جامعة محمد الصديق بن يحيى –جيجل–

كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان

دور التسيير الجبائي في تدني المخاطر الجبائية

دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للجلود– جيجل– و مؤسسة خاصة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالبتين:

- ✓ لمزاودة شريهان
- ✓ زيطوش أم كلثوم

إشراف الأستاذ:

د– أحمية فاتح

السنة الجامعية: 2021/2020

الشكر والتقدير:

بسم الله الرحمن الرحمان الرحيم، والحمد لله رب العالمين الذي وفقنا وأعاننا على إنجاز مذكرة تخرجنا، فالحمد له حمدا كثيرا.

وانطلاقًا من مبدأ أنه لا يشكر الله من لا يشكر الناس، فإننا نتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ الفاضل "أحمية فاتح" الذي رافقنا في مسيرتنا لإنجاز هذا العمل وكانت له بصمات واضحة من خلال توجيهاته وانتقاداته البناءة والدعم الأكاديمي.

كما نشكر عائلاتنا التي صبرت وتحملت معنا وأمدتنا بالكثير من الدعم على جميع الأصعدة، ونشكر الأصدقاء والأحباب وكل من ساعدنا من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الشكر	
الملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الاختصارات	
المقدمة	أ
الفصل الأول: مفاهيم حول التسيير الجبائي	
تمهيد	**6**
المبحث الأول:الإطار المفاهيمي للتسيير الجبائي	**7**
المطلب الأول: مفهوم وخصائص التسيير الجبائي	**7**
المطلب الثاني: أهداف التسيير الجبائي	**11**
المطلب الثالث: مبادئ وحدود التسيير الجبائي	**14**
المطلب الرابع: أهمية التسيير الجبائي	**16**
المبحث الثاني: وظيفة المسير الجبائي	**18**
المطلب الأول: تعريف ومهارات المسير الجبائي	**18**
المطلب الثاني: شروط ومؤهلات المسير الجبائي	**19**
المطلب الثالث: آلية عمل المسير الجبائي	**20**
المطلب الرابع: معوقات عمل المسير الجبائي	**23**
المبحث الثالث: التزامات وحقوق المكلف بالضريبة	**23**
المطلب الأول: تعريف المكلف بالضريبة	**24**
المطلب الثاني: أنواع المكلفين بالضريبة	**25**
المطلب الثالث: التزامات المكلف بالضريبة	**26**
المطلب الرابع: حقوق المكلف بالضريبة	**29**

خاتمة الفصل	**33**
الفصل الثاني: عموميات حول الخطر الجبائي	
تمهيد	**35**
المبحث الأول:الإطار المفاهيمي للخطر الجبائي	**36**
المطلب الأول: تعريف الخطر الجبائي	**36**
المطلب الثاني: أنواع الخطر الجبائي	**37**
المطلب الثالث: مظاهر الخطر الجبائي	**39**
المطلب الرابع: مصادر الخطر الجبائي	**42**
المبحث الثاني: تسيير المخاطر الجبائية	**44**
المطلب الأول: مفهوم تسيير المخاطر الجبائية وأهدافها	**44**
المطلب الثاني: خطوات تسيير المخاطر الجبائية	**47**
المطلب الثالث: مقومات تسيير المخاطر الجبائية	**50**
المطلب الرابع: تأثير المراجعة الجبائية على تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة	**51**
المبحث الثالث: رزنامة التصريحات والعقوبات الجبائية وفقا للأنظمة الضريبية المطبقة في الجزائر	**53**
المطلب الأول: أنواع التصريحات الجبائية في التشريع الجزائري	**53**
المطلب الثاني: العقوبات الجبائية المطبقة على التصريحات	**59**
المطلب الثالث: الإجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر	**62**
خاتمة الفصل	**64**
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
تمهيد	**66**
المبحث الأول: تقديم مكان الدراسة	**67**
المطلب الأول: تقديم مؤسسة الجزائرية للجلود –جيجل–	**67**
المطلب الثاني: أهداف المؤسسة مدبغة الجلود –جيجل–	**69**
المطلب الثالث: تحليل الهيكل التطبيقي لمدبغة الجلود –جيجل–	**70**

المبحث الثاني: دراسة واقع التسيير الجبائي لمؤسسة الجزائرية للجلود والمؤسسة الخاصة(X)	**75**
المطلب الأول: منظومة الضرائب التي تخضع لها مؤسسة الجزائرية للجلود ومشقاته	**75**
المطلب الثاني: الوضعية الجبائية لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشقاته	**76**
المطلب الثالث: واقع التسيير الجبائي في المؤسسة الخاصة (X)	**80**
خاتمة الفصل	**89**
الخاتمة	**91**
قائمة المراجع	**94**
الملاحق	

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	التصريحات المهنية الخاصة	55
02	التصريحات الجبائية المختلفة المفروضة على المكلفين بشكل عام	57
03	عقوبات غياب أو التأخر في إيداع التصريح	60
04	العقوبات المترتبة عن الغش والنقص في التصريح	61
05	العقوبات الجزائرية المفروضة على المدلسين	62
06	توزيع العمال حسب الأقسام في مؤسسة الجزائرية للجلود –جيجل–	68
07	تقسيم العمال حسب المجمعات الاجتماعية المهنية لمؤسسة الجلود ومشتقاته–جيجل–	68
08	النتيجة الجبائية لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشقاته	76
09	تكلفة الرسم على النشاط المهني لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته	76
10	الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من أجور العمال لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشقاته	76
11	الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطع من مداخيل الشركاء لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشقاته	77
12	حقوق الطابع المسددة لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشقاته	77
13	جانب الأصول للميزانية المالية المختصرة لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته	78
14	جانب الخصوم للميزانية المالية المختصرة لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته	78
15	جدول حسابات النتائج لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته	79
16	الفروقات في الربح المشكل والمصرح به للمؤسسة الخاصة x	81
17	الفروقات في رقم الأعمال المشكل والمصرح به للمؤسسة الخاصة x	81
18	الفارق في رقم الأعمال المفوتر للمؤسسة الخاصة x	82
19	الفارق في رقم الأعمال المقبوض للمؤسسة الخاصة x	83
20	الرسوم الواجب إرجاعها للمؤسسة الخاصة x	84

21	الحقوق المغفلة للمؤسسة الخاصة x	84
22	الخطر الجبائي الخاص بالرسم على النشاط المهني للمؤسسة الخاصة x	85
23	الخطر الجبائي الإجمالي للمؤسسة الخاصة x	86
24	الديون الجبائية العالقة للمؤسسة الخاصة x اتجاه مصالح الضرائب	87

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الاختلاف بين النظرة الفرنكوفونية والأنجلوسكسونية لمفهوم التسيير الجبائي	**08**
02	خطوات تسيير المخاطر	**49**
03	علاقة المراجعة الجبائية بالمخاطر الجبائية	**52**
04	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته–جيجل–	**74**

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة الفرنسية	الدلالة باللغة العربية
IRG	Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
IRG/S	Impôt sur le revenu global sur salaires	الضريبة على الدخل الإجمالي /الأجور
IFU	Impôt forfaitaire unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
NIS	Numéro d'identifiant statistique	رقم التعريف الاحصائي
NIF	Numéro d'identifiant Fiscal	رقم التعريف الجبائي

الملخص:

يعتبر التسيير الجبائي أمرا ضروريا داخل المؤسسات، فهو يساعدها على فهم التشريعات الضريبة والتأكد من صحة ودقة التصريحات، مما يساهم في الحد من المخاطر الضريبية الناتجة عن العقوبات والغرامات التي تفرضها الإدارة الجبائية.

لهذا تهدف الدراسة إلى إبراز دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية، سواء من خلال اختيار الشكل القانوني الأنسب للمؤسسة، أو من خلال استغلال المزايا التي يقرها التشريع الجبائي، في حدود ما يسمح به القانون الجبائي وتفادي العقوبات والغرامات الجبائية.

ومن خلال دراستنا لمؤسستين عمومية وخاصة توصلنا إلى أنه لا يوجد اهتمام بالتسيير الجبائي وهذا راجع لعدم وجود مصلحة مكلفة وعدم وجود دورات تكوينية في مجال التسيير الجبائي. وأن المؤسسة الخاصة لا تتمتع بسلوك جبائي جيد اتجاه الإدارة الجبائية.

الكلمات المفتاحية:

التسيير الجبائي، الخطر الجبائي، التكاليف الجبائية، التصريحات الجبائية، المراجعة الجبائية.

Résumé :

Pour les entreprises économiques, la gestion fiscale est considérée comme un moyen essentiel et indispensable elle aide à bien comprendre la législation fiscale, et de s'assures de l'authenticité et l'exactitude des déclarations. Ce qui contribue à faire limiter les risque fiscales résultant des pénalités et amendes imposés par l'administration fiscale.

Cette étude vise à déceler le rôle de la gestion fiscale de maitriser la charge fiscale sur le choix de la forme juridique la plusappropriée de l'entreprise, ou en exploitant les différents avantages approuvés par la législation fiscale, dans la mesure permis par la loi fiscale et éviter les pénalités et amendes fiscale.

A travers notre étude sur deux entreprises l'un publique et l'autre privée nous avons attient qu'il n'y a pas attention à la gestion fiscale Cela est dû à l'absence d'un service chargé et un manque de cours de formation dans leurs domaines.et l'entreprise privée n'a pas un bon comportement fiscal envers l'administration fiscales.

Les mots clés : gestion fiscale-le risque fiscale-charge fiscale-déclaration fiscale-audit fiscale

مقدمة

مقدمة:

إن المؤسسة الاقتصادية كيان ينشط في وسط شديد التعقيد يتميز بعدم الاستقرار، لذا وجب عليها التكيف مع مختلف هذه العوامل المحيطة بها. ومن أهمها العامل الجبائي، المتمثل في القوانين الجبائية التي تفرضها الدولة على المؤسسة الاقتصادية في شكل ضرائب تقوم بجبايتها، حيث أن العامل الجبائي يشكل خطر على المؤسسة، إن لم تستطع مسايرته فقد يؤذي بها إلى الإفلاس، وبالتالي يعتبر من أكبر الانشغالات بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية من حيث التكلفة، لأنه ينتج عنه تدفقات مالية خارجية من خزينة المؤسسة إلى خزينة الدولة وتدفقات مالية خاصة بتكلفة تسيير المخاطر الناجمة عن العامل الجبائي.

لذا وجب على المؤسسة ضرورة إدراج العامل الجبائي في إستراتيجيتها العامة لتحقيق التحكم في التكلفة الجبائية بما أن الحق الجبائي يمثل قيدا لها، والذي يعرض عليها احترام الالتزامات المشروعة، حيث أن المشرع وضع آليات لمتابعة تطبيق القواعد القانونية الجبائية وتطبيق العقوبات في حالة عدم احترام هذه الالتزامات، وبالتالي وضعية المؤسسة اتجاه الإدارة الجبائية يجب ألا تكون سلبية، ولا يمكنها تحقيق ذلك إلا من خلال إدارتها في هذه المخاطر، والذي يوفر إمكانية للمؤسسة في التعامل مع الجباية وتسييرها خدمة لأهدافها. حيث أن المؤسسة تكون قادرة على التحكم في التزاماتها الجبائية من إيداع التصريحات الضريبة وتسديد الضرائب والرسوم واجبة الدفع، وتحديد الأوعية الضريبية التي يتم على أساسها تصفية الضريبة، ومن ثم دفعها، التزاما بالنظام الضريبي واحتراما للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية. وذلك تفاديا للمخاطر الجبائية التي تعرض نشاطها للخطر، يعد تسيير الخطر الجبائي أحد التحديات والرهانات التي توجه المؤسسة، وخاصة أن بيئة الجزائر تمتاز بعدم الاستقرار في التشريعات، لذا يجب الحفاظ على العلاقة بين المؤسسة والإدارة الجبائية.

الإشكالية:

تكمن إشكالية الدراسة المراد معالجتها في التساؤل الرئيسي التالي:

كيف يؤثر التسيير الجبائي في تدني المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟

وللإحاطة بالموضوع من كافة جوانبه ارتأينا تقسيم الإشكالية إلى أسئلة فرعية يمكن صياغتها كما يلي:

1. ما المقصود بالتسيير الجبائي؟
2. ما المقود بالخطر الجبائي وماهي مصادره؟

3. كيف يمكن تسيير الخطر الجبائي؟

4. ما هو واقع التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؟

الفرضيات:

للإجابة على التساؤلات المطروحة قمنا باقتراح الفرضيات التالية:

1. التسيير الجبائي يمكن أن يكون آلية لتقليل التكاليف الجبائية ؛

4. التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية يمكن أن يتيح لها الاستفادة من الامتيازات الجبائية ؛

مبررات اختيار الموضوع:

من المعروف أن أسباب اختيار أي موضوع ينقسم إلى أسباب شخصية وأسباب موضوعية، ويمكن إجمالها فيما يلي:

.– الميول إلى الجباية .

- الرغبة في البحث في هذا الموضوع ومدى فائدته في تخصصنا العلمي والعملي.
- الأهمية التي اكتساها موضوع التسيير الجبائي في الآونة الأخيرة.
- محاولة الكشف عن الطرق التي تتبعها المؤسسة من أجل تفادي الوقوع في الخطر الجبائي.

أهمية الدراسة: تتجلى أهمية هذه الدراسة فيما يلي:

- كون التسيير الجبائي يلعب دور فعال في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية مما يؤذي إلى عدم تحملها أعباء إضافية، وبالتالي تحسين أدائها المالي.
- مؤهلات الميسر الجبائي في تجنيب المؤسسة الوقوع في الرقابة الجبائية هذا من جهة، وتدنية المخاطر في حالة تعرضها لرقابة جبائية من جهة أخرى.

المنهج المتبع:

اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي قصد وصف التسيير الجبائي بشكل عام ثم الخطر الجبائي وإدارته في المؤسسة الإقتصادية، أما الدراسة التطبيقية اعتمدنا على منهج دراسة حالة.

حدود الدراسة:

للبحث حدود مكانية وحدود زمنية تتمثل فيما يلي:

الحدود المكانية: حاولنا خلال هذه الدراسة تبيان دور التسيير الجبائي في تدني المخاطر الجبائية، وذلك في مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته –الحدادة–جيجل–، وشركة التضامن (x) –الطاهير–جيجل.

الحدود الزمنية:

تنحصر فترة الدراسة في الفترة الممتدة من 2017 إلى غاية2020بالنسبة لمؤسسة الجلود ومشتقاته.

أما شركة التضامن فتنحصر فترة الدراسة من 2015 إلى غاية2018.

أدوات الدراسة:

من أجل بناء إطار نظري للدراسة قمنا بالاطلاع على الكتب والمقالات والأطروحات والقوانين والملتقيات وكل ماله علاقة بموضوعنا، أما بالنسبة للجانب التطبيقي للدراسة فاعتمدنا على المقابلة والوثائق الرسمية لكل من مؤسسة الجلود وشركة التضامن وقد استغرقنا في ذلك3أشهر ابتداء من 6افريل2021 إلى غاية 3جوان 2021.

هيكل الدراسة:

من أجل الإلمام بمختلف الجوانب التي يطرحها موضوع الدراسة سنقوم بتقسيم هذا البحث إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي يعكس الدراسة في المؤسسة الجزائرية للجلود وشركة التضامن، بحيث نتطرق في الجانب النظري إلى الفصل الأول بعنوان الإطار المفاهيمي للتسيير الجبائي الذي سوف نقسمه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول بعنوان أساسيات حول التسيير الجبائي، المبحث الثاني بعنوان وظيفة الميسر الجبائي، أما المبحث الثالث بعنوان التزامات وحقوق المكلف بالضريبة.

في حين سنتطرق للفصل الثاني بعنوان عموميات حول الخطر الجبائي الذي سوف يتم تقسيمه أيضا إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول بعنوان الإطار المفاهيمي للخطر الجبائي، المبحث الثاني بعنوان تسيير المخاطر الجبائية أما المبحث الثالث فبعنوان رزنامة التصريحات والعقوبات الجبائية وفقا للأنظمة الضريبية المطبقة في الجزائر.

وبالنسبة للفصل الثالث تم تخصيصه كدراسة تطبيقية لشركة الجزائرية للجلود ومشتقاته وشركة التضامن (x)، وذلك لمحاولة إسقاطه ما تم التطرق إليه في الفصل الأول والثاني.

الدراسات السابقة:

1. فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة، كلية العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018.

عالجت هذه الدراسة دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة محل الدراسة؟

اقتصرت فيها الباحثة على إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية، وتوصلت إلى أن المراجعة الجبائية ضرورية جدا من أجل تحقيق الأمن الجبائي داخل المؤسسات الإقتصادية.

2. حميدا توا صالح، دور المراجعة الجائية في تدنية المخاطر الجبائية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.

عالجت هذه الدراسة إشكالية مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟، اقتصر فيها الباحث على محاولة إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في مساعدة المؤسسة على تفادي المخاطر الجبائية، وقد توصل إلى أن الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية يتمثل في المساعدة على التسيير الجبائي الأمثل وذلك انطلاقا من نفس الإشكالية.

3. محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003.

حيث تناول فيها الطالب مفهوم التسيير الجبائي بشكل عام، ومختلف مجالات تأثير النظام الجبائي على شركات الأموال والخيارات الجبائية الممنوحة من طرف المشرع الجبائي الجزائري، وتوصل إلى أن التسيير الجبائي ضروري جدا داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

4. صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة 2012.

اهتمت هذه الدراسة بالأسس النظرية للتسيير الجبائي الحديث الذي أصبح يبحث في كيفية الاستفادة من جميع التطورات التي شهدها علم التسيير، مما جعل المسير الجبائي اليوم يفكر في كيفية الاستفادة والتعامل مع هذه التطورات حتى تصل المؤسسة إلى هذه الأهداف المالية المطلوبة.

5.زواق الحواس، مداخلة بعنوان فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار عالجت هذه الدراسة إشكالية " كيف يمكن إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة قرارات تمويلية سليمة ورشيدة من قبل المسير". حيث ركز فيها الباحث على إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية.

أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

اتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المضمون المتمثل في توضيح الدور الفعال للتسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية وإبراز أهم الأدوات المستخدمة في التسيير بينما اختلفت الدراسات سواء السابقة أو الحالية من حيث طرق المعالجة ومجتمع الدراسات والعينات الخاصة بالمواضيع التي طرحت فنجد أن مجتمع الدراسة الحالية يتمثل في مؤسسة الجزائرية للجلود حيث تم الاعتماد على دراسة ميدانية لمعالجة المشكل المطروح، وعليه يتضح لنا من خلال استعراض الدراسات السابقة أن كل دراسة جاءت لتكمل سابقتها من الدراسات ماعدا دراسة زواق الحواس تعتبر شاملة للدراسات إلا أنها ركزت على إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية، في حين دراستنا الحالية اهتمت بتشخيص التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة، وعليه هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الذي يلعبه التسيير الجبائي في تدني المخاطر الجبائية في المؤسسة نظرا لمشاكل التسيير التي تشهدها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

الفصل الأول:

مفاهيم حول التسيير الجبائي

تمهيد

المبحث الأول: أساسيات حول التسيير الجبائي

المبحث الثاني: وظيفة المسير الجبائي

المبحث الثالث: التزامات وحقوق المكلف بالضريبة

خاتمة الفصل

تمهيد

يعتبر التسيير الجبائي في أي نظام ضريبي وسيلة قانونية تسعى من خلالها الإدارة الجبائية إلى التحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين، ومقارنتها مع ما تم الحصول عليه من معلومات من مصادر أخرى، وبالتالي العمل على اكتشاف الأخطاء والانحرافات والقيام بتشخيصها وتصحيحها، ما قد يجعلها تساهم في توعية المؤسسة وتوجيهها في مجال حسن استغلال النظم الضريبية من أجل تجنب الخطر الجبائي من جهة، وحماية مصالح الخزينة العمومية من جهة أخرى، ولهذا سنحاول معالجة هذا الموضوع من خلال هذا الفصل الذي قمنا بتقسيمه الى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: أساسيات حول التسيير الجبائي.

المبحث الثاني: وظيفة المسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثالث: التزامات وحقوق المكلف بالضريبة.

المبحث الأول: أساسيات حول التسيير الجبائي

يعتبر التسيير اليوم ممارسة جارية في المؤسسات تختلف وظائفه وعملياته ومستوياته التنظيمية ليصنع تفوقها التنافسي ويضمن ديمومتها، على قدر سرعة التحولات التي يشهدها كل من المحيط والمؤسسة على حد سواء، ازدادت أهميته ليكون الأساس لضمان الاستمرارية، وفيما يلي سنحاول توضيح مفهوم التسيير الجبائي الذي يعتبر أحد عمليات التسيير وكذا أهميته، أهدافه وحدوده.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي

أولا: تعريف التسيير الجبائي

- يعتبر التسيير الجبائي حلقة وصل بين الجباية والمؤسسة وقد قدمت له العديد من التعاريف، نذكر أهمها فيما يلي:

إن التسيير الجبائي يترجم لدى الفرانكفوني بالعديد من المصطلحات منها: (l'optimisation fiscale)، (stratégie fiscale) ، ولدى الأنجلو سكسون ب: التخطيط الجبائي (Dax planning)، أو (Dax management) ..... وهو يعني التحكم في تسيير المتغير الجبائي بشكل يحقق القيمة للمؤسسة، باعتبار أن الجباية هي تكلفة ومخطر وفرصة ويجب تسييرها. [1]

وبالتالي فإن الجانب الفرنكفوني يرى أن التسيير الجبائي بمثابة آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، في حدود مبدأي عدم التعسف في استعمال الحق والتصرف غير العادي في التسيير، وهذا التعريف يقتصر فقط على التكاليف الجبائية، كما يهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطار الجبائية الممكن حدوثها.

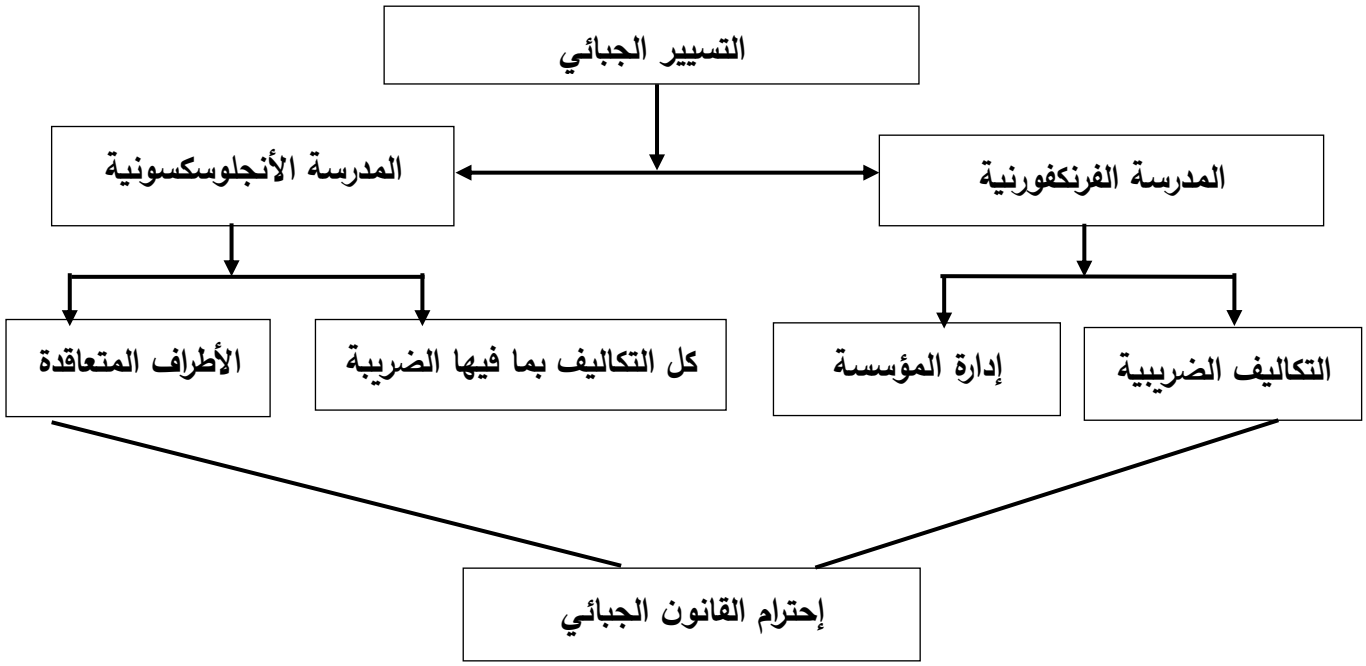
- التسيير الجبائي هو أحد فروع التسيير المالي ويقصد به إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرار، وذلك بهدف تمكين المؤسسة من الاستفادة من المزايا التي يطرحها التشريع الجبائي وتقليص الأعباء الضريبية إلى حدها الأدنى وذلك من خلال قدرتها على استغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون

[1] الحواس زواق، **فعالية التسيير الجبائي في صناعة القرار**، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15 افريل، 2009، ص2.

والتحكم فيها، كذلك البحث عن أحسن الطرق والخيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي.[1]

أما بالنسبة للجانب الأنجلوسكسوني، يرى أن التسيير الجبائي يهتم بكل التكاليف بما فيها التكاليف الجبائية المتعاقدة مثل: حملة الأسهم (المساهمين، المدراء، الماليين، المحللين الماليين، إدارة الضرائب، المجتمع، المراجعين...) المعنية بالإفصاح أما عن مبلغ الضريبة (أي أنه لا يتعلق بالإدارة فقط)، بالإضافة أن له نظرة عالمية أو ذلك راجع لطبيعة الشركات التي تنشط في مثل هذه البيئة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تعظيم أرباح المساهمين وذلك بالحفاظ على قيم سوقية مرتفعة في سوق المال عن طريق ضمان أقل الإخضاع الجبائي وهذا يسمى: المساهمة في خلق القيمة. [2]إذن نستنتج أن التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا ينظر إلى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة فقط، بل وينظر أيضا إلى كيفية معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة.

شكل رقم (1): الاختلاف بين النظرة الفرنكوفونية والأنجلوسكسونية لمفهوم التسيير الجبائي



المصدر:مستنبط من التحليل

[1]صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2021.

[2] محمود عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003، ص02.

- وحسبMouric Cozian فإنه يعرف التسيير الجبائي على أنه الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، والتسيير الجبائي هو مزيج بين السلوك القانوني والجنائي وعلم التسيير، يتعلق بتسيير المتغير الجبائي في المؤسسة في جميع مراحل دورة حياتها لذا هي تسعى إلى تعظيمه بدون الخروج عن الإطار القانوني. [1]
- كما عرفه شولزSchoolz التسيير الجبائي الفعال بأنه الذي يزيد من القيمة الحالية للتدفقات النقدية لشركة ما بعد دفع الضريبة وهو بذلك يقلل معدلات الضريبة عن القانون فالمكلف يكيف تصرفاته بالطريقة التي تسمح له بخفض التزاماته.[2]
- أما Chrestine collette (كريستين كوليت): التسيير الجبائي يعني أن الجباية هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغير فعال في استراتيجيتها،[3] إذن بدلا من السلبية اتجاه الجباية يطرح الاستعمال الفعال والذاتي لها.
- من جهة أخرى يشير Chadefomerossignal إلى أن التسيير الجبائي يستند إلى الحرية التي تعطيها إدارة الضرائب للشركة كفرصة من أجل الخيارات التي تراها مناسبة والاستفادة من التدابير والحوافز التي وضعتها الدولة والسلطات المحلية.[4]

وبصفة عامة يمكن القول إن التسيير الجبائي هو مجموعة من القرارات والقواعد المتبعة من طرف المسير للمؤسسة من أجل تخفيض الأعباء الجبائية عن طريق استغلال مختلف الحوافز والامتيازات الممنوحة من طرف التشريع الجبائي بطرق قانونية مشروعة.

ثانيا: خصائص التسيير الجبائي

إن التطور الذي شهدته المؤسسات واتساع نشاطها وزيادة حدة التنافس بينها في ظل بيئة متغيرة هو ما يتطلب منها التكيف مع المتغيرات ومعرفة تطوراتها والاستفادة منها على أكمل وجه حتى تضمن مكانتها في السوق أمام المنافسين.

[1]صابر عباسي، مرجع سابق ذكره، ص27.

[2]منى محمود إدلي، **سياسة الحوافز الضريبية وآثارها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 2006، ص516.

[3]Christine Collette**, gestion fiscale des entreprises**, paris, Ellpse, 1998, p22.

[4]Identification et impact **des pratique de la gestion fiscal sur la préformant fiscal des groupes de nucléés** : une étude menée dans la contxtetunten, gestion et mangement université de Franck-conté, 2015 français, p61.

كما أنه من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسات إلى تحقيقها، ترشيد النفقات وتخفيض التكاليف، وهذا لا يأتي إلا بإتباع سياسة تسييرية ناجعة، لذا يتعين على المسير الجبائي أن يقوم بتسيير جباية المؤسسة بطريقة يضمن من خلالها أفضل الاختيارات.

إذن فالتسيير الجبائي يتميز بخاصيتين هما:

- استعمال الوسائل المشروعة قانونا؛
- القرار الطوعي للتسيير الجبائي.

اولا- استعمال الوسائل المشروعة قانونا:

وهنا يجب التفريق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الضريبي.

- **التهرب الضريبي (التجنب الضريبي):** يعرف التهرب الضريبي على أنه مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع. فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي، وعليه يمكن اعتبار الغش الضريبي تهربا غير مشروع. [1]
- **الغش الضريبي:** وقد يأخذ الغش الضريبي عدة صور منها:

- -إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ والمنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، خاصة المبيعات بدون فاتورة؛
- -تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدنيين؛
- -كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة. [2]

- **التسيير الجبائي:** يفترض هذا الأخير وجود تحليل عقلاني للتشريعات من أجل تحسين وإيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشرع، وبالتالي إيجاد هامش حركة ضمن الإطار القانوني، وعليه فإن من بين المميزات الأساسية للتسيير الجبائي أنه ممارسة قانونية بعيدة عن الغش الضريبي

[1] عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، ط1، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص216.
[2] المادة 193، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2021.

كما أنها تختلف عن التهرب الضريبي مع الإقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية التي تجعل الحاجز الفاصل بين التسيير والتهرب الجبائي بسيطا للغاية. [1]

ثانيا–القرار الطوعي للتسيير الجبائي:

إن التسيير الجبائي يرتكز على مبدأ حرية التسيير الذي ينص على حرية اختيار المكلف بالوضعية المناسبة له، وهو مرتبط بالاختيار الجبائي، فعملية اتخاذ القرار تتضمن الاختيار بين بديلين أو أكثر، هذه القرارات تعكس إدارة المؤسسة في اختيار البديل الجبائي المناسب الذي يقره المشرع الجبائي وذلك بهدف تقليص الضرائب المستحقة على المؤسسة، فانعدام هذه الخيارات والبدائل في التشريعات الجبائية يجعل التسيير الجبائي مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية المحددة مسبقا، وبالتالي يقف المسير الجبائي أمام مختلف الضرائب موقفا سلبيا.

إذن فالتسيير الجبائي يجد معناه الحقيقي في الأنظمة الضريبية التي تحمل تشريعاتها عناصر التسيير الجبائي المقدمة للمؤسسات من خيارات وبدائل وامتيازات، فالخيارات الجبائية التي يمنحها المسير الجبائي من الوسائل التي تستعملها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية وغيرها، وذلك عن طريق توجيه المؤسسة للاستفادة من الامتيازات والخيارات المتاحة لها.

وبالتالي يكون للمؤسسة الحرية التامة في اختيار البديل المناسب واتخاذ القرارات التي تتلاءم مع مصلحتها.

المطلب الثاني: اهداف التسيير الجبائي

يسعى التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

- التحكم في العبء الضريبي
- تحقيق الأمن الجبائي
- ضمان الفعالية الجبائية
- خدمة استراتيجية المؤسسة

[1] محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص05.

أولا: التحكم في العبء الضريبي

إن ظروف المؤسسة هي التي تحدد شكل التحكم في العبء الضريبي، فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الأساسي هو تخفيض الضريبة، بينما المؤسسة التي تكون في حالة انحدار فهي تبحث في تحسين صورتها اتجاه البنوك والمساهمين من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح. [1]

وبالتالي فالأعباء الجبائية تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في الرفع من تكاليف الإنتاج مما يجعل التحكم فيها مهما للغاية، ويتجلى ذلك في:

- العمل على تخفيض الضريبة؛
- تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفرات مالية تعزز وضعية الخزينة؛
- الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي آني وذلك من أجل تحقيق أهداف تسييرية معينة، مثال على ذلك عدم حساب الاهتلاك في مستواه الأقصى المسموح به قانونا وذلك بهدف توزيع الأرباح.

ثانيا: تحقيق الأمن الجبائي.

إن الخطر الجبائي من أهم أهداف التسيير الجبائي، فالمسير ملزم بأن يتعامل بشكل جيد مع جباية العمليات الجارية التي تقوم بها المؤسسة، بعد ذلك يمكنه الاهتمام بكيفية تخفيف العبء الضريبي وبهذا يتحقق هدفها ببقائها في وضعية قانونية اتجاه الضريبة وزيادة قدرتها على تشخيص التزاماتها الجبائية واستراتيجياتها وتقييمها.[2]

من بين الإجراءات التي يجب على المؤسسة أن تتخذها من أجل ضمان أمنها الجبائي، تطوير مهمة ودور المراجعة الجبائية الداخلية التي تمكن من:

- تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة؛
- تحديد الاستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها؛
- تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي.

[1] Christine Collecte, op cit, p23.

[2] محمد حمو ومنور أوسرير، **جباية المؤسسات**، مكتبة بن حوسي السعيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص53.

الخطر الجبائي هو الأثر السلبي الذي قد تتعرض له المؤسسة نتيجة إخلالها بالتزاماتها الجبائية أو نتيجة أي سبب آخر يرتبط بجباية المؤسسة.[1]

إن المشاكل الجبائية التي تحدث للمؤسسة هي من مسؤولية مديرية المحاسبة أو المالية في حالة عدم وجود مصلحة مختصة في الجباية، لكن هذا لا يعفي كل مسؤول في المؤسسة من تسيير حصته من المخطر الجبائي.

ثالثا: ضمان الفعالية الجبائية

يقصد بها استغلال المؤسسة للفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها مما يسمح لها بتحقيق وفرات مالية، فالتشريعات الجبائية والتجارية الحديثة تسمح في العديد من الأحيان بهامش من الحركة نتيجة تعدد الخيارات الممنوحة في التشريع الجبائي.[2]

وبالتالي فتحقيق الفعالية الجبائية مرتبط بمدي أدراك المؤسسة وتمتع مسيريها الجبائيين بالخبرة والدراية الكبيرة التي تسمح لهم بادراك أنه يمكن تحقيق هدف جبائي بواسطة خيارات قانونية لها آثار جبائية وإمكانية ممارسة الخيارات الجبائية الأكثر نفعا من أجل تعديل العبء الجبائي الذي تتحمله دون الاخلال بقواعد التشريع الجبائي المعمول به.

رابعا: خدمة استراتيجية المؤسسة[3]

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

- الدور الذي تلعبه الجبائية اختيار الشكل القانوني للمؤسسة نتيجة لاختلاف الأحكام الجبائية التي تطبق على كل منها؛
- تحديد خيارات النمو مثل أشكال التمويل ومدى تأثير العامل الجبائي في صناعة قرار التمويل، فإلمام المسير بالتشريعات الجبائية وتوظيف ذلك في العملية التسييرية يمكنه من أخذ صورة واضحة عن مصادر

[1] محمد حمو ومنور أوسرير، مرجع سابق، ص 53.
[2] صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012،ص95.
[3] ياسين الرحيم بن فرابي، سليمان لبعيري، **إدارة المخاطر وأثرها على الوضعية الجبائية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ادرار،الجزائر، 2012، ص ص30-31.

التمويل المختلفة والمزايا الضريبية التي تحققها المؤسسة من اختيارها لأي منها، والتي على أساسها تتم المفاضلة بينها أو اختيار مزيج منها؛

- الدور الذي تلعبه الجباية في اختيار المكان الجغرافي للنشاط داخل الدولة الواحدة أو بين الدولة نتيجة باختلاف الامتيازات والتحفيزات الجبائية الممنوحة،
- من خلال العلاقة بين الجباية والاستراتيجية فإن القرارات التي تتخذها المؤسسة كالاستثمار، التوظيف، رفع رقم الأعمال ... وغيرها مرتبط بالنظام الجبائي الذي تعمل فيه، وعليه فالضريبة تستعمل لخدمة أهداف المؤسسة كما يمكن أن تتحول إلى متغير فعال في تحديد استراتيجيتها.

المطلب الثالث: مبادئ وحدود التسيير الجبائي

أولا: مبادئ التسيير الجبائي

للتسيير الجبائي مبدأين هما:

ا- **مبدأ حرية التسيير**: وهو أن تكون لدى المسير الجبائي إمكانية الاختيار بين البدائل المتاحة قانونا، وذلك من خلال إدراكها للمزايا الضريبة التي يحققها هذا الاختيار، فالمكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى حد أقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها، وذلك حسب مهاراته في التعامل مع الجباية، فبمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار التسييري يكتسب القوة القانونية اتجاه إدارة الضرائب التي تعمل على احترام هذا الإجراء إذا كان لا يخالف التشريع المعمول به. [1]

أما إذا كانت الخيارات سيئة فلا يمكن تصنيفها على أنها نوع من التحايل الضريبي إلا إذا استطاعت إدارة الضرائب إثبات سوء نية المكلف. [2]

وبالتالي فحرية التسيير للمؤسسة تظهر جليا في حساب النتيجة الجبائية والدور الذي تلعبه إدارة الضرائب، فالنتيجة الجبائية تحسب من خلال النتيجة المحاسبية بعد إجراء بعض التعديلات عليها.

فدور إدارة الضرائب هنا هو التأكد من صحة النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة دون أن يكون لها الحق في الحكم في نوعية التسيير وهذا هو جوهر مبدأ الحرية في تسيير المؤسسة.

[1] الحواس زواق، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار الملتقى الدولي**، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14- 15 افريل 2009، ص02.

[2] Christine Collette, op, cit, p24.

ب- مبدأ عدم التدخل في التسيير

إن التشريع الضريبي يلزم المؤسسة بإلغاء التزاماتها الضريبية اتجاه إدارة الضرائب وفق الشروط المحددة مسبقا، فليس لإدارة الضرائب الحق في التدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقض خياراتها مادامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية حتى وإن رأت هذه الخيارات عديمة الجدوى أو سيئة الاختيار.[1]

وبالتالي فإن مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة ينطبق على إدارة الضرائب التي يجب أن توجه مراقبتها للدفاع عن مصالح الخزينة العمومية والمتمثلة في تحميل الضرائب والرسوم التي على عاتق المؤسسة في آجالها القانونية وبالطرق والإجراءات المعمول بها وذلك من خلال مراجعة التصريحات والقيام بإجراء مراقبة على مستوى محل المكلف بالضريبة بغية التأكد من صحة الإقرارات المقدمة.

ثانيا: حدود التسيير الجبائي

إن تسيير المؤسسة لجبايتها يجب أن يتقيد ببعض الحدود والتي تضم إلى:

ا-الحدود القانونية: فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعد تعسفا قانونيا، ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير:

- العقود والتصرفات القانونية التي ينجم عنها إخفاء تحقيق أو تحويل أرباح؛
- تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات؛
- التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية؛
- التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة؛
- إستعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي.[2]

ا-الحدود المالية:

على المسير الجبائي للمؤسسة أن يحدد بشكل دقيق العمليات التي تقوم بها المؤسسة حتى يتم الوقوف على درجة الخطر الذي من الممكن أن تتعرض لها المؤسسة أو بالأحرى متخذ القرار في الدخول في عمليات ضد مصالح المؤسسة التي لا تقدم أي مقابل لمؤسسة هدفها الربح، فالعديد من قرارات التسيير هي صحيحة

[1] لحسن خنفي، مصطفى نور الإسلام بن دالي، **دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**-دراسة حالة مؤسسة فرابيك- ،مذكرة ماجستير، جامعة العربي التبسي، الجزائر، 2017،ص10.

[2] الحواس زواق، مرجع سابق، ص02.

من الناحية القانونية مثل نفقات مبررة بوثائق، لكن عند الأخذ بعين الاعتبار الأثر الاقتصادي لها نجدها لا تخدم أهداف المؤسسة مثل مكافآت مرتفعة للمسيرين، إعطاء قرض لإحدى الفروع، تحمل النفقات الشخصية للمسير أو غيرها من القرارات التي يكون لها تأثير واضح على نتائج المؤسسة، فهذه القرارات قد تكون لها آثار مالية واقتصادية سلبية على المؤسسة والتي يمكن تصنيفها كأفعال غير عادية في التسيير.[1]

ومن بين هذه الأفعال غير العادية في التسيير:

- تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد؛
- تحمل المؤسسة أعباء خاصة للمسير؛
- التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة عن الأسعار الحقيقية؛
- التنازل عن حقوق اتجاه المؤسسات ليس لها علاقة تجارية دائمة مع المؤسسة؛

والسبب الوحيد لذلك قد يكون وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسستين.[2]

نلاحظ أن تحديد التصرف غير العادي في التسيير يخضع إلى الذاتية في الحكم على طبيعة القرار عادي أو غير عادي، فما قد تعتبره إدارة الضرائب بأنه تصرف غير عادي قد لا يكون كذلك بالنسبة للمسير، ضف إلى ذلك فإن مفتش الضرائب قد لا يدرك العلاقة النسبية بين القرار ومصلحة المؤسسة.

المطلب الرابع: أهمية التسيير الجبائي

يعتبر التسيير الجبائي عملية ضرورية للمؤسسة باعتبار الجباية عبء ضريبي على المؤسسة ومن ثم فإن على المسيرين استخدام مختلف الوسائل والطرق المتاحة من أجل التقليل من هذا العبء، وبالتالي فإن انتهاج المؤسسات لنظام التسيير الاستراتيجي يمكن من:

- وضوح الرؤية المستقبلية واتخاذ القرارات الاستراتيجية، إذ أثبتت الدراسات أن المؤسسات التي تهتم بصياغة استراتيجية ناجحة ليس فقط لأنها تملك مواد مالية ولكن أيضا لقدراتها على اتخاذ قرارات فعالة بسبب دقة المعلومات؛[3]
- الالتزام بالواجبات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الضريبي؛
- تفادي الأعباء الضريبية الإضافية؛ . تحسين نتائج المؤسسة، وزيادة مردوديتها؛

[1] محمد عادل عياض، مرجع سابق، ص16.
[2] إسماعيل شادي، **أثر الجباية على التسيير المالي للمؤسسة**، مذكرة لنهاية التخرج لنيل الدراسات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005، ص74.
[3] إسماعيل محمد السيد، **الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية**، مكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1993، ص26.

- تجنب الازدواج الضريبي بالمؤسسة.[1]

كما أن التسيير الجبائي يساعد الإدارة في تحقيق الاستخدام الأمثل للإمكانيات المتاحة، وعليه فإنه يمكنها من تحقيق ما يلي:

-يساعد في التقليل من مبلغ الالتزام الضريبي أو قد يؤذي إلى تجنب دفع الالتزام الضريبي عن طريق الاستثمار في مجالات معفاة من الضريبة؛

-يساعد في إيجاد سياسة متوازنة من قبل الإدارة، تساعدها في الاستثمار بأنواعه المختلفة سواء كانت استثمارات في الأصول أو استثمارات مالية؛

-إن التسيير الجبائي يحقق الرقابة عل تنفيذ العمليات ويسهل أعمال المتابعة، فمن خلال وجود تعليمات إدارية مستندة للخطة الضريبية للمؤسسة يمكن تحقيق الرقابة والمتابعة في التنفيذ؛

-يؤدي التسيير الجبائي إلى تحديد أهداف واضحة للعمل، بحيث يجعل الأثر الضريبي من المتغيرات الواجب دراستها عند القيام بأي عمل من الأعمال في المؤسسة المالية؛

-يساعد التسيير الجبائي على تحديد مراحل العمل والخطوات الواجب إتباعها، وكذلك إيجاد خطة عمل هادفة داخل المؤسسة، تحفز العاملين على الالتزام بأعمالهم على أكمل وجه لتحقيق أهداف المؤسسة؛

-الاستفادة من بعض المزايا التي يمنحها قانون ضريبة الدخل، أو قانون تشجيع الاستثمار، أو قانون مؤسسة المناطق الحرة أو قانون المدن الصناعية وغيرها.[2]

وبالتالي فالهدف الأساسي وراء تمكين التسيير الجبائي من قبل المؤسسات هو الفوائد المتوقعة منه، ومع ذلك فإن قيمة هذه الفوائد تختلف باختلاف مستويات التخطيط الجبائي لدى صناع القرار والمواقف التي يصدرونها، فمثلا نجد فئة من صناع القرار وتجنبا للمخاطر المحتملة يتخذون قرارات يترتب عنها مخاطر أقل ولكن ينتج عنها انخفاض في العائدة وبالمقابل نجد فئة أخرى تحقق عائدات مرتفعة على الرغم من أن المخاطر المرتبطة بالقرارات مرتفعة.

[1] عبد الرزاق عباس، **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص40.

[2] King. Setsheffrin.S.M**, tan evasion and equity theory** : Am investigative approach, International tan and public finance, (V9),2002, p505.

المبحث الثاني: وظيفة المسير الجبائي

عند الحديث عن التسيير الجبائي لا يمكننا في أي حال من الأحوال المرور دون التنويه بدور المسير الجبائي ضمن العمليات التسييرية الجبائية للمؤسسة، والتطرق لمختلف الأدوار التي يلعبها لاسيما كونه يتدخل عند اتخاذ القرارات ذات العلاقة، وكذا استعراض المؤهلات الخاصة به. وتبعا لذلك سنقوم في هذا المبحث بتعريف المسير الجبائي، شروطه وآلية عمله.

المطلب الأول: تعريف ومهارات المسير الجبائي

أولا: تعريف المسير الجبائي

يعتبر المسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية هو المسؤول عن تحديد البيئة الجبائية لأي قرار تسييري، وهو الذي يقف على مختلف الخيارات الممكنة والتي بانعدامها لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي.[1]

كما أن المسير يقوم بتجميع المعلومات ذات الطابع الجبائي من مختلف المصادر كالقوانين الجبائية والمنشورات والنصوص التنظيمية الجبائية، حيث يقوم بدراستها وتحليلها ومحاولة الاستفادة من نصوصها ثم استعمالها بالطريقة التي تسمح بتخفيض العبء الجبائي وبالتالي تحقيق الأهداف والإستراتيجية للمؤسسة.[2]

ثانيا: المهارات الأساسية للمسير الجبائي

إن المسير الجبائي يجب أن يكون على اطلاع دائم بالتشريعات المختلفة، وتوقع التغيرات المستقبلية من أجل استباق ما قد يحدث والتحضير له وكذا التنبيه بمختلف المخاطر المتوقعة ولتحقيق ذلك يجب على المسير اكتساب مهارات كشرط لا غنى عنه وتتمثل هذه المهارات في:

- أن يكتسب ثقافة تنبؤ قوية لقانون الضرائب؛
- اكتساب مهارات الكمبيوتر لضمان جيد لرقمنة عملية التسيير وضمان انتظامها؛
- أن يسعى دوما لتوقع الأثر المالي، أن يكون محاورا جيدا؛
- أن يكون له روح ديبلوماسية ويتسم بالشجاعة الكافية ويتعلم كيفية التفاوض مع إدارة الضرائب دون إغفال ضرورة تحليه بالأخلاق المعنية.[1]

---

[1] محمد عادل عياض، مرجع سبق ذكره، ص19 .

[2] أميرة فتحة، **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018، ص165.

- أن يكون لديه ثقافة قانونية ممتازة والتي تسمح له بالتعامل مع المحامين وخبراء الضرائب.
- أن يكون لديه قيمة معتبرة في الجانب النفساني والبسيكولوجي.

المطلب الثاني: شروط ومؤهلات المسير الجبائي

بما أن التسيير الجبائي يتعامل من مختلف قرارات التسيير، سواء ما تعلق بالقرارات الروتينية أو الإستراتيجية منها، فإنه يتوجب على كل مختص في التسيير أن يكون متعدد الاختصاصات ك:

أولا- التحكم في تقنيات التسيير

التسيير يعني اتخاذ القرار، لذا على المسير الجبائي أن تكون لديه مؤهلات اتخاذ القرار والتي تتمثل في: القدرة الشخصية على التنبؤ، تحديد البدائل وتقييمها، اختيار البديل الأنسب وأهم عنصر في تقييم البدائل الجبائية المتاحة هو إدراك الآثار المالية لكل منها مما يجعل تحكمه في تقنيات التسيير المالي ضرورة أكيدة.[2]

ثانيا- التحكم في الجباية

الجباية هو ذلك الرباط المادي الذي يربط الفرد بحكومته وبقية أفراد مجتمعه وهي في نفس الوقت تشكل أداة أساسية في المجال المالي الاقتصادي والاجتماعي خاصا وأن جميع الأنشطة الجبائية تخضع للفلسفة الاجتماعية الخاصة بالعنصر الذي تسود فيه.[3]

وبهذا فإن تحكم المسير الجبائي في الجباية هو أمر بديهي لأن الجباية هي اهتمامه.

ويظهر ذلك في:

- معرفة مختلف التشريعات الجبائية والنصوص القانونية ذات الأثر الجبائي، هذه النصوص هي بمثابة قاعدة معطيات ضرورية لاتخاذ القرارات؛
- معرفة تقنيات وآليات المراجعة الضريبية واهتمامات إدارة الضرائب أثناء أي عملية رقابية ممكنة.

[1]Vincent Bouquet, **Le directeur fiscal, businespartier en puissance**, http://business.Lesechos.fr/directions-financieres.(le 05/05/2021 a 19 :12).

[2] عمر خلفاوي، **محاضرة التسيير والتدقيق الجبائي**، سنة ثانية ماستر، محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية، 2020-2021، ص5.

[3] هجيرة بالعورة، **الحكومة الجبائية ودورها في ترشيد النفقات الجبائية**، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، جامعة الشلف، 2017، ص180.

ثالثا- التحكم في تقنيات المحاسبة

في الفترات السابقة كانت المحاسبة تستخدم فقط للأغراض الجبائية، ومعايير التسجيل المحاسبي كانت تتأثر بشكل كبير بقواعد الجباية، كما أن التسيير الجبائي في اغلب المؤسسات من مهام مديرية المحاسبة المالية، لذا على المسير الجبائي أن يكون متحكم في تقنيات المحاسبة وهو أمر مهم للغاية، خاصة أن المراجعة الجبائية التي هي إحدى أدوات التسيير الجبائي تتداخل بشكل كبير وذلك لاعتمادها الأساسي على نظام المعلومات المحاسبي للقيام بالتشخيص المالي والجبائي للمؤسسة.[1]

رابعا- المعرفة القانونية

على المسير الجبائي أن يمتلك معرفة قانونية فهو في تعامله مع الجباية يتناول بالدراسة نصوصا قانونية و تنظيمية، و يتطلب التعامل مع هذا النوع من النصوص مهارات خاصة قد لا تكون ضرورية أثناء دراسة نصوص عادية، والتشريعات قد تنطوي على بعض الغموض أو السكوت عن بعض الحالات مما قد يوقع المؤسسة في المجالات المحظورة على التسيير الجبائي (حدود التسيير الجبائي) و قد تنشأ منازعات بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة (المؤسسة) وهذا الأمر يتطلب شخصا ذا دراية بالإجراءات القانونية الواجب إتباعها.[2]

المطلب الثالث: آلية عمل المسير الجبائي

الهدف هنا هو محاولة توضيح المراحل التي يمر بها المسير الجبائي عند تسيير الجانب الجبائي الذي سيكون موضع اتخاذ القرار في المؤسسة وهي

أولا- تشخيص المشكلة وتحديد الهدف:

بعد تشخيص المشكلة الخطوة الأولى من أجل اتخاذ القرار، وهي خطوة لا تعتبر من اهتمامات المسير الجبائي لأنها ليست ذو طبيعة جبائية، باعتبار المسير يعتمد على الجانب الجبائي لدراسة البدائل المتاحة مثل: الاقتراض، التمويل الذاتي، رفع رأس المال، القرض الإجاري، ...إلخ

[1]Stéphane Baller**, radiographie des directions fiscales** 2004, les actes du colloque « la fonction fiscale dans l'entreprise : les nouveaux détis », CCI paris, 21 mars 2005, p60.
[2]IBID, p61.

وعند الاختيار يجب مراعاة أكبر قدر ممكن من المردودية وأقل قدر من الأعباء الضريبية مع المحافظة على الاستقلالية المالية.[1]

ثانيا–مرحلة جمع المعلومات:

هذه المرحلة مهمة للغاية تهدف إلى جمع كل المعلومات التي قد تكون لها آثار مباشر أو غير مباشر على موضوع اتخاذ القرار، وتكمن أهمية هذه المرحلة أنها هي التي سوف تؤذي إلى اكتشاف الخيارات الجبائية الممكنة.

يجب أن يعتمد المسير الجبائي على قاعدة معلومات جبائية شاملة يمكن أن نطلق عليها " نظام معلومات جبائي" يضم على مصادر التشريع الجبائي والتي تشمل قوانين ومختلف الضرائب والرسوم، القانون التجاري، قانون الجمارك، قانون المالية، الاتفاقات الدولية، أحكام واجتهادات القضاء والإدارة في مجال المنازعات الإدارية وغيرها من النصوص ذات الآثار الجبائية.

من خلال نظام المعلومات هذا يقتصر تعامل المسير الجبائي عل المعلومات ذات الأثر الجبائي فقط. إذ يتمثل المشكل المطروح في هذا المستوى في كيفية التعامل مع الكم الهائل من المعطيات الضرورية وغير الضرورية التي تكون أمام المسير الجبائي والأكيد أن المسير يعاني في حالة كثرة المعلومات أكثر ما هو الحال في نقصها.[2]

ثالثا– تحديد الخيارات الممكنة:

في مرحلة تحديد الخيارات الممكنة يقوم المسير الجبائي بعملية بحث مهمة وصعبة في آن واحد تمخض عنها مجموعة من البدائل من خلال:

–الخيارات الجبائية المباشرة وغير المباشرة أو الممكنة التي تنشأ عن عمومية النص.

–الخيارات القانونية المتاحة التي لها آثار جبائية مختلفة.

–الامتيازات التي قد تؤذي إلى تحقيق الفعالية الجبائية المباشرة دون الحاجة إلى تضييع الوقت في البحث عن تغيرات قانونية تؤدي في النهاية إلى نفس الآثار الجبائية مع مخاطر أكبر.[3]

[1] يوسف مامش وناصر دادي عدون، **أثر التسيير الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008،ص74.
[2] سعد غالب ياسين، **نظم المعلومات الإدارية**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص60.
[3] أحمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، ط3، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص61.

رابعا– دراسة قابلية الخيارات لتطبيق:

يتم خلال هذه الخطوة تحديد المزايا والعيوب لكل خيار ممكن، هذه الخطوة تستلزم التنبؤ بالمستقبل وعلى التشخيص من إدراك مختلف الجوانب الآنية والمستقبلية التي تساعد في تقييم الخيارات الممكنة لأجل هذا كانت المؤهلات المتعددة للمسير الجبائي ضرورية للغاية.

إذ أن العديد من الخيارات الجبائية المتاحة قد لا تكون قابلة للتطبيق نتيجة عوائق مالية نفسية بشرية أو نتيجة المخاطر المختلفة فقد يكون أمام المؤسسة فرصة الاستثمار في المناطق ذات امتيازات جبائية صفرية لكن المنطقة تعاني من نقص المنشأة القاعدية، اليد العاملة المؤهلة قلة الموارد الأولية، او الوضع الأمني المتدهور هذه العوامل تجعل هذا الخيار غير قابل للتنفيذ، مدى زمني معين نتيجة التكاليف المالية التي تنقص من أهمية الاقتصاد في الجبائية التي تمنحه هذه الامتيازات.[1]

خامسا– إدماج كل خيار قابل لتنفيذ في اتخاذ القرار وتقييمه:

في هذه المرحلة يتم إدماج كل خيار جبائي قابل بتنفيذ في دالة القرار الكلية وبهذا نتحصل على مجموعة من الدوال مساوية للخيارات القابلة للتنفيذ ومن ثم نقوم بتقييمها تقييما كميا أو نوعيا، لكن هناك بعض من الخيارات الجبائية قد يكون من الصعب أو لا يمكن تقييمها تقييما كميا وفي هذه الحالة نكتفي بتقييمها تقييما نوعيا من خلال تحديد آثار هذه الخيارات على الوضعية العامة.[2]

سادسا– اتخاذ القرار:

إن اتخاذ القرار يكون بناءا على التحكيم بين مختلف الدول المقيمة كما ونوعا وبناءا على هذا التحكيم يتم اختيار البديل الأفضل الذي يحقق الهدف المرجو من القرار.[3]

وبالتالي فإن اتخاذ القرار ليس من اختصاص الميسر الجبائي بل هو نهاية مراحله لأنه يهدف بالأساس إلى التأكيد على أهمية الجبائية في العملية التسييرية وليس رهن القرار بجانبه الجبائي وحسب.

[1] علي محمد منصور، **مبادئ الإدارة**، المجموعة لنيل العربية، ط 1، القاهرة، 1999، ص12.
[2] حميد بوزيدة، **التقنيات الجبائية**، ص45، بتصرف.
[3] سعد غالب ياسين، مرجع سابق، ص67.

المطلب الرابع: معوقات عمل المسير الجبائي

عند قيام المسير بالوظيفة الجبائية داخل المؤسسة تواجهه عدة مشاكل من بينها:

الحكم الهائل للمعلومات الجبائية: مما لا شك فيه أن المعلومات مهمة جدا في اتخاذ أي قرار لكن كثرة هذه المعلومات قد تؤذي إلى تعقيد عملية صنع القرار مما يطرح إشكال آخر وهو كيفية تسييرها، فمصادر المعلومات الجبائية عديدة ومحتواها يتغير عبر الزمن نتيجة تغير توجيهات وأهداف المؤسسة.[1]

ولهذا يجب أن يكون هناك تصور جديد لنظام معلومات جبائي قائم بذاته من أجل مواكبة هذا التغير والتعدد في المعلومات الجبائية.

صعوبة التقييم الكلي: الخيارات الجبائية ليست كلها قابلة للتقييم الكلي لهذا نجد أنفسنا أمام وضعيات مجردة من الصعب التعبير عنها بقيم نقدية هذا الإشكال يمكن تجاوزه بالاعتماد على النماذج والطرق الإحصائية التي لها آليات خاصة في التعامل مع المتغيرات النوعية، هذه الأخيرة قد يؤذي إهمالها إلى إغفال جوانب هامة من شأنها تغيير منحى القرار.[2]

خصوصية كل قرار: القرار هو الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين وعملية المفاضلة بين الحلول البديلة لمواجهة مشكلة معينة والاختيار الحل الأمثل من بينها، ومن الضروري التأكد من المراحل والخطوات التي تم التطرق إليها ليست هي الوحيدة والكافية لدراسة الجانب الجبائي لأي قرار تسييري إذ لكل قرار خصوصية التي قد تحتم إلغاء بعض مراحل معالجة المعطيات الجبائية أو ربما الإهمال الكلي لها.[3]

لكن تبقي المراحل الأساسية لأي قرار تسييري أن يدرك أهمية الجانب الجبائي خاصة أن تلك المراحل التي تؤدي بها في النهاية إلى تحديد الخيارات الجبائية القابلة للتطبيق، كما أن صاحب القرار يستطيع إضافة خطوات أخرى للمعالجة تبعا لخصوصية كل قرار.

[1] أحمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص77.
[2] نفس المرجع، ص78.
[3] كريمة بحرو، **إستراتيجية صنع القرار عند المسيرين**، مجلة نور للدراسات الاقتصادية، مجلد 03، العدد 04، جوان، 2017.

المبحث الثالث: التزامات وحقوق المكلف بالضريبة

لم يعرف قانون الضرائب المكلف بالضريبة على عكس الضريبية التي يلتزم بها، فهناك أنواع عدة للمكلفين بالضريبة يجب ترتيبهم على أسس خاصة قد تستند إلى المشرع أو إلى الدخل الخاص بالمكلفين الدين يدفعون الضريبة، ويمكن أن يكون هذا الأخير طبيعيا او معنويا وهو المكلف بواجب الالتزام بدفع الضريبة تبعا للأرباح أو الدخل الخاص به أو الفوائد من رؤوس أمواله.

المطلب الأول: تعريف المكلف بالضريبة

إن هذا المصطلح يحتوي على عدة معطيات قانونية واجتماعية واقتصادية متداخلة، كما أنه يلاحظ أن قانون الضرائب لمن يعطي تعريفا أو مفهوما للمكلف بالضريبة لكن حدد أنواع الضرائب التي يخضعون إليها ووفقا لهذا يمكن أن نقول.

المكلف بالضريبة هو ذلك الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعنيه القانون بدفع الضريبة، والذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة.[1]

إذ يعني بالمكلف بالضريبة دافع الضريبة الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس الأموال، غير أنه يجب التأكد على أن المكلف بالضريبة ككل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبة من ضرائب ورسوم والتي يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون.[2]

المكلف بالضريبة هو كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب ورسوم والتي يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون.[3]

وبالتالي نجد أن المكلف بالضريبة يأخذ عده مفاهيم، إذ قد يكون هذا الأخير شخصا طبيعيا أو قد يكون شخصا معنويا ممثل في مؤسسة أو شركة، والذي ساهم في تمويل الأعباء العامة.

---

[1] رابح رتيب، **الممول وإدارة الضرائب**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991، ص10.

[2] هاني محمد، حسن شبيطة، **حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين**، أطروحة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2006، ص34.

[3] فاطمة زعزوعة، **الحماية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة**، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص162.

المطلب الثاني: أنواع المكلفين بالضريبة

كما سبق الذكر فإن الأشخاص المكلفين بالضريبة يختلفون من أشخاص طبيعيين إلى أشخاص معنويين فهم على حد سواء في تحمل أعبائهم الضريبة ويبقي الاختلاف بينهما من حيث الالتزام الرئيسي بدفع الضريبة.[1]

وبما أن المشرع الجبائي الجزائري أخذ بمعيار نقل العبء الضريبي في تصنيفه لمختلف الضرائب المكونة للنظام الجبائي هذا ما جعله يميز بين نوعين من المكلفين بالضريبة هما:

أولا- المكلف القانوني:

وهو الشخص الذي فرضت عليه الضريبة ويسمى ناقل الضريبة وهو في الغالب معروف لدى الإدارة الجبائية ويعمل على توريد الضريبة إلى خزينة الدولة أي أنه يلعب دور وسيط بين المكلف الحقيقي والإدارة الجبائية، ولا يتحمل عبئ الضريبة فعليا عنه كليا أو جزئيا إلى المكلف الحقيقي.[2]

ثانيا- المكلف الحقيقي: وهو المكلف الفعلي أو الاقتصادي، أي هو الذي يقوم بدفع الضريبة فعليا ويسمى حامل العبء الفعلي ويعرف بأنه هو الذي يتحمل الضريبة وتستقر عليه في نهاية انعكاساتها من واحد إلى آخر، وقد يكون واحدا أو متعدد وهو الشخص الذي تنتهي عنده سلسلة انتقال العبء الضريبي وهو ما يتحقق في الضرائب على الاستهلاك، وكذلك في حالة الاقتطاع من المصدر.[3]

المطلب الثالث: التزامات المكلف بالضريبة

يتميز النظام الضريبي الجزائري بطابعه التصريحي وعليه فإن مسؤولية تحديد الوعاء تمنح للمكلف بالضريبة الذي يلتزم بتقديم تصريحات جبائية ضمن مجالات محددة إضافة إلى الالتزامات التصريحية التي نص عليها القانون الجبائي، ويفي المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي سواء كانوا طبيعيين أو معنويين ملزمين باحترام بعض الالتزامات المحاسبية والتي تتضمن مسك مجموعة من الدفاتر التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي للجزائريين.

---

[1] محمد علوم ومحمد علي المحمود، **الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة**، منشورات الحلبي الحقوقية، ط01، بيروت، 2010، ص93.

[2] يسرى مهدي السمرائي وإبتسام المزاوي، **تحليل فعالية السياسة الضريبية في العراق**، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد6، 2011، ص07.

[3] محمد محي مسعد، **العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية**، مكتبة الإشعاع، القاهرة، 2002، ص159.

أولا- الالتزامات التصريحية للمكلفين بالضريبة:

تنوع التصريحات الجبائية التي يلزم المكلف باكتشافها في آجالها القانونية باختلاف طبيعة الشخص المكلف (طبيعي أو معنوي) من جهة وباختلاف نظام الإخضاع من جهة أخرى (نظام حقيقي أو جزافي) ويمكن عرض أهم التصريحات الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي على النحو التالي:

التصريح ببداية النشاط (التصريح بالوجود):

هو أول تصريح يودعه المكلف بالضريبة عند بدايته مبادلة النشاط التجاري حيث يلزم المكلف بالضريبة الجديد باكتتاب هذا التصريح ابتداء من تاريخ بداية النشاط الفعلي.[1]

يتعين على المكلفين بالضريبة اكتتاب التصريح خلال 30يوم من بداية النشاط لدى مفتشيات الضرائب أو مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب التي يكون بها مكان ممارسة النشاط، وعندما يكون للمكلف عدة فروع أو وكالات فيقوم بإعداد تصريح شامل بالوجود بالمقر الاجتماعي أو المقر الرئيسي، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) أو الضريبة الوحيدة (IFU).[2]

. كما يجب أن يتضمن التصريح بالوجود المعلومات التالية:

- الاسم واللقب
- العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين وخارج الجزائر بالنسبة للأجانب.[3]

التصريحات الشهرية: بعد تقديم المكلف بالضريبة تصريحه بالوجود وبداية نشاطه الفعلي يصبح ملزم بتقديم التصريحات الشهرية التي يدفع من خلالها مختلف الحقوق المترتبة عليه نتيجة مزاولته نشاطه واهم تصريح يتمثل في سلسلة G50 التي تعد كجدول استثمار ودفع للضرائب والرسوم المحملة فورا مثل: الرسم على النشاط المهني، تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات ...إلخ

ويتم إيداع هذا التصريح في 20يوم التي تلي الشهر الذي تمت فيه العمليات أو تم خلاله تحقيق رقم أعمال الخاضع للضريبة أو قبض الإيرادات.[1]

---

[1] المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021 .

[2] عمر خلفاوي، **محاضرة التسيير والتدقيق الجبائي**، سنة ثانية ماستر، محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية، 2001-2002، ص09.

[3] سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص114.

التصريحات الفصلية أو الثلاثية:

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتتاب تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور، الرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة القيم المضافة خلال 23يوم الأول للشهر الموالي لثلاثي المدني الذي تم خلاله دفع الأجور أو تحقيق رقم أعمال فيه.[2]

التصريح السنوي للمداخيل والعوامل:[3]

التصريح الإجمالي للمداخيل: بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي يجب اكتتاب التصريح الإجمالي بالمداخيل في سلسلة G11وجوبا ويرسل على الأكثر يوم 30أفريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد المواطن الجبائي ويتعين إدراج في التصريح كل المعلومات الضرورية بخصوص حالة المعني وكذا تلك المتعلقة بالأعباء العائلية وذكر مختلف العناصر الضرورية لتحديد الدخل مرفوقة بقائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلف وجدول الأعباء الواجب خصمه من الدخل الإجمالي.

الضريبة الجزافية الوحيدة: يلزم هنا المكلفون بالضريبة اكتتاب وإرسال تصريح خاص تحدد نموذجه الإدارة الجبائية، إلى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد النشاط وذلك قبل أول فيفري من كل سنة، ويتعين عليهم مسك وتقديم عند كل طلب دفتر مرقم وموقع من طرف المصالح الجبائية يتضمن فواتير الشراء والبيع والوثائق الثبوتية.

بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات: يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات اكتتاب تصريح يتضمن مبلغ أرباح المؤسسة الخاضعة لضريبة والمتعلقة بالسنة المالية السابقة، حيث يجب تقديم التصريح قبل30افريل من كل سنة لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد مقر الشركة، ويكون التصريح مرفوق بالميزانية الجبائية التي تتضمن كشف المدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني_ كشف مفصل عن التسبيقات المدفوعة، وثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في اطار العمليات المختلفة المحققة مع الشركات المتصلة بها.

بالإضافة إلى ذلك يوجد تصريحات أخرى سوف يتم التطرق إليها في الفصل الثاني.

---

[1] مصطفى عوادي ويوسف زين، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري**، ط02، الجزائر، 2011، ص23.

[2] حميد بوزيدة، **التقنيات الجبائية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص27.

[3] المديرية العامة للضرائب الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2012، ص65.

ثانيا– الالتزامات المحاسبية للمكلفين بالضريبة:

إضافة إلى الالتزامات التصريحية السابقة الذكر يبقى المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الحقيقي سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين ملزمين باحترام بعض الالتزامات المحاسبية، والتي تتضمن مسك مجموعة من الدفاتر التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي، وتبرز أهمية مسك هذه الدفاتر بالنسبة لإدارة الضرائب في كون أن احتراف العمل التجاري من طرف المكلف يهدف أساسا إلى تحقيق الربح، هذا الأخير يعتبر وعاء لفرض الضريبة، وفي اغلب الأحيان تكون هذه الدفاتر محل مراقبة من طرف إدارة الضرائب من اجل الوقوف على مدى صحة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين، وتتمثل هذه الالتزامات المحاسبية في:

مسك دفتر اليومية:إن القانون التجاري في مادته التاسعة ألزم كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر بمسك دفتر اليومية، يسجل فيه جميع العمليات التي يحققها يوم بيوم، وأن يراجع على الأقل نتائج تلك العمليات شهريا وبشرط أن يحتفظ بكافة الوثائق التي تثبت صحة عملية التسجيل والتي تمكن من مراجعة عمليات التسجيل عند الضرورة. ويعتبر دفتر اليومية الدفتر الإلزامي الأول ويتشرط أن يكون دفتر اليومية مرقم وموقع ومؤشر من طرف قاضي المحكمة المختص إقليمها، وأن يتم تدوين العمليات فيه حسب تاريخ حدودها من دون شطب أو ترك بياض أو تغيير أو الانتقال إلى الهامش.[1] مع إلزامية الاحتفاظ به لمدة 10سنوات وفي الوقت الراهن تطورت عمليات مسك دفتر اليومية عما كان عليه الحال في السابق بشكل كبير، حيث تم الانتقال من التسجيل اليدوي باستخدام النظام الكلاسيكي إلى استخدام أنظمة الإعلام الآلي في المعالجة المحاسبية والتسجيل المحاسبي للعمليات، وساهمت هذه الأنظمة في تسهيل العمل المحاسبي[2]. من خلال التخزين والتجميع التلقائي لحجم كبير من التدفقات المالية والمعلومات المحاسبية غير أنه يجب أن يضمن البرنامج المعلوماتي للمحاسبية احترام التوازنات الأساسية لمحاسبة القيد المزدوج سواء من خلال المراقبة المسبقة أو اللاحقة.

. مسك دفتر للجرد: وتتم عملية الجرد بمقارنة أرصدة الأصول والخصوم المسجلة محاسبيا مع ما هو موجود فعلا ومن المتعارف عليه أن عملية الجرد تتم في نهاية السنة. وتنص"المادة10" من القانون التجاري الجزائري على إلزامية مسك دفتر الجرد بغرض ضبط تطور عناصر الذمة المالية للمؤسسة بطريقة

[1]Nacer Mourad et BoolaTahir, **relation entre le contribuable d'impot et l'administration fiscale,** revenu études fiscales, N°13,2016, p284.

[2] جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص23.

موضوعية، ترقم هذه الدفاتر وتتم المصادقة عليها من طرف المحكمة المختصة قبل استعمالها من اجل منع التاجر أو المكلف من أن يزيل بعض صفحاتها أو إبدال الدفتر بدفتر آخر أي منع الغش بالإضافة إلى الالتزامات المحاسبية المتعلقة بمسك الدفاتر التجارية من طرف المكلفين بالضريبة وتتوجب عليهم مسك محاسبة منتظمة تقوم على احترام الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها. إن عدم احترام المكلفين بالضريبة لالتزاماتهم التصريحية والمحاسبية يؤدي إلى فرض الإدارة الجبائية عليهم مجموعة من العقوبات والغرامات ذات الطابع الجبائي وحتى الطابع الجزائي في حالات معينة (في حالة استخدام المكلفين للطرق الاحتيالية) وتنقسم العقوبات الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري إلى عقوبات تتعلق بالوعاء وأخرى تتعلق بالتحصيل، وبالنسبة للعقوبات والغرامات الخاصة بالوعاء ترتبط بشكل مباشر إما بعدم قيام المكلف بتقديم تصريحاته الجبائية أو تقديمها مع تضمنها لإغفالات ونقائص في الوعاء الضريبي الحقيقي، أما العقوبات الخاصة بالتحصيل فهي تتعلق بتأخر المكلف عن دفع مختلف الضرائب في آجالها القانونية.[1]

التصريح في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط:

في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع لنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي مازالت لم تفرض عليها الضريبة.

ويجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل 10أيام كما هو محدد أو يحيط علما بالتاريخ الذي أصبح أو سوف يصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا، وكذا عند الاقتضاء اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه.[2]

المطلب الرابع: حقوق المكلف بالضريبة:

إن المكلف بالضريبة يتمتع دائما بضمانات قانونية خوله إياها المشرع، معززا إياها بنصوص قانونية وتشريعية الأمر الذي يجعلها من النظام العام، منها ما يتعلق بإعلام المكلف ومنها ما هو متعلق بشروط الإعلام ومنها ما هو متعلق بشروط ميثاق المكلف.

[1] جمال لعشيشي، مرجع سابق، ص24.
[2] حسينة بن فارس، **إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية، 2007،ص83.

ضمانات المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الجبائي:

ا-الاعلام المسبق: لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه واجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها 10أيام.[1]

يرسل الإشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار بالاستلام.[2]

ب- الاستعانة بمستشار: تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن للمكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة الاستشارة به أو الإنابة عنه،[3] لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجأة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

ج- المكلفين الذين خضعوا للتحقيق سابقا:

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، وفيما عدا الحالات التي أستعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدلسية أو قدم معلومات غير صحيحة لا يمكن للإرادة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس الضرائب والرسوم بالنسبة لنفس الفترة.[4]

إلا أنه إذا تم اكتشاف عناصر جديدة بعد انتهاء عملية التحقيق تفيد أن المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدلسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال عملية التحقيق فإنه يمكن إجراء تحقيق جديد.[5]

د- تحديد مدة الرقابة:

في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لفترة تفوق السنة الواحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق وذلك تحت طائلة البطلان وهذه هي القاعدة العامة، غير أنه استنادا لما سبق فإن مدة هذه السنة تمتد إلى سنتين في حالة

[1] المادة 20 الفقرة4 من قانون الإجراءات الجبائية، 2021.
[2] المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2021، ص15.
[3] المادة 20 الفقرة4 من قانون الإجراءات الجبائية، 2021.
[4] Michel Bouvier **: introduction au droit fiscale a la théorie de l'impôt,** 2éeme édition L.G.D.J.paris, 1998, p102.
[5] حسينة بن فارس، مرجع سابق، ص83.

اكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق وفي حالة التحقيق في الوثائق المحاسبة لا تقتدي أجال معينة، هذه الآجال تم تحديدها طبقا لرقم الاعمال المحقق سنويا وتبعا لنشاط المؤسسة كالتالي:

-مؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي يتجاوز مليون دينار جزائري بالنسبة لكل سنة مالية تحقق فيها.

-كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليون دينار جزائري بالنسبة لكل سنة مالية تحقق فيها.

-إذا كان رقم الأعمال السنوي لا يتجاوز على التوالي 5ملايين دينار جزائريأو 10ملايين دينار جزائري بالنسبة لكل سنة مالية.[1]

تحقيق فيما يخص السنوات المذكورة سابقا، يمتد هذا الأجل إلى6أشهر وهذا تحت مكانة البطلان في حالة تجاوز هذه الآجال.

رتبة المحقق المكلف بالرقابة

إن في إطار تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة. فقد جاء قانون المالية لسنة 2009 واشترط أن يكون المحقق الذي يقوم بالتحقيق له على الأقل رتبة مفتش للضرائب، وهذا بعد ما كان في السابق له صفة مراقب مالي.[2]

أولا-ضمانات المكلفين بالضريبة المتعلقة بإجراءات التقويم:

زيادة على الضمانات المتعلقة بسير التحقيق فإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات أخرى متعلقة بإجراءات التقويم تتمثل في:

ا. الاستثمار الابتدائي: يجب أن يتم إبلاغ المكلف بالضريبة وبصفة إلزامية عن نتائج التحقيق في المحاسبة عن طريق إشعار بإعادة التقييم وهذا حتى في حالة غياب إعادة التقويم أو رفض المحاسبة.

ب-. حق الرد: يتمتع المكلفون بالضريبة بأجل 40يوم من تاريخ استلام الإشعار بالتقويم من أجل إبداء ملاحظاتهم أو قبولهم، وكما يمكن للمكلف بالضريبة قبل انقضاء هذا الأجل أن يجلب من العون المحقق كل

[1] فريدة زناتي، **العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم السياسية والحقوق، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2012، ص76.
[2] نفس المرجع السابق، ص77.

التوضيحات السنوية حول مضمون الإشعار، كما يمكن أن يمنح المكلف بالضريبة اجل إضافي مدته 40يوما إذا كان هناك سبب جديد لإعادة التقويم.

ج-. تبليغ نتائج المحاسبة: يصبح التبليغ نهائيا ولا يمكن مراجعته من طرف الإدارة الجبائية في حالة القبول الصريح بالضريبة من طرف المكلف بالضريبة، غير أن هذه الضمانة يمكن للمكلف[1] أن يفقدها في حالة ما إذا استعمل مناورات تدلسية أو أعطى معلومات غير كاملة.

د-. تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر خلال عملية الرقابة:

خلال سير التحقيق المحاسبي أو دراسة الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة فإن القانون يمنحه تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر عن العون المكلف بإجراء التحقيق حسب الحالة عند كل تجاوز للمبادئ والقواعد التي تحكم عملية التحقيق.[2]

[1] المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2021، ص23.
[2] زبيدة كربي، **المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعات الضريبية**، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، 2001، ص18.

خاتمة الفصل:

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى إبراز الدور الفعال الذي يلعبه التسيير الجبائي في تخفيض الأعباء الضريبة إلى حدها الأدنى وذلك باستعمال الوسائل المشروعة قانونا في إطار حرية التسيير الجبائي، وهو " عدم التدخل في التسيير " ونتيجة للعلاقة السائدة بين المؤسسة وإدارة الضرائب قد تتولد بعض المخاطر الضريبة، والتي يجب على المؤسسة تجاوزها أو الحد منها وهنا تظهر فعالية التسيير الجبائي والتي تتمثل في:

- احترام التشريعات والبنود الجبائية.
- قدرة المسير على التعامل الذكي مع المخاطر التي تواجه المؤسسة.
- التشخيص الصحيح لمواطن الخطر الجبائي.
- الحفاظ على الهامش الفاصل بين التهرب والتسيير الجبائي.

الفصل الثاني:

عموميات حول الخطر الجبائي

تمهيد

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للخطر الجبائي

المبحث الثاني: تسيير المخاطر الجبائية

المبحث الثالث: رزنامة التصريحات والعقوبات الجبائية وفقا للأنظمة الضريبية المطبقة في الجزائر

خاتمة الفصل

تمهيد:

تعد المخاطر الاهتمام الأساسي لمجتمع الأعمال الذي يرغب في وضع حد لتعرض المؤسسات للمخاطر حيث ازدادت المخاطر بدرجة كبيرة في الوقت الراهن نتيجة التطور والتغيير في مجال الأعمال وكذا المتغيرات المبنية على مبدأ الحركية المتسارعة في الأحداث والوقائع المدفوعة من طرف قوى جديدة ناتجة عن مجريات الحياة المعاصرة وما واكبها من تعقد وتشابك في المهام والأدوار، لدرجة أصبحت هذه المخاطر تمثل نظام رئيسي في حد ذاتها سمي بتسيير المخاطر، الذي يسعى إلى التقليل من هذه المخاطر بهدف خلق مركز قوة تلعب فيه المؤسسة دور الريادة والقيادة من خلال إيجاد وسائل وإجراءات من شأنها أن تعطي قدرة وكفاءة أعلى في كيفية التكيف مع هذه المخاطر.

تبعا لما سبق ذكره، قمنا بتقسيم الفصل إلى 3مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: تطرقنا فيه إلى الإطار المفاهيمي للخطر الجبائي من خلال تحديد مفهومه، أنواعه، مصادره والمظاهر المختلفة له.

المبحث الثاني: تطرقنا فيه إلى تسيير المخاطر الجبائية من خلال تحديد مفهومها، خطوات ومقومات تسييرها.

المبحث الثالث: تطرقنا فيه إلى رزنامة التصريحات والعقوبات الجبائية وفقا للأنظمة الضريبية المطبقة في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للخطر الجبائي

يحيط بالمؤسسة الكثير من الأخطار المختلفة والمتميزة مكانيا وزمانيا، كما تختلف نسبة التأثير على المؤسسة إلى أنه لا يجب تجاهلها مهما ضعف حجم تأثير، ومن بين هذه الأخطار يظهر الخطر الجبائي والذي يختلف باختلاف المؤسسة ونشاطها.

المطلب الأول: تعريف الخطر الجبائي

هناك عدة تعاريف للخطر الجبائي نذكر منها:

1. يتمثل الخطر الجبائي في عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فهو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية اتجاه هذا التشريع.[1]
2. تعرف المخاطر الجبائية بأنها الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما وتنشأ المخاطرة الضريبية نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي.
3. تعرف أيضا على أنها من بين أهم المخاطرات الناتجة عن مخاطرات التسيير والمتعلقة بتصرفات المؤسسة والقرارات التي تتخذها في مجال التسيير المالي ومختلف الجوانب التسييرية، وكذلك الخسارة المالية الممكنة الحدوث عن تطبيق القواعد الجبائية.[2]
4. يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش والتهرب الجبائي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية.[3]

---

[1] محمد فلاح، **السياسة الجبائية أهداف وأدوات**–بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص50.

[2] ياسمينة عمامرة، **تحليل دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطرات الجبائية في المؤسسات البترولية**، المجلة العربية، مج40، الط1، مارس، 2020، ص91.

[3] يوسف مامش، ناصر دادي عدون، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، ط1، دار المحمدية للطباعة، الجزائر، 2008، ص37.

يعد الخطر الجبائي من أهم المخاطر الناتجة عن مخاطر التسيير والمتعلقة بتصرفات المؤسسة والقرارات التي تتخذها في مجال التسيير المالي ومختلف الجوانب التسييرية، كما أنه يعرف على أنه الخسارة المالية الممكنة الحدوث عند تطبيق القواعد الجبائية.[1]

المطلب الثاني: أنواع المخاطر الجبائية

حسب Price water house coopers يمكن ضم المخاطر الجبائية في سبع مجالات (ميادين) بحيث أن دمجها فيما بينها يشكل محفظة الخطر الجبائي للمؤسسة، ونذكر:[2]

1. مخاطر المعاملات:(Les risques de transaction)

علما أن كل معاملة تكون خاضعة للضريبة فإنه كلما اتسمت هذه المعاملة بالتعقيد كلما خلقت حالة عدم تأكيد جبائي وبالتالي مخاطر جبائية.

فكلما كانت المعاملة غير اعتيادية وليست ضمن المعاملات اليومية للمؤسسة، كلما كانت هذه الأخيرة معرضة أكثر لمخاطر جبائية، فبعض المعاملات غير الاعتيادية تقود أحيانا إلى رقابة جبائية من طرف الإدارة الجبائية (مثل الاندماج fusion، حل شركة scénarios)، كما تشكل معاملات أخرى حالة عدم ثقة من طرف الإدارة الجبائية (حساب جارى للشركاء، الأرباح العينة، معاملات مع الشركاء.....إلخ).

وتتعرض المؤسسة لمثل هذه المخاطر نتيجة عدة أسباب وبتوفر عدة ظروف:

- عدم توفر الكفاءات الملمة بالمعالجة الجبائية كمعاملة.
- عدم الإلمام بالإجراءات الإدارية.
- عدم إدراك المخاطر الجبائية الناتجة عن المعاملة وكذلك مختلف الوثائق القانونية اللازمة لها.

2. مخاطر التواجد في وضعية معينة: (Les risques de situation)

ويتعلق احتمال وقوع الخطر كذلك بسلوك الإدارة الجبائية اتجاه وضعية ما، ويمكن أن يكون الاحتمال كبيرا عندما تقع المؤسسة في وضعية معينة تجلب غالبا رقابة جبائية مثل:

- نشاط المؤسسة ضمن قطاع مشبوه أو أن المؤسسة ذات سمعة سيئة.

[1] عبد القادر دشاش، **تسيير المخاطر الضريبية في المؤسسات**، مداخلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2010.
[2] راضية زين، **محاضرة التسيير والتدقيق الجبائي**، سنة ثانية ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، 2021، ص ص ص2-3-4.

- مؤسسة ذات رصيد مرحل دائم للرسم على القيمة المضافة.
- نزاعات دائمة بين الشركاء.
- تقديم المؤسسة لتصريحات اكتشف أنها غير صحيحة ضمن مرحلة الرقابة الشكلية.
- الرفع في الأصول في غياب التجانس مع المراحل المصرح بها.

3. المخاطر العملياتية: (risques opérationnels)

يتعلق الأمر بجميع الخدمات وجميع الأشخاص المكلفين بالجباية وليس فقط وظيفة الجباية بالمؤسسة (تموين، عبور، تسجيل محاسبي للمخزونات، خزينة، فوترة، تسليم، نقل، استثمار، محاسبة...إلخ).

ويعتبر التكوين الجيد للأشخاص والاتصال الدائم فيما بينهم مفتاحا أساسيا في تسيير المخاطر الجبائية العملية.

4. مخاطر عدم الامتثال للقانون: (les risques de complaisances ou de non-conformité a la loi)

يتعلق هذا الخطر بالسياسة العامة للمؤسسة وكذلك الاحتكاك والتكامل (intégrité)الموجود بين الإدارة والإطارات والعمال، ويرتبط هذا الخطر ب:

- جودة إجراءات التسيير وجود المعلومات المحاسبية ومراجعتها (تدقيق داخلي وتدقيق خارجي).
- الموثوقية في نظام المعلومات.
- الكفاءة الجبائية للأشخاص المكلفين بالتسيير الجبائي.
- كفاءة إجراءات اليقظة الجبائية(Reille fiscale).
- قوانين تشريعية وتنظيمية جديدة.
- تطور الفقه الجبائي وكذلك التقنيات الإدارية الجبائية .
- درجة عدم الوقوع في الأخطاء الجبائية .

ويعتمد تحديث المعارف الجبائية على الاطلاع الدائم بالفقه الإدارية وكذلك الاعتماد على رأي(موافقة) الإدارة الجبائية عند معالجة مشكل جبائي معين يتم مصادفته.

5. المخاطر المحاسبية: (les risques comptables)

باعتبار المحاسبية وسيلة لتحديد الوعاء الجبائي، فهي تشكل الأساس الجوهري للرقابة الجبائية واكتشاف النقائص الجبائية وبذلك تظهر المحاسبة كمصدر أولي لأي خطر جبائي من جهة وأي فرصة للمؤسسة من جهة أخرى وبالتالي فوجود إجراءات فعالة للتسجيل، والتحليل والإثبات المحاسبي وكذلك المقاربة المحاسبية الجبائية من شأنها تخفيض المخاطر الجبائية ذات المصدر الجبائي المحاسبي.

ويعتبر التدقيق الجبائي أداة فعالة لتسيير الخطر الجبائي ذو أصل محاسبي.

6.مخاطر التسيير: (les risques management)

قلة هي المؤسسات التي تهتم بتسيير الخطر الجبائي، في هذه الحالة يتمثل الخطر الرئيسي في كون أن تسيير الخطر الجبائي يكون ضمن مهام الأشخاص المكلفين به وبالتالي يشكل غياب هؤلاء الأشخاص من المؤسسة خطرا كبيرا خاصة في ظل صعوبة إيجاد من يتحمل هذه المهام بكل كفاءة.

ويشكل اللجوء إلى الاستشارة الخارجية وكذلك الكفاءات الداخلية، نوعا من الاستقرار والاستمرارية وكذلك نوع من المساعدة على الأقل متى إيجاد مسير.

7.مخاطر سمعة المؤسسة اتجاه الغير: (les risques réputation)

تتحدد سمعة المؤسسة من خلال علاقاتها وتعاملاتها مع عدة أفراد أو مؤسسات:

موردين، زبائن، إدارة جبائية، ...إلخ، والخطر الجبائي في المؤسسة ذات السمعة السيئة أكبر منه بالنسبة للمؤسسة ذات السمعة الحسنة اتجاه الغير.

المطلب الثالث: مظاهر الخطر الجبائي

تتمثل مظاهر الخطر الجبائي الناجمة عن عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية فيما يلي:

1. **المخاطر الأولية:** وهي المخاطر الناجمة عن الأخطاء المادية، والتي تقلصت بفضل استعمال الإعلام الآلي، أو المخاطر الناجمة عن خيارات جبائية غير ملائمة أو عدم الوفاء بشروط امتيازات معينة، أو

الأخطاء الناتجة عن تفسيرات خاطئة للقانون الجبائي، ولتحليل المخاطر الأولية يجب التفرقة بين الخطأ المادي المعبر عنه بخطأ المحاسبين والخطأ في القرار التسييري الناجم عن الخيار الجبائي.[1]

وتتمثل هذه الأخطاء فيما يلي:

✓ **الأخطاء المحاسبية:** وتتمثل أهم هذه الأخطاء في:

أ –**مخاطر ناتجة عن أخطاء في الميزانية:** وهي :

- الأخطاء التي تحدث في احتساب بعض أصول الميزانية، كأن تكون هذه الأصول غير مسجلة في الميزانية في حين أن التكاليف المتعلقة بها مسجلة في جدول حسابات النتائج.
- الأخطاء المتعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي إلى الرفع من قيمته، وعدم إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع لمجمل السلع في حالة التنازل أو توقيف النشاط.

ب– المخاطر الناتجة عن الأخطاء في حسابات التسيير: ومن أهمها نجد:

- الأعباء وترتكز خاصة في أعباء الاستغلال وبدرجة أقل الأعباء المالية، كما يمكن أن نسجل أخطاء في الأعباء الاستثنائية.
- عدم طرح الاهتلاكات من الربح الخام، مما يؤدي إلى عدم الأخذ بعين الاعتبار التناقص في عناصر الاستثمار.
- عملية الإضافة والتخفيض للأعباء أثناء حساب النتيجة الجبائية قد تشكل مصدر خطر في تحديد النتيجة الجبائية[2].

ج– المخاطر التي تحدث نتيجة العناصر الأخرى:

إضافة إلى الأخطاء التي تظهر في الميزانية وحسابات التسيير هناك بعض الأخطاء المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة والمؤسسات الحديثة.

- **الرسم على القيمة المضافة:**

مراقبة الرسم على القيمة المضافة يتوقف على التدقيق الجيد للنظام الجبائي المطبق مع الأخذ بعين الاعتبار حدود رقم الأعمال من جهة، ومن جهة أخرى مراقبة تصريحات المؤسسة (المعدلات، الحسومات، الإسترجاعات، ...إلخ)، لأن تصريحات المؤسسة من أهم مصادر الخطر الدائم في المؤسسة.

[1] Richard Chotin, **le dix la petite entreprise et l'expert-comptable joux d'acteur et stratégie judicieuse,** paris, p104.

[2] آسيا ناصري، **مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017، ص ص11-12.

- **حالة المؤسسات الحديثة:**

تعترض المؤسسة حديثة النشأة عدة صعوبات تجعلها عرضة للخطر الجبائي أهمها كونها قد لا تتوفر على الشروط التي تمكنها من الاستفادة من بعض الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي:

.قلة الخبرة في مجال التسيير الجبائي نظرا لحداثة العلاقة مع الإدارة الجبائية.

اهتمام الإدارة الجبائية بالمؤسسات قديمة النشأة مما قد يعطي انطباعا للمؤسسات الحديثة بضعف الإدارة.[1]

❖ **الخطأ في القرار التسييري:** وهو القرار الذي يتخذه المسير عن طريق اختيار بديل ضريبي من بين البدائل الجبائية المتاحة، لذا فإن هذا القرار يمكن أن يكون قانونيا في حالات كما يمكن أن يكون غير قانوني في حالات أخرى.

✓ **القرار التسييري القانوني:** ويتمثل في القرار المتخذ من بين مجموعة من الخيارات المتاحة قانونيا مثل:

- حرية اختيار طرق تقييم المخزون.
- اعتماد طريقة معينة للاهتلاك.
- اعتماد تقييم بعض عناصر الميزانية.

مثل هذه القرارات ملزمة للمؤسسة وللإدارة الجبائية معا بناء على مبدأ عدم التدخل في التسيير.[2]

✓ **قرار التسيير الغير قانوني:** وهو القرار الذي يتعارض مع نصوص التشريع الجبائي مثل:

- حسم أعباء غير قابلة للحسم (الغرامات مثلا).
- التقييم الصوري للمخزون.
- تسديد ديون مستحقة فيما بعد.

هذه القرارات ملزمة للمؤسسة ولكنها ليست كذلك للإدارة الجبائية التي تعمل على دمج هذه الأعباء في نتيجة الدورة.[3]

مخاطر تسييرية أخرى: من خلال حدود التسيير الجبائي يمكننا إبراز مظاهر أخرى للمخاطر الجبائية التي تتمثل في:

[1] بوعلام ولهي، **ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، العدد 12، 2012، ص142.

[2] آسيا ناصري، مرجع سابق، ص13.

[3] Christine Collette, op-cit, p27.

1 :نظرية الفعل غير العادي في التسيير : و هو ذلك الفعل الذي لا يحقق مصالح المؤسسة و لا يقدم مقابلا للمؤسسة هدفها الربح ، و ينظر إلى الفعل غير العادي في التسيير من الناحية الاقتصادية ، وليس من الناحية القانونية ، باعتبار هذه الناحية مستوفاة الشروط، و لا يشكل خرقا للالتزامات الجبائية للمؤسسة، ولكن التبرير الاقتصادي هو الذي يقرر صحة هذا الفعل من عدمه. وحسب نظرية الفعل الغير العادي في التسيير فإن الإدارة الجبائية قد ترفض دمج بعض الأعباء أثناء تحديدها للوعاء الضريبي، مما يشكل خطر جبائي داخل المؤسسة.[1]

2: التعسف في استعمال الحق : تكيف الإدارة الجبائية بعض العمليات على أنها تعسف في استعمال الحق إذا كانت تهدف إلى تجنب أو تخفيض الضريبة وذلك باللجوء إلى إخفاء الطبيعة الحقيقية للعملية وتهدف فقط لتجنب الضريبة دون وجود فائدة اقتصادية للمؤسسة، فهذا التكييف يشكل إحدى مظاهر الخطر الجبائي على المؤسسة، فتهديد الإدارة الجبائية بتكييف بعض العمليات على أنها تعسف في استعمال الحق تعتبر خطوة رادعة لبعض المؤسسات التي تسعى لتفضيل العائد الجبائي على العائد الاقتصادي، و يتميز التعسف في استعمال الحق بإخفاء المحتوى الحقيقي للعملية وذلك من خلال:

- الإخفاء بإجراء صوري، أي دون فعل حقيقي (عقود صورية، فواتير وهمية، ...)؛
- الإخفاء بالتدليس: مثلا عقد الهبة لإخفاء عملية البيع؛
- الإخفاء بتوسيط أشخاص من أجل التغطية عن المكلف الحقيقي.[2]

المطلب الرابع: مصادر الخطر الجبائي

ينشأ الخطر الجبائي من خلال عدم احترام المؤسسة للقوانين الضريبية هذا من جهة ومن جهة أخرى تعقد وغموض النظام الضريبي ويتم اكتشاف الخطر من خلال:

- الرقابة التي تقوم بها إدارة الضرائب على تصريحات وكشوفات المؤسسة.
- الرقابة الداخلية أو الخارجية التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم وضعيتها الضريبية وقد يحدث عدم احترام القواعد نتيجة سوء فهم النصوص الضريبية أو خطأ في الحسابات، أو بهدف الغش والتهرب الضريبي.[3]

[1] IBID, p28.

[2] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص105.

[3] كريم هندي وإسماعيل شناوي، **أثر الجباية على التسيير المالي للمؤسسة**، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة عليا في الجباية، غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب القليعة، الجزائر، 2005، ص75.

وإن تعاطي المؤسسة الجزائرية مع الجباية تعترضه عدة صعوبات تتلخص إجمالا في عنصرين هما:

1. **أسباب ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة:** إن استمرار ونمو المؤسسة الاقتصادية مرهون بقدرة وكفاءة المسير في اتخاذ القرارات المهمة، واختيار الوقت الملائم لاتخاذها، فمن الناحية الجبائية على المسير إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة قرارات تمويلية سليمة ورشيدة، فعدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل بطبيعة الحال أهم المخاطر الجبائية التي تعترض المؤسسة الجزائرية وذلك نتيجة الأسباب التالية:

- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية ونظرا للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم، وضعف تكوينهم من الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب.[1]

- شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم كفاية المسيرين، مما يؤدي بهم غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام تجاه إدارة الضرائب.

- اعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروض، مما يؤدي ببعض المؤسسات لتخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها أخيرا إلى المراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها .الشيء الذي يعرضها لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى إفلاسها وانسحابها من السوق نتيجة المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة الجزائرية.

2. **أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي:**

يسعى التشريع الجبائي من خلال القوانين والإجراءات إلى تحديد وعاء ضريبي يضمن إيرادات الدولة التي تجب على المؤسسة، باعتبارها أحد الموارد الأساسية لتمويل الخزينة العامة.

فالجانب الجبائي من جملة المتغيرات الاقتصادية الهامة التي ينبغي على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار، لما له من تأثير على اتخاذ القرار الاستثماري والتمويلي، وكذلك على التوازنات المالية للمؤسسة ومؤشرات أدائها، لذا فتعقد التشريع حتما من مصادر المخاطر الجبائية على المؤسسة الاقتصادية ويتجلى ذلك من خلال:

[1] صالح حميداتو وسارة ميسي، **الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة**، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 4، العدد 2، ديسمبر، 2019، ص70.

- التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تؤثر على تسيير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسات وحتى موظفي الإدارة الجبائية.
- تعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي تؤدي بالمؤسسة إلى سلك طريق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة.
- غياب الحوار بين الإدارة الجبائية والمؤسسة، مما يجعل الإدارة خصما للمؤسسة بدل أن تكون المستشار والمساعد لها.[1]

المبحث الثاني: تسيير المخاطر الجبائية

تكمن قوة تسيير الخطر الجبائي في قدرة المؤسسة على تحديد طبيعة العقوبات التي قد تتعرض لها، وهي مسألة غير محسومة وتتوقف بدورها على محددين، محدد جبائي يظهر نتيجة عدم وجود رقابة جبائية، وعلى محدد آخر أكثر شمولية مرتبط بمدى ملائمة الاختيارات الجبائية مع مختلف الأبعاد السياسية العامة المسيطرة من طرف المؤسسة، لذا فإن تسيير الخطر الجبائي يهدف إلى تحقيق حد أدنى من الضمان والأمن الجبائي هذا من جهة ومن جهة أخرى تحديد الاحتياجات اللازمة لتفادى هذا الخطر.

المطلب الأول: مفهوم تسيير المخاطر وأهدافها

1- **المفهوم:** ظهرت مجموعة من التعاريف أغلبها تضم نفس المتغيرات نذكر من بينها:

اولا: تعريف ريتشارد هايفيلد Richard Highfield: " عملية منظمة تعمل على تحديد وتقييم وتصنيف وعلاج مخاطر الالتزام الضريبي "

من هذا التعريف نستنتج بأن تسيير المخاطر يتميز بما يلي:

- عملية منظمة وممنهجة.
- يقوم على تحديد وتصنيف المخاطر الجبائية .
- أخيرا يقوم بإعطاء حلول للمخاطر التي تواجه المؤسسة.[2]

التعريف الفرنكفوني: هو "آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، في حدود مبدأ عدم التعسف في استعمال الحق والتصرف الغير عادي في التسيير".

ومن التعريف نجد:

[1] صالح حميداتو وسارة ميسي ، مرجع سابق، ص ص70،71.

[2] Richard Highfield, **gestion du risque d'indiscipline fiscale,** géver et améliorer la discipline fiscale, or canisation de coopération et de développement économiques finance, 2006, p11.

- تسيير المخاطر الجبائية يقلل من العبء الجبائي.
- تسيير المخاطر الجبائية يعمل في حدود ما يسمح به القانون.
- يستعمل تسيير المخاطر الوسائل المشروعة قانونا في القيام بالعملية.

التعريف الأنجلوسكسوني: هو تسيير يهتم بكل التكاليف الجبائية والأطراف المتقاعدة معه مثل حملة الأسهم، المدراء التنفيذيين، المدراء الماليين، المحللين الماليين، إدارة الضرائب، المجتمع، المراجعين.....إلخ، المعنية بإفصاح لها عن مبلغ الضريبة بالإضافة إلى أن له نظرة عالمية وذلك راجع لطبيعة الشركات التي تنشط في مثل هذه البيئة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تنظيم أرباح المساهمين وذلك بالحفاظ على قيم سوقية مرتفعة في السوق المهني عن طريق ضمان أقل إخضاع جبائي.[1]

من التعريف تميز بأن تسيير المخاطر الجبائية:

- يهتم بالأعباء الجبائية التي تتحملها المؤسسة.
- يعمل على تدنية قيم الضرائب من اجل تعظيم أِرباح المساهمين.

ثالثا: تعريف اللجنة الأروبية:ferma

الطبيعة البشرية تقودنا إلى اتخاذ القرارات بصفة عشوائية في شتى المجالات، لهذا ظهر ما يعرف بتسيير المخاطر الجبائية الذي يعتبر زورق النجاة لاختيار أفضل بديل في عملية اتخاذ القرارات.[2]

من التعاريف السابقة نستطيع القول بأن عملية تسيير المخاطر الجبائية هي عبارة عن ألية تستخدمها المؤسسة من أجل التقليل من مجموع الضرائب التي يمكن أن تدفعها باستعمال الوسائل المشروعة قانونا وذلك من خلال تقديم أفضل البدائل والحلول التي تمكن من اتخاذ القرار الملائم والذي يخدم جميع المصالح في المؤسسة.

أهداف تسيير المخاطر: تم تصنيف الأهداف الهامة لتسيير المخاطر إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

أولا- الأهداف التي تسبق الخسارة: ومن أهمها:

[1] صابر عباس، محمود فوزي شوني، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الباحث-12، الجزائر، 2013، ص118.

[2]european commission, **Risk management guide for tax administration,** financial code FPG\11), version 1.02.february.2006,p06.

أ-الاقتصاد: ويعني ذلك أن المؤسسة يجب أن تعد التقديرات للخسائر المحتملة بطريقة اقتصادية ممكنة، بمعنى تهدف تسيير المخاطر إلى تخفيض تكاليف مواجهة الخطر إلى أدنى حد ممكن.

ب-تخفيض القلق: حيث أن الوحدات المعرضة للخسارة يمكن أن تسبب قلق كبير أو خوف لمدير الخطر وبالتالي يحاول أن يخفض هذا القلق والخوف المرتبط بالوحدات المعرضة للخسارة، وهذا أكثر تعقيدا.

ج-مقابلة الالتزامات الخارجية المفروضة: وهذا يعني أن المؤسسة يجب أن تفي بالمتطلبات المفروضة من قبل الجهات الخارجية، مثل المتطلبات الحكومية التي تطالبها بتوافر وسائل الأمان لحماية العاملين من الأخطار.[1]

ثانيا: الأهداف التي تلي الخسارة: تتضمن الأهداف المهمة بعد حدوث الخسارة ما يلي:

- **بقاء المؤسسة:** والبقاء يعني أنه بعد حدوث الخسارة يمكن للمنشأة أن تستأنف على الأقل عمليات جزئية خلال فترة زمنية معقولة.

- **استمرارية المؤسسة (استمرارية التشغيل)** : فبالنسبة لبعض المؤسسات يمكنها القدرة على التشغيل بعد الخسارة تكون مهمة للغاية. على سبيل المثال، يجب أن تستمر مؤسسة ما للمنفعة العامة في توفير الخدمة كالبنوك والمخابر والمنشآت التنافسية الأخرى في التشغيل بعد الخسارة. وإلا سوف يفقد العمل إلى المتنافسين.

- **استقرار العوائد:** حيث يمكن الإبقاء على إيرادات كل سهم إذا استمرت المؤسسة في التشغيل، ومع ذلك يمكنها أن تجلب نفقات إضافية كبيرة لتحقيق هذا الهدف)مثل التشغيل في موقع آخر).

- **الاستمرار في النمو:** فيمكن للشركة أن تنمو عن طريق تطوير منتجات وأسواق جديدة أو عن طريق الاستحواذ أو الاندماج مع شركات أخرى، لذلك يجب على مدير الخطر أن يأخذ في الاعتبار التأثير الذي سوف تسببه الخسارة على مقدرة الشركة على النمو.

- **المسؤولية الاجتماعية:** هدف المسؤولية الاجتماعية يكون لتدنية التأثيرات التي سوف تحدثها الخسارة على الأشخاص الآخرين وعلى المجتمع، فيمكن أن تؤثر الخسارة الشديدة عكسيا على

[1] جورج ريجدا، تقاريب ومراجعة محمد توفيق البلقيني، إبراهيم محمد مهدي، **مبادئ إدارة الخطر والتأمين**، دار المريخ للنشر ،الرياض، 2006، ص29.

الموظفين،الموردين، الدائنين، والمجتمع بشكل عام. على سبيل المثال، يمكن أن تسبب الخسارة الشديدة التي أدت إلى إغلاق مصنع في بلدة صغيرة لأجل طويل ضغطا اقتصاديا كبيرا في البلدة.[1]

المطلب الثاني: خطوات تسيير المخاطر

أولا: خطوات تسيير المخاطر (المراحل)

1- **مرحلة التحضير(تحديد الأهداف)** : يتضمن التخطيط للعملية و رسم خريطة نطاق العمل و الأساس الذي سيعتمد في تقييم الأخطار و كذلك تعريف إطار للعملية و أجندة للتحليل .

2- **تحديد الأخطار**: في هذه المرحلة يتم التعرف على الأخطار ذات الأهمية وذلك قبل التفكير في تحديد الإستراتيجية المناسبة لمواجهة هذه الأخطار، فالأخطار هي عبارة عن أحداث عند حصولها تؤدي إلى مشاكل وعليه يمكن أن يبدأ التعرف إلى الأخطار من مصدر المشاكل أو المشكلة بحد ذاتها، عندما تعرف المشكلة أو مصدرها فإن الحوادث التي تنتج عن هذا المصدر أو تلك التي قد تقود إلى مشكلة يمكن البحث فيها، وهو ما يتطلب باختصار جمع المعلومات المناسبة التي تسمح بمعرفة الأخطار المحيطة بها.

3- **التقييم:** بعد التعرف على الأخطار المحتملة يجب أن تجرى عملية تقييم لها من حيث شدتها في إحداث الخسائر واحتمالية حدوثها، فأحيانا يكون من السهل قياس هذه الكميات وأحيانا أخرى يتعذر قياسها.

وعليه فإن صعوبة تقييم الأخطار تكمن في تحديد معدل حدوثها حيث أن المعلومات الإحصائية عن الحوادث السابقة ليست دائما متوفرة وكذلك فإن تقييم شدة النتائج عادة ما يكون صعب في حالة الأصول غير المادية. وعادة ما تتضمن هذه المرحلة العمليات التالية:

أ- تحليل الأخطار بغرض معرفة الحلول المناسبة لها.

ب-تقييم الأخطار وتصنيفها وفق معايير محددة وبالأخص درجة تكرار الخطر وحجم التأثير الذي يمكن أن يلحقه الخضر على أهداف المؤسسة.

ت-استخدام معايير معينة في تصنيف الأخطار بغرض تحديد الأولويات في المعالجة وتركيز الجهود والإمكانيات وفقا لذلك.[1]

[1] عيد أحمد أبو بكر، وليد إسماعيل السيفو، **إدارة الخطر والتأمين**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص31.

4- **التعامل مع الاخطار:** بعد أن تتم عملية التعرف على الأخطار وتقييمها فأن جميع التقنيات المستخدمة للتعامل معها تقع ضمن واحدة أو أكثر من أربع مجموعات رئيسية:

- **النقل:** وهي وسائل تساعد على قبول الخطر من قبل طرف آخر وعادة ما تكون عن طريق العقود أو الوقاية المالية، التأمين هو مثال على نقل الخطر عن طريق العقود وقد يتضمن العقد صيغة تضمن نقل الخطر إلى جهة أخرى دون الالتزام بدفع أقساط التأمين.
- **التجنب:** وتعني محاولة تجنب النشاطات التي تؤدي إلى حدوث خطر ما.
- **التقليص:** وتشمل طرق للتقليل من حدة الخسائر الناتجة.
- **القبول (الاحتجاز)** : و تعني قبول الخسائر عند حدوثها ، وتعتبر هذه الطريقة إستراتيجية مقبولة في حالة الأخطار الصغيرة و التي تكون فيها تكلفة التأمين ضد الخطر على مدى الزمن أكبر من إجمالي الخسائر ، وكل الأخطار التي لا يمكن تجنبها أو نقلها يجب القبول بها.

5- وضع الخطة: تتضمن أخذ قرارات تتعلق باختيار مجموعة الطرق التي ستتبع للتعامل مع الأخطار وكل قرار يجب أن يسجل ويوافق عليه من قبل المستوى الإداري المناسب، فعندما يتعلق الأمر بأخطار تمس صورة المؤسسة ككل يجب أن يتخذ القرار من قبل الإدارة العليا أما في حالة القرارات المتعلقة بنظام المعلومات على سبيل المثال فإن مسؤولية القرار تعود إلى مدير تكنولوجيا المعلومات.

6- **التنفيذ:** يتم في هذه المرحلة إتباع الطرق المحددة في الخطة والتي يجب أن تستخدم في التخفيف من أثار الأخطار، بحيث يجب استخدام التأمين في حالة الأخطار التي يمكن نقلها إلى شركة تأمين وكذلك يتم تجنب الأخطار التي يمكن تجنبها دون التضحية بأهداف السلطة كما، ويتم التقليل من الأخطار الأخرى والباقي يتم الاحتفاظ به.

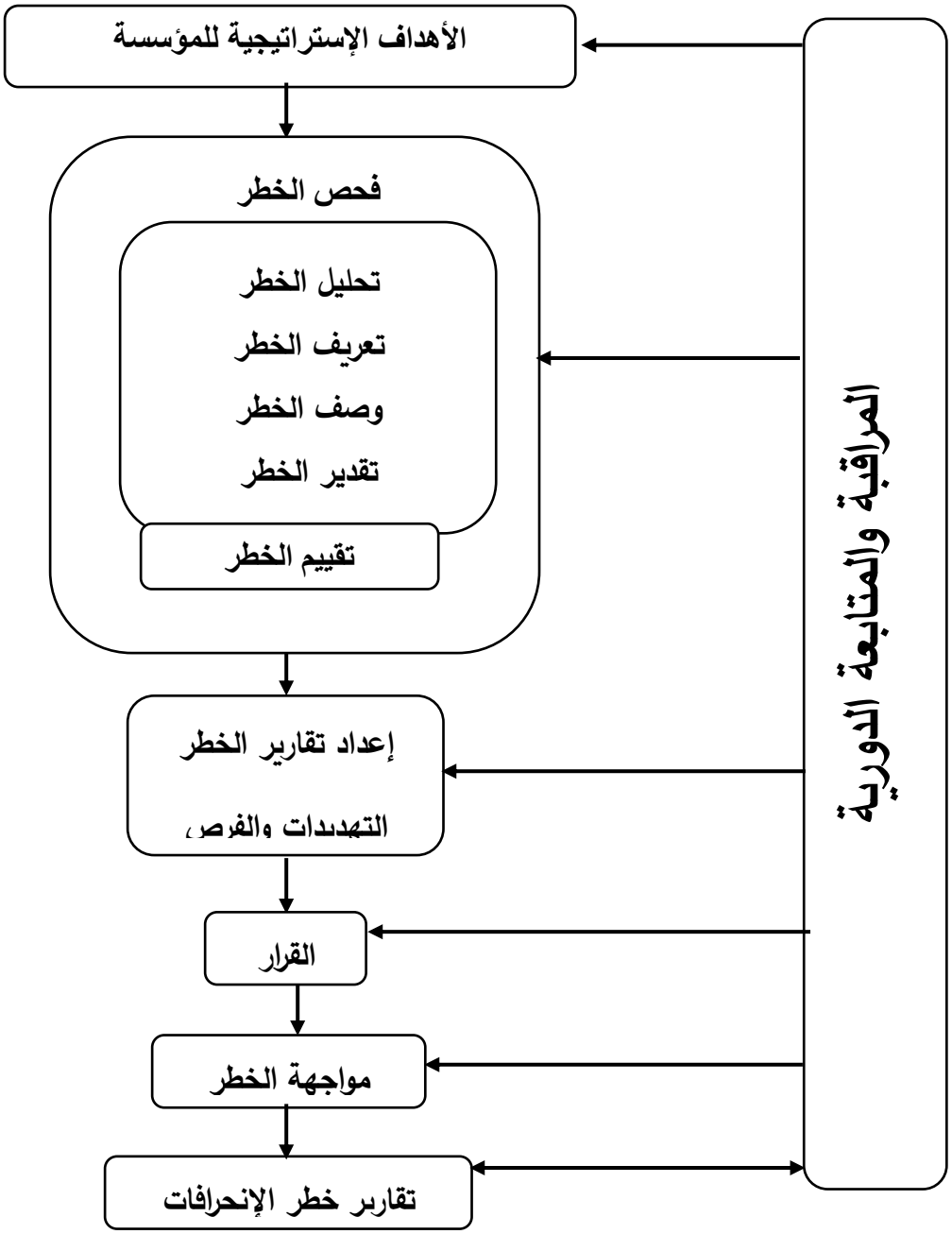
7- **مراجعة وتقييم الخطة:** تعد الخطط المبدئية لإدارة الأخطار غير كاملة فمن خلال الممارسة والخبرة والخسائر التي تظهر على أرض الواقع تظهر الحاجة إلى إحداث تعديلات على الخطط واستخدام المعرفة المتوفرة لاتخاذ قرارات مختلفة[1].

---

1 فرحات غول، يوسف بومدين ، **الأخطار ونماذج إدارتها في المؤسسات**، الملتقى الدولي الثالث حول إستراتيجية إدارة المخاطر في المؤسسات، الأفاق والتحديات، أيام 25،26 نوفمبر، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008، ص10-11.

[1] فرحات غول، يوسف بومدين، مرجع سابق، ص ص11-12.

شكل رقم (02): خطوات تسيير المخاطر



المصدر:الجمعية المصرية لإدارة المخاطر، معيار إدارة المخاطر متاح على الموقع الالكترونيwww.ermaegypt.orghg، أطلع عليه يوم 2021/04/30.

المطلب الثالث: مقومات تسيير الخطر الجبائي

هناك مقومات أو مرتكزات يجب على المؤسسة أن تكون ملمة بها وتتمثل في[1]:

الاستراتيجية: إن إستراتيجية الخطر الجبائي مشتقة من الفلسفة الضريبية وكذا من التسيير الاستراتيجي، ويجب أن ينعكس دور الإستراتيجية الضريبية على وضعية المؤسسة، ولا تقتصر الأعمال على الامتثال للأنظمة الضريبية، ولكن يمكن الانخراط في مناقشات حول تطوير السياسات الضريبية مع المشرعين، ويجب أن تكون الإستراتيجية الضريبية مفهومة ويوافق عليها مجلس الإدارة.

تسيير المخاطر والرقابة: يجب أن تكون الضريبة جزء لا يتجزأ من الرقابة الداخلية ونظام تسيير المخاطر ومن ثم تطبيق القواعد نفسها لمواجهة المخاطر الضريبية، إن إعداد ونشر الفلسفة أو الإستراتيجية الضريبية أمر مهم كما يجب أن يكون للموظفين معرفة كافية وخبرة في مجال الضرائب، ويجب أن يخضع التسيير الضريبي لمراجعات مستقلة.

الملف، العلاقات والاتصالات:

يجب أن يكون ملف التسيير الضريبي غير مقسوم مع مختلف الوظائف مع وجود نقاط اتصال واضحة، والتسيير الضريبي له دور في الاتصال الداخلي والخارجي فهو يحتاج لوعي من طرف المسيرين، ومن المهم أن يتم فهم أهداف التسيير الضريبي ووجود وعي بالقضايا الجبائية لدى مختلف الموظفين ويجب ان يكون تقرير التسيير الضريبي واضح ويفهم من قبل مجلس الإدارة.

العمليات والتكنولوجيا: يجب أن تسمح العمليات والمراقبة في التسيير الضريبي بالتقييم المنتظم ويجب أن يكون النظام الضريبي التكنولوجي جزء من نظام المحاسبة للمؤسسة، لأن المعلومات مهمة لعملية التسيير الضريبي ويجب أن يحصل عليها من خلالها.

الإدارة: أن فريق العمل يجب أن يفهم الشكل القانوني للمؤسسة وهذا يتطلب وعى لدورهم في انجاز الإستراتيجية الضريبية للمؤسسة ويجب أن يكون أحد مدعمي الخدمة لزبائن الداخليين، كما تتسم المعلومات المقدمة من خلالهم بالوضوح، ويعتمد نجاح التسيير الضريبي إلى حد كبير على التأهيل المناسب لموظفين لأن التعقيد وسرعة التغير في الأنظمة الضريبية تتطلب التدريب المستمر في التخصص.

[1]bernderle, **Tax Risk management and board responsibility,** partner KPMG deutschetseuhandgesellschaft, Germany 2006, p13-16.

المحاسبة: يقدم النظام المحاسبي المعلومات الكافية والمضبوطة والدقيقة للتسيير الضريبي ويجب أن تفهم أسس وضوابط المحاسبة من طرف مسيري المصلحة الضريبية للمؤسسة، ويجب على إدارة المحاسبة ان تكون قادرة على التعرف على القضايا والمشاكل الضريبية المحتملة أو الممكنة الحدوث.

التخطيط: ينبغي لعملية التخطيط أن تضمن التسيير الضريبي الأمثل، ويمكن التخطيط من زيادة فعالية الإستراتيجية الضريبية للمؤسسة من خلال التوصل إلى تسيير المعلومات وصنع القرار، وعلاوة على ذلك لابد من مراقبة تنفيذ العمليات.

التغطية: إن إدارة قضايا الضرائب يجب أن تتم على مستوى أعمال المجلس لضمان تغطية كافية على جميع العمليات الضريبية إذ من الضروري أن يتم التعامل مع مصلحة الضرائب في إطار الحاجة المحددة بوضوح على حسب مسؤولي كل مصلحة لزيادة الوعي الضريبي لمختلف المصالح.

الامتثال: إن تنفيذ الإجراءات الضريبية يتم من خلال الامتثال لمختلف التشريعات الصادرة عن الإدارة الضريبية.

المطلب الرابع: تأثير المراجعة الجبائية على تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة

باعتبار عملية تسيير المخاطر الجبائية عملية ذات أهمية كبرى في المؤسسة فإنها تلعب دور كبير في التأثير على وضعيتها، ويحدد ذلك حسب النتائج التي تحققها المؤسسة إزاء قيامها بهذه العملية.

أولا: المراجعة الجبائية الفعالة

يؤدي قيام المؤسسة بالمراجعة الجبائية إلى التحكم في التسيير الجبائية وبالتالي تحقيق مجموعة المزايا التالية:

1. التحديد الدقيق للضريبة: أي أن المراجعة الجبائية تساعد على تحديد قيمة الضريبة عند إجراء الاختيار وبالتالي يجب على المؤسسة أن تعرف الحدث الجبائي لكل اختيار.

2. تحديد الخيار الجبائي الأمثل: في إطار ما يسمح به القانون يعمل على التمييز بين الاختيارات الجبائية المختلفة مما يسمح بتحديد المعدلات الضريبية المثالية وهذا لتجنب تكاليف جبائية إضافية وهذا من شأنه تغيير النتيجة الجبائية مما يخدم مصالح المؤسسة.

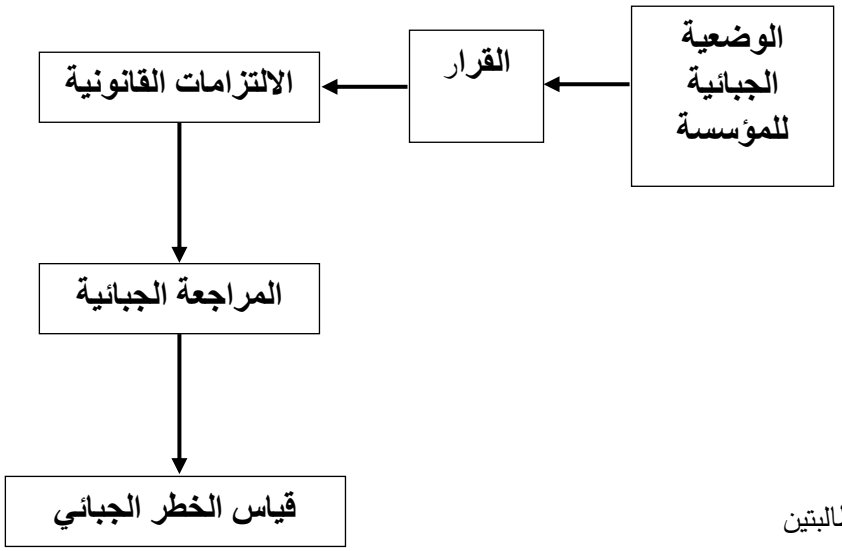
3. التقليل من حدوث الغش الضريبي: بما أن المراجعة الجبائية تعمل في إطار القانون هذا ما يجعل المؤسسة تعتمد عليها من أجل تحديد الخيار الجبائي المشروع وهذا من أجل تحقيق الأمن الجبائي.[1]

ثانيا: المراجعة الجبائية غير الفعالة

عدم فعالية المراجعة الجبائية تؤدي إلى تسيير جبائي غير فعال في المؤسسة الجبائية مما يؤذي بدوره إلى وقوع المؤسسة في مشاكل عند تطبيق النظام المفروض عليها، وهذا ما يعرضها بالضرورة إلى تحمل مجموعة من الغرامات والعقوبات التي تفرضها إدارة الضرائب وقد صنفت هذه العقوبات ضمن القوانين الجبائية التي سوف نتطرق إليها في المبحث الثالث.[2]

ويمكن تلخيص تأثير المراجعة الجبائية على الخطر الجبائي في الشكل التالي:

الشكل رقم(03): علاقة المراجعة الجبائية بالمخاطر الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين

[1] صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مرجع سابق ذكره، ص12-13.

[2] محمد عباس محرزي، مرجع سابق ذكره، ص53.

المبحث الثالث: رزنامة التصريحات والعقوبات الجبائية وفقا للأنظمة الضريبية المطبقة في الجزائر

باعتبار النظام الجبائي الجزائري نظام تصرحي فقد أوجب لمؤسسات التزامات جبائية محددة ووفقا لرزنامة زمنية محددة وإجراءات جبائية معلومة مسبقا حيث تتمثل هذه الالتزامات في التصريحات وقد تضع المؤسسة موضع خطر ضريبي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم إيفادها للشروط.

المطلب الأول: أنواع التصريحات الجبائية في التشريع الجزائري

إن المكلفين بالضريبة ملزومون على تقديم تصريحات ضريبية والتصريح فيها بكل ما يخصهم ويعنيهم في الآجال المحددة، سواء كانوا يخضعون للنظام الحقيقي أو النظام الجغرافي، وتتمثل هذه التصريحات فيما يلي:

أولا: التصريح بالوجود:Gn°08إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30يوم ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشة الضرائب التابعين لها، بالنسبة لضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) أو الضريبة الجزافية.[1] وهذا التصريح يجب أن يتضمن:

- الاسم واللقب.
- عنوان بالجزائر أوخارج الجزائر إن كان المكلف من جنسية أجنبية.
- طبيعة النشاط.
- رقم التعريف الاحصائي NIS.
- رقم التعريف الجبائي NIF.
- طبيعة العمليات التي تجعله خاضعا للرسم على القيمة المضافة.[2]

ثانيا: التصريح الشهري والفصلي لضرائب والرسوم

[1] مصطفى عوادي، يونس زين، **الرقابة الجبائية**، مطبعة سخري للنشر والتوزيع، ط2، الجزائر، 2011، ص23.

[2] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 51، 2020، ص24.

ألزم القانون المكلفين بان يكتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنفG50 أو صنف G50A ليحصل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التابعة لها.[3]

1. التصريح الشهري Gn° 50:

التصريح الشهري هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر والخاضعون لهذا التصريح هم:

. التصريحات من الصنف (Gn°50 .لون أزرق) تلتزم بها المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة.

التصريحات من الصفف (Gn°50.لون بني) تلزم بها الإدارة العمومية غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافةTVA.

يتم إيداع التصريح الشهري لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها مقر مؤسسة المكلف، ويدفع المبالغ المقرر خلال العشرين 20 يوما الاولى من كل شهر.[1]

. يمكن للمكلفين بالضريبة التابعين لمديريات كبريات المؤسسات التصريح والدفع بواسطة تصريح وتسديد الرسم على القيمة المضافة عن طريق الدفع الالكتروني حسب الشروط والآجال المنظمة قانونا.[2]

2. التصريح الفصلي: يلزم بهذا التصريح المكلفون بالضريبة الخاضعون ل:

1.2: النظام المبسط:(IRG–BIC) أي الأشخاص المعنويين المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص تحت ضريبة الدخل الإجمالي في فئة الأرباح الصناعية والتجارية، ويتم تحديد الأرباح حسب النظام الحقيقي والنظام المبسط.

2.2: الخاضعون لنظام التصريح المراقب: (IRG–BNC)

ملزمون بكتابة تصريحاتهم عن الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور أي أصحاب المهن الحرة الشاملين للضريبة على الدخل الإجمالي(IRG) في فئة الأرباح غير تجارية(BNC) ويتم تحديد أرباحهم حسب نظام التصريح المراقب.

[3] مصطفى عوادي، يونس زين، مرجع سابق، ص23.
[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2019، ص64.
[2] نفس المرجع، ص39.

ويتم التصريح بالرسم على النشاط المهني(TAP)، والرسم على القيمة المضافة (TVA)قبل 20يوم الأولى من الشهر الموالي للفصل الذي تم خلاله دفع الأجور أو تحقيق رقم الأعمال فيه.

ثالثا: التصريحات السنوية

1. التصريح الاجمالي بالمداخيل: Gn°1يكتتب التصريح بالدخل الإجمالي ويرسل على الأكثر يوم30افريل من كل سنة، عندما يتزامن إيداع التصريح مع يوم عطلة قانونية يمدد أجل الاستحقاق إلى اليوم المفتوح الذي يليه والأشخاص الخاضعون لهذا الصريح هم:

-الاشخاص الطبيعيين الذين يحققون فوائد متأتية من أنشطة مهنية.

-الاشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل من استئجار عقارات مبنية أو غير مبنية، بما في ذلك الأراضي الزراعية وكذلك استئجار الممتلكات الغير منقولة للاستخدام السكني.

-الأشخاص الذين يستفيدون من دخل معين من رؤوس الأموال المنقولة.

-الموظفون الذين يتحصلون على مداخيل أجرية وغير أجرية، بالإضافة إلى مرتبهم الرئيسي وعلاوتهم وتعويضاتهم، باستثناء الأشخاص الممارسين إضافة إلى نشاطهم الرئيسي نشاطا تعليميا أو بحثي على أساس مؤقت أو مشارك في المؤسسات التعليمية.

ويتعين على المكلف بالضريبة إرفاق Gn°01ب:

- قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالتهم.
- جدول الأعباء الواجب خصمها من الدخل الإجمالي.[1]

2. التصريحات المهنية الخاصة:

بالإضافة إلى التصريح الإجمالي للمداخيل يتعين على المكلف اكتتاب التصريحات المهنية الخاصة التالية:

الجدول رقم(01): التصريحات المهنية الخاصة

فئة المداخيل	نظام فرض الضريبة	نوع الوثيقة	اخر أجل لإيداع التصريحات	مكان إيداع التصريحات
أرباح مهنية	النظام الحقيقي	Gn°11	30 أفريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط.

[1] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الرزنامة الجبائية، 2019، ص09.

مداخيل فلاحية	النظام الحقيقي	Gn°5	30 أفريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان الاستغلال.
مداخيل رؤوس الأموال المنقولة	النظام الحقيقي	Gn°5	30 أفريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها المواطن الجبائي.
رواتب وأجور	النظام الحقيقي	Nn°29	30 أفريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي تتبع مسكن رب العمل، أو مقر مؤسسته أو المكتب الذي قام بدفعه.

المصدر: المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2020، ص67.

رابعا: التصريح بالنتائج السنوية:

وهم الاشخاص الخاضعون لضريبة IBS، ملزمون بالتصريح بمداخيلهم وفق نموذج (Gn°04) بحيث يجب على المؤسسة تقديم تصريح بنتائجها كل سنة، بغض النظر عن إشارة نتيجتها، وتقوم لدى مفتشة الضرائب المختصة بمكان مقر الشركة أو الإقامة الرئيسة لها، وهذا قبل 20افريل كل سنة حتى لو أن" المؤسسة سجلت عجزا تقيم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط، وفي حالة قوة قاهرة أو أسباب موضوعية يمكن تمديد أجل تقديم التصريح وفقا لقرار من المدير العام للضرائب، غير أنه يمكن أن يتجاوز هذا الأجل 3 أشهر" [1]ويتضمن تصريح Gn°04لما يلي:

- رقم التسجيل التجاري.
- نسخة من الميزانية الحسابية، جدول حسابات النتائج، مبلغ رقم الأعمال وكل الجداول الملحقة.
- هوية المحاسب أو الخبير المحاسبي المكلف بمسك أو تحديد أو مراقبة نتائج المؤسسة.
- كشف للتسبيقات المدفوعة والخاصة بالضريبة على أرباح الشركات.
- الجداول الخاصة بكل الأعباء والإيرادات وكذا تلك الخاصة بالأجراء والزبائن.
- بالإضافة إلى بعض الوثائق والجداول المتعلقة بحالات خاصة مثل: تقديم الالتزام بإعادة الاستثمار.[2]

خامسا: التصريح التقديري Gn°12

ويخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجغرافية الوحيدة فيتوجب عليهم اكتتابه وإرساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان النشاط، ويجب اكتتابه في الفترة الممتدة من 01جوان إلى غاية

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021، المادة 151، ص36.

[2] رضا خلافي، **النظام الجبائي الجزائري الحديث**، ط2، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص26.

30جوان من نفس السنة.[1] يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجغرافية الوحيدة اللجوء للدفع الجزئي لضريبة وفي هذه الحالة يجب عليهم إيداع التصريح التقديري بتسديد50% من مبلغ الضريبة الجغرافية الوحيدة، أما 50% الباقية فيتم تسديها على دفعتين متساويتين.

- الدفعة الأولى 25% من 01إلى15سبتمبر.
- الدفعة الثانية 25 % من01إلى15ديسمبر.[2]

تنص المادة 17 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: لا يخضع المكلفون بالضريبة الجدد للضريبة الجغرافية الوحيدة. ابتداء من أول جانفي من السنة التي تلي سنة بداية نشاطهم، شرط ان يكونوا مارسوا نشاطهم لمدة3أشهر على الأقل، ويتعين على المكلفين بالضريبة الجدد اكتتاب وإرسال إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط تصريحا خاصاG12، تحدد الإدارة الجبائية نموذجه. وذلك قبل أول فبراير من كل سنة.[3]

سادسا:التصريح التكميلي:

يجب على المكلفين بالضريبة اكتتاب تصريح تكميلي في الفترة 20جانفي إلى 15فيفري من السنة ن+1، ودفع الضريبة المتعلق بها عن طريق الوثيقةG12 في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز 20 % من رقم الأعمال المصرح به بعنوان السنة ن، وفي حالة إذا ما تجاوز رقم الاعمال المحقق سقف 15000000دج فيخضع الفرق بين رقم الأعمال المحقق وذلك المصرح به إلى الضريبة الجغرافية الوحيدة وفقا للمصدر الموافق له، أما المكلفين بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى سقف فرض الضريبة الجغرافية الوحيدة فيتم صبهم في نظام الربح الحقيقي. [4]

الجدول رقم (02): التصريحات الجبائية المختلفة المفروضة على المكلفين بشكل عام.

نوع الوثيقة	تسمية الوثيقة	آجال التصريح	مكان إيداع التصريح	النظام الضريبي
G°12 BIS	التصريح التقديري لرقم الأعمال للمكلفين بالضريبة	إلى غاية 30 ديسمبر من السنة 05	إدارة الضرائب التابع لها مقر نشاط المكلف	نظام الضريبة الجزافية الوحيدة IFU

[1] منصور بن اعمارة، **الرسم على القيمة المضافة**، ط2، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص46.
[2] المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021، المادة 365.
[3] المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 17، ص08.
[4] المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 252 مكرر 8، 2021.

	الجدد			
G°12 TER	التصريح التقديري لرقم الأعمال	من 20 جانفي إلى غاية 15 فيفري من السنة ن+1	إدارة الضرائب التابع لها مقر نشاط المكلف	IFU
Gn°31	تصريح بالرسم العقاري للمركبات مبنية وغير مبنية	2 أشهر الأولى من تاريخ الإنجاز	إدارة الضرائب مصلحة التقويمات	IFU
Gn°37	تصريح بالضريبة على الأملاك (ISP)	كل 4 سنوات قبل الفاتح من ماي للسنة الرابعة	إدارة الضرائب مصلحة التقويمات	IFU
Gn°50 TER	إشعار بالدفع للأجور والاتاوات الخاصة بالضريبة	كل ثلاثي	إدارة الضرائب التابع لها مقر نشاط المكلف	IFU
Gn° bis	التصريح بالضريبة على أرباح الشركات IBS	قبل 30 افريل من كل سنة	التابعين لكبريات المؤسسات الذين يتجاوز رقم أعمالهم 100.000.000	IFU
Gn° ter			المكلفين التابعين لمركز الضرائب	

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات والدليل التطبيقي لتصريحات الجبائية.

ثانيا: التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:

إذا قررت المؤسسة التوقف عن النشاط فإنه يجب عليها تقديم تصريح تنازلها أو توقفها عن النشاط وهذا وفقا ل:

1. **احكام عامة:** يجب عن المكلفين في حالة تنازلهم أو توقفهم عن جزء أو كل نشاطهم الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط في أجل أقصاه، 10أيام ابتداء من:

- اليوم الذي ينشر فيه المشتري أو المتنازل في جريدة الإعلانات القانونية إذا تعلق الأمر بيع أو التنازل عن محل تجاري.

- اليوم الذي يتسلم فيه المشتري أو المتنازل له إدارة إذا تعلق الأمر ببيع أو التنازل عن المؤسسات أخرى.
- اليوم الذي أغلقت فيه نهائيا المؤسسات، إذا تعلق الأمر بوقف النشاط.
- تاريخ السحب إذا تعلق الأمر بسحب الاعتماد (بعد سحب الاعتماد المقرر في المادة 101من القانون المتعلق بالنقد والقرض كإنهاء للنشاط) .

ولهذا يجب أن يحيطوا مفتش الضرائب علما بالتاريخ الذي أصبح أو يصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا وكذا عند الاقتضاء، اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه.[1]

وفي حالة وفاة المستغل الخاضع للضريبة يجب على ورثته أن يقدموا هذا التصريح في أجل ستة 6 أشهر من تاريخ الوفاة.[2]

2. أحكام خاصة بالرسم على القيمة المضافة: (TVA)

يجب على الشخص أو الشركة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة التي تنقطع عن ممارسة مهامها أو التنازل عن صناعتها أو تجارتها أن تقدم خلال العشرة أيام التي تلي هذا التوقف أو التنازل إلى نفس المفتشية التي أودع فيها التصريح بالوجود.[3]

المطلب الثاني: العقوبات الجبائية المطبقة على التصريحات

أوجب النظام الضريبي الجزائري على المكلف التزامات جبائية محددة وفقا لرزنامة محددة وإجراءات جبائية معلومة مسبقا، ونتيجة لعدم التزامها بهذه الإجراءات تكون موضع خطر جبائي وتتحمل تكاليف إضافية أهمها:

أولا:عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات

توضح العقوبات الناجمة عن عدم الانتظام الضريبي في عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات من خلال الجدول التالي:

[1] المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2021.

[2] المادة 196 الفقرة 05 من نفس القانون.

[3] المادة 57 من قانون الرسم على رقم الأعمال، لسنة 2021.

الجدول رقم (03) : عقوبات غياب أو التأخر في إيداع التصريح.

طبيعة التصريح	غياب التصريح	التأخر في إيداع التصريح
التصريح بالوجود	30000 دج	المدة شهر: 30000 دج
التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات	تسوية وضعية المؤسسة في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجارب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع زيادة 30% من الحقوق المستحقة.	* المدة لا تتجاوز شهر: 10 % على الحقوق المستحقة. * المدة تتجاوز شهر وأقل من شهرين:20 % * المدة تتجاوز الشهرين: 25 % * تسديد متأخر للضريبة
التصريح على الرسم العقاري	عقوبة قدرها 50000دج	
التصريح بالضريبة على المرتبات والأجور.	يحدد تلقائيا مبلغ الحقوق والمستحقة لكل شهر من الشهور التي تأخر في دفعها، تجنب هذه الحقوق بتطبيق نسبة 20% على أساس تقدره الإدارة تلقائيا، ويتعين على المكلف الدفع خلال 10ايام التالية من التبليغ.	
		تطبيق 10 % عقوبة مع إضافة 3 % على كل شهر تأخر من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة دون تجاوز 25 %
التصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والمستفيدين من إعفاء جبائي أو المحققين خسارة.		المدة شهر:2500 دج مدة التأخير تتجاوز شهر وتقل عن شهرين 5000 مدة التأخير تتجاوز شهرين:10000دج
التصريح المفصل الخاص بالزبائن G30	. فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة. . تطبيق غرامة جبائية من 1000إلى 10000دج كل مرة تثبت فيها أخطاء. استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحصل للمشتريات بقيمة المبيعات بالجملة غير المصرح بها في الجدول الخاص بالزبائن.	
التصريحات الشهرية أو الفصلية نموذج G50	. 10 % عن الإيداع المتأخر . 25 % عن الإيداع المتأخر بعد قيام الإدارة الجبائية بإعداد المدين بالضريبة لتسوية وضعيته في أجل شهر. . بالنسبة لضريبة الدخل عن المرتبات والأجور يتم تحديد الأساس تلقائيا من طرف الإدارة، وتحسب الحقوق في حدود 20 % عن الأساس المحدد تلقائيا مع تطبيق	

	عقوبة.	
تصريح الضريبة على الامتلاك	عدم اكتتاب التصريح المتعلق بالضريبة على الأملاك يؤدي إلى الإخضاع التلقائي للضريبة مع تطبيق غرامة تساوي ضعف الحقوق المستحقة	تطبق إجراءات الإخضاع التلقائي إلا إذا لم يسوي الخاضع للضريبة وضعيته في أجل 30 يوم من تبليغ الإعداد الأول

المصدر: صالح حميدا تو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، رسالة ماجستير، *جامعة ورقلة،2012، ص110.*

ثانيا: العقوبات المترتبة عن الغش والنقص في التصريحات

يبين الجدول الموالي العقوبات المترتبة عن النقص في التصريح الجبائي وكذا المترتبة عن أعمال الغش كما يلي:

الجدول رقم(04) : العقوبات المترتبة عن الغش والنقص في التصريح.

عقوبات النقص في التصريح		**عقوبات الغش والتدليس**
الحقوق المغفلة	**نسبة الزيادة**	* عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة.
. لا تتجاوز 50000 . تزيد عن 50000 وأقل أو تساوي 200000 دج . أكثر من 200000 دج	10 % 15% 25%	* توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاءها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة. * لا يمكن أن تقل هذه الزيارة عن 50 % وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100% * تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر

المصدر: المادة 193 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة2021.

ثالثا: العقوبات الجبائية المفروضة على المدلسين:

الجدول رقم (05) : العقوبات الجزائية المفروضة على المدلسين.

مبلغ الحقوق المتملص منها	**الغرامة المالية**	**العقوبة المفروضة**
لا يفوق 100000 دج	من 50000 دج إلى 100000دج	
المبلغ يفوق 100000 ولا يتجاوز 1000000	من 100000 إلى 500000دج	الحبس من شهرين (2) إلى ستة (6) أشهر

المبلغ يفوق 1000000 ولا يتجاوز 5000000دج	غرامة من 500000 إلى 2000000دج	الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2)
المبلغ يفوق 5000000 ولا يتجاوز 10000000دج	غرامة من 2000000 إلى 5000000دج	الحبس من سنتين (2) إلى خمس سنوات
المبلغ يفوق 10000000دج	غرامة من 5000000 إلى 10000000دج	الحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات

المصدر: المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة2021.

المطلب الثالث: الإجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر.

لقد عمدت الحكومة الجزائرية في الفترة الأخيرة إلى استحداث واتخاذ عدة إجراءات عملية تهدف إلى تدعيم تطوير جهاز الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي تمحورت أساسا حول إصلاح نظام الرقابة الجبائية وجعله يتماشى مع الأنظمة الضريبة العصرية من خلال الإجراءات التالية:[1]

. تسهيل الإجراءات من خلال تأسيس الملف الجبائي الوحيد، والذي تصنف وتتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلفين بالضريبة.

. إنشاء التحقيق المصحوب أو التحقيق الظرفي والذي يعتبر أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل تعمقا من التحقيق المحاسبي، إذ أن خاصية الانتظام والتصويب لهذا التحقيق تمكن مراقبتي الإدارة الجبائية من اكتشاف التهرب الضريبي فور وقوعه.

أو التصريح لدى الإدارة الجبائية وبالتالي يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال ثم إصدار الجداول الإضافية الناتجة عن إعادة التقييم وإرسالها إلى المكلف مباشرة لدفعها إلى قباضة الضرائب التي يتبعها.

. زيادة التشديد في العقوبات المفروضة على المكلفين المهربين.

كما أن الإصلاح الذي أدخلته الدولة على منظومة الرقابة الجبائية تعدى إلى عصرنة الإدارة الجبائية من خلال إعادة هيكلتها وتنظيمها، وتمثل في الآتي:

. إنشاء ثلاث مؤسسات كبرى هي: مديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب، المركز الجواري لضرائب.

. إنشاء مديرية العلاقات العمومية والاتصال ومديرية الإعلام والتوثيق من أجل تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

[1] سليمان سوالم، **واقع الرقابة الجبائية في الجزائر**، مداخلة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، ص ص64-65.

. إعداد برامج تكوينية لرفع كفاءة أعوان الإدارة الجبائية.

. إصدار المديرية العامة لضرائب دليل الأخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة لضرائب في هذا الصدد، يعتبر هذا الدليل قانونا لحسن السلوك الذي سيترتب عن الاحترام الصارم له من قبل أعوان الضرائب، إحداث تغييرات إيجابية في الكيفية التي ينظر بها المواطنون إلى الإدارة الجبائية، وفي نفس الوقت تحسين العلاقة بين الإدارة ومستعمليها.

استحداث آلية التصريح الالكتروني للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات حيث تهدف هذه الآلية إلى توفير للمكلفين بالضريبة إمكانية إرسال عن بعد وبكل أمان تصريحاتهم الملزمين بها وهذا بغية جعل التسيير العادي للضرائب أكثر سهولة والتقليل من تكلفة الوقت والانتقال.

تطبيق برنامج الامتثال الجبائي الإرادي على مستوى البنوك.

تعزيز التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك وهذا عن طريق إنشاء فرق مختلطة ما بين الجمارك والضرائب للقيام بالتحقيقات المشتركة وتبادل المعلومات والملفات المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي.

كما يشمل الإصلاح تطوير التعاون الدولي عن طريق إبرام الاتفاقيات الخاصة في مجال مكافحة التهرب الضريبي حيث أبرمت الجزائر في هذا الإطار عدة اتفاقيات ثنائية مع بلدان أوربية ومغاربية وإفريقية وعربية وآسيوية وحتى من دول أمريكا، حيث تمكن من الاطلاع على أموال الأفراد في الخارج وذلك بحثهم على تقديم تصريحات المتعلقة بالمداخيل والإيرادات المحققة في الخارج، والحصول على المعلومات الضريبة التي تتعلق بالأرصدة السكنية للأفراد المودعة بالخارج، لتسهيل تحصيل الضرائب.

خاتمة الفصل:

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى إبراز أهم المخاطر الجبائية التي قد تواجه المؤسسة الاقتصادية، وقد تؤثر سلبا على نشاطها واستمراريتها، لذا يجب على المؤسسة الإلمام بجميع الجوانب التي تحيط بالمخاطر الجبائية حتى تتمكن من حسن تسييرها والتحكم الجيد فيها، وما يترتب عنها من عقوبات جبائية، وذلك من خلال تصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها الحد من هذه المخاطر والسيطرة عليها.

الفصل الثالث:

الدراسية الميدانية

تمهيد

المبحث الأول: تقديم مكان الدراسة

المبحث الثاني: دراسة واقع التسيير الجبائي لمؤسسة الجزائرية للجلود والمؤسسة الخاصة

خاتمة الفصل

تمهيد:

بعد أن تطرقنا سابقا إلى مختلف الجوانب النظرية للمخاطر الجبائية وتسيير الخطر الجبائي سنقوم بإسقاط الدراسة على مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته ومؤسسة اقتصادية خاصة طلبت عدم الكشف عن اسمها (x). وهذا بغرض إثراء الجانب النظري والتعرف على الإطار العملي للتسيير الجبائي واختبار مدى مساهمته في تحقيق الأمن الجبائي.

المبحث الأول: تقديم مكان الدراسة

سنقوم في هذا المبحث بإعطاء نظرة تصورية عن المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: تقديم مؤسسة الجزائرية للجلود. جيجل

وذلك من خلال عرض نبذة تاريخية عن المؤسسة والتعريف بها كالتالي:

أولا: نبذة تاريخية عن مؤسسة مدبغة الجلود

تعتبر وحدة الدباغة لولاية جيجل وحدة صناعية تم إنشاؤها من أجل الوصول إلى غايات اقتصادية واجتماعية، وذلك من طرف المؤسسة البلغارية في إطار التعاون الجزائري البلغاري، حيث انطلقت بها الأشغال في 19 جوان 1965 وسلمت منتهية سنة 1967، وهي سنة بداية نشاط المؤسسة حيث قدر إنتاجها في خضم هذه السنة 11 طن يوميا، وذلك باعتبارها تشغل 367 عاملا، ويبلغ رأس مالها التأسيسي 360 مليون دينار وقد أحدثت فيها توسعات بين سنة 1970-1973 حيث وصل الإنتاج إلى 25 طن يوميا، 467 عاملا يعملون على تحسين طرق العمل.

ثانيا: نبذة تعريفية لمؤسسة مدبغة الجلود

مدبغة الجلود جيجل شركة ذات أسهم لها 16000 سهم حاليا والسهم الواحد ب 5000 دينار أي ما يعادل رأسمال بقيمة 80000000 دينار جزائري مقيدة بقانون تجاري مرتبط بمجمع الجلود المستقل عن الشركة القابضة العمومية للصناعات الفلاحية والغذائية والمنتوجات المصنعة.

تشغل هذه الوحدة حاليا 139 عاملا يتوزعون على مختلف المديريات، الأقسام والمصالح والورشات كما ينقسم عمال الورشات الإنتاجية إلى فريقين (صباحية ومسائية) يعملان بالتناوب على مدار 16 ساعة يوميا، أما في حالة نقص الإنتاج فهي تكتفي بغرفة واحدة.

وتقوم المدبغة بمعالجة جلد الأبقار والأغنام (تعالج بنسبة قليلة)، حيث يتم معالجة 10 طن يوميا من الجلد أي ما يعادل 16000 قدم مربع، بالإضافة إلى ذلك فإن إنتاجها ذو جودة عالية حيث حازت على شهادة الجودة لكل نشاطاتها ابتداءا من 1 أوت 2004 ولمدة 3 سنوات متتالية.

أما بالنسبة للموقع الجغرافي للمؤسسة فهي تقع في هضبة الحدادة بمنطقة بني قايد التاريخية جنوب غرب مدينة جيجل والتي تبعد عنها ب 3 كلم وهي لا تبعد عن البحر سوى بكيلو متر واحد، وتتربع على مساحة قدرها 5 هكتارات وتتوسط مجمعا سكنيا.

الجدول رقم 06: توزيع العمال حسب الأقسام

المديرية العامة	2
مديرية الموارد البشرية	7
مديرية المحاسبة والمالية	4
مديرية التجارة	4
مديرية الصناعة	10
مصلحة الأمن والوقاية	21
مصلحة تسيير المخزون	7
المديرية التقنية	6
مديرية الإنتاج	70
العدد الكلي للعمال	131

المصدر: وثائق مصلحة المستخدمين

الجدول رقم 07 تقسيم العمال حسب المجمعات الاجتماعية المهنية

الإطارات	24
أعوان التحكم	7
أعوان التنفيذ	101

المصدر: وثائق مصلحة المستخدمين

كما تتعامل هذه المدبغة مع زبائن وموردين من داخل الوطن وخارجه كالتالي:

تعاملات محلية متمثلة في:

- مؤسسة الصناعات والأحذية EHC.
- مؤسسة الصناعات والأحذية بالشراقة Mas style.
- وزارة الدفاع الوطني.
- بعض الزبائن من الخواص.

تعاملات خارجية متمثلة في:

- تصدير الجلد النصف نهائي.

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة (مدبغة الجلود -جيجل-)

وتنقسم إلى: [1]

أولا- الأهداف الاقتصادية: يمكن أن نجمع عددا من الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة لتحقيقها فيما يلي:

أ. **تحقيق الربح:** وهذا بغرض توسيع نشاط مؤسسة الجلود ومنافسة المؤسسات الأخرى التي تعمل في نفس القطاع أو المحافظة على مستوى معين من نشاطها وهذا ما يساعدها على البقاء والاستمرار.

ب. **تلبية طلبات السوق:** إن تحقيق مؤسسة مدبغة الجلود لنتائجها يرتكز على توزيع منتجاتها وتغطية تكاليفها وعند قيامها بعملية التوزيع فهي تغطي طلبات السوق، سواء كان ذلك محليا أو وطنيا.

ج. **عملية الإنتاج:** حيث تهدف مؤسسة مدبغة الجلود جيجل من خلال الاستعمال الرشيد والأمثل لعوامل الإنتاج والرفع من إنتاجيتها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج وتوزيع هذه الخطط والبرامج لتفادي الوقوع في المشاكل الاقتصادية.

ثانيا-الأهداف الاجتماعية:

أ. **ضمان مستوى مقبول من الأجور:** يعتبر عمال مدبغة الجلود من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها حيث يتقاضون أجور مقابل عملهم، ويعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونيا إذ يعتبر العامل الحيوي للمؤسسة إلا أن هذه الأجور راجعة لطبيعة المؤسسة ومستوى وطبيعة السوق فيها.

ب. **تحسين مستوى المعيشة:** وفي هذه الحالة فإن هذه الشركة تدعو إلى تحسين وعقلنة الاستهلاك الذي يكون بتوزيع وتحسين الإنتاج وتوفير إمكانيات مالية ومادية أكثر للعمال من جهة والمؤسسة مدبغة الجلود من جهة أخرى.

ج. **إقامة أنماط استهلاكية معينة:** تقوم مؤسسة مدبغة الجلود بجيجل عادة بتقديم منتوجات جديدة أو التأثير على أذواق المستهلك الصناعي عن طريق الاستثمار والدعاية سواء المنتجات الجديدة أو القديمة.

د. **الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال:** إن المؤسسة تتوفر بداخلها على علاقات مهنية واجتماعية بين الأشخاص قد تختلف مستوياتهم العلمية وانتماءاتهم الاجتماعية والسياسية، إلا أن دعوتهم إلى التمسك والتفاهم هو الوسيلة لضمان الحركة المستمرة لهذه المؤسسة لتحقيق أهدافها.

[1] مقابلة مع السيد رئيس مصلحة المالية والمحاسبة.

هـ. **توفير تأمينات ومرافق للعمال:** تعمل مدبغة الجلود على توفير بعض التأمينات مثل التأمين الصحي، والتأمين ضد حوادث المرور وكذلك التقاعد، كما تهدف لتخصيص مساكن سواء وظيفية منها أو عادية لعمالها بالإضافة إلى المرافق العامة مثل الطعام والنقل.

و. **تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى:** حيث أنه مع التطور السريع الذي شهدته وسائل الإنتاج وزيادة تعقيدها فإن شركة مدبغة الجلود بجيجل تجد نفسها مجبرة على تدريب العمال الجدد تدريبا كافيا وذلك بإعطائهم إمكانية استعمال هذه الوسائل بشكل يسمح باستغلالها استغلالا عقلانيا، كما أن عمالها القدامى قد يجدون أنفسهم أمام آلات لا يعرفون استعمالها أحيانا مما يجعل المؤسسة تضطر إلى إعادة تدريبهم على استعمال هذه الآلات الحديثة وهو ما يسمى بالرسكلة.

المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي لمدبغة الجلود-جيجل-

إن مؤسسة مدبغة الجلود بجيجل يترأسها الرئيس المدير العام المكلف بتسيير المؤسسة، كما ينعقد مجلس الإدارة ويجتمع على الأقل 6 مرات في السنة، وانعقاد الجمعية العامة للمؤسسة في نهاية النشاط المحاسبي، ويحتوي الهيكل التنظيمي للمؤسسة على مجموعة من المديريات والدوائر وهي:

1. **المديرية العامة:** تتكون المديرية العامة من المدير العام الذي يشرف على أعمالها، والذي يعتبر صاحب القرار ويحتل الموقع الأعلى في الهرم الإداري، وتساعده السكرتارية على أداء مهامه وتفعيل دوره داخل المديرية.

1.1. المدير العام: تتمثل مهام المدير العام فيما يلي:

- تسيير أمور الشركة في أحسن الظروف، مع ضمان عوامل الأمن لتحقيق الأهداف المرسومة.
- الحرص على المشاركة الفعالة في تحقيق الأهداف المرجوة.
- إعداد برنامج النشاط العام للمؤسسة وتنفيذه بمساهمة كل المدراء.
- يسهر على حسن التسيير والمراقبة في المؤسسة، والحرص على تعيين العمال حسب الشروط المنصوص عليها.

1.1. **الأمانة (السكرتارية):** وتتولى المهام التالية:

- استقبال البريد والاتصالات الهاتفية.
- تنظيم اللقاءات والزيارات الخاصة بالرئيس (المدير العام).
- إعداد وتصنيف الوثائق الإدارية الخاصة التي تهم الإدارة.

2. **مديرية الصيانة:** تقع تحت مسؤولية المدير المكلف بها، وتلعب دورا مدعما للإنتاج وذلك بالحفاظ على المعدات وصيانتها من الأعطال، وتتمثل مهام مدير الصيانة فيما يلي:

- تأكيد جاهزية المعدات وتركيبات الإنتاج لضمان السير الحسن للعمل.
- ربط ومتابعة أعمال الصيانة بالتنسيق مع رئيس مصلحة التدخل والمسؤول عن مراقبة التنفيذ.
- تحديد وتنظيم أعمال الصيانة مع رؤساء المصالح والسهر على إنجاز برنامج العمل.

3. **مديرية الإنتاج:** تتكون من عدة دوائر يترأسها مدير مكلف بتنفيذ وتنظيم عمل الورشات وتسيير الإنتاج ومن مهامه:

- المشاركة في إعداد الأهداف السنوية للإنتاج.
- السهر على رقابة وأمن العمال حسب شروط العمل المنصوص عليها.
- تحقيق برنامج إنتاج ذو نوعية جيدة وبأقل تكلفة ممكنة.
- مراقبة استهلاك المواد الأولية والتسيير العقلاني لأوقات العمل، كما أن هذه الدوائر تنقسم إلى عدة ورشات منها: ورشة الدباغة وإعادة الدباغة، ورشة العصر والتجفيف ...إلخ.

4. **مديرية المحاسبة والمالية:** كما هو معروف أن للمحاسبة تأثيرا مهم على حياة المؤسسة وما يحيط بها بحكم المنافع التي يمكن أن تقدمها للمؤسسة، وتعتبر هذه المديرية محل دراستنا حيث تمت فيها ممارسة تربصنا وتضم هذه المديرية ثلاثة مصالح وهي:

1.4. مصلحة المالية والمحاسبة العامة: وتبرز مهامها فيما يلي:

- مسك جميع الدفاتر اليومية المساعدة.
- مراقبة العمليات والتسجيلات المحاسبية.
- مسك ومراقبة سجل الاستثمارات والاهتلاكات.
- متابعة الحسابات البنكية للمؤسسة وإعداد جدول التقارب البنكي.
- إعداد ميزانية المحاسبة للمؤسسة .
- المتابعة والمراقبة الفعالة لعمليات الجرد في نهاية السنة.
- متابعة ورفع تحفظات محافظ الحسابات.

1.4. مصلحة محاسبة الموارد: ومن المهام التي تقوم بها:

- استلام وصول المدخلات والمخرجات للمواد الأولية ولوازم المكتب وقطع الغيار إضافة إلى المنتوج التام.
- إجراء مقارنة شهرية مع أمين المخازن.
- إجراء مقارنة شهرية مع مصلحة المحاسبة العامة.
- تقديم الاستهلاكات الشهرية لمصلحة المحاسبة العامة.
- إعداد جدول شهري للمدخلات والمخرجات من المنتوج التام.
- المقارنة بين الجرد المحاسبي والجرد المادي في نهاية السنة.

3.4. مصلحة الخزينة: تعمل هذه المصلحة على:

- متابعة الصندوق في عمليات دخول وخروج الأموال
- مسك سجل لمتابعة الشيكات البنكية
- مسك سجل لمداخيل الزبائن
- استقبال جميع المداخيل النقدية وإعداد وصول الاستلام
- القيام بعمليات التسديد النقدية (الأجور ومصاريف التنقلات وبعض الموردين)
- القيام بإعداد الشيكات لصالح الموردين والمدينون الآخرون.[1]
- متابعة المراسلات البنكية.

5. مديرية الموارد البشرية: وهي من مسؤوليات المدير المكلف بمراقبة كل تحركات المستخدمين والسهر على السير الحسن للنشاطات المرتبطة بهم، ونجد في هذه المديرية دائرتين هما:

دائرة الشؤون الاجتماعية والوسائل العامة، الغيار ومراقبة أعمال الصيانة.

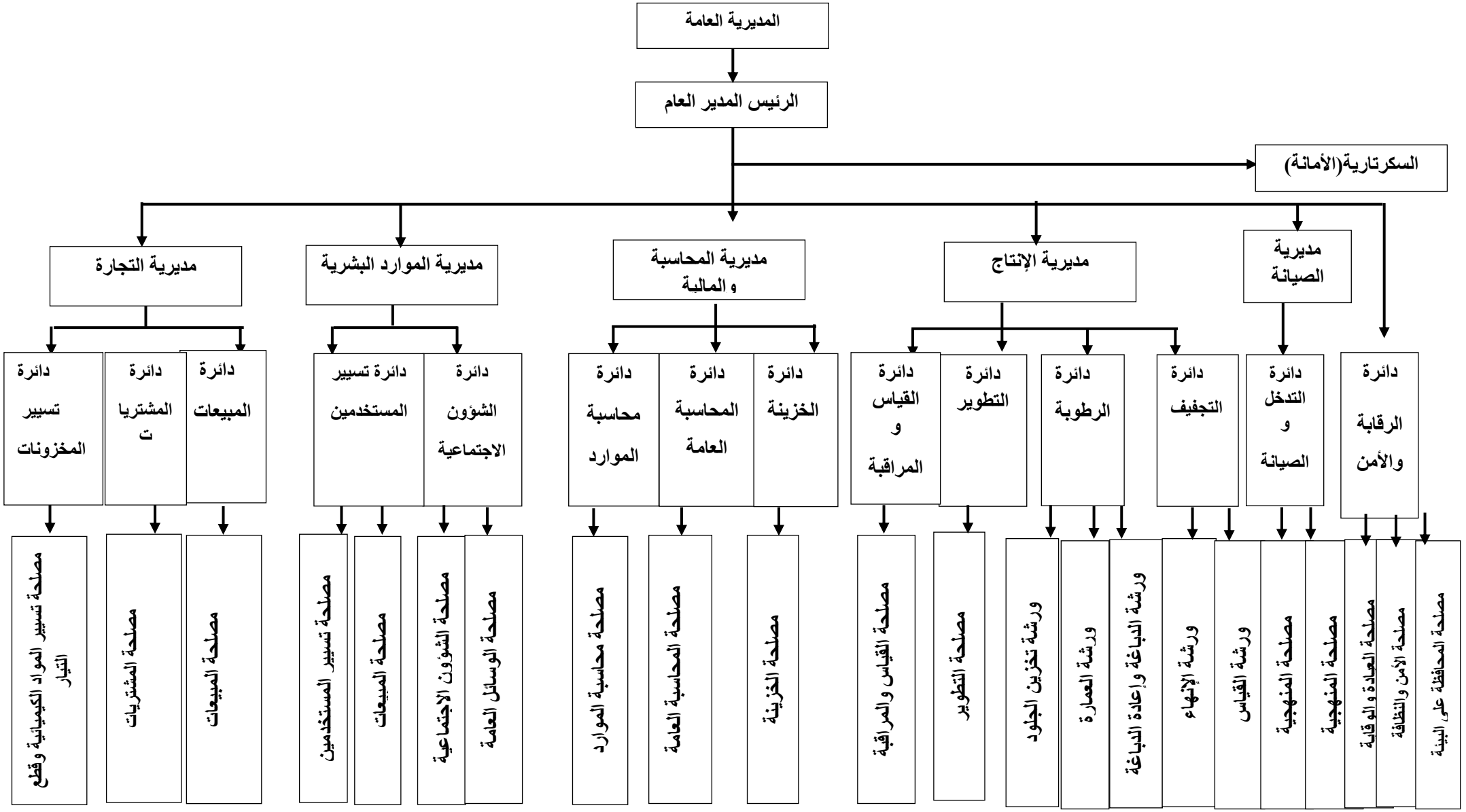
6.مديرية التجارة: تقع تحت مسؤولية المدير المكلف بسير عملية التخزين وعملية شراء وبيع المنتجات ودراسة السوق لبرمجة منتجات مبيعات الوحدة (العرض والطلب) إضافة إلى:

[1] مقابلة مع السيد رئيس مصلحة المالية والمحاسبة.

- ترويج حاجات السوق انطلاقا من برامج الزبائن

- إنجاز وتطوير السياسة التجارية بالمادة الأولية.[1]

[1] مقابلة مع السيد رئيس مصلحة المالية والمحاسبة.


المديرية العامة
الرئيس المدير العام
السكرتارية(الأمانة)
مديرية الصيانة
مديرية الإنتاج
مديرية المحاسبة و المالية
مديرية الموارد البشرية
مديرية التجارة
دائرة الرقابة والأمن
دائرة التدخل و الصيانة
دائرة التجفيف
دائرة الرطوبة
دائرة التطوير
دائرة القياس و المراقبة
دائرة الخزينة
دائرة المحاسبة العامة
دائرة محاسبة الموارد
دائرة الشؤون الاجتماعية
دائرة تسيير المستخدمين
دائرة المبيعات
دائرة المشتريات
دائرة تسيير المخزونات
مصلحة المحافظة على البيئة
مصلحة الأمن والنظافة
مصلحة العيادة والوقاية
مصلحة المنهجية
مصلحة المنهجية
ورشة القياس
ورشة الإنهاء
ورشة الدباغة وإعادة الدباغة
ورشة العمارة
ورشة تخزين الجلود
مصلحة التطوير
مصلحة القياس والمراقبة
مصلحة الخزينة
مصلحة المحاسبة العامة
مصلحة محاسبة الموارد
مصلحة الوسائل العامة
مصلحة الشؤون الاجتماعية
مصلحة المبيعات
مصلحة تسيير المستخدمين
مصلحة المبيعات
مصلحة المشتريات
مصلحة تسيير المواد الكيميائية وقطع الغيار

المبحث الثاني: دراسة واقع التسيير الجبائي لمؤسسة الجزائرية للجلود والمؤسسة الخاصة

يظهر التسيير الجبائي في المؤسسة من خلال منظومة الضرائب التي تخضع لها المؤسسة وحسابها وإعدادها لالتزاماتها الجبائية.

المطلب الأول: منظومة الضرائب التي تخضع لها مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته

إن الشكل القانوني لشركة الجلود ومشتقاته هو شركة ذات أسهم تخضع للنظام الحقيقي، وبالتالي فهي تخضع لمجموعة من الضرائب والرسوم أهمها: الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي وحقوق الطابع ورسوم أخرى.

1) الضريبة على أرباح الشركات IBS

تخضع المؤسسة للضريبة على أرباح الشركات بناء على المواد: 135 و136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمعدل المطبق في هذه المؤسسة هو 19%.

2) الرسم على النشاط المهني TAP

تخضع المؤسسة أيضا للرسم على النشاط المهني بنسبة 1% حسب المواد 207، 219، 357 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3) الرسم على القيمة المضافة TVA

يخضع نشاط المؤسسة محل الدراسة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% وبمعدل مخفض 9%.

4) الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

- بموجب أحكام المواد 1 و2 و3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تخضع المؤسسة لضريبة IRGIS ومداخيل الشركاء IRG/DIERSI ب 10% .
- تقوم المؤسسة بالتصريحات الجبائية قبل 20 يوم من كل شهر، حيث تحرص على ذلك تفاديا للعقوبات والغرامات فإدارة الضرائب تقوم بمقارنة تصريحات فيما يخص **TVA** على المشتريات مع **TVA** على المبيعات من كل شهر.
- في حالة حدوث فروقات بينما قامت المؤسسة بالتصريح به من **TVA** على المشتريات والتي تعتبر بالنسبة للمورد **TVA** على المبيعات تقوم بعملية فحص الفواتير والتدقيق، فالفروقات الموجودة تعتبر تكاليف إضافية للمؤسسة.

- تتولى عملية التصريح مديرية المحاسبة والمالية على مستوى الجزائرية للجلود ومشتقاته.

المطلب الثاني: الوضعية الجبائية لمؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته

- بالنظر إلى جدول حسابات النتائج المقدمة نلاحظ أن أرقام الأعمال المصرح بها لسنوات موضوع الدراسة كانت كالآتي:

الجدول رقم 08 : النتيجة الجبائية للمؤسسة خلال الفترة (2017-2020)(الوحدة دج)

السنة/البيان	2017	2018	2019	2020
النتيجة	-35697995.72	-7741982.26	-40479598.46	+22873211.6

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على حساب النتائج المقدم الخاص بالمؤسسة(الملحق 01-02)

- من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة حققت نتيجة سالبة خلال السنوات (2016.2017.2018) بخلاف السنة 2020 التي حققت فيها نتيجة موجبة.

- **دراسة الضرائب التي تخضع لها المؤسسة:**

الجدول رقم 09 : تكلفة الرسم على النشاط المهني خلال الفترة (2017-2020) (الوحدة دج)

السنة/البيان	2017	2018	2019	2020
TAP	131354.54	117443	97383.54	337924.08

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ أن النتيجة خالية من الخطأ المحاسبي كما أن المؤسسة قامت بإيداع التصريح في الآجال المحددة لدى الهيئة الجبائية.الملاحق(06.05.04.03)

تخضع المؤسسة للضريبة على الدخل الإجمالي للأجور بحيث يقوم المحاسب بالتواصل مع مصلحة المستخدمين لمراجعة الوثائق الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والتأكد من الاستعمال الصحيح لسلم الأجور، ويتم التصريح بها في G50

الجدول رقم 10 : الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من أجور العمال خلال الفترة (2017-2020)(الوحدة دج)

	2017	2018	2019	2020
IRG/S	432073.8	668815.82	517992.6	5075041.41

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ أن العملية تخلو من الخطأ المحاسبي وأن المؤسسة قامت بإيداع التصريح في الوقت المحدد.الملاحق (07-10).

الجدول رقم 11 : الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطع من مداخيل الشركاء خلال الفترة (2017-2020)(الوحدة دج)

السنة /البيان	2017	2018	2019	2020
الشركاء/IRG	-	13761.95	102644.54	51017.1

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق المؤسسة. الملاحق(11-14)

الجدول رقم 12: حقوق الطابع المسددة خلال الفترة (2017-2020)(الوحدة دج)

البيان/السنة	2017	2018	2019	2020
حقوق الطابع	3379	3065	383	200005

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق المؤسسة. الملاحق (18-15)

ومن خلال الجدولين السابقين يمكننا القول أن العمليتين تخلوان من الخطأ المحاسبي وأن المؤسسة قامت بإيداع التصريح في الوقت المحدد.

ومن خلال حساب مختلف الضرائب التي تخضع لها مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته نستنتج أنها في وضعية جبائية سليمة وإيجابية اتجاه مصلحة الضرائب وذلك بفضل احترامها للنصوص والتشريعات الجبائية وإيداع كل تصريحاتها في الآجال المحددة قانونيا وعدم التهرب ضريبيا وبالتالي عدم وجود ديون جبائية (أنظر للملحق رقم 19).

- **عرض الميزانية المالية المختصرة للمؤسسة:**

الجدول رقم 13 : جانب الأصول للميزانية المالية المختصرة للشركة خلال الفترة (2017-2020)

(الوحدة دج)

السنوات/ البيان	2017	2018	2019	2020
الأصول الغير جارية	800662310.79	762971117.89	2145028946.06	2212881712.14
الأصول الجارية	312039562.27	286600206.37	312700792.83	291819965.28
مجموع الأصول	1116701873.06	1049571324.26	2457729738.89	2504701678.42

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية للشركة.

من خلال الجدول المبين للميزانية المختصرة للأصول نجد أن الأصول الثابتة (الغير جارية) تمثل النسبة الأكبر في تشكيلة مجموع الأصول على عكس الأصول المتداولة (الجارية) التي تشكل نسبة ضئيلة من مجموع الأصول.

الجدول رقم 14: جانب الخصوم للميزانية المالية المختصرة للشركة خلال الفترة 2017-2020

السنوات/البيان	2017	2018	2019	2020
الأموال الخاصة	541047371.6	536395840.4	1901810397.93	1946959808.01
الخصوم الغير جارية	470088160.15	443780727.1	415094091.06	375229189.39
الخصوم الجارية	105566341.31	69394756.76	140825249.9	182512681.02
مجموع الخصوم	1116701873	1049571324.26	2457729738.89	2504701678.42

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية للشركة.

من خلال الجدول المبين للميزانية المختصرة نلاحظ أن الأموال الدائمة (الخصوم الغير جارية) تمثل غالبية خصوم المؤسسة على عكس الديون قصيرة الأجل (الخصوم الجارية) التي تشكل نسبة قليلة من خصوم المؤسسة.

عرض جدول حسابات النتائج:

يعتبر جدول حسابات النتائج كشف يلخص الأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال الدورة المالية، حيث تظهر من خلاله النتيجة الصافية والجدول التالي يوضح جدول حسابات النتائج لمؤسسة الجزائرية للجلود.

الجدول رقم 15 : جدول حسابات النتائج خلال الفترة(2017- 2020) (الوحدة دج)

السنوات/البيان	2017	2018	2019	2020
1. انتاج السنة المالية	284672514.23	343088479.27	349332181.27	337830544.23
2. استهلاك السنة المالية	198385608.34	-242821196.1	275981582.23 -	-199712019.79
3. القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	86286905.89	100267283.17	73350599.04	138118524.44
4. اجمالي فائض الاستغلال	3391859.39	20842773.83	359579.89	51354497.46
5. النتيجة العملياتية	-33073367.79	-4380222.72	-35524278.41	27044145.34
6. النتيجة المالية	-3286104.92	-3153613.74	-5211521.46	-4885636.18
7. النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)	-36359472.71	-7533836.46	-40735799.87	-22158509.16
مجموع منتجات الأنشطة العادية	287551284.99	348952279.5	361705980.4	349283240.3
مجموع أعباء الأنشطة	323249280.71	356694261.76	402185578.86	-326410028.7
8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية	-35697995,72	-7741982,26	-40479598,46	22873211,6
9. النتيجة الغير العادية	-	-	-	-

10. صافي نتيجة السنة المالية	-35697995,72	-7741982,26	-40479598,46	22873211,6

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

من خلال جدول حسابات النتائج نلاحظ أن المؤسسة حققت نتيجة سالبة خلال السنوات2017-2018-2019 قدرت ب(35697995,72)،(7741982,26)، (40479598,46) على التوالي أما خلال سنة 2020 فقد حققت المؤسسة نتيجة موجبة قدرت ب(22873211,6).

المطلب الثالث: واقع التسيير الجبائي في المؤسسة الخاصة X

أولا: التعريف بالمؤسسة الخاصة X

المؤسسة X هي شركة تضامن تضم 3 شركات يتمثل نشاطها الرئيسي في أشغال البناء والأشغال العمومية وبيع المنتجات(الخرسانة) بالإضافة إلى المقاولة بدأت مزاولة نشاطها في 12/ 2008/08.

وقد خضعت المؤسسة لتسوية جبائية خلال الفترة (2015. 2018) ونوضح ذلك فيما يلي:

ثانيا: الوضعية الجبائية للمؤسسة الخاصة X

لقد مكنت الرقابة التي خضعت لها المؤسسة X من اكتشاف مجموعة من المخاطر وهي:

1. التحقيقات الأولية:

تم برمجة المؤسسة في التحقيق المحاسبي ضمن الفترة (2015.2018) بموجب الإشعار بالتحقيق رقم (2019/07) بتاريخ 2019.11.07. مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة طبقا لقانون الإجراءات الجبائية، ليتم بعد ذلك القيام بعملية البحث عن المعلومات الجبائية من خلال مراسلة الهيئات التي تتعامل معها الشركة والوثائق المحاسبية المقدمة كفواتير الشراء والأعباء ومقارنتها بالتصريحات الشهرية والسنوية وتتبع حركة الكشف البنكي.

2. نتائج الرقابة المحاسبية: بعد سير عملية الرقابة المحاسبية على مختلف الضرائب والرسوم وتشخيص أهم النقائص والمخاطر التي تعترض المؤسسةXتم التوصل إلى فارق بين الربح المعتمد والربح المصرح به خلال سنوات التحقيق المحاسبي (2015.2018).[1]

الجدول رقم 16: الفروقات في الربح المشكل والمصرح به خلال الفترة (2015.2018).(الوحدة دج).

البيان /السنوات	2015	2016	2017	2018
الربح المشكل	16331626	15121066	53763330	82875550
الربح المصرح به	11928411	10421436	30651593	80239570
الفرق في الربح	4403215	4699630	23111737	2635980
نسبة الزيادة بالمقارنة مع النتيجة المصرح بها	%36,91	%45,9	%75,4	%3,28

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا للملف الجبائي للمكلف.

من الجدول نستنتج:

- أن نسبة الزيادة في الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات هو 40.17% في المتوسط خلال السنوات الأربع 2015، 2016، 2017، 2018 وهي نسبة مرتفعة جدا توضح عدم مصداقية الميزانية الجبائية المصرح بها مما يعكس وجود خلل ما في التسيير الجبائي الفعال للضريبة الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع الخطر الضريبي المترتب عن الإفصاح المحاسبي غير السليم.
- كما تبين من خلال عملية المراقبة وجود فارق بين أرقام الأعمال المستخرجة والمصرح بها خلال سنتي 2015، 2017 خلال الفترة (2015-2017).

الجدول رقم 17 : الفروقات في رقم الأعمال خلال الفترة(2015-2017)(الوحدة دج)

البيان	2015	2017
مجموع رقم الأعمال المشكل	30272600	26872900
مجموع رقم الأعمال المصرح به	30248470	20990550

[1] من إعداد الطلبة بناء على المقابلة.

الفارق	24130	5882350
نسبة الزيادة بالمقارنة مع النتيجة المصرح بها	%0,079	%28,02

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا للملف الجبائي للمكلف.

من الجدول نستنتج:

- أن نسبة الزيادة بالمقارنة مع النتيجة المصرح بها لسنة 2015 نسبة ضعيفة مقارنة بنسبة 2017 (28.02%) مما يبين وجود خطأ في الإفصاح المحاسبي للمؤسسة أي وجود حقوق ضريبية غير مسددة.

تأسيس رقم الأعمال المفوتر:

الجدول رقم 18: الفارق في رقم الأعمال المفوتر للفترة (2015-2018) الوحدة د.ج

البيان/السنة	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المفوتر المشكل من المقاولة	66557370	113599290	53060330	82875550
رقم الأعمال المفتر المشكل من المبيعات	1720000	2830000	700000	-
مجموع رقم الأعمال المفوتر المشكل	68277370	116436290	53760330	82875550
رقم الأعمال المفوتر المصرح به	68277370	116436290	52873970	80239570
الفارق في رقم الأعمال	-	-	886360	263580
نسبة الزيادة بالمقارنة مع رقم الأعمال المصرح به	-	-	%1,67	%3,28

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا للملف الجبائي للمكلف.

تأسيس رقم الأعمال المقبوض:

الجدول رقم 19 : الفارق في رقم الأعمال المقبوض للفترة (2015-2018) (الوحدة دج)

البيان/ السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المقبوض المشكل ربح المشكل ح البنكي	64034920	100672970	71102470	68353650
رقم الأعمال المشكل من المبيعات(نقدا)	1720000	2830000	700000	-
مجموع رقم الأعمال المقبوض المشكل	65754920	103502970	71802470	68353650
رقم الأعمال المقبوض المصرح به	65730810	103529360	71682550	67775180
الفارق في المقبوض	24110	-	119920	578470
نسبة الزيادة	%0,036	-	%0,167	%0,85

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا للملف الجبائي للمكلف.

من خلال الجدولين السابقين نستنتج:

- نسبة الإخفاء في رقم الأعمال المفوتر هي 2.47% في المتوسط خلال السنتين 2017-2018 وهي ليست بنسبة مرتفعة أي المبالغ التي لم يصرح بها ليست مبالغ كبيرة.
- نسبة الزيادة في رقم الأعمال المقبوض هي 0.35% وهي نسبة ضعيفة جدا.

2. المخاطر الخاصة بالرسم على القيمة المضافةTVA: تبين من خلال (عملية التحقيق المحاسبي)

- **الرسم على المشتريات:** من خلال تفحص فواتير الشراء المقيدة محاسبيا بأن الرسوم المسترجعة أكبر من الرسوم المحقق فيها وهذا من خلال كل سنوات التحقيق وعليه نتج عنه مجموعة من العقوبات والغرامات وكانت كالتالي:

الجدول رقم 20 : الرسوم الواجب إرجاعها خلال الفترة (2015-2018) (الوحدة دج)

البيان	2015	2016	2017	2018
الرسوم المسترجعة	4583958	11615723	9714353	10578685
الرسوم المحقق فيها	4527542	11615723	9649907	10578685
مجموع الرسوم الواجب إرجاعها	56416	-	64446	-
الرسوم الواجب إرجاعها خلال الفترة				120862

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا للملف الجبائي للمكلف بالضريبة.

- **تحديد الحقوق:**

الجدول رقم 21: الحقوق المغفلة للفترة (2015-2018) (الوحدة دج)

البيان	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المشكل الإجمالي	65754920	103529360	71802470	68353650
رقم الأعمال المصرح به	65730810	103529360	71682550	67775180
الفارق	24110	-	119920	578470
الحقوق الواجبة الدفع	8442076	-	10812573	12380491
الحقوق المدفوعة	8440388	-	10932490	12282151
الرسوم الواجب إرجاعها	56416	-	64446	-
المجموع المطالب به	58104	-	64446	98340
معدل الغرامة	%15	-	%15	%15
مبلغ الغرامة	8716	-	9667	14751
المجموع الواجب الدفع	66820	-	74113	113091
المبلغ الواجب دفعه				254024

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا للملف الجبائي للمكلف بالضريبة.

من خلال هذا الجدول تبين بأن الخطر الجبائي مرتبط بعدم قدرة المؤسسة على التسيير الجبائي للرسم على القيمة المضافة فيما يخص عمليات الشراء

وفي الواقع أن الخطر الجبائي تمثل في مبلغ الغرامات المقدر ب: 374886دج الذي كان من المفترض تداركه من خلال بعض التسويات عند إذاعة التصريح الشهري G50الخاص بالشركة.

3. المخاطر الخاصة بالرسم على النشاط المهني TAP

جدول رقم 22: الخطر الجبائي الخاص بالرسم على النشاط المهني TAP للفترة (2015-2017)(الوحدة دج)

البيان	2015	2018
رقم الأعمال المشكل المستفيد من التخفيض25%	-	20990550
رقم الأعمال المستفيد من التخفيض50%	-	700000
رقم الأعمال المشكل غير المستفيد من التخفيض	30272600	5882350
رقم الأعمال المشكل الخاضع	30272600	21450260
رقم الأعمال المصرح به المستفيد من التخفيض25%	-	20290550
رقم الأعمال المصرح به المستفيد من التخفيض 50%	-	700000
رقم الأعمال المصرح به الغير مستفيد من التخفيض	30248470	20640550
رقم الأعمال المصرح به الخاضع	30248470	15567910
الفارق الخاضع	24130	5882350
الحقوق الواجبة الدفع 2%	605452	429005
الحقوق المدفوعة 2%	604969	311358
الحقوق المخفية	483	117647
معدل الغرامة	%10	%15
مبلغ الغرامة	48	17647
المجموع الواجب الدفع	531	135294

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا للملف الجبائي للمكلف بالضريبة

من خلال الجدول نلاحظ: أن المؤسسة تحملت مخاطر جبائية لمدة سنتين (2015-2017) فيما يخص الرسم على النشاط المهني بحجم 135825 دج فلولا عملية الرقابة الجبائية لما اكتشفت المؤسسة هذه النقائص والتي يجب أن تعمل على تفاديها مستقبلا.

4. قياس الخطر الجبائي الإجمالي المترتب عن الإفصاح المحاسبي غير السليم

من خلال ما تقدم يمكن حساب الخطر الإجمالي على النحو التالي:

الجدول رقم 23: الخطر الجبائي الإجمالي للفترة (2015-2018) (الوحدة دج)

	السنوات	الحقوق	الغرامات	المجموع
الرسم على النشاط المهني TAP	2015	483	48	531
	2017	123166	18199	141365
	2018	28452	2845	31297
المجموع الجزئي	I	152101	21092	173193
الرسم على القيمة المضافة TVA	2015	58104	8716	66820
	2017	64446	9667	74113
	2018	98340	14751	113091
المجموع الجزئي	II	220890	33134	254024
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	2015	1541126	385282	1926408
	2016	2146808	536702	3288200
	2017	1562030	390508	1952538
	2018	1313906	328476	8204838
المجموع الجزئي	III	6,563870	1640968	8204838
المجموع الكلي	I+II+III :	6,936841	1695194	8632055

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا للملف المكلف بالضريبة.

من خلال الجدول:

- مجموع الخطر الجبائي المترتب على الرسم على النشاط المهني (TAP) يقدر ب 173193 دج.

- مجموع الخطر الجبائي المترتب عن الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) يقدر ب 8204838 دج.
- مجموع الخطر الجبائي المترتب عن الرسم على القيمة المضافة (TVA) يقدر ب 254024 دج

والملاحظ هنا أن الخطر الجبائي المترتب عن الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) يشكل ما نسبته 95% من مجموع المخاطر وهي نسبة مرتفعة جدا تتحمل المؤسسة عبئها بصفة مباشرة ولا مجال للتهرب من دفعها.

5. الديون الجبائية للمؤسسة الخاصة (x)

الجدول رقم 24 : الديون الجبائية العالقة للمؤسسة اتجاه مصالح الضرائب (الوحدة دج)

الضريبة	سنة التحصيل	التاريخ	الحقوق	معدل الغرامة	الغرامات	المجموع
TAP	Ri 02/2019	2019/11/21	21752.00	%25	5438	27190
TAP	Ri 02/2019	2019/11/21	15616.00	%25	3904	19520
TAP	Ri 02/2019	2019/11/21	135825.00	%25	33956.25	169781.25
TVA	Ri 07/2019	2019/11/21	220890.00	%25	55222.5	276112.5
AM/TVA	Ri 07/2019	2019/11/21	33134.00	%25	8283.5	41417.5
			427217.00	-	106804.25	534021.26

المصدر: مستخرج من الوضعية الجبائية للمؤسسة اتجاه مصلحة الضرائب.

من خلال الجدول:

- المؤسسة تحملت عقوبة جبائية إجمالية قدرت ب 106804.25 دج منها 43298.25 خاص بالرسم على النشاط المهني و 276112.5 خاص بالرسم على القيمة المضافة و 41417.5 خاص
- ومن هنا يتبين لنا أن المؤسسة (x) لها ديون ضريبية اتجاه مصلحة الضرائب عبارة عن ورد فردي تحت الرقم 2019/2019،07/02 ناتج عن تحقيق محاسبي خضعت له المؤسسة خلال الفترة (2015-2018) نتج عنه حقوق ضريبية متهرب منها لم تسدد في تاريخ استحقاقها مما نتج عنها فرض غرامات وعقوبات.

خاتمة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل التطبيقي دراسة دور التسيير الجبائي في تدني المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي ثم تطرقنا لدراسة واقع التسيير الجبائي للمؤسستين في المبحث الثاني وذلك بالاعتماد على المعطيات الجبائية والمحاسبية حيث تبين أن مؤسسة الجلود تتمتع بسلوك جبائي حسن اتجاه الإدارة الجبائية وليس لديها منازعات جبائية، حيث تقوم بأداء جميع التزاماتها الجبائية والمحاسبية، وإيداع تصريحاتها في الآجال القانونية المحددة بخلاف المؤسسة الخاصة التي خضعت لمراجعة جبائية نتج عنها الوقوع في المخاطر الجبائية التي أثرت سلبا على توازنها المالي.

خاتمة

الخاتمة العامة:

تتخلل أي مؤسسة في بداية عملها وحتى أثناء تنفيذ مهامها العديد من الصعوبات والمشاكل التي تؤدي بها إلى الانحراف عن الأهداف المسطرة لها، وبالتالي الحد من فعاليتها، ومن هنا تتجلى أهمية التسيير الجبائي كنشاط أو وسيلة في يد المسؤولين عن تسيير المؤسسة للكشف عن الانحرافات وتصحيحها وأخذ الإجراءات اللازمة لإنقاذها من الفناء.

لهذا جاءت دراستنا بغية التعرف على الدور الذي يلعبه التسيير الجبائي في التقليل من الخطر الجبائي، وكيفية تحكمه في تسيير المؤسسة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم دراستنا إلى ثلاث أقسام أساسية الأول تضمن مفاهيم حول التسيير الجبائي، والثاني تضمن عموميات حول الخطر الجبائي، أما القسم الثالث فقد خصصناه للدراسة الميدانية.

وبعد معالجتها لمختلف جوانب الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي وصلنا إلى جملة من النتائج خاصة باختبار الفرضيات:

– التسيير الجبائي الفعال في المؤسسة الاقتصادية يجنبها الوقوع في المخاطر الجبائية مما يقلل من التكاليف الجبائية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

– المخاطر الجبائية قد تسبب للمؤسسة إفلاسا وتحملها غرامات مالية كبيرة وهذا دون علمها أنها على خطر بسبب قلة القيام بعملية المراجعة الجبائية للمؤسسة لذاتها، وهذا مايثبت صحة الفرضية الثانية.

–يقوم المسير الجبائي بتسيير المخاطر الجبائية من خلال تقنيات تسييرية وجبائية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

–التسيير الجبائي الفعال في المؤسسة يتيح لها الاستفادة من الامتيازات الجبائية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج وهي:

– يعتبر التسيير الجبائي وسيلة فعالة للتحكم في المخاطر الجبائية من خلال التقدير الجيد لها والذي ينعكس في مصداقية التصريحات الجبائية.

-إن العامل الأساسي الذي يتحكم في الخطر الجبائي داخل المؤسسة هو العامل البشري المتمثل في المسؤول عن التسيير الجبائي، حيث أن مؤهلات الميسر الجبائي ساهمت بشكل كبير في تقليص الأخطاء الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة.

- يعد التسيير الجبائي وسيلة هامة تمكن المؤسسة من أداء التزاماتها وفق ما تمليه القوانين الجبائية والاستغلال الأمثل للامتيازات الجبائية.

- يسعى التسيير الجبائي من خلال استعمال الحق الجبائي لصالح المؤسسة الاقتصادية إلى انتظامها وزيادة فعاليتها مما يؤدي إلى تحقيق الأمن الجبائي.

- مؤسسة الجزائرية للجلود ومشتقاته تتمتع بسلوك جبائي حسن اتجاه الإدارة الجبائية، وليس لديها منازعات جبائية.

-تقوم المؤسسة الاقتصادية بالتسيير الجبائي سعيا منها إلى التقليل من حدة الخطر الجبائي دون الإخلال بأحد القوانين أو التشريعات الجبائية ولا يتحقق ذلك عن طريق الانتظام الضريبي والوفاء بكافة الالتزامات المطلوبة منها.

- المؤسسة (x) لا تتمتع بسلوك جبائي جيد اتجاه الإدارة الجبائية، فقد خضعت لتحقيق جبائي خلال السنوات من 2015 إلى غاية 2018 بسبب عدم أداء التزاماتها الجبائية في الآجال القانونية.

إقتراحات الدراسة: من خلال ما سبق يمكن اقتراح جملة من التوصيات إلى الشركة وهي:

- على المؤسسة دراسة وتحليل جميع المزايا التي يمنحها النظام الجبائي وهذا لما لها من فوائد مهمة تعود عليها مثل الأرباح المعاد استثمارها، ترحيل الخسائر.
- تخصيص جزء من الميزانية من أجل الإشهار والدعاية للمنتوج، والمشاركة في المعارض سواء داخل الوطن أو خارجه من أجل استقطاب أكبر عدد من الزبائن والمستثمرين.
- القيام بالمراجعة الجبائية في المؤسسة (x) مما يجنبها الوقوع في الخطر الجبائي وتحملها لتكاليف إضافية، واكتشاف امتيازات جبائية دون الإخلال بالقوانين الجبائية.

أفاق البحث:

من خلال دراستنا لهذا البحث تبين أن هناك جوانب هامة جديرة بالدراسة والبحث ونقترحها لتكون كإشكاليات لبحوث ودراسات نأمل أن تنال حقها من البحث والدراسة في المستقبل وهي:

- دراسة واقع التسيير الجبائي في المؤسسات الجزائرية بشكل عام؟
- إبراز دور المسير الجبائي في تجنيب المؤسسة الوقوع في الخطر الجبائي؟
- ما مدى تأثير المخاطر الجبائية على الوضعية المالية للمؤسسة؟

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولا الكتب:

1- أحمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، الطبعة الثالثة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر.

2- إسماعيل محمد السيد، **الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية**، مكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1993.

3- جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.

4- جورج ريجدا، تقاريب ومراجعة محمد توفيق البلقيني، إبراهيم محمد مهدي، **مبادئ إدارة الخطر والتأمين**، دار المريخ للنشر،الرياض، 2006.

5- حميد بوزيدة، **التقنيات الجبائية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

6- رابح رتيب، **الممول وإدارة الضرائب**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991.

7- رضا خلافي، **النظام الجبائي الجزائري الحديث**، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.

8- سعد غالب ياسين، **نظم المعلومات الإدارية**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

9- عبد الرزاق عباس، **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.

10- يوسف مامش وناصر دادي عدون، **أثر التسيير الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

11- عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، ط1، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

12- علي محمد منصور، **مبادئ الإدارة**، المجموعة لنيل العربية، الطبعة 1، القاهرة، 1999.

13- مصطفى عوادي ويوسف زين، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري**، الطبعة 02، الجزائر، 2011.

14- عيد أحمد أبو بكر، وليد إسماعيل السيفو، **إدارة الخطر والتأمين**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

15- محمد حمو ومنور أوسرير، **جباية المؤسسات**، مكتبة بن حوسي السعيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.

16- محمد علوم ومحمد علي المحمود، **الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة**، منشورات الحلبي الحقوقية، ط01، بيروت، 2010.

17- محمد محي مسعد، **العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية**، مكتبة الإشعاع، القاهرة، 2002.

18- مصطفى عوادي، يونس زين، **الرقابة الجبائية**، مطبعة سخري للنشر والتوزيع، ط2، الجزائر، 2011.

19- منصور بن اعمارة، **الرسم على القيمة المضافة**، ط2، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

ثانيا المذكرات والأطروحات الجامعية:

1- أميرة فتحة، **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018.

2- حسينة بن فارس ، **إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية، 2007.

3- ياسين الرحيم بن فرابي ، سليمان لبعيري ، **إدارة المخاطر وأثرها على الوضعية الجبائية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أدرار، الجزائر، 2012.

4- لحسن خنفي ، مصطفى نور الإسلام بن دالي ، **دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة مؤسسة فرابيك–**، مذكرة ماجستير، جامعة العربي التبسي، الجزائر، 2017.

5- فاطمة زعزوعة ، **الحماية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة**، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012.

6- فريدة زناتي ، **العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم السياسية والحقوق، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2012.

7- سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012.

8- إسماعيل شادي ، **أثر الجباية على التسيير المالي للمؤسسة**، مذكرة لنهاية التخرج لنيل الدراسات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005.

9- صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2021.

10- صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.

11- كريم هندي وإسماعيل شناوي، **أثر الجباية على التسيير المالي للمؤسسة**، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة عليا في الجباية، غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب القليعة، الجزائر، 2005.

12- محمد فلاح، **السياسة الجبائية أهداف وأدوات –بالرجوع إلى حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر،2006.

13- محمد عادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003.

14- منى محمود إدلي، **سياسة الحوافز الضريبية وآثارها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 2006.

15- آسيا ناصري ، **مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017.

16- هاني محمد، حسن شبيطة، **حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين**، أطروحة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2006.

ثالثا المداخلات، الملتقيات والمحاضرات:

1- الحواس زواق ، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**،الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14- 15 أفريل 2009.

2- فرحات غول ، يوسف بومدين ، **الأخطار ونماذج إدارتها في المؤسسات**، الملتقى الدولي الثالث حول إستراتيجية إدارة المخاطر في المؤسسات، الأفاق والتحديات، أيام 25،26 نوفمبر، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008.

3- عمر خلفاوي، **محاضرة التسيير والتدقيق الجبائي**، سنة ثانية ماستر، محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية، 2001-2002.

4- راضية زين، **محاضرة التسيير والتدقيق الجبائي**، سنة ثانية ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، 2021.

5- عبد القادر دشاش، **تسيير المخاطر الضريبية في المؤسسات**، مداخلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2010.

رابعا المجلات:

1- بوعلام ولهي، **ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر، العدد 12، 2012.

2- صابر عباس، محمود فوزي شوني، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الباحث،العدد 12، الجزائر، 2013.

3- صالح حميداتو وسارة ميسي، **الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة**، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 4، العدد 2، ديسمبر، 2019.

4- ياسمينة عمامرة ، **تحليل دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطرات الجبائية في المؤسسات البترولية**، المجلة العربية، الجلد 40، العدد 1، مارس، 2020.

5- كريمة بحرو، **إستراتيجية صنع القرار عند المسيرين**، مجلة نور للدراسات الاقتصادية، مجلد 03، العدد 04، جوان، 2017.

5- زبيدة كربي ، **المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعات الضريبية**، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، 2001.

6- هجيرة بالعورة، **الحكومة الجبائية ودورها في ترشيد النفقات الجبائية**، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، جامعة الشلف،.2017

7- يسرى مهدي السمرائي وإبتسام المزاوي، **تحليل فعالية السياسة الضريبية في العراق**، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد6، 2011.

خامسا القرارات، القوانين والمراسيم:

1- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2019.

2- المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021.

3- المديرية العامة للضرائب الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2012.

4- المديرية العامة للضرائب، الرزنامة الجبائية، 2019.

5- المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2020.

6- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021.

7- قانون الإجراءات الجبائية، 2021.

8- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2021.

المراجع باللغة الأجنبية:

1- bernderle, **Tax Risk management and board responsibility,** partner KPMG deutschetseuhandgesellschaft, Germany 2006.

2- Christine Collette, gestion **fiscale des entreprises,** paris, Ellpse, 1998.

3- Identification et impact **des pratique de la gestion fiscal sur la préformant fiscal des groupes de nucléés** : une étude menée dans la contextetunten, gestion et mangement université de Franck-conté, 2015 français.

4- European commission, **Risk management guide for tax administration,** financial code FPG\11), version 1.02.february.2006,.

5- king.S etsheffrin.S.M, **tan evasion and equity theory** : Am investigative approach, International tan and public finance, (V9),2002.

6- Michel Bouvier : **introduction au droit fiscale a la théorie de l'impôt,** 2éme édition L.G.D.J.paris, 1998.

7- Nacer Mourad et Boola Tahir, **relation entre le contribuable d'impôt et l'administration fiscale,** revenu études fiscales, N°13,2016.

8- Richard Chotin, **le dix la petite entreprise et l'expert-comptable joux d'acteur et stratégie judicieuse,** paris,2004.

9- Richard Highfield, **gestion du risque d'indiscipline fiscale, gérer et améliorer la discipline fiscale,** or carnisation de coopération et de développement économiques finance, 2006.

10- Stéphane Baller, **radiographie des directions fiscales,** les actes du colloque «la fonction fiscale dans l'entreprise : les nouveaux défis », CCI paris, 21 mars 2005.

11- Vincent Bouquet, **Le directeur fiscal, busines partir en puissance,** http://business.Lesechos.fr/directions-financieres, (le 05/05/2021 a 19 :12).

الملاحق