الجمهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيـــــة الشعبيـــــة
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليـــم العالـــي و البحـــث العلمـــي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université de Jijel جامعة جيجل

Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion
Département des Sciences Commerciales

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

تأثير المراجعة الجبائية على العبء الجبائي في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

- دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إعداد الطالبتين:
- أمينة مقيدش
- سارة كنوش

إشراف الأستاذ:
- محمد حمران

لجنة المناقشة:

1.أ/	**وردة جاب الخير**	**رئيسا**
2.أ/	**عيمر السعيد**	**مناقشا**
3.أ/	**محمد حمران**	**مشرفا**

السنة الجامعية 2013 - 2014

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

الحمد والشكر لله عز وجل على عظيم نعمه التي لا تعد وعلى فضله وكرمه الذي لا يرد، وعلى أن هدانا وجعلنا مسلمين، وله الحمد والشكر أن وفقنا لإتمام هذه الدراسة والصلاة والسلام على نبينا الكريم محمد بن عبد الله وعلى آل بيته الطيبين الطاهرين وصحابته أجمعين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين« رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحاً ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين»

سورة النمل الآية11

كما نتقدم بفائق الشكر والتقدير إلى أستاذنا المشرف " **محمد حمران** "

وكل أساتذتنا الكرام الذين لم يتوانوا عن تقديم يد المساعدة لنا في جميع المجالات، أساتذة كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ؛

وشكر خاص لأستاذنا "**عمران بوريبح**" الذي أمدنا من منابع عمله بالكثير، والذي خصص لنا الكثير من وقته الثمين، نرجو من الله عز وجل أن يديم عطاءه ويطيل في عمره ليبقى نبراسا منيرا في نور العلم والعلماء.

كما لا ننسى أيضا أساتذتنا أعضاء لجنة النقاش الموقرين على ما تكبدوه من عناء في قراءة المذكرة وإغنائنا بملاحظاتهم القيمة.

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من

أناروا لي دروب العلم والمعرفة ولم

يبخلوا عليّ بجهد، إلى أعز ما في الوجود أمي وأبي الكريمين

حفظهما الله وأطال في عمرهما.

إلى كل إخوتي وأخواتي، وكل أفراد عائلتي القريبة والبعيدة.

إلى كل الأصدقاء الذين وقفوا إلى جانبي وشجعوني على إتمام هذا العمل.

إلى كل زملائي في مشواري الدراسي طلبة الماستر " دراسات محاسبية وجبائية معمقة " دفعة 2014

إلى كل الأساتذة الكرام من الطور الابتدائي وحتى يوم تخرجي

إلى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

سارة كنوش

إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى

من يحن لها فؤادي، إلى من افتقدتها عيناي

إلى من لم تمهلها الدنيا لأرتوي من حنانها

إلى روح أمي الطاهرة

إلى من أحمل اسمه بكل فخر وأسعى لرضاه

أبي العزيز

إلى من سكن قلبي وأنار أيامي

إلى من رافقني في دربي إخوتي وأخواتي

إلى من زرعت الابتسامة في حياتنا

(ميما)

إلى كل من ساهم في إتمام هذا البحث.

أمينة مقيدش

فهرس المحتويات

	الصفحة
الشكر	III
الإهداء	IV
الملخص	VI
الفهرس	VIII
قائمة الجداول	X I
قائمة الاشكال	XII
قائمة الملاحق	XII
قائمة المختصرات	XIII
مقدمـــــــــة عامـــــــــة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية	08
تمهيد	09
المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية	10
المطلب الأول: أساسيات حول الجباية و المراجعة	10
المطلب الثاني: أساسيات حول المراجعة الجبائية	26
المبحث الثاني: إجراءات المراجعة الجبائية	33
المطلب الأول: المراجعة الجبائية للتسجيلات المحاسبية	34
المطلب الثاني: المراجعة الجبائية للضرائب والرسوم	37
المبحث الثالث: المراجع الجبائي ومسار عملية المراجعة	46
المطلب الأول: التزامات المراجع الجبائي	47
المطلب الثاني: أنواع المراجعين الجبائيين ومسار عملية المراجعة الجبائية	49
خلاصة الفصل	53
الفصل الثاني: علاقة المراجعة الجبائية بالأعباء الجبائية	54
تمهيد	55
المبحث الأول: التكلفة الجبائية وانعكاسات تكاليف المراجعة الجبائية على المؤسسة	56
المطلب الأول: التكاليف الجبائية التي تتحملها المؤسسة	56
المطلب الثاني: تكاليف المراجعة الجبائية	57
المبحث الثاني: دور المراجعة الجبائية في تفادي المخاطر الجبائية	61
المطلب الأول: ماهية المخاطر الجبائية	62
المطلب الثاني: تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة	67

المبحث الثالث: دور المراجعة الجبائية في المساعدة على الحصول على الامتيازات الجبائية	73
المطلب الأول: ماهية الامتيازات الجبائية	73
المطلب الثاني: الامتيازات الجبائية المدرجة في النظام الجبائي الجزائري	79
المطلب الثالث: تأثير الامتيازات الجبائية المتأتية من عملية المراجعة الجبائية على المؤسسة	87
خلاصة الفصل	89
الفصل الثالث: واقع تأثير المراجعة الجبائية على العبء الجبائي	90
تمهيد	92
المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية	93
المطلب الأول: منهج وحدود الدراسة الميدانية	93
المطلب الثاني: مجتمع و أداة الدراسة	93
المبحث الثاني: وصف عينة الدراسة وتحليل نتائج المحاور	101
المطلب الأول: وصف عينة الدراسة	101
المطلب الثاني: تحليل النتائج الإحصائية	103
المبحث الثالث: دراسة حالة المراجعة الجبائية في الشركة الإفريقية للزجاج	122
المطلب الأول: لمحة حول الشركة الأفريقية للزجاج	122
المطلب الثاني: مثال تطبيقي عن مراجعة حساب المبيعات في الشركة الإفريقية للزجاج	124
خلاصة الفصل	126
الخاتمـــــــــة	128
قائمة المراجع	135
قائمة الملاحق	

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	غرامات عدم التصريح أو التأخر في إيداع التصريح	71
2-2	عقوبات مخالفة الشروط الخاصة بالحصول على امتيازات جبائية	88
1-3	توزيع الاستبيانات	94
2-3	سلم ليكارت	94
3-3	طول الفئات	94
4-3	معامل ألفا كرومباخ	96
5-3	معاملات الارتباط لعبارات المحور الأول	96
6-3	معاملات الارتباط لعبارات المحور الثاني	97
7-3	معاملات الارتباط لعبارات المحور الثالث	98
8-3	معاملات الارتباط لعبارات المحور الرابع	99
9-3	معاملات الارتباط لإجمالي المحاور	99
10-3	توزيع أفراد العينة حسب نشاط المؤسسة	100
11-3	توزيع أفراد العينة حسب عمر المؤسسة	101
12-3	توزيع أفراد العينة حسب طبيعة نشاط المجيب	101
13-3	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	102
14-3	اختبار التوزيع الطبيعي لإجابات أفراد العينة	103
15-3	يبين نتائج التحليل الاحصائي لفقرات المحور الأول	103
16-3	نتائج T-TEST للمحور الأول	106
17-3	نتائج التحليل الاحصائي لفقرات المحور الثاني	107
18-3	نتائج المحور الثاني	110
19-3	نتائج تحليلT-TEST الاحصائي لفقرات المحور الثالث	111
20-3	نتائج التحليل الاحصائي لفقرات المحور الرابع	113
21-3	نتائج T-TEST للمحور الثالث	115

22-3	نتائج T-TEST للمحور الرابع	117
23-3	نتائج تحليل الفروقات بالنسبة لطبيعة نشاط المؤسسة	118
24-3	نتائج تحليل الفروقات بالنسبة لعمر المؤسسة	119
25-3	نتائج تحليل الفروق بالنسبة لطبيعة عمل المجيب	119
26-3	نتائج تحليل الفروق بالنسبة لسنوات الخبرة	120

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-2	أنواع التكاليف الجبائية	57
2-2	علاقة المراجعة الجبائية بالمخاطر الجبائية	73
1-3	توزيع أفراد العينة حسب نشاط المؤسسة	100
2-3	توزيع أفراد العينة حسب عمر المؤسسة	101
3-3	توزيع أفراد العينة حسب طبيعة نشاط المجيب	101
4-3	توزيع الأفراد حسب سنوات الخبرة	102
5-3	نتائج t-test للمحور الأول	106
6-3	نتائج t-test للمحور الثاني	110
7-3	نتائج t-test للمحور الثالث	115
8-3	نتائج t-test للمحور الرابع	117

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	نموذج الاستمارة الموزعة
02	قائمة الأساتذة المحكمين
03	تفريغ البيانات في برنامجSPSS
04	معامل ألفا كرومباخ

معامل الارتباط	05
البيانات الديمغرافية	06
نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	07
نتائج اختبار T-TEST	08
نتائج اختبار ANOVA	09
الوثائق الخاصة بإجراءات المراجعة الجبائية في الشركة الإفريقية للزجاج	10

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز/ الاختصار	دلالته
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
TAP	الرسم على النشاط المهني
TVA	الرسم على القيمة المضافة
TIC	الرسم الداخلي على الاستهلاك
TPP	الرسم على المنتوجات البترولية
IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة

تعد الضرائب من أكبر انشغالات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك باعتبارها عنصرا يصعب التعامل معه، لاتسامها بالتعقد وعدم الثبات في القوانين التي تنظمها، مما يخلف العديد من المخاطر في المؤسسة، التي تخص الالتزامات الجبائية من جهة، والتأثير على صناعة القرار من جهة أخرى.

ومن أجل تفادي ذلك، قامت العديد من المؤسسات بتبني ما يعرف بالمراجعة الجبائية، حيث أصبح هذا النوع من المراجعة من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن للمؤسسة الاستغناء عنها، وذلك للدور الأساسي الذي تلعبه والمتمثل في ضبط الوضعية الجبائية للمؤسسة بما يتوافق مع النظام الجبائي السائد وتحسين علاقتها مع الإدارة الجبائية، كما تعمل أيضا على الاستفادة القصوى من النصوص والقوانين المفروضة، وذلك بهدف تخفيض العبء الجبائي الذي تتحمله، باتباع مختلف الطرق المشروعة، مع الحفاظ على الصبغة القانونية للإجراءات المتبعة للقيام بذلك.

لكن بالرغم من المنافع الكبيرة التي تحققها المراجعة الجبائية للمؤسسات، إلا أن هنالك من يراها مجرد عبء إضافي، وذلك بدافع أن وجود محاسبين أكفاء كفيل بمنع حدوث أي اختلالات تهدد الوضعية الجبائية للمؤسسة، بالتالي القيام بالمراجعة الجبائية لن يزيد سوى في حجم التكلفة الجبائية التي تتحملها.

طرح الإشكالية:

إن مهنة المراجعة لم تعد تقتصر على كشف الاختلالات وتصحيحها فقط، بل امتد دورها إلى مساعدة المؤسسة على تحسين وضعيتها المالية، وذلك من خلال محاولة التحكم في الأعباء الجبائية التي تتحملها.

استنادا إلى ذلك تبادر إلى أذهاننا التساؤل التالي:

كيف تؤثر المراجعة الجبائية على العبء الجبائي في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر؟

من أجل القدرة على الوصول إلى إجابة عن التساؤل الرئيسي، قمنا بوضع التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمراجعة الجبائية ؟
- هل يعتمد نجاح عملية المراجعة الجبائية على كفاءة المراجعة الجبائي؟
- ما الهدف من وجود المراجعة الجبائية في المؤسسات الاقتصادية؟

- ❖ هل تساعد المراجعة الجبائية على اكتشاف وجود مخاطر جبائية؟
- ❖ كيف للمراجعة الجبائية أن تساعد المؤسسة في تسيير مخاطرها الجبائية؟
- ❖ هل تستطيع المراجعة الجبائية مساعدة المؤسسة الاقتصادية في الحصول على الامتيازات الجبائية؟
- ❖ كيف يمكن للمراجع الجبائي ضمان حصول المؤسسة على الامتيازات الجبائية الواردة في القانون؟
- ❖ كيف يتم تحديد تكاليف المراجعة الجبائية التي تقوم بها المؤسسة؟
- ❖ كيف تنعكس تكاليف المراجعة الجبائية على المؤسسة؟
- ❖ هل يمكن أن تؤثر المراجعة الجبائية الداخلية بصورة سلبية على نتائج المؤسسة ؟

فرضيات الدراسة:

كإجابة مبدئية عن التساؤل الرئيسي، وضعنا الفرضيات التالية:

1. تقوم المراجعة الجبائية بتخفيض التكلفة الجبائية من خلال مساعدة المؤسسة على تفادي المخاطر الجبائية التي يمكن أن تصادفها؛
2. تقوم المراجعة الجبائية بتخفيض التكاليف الجبائية من خلال توفير الشروط اللازمة للاستفادة من الامتيازات الجبائية؛
3. تمثل المراجعة الجبائية عبئا إضافيا على المؤسسة؛ وقد تم تقسيم هذه الفرضية بدورها إلى فرضيتين فرعيتين:

أ- تمثل المراجعة الجبائية الخارجية عبئا إضافيا للمؤسسة الاقتصادية؛

ب- تمثل المراجعة الجبائية الداخلية عبئا إضافيا للمؤسسة الاقتصادية.

أسباب اختيار الموضوع:

لم يكن اختيارنا للموضوع وليد الصدفة، لكن هناك العديد من الأسباب التي دفعتنا لذلك، نذكر من بينها:

- ❖ **الأسباب ذاتية:** وتتمثل في
  - ✓ الميل الشخصي للبحث في مثل هذه المواضيع؛
  - ✓ محاولة إضافة مرجع جديد للمكتبة الجامعية تخص هذا الموضوع؛

❖ **الأسباب موضوعية:** وتتمثل في

✓ ازدياد الطلب على المراجعة الجبائية بسبب التطورات التي تحدث في المجال الاقتصادي؛

✓ حاجة المؤسسات الجزائرية للمراجعة الجبائية من أجل تحقيق الفعالية في التسيير؛

✓ نقص وعي المؤسسات حول أهمية المراجعة الجبائية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تطوير المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الجبائية باعتبارها أداة إدارية لا يمكن الاستغناء عنها بعد التطورات الحاصلة على المستوى الكلي، وهذا من أجل المساعدة على إعطاء صورة حول ماهية المراجعة الجبائية وفهم مبادئها وإجراءاتها، من أجل تخطي الجمود والركود الذي تشهده المراجعة الجبائية، حيث أنها أصبحت أمر ضروري سواء بالنسبة للدولة أو بالنسبة للمؤسسات على حد سواء.

أهداف الموضوع:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى:

❖ إبراز أهمية وجود المراجعة الجبائية في المؤسسات الاقتصادية؛

❖ معرفة أهم الإجراءات التي يتبعها المراجع الجبائي من أجل القيام بالمراجعة الجبائية؛

❖ التعريف بكل المخاطر التي يمكن أن تصادف المؤسسة والامتيازات التي يمكن أن تتحصل عليها مقابل تبنيها للمراجعة الجبائية؛

❖ الإلمام بكل الجوانب التي يمكن أن تؤثر عليها المراجعة الجبائية في المؤسسة؛

حدود الدراسة:

❖الجانب النظري:

قمنا بالاطلاع على الكتب، المقالات، القوانين، الوثائق الرسمية و كل ما له علاقة بموضوعنا من أجل بناء الإطار النظري للدراسة، وذلك خلال العام الدراسي 2013-2014.

❖الجانب التطبيقي:

من أجل القيام بالدراسة التطبيقية قمنا باختيار مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولايتي جيجل والجزائر العاصمة، وذلك باعتبار أغلب المؤسسات الاقتصادية المتواجدة في ولاية

جيجل عبارة عن فروع تابعة لشركات ناشطة على مستوى العاصمة، وقد استغرقنا في ذلك مدة 03 أشهر وذلك ابتداءا من 2014/02/07 إلى غاية 05/17/ 2014.

المنهج المستخدم:

قمنا باتباع المنهج التالي في الدراسة:

- **الدراسة النظرية:** قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، إذ قمنا بوصف متغيرات الدراسة، كما قمنا بتحليل العلاقة الموجودة بين المراجعة الجبائية والعبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة.
- **الدراسة التطبيقية:** اعتمدنا على المنهج الاستقرائي، وذلك عن طريق القيام بدراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية، وإسقاط النتائج على مجمل المؤسسات الاقتصادية الناشطة في الجزائر من أجل التعرف على طبيعة عملية المراجعة الجبائية، إضافة إلى دراسة نوع التأثير الفعلي الذي تخلفه على العبء الجبائي للمؤسسات الاقتصادية.

الأدوات المستخدمة:

اعتمدنا في الدراسة على الأدوات التالية:

- **المسح المكتبي:** قمنا بالاطلاع على الكتب، المقالات، المجلات وغيرها من الوسائل المكتبية وذلك من أجل بناء الإطار النظري للدراسة.
- **الاستبيان:** استخدمنا الاستبيان من أجل معرفة آراء المسيرين، المراجعين والمحاسبين حول موضوع المراجعة الجبائية وكيفية تأثيرها على العبء الجبائي، وذلك من أجل الخروج بنتائج فعلية استنادا على إجاباتهم.
- **المقابلة:** قمنا بمقابلة مع المراجع الداخلي للشركة الإفريقية للزجاج، وذلك من أجل إدراج مثال تطبيقي حول كيفية القيام بالمراجعة الجبائية لأحد الحسابات، وملاحظة التأثير الذي تخلفه على العبء الجبائي في المؤسسة.

صعوبات الدراسة:

واجهتنا مجموعة من الصعوبات خلال قيامنا سواء بجمع المعلومات النظرية أو الدراسة التطبيقية من بينها:

- قلة المراجع التي تتطرق للمراجعة الجبائية؛

- ندرة الأطروحات والرسائل الجامعية؛
- عدم وجود مجلات علمية وطنية ذات سمعة عالية تتضمن مقالات في هذا المجال؛
- رفض المراجعين الخارجيين وبعض المسيرين في المؤسسات الإجابة على فقرات الاستبيان وذلك لتخوفهم من الموضوع كونه يمس الجانب الجبائي؛
- عدم تزويدنا ببعض الوثائق الضرورية التي تخص دراستنا من قبل الشركة الإفريقية للزجاج، وذلك بدافع السر المهني.

هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم بحثنا إلى ثلاثة فصول، الفصل الأول عبارة عن مدخل للمراجعة الجبائية، قمنا بتخصيصه للتحدث عن ماهية كل من المراجعة، الجباية والمراجعة الجبائية وهذا من أجل تبسيط المفاهيم وتمكين القارئ من إدراك حيثيات الدراسة قبل الوصول إلى صلب الموضوع.

أما الفصل الثاني، قمنا بتخصيصه للتحدث عن تأثير المراجعة الجبائية على أهم العناصر التي يتضمنها العبء الجبائي، حيث تحدثنا في المبحث الأول عن دور المراجعة الجبائية في تفادي المخاطر الجبائية في المؤسسة، أما المبحث الثاني فقد أدرجنا فيه دور المراجعة الجبائية في المساعدة على الحصول على الامتيازات الجبائية، أما المبحث الأخير فتحدثنا فيه عن تكاليف المراجعة الجبائية التي تتحملها المؤسسة.

وبالنسبة للفصل الثالث، فقد خصصناه للقيام بالدراسة التطبيقية وهذا من أجل محاولة الحصول على إجابات حول تساؤلاتنا وذلك عن طريق تحليل عبارات الاستبيان الموزع على المؤسسات الاقتصادية، أخيرا أردنا إضافة مثال تطبيقي حول قيام مؤسسة اقتصادية بمراجعة حساب المبيعات وذلك من أجل التأكد من صحة الإجراءات ومن خلال هذا نوضح بصورة أفضل تأثير المراجعة الجبائية على الأعباء الجبائية في المؤسسة.

الدراسات السابقة:

نظرا لحداثة موضوع المراجعة الجبائية في الجزائر، لم يحظى بالقدر الكافي من الدراسات التي تغطي كامل الجوانب التي يفترض أن يبحث فيها، وذلك نظرا إلى ندرة المراجع التي تخصه وعدم تطبيقه بشكل فعلي ومنفصل في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، فالدراسات السابقة

التي وجدناها تتمثل في مذكرة **صالح حميداتو(2012)** ومذكرة **أحمد لعناق(2011)** من جامعة ورقلة، اقتصر فيها الباحثان على محاولة إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في مساعدة المؤسسة على تفادي المخاطر الجبائية، وقد توصلا إلى أن الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية يتمثل في المساعدة على التسيير الجبائي الأمثل وذلك انطلاقا من نفس الإشكالية.

أما على مستوى ولاية جبجل، فتعد هذه الدراسة الأولى من نوعها التي نحاول إظهار الأثر الحقيقي الذي تتركه المراجعة الجبائية على جميع مكونات العبء الجبائي في المؤسسات الاقتصادية، وذلك سواء بشكل يخدم وضعية المؤسسة أو يزيد في تكاليفها التي تؤثر بصورة مباشرة على وضعيتها المالية، وذلك من خلال جمع آراء مختلفة لأشخاص يمثلون مناصب مختلفة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

تمهيد

تعد المراجعة الجبائية موضوع الساعة، باعتبارها الأداة الرئيسية التي تعمل على تعديل الوضعية الجبائية بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال تأثيرها على العبء الجبائي الذي تتحمله، لذا قررنا جعل هذا الفصل كمدخل نذكر فيه أهم العناصر والمكونات التي تدخل في تركيبة المراجعة الجبائية وهذا من خلال إبراز أهم المفاهيم التي تساعد على إعطاء صورة أولية حولها، من أجل هذا قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية المراجعة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، أما بالنسبة للمبحث الثاني فتناولنا فيه إجراءات المراجعة الجبائية بشكلها العام، وفيما يخص المبحث الأخير فقد خصصناه من أجل التعريف بكل ما يخص المراجع الجبائي، كما قمنا بشرح خطوات عملية المراجعة الجبائية التي تتبعها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المبحث الأول : مدخل إلى المراجعة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

تلعب المراجعة الجبائية دورا هاما في عملية التسيير التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، لهذا وقبل التحدث عنها يتوجب علينا التطرق إلى ماهية المراجعة في المؤسسة بشكل عام وإعطاء فكرة حول النظام الجبائي الجزائري السائد.

المطلب الأول: أساسيات حول الجباية والمراجعة

من أجل التعرف على حيثيات المراجعة الجبائية يتوجب علينا الوقوف عند كل من الجباية والمراجعة بصفة شاملة وهذا من أجل تبسيط المفاهيم والمصطلحات.

الفرع الأول: الإطار العام للنظام الجبائي الجزائري

شهد النظام الجبائي الجزائري مجموعة من التحديثات والتغييرات التي قام على ضوئها النظام الحالي، وفيما يلي بعض العناصر التي تلم بأهم جوانبه.

أولا: مفهوم النظام الجبائي وأهم مصادره

قام النظام الجبائي الجزائري على مجموعة من الأسس والمبادئ، حيث تقوم بوضع بنوده هيئات مختصة في المجال الجبائي والمالي للدولة.

1.مفهوم النظام الجبائي:

برزت مجموعة من التعاريف التي تخص النظام الجبائي، نذكر أكثرها تداولا:

- **التعريف الأول:**

" هو مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية الفنية التي يؤدي تركيبها إلى كيان ضريبي معين."[1]

من خلال هذا التعريف يمكن القول بأن النظام الجبائي يمثل:

❖مجموعة من العناصر الأيديولوجية: أي أنه يعتمد أساسا على مزيج من الأفكار التي تصب في مجال معين؛

❖كيان ضريبي محدد: أي أن كل دولة تسير وفق مجموعة من الأسس التي تشكل النظام الضريبي السائد فيها.

[1]: عبد المجيد قدي، **النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة**، الملتقى الدولي حول اقتصاد الجزائر في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، الجزائر، 2014/03/20، ص02.

- **التعريف الثاني:**

"هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي وذلك في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل."[1]

يمكن استخلاص الخصائص التالية من خلال التعريف أعلاه:

- ❖ مجموعة من القواعد القانونية والفنية: أي أن النظام الضريبي نتاج لوضع مجموعة من الإجراءات بصورة موضوعية؛
- ❖ يعتمد على مجموعة من العمليات المنتظمة: أي أنه يسير وفق خطوات متتابعة تحقق الفعالية.

- **التعريف الثالث:**

" هو مجموعة الضرائب التي تصيب مراحل معينة من الاستهلاك أو الإنتاج أو الثروة عند انتقالها إلى أشخاص آخرين أو عند تحقيقها زيادة في قيمتها بعد تقويمه."[2]

من خلال التعريف السابق يمكن القول بأن النظام الضريبي ينتج عن انتقال الثروة أي أنه يتولد بمجرد القيام بعملية يتم من خلالها مبادلات مادية.

مما سبق يمكن الخروج بتعريف شامل للنظام الجبائي إذ يمكن الإجمال على أنه مجموعة من العناصر الإيديولوجية التي تسير وفق مجموعة من العمليات المنتظمة المبنية وفق قواعد محددة إذ يتولد من خلال انتقال الثروة بين الأفراد مشكلا بذلك كيانا ضريبيا محددا.

2.مصادر النظام الجبائي الجزائري:

تنقسم مصادر النظام الجبائي الجزائري إلى نوعين أساسين هما: المصادر الداخلية والخارجية.

- **المصادر الداخلية:**

- ❖ **القانون:**

تجد الضريبة مجالها في الجزائر، في إطار القانون، وبالتالي لا تؤسس أو تصفى أو تحصل خارج القواعد القانونية المرصودة لها من قبل المشرع.

إضافة إلى ذلك وطبقا للقانون 17-84 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 07-07-1984،

[1]: عبد المجيد قدي، نفس المرجع السابق، ص02.

[2]: كمال رزيق، بوعلام رحمون، **تقييم السياسة الجبائية في الجزائر**، الملتقى الدولي حول تقييم السياسة الاقتصادية في الجزائر، جامعة تلمسان، الجزائر،2004، ،ص01.

لا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي من خارج قانون المالية إلا في حالات استثنائية، حيث يمكن أن يتم تحديد كيفيات وضع وتحصيل الضريبة، الرسم شبه الضريبي أو أي حق ذو طابع جبائي من خلال مرسوم تنفيذي، ويتم الأخذ بعين الاعتبار بهذه النصوص القانونية عند إعداد الأحكام الجبائية التي يتم دمجها في قانون المالية، هذا الأخير الذي يتم إعداده في شكل مشروع قانون، يقدم للدراسة بعد أن يصادق عليه من قبل مجلس الوزراء.

يمكن لهذه الهيئة بأن تضيف بعض التعديلات على مشروع قانون المالية بعد دراسته، أين يتم التصويت عليه في جلسة علنية خلال شهر نوفمبر ليصبح ساري المفعول بعد التوقيع عليه من طرف رئيس الجمهورية قبل الفاتح من جانفي من السنة المرتبطة به.

يتم تطبيق الأحكام الجبائية لقانون المالية من طرف إدارة الضرائب، هذه العملية قد تحدث نزاعات يقوم القاضي أثناءها بإصدار أحكام وقرارات تخص موضوع النزاع.[1]

❖ **الأحكام القضائية:**

إن تدخل القاضي إثر تسجيل منازعات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب وقيامه باتخاذ قرارات وأحكام لتغيير وتحوير التفسير المقدم من طرف إدارة الضرائب لنص جبائي، تدعى هذه الأحكام أحكاما قضائية. تحت هذه الصفة تطبق هذه الأحكام على إدارة الضرائب بشكل إجباري حيث ترغم على إدخال التعديلات الضرورية على التفسير موضوع النزاع ولهذه الأحكام القضائية نفس الآثار المعروفة في مجال القانون الإداري العام. لكن يمكن أن تقوم السلطات المعنية بتطبيق الحكم القضائي على المكلف بالضريبة طرف النزاع دون أن تعممه على المكلفين بالضريبة الآخرين المعنيين بنفس الوضعية.[2]

❖ **الفقه:**

يشمل الفقه جميع الآراء الصادرة عن المؤلفين، المنظرين والمفسرين للنصوص التشريعية أو التنظيمية لما تكون هذه الأخيرة أدوات لتطبيق القوانين الضريبية والأحكام القانونية ولما تكون كذلك تمارس تأثيرا على المشرع أو على رأي القاضي.

[1]: محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر،2011، ص49.

[2]: نفس المرجع السابق، ص50.

من جهة أخرى يعتبر الفقه الإداري أكثر صرامة في تفسير النصوص التشريعية، وهذا لأن التفسير يأخذ شكل قرارات، أوامر وتشريعات صادرة عن إدارة الضرائب نفسها في هذا الصدد تمثل تعليقات هذه الإدارة أداة تطبيق صارمة اتجاه المصالح المكلفة بتطبيق وتسيير الضريبة.

إن الأوامر، المنشورات والتعليمات المختلفة الصادرة عن إدارة الضرائب لا تُفرض على المكلفين بالضريبة، مادامت أنها كتابات داخلية، ولا يمكن للمكلف بالضريبة أن يستعمل هذه المصادر الإدارية المكتوبة لما يقوم بالطعن أمام الهيئات المعنية.[1]

- **المصادر الخارجية:**

❖ **الاتفاقات الدولية:**

تعتبر الاتفاقيات الدولية اتفاقيات ثنائية مبرمة بهدف تفادي الازدواج الضريبي أو تغييب الضرائب، مادام أن صلاحيات الدول سيادية يمكن لقدرة تكليفية واحدة أن تكون موضوع ازدواج ضريبي أو ازدواج غير ضريبي بمناسبة علاقات اقتصادية دولية، وتتم معالجة الأمر بتطبيق كل دولة أحكاما إقليمية مختلفة تخص الضريبة فإذا أُخضعت دولة "أ" لجميع المداخيل المحققة على ترابها وتقوم دولة "ب" بإخضاع جميع مداخيل المقيمين بترابها، فإن المكلف بالضريبة المقيم بالدولة "ب" ويحقق مداخيل في الدولة "أ" سيتحمل تراكما للضرائب، ومن جهة أخرى فالمقيم بالدولة "أ" الذي يحقق مداخيلا في الدولة "ب" لن تكون مداخيله خاضعة للضريبة في أي من الدولتين.[2]

ثانيا: الضرائب المدرجة في النظام الجبائي الجزائري وأنظمة الإخضاع

تنوعت الضرائب المفروضة من قبل الدولة على المؤسسات الاقتصادية وهذا من أجل التحكم فيها بصورة غير مباشرة وفيما يلي عرض لأهم الضرائب الواردة في القانون الجبائي الجزائري.

1. الضرائب المدرجة في النظام الجبائي الجزائري:

تتمثل الضرائب المدرجة في النظام الجبائي الجزائري في:

- **الضرائب المباشرة:** وأهمها يتمثل في:

❖ **الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG):**

تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتسمى الضريبة على الدخل

[1]: محمد عباس محرزي، نفس المرجع السابق، ص51.

[2]: نفس المرجع السابق، ص ص51-52.

الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة[1]، تتميز هذه الضريبة بما يلي:

- تطبق على الأشخاص الطبيعيين؛
- ضريبة سنوية: أي تدفع كل سنة على أساس الأرباح والدخول التي حققها المكلف بالضريبة؛
- ضريبة إجمالية: تطبق على الدخل الإجمالي الصافي الذي يتحصل عليه المكلف بعد طرح التكاليف المنصوص عليها من الدخل الخام؛
- ضريبة وحيدة: تشمل كل فئات الدخل؛
- ضريبة تصاعدية: يتم تطبيق الضريبة وفق سلم تصاعدي مقسم على شرائح من الدخول؛
- ضريبة تصريحية: تحصل حسب جداول وقوائم اسمية على أساس التصريح بالدخول المكتسبة من طرف المصرحين بها، يتم التصريح بها قبل 01 ماي من السنة التي تلي تحقق الدخل بواسطة نموذج G50.[2]

❖ **الضريبة على أرباح الشركات (IBS):**

تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات.[3] من أهم خصائص هذه الضريبة:

- ضريبة سنوية: لأنها تعتمد مبدأ استقلالية الدورات؛
- ضريبة وحيدة: يدفع المكلفون ضريبة واحدة عن أرباحهم؛
- ضريبة نسبية: تعتمد على معدل واحد يفرض على الربح الضريبي؛
- ضريبة عامة: لأنها تشمل جميع الأرباح؛
- ضريبة تصريحية: نظرا لأن المكلفين بها ملزمون بالتصريح السنوي قبل 30 أفريل من كل سنة.[4]

---

[1]: **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، الجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة01، 2014، ص15.

[2]: محمد حمو، منور اوسرير، **محاضرات في جباية المؤسسة**، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009، ص51.

[3]: المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص62.

[4]: صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير(منشورة)، جامعة، قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص10.

❖ **الرسم على النشاط المهني (TAP):**

أنشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996، وذلك بإدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم على النشاط غير التجاري، وهو عبارة عن ضريبة مستحقة على رقم الأعمال المحقق من طرف الشخص الطبيعي أو المعنوي باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء، وباسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها.[1]

❖ **الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU):**

تأسست هذه الضريبة لتحل محل الضرائب والرسوم المطبقة في النظام الجزافي، إذا فهي تعوض الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة والضريبة على الدخل الإجمالي.[2]

- **الضرائب غير المباشرة:** يتمثل أهمها في:

❖ **الرسم على القيمة المضافة(TVA):**

هو عبارة عن رسم عام للاستهلاك ينطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو طابعا حرفيا أو حرا،[3] من أهم خصائصها أنها:

- ضريبة غير مباشرة؛
- ضريبة حقيقية؛
- ضريبة نسبية للقيمة؛
- ضريبة حيادية.[4]

❖ **الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC):**

هو عبارة عن رسم على الاستهلاك، خاص بالمنتوجات التالية: الجعة، مواد التبغ والكبريت

[1]: المادة 223 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص111.

[2]: المادة 282 مكرر، نفس المرجع السابق، ص136.

[3]: منصور بن اعمارة، **إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية**، (بدون طبعة)، دار هومة، الجزائر،2007،ص10.

[4] : , **Guide Pratique de la TVA** , République Algérienne, Ministère des finances, Direction Générale Des Impôts, Algerie, 2013, p10.

السجائر، تبغ التدخين، تبغ النشق والمضغ والكبريت.[1]

❖ **الرسم على المنتوجات البترولية (TPP):**

هو عبارة عن رسم يؤسس لصالح ميزانية الدولة على المنتجات البترولية والمماثلة لها، المستوردة أو المحصل عليها في الجزائر، لاسيما في مصنع تحت المراقبة الجمركية.[2]

2.أنظمة الإخضاع في النظام الجبائي الجزائري:

تنقسم أنظمة الإخضاع في النظام الجبائي الجزائري إلى:

- **الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU):**

يحدد رقم الأعمال ولسنتين متتاليتين الربح الخاضع للضريبة تحديدا جزافيا، بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين لا يزيد رقم أعمالهم السنوي عن 10.000.000 دج فيما يخص المكلفين الذين يمارسون نشاطا رئيسيا يتمثل في بيع السلع والمواد واللوازم الموجهة للاستهلاك في عين المكان أو توفير السكن وباقي النشاطات إذا تعلق الأمر بغيرهم أي غير المكلفين بالضريبة وفي هذه الحالة فإن إدارة الضرائب تقوم بتحديد رقم الأعمال والأرباح والضرائب التي تنتج عليها وعليه تقوم الإدارة بالتحريات المستمرة واستطلاعات عن المكلف بالضريبة يمكن أن تكون مختلفة في السنوات الثلاثة (يكون تحديد رقم الأعمال والأرباح لسنتين فقط).

وكذا يتعين على الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة مسك سجلات (النفقات والإيرادات) مؤشر من طرف المفتشية المختصة إقليميا تتضمن تفاصيل المشتريات وبالنسبة للذين يقدمون خدمات يلتزمون بمسك دفتر إيراداتهم ونفقاتهم المهنية ترسل الإدارة الجبائية للخاضع تبليغا تبين فيه رقم الأعمال الخاضع للضريبة من جهة والعناصر المعتمدة لتحديد رقم أعمالهم من جهة أخرى.[3]

- **النظام الحقيقي:**

من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بطريقة النظام الحقيقي بالنسبة للأشخاص الذين يكون رقم أعمالهم 30.000.000 دج سنويا، ويترتب عليه مسك محاسبة كاملة طبقا للقوانين المعمول بها واستظهارها عند الحاجة أو عند الطلب من طرف إدارة الضرائب عن ربحه

[1] : Redha Khalassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, BERTI Edition, Algérie, 2013, P35.

[2]: **قانون الرسوم على رقم الأعمال**، الجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 28 مكرر، 2014، ص410.

[3]: منصور بن اعمارة، مرجع سبق ذكره، ص32.

باعتبار أنه يمسك محاسبة كاملة، يذاع تصريح خاص بالأرباح الصافية قبل 01 ماي من كل سنة بالنسبة للأرباح المحققة في السنة الفارطة.[1]

- **النظام المبسط:**

هو نظام ضريبي تم استحداثه في قانون المالية 2010، يخضع له الأشخاص الذين يتراوح رقم أعمالهم بين 10.000.000 إلى 30.000.000 دج ويقوم المدينون بتصريحاتهم كل 03 أشهر بالنسبة لجميع الضرائب والرسوم وهذا بواسطة وثيقة G50، لكافة الضرائب والرسوم المختصة بالثلاثي وهم ملزمون بمسك محاسبتهم من قبل محافظ الحسابات حسب قانون المالية 2011، فيما يخص الضريبة على الدخل (20%) IRG نسبة محررة من الربح.[2]

- **نظام التصريح المراقب:**

يتعلق هذا النظام بأصحاب المهن الحرة ويكون التصريح به كل ثلاثة أشهر بالنسبة لجميع الضرائب والرسوم وهذا بواسطة وثيقة G50، أما التصريح السنوي فيكون من خلال وثيقة G13، التي تتضمن التصريح السنوي بالدخل. وتضم محاسبة مبسطة من التكاليف والإيرادات لتحديد النتيجة وإذا كانت غير مبررة فتخفض الأرباح بـ10% تلقائيا، فهم خاضعون لنسبة محررة 20% من الأرباح فيما يخص الضريبة على الدخل (IRG).[3]

- **نظام الاقتطاع من المصدر:**

يطبق هذا النظام على العمليات المحققة من طرف الأشخاص المعنويين أو الطبيعيين المقيمين في الجزائر كما يفرض على الأشخاص، الشركات، الهيئات والجماعات التي تدفع المبالغ الخاصة بالضريبة المستحقة بسبب العمليات التي تقوم بها الشركات الأجنبية.[4]

- **نظام الأقساط الزمنية:**

يسمح للأشخاص الذين مارسوا منذ أكثر من سنة نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات وهذا بطلب وذلك لتسديد تسبيقات على الضريبة على

[1]: منصور بن اعمارة، نفس المرجع السابق، ص33.

[2]: نفس المرج السابق، ص33.

[3]: نفس المرجع السابق، ص 33.

[4]: نفس المرجع السابق، ص 34.

الدخل الإجمالي أو تسبيقات على الضريبة على أرباح الشركات (IBS).[1]

الفرع الثاني: ماهية المراجعة

تعتبر المراجعة إحدى المؤشرات التي تقاس بها كفاءة المؤسسة وهذا للدور الكبير التي تقوم به.

أولا: مفهوم المراجعة وأنواعها

اختلفت أنواع المراجعة ومفاهيمها باختلاف وجهات النظر والتوجهات التي يتبعها مستخدموها.

1.مفهوم المراجعة

أعطيت عدة تعاريف للمراجعة نذكر من بينها:

- **تعريف المراجعة حسب المعايير الدولية للتدقيق:**

لم يصدر في المعايير الدولية للتدقيق تعريف محدد، حيث أدرج كعنصر بعنوان هدف مراجعة القوائم المالية، ومضمونه: " المراجعة عملية تمكن المراجع من التعبير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا لإطار عمل تقرير مالي محدد، إن العبارة المستخدمة للتعبير عن رأي المراجع هي إعطاء صورة حقيقية وعادلة أو العرض بعدالة".[2]

من التعريف أعلاه يمكن الخروج بالخصائص التالية:

❖ المراجعة تمكن من التعبير عن مدى صحة القوائم المالية؛

❖ المراجعة تمكن من إعطاء صورة عادلة وحقيقة لوضعية المؤسسة.

- **تعريف المراجعة حسب جمعية المحاسبة الأمريكية:**

تم تعريف المراجعة حسب جمعية المحاسبة الأمريكية على أنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية."[3]

---

[1]: منصور بن اعمارة، نفس المرجع السابق، ص34.

[2]: أمين السيد أحمد لطفي، **دراسة متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، (بدون طبعة)، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2007، ص3.

[3]: منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، (بدون طبعة)، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 13.

من هذا التعريف نستنتج أن المراجعة تتميز بما يلي:

- ليست عملية عشوائية بل تقوم على مبادئ وإجراءات حتى تتمكن من تحقيق أهدافها بصورة فعالة؛
- تعتمد على مجموعة من الأدلة والبراهين من أجل الحرص على مصداقيتها؛
- تبنى على أساس علمي سليم، يضمن الوصول إلى نتائج خالية من الأخطاء.

- **تعريف المراجعة حسب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين:**

تعرف المراجعة أيضا حسب المجمع الأمريكي لمحاسبين القانونيين بأنها: "عملية فحص واختبار البنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى حسابات وسجلات المنشأة المؤيدة لها، وذلك لغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للشركة موضوع المراجعة."[1]

ومن خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة النقاط التالية:

- عملية المراجعة تبدأ عند انتهاء عمل المحاسب؛
- أن كل عملية مالية تحدث خلال الدورة يجب أن تثبت في السجلات والدفاتر المحاسبية حسب تسلسل حدوثها؛
- المراجعة عملية إعطاء رأي فني محايد.

- **تعريف المراجعة حسب مجلس ممارسات المراجعة:**

أعطى مجلس ممارسات المراجعة تعريفا للمراجعة إذ اعتبرها: "ممارسة تهدف إلى تمكين المراجعين من إبداء الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة عن وضعية الشركة في نهاية الدورة، وإن كانت معدة بشكل صحيح وفقا للمعايير المتعارف عليها."[2]

من هذا التعريف نستنتج أن:

- المراجعة تقوم بإعطاء صورة حقيقية عن الوضعية المالية للمنشأة؛
- المراجعة تقوم على مجموعة من المعايير.

[1] : إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة، معايير وإجراءات**، (بدون طبعة)، دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا، 2008، ص 16.

[2] : Alan Millichamp, **Auditing**, THOMSON, 8th edition, 2002, p06

- **تعريف المراجعة حسب المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية:**

حسب هذا المعهد تعتبر المراجعة: "نشاط مستقل وموضوعي، يعطي المؤسسة الضمان على درجة إتقان عملها، ويساعد على خلق القيمة المضافة كما يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال جلب نهج منتظم ومنضبط."[1]

من خلال التعريف يمكن الوصول إلى أن المراجعة:

- ❖ تبدأ عند انتهاء عمل المحاسب ويقوم بها طرف محايد اعتمادا على مجموعة من المعايير؛
- ❖ أنها تضمن الوصول إلى نتائج ذات مصداقية والتي تمكن من تحقيق الأهداف بكفاءة؛
- ❖ تعود بالنفع على المؤسسة وذلك باجتناب الوقوع في الأخطاء؛
- ❖ تقوم على أسس وقواعد تمكنها من الوصول إلى النتائج المرجوة.

من التعاريف السابقة يمكن الوصول إلى تعريف شامل وأكثر دقة عن المراجعة، إذ يمكن القول أنها نشاط منتظم، يعتمد على مجموعة من الأدلة والبراهين من خلال اتباعه عدد من المعايير، تسمح للمراجع بإبداء رأيه المحايد بطريقة مستقلة، فنية وموضوعية، من أجل خلق قيمة مضافة في المؤسسة وبالتالي توفر الضمان الذي يسمح لها بتحقيق أهدافها بفعالية.

2. أنواع المراجعة:

قبل التطرق إلى ذكر أنواع المراجعة تجدر الإشارة إلى أن إدارة المنشأة تستخدم المراجعة من أجل التأكد من صحة المعلومات ودقتها للمساعدة على اتخاذ القرارات المالية بدون الوقوع في أخطاء تؤثر على مردوديتها،[2] أما الجهات الحكومية فتستخدم القوائم المالية المدققة في الرقابة والتخطيط وفرض الضرائب.[3] حيث تنقسم المراجعة بشكل شامل ومتفق عليه حسب عدة توجهات إلى:

- **من حيث نطاق عملية المراجعة:**

وهنا نجد نوعين للمراجعة هما المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية.[4]

❖**المراجعة الكاملة:** يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات ككل، من أجل التوصل إلى رأي فني

---

[1] : Jean Sliwa, **L'audit, les controles internes et les fraudes**, Emerit publishing, France, 2011, p19

[2] : حازم هاشم الالوسي، **الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق**، الطبعة الأولى، دار الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2003، ص33.

[3] : غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006، ص20.

[4] : خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 32.

محايد حول القوائم المالية ككل.

❖ **المراجعة الجزئية:** يقوم المراجع بمراجعة بعض العمليات أو البيانات دون غيرها وفي هذه الحالة لا يمكن للمراجع الخروج برأي حول القوائم المالية ككل.

- **من حيث الوقت الذي تتم فيه المراجعة:** يمكن أن تقسم من حيث الوقت الذي تتم فيه إلى:

❖ **المراجعة النهائية:** تتم المراجعة في نهاية السنة المالية وذلك من أجل ضمان عدم حدوث أي تغيير في البيانات بعد مراجعتها.

❖ **المراجعة المستمرة:** تتم المراجعة المستمرة على مدار السنة المالية أسبوعيا أو شهريا وفق برنامج محدد مع ضرورة إجراء مراجعة في نهاية السنة بعد إقفال دفاتر المنشأة.[1]

- **من حيث درجة الإلزام بعملية المراجعة:**

ونجد تحت هذا التقسيم نوعين:

❖ **المراجعة الإلزامية:** هي المراجعة التي أوجب القانون وجودها في المنشأة، فأصبحت إلزامية بحيث تعاقب كل منشأة لا تقدم تقرير حول مركزها المالي وحساباتها الختامية، ويجب أن يقوم بهذا التقرير مراجع حسابات مرخص وتسمى في بعض الأحيان بالمراجعة القانونية، ويهدف هذا النوع من المراجعة بصورة أساسية إلى التأكد من التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة الموضوعة.[2]

❖ **المراجعة الاختيارية:** لا يكون هذا النوع بإلزام قانوني، بل حسب طلب أصحاب المنشأة، ونجد هذا النوع عموما في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص.[3]

- **من حيث الهيئة المشرفة:**

تنقسم المراجعة من حيث الهيئة المشرفة إلى مراجعة خارجية ومراجعة داخلية.

❖ **المراجعة الخارجية:** وتتم هذه المراجعة عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المنشأة لا تكمن وظيفته فقط في التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية بل أيضا يقوم باختبار السجلات

[1] : خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات ،الناحية العملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص12.

[2] : شادي صالح البجيرمي، **دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير(منشورة)، تخصص محاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2011، ص 50.

[3] : خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية**، مرجع سبق ذكره، ص 36.

المحاسبية التي تصدرها المنشأة وإعطاء رأي فني محايد.[1]

❖ **المراجعة الداخلية:** يقوم بها مراجع تابع للمنشاة وهذا من أجل التأكد من أن المعلومات المتدفقة في جميع المستويات والاتجاهات صحيحة، فعالة، واضحة ومناسبة.[2]

- **من حيث الغرض من المراجعة:**

نجد حسب هذا التقسيم المراجعة المالية، الجبائية والتشغيلية.

❖ **المراجعة المالية:** يخص هذا النوع من المراجعة بالتدقيق في القوائم المالية وكل الأمور المتعلقة بمالية المنشأة، وذلك من أجل إعطاء تأكيد معقول حول صحة المعلومات المصرح بها في القوائم المالية.[3]

❖ **المراجعة الجبائية:** ويقصد بها التدقيق في الوضعية الجبائية للمنشأة ومدى تطبيقها للإجراءات المحددة من طرف إدارة الضرائب.

❖ **المراجعة التشغيلية:** يختص هذا النوع بمراجعة الإجراءات والطرق التشغيلية في المنظمة، من أجل محاولة الوصول إلى اقتراحات ذات كفاءة وفعالية تساعد على تحسين الإجراءات المخططة.[4]

زيادة على ما سبق ذكره من أنواع المراجعة، فقد ظهرت مجموعة من التقسيمات الحديثة، التي ألمت بجوانب متعددة تخص المنشأة من بينها:

❖ **المراجعة البيئية:** يهدف هذا النوع من المراجعة إلى محاولة الحفاظ على البيئة التي تنشط فيها المنشأة، وهذا فيما يتعلق بالتلوث والضجيج والحرارة والرطوبة وكل الجوانب التي تهدد سلامة البيئة.[5]

❖ **مراجعة الجودة:** تتم مراجعة العمليات الإدارية في المؤسسة والتأكد إن كانت الخطط الموضوعة قادرة على تحقيق أهدافها بكفاءة خصوصا فيما يتعلق بتوفير متطلبات السوق وفق معايير الإيزو

---

[1] : Louis Braiouta**, The audit committee handbook**. Fourth edition, Pupliched by Jhon Willy & Sons, Canada, 2004, p80.

[2] : محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات**، (بدون طبعة)، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003 ص 05.

[3] : أمين أحمد السيد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، (بدون طبعة)، الدار الجامعية، مصر،2007، ص 28.

[4] : حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة**، (بدون طبعة)، المكتبة العصرية، مصر، 2008، ص 21.

[5] : خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن،2006،ص60.

الدولية[1].

❖**المراجعة الاجتماعية:** تعتبر المراجعة الاجتماعية علما جديدا في هذا المجال تهدف بشكل أساسي إلى التحقق من وفاء منظمات الأعمال لمسؤولياتها الاجتماعية، ومدى مساهمتها في الرفاهية العامة للمجتمع وإعداد تقارير عن نتائج ذلك خلال فترة معينة.[2]

ثانيا: فروض ومعايير المراجعة

بعد التطورات التي عرفتها المراجعة، أصبحت تشكل علما قائما بذاته، لا يمكن الاستغناء عنه، ومن أجل جعلها نظاما مبني على أسس قوية، خصصت لها مجموعة من الفروض، وأدرجت مجموعة من المعايير التي تحددها وتحكمها.

1. فروض المراجعة: تتمثل في:

- **قابلية البيانات المالية للفحص:**

تعتمد المراجعة على مدى قابلية البيانات للفحص، فإن لم تكن كذلك فلا وجود للمراجعة، ويقوم هذا الفرض على مجموعة من المعايير التي تقيم البيانات المحاسبية،[3] وتتجلى هذه المعايير في:

❖ ملاءمة المعلومات؛

❖ قابلية الفحص؛

❖ عدم التحيز في التسجيل؛

❖ قابلية القياس الكمي.[4]

- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة:**

يرتكز عمل الإدارة على نتائج عمل المراجع من خلال مدها بالمعلومات المالية التي تعتمد عليها في اتخاذ القرارات، أكثر من المعلومات التي لم تتم مراجعتها، ومن ناحية أخرى فإن عدم

[1] : Ray Tricker, **EZO 9001 ; 2000 audit procedurs**, 2 ed edition, Linacre House, Jordan, 2005, p 50.

[2] : أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، (بدون طبعة)، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص273

[3] : عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أسس المراجعة**، (بدون طبعة)، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 26.

[4] : محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، (بدون طبعة)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 13.

وجود هذا الفرض سيحتم على المراجع القيام بمراجعة تفصيلية للمعلومات التي تعدها الإدارة لعدم وجود ثقة فيها وأيضا سوف يقوم بإعداد السجلات والقوائم بنفسه قبل فحصها وإبداء الرأي فيها.[1]

- **خلو القوائم المالية من أخطاء تواطئية:**

والمقصود بهذا الفرض أنه على المراجع أن يقوم باكتشاف الأخطاء الواضحة وهذا ما يجعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية، وبالتالي فإن وجود الأخطاء التواطئية وغير العادية ليست من مسؤولية مراجع الحسابات.[2]

- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:**

إن وجود نظام سليم للرقابة لا يمنع بالضرورة حدوث الأخطاء بل يقلل من احتمال وقوعها، فالأخطاء لا تزال ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة.[3]

- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:**

إن المراجع يعتمد على المبادئ المحاسبية من أجل الحكم على مدى سلامة وصحة القوائم المالية وفي نفس الوقت تكون مرجعا له لتدعيم قراراته.

- **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:**

يعتمد المراجع في هذا الفرض على أن ما حدث في الماضي سيستمر إلى المستقبل وبالتالي إن كانت هنالك إدارة رشيدة ونظام رقابي سليم في الوقت الحالي فالوضع سيبقى كذلك، إلا إذا ثبت عكس ذلك.[4]

- **مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:**

إن هذا الفرض يشير إلى استقلال عمل مراجع الحسابات في أداء مهمته دون تعديها، ويقصد بهذا أن عمل المراجع يجب أن يقتصر على المراجعة فقط رغم قدرته على القيام بمهام أخرى.

---

[1] : محمد مصطفى سليمان، محمد سمير الصبان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، (بدون طبعة)، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 32.

[2] : محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة و آلية التطبيق**، (بدون طبعة)، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 20.

[3] : لطفي شعباني، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسات**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير(منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004،ص29.

[4]: نفس المرجع السابق، ص29.

- **يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب مع مركزه:**

لم يعطى هذا الفرض الدراسة الكافية، ويكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي الذي يحدد مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه المجتمع واتجاه زملائه، ومن المتوقع أن يزداد الاهتمام بهذا الفرض مستقبلا.[1]

2.معايير المراجعة:

ظهرت معايير المراجعة نتيجة للمجهود المبذول من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين، الذي حاول وضع أسس لمهنة المراجعة، وقد كانت بذرة نجاحه الخروج بمجموعة من المعايير حول التدقيق التي قام بتصنيفها وتبويبها في كتيب يحمل عنوان معايير التدقيق المتعارف عليها، قسم فيه هذه المعايير إلى ثلاثة أجزاء،[2] هي:

1. المعايير العامة أو الشخصية:

تخص هذه المعايير شخصية أو ذات الفرد الذي يقوم بالمراجعة، تتضمن ما يلي:

- **معيار التأهيل العلمي والعملي إضافة إلى تمتعه بالفطنة والذكاء:** أن يقوم بها شخص لديه الكفاءة، التقنية الملائمة والتدريب للعمل كمراجع؛
- **معيار الاستقلالية:** أن يعبر المراجع عن رأيه بحيادية، ولا يميل لأي جانب؛
- **معيار العناية المهنية الملائمة:** أن يبدل المدقق العناية المهنية المعقولة أثناء القيام بعمله؛
- **التكوين المستمر:** وهذا من أجل تطوير المعارف ومواكبة التطورات الحاصلة في المجال؛
- الحفاظ على السر المهني.[3]

2.معايير العمل الميداني: وتتعلق بإجراءات التدقيق الميداني وتنفيذها

- **معيار دقة تخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين:** بمعنى وضع خطة وافية لعملية التدقيق والإشراف الجدي والمستمر على أعمال المساعدين؛

---

[1]: محمد مصطفى سليمان، محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[2]: عبد الكريم علي الرمحي، **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية**، الطبعة الأولى، دار المكتبة الوطنية، الأردن، 2001، ص02.

[3]: نورالدين زعيبط، **المعايير الدولية للتدقيق**، الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، ، جامعة سكيكدة، الجزائر،11-2010/10/12،ص07.

- **معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** وهذا من أجل تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نطاق الاختبارات الواجب عملها؛
- **معيار كفاية أدلة الإثبات:** يعني الحصول على أكبر قدر من أدلة الإثبات أو قرائن المراجعة عن طريق الفحص المستندي، الملاحظة، الاستفسارات، المصادقات وغيرها.[1]

3.**معايير إعداد التقرير:** تتعلق بإعداد التقرير النهائي للمراجعة

- **معيار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يعني التأكد من أن القوائم المالية أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- **معيار ثبات تطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها:** ويعني به التأكد من أن المبادئ المحاسبية المطبقة في فترة سابقة، هي نفسها المطبقة في الفترة الحالية؛
- **معيار الإفصاح التام:** ويقصد به أن الإفصاح عن البيانات الضرورية في القوائم المالية يعد كافيا ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك،
- **معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.**[2]

المطلب الثاني : أساسيات حول المراجعة الجبائية

يقوم المحاسب بتسجيل جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة خلال نشاطها، وبالتالي فالمؤسسة ملزمة بتقييم عمله من خلال مراجع مالي يغطي جميع النقائص التي يمكن أن تعرضها إلى مشاكل مع الجهات الحكومية، ومن بين أهم الأعمال التي يقوم بها المراجع المالي، المراجعة الجبائية، من أجل ضبط الوضعية الجبائية للمؤسسة مع القانون الجبائي الذي تضعه الدولة، وهذه الأخيرة تعد السبب الرئيسي لمسك المحاسبة في جميع الكيانات الاقتصادية.

الفرع الأول : مفهوم المراجعة الجبائية وأسباب تبنيها في المؤسسات الاقتصادية

تنوعت المفاهيم التي حددت للمراجعة الجبائية والأنواع التي صنفت فيها، لكن أجمع العديد من الباحثين على إحداث توافق بينها من أجل الخروج بجوهر واحد لها.

[1]: مخلوف زغدار، **مدى توافق معايير المراجعة الداخلية مع إجراءات المراجعة في البنوك**، الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، ، جامعة سكيكدة،الجزائر،11-2010/10/12،ص08

[2]: نفس المرجع السابق،ص08.

أولا: مفهوم المراجعة الجبائية وعلاقتها ببعض المفاهيم الأخرى

يخلط العديد من الباحثين بين مفهوم المراجعة الجبائية وبعض المفاهيم الأخرى وهذا ما سنقوم بشرحه فيما يلي:

1. مفهوم المراجعة الجبائية:

قدمت مجموعة من التعاريف حول المراجعة الجبائية، نذكر منها:

- **تعريف فانسنت جوزيف (Vincent Josef)**: "المراجعة الجبائية هي عملية فحص للسجلات التجارية والشؤون المالية الخاصة بدافعي الضرائب، للتأكد من أن مقدار الضريبة المصرح بها أو المدفوعة، موافقة للقوانين والتشريعات الضريبية."[1]

يبرز هذا التعريف أن:

- المراجعة الجبائية عملية فحص للسجلات المحاسبية: أي أن المراجع الجبائي الذي توكله إدارة الضرائب ليقوم بفحص وتقييم السجلات والتقارير المحاسبية من أجل التأكد من عدم وجود أخطاء أو انحرافات تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على الوعاء الضريبي؛
- المراجعة الجبائية هي عملية التأكد من تطبيق التشريعات والقوانين الجبائية: أي أن إدارة الضرائب تقوم بمقارنة العمليات المسجلة من طرف المحاسب مع ما هو مسموح به في القانون الضريبي، وأنه لا يوجد اختلاف بين القواعد المطبقة عند مسك الدفاتر.

- **تعريف سوابان كومار بالا وديليب كومار سن (Dilip Kumar Sen و Swapan Kumar Bala):**

تعني المراجعة الجبائية تدقيق الأدلة والوثائق المحاسبية لإعداد التصريح الضريبي الصحيح وكذلك إعداد البيانات المفصلة التي تبين وضعية المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب لمختلف الجهات المعنية، أيضا إعداد بيانات ثبوتية بشأن الإعفاءات والخصومات التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة وفي الأخير إعطاء رأي حول درجة توافق المعلومات المصرح بها والقوانين الموضوعة."[2]

من التعريف السابق نستنتج أن:

- **المراجعة الجبائية عملية تدقيق للأدلة المحاسبية والمالية:** أي أن المراجع يقوم بالتأكد من

[1] : Vincent Josef **, tax audit and investigation guide**,malaysia, CCH asia pte limited, France,2009, p 07.
[2] : Dilip Kumar Sen , Swapan Kumar Bala**, tax audi**t: Bangladesh panorama, managerial auditing journal, Bangladish,17/08/2002, p466.

صحة الوثائق المحاسبية التي على أساسها احتساب الضريبة التي ستقوم بدفعها المنشأة؛

- **المراجعة الجبائية أداة مساعدة لإدارة الضرائب:** أي أن المراجع وعند قيامه بالمراجعة يقوم بإعطاء رأيه حول صحة المعلومات المصرح بها، بالتالي تكون هنالك درجة موثوقية أكبر فيها؛
- **المراجعة المالية عملية تعود بالفائدة على المنشأة:** والمقصود بهذا أن المنشأة يمكن أن تستفيد من إعفاءات وامتيازات مدرجة في القانون الجبائي؛
- **المراجعة الجبائية عملية تتميز بالموضوعية:** أي أن المراجع يقوم بإعداد تقريره بطريقة موافقة للتشريعات والقوانين بعيدا عن التحيز والتواطؤات.
- **تعريف دانيال م.دافيس (Daniel M. Davis):**

" المراجعة الضريبية هي الأداة الرئيسية التي يتم استخدامها لتعزيز الامتثال للتشريعات واستخدام القوانين الضريبية، وضمان تنفيذ القوانين بشكل موحد، وردع التهرب من دفع الضرائب وتثقيف دافعي الضرائب."[1]

ومن خلال التعريف يمكن القول بأن:

- المراجعة الجبائية وسيلة للامتثال للقوانين: أي أن المراجع عند قيامه بالمراجعة يقوم بالعمل حسب التشريعات الموضوعة ومحاولة توحيد طرق إعداد البيانات معها من أجل الخروج بتصريحات جبائية صادقة؛
- المراجعة الجبائية عملية وقائية: أي أنها تقي المنشأة من الوقوع في المخاطر الجبائية وتقي إدارة الضرائب من محاولات الغش والتهرب التي يمكن أن تحدث.
- **تعريف أسعد علي شاه (Asad Ali Shah)**

" المراجعة الجبائية هي عملية توفير المعلومات المحاسبية الموثوق بها التي تستخدم في تحديد الضريبة. هذا ما يمنح تأكيد معقول إلى السلطات الضريبية أن البيانات الضريبية لا يحتوي على أية أخطاء جوهرية، وبالتالي تشكل مثل هذه التصريحات أساسا صالحا لتحديد ودفع الضرائب." [2]

[1] : Daniel M. Davis, **guide to sales and use tax audits**,CCH,wolters lkuwer business, Chicago, America 2008,p 03.

[2] : Asad Ali Shah ,**tax audit framework** ,the institute chartered accountants,Pakistan,2009, p08

من التعريف نخلص إلى أن:

- المراجعة الجبائية عملية توفير للبيانات المحاسبية الموثوقة: وهذا من أجل استخدامها كأساس لتحديد الوعاء الضريبي؛
- المراجعة الجبائية تمنح تأكيد للسلطات الضريبية: أي أن المراجع عند قيامه بنشاطه يعمل على اكتشاف وجود الأخطاء الجوهرية وبالتالي إعطاء مصداقية كبيرة حول البيانات المصرح بها؛
- المراجعة الجبائية تساعد على تحديد أساس الإخضاع الضريبي: وهذا عند الخروج بأساس لتحديد الوعاء الضريبي بصورة سليمة وصادقة.

على ضوء التعاريف السابقة، يمكن الخروج بتعريف شامل للمراجعة الجبائية إذ يمكن القول أنها عملية فحص وتقييم لوثائق الإثبات والسجلات المحاسبية من أجل إعداد التصريحات الجبائية الصحيحة، فبالنسبة لإدارة الضرائب الهدف منها هو التأكد من مطابقتها للقوانين والتشريعات الموضوعة من أجل ردع محاولات الغش والتهرب الضريبي، أما بالنسبة للمنشأة فإن القيام بها يكون من أجل التأكد من عدم وجود أخطاء جوهرية يمكن أن توقعها في مخاطر جبائية غير مرغوبة، يقوم بها المراجع للتأشير على مصداقيتها بإعطاء رأي فني محايد وسليم يمكن الاعتماد عليه.

مما سبق نستنتج أن للمراجعة الجبائية أهمية بالغة سواء بالنسبة للمؤسسة أو بالنسبة لإدارة الضرائب.

- **بالنسبة لإدارة الضرائب:**

باعتبار النظام الجبائي القائم اليوم هو نظام التصريح الذاتي، بمعنى أن كل مكلف جبائي يقوم بالإبلاغ عن وعائه الضريبي بحسن نية، وهذا يفتح المجال أمام الغش والتهرب بصورة كبيرة وبالتالي المراجعة الجبائية تعمل على الحد من هذه الظاهرة وهذا عن طريق تعيين مراجع يؤكد صحة المعلومات المصرحة اعتمادا على القوانين والتشريعات.

- **بالنسبة للمنشأة:**

تعتبر المراجعة الجبائية بالنسبة للمنشأة أداة وقائية، فهي تساعدها على انتقاد وضعيتها اتجاه مصلحة الضرائب وتصحيحها، وهذا من خلال التأكد أن المنشأة غير معرضة لأخطار جبائية

إضافة إلى هذا التأكد أن التكلفة الضريبية في أدنى حدودها.

2. علاقة المراجعة الجبائية ببعض المفاهيم الأخرى:

توجد العديد من التداخلات فيما يخص المصطلحات التي يتداولها الباحثون والدارسون في هذا المجال، لذا سنقوم بالتطرق إلى أهم المصطلحات المشابهة والمكملة للمراجعة الجبائية وإبراز العلاقة بينها.

- **المصطلحات المشابهة للمراجعة الجبائية:**

❖ **التسيير الجبائي:**

يعتبر التسيير الجبائي أعلى مستوى لتسخير الجباية، متجاوزا بذلك مجرد التطبيق للقواعد الضريبية للقانون الضريبي، لهذا يعتمد المسيرون على نتائج المراجعة الجبائية من أجل الوصول إلى اتخاذ قرارات مناسبة والقدرة على التسيير الأمثل لجباية المنشأة، باعتبارها الأداة المثلى لكشف المخاطر الجبائية، هنا يمكن لنا القول بأن التسيير الجبائي الكفء يعتمد على جودة المراجعة الجبائية المعمولة.[1]

❖ **الاستشارة الجبائية:**

المقصود بالاستشارة هو تقديم النصائح والحلول للمشاكل والأزمات التي تمر بها المؤسسة، أما المراجعة الجبائية فتقوم بتحديد المشاكل التي يمكن أن تقع فيها المؤسسة، ورغم تشابه المصطلحين فالاستشارة الجبائية تبدأ عند تقديم تقرير المراجعة الجبائية.

❖ **التحقيق الجبائي:**

هي تلك المراجعة التي تقوم بها إدارة الضرائب، نتيجة شكها في مصداقية التصريحات التي قدمتها المؤسسة، بالتالي التحقيق الجبائي يعتبر من أكبر المخاطر التي تسبب أرق المسيرين في المنشأة، لهذا المراجعة الجبائية تعمل على حماية المؤسسة من هذا الخطر وذلك من خلال التأكد من سلامة وضعيتها الجبائية.[2]

---

[1]: ثلجة نوال جغلوف، "**التدقيق الضريبي: بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي**"، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010، ص8.

[2]: سمية قحموش، **دور المرجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير(منشورة)، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص35.

- **المصطلحات المترابطة مع المراجعة الجبائية:**
- **المراجعة المالية:**

يقصد به الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية، والسجلات المحاسبية، والعمليات المتعلقة بتلك السجلات لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف والسياسات الإدارية والمتطلبات أخرى[1]، من هنا يمكننا القول بأن المراجعة الجبائية جزء لا يتجزأ من المراجعة المالية، إذ تعتبر حجر الأساس في بناء هاته الأخيرة.

- **الرقابة الداخلية:**

"هي تلك الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات الشركة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها."[2]

مما سبق نخلص إلى أن المراجعة تساعد المنشأة في المحافظة على نظام رقابة ملائم وذلك بتقييم مدى فاعليته وفعاليته والحث على تحسينه المستمر. وبالتالي فإن الرقابة تعتبر جزء من عملية المراجعة لأن تنفيذها يتطلب إجراءات رقابية محددة.

- **أسباب تبني المراجعة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية:**

تندرج التكلفة الجبائية ضمن أعباء المؤسسة وبالتالي تدخل في تحديد نتيجة الدورة، لذا فإنها محل انشغال من طرف مسيري المؤسسة، وما يجعلها أكثر أهمية هو إمكانية قيام إدارة الضرائب بعملية مراقبة تتبعها عقوبات وإجراءات تقويمية، وهكذا تنشأ ضرورة القيام بمهمة مراجعة جبائية لمختلف تصريحات المؤسسة.

تكمن أهداف هذه المراجعة في البحث عن معلومات تخص وجود عدم الانتظام والدقة في التصريحات الجبائية، وهو ما يسمح بقياس مدى الخطر المتعلق بها، وبالتالي معرفة الوضعية

[1]: صالح مفتاح، فريدة معارفي، **دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق، جامعة سكيكدة، الجزائر، 11-2010/10/12، ص16.

[2]: عبد الرحمان العايب، **نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالميات المعاصرة، جامعة سكيكدة،الجزائر،11-2010/10/12، ص04.

الجبائية للمؤسسة والتي تهم بشكل كبير المؤسسات المالية (البنوك)، محافظي الحسابات والشركاء المستقبليين.

كما يمكن أن يكون للمراجعة الجبائية أهداف أكثر عمقا إذا كانت الغاية المنشودة منها هي كما يلي:

- ❖ البحث عن إمكانية تقليص الخطر الجبائي أو القضاء على عوامل ظهوره المتمثلة في عدم الانتظام والدقة؛
- ❖ توجيه نتائج التشخيص إلى المسيرين لمساعدتهم في اتخاذ القرار؛
- ❖معرفة مواطن ضعف المؤسسة من الجانب الجبائي، ووضعها أمام حقيقة وضعيتها الجبائية.

كما أن نظرة المؤسسة حول الجباية قد أخذت وجها جديدا في الوقت الحالي، فبعد أن كانت مرتبطة بفكرة القيد المالي والالتزامات الإدارية أصبحت تعطي للمؤسسة إمكانية تصميم وضعيتها الجبائية من خلال إعطائها شكل اجتماعي يتم اختياره على أساس الخيارات التي تتضمنها التشريعات الجبائية، والتي يمكن أن تستفيد من نظام خاص كالإعفاءات الضريبية، كما أنه أصبح في إمكان المؤسسة قياس وتقدير كتلة ديونها الجبائية.[1]

وفي هذه الحالة فإنه بإمكان المؤسسة البحث عن الطرق الأقل خضوعا للضريبة من أجل ضمان فعالية جبائية، والتي تدخل ضمن التسيير الجبائي للمؤسسة، وهذا ما يبرر ضرورة الاعتماد على مختص لتقدير فعالية التوجهات والخيارات الجبائية، وهو المراجع الجبائي.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة الجبائية

تم تصنيف أنواع المراجعة من قبل العديد من الباحثين، فقد اختلفت الأنواع باختلاف الآراء وقد أخذنا التقسيم الأكثر استخداما، حيث قام أغلبية الباحثين بتقسيمها على أساس من يقوم بهذه العملية.

أولا: المراجعة التي تقوم بها المنشأة

هي عبارة عن تكليف مراجع بالتأكد من صحة المعلومات المحاسبية ومطابقتها للقوانين، من أجل تعزيز القدرة على تسيير المخاطر الجبائية، وبالتالي القدرة على اتخاذ قرارات جبائية سليمة،

[1] :Phillipe Boudafox, **Précis de science et technique fiscal**, édition dunod, France, 1986, p : 91.

تتضمن نوعين، المراجعة الجبائية الداخلية والمراجعة الجبائية الخارجية.[1]

1. **المراجعة الجبائية الداخلية:** هي المراجعة التي يقوم بها مراجع أجير من داخل المنشأة وتعتبر كوظيفة دائمة له.
2. **المراجعة الجبائية الخارجية:** تقوم المنشأة بتعيين مراجع خارجي (محافظ حسابات، خبير محاسبي) مستقل عن المنشأة، تأتي أحيانا لتكمل المراجعة الداخلية.[2]

ثانيا: المراجعة الجبائية التي تقوم بها إدارة الضرائب

تقوم إدارة الضرائب بتوكيل مراجع من أجل التأكد من سلامة السجلات والوثائق المحاسبية التي قامت المنشأة بإنجازها ومدى مطابقتها للقوانين والتشريعات المنصوص عليها، ففي حالة وجود أخطاء ارتكابية أو رأت أن هناك محاولات للغش الضريبي، فإنها ستقوم بفرض عقوبات مالية وغرامات، كما يمكن للمنشأة أيضا أن تفقد مجموعة الامتيازات والتخفيضات الجبائية التي كانت تتحصل عليها.[3]
ينقسم هذا النوع من المراجعة الجبائية بدوره إلى قسمين:

1. **المراجعة الجبائية المكتبية:** تطلب إدارة الضرائب من المنشأة محل المراجعة إرسال السجلات والوثائق المحاسبية الخاصة بها لتتم مراجعتها على مستوى إدارة الضرائب.
2. **المراجعة الجبائية الميدانية:** هي تلك المراجعة التي يتم الانتقال فيها إلى مقر المنشأة من أجل القيام بعملية المراجعة الجبائية.[4]

المبحث الثاني: إجراءات المراجعة الجبائية

باعتبار الهدف الرئيسي للمراجعة الجبائية هو حماية المؤسسة من الأخطار الجبائية التي يمكن أن تقع فيها وذلك من خلال حدوث اختلاف بين عمل المحاسب والقوانين الجبائية الموضوعة على المراجع الجبائي القيام بمجموعة من الإجراءات تمس كل من الجانب المحاسبي والجبائي.

---

[1] : فاطمة بودية، فاطمة الزهراء بن زيدان، **دور التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي**، الملتقى الوطني الأول حول: أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية بالجزائر، جامعة الشلف، الجزائر، (بدون سنة)، ص06.

[2] : لطيفة غولة، **الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر(منشورة)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012،ص67.

[3] : نفس المرجع السابق، ص06.

[4] : Vincent Josef, op.cit, p07

المطلب الأول: المراجعة الجبائية للتسجيلات المحاسبية

باعتبار أساس وجود المحاسبة في المؤسسات هو الامتثال للقواعد الجبائية التي فرضها القانون، وعليه، على المراجع الجبائي التحقق من أعمال المحاسب، من أجل التحقق من صحة النتيجة المحاسبية وهذا ما سنوضحه في ما يلي:

الفرع الأول: مراجعة حسابات بعض الخصوم

قمنا بتصنيف حسابات الخصوم التي يقوم المراجع بمعاينتها وفق ما يلي:

أولا: مراجعة المجموعة الأولى(رأس المال)

من أجل مراجعة حسابات رأس المال يقوم مراجع الحسابات بالتأكد من:

1. وجود نظام رقابة داخلي فعال؛
2. نوعية وعدد الأسهم المصدرة؛
3. أن قيمة الأسهم قد سددت بالكامل أو أن هناك جزء لم يسدد بعد؛
4. أن سياسة توزيع حصص الأرباح موضحة ومطبقة؛
5. أن الأرباح المحجوزة تحتوي على المبالغ المرحلة سنويا من قائمة الدخل؛
6. أي قيود على الأرباح المحجوزة من قبل الشركة أو من قبل الغير؛
7. التبويب السليم لمكونات حقوق أصحاب المشروع من قائمة المركز المالي.[1]

ثانيا: مراجعة حسابات المجموعة الرابعة (حسابات الغير)

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

ولمراجعة الحسابات الخاصة بالموردين يعمل المراجع الجبائي على ما يلي:

1. يجب التأكد من أن السلع والخدمات المقتناة على الحساب تخص نشاط استغلال المؤسسة؛
2. التأكد في حالة إغلاق الصفقة أن الفواتير الخاصة بها أخذت بعين الاعتبار؛
3. التحقق من إدماج الرسم على القيمة المضافة في الدفعات حسب الحالات؛

[1]: إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص، 296-295.

4. التحقق من انعكاس رصيد الحساب على الواقع. [1]

ثالثا: مراجعة حسابات المجموعة السادسة (لحسابات الأعباء)

حيث يقوم المراجع بالتأكد من العمليات التالية:

1. التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بالمصاريف؛
2. التحقق من أرصدة حسابات المصروفات الظاهرة بقائمة الدخل؛
3. التحقق من مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات؛
4. التحقق من وجود سياسة واضحة وثابتة للتفرقة بين المصروفات الخاصة بالنشاط العادي وغير العادي.[2]

الفرع الثاني: مراجعة حسابات بعض الأصول

من أجل تحديد العمليات التي يقوم بها المراجع الجبائي لمعاينة حسابات الأصول قمنا بتقسيمها إلى ما يلي:

أولا: مراجعة المجموعة الثانية (حساب التثبيتات)

تتمثل التثبيتات في مجموعة الأصول المادية المعنوية والمالية التي تقوم المنشأة بحيازتها من أجل القيام بأنشطتها على المدى الطويل، وتحقق لها منافع اقتصادية، ومن أجل مراجعة هذا النوع من الأصول على المراجع أن يقوم بما يلي:

1. التحقق الحسابي من صحة أرصدة الأصول الثابتة الظاهرة بقائمة المركز المالي؛
2. التحقق المستندي لجميع أو عينة من القيود المرحلة إلى حسابات الأستاذ العام للأصول الثابتة وذلك بالرجوع إلى المستندات المؤيدة لتلك القيود؛
3. التحقق من الوجود الفعلي للأصول الثابتة؛
4. التحقق من ملكية الأصول الثابتة؛
5. التحقق من تقييم الأصول الثابتة؛
6. مراجعة الإضافات الرأسمالية التي تمت خلال السنة؛

[1]: أحمد لعناق، "**المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة**"، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر (منشورة)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر،2012، ص42.

[2] : إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره،ص316-317.

7. مراجعة عمليات استبعاد الأصول الثابتة من الإنتاج أو العمل خلال السنة؛
8. مراجعة إيرادات بعض الأصول المؤجرة للغير؛
9. التحري عن أي أصول ثابتة استهلكت كليا ولازالت تستخدم؛
10. التحقق من تبويب الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي. [1]

ثانيا: مراجعة حسابات المجموعة الثالثة (المخزونات والحسابات الجارية)

هي أصول متداولة تحتفظ بها المؤسسة بغرض إعادة بيعه أو استخدامه في إنتاج سلع معدة للبيع". ولمراجعة المخزونات يقوم المراجع الجبائي بالتحقق مما يلي:

1. التحقق من مدى كفاية نظام الرقابة على المخزون؛
2. التحقق من ملكية المنشأة للمخزون وجرده الفعلي في نهاية السنة المالية؛
3. التحقق من الدقة المحاسبية لعمليات المخزون؛
4. التأكد من صحة تقييم المخزون بما في ذلك التسعير؛
5. التأكد من عرض المخزون آخر المدة في الميزانية. [2]

ثالثا: مراجعة حسابات المجموعة الرابعة (حسابات الغير)

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

1. وجود عقد أو فاتورة شكلية أو وثائق جمركية؛
2. التطابق بين التسبيقات، الدفعات المستلمة والحسومات وما هو متفق عليه في العقد أو الفاتورة الشكلية؛
3. مطابقة الوثائق الجمركية للقوانين؛
4. التأكد من أن أرصدة حسابات العملاء تعكس الحقيقة. [3]

[1] : ادريس عبد السلام اشتيوي، نفس المرجع السابق، ص ص135،132.

[2]: يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** (بدون طبعة)، دار الوراق للنشر، الأردن،2007، ص ص503-500.

[3] : احمد العناق، مرجع سبق ذكره، ص 34.

رابعا: مراجعة حسابات المجموعة الخامسة (الحسابات المالية)

على المراجع القيام بـ:

1. إجراء مقارنات بين حساب البنك وكشوف المقاربة البنكية والكشوف الواردة من البنك؛
2. التحقق من أن رصيد حساب مديناً بمبالغ عمليات البيع نقدًا؛
3. الاطلاع على الوثائق المبررة للتسجيلات الدائنة في حساب الصندوق والتأكد من أنه لا يوجد تسجيل مزدوج لنفس الوثيقة، كما يجب التأكد من أن المصاريف الشخصية للمستغل أو الشركاء لا تقتطع من الصندوق؛
4. يجب على المراجع إجراء فحص للكشوفات البنكية ومعرفة مصادر الأموال الداخلة والتأكد من أنه تم أخذها بعين الاعتبار عند ملئ التصريحات الجبائية؛
5. التأكد من التناسب بين تواريخ قبض الأموال وتاريخ التصريح بها جبائياً خاصة إذا كان الحدث المنشئ للضريبة هو القبض الكلي أو الجزئي؛
6. التأكد من ترصيد حساب التحويلات الداخلية في نهاية الدورة باعتباره حساب عبور.[1]

خامسا: المراجعة حسابات المجموعة السابعة (حسابات الإيرادات)

لمراجعة حسابات الإيرادات يقوم المراجع الجبائي بالعمليات التالية:

1. التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بالمبيعات؛
2. التأكد من رصيد الإيرادات واختبار مدى الثبات في تصنيف وتبويب البنود وتسجيل العمليات المختلفة للإيرادات؛
3. التأكد من أن جميع الإيرادات قد سجلت في الدفاتر؛
4. التأكد من أن جميع الإيرادات التي سجلت حققت فعلا.[2]

المطلب الثاني: المراجعة الجبائية للضرائب والرسوم

يقوم المراجع في هذا الإطار بدراسة وضعية المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب، والتزاماتها بجميع الضرائب التي فرضت عليها.

[1] : ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص176-179.

[2] : نفس المرجع السابق، ص311-312.

الفرع الأول: مراجعة الضريبة على أرباح الشركات

على المراجع دراسة كل من أساس الإخضاع والمعدلات المطبقة كما يلي:

أولا: مراجعة الوعاء

تطبق الضريبة على أرباح الشركات على النتيجة المحاسبية أي الربح الصافي الذي تحققه المؤسسة مهما كانت طبيعته، وذلك يشمل أيضا التنازلات عن الاستثمارات سواء في فترة الاستغلال أو عند نهايتها.[1] ويقوم المراجع الجبائي بالإجراءات التالية من أجل التأكد من سلامة الوعاء.

1. مراجعة النتيجة المحاسبية: تحسب النتيجة المحاسبية حسب العلاقة التالية:

النتيجة المحاسبية = النواتج – التكاليف

بالتالي على المراجع أن يقوم بمراجعة طرق حساب النواتج والتكاليف وذلك كما يلي:

- **مراجعة النواتج:** تتمثل نواتج المنشأة المحققة في رقم أعمالها، إضافة إلى مجموعة من التكاليف الأخرى.
- **مراجعة رقم الأعمال:** يقوم المراجع بالتأكد من أن رقم الأعمال المصرح به موافق لرقم الأعمال الحقيقي و هذا عن طريق:
- **إعادة تشكيل رقم الأعمال على أساس المداخيل:** يعيد المراجع تشكيل رقم أعمال جديد كالتالي:

رقم الأعمال المعاد تشكيله = الصندوق + الحسابات البنكية + تسبيقات الزبائن في (01/01)+ رصيد الزبائن في (12/31)- تسبيقات الزبائن في(12/31)-رصيد الزبائن في(01/01).

بعد الحصول على رقم الأعمال المعاد تشكيله تتم مقارنته مع رقم الأعمال المصرح به من أجل معرفة الأخطاء المحتملة، بالتالي طلب تبريرات من المحاسب عن ذلك.[2]

- **إعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال الفواتير:** تعتبر الفوترة مصدر احتساب الضرائب، أي

[1]: المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص67.

[2]: محمد حمران، **محاضرة في التحقيق الجبائي بعنوان الحساب المالي**، السنة الأولى ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة جيجل، الجزائر، 10أفريل، 2013.

استخراج رقم الأعمال من خلال المقبوضات يكون ذلك كالتالي:

الفوترة المعاد تشكيلها = التحصيلات المصرح بها – أرصدة الزبائن في (01/01) + تسبيقات الزبائن في (01/01) + أرصدة الزبائن في (12/31) – تسبيقات الزبائن في (12/31)[1].

زيادة على ذلك على المراجع التأكد من صحة التسجيلات للعمليات والأرقام في اليومية ومطابقتها مع الفواتير وأدلة الإثبات الأخرى.

- **مراجعة النواتج الأخرى:**

على المراجع أن يقوم بالتأكد من صحة وسلامة التسجيلات المحاسبية الخاصة بالحسومات والإعانات الممنوحة، إضافة إلى التأكد من موضوعية تقييم المنشأة لذاتها وفوائض القيم الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات.[2]

- **مراجعة الأعباء:**

لتكون الأعباء قابلة للخصم جبائيا من نتيجة الدورة يجب أن تحقق الشروط التالية:[3]

- ينجر عنها تخفيض في أصول الميزانية أو ارتفاع في ديون المؤسسة دون أن يحدث تغير في الميزانية؛
- يجب أن تكون مسجلة محاسبيا ومبررة بوثائق إثبات، هذا يسمح بالتأكد من حقيقة هذه النفقات ومبلغها، كما يسمح بتقرير ضمها أو عدمه إلى نفقات الدورة.

2. مراجعة النتيجة الجبائية:

إدارة الضرائب لا تقوم باعتبار النتيجة المحاسبية كأساس إخضاع بل تقوم بإدخال تعديلات عليها وتغييرها إلى ما يسمى بالنتيجة الجبائية، ومنه على المحاسب القيام بمراجعتها وهذا على النحو التالي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات – الخصومات

بحيث تعتبر الاستردادات مجموعة التكاليف التي تدخل في حساب النتيجة المحاسبية لكن القانون الجبائي لا يعترف بها، وهذا لكونها ليست متعلقة بنشاط المنشأة أو تفوق الحد المسموح به، أما

[1]: محمد حمران، نفس المرجع السابق.

[2]: المادة 185،186 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص94.

[3] : G**uide fiscal des investisseurs**, République Algérienne, Ministère des finances, Direction générale des impôts Edition 2010, p25

بالنسبة للخصومات فهي تلك التكاليف التي لم تدخل في حساب النتيجة المحاسبية لكن القانون الجبائي يسمح بطرحها من النتيجة تتمثل عموما في خسائر السنوات السابقة.[1]

ثانيا: مراجعة التصفية والتسديد

وتتم من خلال التأكد مما يلي:

1. صحة المعدل المطبق:

حسب القانون الجبائي الجزائري فإن المعدل الذي يجب تطبيقه يكون كالتالي:

- 19% يطبق على الأنشطة المنتجة للمواد والبناء، الأشغال العمومية والأنشطة السياحية؛
- 25% يطبق على الأنشطة التجارية والخدمات.[2]

2. مراجعة التصريح:

على المراجع من أن التصريحات قد تم إيداعها في الآجال القانونية أي قبل 30 أفريل، وهذا حسب الحالات التي أبرزتها التي نصت عليها التشريع الجبائي.[3]

لكن يمكن للقوة القاهرة أن تمدد أجل التصريح شرط أن لا يتجاوز أجل أقصاه 3 أشهر.[4] وإذا سجلت عجزا يقدم تصريح بذلك وبنفس الشروط، كما أنه على المراجع أن يتأكد من تسديد التسبيقات الثلاث المحددة حسب القانون (مبلغ التسبيق يساوي 30 %)

+ التسبيق الأول 20 فيفري –20 مارس

+ التسبيق الثاني : 20 ماي – 20 جوان

+ التسبيق الثالث : 20 أكتوبر – 20 نوفمبر

أما رصيد التسوية فيتم إيداعه في أجل أقصاه 30 أفريل.[5]

[1]: المادة 169–168 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص84.

[2] :Guide d' investiseur, op.cit ,p 26.

[3] : **Guide pratique des déclaration fiscales**, impôt sur les bénéfices des sociétés, République Algérienne Minister des finances, Direction générale des impôts**,** p10.

[4]: المادة 151، القفرة02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص77.

[5]: المادة 356 ، نفس المرجع السابق، ص160.

الفرع الثاني: مراجعة الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة

أولا: المراجعة الجبائية للرسم على النشاط المهني: وتتم حسب الخطوات التالية:

1. مراجعة الوعاء:

يقوم المراجع بالتأكد من أن وعاء الرسم على النشاط المهني مكون من مبلغ الإيرادات المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال دون احتساب الرسم على القيمة المضافة.[1]

2. مراجعة التخفيضات:

على المراجع أن يتحقق من تطبيق التخفيضات التالية:[2]

- تخفيض قدره 30% يطبق على مبلغ عمليات البيع بالجملة والتجزئة المتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50%من الحقوق غير المباشرة. أيضا العمليات المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية و المنتجات المحلية؛
- تخفيض قدره 50% على عمليات البيع الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% الحقوق غير المباشرة، أيضا مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن تكون مصنفة ضمن الأدوية الاستراتيجية ويكون معدل الربح للبيع بالتجزئة (من 10 إلى 30%)؛
- تخفيض قدره 75%على عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغاز.

كما يجب التأكد من عدم إدراج العناصر التالية:

- عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض؛
- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد الموجهة للتصدير بما فيها كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير؛
- مبلغ عمليات التجزئة والخاصة بالمواد الاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم 31/96 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كيفية تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الاستراتيجية عندما لا يفوق معدل الربح بالنسبة للبيع (10%)؛
- العمليات المنجزة بين الشركات التابعة لنفس المجمع؛

[1]: المادة 219، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، ص108.

[2]: نفس المرجع السابق، ص108.

- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والإطعام المصنف والأسفار.[1]

3. مراجعة التصفية والتسديد:

على المراجع أن يتأكد من:

- التطابق في التصريحات G50 ،G11 في الميزانية، كشف العملاء G03؛
- رصيد حساب 641 الضرائب والرسوم والدفعات المماثلة على الأجور يساوي قاعدة احتساب الضريبة مضروب في النسبة القانونية 2%؛
- العمليات التي تمت حسب شروط البيع بالجملة على المراجع التأكد من أنها مطابقة لما ورد في كشف العملاء؛
- أن الرسم يحسب باسم كل شركة على أساس رقم أعمالها من طرف المؤسسات التابعة لها؛
- تسديد الرسم على النشاط المهني الشهري أو الفصلي G50، لدى القابض قبل اليوم 20 من الشهر الذي يلي شهر تحقيق رقم الأعمال.[2]

ثانيا: المراجعة الجبائية للرسم على القيمة المضافة

يهتم المراجع بالتأكد من مجموعة العناصر الرئيسية التالية:

1. الحدث المنشئ للضريبة:

الحدث المنشئ للضريبة هو الحدث القانوني أو المادي الذي بمقتضاه تصبح المؤسسة مكلفا مدينا للخزينة بالرسم على القيمة المضافة، يتكون الحدث المنشئ من:

- بالنسبة للمبيعات: التسليم القانوني أو المادي للبضاعة؛
- بالنسبة للأشغال العقارية: القبض الجزئي أو الكلي؛
- بالنسبة للتسليم للذات من المنقولات المصنوعة، الأشغال العقارية: التسليم؛
- بالنسبة للصادرات من المنتوجات الخاضعة للضريبة: لدى تقديمها للجمارك؛
- بالنسبة للخدمات: القبض الجزئي أو الكلي.[3]

[1]: المادة 219، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، ص109.

[2]: صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص65.

[3] : المادة 14، قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص400.

3. مراجعة الوعاء:

التأكد من أن الوعاء يتضمن العناصر التالية:

- ثمن البضائع، الأشغال أو الخدمات المؤدات؛
- جميع المصاريف المفوترة للزبون؛
- الحقوق و الرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة وحقوق الطوابع الجبائية والتخفيضات الممنوحة وحسوم القبض إذا كانت مفوترة. [1]

أما العناصر التي لا يتضمنها هي:

- التخفيضات الممنوحة وحسوم القبض؛
- حقوق الطوابع الجبائية؛
- المبلغ المودع بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ؛
- المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم؛
- ضريبة سبق وأن تم تحصيلها عن طريق بيع أو أشغال أو خدمات وتم في وقت لاحق التراجع عنها. [2]

4. معدلات المراجعة:

التأكد من أن المعدل المطبق حسب القانون صحيح، حيث:

- يطبق المعدل 17% جميع السلع الغير خاضعة للمعدل المنخفض والمذكورة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال؛[3]
- يطبق المعدل 7% على السلع والخدمات التي تخدم الجانب الاقتصادي والثقافي والاجتماعي والمحددة حسب المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.[4]

[1] : المادة15من قانون الرسم على رقم الأعمال، نفس المرجع السابق، ص401.

[2] : نفس المرجع السابق، ص402.

[3]: المادة 21 ، نفس المرجع السابق، ص404.

[4]: المادة 23، نفس الرجع السابق، ص405.

5. مراجعة الحسومات:

يجب على المراجع التأكد من:

- **شروط الشكل:** تتمثل في حيازة مجموعة من الوثائق الثبوتية موضحة في المادة 41 من قانون الرسوم على قانون الأعمال؛
- **شروط المضمون:** التأكد من أن الحسومات تمت على العناصر التي تضمها المادة 41 من قانون الرسوم على قانون الأعمال؛
- **الشروط الزمنية:** يتضمن مجموعة الشروط التالية:

❖ حدوث الواقعة القانونية المنشئة للرسم؛

❖ امتلاك المؤسسة لوثيقة الاثبات؛

❖ يمكن أن يتم الخصم للرسم المثقل للمشتريات في تصريح نفس الشهر الذي تمت فيه حيازة الاستثمارات أو المواد أو تلقي خدمة؛

❖ يمتد حق الخصم الأقصى إلى 12/21 من السنة الرابعة بعد نشوء الحق.

أما بالنسبة للمؤسسات الخاضعة جزئيا للرسم على القيمة المضافة فإن المراجع عليه التأكد من التطبيق السليم للقاعدة PRORATA والتي من خلالها يتم حساب نسبة الخصم على القيمة المضافة ويكون المعدل كالتالي:[1]

(رقم الأعمال الخاضع للرسم + رقم الأعمال الخاص بتصدير مواد خاضعة للرسم + تسليمات متسمة من الإعفاء من دفع الرسم)/(مجموع البسط + رقم الأعمال المعفى)

يجب على المراجع التأكد من عدم الاعتماد على النسبة المؤقتة (مبينة في المادة 39 من قانون الرسم على رقم الأعمال) نهائيا بل يجب القيام بالتعديلات اللازمة عند الحصول على النسبة النهائية (تكون المؤسسة مطالبة بالتسوية في حالة تجاوز الفرق 100/5)، يكون التعديل إجباريا ويكون قبل اليوم 25 مارس من السنة الموالية، يترتب عن هذا إما إعادة دفع المبلغ الزائد الذي سبق خصمه أو تطبيق خصم إضافي للخصم الذي سبق إجراؤه فالمراجع عليه مراقبة مدى التزام المؤسسة بإعادة

[1]: محمد حمران، مرجع سبق ذكره، 24أفريل 2013.

الرسوم المخصومة إذا توفرت الحالات:

- ❖اختفاء السلع، إلا في حالة القوة القاهرة المثبتة قانونا؛
- ❖حالة التوقف عن النشاط؛
- ❖إذا كانت العملية غير الخاضعة للضريبة فعلا؛
- ❖إذا اعتبرت العملية غير مدفوعة بصفة نهائية؛
- ❖حالة التنازل عن الاستثمارات قبل انتهاء مدة 5 سنوات. [1]

6. مراجعة حق الاسترجاع:

على المراجع التأكد من استفادة المؤسسة من استرجاع لقيمة الرسم على القيمة المضافة وذلك في الحالات التالية:

- حالات العمليات المعفية حسب القانون الجبائي؛
- حالة التوفق عن النشاط؛
- وجود الفارق في نسبة الرسم على القيمة المضافة الناتج عن تطبيق النسبة على اقتناء المواد والبضائع القابلة للاهتلاك والخدمات والنسبة المطبقة على العمليات الخاضعة للرسم.[2]

7. مراجعة التصريحات:

على المراجع التأكد من أن المؤسسة قامت بتقديم تصريح وذلك قبل اليوم 20 من كل شهر إلى مصلحة الضرائب، المتواجدة في مقر القيام بنشاطه.[3]

الفرع الثالث: مراجعة الضريبة على الدخل الإجمالي

من أجل قيام المراجع الجبائي بالمراجعة الجبائية للضريبة على الدخل الإجمالي، يقوم بما يلي:

أولا: مراجعة الوعاء:

على الوعاء أن يضم مجموعة العناصر الموضحة كالتالي:

1. الرواتب، التعويضات، الأتعاب، الأجور، المنح والريوع العمرية؛

[1]: المادة 37، قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص413.

[2] : Le guide d'investisseur, op. cit, p 28.

[3] : المادة76، قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص426.

2. المبالغ الملحقة للرواتب والأجور كعلاوات المردودية والمكافآت التي تمنح لفترات غير الشهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين؛
3. التعويضات، التسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري المؤسسات لقاء مصاريفهم؛
4. الامتيازات العينية الخاصة بالتغذية، المسكن، الألبسة، التدفئة والإنارة؛
5. المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كإجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين وذلك بصفة مؤقتة.

كما يجب التأكد من عدم ضم العناصر التالية:

1. الامتيازات العينية المتمثلة في التغذية والمسكن الممنوحة للعاملين في المناطق الواجب ترقيتها؛
2. التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة؛
3. التعويضات عن المناطق الجغرافية؛
4. المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي كالأجر الوحيد ومنح العائلة...الخ؛
5. التعويضات المؤقتة ومنح الريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو ذوي حقوقهم؛
6. المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي؛
7. تعويضات التسريح؛[1]

ثانيا: مراجعة التصفية والتسديد

يقوم المراجع بالتأكد من أن معدل الضريبة طبق على أساس السلم الموضوع من قبل الجهات الحكومية الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي، وتمت وفقا للشروط الموضوعة في المواد 128إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أيضا يقوم بمراجعة التصريحات المقدمة إلى الإدارة والتأكد من إعدادها بصورة سليمة وصحيحة.[2]

المبحث الثالث: المراجع الجبائي ومسار عملية المراجعة الجبائية

إن نجاح عملية المراجعة وفعاليتها مرتبطة بشكل كبير بالشخص القائم عليها، إذ يتوجب أن يكون على قدر كافي من الالتزام ويتمتع بمجموعة من المواصفات والخصائص.

[1] : صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص71.

[2]: نفس المرجع السابق، ص 72.

المطلب الأول: التزامات المراجع الجبائي

يتمتع المراجع الجبائي بمجموعة من الحقوق كما يتقيد بمجموعة من الواجبات التي يترتب عن مخالفتها مسؤوليات متعددة، وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

الفرع الأول: حقوق وواجبات المراجع الجبائي

على المراجع الجبائي احترام الواجبات المفروضة عليه، كما عليه استغلال حقوقه كما يجب، تتمثل هذه الحقوق و الواجبات في:

أولا: حقوق المراجع الجبائي: تتمثل حقوق المراجع في:

1. إمكانية الاطلاع على السجلات المحاسبية، الموازنات، المراسلات، المحاضر وكل الوثائق التابعة للمنشأة؛
2. إمكانية طلب التوضيحات والبيانات من الإدارة والأعوان؛
3. حق تحقيق أصول المنشأة والتزاماتها؛
4. حق حضور اجتماعات الجمعية العامة؛
5. حق مناقشة اقتراح عزله؛
6. حق دعوة الجمعية العامة للانعقاد؛
7. حق حبس المستندات والأوراق.[1]

ثانيا: واجبات المراجع الجبائي: تتمثل في:

1. يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المنشأة؛
2. التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة؛
3. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة؛
4. يجب على المراجع أن يقدم توصيات واقتراحات حول طرق المعالجة وكيفية تجنب الوقوع في الأخطاء؛

[1]: حازم هاشم الالوسي، مرجع سبق ذكره، ص ص 140-143.

5. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
6. يقدم تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو رفض المصادقة المبرر وتقديم المصادقة على الحسابات المدعمة، عند الاقتضاء؛
7. يحدد مدى وكيفية الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها.[1]

الفرع الثاني: مسؤوليات المراجع الجبائي والشروط الواجب توافرها فيه

يترتب عن إخلال المراجع بواجباته، مجموعة من المسؤوليات نفصلها فيما يلي:

أولا: مسؤوليات المراجع الجبائي: تتمثل مسؤوليات المراجع الجبائي في:

1. المسؤولية المدنية

يقصد بالمسؤولية المدنية، تحمل المراجع نتائج أخطائه التي تسبب إيذاء للغير وهذا بمنح تعويضات لهم في حالة:

- ارتكاب خطأ يصدر عن الإهمال أو الإخلال بالواجبات؛
- إلحاق الضرر بالمدعي نتيجة خطأ ناجم عن الإهمال.

2. المسؤولية الجزائية

تتمثل في ارتكاب جريمة تلحق الضرر بالمجتمع ككل، يعاقبه القانون عليها تكون في الحالات التالية:

- كتابة تقارير كاذبة؛
- المصادقة على معلومات مخالفة للواقع؛
- عدم احترام السر المهني؛
- عدم التصريح لوكيل الجمهورية بوجود أعمال غير قانونية في حالة اكتشافها.

3. المسؤولية التأديبية

ويقصد به تعدي القواعد والمبادئ الموضوعة من قبل النقابة المنتمي إليها، وهذا يمكن أن يؤول

[1]: كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في الحاسبة والمراجعة**، (بدون طبعة)، المكتب الجامعي الحديث مصر، 1998، ص ص 212-215.

إلى إحدى العقوبات التالية:

- التوقف المؤقت عن مزاولة المهنة؛
- شطب الاسم من قائمة المسموح لهم بمزاولة المهنة. [1]

ثانيا: الشروط الواجب توافرها في المراجع الجبائي

إن كلمة مراجع باللغة الأجنبية (auditor) تدل بحد ذاتها على مجموعة الكفاءات التي يجب أن تتوافر في المراجع، فكل حرف من حروفها له دلالة كالتالي:

A: دقيق وفعلي

U: حديث وجديد

D: جاد وحازم

I: ذكي، صادق ومستقل

T: لبق وصريح

O: موضوعي

R: مسؤول[2]

وقد نصت معايير المراجعة العامة، على مجموعة من الشروط يستلزم ان تتوفر في المراجع، هي:

1. التأهيل العلمي والعملي؛
2. الاستقلال الذهني،
3. السرية المهنية؛
4. النزاهة والموضوعية.[3]

المطلب الثاني: أنواع المراجعين الجبائيين ومسار عملية المراجعة

يقوم بعملية المراجعة الجبائية أنواع مختلفون من المراجعين حيث يتبعون مجموعة من الخطوات للقيام بذلك.

[1] : نصيرة مولاي، **دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر(منشورة)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012،ص52.

[2] : Ravinder Kumer , Virendere Sharma, **Auditing, principles and practice**, printice hall, India, 2005 p12.

[3]: حاتم محمد الشيشيني، مرجع سبق ذكره، ص134

الفرع الأول: أنواع المراجعين

يمكن تقسيم المراجعين إلى أربع مجموعات أساسية، هي:[1]

أولا: المراجعون الداخليون

في غالب الأحيان نجد المراجعين الداخليين في المنشآت الكبيرة، وهذا من أجل تولي أعمال المراجعة الخاص بها، تفاديا للأتعاب والتكاليف التي تنتج عن توكيل هذه المهمة لمراجعين خارجيين لكن هذا يتطلب استقلال المراجع الداخلي المكلف عن العناصر التي يتولى مراجعتها، وهذا يتحقق عند جعل وظيفة المراجعة كوظيفة مستقلة عن الوظائف الأخرى، بحيث يعطي المراجع تقريره مباشرة لمجلس الإدارة .

ثانيا: المراجعون الحياديون(الخارجيون)

المراجع الخارجي هو عبارة عن محاسب قانوني مؤهل يقوم بنشاطه المتمثل في خدمات المراجعة و خدمات أخرى في مكتبه الخاص، يعطي رأيه الخاص في القوائم المالية بتوكيل من إدارة منشأة جهة حكومية أو الجمهور.

ثالثا: المراجعون الحكوميون

يقوم المراجعون الحكوميون بالمراجعة للتأكد من مطابقتها مع القوانين والإجراءات، ويعتبر الدور الأساسي لهذا النوع من المراجعين في الفحص الضريبي، وهذا يتجسد في التأكد من مطابقة الإقرارات الضريبية للقانون الضريبي المطبق.

رابعا: المراجعون القضائيون

تتجسد مهمة المراجع القضائي في اكتشاف الخطأ، الغش والجرائم المالية الأخرى، يتوجب على من يريد أن يصبح فاحص غش أن يكون ملم بالمجالات الأربعة التالية:

- العمليات المالية المظللة؛
- العناصر القانونية للغش؛
- التحري عن الغش؛
- علم الإجرام والأخلاقيات.

[1] : أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، (بدون طبعة)، الدار الجامعية، مصر،2006،ص ص38- 42.

الفرع الثاني: مسار عملية المراجعة

باعتبار الهدف الرئيسي من المراجعة الجبائية هو الخروج بوضعية جبائية سليمة تقنع إدارة الضرائب وتجنب المنشأة الوقوع في مشاكل معها، فإن الخطوات التي يتبعها المراجع المعين من قبل المنشأة هي نفسها الخطوات التي يقوم بها المراجع التابع لإدارة الضرائب، تتمثل هذه الخطوات في:

أولا: مرحلة الإعداد

وهي المرحلة التي يقوم فيها المراجع بجمع المعلومات الخاصة بالمنشأة والتعرف على المخاطر التي يمكن أن تصادفها، تنقسم هذه المرحلة إلى:

1. **مرحلة التحضير**: وتتمثل هذه المرحلة في عملية جمع المعلومات الخاصة بالمؤسسة، كذلك جميع الموارد المادية والبشرية اللازمة وهذا وفقا لمعايير التدقيق المتفق عليها.[1]
2. **مرحلة التخطيط:** في هذه المرحلة يتم وضع الأهداف المراد الوصول إليها، بكفاءة وفعالية.[2]

ثانيا: مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة أهم ما يقوم به المراجع، لأنها تحدد نقاط القوة والضعف للمنشأة كما تعمل على تقييم الإجراءات المطبقة ومدى فعاليتها، وتتمثل خطوات تقييم الرقابة الداخلية بصفة عامة في:

1. **جمع الإجراءات**
   - استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح؛
   - ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.
2. **اختبارات تطابق الفهم**
   - تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.
3. **تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية**
   - نقاط قوة النظام؛
   - نقاط ضعف النظام.

[1] : محمد محمود ديب حوسو، **التدقيق للأغراض الضريبية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير(منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005، ص88.

[2] : نفس المرجع السابق، ص89.

4. اختبارات الاستمرارية

- اختبارات للتأكد من نقاط القوة في الواقع.

5. تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية

- نقاط قوة للنظام؛
- ضعف في تصور النظام، وثائق الحوصلة. [1]

ثالثا: مرحلة إعداد التقرير

يقوم المراجع بإعداد تقرير يتضمن النتائج المتوصل إليها خلال التحقيق بحيث يحتوي هذا التقرير على:

1. تقييم الأخطار الجبائية ومدى تأثيرها على المنشأة؛
2. اقتراحات حول الامتيازات التي يمكن أن تستفيد منها المنشأة؛
3. توجيه توصيات إلى المسيرين في المنشأة، تقسم هذه التوصيات إلى:

- **توصيات علاجية:** يهدف هذا النوع إلى تصحيح الأخطاء المكتشفة سواء المحاسبية أو الجبائي؛
- **توصيات وقائية:** الهدف منها قدرة المنشأة على تبرير مواقفها في حالة إخضاعها لمراقبة جبائية من طرف إدارة الضرائب وإعطاء نصائح حول كيفية تجنب المخاطر والاختلالات. [2]

[1]: محمد بوتين، مرجع سبق ذكره،ص68.

[2] : صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره،ص53-54.

خلاصة

مما سبق نصل إلى القول بأن المراجعة الجبائية أداة لتقييم الوضعية الجبائية للمؤسسة، فبالنسبة للمؤسسة الاقتصادية هي عبارة عن أداة تساعد على التسيير الفعال للمخاطر الجبائية، أما بالنسبة لإدارة الضرائب فهي عبارة عن أداة فعالة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، يقوم بها مراجع سواء تابع للجهة المكلفة بالمراجعة أو خارجها، إذ يجب أن يكون ذو كفاءة عالية وخبرة واسعة في المجال أيضا عليه أن يلتزم بالسرية المهنية وعدم إفشائه لمعلومات يمكن أن تضر بالجهة المعنية للجهة المكلفة بالمراجعة، إضافة إلى ذلك على المراجع الجبائي أن يكون مستقل في نشاطه وذلك من أجل إعطاء رأي محايد وخادم للغرض، وهذا باتباعه لمجموعة من الخطوات التي يجب أن يسير عليها من أجل الوصول إلى هدفه بصورة منظمة ودقيقة، إذ يقوم خلال ذلك بمجموعة من الإجراءات التي تخص مراجعة جانبين، الجانب الأول وهو الجانب الجبائي والمتعلق بالضرائب التي تخضع لها المؤسسة ومراجعة أساس الإخضاع، وآجال التصريحات والدفع، أما الجانب الثاني فيخص المراجعة الجبائية للجوانب المحاسبية وهذا بمراجعة كل حسابات المؤسسة وكيفية القيام بتسجيلاتها وطريقة احتسابها للمصاريف، بدون إهمال التأكد من صحتها وواقعيتها.

تمهيـــــد

بما أن المؤسسة الاقتصادية تعيش ضمن محيط وتتعايش معه، فهذا بالضرورة يعرضها إلى مجموعة من المخاطر التي يمكن أن تؤثر على نشاطها، خصوصا فيما يتعلق بالقوانين والتشريعات التي تفرضها الدولة بهدف التنظيم الاقتصادي ككل، كما هي بحاجة إلى تخفيض أعبائها بأكبر قدر ممكن، هذا ما دفع بها إلى اعتماد المراجعة الجبائية داخلية كانت أم خارجية، ومن أجل إيضاح الصورة فيما يتعلق بهذا الموضوع قررنا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية، فقد حددنا المبحث الأول من أجل التحدث عن ماهية العبء الجبائي باعتبار تكاليف المراجعة تدخل ضمنه وأن المراجعة الجبائية محطة اهتمام كل المؤسسات الطامحة لرفع رقم أعمالها. أما المبحث الثاني تحدثنا فيه عن مجمل المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية وانعكاسها عليها وكيفية تسييرها باعتبار المراجعة الجبائية أداة لتسيير المخاطر الجبائية، وبالنسبة للمبحث الثالث تطرقنا فيه عن الامتيازات الجبائية التي تعد الفرصة الذهبية لتخفيض العبء الجبائي، وكيف يمكن للمؤسسة التعرف على تلك الامتيازات والاستفادة منها.

المبحث الأول: التكلفة الجبائية وانعكاسات تكاليف المراجعة الجبائية على المؤسسة

تتجنب الكثير من المؤسسات الجزائرية القيام بعملية المراجعة الجبائية الداخلية وذلك لاعتبارها عبئا إضافيا لا يولد ناتجا معتبرا نسبيا، أو لثقتها الكبيرة في المسؤولين عن القيام بالتزاماتها، لكن في غالب الأحيان ما يؤدي هذا بالمؤسسات إلى تحمل تكاليف أكبر نتيجة إما لتعرضها لأضرار بسبب وقوعها في مخاطر جبائية أو توكيلها لمراجع جبائي خارجي من أجل التأكد من سلامة إجراءاتها تفاديا لعملية الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: التكاليف الجبائية التي تتحملها المؤسسة

الفرع الأول: مفهوم الأعباء الجبائية

تعتبر الأعباء الجبائية مجموع المصاريف التي تمثل الالتزامات الجبائية للمؤسسة إضافة إلى التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل الخروج بوضعية جبائية سليمة وموافقة للتشريعات والقوانين المنصوص عليها.

الفرع الثاني: مكونات الأعباء الجبائية

ينتج عن وجود الجباية في المؤسسات الاقتصادية أربعة أنواع من التكاليف التكلفة الأولى متمثلة في جمع كل الضرائب والرسوم والالتزامات الجبائية التي تتحملها المؤسسة، أما الثانية فهي التكلفة الإدارية كالتسيير الداخلي، ففي حالة ما إذا أرادت المؤسسة التحكم في الالتزامات الجبائية وجب عليها تسخير عناصر متمثلة في أفراد داخليين أو خارجيين وهذا يترتب عنه عبء مالي للمؤسسة.

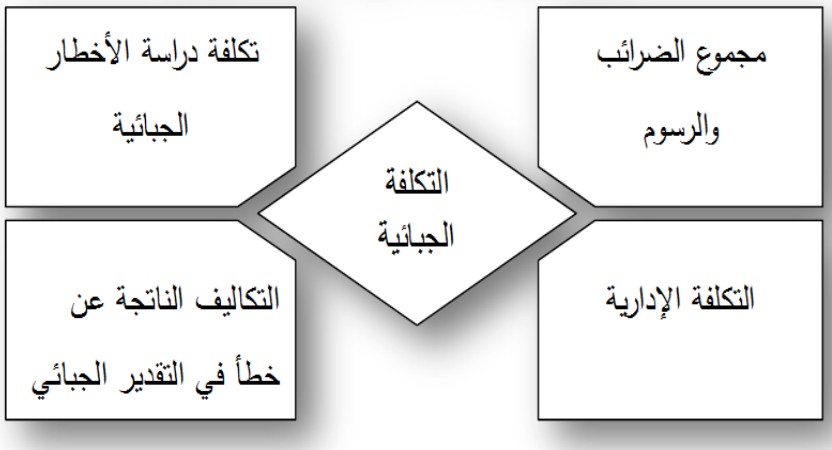
أما بالنسبة للتكلفتين الباقيتين فيمكن اعتبارهما تكلفة الخطر الجبائي الناتجة عن عدم احترام القواعد الجبائية بعد إجراء عمليات تصحيحية أو فرض ما يسمى بغرامات التأخير، هذا من جهة، أما الجهة الأخرى فهي عبارة عن تكلفة ناتجة عن خطأ في التقدير الجبائي للمؤسسة، علاوة على تكلفة التهاون في كيفية اختيار الطريقة المطبقة في علاج الجانب الجبائي، ويمكن تلخيص ما سبق في:

التكلفة الجبائية = مجموع الضرائب والرسوم +التكلفة الإدارية +تكلفة دراسة الأخطار الجبائية +التكاليف الناتجة عن خطأ في التقدير الجبائي للمؤسسة.[1]

[1] :C.Perechon et L.rlef, **structure économique et juridique de l'entreprise,** et TVA, revue française de comptabilité, mai,1982.

ويمكن تلخيص ما تم ذكره أعلاه في الشكل التالي:

الشكل رقم(2-1): أنواع التكاليف الجبائية



المصدر: إعداد الطالبتين

المطلب الثاني: تكاليف المراجعة الجبائية

تولد المراجعة الجبائية مجموعة من التكاليف كونها تمتهن من قبل أشخاص مختصين ومؤهلين، سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، لذلك سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم المشاكل والطرق التي تؤثر على تحديد تكلفة المراجعة الجبائية حسب الجهة القائمة بها.

الفرع الأول: طرق ومشاكل تحديد تكاليف المراجعة الجبائية

أولا: مشاكل تحديد تكاليف لمراجعة الجبائية

تعتبر عملية تحديد أتعاب المراجعة الجبائية من أعقد العمليات سواء بالنسبة للمراجع أو العميل، ومن هنا أصبحت عملية تحديد أتعاب المراجعة مسألة حيوية لكل من المراجعين والمنشآت الخاضعة للمراجعة سواء من حيث تقييم المراجعين لمدى عدالتها وتناسبها مع ما يبذلون من جهد وما يتكبدون من تكلفة وما يتحملون من مسؤوليات جراء قيامهم بأعمالهم، أو من حيث مدى شعور المنشآت المتبنية للمراجعة بحصولها على عائد أو منفعة تبرر تحمل مثل هذه الأتعاب.[1]

[1]: سالم عبد الله حلس، **العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين**، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد الأول، فلسطين 2003، ص249.

ومن أهم المشاكل التي تواجه عملية تحديد تكاليف المراجعة الجبائية:

- عدم وجود أساس موضوعي عادل يمكن الاتفاق عليه بين المراجع والمنشأة الخاضعة للمراجعة وذلك لكونه يحقق للمراجع عائدا معتدلا لما يقدمه من خدمة، وفي ذات الوقت يحقق للمنشأة الخاضعة للمراجعة العائد أو المنفعة التي تبتغيها. ولا شك أن مثل هذا العامل تزداد حدته عند بداية التعاقد نظرا لعدم معرفة المراجع بكل ظروف العميل، ومن ثم عدم إدراكه لمدى حجم إجراءات المراجعة الواجب القيام بها وما تتطلبه من وقت وجهد وأفراد ومسئوليات.
- التنافس القائم في الوقت الحالي بين مكاتب المراجعة وأثر مثل هذه المنافسة على تحديد الأتعاب وما يمكن أن يترتب عليها من قبول بعض المراجعين أتعاب متدنية كسبا لبعض العملاء وعلى أمل زيادة الأتعاب مستقبلا وهو ما قد ينعكس على أداء المراجع وكفائته في القيام بعملية المراجعة.[1]

ثانيا: طرق تحديد تكاليف المراجعة

1. فيما يخص المراجعة الداخلية:

يعتبر عمل المراجع الداخلي في المؤسسة كوظيفة ثابتة، وتتحدد تكلفة المراجعة على أساس الأجر والمكافآت التي يمكن أن يتحصل عليها أثناء قيامه بوظيفته وبالرغم من أن هناك حدودا مرسومة متعلقة بالمرتبات والعلاوات والمكافآت، فإن موضوع الأجور المحددة لمراجعي الحسابات في المنشآت يلقى عناية متزايدة، نظرا للمسؤولية التي يتحملونها.[2]

2. فيما يخص المراجعة الخارجية:

توجد ثلاث طرق لاحتساب تكاليف المراجعة، التي يقوم بها المراجع الخارجي أو مكتب المراجعة تتمثل في:

- **الأتعاب الثابتة:** في هذه الطريقة يتفق المراجع مقدما مع العميل على مبلغ محدد للأتعاب وذلك قبل القيام بأعمال المراجعة، وتتميز هذه الطريقة بمعرفة العميل مقدما بتكلفة العملية وإمكانية استخدامها في مراجعة أعمال المنشآت الصغيرة، أما بالنسبة لعيوبها فهي احتمال اضطرار المراجع إلى خفض حجم عمله عند اكتشاف أن الأتعاب المتفق عليها غير مجزية.

[1]: سالم عبد الله حلس، نفس المرجع السابق، ص249.

[2]: حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص132.

- **الأتعاب المتغيرة:** حيث تتحدد أتعاب المراجعة الإجمالية بعد إنجاز العمل، وذلك بضرب الوقت الفعلي المبذول في العمل في المعدلات المعيارية لأجر كل مستوى من فريق العمل: مراجع رئيسي مدير، مراجع أقدم...إلخ.

ومن مزايا هده الطريقة أن العميل ينال الخدمة التي دفع مقابلا لها، وأن المراجع يتقاضى أجره جزاء الوقت الذي استغرق في العملية، إلا أن هذه العملية لا تأخذ في الحسبان طبيعة المراجعة كما لا يمكن للعميل معرفة تكلفة الأتعاب الإجمالية مقدما.

- **الأتعاب المتصاعدة:** تتحد الأتعاب بموجب هذه الطريقة، على أساس عنصرين الأول ثابت يحدد مقدما ويعتمد على شكل وطبيعة الوحدة الاقتصادية والثاني متغير يعتمد على عوامل عديدة يتناسب معها طرديا، ومن مزايا هذه الطريقة أن هناك حدا أدنى ثابتا من الأتعاب يغطي التكاليف التي ليست لها علاقة بحجم العمل ومبلغا متصاعدا يتناسب مع اتساع حجم العمل وما يتطلبه من نفقات إضافية.[1]

الفرع الثاني: تأثير تكاليف المراجعة الجبائية على المؤسسة الاقتصادية

تتحمل المؤسسة تكاليف من أجل قيامها بالمراجعة الجبائية من أجل الحصول على منافع لاحقة استنادا إلى مبدأ التكلفة والمنفعة.

أولا: العوامل المؤثرة على تحديد تكاليف المراجعة الجبائية

لا يوجد أساس معين لتحديد تكاليف المراجعة الجبائية الخارجية لكنها ترتكز على مجموعة من العناصر أهمها:

1. خطر مقاضاة المراجع وتحمله المسؤولية؛
2. تعقيدات عقد المراجعة؛
3. الطلب والفرص المتاحة على المراجعة الخارجية.

ويجب أن يراعى أيضاً في تحديد الأتعاب المهنية للمراجعة الخارجية ما يلي:

1. يجب أن تكون الأتعاب انعكاساً عادلاً لقيمة العمل الذي تم لحساب العميل، مع الآخذ بعين

[1]: حازم هاشم الالوسي، نفس المرجع السابق، ص133.

الاعتبار التالي:

1. المهارة والمعرفة التي يتطلبها العمل؛
2. مستوى التدريب والخبرة للفرد القائم بعملية المراجعة؛
3. الوقت اللازم لكل فرد يعمل ضمن هذه المهمة؛
4. درجة المسؤولية التي ينطوي عليها هذا العمل.

2. يجب أن يتم احتساب الأتعاب المهنية على أساس معدلات مناسبة في الساعة أو اليوم؛
3. يجب أن لا يقدم مكتب المراجعة عرض ثابت مقابل أتعاب ثابتة لإنجاز مهمات حالية أو مستقبلية؛
4. أن لا تكون معلقة أو مرتبطة بشرط وهو تحقيق نتائج معينة؛
5. جواز تحميل العميل بالمصروفات التي ينفقها المكتب من أمواله، وبالذات مصاريف السفر والانتقال والتي ترتبط بصورة مباشرة بالعمل الذي تم أدائه؛
6. إن من صالح العميل والمراجع أن يتم توصيف الأسس التي يتم على أساسها تحديد الأتعاب وإعداد كشف الحساب بوضوح قبل بداية الارتباط بالمهمة تجنباً لأي سوء فهم يتعلق بالأتعاب.

أما بما يتعلق بالعمولات فعلى المراجع عدم دفع أي عمولة للحصول على العميل، أو قبول عمولة لإحالة عميل لطرف ثالث، كما يجب على المراجع عدم قبول عمولة للتوصية بمنتجات أو خدمات الغير لأن ذلك يؤثر على الموضوعية والاستقلالية.[1]

ومن العوامل المؤثرة على تحديد الأتعاب من وجهة نظر المراجعين المزاولين للمهنة:

1. قيمة مبيعات أو إيرادات العميل؛
2. تعدد فروع الشركة؛
3. طبيعة الصناعة وتبعية وسمعة مكتب المراجعة؛
4. المنافسة بين مكاتب المراجعة؛
5. أصول المنشأة محل المراجعة وعدد فروعها وصافي ربحها؛
6. نوع القطاع الذي تعمل به المنشأة ونسبة المدينين إلى إجمالي الأصول؛

[1]: علي يوسف، **أثر جودة المراجعة على تحديد أتعاب المراجع**، دراسة ميدانية في سوريا، جامعة دمشق، سوريا، 2008، ص23.

7. عدد ساعات العمل اللازمة لإنجاز المراجعة؛
8. مدى تقديم مكتب المراجعة لخدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة.

يجب أن تحدد أتعاب المراجع الخارجي باتفاق بينه وبين عميله حيث من المفروض أن يكون تقدير الاتعاب بقرار من مجلس الإدارة، بحيث يتقاضى المراجع أتعابه بعد إنجاز عمله، وعلى هذا فإن أتعابه تعتبر مبلغاً مستحقاً بالنسبة لحساب السنة المالية التي قام بها المراجع.[1]

ثانيا: انعكاس تكاليف المراجعة الجبائية على المؤسسة

إن من مصلحة المؤسسة إصلاح عملية التسيير إلى الأحسن، أي إصلاح الوسائل المستخدمة من أجل تحقيق وظيفة أو مهمة الجباية، وذلك طبقًا للتشريعات المعمول بها.

لكن المؤسسة تبقى دائماً عرضة لمعظم القرارات التي تنعكس مباشرة على وضعيتها الجبائية من جهة، ومن جهة فإن القيد المالي، الخطر والتسيير الجبائيين هم عناصر كافية وأساسية من أجل تبرير مراقبة معمقة ومتخصصة، والتي تسمح بجلب عناصر المعلومات، خاصة لمسيري المؤسسة وفي غالب الأحيان الفائدة من المراجعة الجبائية تكمن في جمع المعلومات المتعلقة بطبيعة ومدى اتساع دائرة الخطر الجبائي الذي تواجهه المؤسسة، بالإضافة إلى كفاءتها في استعمال الجباية للتحسين من مصالحها.

ومن هنا نستنتج أن المؤسسة تتحمل بالفعل تكاليف مرتفعة من أجل القيام بالمراجعة الجبائية خصوصا الخارجية، لكن النتائج التي تتوصل إليها المراجع الجبائي من شأنها أن تحمي المؤسسة من أعباء جبائية يمكن أن تهدد الوضعية الجبائية والمالية للمؤسسة.

المبحث الثاني: دور المراجعة الجبائية في تفادي المخاطر الجبائية

تعد المخاطر الجبائية من أكثر المخاطر تأثيرا على الوضعية المالية للمؤسسة، بالتالي فإن هدف المسيرين الأسمى هو محاولة اتخاذ القرارات الصائبة التي تسمح باجتناب تلك المخاطر اعتمادا على النتائج التي يصل إليها المراجع خلال قيامه بعملية المراجعة الجبائية.

[1]: علي يوسف، نفس المرجع السابق، ص24- 25.

المطلب الأول: ماهية المخاطر الجبائية

تتعدد المخاطر الجبائية وتتنوع مع كبر وازدياد حجم المؤسسة والمتعاملين معها، لذا سنقوم بكشف الغطاء عن ماهية هاته المخاطر، مصادرها، طرق اكتشافها وكيفية تقييمها.

الفرع الأول : مفهوم المخاطر الجبائية ومصادرها

تنتج المخاطر الجبائية عن إخلال المؤسسة بأحد القوانين أو الالتزامات التي تفرض عليها.

أولا: مفهوم المخاطر الجبائية

لقد جاءت مجموعة من التعاريف التي تخص المخاطر في المؤسسة عموما، والمخاطر الجبائية خصوصا من بينها:

1. **تعريف المعهد الأمريكي للمدققين:** "هي احتمال حدوث ظروف أو أحداث يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف المنظمة، وتقاس المخاطر من خلال درجة تأثيرها على هذه الأهداف، ودرجة احتمال حدوثها."[1]

من هذا التعريف يمكن القول بأن:

- الخطر يجب أن يكون محتمل الحدوث؛
- يؤثر الخطر الجبائي على تحقيق المؤسسة لأهدافها وهذا من خلال ظهور عراقيل تؤثر على وضعيتها؛
- يمكن قياس درجة تأثير المخاطر على أهداف المؤسسة كما يمكن أيضا قياس احتمال حدوثها.

2. **تعريف سمية قحموش:** "تلك التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية أو بسبب التعقد والغموض في النظام الضريبي، وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات."[2]

من هذا التعريف نستنتج أن:

- الخطر الجبائي يعرض المؤسسة إلى تكاليف إضافية تؤثر على وضعيتها وهذا نتيجة لدفعها مبالغ إضافية مقابل إهمالها للقواعد الضريبية؛

[1]: شادي صالح البجيرمي، **دور المراجعة الجبائية في إدارة المخاطر**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير(منشورة)، جامعة دمشق، سوريا 2011، ص 20.

[2]: سمية قحموش، مرجع سبق ذكره، ص25.

- تنتج أغلب المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة عن عدم احترامها للقواعد الضريبية أو وجود التباسات وغموض يتعلق بضريبة محددة؛
- تتمثل المخاطر الجبائية أساسا في مجموع العقوبات والغرامات الجبائية التي تفرضها إدارة الضرائب على المؤسسة.

وبإسقاط العناصر التي تضمنتها التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف خاص بالخطر الجبائي إذ يمكن القول بأنه:

خطر محتمل الحدوث قابل للقياس، يمكن لهذا الخطر أن يؤثر على أهداف المؤسسة وذلك باعتباره تكلفة إضافية تتمثل في مجموعة العقوبات والغرامات التي تتحملها نتيجة لعدم احترامها للقواعد والقوانين الجبائية ليس هذا فقط، بل ينتج أيضا عن مخاطر تسييرية متعلقة بذات المؤسسة.

ثانيا: مصادر الخطر الجبائي

ينتج الخطر الجبائي في المؤسسة من خلال وقوع المؤسسة في أخطاء تسييرية وأخرى ناتجة عن إخلالها بالقواعد والتشريعات الضريبية.

1.مخاطر تعد خارجية بطبيعتها: وتنتج عن الإخلال بالقواعد الضريبية، وتنقسم هذه المخاطر إلى:

- **مخاطر ناتجة عن تعقد وعدم الثبات في النظام الضريبي:** بالرغم من الإصلاحات التي تدخل على النظام الجبائي الجزائري إلا أنه يعد من أعقد الأنظمة الجبائية، وهذا راجع إلى صعوبة تفسيره من قبل المكلف ما يفتح باب التهرب الضريبي وبالتالي يشكل تكلفة لكلا الطرفين.[1]
- **مخاطر ناتجة عن عدم التوافق بين النظام المحاسبي والجبائي:** في بعض الأحيان نجد بعض التناقض بين القواعد المحاسبية والجبائية، هذا ما يعرض المؤسسة إلى الوقوع في مخاطر مقابل تعارضها مع القانون الجبائي، المشرع هنا يفرض تطبيق هذا الأخير بالرغم من تعارضه مع المعايير المحاسبية.[2]
- **عدم كفاءة الإدارة الضريبية:** على أعوان الإدارة الجبائية التمتع بكفاءة عالية وقدرة على تفسير وإيضاح النصوص القانونية لأن حدوث أخطاء في التفسير تؤدي بالمكلف إلى تحمل تكاليف بسبب

[1]: ناصر رحال، **أساليب مكافحة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي**، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر،2010، ص58.

[2]: Redha Khalassi, op,cit, P 145.

ذلك وبالتالي الوقوع في خطر هو في غنى عنه.[1]

2. **مخاطر تعد داخلية بطبيعتها:** تتمثل هذه المخاطر في المخاطر الناتجة عن تسيير المؤسسة من أهمها:[2]

- **مخاطر مرتبطة بالإجراءات:** ينشأ هذا الخطر من خلال تبني تفسيرات خاطئة للقوانين الجبائية التي تؤثر بشكل أساسي على النتيجة المحاسبية أيضا أخطاء تخص المعدلات المطبقة، يمكن للمؤسسة تدارك هذه الأخطاء إن كانت بحسن نية عن طريق إجراءات تصحيحية مع إدارة الضرائب.
- **مخاطر مرتبطة بالأشخاص:** إن عدم قدرة المسيرين على اتخاذ قرارات جبائية سليمة بسبب لا مبالاتهم أو تجاهلهم للقوانين، يعكس نقص كفاءتهم في التسيير الجبائي للمؤسسة وهذا ما يؤدي إلى وقوعها في مخاطر جبائية إضافية.

الفرع الثاني: طرق اكتشاف الأخطاء الجبائية

باعتبار النظام الجبائي الجزائري نظاما قائما على التصريحات والمقصود به أن كل مكلف حر ومسؤول عن حساب الوعاء الخاضع للضريبة الخاص به، لهذا تم التركيز على مراقبة المؤسسة جبائيا من طرف إدارة الضرائب من أجل ضمان احترامها للقواعد التي تخص وضعيتها الجبائية، وبما أن الرقابة الجبائية تعد هاجس يؤرق المؤسسة فإنها وكإجراء مضاد، تقوم بتبني المراجعة الجبائية من أجل اكتشاف مجمل الأخطاء الممكنة الحدوث مما يجنبها الوقوع في مخاطر جبائية تحملها تكاليف هي في غنى عنها. وبما أننا تطرقنا في السابق إلى المراجعة الجبائية سنقوم فيما يلي بشرح عملية التحقيق الجبائي.

أولا: مفهوم التحقيق الجبائي

في كثير من الأحيان يتم الخلط بين مصطلحي الرقابة الجبائية والتحقيق الجبائي، إذ أن مصطلح التحقيق الجبائي يعد الأدق والأكثر تحديدا لوصف هذه العملية باعتبار الرقابة الجبائية محصورة في عملية الرقابة التي يقوم بها الأعوان الجبائيين داخل المفتشية، أما التحقيق فيشمل كامل العملية الرقابية التي يقوم بها المحقق الجبائي، وبكل الطرق المتاحة قانونيا.

من بين التعاريف التي حددت مفهوم التحقيق الجبائي نذكر أشملها:

[1]: Ibid, P 146.

[2]: Ibid, P 147-148.

"هو مجموع العمليات التي تقوم بها إدارة الضرائب قصد التحقق من صحة ودقة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص من دفع الضريبة."[1]

1.أشكال ونتائج التحقيق الجبائي:

يأخذ التحقيق الجبائي مجموعة من الأشكال هي:

- **على مستوى المفتشية:** هذا ما يعرف بالرقابة الجبائية بحيث يقوم الأعوان الجبائيون بنوعين من الرقابة في هذا المستوى:

❖ **الرقابة الشكلية (السطحية):**

يقوم العون الجبائي بمراقبة التصريحات المستعملة من أجل فرض الضريبة، دون التعمق فيها،[2] تتميز هذه الرقابة بخاصيتين هما:

- تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات؛
- تهدف إلى مراقبة شكل وكيفية التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة.[3]

❖ **الرقابة على الوثائق:**

يقوم العون الجبائي في هذا النوع من المراقبة بمراجعة التصريحات المتناقضة وطلب تبريرات أو توضيحات حول ذلك، كما يمكن له القيام بالجرد الفعلي لما هو موجود فعلا مع ما هو مصرح به.[4]

- **على مستوى المديرية الفرعية للرقابة:**

بخلاف المراقبة على مستوى المفتشية، يقوم المحققون بالانتقال إلى عين المكان من أجل القيام بالتحقيق الجبائي، بحيث يجب أن يتمتع العون الجبائي برتبة مفتش على الأقل ليقوم بذلك،[5]

[1]: منور أوسرير، محمد حمو، مرجع سبق ذكره، ص201.

[2]: **قانون الإجراءات الجبائية**، الجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18 -1، 2012، ص11.

[3]: منور أوسرير، محمد حمو، مرجع سبق ذكره،ص203.

[4]: المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص11.

[5]: المادة 20 مكرر3-1، نفس المرجع السابق، ص13.

ونجد ثلاثة أنواع للتحقيق على هذا المستوى تتمثل في:

❖ **التحقيق المحاسبي:**

يجب على إدارة الضرائب إبلاغ المؤسسة قبل الشروع في هذا النوع من التحقيق وإعطائها أجل قدره (10) أيام من أجل توفير وقت لتحضير الوثائق اللازمة، كما يمكن أن تقوم بتحقيق فجائي لكن متعلق بالفحص المادي للتأكد من الوجود، لا يجب أن يتجاوز التحقيق المدد المنصوص عليها في المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية.[1]

❖ **التحقيق المصوب:**

يقوم المحقق بمراجعة نوع واحد من الضرائب لفترة كاملة أو جزء معين منها، لا يمكن الشروع في التحقيق المصوب قبل إشعار المؤسسة بذلك، كما لا يمكن أن يدوم التحقيق أكثر من (02) شهر.[2]

❖ **التحقيق المعمق:**

في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمم أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، يمنح أجل قدره (15) يوما للمكلف من أجل التحضير لعملية التحقيق.[3]

ثانيا: نتائج التحقيق الجبائي

بعد الانتهاء من عملية التحقيق، إذا أثبتت الإدارة أن هناك نقائص وأخطاء أو إغفالات في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة، فتقوم بالإجراءات التالية:

1.الرفض الكلي للمحاسبة: في هذه الحالة تحدد إدارة الضرائب الضريبة بشكل تلقائي مع فرض عقوبات وغرامات إذا ثبتت الإدانة.

2.الرفض الجزئي للمحاسبة: يقوم المحقق برفض جزء من المحاسبة لوجود اختلالات ونقص على مستواها، ثم يراسل المكلف بالضريبة من أجل إرسال تبريرات حول العناصر المعنية، إذا لم يستلم أي

[1]: المادة 20-3-4-5 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، ص12-13.

[2]: المادة 20مكرر ، نفس المرجع السابق، ص13.

[3]: المادة21 المعدلة بموجب المواد 38 من قانون المالية لسنة 2009 و34من قانون المالية لسنة 2013 ، نفس المرجع السابق، ص14.

إجابة تقوم إدارة الضرائب بالرفض الكلي للمحاسبة أو فرض غرامات تخص الجزء المرفوض من المحاسبة. [1]

إضافة إلى ما سبق تجدر بنا الإشارة إلى أن الرقابة الجبائية بالرغم من أهميتها لدى مصلحة الضرائب، إلا أنها تشكل خطرا على المؤسسة، لأن خضوع هذه الأخيرة إلى رقابة جبائية يمكن أن يحملها تكاليف إضافية لم تكن تتوقعها نتيجة لوجود أخطاء تخص الإجراءات التي قام بها المحاسب أثناء قيامه بعمله؛

أما المراجعة الجبائية فتقوم بتشخيص المخاطر الجبائية التي يمكن أن تصادف المؤسسة نتيجة لإغفال أو إهمال من طرف الجهات المسؤولة عن القيام بالإجراءات المذكورة سلفا، بالتالي هذا يعطي فرصة لها من أجل إعادة النظر في الوضعية والقيام بعملية تسيير تلك المخاطر وفقا لما يجنبها تحمل أعباء إضافية.

الفرع الثالث: تقييم المخاطر الجبائية

وتتم حسب ما يلي:

أولا: تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة

لا بد للمؤسسة أن تقوم بتحليل وضعيتها الجبائية في الدورات السابقة وهذا لمعرفة وجهة نظر إدارة الضرائب لوضعية المؤسسة ومن أجل ذلك على المؤسسة القيام بما يلي:

1. الاطلاع على محتوى مراسلات المؤسسة مع الإدارة الجبائية من أجل تحليل القيمة القانونية للمعلومات التي تطلبها إدارة الضرائب؛

2. الاطلاع على السوابق الجبائية للمؤسسة من أجل تكوين نظرة حول رأي إدارة الضرائب فيها وبالتالي حمايتها من إمكانية التعرض للتحقيق. [2]

ثانيا: التحليل المالي لتصريح للمؤسسة

يساعد التحليل المالي المؤسسة في تحديد وضعيتها المالية وبالتالي إن كانت تواجه صعوبات في تسيير الخزينة يمكن أن تمول بعض احتياجاتها بتقليل أو تأخير دفعاتها للإدارة الجبائية، كما

[1]: منصور بن اعمارة، مرجع سبق ذكره، ص 90.

[2]: صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص 123.

يسمح أيضا بمعرفة أسباب التغيرات بين الأعباء الضريبية في مختلف السنوات، كذلك يسمح بالمقارنة بين مختلف المؤسسات التي تشتغل في نفس القطاع.

هذا يسمح لإدارة الضرائب بوضع قاعدة للمعلومات تمكنها من اكتشاف الحالات غير العادية في التصريحات اعتمادا على أن المؤسسات التي تمارس نفس النشاط ولها نفس الحجم قد تحقق نتائج متقاربة[1]

المطلب الثاني: تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة

قبل الشروع في عملية تسيير المخاطر الجبائية يتعين على المؤسسة معرفة كل الجوانب والمعلومات المتعلقة بتلك المخاطر التي تريد تجنبها، وهذا ما يفعله المراجع الجبائي، بالتالي تعد المراجعة الجبائية حجر الأساس الذي تستخدمه المؤسسة من أجل القيام بعملية تسيير المخاطر الجبائية.

الفرع الأول: مفهوم تسيير المخاطر الجبائية

ظهرت مجموعة من التعاريف، أغلبها تضم نفس المتغيرات نذكر من بينها:

أولا: تعريف ريتشارد هايفيلد (Richard Highfield): "عملية منظمة تعمل على تحديد وتقييم وتصنيف وعلاج مخاطر الالتزام الضريبي."[2]

من هذا التعريف نستنتج بأن تسيير المخاطر يتميز بما يلي:

1. عملية منظمة وممنهجة؛
2. يقوم على تحديد وتصنيف المخاطر الجبائية؛
3. أخيرا يقوم بإعطاء حلول للمخاطر التي تواجه المؤسسة.

ثانيا: تعريف صابر عباسي

لقد صنف تسيير المخاطر الجبائية حسب صنفين، وذلك كالآتي:

1. التعريف الفرانكوفوني: "هو آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به

[1]: صالح حميداتو، نفس المرجع السابق، ص 123.

[2]: Richard Highfield, **Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Gérer et améliorer la discipline fiscale**, ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES France 2006, p11.

القانون الجبائي، في حدود مبدأ عدم التعسف في استعمال الحق والتصرف غير العادي في التسيير."[1]

من التعريف نجد:

- 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.

2. التعريف الأنجلوساكسوني:

"هو تسيير يهتم بكل التكاليف الجبائية والأطراف المتعاقدة معه، مثل حملة الأسهم، المدراء التنفيذيين، المدراء الماليين، المحللين الماليين، إدارة الضرائب، المجتمع، المراجعين،...إلخ، المعنية بالإفصاح 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 تعظيم أرباح المساهمين وذلك بالحفاظ على قيم سوقية مرتفعة في السوق المعني عن طريق ضمان أقل إخضاع جبائي."[2]

من التعريف نميز بأن تسيير المخاطر الجبائية:

- يهتم بالأعباء الجبائية التي تتحملها المؤسسة؛
- يعمل على تدنية قيم الضرائب من أجل تعظيم أرباح المساهمين.

ثالثا: تعريف اللجنة الأوروبية:

" 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."[3]

من التعريف يمكننا القول بأن التسيير الجبائي للمخاطر، هو عملية تعمل على حماية المؤسسة من المخاطر التي يمكن أن تقع فيها نتيجة اختلالات إجرائية معينة، وذلك عن طريق إعطاء أفضل

---

[1]: صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الباحث – عدد 12، الجزائر، 2013، ص118.

[2]: نفس المرجع السابق، ص 118.

[3]: European Commission, **Risk management guide for tax administrations**, (financial code FPG/11), version 1.02, February, 2006, P06.

البدائل والحلول.

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

الفرع الثاني: الإجراءات التي يتبعها المراجع الجبائي للوقاية من المخاطر الجبائية

وتتمثل الإجراءات الوقائية والاحتياطية في:

1. التأكد من احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام الآجال؛
2. التأكد من توفر الوسائل المادية والبشرية الملائمة؛
3. التأكد من متابعة التحديثات الجبائية على مستوى القانون الجبائي؛
4. التأكد من إدماج البعد الضريبي في استراتيجية المؤسسة؛
5. التأكد من صحة الالتزامات الجبائية للمؤسسة؛
6. تحديد الاستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها؛
7. تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي.[1]

الفرع الثالث: تأثير المراجعة الجبائية على تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة

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

أولا: المراجعة الجبائية الفعالة في المؤسسة الاقتصادية

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

1. التحديد الدقيق للضريبة:

أي أن المراجعة الجبائية تساعد على تحديد قيمة الضريبة عند إجراء الاختيار وبالتالي يجب

[1] أحمد العناق، مرجع سبق ذكره، ص76.

على المؤسسة أن تعرف الحدث الجبائي لكل اختيار.

2. تحديد الاختيار 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 في المؤسسة الاقتصادية

ينتج عن عدم فعالية المراجعة الجبائية تسيير جبائي غير فعال في المؤسسة وهذا يؤدي إلى وقوعها في اختلالات على مستوى تطبيقها للنظام الجبائي المفروض عليها، هذا ما يعرضها بالضرورة إلى تحمل مجموعة من الغرامات والعقوبات المفروضة من قبل إدارة الضرائب، وقد صنفت هذه العقوبات ضمن القوانين الجبائية كالتالي:

1. عقوبات عدم التصريح أو التأخر في إيداع التصريحات (عدم الانتظام الضريبي):

حسب قانون المالية تكون العقوبات المتعلقة بأجل أو عدم التصريح حسب التصنيف التالي:

الجدول رقم (2-1): غرامات عدم التصريح أو التأخر في إيداع التصريحات

طبيعة التصريح	غياب التصريح	تأخر في التصريح
التصريح بالوجود[2]	30.000	30.000
التصريح الشهري	إخطار المؤسسة لتسوية الوضعية في أجل أقصاه 30 يوم وعند عدم	مدة التأخير أقل من 30 يوم، تطبق عقوبة 10%، على الضريبة

[1]: صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير(منشورة)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 12-13.

[2]: المادة 194من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص99.

	التجاوب تلجأ إلى الفرض التلقائي لعقوبة 25[1]%،	المستحقة. مدة التأخير أكبر من 30 يوم وأقل من 60 يوم تطبق عقوبة 20%، مدة التأخير أكثر من 60 يوم تطبق عقوبة 25 %. تسديد متأخر للضريبة تطبق 10%، كعقوبة مع إضافة 3%عن كل شهر متأخر بداية من الشهر التالي دون تجاوز معدل 25[2]%

المصدر: إعداد الطالبتين

في حالة عدم التصريح على الضريبة على أرباح الشركات، تفرض على المؤسسة عقوبة 25 %، وإذا تجاوزت المدة 30 يوما ابتداء من تاريخ الإنذار ترفع الغرامة إلى 40%.[3]

2. عقوبات الغش أو النقصان في التصريحات:

- **عقوبات الغش:**

❖ 10% زيادة عن الضريبة عندما تكون الحقوق المغفلة لا تتجاوز 50000 دج؛

❖ 15% بالمئة زيادة عن الحقوق عندما تزيد الحقوق المغفلة عن 50000 دج وتقل عن أو تساوي 200000دج؛

❖ 25% بالمئة زيادة عن الحقوق عند تجاوز الحقوق المغفلة 200000دج.[4]

- **عقوبات النقصان في التصريحات أو التدليس:**

❖في حالة القيام بإخفاء مبالغ معينة أو تدليسها، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء على المكلف بالضريبة، لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50%، إلا في حالة عدم دفع الحقوق تطبق النسبة

[1]: المادة 192، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، ص96.

[2]: المادة 322، نفس المرجع السابق، ص150.

[3]: المادة 163، نفس المرجع السابق، ص83.

[4]: المادة 193، نفس المرجع السابق، ص97.

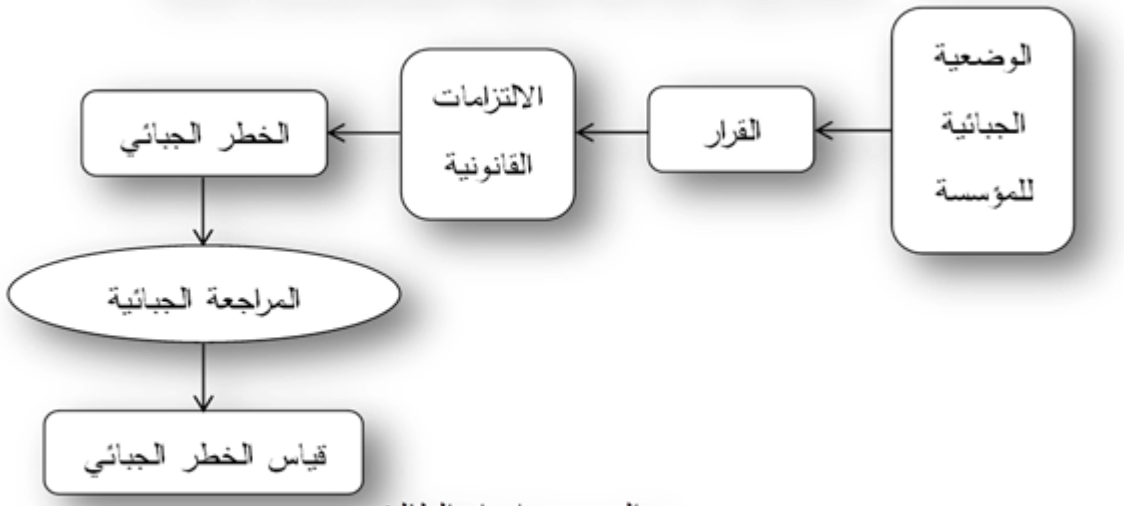
100%؛

❖في حالة عدم تقديم الوثائق كاملة تعرض لغرامة بمبلغ 500.000 دج، وفي حال تجاوزت المدة الممنوحة للتسوية 30 يوم، وتعرضت المؤسسة للرقابة تزيد العقوبة بـ25%[1]؛

❖في حالة عدم موافاة الدفاتر الممسوكة للشروط المذكورة سابقا تتعرض المؤسسة لغرامة قدرها 5.000 دج بالنسبة للخاضعين للنظام الجزافي؛[2]

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

الشكل رقم(2-2): علاقة المراجعة الجبائية بالمخاطر الجبائية



المصدر: إعداد الطالبتين

المبحث الثالث: دور المراجعة الجبائية في الحصول على الامتيازات الجبائية

تلعب المراجعة الجبائية دورا هاما في تمكين المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الجبائية وهذا إما من خلال مراقبتها لجميع الإجراءات المتعلقة بالوضعية الجبائية واستيفاء شروط الاستفادة منها أو إلمام المراجع الجبائي بجميع القوانين والتشريعات الجبائية المنصوص عليها والاطلاع على التعديلات والتسهيلات المستحدثة على مستوى هاته القوانين.

[1]: المادة 192-3، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، ص97.

[2]: المادة 194، نفس المرجع السابق، ص99.

المطلب الأول: ماهية الامتيازات الجبائية

حدد المشرع الجزائري مجموعة من الامتيازات التي تخص المؤسسات الاقتصادية، وهذا بهدف تشجيع الاستثمار وتحقيق التنمية، لكن من أجل الاستفادة من ذلك على المؤسسات مراعاة مجموعة من الشروط التي تثبت التزامها بالقوانين والأوامر الموضوعة.

الفرع الأول : مفهوم الامتيازات الجبائية

تعرف الامتيازات الجبائية بأنها مجموعة التسهيلات التي تقرها السياسة الضريبية، لفائدة فئة معينة من الأعوان الاقتصاديين لتوجيه نشاطهم بغرض ترقية قطاع أو منطقة جغرافية، وتقسم الامتيازات حسب النظام الجبائي الجزائري إلى نوعين أساسيين هما:

أولا: الإعفاءات الجبائية

تعرف الإعفاءات الجبائية بأنها: "عدم فرض ضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت أو بشكل دائم وذلك ضمن القانون، وتلجأ الدولة إلى هذا الأمر لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية."[1]

كما يمكن القول بأنها عبارة عن: "إسقاط حق الدولة عن المؤسسات في مبلغ الضريبة المستحق عليها، مقابل الالتزام بنشاط اقتصادي معين في منطقة معينة أو في ظروف معينة، والذي قد يكون دائم أو مؤقت."[2]

أيضا هي عبارة عن: "إسقاط دفع الضرائب على المكلف سواء فيما يخص جميع أو جزء من الضرائب التي يتحملها."[3]

ثانيا: التخفيضات الضريبية

المقصود بها هو: "إخضاع المكلفين لمعدلات اقتطاع أقل أو تقليص وعاء الضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط."[4]

---

[1]: مبروكة حجار، سميرة عميش، **مقال بعنوان: دور السياسة الجبائية في اتخاذ قرار الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية**، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر (بدون سنة)، ص3.

[2]: صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي، مرجع سبق ذكره، ص 122.

[3]: منور أوسرير، محمد حمو، مرجع سبق ذكره، ص223.

[4]: مبروكة حجار، سميرة عميش، مرجع سبق ذكره، ص3.

الفرع الثاني: أشكال الامتيازات الجبائية

وتضم ما يلي:

أولا: الامتيازات الجبائية الخاصة بالاستثمار:

من بين المشاكل التي يواجهها الاستثمار هو ضغط العبء الضريبي، لهذا تعتبر الامتيازات الجبائية من الأدوات الناجحة التي اتخذها المشرع الجزائري الجبائي للتخفيف من هذا العبء من خلال:[1]

1. تقديم إعفاءات أو تخفيضات:

تتبنى السلطات العمومية أسلوب الإعفاء الضريبي بالرغم من أنه يقلل من إيرادات الخزينة العمومية لتشجيع الاستثمار فيما يتعلق بالأنشطة ذات الأهمية والفعالية الكبيرة على الحياة الاقتصادية والاجتماعية حيث أنها تقلل من المخاطر التي يتحملها المستثمر بالنسبة للاستثمارات الجديدة وتزيد من الربح الصافي كما تحقق سيولة ذاتية للمشروعات التي تسمح بها مما يكون له أثر إيجابي على الهيكل التمويلي.

2. **التخفيف من الحقوق الجمركية:** قدم المشرع تسهيلات تتمثل في تخفيف العبء الجمركي، ويأخذ هذا التخفيف شكل تعويض مباشر، إعفاء أو قرض ضريبي.

3. **نقل الخسائر:** من بين الإجراءات المخففة للعبء الضريبي والمحفزة لنشاط المؤسسة هو إمكانية طرح خسائر السنوات السابقة من أرباح السنوات الموالية.

4. **شهادات الاعتماد الضريبي المطبقة للاستثمار:** تمنح هذه الشهادات للمستثمرين للتخلص من بعض الالتزامات الجبائية كالضرائب على الدخل أو على رقم الأعمال، وتمنح هذه الشهادات على أساس نسبة مئوية من حجم الاستثمار أو على أساس حصة القيمة المضافة الداخلية المنتجة للصناعة الجديدة.

ثانيا: الامتيازات الضريبية الخاصة بالتصدير:

نظرا للدور الرائد الذي يلعبه التصدير من حيث توفير العملة الصعبة، وتحقيق بعض التوازنات الاقتصادية الهامة ومن جملة الإجراءات التي اتخذتها الدولة لترقية التصدير وتنميته، هناك

[1]: منور أوسرير، محمد حمو، مرجع سبق ذكره، ص ص222-224.

الامتيازات التالية:

1. **الحوافز الضريبية الخاصة بالضريبة على الدخل:** تكون إما إعفاءات كلية للمداخيل المحققة من عملية التصدير، أو تخفيضات جزئية تتحدد في شكل سعر موحد أو وفقا لسلم معين.
2. **الحوافر الضريبية المتعلقة بحقوق الجمارك:** يتم تخفيف عبء الحقوق الجمركية على الصادرات نفسها أو المواد الأولية والسلع الاستثمارية المستوردة بغرض استخدامها في صناعة هذه الصادرات.
3. **الحوافز المتعلقة برقم الأعمال:** يعتبر هذا التحفيز من الأساليب المهمة لتشجيع التصدير حيث يمنح المنتجات المصدرة القدرة على الانتشار في الأسواق الخارجية وقدرتها على المنافسة.[1]

ثالثا: الامتيازات الضريبية الخاصة بالتشغيل: المقصود بالتشغيل هو توفير عدد من الوظائف ومناصب العمل في شتى ميادين النشاط الاقتصادي ومختلف مستويات العمل، ومن أجل تشجيعه اتخذت سياسة الحث الجبائي بعض الإجراءات أهمها:

1. **التخفيض على الشخص المشغل:** بحيث تقوم إدارة الضرائب بفرض تخفيض على دخل المؤسسة الخاضع عن كل منصب عمل جديد و يتحدد هذا التخفيض على أساس كل شخص مشغل أعلى أساس سلم يتناسب طرديا مع عدد المناصب التي تم توفيرها.
2. **التخفيضات الضريبية للمؤسسات ذات الكثافة العمالية:** يتحدد معدل الاقتطاع لدخول المؤسسات على أساس رأس المال / اليد العاملة ، لهذا يتم رفع المعدل الضريبي للمؤسسات ذات الكثافة في رأس المال وتخفيضه للمؤسسات ذات الكثافة العمالية، كما تمنح أيضا تخفيضات للأرباح المعاد استثمارها لأنها تخلق مناصب شغل جديدة.[2]

الفرع الثالث: شروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية

من أجل أن تستفيد المؤسسة من الامتيازات الجبائية التي حددها لها القانون يتعين عليها الالتزام بمجموعة من الشروط، التي تخص المحاسبة والجباية في نفس الوقت، وذلك كالتالي:

أولا: الالتزامات المحاسبية للمؤسسة حسب القانون التجاري

على المؤسسة أن تلتزم بالشروط التالية، حتى تحظى محاسبتها بالقبول من قبل مصلحة

[1]: منور أوسرير ، محمد حمو، مرجع سبق ذكره،ص225.

[2]: نفس المرجع السابق، ص 226.

الضرائب:

1. **الدفاتر الواجب مسكها:** يجب على المؤسسة أن تقوم بمسك دفاتر إجبارية مرقمة ومؤشرة حسب ما نص عليه القانون التجاري،[1] ويتعلق الأمر بما يلي:

- **دفتر اليومية:** على المنشأة مسك دفتر اليومية التي تقيد فيه العمليات اليومية لها، أو تراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا؛[2]
- **دفاتر الجرد:** على المنشأة إجراء جرد سنوي لأصولها وخصومها، وإقفال كافة حساباتها من أجل إعداد الميزانية وجدول النتائج، ويتم بعد ذلك نقلها في دفتر الجرد.[3]
- الاحتفاظ بالدفاتر والمستندات المذكورة سابقا لمدة 10 سنوات مع مراعاة ترتيبها طيلة المدة.[4]

2. احترام الإجراءات المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي العمول به؛

ثانيا: الالتزامات المتعلقة بإعداد الفواتير

يجب أن تعد الفواتير وفق القواعد المنصوص عليها في المادة السابعة من المرسوم التنفيذي رقم 95-305 المؤرخ بـ 7 أكتوبر 1995 والمتضمن لإجراءات إعداد الفواتير التي يجب أن تحتوي على ما يلي:

1. الاسم واللقب واسم المحل التجاري؛
2. المنتج أو الموزع أو مؤدي الخدمة؛
3. الشكل القانوني للشركة وطبيعة النشاط الذي تمارسه؛
4. رأس المال الاجتماعي بالنسبة لشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة؛
5. العنوان المحدد حسب النظام القانوني والمرتبط بطبيعة نشاط المؤسسة وشكلها القانوني؛
6. رقم وتاريخ تسجيل الشركة والرقم التسلسلي لها حسب القانون الخاص بنشاط الشركة؛
7. رقم التعريف الإحصائي الجبائي كما هو منصوص عليه في المادة 110 من القانون رقم 91-25 الصادر ب 1991/12/18 المتضمن لقانون المالية لسنة 1992؛

---

[1]: **القانون التجاري**، الجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، المادة 11، 2014، ص04.

[2]: المادة9، نفس المرجع السابق، ص4.

[3]: المادة 10، نفس المرجع السابق ، ص4.

[4]: المادة 12، نفس المرجع السابق، ص5.

8. ختم و إمضاء العون التجاري.

هذا بالإضافة إلى أن الفاتورة يجب أن تظهر فيها طبيعة السلعة أو الخدمة حسب ما تتضمنه المادتين 9 و10 من المرسوم التنفيذي المذكور سابقا. الفواتير الأصلية يجب أن يتم الاحتفاظ بها حسب ترتيب زمني، حيث يحتفظ المشتري بالنسخ الأصلية ويحتفظ البائع بنسخ منها.

ثالثا: الالتزامات الجبائية للمؤسسة

زيادة على الالتزامات المحاسبية على المؤسسة التقيد بمجموعة الالتزامات الجبائية أيضا:

1.الالتزامات المتعلقة بإيداع التصريحات: على المؤسسة احترام قواعد وآجال تصريحاتها وذلك كالآتي:

- **تصريح الوجود:** بموجب المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة فإنه على المؤسسة أن تقوم خلال الـ30 يوم الأولى لنشاطها بالتصريح بوجودها لدى إدارة الضرائب التابعة لها، ويمكن اعتبار التاريخ الذي قامت فيه المؤسسة بعمليات الشراء الأولى كتاريخ لبداية نشاطها، في حالة ما إذا كان للمؤسسة فروعا أو وحدات تابعة لها فإنها تدخل في التصريح العام.[1]
- **التصريحات السنوية:** المؤسسة ملزمة بإيداع تصريح سنوي في المطبوعات المتوفرة على مستوى إدارة الضرائب على نحو يسمح لأعوان الضرائب بمعرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف ولكل دورة نشاط منقضية.

يجب أن يصل التصريح السنوي إلى إدارة الضرائب المتواجدة في منطقة المقر الاجتماعي (المقر الرئيسي) للمؤسسة قبل 30 أفريل الذي يلي تاريخ إقفال الحسابات.[2]

- **التصريحات الشهرية أو الثلاثية:** على المؤسسة القيام بإيداع تصريح وحيد لكل من الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة والضريبة على الدخل الإجمالي...إلخ، كل على حدا، هذا التصريح يجب أن يتم إيداعه لدى مديرية الضرائب خلال الـ 20 يوم الأولى للشهر الذي يلي الشهر موضوع التصريح.
- **التصريح بإيقاف النشاط:** في حالة إيقاف نشاط المؤسسة ككل أو جزء منها أو لنشاطها

[1]: المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص93.

[2]: المادة 151، نفس المرجع السابق، ص77.

التجاري أو غير التجاري فإنه يجب عليها أن تعلم مفتش الضرائب خلال 10 أيام بالتاريخ الذي تم أو سيتم فيه إيقاف نشاط المؤسسة بالإضافة إلى أسماء وعناوين المالكين الجدد إذا أمكن.[1]

2. الالتزامات المتعلقة بتسديد الضريبة:

تتعلق هذه الالتزامات بالضرائب المفروضة على المؤسسة وهي كالتالي:

- **الضريبة على أرباح الشركات:**

تقدر الضريبة على أرباح الشركات بـ 25% (الأنشطة التجارية أو الخدمات أو النشاطات المختلفة)، 19%(الأنشطة المنتجة لمواد البناء، والنشاطات السياحية..)،[2] وتدفع هذه الضريبة على شكل دفعات على الحساب في التواريخ الآتية: 20 فيفري، 20 ماي، 20 أكتوبر، للسنة التي تلي السنة التي تم فيها تحقيق الأرباح التي تعد قاعدة احتساب هذه الضريبة، وكل دفعة تساوي 30% من الضريبة الإجمالية المتعلقة بأرباح الدورة الأخيرة.[3]

- **الضرائب ذات الطابع المهني:** يحسب هذا الرسم بتطبيق معدل 2 %على رقم أعمال المؤسسة الخاضع له، وتدفع خلال الـ20 يوما الأولى للشهر الذي يلي الشهر الذي تم تحقيق رقم الأعمال فيه.[4]

- **الرسم على القيمة المضافة:** على المؤسسات الالتزام بتطبيق المعدل 17%[5] او 7%[6] حسب ما ذكرناه سابقا، كما يتعين عليها تقديم تصريح وذلك قبل اليوم 20 من كل شهر إلى مصلحة الضرائب، المتواجدة في مقر القيام بنشاطه.[7]

3. فيما يخص الاقتطاعات من المصدر: كل المؤسسات التي تدفع أجور منح، تعويضات وأتعاب دائمة تقع على عاتقها الالتزامات الموالية:[8]

---

[1]: المادة 132، نفس المرجع السابق، ص 196.

[2]: المادة 150 ، نفس المرجع السابق، ص76.

[3] :**Guide pratique des déclaration fiscales**, impôt sur les bénéfices des sociétés République Algérienne, Ministère des finances, p10.

[4]: صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص 65.

[5]: المادة 21من قانون الرسم على رقم الاعمال، مرجع سبق ذكره، ص404.

[6]: المادة 23، نفس المرجع السابق، ص405

[7] : المادة76، نفس المرجع السابق، ص426.

[8]: المادة 75من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص36.

- القيام بحساب وتسديد الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضرائب على كل الأجور الخاضعة للضريبة؛
- تسجيل دفع الضرائب على الأجور على السند أو الوثيقة المخصصة لذلك والاحتفاظ بالوثائق الخاصة بذلك لمدة 4 سنوات؛
- إيداع تصريح سنوي للأجور والمنح، هذا التصريح يجب أن يلخص جميع المبالغ المدفوعة للعمال والموظفين خلال السنة، ويجب أن يتم إيداع هذا التصريح قبل الفاتح أفريل للسنة الموالية.[1]

المطلب الثاني: الامتيازات الجبائية المدرجة في النظام الجبائي الجزائري

جاء النظام الجبائي الجزائري بمجموعة من الإعفاءات التي تخص مجموع الكيانات الاقتصادية، وهذا من أجل مساعدتها وتشجيعها على تحقيق التنمية والتقدم الاقتصادي.

الفرع الأول: الامتيازات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي

يتم الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي في الحالات التالية:

أولا: الأرباح الصناعية والتجارية: تنقسم إلى ما يلي:[2]

1. المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها؛
2. مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
3. المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛
4. يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشر سنوات الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني؛
5. تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "**الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب**" أو "**الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر**" أو" **الصندوق الوطني للتأمين على البطالة**" من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال؛
6. وتحدد مدة الإعفاء بست (6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم. وتمدد هذه الفترة بسنتين

[1]: المادة 76 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، ص38.

[2]: المادة 13، نفس المرجع السابق، ص 19.

(2)عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة. ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

ثانيا: الإيرادات الفلاحية

تستفيد من الإعفاء الدائم المداخيل التالية:[1]

1.الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتُّمور؛

2.المداخيل المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛

3.إضافة إلى ذلك، تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشرة (10) سنوات، الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم وذلك ابتداء، على التوالي، من تاريخ منحها وتاريخ بدء نشاطها.

الفرع الثاني: الامتيازات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات

أولا: الإعفاءات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات

يمنح إعفاء دائم لما يلي من الأنشطة:[2]

1.تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات؛

2.المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها؛

3.مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي؛

4.صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط؛

5.التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة والمسيرة طبق للأحكام القانونية والتنظيمية التي تنظمها، باستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء؛

---

[1] :, **le system fiscal algerien**, République Algérienne, Ministère des Finances, Direction Générale Des Impôts, 2009,p05.

[2]: المادة 137من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 64-65.

6. الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية؛

7. العمليات المدرة للعملة الصعبة ولا سيما:

- عمليات البيع الموجهة للتصدير؛
- تأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

كما تستفيد الأنشطة التالية من إعفاءات مؤقتة:

❖ تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة" **الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب** "أو "**الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر**" أو "**الصندوق الوطني للتأمين على البطالة**" من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

ترفع مدة الإعفاء إلى ست (06) سنوات، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، وذلك ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال. وتمدد فترة الإعفاء هذه بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

❖ تستفيد من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي، تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

ثانيا: التخفيضات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات

1. فيما يخص الشركات التعاونية الاستهلاكية، الأرباح الإضافية المتأتية من عمليات تمت مع الشركاء ووزعت عليهم حسب حصة الطلب التي قدمها كل واحد منهم؛

2. فيما يخص الشركات التعاونية العمالية للإنتاج، جزء الأرباح الصافية الموزع على العمال ضمن الشروط التي أقرها التنظيم المعمول به؛

3. فيما يخص البنوك الوطنية، المبالغ المدفوعة تسديدا للتسبيقات التي منحتها الدولة.

الفرع الثالث: الرسم على النشاط المهني

أولا: الإعفاءات المتعلقة بالرسم على النشاط المهني:

1.رقم الأعمال الذي لا يتجاوز ثمانون ألف دينار جزائري إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان وخمسون ألف إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات، وللاستفادة من هذا الامتياز ينبغي على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسوا بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر؛

2.مبلغ عمليات البيع، الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض؛

3.مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير؛

4.مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96-31 المؤرخ في 1996/01/15 المتضمن كيفيات تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الاستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع 10%؛

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

6.العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة؛

7.المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.[1]

ثانيا: التخفيضات المتعلقة بالرسم على النشاط المهني:

1. 30% لرقم الأعمال المحقق ضمن نشاطات البيع بالجملة وعمليات البيع بالتجزئة المتعلقة بالمنتجات المتضمن سعر بيعها بالتجزئة ما يزيد عن 50%من الحقوق غير المباشرة؛

2.عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجارة بالجملة للأدوية المنتجة محليا؛

3. 50 % بالنسبة لعملية البيع بالجملة والمتعلقة بالمنتجات التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة، بالإضافة إلى عملية البيع بالتجزئة التي تتعلق بالأدوية طبقا

[1]: المادة 220من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، ص109-110.

للمرسوم التنفيذي 31/96، 1996/01/15، أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة ما بين 10% و30 %؛

4. 75 % فيما يخص عمليات البيع بالتجزئة للبنزين العادي والممتاز.[1]

الفرع الرابع: الامتيازات المتعلقة بالرسم العقاري

أولا: الإعفاءات المتعلقة بالرسم العقاري للملكيات المبنية

1. الإعفاءات الدائمة: يستفيد من الإعفاء الدائم:

- تعفى من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية، بشرط أن تكون مخصصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة وأن لا تدر دخلا، العقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات وكذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في ميدان التعليم والبحث العلمي والحماية الصحية والاجتماعية وفي ميدان الثقافة والرياضة.

تعفى كذلك من الرسم العقاري على الملكيات المبنية:

- البنايات المخصصة للقيام بشعائر دينية؛
- الأملاك العمومية التابعة للوقف والمتكونة من ملكيات مبنية؛
- العقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الديبلوماسية والقنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية، وكذلك العقارات التابعة للممثليات الدولية المعتمدة بالجزائر وذلك مع مراعاة قاعدة المعاملة بالمثل؛
- تجهيزات المستثمرات الفلاحية.[2]

2. الإعفاءات المؤقتة:

- العقارات أو أجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الانهيار والتي أبطل تخصيصها؛
- الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي لمالكيها، شريطة توفر الشرطين الآتيين:

❖ألا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 800 دج؛

[1]: المادة 219من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، ص 108-109.

[2]: المادة 250- 251، نفس المرجع السابق، ص116-117.

❖ ألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعنيين، مرتين الأجر الأدنى الوطني المضمون غير أن الأشخاص المعفيين يدفعون مساهمة سنوية قدرها 100 دج.

- البنايات الجديدة، وإعادة البناءات وإضافات البنايات لمدة سبع سنوات ابتداء من أول جانفي من السنة التي تلي سنة إنجازه أو إشغالها؛ إذا لم يتمكن المالك من إثبات مدة الإنجاز أو الشغل، تعتبر البناءات منجزة في أجل أقصاه ثلاثة سنوات ابتداء من تاريخ منح رخصة البناء الأولى؛
- البنايات وإضافة البنايات المستعملة في النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "**الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب** " أو" **الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر** "أو" **الصندوق الوطني للتأمين على البطالة**"، لمدة ثلاث سنوات، ابتداء من تاريخ إنجازها. تكون مدة الإعفاء ستة سنوات، إذا ما أقيمت هذه البنايات في مناطق يجب ترقيتها؛
- السكن الاجتماعي التابع للقطاع العام المخصص للكراء؛ تتوقف العقارات أو أجزاء العقارات المخصصة للسكن المعفية من الاستفادة من هذا الامتياز، عندما تخصص مستقبلا لإيجار أو لاستعمال آخر غير الاستعمال السكني، ابتداء من السنة التي تلي مباشرة سنة تغيير تخصيصها.[1]

3. التخفيضات المتعلقة بالرسم العقاري

يمكن للمكلفين بالضريبة، أن يستفيدوا من التخفيض من الرسم العقاري:

- في حالة إبطال أو تغيير تخصيص العقار بقرار من السلطة الإدارية لأسباب مرتبطة بأمن الأشخاص والأموال وبتطبيق قواعد التعمير؛
- في حالة فقدان الاستعمال الكلي أو الجزئي للعقار، وذلك نتيجة لحادثة غير عادية؛
- في حالة هدم كل أو جزء من المبنى المشيد على أنقاض مبنى ولو طوعيا وهذا ابتداء من تاريخ الهدم.[2]

ثانيا: الإعفاءات المتعلقة بالرسم العقاري للملكيات غير المبنية:

تعفى من الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية:

1.الملكيات التابعة للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية أو العلمية أو التعليمية أو الإسعافية عندما تكون مخصصة لنشاط ذي منفعة عامة، وغير مدرة لأرباح؛ لا يطبق هذا الإعفاء

[1]: المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، ص117-118.

[2]: المادة 261-ج9، نفس المرجع السابق، ص120.

على الملكيات التابعة لهيئات الدولة والولايات والبلديات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا؛

2.الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية؛

3.الأملاك التابعة للأوقاف العمومية والمتكونة من ملكيات غير مبنية؛

4.الأراضي والقطع الأرضية الخاضعة للرسم العقاري على الملكيات المبنية.[1]

الفرع الخامس: الامتيازات المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة

أولا: الاستثناءات المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة

تستثنى من الضريبة الجزافية الوحيدة:

1.عمليات البيع بالجملة؛

2.عمليات البيع التي تقوم بها الوكلاء المعتمدون؛

3.عمليات إيجار العتاد أو السلع الاستهلاكية الدائمة؛

4.الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات ولمؤسسات تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم؛

5.موزعو محطات الوقود؛

6.المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير؛

7.الفرازون وتجار الأملاك وماشابههم وكذا منظمي العروض والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها؛

8.الصناع و تجار المعادن الثمينة.

ثانيا: الإعفاءات المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة

تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة:

1.المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها؛

2.مبالغ الإيرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية؛

3.الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط.[2]

الفرع السادس: الامتيازات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة

يكون الحسم على القيمة المبينة على فواتير الشراء أو البيانات أو وثائق الاسترداد والمحمل

[1]: المادة 261–د من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، نفس المرجع السابق، ص 121.

[2]: المادة 282، مكرر 6، نفس المرجع السابق، ص139.

للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة، قابلا من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية لا يمكن الحسم إلا على أساس التصريح الذي يودعه الخاضعون للرسم على القيمة المضافة بخصوص رقم الأعمال الشهري الذي يتم إيداعه قبل اليوم العشرين من الشهر الموالي الذي جرت فيه الفاتورة أو بيانات الاسترداد؛ ومنه يمكن التمييز بين نوعين من الحسم:

1. الحسم المادي: هو استرجاع مبلغ المبين على فواتير شراء المخزونات والخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم وهناك شروط للاستفادة من هذا الحسم هي:

- أن تكون العملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة؛
- وجوب ظهور الرسم على فواتير الشراء.

2. الحسم المالي: هو استرجاع المبلغ المبين في فواتير حيازة الاستثمارات ويتم في التصريح الخاص برقم أعمال الشهر الذي تم فيه الشراء وهناك شروط للاستفادة من الإعفاء:

- يجب أن تشتري السلع الجديدة أو مجددة وبضمان أن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة أو تخصص للتصدير؛
- يجب أن تسجل هذه السلع في الدفاتر المحاسبية بسعر شرائها، أو سعر تكلفتها بعد طرح الخصم الذي كانت محله؛
- يجب أن تحفظ في ذمة المؤسسة لمدة 5 سنوات بعد تاريخ شرائها أو إنشائها؛
- يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله دفع الرسم ولا يمكن أن يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مئة ألف دينار على كل عملية خاضعة نقدا؛ ويدعم نموذج التصريح G50 بالوثائق التالية:

❖ رقم التعريف الإحصائي؛

❖ الاسم واللقب وعنوان الشركة؛

❖ العنوان؛

❖ رقم القيد في السجل التجاري؛

❖ تاريخ وبيان الفاتورة؛

❖ مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها؛

❖ مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسدد.

المطلب الثالث: تأثير الامتيازات الجبائية المتأتية من عملية المراجعة الجبائية على المؤسسة الاقتصادية

الفرع الأول: الفوائد الناتجة عن عملية المراجعة الجبائية فيما يخص الامتيازات الجبائي

يعطي القانون الجبائي الحرية للمؤسسة إذ يسمح لها بالحصول على الامتيازات الاقتصادية من أجل تعظيم الخيار، وبالتالي يمكن القول أنه يساعد في عملية التحريض الجبائي بواسطة الخيارات الجبائية القانونية، ويساعد المؤسسة على إمكانية الاختبار بين العديد من البدائل، والنتيجة أن مراجعة الخيارات الجبائية تعتبر من عوامل الفعالية والمقصود بالفعالية هو الحصول على الامتيازات الجبائية المالية والتنافسية.

إن البحث عن الامتيازات يعتبر من أسس الفعالية الجبائية وهذه الامتيازات توجد في العديد من الخيارات الجبائية الممنوحة للمؤسسة والتي تسمح بتخفيف التكاليف الجبائية، وبطبيعة الحال الامتيازات الجبائية تتبعها امتيازات مالية، لأن الضريبة عبارة عن تكلفة لها تأثير مباشر على خزينة المؤسسة والتوازن المالي لها، لهذا يتوجب على المؤسسة القيام بالمراجعة الجبائية من أجل تحسين وضعيتها المالية.[1]

الفرع الثاني: الأضرار التي تلحق بالمؤسسة نتيجة لجوئها للغش من أجل الحصول على امتيازات

على المكلفين المستفيدين من إعفاءات، تخفيضات، أو المحققين لخسائر، يتوجب عليهم التصريح بذلك لإدارة الضرائب وذلك قبل الآجال المحددة، وإذا خالفوا ذلك يتعرضون إلى غرامات تفرض عليهم من قبل إدارة الضرائب وذلك حسب ما يلي:[2]

جدول رقم(2-2): عقوبات مخالفة الشروط الخاصة بالحصول على امتيازات جبائية

مدة التأخير	مبلغ العقوبة
30 يوم	2500 دج
أكثر من 30 يوم واقل من 60	5000دج

[1]: صابر عباسي، مرجع سبق ذكره،ص14.

[2]: المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص150.

يوم	
أكثر من 60 يوم	10.000دج

المصدر: إعداد الطالبتين

-بالنسبة للشباب المستثمر، إذا لم يحترم الشروط المتعلقة بالاستفادة من الامتيازات، فستلغى مباشرة إضافة إلى فرض غرامة تقدر ب30%[1].

[1]: المادة 142، نفس المرجع السابق، ص73.

خلاصة

تعد المراجعة الجبائية العضو المحرك لعملية تسيير المخاطر الفعالة في المؤسسة إذ تعمل على كشف الاختلالات الحادثة على مستوى الإجراءات وتشخيصها، من أجل مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات التصحيحية قبل الوقوع في مخاطر تحمل المؤسسة تكاليف إضافية هي في غنى عنها.

إضافة إلى هذا يتأكد المراجع الجبائي من استفادة المؤسسة من جميع الامتيازات الخاصة بها والمدرجة في القانون الجبائي، عن طريق إما مراجعة التزامات المؤسسة من أجل ضمان الحصول على تلك الامتيازات، أو التحقق من مضامين القوانين وتفسيرها الصحيح من أجل عدم التعرض لعقوبات نتيجة لمخالفة شروط الاستفادة منها، وهذا بالضرورة يؤدي إلى تخفيض العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة الاقتصادية.

لكن بالرغم من الفائدة التي تدرها المراجعة الجبائية على المؤسسات سواء من ناحية تجنيبها الوقوع في المخاطر الجبائية أو السماح للمؤسسة بالاستفادة من الامتيازات الجبائية إلا أن هناك مشكل كبير يخص تحديد تكلفتها، خصوصا إذا وكلت إلى مراجع خارجي، إذ أنه كما راينا سابقا يعتمد على مجموعة من العوامل من أجل القيام بذلك، هاته العوامل تؤثر بشكل كبير على المؤسسات الاقتصادية الكبيرة وذات النشاط الواسع، هذا ما أدى بأغلب المسيرين اليوم إلى تبني مراجعين داخليين من أجل تجنب المخاطر الجبائية والحصول على الامتيازات من جهة وتجنب تكاليف المراجعة الخارجية المرتفعة، بالتالي تجنيب المؤسسة من تحمل أعباء إضافية تؤثر على وضعيتها المالية.

تمهيد

من أجل معرفة واقع تأثير المراجعة الجبائية على العبء الجبائي في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، قمنا بعمل دراسة تطبيقية تمكننا من اكتشاف الحقائق والقدرة على الإجابة على الاشكالية وذلك من خلال عمل مقابلة مع المراجع الداخلي للشركة الافريقية للزجاج، إضافة إلى توزيع استبيان على باقي المؤسسات الاقتصادية التي تمكننا من الوصول إليها، ومن أجل تبسيط ذلك قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية، حيث تحدثنا في المبحث الأول عن منهجية دراستنا التطبيقية المتعلقة بتوزيع الاستبيانات، أما المبحث الثاني قمنا فيه بتحليل النتائج الإحصائية واختبار فرضيات الدراسة إضافة إلى تحليل الفروق من أجل معرفة تأثير المواصفات الشخصية على أجوبة أفراد الدراسة، أما بالنسبة للمبحث الثالث والأخير فقد قمنا فيه بدراسة مثال تطبيقي واقعي، عن عملية مراجعة جبائية قامت بها الشركة الافريقية للزجاج، وهذا من أجل إعطاء صورة أوضح عن كيفية القيام بعملية المراجعة إضافة إلى تجسيد لعبء جبائي تخطته الشركة عند قيامها بعملية المراجعة.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

قمنا باختيار الاستبيان كأداة أساسية للقيام بالدراسة الميدانية، باعتباره يعطي أكبر قدر من الإجابات في أسرع وقت ممكن، وفيما يلي عرض لمنهجية الدراسة.

المطلب الأول: منهج وحدود الدراسة الميدانية

من أجل القيام بالدراسة الميدانية، يتوجب على الباحث اتباع منهج محدد يمكنه من التوصل إلى نتائج تجعله قادرا على الخروج برأي صحيح وصادق حول موضوع الدراسة، وفيما يلي عرض لكل من المنهج الذي اتبعناه والحدود الزمانية والمكانية التي أطرت الدراسة.

الفرع الأول: منهج الدراسة الميدانية

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الاستقرائي، وذلك من خلال دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية لولايتي الجزائر وجيجل، بهدف التوصل إلى تعميمات نستطيع إسقاطها على المجتمع.

الفرع الثاني: حدود الدراسة الميدانية

أولا: الحدود المكانية

قمنا بإجراء الدراسة على مستوى المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولايتي جيجل والجزائر العاصمة وذلك بهدف الحصول على عينة تعكس الواقع، لأن أغلب المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولاية جيجل عبارة عن فروع تابعة لمؤسسات تنشط بالعاصمة.

ثانيا: الحدود الزمنية

استغرقت مدة توزيع واسترجاع الاستبيانات حوالي 30 يوما، وهذا ابتداء من 8 أفريل2014 إلى غاية 6 ماي2014.

المطلب الثاني: وصف مجتمع وأداة الدراسة

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

بغرض الوصول إلى معرفة كيفية قيام المراجعة الجبائية بتخفيض التكاليف الجبائية على مستوى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، قمنا باختيار مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولايتي جيجل والجزائر العاصمة، كعينة عشوائية لدراستنا، وهذا عن طريق توزيع

الاستبيان الذي يضم مجموعة من عبارات وهذا من أجل تأكيد صحتها أو نفيها من قبل مجموعة من الإطارات المالية، المحاسبية والجبائية على مستوى هاته المؤسسات.

الفرع الأول: أداة جمع البيانات

من أجل جمع المعلومات التي تتعلق بموضوع الدراسة، قمنا باستخدام استبيان يضم مجموعة من الأسئلة المباشرة لا تأخذ الكثير من وقت المجيب، وهذا حرصا على جمع إجابات صادقة وحقيقية.

أولا: تصميم الاستبيان

قمنا بتصميم الاستبيان بعد الاطلاع على مقالات حول كيفية إعداده، كما قمنا بمناقشة العبارات التي انتقيناها مع الأستاذ المشرف قبل البدء في توزيعها، حيث تم الخروج بالاستبيان المرفق في الملحق رقم(01)، قسم إلى:

I. البيانات الشخصية

II. متغيرات الدراسة: وينقسم هذا الجزء بدوره إلى:

المحور الأول: دور المراجعة الجبائية في تفادي المخاطر الجبائية؛

المحور الثاني: دور المراجعة الجبائية في المساعدة على الحصول على الامتيازات الجبائية؛

المحور الثالث: تكاليف المراجعة الجبائية الخارجية؛

المحور الرابع: تكاليف المراجعة الجبائية الداخلية.

ثانيا: توزيع الاستبيان

قمنا بعمل (85) نسخة تكلفنا شخصيا بتوزيع (40) منها على المؤسسات الاقتصادية التي استطعنا التوصل إليها على مستوى ولاية جيجل، و(20) نسخة أرسلناها إلى مؤسسات أخرى إلى العاصمة عن طريق أشخاص عاملين بها، كما قمنا أيضا بإرسال (20) استبيانا عن طريق البريد الإلكتروني لمؤسسات اقتصادية أخرى.

استغرقت الردود في إجمالها (15) يوم، قمنا باسترجاع:

(52) نسخة من أصل (60)؛

(16) نسخة من أصل (20).

قمنا بإلغاء (7) نسخة منها لتعارض وعدم اكتمال اجاباتها ليصبح اجمالي الاستبيانات المقبولة (61).

الجدول رقم (3-1): توزيع الاستبيانات

	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات غير المسترجعة	الاستبيانات المسترجعة	
			الاستبيانات الملغاة	الاستبيانات المقبولة
المجموع	85	12	12	61
النسبة	100 %	14.21 %	12.94 %	72.94 %

المصدر: إعداد الطالبتين

ثالثا: معايير تحديد الاتجاه

اعتمدنا على سلم ليكارت الخماسي لقياس درجة التطبيق المتكون من 5 درجات كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم(3-2): سلم ليكارت

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
1	2	3	4	5

المصدر: إعداد الطالبتين

وقد قمنا باحتساب طول خلايا المقياس من خلال المدى كما يلي:

طول الفئة = عدد المسافات / عدد الخيارات

عدد المسافات هو: 4 (من 1 الى 2 ، من 2 الى 3، من 3 الى 4، من 4 الى 5)

عدد الخيارات = 5

و بالتالي طول الفئة = 5/4 = 0.8

(نقوم بإضافة 0.8 لأقل قيمة في المقياس من أجل تحديد الحد الأعلى للفئة)

و هكذا يصبح التوزيع :

الجدول رقم(3-3): طول الفئات

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
]1.8-1]	]2.6 -1.8]	]3.4 -2.6]	]4.2-3.4]	]5-4.2]

المصدر: إعداد الطالبتين

رابعا: الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل الاستبيان

اعتمدنا في تحليل الاستبيان على ما يلي:

1. **أساليب الإحصاء الوصفي:** قمنا باستخدام أدوات هذا الأسلوب من أجل وصف عينة الدراسة وتتمثل هذه الأدوات في:

- الوسط الحسابي؛
- الانحراف المعياري؛
- التكرارات؛
- النسب المئوية.

2. أساليب الاحصاء التحليلي: اعتمدنا على هذا أدوات هذا الأسلوب من أجل القدرة على تحليل النتائج بصورة أدق، وتتمثل هذه الأدوات في:

- معامل الارتباط من أجل اختبار قوة الارتباط بين الفقرات؛
- T-test، من أجل معرفة توجه الفقرات، أي معرفة إن كانت مقبولة أم مرفوضة؛
- اختبار التوزيع الطبيعي؛
- اختبار التباين لاختبار الفروق.

الفرع الثالث: دراسة صدق وثبات الأداة

قمنا بمجموعة من الخطوات من أجل التأكد من صحة وصدق مضمون الاستبيان، وذلك باستعمال الوسائل التالية:

أولا: التأكد من الصدق الظاهري للاستبيان

قمنا بعرض الاستبيان على الأساتذة الواردة أسماؤهم في الملحق رقم (03) من أجل التحكيم والتأكد من ترابط الأسئلة وملاءمتها لفرضيات الدراسة، حيث قدموا لنا مجموعة من النصائح والإرشادات على ضوئها أعدنا صياغة بعض العبارات وحذف بعضها ليصبح الاستبيان مكون من (37) فقرة.

ثانيا: التأكد من صدق وثبات العبارات عن طريق معامل ألفا كرومباخ

يستخدم هذا المعامل لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداء ومعامل الثبات يأخذ قيما بين(0 و1)، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر والعكس كلما اقتربت من (1) كلما كان الثبات مرتفعا، ومن خلال استعمال برنامج(SPSS)، توصلنا إلى ما يلي:

الجدول رقم(3-4): معامل ألفا كرومباخ

المحور	الثبات(ألفا كرومباخ)
دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية	0.61
دور المراجعة الجبائية في الحصول على الامتيازات	0.65
تكاليف المراجعة الجبائية الخارجية	0.83
تكاليف المراجعة الجبائية الداخلية	0.80
الاجمالي	**0.65**

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج **SPSS**

من الجدول يتضح لنا أن معامل **كرومباخ** يساوي(0.65)= α، وهي نسبة مقبولة إحصائيا ومعناها أنه لو أعدنا توزيع الاستمارات وفي نفس الظروف سنتحصل على إجابات مطابقة بنسبة 65%.

ثالثا: صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

من أجل تأكيد الاتساق الداخلي للاستبيان قمنا بحساب معاملات الارتباط لكل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له، وذلك وفق ما يلي:

1.الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

الجدول رقم(3-5): معاملات ارتباط المحور الأول

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تساعد المراجعة الجبائية المؤسسة على الامتثال للقوانين والتشريعات من أجل تفادي التعرض لعقوبات جبائية.	**0.61**	**0.000**
02	تعد المراجعة الجبائية الوسيلة للبحث عن معلومات تخص عدم الانتظام والدقة في التصريحات وحساب المعدلات	**0.70**	**0.000**

03	المراجعة الجبائية أداة وقائية تحمي المؤسسة من التحقيق جبائي.	**0.57**	**0.000**
04	تعمل المراجعة الجبائية على خلق التوافق بين النظام المحاسبي والجبائي، من أجل تجنب الوقوع في خلافات مع إدارة الضرائب، وبالتالي تجنب تحمل أعباء إضافية.	**0.56**	**0.000**
05	توفر المراجعة الجبائية المعلومات حول المخاطر الجبائية للمسيرين الجبائيين، من أجل تفادي الوقوع فيها.	**0.53**	**0.000**
06	تبحث المراجعة الجبائية عن عوامل ظهور المخاطر الجبائية من أجل القضاء عليها.	**0.61**	**0.000**
07	تعمل المراجعة الجبائية على تشخيص مواطن ضعف المؤسسة من الجانب الجبائي.	**0.44**	**0.000**

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لها، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية(0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من(0.05)، و قيمة r موجبة وتتراوح بين (0.44 و0.70) وبالتالي تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لأجله.

2. الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

الجدول رقم(3-6):معاملات ارتباط المحور الثاني

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يؤدي إهمال الشروط القانونية إلى خسارة المؤسسة لامتيازاتها جبائية.	**0.50**	**0.000**
02	تتيح المراجعة الجبائية للمؤسسة مجموعة من الخيارات الجبائية من شأنها تحسين وضعيتها الجبائية	**0.53**	**0.000**
03	تتيح المراجعة الجبائية المعلومات للمسير الجبائي، لتساعده على الاستغلال الأقصى للامتيازات الجبائية القانونية المتاحة.	**0.48**	**0.000**
04	تهتم المراجعة الجبائية بتوفير الشروط القانونية التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية.	**0.59**	**0.000**
05	تساعد الامتيازات الجباية المؤسسات على توسيع نشاطاتها من	**0.53**	**0.000**

	خلال تخفيض الاعباء الجبائية التي يمكن أن تتحملها.		
06	تعتبر الامتيازات الجبائية من نتائج فعالية المراجعة الجبائية في المؤسسة	**0.55**	**0.000**
07	تعمل المراجعة الجبائية على تعريف المؤسسة بكل الامتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها .	**0.57**	**0.000**
08	تعمل الامتيازات الجبائية على تخفيض العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة.	**0.62**	**0.000**

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لها، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة(0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من (0.05)، وقيمة r تتراوح بين (0.48 و 0.62) بالتالي تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لأجله.

3.الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

الجدول رقم(3-7): معاملات ارتباط المحور الثالث

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تتحدد أتعاب المراجعة الداخلية وفق أسس معقولة.	**0.51**	**00.00**
02	يصل المراجع الجبائي الداخلي إلى نتائج تستحق التكاليف المدفوعة من أجلها.	**0.82**	**0.000**
03	تؤثر المراجعة الجبائية الداخلية بصورة إيجابية على الوضعية الجبائية للمؤسسة.	**0.82**	**0.000**
04	التكاليف المدفوعة من أجل القيام بالمراجعة الجبائية الداخلية تنعكس على بشكل إيجابي على العبء الجبائي.	**0.78**	**0.000**
05	تتجاوز المنافع التي يمكن أن تقدمها المراجعة الجبائية الداخلية للمؤسسة التكاليف المدفوعة لأجل القيام بها.	**0.62**	**0.000**
06	لا يمكن للمؤسسة الاستغناء عن خدمات المراجع الداخلية .	**0.70**	**0.000**
07	يمكن للمؤسسة التي تتبنى مراجع جبائي داخلي الاستغناء عن خدمات المراجع الخارجي من أجل تجنب التكاليف الإضافية.	**0.69**	**0.000**

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

يبين الجدول معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والمعدل الكلي، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من(0.05)، وقيمة r المحسوبة تتراوح بين (0.51 و 0.82) وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

4. الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع

الجدول رقم(3-8): معاملات ارتباط المحور الرابع

رقم العبارة	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تتحدد أتعاب المراجعة الجبائية الداخلية وفق أسس معقولة.	**0.76**	**0.004**
02	يصل المراجع الجبائي الداخلي إلى نتائج تستحق التكاليف المدفوعة من أجلها.	**0.83**	**0.000**
03	تؤثر المراجعة الجبائية الداخلية بصورة إيجابية على الوضعية الجبائية للمؤسسة.	**0.87**	**0.000**
04	التكاليف المدفوعة من أجل القيام بالمراجعة الجبائية الداخلية تنعكس على بشكل إيجابي على العبء الجبائي.	**0.87**	**0.000**
05	تتجاوز المنافع التي يمكن أن تقدمها المراجعة الجبائية الداخلية للمؤسسة التكاليف المدفوعة لأجل القيام بها.	**0.59**	**0.012**

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

يبين الجدول معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والمعدل الكلي، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة(0.05) ،حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من (0.05)، وقيمة r(0.59 و 0.87) وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

5. صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

الجدول رقم(3-9): معاملات ارتباط إجمالي المحاور

رقم المحور	محتوى المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	**دور المراجعة الجبائية في تجنب المخاطر الجبائية**	**0.58**	**0.000**
02	**دور المراجعة الجبائية في الحصول على الامتيازات الجبائية**	**0.57**	**0.000**

03	تكاليف المراجعة الجبائية الخارجية	0.64	0.000
04	تكاليف المراجعة الجبائية الداخلية	0.17	0.184

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

يبين الجدول معاملات الارتباط بين كل محور من محاور الدراسة والمعدل الكلي لها، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة(0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من (0.05)، وقيمة r تتراوح بين (0.17 و0.64) وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

المبحث الثاني: تحليل نتائج المحاور

بعد القيام بإدخال البيانات في برنامج (SPSS)، قمنا بتحليل النتائج التي تحصلنا عليها بعد ذلك قمنا باختبار فرضيات دراستنا من أجل التأكد من صحتها أو نفيها وذلك وفق ما يلي:

المطلب الأول: وصف عينة الدراسة

اعتمادا على نتائج (SPSS)، قمنا بوصف عينة الدراسة من أجل معرفة مواصفات ومكانة المجيبين، بالتالي معرفة وجهة النظر حول موضوعنا.

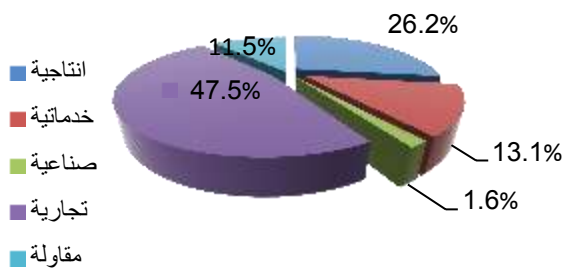
الفرع الأول: نشاط المؤسسة

الجدول رقم(3-10): توزيع أفراد العينة حسب نشاط المؤسسة

نشاط المؤسسة	التكرار	النسبة
إنتاجية	17	26.2%
خدماتية	8	13.1%
صناعية	1	1.6%
تجارية	29	47.5%
مقاولة	7	11.5%
المجموع	62	100%

المصدر : إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

الشكل رقم(3-1): توزيع أفراد العينة حسب نشاط المؤسسة



المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

من الجدول يتضح لنا أن 26.2% من العينة مؤسسات إنتاجية، 13.1% منها عبارة عن مؤسسات خدمية، و1.6% عبارة عن مؤسسات صناعية، في حين أن 47.5% عبارة عن مؤسسات

تجارية والنسبة للباقي فيمثل مقاولات بنسبة 11.5%. ومنه يتضح لنا أن أغلب المؤسسات التي تقوم بعملية المراجعة الجبائية حسب العينة هي المؤسسات الإنتاجية.

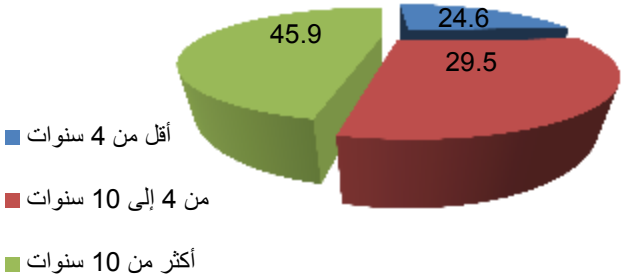
الفرع الثاني: عمر المؤسسة

جدول رقم(3-11): توزيع أفراد العينة حسب عمر المؤسسة

مدة النشاط	التكرار	النسبة
أقل من 4 سنوات	15	24.6%
من 4 إلى 10 سنوات	18	29.5%
أكثر من 10سنوات	29	45.9 %

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

الشكل رقم(3-2):يبين توزيع أفراد العينة حسب عمر المؤسسة



المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

يوضح لنا الجدول أن أغلبية المؤسسات ضمن العينة تكون مدة نشاطها أكبر من(10) سنوات، تليها مباشرة المؤسسات التي تتجاوز مدة نشاطها (04) سنوات، لتأتي في الأخير المؤسسات التي بلغت مدة نشاطها أقل من (04) سنوات، وهذا ما يعكس لنا أقدمية العينة وإمكانية خوضها تجارب متعددة فيما يتعلق بوضعيتها الجبائية.

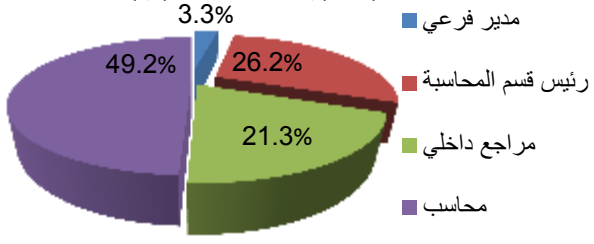
الفرع الثالث: طبيعة نشاط المجيب

الجدول رقم(3-12): توزيع أفراد العينة حسب طبيعة نشاط المجيب

طبيعةعمل المجيب	التكرار	النسبة
مدير فرعي	2	%3.3
رئيس قسم المحاسبة	16	%26.2
مراجع داخلي	11	%21.3
محاسب	28	%49.2

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

الشكل رقم(3-3): توزيع أفراد العينة حسب طبيعة عمل المجيب



المصدر : إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج **SPSS**

من الجدول يتبين لنا أن النسبة الأكبر من أفراد العينة تخص المحاسبين بنسبة 49.2 % يليها منصب المدير الفرعي بنسبة 3.3% ، وبعدها المراجع الداخلي بنسبة 21.3% وأخيرا رئيس

قسم المحاسبة بنسبة 26.2%، من هنا يتضح لنا نقص شديد في المراجعين الداخليين لدى للمؤسسات، واعتماد أغلب المسيرين على المحاسبين للقيام بكل الأعمال التي تخص الجانب الجبائي.

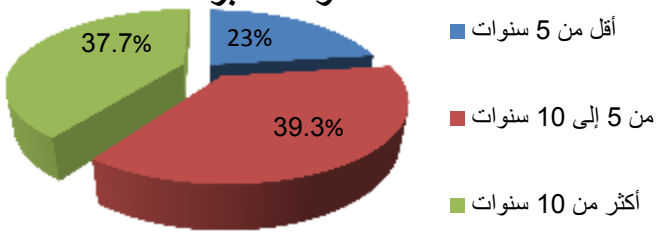
الفرع الرابع: سنوات الخبرة

الجدول رقم(3-13): توزيع الأفراد حسب سنوات الخبرة

نشاط المؤسسة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	13	%23
من 5 إلى 10 سنوات	21	%39.3
أكثر من 10 سنوات	23	%37.7

المصدر:إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

الشكل رقم(3-4): توزيع أفراد الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

يبين الجدول أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة مهنية تتراوح بين(5- 10)سنوات والتي بلغت نسبتها 39.3%، والباقي ينقسم بين وصلت خبرتهم المهنية بين (10) سنوات بنسبة 37.7%، وأقل من (5) سنوات بنسبة 23%. وهذا كافي لتكوين فكرة شاملة حول الممارسات المحاسبة والجباية داخل المؤسسة.

المطلب الثاني: تحليل النتائج الإحصائية

قبل القيام بتحليل النتائج، علينا التأكد من توزيع البيانات، من أجل معرفة الوسائل التي نستطيع استعمالها للتحليل.

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

نهدف من خلال هذا الاختبار إلى معرفة أي التوزيعات الاحتمالية تتبعها بيانات الدراسة ومن أجل ذلك يستخدم اختبار (كوملمجروف- سمرنوف) في حال تجاوزت العينة (30) فردا، أما إذا كانت أقل من (30) فردا فيستخدم اختبار (شابيرو ويلك)، وبما أن عينة الدراسة تضم (61) فردا، استخدم اختبار(كوملمجروف-سمرنوف) من أجل معرفة التوزيع الطبيعي، ونقوم بوضع الفرضيتين:

H_0 : البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي؛

H_1 : البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

يتم قبول أو رفض الفرضية في حالة الحصول على مستوى دلالة أكبر من (0.05).

جدول رقم (3-14): اختبار التوزيع الطبيعي لأفراد العينة

نوع الاختبار	قيمة Z	مستوى الدلالة
اختبار سميرنوف	0.069	0.200

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

من الجدول السابق نجد أن القيمة الاستدلالية للمحاور أكبر من(0.05)، ومنه نقبل الفرضية البديلة(H_1)،أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبما أنها كذلك يجب استخدام الاختبارات المعلمية.

الفرع الثاني: تحليل الفقرات واختبار فرضيات الدراسة

أولا: تحليل فقرات المحور الأول:

الجدول رقم(3-15): التحليل الاحصائي لفقرات المحور الأول

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةt الحسابية	مستوى الدلالة	الترتيب
العبارة 01	3.80	1.03	6.09	0.000	03
العبارة 02	3.89	1.27	5.40	0.000	04
العبارة 03	3.98	0.76	10.06	0.000	01
العبارة 04	3.69	1.16	4.62	0.000	05
العبارة 05	3.52	0.94	4.35	0.000	06
العبارة 06	3.49	0.97	3.93	0.000	07
العبارة 07	3.84	1.05	6.20	0.000	02
المجموع	**3.75**	**0.58**	**10.08**	**0.000**	/

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

1. الفقرة الأولى: تساعد المراجعة الجبائية المؤسسة على الامتثال للقوانين والتشريعات من أجل تفادي التعرض لعقوبات جبائية

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.80) بانحراف معياري قدره (1.03)، وقيمة t المحسوبة تساوي (6.09)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من(0.05) مما يدل على أن العبارة مقبولة، وأن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على الامتثال للقوانين والتشريعات من أجل تفادي التعرض لعقوبات جبائية.

2. الفقرة الثانية: تعد المراجعة الجبائية الوسيلة للبحث عن معلومات تخص عدم الانتظام والدقة في التصريحات وحساب المعدلات

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي(3.89)، بانحراف معياري قدره (0.99)، وقيمة t المحسوبة تساوي(5.40)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من(0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، وأن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجعة الجبائية تعد الوسيلة الفعالة للبحث عن معلومات تخص عدم الانتظام والدقة في التصريحات وحساب المعدلات.

3. الفقرة الثالثة: المراجعة الجبائية أداة وقائية تحمي المؤسسة من التحقيق جبائي

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.98)، بانحراف معياري قدره (0.76)، وقيمة t المحسوبة تساوي(10.06)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من(0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، وأن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجعة الجبائية أداة وقائية تحمي المؤسسة من التحقيق جبائي.

4. الفقرة الرابعة: تعمل المراجعة الجبائية على خلق التوافق بين النظام المحاسبي والجبائي، من أجل تجنب الوقوع في خلافات مع إدارة الضرائب، وبالتالي تجنب تحمل أعباء إضافية

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.69)، بانحراف معياري قدره (1.16)، وقيمة t المحسوبة تساوي (4.62)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، وأن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجعة الجبائية تعمل على خلق التوافق بين النظام المحاسبي والجبائي، من أجل تجنب الوقوع في خلافات مع إدارة الضرائب، وبالتالي تجنب تحمل أعباء إضافية.

5. الفقرة الخامسة: توفر المراجعة الجبائية المعلومات حول المخاطر الجبائية للمسيرين الجبائيين، من أجل تفادي الوقوع فيها

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي(3.52)، بانحراف معياري قدره (0.94)، وقيمة t المحسوبة تساوي (4.35)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية

تساوي(0.00)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن المراجعة الجبائية توفر المعلومات حول المخاطر الجبائية للمسيرين الجبائيين، من أجل تفادي الوقوع فيها.

6. الفقرة السادسة: تبحث المراجعة الجبائية عن عوامل ظهور المخاطر الجبائية من أجل القضاء عليها

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.49)، بانحراف معياري قدره (0.97)، وقيمة t المحسوبة تساوي (3.93)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجعة الجبائية تبحث عن عوامل ظهور المخاطر الجبائية من أجل القضاء عليها.

7. الفقرة السابعة : تعمل المراجعة الجبائية على تشخيص مواطن ضعف المؤسسة من الجانب الجبائي

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي(3.84)، بانحراف معياري قدره (1.05)، وقيمة t المحسوبة تساوي (6.20)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.00)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن المراجعة الجبائية تعمل على تشخيص مواطن ضعف المؤسسة من الجانب الجبائي.

ثانيا: اختبار صحة الفرضية الأولى:

لاختبار الفرضية الأولى، تم إعداد أسئلة من(01) إلى (07) وذلك ضمن المحور الأول، وقد قمنا بتحديد كل من الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

H_0 : لا تعمل المراجعة الجبائية على تخفيض العبء الجبائي من خلال المساعدة على تجنب المخاطر الجبائية؛

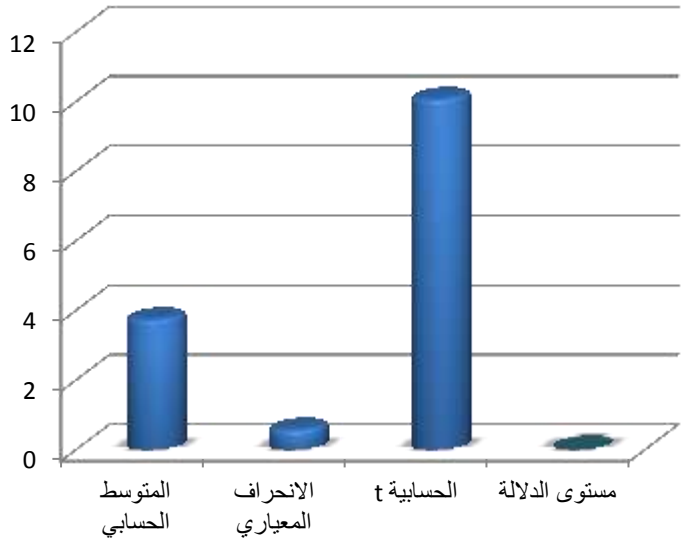
H_1 : تعمل المراجعة الجبائية على تخفيض العبء الجبائي من خلال المساعدة على تجنب المخاطر الجبائي.

الجدول رقم(3-16): نتائج t-test للمحور الأول

المتوسط الحسابي
3.74
الانحراف المعياري
0.59
قيمةt الحسابية
9.69
مستوى الدلالة
0.000

المصدر:إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

الشكل(3-5): اختبارt-test للمحور الأول



المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للمحور الأول تساوي(3.74) و قيمة t المحسوبة تساوي (9.69) وهي اكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05) وعليه نقبل الفرضية البديلة(H_1) ونرفض الفرضية الصفرية(H_0)، أي أن أفراد العينة يوافقون على أن المراجعة الجبائية تعمل على تخفيض الجبائي من خلال المساعدة على تجنب المخاطر الجبائية.

مما سبق نصل إلى القول بأن المراجعة الجبائية على البحث عن المعلومات التي تخص عدم الانتظام والدقة فيما يخص الجانب الجبائي للمؤسسة، وبالتالي مساعدة المؤسسة على الامتثال للقواعد و التشريعات التي تجنبها من التحقيق الجبائي، إذ ترتكز بشكل كبير على خلق التوافق بين ما ينص عليه النظام المحاسبي والنظام الجبائي، الذي يعد من أكبر مخاوف المؤسسة، أيضا تعمل المراجعة على كشف مواطن الضعف التي تخص تطبيق القانون الجبائي ومحاولة دعمها، وبالتالي تتمكن من تخفيض العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة والذي بدوره يعمل على تحسين الوضعية المالية للمؤسسة.

ثالثا: تحليل فقرات المحور الثاني

من خلال ما يلي سنقوم بتحليل فقرات المحور الثاني التي تساعدنا على معرفة الدور الذي تلعبه المراجعة من أجل المساعدة على الحصول على امتيازات جبائية.

الجدول رقم (3-17): التحليل الاحصائي لفقرات المحور الثاني

العبارة	الموتسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة	الترتيب
العبارة 01	3.62	1.19	4.05	0.000	08
العبارة02	4.00	1.41	5.52	0.000	07
العبارة03	4.10	0.81	10.58	0.000	01
العبارة04	3.79	0.96	6.34	0.000	05
العبارة05	3.72	0.81	6.87	0.000	04
العبارة06	3.64	0.87	5.69	0.000	06
العبارة07	3.85	0.89	7.46	0.000	03
العبارة08	4.02	1.05	7.51	0.000	02
المجموع	**3.85**	**0.59**	**11.17**	**0.000**	/

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

1. **الفقرة الأولى: يؤدي إهمال الشروط القانونية الجبائية إلى خسارة المؤسسة لامتيازاتها جبائية.**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي(3.62)، بانحراف معياري قدره (1.19)، وقيمة t المحسوبة تساوي (4.05)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من(0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن أفراد العينة موافقون على أن إهمال الشروط القانونية الجبائية يؤدي بالمؤسسة إلى خسارة امتيازاتها جبائية.

2. **الفقرة الثانية: تتيح المراجعة الجبائية للمؤسسة مجموعة من الخيارات الجبائية من شأنها تخفيض التكلفة الجبائية**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (4.00)، بانحراف معياري قدره (1.41)، وقيمة t المحسوبة تساوي (5.52)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من(0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن أغلب أفراد العينة

يوافقون على أن المراجعة الجبائية تتيح للمؤسسة مجموعة من الخيارات الجبائية من شأنها تخفيض التكلفة الجبائية.

3. **الفقرة الثالثة: تتيح المراجعة الجبائية المعلومات للمسير الجبائي، لتساعده على الاستغلال الأقصى للامتيازات الجبائية القانونية المتاحة**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (4.10)، بانحراف معياري قدره(0.81)، وقيمة t المحسوبة تساوي (10.58)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من(0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن تتيح المراجعة الجبائية المعلومات للمسير الجبائي، لتساعده على الاستغلال الأقصى للامتيازات الجبائية القانونية المتاحة.

4. **الفقرة الرابعة: تهتم المراجعة الجبائية بتوفير الشروط القانونية التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي(3.79)، بانحراف معياري قدره (0.96)، وقيمة t المحسوبة تساوي (6.34)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)،وهي أقل من(0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجعة الجبائية تهتم بتوفير الشروط القانونية التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

5. **الفقرة الخامسة: تساعد الامتيازات الجباية المؤسسات على توسيع نشاطاتها من خلال تخفيض الاعباء الجبائية التي يمكن أن تتحملها**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي(3.72)، بانحراف معياري قدره (0.81)، وقيمة t المحسوبة تساوي(6.87)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن الامتيازات الجباية تساعد المؤسسات على توسيع نشاطاتها من خلال تخفيض الأعباء الجبائية التي يمكن أن تتحملها.

6. **الفقرة السادسة: تعتبر الامتيازات الجبائية من نتائج فعالية المراجعة الجبائية في المؤسسة**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي(3.64)، بانحراف معياري قدره (0.87)، وقيمة t المحسوبة تساوي(5.69)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من(0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن الامتيازات الجبائية تعتبر من نتائج فعالية المراجعة الجبائية في المؤسسة.

7. **الفقرة السابعة: تعمل المراجعة الجبائية على تعريف المؤسسة بكل الامتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي(3.85)، بانحراف معياري قدره (0.89)، وقيمة t المحسوبة تساوي(7.46)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من(0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجعة الجبائية تعمل على تعريف المؤسسة بكل الامتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها.

8. **الفقرة الثامنة: تعمل الامتيازات الجبائية على تخفيض العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي(4.02)، بانحراف معياري قدره (1.05)، وقيمة t المحسوبة تساوي(7.51)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)،وهي أقل من(0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن الامتيازات الجبائية تعمل على تخفيض العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة.

رابعا: اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني:

من أجل اختبار الفرضية الثانية، قمنا بوضع فقرات من (01) إلى (08) وذلك ضمن المحور الثاني، وقد قمنا أيضا بتحديد الفرضيات كما يلي:

H_0: لا تعمل المراجعة الجبائية على تخفيض العبء الجبائي من خلال المساعدة على الاستفادة من الامتيازات الجبائية؛

H_1 : المراجعة الجبائية تعمل على تخفيض العبء الجبائي من خلال المساعدة على الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

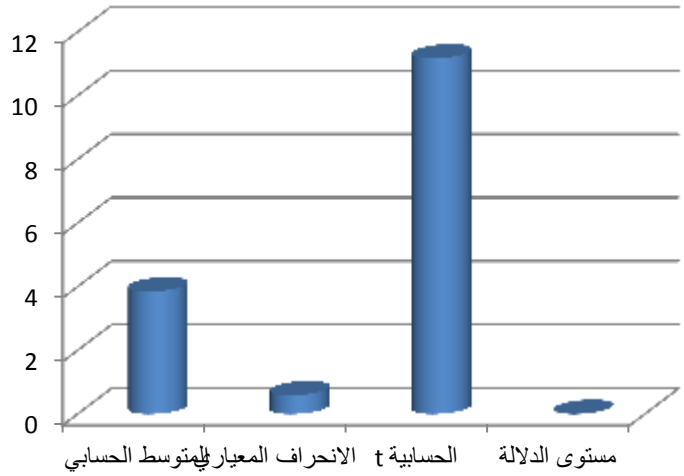
الجدول رقم (3-18): اختبار t-test

المحور الثاني

المتوسط الحسابي
3.84
الانحراف المعياري
0.55
قيمةt الحسابية
11.89
مستوى الدلالة
0.000

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

الشكل رقم(3-6): اختبارt-test للمحور الثاني



المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

بصفة عامة يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني تساوي (3.84) و قيمة t المحسوبة تساوي (11.89) وهي اكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00) والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000) وهي أقل من(0.05) وعليه نقبل الفرضية(H_1) البديلة ونرفض الفرضية الصفرية(H_0) مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن المراجعة الجبائية تعمل على تخفيض العبء الجبائي من خلال المساعدة على الاستفادة من الامتيازات الجبائية .

مما سبق لاحظنا أن المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على الحصول على الامتيازات الجبائية لأن أغلب المؤسسات الاقتصادية التي صادفناها لا تملك أدنى فكرة حول الامتيازات الجبائية التي يمكن أن تحصل عليها مقابل توفير بعض الشروط، كما أن البعض منها ليس على دراية أصلا بالتحديثات المدرجة في القانون الجبائي، وهذا في الأساس ناتج عن عدم التمتع بالكفاءة والمهارة المهنية التي تعمل على تحسين وضعية المؤسسة بسبب غياب التحفيزات التي تجعل المحاسبين يقومون بعملهم على أكمل وجه، هنا يظهر الدور الرئيسي التي يلعبه المراجع الجبائي والذي يتمثل في المعاينة الشاملة لوضعية المؤسسة الجبائية والعمل على إتاحة مجموعة الخيارات الجبائية الدارجة في

القانون من خلال توفير الشروط القانونية التي تسمح بالاستفادة منها، بالتالي يتمكن من تخفيض العبء الجبائي للمؤسسة سواء في المدى القصير أو الطويل.

خامسا: تحليل فقرات المحور الثالث

الجدول رقم(3-19): التحليل الاحصائي لفقرات المحور الثالث

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Tالمحسوبة	مستوى الدلالة	الترتيب
العبارة 01	3.80	0.92	6.763	0.000	02
العبارة 02	3.85	0.91	7.317	0.000	01
العبارة 03	3.69	0.84	6.346	0.000	04
العبارة 04	3.69	0.94	5.717	0.000	06
العبارة 05	3.85	0.997	6.676	0.000	03
العبارة 06	3.75	0.994	5.924	0.000	05
العبارة 07	3.61	0.93	5.092	0.000	07
المجموع	**3.72**	**0.32**	**8.46**	**0.000**	/

المصدر:إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

1. الفقرة الأولى: تتحمل المؤسسة أتعاب مرتفعة جدا مقابل توكيل مراجع جبائي خارجي

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.80)، بانحراف معياري قدره (0.92)، وقيمة t المحسوبة تساوي(6.76)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المؤسسة تتحمل أتعاب مرتفعة جدا مقابل توكيل مراجع جبائي خارجي .

2. الفقرة الثانية : تتجاوز التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل القيام بالمراجعة الجبائية الخارجية المنافع التي تحققها من قيامها بذلك.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.85)، بانحراف معياري قدره (0.91)، وقيمة t المحسوبة تساوي(7.13)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من(0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل القيام بالمراجعة الجبائية الخارجية تتجاوز المنافع التي تحققها من قيامها بذلك.

3. الفقرة الثالثة : تنعكس تكاليف المراجعة الجبائية الخارجية بصورة سلبية على الوضعية المالية للمؤسسة

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.69)، بانحراف معياري قدره (0.84)، وقيمة t المحسوبة تساوي (6.34)، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من(0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن تكاليف المراجعة الجبائية الخارجية تنعكس بصورة سلبية على الوضعية المالية للمؤسسة.

4. الفقرة الرابعة: ينعكس توكيل مراجع جبائي خارجي غير كفء بصورة سلبية على العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.69)، بانحراف معياري قدره (0.94)، وقيمة t المحسوبة تساوي(5.71)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من(0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن توكيل مراجع جبائي خارجي غير كفء ينعكس بصورة سلبية على العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة.

5. الفقرة الخامسة: يصل المراجع الجبائي الخارجي إلى نفس النتائج التي يصل إليها المراجع الجبائي الخارجي

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.85)، بانحراف معياري قدره (0.99)، وقيمة t المحسوبة تساوي (6.67)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجع الجبائي الخارجي يصل إلى نفس النتائج التي يصل إليها المراجع الجبائي الخارجي.

6. الفقرة السادسة: من الأحسن للمؤسسة تبني مراجعة جبائية داخلية بدل المراجعة الجبائية الخارجية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.75)، بانحراف معياري قدره (0.99)، وقيمة t المحسوبة تساوي (5.92)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)،وهي أقل من(0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أنه من الأحسن للمؤسسة تبني مراجعة جبائية داخلية بدل المراجعة الجبائية الخارجية.

7. الفقرة السابعة: يمكن للمؤسسة التي تتبنى مراجع جبائي داخلي الاستغناء عن خدمات المراجع الخارجي من أجل تجنب التكاليف المرتفعة

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.61)، بانحراف معياري قدره (0.93)، وقيمة t المحسوبة تساوي (5.06)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن الفقرة مقبولة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أنه يمكن للمؤسسة التي تتبنى مراجع جبائي داخلي الاستغناء عن خدمات المراجع الخارجي من أجل تجنب التكاليف المرتفعة.

سادسا: تحليل فقرات المحور الرابع

الجدول رقم(3-20): التحليل الاحصائي لفقرات المحور الرابع

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T الحسابية	مستوى الدلالة	الترتيب
العبارة 01	3.95	1.102	-9.33	0.000	03
العبارة 02	3.72	1.356	-6.84	0.000	02
العبارة 03	3.44	0.975	-11.88	0.001	05
العبارة 04	3.33	1.106	-11.85	0.052	04
العبارة 05	3.95	1.334	-0.77	0.000	01
المجموع	**3.51**	**0.32**	**-9.33**	**0.000**	/

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

1. الفقرة الأولى: تتحمل المؤسسة أتعاب مرتفعة جدا مقابل توظيف مراجع جبائي داخلي

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي(2.00) بانحراف معياري قدره(0.83)، وقيمة t المحسوبة تساوي(9.33-) وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.00)والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أكبر من (0.05) مما يدل على أن الفقرة مرفوضة، أي أن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أن المؤسسة تتحمل أتعاب مرتفعة جدا مقابل توظيف مراجع جبائي داخلي.

2. الفقرة الثانية: لا يصل المراجع الجبائي الداخلي إلى نتائج من شأنها أن تفيد المؤسسة.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (2.13)، بانحراف معياري قدره(0.99)، وقيمة t المحسوبة تساوي (6.84-)، وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن الفقرة مرفوضة، أي أن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أن المراجع الجبائي الداخلي لا يصل إلى نتائج من شأنها أن تفيد المؤسسة.

3. الفقرة الثالثة: تؤثر المراجعة الجبائية الداخلية بصورة سلبية على الوضعية المالية للمؤسسة

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (1.89)، بانحراف معياري قدره(0.73)، وقيمة t المحسوبة تساوي(11.88-)، وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن الفقرة مرفوضة، أي أن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أن المراجعة الجبائية تؤثر الداخلية بصورة سلبية على الوضعية المالية للمؤسسة.

4. الفقرة الرابعة: عدم الوصول إلى نتائج عند القيام بعملية المراجعة الجبائية تعود لعدم كفاءة المراجع الجبائي الداخلي

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (1.69)، بانحراف معياري قدره(0.73)، وقيمة t المحسوبة تساوي(11.85-)، وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن الفقرة مرفوضة، أي أن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أن عدم الوصول إلى نتائج عند القيام بعملية المراجعة الجبائية يعود لعدم كفاءة المراجع الجبائي الداخلي.

5. الفقرة الخامسة : تتجاوز التكاليف التي تتحملها المؤسسة للقيام بالمراجعة الجبائية الداخلية المنافع التي تحققها

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (2.87)، بانحراف معياري قدره (1.3)، وقيمة t المحسوبة تساوي(0.77−)، وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي(0.00)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن الفقرة مرفوضة، أي أن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على ان التكاليف التي تتحملها المؤسسة للقيام بالمراجعة الجبائية الداخلية تتجاوز المنافع التي تحققها .

سابعا: اختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بالمحورين الثالث والرابع:

من أجل اختبار الفرضية الثالثة، قمنا بوضع محورين (03) و(04)، يمثلان الفرضيتين الفرعيتين وذلك كما يلي:

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى

خصصنا لها المحور الثالث المكون من (07) فقرات، وقسمناها بدورها إلى فرضيتين كالتالي:

H_0: لا تشكل المراجعة الجبائية الخارجية عبئا إضافيا للمؤسسة؛

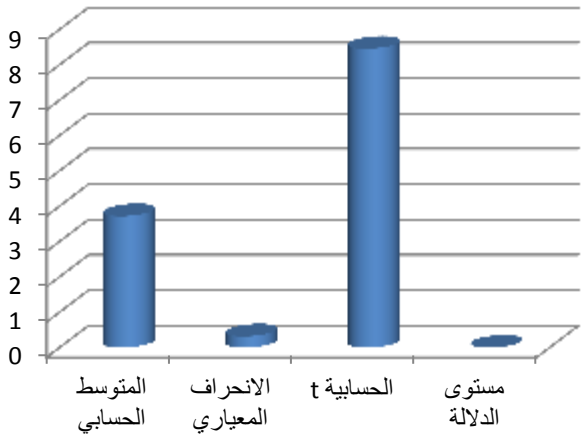
H_1 : تشكل المراجعة الجبائية الخارجية عبئا إضافيا للمؤسسة.

جدول رقم(3−21): اختبار t−test للمحور الثالث

المتوسط الحسابي
3.74
الانحراف المعياري
0.66
قيمةt الحسابية
8.82
مستوى الدلالة
0.000

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

شكل رقم(3-7): اختبار t-test للمحور الثالث



المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

بصفة عامة يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث تساوي(3.74) و قيمة t المحسوبة تساوي (8.82) وهي اكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05)، ومنه نقبل الفرضية البديلة(H_1) ونرفض الفرضية الصفرية(H_0)، مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن المراجعة الجبائية الخارجية تمثل عبء إضافي تتحمله المؤسسة.

إن توكيل مراجع جبائي خارجي يزيد في الأعباء الجبائية التي تتحملها المؤسسة الاقتصادية بالرغم من المنافع الذي يحققها لها، وذلك راجع بالأساس إلى العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع الجبائي الخارجي، إذ ترتكز على حجم العملية التي تقوم بها وليس على النتائج التي أفاد المؤسسة بها، إذ أنه بالرغم من عدم تحقيق أي نفع للمؤسسة إلا أنه من الممكن أن يطلب أتعاب مرتفعة جدا، إضافة إلى أن أغلب المؤسسات لا يثقون في كفاءة وفعالية مكاتب المراجعة وذلك للمستوى المتدني الذي أصبحت عليه، بسبب غياب الدورات التكوينية خصوصا فيما يتعلق بالجانب الجبائي.

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الثانية، قمنا بوضع فقرات من (01) إلى (05) وذلك ضمن المحور الرابع، وقد قمنا أيضا بتحديد الفرضيات كما يلي:

H_0: لا تمثل المراجعة الجبائية الداخلية عبئا إضافيا للمؤسسة؛

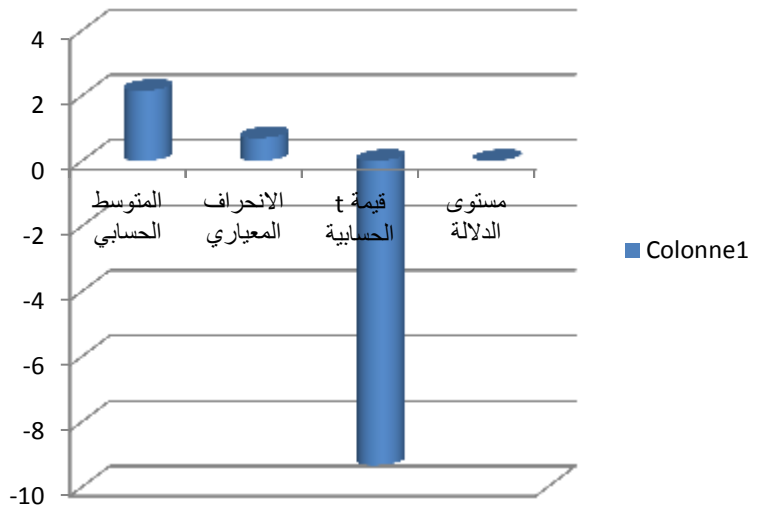
H_1 : تمثل المراجعة الجبائية الداخلية عبئا إضافيا للمؤسسة.

الجدول رقم(1-22): اختبار t-test للمحور الرابع

المتوسط الحسابي
2.15
الانحراف المعياري
0.70
قيمةt الحسابية
-9.33
مستوى الدلالة
0.000

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

شكل رقم (3-8):اختبار t-test للمحور الرابع



المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

بصفة عامة يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للمحور الأول تساوي(2.15) وقيمة t المحسوبة تساوي(-9.33)، وهي اكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي(2.00) والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية(H_0) ونرفض الفرضية البديلة(H_1)، مما يدل على أن أفراد العينة غير موافقون على أن المراجعة الجبائية الداخلية تعتبر عبء إضافي تتحمله المؤسسة .

مما سبق نصل إلى القول أن المؤسسة التي تتبنى مراجع جبائي داخلي لا تتحمل تكاليف كبيرة مقابل ذلك، إذ أنه لا يكلف سوى الأجر الثابت الذي عينته المؤسسة مقابله، إضافة إلى بعض العلاوات من أجل التحفيز على تحقيق نتائج في المدى القصير أو الطويل، كما تستطيع المؤسسة التحكم في المراجع الجبائي الداخلي والتأكد من مدى كفاءته ومهارته بالإضافة إلى تكوينه إذا استلزم الأمر ذلك في بعض الأحيان، إضافة إلى أن المؤسسات التي توظف مراجع جبائي داخلي تحظى بثقة إدارة الضرائب أكثر من غيرها، كون الهدف الأساسي من وجوده هو التأكد من عدم وجود أخطاء أو اختلالات تمس تطبيق المعدلات أو حتى التصريحات.

الفرع الثاني: تحليل الفروقات

تم استخدام اختبار تحليل التباين anova للمقارنة بين عدة مجموعات مستقلة لدراسة الاختلافات في آراء أفراد الدراسة نحو المحاور الرئيسية باختلاف الخصائص ذات أكثر من بعدين.

يتم قبول الفرضية البديلة ورفض فرضية العدم في حالة الحصول على مستوى دلالة أقل من(0.05).

أولا: تحليل الفروقات المتعلقة بطبيعة نشاط المؤسسة:

تم وضع فرضيات على النحو التالي:

- H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمراجعة الجبائية ومساهمتها في تخفيض العبء الجبائي من خلال تحسين الوضعية الجبائية بالنسبة لطبيعة نشاط المؤسسة؛
- H_1: توجد فروق بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة طبيعة لنشاط المؤسسة .

الجدول رقم(3-23): تحليل الفروقات بالنسبة لطبيعة نشاط المؤسسة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمةF	القيمة الاحتمالية
متوسط اجمالي المحاور	بين المجموعات	0.38	4	0.096	0.963	0.435
	داخل المجموعات	5.57	56	0.100		
	المجموع	5.95	60			

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

من الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة أكبر من (0.05)، ومنه نرفض الفرضية البديلة (H_1) ونقبل فرضية العدم (H_0)، أي أنه لا توجد فروق ذات ذلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الأفراد لجميع المحاور فيما يخص طبيعة نشاط المؤسسة.

ثانيا: تحليل الفروقات المتعلقة بعمر المؤسسة:

تم وضع فرضيات على النحو التالي:

- H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمراجعة الجبائية ومساهمتها في تخفيض العبء الجبائي من خلال تحسين الوضعية الجبائية بالنسبة عمر المؤسسة؛
- H_1: توجد فروق بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة لعمر المؤسسة .

الجدول رقم(3-24): تحليل الفروقات بالنسبة لعمر المؤسسة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمةF	القيمة الاحتمالية
متوسط اجمالي المحاور	**بين المجموعات**	**21.06**	**27**	**0.78**	**1.34**	**0.208**
	داخل المجموعات	**19.16**	**33**	**0.58**		
	المجموع	**40.23**	**60**			

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

من الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة أكبر من (0.05) ومنه نرفض الفرضية البديلة (H_1) ونقبل فرضية العدم(H_0)، أي أنه لا توجد فروق ذات ذلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الأفراد لجميع المحاور فيما يخص عمر المؤسسة.

ثالثا: تحليل الفروقات بالنسبة لطبيعة عمل المجيب:

تم وضع فرضيات على النحو التالي:

- H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمراجعة الجبائية ومساهمتها في تخفيض العبء الجبائي من خلال تحسين الوضعية الجبائية بالنسبة لطبيعة عمل المجيب؛
- H_1: توجد فروق بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة لطبيعة عمل المجيب.

الجدول رقم(3-25): تحليل الفروقات بالنسبة لطبيعة عمل المجيب

العنوان	مصدر التباين	متوسط المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمةF	القيمة الاحتمالية
متوسط اجمالي المحاور	**بين المجموعات**	**0.43**	**3**	**0.146**	**1.509**	**0.222**
	داخل المجموعات	**5.51**	**57**	**0.097**		
	المجموع	**5.95**	**60**			

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

من الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة أكبر من(0.05)، ومنه نرفض الفرضية البديلة (H_1) ونقبل فرضية العدم(H_0) ، أي أنه لا توجد فروق ذات ذلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الأفراد لجميع المحاور فيما يخص سنوات الخبرة.

رابعا: تحليل الفروقات بالنسبة لسنوات الخبرة:

تم وضع فرضيات على النحو التالي:

- H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمراجعة الجبائية ومساهمتها في تخفيض العبء الجبائي من خلال تحسين الوضعية الجبائية بالنسبة لسنوات الخبرة؛
- H_1: توجد فروق بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة لسنوات الخبرة.

الجدول رقم(3-26): تحليل الفروق بالنسبة لسنوات الخبرة

العنوان	مصدر التباين	متوسط المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمةF	القيمة الاحتمالية
متوسط اجمالي المحاور	بين المجموعات	0.036	3	0.12	0.115	0.95
	داخل المجموعات	5.92	57	0.104		
	المجموع	5.95	60			

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج SPSS

من الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة أكبر من (0.05)، ومنه نرفض الفرضية البديلة (H_1) ونقبل فرضية العدم(H_0)، أي أنه لا توجد فروق ذات ذلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الأفراد لجميع المحاور فيما يخص سنوات الخبرة.

مما سبق نستنتج أنه لا يوجد تأثير لطبيعة المؤسسة، عمرها، طبيعة عمل المجيب وحتى سنوات خبرته على الرأي الذي زودنا به. فبالرغم من اختلاف وجهات نظر المجيبين إلا أنهم يتفقون على أن المراجعة الجبائية أداة فعالة في المؤسسات تستخدم من أجل تحقيق الاستقرار والأمن الجبائي داخل المؤسسة.

المبحث الثالث: دراسة مثال حول المراجعة الجبائية في الشركة الافريقية للزجاج

من أجل الوصول إلى نتائج أكثر قربا إلى الواقع، ارتأينا ضرورة قيامنا بدراسة ميدانية في مؤسسة اقتصادية تتبنى المراجعة الجبائية الداخلية وذلك بهدف الوصول إلى ابراز الدور الفعلي الذي تلعبه المراجعة الجبائية على مستوى هاته المؤسسات.

المطلب الأول : لمحة حول الشركة الافريقية للزجاج

اخترنا هذه الشركة من أجل الدراسة التطبيقية لأنها تتوفر على مراجع داخلي، ويقوم بالمراجعة الجبائية وذلك حسب برنامج المراجعة المحضر من قبل المدير الفرعي.

الفرع الأول: تقديم الشركة الوطنية للزجاج وأهدافها

أولا: تقديم الشركة الافريقية للزجاج

أنشأت الشركة الافريقية للزجاج سنة 1982 بالمنطقة المسماة أولاد صالح بالطاهير ولاية جبجل، وهي شركة عمومية اقتصادية ذات أسهم(EPE-SPA) نشأت بصفتها الحالية وتسميتها المعروفة سنة 1997 ENAVA برأس مال قدره 5.000.000.00 دج.

في إطار إعادة هيكلة القطاع الصناعي الذي سوى تطبيقه سنة 1996، وقبل ذلك عبارة عن مركب صناعي تابع للتسيير المركزي بالمديرية العامة للمؤسسة الوطنية للزجاج، والمواد الكاشطة التي يوجد مقرها الاجتماعي بوهران.

ثانيا: أهداف الشركة الافريقية للزجاج:

تهدف الشركة الافريقية للزجاج إلى تحقيق ما يلي:

1. تنمية صناعة الزجاج في الجزائر؛
2. تلبية حاجيات وطلبات الاقتصاد الوطني في مواد الزجاج في قطاع البناء؛
3. قطاع صناعة وتركيب السيارات، قطاع الصناعة الكهرومنزلية؛
4. مواكبة التطور التكنولوجي؛
5. العمل على تصدير المنتوجات وإدخالها في السوق الدولية؛
6. تحسين رأس مال الشركة؛
7. وضع سياسة تجارية فعالة الاقتحام في السوق الوطني والدولي على حد سواء؛

8. المساهمة في ترقية السوق الوطني؛

9. تدعيم منتوج الزجاج وفتح ورشات في مختلف أنحاء الوطن.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة الافريقية للزجاج

- **المدير العام:** هو الذي يشرف على جميع المصالح المشكلة للمؤسسة ويترأسها في المجالس الإدارية, كما يقوم بوضع الأهداف والسياسات التي تسعى المؤسسة لتحقيقها مستقبلا، ويليه مباشرة في الهيكل التنظيمي:

❖ السكرتارية؛

❖ مساعد المدير العام مكلف بالتدقيق والتسيير والمراقبة؛

❖ مساعد المدير العام مكلف بالبيئة والأمن والجودة؛

❖ مسؤول إدارة الجودة؛

❖ المدقق داخلي: هو المسؤول عن تعليمات التسيير ومدى تطبيقها باستمرار, يتولى المهام التالية:

– مراقبة وتطبيق طرق وقواعد التسيير ؛

– تقديم تقرير للمسؤول المعني عن كل الأخطاء والعيوب الموجودة؛

– إنشاء برامج التدقيق لنظام المراقبة الداخلية؛

– تنفيذ كل التحقيقات المطلوبة من طرف المدير العام.

❖ نائب المدير العام؛

❖المكلف بالمنازعات؛

❖مسؤول التجاري؛

❖مسؤول التسويق.

- مديرية الإمداد والصيانة؛
- مديرية المالية والمحاسبة؛
- مديرية الاستغلال؛
- مديرية الموارد البشرية. [1]

[1]: مقابلة مع رئيس قسم تسيير الموارد البشرية في الشركة الافريقية للزجاج-وحدة جيجل-،04/15/ 2014، 9:30 am.

المطلب الثاني: مثال تطبيقي عن مراجعة حساب المبيعات في الشركة الإفريقية للزجاج

يقوم بعملية المراجعة الجبائية في الشركة الأفريقية للزجاج المراجع الداخلي، لأنها توظف مراجع يقوم بجميع أصناف المراجعة وذلك وفق برنامج محدد حيث أن كل فترة زمنية تخص نوع معين من المراجعة.

وفي مثالنا هذا سيتم التطرق إلى حالة قد تم إيجادها من طرف المراجع الداخلي، وهي حالة إغفال تسجيل عملية بيع البضاعة في دفتر اليومية، وهذا الخطأ يعرض الشركة إلى تحمل مجموعة من الغرامات والعقوبات المفروضة من قبل إدارة الضرائب، إضافة إلى جعلها محل مراقبة وفقدان المصداقية في تصريحاتها.

وفيما يلي أهم الخطوات التي قام بها المراجع لداخلي للشركة الافريقية للزجاج:[2]

الفرع الأول: الإجراءات التي يتبعها المراجع الداخلي عند مراجعة المبيعات

عند وصول أجل القيام بالمراجعة الجبائية، قام المراجع الداخلي للشركة بالتحقق من حساب المبيعات حيث قام بالإجراءات التالية:

- توفر الوثائق المبررة والشروط الشكلية؛
- التسجيل المحاسبي الصحيح لهذا الحساب في مختلف القوائم المالية للشركة؛
- صحة خروج البضاعة المباعة من المستودع.

أولا: اليومية المساعدة لمبيعات المخزونات: عند قيام الشركة الإفريقية للزجاج ببيع بضاعة لمورد معين، تقوم بالتسجيل محاسبيا بعد التأكد من أن هذه البضاعة لا توجد في المستودع بمعنى أنه قد تم استلامها من طرف الزبون.

1. توفر الوثائق المبررة والشروط الشكلية: وتتمثل هذه الوثائق في:

- الفواتير الأصلية المؤشرة من طرف المدير؛
- النسخة الأصلية من وصل الخروج من المخازن؛
- نسخة من وصل الطلبية؛
- نسخة من وصل التسليم إلى الزبون.

[2]: مقابلة مع المراجع الداخلي للشركة الافريقية للزجاج –وحدة جيجل-، 2014/04/28، am.10.00

2. التسجيل المحاسبي: إن اليومية المساعدة لمبيعات المخزونات قيد واحد توضح فيه خروج البضاعة من المخازن واستلامها من طرف الزبون وتحصيل ثمنها في نفس الوقت، ويجب على المراجع أن يتحقق من صحة التسجيل المحاسبي لهذه العملية.

الفرع الثاني: النتائج التي توصل اليها المراجع عند قيامه بالمراجعة

توصل المراجع الداخلي أثناء قيامه بمراجعة حساب المبيعات إلى ما يلي:

أولا: عند قيامه بالجرد المادي للبضاعة رأى بأن ما قيمته 28585.73 دينار جزائري من المنتوجات النهائية لا توجد في المخازن، وهذا يعتبر خطر كبير جدا على المؤسسة في حال تعرضت للتحقيق الجبائي، إذ تعتبر ادارة الضرائب بأن الشركة تحاول التلاعب برقم الأعمال من أجل التهرب الضريبي، وبالتالي قام المراجع بالتوجه إلى المحاسب المسؤول عن دخول وخروج المخزون للاستفسار عن هذا الأمر، فتبين بعد ذلك أن المحاسب أغفل تسجيل قيد خروج البضاعة.

ثانيا: تحقق المراجع من أن جميع الفواتير المتعلقة ببيع هذه البضاعة متوفرة، وتبين له أن جميع الفواتير من وصل الطلبية ووصل التسديد، وأن جميع الفواتير المؤشرة من طرف المدير موجودة وأن قيمة البضاعة 28585.73 دينار جزائري مدونة بطريقة صحيحة على جميع هذه الفواتير.

ثالثا: يتحقق المراجع من أن السعر المسجل في جميع الفواتير متطابق، ويعكس الصورة الحقيقية للبضاعة الناقصة، وأنه لا يوجد أي تلاعب أو تحريف فيه.

رابعا: أخيرا قام المراجع بتقديم تقرير للمدير الفرعي لقسم المحاسبة، من أجل القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة.

خلاصة

من خلال دراستنا التطبيقية واستنادا على إجابات عينة الدراسة نصل إلى القول بأن المراجعة الجبائية أداة فعالة في عملية التسيير الجبائي، وحماية المؤسسة من الأعباء الإضافية، سواء كانت داخلية أم خارجية، فالمراجعة الجبائية في المؤسسات الكبيرة خاصة تأخذ مكانة عظيمة، إذ أنها تعد معيارا لقياس الكفاءة والفعالية في التسيير، ويرجع السبب في ذلك إلى أنها تعتمد على إجراءات تمكن المراجع من الوصول إلى أصل الاختلالات وبالتالي إعطاء معلومات حولها من أجل تجنبها هذا من جهة ومن جهة أخرى، تبقي المؤسسة على إطلاع دائم بالتحديثات والفرص التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة خصوصا فيما يتعلق بانخفاض العبء الجبائي.

لكن بالرغم من هذا يري الكثير من المسيرين أن قيام المؤسسة بمراجعة جبائية خارجية يشكل تأثير سلبي على الأعباء التي تتحملها، باعتبار عملية المراجع الجبائي الخارجي، يطلب أتعابا تفوق المنافع المنتظرة من توكيله، وبالتالي من الأحسن للمؤسسات استخدام مراجع جبائي داخلي، يأخذ أتعاب أقل من الأتعاب التي يأخذها المراجع الجبائي الخارجي من جهة، وتتمكن من القيام بمراجعة كل ما يتعلق بوضعيتها الجبائية وقتما تشاء وكيفما تشاء.

تعد المراجعة الجبائية حجر الأساس في بناء وضعية جبائية سليمة، الهدف الرئيسي منها يكمن في تخفيض العبء الجبائي إلى حدوده الدنيا، وذلك من خلال مساعدة المؤسسة على البحث عن خيارات جبائية تساعدها على الاستفادة من امتيازات حددها لها التشريع الضريبي، كما تعتبر أيضا أهم أداة للتسيير الجبائي إذ تعمل على كشف مصادر الاختلالات وإعطاء معلومات حول كيفية تفاديها، كما أن التكاليف التي تتحملها المؤسسات من أجل القيام بالمراجعة الجبائية لا تقارن مع المنافع التي يمكن أن تقدمها.

انطلاقا من هذا، أردنا أن نعرف كيفية قيام المراجعة الجبائية بتخفيض الأعباء الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، إذ ركزنا في الفصل الأول على المفاهيم الأساسية التي تخص كلا من الجباية، المراجعة والمراجعة الجبائية، وهذا من أجل توضيح المفاهيم وإبراز مواقعها قبل الدخول في دراسة موضوعنا بصورة أدق.

هذا وقد خصصنا الفصل الثاني للتحدث عن دور المراجعة الجبائية في تخفيض العبء الجبائي لدى المؤسسات الاقتصادية، وذلك ابتداء بالتحدث عن تأثير المراجعة الجبائية على المخاطر الجبائية التي تهدد المؤسسة وكيفية تفاديها، مرورا بالدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في مساعدة المؤسسة على الاستفادة من الامتيازات الجبائية، وفي الأخير أردنا التطرق إلى التكاليف التي يمكن أن تنتج عن استخدام المراجع الجبائي داخليا كان أم خارجيا باعتبار أن تكاليف المراجعة الجبائية تدخل ضمن العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة.

في الأخير قمنا بتخصيص فصل ثالث من أجل القيام بدراسة ميدانية ساعدتنا على الوصول إلى إجابات حول تساؤلنا المطروح، قمنا بتقسيمه إلى شطرين، الشطر الأول يتمثل في إعداد استبيان وتوزيعه على مجموعة من المراجعين، المحاسبين وبعض المسيرين في المؤسسات الاقتصادية، أما الشطر الثاني فقد اخترنا الشركة الافريقية للزجاج من أجل إجراء مقابلة مع مراجعها الجبائي لتزويدنا بمثال حول حقيقة تأثير المراجعة على الأعباء الجبائية.

- **النتائج المتوصل إليها:**

من خلال دراستنا توصلنا إلى مجموعة من النتائج تتمثل في:

1. نتائج اختبار الفرضيات:

عند قيامنا بمطابقة النتائج التي توصلنا إليها نظريا مع ما يحدث في الواقع عن طريق الدراسة الميدانية توصلنا إلى ما يلي:

الفرضية الأولى: يتمثل مضمونها في أن المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على تخفيض العبء الجبائي من خلال تفادي المخاطر الجبائية التي تهددها، تم قبول هذه الفرضية وذلك باعتبار أن المراجعة الجبائية تساهم بشكل كبير في عملية تسيير المخاطر الجبائية وبالتالي تخفيض إمكانية التعرض إلى عقوبات أو غرامات هذا ما يسمح بتخفيض العبء الجبائي الذي كان من الممكن أن تتحمله المؤسسة في حالة اكتشفت إدارة الضرائب وجود أخطاء تخص الوضعية الجبائية للمؤسسة.

الفرضية الثانية: جاءت الفرضية بأن المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على تخفيض العبء الجبائي من خلال توفير الشروط التي تسمح بالحصول على الامتيازات، وقد أثبتت صحة هذه الفرضية وذلك باعتبار أن المراجعة الجبائية تتحقق من احترام المؤسسة لجميع التزاماتها كما نص عليها القانون، إضافة إلى التعريف بالقوانين التي لم تكن المؤسسة على دراية بها، هذا يؤدي بطريقة أو بأخرى إلى تخفيض العبء الجبائي إلى حدوده الدنيا.

الفرضية الثالثة: افترضنا فيها أن المراجعة الجبائية تعد عبئا إضافيا على المؤسسة، وقد قسمناها إلى فرعين:

الفرضية الفرعية الأولى: نصت على أن المراجعة الجبائية الخارجية عبئا إضافي على المؤسسة أثبتت صحة هذه الفرضية أيضا، وذلك باعتبار المراجع الجبائي وبالرغم من النتائج التي يصل إليها يطلب أتعابا مرتفعة جدا، تزيد من العبء الجبائي الذي تتحمله، بالتالي تنعكس المراجعة الجبائية الخارجية بصورة سلبية على المؤسسة.

الفرضية الفرعية الثانية: نصت على أن المراجعة الجبائية الداخلية عبئا إضافي على المؤسسة، أوصلتنا النتائج إلى نفي هذه الفرضية وذلك انطلاقا من أن المراجع الجبائي الداخلي ما هو إلا أجير بالمؤسسة له أجر ثابت بالرغم من حجم العمليات التي يقوم بها، بالتالي تنعكس تلك الأعباء التي تتحملها المؤسسة في مجموعة من المنافع التي تساعد على تحسين الوضعية الجبائية في جميع الحالات.

2. النتائج العامة:

من خلال الدراسة توصلنا إلى مجموعة العناصر، التي من شأنها أن تعطينا تقييما للمراجعة الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكيفية تأثيرها على العبء الجبائي فيها، تتمثل هذه العناصر في:

- ❖ تعد المراجعة الجبائية الأداة الأساسية التي تستعملها المؤسسة من أجل التأكد من سلامة وضعيتها الجبائية؛ وذلك من خلال قيام المراجع الجبائي بمجموعة من الإجراءات التي تخص كلا من الجانب الجبائي والمحاسبي باعتبار تحديد الضرائب يعتمد على التقارير المالية التي تصدرها المؤسسة.
- ❖ من أجل نجاح عملية المراجعة الجبائية في المؤسسة، على المراجع الجبائي أن يتمتع بالكفاءة والقدرة العالية على تحليل وتفسير التشريعات الجبائية، سواء من الناحية الإجرائية أو القانونية؛ وذلك من خلال عمل دورات تكوينية والاطلاع على التحديثات المدرجة في القانون الجبائي وكل المجالات التي تتعلق به.
- ❖ يكمن الهدف الرئيسي من وجود المراجعة الجبائية في المؤسسات في التحكم في الأعباء الجبائية؛ إذ تعمل المراجعة الجبائية أساسا على تخفيضها وذلك من خلال ضمان عدم تعرض المؤسسة إلى عقوبات أو غرامات جبائية، إضافة إلى حرصه على عدم دفع ضرائب أكثر مما هو مفروض على المؤسسة الذي ينتج غالبا عن جهلها بالقوانين الجبائية السائدة.
- ❖ تعد المراجعة الجبائية الأداة الأساسية في اكتشاف المخاطر ومصادرها؛ وذلك من خلال التحقق من أن الوعاء الذي حددت الضريبة من خلاله صحيح تماما، كما يعمل المراجع

الجبائي أيضا على التحقق من صحة مضمون تصريحات المؤسسة والتأكد من دفعها في التوقيت المناسب كما يضمن للمؤسسة عدم حدوث اختلالات عند القيام بتسجيل أي عملية قام بها المحاسب.

- ❖ تساعد المراجعة الجبائية على القيام بعملية التسيير الجبائي، وذلك لأن المسير الجبائي إن وجد، وقبل اتخاذ أي قرار يطلع على النتائج التي توصل إليها المراجع الجبائي، حيث أنه لا يقوم بعملية التسيير الجبائي إلا بعد الحصول على تقارير المراجع الذي وُكل لأجل القيام بذلك واستنادا على آرائه يقوم بالتحديد الدقيق للخيار الجبائي الذي يمكن أن يختاره.
- ❖ يعمل المراجع الجبائي على الاطلاع على التحديثات المدرجة في القانون وذلك من أجل الاستفادة من امتيازات جديدة إن أمكن ذلك، أو تفادي تحمل عقوبات أو غرامات ناتجة عن تغير في المعدلات التي ينص عليها القانون وعدم دراية المؤسسة بذلك، كما يتيح لها جميع المعلومات التي تخص الشروط التي تسمح بالاستفادة من امتيازات جبائية إن وجدت وبالتالي يتحقق دور المراجعة الجبائية والمتمثل في تخفيض العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة.
- ❖ إن تبني المؤسسة لمراجعة جبائية خارجية يساعد على تخفيض العبء الجبائي من جهة ولكن من جهة أخرى يرفع في العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة أيضا وذلك للتكاليف المرتفعة التي يطلبها مقابل قيامه بعملية المراجعة، هذا ما يدفع المؤسسة لتفادي القيام بها متخذة بذلك قرار اعتماد المراجعة الجبائية بشكلها الداخلي، مفضلة بذلك دفع الأجر الشهري العادي للمراجع الداخلي.
- ❖ إن المؤسسة التي توكل مراجع جبائي داخلي كفء يساعدها على تحسين صورتها أمام إدارة الضرائب بالدرجة الأولى، كما يجنبها دفع تكاليف إضافية مقابل توكيل مراجع خارجي وذلك باعتبار أن المراجع الجبائي الداخلي المؤهل يمكن أن يحقق منافع للمؤسسة أكبر من المنافع التي يحققها لها المراجع الخارجي.
- ❖ للأسف الشديد العديد من المسيرين لا يعطون الأهمية الكافية لعملية المراجعة الجبائية وذلك لغياب ثقافة القيام بها، واعتبارها عبء على مؤسساتهم خصوصا عند توكيل مراجع جبائي خارجي، إذ نجد أن أغلبهم لا يقومون بعملية المراجعة مهما كان نوعها، غير تلك التي

فرضها عليهم القانون، والتي أصلا لا يستفيدون من نتائجها لأن الهدف من القيام بها بالدرجة الأولى عائد إلى تطبيق القانون فقط.

❖ رأينا أيضا من خلال الدراسة أن ما يحدث في الواقع مناف بدرجة كبير لما رأيناه أكاديميا فعند توزيع الاستبيان، لم تكن الاجابات عاكسة للواقع، بل بما يفترض أن يكون عليه الأمر، لأن بعض المؤسسات تقوم بتبني مراجعة جبائية بهدف تخفيض الأعباء الجبائية فعلا لكن يستخدم المراجع في ذلك وسائل يمكن أن تعرض المؤسسة للخطر أكثر من أن إفادتها، وهذا من خلال القيام بالتحايل على القوانين عن طريق استغلال الثغرات القانونية، التي في بعض الأحيان لا توافق المبادئ المعمول بها، هذا ما يدفع بالمؤسسة إلى التهرب الضريبي بصورة أو بأخرى.

❖ التخوف الكبير للمراجعين الخارجيين من مجال الجباية يعكس صورة سلبية لدى المسيرين، ما يؤدي بالكثيرين منهم إلى تفادي الخوض في هذا المجال.

- **التوصيات والاقتراحات:**

من خلال دراستنا التطبيقية، توصلنا إلى وجود قصور كبير فيما يخص الجانب الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، لذلك نقترح ما يلي:

❖ عمل دورات تدريبية وتكوين الأفراد القائمين على الجانب الجبائي من أجل تمكينهم من القدرة على التسيير الجبائي بصورة فعالة فبالرغم من وجود الاطارات والعاملين في مجال الجباية إلا أن كفاءتهم وتمكنهم منها لا زال يشهد بعض القصور؛

❖ فصل المراجعة الجبائية عن المراجعة المالية وتخصيص مراجع جبائي خاص للقيام بذلك كونهما من الوظائف المهمة في المؤسسة؛

❖ إعطاء الوظيفة الجبائية أهمية أكبر وتخصيص قسم مستقل لها وهذا لتحقيق التسيير الجبائي الفعال في المؤسسة؛

❖ توفير الإمكانيات والكفاءات التي تساعد على التسيير الجبائي الأمثل؛

❖ الاعتماد بشكل أكبر على التقنيات الالكترونية في عملية المراجعة الجبائية، وهذا ما يشهد غيابا شبه تام في المؤسسات محل الدراسة؛

❖ محاربة الفساد الإداري وتقديم تحفيزات للموظفين من أجل رفع المستوى خصوصا فيما يخص الجانب الضريبي؛

❖ الأخذ بعين الاعتبار الجانب الجبائي في اتخاذ القرارات كونه الجوانب الأكثر تأثيرا على وضعية المؤسسة؛

❖ وضع معايير محددة لتحديد تكاليف المراجعة الجبائية الخارجية من طرف الدولة من أجل تفادي الارتفاع في التكاليف والتشجيع على اعتماد المراجع الجبائي الخارجي؛

❖ قيام إدارة المؤسسة باجتماعات دورية خاصة بحضور المراجع الداخلي في حالة اعتماده والمحاسبين وذلك بهدف تفسير وتبسيط نصوص القوانين تفاديا للوقوع في مخاطر جبائية أو تحميل المؤسسة أعباء ضريبية هي في غنى عنها؛

❖ قيام ادارة الضرائب بالعمل على التواصل بينها وبين المؤسسات من أجل التحسيس بأهمية المراجعة الجبائية والفوائد المتأتية عنها بالنسبة للطرفين.

❖ الاهتمام بالتكوين الأكاديمي للطلبة بشكل أكبر محاولين بذلك الرفع من مستوى الكفاءة.

- **آفاق البحث:**

بالرغم من النتائج التي توصلنا إليها، إلا أن موضوع المراجعة الجبائية لا يزال في حاجة إلى دراسات تعالج جوانب أخرى للموضوع التي لا تقل أهمية عما تطرقنا إليه، ومن أجل ذلك نقترح على الراغبين في تثمين هذا الموضوع، التطرق إلى النقاط التالية:

❖ تأثير كفاءة المراجع الجبائي على نتائج المراجعة الجبائية التي تقوم بها المؤسسة؛

❖ العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجع الجبائي الخارجي في الجزائر؛

❖ أثر التغيرات في النظام الجبائي على فعالية نتائج المراجع الجبائي.

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة جيجل

كلية علوم الاقتصادية، التسيير و علوم تجارية

قسم العلوم التجارية

ماستر 02 دراسات محاسبية و جبائية معمقة

استمارة بحث ميداني لموضوع

تأثير المراجعة الجبائية على العبء الجبائي في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر

– يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة –

السلام عليكم و رحمة الله تعالى وبركاته تحية طيبة

يسعدنا أن نتقدم إليكم من أجل مساعدتنا على بلوغ هدف دراستنا والمتمثل في **معرفة كيفية تأثير المراجعة الجبائية على العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، من خلال هذه الاستمارة وهذا استنادا على ثقتنا في خبرتكم.

سوف يتم التعامل مع اجاباتكم بسرية تامة، والنتائج ستعرض بشكل إجمالي في قالب رقمي بدون ذكر أسماء أو دلالات على مؤسساتكم، وهذا لغرض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير، ودمتم في خدمة الصالح العام

ضع علامة (X) أمام الخيار المناسب :

I. المعلومات الشخصية

1. نشاط المؤسسة :

☐ إنتاجية ☐ صناعية ☐ مقاولة

☐ خدماتية ☐ تجارية

2. عمر المؤسسة :

☐ أقل من 4 ☐ أكثر من 10 سنوات

☐ من 4 إلى 10 سنوات

3. طبيعة عمل المجيب:

☐ مدير فرعي ☐ مراجع داخلي

☐ رئيس قسم المحاسبة ☐ محاسب

4. سنوات الخبرة :

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من5 إلى 15 سنوات ☐ أكثر من 15 سنة

II. متغيرات الدراسة

المحور الأول : دور المراجعة الجبائية في تفادي المخاطر الجبائية

	العبارات	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تساعد المراجعة الجبائية المؤسسة على الإمتثال للقوانين و التشريعات من أجل تفادي التعرض لعقوبات جبائية.					
02	تعد المراجعة الجبائية الوسيلة للبحث عن معلومات تخص عدم الانتظام و الدقة في التصريحات و حساب المعدلات					
03	المراجعة الجبائية أداة وقائية تحمي المؤسسة من التحقيق جبائي.					
04	تعمل المراجعة الجبائية على خلق التوافق بين النظام المحاسبي و الجبائي، من أجل تجنب الوقوع في خلافات مع إدارة الضرائب، وبالتالي تجنب تحمل أعباء إضافية.					
05	توفر المراجعة الجبائية المعلومات حول المخاطر الجبائية للمسيرين الجبائيين، من أجل تفادي الوقوع فيها.					
06	تبحث المراجعة الجبائية عن عوامل ظهور المخاطر الجبائية من أجل القضاء عليها.					
07	تعمل المراجعة الجبائية على تشخيص مواطن ضعف المؤسسة من الجانب الجبائي.					

المحور الثاني: دور المراجعة في الحصول على الامتيازات الجبائية

الرقم	الفقرة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يؤدي إهمال الشروط القانونية الجبائية إلى خسارة المؤسسة لامتيازاتها جبائية.					
02	تتيح المراجعة الجبائية للمؤسسة مجموعة من الخيارات الجبائية من شأنها تخفيض التكلفة الجبائية					
03	تتيح المراجعة الجبائية المعلومات للمسير الجبائي، لتساعده على الاستغلال الأقصى للامتيازات الجبائية القانونية المتاحة.					
04	تهتم المراجعة الجبائية بتوفير الشروط القانونية التي تمكن من الاستفادة من الإمتيازات الجبائية.					
05	تساعد الامتيازات الجباية المؤسسات على توسيع نشاطاتها من خلال تخفيض الاعباء الجبائية التي يمكن أن تتحملها.					
06	تعتبر الامتيازات الجبائية من نتائج فعالية المراجعة الجبائية في المؤسسة					
07	تعمل المراجعة الجبائية على تعريف المؤسسة بكل الامتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها .					
08	تعمل الامتيازات الجبائية على تخفيض العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة.					

المحور الثالث : تكاليف المراجعة الجبائية الخارجية

	العبارات	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تتحمل المؤسسة أتعاب مرتفعة جدا مقابل توكيل مراجع جبائي خارجي.					
02	تتجاوز التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل القيام بالمراجعة الجبائية الخارجية المنافع التي تحققها من قيامها بذلك.					
03	تنعكس تكاليف المراجعة الجبائية الخارجية بصورة سلبية على الوضعية المالية للمؤسسة.					
04	ينعكس توكيل مراجع جبائي خارجي غير كفء بصورة سلبية على العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة.					
05	يصل المراجع الجبائي الخارجي إلى نفس النتائج التي يصل إليها المراجع الجبائي الخارجي.					
06	من الأحسن للمؤسسة تبني مراجعة جبائية داخلية بدل المراجعة الجبائية الخارجية					
07	يمكن للمؤسسة التي تتبنى مراجع جبائي داخلي الإستغناء عن خدمات المراجع الخارجي من أجل تجنب التكاليف المرتفعة.					

ثانيا: تكاليف المراجعة الداخلية

	العبارات	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تتحمل المؤسسة أتعاب مرتفعة جدا مقابل توظيف مراجع جبائي داخلي					
02	لا يصل المراجع الجبائي الداخلي إلى نتائج من شأنها أن تفيد المؤسسة.					
03	تؤثر المراجعة الجبائية الداخلية بصورة سلبية على الوضعية المالية للمؤسسة.					
04	عدم الوصول إلى نتائج عند القيام بعملية المراجعة الجبائية يعود لعدم كفاءة المراجع الجبائي الداخلي .					
05	تتجاوز التكاليف التي تتحملها المؤسسة للقيام بالمراجعة الجبائية الداخلية المنافع التي تحققها .					

مع فائق الشكر والاحترام

تم تحكيم الاستبيان من قبل الأساتذة :

الأستاذ	القسم التابع إليه
بن بخمة سليمان	أستاذ محاضر في كلية العلوم التجارية
الزين راضية	أستاذة محاضرة في كلية العلوم التجارية
عمران بوريب	أستاذ محاضر في كلية العلوم التجارية
لعريوي عبد الرزاق	أستاذ محاضر في كلية العلوم التجارية
كبيش محمود	أستاذ محاضر في كلية العلوم التجارية
ليتيم خالد	أستاذ محاضر في كلية العلوم التجارية

4	2	3	2	4	5	5	4	2	3	4	2	1	2	2	2	2	2	2	5	4	5	5	4	2	3	4	4	4	4	5	3,37	3,86	1,88	4	4,2
4	2	4	1	4	4	4	5	4	4	2	5	5	4	4	4	4	4	4	3	4	4	4	5	4	4	2	2	2	2	2	3,67	3,86	4,25	4	2
4	2	3	2	5	3	4	3	4	4	2	3	4	3	3	3	3	3	3	4	5	3	4	3	4	4	2	3	3	3	3	3,37	3,57	3,13	3,86	2,8
4	2	3	2	3	4	4	4	3	4	4	4	5	4	4	4	4	4	4	4	3	4	4	4	3	4	4	4	2	2	2	3,67	3,71	4,13	3,71	2,8
4	2	3	1	2	4	5	2	3	1	2	4	5	4	4	4	4	4	4	5	2	4	5	2	3	1	2	2	2	2	2	3,11	2,71	4,13	3,14	2
1	3	4	3	4	4	5	2	5	3	3	5	4	3	3	3	3	3	3	4	4	4	5	2	5	3	3	3	3	3	3	3,52	3,71	3,38	3,86	3
1	3	4	3	4	4	4	1	4	4	4	2	1	2	2	2	2	2	2	3	4	4	4	1	4	4	4	4	4	4	5	3,15	3,57	1,88	3,43	4,2
1	3	4	3	4	4	4	4	4	4	4	5	5	4	4	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4	2	2	2	2	3,74	4	4,25	3,86	2,4
1	2	2	3	2	2	2	5	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4	4	2	2	2	5	4	4	4	2	2	2	2	3,3	3,29	3,88	3,29	2,4
2	3	4	2	4	4	4	4	4	4	2	4	5	4	4	4	4	4	4	5	4	4	4	4	4	4	2	2	2	2	2	3,63	3,71	4,13	4,14	2
2	3	4	2	5	4	4	5	5	4	2	4	5	4	4	4	4	4	4	4	5	4	4	5	5	4	2	2	2	2	2	3,81	4,14	4,13	4,43	2
5	3	3	2	5	4	4	5	5	5	1	5	4	4	5	4	4	5	5	4	5	4	4	5	5	5	1	1	1	1	5	3,93	4,14	4,5	4,57	1,8
5	3	4	2	4	4	4	5	4	1	3	2	1	4	4	4	4	5	4	4	4	4	4	5	4	1	3	3	3	3	3	3,48	3,57	3,5	3,71	3
5	3	4	2	5	4	4	3	4	4	2	5	5	5	4	2	2	4	2	5	5	4	4	3	4	4	2	2	2	2	2	3,48	3,71	3,63	4,14	2
5	3	4	2	4	4	4	4	4	4	5	3	4	4	2	4	4	4	4	4	4	5	5	4	4	3	2	2	2	2	2	3,59	4,14	3,63	4,14	2
5	3	2	3	3	3	3	3	1	3	4	4	5	3	4	3	3	5	5	3	4	3	3	5	5	4	3	3	3	3	5	3,56	2,86	4	3,86	3,4
5	3	2	3	2	2	2	2	2	2	4	4	5	5	4	4	4	5	5	5	5	4	4	5	4	4	4	4	4	4	5	3,85	2,29	4,5	4,43	4,2
5	3	4	3	4	4	4	1	4	4	4	5	4	5	5	4	4	5	4	4	4	3	3	3	1	4	2	2	2	2	2	3,44	3,57	4,5	3,14	2
4	3	3	3	4	2	4	5	2	1	4	2	1	4	4	3	3	3	1	4	2	2	2	5	4	1	2	4	2	2	2	2,78	3,14	2,63	2,86	2,4
4	3	2	1	5	4	4	1	4	4	4	5	5	4	2	2	2	5	4	5	4	4	4	4	4	3	1	2	2	2	4	3,48	3,71	3,63	4	2,2
4	3	4	1	4	5	5	4	1	5	5	3	4	5	4	4	4	4	4	4	5	4	4	5	5	4	2	1	1	1	5	3,78	4,14	4	4,43	2
4	3	4	1	4	4	4	5	4	5	4	4	5	4	5	4	4	5	5	5	5	4	4	5	4	4	2	2	2	2	2	3,96	4,29	4,5	4,43	2
4	3	4	2	2	1	2	2	2	2	2	4	5	4	4	4	4	5	4	4	4	3	3	3	1	4	1	1	1	1	2	2,78	1,86	4,25	3,14	1,2

4	3	4	1	5	5	4	4	4	4	4	5	4	5	5	4	4	3	4	4	4	2	2	4	4	4	2	2	2	2	5	3,74	4,29	4,25	3,43	2,6
4	3	3	3	3	4	3	3	3	3	3	2	1	4	4	5	5	4	4	5	2	2	2	2	2	2	2	4	2	2	4	3,04	3,14	3,63	2,43	2,8
4	3	4	3	4	5	4	4	4	4	4	5	5	3	4	3	3	5	5	4	4	4	4	4	4	4	1	2	2	2	2	3,67	4,14	4,13	4	1,8
1	1	3	2	4	5	4	4	4	4	4	3	4	5	4	4	4	5	5	2	4	4	4	4	4	4	2	1	1	1	2	3,56	4,14	4,25	3,71	1,4
1	1	2	3	5	4	3	3	3	3	3	4	5	5	5	4	4	5	4	4	4	4	4	4	4	4	2	2	2	2	5	3,74	3,43	4,5	4	2,6
1	1	2	3	2	1	2	2	2	2	2	4	5	4	4	3	3	3	1	3	4	4	4	4	4	4	1	1	1	1	2	2,7	1,86	3,38	3,86	1,2
1	1	2	1	5	5	4	4	4	4	4	5	4	4	2	2	2	5	4	2	5	5	5	5	5	5	2	2	2	2	1	3,67	4,29	3,5	4,57	1,8
1	1	4	1	3	4	4	4	4	4	4	2	1	5	4	4	4	4	4	5	3	3	3	3	3	3	2	4	2	2	4	3,41	3,86	3,5	3,29	2,8
1	1	1	2	4	5	4	4	4	4	4	5	5	4	5	4	4	5	5	3	4	4	4	4	4	4	2	2	2	2	2	3,81	4,14	4,63	3,86	2
1	1	1	2	4	5	4	4	4	4	4	3	4	4	5	4	4	5	5	3	4	4	4	4	4	4	2	1	1	1	5	3,7	4,14	4,25	3,86	2
1	1	4	3	5	4	4	5	4	4	5	4	5	4	2	4	2	4	4	3	3	3	3	3	3	3	2	2	2	2	2	3,37	4,43	3,63	3	2
2	2	4	2	2	1	4	4	4	4	5	4	5	3	4	4	4	3	5	2	2	2	2	2	2	2	1	1	1	1	2	2,81	3,43	4	2	1,2
2	2	4	2	5	5	5	4	2	2	4	5	4	5	4	4	5	4	5	4	4	4	4	4	4	4	2	2	2	2	5	3,85	3,86	4,5	4	2,6
2	2	4	1	3	4	4	2	4	4	4	2	1	5	5	4	3	4	5	2	2	2	2	2	2	2	2	4	2	2	4	3,04	3,57	3,63	2	2,8
4	2	4	1	4	5	3	4	3	3	5	5	5	4	4	5	4	3	3	4	4	4	4	4	4	4	1	2	2	2	2	3,59	3,86	4,13	4	1,8
4	2	4	3	4	5	5	4	4	4	5	3	4	5	4	2	4	2	4	4	4	4	4	4	4	4	2	1	1	1	5	3,59	4,43	3,5	4	2
2	2	4	2	5	4	5	5	4	4	5	1	5	4	2	4	2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	2	2	2	2	2	3,56	4,57	3,25	4	2
1	3	2	1	2	1	4	4	3	3	3	4	5	3	4	4	4	3	5	4	4	4	4	4	4	4	1	1	1	1	2	3,19	2,86	4	4	1,2
3	2	2	1	5	5	4	2	2	2	5	1	4	5	4	4	5	4	5	5	5	5	5	5	5	5	2	2	2	2	5	3,89	3,57	4	5	2,6
2	1	2	2	3	4	5	4	4	4	4	2	1	5	5	4	3	4	5	3	3	3	3	3	3	3	2	4	2	2	4	3,41	4	3,63	3	2,8
2	1	2	3	4	5	4	5	4	4	5	4	5	4	4	5	4	3	3	4	4	4	4	4	4	4	1	2	2	2	2	3,7	4,43	4	4	1,8
1	3	2	3	2	1	4	4	3	3	3	3	4	5	4	2	4	2	4	4	4	4	4	4	4	4	2	1	1	1	2	3,07	2,86	3,5	4	1,4
1	3	2	1	5	5	4	2	2	2	5	4	5	4	2	4	2	4	4	3	3	3	3	3	3	3	2	2	2	2	2	3,15	3,57	3,63	3	2

4	3	3	2	3	4	5	4	4	4	4	2	5	3	4	4	4	3	5	2	2	2	2	2	2	2	1	1	1	1	4	2,96	4	3,75	2	1,6
4	3	2	3	4	5	4	5	4	4	5	5	4	5	4	4	5	4	5	4	4	4	4	4	4	4	2	2	2	2	1	3,85	4,43	4,5	4	1,8
4	1	2	3	4	5	4	4	4	4	5	2	1	5	5	4	3	4	5	5	4	5	5	4	4	5	2	4	2	2	4	3,89	4,29	3,63	4,57	2,8
4	2	2	2	5	4	5	5	4	4	3	5	5	4	4	5	4	3	3	3	4	3	3	5	5	4	1	2	2	2	2	3,67	4,29	4,13	3,86	1,8
4	2	4	2	2	1	4	4	5	5	4	2	4	5	4	2	4	2	4	4	5	4	4	5	4	4	2	1	1	1	2	3,3	3,57	3,38	4,29	1,4
4	1	4	2	5	5	3	4	3	3	5	4	5	4	2	4	2	4	4	3	4	3	3	3	1	3	2	2	2	2	4	3,3	4	3,63	2,86	2,4
4	3	3	3	3	4	5	4	4	4	5	4	5	3	4	4	4	3	5	2	2	2	2	5	4	2	1	1	1	1	2	3,19	4,14	4	2,71	1,2
4	1	4	3	4	5	5	5	4	4	5	5	4	5	4	4	5	4	5	4	4	4	4	4	4	5	2	2	2	2	1	3,93	4,57	4,5	4,14	1,8
4	1	3	3	4	5	4	4	3	3	3	2	5	5	5	4	3	4	5	4	5	4	4	5	5	3	2	2	2	2	2	3,67	3,71	4,13	4,29	2
4	3	4	3	5	4	4	2	2	2	5	4	5	4	4	5	4	3	3	4	4	4	4	5	4	4	1	1	1	1	2	3,37	3,43	4	4,14	1,2
4	3	4	3	2	1	5	4	4	4	4	5	4	2	1	4	5	3	1	5	5	5	5	4	4	4	2	2	2	2	1	3,33	3,43	3,13	4,57	1,8
4	1	4	2	5	5	4	5	4	4	5	4	1	4	4	5	3	5	5	5	3	4	5	4	5	4	1	1	1	1	4	3,74	4,57	3,88	4,29	1,6
4	2	3	1	3	4	4	5	4	4	5	4	4	5	4	3	5	4	4	2	4	4	1	3	4	4	1	1	1	1	2	3,33	4,14	4,13	3,14	1,2
1	2	3	2	4	5	4	2	4	2	4	2	5	4	3	4	4	4	5	5	5	5	4	3	4	4	2	2	1	1	2	3,48	3,57	3,88	4,29	1,6
4	2	4	2	4	5	3	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	2	2	2	2	2	3,59	3,86	4	4	2

المحور الأول

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,618	7

المحور الثاني

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,653	8

المحور الثالث

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,834	7

المحور الرابع

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0.803	7

إجمالي المحاور

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,657	27

		QA1	QA2	QA3	QA4	QA5	QA6	QA7	TOTAL1
QA1	Pearson Correlation	1	,704**	,250	,101	,125	,114	,108	,615**
	Sig. (2-tailed)		,000	,052	,438	,336	,380	,406	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61
QA2	Pearson Correlation	,704**	1	,339**	,110	,120	,153	,308*	,709**
	Sig. (2-tailed)	,000		,007	,399	,357	,240	,016	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61
QA3	Pearson Correlation	,250	,339**	1	,219	,267*	,234	,204	,573**
	Sig. (2-tailed)	,052	,007		,089	,037	,069	,115	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61
QA4	Pearson Correlation	,101	,110	,219	1	,304*	,372**	,121	,560**
	Sig. (2-tailed)	,438	,399	,089		,017	,003	,352	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61
QA5	Pearson Correlation	,125	,120	,267*	,304*	1	,585**	-,114	,532**
	Sig. (2-tailed)	,336	,357	,037	,017		,000	,383	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61
QA6	Pearson Correlation	,114	,153	,234	,372**	,585**	1	,128	,616**
	Sig. (2-tailed)	,380	,240	,069	,003	,000		,324	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61
QA7	Pearson Correlation	,108	,308*	,204	,121	-,114	,128	1	,446**
	Sig. (2-tailed)	,406	,016	,115	,352	,383	,324		,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61
TOTAL1	Pearson Correlation	,615**	,709**	,573**	,560**	,532**	,616**	,446**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	61	61	61	61	61	61	61	61

		QB1	QB2	QB3	QB4	QB5	QB6	QB7	QB8	TOTAL2
QB1	Pearson Correlation	1	,521**	-,064	,016	,078	,122	,228	-,048	,503**
	Sig. (2-tailed)		,000	,624	,904	,551	,348	,078	,715	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61	61
QB2	Pearson Correlation	,521**	1	-,029	-,049	,086	,108	,106	,123	,533**
	Sig. (2-tailed)	,000		,824	,709	,508	,409	,417	,346	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61	61
QB3	Pearson Correlation	-,064	-,029	1	,516**	,117	,262*	,274*	,348**	,482**
	Sig. (2-tailed)	,624	,824		,000	,368	,041	,032	,006	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61	61
QB4	Pearson Correlation	,016	-,049	,516**	1	,302*	,438**	,233	,427**	,594**
	Sig. (2-tailed)	,904	,709	,000		,018	,000	,070	,001	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61	61
QB5	Pearson Correlation	,078	,086	,117	,302*	1	,438**	,285*	,294*	,536**
	Sig. (2-tailed)	,551	,508	,368	,018		,000	,026	,021	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61	61
QB6	Pearson Correlation	,122	,108	,262*	,438**	,438**	1	,016	,259*	,556**
	Sig. (2-tailed)	,348	,409	,041	,000	,000		,902	,044	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61	61
QB7	Pearson Correlation	,228	,106	,274*	,233	,285*	,016	1	,498**	,573**
	Sig. (2-tailed)	,078	,417	,032	,070	,026	,902		,000	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61	61
QB8	Pearson Correlation	-,048	,123	,348**	,427**	,294*	,259*	,498**	1	,629**
	Sig. (2-tailed)	,715	,346	,006	,001	,021	,044	,000		,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61	61
TOTAL2	Pearson Correlation	,503**	,533**	,482**	,594**	,536**	,556**	,573**	,629**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	61	61	61	61	61	61	61	61	61

Correlations

		QC1	QC2	QC3	QC4	QC5	QC6	QC7	TOTAL3
QC1	Pearson Correlation	1	,301*	,387**	,483**	,148	,127	,140	,514**
	Sig. (2-tailed)		,019	,002	,000	,254	,328	,283	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61
QC2	Pearson Correlation	,301*	1	,696**	,569**	,416**	,475**	,674**	,825**
	Sig. (2-tailed)	,019		,000	,000	,001	,000	,000	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61
QC3	Pearson Correlation	,387**	,696**	1	,859**	,280*	,442**	,515**	,829**
	Sig. (2-tailed)	,002	,000		,000	,029	,000	,000	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61
QC4	Pearson Correlation	,483**	,569**	,859**	1	,234	,416**	,389**	,785**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,069	,001	,002	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61
QC5	Pearson Correlation	,148	,416**	,280*	,234	1	,585**	,347**	,620**
	Sig. (2-tailed)	,254	,001	,029	,069		,000	,006	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61
QC6	Pearson Correlation	,127	,475**	,442**	,416**	,585**	1	,414**	,707**
	Sig. (2-tailed)	,328	,000	,000	,001	,000		,001	,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61
QC7	Pearson Correlation	,140	,674**	,515**	,389**	,347**	,414**	1	,698**
	Sig. (2-tailed)	,283	,000	,000	,002	,006	,001		,000
	N	61	61	61	61	61	61	61	61
TOTAL3	Pearson Correlation	,514**	,825**	,829**	,785**	,620**	,707**	,698**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	61	61	61	61	61	61	61	61

Correlations

		QD1	QD2	QD3	QD4	QD1	TOTAL4
QD1	Pearson Correlation	1	,583**	,680**	,680**	,211	,760**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,103	,000
	N	61	61	61	61	61	61
QD2	Pearson Correlation	,583**	1	,756**	,756**	,268*	,831**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,037	,000
	N	61	61	61	61	61	61
QD3	Pearson Correlation	,680**	,756**	1	1,000**	,242	,877**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,060	,000
	N	61	61	61	61	61	61
QD4	Pearson Correlation	,680**	,756**	1,000**	1	,242	,877**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,060	,000
	N	61	61	61	61	61	61
QD1	Pearson Correlation	,211	,268*	,242	,242	1	,599**
	Sig. (2-tailed)	,103	,037	,060	,060		,000
	N	61	61	61	61	61	61
TOTAL4	Pearson Correlation	,760**	,831**	,877**	,877**	,599**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	61	61	61	61	61	61

Correlations

		TOTAL1	TOTAL2	TOTAL3	TOTAL4	Q
TOTAL1	Pearson Correlation	1,000	,188	,208	-,124	,580**
	Sig. (2-tailed)	.	,146	,107	,341	,000
	N	61	61	61	61	61
TOTAL2	Pearson Correlation	,188	1,000	,119	-,185	,579**
	Sig. (2-tailed)	,146	.	,363	,153	,000
	N	61	61	61	61	61
TOTAL3	Pearson Correlation	,208	,119	1,000	-,113	,649**
	Sig. (2-tailed)	,107	,363	.	,387	,000
	N	61	61	61	61	61
TOTAL4	Pearson Correlation	-,124	-,185	-,113	1,000	,172
	Sig. (2-tailed)	,341	,153	,387	.	,184
	N	61	61	61	61	61
Q	Pearson Correlation	,580**	,579**	,649**	,172	1,000
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,184	.
	N	61	61	61	61	61

نشاط المؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	انتاجية	16	26,2	26,2	26,2
	خدماتية	8	13,1	13,1	39,3
	صناعية	1	1,6	1,6	41,0
	تجارية	29	47,5	47,5	88,5
	مقاولة	7	11,5	11,5	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

عمر المؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 4	15	24,6	24,6	24,6
	من 4 إلى 10	18	29,5	29,5	54,1
	أكثر من 10	28	45,9	45,9	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

طبيعة عمل المجيب:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدير فرعي	2	3,3	3,3	3,3
	رئيس قسم محاسبة	16	26,2	26,2	29,5
	مراجع داخلي	13	21,3	21,3	50,8
	محاسب	30	49,2	49,2	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

سنوات الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 4	14	23,0	23,0	23,0
	من 4 إلى 10	24	39,3	39,3	62,3
	أكثر من 10	23	37,7	37,7	100,0
	Total	61	100,0	100,0	

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Q	,069	69	,200*	,979	69	,290

a. Lilliefors Significance Correction

*. This is a lower bound of the true significance.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
QA1	61	3,80	1,030	,132
QA2	61	3,89	1,279	,164
QA3	61	3,98	,764	,098
QA4	61	3,69	1,162	,149
QA5	61	3,52	,942	,121
QA6	61	3,49	,977	,125
QA7	61	3,84	1,052	,135

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
QA1	6,092	60	,000	,803	,54	1,07
QA2	5,405	60	,000	,885	,56	1,21
QA3	10,061	60	,000	,984	,79	1,18
QA4	4,626	60	,000	,689	,39	,99
QA5	4,351	60	,000	,525	,28	,77
QA6	3,932	60	,000	,492	,24	,74
QA7	6,209	60	,000	,836	,57	1,11

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
QB1	61	3,62	1,199	,154
QB2	61	4,00	1,414	,181
QB3	61	4,10	,810	,104
QB4	61	3,79	,968	,124
QB5	61	3,72	,819	,105
QB6	61	3,64	,876	,112
QB7	61	3,85	,891	,114
QB8	61	4,02	1,057	,135

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
QB1	4,056	60	,000	,623	,32	,93
QB2	5,523	60	,000	1,000	,64	1,36
QB3	10,585	60	,000	1,098	,89	1,31
QB4	6,348	60	,000	,787	,54	1,03
QB5	6,877	60	,000	,721	,51	,93
QB6	5,699	60	,000	,639	,41	,86
QB7	7,469	60	,000	,852	,62	1,08
QB8	7,513	60	,000	1,016	,75	1,29

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
QC1	61	3,80	,928	,119
QC2	61	3,85	,910	,116
QC3	61	3,69	,847	,108
QC4	61	3,69	,941	,120
QC5	61	3,85	,997	,128
QC6	61	3,75	,994	,127
QC7	61	3,61	,936	,120

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
QC1	6,763	60	,000	,803	,57	1,04
QC2	7,317	60	,000	,852	,62	1,09
QC3	6,346	60	,000	,689	,47	,91
QC4	5,717	60	,000	,689	,45	,93
QC5	6,676	60	,000	,852	,60	1,11
QC6	5,924	60	,000	,754	,50	1,01
QC7	5,062	60	,000	,607	,37	,85

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
QD1	61	2,00	,837	,107
QD2	61	2,13	,991	,127
QD3	61	1,89	,733	,094
QD4	61	1,89	,733	,094
QD1	61	2,87	1,323	,169

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
QD1	-9,335	60	,000	-1,000	-1,21	-,79
QD2	-6,846	60	,000	-,869	-1,12	-,61
QD3	-11,885	60	,000	-1,115	-1,30	-,93
QD4	-11,885	60	,000	-1,115	-1,30	-,93
QD1	-,774	60	,442	-,131	-,47	,21

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
TOTAL1	61	3,7447	,59995	,07682
TOTAL2	61	3,8422	,55288	,07079
TOTAL3	61	3,7494	,66325	,08492
TOTAL4	61	2,1541	,70748	,09058

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
TOTAL1	9,695	60	,000	,74473	,5911	,8984
TOTAL2	11,897	60	,000	,84221	,7006	,9838
TOTAL3	8,825	60	,000	,74941	,5795	,9193
TOTAL4	-9,338	60	,000	-,84590	-1,0271	-,6647

ANOVA

Q

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,383	4	,096	,963	,435
Within Groups	5,573	56	,100		
Total	5,956	60			

ANOVA

عمر المؤسسة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	21,063	27	,780	1,343	,208
Intra-groupes	19,167	33	,581		
Total	40,230	60			

ANOVA

Q

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,438	3	,146	1,509	,222
Within Groups	5,518	57	,097		
Total	5,956	60			

ANOVA

Q

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,036	3	,012	,115	,951
Within Groups	5,920	57	,104		
Total	5,956	60			

أولا: باللغة العربية

❖ **الكتب:**

1. إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة، معايير وإجراءات،** دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا 2008.
2. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2006.
3. أمين السيد أحمد لطفي، **دراسة متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية للنشر مصر 2007.
4. أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، مصر،2007.
5. امين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، مصر، 2005.
6. حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة**، المكتبة العصرية، مصر، 2008.
7. حازم هاشم الألوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، دار الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2003.
8. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، دار الوراق للنشر،الأردن،2007.
9. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
10. محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
11. محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003.
12. محمد حمو، منور اوسرير **محاضرات في جباية المؤسسة**، الطبعة الاولى، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009.
13. محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة، الجزائر، 2011.
14. محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة و آلية التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2004.
15. محمد مصطفى سليمان، محمد سمير الصبان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

16.منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية مصر، 2003.

17.منصور بن اعمارة، **اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومة، الجزائر،2011.

18.ناصر رحال، **أساليب مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي**، مكتبة بن موسى السعيد الجزائر 2010.

19.عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

20.عبد الكريم علي الرمحي، **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية**، دار المكتبة الوطنية، الأردن، 2001.

21.خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

22.خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية**، دار وائل للنشر، الأردن 2004.

23.خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن،2006.

24.غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر** ، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006.

❖ **البحوث الجامعية:**

1. أحمد لعناق، "**المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة**"، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر(منشورة)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر،2012.
2. لطفي شعباني، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسات**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير(منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
3. لطيفة غولة، **الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر (منشورة)، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.
4. محمد محمود ديب حوسو، **التدقيق للأغراض الضريبية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، (منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004.
5. نصيرة مولاي، **دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر،(منشورة)، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.

6. سمية قحموش، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية(منشورة)، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013.
7. علي يوسف، **أثر جودة المراجعة على تحديد أتعاب المراجع**، دراسة ميدانية في سوريا(منشورة)، جامعة دمشق، سوريا، 2008.
8. صابر عباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير (منشورة)، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.
9. صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير (منشورة)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر،2012.
10. شادي صالح البجيرمي، **دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير(منشورة)، جامعة دمشق، سوريا، 2011.

❖ **المؤتمرات والملتقيات والمحاضرات:**

1. كمال رزيق، بوعلام رحمون، **تقييم السياسة الجبائية في الجزائر**، الملتقى الدولي حول تقييم السياسة الاقتصادية في الجزائر، جامعة تلمسان، الجزائر،2004.
2. محمد حمران، **محاضرة في التحقيق الجبائي بعنوان الحساب المالي**، السنة الأولى ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة جيجل، الجزائر.
3. مخلوف زغدار، **مدى توافق معايير المراجعة الداخلية مع إجراءات المراجعة في البنوك**، الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، الجزائر،11-12أكتوبر2010.
4. نور الدين زعيبط، **المعايير الدولية للتدقيق**،الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، الجزائر،12-11 أكتوبر2010.
5. عبد المجيد قدي، **النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة**، الملتقى الدولي حول اقتصاد الجزائر في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، الجزائر، 20مارس2014.

6. عبد الرحمان العايب، **نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالميات المعاصرة، جامعة سكيكدة، الجزائر،11-12أكتوبر 2010.
7. فاطمة بودية، فاطمة الزهراء بن زيدان، **دور التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي**، الملتقى الوطني الأول حول: أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية بالجزائر، جامعة الشلف، (بدون سنة)، الجزائر.
8. صالح مفتاح، فريدة معارفي، **دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية**، في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر :الواقع والآفاق، جامعة سكيكدة، الجزائر، 11-12أكتوبر 2010.
9. ثلجة نوال جغلوف، **التدقيق الضريبي: بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010.

❖ **المقالات والمجلات العلمية:**

1. مبروكة حجار، سميرة عميش، مقال بعنوان: **دور السياسة الجبائية في اتخاذ قرار الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية**، جامعة ورقلة، بدون سنة.
2. سالم عبد الله حلس، العوامل **المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين**، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد الأول، فلسطين،2003.
3. صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الباحث العدد 12، الجزائر، 2013.

❖ **القوانين والمراسيم:**

1. **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، الجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.
2. **القانون التجاري**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية،2014
3. **قانون الإجراءات الجبائية**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية، ،2014

4. **قانون الرسم على القيمة المضافة**، الجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

5. **قانون الرسوم على رقم الأعمال**، الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، ، 2013.

❖ **المقابلات:**

1. **مقابلة مع المراجع الداخلي للشركة الافريقية للزجاج –وحدة جيجل–، 2014/04/28.**

2. **مقابلة مع رئيس قسم تسيير الموارد البشرية في الشركة الافريقية للزجاج–وحدة جيجل– 2014 /04/15.**

ثانيا: باللغة الأجنبية

❖ **الكتب:**

1. Alan Millichamp, **Auditing**, THOMSON, 2002.
2. Asad Ali Shah ,**tax audit framework** ,the institute chartered accountants,Pakistan,2009.
3. C .Perechon et L.rlef**, structure économique et juridique de l'entreprise et tva , revue française de comptabilité**, mai 1982
4. Daniel M. Davis, **guide to sales and use tax audits** ,CCH, wolters lkuwer business, Chicago, America,2008.
5. Dilip Kumar Sen , Swapan Kumar Bala, **tax audit**,Bangladesh panorama, managerial auditing journal, Bangladish,17/08/2002, p466
6. Jean Sliwa**, l'audit, les controles internes et les fraudes**, emerit poblishing, France, 2011
7. Louis Braiouta**, the audit committee handbook**. Fourth edition Popliched by jhon willy.& sons, canada,2004.
8. Phillipe Boudafox, **précis de science et technique fiscal**, édition dunod, France, 1986.
9. Ravinder Kumer , Virendere Sharma**, auditing, principles and practice**,printice hall,india,2005.
10. Ray Tricker**, ezo 9001 ; 2000 audit procedurs**, Linacre House, Jordan, 2005

11.. Redha Khlassi**, Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, BERTI Edition, Algérie, 2013.

12. Richard Highfield, **Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Gérer et améliorer la discipline fiscal,** ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES,France ;2006.

13. Vincent Josef , **tax audit and investigation guide**,malaysia, CCH asia pte limited, france,2009.

❖ **المقالات والمجلات العلمية:**

1. EUROPEAN COMMISSION, **RISK MANAGEMENT GUIDE FOR TAX ADMINISTRATIONS**, (FINANCIAL CODE: FPG/11), VERSION 1.02 ,FEBRUARY 2006.

❖ **القوانين و المراسيم:**

1. **guide fiscal des investisseur,** République Algérienne, Ministère des finance, Direction générale des impôt**,** 2010.
2. **guide pratique de la TVA,** République Algérienne, Ministère des Finances, Direction générale des impôt, 2013.
3. **guide pratique des déclarations fiscales, Iimpôt sur les Benefices des sociétés,** République Algérienne, ministère des Finances, Direction générale des impôt.
4. **le system fiscal Algérien,** République Algérienne, Ministère des Finances, Direction Générale Des Impôts, , 2009.

- **الملخص:**

إن الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو محاولة الوقوف على أهم العناصر التي تدخل ضمن تركيب العبء الجبائي في المؤسسات الاقتصادية ودراسة تأثير المراجعة الجبائية عليها، باعتبارها الأداة الملائمة التي تعمل على ضمان سلامة الوضعية الجبائية للمؤسسة، وذلك من خلال اكتشاف مصادر الخطر الجبائي، وإعطاء اقتراحات لمعالجتها، كما تعمل أيضا على الاستغلال الأمثل للنصوص والقوانين من أجل توفير الشروط الضرورية للحصول على امتيازات جبائية بصورة قانونية، لأن وجود مراجع جبائي داخلي في المؤسسات الاقتصادية يضمن تحقق فعالية التسيير الجبائي، بغض النظر عن التكاليف التي تتحملها المؤسسة مقابل توظيفه والتي تنعكس بصورة إيجابية على الوضعية الجبائية والمالية للمؤسسة، وبالتالي هي ليست بحاجة لتوظيف مراجع جبائي خارجي يكلفه أحيانا أكثر مما ينفعها.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الجبائية، الخطر الجبائي، الامتيازات الجبائية، العبء الجبائي.

- **Résumé**

L'objectif principal de cette étude est d'essayer d'aborder les éléments les plus importants qui relèvent de la charge fiscale au sein des entreprises économiques et d'étudier l'effet de l'audit fiscal sur ces dernières. L'audit fiscal permet d'assurer la sécurité de la situation fiscale de l'entreprise, et ce, par l'identification des sources de risques fiscaux et par la suite l'émission de suggestions capables d'y faire face. Ce type d'audit a également pour but la clarification et la compréhension de textes et lois en vue de fournir les conditions nécessaires qui peuvent aider l'entreprise à en bénéficier d'avantages fiscaux. En fait, la disponibilité d'auditeur interne assure l'efficacité de la gestion fiscale. Par ailleurs, il est souvent plus rentable financièrement à l'entreprise de compter sur son auditeur que de solliciter un auditeur externe.

Les mots clés: l'audit fiscal, le risque fiscal, les avantages fiscaux, la charge fiscale.