340 من قانون الضرائب الغير مباشرة للجمهورية الجزائرية 2015.

[2]- المادة 342 من قانون الضرائب الغير مباشرة للجمهورية الجزائرية 2015.

3/3– التعيير عن طريق التبليل: – الفضة 20 دج لكل عملية.

الجدول رقم (1–7): جدول الأنظمة الضريبية 2015.

النظام الضريبي	المجال	معدل
النظام الجزافي	رقم الأعمال أقل من 000 000 30دج مع وجود بعض الاستثناءات الحاصلين على الدعم الدولة ANDI ,ANSEJ ,CNAC ,ANJEM.	– 5% عمليات البيع والشراء. – 12% الخدمات.
النظام الحقيقي	رقم الأعمال أكثر من 000 000 30دج	– الضريبة على الدخل الإجمالي حسب الجدول المادة 104 ق، ر، ع، ر، أ. – الرسم على النشاط المهني 1%،1.5%[1]. – الرسم على القيمة المضافة7 %،17%. – الضريبة على أرباح الشركات 19%، 23%، 26% [2]عند غياب التصريح.

المصدر: من إعداد الطالب وتلخيص للأنظمة الضريبية حسب قانون المالية التكميلي2015 .

المطلب الثالث: مستجدات قانون المالية 2016 في ما يخص الأنظمة الضريبية و الالتزامات.

الفرع الأول: مستجدات فيما يخص النظم الضريبية إبتداءا من جانفي 2016.

فيما يخص التطورات التي جاء بها قانون المالية 2016 وفق المراسلة من مديرية العمليات الجبائية والتحصيل رقم 2015/71 المؤرخة في 19 جانفي 2016 تخص الضريبة الجزافية الوحيدة أنه تم إلغاء النظام العام وأصبح هناك نظامين فقط الجزافي والحقيقي.

هذا الصدد، يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة المكلفون الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000دج

فمن الآن فصاعدا، الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة ملزمون فقط بإيداع قبل 01 فيفري من كل سنة نظير وصل بالاستلام، تصريح لرقم الأعمال (G12) مع وجوب ملء جميع خاناته، وأخر تكميلي واجب الإيداع مابين 15–30 جانفي من السنة الموالية في حالة تجاوز رقم الأعمال المدلى به في التصريح الأول.

كذلك يبقى اختيار نظام الحقيقي ساري المفعول وبإمكان المكلفين بالضريبة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000دج اختياره بتقديم طلب كتابي قبل 01 فيفري لدى مركز الضرائب، المركز الجواري للضرائب، مفتشية الضرائب المسيرة للملف الجبائي.

[1]– المادة 3 من الأمر رقم 15–1 مؤرخ في 7 شوال 1436 الموافق ل23 يوليو 2015 يتضمن قانون المالية التكميلي 2015.

[2]– المادة 150 من الأمر رقم 15–01 مؤرخ في 7 شوال 1436 الموافق ل23 يوليو 2015 يتضمن قانون المالية التكميلي 2015.

يجدر الإشارة إلى النسب الضريبية وهي:

- 5% لنشاط البيع والشراء وإنتاج السلع.
- 12% لباقي النشاطات.

الحد الأدنى للضريبة لا يقل عن 10.000دج [1]، ويخفض إلى 5.000دج للأشخاص المستفيدين من نظام دعم الشباب (ANSEJ,ANGEM,CNAC)[2] .

النظام الجزافي: أصبح تقديري أي المكلف بالضريبة يقدر ما يتوقع تحققه من رقم أعمال و الأرباح المتحصل عليها، ومن ثم يتم تقديم التصريحات موضحا فيها طريقة التسديد.

1/ في كل ثلاثي وفق قسيمة الممنوحة من طرف الإدارة الضريبية نموذج (B) ويتم التسوية بالقسيمة الخامسة نموذج (A) في حالة زيادة في رقم الأعمال والأرباح أو العكس.

2/ عن طريق دفعة واحدة خلال شهر سبتمبر أي أخر أجل 30 سبتمبر.

وفي حالة الشركات المستفيدة من دعم الدولة ANJEM, CNAC, ANSEJ، ANDI، يمكن لهم الانضمام للنظام الجزافي، وأيضا الشركات التي هي في النظام الجزافي يمكن أن تنتمي للنظام الحقيقي وفق رسالة موجه للإدارة الضريبية، مع العلم أن هذا النظام مراقب أي يراقب التصريحات المقدمة ويقوم بخرجات ميدانية ويقارن بين الأنشطة المتشابه وكذا مراعاة مكان النشاط، وحجم النشاط.

النظام الحقيقي: هذا النظام موجه للمكلفين الذين يزيد رقم أعمالهم عن 30 000 000 دينار جزائري، وكل أنواع الشركات المشار إليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث يحدد ربحهم الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها ولأحكام المادتين 152و153، يتعين على المكلفين بالضريبة المنتمين للنظام الحقيقي أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحا خاصا عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة أو للسنة المالية السابقة، ضمن الشروط المنصوص عنها في المادة 152[3].

أما في ما يخص المعدلات فلم تتغير وكذا أماكن وأوقات التصريحات كذلك.

[1]- المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2015.

[2]- المادة 282 مكرر7 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2015.

[3]- المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2015.

المطلب الرابع: المراجعة الجبائية والالتزامات الجبائية.

النظام الضريبي الجزائري بطبيعته التصريحية يعتمد على جزأين أساسيين هما صدق نية المكلف بالضريبة وصحة التصريح بذمته المالية و أرقام الأعمال المحقق، للحفاظ على هذين المبدأين أعطى المشرع صلاحيات واسعة لإدارة الضرائب لإجراء عمليات المراقبة في أثبات الحق من خلال توسيع الصلاحيات.

الفرع الأول: المراجعة الجبائية وجودة التصريحات.

المراجعة الجبائية تمنح السلطات الضريبية لإصلاح السهو و القصور والأخطاء التي يرتكبها المكلف، للتحقق من دقة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين، وأداة لمعالجة حالات عدم الامتثال والالتزام الضريبي، وهي أيضا وسيلة رقابية وقائية تجعل من الأفراد المسؤولين عن تسجيل ومعالجة البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية يعلمون بأن العمليات التي يقومون بها سوف تكون محل فحص من قبل شخص مهني مختص ومحايد هو المراجع الجبائي، مما يجعلهم يحرصون على العمل بحذر شديد أثناء قيامهم بالمعالجة المحاسبية للعمليات المالية التي تحدث، ومن المؤكد أن هذا الحذر قد يمنع حدوث بعض الأخطاء، أو تصحيحها إن وجدت [1] .

الفرع الثاني: مساهمة برنامج المراجعة على جودة التصريحات [2].

إن إقامة نظام فعال للمراجعة الجبائية والبرمجة له من شأنه خلق ردع لسوء التصريحات الجبائية بإرجاع العائدات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، ومن المتوقع هذا النظام يساهم في تطوير ثقافة الامتثال لقوانين الضرائب، فالغرض من المراجعة الجبائية هو التأكد من أن التصريحات التي أدلى بها المكلف بالضريبة دقيقة وموثوق بها.

1/ الهيكل والتنظيم: يجب وضع خطط وتنظيمات واضحة للمراجعة داخل الإدارة، التي تعكس بوضوح طبيعة العمل و المسؤوليات الموكلة لكل قسم داخل المؤسسة، فمهمة المراجعة مسئولة عن كافة أنشطة المراجعة في جميع أنواع الضرائب وكذا تخصيص الموارد المتاحة وفق لتقييم المخاطر.

2/ الخطط: إن كل مرحلة من مراحل المراجعة تحتاج لخطط متتالية ومترابطة تهدف إلى إستراتيجية تعكس بنية المراجعة التنظيمية والسياسات و الإجراءات بهدف تحديد المسؤوليات و الأنشطة والموارد ، بحيث كل مرحلة تكامل الأخرى من خلال تجسيد خطط إستراتيجية تحدد الأولويات وتجسدها من خلال مجابهة المخاطر الجبائية.

[1] – عمر ديلمي، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة** ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2008-2009، ص: 106

[2] – سمية قحموش، مرجع سابق، ص: 79 بتصرف.

3/ التشريع: المراجعة الفعالة يجب تدعيمها بإطار تشريعي، يتم ذلك من خلال المحافظة على الدفاتر والسجلات اللازمة، كذلك حق الطعن للمكلف، تطبيق العقوبات في حالة عدم الامتثال، يجب على المكلف أن يكون على دراية كافية بمستجدات التشريع لإعطائه ميزة استغلاله وتطبيقه، إضافة إلى ذلك تحسين و تدريب المراجعين.

4/ الطرق والتقنيات: يتم وضع مناهج تحليلية التي يمكن الاعتماد عليها من قبل المراجعين للتأكد من الإلتزام الضريبي، ومنه ينبغي لبرنامج المراجعة الجبائية أن يهدف إلى تحسين الالتزام الطوعي للمكلف والحصول على بيانات موثوقة، ويمنح إدارة الضرائب من تدقيق أقل للمكلفين مع تصريحات جبائية دقيقة، ومن جهة أخرى سيكون عدد قليل يحاول التهرب من الضريبة المتوجبة علية.

و هنا يتجلى دور المراجعة من خلال مايلي:

- إجراء تعديلات على التصريحات من خلال إضافة تصريحات تصحح و تثبت نية الالتزام.
- الردع و التذكير بعواقب ومخاطر عدم الالتزام الطوعي والعقوبات المناسبة لها.
- الوقاية من العقوبات والمخاطر من خلال توعية المجتمع ككل بالالتزام.
- تساعد المراجعة الجبائية في توضيح تطبيق القانون لدافعي الضرائب وتحدد التحسينات المطلوبة لحفظ الدفاتر، وبالتالي يمكن أن تساهم في تحسين الامتثال من قبل دافعي الضريبة في المستقبل.

الفرع الثالث: مؤهلات المراجع و جودة التصريحات.

يعد العنصر البشري من أهم الموارد المتاحة في عملية المراجعة الجبائية، فيجب على المراجع الجبائي أن يكون ملما بالمعايير والقواعد المتعارف عليها في المحاسبة والمراجعة، من أجل الوصول إلى الأغراض الضريبية، وتقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية، وذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي، كما تعد المراجعة الجبائية من الأسس الإرتكازية للعمل الضريبي ومرحلة مهمة لا غنى عنها كونها ركن من أركان النظام الضريبي، لذلك يعتبر المراجع الجبائي مدخل رئيس في دقة وسلامة وعدالة تحقيق الحصيلة الضريبة كجزء حيوي من إيرادات الدولة[1] .

ويمكن فهم دور المراجع بشكل أفضل استنادا للتعريف الذي قدمته لجنة المعايير الأساسية للمراجعة والمنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية حيث تم تعريف عملية المراجعة بالأتي: هي عملية منظمة، تنطوي على تجميع وتقييم

[1]- قاسم محمد عبد الله، **المدقق الداخلي الضريبي و مكلف ضريبة الدخل والعلاقة بينهما**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الإقتصادية، العدد 4، المجلد 8، جامعة القادسية، العراق،2006، ص: 207.

موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أفعال وأنشطة اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعة ومن ثم توصيل هذه النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام[1].

إن المهمة الأساسية للمراجع الجبائي تتمثل في التحقق من أن نتيجة أعمال الوحدة التي تظهرها صحيحة وصادقة، والتأكد من اتفاق بنود الإيرادات والمصروفات فيها مع أحكام قانون الضرائب، ويتوقف نجاح المراجع الجبائي على مدى قدرته وخبرته في الحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة، والبحث عن القرائن المؤيدة لما يظهر له من وقائع أثناء المراجعة، ويجب طلب البيانات اللازمة و الإيضاحات و الاستفسارات لما قد يقنعه بصحة وسلامة المعلومات من عدمها، وكذلك يجب أخذ الاعتبار الزمني في الحسبان عند المراجعة حيث يؤثر ذلك على مواعيد الأخطار بعناصر ربط الضريبة[2]

الفرع الرابع: جودة المراجعة الجبائية و جودة التصريحات.

تعد منظمة خدمة الإيراد الوطني الأمريكية الأولى والوحيدة التي قامت بتعريف جودة المراجعة الجبائية حيث عرفتها بأنها : عبارة عن تحديد الضريبة الصحيحة بأقل كلفة بطريقة تعزز الثقة العامة في الخدمة[3].

1/ تحديد الضريبة الصحيحة: حيث لا يمكن أن تحدد هذه الضريبة إلا إذا توافر للمراجع جميع الوسائل الإدارية و الفنية والمالية المناسبة، حتى يتمكن من الوصول إليها فصحة الضريبة تنبع من انسجامها مع القانون الضريبي وانسجام البيانات المالية مع الواقع الحقيقي المنبثقة عنه، ومنه فالضريبة الصحيحة تتطلب أن يكون العمل منهجي مؤسسي محكوم بمعايير وإجراءات واضحة ومحددة[4].

2/ أقل تكلفة: تحدد الضريبة وفقا لمبدأ الكفاية ومبدأ الأهمية النسبية، وأقل كلفة هنا لكلا الطرفين الإدارة الضريبية والمكلف على حد سواء.

3/ تعزيز الثقة العامة في الخدمة [5]: إن تمتع المعلومات بخاصية الصحة والدقة والمصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل نظام المعلومات في إطار النظام العام للمعلومات، وهذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة وفي ظل تمتع المراجع بالاستقلالية و الحياد في الرأي، لتوفير معلومات تلبي الحاجات مع القدر المطلوب من الثقة في

---

[1]- فهد محسن البصري، **مدققوا الحسابات والأزمة الاقتصادية العالمية**، مؤتمر الأزمة العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي و الإسلامي، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2009، ص: 28.

[2]- عبد الرزاق حسين رلي ، **مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من الكشف عن حالات التهرب الضريبي** ، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010، ص: 47.

[3]- ناصر أحمد أمين الخطيب، مرجع سابق، ص: 97.

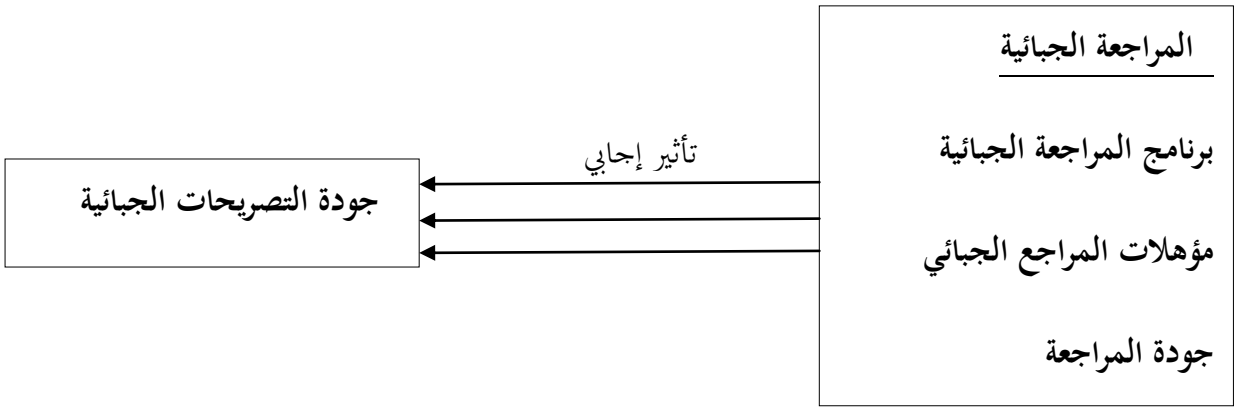
[4]- نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

[5]- فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية** ، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2003-2004، ص: 8.

محتويتها، فالمراجعة الجبائية تعطي تأكيدا على صدق المعلومات وتتيح مجالا أكبر من الأمان وتعمل على تقليل المخاطر.

يمكن مما سبق تلخيص في شكل التالي:

الشكل رقم (1-3):المراجعة الجبائية وجودة التصريحات الجبائية.



المصدر: من إعداد الطلبة.

خلاصة الفصل

نظرا للأهمية الكبيرة للمراجعة الجبائية في حياة المؤسسة من كونها عبئا يؤثر على الوضع المالي لها فهي تسعى جاهدة لتسيير امثل لجبايتها للوصول إلى ربط علاقة قانونية وجيدة مع الإدارة الجبائية.

وباعتبار أن التسيير الجبائي يقصد به مدى النجاعة الجبائية للمؤسسة في قراراتها، فهو يرمي إلى تخفيض الأعباء الضريبية إلى حدها الأدنى باستعمال الوسائل المشروعة قانونا في إطار حرية التسيير الجبائي للمؤسسة.

عرفنا انه للمؤسسة التزامات جبائية متعددة تجعلها على صلة دائم بإدارة الضرائب، هذه العلاقة تولد مخاطر جبائية على المؤسسة تجاوزها والحد منها، ولا يتأتى هذا إلا بوجود تسيير جبائي فعال قادر على التكيف مع التشريع الجبائي والذي يرمي إلى تحديد الاحتياطات اللازمة لتفادي الخطر الجبائي وذلك من خلال:

- احترام القواعد القانونية الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع؛
- إن توكل مهمة التسيير الجبائي لشخص أو أشخاص مؤهلين لهذه المهمة؛
- ضرورة إنشاء خلية جبائية مهمتها التحسين الدائم للتسيير الجبائي، وإنشاء قاعدة بيانات تسمح باطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي؛
- تطوير مهمة المراجعة الجبائية الداخلية والخارجية.

الفصل الثـــاني

دراسة الحالة شركة ذات الشخص الوحيد الأهرام

مقدمة الفصل:

نظرا لكون المراجعة الجبائية غير مطبقة بصورة إجبارية على المؤسسة الاقتصادية في الجزائر، وبداية ظهور هذا النوع من النشاط وبغرض تدعيم الدراسة النظرية وإضفاء جانب تطبيقي على الموضوع، قمنا بإعداد دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة والوقوف على حيثيات علاقتها بإدارة الضرائب، والتهديدات المتوقعة التي تحدثها هذه الأخيرة على المؤسسة جراء بعض التجاوزات من المسيرين، فهي تتمتع بنظام تصريحي حر على النتائج وكافة الأوعية الأخرى الخاضعة للضريبة، سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة لإخفاء مقبوضات أو تقليل من الربح من أجل تقليل العبء الضريبي عليها، فالأخطار الجبائية ناجمة عن نظام التصريح المطبق في ميدان جباية المؤسسة، فإدارة الضرائب تتمتع بكامل حقوقها للقيام بعملية البحث والمراقبة للتأكد من صدقية التصريحات الجبائية المودعة، ولممارسة هذا الحق يمكن أن يؤدي إلى تحقيق جبائي للقواعد المصرح بها والتي ينجم عنها ضرائب وغرامات جديدة، وعقوبات جبائية تصل في بعض الحالات إلى عقوبات جنائية، ونخلص هنا إلى أن المراجعة الجبائية تهدف إلى تأمين المؤسسة وتقليص الأخطار الجبائية، وتحسين صورتها لدى إدارة الضرائب.

المبحث الأول: دراسة الحالة على مؤسسة إقتصادية.

بعد أن خلصنا في الدراسة النظرية إلى ضرورة وجود مراجع يعمل على مساندة المؤسسة الإقتصادية للخروج بسلام و بأقل الأضرار نتيجة لتعرضها الدائم للمخاطر الجبائية وذلك للدور الذي يقوم به في تصحيح الأخطاء وتوجيه المسيرين نحو النجاعة في التسيير وبذل عناية أكبر بالضريبة والعمل على التكييف مع التشريع الضريبي ومواكبة تغيرات واستغلال الخيارات والامتيازات التي يطرحها للوصول إلى تخفيض العبء الضريبي إلى حده الأدنى.

بعد حصولنا على الوضعية الحقيقية للمؤسسة لدى إدارة الضرائب من خلال تصريحاتها المودعة، وبإعتبار أن دراستنا تهدف إلى توضيح دور المراجعة الجبائية في تخفيض المخاطر الجبائية، فإن هذه الدراسة الميدانية افترضنا إخضاع المؤسسة لرقابة جبائية وتم استخراج نتائج هذه الرقابة من طرف الباحثين، موازاة مع هذه العملية افترضنا انتداب المؤسسة لمراجع جبائي قبل خضوعها لعملية الرقابة الجبائية، حيث قام هذا المراجع بمهمته بإجراء بعض التعديلات جسدت بتصريحات تكميلية وإعطاء نصائح وإرشادات للمؤسسة ثم نقوم بعملية المقارنة لنتائج الرقابة الجبائية مع أو بدون مراجعة جبائية الفارق في النتيجتين يمثل مقدار تخفيض العبء الضريبي على المؤسسة بفعل انتداب والتعاقد مع مراجع جبائي.

حيث سنعرض:

- تعريف بالمؤسسة.
- الدراسة الميدانية (تحديد المخاطر الجبائية وتأثير المراجعة عليها).
- أهم التوصيات العلاجية والوقائية لتحسين وتعزيز المؤسسة و ديمومتها.

المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة .

سنتطرق إلى تعريف المؤسسة ثم دوافع اختيار الموضوع.

1: تعريف المؤسسة.

تأسست الشركة ذات الشخص الوحيد (EURL) الأهرام بتاريخ 2002/02/14، تمارس نشاط كراء عتاد البناء، مستفيدة من إعفاءات ضريبية في إطار دعم وتشغيل الشباب (ANSEJ) إبتداءا من سنة 2004 إلى غاية 2009 أي لمدة ستة سنوات بحكم تواجدها في منطقة نائية مراد ترقيتها حسب التصنيف الإداري، وهذا فيما يخص الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات .

حيث تخضع هذه المؤسسة إلى الضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل (2 في المائة) ؛
- الرسم على القيمة المضافة (TVA) بمعدل (17 في المائة) ؛
- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل (25 في المائة) ؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء (IRG/ASS) بمعدل (15 في المائة) وبعد 2006(10 في المائة).

2: دوافع اختيار المؤسسة و الفترة الزمنية موضع الدراسة.

تم اختيار مؤسسة كراء معدات البناء في تلك الفترة لظهور نوع من الحيوية في قطاع البناء وتوجه الدولة نحو تنمية القطاع ومنح مساعدات في إطار دعم وتشغيل الشباب، إضافة إلى ذلك أن ضعف المسيرين من ناحية التعامل مع الضرائب والرسوم وخاصة عند الاستفادة من الامتيازات الضريبية والالتزام بها، إضافة إلى ذلك هشاشة نظام الضرائب والتحسينات التي أتت بعد هذه الفترة، أما الفترة الزمنية فتم إختيارها لإظهار فائدة المراجعة الجبائية في تلك الفترة وكذا التعديلات التي حصلت في ما بعد مثل الضرائب على الدخل الإجمالي للشركاء، وتحديدا تلك الفترة لأن ظهور المراجعين الجبائيين لم يكن متاح بشكل رسمي وأيضا الأخطار الكبيرة التي كانت تهدد مستقبل المؤسسات نظير ضعف تسييرهم وجهلهم بالنظام الضريبي وبداية التحسينات في النظام الضريبي مما جعل ظهور نوع من الفراغ بين إدارة الضرائب نتيجة للتحسينات للنظام وتكوين الأعوان وفهم القوانين الجديدة لتسهيل للمصرح بالضرائب والرسوم وكذا التعديلات في الضرائب والرسوم إضافة إلى ذلك تواريخ إيداع التصريحات ومكان إيداعها، ومن الجانب الثاني للمصرح استغل عدم ملاحظة ومراقبة إدارة الضرائب له في التهرب والتدليس ناسيا في ذلك أن المراقب في القانون تشمل أربعة سنوات السابقة مع تطبيق القانون بحذافيره مع غرامات التأخير وغرامات التحصيل وكذا في حالة اكتشاف تدليس يمكن أن تصل إلى ستة سنوات.

المطلب الثاني: تحديد المخاطر الجبائية وتأثير المراجعة عليها.

من خلال المعطيات والوثائق الجبائية للمؤسسة نلاحظ أنها مهددة بعدة مخاطر جبائية ناتجة عن عدم الانتظام الضريبي وكذا قلة الفعالية الضريبية، ولتدارك هذه الوضعية فهي مجبرة على تصحيح وضعيتها الجبائية أمام إدارة الضرائب التي لها حق القيام بالمراقبة الجبائية والتي قد ينجم عنها ضرائب وغرامات جديدة وذلك باللجوء إلى مراجع جبائي قصد التخفيف من حدة الخطر الجبائي الذي يهدد استمراريتها ويؤثر على قدرتها التنافسية.

ومنه سوف نتطرق إلى تحديد الخطر الجبائي في حالة خضوعها لرقابة جبائية، ثم تأثير المراجعة الجبائية على حجم الخطر الجبائي.

تحديد المخاطر الجبائية.

إن تعرض المؤسسة لرقابة جبائية من طرف إدارة الضرائب، يمكن المحققون من استغلال كل المعلومات المتوفرة لديهم وكذا الزيارات الميدانية، وذلك من أجل استخراج رقم الأعمال غير المصرح به للوصول إلى النتيجة المحققة فعلا من طرف المؤسسة، وينجم عن ذلك ضرائب وغرامات جديدة تمس جميع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة.

سوف نتناول في البداية نتائج الرقابة الجبائية في ضل الوضعية الحالية بالاعتماد على الوثائق والمستندات والمعطيات المقدمة خلال السنوات التالية 2006-2007-2008-2009.

1 – استظهار من ناحية الشكل:

- وجود دفتر اليومية العامة مؤشر ومرقم من طرف رئيس محكمة الدبيلة بتاريخ:2004/06/09؛
- وجود دفتر الجرد مؤشر ومرقم من طرف رئيس محكمة الدبيلة بتاريخ:2004/06/09؛
- وجود جميع فواتير الانجاز المصرح بها والمسجلة محاسبيا؛
- وجود جميع فواتير الكراء (المصاريف)المصرح بها والمسجلة محاسبيا؛
- وجود اليوميات المساعدة للسنوات 2006-2007-2008-2009؛
- وجود التصريحات الشهرية (G50) الخاصة بالسنوات محل التحقيق، علما أن بعضها أودع خارج الآجال القانونية؛
- وجود الميزانيات الجبائية للسنوات محل التحقيق، مودعة في الآجال القانونية؛
- وجود فواتير كراء فقط، أي لا يوجد نفقات أخري؛
- وجود تصريحات(G29) للسنتين 2006-2007 وغيابها لسنتي 2008-2009 لعدم وجود عمال للمؤسسة، إضافة إلى تصريح المسير أن كراء المعدات للغير مع التكفل بالسائق وباقي المصاريف الأخرى ؛
- المؤسسة مستفيدة من دعم تشغيل الشباب سنة 2004إلى غاية 2009؛
- إن جميع مقبوضات المؤسسة كانت عن طريق الصندوق، مع ملاحظة أن الأشغال المنجزة خلال السنة يتم قبضها في نفس السنة، ماعدا سنة 2009 تم قبض جزء من رقم الأعمال المنجز والباقي تم ترصيده في حساب الزبائن(ح/470).

2 – استظهار من ناحية المضمون:

- إن الشركة استفادة من دعم الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) إبتداءا من سنة 2004 إلى غاية 2009 بالآلة المقتناة في هذا الإطار ؤ الرقم الأعمال المنجز بهذه الآلة معفى من الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء، لكن وجدنا أن المسير أعفى المؤسسة من الضرائب والرسوم كليتا وليس جزئيا وسيتم تسوية ذلك في مايلي.

المطلب الثالث : حالة الرقابة الجبائية.

حالة المؤسسة مجموع التصريحات ملخصة في الجدول التالي:

السنوات	رقم الأعمال السنوي المصرح به	الرسم على النشاط المهني	الرسم على القيمة المضافة	الربح المصرح به
2006	98.905.000دج	معفي	معفي	4.314.000دج
2007	57.417.000دج	معفي	معفي	5.526.000دج
2008	145.390.470دج	معفي	معفي	12.344.770دج
2009	58.374.800دج	معفي	معفي	4.859.300دج

1/ سنة 2006:

وجود فواتير تم الكراء من الغير وإعادة كرائها بنفس السعر، أي الكراء من الغير بنفس سعر الانجاز.

الآلة	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	سعر الوحدة	عدد الوحدات	المجموع
ببل دوزر	2006/004	2006/05/14	3.500	100	350.000
ببل دوزر	2006/006	2006/07/11	3.500	120	420.000
ببل دوزر	2006/011	2006/09/25	3.500	110	385.000
نيفلاز	2006/005	2006/05/15	3.500	90	315.000
نيفلاز	2006/007	2006/07/11	3.500	85	297.500
نيفلاز	2006/013	2006/11/31	3.500	115	402.500
شاحنة	2006/012	2006/09/25	700	1000	700.000
شارجير	2006/008	2006/07/11	750	800	600.000
بال شني	2006/009	2006/07/11	700	1000	700.000
المجموع النهائي					**4.170.000**

من الجدول السابق يكون مجموع الفواتير النهائي المقدر ب 4.170.000دج فإن المصلحة تقترح هامش ربح قدره 30 بالمئة، ومنه وذلك لاستخراج رقم الأعمال منجز من خلالها، يضاف الفارق الناتج عن رقم الأعمال المنجز إلى رقم الأعمال المصرح به والموضح فيما يلي:

رقم الأعمال المنجز المستخرج من هذه التكاليف = 4.170.000دج × 1.30 =5.421.000دج

الفارق الناتج في رقم الأعمال المنجز والغير مصرح به = 5.421.000دج - 4.170.000دج

الفارق الناتج في رقم الأعمال المنجز والغير مصرح به = 1.251.000دج

رقم الأعمال المنجز المصرح به = 98.905.000دج والذي كان معفى حسب اعتقاد مسير المؤسسة

رقم الأعمال المنجز المستخرج = رقم الأعمال المنجز المصرح به + الفارق

رقم الأعمال المنجز المستخرج = 98.905.000دج + 1.251.000دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج = 100.156.000 دج

الرسم على النشاط المهني (TAP):

رقم الأعمال المنجز بالآلة المقتناة بدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) = 6.695.000دج المعفي

رقم الأعمال المنجز المستخرج	100.156.000دج
رقم الأعمال المنجز المصرح به	98.905.000دج معفى حسب تصريح المؤسسة
رقم الأعمال المنجز بالآلة	6.695.000دج معفى من الرسم على النشاط المهني
الفارق الغير مصرح به	1.251.000دج
الأساس	93.461.000دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 100.156.000دج – 6.695.000دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 93.461.000دج

النسبة المعفاة من رقم الأعمال = (رقم الأعمال المحقق بالآلة ÷ رقم الأعمال الإجمالي) × 100

النسبة المعفاة من رقم الأعمال = (6.695.000 دج ÷ 98.905.000دج) × 100

النسبة المعفاة من رقم الأعمال = 6.77%.

الرسم على النشاط المهني والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 93.461.000دج × 02% = 1.869.220دج .....A

- عقوبات الوعاء: 1.869.220دج × 25% = 467.305دج .....B
- عقوبات التحصيل: (A+B) × 25% = 584.131دج C

الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 93.461.000دج × 17% = 15.888.370دج A1
- عقوبات الوعاء: 15.888.370دج × 25% =3.972.093 دج B1
- عقوبات التحصيل: (A1 +B1) × 25% = 4.965.116دج C1

المجموع = A+B+C+A1+B1+C1 = **27.746.235دج**.....(أ)

الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

بما أن محاسبة الشركة مقبولة والربح المصرح به قدره 4.314.000دج

الربح المستخرج = ربح المؤسسة المصرح به + الفارق في رقم الأعمال

الربح المستخرج = 4.314.000دج + 1.251.000دج

الربح المستخرج = 5.565.000دج.

الربح المعفى = الربح المستخرج المصرح به × نسبة المعفاة المحسوبة سابقا

الربح المعفى = 4.314.000دج × 6.77%

الربح المعفى = 292.058دج

الربح المستخرج	5.565.000دج
الربح المصرح به	4.314.000دج معفى حسب تصريح المؤسسة
الربح المعفى حقيقيا	292.058دج
الفارق	5.272.942دج

الضريبة على أرباح الشركات والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 5.272.942دج × 25% = 1.318.236دج .....A
- عقوبات الوعاء: 1.318.236دج × 25% = 329.559دج .....B
- عقوبات التحصيل: (A+B) × 25% = 411.949دج C

المجموع = A+B+C = **2.059.744دج**.....(ج)

الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء والعقوبات المرتبطة به(IRG/ASS):

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = أساس IBS - IBS

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 5.272.942دج - 1.318.236دج

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 3.954.706دج

- مبلغ الحقوق: 3.954.706دج × 15% = 593.206دج A1
- عقوبات الوعاء: 593.206دج × 25% =148.302دج B1
- عقوبات التحصيل: (A1+ B1) × 25% = 185.377دج C1

المجموع = C1+B1+A1 = **926.885دج**.....(ح)

2/ سنة 2007:

- صرح بمقبوضات 57.417.000دج في الميزانية وحسب التصريحات الشهرية (G50)
48.265.000دج بفارق قدره: **9.152.000دج**

- وجود فاتورة خارج مجال النشاط بقيمة 358.000دج

الرسم على النشاط المهني (TAP):

رقم الأعمال المنجز المستخرج	57.417.000دج
رقم الأعمال المنجز المصرح به	57.417.000دج معفى حسب تصريح المؤسسة
رقم الأعمال المنجز بالآلة	4.775.000دج معفى من الرسم على النشاط المهني
الأساس	52.642.000دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 57.417.000دج – 4.775.000دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 52.642.000دج

النسبة المعفاة من رقم الأعمال = (رقم الأعمال المحقق بالآلة ÷ رقم الأعمال الإجمالي) × 100

النسبة المعفاة من رقم الأعمال = (4.775.000 دج ÷ 57.417.000دج) × 100

النسبة المعفاة من رقم الأعمال = 8.32%.

الرسم على النشاط المهني والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 52.642.000دج × 02% = 1.052.840دج .....A
- عقوبات الوعاء: 1.052.840دج × 25% = 263.210دج .....B
- عقوبات التحصيل: (A+B) × 25% = 329.012دج C

الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 52.642.000دج × 17% = 8.949.140دج A1
- عقوبات الوعاء: 8.949.140دج × 25% = 2.237.285دج B1
- عقوبات التحصيل: (A1 +B1) × 25% = 2.796.606دج C1
- المجموع = A+B+C+A1+B1+C1 = **15.628.093دج** .....(ب)

الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

الربح المصرح به قدره 5.526.000دج

الربح المستخرج المصرح به = ربح المؤسسة المصرح به + المصاريف المرفوضة + الفرق في رقم الأعمال

الربح المستخرج المصرح به = 5.526.000دج + 358.000دج +9.152.000دج

الربح المستخرج المصرح به = 15.036.000دج.

الربح المعفى = الربح المستخرج المصرح به × نسبة المعفاة المحسوبة سابقا

الربح المعفى = 5.526.000دج × 8.32%

الربح المعفى = 459.763دج

الربح المستخرج	15.036.000دج
الربح المصرح به	5.526.000دج معفى حسب تصريح المؤسسة
الربح المعفى	459.763دج
الفارق	14.576.237دج

الضريبة على أرباح الشركات والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 14.576.237دج × 25% = 3.644.059دج .....A
- عقوبات الوعاء: 3.644.059دج × 25% = 911.015دج .....B

- عقوبات التحصيل: (A+B) × 25% =1.138.769دج.....C

المجموع = C+B+A = **5.693.843دج**.....(ج)

الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء والعقوبات المرتبطة به(IRG/ASS):

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = أساس IBS - IBS

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 14.576.237دج - 3.644.059دج

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 10.932.178دج

- مبلغ الحقوق: 10.932.178دج × 10% = 1.093.218دج.....A1
- عقوبات الوعاء: 1.093.218دج × 25% =273.305 دج B1
- عقوبات التحصيل: (A1 +B1) × 25% = 341.631دج C1

المجموع = C1+B1+A1 = **1.708.154دج**.....(ح)

3/ سنة 2008:

- صرح برقم أعمال منجز في الميزانية الجبائية مقدر ب 140.090.970دج أما ما هو موجود في التصريحات الشهرية (G50) مقدر ب 145.390.470دج.

الفارق في رقم الأعمال = 145.390.470دج – 140.090.970دج

الفارق في رقم الأعمال = 5.299.500دج.

رقم الأعمال المنجز بالآلة المقتناة بدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) = 13.528.000دج المعفي النسبة

المعفاة من رقم الأعمال = (رقم الأعمال المحقق بالآلة ÷ رقم الأعمال الإجمالي) × 100

المعفاة من رقم الأعمال = (13.528.000 دج ÷ 145.390.470دج) × 100

المعفاة من رقم الأعمال = 9.30%.

الرسم على النشاط المهني (TAP):

رقم الأعمال المنجز المستخرج	145.390.470دج
رقم الأعمال المنجز المصرح به	140.090.970دج معفى حسب تصريح المؤسسة
رقم الأعمال المنجز بالآلة	13.528.000دج معفى من الرسم على النشاط المهني
الأساس	131.862.470دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 145.390.470دج – 13.528.000دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 131.862.470دج

الرسم على النشاط المهني والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 131.862.470دج × 02% = 2.637.249دج .....A
- عقوبات الوعاء: 2.637.249دج × 25% = 659.312دج .....B
- عقوبات التحصيل: (A+B) × 25% = 824.140دج C

الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 131.862.470دج × 17% = 22.416.620دج A1
- عقوبات الوعاء: 22.416.620دج × 25% = 5.604.155دج B1
- عقوبات التحصيل: (A1+ B1) × 25% = 7.005.194دج C1

المجموع = A+B+C+A1+B1+C1 = **39.146.670دج** .....(ت)

الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

الربح المصرح به قدره 12.344.770دج

الربح المستخرج = ربح المؤسسة المصرح به + المصاريف المرفوضة + الفارق في رقم الأعمال

الربح المستخرج = 12.344.770دج + 0دج +5.299.500 دج

الربح المستخرج = 17.644.270دج.

الربح المعفى = الربح المستخرج المصرح به × نسبة المعفاة المحسوبة سابقا

الربح المعفى = 12.344.770دج × 9.30%

الربح المعفى = 1.148.064دج

الربح المستخرج	17.644.270دج
الربح المصرح به	12.344.770دج معفى حسب تصريح المؤسسة
الربح المعفى	1.148.064دج
الفارق	16.496.206دج

الضريبة على أرباح الشركات والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 16.496.206دج × 25% = 4.124.016دج .....A
- عقوبات الوعاء: 5.650.327دج × 25% = 1.031.004دج .....B
- عقوبات التحصيل: (A+B) × 25% = 1.288.755دج C

المجموع = C+B+A = **6.443.775دج**.....(ج)

الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء والعقوبات المرتبطة به(IRG/ASS):

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = أساس IBS - IBS

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 16.496.206دج - 4.124.016دج

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 12.372.190دج

- مبلغ الحقوق: 12.372.190دج × 10% = 1.237.219دج A1
- عقوبات الوعاء: 1.237.219دج × 25% =309.305 دج B1
- عقوبات التحصيل: (A1 +B1) × 25% = 386.631دج C1

المجموع = C1+B1+A1 = **1.933.155دج**.....(ح)

4/ سنة 2009:

- صرح برقم أعمال منجز في الميزانية الجبائية مقدر ب 58.374.800دج
- رقم الأعمال المنجز بالآلة المقتناة بدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) = 3.720.000دج المعفي

– المعفاة من رقم الأعمال = (رقم الأعمال المحقق بالآلة ÷ رقم الأعمال الإجمالي) × 100

المعفاة من رقم الأعمال = (3.720.000 دج ÷ 58.374.800دج) × 100

المعفاة من رقم الأعمال = 6.37%.

الرسم على النشاط المهني (TAP):

رقم الأعمال المنجز المستخرج	58.374.800دج
رقم الأعمال المنجز المصرح به	58.374.800دج
رقم الأعمال المنجز بالآلة	3.720.000دج معفى من الرسم على النشاط المهني
الأساس	54.654.800دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 58.374.800دج – 3.720.000دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 54.654.800دج

الرسم على النشاط المهني والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 54.654.800دج × 02% = 1.093.096دج .....A

الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 54.654.800دج × 17% = 9.291.316دج A1

المجموع = A +A1 = **10.384.412دج**.....(ث)

الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

الربح المصرح به قدره 4.859.300دج

الربح المستخرج = ربح المؤسسة المصرح به + المصاريف المرفوضة + الفارق في رقم الأعمال

الربح المستخرج = 4.859.300دج + 0دج +0 دج

الربح المستخرج = 4.859.300دج

الربح المعفى = الربح المستخرج المصرح به × نسبة المعفاة المحسوبة سابقا

الربح المعفى = 4.859.300دج × 6.37%

الربح المعفى = 309.537دج

الربح المستخرج	4.859.300دج
الربح المصرح به	4.859.300دج
الربح المعفى	309.537دج
الفارق	4.549.763دج

الضريبة على أرباح الشركات والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 4.549.763دج × 25% = 1.137.441دج .....A

المجموع = A = **1.137.441دج**.....(خ)

الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء والعقوبات المرتبطة به(IRG/ASS):

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = أساس IBS - IBS

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 4.549.763دج - 1.137.441دج

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 3.412.322دج

- مبلغ الحقوق: 3.412.322دج × 10% = 341.232دج A1

المجموع = A1 = **341.232دج**.....(د)

المطلب الرابع: حالة المراجعة الجبائية.

قامت المؤسسة بالتعاقد مع مراجع جبائي خارجي في جانفي 2009 قصد تطهير وضعيتها الجبائية ولتجنب مخاطرها التي قد تتعرض لها نتيجة إخضاعها للمراقبة الجبائية، فيعمل وفق برنامج محدد على إجراء فحص إنتقادي للتصريحات الجبائية المودعة بغية تقويمها واستدراك النقائص.

1/ سنة 2006:

وجود فواتير تم الكراء من الغير وإعادة كرائها.

الآلة	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	سعر الوحدة	عدد الوحدات	المجموع
ببل دوزر	2006/004	2006/05/14	3.500	100	350.000
ببل دوزر	2006/006	2006/07/11	3.500	120	420.000
ببل دوزر	2006/011	2006/09/25	3.500	110	385.000
نيفلاز	2006/005	2006/05/15	3.500	90	315.000
نيفلاز	2006/007	2006/07/11	3.500	85	297.500
نيفلاز	2006/013	2006/11/31	3.500	115	402.500
شاحنة	2006/012	2006/09/25	700	1000	700.000
شارجير	2006/008	2006/07/11	750	800	600.000
بال شني	2006/009	2006/07/11	700	1000	700.000
المجموع النهائي					**4.170.000**

من الجدول السابق يكون مجموع الفواتير النهائي المقدر ب 4.170.000دج، لأنه وجد المسير يصرح بمبلغ كراء العتاد من الغير بنفس سعر كرائه للغير أي دون هامش ربح وهذا غير معقول عمليا لذا فإن المراجع يقترح هامش ربح قدره 10 بالمئة، ومنه وذلك لاستخراج رقم الأعمال منجز من خلالها، يضاف الفارق الناتج عن رقم الأعمال المنجز إلى رقم الأعمال المصرح به والموضح فيما يلي:

رقم الأعمال المنجز المستخرج من هذه التكاليف = 4.170.000دج × 1.10 =4.587.000دج

الفارق الناتج في رقم الأعمال المنجز والغير مصرح به = 4.587.000دج – 4.170.000دج

الفارق الناتج في رقم الأعمال المنجز والغير مصرح به = 417.000دج

رقم الأعمال المنجز المصرح به = 98.905.000دج والذي كان معفى حسب التصريح المؤسسة

رقم الأعمال المنجز المستخرج = رقم الأعمال المنجز المصرح به + الفارق

رقم الأعمال المنجز المستخرج = 98.905.000دج + 417.000دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج = 99.322.000 دج

الرسم على النشاط المهني (TAP):

رقم الأعمال المنجز بالآلة المقتناة بدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) = 6.695.000دج المعفي

رقم الأعمال المنجز المستخرج	99.322.000 دج
رقم الأعمال المنجز المصرح به	98.905.000دج معفى حسب تصريح المؤسسة
رقم الأعمال المنجز بالآلة	6.695.000دج معفى من الرسم على النشاط المهني
الفارق الغير مصرح به	417.000دج
الأساس	92.627.000دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 99.322.000 دج – 6.695.000دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 92.627.000دج

النسبة المعفاة من رقم الأعمال = (رقم الأعمال المحقق بالآلة ÷ رقم الأعمال الإجمالي) × 100

النسبة المعفاة من رقم الأعمال = (6.695.000 دج ÷ 99.322.000 دج) × 100

النسبة المعفاة من رقم الأعمال = 6.74%.

الرسم على النشاط المهني والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 92.627.000دج × 02% = 1.852.540دج .....A
- عقوبات التحصيل: 1.852.540دج × 25% = 463.135دج .....B

الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 92.627.000دج × 17% = 15.746.590دج A1
- عقوبات التحصيل: 15.746.590دج × 25% =3.936.648 دج B1

المجموع = A+B +A1+B1 = **21.998.913دج**.....(أ)

الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

بما أن محاسبة الشركة مقبولة والربح المصرح به قدره 4.314.000دج

الربح المستخرج = ربح المؤسسة المصرح به (لأنه شكلنا هامش ربح 10 بالمئة)

الربح المستخرج = 4.314.000دج

الربح المعفى = الربح المستخرج المصرح به × نسبة المعفاة المحسوبة سابقا

الربح المعفى = 4.314.000دج × 6.74%

الربح المعفى = 290.764دج

الربح المستخرج	4.314.000دج
الربح المصرح به	4.314.000دج معفى حسب تصريح المؤسسة
الربح المعفى حقيقيا	290.764دج
الفارق	4.023.236دج

الضريبة على أرباح الشركات والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 4.023.236دج × 25% = 1.005.809دج .....A
- عقوبات التحصيل: 1.005.809دج × 25% = 251.452دج .....B

المجموع = B+A = **1.257.261دج**.....(ج)

الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء والعقوبات المرتبطة به(IRG/ASS):

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = أساس IBS - IBS

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 4.023.236دج - 1.005.809دج

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 3.017.427دج

- مبلغ الحقوق: 3.017.427دج × 15% = 452.614دج A1
- عقوبات التحصيل: 593.206دج × 25% =113.154دج B1

المجموع = B1+A1 = **565.768دج**.....(ح)

2/ سنة 2007:

- صرح بمقبوضات 57.417.000دج في الميزانية وحسب التصريحات الشهرية (G50)

48.265.000دج بفارق قدره: 9.152.000دج تضاف نسبة منه مباشرة لربح المؤسسة

وتحسب النسبة كما يلي:

النسبة = الربح المصرح به ÷ رقم الأعمال المحقق.

النسبة = 5.526.000دج ÷ 57.417.000دج.

النسبة = 9.62% بالتقريب 10%

9.152.000دج × 10% = **915.200دج تضاف مباشرة لربح المؤسسة**.

- وجود فاتورة خارج مجال النشاط: بقيمة **358.000دج ترفض وتضاف إلى ربح المؤسسة**

الرسم على النشاط المهني (TAP):

رقم الأعمال المنجز المستخرج	57.417.000دج
رقم الأعمال المنجز المصرح به	57.417.000دج معفى حسب تصريح المؤسسة
رقم الأعمال المنجز بالآلة	4.775.000دج معفى
الأساس	52.642.000دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 57.417.000دج – 4.775.000دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 52.642.000دج

النسبة المعفاة من رقم الأعمال = (رقم الأعمال المحقق بالآلة ÷ رقم الأعمال الإجمالي) × 100

النسبة المعفاة من رقم الأعمال = (4.775.000 دج ÷ 57.417.000دج) × 100

النسبة المعفاة من رقم الأعمال = 8.32%.

الرسم على النشاط المهني والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 52.642.000دج × 02% = 1.052.840دج .....A
- عقوبات التحصيل: 1.052.840دج × 25% = 263.210دج .....B

الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 52.642.000دج × 17% = 8.949.140دج A1
- عقوبات التحصيل: 8.949.140دج × 25% = 2.237.285دج B1
- المجموع = A+B +A1+B1 = **12.502.475دج** .....(ب)

الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

الربح المصرح به قدره 5.526.000دج

الربح المستخرج = ربح المؤسسة المصرح به + المصاريف المرفوضة + الفرق في رقم الأعمال

الربح المستخرج = 5.526.000دج +915.200دج +358.000دج

الربح المستخرج = 6.799.200دج.

الربح المعفى = الربح المستخرج المصرح به × نسبة المعفاة المحسوبة سابقا

الربح المعفى = 5.526.000دج × 8.32%

الربح المعفى = 535.236دج

الربح المستخرج	6.799.200دج
الربح المصرح به	5.526.000دج معفى حسب تصريح المؤسسة
الربح المعفى	535.236دج
الفارق	6.263.964دج

الضريبة على أرباح الشركات والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 6.263.964دج × 25% = 1.565.991دج .....A
- عقوبات التحصيل: 1.565.991دج × 25% = 391.498دج .....B

المجموع = A+B = **1.957.489دج** .....(ج)

الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء والعقوبات المرتبطة به(IRG/ASS):

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = أساس IBS – IBS

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 6.263.964دج – 1.565.991دج

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 4.697.973دج

- مبلغ الحقوق: 4.697.973دج × 10% = 469.797دج.....A1
- عقوبات التحصيل: 469.797دج × 25% =117.449 دج B1

المجموع = B1+A1 = **587.246دج**.....(ح)

3/ سنة 2008:

– صرح برقم أعمال منجز في الميزانية الجبائية مقدر ب 140.090.970دج أما ما هو موجود في التصريحات الشهرية (G50) مقدر ب 145.390.470دج.

بفارق في رقم الأعمال = 145.390.470دج – 140.090.970دج

بفارق في رقم الأعمال = 5.299.500دج. (كأساس مسدد عليه الحقوق)

رقم الأعمال المستخرج = 145.390.470دج

رقم الأعمال المنجز بالآلة المقتناة بدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) = 13.528.000دج المعفي

النسبة المعفاة من رقم الأعمال = (رقم الأعمال المحقق بالآلة ÷ رقم الأعمال الإجمالي) × 100

= (13.528.000 دج ÷ 140.090.970دج) × 100

= 9.66%.

الرسم على النشاط المهني (TAP):

رقم الأعمال المنجز المستخرج	145.390.470دج
رقم الأعمال المنجز المصرح به	140.090.970دج معفى حسب تصريح المؤسسة
رقم الأعمال المنجز بالآلة	13.528.000دج معفى من الرسم على النشاط المهني
الأساس	131.862.470دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 145.390.470دج – 13.528.000دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 131.862.470دج

الرسم على النشاط المهني والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 131.862.470دج × 02% = 2.637.249دج .....A
- عقوبات التحصيل: 2.637.249دج × 25% = 659.312دج .....B

الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 131.862.470دج × 17% = 22.416.620دج A1
- عقوبات التحصيل: 22.416.620دج × 25% = 5.604.155دج B1

المجموع = B1+A1+ B+A = **31.317.336دج**.....(ت)

الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

الربح المصرح به قدره 12.344.770دج

الربح المعفى = الربح المستخرج المصرح به × نسبة المعفاة المحسوبة سابقا

الربح المعفى = 12.431.590دج × 9.66%

الربح المعفى = 1.200.892دج

الربح المستخرج	12.344.770دج
الربح المصرح به	12.344.770دج معفى حسب تصريح المؤسسة
الربح المعفى	1.200.892دج
الفارق	11.230.698دج

الضريبة على أرباح الشركات والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 11.230.698دج × 25% = 2.807.675دج .....A
- عقوبات التحصيل: 2.807.675دج × 25% = 701.919دج .....B

المجموع = B+A = **3.509.594دج**.....(ج)

الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء والعقوبات المرتبطة به(IRG/ASS):

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = أساس IBS - IBS

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 11.230.698دج - 2.807.675دج

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 8.423.023دج

- مبلغ الحقوق: 8.423.023دج × 10% = 842.302دج A1
- عقوبات التحصيل: 842.302دج × 25% =210.576 دج B1

المجموع = B1+A1 = **1.052.878دج**.....(ح)

4/ سنة 2009:

- صرح برقم أعمال منجز في الميزانية الجبائية مقدر ب 58.374.800دج
- رقم الأعمال المنجز بالآلة المقتناة بدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) = 3.720.000دج المعفي
- المعفاة من رقم الأعمال = (رقم الأعمال المحقق بالآلة ÷ رقم الأعمال الإجمالي) × 100

المعفاة من رقم الأعمال = (3.720.000 دج ÷ 58.374.800دج) × 100

المعفاة من رقم الأعمال = 6.37%.

الرسم على النشاط المهني (TAP):

رقم الأعمال المنجز المستخرج	58.374.800دج
رقم الأعمال المنجز المصرح به	58.374.800دج
رقم الأعمال المنجز بالآلة	3.720.000دج معفى من الرسم على النشاط المهني
الأساس	54.654.800دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 58.374.800دج – 3.720.000دج

رقم الأعمال المنجز المستخرج الصافي = 54.654.800دج

الرسم على النشاط المهني والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 54.654.800دج × 02% = 1.093.096دج .....A

الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 54.654.800دج × 17% = 9.291.316دج A1

المجموع = A +A1 = **10.384.412دج**.....(ث)

الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

الربح المصرح به قدره 4.859.300دج

الربح المستخرج المصرح به = ربح المؤسسة المصرح به + المصاريف المرفوضة + الفارق في رقم الأعمال

الربح المستخرج المصرح به = 4.859.300دج + 0دج +0 دج

الربح المستخرج المصرح به = 4.859.300دج

الربح المعفى = الربح المستخرج المصرح به × نسبة المعفاة المحسوبة سابقا

الربح المعفى = 4.859.300دج × 6.37%

الربح المعفى = 309.537دج

الربح المستخرج	4.859.300دج
الربح المصرح به	4.859.300دج
الربح المعفى	309.537دج
الفارق	4.549.763دج

الضريبة على أرباح الشركات والعقوبات المرتبطة به:

- مبلغ الحقوق: 4.549.763دج × 25% = 1.137.441دج .....A

المجموع = A = **1.137.441دج**.....(خ)

الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء والعقوبات المرتبطة به(IRG/ASS):

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = أساس IBS - IBS

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 4.549.763دج - 1.137.441دج

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS = 3.412.322دج

- مبلغ الحقوق: 3.412.322دج × 10% = 341.232دج A1

المجموع = A1 = **341.232دج**.....(د)

التسويات اللازمة وهي تحرير نموذج G 50 تكميلي كالتالي:

الرسم على النشاط المهني:

السنوات	الرسم على النشاط المهني	عقوبات التحصيل	المجموع
2006	1.852.540دج	463.135دج	2.315.675دج
2007	1.052.840دج	263.310دج	1.316.050دج
2008	2.637.249دج	659.312دج	3.296.561دج
2009	1.093.096دج	0	1.093.096دج
المجموع			**8.021.382دج**

الرسم على القيمة المضافة:

السنوات	الرسم على القيمة المضافة	عقوبات التحصيل	المجموع
2006	15.746.590دج	3.936.648دج	19.683.238دج
2007	8.949.140دج	2.237.285دج	11.186.425دج
2008	22.416.620دج	5.604.155دج	28.020.775دج
2009	9.291.316دج	0	9.291.316دج
المجموع			**68.181.754دج**

الضريبة على أرباح الشركات:

السنوات	الضريبة على أرباح الشركات	عقوبات التحصيل	المجموع
2006	1.005.809دج	251.452دج	1.257.261دج
2007	1.565.991دج	391.498دج	1.957.489دج
2008	2.807.675دج	701.919دج	3.509.594دج
2009	1.137.441دج	0	1.137.441دج
المجموع			**7.861.785دج**

الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء:

السنوات	الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء	عقوبات التحصيل	المجموع
2006	452.614دج	113.154دج	565.768دج
2007	469.797دج	117.449دج	587.246دج
2008	842.302دج	210.576دج	1.052.878دج
2009	341.232دج	0	341.232دج
المجموع			**2.547.124دج**

إدراج طلب للإعفاء من غرامات التحصيل لمديرية الضرائب المقدرة ب 14.949.793دج، بإعتبار أن المؤسسة قامت باستدراك النقائص بتقديمها تصريح تكميلي تلقائي من طرفها فإنه حسب المتعارف عليه فإنها تستفيد من تخفيض نسبة مرتفعة من غرامات التحصيل نظير للسيرة الحسنة لهذه المؤسسة.

السنوات	عقوبات التحصيل
2006	4.764.389دج
2007	3.009.442دج
2008	7.175.962دج
2009	0
المجموع	**14.949.793دج**

الجدول التالي يوضح نتائج عملية المراجعة:

السنوات	الرقابة الجبائية	المراجعة الجبائية	الفارق
2006	30.732.864دج	23.821.942دج	6.910.922دج
2007	23.030.090دج	15.047.210دج	7.982.880دج
2008	47.523.600دج	35.879.808دج	11.643.792دج
2009	11.863.085دج	11.863.085دج	0دج
المجموع	**113.149.639دج**	**86.812.541دج**	**26.537.594دج**

استفادت المؤسسة نظير انتداب مراجع جبائي مبلغ معتبر يقدر ب: 26.537.594دج إضافة إلى الاستفادة من تخفيض نسبة مرتفعة من غرامات التحصيل المقدرة ب: 14.949.793دج إضافة إلى تمكين المسيرين من تصحيح الوضعية الجبائية بتخفيف العبء الضريبي عليها.

خلاصة الفصل :التوصيات ذات الطابع الوقائي .

1/ الاستفادة من مبلغ قدره 26.537.594 دج نظير عملية المراجعة؛

2/ إدراج طلب للإعفاء من غرامات التحصيل المقدرة ب 14.949.793دج، بإعتبار أن المؤسسة قامت باستدراك النقائص بتقديمها تصريح تكميلي تلقائي من طرفها فإنه حسب المتعارف عليه فإنها تستفيد من تخفيض نسبة مرتفعة من غرامات التحصيل نظير للسيرة الحسنة لهذه المؤسسة؛

3/ ضرورة الإلتزام برزنامة التصريحات الجبائية والإجراءات القانونية الواجب إتباعها في عمليتي التصريح والدفع؛

4/ توضيح أهمية الحدث المنشئ للضريبة، باعتبار الواقعة القانونية التي يصبح بمقتضاها المكلف مدينا للخزينة العمومية بمبلغ الضريبة أو الرسم؛

5/ تبيان الرسم على القيمة المضافة بمعدل 17 في المائة مع الحق في الحسم؛

6/ تبيان الرسم على النشاط المهني بمعدل 02 بالمائة؛

7/ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء يحسب أساسه كما يلي:

أساس الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS= أساس الضريبةIBS – IBS. وتحسب الضريبة الأساس المتحصل عليه في النسبة 15% أو 10% حسب السنة الدراسة.

8/ إعداد كشف يتضمن قائمة الفواتير لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة، مرفوقا بتصريح الشهري نموذج G50 يبين المعلومات المحددة في المادة29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال؛

9/ لتحديد الربح الصافي على المؤسسة الإلتزام بنص المادة 141من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تحدد التكاليف الواجب خصمها؛

10/ البحث عن مصادر عدم الانتظام والقضاء عليها؛

11/ اقتراح مقاييس وإجراءات تجنب المؤسسة من الوقوع في حالات عدم الانتظام المكتشفة مرة أخرى.

الخاتمـة

الخاتمة

من خلال هذه الدراسة تناولنا موضوع المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي مع دراسة حالة مؤسسة كراء العتاد حيث تناولنا في الفصل التمهيدي المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمراجعة والأهداف التي ترمي إليها بالإضافة إلى معايير المراجعة وكذا التسيير الجبائي مميزاته وأهدافه وأيضا حدوده ومبادئه.

أما الفصل الأول فتناولنا من خلاله المراجعة الجبائية خصائصها و أهدفها و الشروط الواجب توافرها في المراجع وأيضا مراحل سير مهمة المراجع ثم تطرقنا إلى التسيير الجبائي في مبحث ثاني أختص بدراسة تطور نظام الضريبي الجزائري خلال السنوات 2014-2015-2016 والمستجدات الجديدة في قانون المالية 2016 الذي اهتم بالضريبة وأعتمد عليها كمورد أساسي لتمويل الخزينة العمومية.

وتم إظهار قيمة المراجعة الجبائية في الفصل الثاني أي دراسة الحالة وما توفره من حصانة معنوية ومادية للمؤسسة من خلال استغلال التشريعات والقوانين لصالح المؤسسة باستغلال المزايا الجبائية وتشجيعها على المبادرة وتصحيح وضعها من خلال تصريحات تكميلية وتصحيحية وأيضا إعطاء الثقة للمسيرين وإضفاء الشفافية على التسيير وإبراز مكانة المراجعة حتى على مستوى المساهمين لأنها تضمن لهم حقوقهم بمستوى رقابة صحي وعادل.

1/ اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى تمثلت في " للمراجعة الجبائية دور كبير في استمرارية وبقاء المؤسسة " فعلا تم تحقيقها بقدر كبير لان المراجعة الجبائية لها دور فعال في استمرارية وبقاء المؤسسة من خلال استغلال الامتيازات وتحقيق الالتزامات أيضا بين الجانب النظري أن للمراجعة دور مهم في تصحيح الأخطاء والمبادرة بإيداع تصريحات تكميلية تثبت النية الصادقة للمؤسسة وكما أثبتت الدراسة التطبيقية مدى الوفرات المالية التي ربحتها المؤسسة جراء التعاقد مع مراجع خارجي إضافة إلى اكتساب المؤسسة صمعة طيبة إتجاه إدارة الضرائب.

الفرضية الثانية تمثلت في " تطوير وتحسين التسيير الجبائي يهدف إلى تقليص وتحديد المخاطر الجبائية " من خلال هته الفرضية تم دراسة مدى وعي المسيرين بالقوانين والتشريعات الجبائية لأنه يوثر بشكل مباشر على المؤسسة ويشكل عائق كبير لها ولتقليص وتحديد هذه المخاطر وجب توعية المسيرين وتكوينهم لتحسين التسيير الجبائي أي مسير كفء يعني تسيير جبائي وفعال.

أما الفرضية الثالثة تمثلت في " هدف المراجعة الجبائية تحسين التسيير الجبائي " من خلال هذه الفرضية تبين أن المراجعة الجبائية تكتشف الأخطاء وتصححها إضافة إلى ذلك تعطي بعض الحلول والخيارات في حالة وجود مشاكل معينة ونعني بذلك التصحيحات الوقائية وأيضا القضاء على المخاطر الجبائية هذا ما يمنح المؤسسة الثقة والثبات ويمنح المسيرين نوع من الطمأنينة إتجاه إدارة الضرائب وبذلك فهو بشكل كبير يحصن التسيير الجبائي.

2/ النتائج:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب النظرية لكل من المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي ودور المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي ومن خلال دراسة الحالة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- الهدف الأساسي للتسيير الجبائي هو تخفيض العبء الضريبي بالوسائل المشروعة قانونا؛
- التسيير الجبائي الفعال هو المحافظة على الالتزامات وتقديم التصريحات في الآجال القانونية وتسديد الحقوق المترتبة عن ذلك في التاريخ المحدد؛
- المراجعة الجبائية تهدف إلى استدراك النقائص وتصحيح الأخطاء للمؤسسة في مرحلة معنية دون أن تأثر عليها بل لدعمها وتخفيف العبء المترتب عن ذلك في مراحل لاحقة؛
- المراجعة الجبائية لا تهدف إلى الغش والتهرب الضريبي بل يتعلق الأمر بتقليص العبء في حدود احترام القوانين والتشريعات الجبائية السارية المفعول؛
- المراجع الجبائي يعطي اقتراحات ذات طابع علاجي وذات طابع وقائي لكي يمنح المؤسسة وضعية جبائية مريحة ويزيل عنها هاجس الخطر الجبائي الذي يهددها مستقبلا، من خلال الرقابة الجبائية.

3/ الاقتراحات والتوصيات:

- ضرورة إدراج العامل الجبائي في إتخاذ القرارات لما له من أهمية؛
- ضرورة فصل وتقسيم مصالح الإدارة التسييرية وخاصة المحاسبة والمالية والجباية؛
- ضرورة الاهتمام أكثر بعنصر التسيير الجبائي لما له من أهمية في الإستفادة من الامتيازات وكذا تدنئة العب الجبائي لحد أدنى؛
- ضرورة الاهتمام بالمراجعة سواء كانت داخلية أو خارجية لما لها من تأثير في تصحيح الأخطاء وكذا كشف التسربات؛

- ضرورة استغلال التكنولوجيا (الانترنت) في إداع التصريحات من أجل الاستفادة من عامل الوقت والمال؛
- ضرورة إبراز مكافآت وتخفيضات للمكلفين المنتظمين لتحسين التسيير من طرف إدارة الضرائب؛
- ضرورة إدراج تحفيزات بتخفيض في نسب الأوعية الضريبة في حالة التسديد دفعة واحدة أو دفع مخلفات قديمة من خلال تقليل العبء عليهم وتحصيل الضرائب بأقل تكلفة.

4/ أفاق البحث:

في أخر هذا البحث يمكننا وضع بعض الإستفهامات التي نراها يجب أن تكون محل اهتمام ومنطلقا لبحوث أخرى، وهي:

- دور المراجعة الجبائية في تقييم الفعالية الجبائية للمؤسسات؛
- دور المراجعة الجبائية في إرساء مبادئ حوكمة الشركات؛
- أثر المخاطر الجبائية على القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- دراسة أثر المعرفة الضريبية على تحسين الإلتزام الضريبي.

قائمة المراجع

أولا – المراجع باللغة العربية:

1/ الكتب :

1 – أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان الأردن ، 2000.

2 – أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005 .

3 – حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسة المالية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002 .

4 – حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطبعة ابن حيان دمشق،1978-1979.

5 – حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، القاهرة ، مصر، 2002.

6 – عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية للطباعة والنشر، صيدا، بيروت،2011.

7 – علي دولار وعبد المنعم فوزي، مالية الدولة ، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر ، 1962.

8 – عوادي مصطفى يونس الزين، الرقابة الجبائية، مطبعة سخري، الجزائر، 2010.

9 – غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006 .

10 – محمد بوتن، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر،2003.

11 – محمد حلمي مراد، المسؤولية تشريع الضرائب، الجزء الأول، مطبعة النهضة، القاهرة ،مصر، 1958 .

12 – محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي،المراجعة الخارجية المفاهيم وآليات التطبيق،الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2002.

13 – منصور بن اعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011.

2/ الرسائل و الأطروحات الجامعية :

1 – الأخظر لقبيطي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسات المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،2012.

2 – الجيلاني بلواضح، التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز التنافسية للمؤسسة الاقتصادية– دراسة حالة مؤسسة الثواب لمسيلة–، مذكرة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم التجارية، المركز الجامعي الشيخ العربي التبسي– تبسة، الجزائر، 2008/2007.

3 – أسيا العقون، دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الوفاء بالإلتزامات الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011.

4 – دنيا حادري ، أثر الإصلاح الضريبي على نشاط المؤسسة الاقتصادية (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر ، 2001.

5 - سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013.

6 - صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئه المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012/2011.

7 - عبد الرزاق حسين رلي ، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من الكشف عن حالات التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010.

8 - عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2010.

9 - عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2008-2009.

10 - فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2003-2004.

11 - محمد أمين مازون، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.

12 - محمد حولي ، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر.

13 - محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003/2002.

14 - مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية أطروحة دكتورا في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003.

15 - مصطفى عوادي، ضبط نظام التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2008.

16 - منى محمود إدلي، سياسة الحوافز الضريبية وأثارها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 2006.

17 - ناصر أحمد أمين الخطيب، تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن، أطروحة دكتورا في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا، 2007.

18 - نجاة حاجي، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.

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

3/ الدوريات والمجلات :

1 – قاسم محمد عبد الله، المدقق الداخلي الضريبي ومكلف ضريبة الدخل والعلاقة بينهما، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العدد 004 ، المجلد 8، جامعة القادسية، العراق،2006 .

2 – هشام السعافين، التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي والتدقيق السلطات الرقابية الحكومية، مجلة المدقق، العدد 63-64 ،أب 2005 .

4/ التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات:

1 – قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية 2015 .

2 – قانون الرسم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية 2015.

3 – قانون الرسم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية 2016.

4 – قانون الضرائب الغير مباشرة، للجمهورية الجزائرية 2015.

5 – قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية 2015.

6 – قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية 2016.

7 – قانون المالية للجمهورية الجزائرية 2015.

8 – قانون المالية التكميلي للجمهورية الجزائرية 2015.

9 – قانون المالية للجمهورية الجزائرية 2016.

10 – وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر 2010.

11 – وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للتصريحات الجبائية ، الجزائر 2015.

12 – وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، التعليمة العامة للضريبة الجزافية الوحيدة71 /2016، الجزائر، 2016/01/19.

13 – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 78، بتاريخ 31 ديسمبر 2014.

14 – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 40، بتاريخ 23 يوليو 2015.

15 – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 72، بتاريخ 31 ديسمبر 2015.

5/المؤتمرات والملتقيات والندوات :

1 – بوعلام ولهي، المراجعة الجبائية كإحدى أدوات التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، 3-4 ماي 2005.

2 – بوعلام ولهي، التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009.

3 - جغلوف ثلجة نوال، التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية أو التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، الجزائر، أكتوبر 2010 .

4 - زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرارات، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009.

5 - فهد محسن البصري، مدققوا الحسابات والأزمة الاقتصادية العالمية، مؤتمر الأزمة العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي، جامعة الجنان، طرابلس،لبنان، 2009.

ثانيا – المراجع باللغة الأجنبية:

1/ الكتب :

1- Armel liger, la gestion fiscale de pmi un mythe, édition L,G,D,J, paris, 1998.
2- Charl Robbez Masson, la notice d'évasion fiscale en droit interne français, édition L,G,D,J, paris, 1990.
3- Christine Collette, Gestion fiscale des entreprise, ellipse, paris, 1998.
4- Eustache Ebonodo ,la Gouvernance De L'entreprise Une Approche par l'audite et le contrôle interne l'hamattan, France, 2005.
5- Mauris cozian, les grands principes de la fiscalité des entreprise, litec droit, 2 édition, paris, 1986.
6- M. Colin, La vérification fiscale, édition Economica, paris,1985.
7- Oliver herbach, le comportement au travail des collaborateurs de cabinet d'audite financière, thèse de doctorat de gestion, université des sciences social, Toulous 1,2000.
8- Pierre Vande Ville, L'audit Qualité- sécurité environnement, afnor, paris, 2001.

الملاحـــق

الملحق الأول

الـوادي في :

وزارة الماليـــة
المديرية الجهوية للضرائب بورقلة
المديرية الولائية للضرائب بالوادي
المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية
مكتب البحث عن المعلومات والرقابة
الجبائية ومراجعة التقويمات
رقم :157/م و ض/ ن م م رج/ م ب م ع م

بطاقة بداية أعمال التحقيق

الإسم واللقب :
النشـــاط : كراء معدات
العنـــوان : حي
الرقم الجبائي :
إشعار بالتحقيق رقم :
سنوات محل التحقيق :
تاريخ بداية التحقيق :
الضرائب والرسوم محل التحقيق

- الضريبة على أرباح الشركات
- الضريبة على الدخل الإجمالي
- الرسم على القيمة المضافة
- الرسم على النشاط المهني
- الدفع الجزافي ، الضرائب على الأجور

المدير الولائي للضرائب

المدير الولائي للضرائب

الملحق الثاني

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب ورقلة
المديرية الولائية للضرائب الوادي
المديرية الفرعية للمنازعات و الرقابة الجبائية
مكتب البحث عن المعلومات ومراجعة التقويمات
و مراقبة التقديرات
رقم : 02 /م و ض/م ف ج ر ج/م ب م م م ج/2010

الوادي في : 20
إلى السيد :

ولايـــة الـــوادي .

الموضوع : الإبلاغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي للسنوات 2009/2008/2007/2006 .

تبعالإرسال الأشعار بالتحقيق رقم: 23/م ب م م ج/2010 المؤرخ بتاريخ: 30 /03 / 2010 كنتم موضوع التحقيق في المحاسبة للسنوات 2006 ، 2007 ، 2008 و 2009 ، للفترة الممتدة مابين 27 / 04 / 2010 و 27 / 09 / 2010 ، المرتبطة بالضرائب و الرسوم التالية : الرسم على النشاط المهني ، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات ، الضريبة على الدخل الإجمالي ، الضريبة على المرتبات و الأجور ، الضريبة على الدفع الجزافي.

نتيجة لذلك يشرفني أن أعلمكم أن الادارة تعتزم تعديل العناصر التي تم على أساسها حساب الضرائب و الرسوم ، نظرا للأسباب الموضحة لهذا التبليغ نطلب منكم تكملة لها .

و إعتبارا من تاريخ استلام هذا التبليغ يمنح لكم أجل أربعون يوما للإدلاء بملاحظاتكم أوالموافقة على التعديلات المقترحة ، و إن غياب الرد خلال هذه الآجال يعتبر موافقة ضمنية ، و نلفت انتباهكم الى أن الحقوق في هذا الاطار تكون مثقلة بعقوبات جبائية محددة بالقانون ، و أنه قبل انقضاء آجال الرد يمكنكم طلب كافة التوضيحات الشفوية المتعلقة بمحتوى التبليغ ، و بإستطاعتكم الإستعانة بمستشار من إختياركم لمناقشة الإقتراحات الحالية أو الرد عليها ، و ذلك وفقا للمادة 20 من قانون ألاجراءات الجبائية .

يحتوي هذا التبليغ على (16) صفحات من ضمنهم هذه .
تقبلوا سيدي أسمى معاني الاحترام و التقدير

رئيس فرقة التحقيق المحاسبي (2)

الملحق الثالث 1

شركة كراء المعدات
الوادي

الى السيد:
المدير الولائي للضرائب
لولاية بالوادي

Arr. 2010 23
Sous le N° 3588

الموضوع : رد على الإبلاغ الأول في التعديل الضريبي

رد على ما ورد في التحقيق الجبائي لملفنا لكل من السنوات : 2006 ، 2007 ، 2008 و 2009
وما ورد في هذا التحقيق.

النسبة لسنة 2006 :

أننا قد قمنا بكراء المعدات بنفس السعر برقم الأعمال المنجز ، نعلم سيادتكم أن في لعمليات التجارية لا يتنافى عند شراء او بيع او كراء بنفس السعر وهذا راجع للمنافسة الموجودة في لسوق وفي بعض الحالات تقوم المؤسسات ببيع السلع أو كراء بالخسارة لضمان الشغل مع نفس الشخص و الشركة ليتم إسترجاع الخسارة بفائدة جديدة ، كما هو موضح ضمن الميزانية الإختتامية والفواتير لمقدمة بإنجاز ربح لهاته السنة ، لذا نرجوا من سيادتكم عدم إضافة هاته المصاريف لرقم الأعمال الارباح ومسك الربح المصرح به ضمن الميزانية الإختتامية لهاته السنة .

النسبة لسنة 2007 :

بالنسبة لهاته السنة جاء على اثر التحقيق انه موجود كراء معدات من الغير مسجلة حاسبيا وتم الغائها واضافتها الى الربح ووجود فواتير مدة كرائها تفوق مدة فوترتها ، نعلم سيادتكم بان ناته الأخيرة قمنا بكرائها ، غير ان في بعض المرات لا تقبل منا بعض انجاز رقم الاعمال ، كما هو عروف ضمن العمليات التجارية تكون هناك الغاء بعض الأشغال وغير مقبولة .

النسبة لسنة 2008 :

قد قمنا باجاز وتصريح جميع ارقام أعمالنا ضمن الميزانية الاختتامية لهاته السنة التصريحات الشهرية ، أما بالنسبة لفواتير كراء المعدات من الغير قمنا بكراء مجموعة من المعدات الأدوات وهذا لا ينفي ان نقوم بتسجيل كراء معدات وأدوات ضمن الفاتورة سوى في الكراء من الغير او لانجاز .

الملحق الثالث 2

بة لسنة 2009 :

قد قمنا بالتصريح لرقم أعمالنا المنجز ضمن الميزانية الاختتامية ، وعند تقديمنا للتصريحات الشهرية لمقبوضاتنا لهاته السنة تم رفض تأشيرتها من طرف المفتشية ، وذالك ما أدى الى عدم إيداع هاته التصريحات لرقم أعمالنا.

- أما بالنسبة للفواتير المذكورة والمرفوضة كما جاء سالفا انه تم كراء مجموعة من العتاد كما هو مذكور في الفواتير ، ولا ندري لماذا تم إلغائها لأن الفواتير المذكورة تم التعيين ضمنها الكمية والعدد والأسعار.

* كما جاء ضمن هذا التبليغ ان الشركة ليست معفية من الضريبة على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على ارباح الشركات بعكس ما جاء ضمن القرار المرفق والصادر من الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب ، والذي ينص على ان شركتنا معفية كليا من رسوم الضرائب المذكورة لمدة ستة (06) سنوات مما جعلنا أنجزنا هاته الأرقام .

- أما بالنسبة للتبليغ ذكر فيه أن الأشغال التي قمنا بها على طريق الآلة التي بحوزتنا هي معفية من الرسوم والضرائب فقط ، لذا نتسائل هل المؤسسة هي التي معفية أم الآلة ؟؟ لانه لم يذكر ولم يبلغ لنا أي شئ على هذا السؤال ، لذا نرجوا من سيادتكم عدم إدراج عدم إعادة تقييم أي رقم أعمال ، وعدم إدراج أي ضريبة او رسوم وتطبيق نص القرار المرفق والذي ينص على عكس ما ذكر .

وفـي الأخيـــر تقبلـــوا منا فائـــق التقديـــر والإحتـــرام

الإمضـــــــــــاء

الملحق الرابع 1

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب ورقلة
المديرية الولائية للضرائب الوادي
المديرية الفرعية للمنازعات و الرقابة الجبائية
مكتب البحث عن المعلومات ومراجعة التقويمات
و مراقبة التقديرات
رقم : 13/م و ض/م ف ج ر ج/م ب م م م ج/

الوادي في : 0 / 0 / 20
إلى السيد :
مسيرها السيد:
ولايـــة الـــوادي .

الموضوع : الإبلاغ النهائي لنتائج التحقيق المحاسبي للسنوات

تبعالإرسال الأشعار بالتحقيق رقم: 23/م ب م م ج/2010 المؤرخ بتاريخ: 30 /03 / 2010 كنتم موضوع التحقيق في المحاسبة للسنوات 2006 ، 2007 ، 2008 و 2009 ، للفترة الممتدة مابين 27 / 04 / 2010 و 27 / 09 / 2010 ، المرتبطة بالضرائب و الرسوم التالية : الرسم على النشاط المهني , الرسم على القيمة المضافة, الضريبة على أرباح الشركات ، الضريبة على الدخل الإجمالي , الضريبة على المرتبات و الأجور , الضريبة على الدفع الجزافي.

بعد الإطلاع على ردكم المؤرخ في 2010/12/20 ، و المستلم في تاريخ 2010/12/22 تحت رقم : 1519 ، على الإبلاغ الأولي الذي يحمل رقم : 2010/02 المؤرخ في : 2010/09/30 و المستلم من طرف المسير بتاريخ : 2010/11/18 ، و إستنادا إلى محضر جلسة عمل المنعقدة بتاريخ: 2011/04/27 ، و الذي لم يتضمن أي عناصر جديدة ، و عليه تقرر الإبقاء على نفس الأسس المذكورة في الإبلاغ الأولي ، و نلفت إنتباهكم إلى أن الحقوق في هذا الإطار تكون مثقلة بعقوبات جبائية محددة بالقانون طبقا للمادة : 20 من قانون الإجراءات الجبائية .

يحتوي هذا التبليغ على(18) صفحات من ضمنهم هذه .
تقبلوا سيدي أسمى معاني الاحترام و التقدير

الملحق الرابع 2

دراسة المحاسبة

بناءا على اشعار بالتحقيق رقم 23 / 2010 ، المؤرخ في 2010/04/30 ، و المستلم من طرف المسير بتاريخ : 2010/04/12 ، جرت عملية التحقيق المحاسبي لنشاط الشركة ، و من خلال ذلك سجلنا الملاحظات التالية :

و بناءا على جلسة العمل المنعقدة بتاريخ : 2011/04/27 ، فقد تم الإبقاء على نفس الأسس المقترحة في الإبلاغ الأولي .

من ناحية الشكل :

- وجود دفتر اليومية العامة مؤشر و مرقم من طرف رئيس محكمة الدبيلة بتاريخ : 2004/06/09
- وجود دفتر الجرد مؤشر و مرقم من طرف رئيس محكمة الدبيلة بتاريخ : 2004/06/09 .
- وجود جميع فواتير الإنجاز المصرح بها و المسجلة محاسبيا .
- وجود جميع فواتير الكراء (المصاريف) المصرح بها و المسجلة محاسبيا .
- وجود شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة الخاصة بسنتي 2006 و 2007 .
- وجود اليوميات المساعدة للسنوات محل التحقيق .
- وجود التصريحات الشهرية (G 50) الخاصة بالسنوات محل التحقيق ، علما أن بعضها تم إداعه خارج الآجال القانونية.
- وجود الميزانيات الجبائية للسنوات محل التحقيق ، مودعة في الآجال القانونية .
- لا يوجد فواتير للنفقات ماعدا فواتير الكراء ، لأنه لا يوجد نفقات مسجلة غير مصاريف الكراء للآلات المذكورة سابقا .
- وجود التصريحات من نوع (G 29) للسنتين 2006 و 2007 ، وغياب سنتي 2008 و 2009 لأنه لا يوجد عمال للمؤسسة لجميع السنوات محل التحقيق ، و هذا بسبب حسب تصريح المسير إن كراء المعدات للغير مع تكفل الغير بالسائق وباقي المصاريف الأخرى .
- إن الشركة مستفيدة من إعفاءات ضريبية في إطار (ANSEJ) إبتاءا من سنة 2004 إلى غاية سنة 2009 أي لمدة ستة سنوات بحكم تواجدها في منطقة نائية حسب التصنيف الإداري ، و هذا فيما يخص الرسم على النشاط المهني و الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي .
- إن جميع مقبوضات الشركة تتم عن طريق الصندوق و هذا للسنوات محل التحقيق ، مع ملاحظة أن الأشغال المنجزة خلال السنة يتم قبضها في نفس السنة ، ماعدا سنة 2009 فقد تم قبض جزء من رقم الأعمال المنجز و الباقي تم ترصيده في حساب الزبائن (ح / 470) .

الملحق الرابع 3

من ناحيه المضمون :

إن الشركة أنشأت في إطار (ANSEJ) و بالتالي فهي معفية من الرسم على النشاط المهني و الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي ، و هذا فيما يخص رقم الأعمال المنجز بالآلة المقتناة في هذا الإطار ، إلا أنه و بعد مراجعة العمليات المنجزة من خلال رقم الأعمال المنجز وجدنا أن المؤسسة قد أعفت ذمتها من هذه الضرائب و الرسم على النشاط المهني كليتاوليس نسبيا حسب ما تم إنجازه من خلال الآلة المستخرجة في إطار وكالة دعم و تشغيل الشباب ومنه سوف يتم تسوية هذا جبائيا فيما يأتي حسب السنوات .

**** سنة 2006 :***

أولا : لاحظنا وجود كراء معدات من الغير تم تحقيق بها رقم أعمال منجز ، إلا أنه وجدنا إنجاز رقم أعمال ببعض هذه المعدات بنفس سعر الكراء ، أي سعر الكراء من الغير هو نفسه سعر الإنجاز و الموضح فيما يلي :

1 - آلة (billdozer) فاتورة إنجاز بتاريخ 2006/05/15 ، بحجم 100سا × 3.500 دج ، بحيث سعرالكراء هو نفسه سعر الإنجاز .

2 - آلة (billdozer) فاتورة إنجاز بتاريخ 2006/07/11 ، بحجم 120سا × 3.500 دج ، بحيث سعرالكراء هو نفسه سعر الإنجاز .

3 - آلة (billdozer) فاتورة إنجاز بتاريخ 2006/09/25 ، بحجم 110سا × 3.500 دج ، بحيث سعرالكراء هو نفسه سعر الإنجاز .

4 - آلة (Nifleuze) فاتورة إنجاز بتاريخ 2006/05/15 ، بحجم 90سا × 3.500 دج ، بحيث سعرالكراء هو نفسه سعر الإنجاز .

5 - آلة (Nifleuze) فاتورة إنجاز بتاريخ 2006/07/11 ، بحجم 85سا × 3.500 دج ، بحيث سعرالكراء هو نفسه سعر الإنجاز .

6 - آلة (Nifleuze) فاتورة إنجاز بتاريخ 2006/11/31 ، بحجم 115سا × 3.500 دج ، بحيث سعرالكراء هو نفسه سعر الإنجاز .

7 - آلة (شاحنة) فاتورة إنجاز بتاريخ 2006/09/25 ، بحجم 1000سا × 700 دج ، بحيث سعرالكراء هو نفسه سعر الإنجاز .

8 - آلة (Chargeur) فاتورة إنجاز بتاريخ 2006/09/25 ، بحجم 800سا × 750 دج ، بحيث سعرالكراء هو نفسه سعر الإنجاز .

9 - آلة (Bell chenis) فاتورة إنجاز بتاريخ 2006/07/11 ، بحجم 1000سا × 700 دج ، بحيث سعرالكراء هو نفسه سعر الإنجاز .

فيصبح لدينا مجموع رقم الأعمال المنجز(الكراء للغير) بنفس سعر الكراء من الغير (مصاريف الكراء) بقيمة تساوي : 4.170.000 دج ، و هو جزء من رقم الأعمال المفوتر المصرح به .

الملحق الرابع 4

ثانيا : إن رقم الأعمال المنجز المصرح به و المقدر بقيمة : 98.905.000 دج ، لن يكون معفى معفى مئة بالمئة من الرسم على النشاط المهني و الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي ، بل إن رقم الأعمال المعفى هو رقم الأعمال المنجز من خلال الآلة المستخرجة في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) و المسماة (RETRO CHARGEUR) و التي كان رقم الأعمال المنجز من خلالها يساوي : 6.695.000 دج من أصل رقم الأعمال المفوتر السابق الذكر و المقدر بقيمة : 98.905.000 دج . أي أن الفارق الخاضع للرسم على النشاط المهني يساوي 98.905.000دج – 6.695.000 دج = 92.210.000 دج ، و هذا يعادل النسبة التالية :
6.695.000 دج × 100 ÷ 98.905.000 دج = 6.77 % ، و هي نفسها النسبة من الأرباح المعفاة من الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي .

ثالثا : لقد تم برمجت المؤسسة للرقابة المعمقة للسنوات 2005 ، 2006 ، 2007 و 2008 . حيث تم تغريمه للسنتين 2005 و 2006 و هدا فيما يخص الرسم على النشاط المهني و الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي ، حيث وجدنا فيما يخص سنة 2006 المعنية بالتحقيق .

الرسم على النشاط المهني : الأساس المغرم عليه = 98.905.000 دج .
الأساس المصرح به = معفى في إطار وكالة التشغيل .

الضريبة على أرباح الشركات : الأساس المغرم عليه = 9.090.000 دج .
الأساس المصرح به = معفى في إطار وكالة التشغيل .

الضريبة على الدخل الإجمالى : الأساس المغرم عليه = 6.817.500 دج .
: الأساس المصرح به = معفى في إطار وكالة التشغيل .

**** سنة 2007 :***

أولا : من خلال المراجعة و التدقيق في الوثائق المحاسبية و التصريحات الجبائية السنوية و الشهرية وجدنا مقبوضات مصرح بها عن طريق التصريح الشهري (G 50) مقدرة بقيمة : 48.265.000 دج أما المصرح به كرقم أعمال منجز و مقبوضات خلال نفس السنة عن طريق الميزانية الجبائية فيساوي 57.417.000 دج ، أي بفارق = 9.152.000 دج لكنه معفى من الرسم على القيمة المضافة ، و الرسم على النشاط على النشاط المهني معفى حسب النسبة المذكورة سابقا .

ثانيا : وجود كراء معدات من الغير (مصارف) مسجلة محاسبيا لم يتم إ ستغلالها في إنجاز رقم الأعمال و الموضحة فيما يلي :

1 - معدات بقيمة = 358.000 دج بتاريخ : 2007/08/18 ، دون تعيين لكمية و حجم المعدات و بالتالي فهي مرفوضة و ستضاف مباشرة إلى ربح الشركة .

2 - وجود فاتورة بتاريخ : 2007/10/29 بها كراء آلة من نوع (Pelle) لمدة 70 يوما بسعر 21.500 دج لليوم ، تم إ ستغلال 32 يوم منها فقط ، و الباقي مصاريف مبالغ فيها بقيمة مساوية لـ:
(70 يوما – 32 يوما) × 21.500 دج = 38 يوم × 21.500 دج = 817.000 دج .

الملحق الرابع 5

3 - وجود فاتورة بتاريخ : 2007/04/02 بها كراء آلة من نوع (Pelle) لمدة 75 يوما بسعر 9.000 دج لليوم ، تم إ ستغلال 40 يوم منها فقط ، و الباقي مصاريف مبالغ فيها بقيمة مساوية لـ: (75 يوما – 40 يوما) × 9.000 دج = 35 يوم × 9.000 دج = 315.000 دج .

4 - وجود فاتورة بتاريخ : 2007/08/18 بها كراء آلة من نوع (Pelle) لمدة 90 يوما بسعر 9.000 دج لليوم ، تم إ ستغلال 55 يوم منها فقط ، و الباقي مصاريف مبالغ فيها بقيمة مساوية لـ:(90 يوما – 55 يوما) × 9.000 دج = 35 يوم × 9.000 دج = 315.000 دج .

ثالثا : نفس الشيئ بالنسبة لهذه السنة ، فإن رقم الأعمال المنجز من خلال آلة (RETRO CHARGEUR) يساوي: 4.775.100 دج معفى من الرسم على النشاط المهني و هذا نسبة إلى رقم الأعمال المنجز المصرح به و الذي يساوي : 57.417.000 دج ، أي أن ما نسبته 4.775.100 دج × 100 ÷ 57.417.000 دج = 8.32 % و هي النسبة من الأرباح المستخرجة معفية من الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي .

**** سنة 2008 :***

أولا : إن رقم الأعمال المنجز المصرح به في الميزانية الجبائية يساوي : 140.090.970 دج و هو نفسه المقبوضات المصرح بها من خلال الميزانية الجبائية ، أما المقبوضات المصرح من خلال التصريحات الشهرية (G 50) فقيمتها خارج الرسم تساوي : 145.390.470 دج ، أي وجود فارق في رقم الأعمال المنجز لم يصرح به مقدر بقيمة : 5.299.500 دج .

ثانيا : وجود كراء معدات من الغير (مصارف) مسجلة محاسبيا و مرفوضة شكليا و الموضحة في مايلي :

1 - فاتورة رقم 04 بتاريخ 2008/06/30 بها كراء معدات مختلفة لمدة 20 يوم بقيمة = 737.500 دج دون وجود تعيين لهذه المعدات و عددها .

2 - كذلك وجود فواتير مرفوضة شكليا بسبب تواجدها على نفس الشاكلة السابقة ، أي دون تعيين لنوعية المعدات وعددها،وهي كالتالي : *- فاتورة رقم 28 بتاريخ 2008/12/30 =1.737.600دج

*- فاتورة رقم 27 بتاريخ 2008/12/30 =3.630.000دج

علما أن هذه المعدات لم تكن مشغلة في إنجاز رقم الأعمال المصرح به .

ثالثا : كذلك فيما يخص هذه السنة فإن رقم الأعمال المنجز من خلال الآلة (RETRO CHARGEUR) = 13.528.000 دج معفى من الرسم على النشاط المهني و هذا نسبة إلى رقم الأعمال المنجز المستخرج = 145.390.470 دج ، أي أن ما نسبته :

13.528.000 دج × 100 ÷ 145.390.470 دج = 9.30 % و هي النسبة من الأرباح المستخرجة معفية من الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي .

الملحق الرابع 6

**** سنة 2009 :***

أولا : أما فيما يخص سنة 2009 فقد تم التصريح برقم أعمال منجز قيمته : 58.374.800 دج ، و قد كان رصيد حساب الزبائن النهائي لنفس السنة = 34.228.291 دج خارج الرسم ، علما أن رصيد حساب الزبائن الأولي لهذه السنة كان معدوما ، و هذا دليل على وجود مقبوضات غير مصرح بها قيمتها = 58.374.800 دج – 34.228.291 دج = 24.146.509 دج .

ثانيا : نفس الشيئ بالنسبة لهذه السنة ، فإنه يوجد فواتير لكراء معدات من الغير مرفوضة شكلا بسبب عدم توضيح نوعية و كمية العتاد المستغلة ، بحيث نجد عبارة كراء عتاد أ شغال فقط دون تعيين للعتاد و كميته ، و الموضحة فيما يلي :

1 - فاتورة رقم 01 بتاريخ 2009/12/25 = 20 يوم × 26.000 دج = 520.000 دج .
2 - فاتورة رقم 14 بتاريخ 2009/12/26 = 20 يوم × 52.500 دج = 530.000 دج .
3 - فاتورة رقم 12 بتاريخ 2009/12/29 = 10 أيام × 52.000 دج = 520.000 دج .
4 - فاتورة رقم 13 بتاريخ 2009/12/29 = 20 يوم × 26.500 دج = 530.000 دج .

ثالثا : كذلك فيما يخص هذه السنة فإن رقم الأعمال المنجز من خلال الآلة (RETRO CHARGEUR) = 3.720.000 دج نسبة إلى رقم رقم الأعمال المنجزالمستخرج = 58.374.800 دج ، أي أن ما نسبته :

3.720.000 دج × 100 ÷ 58.374.800 دج = 6.37 % و هي النسبة من الأرباح المستخرجة معفية من الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي .

من خلال الشرح و التقديم السالف الذكر ، و التسويات الجبائية التي سوف نقوم بها محل التحقيق الخاصة برقم الأعمال و الأرباح المصرح بها و المغرم عليها و التي سوف يتم إستخراجها لاحقا ، و عليه و من خلال ما تقدم ذكره ، و طبقا للمواد 09 الى 11 من القانون التجاري و المادة 43 من قانون ألاجراءات الجبائية ، فان محاسبة المعني مقبولة شكلا ومضمونا .

الملحق الرابع 7

تأسيس رقم الأعمال

من خلال ما تم ذكره في دراسة المحاسبة ، فإن رقم الاعمال المنجز و رقم الأعما ل مقبوضات سوف يتم إستخراجهما حسب السنوات كما يلي :

**** سنة 2006 :***

رقم الأعمال المنجز :

بعد الشرح و التوضيح الذي تم ذكره سلفا في دراسة في دراسة المحاسبة للشركة ، والذي بـه أن المؤسسة تقوم بكراء معدات للغيربنفس سعركرائها من الغيروالمقدرة قيمتها بمبلغ :4.170.000 دج الذي يعتبر غير مقبول من الناحية القانونية ، فإن المصلحة تقترح إضافة هامش ربح إجمالي نسبته 30 بالمئة لهده المصاريف و دلك لإستخراج رقم أعمال منجز من خلالها ، ثم يضاف الفارق الناتج عن رقم الأعمال المنجز من هده التكاليف إلى رقم الأعمال المصرح به و الموضحة فيما يلي:

تكاليف بنفس رقم الأعمال = 4.170.000 دج

رقم الأعمال المستخرج من هده التكالبف = 4.170.000 دج × 1.30 = 5.421.000 دج

الفارق الناتج في رقم الأعمال المنجز و الغير مصرح به = 5.421.000 دج – 4.170.000 دج

= 1.251.000 دج

و منه يصبح لدينا رقم الأعمال المنجز المستخرج = رقم الأعمال المنجز المصرح به + الفارق

= 98.905.000 دج + 1.251.000 دج

= 100.156.000 دج

رقم ألأعمال المنجز المستخرج	100.156.000 دج
رقم ألأعمال المنجز المصرح به	98.905.000 دج
رقم الأعمال المنجز المحسوب عليه النتيجة	98.905.000 دج
الفارق الغير مصرح به	1.251.000 دج

رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني و المقبوضات :

كما ذكر في دراسة المحاسبة ، فإن المفتشية قامت بتسوية جبائية فيما يخص الرسم على النشاط المهني من خلال عملية الرقابة المعمقة المبرمجة في سنة 2009 ، حيث تم إعادة تغريم المؤسسة على الرسم على النشاط المهني لرقم الأعمال المفوتر و كدلك الرسم على القيمة المضافة لرقم الأعمال مقبوضات المصرح به (المفوتر نفسه المقبوض المصرح به) ، لأن المؤسسة صرحت برقم أعمال منجز و مقبوض و يساوي : 98.905.000 دج على أنه معفى من (TAP) بسبب إنشاء المؤسسة في إطار وكالة دعم وتشغيل الشباب ، غير المفتشية أعادت حساب الرسم على النشاط المهني بسبب إنجاز رقم أعمال من كراء معدات لم تكن مستخرجة في إطار (ANSEJ) و هدا مايوضحه الجدول الفردي رقم 276 / 2009 .

الملحق الرابع 8

الرسم على النشاط المهني (TAP) :

رقم الأعمال المنجز المستخرج	100.156.000 دج
رقم الأعمال المنجز المصرح به	98.905.000 دج معفي حسب تصريح الشركة
رقم الأعمال المنجز المحسوب عليه (TAP)	98.905.000 دج غرم على (TAP)
الفارق الغير مصرح به و الغير مغرم عليه	1.251.000 دج

المقبوضات : أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة_ فإن المؤسسة معفية من هدا الرسم بدليل شهادات الإعفاء المتواجدة ضمن الملف الجبائي بالنسبة لهده السنة لجميع فواتير الإنجاز و المقبوضة في نفس الوقت و المصرح بها ، و الموضحة فيما يلي :

-) شهادة إعفاء من الرسم عللى القيمة المضافة تحمل رقم : 167976 الخاصة بالفواتير المقبوضة من الرقم 01 إلى الرقم 10 و التي بها مبلغ = 20.000.000 دج ، بتاريخ : 22 أفريل 2006 .
-) شهادة إعفاء من الرسم عللى القيمة المضافة تحمل رقم : 197945 الخاصة بالفواتير المقبوضة من الرقم 11 إلى الرقم 14 و التي بها مبلغ = 78.905.000 دج ، بتاريخ : 23 ديسمبر 2006 .

الرسم على القيمة المضافة (TVA) :

رقم الأعمال المقبوض المستخرج	100.156.000 دج
رقم الأعمال المقبوض المصرح به	98.905.000 دج معفي حسب تصريح الشركة
رقم الأعمال المقبوض المغرم عليه	98.905.000 دج معفى حسب شهادتي الإعفاء
الفارق الغير مصرح به و الغير مغرم عليه	1.251.000 دج

**** سنة 2007 :***

رقم الأعمال المنجز :

بعد القيام بكل الإجراءات الازمة من مراجعة و مراقبة للوثائق المحاسبية و التصريحات الشهرية و السنوية و التدقيق فيها ، تبين أن رقم الأعمال المنجز المصرح به هو نفسه المستخرج ، ومنه يصبح لدينا مايلي :

رقم الأعمال المنجز المستخرج	57.417.000 دج
رقم الأعمال المنجز المصرح به	57.417.000 دج
رقم الأعمال المنجز المحسوب عليه النتيجة	57.417.000 دج
الـــفا رق	لا شيئ

الملحق الرابع 9

رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني و المقبوضات :

فيما يخص رقم الأعمال المنجز الخاضع للرسم على النشاط المهني ، فإن المسير أعفى دمة المؤسسة من الرسم على النشاط المهني كليتاوليس نسبيا حسب ما تم إنجازه من خلال الآلة المستخرجة في إطار وكالة دعم و تشغيل الشباب ، و المقدر قيمة رقم الأعمال المنجز من خلال تلك الآلة المدكورة في دراسة المحاسبة و المعفية من هدا الرسم بقيمة = 4.775.100 دج ، ومنه سوف يتم تخضيع الفارق للرسم على النشاط المهني و الموضح فيما يلي :

رقم الأعمال الخاضع لـ:(TAP)=رقم الأعمال المنجز المستخرج– رقم الأعمال المنجزبالآلة السابقة

// // = 57.417.000 دج – 4.775.100 دج = 56.939.490 دج

الرسم على النشاط المهني (TAP) :

رقم الأعمال المنجز المستخرج	57.417.000 دج
رقم الأعمال المنجز المصرح به	57.417.000 دج معفي حسب تصريح الشركة
رقم الأعمال المنجز المعفى من (TAP)	4.775.000 دج
الفارق الخاضع المصرح به والغير مغرم عليه	56.939.490 دج

المقبوضات : أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة فإن المؤسسة معفية من هدا الرسم جزئيا حسب شهادات الإعفاء المتواجدة ضمن الملف الجبائي بالنسبة لهده السنة و هدا فيما فواتير الإنجاز و المقبوضة في نفس الوقت و المصرح بها ، و الموضحة فيما يلي :

-) شهادة إعفاء من الرسم عللى القيمة المضافة تحمل رقم : 167751 الخاصة بالفواتير المقبوضة رقم:05،03،01و06 والتي بها مبلغ = 12.656.000 دج ، بتاريخ : 03 جويلية 2007 .
-) شهادة إعفاء من الرسم عللى القيمة المضافة تحمل رقم : 167756 الخاصة بالفواتير المقبوضة رقم : 02 و 04 و التي بها مبلغ = 9.152.000 دج ، بتاريخ : 29 ديسمبر 2007 .

حيث يصبح لدينا رقم الأعمال المعفى من الرسم على القيمة = 21.808.000 دج ، أما الخاضع للرسم على القيمة المضافة = 35.609.000 دج ، و هدا ماتم التصريح به من طرف مسير الشركة .

الرسم على القيمة المضافة (TVA) :

رقم الأعمال المقبوض المستخرج	57.417.000 دج
رقم الأعمال المقبوض المصرح به	57.417.000 دج
رقم الأعمال المقبوض المغرم عليه	35.609.000 دج
رقم الأعمال المقبوض المعفى بشهادة الأعفاء	21.808.000 دج
الفارق الغير مصرح به	لا شيئ

الملحق الرابع 10

**** سنة 2008 :***

رقم الأعمال المنجز :

إن رقم الأعمال المنجز المصرح به في الميزانية = 140.090.970 دج و هو نفسه المقبوضات المصرح بها في الميزانية الجبائية ، أما المقبوضات المصرح بها من خلال التصريحات الشهرية و التي = 145.390.470 دج . أي يوجد فارق في رقم الأعمال المنجز لم يصرح به =5.299.500 دج نظرا لعدم وجود رصيد بحساب الزبائن لنفس السنة و لا السنة السابقة .

رقم الأعمال المنجز المستخرج	145.390.470 دج
رقم الأعمال المنجز المصرح به	140.090.970 دج
رقم الأعمال المنجز المحسوب عليه النتيجة	140.090.970 دج
الفارق	5.299.500 دج

رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني و المقبوضات :

فيما يخص رقم الأعمال المنجز الخاضع للرسم على النشاط المهني ، فإن المسير أعفى دمة المؤسسة من الرسم على النشاط المهني كليتاوليس نسبيا حسب ما تم إنجازه من خلال الآلة المستخرجة في إطار وكالة دعم و تشغيل الشباب ، و المقدر قيمة رقم الأعمال المنجز من خلال تلك الآلة المدكورة في دراسة المحاسبة و المعفية من هدا الرسم بقيمة = 13.528.000 دج ، ومنه سوف يتم تخضيع الفارق للرسم على النشاط المهني و الموضح فيما يلي :

رقم الأعمال الخاضع لـ:(TAP)=رقم الأعمال المنجزالمستخرج– رقم الأعمال المنجزبالآلة السابقة

// // = 145.390.470 دج – 13.528.000 دج = 131.862.470 دج

الرسم على النشاط المهني (TAP) :

رقم الأعمال المنجز المستخرج	145.390.470 دج
رقم الأعمال المنجز المصرح به	140.090.970 دج معفي حسب تصريح الشركة
رقم الأعمال المنجز المعفى من (TAP)	13.528.000 دج
الفارق الخاضع والغير مغرم عليه	131.862.470 دج

الملحق الرابع 11

المقبوضات : أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة_ فإن المؤسسة صرحت بمقبوضات مغرم عليها هي نفسها المقبوضات المستخرجة و التي = 145.390.470 دج .

الرسم على القيمة المضافة (TVA) :

رقم ألأعمال المقبوض المستخرج	145.390.470دج
رقم ألأعمال المقبوض المصرح به	145.390.470 دج
رقم الأعمال المقبوض المغرم عليه	145.390.470 دج
الفـــارق	لا شـيئ

**** سنة 2009 :***

رقم الأعمال المنجز :

بعد التدقيق و التصفح و مراجعة الوثائق المحاسبية للمؤسسة و كدا التصريحات الجبائية السنوية و الشهرية ، إتضح أن رقم الأعمال المنجز المصرح به هو نفسه رقم الأعمال المنجز المستخرج و المحسوب على أساسه ربح المؤسسة و المقدر بقيمة = 58.374.800 دج .

رقم ألأعمال المنجز المستخرج	58.374.800 دج
رقم ألأعمال المنجز المصرح به	58.374.800 دج
رقم الأعمال المنجز المحسوب عليه النتيجة	58.374.800 دج
الـــفا رق	لا شـيئ

رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني و المقبوضات :

فيما يخص رقم الأعمال المنجز الخاضع للرسم على النشاط المهني ، فإن المسير أعفى دمة الـمؤسسة من الرسم على الـنشاط المهني كليتا و ليس نسبيا حسب ما تم إنجازه من خلال الآلـة الـمستخرجة في إطار وكالة دعم و تشغيل الشباب ، و المقدر قيمة رقم الأعمال المنجز من خلال تلك الآلة المدكورة في دراسة المحاسبة بقيمة = 3.720.000 دج .

و بما أنكم لم تقوموا بالتصريح برقم الأعمال الخاضع ل: (TAP) في (G50) لهده السنة فإنكم لا تستفدون كليا من الإعفاء الممنوح لكم في إطار (ANSEJ) و منه يصبح لدينا :

رقم الأعمال الخاضع لـ:(TAP)= رقم الأعمال المنجز المستخرج = 58.374.800 دج

الرسم على النشاط المهني (TAP) :

رقم ألأعمال المنجز المستخرج	58.374.800 دج
رقم ألأعمال المنجز المصرح به	لا شـيئ
الفارق الخاضع والغير مغرم عليه	58.374.800 دج

الملحق الرابع 12

المقبوضات :

الرسم على القيمة المضافة (TVA) : إن رقم الأعمال مقبوضات المصرح به معدوم ، و لكن بعد الإطلاع على الميزانية الجبائية لهده السنة وجدنا أن رقم الأعمال المنجز خارج الرسم = 58.374.800 دج ، علما أن رصيد حساب الزبائن الأولي كان معدوما ، ورصيد حساب الزبائن النهائي = 34.228.291 دج خارج الرسم ، أي أنه يوجد مقبوضات غيرمصرح بها لهد السنة كالتالي:

مقبوضات السنة = رقم الأعمال المنجز المصرح به و المستخرج

-- رصيد حساب الزبائن النهائي

+ رصيد حساب الزبائن الأولي

= 58.374.800 دج – 34.228.291 دج + 00 دج = 24.146.509 دج

رقم ألأعمال المقبوض المستخرج	24.146.509 دج
رقم ألأعمال المقبوض المصرح به	00 دج
رقم الأعمال المقبوض المغرم عليه	00 دج
الفـــارق	24.146.509 دج

إسترجاع الرسم على القيمة المضافة

إن الفواتير التي تم إسترجاع رسمها و التي لم تكن مستغلة في إنجاز رقم الأعمال و الموضحة في دراسة المحاسبة سوف يتم إسترجاع رسمها ، لأنها تكاليف مبالغ فيها، وهي حسب السنوات كمايلي:

سنة 2007: --) فاتورة بقيمة = 358.000 دج ، رسمها = 25.060 دج سوف يتم إسترجاعه .

--) فاتورة بقيمة = 817.000 دج ، رسمها = 138.890دج سوف يتم إسترجاعه .

--) فاتورة بقيمة = 315.000 دج ، رسمها = 53.550 دج سوف يتم إسترجاعه .

--) فاتورة بقيمة = 315.000 دج ، رسمها = 53.550 دج سوف يتم إسترجاعه .

سنة 2008: إن الفواتير المرفوضة شكليا و المدكورة في دراسة المحاسبة ، لم يتم إسترجاع رسمها من طرف الشركة .

سنة 2009: كدلك بانسبة لهده السنة ، فإن الفواتير المدكورة في دراسة المحاسبة لم يتم إسترجاع رسمها من الشركة .

حـقوق الـطابـع : بما أن مقبوضات الشركة كانت كلها نقدا ، فإنها سوف تخضع لحقوق الطابع لكل مقبوضاتها السنوية و الموضحة حسب السنوات فيما يلي :

سنة 2006 = 100.156.000دج — 14 فاتورة × 2.500 دج = 35.000 دج

سنة 2007 = 57.417.000 دج — 23 فاتورة × 2.500 دج = 57.500 دج

سنة 2008 = 145.390.470 دج — 110 فاتورة × 2.500 دج = 275.000 دج

سنة 2009 = 24.146.509 دج — 17 فاتورة × 2.500 دج = 42.500 دج

الملحق الرابع 13

تأسيس ربح الشركة

بما أن محاسبة الشركة مقبولة ، فإن الفارق في رقم الأعمال و المصاريف المرفوضة سوف تضاف مباشرة إلى ربح الشركة مباشرة ، إضافة إلى دلك سوف يتم إخضاع الربح المستخرج إلى الضريبتين على أرباح الشركات و الدخل الإجمالى حسب نسب الخضوع المستخرجة الموضحة في دراسة المحاسبة بدل الإعفاءات الكلية التي منحتها المؤسسة لنفسها الغير قانونية ، وعليه يصبح لدينا حسب السنوات مايلي :

**** سنة 2006 :***

بما أن محاسبة الشركة مقبولة ، فإن ربح الشركة لهذه السنة سوف يتم حسابه كالتالي :
ربح الشركة المستخرج = ربح الشركة المصرح به + الفارق في رقم الأعمال
= 4.314.000 دج + 1.251.000 دج = 5.565.000 دج

أما الربح المصرح به = 4.314.000 دج .
الربح المغرم عليه = 4.776.000 دج .

الربح المستخرج	5.565.000 دج
الربح المصرح به	4.314.000 دج
الربح المغرم عليه	4.776.000 دج
الفارق	789.000 دج

**** سنة 2007:***

كذلك بالنسبة لهذه السنة ، فان ربح الشركة لهذه السنة سوف يتم حسابه كالتالي :
ربح الشركة المستحرج = ربح الشركة المصرح به + المصاريف المرفوضة
= 5.526.000 دج + 1.805.000 دج = 7.331.000 دج

الربح المستخرج	7.331.000 دج
الربح المصرح به	5.526.000 دج(منه8.32 % معفىANSEJ)
الربح المغرم عليه	لا شيئ
الفارق	7.331.000- 459.763 = 6.871.237دج

الملحق الرابع 14

**** سنة 2008 :**

كذلك بالنسبة لهذه السنة ، فان ربح الشركة لهذه السنة سوف يتم حسابه كالتالي :
ربح الشركة المستحرج = ربح الشركة المصرح به + المصاريف المرفوضة + الفارق في رقم الأعمال المنجز
= 12.344.770 دج + 6.105100 دج + 5.299.500 دج
= 23.749.370 دج

الـــــربح المستخـرج	23.749.370 دج
الـــــربح المصرح بـه	12.344.770 دج(منه 9.30 % معفىANSEJ)
الـــــربح المغرم عـليه	لا شـيئ
الـــــفـارق	22.601.306=1.148.064-23.749.370 دج

**** سنة 2009:**

كذلك بالنسبة لهذه السنة ، فان ربح الشركة لهذه السنة سوف يتم حسابه كالتالي :
ربح الشركة المستحرج = ربح الشركة المصرح به + المصاريف المرفوضة
= 4.859.300 دج + 2.100.000 دج
= 6.959.300 دج

الـــــربح المستخـرج	6.959.300 دج
الـــــربح المصرح بـه	4.859.300 دج(منه 6.37 % معفىANSEJ)
الـــــربح المغرم عـليه	لا شـيئ
الـــــفـارق	6.649.763=309.537-6.959.300 دج

الملحق الرابع 15

الضريبة على أرباح الشركات

**** سنة 2006 :**

البيان	ألأساس الخاضع	النسبة	الحقوق المثبتة
الربح المستخرج	5.565.000 دج	25 %	1.391.250 دج
الربح المغرم عليه	4.776.000 دج	25 %	1.194.000 دج
الفارق	789.000 دج	25 %	197.250 دج

**** سنة 2007:**

البيان	ألأساس الخاضع	النسبة	الحقوق المثبتة
الربح المستخرج	6.871.237 دج	25 %	1.717.809 دج
الربح المغرم عليه	لا شيئ	25 %	لا شيئ
الفارق	6.871.237 دج	25 %	1.717.809 دج

**** سنة 2008 :**

البيان	ألأساس الخاضع	النسبة	الحقوق المثبتة
الربح المستخرج	22.601.306 دج	25 %	5.650.327 دج
الربح المغرم عليه	لا شيئ	25 %	لا شيئ
الفارق	22.601.306 دج	25 %	5.650.327 دج

**** سنة 2009:**

البيان	ألأساس الخاضع	النسبة	الحقوق المثبتة
الربح المستخرج	6.649.763 دج	25 %	1.662.441
الربح المغرم عليه	لا شيئ	25 %	لا شيئ
الفارق	6.649.763 دج	25 %	1.662.441 دج

الملحق الرابع 16

الضريبة على الدخل الاجمالي

سنة 2006 : الاساس المستخرج الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي يساوي :

البيان	ألأساس الخاضع	النسبة	الحقوق المثبتة
الدخل المستخرج	4.173.750 دج	15 %	626.063 دج
الدخل المغرم عليه	3.582.000 دج	15 %	537.300 دج
الفارق	591.750 دج	15 %	88.763 دج

سنة 2007 : الاساس المستخرج الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي يساوي

البيان	ألأساس الخاضع	النسبة	الحقوق المثبتة
الدخل المستخرج	5.153.428 دج	10 %	515.343 دج
الدخل المغرم عليه	لا شيئ	10 %	لا شيئ
الفارق	5.153.428 دج	10 %	515.343 دج

سنة 2008 : الاساس المستخرج الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي يساوي :

البيان	ألأساس الخاضع	النسبة	الحقوق المثبتة
الربح المستخرج	16.950.979 دج	10 %	1.695.098 دج
الربح المغرم عليه	لا شيئ	10 %	لا شيئ
الفارق	16.950.979 دج	10 %	1.695.098 دج

سنة 2009 : الاساس المستخرج الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي يساوي :

البيان	ألأساس الخاضع	النسبة	الحقوق المثبتة
الربح المستخرج	4.987.322 دج	10 %	498.732 دج
الربح المغرم عليه	لا شيئ	10 %	لا شيئ
الفارق	4.987.322 دج	10 %	498.732 دج

الملحق الرابع 17

ملخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

البيان	ألأساس المستخرج	ألأساس المغرم عليه	الحقوق المستخرجة	الحقـــوق المغرمة	الفارق	الزيادة	لمجموع
2006	5.565.000	4.776.000	1.391.250	1.194.000	197.250	29.588	226.838
2007	6.871.237	لا شيئ	1.717.809	لا شيئ	1.717.809	429.452	2.147.261
2008	22.601.306	لا شيئ	5.650.327	لا شيئ	5.650.327	1.412.582	7.062.909
2009	6.649.763	لا شيئ	1.662.441	لا شيئ	1.662.441	415.610	2.078.051

المـــجـــمـــوع = 11.514.859 دج

ملخص الضريبة على الدخل ألاجمالي (IRG) :

البيان	ألأساس المستخرج	ألأساس المغرم عليه	الحقوق المستخرجة	الحقـــوق المغرمة	الفارق	الزيادة	المجموع
2006	4.173.750	3.582.000	626.063	537.300	88.763	13.3141	102.077
2007	5.153.428	لا شيئ	515.343	لا شيئ	515.343	128.836	644.179
2008	16.950.979	لا شيئ	1.695.098	لا شيئ	1.695.098	423.775	2.118.873
2009	4.987.322	لا شيئ	498.732	لا شيئ	498.732	124.683	623.415

المـــجـــمـــوع = 3.488.544 دج

ملخص الرسم على النشاط المهني (TAP) :

البيان	ألأساس المستخرج	ألأساس المصرح به	الحقوق المستخرجة	الحقـــوق المغرمة	الفارق	الزيادة	المجموع
2006	100.156.000	98.905.000	2.003.120	1.978.100	25.020	2.502	27.522
2007	57.417.000	52.642.000 4.775.000 معفى	1.052.840	لا شيئ	1.052.840	263.210	1.316.050
2008	145.390.470	140.090.970 13.528.000معفى	2.637.249	لا شيئ	2.637.249	659.312	3.296.561
2009	58.374.800	54.654.800 3.720.000 معفى	1.093.096	لا شيئ	1.093.096	273.274	1.366.370

المـــجـــمـــوع = 6.006.503 دج

الملحق الرابع 18

ملخص الرسم على القيمة المضافة (TVA) :

البيان	ألأساس المستخرج	ألأساس المصرح به	الحقوق المستخرجة	الحقـــوق المغرمة	الفارق	الزيادة	المجموع
2006	100.156.000	98.905.000 معفى بشهادة (!)	17.026.520	16.813.850 مـــعفـية	212.670	53.168	265.838
2007	57.417.000	35.609.000 مغرم 21.808.000معفى	6.053.530	6.053.530	لا شيئ	/	/
2008	145.390.470	145.390.470	24.716.380	24.716.380	لا شيئ	/	/
2009	24.146.509	لا شيئ	4.104.907	لا شيئ	4.104.907	1.026.227	5.131.134

ا لـــمـــجـــمـــو ع = **5.396.972 دج**

ملخص حقوق الطابع (DT) :

البيان	ألأساس المستخرج	الحقوق المستخرجة	الزيادة	المجموع
2006	117.182.520	35.000	3.500	38.500
2007	67.177.890	57.500	8.625	66.125
2008	170.106.850	275.000	68.750	343.750
2009	28.251.416	42.500	4.250	46.750

ا لـــمـــجـــمـــو ع = **495.125 دج**

ملخص إسترجاع الرسم على القيمة المضافة (TVA) :

البيان	ألأساس المستخرج	الحقوق المستخرجة	الزيادة	المجموع
2007	1.805.000	306.850	76.713	383.563

ا لـــمـــجـــمـــو ع = **383.563 دج**

الملحق الخامس

وزارة المـــــالية
المديرية الجهوية للضررائب ورقـــلة
المديرية الولائية للضرائب لولايـة الوادي
المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية
مكتب التحقيقات و إعادة التقويمات
رقم :264 /م وض/ ن.م.م رج /م ب م م ج م /2010

الوادي في : [illegible]

بطـــــاقـة نهاية أعمـــال التحقيـق

الاســـم واللقـــب :
النشـــــــاط :
العنـــــــوان :
الـرقم الـجبائـــي :
إشعار بالتحقيق رقم :
سنوات محل التحقيق :
تـاريخ نهاية التحقيق :

المديـــر الـولائي للضرائب

المدير الولائي للضرائب
بالوادي

شرقة التحقيق الدائم