وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير

قسم المحاسبة و المالية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر أكادمي

تخصص:تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة في مصلحة الضرائب بسيدي علي

من إعداد الطالب:

* مرزوق رشيد

* تحت إشراف الأستاذ:

* بوزاهر سيف الدين

أعضاء لجنة المناقشة

- ✓ عبد الله شهيدة .....رئيسا
- ✓ عبد القادر بادن .....مناقشا
- ✓ بوزاهر سيف الدين .....مشرفا

السنة الجامعية : 2015/2014

الخاتمة

اكتشاف الأخطاء وعدم الانتظام من طرف المراجع مهما كان نوع المراجعة التي يقوم بها ليس بالأمر الهين وخاصة إذا كانت المراجعة تخص الجانب الجبائي للمؤسسة المليء بالتعقيدات، والذي تحيط به مجموعة كبيرة من القواعد القانونية والمحاسبية والتي تكون محاورا للبحث في آن واحد، هذا النوع من المراجعة والمسمى بالمراجعة الجبائية يكتسي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة وكذا مصالح الضرائب نظرا للعلاقة الموجودة بينها وبين الجباية.

حيث تم التطرق في هذا البحث إلى المراجعة الجبائية من خلال طريقة سيرها وتبيان أهميتها في التحسين من تسيير المؤسسة عن طريق التقليل من الخطر و تهرب الجبائي وتقدير الأداء الجبائي ولهذا فقدكانت الدراسة مركزة على خصائص المراجعة الجبائية وأهدافها ومراحل سيرها، وهذا بعد أن تم التذكير بمفاهيم عامة حول المراجعة والجباية للإحاطة أكثر بالموضوع وتحديد تموقع المراجعة الجبائية من كل ما سبق، إضافة إلى ومفاهيم المجاورة لها و كذا التهرب الضريبي، كما تم التطرق إلى تقنيات البحث والتحقيق التي تمس الجانب الجبائي والمحاسبي وهذا من خلال مراجعة الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة ومراجعة وثائقها المحاسبية والجبائي.

حاولت هذه الدراسة الإجابة عن السؤال الرئيسي وعن الاسئلة الفرعية، إضافة إلى مقارنة هذه الأجوبة مع ما تم إقتراحه من فرضيات تظهر في نتائج البحث التي يمكن تلخيصها في النقاط أدناه:

– تعتبر المراجعة مفهوم واسع وذات أنواع متعددة تطبق على عدة مجالات داخل المؤسسة وهذا حسب خصائصها واحتياجاتها، إلا أنه على المراجع مراعاة احترام جميع مراحل سير عملية المراجعة الجبائية وهذا للوصول إلى الأهداف المرجوة.

– تعد الضريبة من أهم إيرادات الدولة، إلى جانب أنها عبء ثقيل على المؤسسات ويترتب عنها العديد من الالتزامات المعقدة والتي يجب أن تتم مراقبتها.

– يمكن اعتبار المراجعة الجبائية كعمليات فحص وتحقق من أن نشاط المؤسسة يترجم بشكل صحيح على تصريحاتها الجبائية تحت ظل القواعد الجبائية، والتي يمكن أن تكون داخلية أو خارجية.

– لا تقتصر الجباية بالنسبة للمؤسسة على كونها عبء ثقيلا، بل أنها يمكن أن تتسبب في تعرضها إلى عقوبات ناجمة عن عدم احترام القواعد الشكلية أو الزمنية أو قواعد المضمون، وهذا ما يسمى بالخطر الجبائي.

– تمكن الخيارات الجبائية المتعددة على المدى الطويل والمدى القصير المؤسسة من تصميم وضعيتها الجبائية من خلال انتهاج الطرق الأقل خضوعا للضرائب، و هذا ما يسمى بالتسيير الجبائي.

– تفرض الروابط الموجودة بين الجباية والمحاسبة على المراجع الجبائي والمراجع المحاسبي الالتقاء في طرق مشتركة أثناء أداءهما لمهمتيهما رغم اختلاف الأهداف.

– تمثل المراجعة الجبائية قطبا هاما لمكاتب المراجعة من أجل تطوير طرق الفحص التي يتبعونها، خاصة وأن الكثير منها يكلف بمهمات تعاقدية تخص الانتظام الجبائي.

– سمحت دراسة حالة مصلحة الضرائب بالوقوف على أهمية الجباية في المؤسسة، وهذا ما يظهر من خلال وجود قسم خاص بالجباية ضمن مصلحة المحاسبة والمالية و وجود قسم خاص بالشؤون القانونية تدخل الشؤون الجبائية ضمن اختصاصاته.

– يظهر اهتمام مصلحة الضرائب جليا من خلال التسجيلات المفصلة لجميع الضرائب والرسوم، والتي تعطي بدقة وضعية المؤسسة تجاه إدارة الضرائب، وخاصة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة.

وكإجابة عن الإشكالية الرئيسية يمكن القول أن المؤسسات في حاجة ماسة إلى المراجعة الجبائية التي تظهر كوسيلة مثلى للوصول إلى تشخيص جبائي وذلك من أجل الحد من التهر الضريبي، والذي يسمح بتكوين فكرة أو صورة شاملة عن الجباية في مؤسسة ما أو جزء منها، هذا ما يميزها عن باقي مهام المراجعة التي تمس الجانب الجبائي كالمراجعة المحاسبية والمراجعة القانونية، والتي تعتبر ذات أهداف أكثر عمومية، حيث لا يمكن اعتبارها فحصا معمقا للجباية في المؤسسة، هذا التشخيص الجبائي التي تخرج به المراجعة الجبائية يعتبر أداة بين أيدي المسيرين لاتخاذ قرارات التسيير سواءا من خلال المعلومات التي تقدمها لهم عن وجود الخطرو التهرب الجبائي وحجمه وكيفية التقليص منه، أو من خلال حكمها على مدى ملائمة القرارات الجبائية المتخذة من طرفهم.

لذا وجب على المراجع عند فحصه للانتظام والفعالية أن تتركز مهمته على تقديم صورة شاملة إلى مسيري المؤسسة حول الوضعية الجبائية لمؤسستهم, ووضع هذا الفحص في إطار التسيير العام ومن خلال مختلف مهام المراجعة المتمحورة حول مراقبة الانتظام ومراقبة الفعالية الجبائية فانه ليس من المستحيل وضع وصف كامل حول كيفية تنفيذ المراجعة الجبائية تطبيقيا.

ومن خلال النتائج السابقة تقدم الاقتراحات الموالية:

- تقنين المراجعة الجبائية و وضع أسس وشروط وضوابط لممارستها.
- إعطاء أهمية للتكوين فيما يتعلق بالجباية، وذلك من خلال تكوين أعوان أخصائيين في الجباية.
- التطلع لإمضاء إتفاقيات تعاون مع أخصائيين في الجباية بهدف الإستفادة من معارفهم وتجاربهم فيما يخص الجباية.
- يستحسن الاتصال المستمر بالهيئات والتنظيمات التي تضمن تزويد المؤسسة بكل التطورات الجبائية، وكذا قوانين المالية السنوية المنبثقة من التشريع.
- إنشاء مصلحة مراجعة جبائية داخلية تعمل على طول الدورة، وترفع تقريرها إلى المدير العام ليتخذ الإجراءات المناسبة، وتكون هذه المصلحة مستقلة وتعمل بحرية كاملة على مختلف مصالح المؤسسة؛

- الاعتماد على بعض الوسائل التي تنظم سير الوثائق والمعلومات الجبائية كمخطط تدفق المعلومات المحاسبية والجبائية، وهذا لما يوفرانه من تنظيم للعمل والفصل بين المسؤوليات؛

- استخدام سجل للاستحقاقات الجبائية يحتوي على جميع آجال التصريح والتسديد لجميع الضرائب، ولهذا السجل فائدتين هما كالآتي:

* يسمح للمؤسسة بالقيام بالتصريحات والتسديدات في الآجال المناسبة دون تعرضها لعقوبات التأخير.

* يساعد على التسيير المالي لخزينة المؤسسة من خلال تأخير تسديد الضرائب أطول مدة ممكنة دون تخلف موعد تسديدها طبعا.

تمهيد

توجد عدة أنواع من المراجعة التي يمكن أن تجرى على مستوى المؤسسة، ومن بين هذه المراجعات توجد المراجعة الجبائية والتي تعتبر مفهوما حديثا كمراجعة تختص في الجانب الجبائي فقط، وهي مراجعة تقدم كقطعة محركة في إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة يسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط قوة لها وهذا بهدف تصحيح الأولى والاستغلال الأمثل للثانية، حيث يضمن حمايتها ويضمن كذلك أكبر أمن جبائي لها.

كما أن المراجعة الجبائية تسمح بتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة وتسمح كذلك بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمصلح المكلفة بها واقتراح الحلول التي تجعل الأداء في التسيير الجبائي أكبر بإنقاص التكلفة الجبائية، ومراقبة القانونية الجبائية وتفرض دراية ومعرفة لترجمة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات...الخ، وهذا لتقييم صدق وأمن المؤسسة موضوع التحقيق.

وككل أنواع المراجعة فان للمراجعة الجبائية لها أهداف، خصائص، أنواع ومراحل سير معينة، وهو ما يتعرض إليه هذا الفصل المقسم على النحو الآتي:

- المفاهيم الأساسية للمراجعة و المراجعة الجبائية .
- دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي .

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للمراجعة والمراجعة الجبائية

يعتبر هذا المبحث بمثابة تمهيد ضروري من اجل الإلمام بمختلف جوانب المراجعة قبل الخوض في مراحل سير عملية المراجعة الجبائية، ولذلك فان الدراسة المتناولة في هذا المبحث تمس ما يلي:

المطلب الأول: تطور وتعريف المراجعة

تعتبر المراجعة احد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر نشأتها وتطورها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وهكذا سيتم التطرق في ها المطلب إلى تطور المراجعة إضافة إلى التعاريف المختلفة لها.

1- تطور المراجعة:

ظهور المحاسبة بفضل اختراع الأرقام واختيار النقود لتقييم السلع والخدمات يقودان مباشرة إلى ظهور مفهوم آخر وهو " المراجعة ".

يعود أصل كلمة المراجعة إلى الكلمة اللاتينية« AUDERE » والتي تعني الاستماع و ابتداء من القرن الثالث قبل الميلاد عيّن الحكام الرومان أشخاصا مكلفين بمراقبة المحاسبة في المقاطعات التابعة لها خارج ايطاليا، هذه هي الفترة التي نستطيع أن نستخدم فيها مصطلح المراجعة بمفهومه الحالي.[1]

ومع بداية الثورة الصناعية والتطور السريع لاقتصاد السوق وخاصة تطور شركات المساهمة تطوّرت المراجعة تطورا كبيرا، وهذا بسبب تعارض مصالح المساهمين والمسيرين، الأمر الذي جعل من الضرورة الاعتماد على مراجعين محايدين مهامهم تتلخص فيما يلي:

- تقدير مدى مصداقية الوثائق المحاسبية، والمعلومات المقدمة، وهذا للموافقة عليها .

- تقدير مدى إحكام النظام الداخلي للمؤسسة .

- الحكم على الأداء.

[1]-.Henri Pierre Maders, audit opérationnel dans les banques, édition les organisations, 1994, P: 19.

ممّا سبق أحس المحاسبون بضرورة إنشاء جمعيات مهنية متخصصة في المراجعة، وهذا لتلبية احتياجات المساهمين، والمسيرين في آن واحد، يمكن ذكر من بين هذه الجمعيات ما يلي:[1]

- جمعية المحاسبين القانونيين في أسكتلاندا سنة 1854 .

- جمعية المحاسبين القانونيين في انجلترا سنة 1880 .

- جمعية المحاسبين القانونيين في ايرلندا سنة 1888 .

- معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1916 .

- معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1941.

1.1. لمحة عن تاريخ المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية:[2]

خلال الفترة الممتدة بين 1880 و 1940 شهدت المؤسسات الأمريكية تطورا كبيرا، كما أن ما استوحته هذه المؤسسات من مثيلاتها الأجنبية فيما يخص تسيير المحاسبة، ساهم في إنشاء منظمة مهنية للمحاسبين، ابتدءا من سنة 1900 أصبحت البنوك الأمريكية تلزم زبائنها بتقديم مصادقات على حساباتهم.

ومن سنة 1930 إلى 1940 تطورت طرق الرقابة حيث أن بورصة نيويورك أنشأت لجنة أطلقت عليها اسم Securities and Exchange Commission، وأصبحت أعمال المراجعة إلزامية في الدخول إلى البورصة.

[1]- Jean Raffegeau, l'audit opérationnel, édition puf, 1984, P: 29.

[2]-K.Belamiri," la mission du commissariat aux comptes", revue algérienne de comptabilité et d'audit, societé national de comptabilité, n°14 2ém semestre 1997, p : 4.

2.1.لمحة عن المراجعة في الجزائر:

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

2. التعاريف المختلفة للمراجعة.

توجد العديد من التعاريف الخاصة بالمراجعة، لذلك يتم ذكر الأكثر قبولا منها أدناه:

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

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

2.3.التعريف الثالث:« المراجعة هي اختبار أو فحص يقوم به شخص مهني كفء و مستقل من أجل إبداء رأي مبرر حول الانضباط والمصداقية في إعداد البيانات التي تتضمنها القوائم المالية الختامية ».[3]

2.4.التعريف الرابع:« المراجعة بشكل عام هي مجموعة من التقنيات المستعملة من طرف شخص مهني كفء ومستقل من اخل تكوين رأي أو تقدير حول إجراء أو شكليات تحقيق عملية ما أو حول وضعية معطاة».[4]

---

[1]- Allel Hamini , le contrôleinterne et l'elaboration du bilan comptable, édition opu,1991, p: 35.

[2]-Jean Raffegeau, Op-Cit, 1984, P: 53.

[3]- Guide d'audit et de cmmissariat aux comptes , societé national de comptabilité, drh, 1989, p: 1102-g9.

[4]- K.Belamiri, Op-Cit, 1997, P: 6.

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

المطلب الثاني:أنواع المراجعة و أهدافها

1 _ أنواع المراجعة

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

1. من حيث القائم بعملية المراجعة:

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بها إلى نوعين:

1.1. المراجعة الخارجية[1]: تعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمة، يقوم بها مراجع مستقل، بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج إلى المستخدمين ذوي الاهتمام؛ على هذاتعريف يمكن تحديد الملامح التالية للمراجعة :

- المراجعة الخارجية عملية هادفة .
- المراجعة الخارجية عملية منتظمة .
- المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل .
- المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل.

2.1 المراجعة الداخلية: يعتبر أكثر التعريفات المقبولة ذلك التعريف الذي قدمه مجمع المراجعين الداخليين للولايات المتحدة، حيث يحدد هذا التعريف وظيفة المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى

[1]- عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، 2000، ص 7-10.

مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها، وذالك كأساس لخدمة الإدارة، أنها رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى.[1]

وقد أشار هذا التقرير إلي أن المراجعة الداخلية تنطوي علي الأنشطة أدناه:

- مراجعة وتقييم ملائمة وتطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية .

- تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعة .

- تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى الحماية والأمان لتلك الأصول بصفة عامة .

- تحديد درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية وغيرها من البيانات المستخرجة من سجلات المشروع .

- تحديد كيفية الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحدد.

3.1.التفرقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، هناك اختلافات جوهرية بين أعمال واهتمامات كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي نوردها في الجدول الأتي:

الجدول(2-2): مقارنة بين المراجعة الداخلية والخارجية

أساس المقارنة	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
الأهداف	— خدمة كل الأطراف وبشكل خاص الملاك؛ - اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	- خدمة الإدارة؛ - اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحرافات عن السياسات الموضوعة.
نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.

[1]- أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، مطبعة الانتصار، 1992، ص ص: 233 – 234 .

درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال كامل وتام عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات إلا انه يخدم رغبات الإدارات الأخرى.
المسؤولية	مسؤول أمام الملاك وبعض الإدارات الأخرى ومن ثم فإنه يقدم تقريره ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الإدارة ومنه يقدم تقريره إلى المستويات الإدارية العليا.
نطاق العمل	يحدد ذالك أمر التعيين و العرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنضمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي يكون نطاق عمله.
توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان علي فترات متقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة علي مدار أيام السنة.

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

وعلي الرغم من الخلاف القائم بين النوعين إلا انه هناك أوجه للشبه بينهما تتمثل في ما يلي: [1]

– يسعى كل منهما إلى ضمان وجود نضام فعال للرقابة الداخلية في المشروع ومنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب.

– يعمل كل منهما على وجود نضام محاسبي فعال، وذالك بتزويد مسيرين والمهتمين بالمعلومات الضرورية التي تساعد علي إعداد مجموعة من القوائم المالية الصحيحة والتي يمكن الاعتماد عليها.

إلا أن المراجعة الخارجية تبقى أحسن نوع تنتهجه المؤسسات وهذا للاستقلالية التي يتمتع بها المراجع الخارجي.

[1]- محمد سمير الصبان، نفس المرجع، 2002, ص: 45.

2_ من حيث الإلزام: تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى قسمين:

1.2 المراجعة الإلزامية: هي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقا لأحكام القوانين (قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها) وهذا النوع من المراجعة لابد أن يكون كاملا (مراجعة كاملة).

2.2 المراجعة الاختيارية: هي التي تطلبها المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، وهذه المراجعة قد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة.

3 _ من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات: تنقسم المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة، الفحص وإجراء الاختبارات إلى نوعين هما:

1.3 المراجعة النهائية: تعتبر المراجعة نهائية إذا بدأت بعد إعداد الحسابات عن الفترة المحاسبية ويتم العمل الكلي للمراجعة في هذه الحالة في نهاية هذه الفترة، ويناسب هذا النوع من المراجعة المنشئات الصغيرة والمتوسطة.

2.3 المراجعة المستمرة: هي المراجعة التي تتم فيها عملية الفحص أثناء السنة وذالك سواء أكانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية.

4 _ من حيث مجال أو نطاق المراجعة: بالنسبة إلى هذا المعيار تنقسم المراجعة إلى نوعين:

1.4 المراجعة الكاملة :ولا يقصد بالمراجعة الكاملة فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، بمعني مراجعة جميع القيود والعمليات في دفاتر المنشأة لأن ذالك قد لا يكون ممكنا من الناحية العملية بالنسبة للمنشآت ذات الحجم الكبير، كما أن ذالك لا يحدث عملا في معظم الحالات إن المقصود بالمراجعة الكاملة هي المراجعة التي تخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، وفيها يستخدم المراجع رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل، ويعتبر المراجع مسؤولا عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المهنية في عمله.

2.4 المراجعة الجزئية: هي التي يقتصر فيها عمل المراجع علي بعض العمليات المعينة، أو هي بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع في أي صورة من الصور، ولا يكون المراجع مسؤول في

هذا النوع من المراجعة عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى دفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المراجع قد منعته من فحصها.[1]

5 _ من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات: من هذه الزاوية أي مدى الفحص تقسم المراجعة إلى نوعين:

1.5.المراجعة الشاملة أو التفصيلية: وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم المراجع بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، وتصلح هذه المراجعة للمنشأة صغيرة الحجم.

2.5. المراجعة الاختبارية: وفي هذه الحالة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عينة لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص علي مجموع المفردات التي تم اختيار العينة منها أو ما يعرف بالمجتمع.[2]

2: أهداف المراجعة والفائدة منها

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

1_ أهداف المراجعة

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

[1]- محمد نور: مرجع سابق ، 1992، ص ص: 17- 19.

[2] - محمد سمير الصبان: مرجع سابق،2002 ص: 48.

مع تقدم أصبح هذا الهدف يهدف إلى التأكد من صحة الحسابات , وأخيرا تم التوصل إلى الهدف الأساسي للمراجعة، والذي يسمح للمراجع بالبحث عن العناصر والأدّلة القطعية من أجل إبداء رأي مبرر حول الانضباط والصدق في حسابات المؤسسة.

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

- مراقبة المخططات المعدّة مسبقا ومتابعة تنفيذها.

- الفعالية، الكفاية والإنتاجية في المؤسسة.

- تقييم النتائج الحقيقية للمؤسسة مقارنة بالأهداف المسطرة.

كما يمكن أن يكون هدف المراجع هو التحقق من أن القوائم المالية تم إعدادها وفق المعايير الآتية:[2]

- **الشمولية**: ويقصد بها أن تشمل القوائم المالية كل العمليات التي تمت داخل المؤسسة في الدورة الخاصة بها.

- **الوجود**: وهو عبارة عن الوجود الفعلي لعناصر الأصول، الخصوم، التكاليف والنواتج.

- **الملكية(التبعية)**: ويقصد بها أن يتم التأكد من ملكية المؤسسة للعناصر التي تم إثبات وجودها.

- **التقييم**، أي التأكد من أن العمليات المسجلة محاسبيا قد تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- **التسجيل المحاسبي**: أي التحقق من عمليات الجمع والتركيز في اليومية العامة وفقا للقواعد المعمول بها، والتي جاء بها المخطط المحاسبي.

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

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

2 _ الفائدة من المراجعة

تهم نتائج المراجعة عدّة أطراف، والتي تقوم بالحصول على المعلومة المحاسبية، والمتمثلة في الآتي:

1.2. مسيري المؤسسة: مسيري المؤسسة هم أكثر الأطراف ميلا إلى التأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم التوصل إليها، وبالتالي معرفة ما إذا كان نظام المتابعة والتصحيح الدوري للحسابات يعطي معلومات صحيحة ومعبرة، والتي تستطيع مساعدتهم في اتخاذ قرارات التسيير.

2.2. مساهمي و مالكي المؤسسة: بالإضافة إلى الفائدة التي تمنحها المراجعة للمسيرين فان المساهمين هم أيضا مهتمين بنتائجها، وذلك للتأكد مما يلي:

– القدرات التسييرية للمسيرين.

– الاستعمال الجيد لأموالهم المستثمرة (المردودية)، وهذا قبل الخوض في القرارات الجديدة.

3.2. الأطراف الأخرى: وتمثل كل الأطراف الخارجية المهتمة بتقرير المراجعة, ويتعلق الأمر بالآتي:

– **البنوك:** من أجل التأكد من أن الحسابات صادقة وتمثل بدقة حقيقية موجودات المؤسسة وثروتها، والتي تعتبر العنصر الأساسي في الضمانات المقدمة للحصول على قروض.

– **مؤسسات الدولة:** تعتمد مؤسسات الدولة في عمليات التخطيط، المراقبة، الضرائب وتحديد الأسعار على تقارير المؤسسات المعدّة من طرف المراجعين.

– **إدارة الضرائب:** احترام الأحكام التشريعية والقانونية والمبادئ المحاسبية تضفي على حسابات المؤسسة قوة الإقناع أمام إدارة الضرائب، وهذا ما تعمل المراجعة من أجله.

.المطلب الثالث: تطور و تعريف المراجعة الجبائية

بالنظر إلى شّدة الروابط التي تميّز الجباية بالمحاسبة فانّه مهما يكن اتساع عملية المراجعة بالنسبة للمعلومات المالية والمحاسبية في المؤسسة، فهي تصب في نهاية الأمر إلى عامل الجباية.

وكون الجباية من اكبر الانشغالات لأي مؤسسة فإنها أصبحت اليوم هدفًا لمختلف عمليات المراجعة، وبالتالي فهي تعكس الوجه الحقيقي لحياة المؤسسة، وهذا راجع لعدم احترام القواعد والإجراءات الجبائية بسبب الخطر المالي المرتبط بهذا الجانب.

حيث أن المشرع مزج بين إمكانية المراقبة وتسليط عقوبات بسبب الأخطاء المستنتجة، حتى يتسنى الحفاظ على المصلحة العامة للدولة.

وفي حالة ما إذا أرادت المؤسسة التحكم في الالتزامات الجبائية وجب عليها تسخير عناصر متمثلة في أفراد داخليين أو خارجيين عن المؤسسة، زيادة إلى وسائل أخرى متمثلة في القوانين التشريعية كالجريدة الرسمية، وهنا العبء هو عبارة عن عبء مالي لأن المؤسسة مكلفة بالعمليات الأساسية كالتسجيلات وعمليات التحصيل وإعادة دفع الضريبة، وتتحمل أيضا تكاليف تحويلات الوثائق والملفات التي تتم عن طريق الإدارة الجبائية.

وعليه فمن مصلحة المؤسسة إصلاح عملية التسيير إلى الأحسن أي إصلاح الوسائل المستخدمة من أجل تحقيق "وظيفة أو مهمة الجباية"، وذلك طبقًا للتشريعات المعمول بها.[1]

لكن المؤسسة تبقى دائماً عرضة لمعظم القرارات التي تنعكس مباشرة على وضعيتها الجبائية،و بالتالي فان هناك تحصيل ديناميكي للجباية بالنسبة لنشاط المؤسسة مقارنة بالقيد الجبائي، وهذا ما يسمى بالتسيير الجبائي.

ومن جهة أخرى القيد المالي، الخطر والتسيير الجبائيين هم عناصر كافية وأساسية من أجل تبرير مراقبة معمقة ومتخصصة، والتي تسمح بجلب عناصر المعلومات، خاصة لمسيري المؤسسة، وفي غالب الأحيان الفائدة من المراجعة

[1] -C.Perechon et L.Rlef, structure économique et juridique de l'entreprise et tva , revue française de comptabilité, mai 1982, p:223.

الجبائية تكمن في جمع المعلومات المتعلقة بطبيعة ومدى اتساع دائرة الخطر الجبائي الذي تواجهه المؤسسة، بالإضافة إلى كفاءتها في استعمال الجباية للتحسين من مصالحها.

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

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

ويمكن تلخيص ما سبق في الإطار أدناه:

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

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

إذن المراجعة الجبائية هي في غالب الأحيان معرفة في شكل عملية مراجعة أكثر تفصيلا.[1]

أ: التعاريف المختلفة للمراجعة الجبائية

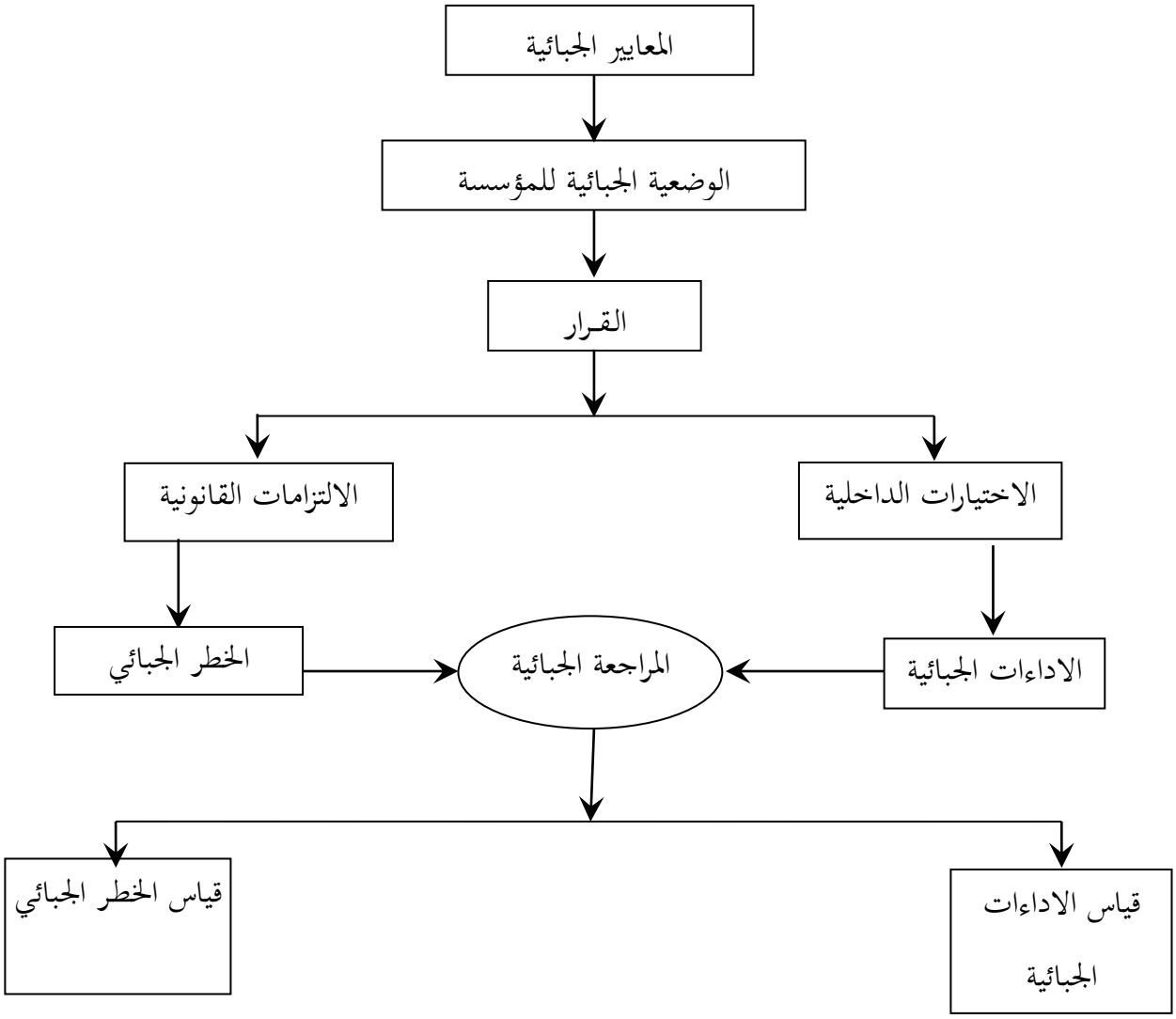
لقد تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة الجبائية لكن كلّها تهدف إلى نتيجة واحدة والمتمثلة في تكوين أو استنتاج فكرة عن مدى صحة وصدق الحسابات الجبائية المصرح بها، وهذا حسب الوضعية الجبائية للمؤسسة.

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

1. الوضعية الجبائية للمؤسسة

يمكن تلخيص الوضعية الجبائية للمؤسسة وفق الشكل الموالي:

الشكل(2.3):الوضعية الجبائية للمؤسسة.



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

يظهر من خلال الشكل أن المراجعة الجبائية تعمل على فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة، عن طريق قياس الخطر الجبائي الناتج عن عدم احترام الالتزامات الجبائية، كما تقيس الأداء الجبائي للمؤسسة الملاحظ من خلال كفاءة المؤسسة في اختياراتها الإستراتيجية منها أو التكتيكية

2. **التعاريف** : وردت عدة فيما يخص المراجعة الجبائية يمكن ذكر البعض منها كالآتي:

1.2. تعريف الجمعية التقنية لتنسيق مكاتب المراجعة والاستشارة:

L'Association Technique D'harmonisation Des Cabinets D'audit Et Conseil.

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

2.2.تعريف م. كولين M.Colin :

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

3.2.تعريف مختلف مكاتب و مجالس المراجعة Diffèrent Cabinets D'audits Et De Conseil

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

4.2.تعريف ب. بوجبن و ج فالي P. Bongon et J. Vallee

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

[2] – M. colin, la vérification fiscale, édition économica, Paris, 1985, p : 37.

« تقيس المراجعة الجبائية مدى كفاءة المؤسسة في تسخير مواردها لخدمة الحق الجبائي في إطار تسييرها، وهذا للمشاركة في تحقيق أهداف السياسة العامة المسطرة من طرفها».[1]

5.2.تعريف ج. ف. كوستا وأ ميكوت.J.F. Costa et A. Mikol

« المراجعة الجبائية هي اختبار أو فحص حساس هدفه التحقق من أن نشاط المؤسسة يترجم بصفة فعلية وصحيحة في الحسابات السنوية، إضافة إلى احترام القواعد الجبائية».[2]

من خلال التعاريف المختلفة السابقة يمكن تعريف المراجعة الجبائية على أنّها:

– المراجعة الجبائية تجعل المؤسسة مؤهلة لاستعمال الجباية في ما يخدم مصالحها، حيث تساهم في تحقيق الأمان الجبائي لها، هذا من الجانب القانوني أما من جانب الفعالية فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي.

– هي فحص للوضعية الجبائية لمؤسسة ما، والهدف منها هو إبداء رأي عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية.

– المراجعة الجبائية هي عملية التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية للمؤسسة، وهي فحص للوضعية الجبائية لمؤسسة ما، بغرض تكوين رأي عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية، وهذا لجعلها مؤهلة لاستعمال الجباية فيما يخدم مصالحها، حيث تسمح بتحقيق الأمان الجبائي للمؤسسة وهذا من الجانب القانوني، أما من جانب الفعالية فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي لها.

المطلب الرابع: أنواع المراجعة الجبائية

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

[1] – P. Bougon et J. M. Vallee, audit et gestion fiscale, édition clef, atd, 1986, p:53.

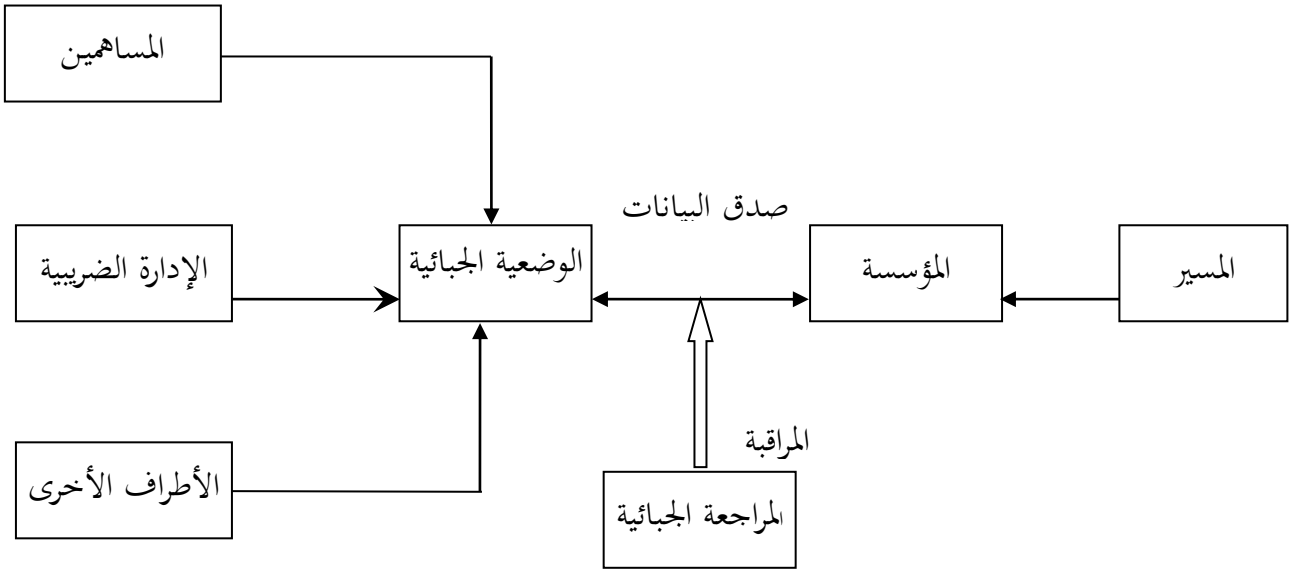
[2] – J. F. Costa et A. Mikol,vingt ans d'audit, de la récusions des comptes aux activités, 1999, p:107.

1. المراجعة الجبائية الداخلية :

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

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

الشكل (2.4):دور المراجعة الداخلية.



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

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

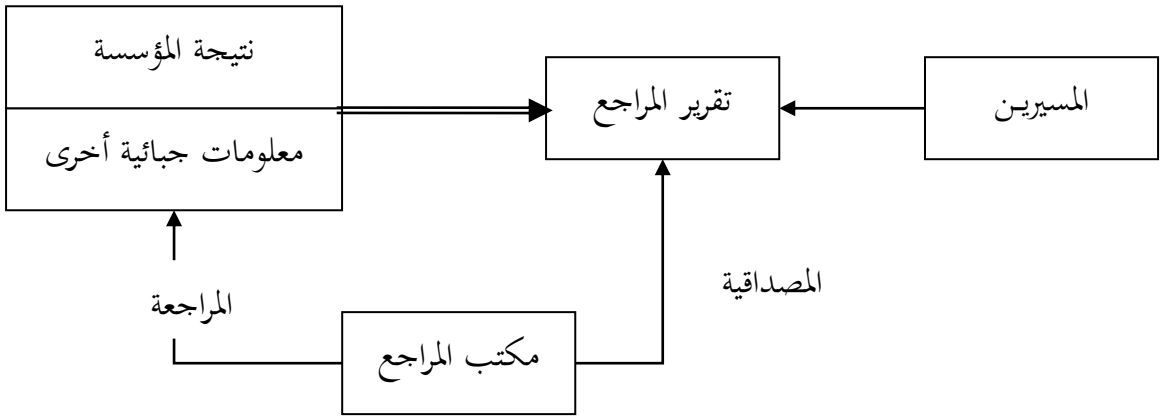
من خلال الشكل يظهر إهتمام كل من المساهمين وإدارة الضرائب بالإضافة إلى الأطراف الأخرى بالوضعية الجبائية للمؤسسة حيث يلجأ هؤلاء إلى مكاتب المراجعة للقيام بعمليات المراجعة الجبائية للبيانات والمعلومات الجبائية التي تخص المؤسسة والتي يعتمد عليها المسيرين في اتخاذ القرارات.

2.المراجعة الجبائية الخارجية

المراجعة الخارجية هي عبارة عن مهمة تمارس من طرف شخص مستقل عن المؤسسة بصفة متقطعة أو دائمة (مستمرة)، حيث تكون مهمته في بعض الأحيان عبارة عن تكملة لمهام المراجعة الداخلية، كما يمكن أن تكون ذات طابع تعاقدي مثل أن تلجأ المؤسسة إلى مكتب للمراجعة بغرض إنجاز هذه المهمة في إطار عقد يربطها بهذا المكتب.

حيث يسند مسيري هذه المؤسسة لهذا المكتب مسؤولية المصادقة على تقارير مراجعتها، وذلك دون اللجوء أو المرور على نظام المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة، ولا على عمل المراجعة الذي يمثل ركيزة هذه المصادقة، ولهذا لابد على المستخدمين إبداء الثقة الكاملة في المراجعين لانجاز هذا العمل والحصول على مراقبة دقيقة.

الشكل (2.5): دور المراجعة الخارجية.



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

يظهر دور المراجعة الجبائية الخارجية في الشكل أعلاه المتمثل في أن مكتب المراجع يقوم بالتأكد من التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية لمختلف الضرائب من أجل إعداد تقريره الذي يهتم به المسيريين من أجل بناء القرارات .

المبحث الثاني: أبعاد مهمة المراجعة الجبائية

للإلمام بأبعاد مهمة المراجعة الجبائية يجب التفرقة بين خصائص الجباية متعلقة بالشكل وأخرى بالمضمون بالإضافة إلي مجال تطبيقها،وكذا مراحل عملية المراجعة الجبائية ,أهدافها ومعاييرها.

المطلب الأول: خصائص المراجعة الجبائية

أ_ من حيث الشكل:

تمارس مهنة المراجعة الجبائية في غالب الأحيان من طرف مراجع خارجي حتى يتسنى في ذلك الاستقلالية والموضوعية لنتائج المراجعة.

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

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

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

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

ب_ من حيث المضمون:

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

1.التفرقة بين المراجعة الجبائية و أنواع المراجعة الأخرى[1]

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

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

– التشابه من حيث المنهجية المتبعة من قبل المراجع.

– كلاهما يشتمل على عناصر رقابة داخلية تهدف إلى التحقق من وجود أشخاص مؤهلين لضمان تنقل وسير المستندات والوثائق التي تسمح بالتأكد من حقيقة المعلومات الموجهة إلى المحاسبة، وكذا وجود إجراءات رقابة تهدف إلى المقاربة بين التصريحات الجبائية والمحاسبة.

– من المستحيل إعداد حسابات الميزانية وتحديد النتيجة المحاسبية مع الجهل بأحكام قوانين الضرائب ومدلولاتها.

– المعطيات المحاسبية هي أساس تحديد الوعاء الضريبي.

تعتبر المحاسبة كقاعدة لجباية المؤسسات عند تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة، والمداخيل الموزعة وهذا في ضل تحقيق الإدارة الجبائية.[1]

[1] -Jacque Duhem et Michel Jammes, Op-Cit, PP: 24-26.

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

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

2.1. المراجعة الجبائية والمراجعة المعلوماتية Audit fiscale et audit informatique

ينطوي إدماج الإعلام الآلي في المعالجة المحاسبية على معلوماتية اصطناعية لذا فهو لا يسمح بالقيام ببعض أعمال المراقبة إلا أن المراجع الجبائي يستطيع أن يستعمله لإثراء وسائل التحقيق وجعلها أكثر عقلانية.

3.1. المراجعة الجبائية والمراجعة الداخلية Audit fiscale et audit interne

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

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

المراجعة الجبائية الحقيقية والمستعملة بشكل واسع هي تلك التي يقوم بها مراجع خارجي، والذي له وظيفة مزدوجة تتمثل في تحليل الوضعية الجبائية ومن ثم اقتراح علاج وإستراتجية لها.

يستعمل المراجع الخارجي طرق وتقنيات شبيهة إلى حد كبير بتلك المستعملة من طرف أعوان الإدارة الجبائية كما يمكن أن يقوم بتحليل الجباية من ناحية الأخطار المترتبة عنها.

[1]- المواد 158، 180،190من قانون الضرائب المباشرة.

2- التفرقة بين مفهوم المراجعة الجبائية و المفاهيم المجاورة

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

1.2. المراجعة الجبائية والاستشارة الجبائية Audit fiscale et conseil fiscal:

كما هو الحال بالنسبة للاستشارة الجبائية فان المراجع الجبائي يقوم باقتراح حلول للمشاكل الملاحظة خلال عملية المراجعة إلا أن الاختلاف الجوهري بين المراجعة الجبائية والاستشارة الجبائية يكمن في أن المستشار الجبائي يعلم مسبقا بالمشاكل التي يقترح لها حلولا، على عكس المراجع الجبائي الذي يكتشفها خلال عملية التحقيق التي يقوم بها.

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

يمكن القول أن المراجعة الجبائية والتحقيق الجبائي من خلال سير المهمة شيء واحد، إلا أن التحقيق الجبائي والذي تقوم به إدارة الضرائب يمكن أن ينتج عنه عقوبات مترتبة عن ملاحظة عدم الانتظام، أما المراجعة الجبائية فتهدف إلى اكتشاف عدم الانتظام لاجتناب هذه العقوبات.

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

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

ج _ من حيث تطبيق مهمة المراجعة الجبائية:

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

- الفترة التي تستغرقها المهمة.

- نشطات المؤسسة المعنية بالمهمة.

- الضرائب المعنية بالمهمة.

1. المجال الزمني لتطبيق المهمة الجبائية

يمكن أن تستغرق مهمة المراجعة الجبائية فترة طويلة أو قصيرة الأجل، وهذا يتوقف على المجال الزمني للمعلومات والوثائق قيد المراجعة، والذي يتغير من مهمة إلى أخرى، إلا أن هذه الفترة يحددها المراجع بحيث تسمح له بمتابعة تطور المؤسسة من جهة، أما الجهة الأخرى، يجب عليه الأخذ بعين الاعتبار الآجال المحددة من طرف إدارة الضرائب، كما يجب تحديد طبيعة ونوع المعلومات الموضوعة تحت المراقبة خلال هذه الفترة.

2. نشاطات المؤسسة المعنية بالمهمة

يمكن أن تتعلق مهمة المراجعة الجبائية بمجموع نشاطات المؤسسة أو بجزء منها فقط، وهذا لان احترام القوانين الجبائية من طرف المؤسسة يمكن أن يتم تقديره اعتمادا على مستويات متغيرة، حيث يستطيع المراجع أن يضع كل نشاطات المؤسسة تحت الرقابة كما يمكن أن يخص نشاطا واحدا بهذه المراقبة إذا تعددت نشاطات المؤسسة.

3.الضرائب المعنية بالمهمة

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

المطلب الثاني : مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية

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

أ _ مرحلة الإعداد للمهمة:

تبدأ عملية الإعداد للمهمة باكتساب معرفة جيدة حول المؤسسة، وهذا للفت انتباه المراجع إلى بعض المشاكل والأخطار المحتملة، ومن اجل الحصول على توجيه مستقبلي للأعمال، وهذه المرحلة تنقسم بدورها إلى ما يلي:

1. الأعمال التحضيرية للمهمة: يبدأ المراجع أعماله بجمع المؤشرات المتعلقة بما يلي:

- المكونات التي تسمح بتعريف المؤسسة.
- الأدوات التي تسمح بتسيير المؤسسة.
- القطاعات التي يمارس فيها نشاط المؤسسة.

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

2. التخطيط والتحضير لبرنامج العملك: بالإضافة إلى المؤشرات والمعلومات المجموعة من طرف المراجع يجب أن يقوم هذا الأخير بجمع مؤشرات أخرى تسمح له بتقدير الحالة الجبائية للمؤسسة، وبعد جمع المؤشرات والمعلومات المقنعة يضع المراجع مخططا لسير مهمة المراجعة الجبائية، والذي يحتوي على العناصر أدناه:

1.2. التعرف على المؤسسة: من خلال الاتصالات المباشرة بالمؤسسة والفحص الموجز لوثائقها فان المراجع يجب أن يأخذ فكرة حول ما يلي:

- تاريخ المؤسسة.
- شكل وموضوع وطبيعة النشاط.
- تعريف المؤسسة (رقم التسجيل في السجل التجاري، رقم التسجيل الجبائي).

- القانون الأساسي للمؤسسة، الشركاء وتكوين رأسمال.

- مقر المؤسسة ومختلف فروعها وأهم الموردين والعملاء.

2.2. التعرف على الوثائق القانونية و المحاسبية والتسييرية للمؤسسة: على المراجع أن يجمع ويفحص مجموعة من الوثائق القانونية، المحاسبية و التسييرية للمؤسسة، يمكن إجمالها في ما يلي:

- فحص للوثائق القانونية: ويتعلق الأمر بتقارير محافظي الحسابات وقرارات مجالس الإدارة والجمعيات العامة، هذا الفحص يسمح للمراجع بمعرفة الحالة القانونية والجبائية للمؤسسة.

- فحص للوثائق التسييرية: ويتعلق الأمر بتقارير المراجعين الداخليين والخارجيين والملاحق المحاسبية، وهذا الفحص يسمح للمراجع بمعرفة السياسة الجبائية والمحاسبية المتبعة من طرف مسيري المؤسسة.

3.2. التعرف على الاتفاقيات الرئيسة للمؤسسة: وذلك عن طريق فحص العقود أدناه:

- عقود الإيجار.

- عقود الرخص.

- عقود التامين.

- عقود القروض.

- العقود مع الشركات الأجنبية.

4.2. التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة: فروع المؤسسة في مختلف المناطق، طبيعة نشاطها،

شكلها القانوني وقانونها الأساسي بالإضافة إلى العلاقة مع الغير كلها عناصر تحدد النظام الجبائي المطبق على المؤسسة ولهذا فان المراجع يجب أن يقوم بالآتي:

- يتعرف على النظام الجبائي المطبق فيما يتعلق بالضرائب.
- يتحقق إذا ما كانت المؤسسة تستفيد من امتياز جبائي ما.

- يتحقق إذا ما كان للمؤسسة التزامات جبائية.

5.2. التعرف على علاقات المؤسسة بإدارة الضرائب: تشغل دراسة السوابق الجبائية للمؤسسة حيزا مهما في تقييم أخطار العقوبات والتقويمات الجبائية المستقبلية، كما يسمح بأخذ صورة عن سمعة المؤسسة لدى إدارة الضرائب، لذا فانه على المراجع القيام بما يلي:

– يفحص البريد الوارد إلى المؤسسة من طرف إدارة الضرائب.

– يتحقق ما إذا كانت إدارة الضرائب قد أرسلت طلب معلومات إلى المؤسسة فيما يخص الدورات الغير المصرح بها أو المعلومات الخاصة بالأطراف التي تتعامل معها المؤسسة كالعملاء.

ب _ مرحلة تنفيذ المهمة:

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

1 . تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائية:

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

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

1.1. قائمة أسئلة الرقابة الداخلية الخاصة بالجانب الجبائي:

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

والمراجع الجبائي يقوم بإعداد قائمة خاصة بالجانب الجبائي لتقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي، وهي عبارة عن قائمة أسئلة (Check-list) تعتبر نقاط مرجعية يعتمد عليها المراجع خلال مهمته، وتكون الإجابة عن الأسئلة بـ: "نعم" أو "لا" وكل سؤال يمثل وسيلة للوصول إلى هدف معين، حيث تصاغ الأسئلة بعناية، بحيث تتحقق مستويات معينة في طرح أسئلة أوّلها مراعاة التفرقة بين أسباب القصور البسيطة وتلك الجسيمة في الرقابة الداخلية، وثانيها مراعاة احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف والقوة في الرقابة الداخلية، وثالثها مراعاة إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابات على كل سؤال والتحقيقات التي تمت للتأكد منها[2] ، واستعمال هذه القوائم يسمح بما يلي:

- تحديد نقاط الضعف ونقاط القوة لإجراء ما، وعادة فان الأجوبة السلبية "لا" تدل على نقاط ضعف والأجوبة الايجابية "نعم" تدل على نقاط القوة؛
- إحصاء جميع النقاط الواجب فحصها ومعالجتها خلال سير المهمة.

ويمكن استعمال قائمة أسئلة تقييم الرقابة الداخلية في الجانب الجبائي من خلال طرح أسئلة تهدف إلى معرفة مدى قوة نظام الرقابة الداخلية الجبائي، ومن بين هذه الأسئلة مايلي:

- هل يوجد شخص أو أكثر مكلف بجباية المؤسسة؟
- هل تتعامل المؤسسة مع مستشار جبائي بشكل منظم أو بشكل عرضي؟
- هل توجد إجراءات مراجعة داخلية؟ [3]

[1] _ عبد الفتاح محمد الصحن: مرجع سابق،2000، ص: 89.

[2] – عبد الفتاح محمد الصحن، نفس المرجع،2000، ص: 91.

[3] – Jacque Duhem et Michel Jammes, Op-Cit, P : 227-228.

– **نقاط القوة:** هذه النقاط تتعلق بالأجوبة الايجابية، وتشير نظريا إلى أن المؤسسة تنتهج مقاييس ملائمة مناسبة للوصول إلى أهداف الرقابة الداخلية.

– **نقاط الضعف:** وهي ما يتعلق بالأجوبة السلبية، وتخص وجود ثغرة أو عدة ثغرات في الإجراءات.

وتجدر الإشارة إلى أن النقاط التي تعتبر نظريا نقاط قوة يجب اختبار مدى تطبيقها على ارض الواقع، وإذا كانت نتيجة الاختبار سلبية يعاد تصنيفها ضمن نقاط الضعف.

2.1. التحليل المالي للتصريحات المودعة من طرف المؤسسة[1]:

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

3.1. مخطط تدفق المعلومة الجبائية:

مخططات (خرائط) التدفق عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية حيث يستخدم هذا الهيكل في التدفق المتوالي لبيانات أو قرارات أو إجراءات معينة.[2]

كما يمكن تعريفها على أنها من الوسائل الذائعة الاستعمال من طرف مراجعي الحسابات ومحللي النظم وذلك لان هذه الخرائط يمكن أن تلخص بإيجاز الأفكار التي يتطلب الإفصاح عنها استخدام الكثير من الكلمات والجمل، هذه الأفكار تتعلق بالعلاقة بين الإجراءات المتتابعة والتدفقات الناتجة عنها.[3]

---

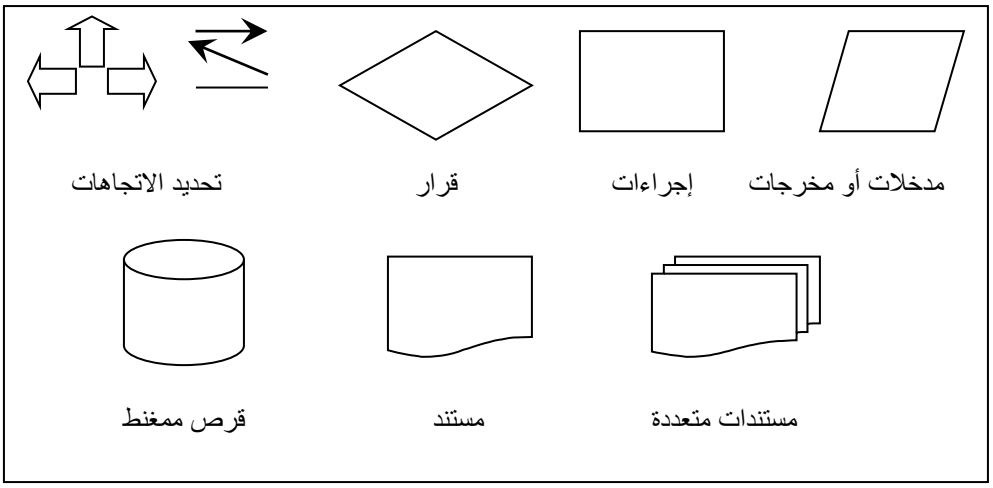
[1] -Jacque Duhem et Michel Jammes, IDEM, P : 233.

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

[3] – سيد عبد المقصود دبيان ومحمد الفيومي محمد وناصر نور الدين عبد اللطيف ومحمد محمود البابلي، مدخل الى نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002، ص: 140.

أما مخطط تدفق المعلومة الجبائية فهو عبارة عن رسم تخطيطي (Flow-chart) يصور لحظة معينة من مسار إجراء جبائي و وثائق جبائية والذي يسمح بتمثيل تسلسل العمليات الضرورية لتنفيذ معالجة هذا المسار وتحليل طريقة عمله ومدى ملاءته ويستعمل هذا المخطط في تعريف جميع المدخلات والمخرجات سواء كانت وسيطة أو نهائية (وثائق، ملفات...الخ) بالإضافة إلى تقسيم المعالجة (الإجراء) إلى عمليات بسيطة قد تكون يدوية أو معلوماتية, وكذا تعريف الشروط المحددة لطبيعة العمليات الجبائية وتمثيل الإجراءات بواسطة رموز (الشكل 5.2).

الشكل (2.6): أهم الرموز المستعملة في خرائط التدفق .



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

1.3.1. **مسار المراجعة** :[1] أهمية مخطط التدفقات بالنسبة للمراجعة يكمن فيما يسمى بمسار المراجعة، والذي يمثل تتبع بند معين أو عنصر معين خلال دورة تشغيل العمليات، حيث أن المراجع يستعمل هذا المسار من اجل تتبع العملية من المستند الأولي المستخدم في التسجيل حتى الوصول إلى المرحلة الأخيرة والمتمثلة في القوائم المالية الختاميةوقد يتم التتبع عكسيا، و تكمن أهمية هذا المسار في ما يلي:

- تسهيل اكتشاف الأخطاء، يساعد مسار المراجعة في اكتشاف الأخطاء سواء في التسجيل أو الترحيل لأنه يتتبع مختلف العمليات من المستند الأولي إلى الدفاتر العامة؛

[1] - كمال الين **الدهراوي**، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، 2003/2002، ص: 70.

– الإجابة عن تساؤلات المدينين، عندما يتقدم احد المدينين للاستفسار عن رصيد حسابه فانه يمكن الوصول إلى الوثائق الأولية المعتمدة في التسجيل بواسطة مسار المراجعة؛

– الحصول على البيانات المفقودة، عند فقدان إحدى الوثائق لسبب من الأسباب فانه يمكن إعادة كتابتها عن طريق تتبع مسار المراجعة.

2.3.1. الهدف من إعداد مخططات تدفق المعلومات الجبائية: الهدف من إعداد هذه المخططات يمكن إجماله في الآتي:

- تسهيل فهم مسارات الإجراءات المعقدة .
- توضيح نقاط القوة ونقاط الضعف الظاهرة في إجراء جبائي ما .
- المساعدة على المقارنة بين إجراء نظري وآخر حقيقي .
- تسمح بتقدير سيرورة العملية الجبائية ومدى المصل بين المهام، وبشكل عام نوعية الرقابة .
- إظهار الانقطاعات في تدفق العمليات الجبائية .
- تسمح بتوضيح المهام والوظائف وبخلق الانسجام في معالجة الإجراء.

يجب أن يسمح مخطط تدفق المعلومة الجبائية للمراجع بما يلي:

- التحكم في مسار تدفق المعلومة الجبائية (مرحلة الفهم) .
- إصدار حكم نظري حول نوعية المسار (مرحلة التقييم المسبق) .
- إعداد برنامج اختيار من اجل التأكد من التطبيق الفعلي واحترام الإجراءات المسطرة (مرحلة التقييم البعدي).

2 . تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة

التحقيق المباشر هو طلب تأكيدات من طرف مسؤولين على العمليات الجبائية حيث تعتبر هذه الطريقة الأكثر فعالية من اجل تكوين رأى حول صدق المعلومات الجبائية المختبرة، ولما كان من الصعوبة في مراجعة كافة العمليات الجبائية فان المراجع يلجأ إلى اخذ عينة من الأشخاص ليجري عليها عملية سبر، ويجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

– أهداف السبر.

- تعريف المجتمع قيد الدراسة.
- حجم و اختيار العينة .
- نتائج المراقبة .

والمراقبة التي يقوم بها المراجع تتركز على احترام القواعد الجبائية، والهدف من هذه المراقبة هو إبداء رأى حول مدى انضباط المؤسسة واحترامها للتشريعات الجبائية، ولهذا فانه على المراجع أن يتحقق من احترام القواعد الشكلية والزمنية من جهة، وقواعد المضمون من جهة أخرى.

1.2. مراقبة قواعد المضمون:

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

2.2. مراقبة القواعد الشكلية والزمنية:

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

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

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

ج _ مرحلة إعداد تقرير المراجعة الجبائية:

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

1. خصائص تقرير المراجعة الجبائية:

للمراجع الحرية الكبيرة في إعداد تقريره لأنه لا توجد معايير خاصة لذلك، ولهذا فان المراجع والشخص المعنى بالتقرير يستطيعان أن يتفقا على النقاط التي يتضمنها، ويمكن أن يكون التقرير شفهيا أو كتابيا، وهذا الأخير هو المفضل لأنه يعتبر كوثيقة إثبات في حالة عدم الاتفاق حول نوعية الأعمال، هذا بالنسبة لشكل التقرير أما بالنسبة للمضمون فتقترح العناصر أدناه:

- إبداء رأى حول أي عدم انتظام مكتشف.
- تقييم الخطر الجبائي مع مراعاة العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة.
- اقتراح الامتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة.

كما انه على المراجع أن يضّمن تقريره النقطتين الأساسيتين التاليتين:

- وصف مختلف الأعمال التي قام بها في إطار مهمته.
- تقديم للصعوبات التي واجهته وعمليات المراقبة التي لم يقم بها والتي لم يستطيع أن يقوم بها.

2. توصيات المراجع الجبائي:

يجب على المراجع أن يبدي رأيه حول طريقة تقليص الخطر الجبائي والقضاء على مصادره وهذا من خلال صياغته لنوعين من التوصيات يمكن إجمالها في الآتي:

1.2. التوصيات ذات الطابع العلاجي:[1]

يمكن أن تتعلق التوصيات العلاجية بتصحيح الوضعية الجبائية، كما يمكن أن تكون تصحيحا للوضعية المحاسبية.

1.1.2. التوصيات التي تسمح بتصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة، مجملها في ما يلي:

- تصحيح الأخطاء الجبائية البحتة، وهى الأخطاء المرتكبة عند إعداد التصريحات الجبائية وإجراءات التسوية والتعديل، وتختلف حسب المخالفة التي قد تكون عيبا في التصريحات أو التحضير المتأخر للمستندات أو عدم صحة ما تحتويه التصريحات، كما يجب أن تحدد تواريخ تدخل المراجع بعناية، وهذا لتمكين المؤسسة من اخذ الوقت الكافي لتصحيح تصريحاتها في الوقت المناسب.

- تصحيح الأخطاء الجبائية المحاسبية حسب إدارة الضرائب فان تصحيح مثل هذا النوع من الأخطاء لا يتم إلا عن طريق التصريحات التصحيحية أو الاحتجاجات، إلا أن مشكل التصحيح الجبائي للأخطاء المحاسبية لا يكمن فقط في هامش التصرف (المناورة) ولكن في تواريخ التدخل التي لا تتلائم مع التشريعات الحالية.

2.1.2. التوصيات التي تسمح بتصحيح الوضعية المحاسبية: ضرورة تصحيح الوضعية المحاسبية ناتجة عن الالتزامات التي تقع على عاتق المؤسسة، حيث أن المؤسسة ملزمة بتقديم حسابات منتظمة وصادقة وتعطي صورة وفية عن موجودات المؤسسة و وضعيتها المالية، لذا فإن هذه التصحيحات يجب أن يتضمنها التقرير النهائي للمراجع.

2.2. التوصيات ذات الطابع الوقائي:

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

- لفت انتباه المؤسسة إلى ضرورة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية مراقبة.

- البحث عن الثغرات في طرق تنظيم المؤسسة والتي يمكن أن تسبب عدم الانتظام، وفيما يتعلق بالوقاية من الجانب الجبائي توجد توصيات وقائية من عدم الانتظام وأخرى خاصة بمراقبة عدم الانتظام.

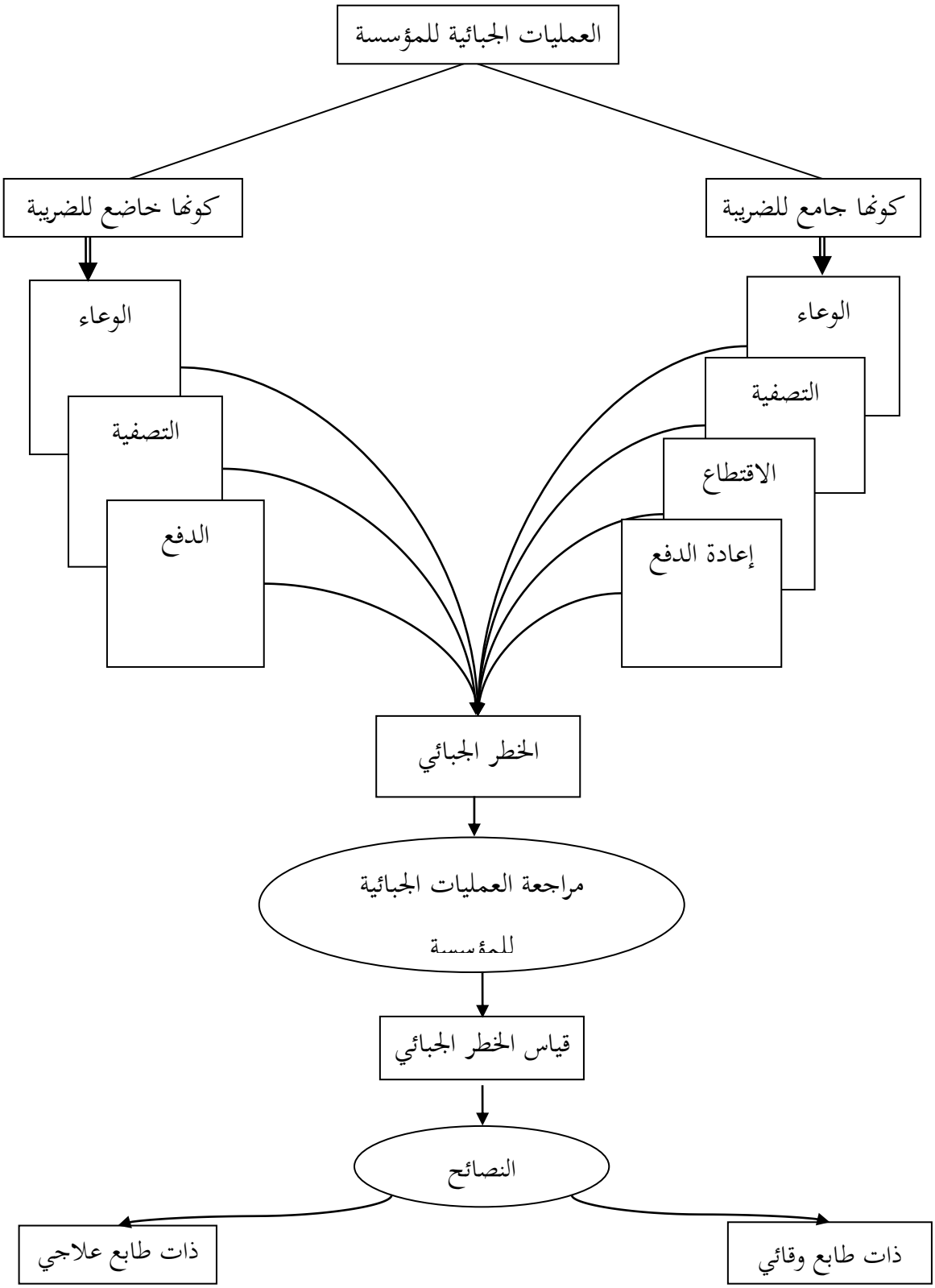
[1]– محمد عباس محرزي . اقتصاديات الجباية والضرائب ,دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ,2004 ص80.

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

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

وفي الأخير يمكن أن يلخص ما سبق ذكره في الشكل رقم (2.7)

الشكل (2.7):مراحل المراجعة الجبائية



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

المطلب الثالث : المعايير المطلوبة واللازمة للمراجع الجبائي :

تعتبر المراجعة الجبائية من بين الأشكال الأكثر حداثة للمراجعة ، على عكس المراجعة المحاسبية التي حددت ترسانة من المعايير كان لها الفضل في نجاحها .

من بين المعايير العامة سنذكر المعايير اللازمة والمطلوبة للمراجع . المعايير التي وجب على المراجع الجبائي احترامها وإتباعها للتحكم الجيد في مهمته ولا يمكن أن يكون المراجع الجبائي حكما وخصما موضوع مراجعة ، هذا ما يمكن أن يؤدي إلى النظر في مصداقية مهمة المراجعة الجبائية بمعنى أخر يجب على المراجع الجبائي التمتع باستقلالية تامة قبالة المسئولين عن المعلومات موضوع المراجعة ، إذن يجب أن يكون " مستقل ماليا أو على كل وجهات النظر الأخرى في علاقته العملية مع زبائنه موضوع المراجعة " [1]

المعيار الثاني اللازم هو أن يكون له مستوى عال من المعلومات الجبائية ليستطيع اتخاذ قرار حول نوعية المعلومات التي يراجعها هذا الذي يقودنا حتما إلى معيار الأهلية المهنية الذي بدونه المهمة لا يمكن أن تكون ذات جودة عالية .

يجب على المراجع الجبائي كذلك الحفاظ على سر المهنة للنتائج التي توصل إليها أثناء ممارسة مهمته .

ها نحن إذن أمام المعايير الثلاثة اللازمة و المطلوبة للمراجع الجبائي التي هي :

الاستقلالية ، الأهلية المهنية و السر المهني .

1 – الاستقلالية :

إن المراجع الجبائي يجب أن يكون مستقل عن باقي الأنشطة التي هي موضوع مراجعة ، يجب أن يكون في مستوى يسمح له بممارسة مهامه بكل موضوعية ، سيبديه حول الوضعية الجبائية للمؤسسة ، لا يجب على المراجع أن يكون في موضع يعرضه للخطر المتعلق بحريته التامة في التصرف و التفكير

في هذا المضمار ، المراجع الجبائي يجب أن يتمتع بالاستقلالية المادية والمعنوية و المالية أو في كل المجالات الأخرى ، هذا الذي سيسمح له بقيادة مهمته و لإيصالها بدون أي تحيز .

[1]_Guide d'audit et commissariat au comptes , op. cit. , p : 10

2- الكفاءة المهنية أو الأهلية :

في العموم المراجعين الداخليين يجب عليهم ممارسة أعمالهم بكفاءة و ضمير مهني فعلى المراجع الداخلي الرئيسي أن يتأكد من أن الكفاءة التقنية و التكوين العام للمراجعين الداخليين ذا مستوى مقبول يسمح لهم بمراجعة الميادين الخاضعة للفحص .

و يجب كذلك على المراجع الداخلي الرئيسي ضمان الإشراف الجيد لمهمات المراجعة الداخلية مع احترام نصوص و أدبيات المهنة ، كما يجب كذلك الاستحواذ على المعارف و الاستعدادات و الكفاءات التقنية اللازمة لتنفيذ أعمال المراجعة .

لكن معيار الكفاءة المهنية في مهمة المراجعة الجبائية هو أكثر صعوبة ، حيث لا يمكن الوفاء به مقارنة مع المهام الأخرى للمراجعة ، لأن " مهمة المراجعة الجبائية لا يمكن إن نعهد بها إلا لمكاتب متعددة الخدمات و الاختصاصات في ميدان المراجعة أو إلى مهنيين محترفين قادرين و أهل لتشكيل و تكوين فرق متعددة الاختصاصات من أجل قيادة و إدارة هذه المهمة

لأن المادة الجبائية تمس جميع المجالات مهما كانت تقنية أو قانونية .

نستنتج أن المراجعة الجبائية يجب " أن تكون منفذة من طرف شخص أو عدة أشخاص الذين تلقوا تكوين ملائم ومناسب مع تمتعهم بالمهارات والقدرات المهنية ذات المستويات العالية . "[1]

3- السر المهني :

إن المراجع الجبائي يجب عليه أن يحافظ ويكتم الأسرار التي تلقاها أو عاينها أثناء ممارسة مهنته ، حيث أنه " السر الأكثر دقة حول ما يتعلق بشؤون الزبائن موضوع والمراجعة ، يجب أن يحفظ ويكتم وأن يكون عرضة

[1]-Fatima Abed , " Audit financier du secteur bancaire " thèse de Magistère mars1997 p : 20

للاستعمال الشخصي ، أي كل المعلومات المتعلقة بالزبون المتحصل عليها في فترة ممارسة مهمة المراجعة [1] ,نظرا لأنه يمكن للمؤسسة أن تواجه مشاكل مختلفة من جراء وعدم كتمان هذه الأسرار .

المطلب الرابع: أهداف و حدود مهمة المراجعة الجبائية :

_ مهام وأهداف المراجعة الجبائية :

تعتبر المراجعة الجبائية مفهوماً جديداً بالنسبة لمفاهيم المراجعة، إذا أنها تبدو وكأنها تثير فضول بعض المؤلفين، وكذا هدف الأبحاث والدراسات الخاصة في بعض جامعات الدول الغربية.[2]

وتمتاز المراجعة الجبائية أيضا بأهداف ومهام خاصة بها والتي تسمح لها بالتميز عن الأشكال الأخرى للمراجعة .

في الواقع يمكن القول أن مهمة المراجعة الجبائية تحمل عدة أشكال وهذا حسب ميدان التطبيق الذي يمكن أن تغطيه أو تمسه ، حيث يمكن أن تحمل على المدة الطويلة أو المتوسطة الآجل ، على نشاط المؤسسة (مجموع مهام أو مهمة واحدة) فقط على الضرائب المدفوعة من طرف المؤسسة (الرسم على النشاط المهني TAP ، الرسم على القيمة المضافة TVA، الضريبة على أرباح الشركات TBS ...الخ وأخيرا حسب الأهداف المختلفة .هذه المهام المذكورة يجب أن تتعلق بالأهداف المنبثقة بالضرورة عن خصائص المراجعة الجبائية .

1- مهام المراجعة الجبائية :

إن الاهتمامات الجبائية تتغير من مراجع إلى آخر ، فتوقعات هذه الأخيرة والاحتياجات المعبر عنها من خلال مستوى المهام أو مهمات المراجعة الجبائية تعتبر اهتمامات مختلفة وبالتالي لا يمكن أن نجد أحادية الشكل في مهمة المراقبة القانونية ، هذا النوع يعتبر مهم أيضاً داخل نفس النوع من المراجعين حتى يمكننا أيضا أن نلاحظ اهتمامات متمايزة لهذه المهمة عند كل أنواع المراجعات ، وهذا ما يسمح لنا بملاحظة أن مهمة المراجعة الجبائية تعرف ببعض الدوام بالنسبة لأربعة عناصر وهي :

[1]-Guide chadefaux . op. cit. p : 58

[2]-Dir. jacques/ B. Michel.En particulier D . E . SS d'audit juridique . Faculté des sciences économique de clerment Ferrand..

- أهمية المدة التي تخص أو تنصب عليها المهمة .
- امتداد نشاط المؤسسة المعنية بمهمة المراجعة بالنسبة للمهمة .
- تغير الضرائب المعنية بالنسبة للمهمة .
- أهداف المهمة.

1.1- مهمة المراجعة تنصب على طول أو قصر المدة :

إن مراقبة قابلية المؤسسة للتوافق مع التشريع الجبائي تفرض التعريف المسبق من طرف المسير لامتداد زمن المعلومات التي سوف تبنى عليها أبحاث المراجعين .

إن الامتداد في زمن المعلومات حيث المراقبة القانونية تتغير من مهمة إلى أخرى، وهي كثيرة التأثر بالخاصية " المنظمة للمهمة " أو " دورية المهمة " التي تتطلب تدخل المراجعين الجبائيين ، تمتاز هذه المهمة الدورية بقابلتها للإحساس حيث تسمح تتبع نمو المؤسسة بصفة دائمة .

من هذا نجد أن الخطر يعتبر مهم بالنسبة للمؤسسة ليس فقط فيما يخص تطور الجانب الجبائي من الزمن ولكن أيضاً بتطوره مع المؤسسة .

في حالة أو فرضية التدخل المنظم (الدوري) فالامتداد في زمن المعلومات محل المراجعة يكون حسب أهداف المسير حيث أنه إذا كان الرغبة في القيام بتحقيق جبائي صوري داخل المؤسسة ، مكتب المراجعة سوف يحمل هذه المهمة على مجموع السنوات التي يمكن أن تراقبها إدارة الجباية .

عند ما تحدد المدة التي سوف نقوم خلالها بمهمة المراجعة الجبائية يقوم المراجع بتحديد طبيعة أونوع المعلومات الخاضعة للضريبة .

2.1- مهمة المراجعة الجبائية يمكن أن تحمل على مجمل نشاط المؤسسة أو جزء فقط من النشاط :

إن احترام القوانين الجبائية يمكن أن يقيم على مستويات متغيرة والمسير له إمكانية إخضاع المؤسسة بكاملها إلى مراقبة قانونية تعاقدية ، كما أن تكون مهمة المراجعة الجبائية دورية يتم من خلالها توجيه الأعمال خلال كل مرة على نشاط

معين للمؤسسة هذا في حالة تعدد النشاطات أو على كامل نشاط المؤسسة ، وحسب رغبة هذا الأخير وحسب درجة المخالفات المسجلة .

إن حجم مهام المراجعة الجبائية يمكن أن يتغير إما حسب أهمية المعلومات الخاضعة للمراقبة و إما حسب تغير وتعدد الضرائب والتي تكون المهمة هدفها .

3.1– مهمة المراجعة يمكن أن تحمل على مجمل الضرائب المدفوعة من طرف المؤسسة أو على ضريبة واحدة فقط :

يمكن للمسير أن يركز اهتمامه على ضريبة معينة أو عدة أنواع من الضرائب ، دورية مهمة المراجعة الجبائية يمكن أن تسمح في كل مرة بتقييم شامل لوضعية المؤسسة تجاه أي نوع من أنواع الضرائب ، هذا التقييم يمكن أيضاً أن يقدم صورة أو فكرة عن نقاط الضعف فيما يخص الجانب الجبائي وبالتالي يولد الحاجة لمراقبة معمقة لأي ضريبة كانت .

4.1– مهمة المراجعة تخضع لأهداف متعددة :

إن تطور أهداف المراجعة الجبائية تظهر عند ملاحظة طبيعة وأهمية الأخطاء الجبائية . فالمسير يقوم بالبحث عن المؤشرات التي تؤدي إلى إمكانية تخفيض الخطر الجبائي أو إلى تجنب العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن وذلك بالتكيف مع الضريبة أو إعادة النظر في القوائم المالية لإدخال تعديلات عليها .

ومن مهام المسير أيضاً الكشف والقضاء على العوامل غير القانونية التي تكون مصدر خطر .

توجد كذلك أهداف يمكن أن نؤهلها ولكن في حدود معينة حيث المسير يبحث قبل كل شيء عن المعلومات التي تبين وجود مخالفات جبائية مولدة لخطر جبائي متعلق بها ، وبالتالي يمكننا حصر مهام المراجعة الجبائية فيما يلي :

– قياس تطور الخطر الجبائي الذي يتغير مع نشاط المؤسسة وأهدافها .

– السهر على ملائمة المؤسسة وتجنب القواعد الجبائية التي تعرضها إلى عقوبات ، مع الأخذ بعين الاعتبار المهام وأنواع الضرائب و أهدف المراجعة .

2 _ أهداف المراجعة الجبائية :

باعتبار أن المراجعة الجبائية مفهوم جديد بالنسبة لباقي أنواع المراجعة ، واعتبار عدم وجود أي نص قانوني وكذا عدم وجود أي معيار بالنسبة للمراجعة الجبائية ، تجعل المراجع الجبائي أو المسير في حرية تامة عند تحديد واجباته والمتمثلة في :

- رسالة المهمة (أمر بمهمة) .
- أتعاب المراجع (بالنسبة للمراجعين الخارجيين) .
- حديد المهمة الرئيسية للمراجع .

ومما سبق نجد أن المراجع الجبائي يولي اهتماما خاص لمهمة المراجعة من ناحية المراقبة القانونية ، وهذا لتوضيح النقائص الجبائية .

يتمثل هدف المراجعة في فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة ، والتي تتأثر بنوعين من القرارات وتحدد هذه القرارات بصفة طبيعية أهداف المراجع الجبائي.

فالقرار الأول يتمثل في القرارات الناتجة عن مختلف واجبات المؤسسة اتجاه الإدارة الجبائية ، حيث تكون المؤسسة مجبرة على احترام الواجبات المتعلقة بالشرعية القانونية وهذا لتجنب الأخطار الجبائية المتبوعة بعقوبات كبيرة .

– أما القرار الثاني وهو يسمح للمؤسسة بتشكيل ديونها الجبائية ، وهذا لتحديد استعمالاتها التي تقدم كاختيارات جبائية وكانتقادات للجباية التي تطبقها المؤسسة . هذه القرارات تفرض بالضرورة وجود مهمة المراجعة ، ومن هذا يمكن أن نميز بين هدفين رئيسين لمهمة المراجع الجبائي والتي تتمثل في التالي :[1]

1 – التأكد من أن المؤسسة تحترم حقيقة القواعد القانونية الخاضعة لها (ملاءمتها للقواعد الجبائية)

فمن خلال المراجعة الجبائية ، يقوم أيضا بإنجاز مراقبة قانونية تسمح للمؤسسة بمعرفة ليس فقط الأخطار ولكن أيضا الخطر الناجم عن هذه الأخطار .وتكون هذه الأخير مراقبة– المراقبات القانونية – مبينة على كمايلى :

[1] -C . F. .Bougan et J . M vallée . op. cit. p : 69 .

- المراقبة على أساس العودة إلى قوائم الاستقصاء "Questionnaire" [1] للمراجع الجبائي.
- الهدف من المراقبة بواسطة قوائم الاستقصاء.
- هيكل قوائم الاستقصاء.
- مراقبة الشكل والوقت.

يقوم المراجع الجبائي بوضع نوعين من المراقبة ولكن مكملين لبعضهم البعض وهما :

_ مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول حاليا داخل المؤسسة ، وهذا لتوضيح ممارسات من الناحية الجبائية .

_ تقييم مراقبة خاصة لوظيفة الجباية أو ما يوازيها حيث يجب على المراجع أن يأخذها بعين الاعتبار.

– يقوم المراجع بتقييم قابلية المؤسسة لاستعمال أحسن بالنسبة للإمكانيات التي يوفرها لها التشريع الجبائي ، أي التحكم في ميكانزمات التشريعي الجبائي ومعرفة خباياه وبالتالي استعماله في صالح المؤسسة من غير المساس بمصالح خزينة الدولة ، هذه التقنيات هي الطرق المستعملة والتي يمكن أدراجها ضمن مفهوم التسيير الجبائي للمؤسسة . أما أساس الفعاليات الجبائية فهي ناتجة عن :

- مراقبة نظام المعلومات الجبائية .
- مراقبة تكامل المفاهيم الجبائية في عملية اتخاذ القرار.

تعتبر مساهمة المراجعة الجبائية في إطار القانونية والفعالية الجبائية ذات أهمية كبيرة ، هذا حتى لو تبين أن خصائص مهمة الجباية تفرض العودة لاستعمال تقنيات خاصة .

بالإضافة إلى الهدفين الرئيسين السابقين ، توجد أهداف ثانوية يمكن توضيحها كالتالي :

- المراجعة الجبائية عبارة عن وسيلة ناجعة لتقريب الجبائية من الحسابات بقراءة جبائية جديدة للحالات المالية والمحاسبية .

[1]-Robert Oberth " pratique internationale de la comptabilité et de l'audit . éd dunod , paris 94

- المراجعة الجبائية تعتبر كجواب على قابلية المؤسسة للتحكم في البارومترات الجبائية.
- جنب إجراءات يمكن أن تأخذ عدة سنوات وقد تؤدي – هذه الإجراءات – إلى عرقلة السير الحسن للمؤسسة (مثلاً تعطيل حسابات الشركة لدى البنوك أي المعارضة على الحسابات).
- المراجعة الجبائية تساهم في جرد نقاط القوة ونقاط الضعف للمؤسسة وإلى تحسين تطور القرار.
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي وعن النقائص الظاهرة في تنظيم المؤسسة .
- المراجعة الجبائية كقطعة محركة في إعداد التشخيص الجبائي للمؤسسة .
- إن دورية مهمة المراجعة الجبائية يمكن أن تسمح في كل مرة بتحديد تقييم شامل للوضعية الجبائية تجاه ضريبة معينة
- البحث وتقييم الخطر الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية .
- المراجعة الجبائية تسمح بالقضاء تدريجيا على العوامل الغير القانونية وهذا لتجنب إجراءات التقويم والاخضاعات الإضافية .
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخير في تقديمه أو نقص في التصريح .
- البحث في تهيئة الهياكل للسماح بتخفيض الضرائب من كل هذا فإن هذه المهام والأهداف المنوطة بالمراجعة الجبائية تعتبر أساسية . وهو ما يميزها عن باقي أشكال المراجعات .

وهناك أهداف حسب مضمونها :

أ– أهداف المراجعة الجبائية حسب مدتها :

هناك هدفين رئيسين يمكن أن يلمسا مهمة المراجعة الجبائية هما : مقياس الانتظام الجبائي ومقياس الفعالية الجبائية ، وكذلك مدة مهمة المراجعة التي لا يمكن أن تكون محددة إلا بعد تحديد الأهداف والمصادقة على حدودها لأن المهمة يجب أن لا تتعدى وقتها المحدد لكي لا تكون مسببة لتكاليف إضافية غير نافعة .

ب_ الأهداف حسب مهمة المراجعة الجبائية :

إن الالتزامات التي تواجهها المؤسسات تكون في بعض الأحيان مسببة لعدم الانتظام الجبائي الذي قلما يكون موافق وملائم مع مصالح المؤسسات ، وهو الشيء الذي يؤدي في أغلب الحالات إلى فرض عقوبات وغرامات جبائية .

هذا ما يدفع بالمؤسسات أن تكون يقظة وحذرة من أجل أن يكون عدم الانتظام الجبائي متوقع ومصحح بدون إعطاء للإدارة الجبائية الفرصة في إلقاء العقوبة ، في هذا الأمر يمكن القيام بالمراجعة الجبائية ، بشرط أن المؤسسة تستخلص " توجيهات أو توضيحات حول إمكانية التقليل من الأخطار الجبائية ، وكذلك حول إظهار أو إقصاء مؤشرات عدم الانتظام الجبائي وكذلك مصادر الأخطار إن المؤسسة بوجه خاص والمعنيين أو الآمرين بوجه عام لا يمكنهم الاكتفاء بتقرير المراجعة الجبائية الذي يصف أهم أنواع الرئيسية لعدم الانتظام الجبائي المكتشفة بدون ذكر مختلف الإمكانيات والإجراءات التي ستسمح بتصحيح الأخطاء المرتكبة ، زيادة على ذلك المؤسسة لا يمكنها أن تكتفي بتشخيص بسيط حول فعاليتها الجبائية فلها الحق هنا في الحصول على تقرير يبين ويوضح لها الأخطاء المتعلقة بالاختيارات ، و الاختيارات التي ستكون أكثر ملائمة لها ، كل هذا أخذ بعين الاعتبار السياسة العامة للمؤسسة .
إذن المعينين والمراجع سيتفقون تعاقديا حول الأهداف التي ستمس هذه المهمة ، إما الانتظام والفعالية ، أو الاثنين في نفس الوقت ، ذلك الشيء الأكيد الذي سيكون له تأثيرا كبيرا على المدة الزمنية المتغيرة التي ستجرى فيها المراجعة الجبائية .

ـ إن الطابع المنتظم أو الدوري الذي يمكن أن تكتسبه مهمة المراجعة الجبائية على مستوى المؤسسة يلعب دورا محددا في مدة التدخل لهذه المهمة ، فإذا لجأت المؤسسة لأول مرة للمراجعة الجبائية هذا ما سيستلزم تشخيص عام وشامل حول الوضعية الجبائية للمؤسسة .

إذن هي رقابة معمقة جدا ، ما يسمح للمهام اللاحقة للمراجعة الداخلية للمسائل الجباية أن تكون أقل مدة وأكثر تحديدا لزمن تطبيقها ، لأن امتياز المهمة المنتظمة يمكن أيضا المؤسسة من أن تبرمج مهام دورية من أجل عدم السماح للأخطاء ولعدم الانتظام الجبائي أن يتراكما " كلما كان الفرق الزمني بين مهمتين منتظمتين كبير كلما كان خطر تراكم الأخطاء اكبر، زيادة على ذلك التكلفة المالية التي تنجم عن الرقابة الجبائية وخطر أن تكون هذه التكلفة ثقيلة على عاتق المؤسسة .

نستنتج بأن المهمة الأولى للمراجعة الجبائية يجب أن تسمح للمراجع بالإحاطة العامة حول المؤسسة ومحاولة الوقاية وتجنب التدخلات اللاحقة الممكنة، التي ستكون متعددة وقصيرة أكثر من الأولى، فضلا عن أنه في حالة ما إذا قام المعين والمراجع معاً بتحديد المدة التي ستنفد فيها المهمة ، سيكون هناك تعريف وتوضيح لـ " طبيعة أو نوع المعلومات

التي ستخضع للرقابة ، مهما كانت الأنشطة أو أجزاء النشاط التي تكون موضوع المراجعة أو الضرائب التي تتعلق بهذا النشاط .

ـــإن المؤسسة في حد ذاتها كيان اقتصادي في بعض الأحيان معقد جداً نظراً لتجمع على مستواها الكثير من الوظائف والأنشطة المختلفة كالإنتاج ، التخزين والبيع وغير ذلك من الأنشطة الأخرى .

إذن المؤسسة يمكن أن تخضع للمراجعة الجبائية في مجموع نشاطها أو في جزء من هذا الأخير الذي يكون محدد جيداً أو حتى على مجموع الضرائب التي تدفعها المؤسسة أو جزء من هذه الضرائب .

ج– المراجعة الجبائية يمكن أن تنصب على الكل أو جزء من نشاط المؤسسة :

إن المعين لديه اختيارين إما أن يخضع كل نشاط المؤسسة في مجموعه للمراجعة الجبائية إذن هنا تنظيم مراجعة تحقيق وفحص جبائي صوري (مصطنع) أو يخضع ببساطة جزء من هذا النشاط للمراجعة الجبائية أي اختيار الوظيفة التي ستكون موضوع مراجعة مثلاً العمليات التي تتعلق بالتخزين على سبيل المثال .

هذه الإمكانية الأخيرة التي تخضع جزء من نشاط فقط للمراجعة الجبائية ستسمح أثناء ممارسة المهام اللاحقة بالاجتياز والعبور إلى مراجعة وظائف أخرى كالبيع ، الإنتاج ...الخ .

د– المراجعة الجبائية يمكن أن تنصب على الكل أو جزء من الضرائب المدفوعة من طرف المؤسسة :

إن انشغالات المعينين يمكن أن تتركز على ضريبة واحدة أو أنواع من الضرائب الخاصة أو مجموع الضرائب المدفوعة من طرف المؤسسة ، إذن المراجعة الجبائية يمكن أن تنحصر مثلاً في الرسم على القيمة المضافة ، أو في الضرائب على أرباح الشركات أو في الضرائب الأخرى .

توجد ثلاث حالات أين يمكن للمؤسسة أن تهتم بمراجعة جبائية خاصة بنوع معين من الضرائب و هي كالتالي:

– الحالة الأولى :

عندما يتعلق الأمر بنظام ضريبي خاص تخضع إليه المؤسسة كالإعفاء من الرسوم مثلاً وتريد المؤسسة معرفة ما إذا كانت تحترم الالتزامات التي تنبثق وتنجم عن هذا النظام الخاص .

– الحالة الثانية :

في حالة دورية مهام المراجعة الجبائية هذا سيسمح في كل مرة للمؤسسة للحصول على نظرة شاملة حول وضعيتها المتعلقة بكل نوع من الضرائب التي تخضع لها المؤسسة .

– الحالة الثالثة :

عند ما تكون للمؤسسة فكرة حول نقاط ضعفها في مادة الجباية ، في هذه الحالة المؤسسة تطلب إجراء رقابة معمقة حول الضريبة التي تعتبرها أو تراها مصدر للخطر الجبائي .

إذن نستنتج من أجل أول مهمة للمراجعة الجبائية التي تخضع لها المؤسسة أنه من الأفضل والمستحسن أن تمس تقريبا كل وضعيتها الجبائية وكل الضرائب التي تكون المؤسسة مدينة بها ، وهذا من أجل السماح للمراجع الحصول على معرفة عامة حول الوضعية الجبائية للمؤسسة وذكر مختلف نقاط الضعف لهذه الأخيرة من أجل تحديد دقيق للمهام الدورية اللاحقة ، والتي ستكون محصورة في كل مرة على الضريبة واحدة أو نوع واحد من الضرائب يكون محدداً جيداً

خاتمة الفصل

عند إجراء عملية المراجعة الجبائية قد تنشأ عدت إشكاليات عن ذلك فمنها ما يتعلق بالشكل وخاصة عدم احترام الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة من طرف أعوان المراجعة ،وكذلك عدم إلتزام النكلفين بالضريبة بالواجبات الملقات على عاتقهم بالإضافة إلى المنازعات المترتبة عن خرق إجراءات المراجعة المحاسبية .

أما مايتعلق بالموضوع نجد فبه نقاط نزاعية ذات طابع قانوني نذكر منها منازعات الرسم على القيمة المضافة .المنازعات المتعلقة بالأعباء ....إلخ، أخرى ذات طابع فني والتي تربط بفحص المحاسبة من حيث المضمون و كذا فحص حسابات الميزانية والوثائق المحاسبية ، بإعتبارها مسائل فنية تقنية يستعين فيها القاضي الإداري فيها بخبير مختص .

ومن هنا تبين أن أهمية المراجعة يتعلق بالتنظيم القانوني للضريبة وكذا محاربة التهرب الضريبي والغش والكشف عن أخطاء من كلتا النواحي من جهة المكلفين بالضريبة وكذا المشرف عليها،وكل من أجل تغطية النفقات العامة للدولة وتحقيق الموازنة الإجتماعية.

تمهيد

بعد أن تناول الفصل السابق المراجعة الجبائية من جانبها النظري سيكون هذا الفصل مخصصا لجانبها التطبيقي، وعلى عكس المراجعة المحاسبية فان المراجعة الجبائية ليست مطبقة في الجزائر لذا فان الإجراءات التي يتضمنها هذا الفصل هي مستوحاة من تقنيات التحقيق الجبائي (الذي تقوم به إدارة الضرائب) والمراجعة المحاسبية في جانبها الجبائي.

هذه التقنيات في مجملها عبارة عن عمليات بحث وتفتيش وتحقيق تمس ثلاث جوانب رئيسية وهي:

- الجانب الجبائي (الضرائب والرسوم) .
- الجانب المحاسبي .
- الوثائق الجبائية (La Liasse Fiscale).

وهذا سعيا من المراجع للتأكد من احترام المؤسسة لالتزاماتها المحاسبية والجبائية من جهة، وليتأكد من استفادتها من كل الامتيازات الجبائية التي منحها إياها التشريع الجبائي من جهة أخرى.

وعليه سيكون هذا الفصل مقسما على النحو الآتي:

- دراسة تطبيقية للمراجعة الجبائية
- دراسة حالة للمراجعة الجبائية لمصلحة الضرائب بسيدى علي .

المبحث الأول : دراسة تطبقية للمراجعة الجبائية

المطلب الأول: المراجعة الجبائية للضرائب والرسوم

تنقسم التزامات المؤسسة الجبائية كما ورد في الفصل الأول قسمان، التزامات كون المؤسسة خاضع للضريبة والتزامات كونها جامع لها، لذا فان المراجع الجبائي يراجع الضرائب والرسوم وفقا لهذين النوعين من الالتزامات.

أولا: المراجعة الجبائية للضرائب والرسوم كون المؤسسة خاضع للضريبة:

تعتبر المؤسسة مكلفا نهائيا في حالة تحملها للضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني والدفع الجزافي، وهذا ما سيتم التفصيل في طريقة مراجعته.

1. المراجعة الجبائية للضريبة على أرباح الشركات:

تمر المراجعة عبر مرحلتين هما مراجعة الوعاء ومراجعة التصفية والتسديد.

1.1.مراجعة الوعاء: طبقا لما تنص عليه المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة فان القاعدة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات هي الأرباح الصافية والتي تحدد بنتيجة العمليات التي قامت بها المؤسسة والوحدات التابعة لها.

النتيجة الصافية هي قاعدة تحديد النتيجة الجبائية بعد القيام بتعديلات كالآتي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الادماجات – التخفيضات

2.1. مراجعة تحديد النتيجة المحاسبية: لمراجعة هذه النتيجة فانه على المراجع القيام بعمليات بحث وتحقيق في النواتج والأعباء.

3.1. مراجعة النواتج: وتتضمن على مراجعة رقم الأعمال ومراجعة النواتج الأخرى.

4.1. مراجعة رقم الأعمال: على المراجع في بداية الأمر التأكد من أن رقم الأعمال يعكس الحقيقة وذلك باستعماله لتقنيات إعادة تكوين رقم الأعمال وهناك طريقتان:

الطريقة الأولى :إعادة تكوين رأس المال اعتمادا على المداخيل [1]

من اجل الإحاطة بكل المداخيل التي حققتها المؤسسة فعلا فانه يجب على المراجع إنشاء حساب مالي يتضمن المبالغ المدينة للصندوق والأرصدة البنكية للمؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار أرصدة بداية ونهاية المدة للزبائن والتسبيقات، ويأخذ هذا الحساب الشكل الآتي:

الصندوق + الحسابات البنكية + تسبيقات الزبائن في 01 جانفي + رصيد الزبائن في 31 ديسمبر – تسبيقات الزبائن في 31 ديسمبر – رصيد الزبائن في 01 جانفي = رقم الأعمال المعاد تكوينه

تتم مقارنة رقم الأعمال المعاد تكوينه مع رقم الأعمال المصرح به من أجل اكتشاف الأخطاء المحتملة، وإذا اكتشف المراجع عدم التطابق بينهما فعليه التحلي بالحيطة والحذر من خلال طرحه لأسئلة على محاسبي المؤسسة لأنه قد يتعلق الأمر في بعض الأحيان بمردودات من الزبائن.

الطريقة الثانية: إعادة تكوين رقم الأعمال اعتمادا على الفواتير

مصدر قاعدة احتساب الضرائب بالنسبة لمؤسسات الأشغال العمومية هو الفواتير، والفوترة المعاد تكوينها من طرف المراجع لا يجب أن تسمح فقط بالتحقيق في أرصدة تسبيقات الزبائن ولكن يجب أيضا أن تسمح بالتحقيق في التحصيلات والفواتير المصرح بها وإعادة تكوين الفوترة يكون كالآتي:

التحصيلات المصرح بها – أرصدة الزبائن في 01 جانفي + تسبيقات الزبائن في 01 جانفي + أرصدة الزبائن في 31 ديسمبر – تسبيقات الزبائن في 31 ديسمبر= الفوترة المعاد تكوينها

[1] GUIDE DU VERIFICATEUR DE COMPTABILITE.DGI.2001

كما انه على المراجع أن يتأكد من التطابق بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة والأرصدة المستخرجة من اليوميات المساعدة، والتأكد من الانضباط واحترام القواعد في تسجيل فواتير البيع في اليوميات.

المراجع ملزم كذلك بالتأكد من النقاط أدناه:

- التطابق بين فواتير البيع و وصولات التسليم.
- التطابق بين أصناف البيع وما هو مصرح به فيما يخص الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.
- عمليات تسليم السلع للشركاء والعمال.
- العمليات الحسابية في الفواتير.

5,1. مراجعة النواتج الأخرى: حيث أنه على المراجع القيام بما يلي:

- على المراجع التأكد من التسجيل المحاسبي الحسومات المكتسبة.
- على المراجع أن يتأكد من أن إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة قد تم تقييمه بشكل جيد وموضوعي.
- يجب التأكد من التسجيل المحاسبي للإعانات الممنوحة.
- فيما يتعلق بإعادة تقييم الاستثمارات فانه على المراجع أن يتأكد من إدماجها في نتيجة الدورة وفقا للقواعد المنصوص عليها في المادتين 185 و 186 من قانون الضرائب المباشرة.

6.1. مراجعة تغيرات المخزونات: فيما يخص المخزونات فانه على المراجع أن يتأكد من النقاط أدناه:

- وجود جرد مفصل .
- التقييم الصحيح للمخزونات وفقا لما نص عليه المخطط المحاسبي الوطني.

إلا أن المشتريات يجب أن تحضى بعناية خاصة من المراجع من خلال التحقيقات الموالية:

- التأكد من التسجيل المحاسبي لجميع فواتير الشراء.
- التأكد من أن المشتريات مبررات بوثائق إثبات.
- التأكد من أن كل المشتريات مرتبط بالاستغلال .
- التأكد من التطابق بين المبلغ المشكلة للحسابات الدائنة للموردين وبين مبالغ اليومية المساعدة للمشتريات.

7.1. مراجعة الأعباء :على المراجع التأكد من الشروط العامة لقابلية تخفيض الأعباء، ولكي تكون الأعباء قابلة للتخفيض جبائيا من نتيجة الدورة يجب أن تستوفي كل الشروط الآتية:

- يجب أن ينجر عنها انخفاض في أصول الميزانية الصافية أو ارتفاع في ديون المؤسسة دون أن تتسبب من جهة أخرى في تغير على مستوى الميزانية .

- يجب أن تكون مسجلة في محاسبة المؤسسة ومستندة على وثائق إثبات، هذا الشرط المزدوج يسمح بالتأكد من حقيقة هذه النفقات ومبلغها كما يسمح بتقرير ضمها أو عدمه إلى نفقات دورة ما.

- يجب أن تصب في مصلحة المؤسسة وأن تكون ضرورية لضمان السير العادي لوظائفها.

8.1. مراجعة تحديد النتيجة الجبائية: النتيجة الجبائية هي عبارة عن النتيجة المحاسبية بعد ضم الادماجات وتنحية التخفيضات، لذا فإنه بعد مراجعة كيفية تحديد النتيجة المحاسبية ينبغي على المراجع أن يتأكد من أنه قد تم ضم (إدماج) بعض المصاريف وأنه قد تمت الاستفادة من التخفيضات.

9.1.المصاريف الواجب التأكد من ضمها: و يتعلق الأمر بما يلي:

1.9.1. الهبات و الهدايا المتجاوزة للحد القانوني: وهي ثلاثة أنواع:

- الهبات والهدايا ذات الطابع الإشهاري، هذا النوع من الهبات لا يجب أن تتعدى قيمته الوحدوية 500دج لكل مستفيد.

- الهبات والهدايا المقدمة إلى مؤسسات وجمعيات إنسانية، هذا النوع من الهبات لا يجب أن تتعدى قيمته السنوية 20000 دج سواء كان عينيا أو نقديا

- الهبات المقدمة إلى هيئات مقيمة ومعتمدة للبحث العلمي أو الجمعيات ذات الطابع الخيري، هذا النوع لا يجب أن يتعدى 1% من الربح الخاضع للضريبة.[1]

2.9.1. الغرامات والعقوبات على مختلف أنواعها: [2] ويتعلق الأمر بعقوبات التأخر وعقوبات الزيادة في الأسعار.

3.9.1. النفقات الخاصة بالتكفل والتمويل المتجاوزة للحد القانوني: هذه النفقات محددة قانونا ب10% من رقم أعمال الدورة مع حد أقصى له يقدر ب6 ملايين دج.[3]

[1] – المادة 171من قانون الضرائب المباشرة.

[2] – المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة.

[3] – المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة.

4.9.1.المؤونات غير القابلة للتخفيض أو المتروكة دون مبرر خلال الدورة: ربط التشريع الجبائي الساري المفعول تخفيض المؤونات من النتيجة بالشروط الآتية الذكر:

- يجب أن تكون مكونة لتغطية عبء محدد بدقة أي أنها يجب أن تكون من اجل عنصر من عناصر الأصول أو الأعباء بشكل مخصص وليس معمما، كما ينبغي أن تكون مبلغها مقيمة بشكل صحيح وليس بطريقة جزافية .

- يجب أن تكون لمواجهة خسائر وأعباء محتملة مع إقصاء الأعباء والخسائر التي يكون احتمال وقوعها ضعيفا جدا .

- يجب أن تكون مخصصة لأعباء قابلة للتخفيض ولا تكون لأعباء مقصية من حق التخفيض مثل الغرامات .

- الخسائر والأعباء التي كونت من اجلها المؤونات يجب أن يكون مصدرها من الدورة المعنية وهذا المصدر يجب أن يظهر في كشف المؤونات المرفق بالتصريح السنوي للنتائج.

5.9.1. الاهتلاكات المتجاوزة للحد القانوني والخاصة بالسيارات السياحية: إن قاعدة احتساب أقساط الإهتلاك للسيارات السياحية محددة قانونا بـ 800000 دج كقيمة اكتساب للوحدة.

6.9.1.التخفيضات الواجب اتاكد من أن المؤسسة قد استفادت منها :على المراجع التأكد من استفادة المؤسسة للتخفيضات أدناه:

7.9.1. الجزء الغير خاضع للضريبة من القيمة الزائدة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات:حسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة فان نسبة هذا الجزء تكون كما يلي:

- 65% من القيمة الزائدة إذا تعلق الأمر بالمدى الطويل أي عند القيام بالتنازل عن استثمار مرت 3سنوات أو أكثر على اكتسابه أو إنشائه .

- 30% من القيمة الزائدة إذا تعلق الأمر بالمدى القصير أي قبل أن تمر 3 سنوات على الحيازة أو إنشاء الاستثمار.

8.9.1. تأجيل العجز في الميزانية: حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة فان العجز الخسارة الخاصة بدورة معينة يمكن تغطيته في مدة أقصاها 5 سنوات لاحقة.

9.9.1. التخفيض تخفيض الجبائي (الرصيد الجبائي): فيما يخص التخفيض الجبائي فان المراجع يجب أن يتأكد من توفر الشروط الآتية:

- الشركة تابعة للقانون الجبائي الجزائري ومقرها في الجزائر.

- يجب أن تكون الشركة خاضع للضريبة على أرباح الشركات.

- فقط الأرباح التي تخضع لمعدل ضريبة عادي هي التي تستفيد من التخفيض الجبائي.

- يجب أن يكون المستفيد من التخفيض الجبائي مقيما في الجزائر أو يملك مقرا فيها.

- القسائم الموزعة بقرار نظامي من أعضاء الشركة معنية بالتخفيض الجبائي أما التعديلات والمداخيل الموزعة حسب المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة فلا تستفيد منه.

أما بالنسبة للمعدل المطبق في إطار نظام المؤسسة الأم والفروع فبالإضافة إلى الشروط السابقة يجب توفر الشروط الآتية:

- الأسهم والسندات يجب أن تأخذ الشكل الاسمي وتودع لدى بنك الجزائر، كما يمكن أن تودع في أي مؤسسة مالية معتمدة عندما تأخذ الشكل الغير اسمي.
- الحد الأدنى لمساهمة الشركة الأم في رأس مال فرع من فروعها هو 10% .
- يتم الاكتتاب في أسهم الشركة عن طريق الإصدار أو أنها تكتسب في تواريخ لاحقة مع التزام الشركة الأم بجمعها في اجل أقصاه سنتين.

2.1. مراجعة التصفية والتسديد

في هذا الصدد فانه على المراجع أن يتأكد من النقاط أدناه:

1.2.1. صحة المعدل المطبق :يجب على المراجع التأكد أن المعدلات المطبقة في الجزائر هي كالآتي:

- المعدل العادي، 30% .

- المعدل المخفض، 15% وهو خاص بالأرباح المعاد استثمارها ولكن بشروط كالآتي:

* التزام بإعادة الاستثمار خلال الدورة الموالية، وتحقيق هذا الالتزام يتم إدراجه في التصريح السنوي للنتيج .

* إعداد قائمة بالاستثمارات المحققة والتي استفادت المؤسسة من خلالها من معدل مخفض.

* عندما يتعلق الاستثمار بضم شركة أخرى (Investissement portefeuille) فإن هذا الاستثمار للمؤسسة بالاحتفاظ ب 90 % من رأس مال الشركة المضمومة على الأقل.

* إعادة الاستثمار يجب أن تكون في حدود الاستثمارات المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 92-271 الصادر في 06 جويلية 1992 والمحدد للاستثمارات المستفيدة من النسبة المخفضة للضريبة على أرباح الشركات.

* يجب أن تبقى الاستثمارات التي استفادت من معدل مخفض 5 سنوات على الأقل في المؤسسة.

* في حالة عدم احترام الالتزام بإعادة الاستثمار فانه يعاد تطبيق المعدل العادي على المبلغ الذي استفاد من معدل مخفض مع زيادة 25% كعقوبة.

* في حالة عدم بقاء الاستثمار الذي استفادت المؤسسة لأجله من معدل مخفض 5 سنوات على الأقل فإن الفرق تتم إعادته إلى إدارة الضرائب مع زيادة تقدر بـ 5%.

2.2.1. الانضباط في التصريح والتسديد: يتأكد المراجع من أن التصريح قد تم إيداعه قبل 01 افريل من كل سنة مهما كانت النتيجة ربحا أو خسارة.

كما انه على المراجع أن يتأكد من تسديد الدفعات ورصيد التصفية، حيث أن هناك 3 دفعات مع رصيد تصفية وتدفع في التواريخ الآتية:

- الدفعة الأولى: من 15 فيفري إلى 15 مارس.

- الدفعة الثانية: من 15ماي إلى 15 جوان.

- الدفعة الثالثة: من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر.

- رصيد التصفية : قبل 15 فيفري (بعد إيداع التصريح السنوي).

ويجب أن يتأكد المراجع أيضا من أن قاعدة احتساب الدفعات مطابقة لما ورد في المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص على أن قاعدة احتساب هذه الدفعات هي ربح الدورة الأخيرة المقفلة. أما الشركات الحديثة الإنشاء فالدفعة مساوية لـ 30% من قاعدة مقدرة ب 5% من رأس مالها.

2. المراجعة الجبائية للرسم على النشاط المهني

ويتم فيها مراجعة التصفية والتسديد بعدما يراجع الوعاء.[1]

1.2.مراجعة الوعاء: يجب على المراجع أن يتأكد من أن قاعدة الإخضاع للرسم على النشاط المهني مكونة من المبلغ الإجمالي للمداخيل المحققة أو رقم الأعمال مع عدم احتساب الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى مراجعته للتخفيضات والعناصر الواجب عدم ضمها إلى الوعاء.

2.2.مراجعة التخفيضات: يجب على المراجع أن يتأكد من تطبيق التخفيضات الآتية:

- تخفيض بنسبة 30% ويطبق على ما يلي:

* مبالغ عمليات البيع بالجملة.

* مبالغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالسلع التي يكون سعر بيعها بالتجزئة يحتوي على 50% حقوق غير مباشرة.

- تخفيضا بنسبة 50% ويطبق على ما يلي:

* عمليات البيع بالجملة للسلع التي يكون سعر بيعها بالتجزئة يحتوي على 50% حقوق غير مباشرة سواء كانت هذه العمليات يقوم بها منتجون أو تجار الجملة.

* مبالغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية ولكن بشرطين، الأول أن لا يتعدى هامش الربح من 10 إلى 30 %، أما الثاني فهو أن تصنف السلع كسلع إستراتيجية.

* العمليات المحققة بين الشركات التي تنتمي إلى نفس المجموعة مع عدم تطبيقات التخفيضات الأخرى.

1.2.2العناصر الواجب التأكد من عدم ضمها إلى الوعاء: على المراجع في هذا الصدد التأكد من أن العناصر الآتية لا تدخل ضمن الوعاء:

[1]- المادة224 من قانون الضرائب المباشرة .

– مبلغ عمليات البيع بالتجزئة بالنسبة للسلع الإستراتيجية كما نص عليه المرسوم التنفيذي السابق الذكر، وذلك عندما لا يتعدى الهامش 10%.

– مبالغ عمليات البيع و السمسرة والتسليم التي تخص سلعا غذائية أو سلعا موجهة إلى الاستغلال.

3.2. مراجعة التصفية والتسديد: يقوم المراجع بما يلي:

– على المراجع التأكد من أن رصيد الحساب 641 يساوي قاعدة احتساب الضريبة مضروبة في النسبة القانونية 2%.

– على المراجع التأكد من التطابق بين التصريحاتG50*،G08 ،G11 ، G02، الكشف 104) والمحاسبة.

– فيما يخص العمليات التي تمت بالجملة فانه على المراجع أن يتأكد من أن التصريحات السنوية مستندة على الكشف 104 الذي يحتوي المعلومات الآتية والخاصة بكل زبون:

* الاسم واللقب أو اسم الشركة.

* العنوان.

* رقم التعريف الإحصائي الجبائي (15 رقما).

* رقم التسجيل الجبائي (11 رقما).

* مبالغ عمليات البيع.

* رقم التسجيل في السجل التجاري.

كما أنه على المراجع أن يتأكد من أن الرسم يحسب باسم كل شركة على أساس رقم أعمالها المحقق من طرف المؤسسات التابعة لها أو وحداتها في كل بلدية.

يتحقق المراجع من تسيد الرسم على النشاط المهني من خلال التصريحات الشهرية (G50) المودعة في العشرين يوما الأولى لكل شهر.

3.مراجعة الدفع الجزافي

يبدأ المراجع في التحقيق في الوعاء ثم يراجع عملية التصفية والتسديد، وهذا حسب ما يلي:[1]

1.3.مراجعة الوعاء: على المراجع التأكد من أن القاعدة الخاضعة للضريبة محسوبة بمجموع الأجور والمنح الدائمة مع طرح اشتراكات الضمان الاجتماعي والتقاعد.

يجب كذلك على المراجع أن يتأكد من أن العناصر الآتية لا تدخل في حساب القاعدة الخاضعة للضريبة:

- الأجور المدفوعة إلى عمال وموظفين أجانب يمارسون عملهم في الجزائر في إطار المساعدات المجانية المنبثقة عن اتفاقيات دولية.

- الأجور المدفوعة في إطار البرامج التي تخص تشغيل الشباب.

- الأجور المدفوعة إلى عمال معوقين حركيا أو ذهنيا، المكفوفين والصم البكم والذين يكون أجرهم الخام الخاضع للضريبة اقل من 12000 دج.

- التعويضات والمنح الخاصة بمصاريف التنقل والمهمات.

- تعويضات المناطق.

- التعويضات والمنح العائلية المقررة في التشريع الاجتماعي، كالأجر الوحيد والمنح العائلية.

- التعويضات والمنح المؤقتة والإعانات والمنح المقدمة لضحايا حوادث العمل.

- المنح والتعويضات المدفوعة إجباريا بناءا على قرار من العدالة، كتعويض الفصل من العمل.

- الامتيازات الممنوحة للأجراء الذين يمارسون عملهم في مناطق في طور التنمية.

- المبالغ المدفوع في إطار التعلم والتدريب، ضمن القانون رقم 81-07.

- المداخيل الدائمة المقدمة إلى المتضررين من حوادث عمل جعلتهم لا يستطيعون ممارسة الأعمال العادية.

2.3.مراجعة التصفية والتسديد

[1]- المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة .

على المراجع التأكد من أن رصيد الحساب 64 يساوي قاعدة احتساب الضريبة مضروبة في المعدل القانوني الساري المعمول به:

- أجور، تعويضات، منح، أتعاب التي تدخل فيها قيمة الامتيازات الطبيعية:4%.

- الأجور والدخول الدائمة: 1%.

على المراجعة كذلك التأكد من أن كل دفع مرفوق بوصل دفع جزافي مؤرخ وممضي ويجب أن يتضمن المعلومات الأتية:

- طبيعة الدفع.

- الفترة المعنية بالدفع الجزافي.

- البيانات اللازمة الخاصة بالأجور والمنح المدفوعة إلى العمال.

- تسديد الدفع الجزافي يكون من خلال وثيقة G50.

ثانيا: المراجعة الجبائية للضرائب والرسوم كون المؤسسة جامع للضريبة

الضرائب التي تكون المؤسسة ملزمة بجمعها هي الرسم على القيمة المضافة والاقتطاعات من المصدر، حيث تعتبر المؤسسة هنا مكلفا قانونيا.

1.مراجعة الرسم على القيمة المضافة

فيما يخص الرسم على القيمة المضافة فانه على المراجع أن يولي اهتماما لخمس نقاط رئيسية هي الواقعة المنشئة للرسم، الوعاء الضريبي، المعدلات المطبقة، حقوق التخفيضات والتصريحات الشهرية.

1.1.مراجعة الواقعة المنشئة للرسم على القيمة المضافة

على المراجع التأكد من حدوث الواقعة المنشئة للضريبة، وتعرف هذه الأخيرة على أنها الحدث المادي أو القانوني الذي يجعل المؤسسة مكلفا مدينا بالرسم على القيمة المضافة، وعلى المراجع دراسة الحالات الآتية إن وجدت:

– **المبيعات:** يتأكد المراجع من حدوث الواقعة المنشئة للرسم من خلال التسليم المادي أو القانوني.

– **الأعمال العقارية أو أداء الخدمات:** يتأكد المراجع من حدوث الواقعة من خلال التحصيل الكلي أو الجزئي.

– **الاستيراد:** يتم التأكد من حدوث الواقعة من خلال وصول السلع المعنية إلى التراب الوطني

– **استعمال المؤسسة لحاجاتها الخاصة:** في هذه الحالة يجب على المراجع أن يتأكد أن الواقعة المنشئة للضريبة لم تتحقق بالتسجيل المحاسبي للمشتريات ضمن أصول المؤسسة، ولكن تتحقق بالاستعمال الأول لها.

2.1.مراجعة وعاء الضريبة

يجب أن يتأكد المراجع قد تم ضم العناصر الآتية إلى وعاء الضريبة:

– السعر الإجمالي للسلعة أو الخدمة المؤداة.

– كل المصاريف المفوترة للزبون.

– الحقوق والرسوم مع طرح الطوابع الجبائية والرسم على القيمة المضافة.

كما يجب التأكد من أن العناصر الآتية لا تدخل في الوعاء:

– التخفيضات والحسومات المتفق عليها والمفوترة.

– مصاريف رسوم أمانة الغلافات.

والحالات الخاصة الآتية يجب أن تحظى باهتمام المراجع:

1.2.1.استعمال المؤسسة لحاجتها الخاصة: يجب على المراجع التأكد من أن قاعدة الضريبة مكونة من سعر البيع بالجملة إذا تعلق الأمر بسلع منقولة، وتكون من سعر الإنجاز إذا كان الأمر متعلقا بعقارات.

2.2.1.البيع إلى فروع لنفس المؤسسة :إن المراجع يجب أن يتأكد من أن قاعدة الإخضاع هي سعر البيع المطبق من الشركة المشترية حتى وان كانت غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو معفية منه.[1]

3.2.1.تبادل السلع: يجب التحقق من أن قاعدة الضريبة مكونة من قيمة السلع المقدمة مضاف إليها مبلغ الزيادة (la soulte) أو قيمة السلع الأخرى التي قد تقدم كزيادة، وهذا عند اختلاف قيمة السلعتين موضوع التبادل.

3.1.مراجعة المعدلات المطبقة

يجب على المراجع التأكد من أن تطبيق معدل الرسم المناسب والرسم على القيمة المضافة في الجزائر له معدلان:

– المعدل المخفض 7%: و يخص السلع والخدمات التي تمثل حالة خاصة في المجال الاقتصادي أو الاجتماعي أو الثقافي.

– المعدل العادي17%: ويخص العمليات والسلع غير الخاضعة للمعدل المخفض والمذكورة بالتفصيل في المادتين 21 و23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

4.1.مراجعة حقوق التخفيض (الاسترجاع)

فيما يخص التخفيضات فان المراجع يجب أن يتأكد من توفر الشروط الآتية:

1.4.1.شروط الشكل: وهي وثائق إثباتيه نظامية و مقنعة تتمثل في ما يلي:

– فاتورة شراء تتماشى مع المرسوم التنفيذي رقم 95-305 المؤرخ في 1995/10/07 والذي يحتوي على شكليات إعداد الفواتير.

[1]–الدليل التطبيقى للرسم على القيمة المضافة المديرية العامة للضرائب 2010

– التصريحات الخاصة بالشركة والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المسدد والخاص بتسليم الشركة لذاتها. والتي تمثل وثائق إثبات تستفيد المؤسسة من خلالها من حق التخفيض.

– الوثائق الجمركية بالنسبة لعمليات الاستيراد.

2.4.1.شروط المضمون: وتتمثل في العناصر أدناه:

– العنصر المستفيد من حق التخفيض يجب أن يكون مرتبطا بالاستغلال.

– العنصر المستفيد من حق التخفيض يجب أن يكون مكتسبا من طرف المؤسسة.

– العنصر المستفيد من حق التخفيض يجب أن لا يكون مقصيا قانونا من هذا الحق.

لذا فان المراجع يجب أن يتأكد من أن الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه يتضمن ما يلي:

– السلع والخدمات المستعملة لحاجات خاصة أو في نشاط غير خاضع للرسم.

– الخدمات وقطع الغيار المستعملة في تصليح موجودات غير مستفيدة من حق التخفيض.

– الرسم الخاص بالسيارات السياحية وسيارات نقل الأشخاص والتي لا تصب بشكل أساسي في الاستغلال.

– السلع و الخدمات المكتسبة من عند جزافيين.

– الغلافات المسترجعة والممنوحة مقابل رسم أمانة.

3.4.1.الشروط الزمنية :فيما يخص الزمن فانه على المراجع التاكد من ما يلي:[1]

– نشوء حق التخفيض قد تحقق عند:

* حدوث الواقعة المنشئة للرسم.

* امتلاك المؤسسة لوثيقة الإثبات.

[1]–الدليل التطبيقى للرسم علي القيمة المضافة ص 34

– استرجاع الرسم على القيمة المضافة القابل للتخفيض والظاهر على تصريحات رقم الأعمال يجب أن يتم عن طريق الحذف لما يلي:

* بالنسبة للرسم على القيمة المضافة الخاص بالأصول الثابتة فان حق التخفيض ويطبق في تصريح نفس الشهر الذي تمت فيه حيازة أو إنشاء هذه الأصول.

* بالنسبة للموجودات المنقولة فان حق التخفيض يطبق في تصريح الشهر الذي نشا فيه حق التخفيض.

* يمتد حق التخفيض كحد أقصى إلى 31 ديسمبر من السنة الرابعة بعد نشوء الحق.

بالنسبة للمؤسسات الخاضعة جزئيا للرسم على القيمة المضافة فان المراجع يقوم بمراجعة خاصة لحق التخفيض، حيث أن التخفيض يكون بنسبة رقم الأعمال الخاضع للرسم وهذا حسب قاعدة النسبة (Règle du prorata) والتي تحسب كما يلي:

– في البسط:يوضع الآتي:

* رقم الأعمال الخاضع للرسم.

* رقم الأعمال الخاص بتصدير مواد خاضعة للرسم.

* رقم الأعمال غير الخاضع للرسم.

– في المقام يوضع الآتي:

* مجموع البسط.

* رقم الأعمال المعفية.

كما انه على المراجع أن يتأكد من عدم وجود العناصر الآتية في مقام أو بسط النسبة:

– تنازلات المؤسسة لنفسها والخاضعة للرسم على القيمة المضافة .

– العمليات ذات الطابع غير التجاري.

– استرجاع المصاريف غير الخاضعة للرسم.

هذه النسبة المحسوبة تعتبر مؤقتة، ويتم في نهاية السنة حساب النسبة الحقيقية أو النهائية على أساس معطيات واقعية.

إذا على المراجع التأكد من عدم الاعتماد نهائيا على النسبة المؤقتة، بل يجب القيام بالتعديلات اللازمة عند وصول النسبة النهائية، ولا تقوم المؤسسة بهذه التعديلات إلا إذا كان الفرق بين النسبتين 5% فما فوق، حيث يصبح التعديل إجباريا.

ويجب على المراجع أن يأخذ العمليات الآتية بعين الاعتبار:

– في حالة تأكد عدم تسديد زبون لمبلغ عملية سددت المؤسسة الرسم على القيمة المضافة الخاص بها، فان المراجع يجب أن يتأكد من استرجاع قيمة الرسم.

– في حالة اختفاء المخزونات سواء بفعل التلف أو السرقة، فان المراجع يجب أن يتأكد من إعادة مبلغ الرسم المسترجع إلى إدارة الضرائب والخاص بالسلع المختفية وغير المستعملة.

– في حالة التنازل عن استثمارات قبل خمس سنوات، يجب أن يتأكد المراجع من إعادة مبلغ الرسم المخفض إلى إدارة الضرائب.

– في حالة سلع و خدمات تم استعمالها في عملية لا تخضع للرسم على القيمة المضافة، فانه على المراجع التأكد من إعادة دفع قيمة الرسم لهذه السلع و الخدمات.

5.1.مراجعة التصريحات الشهرية للرسم على القيمة المضافة[1]

يجب على المراجع أن يتأكد من أن المؤسسة قد أودعت لدى إدارة الضرائب تصريحا في وثيقة (G50) لكل شهر، هذه الوثيقة تمنح من طرف إدارة الضرائب وهذا الإيداع يجب أن يودع في العشرين يوم الأولى لكل شهر.

كما انه على المراجع أن يتأكد من أن التصريح يتضمن مجموع الرسم على القيمة المضافة المجمع والقابلة للتخفيض من جهة، ورقم الأعمال سواء كان خاضعا للرسم أو معفيا منه، ويتأكد من وجود تصريحات تصحيحية إذا لزم الأمر.

[1]_ الدليل التطبيق للرسم علي القيمة الضافة ص50

2.مراجعة الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور:

وهي بدورها تتضمن مراجعة للوعاء إضافة إلى مراجعة التصفية والتسديد.

1.2.مراجعة الوعاء: على المراجع التاكد من أن وعاء هذه الضريبة يحتوي على العناصر الموالية:

- الرواتب والأجور.

- المبالغ الملحقة إلى الرواتب والأجور كالتعويضات ومنح المردود.

- الامتيازات الخاصة بالتغذية والسكن والتسخين والإضاءة والمرتبطة بالأجر سواء كانت مجانية أو تمنح بأقل من قيمتها الحقيقية.

كما انه يجب عليه أن يتحقق من عدم ضم العناصر الآتية إلى الوعاء:

- التعويضات الممنوحة والخاصة بمصاريف التنقلات والمهمة.

- تعويضات المناطق الجغرافية.

- التعويضات والمنح العائلية المنصوص عليها قانونا كالأجر الوحيد والمنح العائلية ومنح الأمومة.

- الامتيازات الخاصة بالتغذية والسكن والممنوحة لعمال وموظفين يعملون في مناطق طور التنمية.

- التعويضات الممنوحة إجبارية بناء على قرار العدالة.

ويجب التحقق كذلك من أن الاقتطاعات الخاصة بتكوين منحة التقاعد والاشتراكات في الضمان الاجتماعي قد تم طرحها من الوعاء.

2.2.مراجعة التصفية والتسديد[1]: يجب أن يتأكد المراجع من أن الضريبة على الدخل الإجمالي قد تم احتسابها على أساس السلم الموضوع من طرف إدارة الضرائب، إلا في حالة الضريبة على الدخل الإجمالي الجزافية والتي يجب أن يتأكد المراجع من انه قد تم احتسابها على أساس المعدل الجزافي 15.

بالإضافة إلى ما سبق فانه من الضروري مراجعة التصريحات المقدمة في الوثيقة (G50).

[1]_الدليل التطبيقي للرسم علي القيمة المضافة ص 58

3.مراجعة الاقتطاعات الأخرى من المصدر:

ويتعلق الأمر بنوعين من الاقتطاعات وهي:

1.3.المداخل المدفوعة إلى المستفيدين المقيمين: على المراجع التاكد من أن المداخيل على الأموال المنقولة المقدمة من طرف الشركة وغير المعفية من الضرائب بنص تشريعي قد تم عليها اقتطاع من المصدر بنسبة 20%.

كما أن عليه مراقبة المبالغ المدفوعة إلى أشخاص يمارسون وظائف أخرى غير وظائفهم الرئيسية كإجراء، كنشاطات الحراسة والمساعدة ذات الطابع المؤقت لحساب المؤسسة قد طبقت عليها اقتطاع من المصدر بنسبة 15 قبل تطبيق التخفيضات.

المراجع كذلك يتحقق من دفع شهري لاقتطاعات من المصدر المطبقة على المداخيل من خلال التصريح في وثيقة(G50) وهذا قبل 20 يوما من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه الاقتطاع.

بالإضافة إلى التأكد من إيداع التصريح، فان المراجع يجب أن يتحقق من أن المدينين للمبالغ التي تم عليها الاقتطاع قد قدموا شهادات اقتطاع إلى المستفيدين من هذه المبالغ تتضمن:

- هوية وعنوان المستفيد.
- المبلغ المدفوع.
- مبلغ الاقتطاع من المصدر.
- تاريخ الاقتطاع من المصدر.

2.3.المداخيل المدفوعة إلى مستفيدين غير مقيمين: على المراجع في هذه الحالة التأكد من أن المبالغ المدفوعة من طرف المؤسسة إلى مستفيدين لهم مقر جبائي خارج الجزائر قد خضعوا إلى اقتطاع من المصدر بنسبة 24%، أما الأجانب المقيمين فيخضعون إلى النسبة 20%.

المطلب الثاني: المراجعة الجبائية للوثائق المحاسبية للمؤسسة

بسبب الارتباط الوثيق بين المعطيات المحاسبية والجبائية فان مراجعة الوثائق والدفاتر المحاسبية من طرف المراجع الجبائي من الأهمية ما يجعلها أمرا ضروريا وأساسيا.

ويسعى المراجع الجبائي عند مراجعته للوثائق المحاسبية إلى ما يلي:

- التأكد من أن الحسابات المرتبطة بالتسيير ذات دلالة ومصداقية.

- التأكد من احترام قواعد التقييم.

- التأكد من التطابق بين البيانات المحاسبية والمبالغ المصرح بها.

أولا: مراجعة حسابات الميزانية

وتشتمل مراجعة حسابات الميزانية على مراجعة لكل من حسابات الأصول من جهة وحسابات الخصوم من جهة أخرى.

1.مراجعة حسابات الخصوم:

يحتوي قسم الخصوم علي مجموعتين رئيسيتين هما حسابات رؤوس الأموال الخاصة وحسابات المالية.

1.1.مراجعة حسابات الأموال رؤوس الأموال:[1]

1.1.1.ح/10 رأس مال و الإحتياطات ومايماثلها[2]

عمليات التحقيق الجبائية الممكنة هي:

- إذا كانت مؤسسة جديدة يتحقق المراجع من إمكانية استفادتها من إعفاء ضريبي.

- التأكد من أن عمليات التأسيس والزيادة و التحويل مسجلة بالشكل الصحيح وفي الآجال العادية.

[1]_ عبد الرزاق عباس ،التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي ،دار الهدى للنشر والطباعة والتوزيع الجزائر،2012 ، ص142

[2]- المادة 49و50 من قانون الضرائب المباشرة .

– التأكد من أن التزامات المؤسسين قد تلقتها المؤسسة.

– التأكد من عدم وجود تلاعب وعدم كفاية في قيمة الأسهم والتي يمكن أن ينجر عنها عقوبات جبائية.

– التأكد في حالة التخفيض من رأس المال لتغطية الخسائر أن الحصيلة الجبائية أخذت بعين الاعتبار.

– التأكد من تسديد ضريبة على التوزيع في حالة اهتلاك رأس المال من خلال الاقتطاع من الأرباح أو الاحتياطات.

_ يجب مراجعة ومراقبة الزيادة أوتخفيض رأس مال المؤسسة أو الزيادة في الأسهم أو التنزل عنها.[1]

– التأكد في حالة الاكتتاب في الرأسمال المبدئي لشركة أخرى أو في حالة زيادة رأسمال الشركة من خلال الاقتطاع من الأرباح غير الموزعة أن المؤسسة تستفيد من الامتيازات المحتملة والمنصوص عليها في قانون تشجيع الاستثمارات.

2.1.1. ح / 103.علاوات مرتبطة برأس مال الشركة:

– يجب التاكد من أن علاوات الإصدار حررت بشكل إجمالي عند الاكتتاب.

– يجب التاكد من أن علاوات الإصدار عولجت جبائيا بالشكل الصحيح كحصص، بحيث يكون المقدار الذي تم به تسجيلها في الميزانية هو نفس المقدار الذي يتم به ضمها إلى رأس المال والمقدار الذي ترد به.

3.1.1.ح/ 105 فارق إعادة التقييم :

– يتحقق المراجع أولا أن هذا الحساب:

* ليس مستعملا لتغطية خسائر سنوات سابقة.

* ليس مدمجا في المبالغ القابلة للتوزيع.

* يختفي بمجرد التنازل أو اختفاء العنصر الخاص به من أصول الميزانية.

[1]_ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،المواد 02،138،172،124علي التوالي .

- كما يجب التحقق من عمليات إعادة التقييم قد تمت حسب القواعد والشروط المنصوص عليها في المرسوم رقم: 103/90 والمرسوم رقم: 250/93 والمرسوم رقم: 336/96.

- كما يجب على المراجع أن يولي اهتماما بالقيمة الزائدة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات.

- يتحقق المراجع كذالك من إدماج فرق إعادة التقييم في النتيجة الجبائية.

4.1.1.حـ/ 106.الاحتياطيات:

يقوم المراجع بالتأكد من أي تخصيص أو اقتطاع تم على الاحتياطات وكان بموافقة الشركاء من خلال الجمعية العامة.

- يتأكد المراجع كذلك في حالة تغيير رأس المال أن نسبة الاحتياطات القانونية تمثل 10 % من رأس المال الجديد.

- يقوم المراجع بالرجوع إلى ميثاق الشركة وقرارات المجالس العامة للاطلاع على ما تم الاتفاق عليه فيما يتعلق بالاحتياطات الواجب تكوينها.

- كما يقوم المراجع بالتحقق من القيمة الزائدة الناتجة عن التنازل على الاستثمارات التي التزمت المؤسسة بإعادة استثمارها (حـ/1310).

5.1.1.حـ/12 نتيجة السنة المالية:

- يقوم المراجع بمقارنة النتيجة الجبائية للمؤسسة مع النتيجة التي يمكن أن تحددها إدارة الضرائب.

- يتم التأكد من توفر جميع الشروط اللازمة لتوزيع القسائم.

- يجب التأكد من أن مبلغ المكافآت الموزعة عشر (10/1) الربح القابل للتوزيع.

- يجب على المراجع أن يتأكد من توفر شروط الشكل والمضمون الخاصة بتخفيض المؤونات المكونة من خصوم الميزانية.

6.1.1.ح/131 إعانات التجهيز و ح/132 إعانات آخرى للإستثمار:

- يتحقق المراجع من مصدر الإعانات وطبيعتها لان هذين العنصرين هما اللذان يأخذان بعين الاعتبار عند التحديد الجبائي للعناصر الخاضعة للضريبة.

- كما يتحقق من أن الإعانات على شكل تجهيزات قد تم ضمها إلى أصول الميزانية.[1]

- التاكد من تطبيق قواعد إعادة إدماج المؤونات في الأرباح الخاضعة للضريبة اعتمادا على طبيعة الإعانات.

7.1.1.ح/15 مؤونات للأعباء _الخصوم غير جارية

- يتم التحقق من التكون والتسجيل المحاسبي لمؤونات الأعباء والتكاليف المحتملة.

- التأكد من أن المؤونات الغير القابلة للتخفيض قد تم إدماجها في الربح الخاضع للضريبة.

- يجب التحقق من استناد مؤونات الخسائر والتكاليف على وثائق إثبات، وانه في الفترة التي كونت فيها الضريبة قد توفرت عناصر الأدلة الخاصة بالخطر المتوقع.

- التأكد من صحة العمليات الحسابية و وجود وثائق إثبات.

8.1.1.ح/165 الودائع والكفالات المقبوضة

- يجب التحقق من المبالغ المدفوعة للغير كضمانات على تنفيذ العقود.

9.1.1.ح/18 حساب الربط بين الوحدات:

- يتم التاكد من أن كل الحسابات الفرعية لهذا الحساب قد تم ترصيدها في نهاية الدورة.

- التحقق من وجود اتفاقيات بين الجزائر والدول التي توجد بها فروع للشركة ومراقبة تطبيق هذه الاتفاقيات

[1]-المادة 144 من قانون التجاري .

2.1.مراجعة حسابات المالية

1.2.1.ح/52 الأدوات المالية الشتقة:

- يجب التحقق من العقود وجداول اهتلاك قروض الاستثمارات.

- يتم التحقق من القروض الإجبارية ومنح الاسترجاع المدرجة.

2.2.1.ح/53 الصندوق:

- التأكد من أن جميع عمليات شراء السلع والخدمات الخاصة بالدورة قد تم أخذها بعين الاعتبار.

- يجب التأكد من أن أرصدة حسابات الموردين تعكس الحقيقة.

- فيما يخص الفواتير الخاصة بموردين أجانب يجب التأكد من ما يلي:

* وجود عقد أو فاتورة شكلية و وثائق جمركية.

* التسبيقات والدفعات الأولية يجب أن تتماشى والشروط المنصوص عليها في العقد أو الفاتورة الشكلية.

* التحقق من إدماج الرسم على القيمة المضافة أو عدمه في الدفعات حسب الحالات.

*كما يجب التأكد من أن حساب الموردين يضم مبالغ تتضمن كل الرسوم.

2.مراجعة حسابات الأصول:[1]

تتم هنا مراجعة كل من حسابات الاستثمارات والمخزونات والحقوق.

1.2.مراجعة حسابات الاستثمارات

1.1.2.ح/20 التثبيتات المعنوية:

- يتم التأكد من أن مصاريف التأسيس قد سجلت دون احتساب الرسم على القيمة المضافة، وان هذه الأخيرة تطرح بانتظام.

[1]_عبد الرزاق عباس ،التحقيق المحاسبي ،المرجع السابق ،ص 228

- التأكد من أن مصاريف التأسيس قد اهتلكت حسب جدول خلال 5 سنوات.

- التأكد من أن المصاريف الإعدادية تسجل محاسبيا في تكاليف الدورة التي تمت فيها.

- التحقق من امتلاك الوثائق المبررة لضم مصاريف البحث والتطوير للأصول الثابتة.

2.1.2.ح/21التثبيتات العينية[1]

- يتم التأكد من أن المبالغ التي سجلت بها هذه القيم تتطابق مع تكاليف اكتسابها من دون أي تخفيضات تجارية.

- في حالة ما إذا كانت هذه القيم المنجزة من طرف المؤسسة نفسها فإنه يجب التأكد من أن تكلفة إنتاجها تضم كل التكاليف المباشرة.

- التأكد من أن شهرة المحل(ح/210) ا لظاهرة في أصول الميزانية كانت موضوعا لتبادلات تجارية مع الغير وليست عبارة عن إنتاج المؤسسة لذاتها.

- التأكد من أن القيم المسجلة في هذا الحساب هي قيم معنوية وليست مصاريف تأسيس.

- التأكد من توفر الوثائق اللازمة لتحويل الموجودات المكتسبة في إطار مصاريف البحث والتطوير إلى قيم معنوية.

3.1.2.ح/211 الأراضي:

- يتم التأكد من أن الأراضي ليست موضوعا للبيع والشراء في إطار نشاط المؤسسة.

- التأكد من عدم انخفاض قيمة الأراضي.

4.1.2.ح/215 المشأت التقنية المعدات والأدوات الصناعية، ح/218 التثبيتت العينية الأخري:

- يجب التأكد من استرجاع الرسم على القيمة المضافة المدفوع عند اكتساب التجهيزات، باستثناء التجهيزات المحرومة من حق الاسترجاع.

- التحقق من التصريحات المتعلقة بالسيارات السياحية.

[1]-المادة 164 من القانون التجاري .

- التأكد من ملكية المؤسسة لهذه التجهيزات.

- التأكد من عدم احتساب كل الخصومات والحسومات ضمن قيمة التجهيزات.

- التأكد من أن الموجودات المسجلة في هذا الحساب تملك طبيعة الاصول الثابتة الحقيقية (Immobilisation corporelles).

- التأكد من الوجود الحقيقي للتجهيزات.

- التأكد من استرجاع الغلافات المتداولة.

5.1.2.ح/27 تثبيتات مالية أخرى:

- يجب التأكد من عدم وجود استثمارات مستعملة في النشاط في هذا الحساب.

- يجب التأكد من عدم وجود تسبيقات على الحساب الغير.

- التحقق من طرق وإجراءات حساب تكلفة الاستثمارات .

6.1.2.ح/28 اهتلاك االتثبيتات[1]:

- يجب التحقق من أن نقطة بداية احتساب الاهتلاكات هي تاريخ بداية تشغيل الاستثمار في النشاط.

- يجب التأكد من استعمال المعدل المسموح به من طرف إدارة الضرائب.

- مراجعة جداول الاهتلاكات والتأكد من مدى مطابقتها للجرد المادي وانخفاض القيم المكتشف عند الجرد (المادة 17 من المخطط المحاسبي الوطني).

- التأكد من تطبيق الاهلاك التنازلي للاستثمارات المناسبة، ومراجعة معامل تطبيق هذا النوع من الاهلاك والذي يتغير حسب عمر الاستثمار، وفي حالة تطبيقه يجب على المراجع التأكد من توفر الشروط الثلاثة الآتية:

* يجب أن تكون المؤسسة خاضعة للنظام الحقيقي وهذا حسب أحكام المواد 22، 23 و24 من قانون الضرائب المباشرة.

[1] -REVUE Algérienne de comptabilité et l audit op – cit N130-1er Trimestre 1997 p30-31 .

* يجب أن ترفق المؤسسة تصريحاتها بنتائج الدورة المغلقة ملاحظات حول جميع الاستثمارات التي تم حساب اهتلاكاتها بطريقة الإهتلاك التنازلي بالإضافة إلى تواريخ الحيازة عليها أو إنشائها.

* يجب أن تكون مدة استعمال الاستثمارات المستفيدة من هذه الطريقة ثلاث (03) سنوات على الأقل؛

- البحث عن حالات التطبيق الاستثنائي للإهلاك كالاستثمارات المؤجرة والقوارب.[1]

- التأكد من القيام بالتعديلات اللازمة عند بيع استثمار لم يتم اهتلاك الرسم على القيمة المضافة الخاص به، ويتم التأكد أيضا من الاحتفاظ بالجزء الباقي في الخزينة مباشرة.

- يتم التأكد من أن الاستثمارات التي اهتلكت بالكامل والتي تساهم في نشاط المؤسسة موجودة في أصول الميزانية.

- يتم التحقق من الحساب المنتظم لاهلاكات الاستثمارات والتحقق من توفر الشروط الآتية:

* ملكية المؤسسة للاستثمار.

* أن الاستثمار قابل للإهتلاك.

* احترام المعدل الموضوع من طرف إدارة الضرائب.

- يجب التحقق في حالة دورة حققت خسارة أن الاهتلاكات قد تم احتسابها بصفة متفرقة، وهذا لمعرفة مصدر الخسارة.[2]

- يجب التاكد في حالة إعادة تقييم الاستثمارات من أن الفرق بين الإهتلاك المسجل قد تم إدماجه.

7.1.2.ح/29 خسائر القيمة عن التثبيتات:

- يجب التحقق من استرجاع القيمة المضافة المدفوع عند اكتساب الاستثمارات.

- يجب البحث عن العناصر غير الموجهة لخدمة النشاط لمدة طويلة والتي يجب أن يعاد تصنيفها كتكاليف استغلال وذلك ليتم طرحها من الأرباح وبالتالي من الضريبة على أرباح الشركات.

[1]-المادة 114 من قانون الضرائب مباشرة .
[2]-المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة .

- يجب التحقق من أن تكلفة الاستثمارات تضم مصاريف نقلها.

- يجب التأكد من أن تحويل تكلفة الاستثمارات من العملة الصعبة إلى العملة الوطنية يتم بقيمة التكلفة التاريخية.

- يجب التحقق من التطابق بين بطاقات الاستثمارات والمحاسبة.[1]

- يجب التحقق من مصداقية عمليات الجرد.

- يجب البحث بين الاستثمارات عما يمكن اعتباره إنتاج المؤسسة لذاتها، وذلك قبل دفع الرسم على القيمة المضافة.

- يجب مراقبة حساب القيم الزائدة أو الناقصة عند التنازل عن الاستثمارات.

- يجب التأكد من ادماج مؤونات خسائر التحويل بين العملات المتعلقة باكتساب استثمارات بالعملة الصعبة.

- يجب التحقق من أن المؤسسة قد استفادت من كل الامتيازات الجبائية الممنوحة لها طبقا لقانون البدء في الاستثمار الذي يستلزم اكتساب أصول ثابتة.

- يجب التأكد من أن نفقات التحسين أو التصليح قد تم ضمها إلى قيمة الاستثمار إذا كانت تزيد من قيمته.

2.2.مراجعة حسابات المخزونات والمنتوجات الجاري العمل بها:

ويتعلق الأمر بالتحقيق في الحسابات الموالية.

1.2.2.ح/30 مخزونات البضائع، ح/31 الموادالأولية واللوازم[2]

- يتم التحقق من أن الرسم على القيمة المضافة المسترجع الظاهر على فواتير الشراء متعلق بمشتريات حقيقية.

- يتم التحقق من ضرورة المشترية بالنسبة للاستغلال الذي تمارسه المؤسسة.

- التحقق من تطبيق مراقبة جيدة لفواتير الشراء خاصة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة.

[1]-المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة .

[2]-المادة 29 من قانون الرسم على رقم أعمال .

– يجب التحقق من أن البضائع والمواد واللوازم قد تم تثمينها عند دخولها في ذمة المؤسسة بثمن الاكتساب والمحدد حسب المادة 21 من المخطط المحاسبي الوطني بالعلاقة الآتية:

سعر الاكتساب = السعر + المصاريف الملحقة بالشراء

* مبلغ الرسوم المسترجعة.

*كل الحسومات والخصومات المكتسبة.

* يتم التحقق من البضائع التي يجب اعتبارها كاستعمال المؤسسة لحاجتها الخاصة.

2.2.2.حـ/33 سلع قيد الإنتاج، حـ/34 خدمات قيد الإنتاج، حـ/35 مخزونات المنتجات تامة ، حـ/358 النتجات المتبقية أوالموارد المسترجعة:[1]

– يجب التحقق في ما يخص هذه الحسابات من التطبيق الجيد لمبدأ الفصل بين الدورات.

– يجب تحليل طبيعة المصاريف الداخلة في تكلفة الإنتاج خارج الرسم.

– تحليل استمرارية وترابط طرق تقييم المنتجات الوسيطة والأشغال قيد التنفيذ.

– يجب التأكد من وجود جرد مفصل ومقيم للمنتوجات المخزنة عند نهاية الدورة.

– يجب التحقق من كيفية تقييم وتثمين المنتوجات المنتجة داخل المؤسسة.

– كما يجب أن تعطى أهمية كبيرة للمنتجات الثانوية وللفضلات والمهملات وخاصة طرق تقييمها.

3.2.2.حـ/37 المخزونات في الخارج :

– يجب التأكد من أن المخزونات الموجودة خارج المؤسسة والتي تعد ملكيتها لها قد أخذت بعين الاعتبار، ويتعلق الأمر بالعناصر المذكورة أدناه:

* مخزونات موجودة لدى الغير للمعالجة.

[1]– المادة 19 من المخطط المحاسبي الوطني .

* مخزونات موجودة لدى ممثلين عن الشركة.

* مخزونات موجودة لدى الميناء أو الجمارك كأمانة.

* المخزونات الموجودات في نقاط البيع التابعة للمؤسسة.

* المخزونات الموجودات لدى عارضين.

- كما يجب التأكد من عدم الأخذ بعين الاعتبار المخزونات الآتية:

* المخزونات المخزنة من طرف المؤسسة ولكنها لا تملكها.

* المنتجات المباعة مع بند الاحتفاظ بالملكية.

4.2.2.ح/38 المشتريات المخزنة:

- يتم التحقق من عدم ضم المصاريف التجارية والمالية إلى قيمة المخزونات.

- يتم التحقق من أن العناصر القابلة للتعيين تأخذ بالحسبان بتكلفتها الحقيقية أي خارج الرسم.

- يتم القيام بتحليل طرق إدخال المخزونات بالنسبة للسلع الغير قابل للتعيين، سواء بطريقة الداخل أولا الخارج أولا أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

- يتم التحقق من أن الرسم على القيمة المضافة المخفض قد تم الاحتفاظ به (حجزه) في حالة اقتطاع جزء من المخزونات .

- يجب فحص مدى تمييز الاستثمارات عن المخزونات ولا سيما فيما يخص العناصر المذكورة أدناه:

* قطع الغيار.

* المخزونات التي يكون مصدرها الاستثمارات.

- يجب التحقق من التطابق بين تقييم المخزونات وطريقة التسجيل المحاسبي للمشتريات فيما يخص الرسم على القيمة المضافة.

- يجب التأكد من وجود جرد مفصل ومقيم للمنتوجات المخزنة في نهاية الدورة، وان إجراءات هذا الجرد تتماشى مع متطلبات إحصاء مادي حقيقي وفعال.

- يجب التأكد من أن المؤسسة تستعمل طرق التقييم فيما يخص المحاسبة والجباية.

- يجب التحقق فيما يخص المخزونات المختفية بطريقة غير مبررة أن:

* الرسم على القيمة المضافة الخاص بها يتم ضمها إلى الرسم المجموع.

* سعر تكلفتها قد تم إدماجه.[1]

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

2.2.5.ح/39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ:

- يتم البحث عن مدى إمكانية تكوين مؤونات والتي يمكن أن تكون من اجل:[2]

* ارتفاع الأسعار.

* تقلبات أسعار العملات.

- يجب التحقق من طرق حساب مؤونات تدني القيمة وذلك بالمقارنة بين تكلفة دخولها إلى المخازن وقيمتها التجارية (السوقية).

- يتم التحقق من شروط الشكل وشروط المضمون.

2.3.مراجعة حسابات الغير

2.3.1.ح/40 حسابات الموردون والحسابات الغير :

[1]-المادة 38 قانون الرسم على رقم الأعمال .

[2]- المادة 718 من القانون التجاري .

– يجب على المراجع أن يكون يقضا عند مراجعته لحسابات الموردين والتي يمكن أن تكون وسيلة لتغطية عمليات شراء دون فاتورة، كما أن الحسابات الجارية للشركاء قد تكون وسيلة لتغطية الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.

.ح/411 الزبائن:

– بالنسبة للحساب 53 يتم التحقق من وجود وثائق مبررة للدفع بالأوراق التجارية.

– بالنسبة للحساب 51 يتم التحقق من كشف المقاربة البنكية والكشوف البنكية.

2.3.2.ح/42 المستخدمون والحسابات الملحقة:

– يجب التحقق من التحصيل والتسجيل الجيدين لمداخيل سندات التوظيف.

– يجب التحقق في حالة شراء المؤسسة لأسهم أن هذه العملية:

* تمت وفق قواعد القانون التجاري.

* وضعت تحت الحقوق والضرائب المناسبة.

– يجب الاطلاع على جدول الملحق للميزانية والخاص بالمعلومات حول الفروع والمساهمات.

– يجب التحقق من احترام جميع القواعد القانونية الخاصة بإصدار السندات وخاصة القروض الإجبارية.

– على المراجع أن يتأكد من أن سعر بيع السندات قد سجل في حساب 793 (نواتج التنازل عن عناصر أخرى من الأصول)، والقيم الزائدة يجب أن تعالج جبائيا كما هو منصوص عليه في المادتين 172 و173 من قانون الضرائب المباشرة.

4.3.2.ح/44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة :

– على المراجع أن يتأكد من أن المبالغ المسجلة في الحسابات الفرعية لحساب 44 والظاهرة في الميزانية حقيقية وذلك بمعاينة وثائق الإثبات المناسبة.[1]

[1]–المادة 115 من قانون الضرائب المباشرة .

– على المراجع أن يتأكد من أن المبالغ المدفوعة إلى الشركاء مباشرة أو عن طريق شركة وسيطة كتسبيقات أو دفعات أولية قد أخذت بعين الاعتبار ضمن المداخيل الموزعة والخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.[1]

– يتم التحقق أولا من أن نشاط المؤسسة يدخل في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

– التأكد من أن المؤسسة قد ضمت إلى الأعباء القابلة للتخفيض اشتراكات الضمان الاجتماعي غير المدفوعة خلال الدورة.

4.2.1.ح/45 المجمع والشركاء:

– التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالحسابات الجارية للشركاء قانونية وتتماشى مع القانون الأساسي للشركة.

– يجب كذلك التحقق ما إذا كانت الحسابات الجارية للشركاء أو المسيرين تمثل جزءا من رأس مال الشركة.

– القيام بعمليات مقاربة بين التسجيلات في الحسابات الجارية للشركاء والتصريحات الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال.

– التأكد من عدم توزيع قسائم وهمية.

– مراقبة جدول الوضعية الجبائية المخفية وهذا بالتحقق من عدم تسجيل القروض المحتملة الخاصة بالضريبة في صندوق الميزانية.

– التحقق من التطبيق الجيد للقواعد الخاصة بالتكاليف المتعلقة بعمليات قامت بها المؤسسة مع أشخاص غير مقيمين.

– ح/464 الديون عن عمليات إقتناء قيم منقولة توظيفية :

يسجل هذا الحساب الاقتطاعات من المصدر المطبقة من طرف المدينين الموزعين لدخول على قيم منقولة والمراجع يجب أن يتأكد من التصريح الجيد لهذه القيم وأن القاعدة تتضمن إلى جانب الدخل المحصل الضريبة المقتطعة، كما يجب أن يتأكد من إمكانية الحصول على إعفاء 5 سنوات من هذه الضريبة وهذا حسب المادة 52 و53 من قانون المالية لسنة 1999.

– ح/465 الحسابات الدائنة عن عملية التنازل عن القيم منقولة توظيفية:

يسجل هذا الحساب الرسوم القابلة للاسترجاع ويخص الرسم على القيمة المضافة المدفوع إلى الموردين عند شراء بضائع ومواد أو عند اكتساب تجهيزات، وفي هذا السياق فانه على المراجع أن يتأكد من أن المبالغ المسجلة في هذا الحساب تتعلق بمشتريات فعلية ومستفيدة من حق الاسترجاع، كما يقوم بالتأكد من تطبيق قاعدة التفاوت الشهري.

- على المراجع كذلك التحقق من احترام القواعد الخاصة بالتنازل عن القيم.[1]

- يجب التأكد من أن كل الفواتير المستلمة قد تم تسجيلها بشكل صحيح في الشهر الذي استلمت فيه وهذا يسمح باسترجاع الرسم على القيمة المضافة المدفوعة من طرف المؤسسة.[1]

كما تتم مراجعة الحساب 46 كالآتي:

- التحقق من أن كل عناصر حساب نتيجة المؤسسة تتعلق بالدورة المنقضية فقط، وهذا بالفحص المفصل للتسجيلات المحاسبية الخاصة بالتسويات التي تم القيام بها عند الجرد.

- التحقق من تطبيق القواعد القانونية الخاصة بتكاليف العمليات التي تمت مع أشخاص غير مقيمين.

- التحقق من عدم تسجيل التسبيقات المدفوعة إلى المستخدمين في ح/63 بل في ح/463.

6.3.2ح/47 الحسابات الانتقالية أو الإنتظارية:

- يجب التحقق في حالة فواتير تخص زبائن أجانب من توفر النقاط الموالية:

* وجود عقد أو فاتورة شكلية ووثائق جمركية.

* التطابق بين التسبيقات والدفعات المستلمة وما هو متفق عليه في العقد أو الفاتورة الشكلية.

* مطابقة الوثائق الجمركية للقوانين.

- يجب التحقق من ظهور الحسومات خارج الفاتورة في الوثائق الجبائية.

- يجب التأكد من أن أرصدة حسابات الزبائن تعكس الحقيقة.

- يجب التأكد من إعادة إدماج الحقوق التي تنازلت عنها المؤسسة لفائدة زبائنها.

7.3.2.ح/48 الأعباء أوالمنتاجات المعاينة مسبقا والمؤونات:

- يجب التأكد من عدم وجود دفع مزدوج لنفس الفاتورة بواسطة الحساب الجاري البريدي و الحسابات البنكية والصندوق.

- بالنسبة للصندوق يجب التحقيق في المداخيل والنفقات:

* **المداخيل:** يجب التاكد من أن حساب الصندوق مدين بمبالغ عمليات بيع نقدا.

* **النفقات:** يجب الاطلاع على الوثائق المبررة للتسجيلات الدائنة في حساب الصندوق والتأكد من انه لا يوجد تسجيل مزدوج لنفس الوثيقة، كما يجب التاكد من أن المصاريف الشخصية للمستغل أو الشركاء لا تقتطع من الصندوق.

- يجب التحقق من أن عمليات الدفع الداخلية لم تسجل كنواتج أو تكاليف.

- يجب التحقق من أن الفوائد الناتجة عن الحقوق يتم أخذها بعين الاعتبار عند تحديد نتيجة الدورة.[1]

- التحقق من عملية تقييم الحسابات بالعملة الأجنبية.

- يجب التحقق من عدم وجود أي مخالفة للقوانين فيما يخص التعامل بالشيكات.

- يجب التحقق من عدم وجود رأس مال معتبر مجمد في حساب جاري بنكي لا ينتج فوائد للمؤسسة.

- التاكد من الإعداد الجيد لكشوف المقاربة البنكية.

- يجب التاكد من وجود جرد مادي للصندوق وهذا قبل إعداد القوائم المالية النهائية للمؤسسة.

8.3.2.ح/49 خسائر القيمة عن حسابات الغير:

- يجب التأكد من أن مؤونات تدني قيمة محفظة الأوراق المالية للمؤسسة قد تم إبعادها من تكاليف الاستغلال وهذا لحذفها من القيم الزائدة.

[1]-المادة 179 من قانون الضرائب المباشرة .

– يجب التأكد من إعادة إدماج مؤونات تدني قيمة محفظة الأوراق المالية والتي تأكد أنها غير مبررة في النتيجة الخاضعة للضريبة.

– يجب التحقق من طبيعة مؤونات تدني قيم الزبائن سواء كانت قابلة للتخفيض أو لا.

– يجب التحقق من احترام شروط الشكل والمضمون عند تحديد ما إذا كانت مؤونات تدني القيمة قابلة للتخفيض.[1]

9.3.2.ملاحظات عامة

– يجب التحقق من عدم تغطية الحسابات لبعضها البعض الدائنة منها والمدينة.

– يجب التحقق من استعمال الحسابات الوسيطة (التحويلية) في التسجيل المحاسبي لفرق إعادة تقييم الحقوق.

– التأكد من أن الحقوق الظاهرة بالعملة الصعبة قد تم تحويلها في نهاية الدورة بسعر الصرف المناسب.

– يجب التأكد من تخفيض الحقوق التي تنازلت عنها المؤسسة.

ثانيا: مراجعة حسابات التسيير وحسابات النواتج

حسابات التسيير تحتوي على حسابات الأعباء وحسابات المنتجات وحسابات النتائج ولذلك سيتم مراجعة كل واحدة على حدى وبالتفصيل.

1.مراجعة حسابات الأعباء:

يجب أن يتأكد المراجع عند مراجعته لحسابات التكاليف من توفر شروط التخفيض المتمثلة في استنادها على وثائق إثبات وأن تكون موجهة إلى الاستغلال وليس لصالح المستغل والتكاليف التي لا تتوفر فيها هذه الشروط يجب أن تتم إعادة إدماجها في النتيجة الخاضعة للضريبة، كما يجب أن يتأكد من عدم المبالغة فيها.

1.1.ح/60 المشتريات المستهلكة و ح/61 الخدمات الخارجية:

[1]–المادة 718 من قانون التجاري .

- يجب التأكد من أن المبالغ الموجودة في هذين الحسابين مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين 30 و31.

- يجب التاكد من المراقبة الجيدة لفواتير الشراء وخاصة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة.[1]

2.1.ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى:

- يجب التأكد من أن عمليات استئجار العقارات والمعدات لا تخفي أي عمليات خاصة(شخصية) بين المؤجر والمستأجر.

- يجب التاكد من أن المؤسسة تفرق جيدا بين النفقات التي تدخل في الاستثمار والنفقات التي تعتبر صيانة وتصليح (المصاريف).

- يجب التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بعمليات لا تستفيد من حق الاسترجاع لم تدخل في تصريح (G50) ضمن الرسوم القابلة للاسترجاع.

- يجب أن يولي المراجع اهتماما لتصريحات الأتعاب والأجور المتأخرة.

3.1.ح/63 أعباء المستخدمين:

- يجب التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة الخاص بالهدايا المقتطعة من المخزونات قد تم تعديله.

- يجب التحقق من المطبوعات والوثائق الخاصة بتعويض مصاريف التنقل.

- يجب التأكد من ظهور تعويضات مصاريف التنقل والأسفار في الوثائق الجبائية.

- يجب التحقق من أن المؤسسة تحترم القواعد القانونية الخاصة بمسك دفاتر تخص المستخدمين.

- يجب القيام بعملية مقاربة (مقارنة) بين الوثائق الجبائية والوثائق المحاسبية وخاصة بالنسبة للمبالغ المدفوعة إلى أشخاص تركوا المؤسسة.

- يجب التأكد من أن الامتيازات حسب طبيعتها قد تم التصريح بها وتقييمها جيدا.

[1]-المادة 64 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

– يجب التأكد من أن المنح ذات الطابع المهني لم تدفع إلى المستخدمين خلال عطلة مدفوعة الأجر ولم تعالج كأجور.

– يجب التأكد من الاستفادة والتوزيع الجيدين للامتيازات الجبائية، كما يجب التأكد من أن توزيعها يكون حسب طبيعتها أو حسب المستفيد منها.[1]

– يجب التأكد من أن الأجور المدفوعة إلى أشخاص يعتبرون جبائيا غير مقيمين قد طبق عليها اقتطاع من المصدر.

– على المراجع الاطلاع على القواعد التي تتضمنها الاتفاقية الجماعية الخاصة بالرواتبز.

– يجب التأكد من أن الرواتب التي يستفيد منها المسيرون مبررة و طبيعية.

4.1.ح/ 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة:

– يجب التحقق من أن الدفع الجزافي الخاص بالمؤسسة يدفع بانتظام أي خلال الـ20 يوما الأولى للشهر الموالي، مع استثناء الأجور والرواتب التي لا تتعدى 12000 دج.

– يجب التحقق من العمليات الحسابية الخاصة بالتسوية والتعديل والاطلاع على الملاحظات التي تتضمنها الوثائق الجبائية.

– يجب مقارنة جدول تخصيص السيارات السياحية مع التصريحات السنوية للضريبة على أرباح الشركات، كما يجب التحقق من عدم وجود فروق غير مبررة.

– يجب التأكد من أن دراسة المعدلات الحقيقية قد تمت بصورة صحيحة.

– يجب التحقق من أن الحقوق الجبائية المسجلة محاسبيا على أساس أنها ترحيل للخسارة مبررة، كما تتم المقاربة بين التصريحات الجبائية والوثائق المحاسبية.

[1]–المادة 66 و64 من قانون الضرائب المباشرة .

5.1.ح/65 الأعباء العملية الأخرى:

- يجب التحقق من أن الفوائد المدفوعة تخص ديونا على المؤسسة.

- يجب التحقق من أن المؤسسة تحترم جميع الالتزامات والأحكام الخاصة بالتصريح ودفع الفوائد.

- يجب التحقق من صحة الفوائد المصرح بها، وذلك من خلال الاطلاع على جداول اهتلاك القروض والعقود الخاصة بها.

6.1.ح/66 الأعباء المالية:

- يتم التحقق من تفاصيل الحساب 661 وخاصة فيما يتعلق بمبالغ مدفوعة لفائدة المستخدمين.

7.1.ح/68 المخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة:

- يجب التحقق من التطبيق الجيد للشروط العامة لتحديد قابلية الاهلاكات والمؤونات للتخفيض.

- يجب التأكد من أن الاهتلاكات قد تم حسابها عنصرا بعنصر.

- يجب التحقق من جميع العناصر الداخلة في حساب قسط الاهتلاك أي المعدل، مدة الاهتلاك، قيمة اكتساب الاستثمار والمعامل المطبق في حالة الإهتلاك غير الخطي.[1]

- مراقبة نقطة بداية احتساب إهلاك الاستثمارات.

- يجب التحقق من أن الاهتلاكات الإضافية التي يسمح بها القانون قد تم استعمالها.

- يجب التأكد من أن جميع المؤونات الظاهرة مبررة.

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

- يجب التحقق من التطابق بين تحركات المؤونات ورقم الأعمال.

[1]-المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة .

8.1.ح/69 الضرائب عن النتائج وم يماثلها:

- يجب التأكد من الاحترام التام للقواعد الجبائية المختلفة والمتعلقة بقابلية المصاريف الاستثنائية للتخفيض.

- يجب التأكد من أن الغرامات والعقوبات مهما كانت طبيعتها (جبائية أو جزائية) لم تخفض من النتيجة الخاضعة للضريبة.[1]

- فيما يخص المصاريف المتعلقة بخسارة تحويل العملة لم تسجل أكثر من مرة.

- يجب التحقق من وجود وثائق تثبت الحقوق المعدومة والتي تم ضمها إلى الخسائر.

- يجب التحقق من أن عمليات الدفع التي قامت بها المؤسسة إلى منظمات جامعة (خيرية مثلا) على شكل إعانات قد تم إثباتها بوصل استلام.

2.مراجعة حسابات المنتجات:

ويتعلق الأمر بمراجعة الحسابات أدناه:

1.2.ح/70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة:

- يجب إجراء عمليات مقاربة بين المبالغ الموجودة على نسخ الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة في المحاسبة.

- يجب القيام بعمليات مقارنة بين المبيعات واخراجات المخزونات.

- يجب التحقق من صحة جميع الخصومات والحسومات خارج الفاتورة والتصريحات الخاصة بها.

- يجب التحقق من أن الحسومات لا يمكن اعتبارها كعمولات أو لقاء خدمات أو مستفاد منها على أساس عقد بين المؤسسة والغير، وهذا للتمكن من تخفيضها من العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

- يجب التأكد من أن جميع الفواتير خارج الرسم على القيمة المضافة مرفقة بوثائق الإثبات الجمركية والجبائية.

- يجب التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة والمتضمن لعناصر من سعر التصدير قد تم استرجاعه من طرف المؤسسة.

[1]-المادة 141 _06 من قانون الضرائب المباشرة .

- يجب التأكد من أن نشاط المؤسسة ليس تحت أي التزامات شبه جبائية.

- يجب التأكد من الأجل الحقيقي الخاص بالاحتفاظ بالفواتير.

- يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخص الرسم على القيمة المضافة.

- يجب القيام بعملية مقاربة بين النواتج الظاهرة في حسابات النتائج الخاصة بالوثائق الجبائية والنواتج الظاهرة في حسابات النتائج الخاصة بالوثائق المحاسبية.

- يجب التأكد من تسجيل جميع النواتج المحققة خلال الدورة.

2.2.ح/72 الإنتاج المخزن، ح/73 الإنتاج المثبت، ح/74 إعانات الإستغلال:

- يجب التحقق من التطابق بين تقييم المبيعات و تقييما حركات مخزونا المنتجات التامة.

- يجب التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية الخاصة باستعمال المؤسسة لحاجتها الخاصة.

- يجب التحقق من أن مبلغ نقل البضائع المباعة و الذي قامت به المؤسسة بوسائلها الخاصة لا يدخل في فاتورة البيع بل يجب أن يدخل في حساب الخدمات المؤداة(ح/74).

3.2.ح/75 المنتوجات العملياتية الأخرى:

يتم التحقق من العمليات والتسجيلات المحاسبية الخاصة بهذا الحساب سجلت.

4.2.ح/77 العناصر غير العادية المنتجات:

- يجب التحقق من التطبيق الجيد لما تحتويه الاتفاقيات الجبائية الدولية فيما يخص النتائج المتحصل عليها من الأجانب.

- يجب التحقق من قانونية عقود القروض كما يجب التحقق من الشروط التي تتضمنها وخاصة معدلات الفائدة المتفق عليها.

- الاطلاع على طريقة تسجيل القسائم المحصلة.

5.2.ح/ 78 الإسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات:

يتم فحص صحة جميع العمليات الخاصة بهذا الحساب وهذا من خلال مقارنتها بالحسابات من 63 إلى 68 و الحساب 69.

6.2.ح/79 نواتج خارج الاستغلال

- التأكد من العمليات الحسابية الخاصة بإعادة إدماج الاهتلاكات المخالفة للقانون.

- يجب التأكد من أن المؤونات المتعلقة بعناصر خرجت من أصول المؤسسة أو لمواجهة أخطار أصبحت مؤكدة قد تم استرجاعها.

- يجب تبرير استرجاع المؤونات غير الخاضعة للضريبة.

- يجب التأكد من أن الإعانات المستلمة لا تمثل أداءا لخدمات مموهة أو تكملة لسعر بيع خاضع للرسم على القيمة المضافة.

- يجب التأكد من وجود ترابط وتطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية.

- يجب التأكد من الاستفادة من كل الامتيازات الضريبية الخاصة بالقيم الزائدة.

- يجب التأكد من أن النواتج الاستثنائية قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.

7.2.ملاحظات عامة

- يجب التأكد من أن جميع الحسابات تتضمن التسجيلات المحاسبية الضرورية لتبرير تخفيض التكاليف المنفذة.

- التحقق من معدل الرسم على القيمة المضافة الموجودة في فواتير البيع.

- يجب التاكد من أن الأسعار المطبقة وشروط التسديد المعتمدة مع الشركات الأجنبية الحليفة عادية.

- يجب التاكد في حالة فواتير الخصم أن الرسم على القيمة المضافة الخاص بها لم يؤخذ بعين الاعتبار.

- يجب القيام بعملية مقارنة بين رقم الأعمال المصرح به وما هو موجود في المحاسبة.

3.مراجعة حسابات النتائج

وهي آخر مرحلة في مراجعة الوثائق المحاسبية للمؤسسة، وتخص الحسابات الآتية.

ح/80 الهامش الإجمالي، ح/81 القيمة المضافة، ح/83 نتيجة الاستغلال، ح/84 نتيجة خارج الاستغلال، ح/88 نتيجة الدورة:

- يجب التحقق من النتائج وطريقة حسابها.

- يجب التحقق من توفر شروط تخفيض المصاريف.

- يجب التحقق من أن الإعانات على شكل تجهيزات قد تم تسجيلها من دون رسم على القيمة المضافة وأنها تدخل ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة.

- يجب التحقق من أن الضريبة على أرباح الشركات لا تدخل ضمن التكاليف القابلة للتخفيض.

- يجب التحقق مما إذا كانت المؤسسة مستفيدة أو كانت مستفيدة من نظام إعفاء حسب القوانين

المطلب الثالث: مراجعة الوثائق الجبائية للمؤسسة (La liasse fiscal)

قبل التطرق إلى مراحل مراجعة الوثائق الجبائية* بالتفصيل يجب تعريف هذه الأخيرة وذكر محتوياتها فهي عبارة عن مجموعة من المطبوعات الممنوحة من طرف إدارة الضرائب وذلك للقيام بالتصريحات وعمليات الدفع، وتتكون من ثلاثة جداول أساسية هي:

- الجدول الأول، الميزانية.

- الجدول الثاني، جدول حسابات النتائج.

بحيث يقوم المراجع الجبائي يمر بثلاث مراحل عند مراجعته للوثائق الجبائية للمؤسسة وهي:

- مراجعة العمليات الحسابية.

- المراقبة بالمقارنة بين الدورات.

– المراقبة بالمقارنة بين الوثائق.

أولا: مراجعة العمليات الحسابية

جداول(3.8) مراجعة الميزانية الختامية :

الأصول	المبالغ إجمالية	إهتلاكات ومؤونات	القيمة المضافة	القيمة الصافية N_1
أصولغيرجارية أصول ثابتة .فرق الإقتناء .القيم المعنوية .قيم ثابتة قيد الإنجاز .قيم الثابتة المالية السندات الموضوعة .سندات أخرى مثبتة .قروض وأصول مالية أخرى				
مجموع أصول غير جارية				

A7

الخصوم	المبالغ N	المبالغ N–1
رؤوس الأموال الخاصة .رأس المال الصادر (أوحساب المستغل) .رأس المال المكتتب وغير المطلوب .العلاوات والإحتياطات .فرق إعادة التقيم .فرق إعادة التقيم السندات .النتيجة الصافية .رؤوس أموال خاصة أخرى		

حصة الشركة المدمجة 1		
حصة الأقلية 1		
المجموع 1		

B7

الأصول	**المبالغ إجمالية**	**إهتلاكات و المؤونات**	**القيمة الصافية**	**القيمة الصافية N_1**
الأصول الجارية .المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ .حسابات دائنة و استخدامات مماثلة .الزبائن .المدينون الأخرون .الضرائب .أصول أخرى جارية .المتاحات وما يمثلها .توظيفات وأصول مالية أخرى جارية .الخزينة				
مجموع الأصول الجارية				
المجموع العام الأصول				

B8

الخصوم	**المبالغ N**	**المبالغ N-1**
الخصوم غير الجارية		
.القروض والديون المالية .الضرائب .المؤجلة والمرصود لها .الديون الأخري غير الجارية .المؤونات والنواتج المسجلة سلفا		
مجموع الخصوم غير الجارية 2		
الخصوم الجارية		

.الموردون والحسابات الملحقة بهم .الضرائب .الديون الأخري .خزينة الخصوم		
مجموع الخصوم غير الجارية 3		
المجموع العام للخصوم		

B8

2_**الجدول (3.9)مراجعة جدول حسابات النتائج .**

رقم الحساب	اسم الساب	مبالغ سنة	مبالغ
70 **72** **73** **74**	.رقم الأعمال .تغيرات المخزونات والمنتجات و المصنعة و الجارية .إنتاج القيم الثابتة .إعانات الإستغلال		
	1_إنتاج السنة المالية		
60 **61 و62**	.المشتريات المستهلكة .الخدمات الخارجية والاستهلاك الاخرى		
	4_اجمالي فائض الاستغلال		
75 **65** **68** **78**	.نواتج العملياتية الأخري .الأعباء العملياتية الأخري .مخصصات الإهتلاكاتالأخري .إسترجاع على خسائر القيمة والمؤونات		
76 **66**	**5_النتيجة العملياتية** .النتوجات المالية .الأعباء المالية		
	7_النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)		
695و 698 **692و 693**	.ضرائب واجبة الدفع على النتائج العادية .الضرائب المؤجلة على النتائج العادية		

	مجموع نواتج الأنشطة العادية		
	مجموع الأعباء الأنشطة العادية		
	8_النتيجة الصافية للأنشطة العادية		
77 **67**	نواتج غير العادية أعباء غير العادية		
	9_النتجة غير العادية		
	10_النتيجة الصافية للدورة		
	حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة **النتجة الصافية 1**		
	11_النتيجة الصافية للمجموع المدمج		
	منها حصة ذوى الأقلية حصة المجمع		

المصدر :النظام المحاسبي المالي الجديد 2012 :SCF

يجب على المراجع القيام بمراجعة العمليات الحسابية التي تمت على جميع جداول الوثائق الجبائية، هذه المراجعة قد تكون أفقية أي سطرا بسطر أو تكون عمودية أي عمودا بعمود، وذلك بطريقة منظمة .

تظهر أهمية الجداول في المراجعة للعمليات الحسابية بالنسبة لمهمة المراجعة الجبائية، حيث يتحقق المراجع من أن كل المبالغ الموجودة على الوثائق الجبائية قد تم حسابها بشكل صحيح من خلال إتباع التقنيات المذكورة في الجدول أعلاه، إلا انه على المراجع تطبيق هذه التقنيات بشكل منظم حتى لا يفوته أي خطا في أي جدول من الجداول.

ثانيا: المراقبة بالمقارنة بين الدورات

يمكن للمراجع أن يعتمد على المقارنة بين مبالغ دورتين متتاليتين، والمراقبة بهذه الطريقة لا تمس إلا حسابات الميزانية وحسابات التكاليف والنواتج، وتكون كما هو مبين في الجدول الموالي

الجدول رقم _3 _: المراقبة بالمقارنة بين الدورات

الرقم	**بيان المراقبة الممكن إجراؤها**	**رقم الجدول**

1	**– حركة المخزونات:** *** حسابات الأصول:** أرصدة بداية الدورة ن = أرصدة نهاية المدة ن–1. *** حسابات الخصوم:** أرصدة بداية الدورة ن = أرصدة نهاية الدورة ن–1.	1-3
2	**جدول الاهتلاكات:** الاهتلاكات السابقة لجدول الدورة ن يجب أن تكون مساوية لاهتلاكات آخر الدورة لجدول الدورة ن–1.	6-3
3	**جدول المؤونات:** – مبلغ المؤونات في بداية الدورة للدورة ن في الجدول 3–7 يجب أن تكون مساوية لمؤونات آخر دورة للدورة ن–1 في نفس الجدول.	7-3

المصدر: Ali **Hamini**, Op.cit, 2002, p:159

كما هو ملاحظ فان مجال تطبيق هذه الطريقة ضيق، فإلى جانب أنها تكتسي أهمية كبيرة إلا أنه على المراجع أن لا يعتمد عليها كليا، وللقيام بهذه المقارنات يجب أن تتمتع محاسبة المؤسسة بتطبيق جيد لمبدأ استقلالية الدورات وهذا لتكون هذه المقارنات ذات مصداقية.

ثالثا: المراقبة بالمقارنة بين الوثائق

يمكن للمراجع كذلك الاعتماد في عمليات التحقيق على المقارنة بين الوثائق الجبائية، وهذا ليتأكد من عدم وجود تناقضات فيما بينها وليتحقق من التطابق في المبالغ من جدول إلى آخر والجدول (3.3) يتضمن عمليات التحقيق الممكن إجراؤها في هذا السياق.

الجدول رقم (3.10): المراجعة بالمقارنة بين الوثائق

الرقم	بيان المراقبة الواجب إجراؤها	رقم الجداول المقارن بينها
1	مجموع الأصول = مجموع الخصوم	1
2	النتيجة الظاهرة في الميزانية = النتيجة الظاهرة في جدول حسابات النتائج خسارة ظاهرة في الأصول ⇐ ح/88 مدين ربح ظاهر في الخصوم⇐ ح/88 دائن.	1، 2
3	التطابق بين الاستثمارات الظاهرة في جدول الاستثمارات والاستثمارات الموجودة في الميزانية.	1، 4
4	التطابق بين الاهتلاكات الظاهرة في جدول الاهتلاكات والاهتلاكات الظاهرة في الميزانية.	1، 3-6
5	التطابق بين المؤونات الظاهرة في جدول المؤونات والمؤونات الظاهرة في الميزانية.	1، 3-7
6	مجاميع الحسابات الرئيسية لجدول المخزونات: ح/30 بضائع، ح/31 مواد ولوازم، ح/33 منتجات نصف مصنعة، ح/34 منتجات وأشغال قيد التنفيذ، ح/35 منتجات تامة، ح/36 فضلات ومهملات، ح/37 مخزونات خارج المؤسسة يجب أن تتطابق مع المبالغ الموجودة في الميزانية.	1-3,1

7	المجاميع الموجودة في جداول المبيعات وأداء الخدمات الخاصة بالحسابات 70، 71، 73، 74 يجب أن تتطابق مع المبالغ الموجودة في جدول حسابات النتائج.	2، الملحق د
8	مجاميع الجانب الدائن للحسابين 30 و31 والموجودة في جدول المخزونات يجب أن تتطابق بالترتيب مع الجانب المدين للحسابين 60 و61 الموجودين في جدول حسابات النتائج.	2، 3-1
9	الحسابات 33، 34، 35 و36 الموجودة في جدول المخزونات يجب أن يتطابق مجموع مبالغها مع مجموع مبلغ الحساب 72 الموجود في جدول حسابات النتائج.	2، 3-1
10	مجموع الحساب 63 الظاهر في جدول تفصيل مصاريف التسيير يجب أن يتساوى مع الجانب المدين للحساب 63 الموجود في جدول حسابات النتائج.	2، 3-3
11	مجموع مخصصات الاهتلاكات وقسط إطفاء المصاريف الإعدادية الموجودين في جدول الاهتلاكات مضاف إليها مجموع التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات (حـ/195) الظاهرة في جدول المؤونات يجب أن يتساوى مجموعها الجانب المدين للحساب 68 الموجود في جدول حسابات النتائج.	2، 3-6
12	مجموع النواتج خارج الاستغلال الظاهرة في جدول نواتج أخرى يجب أن يتطابق مع الجانب الدائن للحساب 79 الظاهر في جدول حسابات النتائج.	2، 3-4
13	الحسابين 6250 (عمولات) 6251(أتعاب) الظاهرين في جدول حسابات النتائج يجب أن تتطابق مع ما هو موجود في جدول التصريح بالعمولات والأتعاب.	2، الملحق ج
14	الدفعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني تتم عن طريق وصولات شهرية، والمبالغ الموجودة في هذه الوصولات يجب أن تكون مساوية للمبالغ الموجودة في جدول الرسم على النشاط المهني ويجب أن تكون مساوية أيضا للجانب المدين للحساب 6410 في جدول تفصيل مصاريف التسيير.	3-3، الملحق د

المصدر: Ali **Hamini**, Op-Cit, 2002, p:163

تكتسي التقنيات التي يحتويها هذا الجدول أهمية بالغة لمهمة المراجع الجبائي، لأن صحة العمليات الحسابية والنتائج الإيجابية لعملية المقارنة بين الدورات لا تعني عدم وجود أخطاء تخص التطابق بالنسبة لعنصر معين في جدولين أو أكثر في الوثائق الجبائية، لذا فإنه على المراجع أن يتأكد من أن كل عنصر ممثل بنفس المبلغ في كل جداول الوثائق الجبائية للمؤسسة.

المبحث الأول: دراسة حالة بالمركز الجواري للضرائب بسيدي علي

المطلب الأول: لمحة عن المركز الجواري للضرائب بسيدي علي

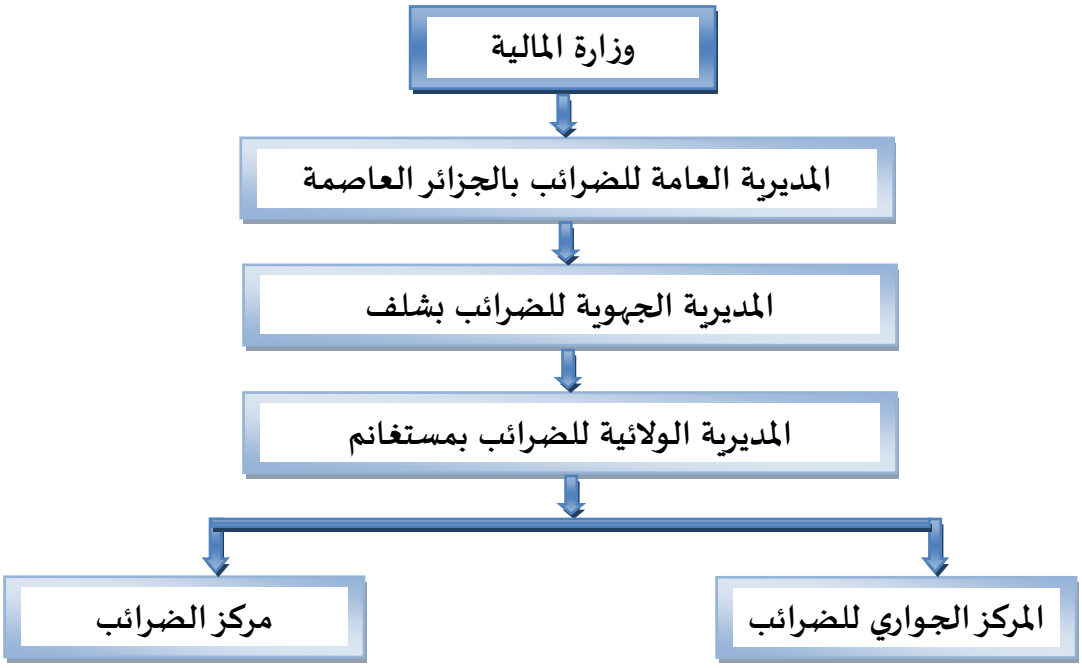
من خلال دراستنا لموضوع التنظيم الإداري الحديث لإدارة الضرائب على مستوى المركز الجواري للضرائب بسيدي علي التابعة لولاية مستغانم تبين أن هذه المؤسسة تابعة للمديرية الولائية بمستغانم والتي بدورها تابعة للمديرية الجهوية بشلف، إذ يعتبر المركز الثاني متواجد على مستوى هذه الولاية، وقد وجد هذا المركز من أجل الإلمام والمتابعة بشكل أحسن للمعلومات والتصريحات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة.

يتواجد هذا المركز الجواري بدائرة سيدي علي، والذي هو تنظيم إداري حديث لإدارة الضرائب جاء ليحل محل المفتشية والقباضة وإن صح التعبير من أجل الجمع بين المصلحتين، الهدف من إنشائه هو العصرنة وتقريب الإدارة من المواطن، وزيادة حجم المردودية لفائدة الدولة وقد خصص المركز الجواري حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من الفئات التابعين أساسا للنظام الجزافي.

قد خصص المركز الجواري بسيدي على للتحصيل لدائرة سيدي وبلدياتها المتمثلة في بلدية تازقايت وبلدية أولاد مع الله وأيضا دائرة سيدي لخضر وبلدياتها المتمثلة في بلدية حجاج، بن عبد الملك رمضان ،تم إفتتاحه سنة 2014من قبل والي ولاية مستغانم.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب

الشكل (3.11)الهيكل الإداري للمديرية العامة للضرائب:



المصدر:مصلحة الضرائب سيدى علي

التعليق على الهيكل:

بعد وزارة المالية تندرج المديرية العامة للضرائب وتليها المديرية الجهوية وعددها 09 مقسمة على أساس الإقليم وموضوعة من وزارة المالية، وتضم المديرية الجهوية بشلف والتي تضم المديريات الولائية المجاورة لها: تيارت، تيسمسيلت، غليزان، عين الدفلى هذا بالإضافة إلى المديرية الولائية بمستغانم، وتضم المديرية الولائية بدورها مركز الضرائب والمركز الجواري للضرائب.

يضم المركز عمال مقسمين على مصالحها ولأجل تسهيل العمل في المركز قد قسم إلى 3 مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين للقيام بعمليات محددة وهذه المصالح تتمثل في:

أ. **المصلحة الرئيسية للتسيير**: وتنقسم إلى أربع مصالح:

1- مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية.

2- مصلحة الجباية الزراعية.

3- مصلحة جباية المداخيل والممتلكات.

4- مصلحة الجباية العقارية.

ب. **المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:** وتنقسم إلى ثلاث مصالح وهي:

1- مصلحة البطاقات والمقارنات.

2- مصلحة البحث والتدخلات.

3- مصلحة المراقبة.

ج. **المصلحة الرئيسية للمنازعات:** وتنقسم إلى ثلاث مصالح:

1- مصلحة الاحتجاجات.

2- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية.

3- مصلحة التبليغ والأمر بالصرف.

د. القباضة:

1- مصلحة الصندوق.

2- مصلحة المحاسبة.

3- مصلحة المتابعات.

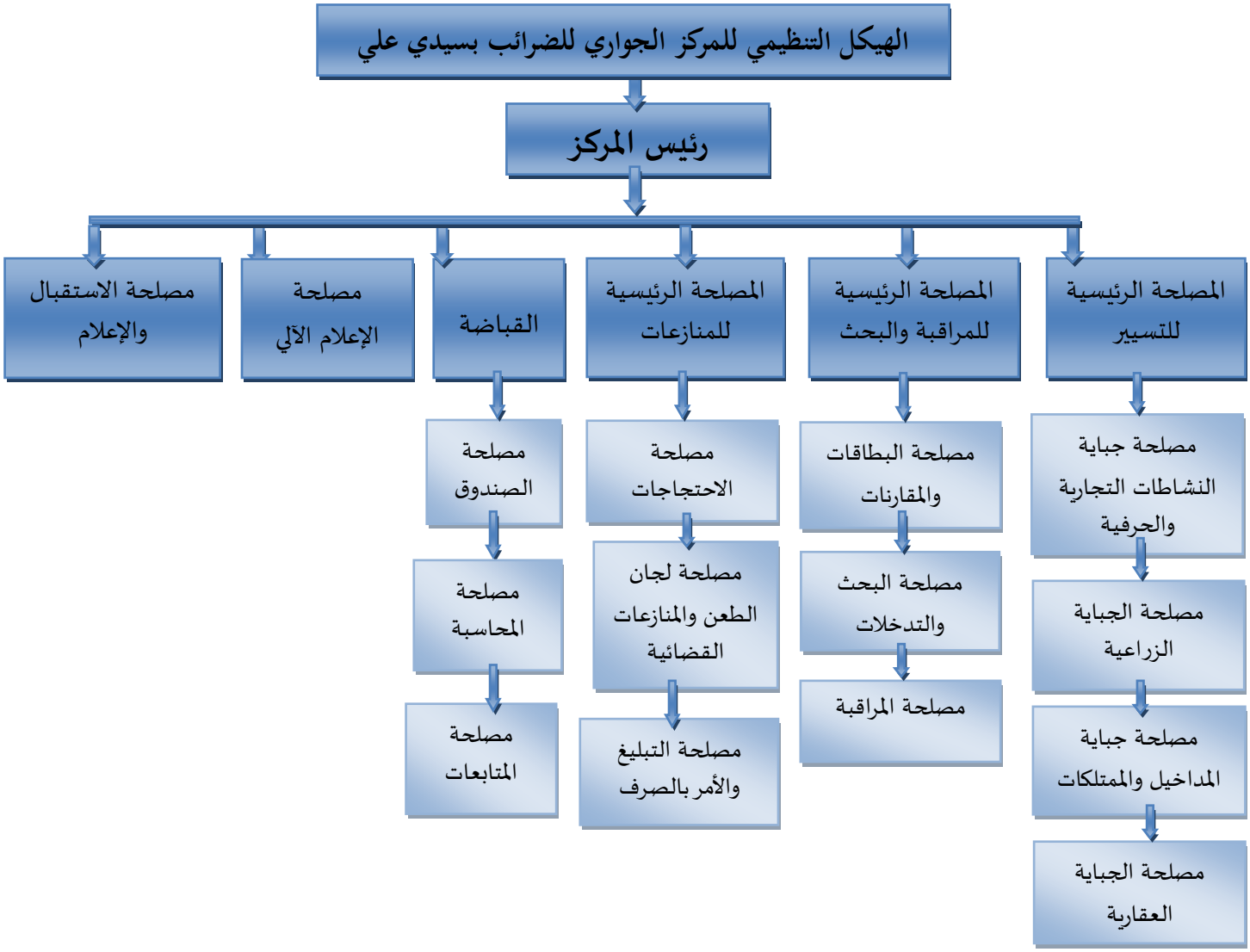
هـ. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.

و. مصلحة الاستقبال والإعلام.

وبالتالي تسمح أن الهيكل الإداري للمركز الجواري للضرائب بسيدي علي عبارة عن سلسلة متكاملة.

الشكل (3.12)الهيكل التنظيمي للمركز الجواري لمصلحة الضرائب

:



المصدر :مركز الجواري لمصلحة الضرائب بسيدي علي

الطلب الثالث:دراسة حالة عن المراجعة على الوثائق CSP:

عرض للحالة:

في إطار برنامج الرقابة على الوثائق لسنة 2014 تمت برمجة "محمد إسلام" 'بناء' من طرف المركز الجواري للضرائب لدائرة سيدي علي بعدما صادق على هذا البرنامج من طرف المدير الولائي للضرائب بمستغانم، في بداية

الأمر قام المركز الجواري للضرائب بإرسال وثيقة طلب معلومات C02 إلى المكلف بالضريبة السيد "محمد إسلام" لإعلامه أنه سيخضع إلى المراقبة على الوثائق.

هذه الوثيقة تبين للمكلف بالضريبة بأنه سيخضع لمدة 4 سنوات من النشاط (2011-2012-2013-2014) وهو مطالب بجلب عدة وثائق ضرورية لإدارة الضرائب كدفتر المحاسبة والأعباء وله مهلة 10 أيام بعد تسليمه هذه الوثيقة ليتقدم بالوثائق المطلوبة.

وبعد تقديم هذه الوثائق يقوم المفتش المسؤول على المراقبة بدراسة هذه الدفاتر والأعباء ودراسة الوثائق الموجودة في الملف التصريحات الشهرية G50 الحصيلة الجبائية، فوجد تناقصات وعمليات تدليسية وبعد انتهاء هذا التحقيق توصل للآتي:

خلال سنة 2011:

وجود اختلاف بين رقم الأعمال الموجود في التصريحات الشهرية G50 والحصيلة الجبائية حيث الحساب البنكي.

رقم الأعمال المصرح به هو : 1.000.000,00 دج

رقم الأعمال المصرح به في الحساب البنكي هو : 2.000.000,00 دج

عدم قيام المكلف بالضريبة بدفع IRG لسنة 2012.

قام بتسديد TVA ب 7% بدل من 17% بحجة أنه قام ببناء سكنات اجتماعية لكن دون إثباتات.

خلال سنة 2013:

رقم الأعمال المصرح به هو: 1.500.000,00دج دون دفع الحقوق، لأن المكلف له دعم من الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب .

لاحظ المفتش أن المكلف بالضريبة لم يقوم بدفع الوثيقة التي تثبت حصوله على المزايا الجبائية وهي ما تسمى بمرحلة الاستغلال.

المطلب الرابع: تصحيح الوضعية الجبائية

بعد الانتهاء من عملية الرقابة يرسل المركز الجواري للضرائب للسيد "محمد إسلام" إشعار ابتدائي 'Notification de redressement' في سلسلة C04 يوضح فيها بالتفصيل طبيعة الخطأ والمبلغ المقترح.

خلال سنة 2011:

رقم الأعمال المصرح به هو : 1.000.000,00 دج

رقم الأعمال المقترح هو : 2.000.000,00دج

الفرق بين الرقمين 2.000.000,00-1.000.000,00= 1.000.000,00

1/حساب الرسم على النشاط المهني TAP :

TAP= 1.000.000,00 x 02% + عقوبة.

2/حساب الرسم على القيمة المضافة TVA:

TVA = 1.000.000,00 x 07% = 70.000,00دج.

2.000.000,00-1.000.000,00= 1.000.000,00 x17%= 170.000,00دج.

دراسة أمثلة تطبيقية حول المصلحة الرئيسية للمنازعات:

التطبيق الثاني:

بعد إرسال للمعني .... برقم 2015/05 يثبت للمكلف بالضريبة أن هناك خطأ في الضريبة الملقاة على عاتقه فقد قام المعني بكتابة شكوى موجهة لمصلحة المنازعات يبرز فيها الخطأ كالتالي:

الاسم محمد إسلام

إلى السيد رئيس المركز الجواري للضرائب

لقد تبين أن الضريبة من نوع TAP الضريبة على النشاط المهني وIRG الضريبة على الدخل الإجمالي، لسنوات 2011، 2012 و2013 لقد قامت استخراجها بالخطأ لأنني كنت في تلك السنوات قد جلبت العتاد على حساب الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب وقد استفدت من الدعم وقد قمت بجلب الوثيقة من الوكالة التي تثبت مرحلة استغلال استفادتي من المزايا لمدة 3 سنوات.

لذا أرجوا النظر في هذه الضريبة من أجل التخفيض.

الحل:

السيد محمد إسلام يمارس نشاط "الصيد البحري" تحت رقم المادة ..... بسيدي لخضر، يطلب الشاكي تخفيض الضريبة من نوع TAP، IRG لسنوات 2011، 2012 و2013 بحجة إعفائه لمدة 3 سنوات من هذه الضرائب.

بعد دراسة الملف الجبائي للشاكي تبين أن الضريبة المدونة في دور 15/01 قد تم استخراجها من خلال برنامج الرقابة على الوثائق ومن خلال الوثائق الجبائية التي قام الشاكي بجلبها ولكن بعد دراسة الإثباتات الموجهة من طرف الشاكي المتمثلة في مرحلة الاستغلال وعلى هذا الأساس تقترح المصلحة التخفيض كالتالي:

سنة 2011: 300.000,00 x 02%= 6.000,00 دج

2011: 300.000,00 x 15%= 45.000,00 دج

500 x 25 = 6.250,00 دج

دراسة أمثلة حول المصلحة الرئيسية للتسيير:

دراسة حالة حول الضريبة الجزافية الوحيدة:

في سنة 2015 قامت المصلحة الرئيسية للتسيير بإرسال إلى المكلف بالضريبة وثيقة إشعار G12 للتصريح برقم أعماله لسنة 2014 وللمكلف مدة 30 يوم من أجل الرد، وبعد ذلك تقوم المصلحة بإرسال إليه إشعار بالتبليغ C08 من أجل تقييم رقم أعماله لمدة عامين أي 2015-2016 وذلك بالاعتماد على تصريح المكلف بالإضافة إلى محضر معاينة معد من طرف الأعوان ومدة هذا الإشعار 30 يوم من أجل الرد وبعد موافقة المعني تقوم المصلحة بإرسال إشعار نهائي C09 من أجل التأكيد عن رقم الأعمال المقترح في C08 ولكن إذا لم يوافق السيد على ذلك الرقم يقوم المعني بالاحتجاج وبعد ذلك تقوم المصلحة بإرسال كل الاحتجاجات إلى المديرية الولائية للضرائب مستغانم من أجل إعادة النظر في رقم الأعمال المقترح من طرف المصلحة وبعد ذلك تقوم المصلحة بإرسال إشعار نهائي للمحتجين برقم أعمال مؤكد من طرف اللجنة.

دراسة حالة حول IRG : مصلحة جباية المداخيل والممتلكات

تطبيق 1:

في سنة 2013 قدر دخل شخص ب: 600.000,00دج عن النشاط المتمثل في المخبزة

ما هي قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) الواجب دفعها.

الحل:

الدخل: 600.000,00دج

مع العلم أن الشخص يستفيد من تخفيض 35% لنشاط المخبزة.

إذن الدخل الخاضع للضريبة: مجموع المداخيل –التخفيضات الممنوحة

600.000,00 x 35%= 210.000,00دج

600.000,00-210.000,00= 390.000,00دج

وعليه الدخل الخاضع للضريبة يقدر بـ: 390.000,00دج

قيمة الدخل محصورة بين: 360.000,00 و1.440.000,00 دج حسب السلم الضريبي وعليه:

390.000,00-360.000,00= 30.000,00 دج هذه القيمة تقابل نسبة 30%.

30.000,00 x 30%= 9.000,00دج هذه القيمة نضيف لها قيمة التراكم.

9.000,00+48.000,00 = 57.000,00دج

إذن على الشخص الذي يمارس نشاط المخبزة قيمة 57.000,00دج.

مصلحة الجباية الزراعية:

شخص يملك أرض للزراعة تقدر مساحتها ب: 700 هكتار، تقدر التكاليف ب:100.000,00دج ومردودية هذه الأرض تقدر ب: 500.000,00دج

كم تقدر الضريبة المستحقة الدفع؟

الدخل الخاضع للضريبة: الدخل المحقق-التكاليف

500.000,00 - 100.000,00 = 400.000,00دج

400.000,00دج محصورة بين 360.000,00 و1.440.000,00 دج

وعليه فإن: 400.000,00-360.000,00=40.000,00دج

نسبة الضريبة هي 30%

40.000,00 x 30%=12.000,00دج

هذه القيمة تضاف لها قيمة التراكم: 12.000,00+48.000,00 = 60.000,00دج

إذن القيمة الواجب دفعها هي: 60.000,00دج.

خاتمة

إن نجاح مهمة المراجعة الجبائية يعتمد على إتباع المراجع للمراحل المذكورة في هذا الفصل وتحليه بالصبر عند اطلاعه على الوثائق المحاسبية والجبائية للمؤسسة، وتظهر في هذا الفصل الأهمية البالغة لمراجعة الوثائق المحاسبية خلال المراجعة الجبائية وهذا للعلاقة المتينة بين المحاسبة والجباية، حيث تعتبر المحاسبة المصدر الأساسي للمعلومات التي تتضمنها التصريحات الجبائية وهذا ما يبرر وجوب توفر كفاءات محاسبية في المراجع الجبائي.

كما يلاحظ في هذا الفصل ضرورة إلمام المراجع الجبائي بكل القوانين والتشريعات المحيطة بالجانب الجبائي للمؤسسة، لأن الانتظام لا يعني فقط المسك الجيد للمحاسبة وتطابق المعطيات المحاسبية مع ما تتضمنه التصريحات الجبائية من مبالغ،بل يعني كذلك احترام الأحكام التشريعية التي يتضمنها القانون التجاري،قانون الضرائب المباشرة،قانون الإجراءات الجبائية،قوانين المالية...

يجب أن تتسم نتائج عمليات التحقيق والبحث والتوصيات والتوجيهات التي يصيغها المراجع الجبائي في تقريره النهائي بالموضوعية والحياد، أي ينبغي أن تكون مبنية على تبريرات واقعية مدعمة بلغة الأرقام.

يجدر التنويه انه قد تم الاعتماد في إعداد هذا الفصل والمعنون بالجانب التطبيقي للمراجعة الجبائية على دليل المحقق المحاسبي المقترح من طرف الإدارة العامة للضرائب سنة 2010 والنظام المالي الحاسبي الجديد 2015.

تمهيد

تعتبر الجبائية ممول الرئسي للخزينة الدولة فهي تغطي النفقا ت العمومية،كما أنها من أحد النقاط القوة و الضعف التي تشير إلي مؤشرات ومعايير تقيم إقتصاد الدولة ،لقد شهدت الضريبة تغيرات جذرية منتغيرات في مفاهيمها وقوانينها وخصائصها ،وذلك راجع إلى تغيرات إقتصادية وكذلك وجود ثغرات في نمطها من تهرب والغش الضريبي وأخطاء من المكلفين بها.

لذلك سيتم التطرق في هذا الفصل إلى تعريف الضريبة، خصائصهاو أهدافها ومختلف تصنيفاتهافي المبحث الأول، أما المبحث الثاني فسيتم التطرق إلي تعرف التهرب الضريبي أنواعه وتأثيرات .

المبحث الأول: مفاهيم أساسية للجباية

تعتبر الجباية من أقدم و أهم الإيرادات العامة حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الدراسات العلمية المالية، وهذا الأمر ليس راجعا لكونها ابرز مصادر الإيرادات العامة فقط ولكن أيضا لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية من جهة ولما تحدثه من إشكالات تقنية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى.

المطلب الأول: تطور الجباية، تعريفها وخصائصها

1_ تطور الجباية :

يمكن ربط التطور التاريخي للضرائب بتطور أهداف الدولة ودورها في المجتمع، ويمكن القول كذلك أن هناك علاقة بين الهيكل الضريبي للدولة ونظامها الاقتصادي.

القبيلة هو أول تنظيم حكم علاقات الأفراد ظهر إلى الوجود، حيث كان أفراد القبيلة يشتركون في الدفاع عنها وكل شخص قادر يقدم طواعية إلى رئيس القبيلة ما يمكن أن يفيد في رد الاعتداء عنها، وبظهور تنظيمات أكثر تقدما كالدولة التي كان هدفها ينحصر في حفظ الأمن بنوعيه الداخلي والخارجي أصبحت بحاجة إلى موارد مالية تمكنها من أداء هذه المهمة لذا لجأت إلى فرض الضرائب لتمويل حروبها، ثم توسع دور الدولة وتعدى المهام التقليدية للدولة الحارسة أو الدولة الدركية

(Etat gendarme) إلى المسؤولة عن تحقيق الرخاء العام مما فرض عليها مهام أخرى اقتصادية سياسية واجتماعية وبهذا أصبحت الضرائب أداة في يد الدولة للتأثير على الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.[1]

2_ التعاريف المختلفة للجباية :يمكن تعريف الجباية على أنها:

التعريف الأول : الجباية هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية، والتي تفرض جبرا بتحويل أموال محصلة وبشكل نهائي وبدون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.[2]

[1]- **محمد عباس محرزي**،اقتصاديات الجباية والضرائب، ذار هومة للطباعة و النشرو التوزيع ،2004، ص 13

[2]- Pierre **Beltrame**,la fiscalité en france, hachette, 6éme édition, 1998, p : 12

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

التعريف الثالث : الضريبة فريضة يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة بصورة نهائية مساهمة منه في الأعباء والتكاليف العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.[1]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الضريبة على أنها اقتطاع نقدي جبري نهائي دون مقابل يفرض من طرف الدولة أو إحدى الهيئات التابعة لها ويدفعه المكلف بالضريبة مساهمة منه في النفقات العامة وتحقيق النفع العام للدولة.

3_ خصائص الضريبة

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

– **الضريبة اقتطاع نقدي** : واكتسبت الضريبة هذه الخاصية منذ ظهور النقود حيث كانت تدفع في القديم بشكل عيني.

– **الضريبة تدفع بصفة إجبارية وإلزامية:** إن الضريبة شكل من أشكال إظهار سيادة الدولة، فهي توضع وتحصل عن طريق السلطة والإجبار.

– **الضريبة تدفع بصفة نهائية** : أي أنها غير قابلة للاسترداد فهي ليست أمانة أو وديعة يستردها صاحبها فيما بعد.

– **الضريبة تدفع بدون مقابل** :أي أن دافع الضريبة لا يعرف مقدار أو طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة .

– **تجبى الضريبة لتحقيق المنفعة العامة:** فهي لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة فمنفعتها عامة .[2]

[1]– سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، ادار الجامعية للنشر 2000، ص: 11.

[2]– بوزيدة، جباية المؤسسة مطبعة الديوان الوطني عن بعد،لنيل شهادة الاقتصاذ والحقوق، 2004، ص: 6.

المطلب الثاني: أهداف وتصنيفات الضريبة واثارها الاقتصادية

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

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

1.1_ الأهداف المالية: إن من أهداف الضريبة تغطية الأعباء العامة أي أنها تسمح بتوفير الموارد المالية لدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها تجاه الإنفاق على المطلوبة لأفراد المجتمع أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة العمومية.

2.1_ الأهداف الاقتصادية: تعتبر الضريبة أداة سياسة مالية في يد الدولة بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير المشوبة بالتضخم أو الانكماش ويمكن إيجاز الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة بإعفائها من الضرائب كليا أو جزئيا.

- معالجة العجز في ميزان المدفوعات من خلال فرض ضرائب مرتفعة على الواردات وإعفاء الصادرات من الضرائب كليا أو جزئيا .

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

_ استعمال حصيلة الضريبة المفروضة على أصحاب الدخول المرتفعة لتميل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك، وبالتالي رفع الطلب الكلي وهذا من اجل تحقيق التشغيل الكامل.

3.1_الأهداف الاجتماعية: تعمل الضريبة على التخفيف من حدة التفاوت في الدخول والثروات داخل المجتمع وذلك بان تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخول والثروات المرتفعة ثم إعادة توزيعها على أصحاب الدخول المنخفضة ويتم ذلك من خلال التصاعدية في الضريبة، كما تعمل الضريبة على التخفيف من أزمة السكن من خلال إعفاء مداخيل الإيجار من الضريبة أو منحها تخفيضات.

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

4.1_ الأهداف السياسية: يمكن استعمال الضريبة لأهداف سياسية كفرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول كما هو الحال بين الولايات الأمريكية واليابان، أو تخفيضها على منتجات دول أخرى.

2_ التصنيفات المختلفة للضريبة

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

الجدول (2.1):تقسيمات الضرائب

معيار التصنيف	أنواع الضرائب		
1. طبيعة الضريبة	- ضرائب مباشرة ./- ضرائب غير مباشرة.		
2. امتداد مجال التطبيق	- ضرائب حقيقية . - ضرائب شخصي.	- ضرائب عامة . - ضرائب خاصة.	- ضرائب موحدة . - ضرائب متعددة.
3.معدل الضريبة	- ضرائب قياسية . - ضرائب توزيعية .	- ضرائب تصاعدية . - ضرائب نسبية.	
4. اقتصادي	- ضرائب على رأس المال. - ضرائب على الدخل . - ضرائب على الاستهلاك.		
5. مادة الضريبة	- ضرائب على الأشخاص . - ضرائب على الأموال.		

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

3_ الآثار الاقتصادية للضريبة

تنقسم الآثار الاقتصادية للضرائب إلى آثار مباشرة وأخرى غير مباشرة.

_ تتحدد الآثار الاقتصادية المباشرة للضريبة على نمط الاستهلاك، الادخار، الإنتاج، الأسعار والتوزيع بأمرين اثنين أولهما مقدار مبلغ الضريبة المستحقة، أما الثاني فهو الأوجه التي تستخدم فيها الدولة حصيلة الضرائب.

يتوقف أثر الضريبة على الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية، فإذا قامت الدولة بتجميد حصيلة الضريبة فان الاستهلاك يتوجه نحو الانخفاض أما إذا استخدمت الدولة هذه الحصيلة في الإنفاق على السلع والخدمات فان نقص الاستهلاك من جانب الأفراد الناتج عن فرض الضريبة تعوضه زيادة الإنتاج الذي يحدثه إنفاق الدولة، ويكون أثر الضريبة إيجابيا بصورة خاصة على الادخار والإنتاج عندما تقوم إدارة الضرائب بمنح امتيازات جبائية لهذين النمطين الاقتصاديين.

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

- التهرب الضريبي وهو تخلص مسموح لا يخالف القانون .
- الغش الضريبي وهو تخلص غير مسموح ويحدث مخالفة لأحكام التشريع الجبائي.[1]

[1]- محمد عباس محرزي، نفس المرجع، 2004، ص: 177.

المطلب الثالث: المبادئ الأساسية للضريبة

ترتكز عملية فرض وتحصيل الضرائب على عنصرين أساسيين وهما:

الوعاء الضريبي ومعدل الضريبة، واللذان يختلفان من ضريبة إلى أخرى وهذا حسب التشريع الجبائي.

1_ الوعاء الضريبي وطرق تقديره

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

1.1.تعريف الوعاء الضريبي : يمكن تعريفه بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء فقد تفرض الضريبة سنويا أو عند جني المحصول...إلخ، وهذا حسب الأنظمة المحددة لذلك.

وعلى هذا الأساس يمكن أن تفرض الضريبة على الدخل أو على رأس المال، أو الدخل ورأس المال معا، أو الأفراد فيما لو فرضت على الأفراد رأساً بغض النظر عن دخولهم أو ثرواتهم.

كما يقصد بوعاء الضريبة المنبع الذي تغترف الدولة منه مؤونتها بواسطة الضرائب، أو بعبارة أخرى ما يخضع للضريبة، ويتأثر الوعاء الضريبي بدرجة التطور والنمو الاقتصادي، ففي المجتمعات الزراعية نجد أن الوعاء قد يكون من الإنتاج الزراعي مباشرة أو اللجوء إلى الضرائب غير المباشرة لسهولة فرضها، بينما في الدول الصناعية المتقدمة نجد الاعتماد على الضرائب المباشرة المفروضة في الغالب على دخول الأفراد من العمل و الأرباح المحققة.[1]

2.1.طرق تقدير الوعاء الضريبي[2]

هناك طريقتان للتقدير وهما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

أ _الطريقة المباشرة، وتنقسم بدورها إلى التصريح والتقدير بواسطة إدارة ضريبية.

أ .1 .التصريح : ويمكن أن يكون من طرف المكلف بالضريبة نفسه، حيث يقوم بالتصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا التصريح المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية، وأمانة المكلف

[1]- بوزيدة، مرجع سابق، 2004 ، ص: 22.

[2]- محمد عباس محرزي، مرجع سابق، 2004، ص: 145.

بالضريبة باعتباره اقدر شخص يعرف المادة الخاضعة للضريبة الخاصة به، استنادا إلى الأعمال المثبتة في دفاتره ومستنداته، مع احتفاظ الإدارة لنفسها بحق الرقابة على التصريح ،وتعديله إذا بني على غش أو خطأ.

كما يمكن أن يكون التصريح مقدما من الغير بشرط أن تكون هناك علاقة تربطه بالمكلف بالضريبة، كان يكون الغير مدينا بمبالغ تعتبر ضمن الدخل الخاضع للضريبة، كالعلاقة بين العامل وصاحب العمل، أو المستأجر والمؤجر.

أ .**2 .التقدير بواسطة الإدارة الضريبية** :يخول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون التقيد بالقرائن، وتسمى هذه الطريقة أيضا بالتفتيش الإداري، حيث تلجا الإدارة إلى مناقشة المكلف بالضريبة أو فحص دفاتره المحاسبية في حالة تأخره أو امتناعه عن تقديم التصريح الجبائي، مع إمكانية الطعن في صحة التقرير من طرف المكلف.

الطريقة غير المباشرة: وتشتمل هي الأخرى على طريقتين:

_1 .طريقة المظاهر الخارجية :كانت هذه الطريقة مستخدمة في التشريع الفرنسي خلال القرن التاسع العشر و حتى عام 1925، حيث كانت تعتمد على مظاهر خارجية في تحديد الوعاء الضريبي كعدد أبواب ونوافذ منزل المكلف بالضريبة، وبسبب العيوب الكثيرة لهذه الطريقة فإنها غير مستخدمة في العصر الحالي.

_2 .طريقة التقدير الجزافي: يتم حسب هذه الطريقة تقدير الوعاء الضريبي بطريقة جزافية استنادا إلى بعض القرائن والأدلة التي لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة كتحديد الأرباح بنسبة معينة من رقم الأعمال، وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني، أما إذا ما تم الاتفاق بين الإدارة والمكلف على رقم معين يمثل مقدار دخله فيسمى الجزاف هنا بالجزاف الإتفاقي.

2_ معدل الضريبة.[1]

يقصد بتصفية الضريبة تحديد دين الضريبة وهذا بعد التحقق من الواقعة المنشاة لها وتحديد مقدارها وقيمتها، ليتم تحديد معدل الضريبة بعد ذلك على ما تبقى من هذه المادة.

1.2.تعريف معدل الضريبة و مختلف أنواعه :قبل التطرق إلى أنواع المختلفة لمعدل الضريبة يجب إظهار ماهية هذا المعدل.

[1] -بوزيدة، مرجع سابق، 2004 ، ص: 18.

1.1.2. تعريف معدل الضريبة : وهو العلاقة أو النسبة بين الضريبة والمادة الخاضعة لها.

2.1.2. أنواع معدل الضريبة : وقد عرف النظام الضريبي على مر التاريخ صورا متعددة لمعدل الضريبة، فإما أن تكون الضريبة توزيعية أو قياسية، وإما أن تكون نسبية أو تصاعدية، ويتم الاعتماد على هاتين الأخيرتين في تطبيق معدل الضريبة.

1.2.1.2. الضريبة النسبية : ويقصد بها تلك المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة، ومن أمثلة ذلك الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل 30% على قيمة أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة الذي يفرض بمعدل 7% أو 17% من رقم الأعمال.

2.2.1.2. الضريبة التصاعدية : تعني ارتفاع المعدل مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبية، وتأخذ الشكلين المواليين:

1.2.2.1.2.التصاعدية الإجمالية :حيث تقسم دخول المكلفين إلى عدة طبقات، وترتب هذه الأخيرة تصاعديا ثم تفرض الضريبة بتزايد كلما انتقلنا إلى الأكبر.

2.2.2.1.2. التصاعدية بالشرائح : يتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية ويتم تقسيم الدخل إلى شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى.

المطلب الرابع: الالتزامات الجبائية للمؤسسة الجزائرية

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

1_ الالتزامات المحاسبية للمؤسسة

تتعدد الالتزامات المحاسبية للمؤسسة، فمنها ما يتعلق بإجراءات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني ومنها ما نص عليه القانون التجاري كالدفاتر الإجبارية إضافة إلى الالتزامات المتعلقة بإعداد الفواتير.

1_1.إجراءات تطبيق المخطط الوطني المحاسبي:

يتأكد المراجع من أن لمحاسبة المؤسسة قوة الإثبات وأنها تحترم المبادئ الأساسية المنصوص عليها في المخطط المحاسبي الوطني، وعليه لا يمكن اعتبار المحاسبة كاملة ومنتظمة إلا إذا احتوت على كل الدفاتر والوثائق المذكورة في المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري، وتم مسكها حسب الأمر 75-35 الصادر بتاريخ 29 أفريل 1975 والمتضمن للمخطط المحاسبي الوطني ، والقرار الصادر ب 23 جوان 1975 المتضمن إجراءات تطبيقه .

يمكن تلخيص القواعد الموضوعة من طرف هذا القرار كما يلي:[1]

_ يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بالقدر الكافي الذي يسمح بتسجيل ومراقبة العمليات التي قامت بها المؤسسة؛

تفتح المؤسسة حسابات فرعية داخل الحسابات المذكورة في المخطط المحاسبي الوطني إذا لزم الأمر,على المؤسسة أن تسجل في حسابات واضحة ومختلفة القيم الموجودة داخل الجزائر والموجودة خارج الجزائر بالإضافة إلى العمليات مع الأجانب؛يجب أن تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية اعتمادا على مبدأ القيد المزدوج؛حيث كل تسجيل محاسبي

_ يجب أن يكون مستندا على وثيقة إثبات مؤرخة وتتضمن اسم وإمضاء المسؤول عن العملية؛تسجل العمليات دون تعويض بينها في حسابات تدل على طبيعتها؛يجب على المؤسسة أن تمتلك السجلات والوثائق التي يكون مسكها إجباريا طبقا للأحكام التشريعية والقانونية، وأن تسجل فيها الحسابات بطريقة تسمح بمعرفة وضعية المؤسسة وإعداد الموازين الدورية,يمكن للمؤسسة أن تمسك دفاترها ووثائقها المحاسبية بالأسلوب الذي تراه مناسبا ولكن بشرطين، أولهما هو أن يتم تركيز معطيات الدفاتر والوثائق المساعدة بشكل دوري، أما الثاني فهو أن يضفي الأسلوب المستعمل على التسجيلات المحاسبية المصداقية والانتظام؛التسجيلات في الدفاتر المحاسبية يجب أن تكون مقروءة وغير مشوهة؛الدفاتر المحاسبية ووثائق الإثبات والتي يجب أن تكون مصنفة بعناية تحتفظ بها المؤسسة لمدة 10سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إغلاق الدورة الخاصة بها.

هذه الالتزامات وضعت من طرف القرار 75-35 إلا أن هناك التزامات أخرى وضعها القانون التجاري والتزامات خاصة بكيفية إعداد الفواتير.

[1]- القرار الصادر بـ 1975/06/23 المتعلق بإجراءات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، الجريدة الرسمية رقم 24 الصادرة بتاريخ 23 /1976/03 .

2 _الالتزامات المحاسبية للمؤسسة حسب القانون التجاري :

حسب القانون التجاري فان المحاسبة لا تكون كاملة إلا إذا استوفت الدفاتر والوثائق أدناه:

1.2. دفاتر إجبارية مرقمة ومؤشرة حسب ما نص عليه القانون التجاري:

الدفاتر الإجبارية يجب أن تكون مرقمة ومؤشرة من طرف القاضي التجاري في المحكمة، هذه الدفاتر المذكورة في المادتين 9 و10من القانون التجاري تمسك وفق تسلسل زمني من دون فراغات ولا شطب ولا ثغرات ودون تسجيل على الهامش، ويتعلق الأمر بما يلي:

1_دفتر اليومية : وتسجل في هذا الدفتر عمليات المؤسسة يوميا أو مجاميع هذه العمليات شهريا على الأقل.

2_دفاتر الجرد : أين نجد الميزانيات وجدول حسابات النتائج وجداول المخزونات.

3_المراسلات المستلمة ونسخ من المراسلات المرسلة : نصت المادة 12 من القانون التجاري على انه يجب على المؤسسة الاحتفاظ بالمراسلات المستلمة ونسخ من الرسائل المرسلة.

2.2. وثائق الإثبات : ويتعلق الأمر بوثائق مختلفة وخاصة هي كالآتي:

النسخ الأصلية من فواتير الشراء والمصاريف التي تحملتها المؤسسة.

نسخ من فواتير بيع السلع أو أداء خدمات.

3_ الالتزامات المتعلقة بإعداد الفواتير :

إن البائع (المورد) ملزم بتسليم فاتورة لزبونه عندما تتأكد عملية بيع السلع أو أداء الخدمة ويجب أن تعد الفواتير وفق القواعد المنصوص عليها في المادة السابعة من المرسوم التنفيذي رقم 95-305 المؤرخ ب 7 أكتوبر 1995 والمتضمن لإجراءات إعداد الفواتير التي يجب أن تحتوي على ما يلي:[1]

- الاسم واللقب واسم المحل التجاري.
- المنتج أو الموزع أو مؤدي الخدمة.

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 95- 305 الصادر ب 07 أكتوبر 1995، الجريدة الرسمية رقم 58 .

- الشكل القانوني للشركة وطبيعة النشاط الذي تمارسه.
- رأس المال الاجتماعي بالنسبة لشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- العنوان المحدد حسب النظام القانوني والمرتبط بطبيعة نشاط المؤسسة وشكلها القانوني.
- رقم وتاريخ تسجيل الشركة والرقم التسلسلي لها حسب القانون الخاص بنشاط الشركة.
- رقم التعريف الإحصائي الجبائي كما هو منصوص عليه في المادة 110 من القانون رقم 91-25 الصادر ب 18/ 12 / 1991 المتضمن لقانون المالية لسنة 1992 .
- ختم و إمضاء العون التجاري.

هذا بالإضافة إلى أن الفاتورة يجب أن تظهر فيها طبيعة السلعة أو الخدمة حسب ما تتضمنه المادتين 9 و 10من المرسوم التنفيذي المذكور سابقا.

الفواتير الأصلية يجب أن يتم الاحتفاظ بها حسب ترتيب زمني، حيث يحتفظ المشتري بالنسخ الأصلية ويحتفظ البائع بنسخ منها.

4_ الالتزامات الجبائية للمؤسسة :

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

5_ الالتزامات الجبائية للمؤسسة كون المؤسسة خاضعا للضريبة :

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

6_ الالتزامات المتعلقة بإيداع التصريحات:

تتقيد المؤسسة بالتزامات تخص إيداع التصريحات وهذا على امتداد مدة ممارستها لنشاطها، فهناك التزامات عند بداية ممارسة النشاط والتزامات عند الانتهاء منه إضافة إلى التزامات سنوية وأخرى شهرية وثلاثية.

1.6.تصريح الوجود: بموجب المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة فانه على المؤسسة أن تقوم خلال الـ30 يوم الأولى لنشاطها بالتصريح بوجودها لدى إدارة الضرائب التابعة لها، ويمكن اعتبار التاريخ الذي قامت فيه

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

2.6.التصريحات السنوية[1]: المؤسسة ملزمة بإيداع تصريح سنوي في المطبوعات المتوفرة على مستوى إدارة الضرائب على نحو يسمح لأعوان الضرائب بمعرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف ولكل دورة نشاط منقضية.

يجب أن يصل التصريح السنوي إلى إدارة الضرائب المتواجدة في منطقة المقر الاجتماعي (المقر الرئيسي) للمؤسسة قبل الفاتح من أفريل الذي يلي تاريخ إقفال الحسابات.

بالإضافة إلى هذا فان التصريح يجب أن يتضمن العناصر أدناه:

- رقم التسجيل في السجل التجاري.
- رقم التعريف الإحصائي الجبائي.
- أسماء وعناوين كل التقنيين المكلفين بمحاسبة المؤسسة ومراقبة نتائجها من محاسبين وخبراء محاسبين مع الإشارة إلى انتمائهم أو عدمه إلى موظفي المؤسسة.
- مبلغ رقم الأعمال.
- حسابات مستخرجة من العمليات المحاسبية للمؤسسة وخاصة ملخص لحسابات النتائج ونسخة من الميزانية وكشف عن المصاريف العامة حسب طبيعتها، الاهتلاكات والمؤونات المكونة.
- النتائج التي تسمح بتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.
- الالتزام بإعادة الاستثمار إذا لزم الأمر.
- كشف حول المبالغ المدفوعة فيما يخص الرسم على النشاط المهني.
- كشف مفصل حول التسبيقات المدفوعة فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات.

كما أن التصريح السنوي يجب أن يحتوي على الوثائق والمعلومات الموالية:

السيارات السياحية:على المؤسسة أن ترفق تصريحها السنوي كشفا حول السيارات السياحية المشكلة لأصولها أو الداخلة في المصاريف التي تحملتها خلال الدورة.

[1]- قانون الضريبة على أرباح الشركات، الإدارة العامة للضرائب، 2001.

الأجور والمكافآت المدفوعة إلى الغير: يجب أن يرفق التصريح السنوي أيضا بكشف حول الأتعاب وحقوق براءة الاختراع وعلامات التسجيل ومصاريف المساعدة التقنية وكل الأجور المدفوعة إلى أشخاص غير موظفين في المؤسسة ولا يملكون كشف راتب فيها ، ويجب أن يتضمن هذا الكشف أسماء وعناوين المستفيدين من هذه الأجور والمبالغ المدفوعة لهم .

معلومات تخص الشركاء والمساهمين: يمكن تقسيم هذه المعلومات إلى قسمين حسب الشكل القانوني للمؤسسة:

بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة: إن مسيري المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة مطالبون بتقديم كشف يبين ما يلي:

** أسماء وألقاب وعناوين الشركاء.

** المبالغ المدفوعة لكل شريك خلال الدورة من رواتب وتعويضات وكل الأجور المدفوعة لهم من اجل وظائفهم في الشركة.

** المبالغ المدفوعة إلى كل شريك خلال السنة السابقة في شكل قسائم وفوائد والنواتج الأخرى الخاصة بحصصهم الاجتماعية وكذلك المبالغ الموضوعة تحت تصرفهم عن طريق شخص أو شركة وسيطة على شكل تسبيقات أو سلفات أو دفعات على الحساب.

بالنسبة للشركات الأخرى غير الشركات ذات المسؤولية المحدودة الشركات:التي تتمتع بالشخصية المعنوية غير الشركات ذات المسؤولية المحدودة وكل الشركات الخاضعة للضريبة على إرباح الشركات ملزمون بتقديم كشوف تشير إلى المعلومات الموالية:

** نسخ من مداولات مجالس الإدارة والمساهمين.

** أسماء وألقاب وعناوين أعضاء مجلس الإدارة بالإضافة إلى المبالغ المدفوعة على شكل قسائم ومكافآت حضور لكل واحد منهم خلال السنة السابقة.

** المبالغ المدفوعة إلى كل شريك خلال السنة السابقة في شكل فسائم وفوائد أو نواتج أخرى، وكذلك المبالغ الموضوعة تحت تصرفهم خلال نفس السنة.

3.1.1. التصريحات الشهرية أو الثلاثية: على المؤسسة القيام بإيداع تصريح وحيد لكل من الرسم على النشاط المهني، الدفع الجزافي، الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة، الرسم الخاص الإضافي، والضريبة على الدخل الإجمالي...الخ، كل على حدا، هذا التصريح يجب أن يتم إيداعه لدى مديرية الضرائب خلال الـ 20 يوم الأولى للشهر الذي يلي الشهر موضوع التصريح .

4.1.1. التصريح بإيقاف النشاط[1]: في حالة إيقاف نشاط المؤسسة ككل أو جزء منها أو لنشاطها التجاري أو غير التجاري فانه يجب عليها أن تعلم مفتش الضرائب خلال 10 أيام بالتاريخ الذي تم أو سيتم فيه إيقاف نشاط المؤسسة بالإضافة إلى أسماء وعناوين المالكين الجدد إذا أمكن.

7_ الالتزامات المتعلقة بتسديد الضريبة: تخص هذه الإلتزامات تسديد الضريبة على أرباح الشركات والضرائب ذات الطابع المهني

1.7. على أرباح الشركات: تدفع هذه الضريبة على شكل دفعات على الحساب في التواريخ الآتية: 15 فيفري، 15 مارس، 15 ماي، 15جوان، 15اكتوبر و15 نوفمبر للسنة التي تلي السنة التي تم فيها تحقيق الأرباح التي تعد قاعدة احتساب هذه الضريبة، وكل دفعة تساوي 30% من الضريبة الإجمالية المتعلقة بأرباح الدورة الأخيرة، وإذا كان مبلغ الضريبة للسنة الماضية غير معروف فان الدفعة الأولى تحسب على أساس ضريبة السنة التي تسبقها ومبلغ الدفعة الأولى يتم تعديله عند دفع الدفعة الثانية، بالنسبة للمؤسسات الحديثة الإنشاء فان الدفعة تساوي 30 % من الأرباح التي يتم تقديرها بـ 5% من رأس المال .

2.7.الضرائب ذات الطابع المهني:تختلف الإلتزامات حسب إختلاف الرسم، وهذا على النحو الآتي:

3.7.الرسم على النشاط المهني: يحسب هذا الرسم بتطبيق معدل 2% على رقم أعمال المؤسسة الخاضع له وتدفع خلال الـ 20 يوما الأولى للشهر الذي يلي الشهر الذي تم تحقيق رقم الأعمال فيه.

4.7.الدفع الجزافي: وعاء هذه الضريبة هو الأجور والرواتب المدفوعة خلال شهر، وتسديدها يكون خلال الـ 20 يوما الموالية للشهر الذي تم فيه دفع هذه الرواتب.

[1]- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب،2010.

5.7.الرسم العقاري :تسديد هذا الرسم يكون وفق ما نص عليه القانون أي في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي تحصيل الكشوف.

8_ الالتزامات الجبائية للمؤسسة كونها جامعا للضريبة

ويتعلق الأمر بالرسم على القيمة المضافة والاقتطاعات من المصدر.

1.8.فيما يخص الرسم على القيمة المضافة[1]: يلتزم المكلفون الذين ينتمون إلى نظام حقيقي بما يلي:

- إيداع تصريح شهري برقم أعمالهم والرسم الواجب دفعه.
- مسك محاسبة منتظمة تتضمن دفاتر مرقمة ومؤشرة تسجل فيها يوميا بدون فراغات ولا تشطيبات المبالغ الخاصة بالعمليات المحققة سواء كانت خاضعة للضريبة أو غير خاضعة لها.
- وضع لوحات تعريفية في واجهات البنايات التي يمارسون فيها نشاطهم.

أما مؤسسات الأشغال فهم ملزمون بتثبيت لوحة تعريفية خارج موقع الأشغال، إظهار الرسم في الفواتير و وضعية الأشغال، وتقديم قائمة بالعمال والموظفين.

2.8. فيما يخص الاقتطاعات من المصدر: وتحتوي على عنصرين هما كالآتي:

9.الالتزامات الخاصة بالمؤسسات التي توظف أجراء:كل المؤسسات التي تدفع أجور منح، تعويضات وأتعاب دائمة تقع على عاتقها الالتزامات الموالية:

- القيام بحساب وتسديد الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضرائب على كل الأجور الخاضعة للضريبة.
- تسجيل الضريبة على الدخل الإجمالي على دفتر خاص بالأجور مرقم ومؤشر من طرف المحكمة.
- تقديم كشف الأجر عند دفعه.
- القيام بالتسديد الدوري للدفع الجزافي والضريبة على الدخل الإجمالي.

[1]- دليل المحقق المحاسبي، المديرية العامة للضرائب،2010 .

– إيداع تصريح سنوي للأجور والمنح، هذا التصريح يجب أن يلخص جميع المبالغ المدفوعة للعمال والموظفين (أجور، علاوات، منح، تعويضات) خلال السنة، ويجب أن يتم إيداع هذا التصريح قبل الفاتح أفريل للسنة الموالية.[1]

10. الالتزامات الخاصة بالمؤسسات التي تدفع مبالغ خاضعة للضريبة لأشخاص لا ينتمون إلى المؤسسة:

يجب على هذه المؤسسات القيام بما يلي:

– القيام باقتطاع من المصدر عند تسديدها لمبلغ خاضع للضريبة، وان تقوم بتسديد هذا الاقتطاع إلى إدارة الضرائب خلال 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي الاقتطاع.

–تقديم وصل مستخرج من دفتر للقسائم موجود على مستوى إدارة الضرائب.

– إظهار مبلغ الاقتطاعات من المصدر في التصريحات السنوية إلى جانب التسجيلات العادية

(الملحق ج).

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الجبائي من انشغالات المشرع. حيث أنها تقلص من أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده أي أن ظاهرة التهرب الجبائي قديمة بحيث اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها. كما أنها ظاهرة عالمية. إذ نجدها في جميع الدول مع اختلاف مستوياتها ومنذ السبعينات ازدادت أهمية هذه الظاهرة بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي الموازي وزيادة العجز الميزاني. وهي مشكلة قد تبدو صغيرة ولكنها كبيرة، ونعتقد أنها في الجزائر من الحجم الكبير جدا. ونظرا للدور الهام الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، إذ تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة. ومساهمتها وصياغة السياسة التنموية.

[1] - المادتين 75و76 من دليل القانون الضرائب المباشرة2010. .

المطلب الأول: تعريف التهرب الجبائي وأنواعه:

1-تعريف التهرب الضريبي

إن المتتبع للحياة الاقتصادية لأي بلد كان ومهما كانت درجة التقدم فيه إلا ونجد أنه يحتوي على نسبة من الخسارة في مستوى الحصيلة الضريبة الإجمالية، والسبب يرجع بالدرجة الأولى إلى التهرب الجبائي.

سنحاول التعرف على التهرب الجبائي من خلال ذكر بعض التعاريف التي جاء بها البعض الباحثين في هذه الظاهرة وهذا باختلاف وجهات نظره القانونية والاقتصادية.

ومن اجل ذلك هناك صعوبة في تحديد تعريف واحد دقيق للتهرب الجبائي.

يعرفها " لوسيان مهال" " بأنها ليست إلاّ تحايلا على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض ضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الخاضع"[1].

إنّ هذا التعريف له صيغة قانونية من خلاله يركز "مهال" في تعريف التهرب على نوع واحد من المكلفين بالضريبة، وعلى حسن أو سوء نية تقدير العناصر الخاضعة للضريبة كما أنه يرتكز على الفرد المادي الذي يسعى للهروب من أداء واجبه الضريبي. فبالنسبة للمكلف الأول فإنّه لا يوجد هناك تهرب ضريبي إذا كانت الإدارة الضريبية هي التي قدرت قيمة الوعاء الضريبي، ففي هذه الحالة فإن المكلف بالضريبة غير مسؤول وبالتالي حسب "مهال" لا يوجد هناك تهرب. أما الفرد الثاني فهو صريح عن سوء نية بتعديه على القانون الجبائي، وبالتالي وجود تهرب.

في الحقيقة لا نستطيع معرفة أو تحديدا المكلفين الذين يرتكبون هذه الأخطاء على حسن أو سوء النية، فإنّ يبقون دائما في وجهة نظر الإدارة الضريبية سلبيون لذلك فإن درجة العقاب والجزاء تكون واحدة بالنسبة للاثنين.

يقول كميل أن " التهرب الجبائي يكمن أو يمس كل الحركات المادية وكل العمليات المحاسبية وكل العقود القانونية، كل المحاولات التي يسعى المكلف بالضريبة سواء بالكل أو بالجزء من فرض الضريبة أو المصالح الضريبية "[2].

[1]-A.Margairez, La fraud fiscale et ses succédanés, deuxieme edition- corrigée, 1977,p 27.

[2]- A.Margairez, La fraud fiscale et ses succédanés, deuxieme edition- corrigée, 1977,p 30.

وما يلاحظ أن هذا التعريف يحدد تقريبا كل الطرق أو البعض منها التي يستعملها المكلف جاهدا من أجل التخلص من فرض الضريبة إلاّ أنه لا يتناول نقطة هامة. وهي النقص الذي يحصل من فرض الضريبة على مستوى خزينة الدولة الذي ينعكس بدوره على أهداف التنمية الاقتصادية والإنفاق الاجتماعي للدولة.

كما يعرفه " ناصر مراد " بأنه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر. ولتحقيق التهرب الجبائي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة"[1].

ولتعريف التهرب الجبائي بطريقة شاملة يمكن أن نقول" بأنه عبارة عن جميع المخالفات القانونية التي تعني عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو استعمال الفجوات القانونية لصالح التملص من دفع الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر في الحركات المادية والعمليات المحاسبية سواء بكل أو بجزء المبلغ الواجب الدفع لخزينة الدولة الذي تستعمله الدولة من أجل تغطية نفقاتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية من اجل الوصول بالمجتمع والاقتصاد الوطني إلى التنمية الاقتصادية والاجتماعية "[2].

2_ أشكال التهرب الجبائي:

إن اختلاف طرق وأشكال التهرب الجبائي تجعلنا نصنف هذه الظاهرة إلى عدة أشكال وأنواع وهذا مشروعيته وكذا درجة تعمده ومن حيث المكان الذي وقع فيه.

أولا: التهرب المشروع والتهرب غير المشروع

1.التهرب المشروع:

يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلّص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاثة حالات لذلك التهرب الضريبي الجبائي هي[3]:

[1] – د. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، قرطبة للنشر والتوزيع، 2004، ص06.

2 – يحياوي نصيرة، مرجع سابق، ص 42.

3 – ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 7.

1.1.تهرب ضريبي جبائي ناتج عن تغير سلوك المكلف:

وذلك من خلال بعض السلوكات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيما يلي:

الامتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.

ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

2.1.تهرب جبائي ينظمه التشريع الضريبي: يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدّة أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية، لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 15% عوض 30% قص تشجيع الاستثمار

3.1.تهرب جبائي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي:

قد يتحقق التهرب الجبائي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي، وهو ناتج عن إهمال المشرع، في هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي، ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أنّ طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية.

يتضح مما سبق أن التجنب الضريبي لا يعتبر تهربا حقيقيا. وذلك نظرا لعدم التجسد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية، لذلك يسعى المكلف استغلال هذه الأساليب حتى يقلص العبء الضريبي لكن نشير إلى أن التهرب الناتج عن وجود ثغرات في التشريع الضريبي غير مرغوب فيه حيث لا يسعى المشرع من خلاله تحقيق أي هدف عكس الحالات الأخرى، لذلك يجب معالجة هذه الثغرات لتحسين فعالية النظام الضريبي ، ضف إلى ذلك رغم احترام هذا التهرب الإطار الشرعي إلا أنه يظهر نقصا في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي.

التهرب الغير مشروع:

هو التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي بحيث يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال، مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون*.

وفي هذا المجال توجد عدة مظاهر للغش الضريبي تتمثل فيما يلي[1]:

_ عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، وفي هذه الحالة يكون التهرب كلي.

_ إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية.

_ تقديم تصريحات ناقصة أو غير صحيحة لدى إدارة الضرائب كأن يذكر في تصريحه دخلا أقل من دخله الحقيقي، أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.

_ المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، مما يؤدي إلى تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة.

_ تصنيف بعض المستوردات تحت بند جمركي مسموح بينما في الحقيقة تعود لبند جمركي محظور استيراده وهذا في الحقيقة عين التهريب.

وحتى يعتبر أي سلوك تهرب غير مشروع يجب توفر عنصرين أساسين هما:

- العنصر المادي المتمثل في تخفيض الاقتطاع الضريبي بطرق غير مشروعة.
- توفر النية السيئة لذلك السلوك.

ومن رغم أن كلا الشكلين اللذين يمكن أن يتخذهما التهرب يهدفان للوصول إلى نفس الغاية وهي عدم الالتزام بأداء الضريبة، إلاّ أنّ التهرب غير مشروع يؤثر سلبا على فعالية النظام الضريبي دون أي مقابل إيجابي بينما التهرب

* توجد عدة أشكال للعقوبة أهماه: دفع غرامة مالية، السجن لفترة معينة، حسب حجم التهرب، حجز ممتلكات المكلف، توقيف الحساب البنكي.

1 – ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 9.

المشروع قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق أهداف معينة- اقتصادية، اجتماعية، سياسية، لذلك يجب مكافحة التهرب غير المشروع.

ثانيا: التهرب البسيط والتهرب المركب

1.التهرب البسيط: يقوم المكلف في هذا النوع بإعطاء معلومات وتصاريح خاطئة ومن أجل تخفيض مبلغ الضريبة وهناك التهرب البسيط والخطأ في إعطاء المعلومات، فالأول يكون بتعمد المكلف والثاني يكون إما سهوا أم إهمالا وعليه على الإدارة التأكد من طبيعة **التهرب**

2.التهرب المركب: ويكون بعدم دفع المكلف للضريبة وهذا باستعمال مختلف الطرق والحيل ولتي ذكرت في المادة 303-1 من قانون الضرائب. وفي هذا النوع نلاحظ أن المكلف تكون له نية سابقة لعدم التزامه بواجباته الضريبية، ولهذا يجب على المشرع أن يطبق عليه كل العقوبات كي يردع مرتكبوها.

المطلب الثاني: طرق التهرب الجبائي

لقد تنوعت أساليب التهرب الجبائي واختلفت باختلاف النشاط الممارس وبشكل عام يمكن أن يتم بطريقتين، طريقة تخفيض الإيرادات وطريقة تعظيم النفقات، وهذا ما يطلق عليه التهرب عن طريق العمليات الحسابية، أو يلجأ المكلف بالضريبة إلى تغيير الطريقة القانونية للتسجيل إلى وضعية مخالفة تماما لها، وهذا ما يطلق عليه التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية.

أولا: التهرب عن طريق عمليات محاسبية

يمكن للمكلف أن يتهرب من دفع مستحقاته اتجاه الدولة عن طريق العمليات المحاسبية، يحاول فيها مطابقة الوثائق المحاسبية مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية والتي اختصرها Martinez في إحدى فقرات كتابه " التهرب الضريبي ": إنّ ممارسة التهرب تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد بدون تصريح إلى إهمال تسجيل كل الإيرادات مرورا بتضخيم أرقام التكاليف القابلة للخصم[1].

[1]- J.C Martinez; la fraude fiscale; p 74.

1.التخفيض من قيمة الإيرادات:

يعد هذا النوع من التهرب الأكثر شيوعا حيث يلجأ المكلف بالضريبة إلى تخفيض إيراداته وهذه الطريقة غالبا ما تعتمد من طرف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين هم مجبرين على مسك محاسبة حقيقية، ويظهر هذا عن طريق الشراء بدون فواتير نقدا أي أن عمليات البيع لا تتم عن طريق الحسابات المصرفية، وهذا ما يؤدي إلى تسجيل عمليات بيع أقل بكثير مما هو محقق فعلا.

مثال: في إحدى المؤسسات تم بيع كمية من المنتوج "أ" قدرها 12000 وحدة بسعر 8000 دج للوحدة، وفي الدفاتر المحاسبية تم تسجيله بسعر 6000 دج للوحدة.

فالفرق هنا كما يلي:

رقم الأعمال المحقق=1200×8000= 96.000.000 دج.

رقم الأعمال المسجل في الدفاتر المحاسبية= 12000 × 6000= 72.000.000دج.

إذن الفرق هو مبلغ قدره 24.000.000 دج لا يظهر في المحاسبة وبالتالي لا يخضع للضريبة.

وهكذا تبرز قدرة المكلف على نشويه الحقائق انطلاقا من التصريح مستعملا في ذلك طريقة البيع بدون فواتير أو وصلات للبيع لمسح آثار العمليات المحققة أو تحرير فواتير وهمية قابلة للاسترجاع Factures récupérable أو فواتير الطرق Factures de routes يظهرها الزبون في حالة طلبها من مصالح الرقابة أو الدرك الوطني من خلال تنقله في الأسواق والمدن، وعند إجراء عملية شراء جديدة يعيد الفواتير للمورد ويحصل على فواتير وهمية أخرى، بكميات وتواريخ وأصناف حقيقية.

كما يقوم المكلف بتسجيل قيمة المبيعات بأقل من أسعارها الحقيقية، وهذا مع موافقة الزبون بذلك لكونه يعيد بيعها بأسعارها الحقيقية مع إصدار فواتير هو الآخر للزبون بقيم أقل، وهذا بالاتفاق مع الزبون نفسه.

2.**تخفيض التكاليف:**من أبرز مظاهر التهرب وأشبعها تلك المتجسدة في التعليل من قاعدة الاقتطاع" مبالغ الأرباح ومن رقم الأعمال أو في الرفع من نفقات وتكاليف الخصم"[1]

[1] – J.C Martinez; opcit; p 71.

حيث أتاح المشرع للمكلف حسم الأعباء المباشرة والحقيقية التي تتحملها المؤسسة من خلال نشاطها. كما حدد لأجل ذلك شروطا هي:

- أن تكون النفقة متعلقة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون موظفة في مصالح المؤسسة.
- أن تكون خلال السنة المالية (داخل الدورة).
- أن تكون مبررة بوسائل رسمية.

غير آن المكلف بالضريبة غالبا ما يلجا إلى مخالفة هذه الشروط، ويعمل على تضخيم هذه الأعباء عن طريق تسجيل أجور عمال وهمية أو بتضخيم قيمة فواتير المصاريف المتنوعة، أو حساب قيمة الإهتلاك بطرق مخالفة للقوانين كإهتلاك استثمارات قديمة سبق إهتلاكها أو حساب الإهتلاك للرسم على القيمة المضافة المسترجعة.

2_ المستخدمين الوهميين:

يقوم المكلف بتقييد أجور ورواتب مستخدمين لا وجود لهم على ارض الواقع. يقول Markl etMargairaz في هذا الإطار، هناك حالة رواتب وهمية مسجلة من طرف المؤسسة لصالح مستخدمين حقيقيين، هؤلاء المستخدمين من المفروض أن يقدموا أعمال جد مهمة، لكن في الحقيقة فإنهم يقومون بأي نشاط في المؤسسة وعليه فيمكن أن يكون المستخدمين حقيقيين لكن وظائفهم ثانوية كتسجيل محاسب في الوثائق

الإدارية الرسمية في وظيفة مدير تجاري مثلا.

حساب الاستهلاك: كتحميل الأعباء التالية:

- مصاريف صيانة (سيارة أو منزل).
- تكاليف الهاتف أو الكهرباء أو تكاليف أخرى شخصية.
- شراء مواد ولوازم بمبالغ مرتفعة جدا ومبالغ فيها.

حساب الإهتلاك: بما أنّ الإهتلاك هو تناقص قيمة الأصول الثابتة وهو من الناحية المحاسبية عبء نظري تتحمله المؤسسة لذلك فإن المشرع سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة معتمدا على ذلك بالشروط التالية:

- الإهتلاك يمس الأصول الثابتة.

- أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال.
- لا تتجاوز مجموع إهتلاك القيمة الاسمية للأصول.
- أن تقيد الإهتلاكات محاسبيا.

كما أن المشرع لم يحدد معدلات الإهتلاكات، يمكن للمؤسسة باعتمادها لمعدل معين يطبق الإهتلاك لأصل من أصولها الثابتة فلا يمكن لها أن تتجاوز قيمته الاسمية.

غير أن المكلف بالضريبة يلجأ إلى التحايل على القانون وذلك بحساب قيمة الإهتلاكات بواسطة إضافة الرسم على القيمة المضافة مع استرجاعه له أو يطبق الإهتلاك على أصول مهتلكة أو يطبق الإهتلاك على أصول قد تتنازل عنها. كما أنه قد يلجأ إلى تقييد مؤونات غير مبررة.

ثانيا: التهرب عن طريق العمليات القانونية والمادية.

يقوم المكلف بعمليات تجارية دون علم الإدارة الجبائية، كأن يشتري جزء من البضاعة بدون فواتير ويعيد بيعها بدون فواتير.

1: التهرب عن طريق العمليات المادية: ويتم ذلك عن طريق إخفاء مشتريات من بضائع ولوازم أو يمارس نشاطه خارج المناطق العمرانية بدون تصريح لذلك وعدم التصريح بهذه الأنشطة وقائمة المشتريات .

2: التهرب عن طريق العمليات القانونية: نعني بالتهرب عن طريق عمليات قانونية هو إحداث وضعية مخالفة للوضعية القانونية وذلك باستعمال تقنيات التهرب منها :

تحقيق عدة مداخيل يصرح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعدلات منخفضة.

الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات (APSI) أو الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب (ANSEJ) ثم يتم التنازل عن الاستثمارات المقتناة خارج الرسم مما يفوت على خزينة الدولة مبالغ ضخمة.

2_ أسباب التهرب الجبائي:

يرجع انتشار ظاهرة التهرب الجبائي إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لها والتي ساعدت في نموها واتساعها ، لذلك يعتبر وجود التهرب نتيجة توفر أسباب معينة والتي ترتبط بالمكلف وطبيعة النظام الضريبي المطبق والظروف الاقتصادية السائدة.

1: الأسباب المتعلقة بالمكلف:

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ، فمظاهر عدم الانضباط الجبائي وضعف الوعي الضريبي هو أساس كل تهرب يقوم به الفرد وهذا عندما ينظر إلى الضريبة بمفهوم خاطئ ، وهذه أهم الأسباب التي تؤدي بالمكلف إلى التهرب من دفع الضريبة.

1.1.الأسباب النفسية:

تخلف الضريبة لدى المكلف شعورا بالضعف اتجاه السلطة التي تتمتع بجميع وسائل الإكراه على دفع جزء من أمواله لدولة ، الأمر الذي يجعله يقارن بين ما يمكن أن يفعله بذلك الجزء من الأموال عند عدم دفعها للدولة وما تفعله الدولة بذلك الجزء من تمويل نفقات كمالية ، كل هذا يرجع إلى ضعف المستوى الخلقي[1] الذي يحفز المكلف على التهرب من أداء الواجب الضريبي.

ضعف الوعي الضريبي: والذي يقصد به شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء.

في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي ، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الجبائي.[2] بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نحصرها فيما يلي :

الضريبة أداة للاغتصاب وإفقار الشعوب ويرجع هذا الاعتقاد إلى أسباب تاريخية ورثتها الشعوب عن الاستعمار.

[1]- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، مرجع سابق ، ص10

[2]- بوعزيز رضا ، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 1999 ، ص40.

اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد اعتقادا أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة و هي شخص معنوي، و بالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور. و حسب استطلاع الرأي العام في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضريبة اتضح أن 4 من الأفراد يعتبرونه بمثابة سارق و 1 منهم بمثابة خائن لوطنه و 18 % منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات في حين أن 53 % من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله. كما أن 88 % من الفرنسيين يبررون موقف المتهرب و لا يجدون ضرورة لمعاقبته.

الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلامر لأن الاعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى آخر بحيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة و عادلة نجدها أقل عبئا عليه لذلك يتقبلها، بعكس الذي يعتقد أنها ظلم و تعسف، نجدها تشكل عبئا ثقيلا عليه لذلك يرفضها و يسعى إلى التهرب منها. [1]

2.1. الأسباب الاجتماعية:

أي أن الأسباب الاجتماعية التي تجعل المكلف الضريبي يتهرب من أداء الضريبة هو عدم وجود عدالة ضريبية مطبقة على واقع الناس لذلك يتكون لديه حاجز و مانع , أما تنفيذ القوانين الضريبية و ذلك بسبب عدم تقسيم الأعباء الضريبية بشكل يرضي المكلف و يتماشى مع حالته الاجتماعية بصفة عادلة وفقا لمستوى دخله, و المكلف بالضريبة يرى أن السياسة الضريبية بكل أجزائها لا يمكنها توفير و تحقيق عدالة اجتماعية، إلا أنه من أهدافها التقليل من التفاوت بين الفئات الاجتماعية و تحقيق تضامن اجتماعي و وطني بين مختلف فئات المجتمع، و في هذا الصدد قامت الدولة بوضع استبيان طرحته على الخاضعين للضريبة عن طريق المديرية العامة للضرائب فكانت النتائج[2]:

57.9% من مجموع المكلفين يعتبرون الضريبة تكليفا و واجبا ضروريا.

30.2 % من مجموع المكلفين يعتبرون الضريبة مساهمة لتغطية نفقات الدولة.

9 % من مجموع المكلفين يعتبرون الضريبة أداة من أدوات التضامن الوطني.

1_Fixalite Direct. actes du séminaire organisé par D.G.I et F.M.I .1993 p 127/

[2]- نصيرة يحياوي ، مرجع سبق ذكره ، ص84

2.9 % من مجموع المكلفين يعتبرون الضريبة للتنظيم الاقتصادي.

و في نفس الوقت توجد نقطة اجتماعية و عقائدية هامة ، أي سبب خاص بالتركيبة الاجتماعية و العقائدية للمجتمع الجزائري ، ففي مجتمعنا مثلا نجد أن الكثير من المكلفين لا يعتقدون بشرعية غرض الضرائب بنفس الأسلوب أو النظام المطبق في المجتمعات الغربية، خاصة وأن لكل مجتمع تركيبته الخاصة.

3.1.الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية:

إن فترات الكساد و الأزمات التي يشهدها البلد، تعمل على انتشار التهرب الجبائي و زيادته بسبب قلة النقود و انخفاض مداخيل المكلفين، و تدهور القدرة الشرائية للأفراد و بالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة لذا يدفعهم التهرب الجبائي ، باستعمال مختلف الطرق المتاحة، بينما في فترات الرخاء و الانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود و ارتفاع المدخول و تحسن القدرة الشرائية للأفراد، مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين ، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضا.[1]

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني و انتشار الاقتصاد الموازي، يؤدي إلى استمرارية و زيادة حجم التهرب، و ذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع و الخدمات و كذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات، بالإضافة إلى ذلك فان القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط، و إنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي* عديمة الجدوى، و بالتالي فان مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية ، و لا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة ظاهرة البطالة، و كذا التخفيف من بعض الضغوط الاجتماعية.

4.1.الوضعية المالية السيئة للمكلف: تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب و نطاقه ، بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه و ساء مركزه المالي، فإمكانيته المالية القليلة تعطيه سببا ايجابيا للتهرب الضريبي الجبائي و تعطيه العذر بعدم الإحساس بالواجب الضريبي.[3]

---

[1]- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، مرجع سابق ، ص ص 15-16.

*- التحريض الجبائي هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات والتسهيلات ذات الطابع التحفيزي تتخذه الدولة لصالح فئة معينة لغرض توجيه نشاطهم ويأخذ عدة أشكال منها الإعفاء الضريبي ، التخفيض الضريبي ، إمكانية نقل الخسائر.

3_ نصيرة بجياوي/ مرجع سبق ذكره/ص87)

2.الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الجبائي، لذلك كلما كانت الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة ،كلما سهل التهرب الضريبي، و ترجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات و الوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية و نقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة ، و ذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي و قلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية ، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية و التي ترتبط بالجانب الخلقي لموظفي إدارة الضرائب، و التي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، و تندرج ضمن الفساد الضريبي، إن هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية و غياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين المرتشين ، و لكنها أيضا نتيجة للتنظيم السياسي و الاجتماعي و يعتبر تفشي ظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة و مصلحة المراقبة و التحقيق خاصة، هي نتيجة انعدام المحفزات المادية و المعنوية للموظفين و ضعف مستواهم الخلقي.

و فيما يتعلق بالإدارة الضريبية الجزائرية، فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي:[1]

لا تخضع الإطارات الضريبية لتكوين واحد، بحيث يوجد هيكلان مكلفان بتكوين هذه الإطارات ، المعهد الوطني للمالية، و معهد الاقتصاد الجمركي و الجبائي، و البرامج بينهما متباينة، كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام و الواجب أن يكون ذا طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب و حسب الأوعية الضريبية.

– غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق ، العلاقات العامة الإدارة بالمساهمة ، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.

سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.

غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، و القيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة و المرئية، في حين نجد أنه في الكثير من الدول مثل كندا ، هناك تنسيق مع الوزارات الأخرى (التربية الوطنية، التكوين المهني، التعليم العالي) من أجل نشر الثقافة و الوعي الضريبي لدى الأفراد.

[1]– عبد المجيد فدى، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988–1995 ، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 1995 . ص250.

ضعف التكوين في المجال الضريبي ، بحيث تفتقر برامج التكوين الموجودة حاليا إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة الضريبية ، التسويق الاجتماعي و العلاقات العامة.

و نظرا للنقائص السابقة ، و المشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية، فان النظام الضريبي الجزائري لازال بعيدا عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي.

3.الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

أدى اضطرار الدولة لاعتماد السياسة الضريبية أداة لتعديل سياسته التنموية تصطدم بالافتقار لنظام جبائي متطور يستجيب لمقتضيات التنمية.

توجد عوامل تؤثر على التهرب و نطاقه و التي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي و مدى استقرار التشريع الضريبي، و التي نجملها في العناصر التالية:

1.3.ثقل عبء الضريبة: و الذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، [1] واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي.

2.3.تعقد النظام الضريبي الجبائي: أي أن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة و معقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها، تدفع المكلفين إلى التهرب أي أن التهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة.[2]

3.3.ضعف العقاب المفروض على المتهرب: أي حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف اثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب و يقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما ، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.[3]

عدم استقرار التشريع الضريبي: تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي و بالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.

---

[1]- ناصر مراد، التهرب ةوالغش الضريبي في الجزائر ، مرجع سابق ، ص12

[2]- نصيرة يحياوي ، مرجع سبق ذكره، ص65.

3_ Fixalite Direct. actes du séminaire organisé par D.G.I et F.M.I .1993 p 126)

4.3.ضعف الرقابة الضريبية: عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها فانه يزيد ميله للتهرب.

المطلب الثالث: آثار التهرب الجبائي.

تعتبر الضريبة عاملا من العوامل المؤثرة في النشاط الاقتصادي، فان القيام بالتهرب لاشك سوف يؤثر عليه إذ يترتب على التهرب الضريبي آثار ضارة من عدة وجوه، فهو يضر بالخزينة حيث يقلل حصيلة الضرائب، كما يضر بالمكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو لا يرتضونه، فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت غيرهم من أدائها مما يؤدي إلى اختلال توزيع الأعباء المالية العامة، بل إن الدولة قد تضطر إلى رفع أسعار الضرائب القائمة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض نقص الحصيلة الناجمة عن التهرب مما يزيد من أعباء دافعي الضرائب، و كذلك يضر التهرب بالمجتمع لما يؤدي إليه حرمان الدولة من الأموال مما يعطل قيامها بالمشروعات التي تخدمه، فضلا عما يؤدي إليه انتشار الغش المالي من إضعاف الخلق العام و علاقات التضامن الواجبة بين أفراد الجماعة.

1_ الآثار المالية للتهرب الجبائي:

للتهرب الجبائي آثار مالية تتسبب في خسارة مالية للخزينة العمومية و التي يمكن أن تتمثل في الفرق بين النتائج المتوقعة و المحققة في الميزانية العامة للدولة، هذا الفرق الذي يمن أن نترجمه كما يلي:

القيمة الإجمالية للتهرب الجبائي=نتيجة متوقعة في الميزانية– نتيجة محققة.

بحيث تخسر الخزينة العمومية سنويا قيمة تتراوح بين خمسين إلى مائة مليار دينار جزائري الذي يعتبر نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي.

زيادة على ذلك ، التهرب الجبائي يساهم في انخفاض قيمة العملة الوطنية، و ذلك نتيجة لعملية اكتناز الأموال المتهرب منها و غير المصرح بها، و التي تبقى متداولة على مستوى السوق النقدية ،كما يترتب على التهرب عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل و بالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها [1]. و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي و اللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي و الاقتصادي للبلد المعني.

[1]– ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي ، مرجع سبق ذكره ، ص17.

2_ الآثار الاقتصادية للتهرب الجبائي.

للتهرب الجبائي آثار اقتصادية تنعكس على مستوى الاقتصاد الكلي كما أنه يؤثر على مستوى إنتاجية المؤسسات و إحداث اختلال على مستوى السوق الوطني و هو ما سوف نقوم بدراسته في الفروع التالية:

1: على مستوى الاقتصاد الكلي:

من بين نتائج التهرب الجبائي على الاقتصاد الكلي التي تنتج من التهرب عن طريق الامتناع عن القيام أو النشاط في استثمارها نتيجة لارتفاع معدلاتها الضريبية مثل الضريبة على العقارات فهي لا تخضع إلى عقوبة قانونية و لكنها تفقد المكلف استثمارات هامة كذلك في نطاق الاقتصاد الكلي[1] ،و تكون قد ساعدت في تهرب أموال و استثمارات مثلا إلى بلدان أجنبية عن طريق اقتناء سلع أجنبية و استبدال النشاطات الاستثمارية بنشاطات تجارية بسيطة . كما أن التهرب الجبائي يشكل أحد أسباب الخسارة في نتيجة صندوق الدولة، هذه الخسارة التي تؤدي بدورها إلى نتائج خاطئة على مستوى تكوين الادخارات العمومية و بالتالي مساهمة الدولة في هذا الإطار تتضاءل، و هذا التناقص على مستوى الادخار العمومي ينعكس على القدرة الاستثمارية للدولة.

إلى ذلك فان انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار و يترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم و البطالة.[2]

إذن وجود التهرب الجبائي لا يقوم إلا بكبح وجود بعض الاستثمارات مثل الإنشاء و التعمير ، السكن، المصانع...الخ.

2: على مستوى المؤسسات الاقتصادية:

بجانب التناقض على مستوى استثمارات و إعانات الدولة، التهرب الضريبي يوجد التشوهات أو الالتواءات الاقتصادية و منّ أجل ذلك نجد أن المؤسسات التي تبحث على تعظيم أرباحها بواسطة أحسن و أنجع الوسائل التنظيمية، نجد أن التهرب يفتح أمامها أو يفرض نفسه على أنه أكبر إمكانية من أجل تعظيم أرباحها.

[1]- نصيرة يحياوي ، مرجع سبق ذكره، ص110.

[2]- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي ، مرجع سبق ذكره ، ص17.

كما أنه يسمح للمؤسسة أن تخفض من أسعار عائداتها المالية و ذلك لأن لها وسائل مالية تساعدها على تعويض ذلك النقص في أسعارها، و تفتح أمامها باب المنافسة واسعا مع غيرها من المؤسسات المنتجة، أو المتاجرة في نفس المنتج و تستطيع في نفس الوقت أن تحتكر سوق المبيعات بواسطة تخفيض أسعار مبيعاتها.

المنتج أو التاجر مثلا الذي يقوم بعملية التهرب الجبائي يسمح له أن يضع أو يدخر مبالغ هامة بواسطتها يستطيع أن يؤثر في اختلال توازن السوق ، إذ يستطيع أن يستدرج المنتجين الآخرين أو التجار إلى خسارة مالية هامة بواسطة البيع بأسعار منخفضة بالنسبة للأسعار التي يطرحها المتهربون في السوق. و خارجا على ذلك التهرب الضريبي و انعكاساته تنقص الوسائل التي كان من المنتظر أنها ترفع من مستوى النشاط الاقتصادي، فالمؤسسة التي كان منتظرا أن ترفع من مدخولها بواسطة إدخال طرف أكثر دقة في عملية الإنتاج أو التسيير تتراجع في الوقت الذي نجد أن التهرب يفتح أمامها وسيلة ربح سهلة للربح...[1]، و من أجل ذلك فان مستوى الإنتاج يضعف أكثر فأكثر و بالتالي و نظرا لهذا الانخفاض فان السكان الجزائريين سوف يتوجهون و بطريقة غير مباشرة إلى الخارج من أجل اقتناء سلع رفيعة و أكثر جودة و بأي سعر كان.

كما يضر التهرب الضريبي من ناحية أخرى بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب حتى و لو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة ، و هذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة، بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية، و تساهم ظاهرة التهرب في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي و الذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني.[2]

3: على مستوى السوق:

كما يستطيع المتهرب الجبائي أن يستعمل تلك الأموال المتهرب بها داخل مؤسسة الخاصة مثلا من أجل تجديد مؤسسته الإنتاجية و بالتالي تصبح تنتج بأكثر جودة و أكبر عدد.

[1] Margairaz / la Fraud Fiscal ETCES , surredanés op , cit , P37.-

[2]- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي ، مرجع سبق ذكره ، ص18.

نفس الشيء بالنسبة للتجار إذ يستطيعون أن يتوجهوا إلى سلع ذات جودة عالية، و بواسطة ذلك يمكنهم أن يجلبوا أموالا عالية عكس المنتجين و التجار النزيهين يعانون دائما من نقص السيولة المالية، و ينعكس ذلك على إنتاجهم و تجارتهم ، و بالتالي يصبح المتهربون هم المتحكمون في السوق على المدى الطويل.[1]

3_ الآثار الاجتماعية للتهرب الجبائي.

يؤدي التهرب الجبائي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي و تؤدي كثرة التهرب الضريبي إلى لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل فساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الضريبي.[2]

أما بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الاستثمارية فان تسييرها بطريقة أن أعطت الأولوية للقطاع العام حيث خول لها القانون بعض الصلاحيات المالية حيث كانت نفقاتها المالية تتلقاها الدولة بجانب بعض الامتيازات الجبائية و الإعفاءات لأن هدفها في هذا السياق أي الدولة ليس تركيز المؤسسات أفقيا و لا عموديا مثل مثيلاتها في البلدان المتقدمة و لكن هو امتصاص البطالة الشيء الذي جعل الشركات الوطنية لا تسعى إلى الربح عكس القطاع الخاص الذي كان يسعى إلى الربح في الخفاء و كانت وسيلته هي التهرب خاصة و أن الجهاز الضريبي كان و ما زال ضعيفا الشيء الذي جعل الشركات الوطنية تتخبط في مشاكل مالية خاصة أثناء انفتاحها على اقتصاد السوق و استقلالية المؤسسات ، و هذا ما يفسر الحالة المالية و الاقتصادية التي آلت إليها المؤسسات و السواق الوطنية حيث أصبحت تعج بالمنتوجات الأجنبية و اضمحلال المنتوج الوطني بقدر كبير، و في آخر المطاف يمكن أن نقول بأن التهرب الضريبي يدفع المواطنين إلى أن يخدعوا كل القوانين و هذا ما يخرب سلطات الدولة و يجعل المواطنين يتعودون على العيش في المخالفات ،كما انه توجد فكرة تثار في هذا الإطار و هو أن المؤسسات التي تنتج منتوجا واحدا أو في إطار نفس طليعة النشاط (تجارية، صناعية) هي التي تؤثر على بعضها البعض أثناء ممارسة التهرب الجبائي، و صاحب الفكرة هو LAUR . لكن هذه الفكرة ليست صالحة دوما

[1]- سومشاي ريتشوبان ، التمويل والتنمية ، العدد 04 ، ديسمبر 1984 ، ص37.

[2]- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة 2003 ، ص164.

فقد يختلف التهرب حسب شكل المؤسسة سواء كانت (SARL) مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو (SNC) شركة تضامن... كما أن المنطقة التي تنشط فيها المؤسسة لها دورها أو انعكاسها على مدى تهربها كذلك كما أن هناك نقطة عملية قد تثار كذلك و هي : قد يقال ما دامت المؤسسات تستعمل الأموال المتهرب بها من أجل تجديد المؤسسة و إنتاج أجود، فهذا أثر ايجابي على مستوى العرض الكلي و بالتالي يمكننا القول أن التهرب ليس بالشبح الاقتصادي و الاجتماعي كما يتصور بل هو سيف ذو حدين سلبي بالنسبة لخزينة الدولة و ايجابي بالنسبة للمؤسسات.[1]

و من أجل ذلك نقول: أن المؤسسات لا تقوم بالتهرب الضريبي بصورة قانونية و صحيحة و إلا سهل ضبطها من طرف المصالح المتخصصة أي أنها تضر بالمؤسسات النزيهة كما سبق الإشارة إليه.

ثانيا أنها تستعمل تلك الأموال في نشاطات غير مصرح بها(غير رسمية). التي تخل بقانون السوق و تساهم في ظهور السوق الموازية التي تؤدي إلى التقليل من الحصيلة الضريبية و من هنا لا يكون على المشرع زيادة التكلفة على النشاطات المصرح بها و تزايد عبئها عليها و نكون هنا قد أخللنا بمبدأ الضريبة الأساسي و هو : العدالة الضريبية و لا يكون أمام النشاطات المصرح بها و المكلفون النزيهون إلى التهرب الضريبي و الذي ينتج عنه في آخر المطاف خلل اقتصادي لا يمكن التحكم فيه، ولا يمكن لهيئات الدولة أن تقوم بأي تحليل اقتصادي أو أي إجراء و ذلك لأنها تبني قراراتها و تحليلها على إحصائيات بعيدة جدا عن الحقيقة.

4_ الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الجبائي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي ، لذلك فان انتشار ظاهرة التهرب الجبائي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي في هذا المجال نجد أن التهرب لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، و يبتعد عن التكافل الاجتماعي ، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية، الاقتصادية و الاجتماعية و بالتالي يقلص من أهمية الضريبة.

[1]- نصيرة يحياوي ، مرجع سابق ، ص114.

بناء على ما سبق، فان التهرب الجبائي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر بالاقتصاد الوطني ، و لا تسمح الدول تنفيذ سياستها المالية لأهدافها التنموية، و نظرا للآثار التي تترتب على التهرب الجبائي فان مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة و إرساء نظام ضريبي فعال و عادل.[1]

المطلب الرابع: أقسام التهرب الجبائي .

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة ، إذ يحدث عدة انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني ، و لتشخيص هذه الظاهرة يجب قياس حجمها و تحديد نطاقها، بحيث أن الانشغالات الرئيسية للمشرع لا تكمن في وجود التهرب بل تحديد نطاقه، و نظرا لخصوصية التهرب ، و يتجلى ذلك في تعدد طبيعة المتهربين و أشكال التهرب الضريبي لذلك من الصعب قياس التهرب الضريبي، و ذلك لإمكانية إخفاء الثروة أو لان المعاملات تأخذ الطابع السري.[2]

إن هذا الوضع قد يؤدي إلى تضارب الأرقام حول حجم التهرب، مما يصعب التشخيص الدقيق لتلك الظاهرة ، و لتقليص ذلك التفاوت يجب استخدام أدوات دقيقة للقياس مثل المعادلات الرياضية، و عموما توجد طريقتان لقياس حجم التهرب الضريبي هما: تقدير الاقتصاد السري و تقدير الالتزام الضريبي و لكن قبل هذا نتطرق إلى أقسام التهرب الجبائي:القليدي والحديث والمحلى والدولى .

1_ أقسام التهرب الجبائي:ينقسم كمايلي:

1: التهرب الجبائي التقليدي:

نجده في الجزائر خاصة، بحيث يوجد في التصريحات الخاطئة DEFAUT DE DECLARATION التي تتعلق بتقليص الدخل في جميع أشكاله و الأخطاء الوظيفية الواضحة في كتابة الوثائق التصريحية وعامة يأخذ التهرب الجبائي التقليدي الصور التالية: [3]

أ _الخطأ الناتج في التصريح الضريبي: من خلال بعض النتائج الخاصة بالمراقبة الجبائية في الجزائر تم التوصل إلى أن الأخطاء في وضع التصريحات الجبائية تأخذه عدة أنواع و التي نرتبها كما يلي:

[1]- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة 2003 ، ص164

[2]- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، مرجع سبق ذكره ، ص19

[3]- نصيرة يحياوي ، مرجع سابق ، ص48.

- أخطاء في عملية التصريح بالوجود (أي في بداية النشاط).
- أخطاء في التصريح بالعمليات الخاضعة للضريبة.
- أخطاء في التصريح عن التوقف.
- أخطاء في التصريح الشهري و الثلاثي.

ب _التهرب أو التحايل المادي و المحاسبي:

رغم أن القانون الجبائي يفرض على المكلف بالضريبة مسك محاسبة دقيقة و واضحة إلا أن هؤلاء المكلفين و الممولين يسعون إلى التحايل و عدم الالتزام بهذا القانون أمام الإدارة الضريبية.

زد على ذلك فان البعض لا يقوم بتسجيل بعض أرقام أعماله كما أن عمليات البيع التي يقوم بها تكون غير مفوترة حتى يتسنى له الإنقاص من الحصيلة المالية و بالتالي الوعاء الضريبي الخاضع.

كما أن البعض يلجأ إلى تسجيل أو إدخال بعض مصاريفه الخاصة في خانة أو في الحساب الخاص بالمصاريف فيحمل الإدارة و الخزينة العامة عبا مصروفه الشخصي.

و يمكننا ذكر بعض هذه التحايلات في الجوانب التالية:

- أخطاء ذات طبيعة محاسبية.
- أخطاء أو تحايل في إخطار الوثائق المحاسبية المطلوبة من الإدارة و التي تأخذ الأشكال التالية:
- أخطاء تخص عملية مسك دفاتر خاصة سواء في عملية الشراء أو البيع.
- أخطاء في الإقفال الشهري في الشراء أو البيع.

ج– أخطاء تخص عملية ترقيم المشتريات:

نقص في الإجبار الإداري لعملية الفوترة زد على ذلك حتى عندما تتفوتر نجد نقصا أو فراغا تشريعيا فيما يلي:

- خطا في التعيين على الفواتير بما يلي:
- تاريخ العملية.
- ترقيم أو تعيين العميل(الزبون).
- ألترقيم(التعيين) الجبائي.

- عدم توضيح: هل العملية تخص شيئا ماديا أو خدمة.
- خطأ في مسك أو إيجاد التوازن و المساواة بين دفتر الموارد و النفقات إذ يمكننا القول انم هذه العمليات هي التي تتصل مباشرة بالربح الخاضع للضريبة و التي تجعل المكلف المتهرب يتخلص من جزء هام من الضريبة.

د- الخطأ النوعي: LA FAUSE QUALIFICATION

هذا الخطأ أو هذا النوع من التهرب يعني تغيير أو إخفاء وضعية حقيقية مكلفة وراء وضعية جبائية قانونية معفية من الضرائب أو موضوعة في صيغة جديدة تحت اسم آخر و هناك عدة عمليات تم إيجادها تحت هذا الإطار مثل:

- عملية بيع في شكل عطية أو هبة للشركاء.
- عملية مبادلة في شكل مشاركة أو مساهمة أو هبة.

2:التهرب الجبائي الحديث.

التهرب الحديث يتجلى في عملية التدقيق و التحقيق التي تجرى من طرف المحققين أثناء عملية المراقبة أي أن كل الكتابات و التسجيلات المحاسبية يجب أن تكون مبررة بوثائق محاسبية و المتهربون الحديثون يركزون على هذه النقطة إذ يعتمدون في تهربهم على العمليات الصورية (مفترضة) و هي تعتمد على الكتابات غير الصحيحة و المستخرجة من طرف مؤسسات مخادعة ، هذه لعمليات تسمح للمتهربين بالامتياز بتخفيضات رسومية على عمليات لم يقوموا بها أبدا أي غير حقيقية بواسطة فواتير ثمنها غير حقيقي (أقل).[1]

و في هذه الحالة نثبت إذن شبح معكوس أي أن الدولة تدفع الجباية للمكلف بالضريبة كما يوجد في بعض الأحيان نوع آخر من التهرب الإداري الذي يحصل نتيجة تباطؤ أعوان الإدارة الضريبية، و ذلك بإعطاء بعض الوثائق غير الحقيقية أو بعض الخواتم غير الصحيحة و التي لا تصقل الصورة أو الوضعية الحقيقية للمكلف و المصرح أو المختوم بها.

[1]- نصيرة يحياوي ، مرجع سابق ، ص50.

3: التهرب الجبائي المحلي و الدولي.

***التهرب الجبائي المحلي:**

إن القاعدة الحاكمة للتهرب الجبائي الداخلي هي أن للمكلفين الحق في تنظيم أعمالهم و ثرواتهم و مستوى معيشتهم بحيث يدفعون اقل ضريبة أو لا يدفعون ضريبة بالمرة بشرط أن لا يخالفوا في ذلك الأحكام القانونية المقدرة [1] ، فالتهرب المحلي هو التهرب الذي يحدث داخل إقليم الدولة بالمخالفة لأحكام القانون الضريبي الداخلي و ذلك بصرف النظر عن جنسية الممول و أما إذا كان من رعايا الدولة أو شخصا أجنبيا عنها فالعبرة هنا ليست بالجنسية و لكن بما يترتب على التهرب من ضياع و من خسارة مورد هام من موارد الدولة الأساسية و من اجل ذلك فان التشريعات الضريبية الداخلية تعمل على مكافحة التهرب الضريبي عن طريق وضع إجراءات وقائية تهدف إلى منع الممول من استغلال الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية.

***التهرب الجبائي الدولي:**[2]

إن التهرب الجبائي الدولي هو صورة من صور التهرب الجبائي بصفة عامة ، و إن ما يميزه انه ذو صفة دولية ، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، فالمكلف يحاول أن يخفف من عبئه الضريبي مستخدما في ذلك كافة الطرق

و السبل المشروعة و غير المشروعة، فقد يحاول أن يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة الكائن به ليتهرب من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالإعفاءات الضريبية التي يقررها القانون الضريبي في البلد المضيف.

و الملاحظ أن التهرب على لمستوى الدولي قد انتشر مع زيادة حجم الاستثمارات الدولية و التجارة الدولية، فقبل انتشار الأسواق الدولية و الاتصالات و ظاهرة العولمة الاقتصادية لم تكن هناك ظاهرة التهرب الجبائي على الصعيد الدولي معروفة، و يستوي هذا التهرب أن يكون الممول شخصا طبيعيا أو معنويا يمارس نشاطه في عدة دول في نفس الوقت و الأمر الذي يدفع الممول إلى ترك دولته و الانتقال برؤوس أمواله إلى دولة أخرى هو مدى الامتيازات و الإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها عند خروجه من دولته إلى دولة أخرى ،فخروج المستثمر من دولته إلى دولة أخرى يتم بناء على تخطيط و دراسة مسبقة عن وضع السوق في الخارج و المميزات التي قد يحصل

[1]- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي ، جامعة الإسكندرية ، 1999 ، ص19.

2- سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص23

عليها و التي من شانها أن تعظم أرباحه و تقلل من نفقاته، و عليه فان اختياره لدولة أجنبية ليستثمر فيها أمواله لا يتم بمحض الصدفة.

و بالرغم من هذه المفاهيم فانه لا يوجد تعريف محدد للتهرب الجبائي على المستوى الدولي، حيث يعرفه البعض أنه:" يغطي كل الانتهاك إرادي و عن قصد للقانون الضريبي يهدف إلى حجب الدخول ذات الطابع الدولي من الخضوع للضريبة التي يعرضها عليه التشريع الضريبي لأي دولة."

خلاصـة الفصل

تعتبر الضريبة عنصر فعال في حاجيات و في إقتصاد الدولة لما تغطيه من نفاقات وهي كذلك عنصر ممول لخزينة الدولة ،لذلك يجب الحد من ظاهرة التهرب الجبائي من وضع أسس وقواعد ومتابعت كل إجراءات للحد من ذالك ؛ وكل هذا راجع إلى نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي و نظرا للانعكاسات السلبية المتعددة التي تترتب عن التهرب خاصة من الناحية المالية و الاقتصادية و الاجتماعية، فان مختلف الأنظمة الضريبية تعمل على مكافحة هذه الظاهرة للتقليل من حدتها و تجنب آثارها و ذلك من خلال معالجة أسبابها، خاصة ضبط التشريع الضريبي و نشر الوعي الضريبي و تحديث مناهج و أساليب العمل الإداري. بالإضافة إلى تكثيف الرقابة الجبائية التي تشكل أداة هامة لاكتشاف حالات الهرب و استرجاع الموارد المالية التي كانت محل التهرب.

و نظرا لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، فان نجاح الإصلاحات الضريبية التي أنتجتها الجزائر في سنة 1992 مرتبطة بمكافحة التهرب و مرهونة بفعالية المصالح المكلفة بالرقابة، لذلك يجب بذل المزيد من الجهود الرامية إلى مكافحة ظاهرة التهرب.

قائمة المحتويات

الإهداء

التشكر

الفهرس

قائمة الأشكال والجداول

المقدمة العامة

الفصل الأول :مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

تمهيد.....**05**

المبحث الأول:مفاهيم أساسية للجباية.....**05**

المطلب الأول :تطور الجباية ،تعريفها وخصائصها و تصنيفاتها **06**

المطلب الثاني :أهداف وتصنيفات الضريبة وأثارها الإقتصادية.....**08**

المطلب الثالث :المبادئ الأساسية للضريبة.....**11**

المطلب الرابع :الإلتزامات الجبائية للمؤسسة الجزائرية.....**12**

المبحث الثاني :ماهية التهرب الضريبي.....**21**

المطلب الأول :تعريف التهرب الضريبي.....**22**

المطلب الثاني :طرق التهرب الضريبي.....**26**

المطلب الثالث :أثار التهرب الضريبي.....**35**

المطلب الرابع :أقسام التهرب الضريبي.....**40**

خاتمة **44**

الفصل الثاني :دور المراجعة في الحد من التهرب الضريبي

تمهيد..... **45**

المبحث الأول:مفاهيم أساسية للمراجعة و المراجعة الجبائية

المطلب الأول :تطور وتعريف المراجعة..... **46**

المطلب الثاني :أنواع المراجعة وأهدافها..... **49**

المطلب الثالث :تطور وتعريف المراجعة الجبائية..... **56**

المطلب الرابع :أنواع المراجعة الجبائية..... **60**

المبحث الثاني :أبعاد مهمة المراجعة الجبائية..... **63**

المطلب الأول :خصائص المراجعة الجبائية..... **63**

المطلب الثاني :مراحل مهمة المراجعة الجبائية..... **67**

المطلب الثالث :المعايير المطلوبة واللازمةللمراجع الجبائي..... **80**

المطلب الرابع :أهداف ومهام المراجعة الجبائية..... **82**

خاتمة **91**

الفصل الثالث :الجانب التطبيقي للمراجعة الجبائية

تمهيد..... **92**

المبحث الأول :دراسة تطبقية للمراجعة الجبائية..... **93**

المطلب الأول :المراجعة الجباية لضرائب والرسوم **93**

المطلب الثاني :المراجعة الجبائية للوثائق المحاسبية للمؤسسة.....**111**

المطلب الثالث :المراجعة الجبائية للوثائق الجبائية.....**134**

المبحث الثاني :دراسة تحليلية للمركز الجواري لمصلحة الضرائب بسيدي علي

المطلب الأول :**لمحة عن المركز الجواري لمصلحة الضرائب سيدي علي**.....**142**

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب سيدي علي.....**143**

المطلب الثالث :دراسة حالة عن الوثائق CSB.....**145**

المطلب الرابع :تصحيح الوضعية الجبائية.....**147**

الخاتمة.....**152**

الخاتمة العامة

قائمة المراجع

قائمة الأشكل والجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1–1	تقنيات الضريبة	9
2–2	مقارنة بين المراجعة الداخلية والخارجية	50
2–3	الوضعية الجبائية للمؤسسة	58
2–4	دور المراجعة الداخلية	61
2–5	دور المراجعة الخارجية	62
2–6	أهم الرموز المستعملة في المراجعة	73
2–7	مراحل المراجعة الجبائية	79
3–8	جدول الميزابية الختامية	135
3–9	جدول حسابات النتائج	137
3–10	المراجعة بالمقارنة بين الوثائق	140
3–11	الهيكل الإداري لمصلحة الضرائب سيدي علي	145

الفصل الثالث :

الجانب التطبيقى للمراجعة

الجبائية

الفصل الأول :

مفاهيم أساسية حول الضريبة والتهرب الضريبي

الفصل الثاني :

دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

المقدمة العامة

الخاتمة العامة

الملخص

تعتمد الدولة علي الإرادات العامة من أجل تغطية نفقاتها بغرض الحفاظ علي الإستقرار السياسي والإقتصادي والإجتماعي،بحيث تعتبر الجباية مصدرا أساسيا لهذه الإرادات ،منه يتطلب الأمر وضع مبادئ وقوانين لذلك.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة في الحد من التهرب الضريبي وكذا الأهمية البالغة في إكتشافها لأهم الأخطاء وكذا وسائل الغش و التهرب ،ولكون الضريبة مصدر تمويلي لدولة من أجل تقليص النفقات يجب وضع قوانين ميقنة لتسهيل مراحل المراجعة الجبائية والحد من التهرب الضريبي

الكلمات المفاتيح

الجباية ،التهرب الضريبي ،المراجعة،المراجعة الجبائية .

السنة الجامعية :2014 /2015

شكر وتقدير

إن كان هناك من نشكره فهو الله عز و جل

الذي أنعم علينا بنعمة العلم ووفقنا فيما وصلنا إليه

و كان عونا لنا في بلوغ ثمرة العلم الدءوب فنحمد الله و نشكره

ثم جزيل الشكر لمن قدم لي يد العون بأسلوب و بآخر و أخص بالذكر:

الأستاذ المؤطر بوزاهر سيف الدين لما منحني من جهد ووقت و توجيهات

و إرشادات و دعم لإنجاز هذا البحث

وإلى الأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة الذين وافقوا على مناقشة هذه المذكرة، و إلى كل موظفي و عمال مركز الضرائب و عمال مكتبة العلوم التجارية ، كما أشكر جميع الأساتذة في كل مراحل الدراسة ، و إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل و لو بالكلمة الطيبة.إلي كل من علمني حرفا من العلم فأنا له شاكرا.

و في الأخير نسأل الله عز وجل أن يجعلنا ممن يكثر ذكره فينال فضله و يحفظ أمره،

و أن يغمر قلوبنا بمحبته و يرضى علينا

الإهـــداء

قال الله عز وجل: **" واخفض لهما جناح الذل من الرحمة، وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا"**

صـدق الله العظيـم

إلى التي رسمت طريق النجاح وأرادت لابنها الفلاح أمي الغالية.منبع الحنان والعطاء

إلى أبي العزيز رحمه الله الذي علمني أن الصبر عطاء والكرم رزق من الغناء

و التواضع من صفات السعداء و أن العلم حي تصنع به الأمجاد.

ربي كرمت أبي بحفظي القرآن فجعله من أهل السعداء من أهل جنة الفردوس

إلي جـدتي الحنـون و جـدي الكريم رحمهـا الله.

إلي كل من دعمني في دراستي ولو بكلمات فأنا له شكرا

إلى كل الأهل والأقارب من قريب وبعيد وخاصة عماتي

إلى أبنـاء عمـاتي أجمعيـن

إلى كـل الأحباب والأصدقاء خاصة

الى كل زملائي في الدراسة

مقدمة

تعتبر الجباية إحدى أكبر الانشغالات بالنسبة للمؤسسة وهذا بسبب الحق الجبائي الذي يمثل قيدا وعبئا عليها, والذي يفرض عليها احترام الالتزامات الضخمة والمتزايدة مع مرور الوقت، هذا من جهة أما من الجهة الثانية فتعتبر مصدر تمويلي لإرادات الدولة , لذلك تساهم الدولة في وضع آليات تسمح بمراقبة وتطبيق القواعد القانونية للجبائية وبتسليط عقوبات في حالة الانحراف أو تهرب عنها، وهذا بهدف ضمان المصلحة العامة للدولة.

ومن أجل إعطاء الجباية وظيفتها الأصلية والمتمثلة في تنظيم الاقتصاد الوطني إضافة إلى التغيرات والتطورات في العلاقات الدولية ولاسيما الشراكة مع الاتحاد الأوربي والتحضيرات الجارية لانضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، شهد التشريع الجبائي الجزائري عدّة تطورات أو تعديلات حيث أصبحت القواعد والالتزامات الجبائية أكثر بساطة وأقل تعقيدا ممّا كانت عليه.

وعليه فان التطور الاقتصادي وتعميم التبادلات الدولية والمنافسة القوية إضافة إلى أهمية وظيفة الجباية بالنسبة للمؤسسة فرضت على هذه الأخيرة تسخير جميع مواردها المحصورة في المجال القانوني والجبائي، وعليه يجب على المؤسسة أن تملك معرفة جيدة لمحيطها القانوني وأن تكون على دراية وثيقة بوضعيتها الخاصة المالية.

هذه الوضعية يمكن أن تكون مسؤولة عن العبء المالي الثقيل الناجم عن تهربها الضريبي، كما قد تكون مسؤولة عن خطر دائم يتمثل في إشكالية تعرض المؤسسة إلى عقوبات في حالة اكتشاف الأخطاء والانحرافات من طرف المراقبين نتيجة نقص في الانضباط اتجاه الالتزامات الجبائية.

لذلك تعتبر الأخطاء والتهرب الضريبي عنصران مهمان يستلزمان الرقابة والمراجعة الدائم و المعمقة والمتخصصة لذلك، وبما أن جلّ مسؤولي المؤسسات ليسوا متخصصين في الجانب القانوني والجبائي الأمر الذي يستوجب الاعتماد على أصحاب التخصص في هذا الجانب للتمكن من تطبيق قواعد المراجعة تشمل مجمل الطرق وقواعد القانونية للبحث والتقصي بهدف إظهار انحرافات وتلعوبات الجبائية وذلك من أجل الحد من هذه الظاهرة.

وهو الأمر الذي يؤدي بالضرورة إلى تقديم تقنيات المراجعة، وبالأخص تقدير مراجعة متعلقة بالوضعية الجبائية أو بالعمليات الجبائية للمؤسسات و مصالح الضرائب وكذا المكلفين بدفعها والمشرفين عليها.

والفائدة المرجوة من هذه المراجعة هي تصحيح الأخطاء واستقبال المعلومات بمجمل طبيعتها ومدى حجم خطورتها التي تتعرض لها المؤسسة إضافة إلى خطر التهرب الجبائي وذلك عن طريق معالجة و مراجعة العمليات الجبائية لها.

والنتيجة تظهر من خلال إعداد ميزانية صحيحة للجباية والتشخيص الجبائي للمؤسسة والذي هو عنصر من التشخيص العام لوضعيتها.

ويستمد هذا البحث الذي يتناول المراجعة الجبائية أهميته من الأهمية الكبيرة للجباية في المؤسسة وضرورة مراقبتها، التحكم فيها وتسخيرها لكافة مواردها البشرية والمادية لهذا الغرض، بالإضافة إلى حداثة الموضوع وعدم تطبيق المراجعة الجبائية من طرف المؤسسات الجزائرية.

وتمثلت مبررات اختيار هذا الموضوع في مبررات موضوعية وذاتية؛ حيث تمثلت هذه الأخيرة في حب الإطلاع والميل لهذا النوع من البحوث، أما عن المبررات الموضوعية فتمثلت في التخصص الذي يفرض هذا النوع من البحوث، زيادة على أهمية الموضوع.

ويهدف هذا البحث إلى ما يلي:

- عرض مفهوم المراجعة والجبائية .
- إظهار أنواع المراجعة الجبائية وأهدافها وخصائصاوأهم مراحل سيرها .
- تسليط الضوء على التهرب الضريبى الذي يهدد المؤسسة وكيف تعمل المراجعة الجبائية على التقليل منه .

وعليه فإن هذه الدراسة جاءت للإجابة على السؤال الرئيسي، الذي يمكن صياغته على النحو الآتي:

ماهو دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ؟

يمكن تجزأت السؤال أعلاه إلى أسئلة فرعية على النحو الموالي:

- ما هي الجبائية، وما هو تهرب الضريبى ؟
- ما هي أنواع وتعريف المراجعة الجبائية، وما أهدافها وخصائصها وما هي مراحل سيرورتها؟
- ما هي المنهجية والتقنيات المتبعة في سير عمليات المراجعة الجبائية؟
- كيف يتم تطبيق المراجعة الجبائية في مؤسسة مصلحة الضرائب؟

من جملة هذه الأسئلة يمكن صياغة الفرضية العامة كما يلي:

– تظهر حاجة المؤسسات الجزائرية إلى المراجعة الجبائية في التقليص من التهرب الجبائي والتحسين في الأداء الجبائي.

أما الفرضيات الجزئية فيمكن صياغتها في النقاط الآتية:

– المراجعة الجبائية هي فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة حيث تقترب في مفهومها من المراجعة القانونية والمراجعة المحاسبية من حيث احترام القواعد الجبائية، المحاسبية والقانونية.

– تهرب هو عدم احترام القواعد القانونية والجبائية .

– المراجعة الجبائية تتبع طريقة خاصة ومختلفة عن باقي المراجعات.

ولدارسة هذا الموضوع بشكل جيد فسيتم المزج بين المنهج الوصفي والمنهج التحليلي،حيث يظهر هذا الأخير في الجانب التطبيقي الخاص بدراسة حالة مؤسسة لمصلحة الصرائب، أما المنهج الوصفي فيظهر في الجانب النظري.

من أجل الوصول إلى أهداف البحث والإجابة على الأسئلة المطروحة في شكل تسلسلي سيتم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول.

يتعرض الفصل الأول إلى مفاهيم عامة حول الجباية وتهرب الضريبي من خلال مبحثين؛ حيث يتطرق المبحث الأول إلى ماهية الضريبة أما المبحث الثاني فيتضمن التهرب الضريبى وأثاره .

يتضمن الفصل الثاني الجانب النظري للمراجعة الجبائية؛ من خلال المفاهيم المختلفة للمراجعة والمراجعة الجبائية وأنواعهما في المبحث الأول، وخصائصها ومراحلها ومعاييرها في المبحث الثاني .

يشتمل الفصل الثالث على الجانب التطبيقي للمراجعة الجبائية وأهم نقاط المراجعة لكل أنواع الحسابات، ويعالج المبحث الثاني دراسة حالة لمراجعة أخطاء للمؤسسة في مصلحة الضرائب بسيدي على .