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

دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية

- دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية ومكاتب المحاسبة والجباية - بولاية جيجل

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

إعدادالطالبتين:
- مريم قميح
- نعمة كميتي

إشراف الأستاذ:
- محمد حمران

لجنة المناقشة:

1.أ/	هشام بورمة	رئيسا
2.أ/	محمد حمران	مقررا
3.أ/	وردة جاب الخير	مناقشا

السنة الجامعية2013 - 2014

ملخص:

يعتبر تخفيض التكلفة بالنسبة للمؤسسة هدف أساسي وضروري، حيث يمكن من خلاله تحسين أدائها وزيادة مردوديتها، ومن أهم عناصر التكاليف التي تتحملها، التكلفة الضريبية ، حيث تسعى المؤسسة في إطار ما يسمح به القانون إلى تخفيضها دون الوقوع في أخطار جبائية.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية، باعتبار المراجعة الجبائية أداة فعالة لتقليص الأعباء الجبائية وذلك بتجنب العقوبات والغرامات المالية باحترام القواعد القانونية المتعلقة بالتصريحات الجبائية، إستغلال الإمتيازات التي يمنحها القانون الجبائي، مواكبة القوانين والتشريعات، وكذا تجنب التهرب والغش الضريبي المقصود من طرف المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الجبائية، المخاطر الجبائية، المراجع الجبائي، التهرب الضريبي، الغش الضريبي.

Résumé

La réduction des couts pour l’entreprise est un objectif essentiel et nécessaire, c'est à partir d'elle que nous pouvons améliorer les performances et augmenter la rentabilité de l’entreprise. Parmi les éléments des couts engagés on trouve, le cout de la taxe que l'entreprise essaie de réduire sans qu'il ait des risques fiscaux.

Cette étude a pour objectif de mettre en évidence le rôle de l'audit fiscal dans la réduction des risques fiscaux de l'entreprise économique. L’importance de l'audit fiscal consiste à représenter un outil pour réduire les risques fiscaux, évite les pénalités et les amendes fiscales par le respect des règles relatives aux déclarations fiscal, profite des privilèges accordés par la loi fiscale, la bonne compréhension des lois et des législations, évite la fraude fiscale.

Mots clé : L’audit fiscal, les dangers fiscaux, l’auditeur, l’évasion fiscale, fraude fiscale.

قائمة المحتويات

الإهداء..... III
الشكر..... IV
ملخص..... V
قائمة المحتويات..... VI
قائمة الجداول..... VII
قائمة الأشكال والبيانية..... X
قائمة الإختصارات والرموز والملاحق..... XI
مقدمة..... أ-هـ
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الجبائية..... 1
المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة والجباية..... 3
المبحث الثاني: ماهية المراجعة الجبائية..... 15
المبحث الثالث: المراجع الجبائي ومراحل عملية المراجعة الجبائية..... 20
المبحث الرابع: إجراءات المراجعة الجبائية..... 31
الفصل الثاني: الأخطار الجبائية في المؤسسة الإقتصادية..... 61
المبحث الأول:ماهية الخطر الجبائي..... 63
المبحث الثاني: الأخطار الناجمة عن التشريع الجبائي..... 70
المبحث الثالث: الأخطار الناتجة عن التصريحات الجبائية..... 87
المبحث الرابع: الأخطار الناجمة عن التهرب والغش الضريبي المقصود.... 97
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية. 111
المبحث الأول: تقديم منهج الدراسة الميدانية..... 113
المبحث الثاني: تحليل النتائج وإختبار الفرضيات عينة المؤسسات..... 128
المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار فرضيات عينة مكاتب المحاسبة والجباية. 149
الخاتمة..... 165
قائمة المراجع..... 170
الملاحق..... 176

حتى تتمكن المؤسسة الإقتصادية من بلوغ أهدافها عليها أن تحسن من إستغلال مواردها المتاحة أفضل إستغلال، وأن تعمل على التحكم في مختلف تكاليفها وإيجاد السبل لتدنينها، ومنها التكاليف الجبائية التي يجب على المؤسسة تسييرها. ونظرا للأهمية الكبيرة للجباية في حياة المؤسسة كونها تتميز بدرجة كبيرة من التغير وعدم الإستقرار الأمر الذي يولد المزيد من المخاطر.

التسيير الجيد للجباية ومراجعتها على مستوى المؤسسة وإدراج العامل الجبائي في الإستراتيجية العامة لها كفيل بتحقيق التحكم في جانب هام من التكاليف المالية، سوء تسيير الجباية يؤدي إلى إرتفاع الديون على رأسها الديون الجبائية، لأنه لا يمكن تأجيلها فهي مفروضة وفقا لأحكام القانون الجبائي، وكلما تأخرت المؤسسة عن دفعها تزداد ضخامتها وتصبح غير قادرة على تسديدها ومن تم تجد نفسها عرضة لتحمل تكاليف إضافية في شكل غرامات وعقوبات على التأخير في الدفع، مما يصعب ويعقد من مهمتها ويجعلها معرضة لعقوبات صارمة.

ومنه فإن الخطر الجبائي وتقييم الأداء، يستلزم رقابة معمقة ومتخصصة، تستوجب الإعتماد على أصحاب التخصص في هذا الجانب لمعرفة طبيعة وحجم الخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة إضافة إلى قياس فعالية الأداء الجبائي عن طريق معالجة العمليات الجبائية للمؤسسة والتأكد من مدى الإمتثال للقوانين والأنظمة الضريبية وكذا الإستفادة من الإمتيازات الجبائية للوصول إلى أقصى كفاءة ضريبية ممكنة، الأمر الذي يفسر ظهور المراجعة الجبائية داخل المؤسسة.

الإشكالية:

قصد التقليص أو الحد من المخاطر الجبائية التي يمكن أن تعترض تحقيق أهداف المؤسسة الإقتصادية، على هذه الأخيرة تبني المراجعة الجبائية.

ولذلك فإن التساؤل الرئيسي الذي سنطرحه في هذه البحث هو:

كيف تساهم المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية؟

وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب موضوع البحث فقد إرتأينا تقسيم التساؤل الرئيسي إلى أسئلة فرعية يمكن صياغتها كما يلي:

- ما المقصود بالمراجعة الجبائية وما هي إجراءاتها ؟

- ما المقصود بالمخاطر الجبائية وما هي أنواعها ؟

- ماهي أهم المخاطر الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة؟

- كيف يتم الحد من مختلف المخاطر الجبائية التي تعترض المؤسسة ؟

الفرضيات: في ظل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية يمكننا الإنطلاق من الفرضيات التالية:

1- المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على تجنب المخاطر الناجمة عن صعوبة التعامل مع القوانين الجبائية؛
2- تسمح المراجعة الجبائية بتفادي العقوبات والغرامات الناتجة عن غياب أو التأخر في إيداع التصريحات الجبائية؛
3- تعمل المراجعة الجبائية على الحد من التهرب والغش الضريبي المقصود من طرف المؤسسة.

أسباب إختيار الموضوع: لم يكن إختيارنا لهذا البحث وليد الصدفة ولكن نتيجة لعدة إعتبارات، منها ما هو ذاتي ومنها ما هو موضوعي:

*** الأسباب الموضوعية:**

- معرفة القيمة المضافة التي تقدمها المراجعة الجبائية للمؤسسة الإقتصادية؛

- ندرة الدراسات التي تناولت مساهمة المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية.

***الأسباب الذاتية:**

- إثراء البحث الجامعي بمثل هذه المواضيع؛

- الرغبة في التخصص في المجال الجبائي والميل للبحث في مثل هذه المواضيع.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية هذا الموضوع من أهمية المراجعة الجبائية ومن الدور الرئيسي الذي تلعبه في تخفيض العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن من خلال إستغلال الخيارات والإمتيازات التي يقرها المشرع الجبائي، مواكبة التطورات الحاصلة في التشريع، إحترام آجال دفع مختلف الضرائب والرسوم للمحافظة على الموارد المالية وإكتساب ميزة التنافسية تمكنها من الإستمرار في نشاطها.

يلقي هذا البحث على أحد المواضيع المتعلقة بالمراجعة الجبائية، بغرض مساعدة المسيرين للحد من الأخطار الجبائية، من خلال التعرض لأهم الأخطار التي يمكن أن تقع فيها المؤسسات الإقتصادية.

أهداف الدراسة: نسعى من خلال هذا البحث تحقيق الأهداف التالية:

- تشخيص وظيفة المراجعة الجبائية وتبيين دورها الفعال في تدنية المخاطر الجبائية؛
- تسليط الضوء على مجال حديث نسبيا في المؤسسة؛
- إستغلال الإمكانيات المتاحة في الميدان الجبائي؛
- التحقق من مدى وجود تأثير للمراجعة الجبائية على المخاطر الجبائية؛
- محاولة إعطاء حلول لكيفية تسيير المخاطر الجبائية؛
- التعرف على الآليات القانونية التي يقوم بها المراجع الجبائي قصد تخفيض العبء الضريبي.

المنهج المتبع والأدوات المستعملة:

تستدعي طبيعة البحث إستخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع، وللإجابة على التساؤلات المطروحة وإختبار الفرضيات، إعتمدنا على "**المنهج الوصفي والتحليلي**" قصد وصف مختلف المتغيرات المتعلقة بالموضوع في الفصل الأول والثاني من هذه الدراسة.

كما نشير إلى أنه تمت محاولة إسقاط الجانب النظري من دراستنا هذه على الفصل التطبيقي معتمدين في ذلك على "**منهج دراسة حالة**" و"**المنهج الإستقرائي**" بالإستعانة بالإستبيان من أجل إختبار الفرضيات والوصول إلى نتائج عامة والإجابة على إشكالية البحث.

وقد تم الإعتماد على قاعدة معطيات والتي شملت الكتب والمقالات، الوثائق الرسمية، المذكرات، المجلات في الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقد تم الإعتماد على الإستبيان لإعطاء الدراسة موضوعية أكثر وفائدة، وذلك بالتقرب من مسيري المؤسسات ومحافظي الحسابات بولاية جيجل.

صعوبات الموضوع: واجهنا في الجانب الجبائي جملة من الصعوبات أهمها:

- صعوبة الحصول على المعلومات من المؤسسات؛
- نقص الكتب في المجال الجبائي خاصة باللغة العربية.

الدراسات السابقة:

من خلال المسح المكتبي في ولاية جيجل، وباعتبارنا الدفعة الأولى تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، تبين أنه لا توجد دراسات سابقة تناولت موضوع المراجعة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية، فهناك دراسات تناولت المراجعة الجبائية التي تقوم بها إدارة الضرائب (الرقابة الجبائية) فقط.

هيكل الموضوع:

إقتضت عملية معالجة موضوع " **دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية**" تقسيمه إلى ثلاث فصول تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة تضمنت تلخيصا عاما وعرض النتائج وإختبار الفرضيات، وفي الأخير سنقدم مجموعة من التوصيات.

- **الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الجبائية**

حاولنا من خلال هذا الفصل الإلمام بالأسس النظرية والعلمية للمراجعة الجبائية، من حيث التطرق إلى المراجعة والجباية من خلال إعطاء مفهوم النظام الضريبي وكذا مفهوم وأنواع المراجعة

وأخيرا معايير المراجعة المتعارف وفي المبحث الثاني تم التطرق مفهوم وأنواع المراجعة الجبائية وعلاقتها بالمراجعة الجبائية الأخرى، أما المبحث الثالث فتم التطرق إلى المراجع الجبائي ومراحل عملية المراجعة الجبائية من خلال الكفاءات الواجب توافرها في المراجع الجبائي وكذا حقوق ومسؤوليات المراجع الجبائي وأخيرا مراحل عملية المراجعة الجبائية، أما المبحث الرابع فتم تتبع إجراءات المراجعة الجبائية من خلال المراجعة المحاسبية والمراجعة الجبائية.

- **الفصل الثاني: الأخطار الجبائية في المؤسسة الإقتصادية**

حيث تناولنا بالدراسة الأخطار الجبائية التي يمكن أن تقع فيها المؤسسات، قمنا بتقسيم الفصل إلى أربع مباحث، حيث خصص المبحث الأول للتعريف بالمخاطر الجبائية وكذا كيفية تسييرها، أما المبحث الثاني خصص للأخطار الناتجة عن التشريعات الجبائية من خلال التطرق إلى مصادر القانون الجبائي والآثار الناجمة عن سوء تطبيق القانون الجبائي وأخيرا الإختيارات الضريبية الخاطئة والمبحث الثالث فتم فيه تقديم التصريحات الجبائية من خلال تعريف وأنواع التصريحات الجبائية والعقوبات والغرامات المفروضة عن الإمتناع والتأخر في إيداع التصريحات الجبائية، أما المبحث الأخير افقد تم التطرق إلى الأخطار الناجمة عن التهرب والغش الضريبي المقصود من خلال مفهوم التهرب والغش الضريبيين وكذا أنواع وأسباب التهرب الضريبي وأخيرا طرق التهرب الضريبي والعقوبات المفروضة .

- **الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية**

الدراسة التطبيقية تمت من خلال ثلاث مباحث، المبحث الأول عبارة عن تقديم لمنهج الدراسة وذلك لمعرفة مجالات الدراسة، أدوات الدراسة وكذا مجتمع الدراسة، والمبحث الثاني فقد تم فيه تحليل البيانات وإختبار الفرضيات الخاصة بالمؤسسات، أما المبحث الأخير فقد خصص إلى تحليل البيانات وإختبار الفرضيات الخاصة بالمكاتب المحاسبة والجباية.

تمهيد:

إن الطريق نحو التنمية الإقتصادية يمر حتما عبر المؤسسة الإقتصادية الفعالة، باعتبارها من العناصر الأساسية لتفعيل النشاط الإقتصادي وأداة لإحداث التنمية والتقدم في إقتصاديات الدول، وذلك من خلال التحكم في كفاءتها الإنتاجية، وفي الحقيقة إن البحث عن الفعالية والتحسين الدائم للأداء يمثل المحور الأساسي والدافع الرئيسي إلى تطور المؤسسة.

ووفقا لهذا المنطق عرفت المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تحولات عميقة بهدف تحسين الوضع الإقتصادي، وذلك بحسن تسيرها وتطبيق الطرق والأدوات الضرورية في رسم وتنفيذ الإستراتيجيات الملائمة ضمن نشاطها، ومن بين العوامل المؤثرة على المؤسسة في محيطها الخارجي نجد الجباية التي تعتبر أكبر الإنشغالات بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية بسبب الحق الجبائي الذي هو بمثابة قيد لها والذي يفرض عليها إحترام الإلتزامات المتزايدة مع مرور الوقت في إطار العولمة الإقتصادية.

نظرا للتطورات الحاصلة في تنظيم المؤسسات الإقتصادية وتعقد عملياتها أصبح التخصص ضرورة ملحة من أجل ضمان إستمرارها مما أدى إلى ظهور العديد من التخصصات التي شكلت وظائف مستقلة بذاتها، ومن هذا المنطلق نشأت الوظيفة الجبائية التي تهدف إلى تقليل المخاطر الجبائية.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل التعرف على المراجعة الجبائية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية حيث سنتطرق إلى:

- المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة والجباية؛
- المبحث الثاني: ماهية المراجعة الجبائية؛
- المبحث الثالث:المراجع الجبائي ومراحل عملية المراجعة؛
- المبحث الرابع: إجراءات المراجعة الجبائية.

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة والجباية

بغية التطرق إلى دور المراجعة وتأثيرها على المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ينبغي علينا التطرق للمفاهيم العامة حول المراجعة والجباية وذلك من خلال المبحث الذي تم تقسيمه إلى أربع مطالب الأول خصص للجباية والثاني لمفهوم المراجعة أما الثالث والرابع فقد تم التطرق لأنواع المراجعة ومعاييرها.

المطلب الأول: مدخل إلى الجباية

تحتل الضرائب مكانة واسعة في قوانين المالية العامة وتعتبر هذه الأخيرة من العلوم التي تهتم بالبحث على نفقات الدولة وإيراداتها، بحيث للجباية أثر مهم على النشاط الاقتصادي كونها تشارك في تغطية النفقات العامة للدولة ولها دور في توجيه الاقتصاد. لذا سنحاول من خلال هذا المطلب التعرض للنقاط الأساسية التي تمكننا من الإحاطة بموضوع الجباية.

الفرع الأول: مفهوم النظام الضريبي:

تعددت تعريفات النظام الضريبي في الكتابات العربية والأجنبية فالبعض يرى أن مفهوم النظام الضريبي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق، ووفقا للمفهوم الواسع فإن النظام الضريبي هو" مجموعة العناصر الأيديولوجية والإقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين". [1]

أما المفهوم الضيق فهو يعني "مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل".

كما يرى البعض أن النظام الضريبي يتمثل في" هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها ظروفه المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب، وبالتالي فإن النظام الضريبي يتكون من أربعة أركان:[2]

- أهداف محددة تصوغها ظروف المجتمع؛
- دور محدد تحدده الأهداف التي يرغب المجتمع في تحقيقها وظروف المجتمع الذي يعمل داخله؛

[1]- يونس أحمد البطريق،**النظم الضريبية**، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر، 2005 ، ص 19 .

[2]- يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، **النظم الضريبية- مدخل تحليلي مقارن**- بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر، 2000 ، ص ص 16،17.

- هيكل ضريبي يتوقف تركيبه على الدور الذي يتعين أن ينهض به؛
- طريقة عمل محددة تحكمها الأحكام التفصيلية للتشريعات الضريبية.

ويرى الدكتور حامد دراز أن النظام الضريبي هو" مجموعة الضرائب التي يراد اختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي يرضاها ذلك المجتمع".[1]

الفرع الثاني: مقومات النظام الضريبي:

لنجاح النظام الجبائي يستلزم التكامل الناجح للمقومات الثلاثة التالية:[2]

أولا: الإدارة التشريعية: وهي التي تختص بإصدار القانون الجبائي والتي يحدد فلسفة وأهداف ووسائل النظام الجبائي في المجتمع.

ثانيا: الإدارة التنفيذية: تضم أجهزة تتولى تنفيذ القانون الجبائي من خلال الحصر والربط والتحصيل للضريبة والرقابة الجبائية والمنازعات.

ثالثا: الجهاز القضائي: وهو الذي يتولى الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الجبائية ويتطلب الأمر أيضا وجود:

- سياسة ضريبية متجانسة ومتوازنة يراعى فيها كل القواعد الفنية؛
- سياسة ضريبية متجانسة مع السياسات الإقتصادية الأخرى؛
- تشريع ضريبي مستقر وواضح يعبر عن السياسة الجبائية؛
- جهاز ضريبي على قدر عال من الكفاءة يتولى تنفيذ السياسة الضريبية.

الفرع الثالث: النظام الضريبي الجزائري:

يتميز النظام الضريبي الجزائري بأنه نظام تصريحي، بحيث يقدم المكلفون تصريحا بأوعيتهم وينقسم إلى أربع أنظمة أساسية وهي النظام الحقيقي، النظام المبسط، نظام التصريح المراقب، نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

---

[1] –المرجع السابق، ص 17 .

[2] - كمال رزيق، بوعلام رحمون، **تقييم السياسة الجبائية في الجزائر**،الملتقى الدولي تقييم السياسة الإقتصادية في الجزائر،30،29نوفمبر 2004، تلمسان، ص3.

أولا: فرض الضريبة حسب النظام المبسط: يخضع المكلفون بالضريبة غير تابعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثين مليون دينار(30.000.000) للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة.

يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين للنظام المبسط، إكتتاب تصريح على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة، يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة أو السنة المالية السابقة. كما يجب على المكلفين تقديم الوثائق التالية: [1]

- ميزانية ملخصة؛
- حساب مبسط للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء؛
- جدول الإهتلاكات؛
- كشف المؤونات؛
- جدول تغيرات المخزون.

ثانيا: فرض الضريبة حسب نظام التصريح المراقب: يفرض هذا النظام على فئة الأرباح الغير تجارية أي أرباح المهن التي تلعب فيها العمليات الفكرية دورا هاما والمتمثلة في الممارسة الشخصية لعلم أو فن. أرباح الوظائف التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر.

تتمثل إلتزاماتهم في:

- التصريح بالربح الصافي قبل 30 أفريل من كل سنة، مرفقة بكل وثائق الإثبات؛
- يجب على المكلفين أن يمسكوا سجلا يوميا، مرقما، وموقع من قبل رئيس مفتشية الضرائب التابعة لدائرتهم، وأن يقدموا فيه يوميا إيراداتهم ونفقاتهم اليومية بالتفصيل؛
- يجب على المكلفين بالضريبة أن يحتفظوا بالسجلات وكل الوثائق الإثبات إلى غاية إنقضاء السنة الرابعة التي تلي السنة التي تم فيها قيد الإيرادات والنفقات.[2]

ثالثا: فرض الضريبة حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة: يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء أو تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم (10.000.000دج).

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

[2]– المادة 29،28 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

ترسل الإدارة الجبائية تبليغا إلى المستغل الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب رسالة موصى عليها إشعار بالإستلام تبين فيه بالنسبة لكل سنة من فترة السنتين العناصر المعتمدة لتحديد رقم الأعمال.[1]

رابعا: فرض الضريبة حسب النظام الحقيقي: يخضع لهذا النظام المؤسسات الإقتصادية التي يتعدى رقم أعمالهم (30.000.000دج) ويكون التصريح السنوي بالنتائج قبل 30 أفريل من السنة التالية التي حققت فيها الأرباح، إضاف لذلك يجب أن يكون لديهم سجلات خاصة بالمحاسبة لتمكينهم من تبرير العمليات الخاضعة للضريبة. تتمثل إلتزامات التابعين لهذا النظام في مسك محاسبة مطابقة لنصوص القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي.[2]

تتميز الجباية بالتعدد، التعقيد وعدم الاستقرار في نصوصها، الأمر الذي يولد المزيد من المخاطر. كذلك هي دائمة التواجد في حياة المؤسسة من خلال الالتزامات القانونية التي تقع على عاتقها وكذلك بالتأثير على قراراتها.

وعليه يبدو أنها تمثل العنصر الأكثر صعوبة بالنسبة للشركة في التعامل معه، مما يدفع هذه الأخيرة إلى التفكير في محاولة السيطرة على بيئتها الضريبية وكذا الجباية الخاصة بها، ومن ثم ظهرت الحاجة إلى تطوير وظيفة جديدة داخل الشركة قصد التخفيض من التكلفة الضريبية مع الحفاظ على أكبر قدر من الكفاءة ودون التعرض لمخاطر ضريبية، الأمر الذي يفسر ظهور مفهوم المراجعة.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة

لقد تعددت تعاريف المراجعة ولم يتفق على تعريف محدد وسنستعرض مجموعة منها:

– **التعريف الأول:**" المراجعة عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع لدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات"[3]

[1]– المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014

[2]- المادة 151،152، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[3]– منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 13.

– **التعريف الثاني:** "المراجعة عبارة عن عملية منهجية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي لأدلة إثبات الخاصة بمزاعم وتأكيدات مرتبطة بنتائج التصرفات والأحداث الاقتصادية وتحديد مدى تماشي تلك المزاعم وتطابقها مع المعايير المقررة وتوصيل النتائج لمستخدمي التقارير المعنيين بالمراجعة"[1]

– **التعريف الثالث:** " المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"[2]

جاء التقرير الصادر من أحد لجان الجمعية الأمريكية بعنوان مفاهيم المراجعة الأساسية على النحو التالي:

– **التعريف الرابع:** "المراجعة عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات بشكل موضوعي تتعلق بتأكيدات خاصة على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين"[3]

– **التعريف الخامس:** "المراجعة هي عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل محايد".[4]

من خلال التعارف السابقة نستخلص النقاط التالية:

– المراجعة عملية منظمة تتم على أسس ومبادئ عملية مخططة فهي ليست عملية عشوائية وإنما يجب أن يتم تخطيطها بطريقة سليمة حتى يمكن أن تحقق أهدافها بطريقة كفؤ وفعالة؛

– إن المراجعة تتضمن عملية فحص أو بحث أو جمع أو تقييم لأدلة الإثبات بشكل موضوعي وتمثل تلك العملية جوهر المراجعة، وفي سبيل القيام بذلك يتعين على المراجع أن يحتفظ باتجاه ذهني موضوعي غير متحيز؛

[1]– أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 18.

[2]– محمد الصحن، محمد سمير الصبان، **أسس المراجعة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2004 ص 13.

[3]– أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2006 ص 18.

[4]– حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2007 ص20.

– إن عملية المراجعة تتم بواسطة شخص فني محايد يجب أن يكون المراجع مؤهل لكي يفهم المعايير المستخدمة ويجب أن تتوافر لديه القدرة على معرفة الأنواع المختلفة لأدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها لتكوين رأي بعد فحص الأدلة. ويجب أيضا، أن يكون المراجع مستقل ذهنيا لأنّ جمع الأدلة بواسطة شخص متحيز في تجميع وتقويم الأدلة سوف يكون عديم القيمة؛

– الوحدة الاقتصادية فإبداء الرأي الفني المحايد إنما يتعلق بوحدة اقتصادية معينة، قد تكون مشروع يهدف إلى تحقيق الربح أو قد لا يهدف إلى تحقيق الربح كما أنه قد يأخذ أشكال قانونية مختلفة؛

– تبليغ المهتمين بشؤون الوحدة بنتيجة المراجعة (التقرير) فالرأي الذي يصل إليه المراجع بعد قيامه بتجميع الأدلة وتقييمها لمعرفة مدى تطابق أو عكس المعلومات الكمية محل المراجعة للواقع بدرجة معقولة لابد من تبليغ كتابته للمهتمين بالمؤسسة، فالتبليغ أو التقرير هو المنتج النهائي لعميلة المراجعة، ويختلف الشخص الذي يوجه التقرير باختلاف نوع المراجعة والغرض منها.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

تعتبر مراجعة النظم المعلومات المحاسبية من بين أهم الوسائل الذي يراد منها توليد المعلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمة لاتخاذ القرارات، لذلك بات من الضروري على المؤسسة الاقتصادية العمل بنوع معين من المراجعة يناسب شكلها، حجمها وطبيعة نشاطها من جهة ومن جهة أخرى يعطي مصداقية وصراحة أكثر للمعلومات وضمان لمستعملي القوائم المالية.

إن تبني نوع معين من المراجعة ملائم للمؤسسة ولنظام المعلومات المحاسبية داخلها من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المتوخاة منها. يمكن تقسيم المراجعة إلى عدة أنواع كل تقسيم ينظر إليه من خلال زاوية معينة.

الفرع الأول: من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة:

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بالمراجعة إلى نوعيين أساسيين هما:

أولا: المراجعة الخارجية: هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة، وتهدف إلى فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية

الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولدة لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضي لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية.

ثانيا: المراجعة الداخلية: هي المراجعة التي يقوم بها موظف داخل المؤسسة، يهدف أساسا إلى التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية الموضوعية، واكتشاف ومنع الأخطاء والتلاعب وهي تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية.

عرفها مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين بأنها "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل المؤسسة لمراجعة العمليات وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى"

عرف كذلك **ETIENNE** "المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة، وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة "[1]

من خلال التعريفين السابقين يظهر لنا بأن المراجعة الداخلية يقوم بها أطراف داخل المؤسسة من أجل الوقوف على النقاط التالية:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع؛
- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي؛
- فحص كافة السجلات والبيانات والمستندات المحاسبية؛
- حماية أصول المؤسسة.

ومن التعاريف السابقة لطبيعة وأهداف كلا من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، يمكن إبراز الجدول التالي لإبراز أوجه الإختلاف بين دور كلا من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي:

[1]–محمد توهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 30–33

الجدول رقم 01: أوجه الاختلاف بين دور المراجع الداخلي والخارجي

	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
1- الهدف أو الأهداف	1- الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث(الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. 2- الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	1-الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.
2- نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل تنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
3- درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع بالاستقلال الكامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات.
4- المسؤولية	مسؤول أمام الملاك، ومن تم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية.	مسؤول أمام الإدارة، ومن تم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارة العليا.
5- نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي.

6- توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص ص 40، 41.

الفرع الثاني: من حيث الالتزام:

من حيث الإلتزام نجد المراجعة الإجبارية أو الإلزامية والمراجعة الإختيارية

أولا: المراجعة الإلزامية (الإجبارية): هي التي يقوم بها المراجع الخارجي للشركات التي ألزمها القانون بضرورة مراجعة حساباتها، حيث نص المشرع الجزائري على إلزامية تعيين مندوب حسابات في القانون الأساسي بالنسبة لشركات الأموال.[1]

أما المادة 715 مكرر أربعة من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية بالمرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أفريل 1993 فتنص على مايلي" تعيين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، نختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني...الخ.

ثانيا: المراجعة الاختيارية: هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني، ففي بعض الأحيان يسعى أصحاب المؤسسات إلى طلب الإستعانة بخدمات المراجع الخارجي للإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية، وعن نتائج الأعمال والمركز المالي، أو عن مدى نجاعة تسييرها الجبائي.

الفرع الثالث: من حيث النطاق:

من حيث نطاق المراجعة نجد المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية

أولا: المراجعة الكاملة: هي التي تخول للمراجع في إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع، ويتعين على المراجع إبداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل، بغض النظر عن نطاق الفحص التي شملتها اختباراته حيث أن مسؤوليته تغطي تلك المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص.

[1]- المادة 603 من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية لسنة 2007، ص 156.

ثانيا: المراجعة الجزئية: وهي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها.[1]

الفرع الرابع: من حيث حجم الاختبارات:

نجد المراجعة التفصيلية، المراجعة الإختبارية، وذلك كما يلي:

أولا: المراجعة التفصيلية: وهي أن يقوم المراجع بمراجعة كل العمليات، وهذا النوع يناسب الوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم، لأن عدد عملياتها قليل نسبيا.

ثانيا: المراجعة الإختبارية: وهي أن يقوم المراجع بأخذ عينات من العمليات المختلفة والأنشطة المختلفة، وهذا النوع يناسب الوحدات الاقتصادية المتوسطة والكبيرة الحجم، لأن عدد عملياتها كثير.

الفرع الخامس: من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات:

ونجد المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة، وذلك كما يلي:

أولا: المراجعة النهائية: وتتميز هذه المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المراجع إلى هذا الأسلوب عادة في الوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم.

ثانيا: المراجعة المستمرة: وفي هذه الحالة تتم عملية الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا.[2]

المطلب الرابع: معايير المراجعة المتعارف عليها

تعتبر معايير المراجعة بمثابة قواعد للسلوك يفترض أن يسترشد بها المراجع الخارجي عند انجازه لعملية المراجعة. وحتى تؤدي المعايير بصفة عامة، ومعايير المراجعة بصفة خاصة دورها كأداة لتقييم الممارسات، فإنها قد تتوافق مع خصائص وظروف المجتمع الذي تستخدم فيه وتتطور بتطوره. وقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي 10 معايير منها:

[1]– محمد توهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 21–23.

[2]– عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 44– 49.

الفرع الأول: المعايير العامة:

تهتم المعايير العامة للمراجعة بالشخص المراجع، وذلك لمحورية الدور الذي يلعبه هذا المراجع في عملية المراجعة. فهو بلا شك يعتبر أهم مقومات الكيان المهني للمراجعة.

وتتمثل المعايير العامة للمراجعة فيما يلي: [1]

- معيار تأهيل المراجع؛
- معيار استقلال المراجع؛
- معيار العناية المهنية الملائمة للمراجع.

أولا: معيار تأهيل المراجع: يمكن القول أن التأهيل المتكامل للمراجع يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية، وهي التأهيل العلمي، التأهيل المهني والتعليم المستمر.

فمن حيث التأهيل العلمي، يجب أن يحصل المراجع على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدرا كبيرا من المعرفة في مجالي المحاسبة المالية والمراجعة من ناحية، وفي بعض مجالات المعرفة الأخرى. أما فيما يتعلق بالتأهيل المهني للمراجع، فإنه ينطوي على ضرورة تدريب المحاسب قبل ممارسته للمهنة. أما بالنسبة للتعليم المستمر، فيعني ضرورة التحاق المراجع، بصورة اختيارية أو إجبارية، ببعض برامج التعليم المستمر. وذلك حتى يمكنه تحديث معرفته المهنية والعلمية من خلال تتبع كل ما يستجد من قضايا مهنية وفكرية. ممارسة مستقلة تدريبا، مهنيا فنيا كافيا حتى يمكنه الإلمام بأكبر قدر ممكن من مشاكل ومتطلبات الممارسة المهنية.

ثانيا: معيار الاستقلال: يتطلب المعيار الثاني من المعايير العامة أن يتوافر للمراجع الاستقلال والحياد في الاتجاه الذهني أثناء أداء عملية المراجعة. ويتمثل الاستقلال في الأمانة الفكرية أو العقلية، ومن ثم يجب أن يتحرر المراجع من أية التزامات أو مصالح مع العميل أو إدارته أو ملاكه، للاحتفاظ بثقة الجمهور في مهنة المراجعة. [2]

ثالثا: معيار العناية المهنية الملائمة: يقضي المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة بأنه "يجب بذل العناية المهنية اللازمة لانجاز الفحص وإعداد التقرير" وهو ما يعني أن هذا المعيار يتطلب من

[1]– عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص ص 29،30.

[2]– أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 53.

المراجع أن يعطي الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة. ولذلك فلا يكفي أن يكون المراجع مؤهلا ومستقلا حتى ينجز عملية المراجعة بصورة ناجحة، ولكن يجب أن يكون راغبا في هذا النجاح وحريصا عليه وباذلا من أجله كل مجهود.

الفرع الثاني: معايير الفحص الميداني:

تهتم معايير الفحص الميداني بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تنفيذ عملية المراجعة. وتشتمل على ثلاثة معايير وهي:

أولا: معيار التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين: تنطوي عملية المراجعة (بوصفها عملية منظمة) على إنجاز مهام معينة في توقيتات وأشخاص معينين، وهو ما يتطلب التخطيط لها تخطيطا سليما، ولذلك، فإن المعيار الأول من معايير الفحص الميداني يقضي بأنه "يجب تخطيط العمل بدرجة كافية، ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم". ويتطلب تحقيق هذا المعيار إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية: [1]

- اكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة العمل؛
- تخصيص المساعدين على مهام الفحص؛
- الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أداءهم.

ثانيا: معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية: يقضي المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني بأنه "يجب دراسة وتقييم أساليب الرقابة الداخلية المطلقة كأساس للاعتماد عليها، ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة، التي سوف تحدد إطار المراجعة".

ثالثا: معايير إعداد التقرير: يتضمن معيار إعداد التقرير العناصر التالية: [2]

- توضيح ما إذا كانت القوائم المالية الختامية قد تم تصويرها طبقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وما إذا كانت القواعد التي طبقت في الفترة الجارية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة؛

[1]- المرجع السابق، ص34-41.

[2]- عبد الفتاح أحمد الصحن، محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 82

- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة؛
- يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الجبائية

نظرا لصعوبة الأنظمة الضريبية في العالم والتعديلات المستمرة في التشريع الجبائي ظهرت الحاجة إلى تطوير وظيفة جديدة داخل المؤسسة قصد التخفيض من التكلفة الضريبية ورشادة القرارات التمويلية ومن هنا ظهر مفهوم المراجعة الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية المراجعة الجبائية

تعد المراجعة الجبائية وسيلة حتمية وضرورية داخل المؤسسة الاقتصادية في الوقت الراهن باعتبارها تفرض التحكم في القوانين الضريبية والجبائية بهدف مراقبة التسيير الجبائي ومحاربة كافة أشكال الغش المحتملة داخل المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الجبائية:

قدمت عدة تعاريف للمراجعة الجبائية التي تقوم بها المؤسسة من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، سواءا من طرف الهيئات أو المنظمات أو خبراء في الميدان الجبائي وسنذكر أهم هذه التعاريف على التوالي:

- فحسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والإستشارة:
« Association technique d'harmonisation des cabinets d'audit et conseil »

عرفت المراجعة الجبائية كمايلى: " تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء الرأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة (المؤسسة) وطريقة توظيفها، وبالتالي نجد الجباية بكل أنواعها موضوع المراجعة داخل المؤسسة."

وحسب **البروفيسور كولين (M.P. Colin) -** عرفها كالتالي: " المراجعة الجبائية هي مراقبة إحترام القوانين الجبائية."

أما **الأستاذين (P. BOUGON et J.M. VALLER):** من خلال كتابهما المراجعة والتسيير الجبائي فقد عرفاها كمايلي: " المراجعة الجبائية تسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض إحترام القوانين الجبائية في إطار سياستها التسييرية من جهة وكذا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى." [1]

" المراجعة الجبائية عمل شامل على وضعية المؤسسة تهدف إلى تحديد المخاطر الناجمة عن مختلف المخالفات وتصحيحها ما دام الأمر ممكن وبذلك حماية المؤسسة من خطر أي رقابة ضريبية ممكنة، وكذا الوصول إلى أقصى كفاءة ضريبية"[2]

وقد عرفها **VINCENT JOSEF:** "المراجعة الجبائية هي عملية فحص الحسابات السنوية للمؤسسة للتأكد من مدى إحترامها للقوانين الجبائية ومدى إنتظامها إتجاه مصلحة الضرائب"[3]

مما سبق يمكن تعريف المراجعة الجبائية: " فحص إنتقادي للوضعية الجبائية للمؤسسة، لتسيير المخاطر الجبائية الناتجة عن عدم الإمتثال للقوانين والتشريعات الجبائية لتحقيق الكفاءة الضريبية "

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الجبائية:

تتمثل أهمية المراجعة الجبائية فيما يلي:

- المراجعة الجبائية وسيلة تساعد المؤسسة على تفادي الأعباء الضريبية الناتجة عن عدم إحترام القوانين والتشريعات الجبائية ؛
- _ تسمح المراجعة الجبائية لتكوين أساس مناسب لإبداء رأي حول صحة وقانونية البيانات والسجلات؛
- تعمل المراجعة الجبائية على حماية المؤسسة من خطر الرقابة الضريبية؛
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لإستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي وذلك من خلال إستغلال الإمتيازات والتحفيزات التي يمنحها القانون؛
- تقييم الخطر الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية؛

[1] -REDHA KHELASSI, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, Edition BERTI, Alger, 2013, P 93.

2-جغلوف ثلجة نوال، **التدقيق الضريبي: بحث عن الكفاءة الضريبية أو التهرب الضريبي**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة منتوري قسنطينة، أكتوبر 2010، ص01

[3] -Vincent Josef**, tax audit and investigation guide**, CCH asia pte limited Malaysia, 2009, P07.

– تحليل الوضعية الجبائية للمؤسسة؛

– إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الجبائية

بما أن المراجعة الجبائية عبارة عن عملية فحص إنتقادي للحالة الضريبية للمؤسسة في هذا النوع نميز نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة. مراجعة تقوم بها مصلحة الضرائب، مراجعة تقوم بها المؤسسة.

الفرع الأول: عملية المراجعة التي تقوم بها مصلحة الضرائب:

إذ أنها تعمل على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة وما يظهر عليها من معلومات وتستند في ذلك على القوانين الضريبية المختلفة، بحيث تعمل على معرفة هل المؤسسة أثناء إعدادها لهذه السجلات(التصريحات) المحاسبية عملت بما يشرعه القانون عند معالجة أي عملية أم لا، وإذا لوحظ أي إنحراف عن هذه القوانين فإنه قد يكلف المؤسسة فقدان عدة إمتيازات كاسترجاع الرسم على القيمة المضافة وكذا فقدان الإستفادة من بعض التخفيضات الضريبية الممنوحة، فرض عقوبات مالية متلاحقة من طرف مصلحة الضرائب حول الأخطاء الموجودة، بل قد تذهب مصلحة الضرائب في هذا النوع من المراجعة إلى أبعد من ذلك وتقوم بمراجعة معمقة حول جميع العمليات التي من الممكن أن تمتد إلى سجلات محاسبية الخاصة بجميع السنوات السابقة إلى غاية تاريخ تأسيس المؤسسة. وقد تم جعل هذا النوع من المراجعة سنويا[1].

الفرع الثاني: عملية المراجعة تقوم بها المؤسسة:

هي المراجعة التي تقوم به المؤسسة بذاتها من أجل التسيير الضريبي الخاص بها، إذ تعمل على تكليف إما جهة خارجية مدقق(محافظ حسابات) أو جهة داخلية، خلية المراجعة الداخلية بالإشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة، إذا يكتفي هنا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الضريبية.

1– بودية فاطمة، بن زيدان فاطمة الزهرة، **دور التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي**، الملتقى الوطني الأول حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر، بدون مكان الإنعقاد، بدون تاريخ الإنعقاد، بدون صفحة.

يكمن الفرق بين النوعين في أن الأول ينجز عنه عقوبات مالية وفقدان العديد من الإمتيازات الضريبية أما الثانية فتكون نتائج المراجعة في شكل إقتراحات وتقرير به رأي فني. وتكمن أهمية المراجعة التي تقوم بها المؤسسة في الإستفادة من الإمتيازات الجبائية، سلامة وشرعية القوائم المالية النهائية التي تجنب المؤسسة العقوبات المالية . [1]

تقوم المؤسسة بجمع الوثائق كالبيانات المصرفية والفواتير والإيصالات من أجل الوصول إلى رقم الأعمال الصحيح كما يحق للمؤسسة الإستعانة بمستشار جبائي.[2]

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى

إن تحديد دور المراجعة الجبائية ومعرفة حدودها يتطلب معرفة علاقتها بالمراجعات الأخرى ولمعرفة العلاقة سوف ندرس علاقة المراجعة بكل من المراجعة المحاسبية والمراجعة العملياتية باعتبارها مكملة لها وكذا بعض المصطلحات المشابهة.

الفرع الأول: العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية:

هناك تشابه بين المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية فكلاهما يعتمد على مجموعة من النصوص والتشريعات الجبائية والقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من قبل المهنيين لأداء عملية المراجعة فمن غير المعقول تحديد النتيجة المحاسبية دون الدراية بالقوانين الجبائية كذلك تحديد الأساس الخاضع للضريبة دون الدراية بالمبادئ والقواعد المحاسبية، إضافة إلى التشابه في بعض التقنيات والأساليب المستخدمة في كل من المراجعة الجبائية ومراجعة الحسابات.

غير أن المراجع الجبائي يعتمد على الأعمال المنجزة من قبل المراجع المحاسبي، حيث يعمل هذا الأخير على فحص الحسابات للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي للواقع الفعلي داخل المؤسسة من خلال إتباع منهجية واضحة ومتسلسلة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية للحصول على الأدلة الكافة والقوية لإبداء رأيه الفني المحايد أما المراجع الجبائي فيقوم

[1]- المرجع السابق، ص 4.

[2]- Vincent Josef, op cit, p : 27.

بفحص الإقرارت الضريبية لتحديد الأساس الصحيح الخاضع للضريبة والتأكد من صحة الإلتزامات الضريبية المصرح بها من قبل المكلفين.[1]

الفرع الثاني: العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة العملياتية:

تشمل المراجعة العملياتية جميع الوظائف والعمليات التي تقوم بها المؤسسة، فالهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها حيث تهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة[2] فهي بذلك أوسع نطاقا من المراجعة الجبائية التي تقتصر فقط على الجانب الجبائي غير أن هناك تكامل بين الوظيفتن حيث يستفيد كل منهما من مراجعة الآخر.

الفرع الثالث: العلاقة بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي:

يمكن النظر إلى التسيير الجبائي من خلال جانبين،الجانب الأول يتمثل في أحسن أداء للمؤسسة من خلال حمايتها وتقليل التكاليف الجبائية مع مراعاة الإمكانيات المتاحة في التشريع، وضرورة إحترام الإلتزامات والقوانين بدفع أقل ضريبة دون التوجه إلى الغش أو التهرب الضريبي، والجانب الثاني الرقابة على عدم وجود أخطار تؤدي إلى فرض الغرامات الجبائية، واختيار الإمتيازات الجبائية واستعمالها لصالح المؤسسة للإستفادة منها. أما المراجعة الجبائية فتقوم بتقييم الخطر الجبائي والتأكد من مدى إحترام المؤسسة للقوانين والتشريعات المعمول بها وهي بذلك وظيفة تكمل وظيفة التسيير الجبائي إضافة كونها أداة من أدوات التسيير الجبائي .[3]

الفرع الرابع: العلاقة بين المراجعة الجبائية والتحقيق الجبائي:

التحقيق الجبائي والمراجعة الجبائية مفهومين متشابهين، إلا أن التحقيق الجبائي تقوم به إدارة الضرائب، أما المراجعة الجبائية فتقوم بها المؤسسة.

يختلف عمل المراجع الجبائي عن عمل المحقق في كون الأول تابع لإدارة المؤسسة في حين أن المحقق تابع لإدارة الضرائب، ولكن يحققان على نفس الوثائق المحاسبية ونفس النصوص

[2]– صالح حميداتو ، **دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية**، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص ص 43، 44.

[2]– محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص 8.

[3] - rédaha khelassi IBID,117.

القانونية. المراجعة الجبائية تشير غالبا للتحقيق المحاسبي، كما أنها تعمل على إكتشاف عدم الإنتظام في الضريبة وإعطاء التوصيات والنصائح للمؤسسة لتفادي العقوبات التي يمكن أن تنتج عن التحقيق الجبائي.

الفرع الخامس: العلاقة بين المراجعة الجبائية والإستشارة الجبائية:

المراجعة الجبائية والإستشارة وظيفتان تتشابهان كثيرا، إذ أن كل من المراجع الجبائي والمستشار يقومان بتقديم حلول للمشاكل الجبائية للمؤسسة. يكمن الفرق بين المراجعتين أن الإستشارة الجبائية تتم دون مراجعة مسبقة، لأن المؤسسة بإمكانها إستشارة خبراء في مجالات مختلفة حول نقطة معينة أو مشروع معين دون أن تكون مسبوقة بعملية المراجعة، فالمستشار الجبائي يعلم مسبقا بالمشاكل الجبائية التي يقترح حلول لها، على عكس المراجع الجبائي الذي يكتشفها خلال عملية المراجعة التي يقوم بها.[1]

المبحث الثالث: المراجع الجبائي ومراحل عملية المراجعة الجبائية

تعمل المراجعة الجبائية على تسيير الخطر الجبائي، لذلك يتعين على المؤسسة إختيار مراجع جبائي يعمل على تطبيق تقنيات مرتكزة على منهجية معدة سلفا، يقوم بفحص الإقرارات الجبائية التي تحدد مبلغ الضرائب والرسوم المدفوعة، ويجب أن يتمتع بالأهلية، الخبرة العلمية الكافية في الميدان الجبائي، لإبداء رأي فني عن مدى سلامة الإقرارات الضريبية المودعة ومدى إنتظام المؤسسة إتجاه إدارة الضرائب مما يؤدي إلى ضمان أكبر قدر ممكن من المردودية.

المطلب الأول: الكفاءات الواجب توافرها في المراجع الجبائي

يجب أن يتوفر في المراجع الجبائي الكفاءات اللازمة التي تمكنه من أداء مهمته على أكمل وجه وأن يتمتع بإستقلالية إتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل، ويتمتع بالمعرفة العلمية والعملية الكافية، وأن يؤدي عمله بالمجهودات المناسبة خلال كل مرحلة.

[1] - Rédha khelassi, IBID ,p116.

الفرع الأول: الإستقلالية والحياد:

يعني هذا أن المراجع يجب أن يبقى مستقلا ظاهرا وواقعا عند قيامه بعملية المراجعة، بحيث ترتبط الإستقلالية بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية وفي حال عدم توفر هذه الإستقلالية يجب على المراجع الجبائي أن يتخلى عن مهنة المراجعة.

فاستقلال المراجع الذاتي أو الذهني يعني عدم الخضوع لأية ضغوطات من مختلف الجهات خلال كافة عملية المراجعة ومختلف مراحلها بدءا من عملية التخطيط ومرورا بوضع برنامج الفحص حتى إنهاء عمله وكتابة التقرير الذي يحمل الرأي الفني المحايد وهو ما يزيد من الثقة ودرجة الإعتماد على رأي المراجع.

نقصد باستقلالية المراجع من الناحية المادية عدم وجود مصالح مادية للمراجع بخلاف أتعابه المتفق عليها، ومعني ذلك أن المراجع لن يكون من الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركات، الأشخاص اللذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس مراقبة أو مجلس المديرين.[1]

كما يحق للمراجع طلب توضيحات كافية من مجلس الإدارة أو المديرين اللذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل إستمرار نشاط المؤسسة، الإطلاع والفحص لجميع سجلات والدفاتر والمكاتب وفروع الشركة وكذلك الحق في الحصول على جميع المعلومات.

الفرع الثاني:الكفاءة المهنية والعلمية:

لإطمئنان الأطراف الخارجية في مدى كفاءة وحيادة القائمين بعملية المراجعة الجبائية يجب توفر شرطي التأهيل العلمي والعملي للقائمين بعملية المراجعة.

أولا: التأهيل العلمي[2]: يعني ذلك ضرورة أن يكون لدى المراجع درجة من التأهيل العلمي في مجال الجباية والمحاسبة والمراجعة والقانون وبعض جوانب المعرفة الأخرى إضافة إلى إستمراره في تطوير أسلوب أدائه لعمله ذاتيا من خلال مواكبته للتطورات السريعة في مجال مهنة المراجعة وذلك من خلال برامج التعليم المستمر.

[1]– عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 45.

[2]– أحمد أنور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 27.

كما يجب على المراجع عدم قبوله القيام بعملية مراجعة معينة إذا رأى أنه لا يملك الكفاءة والقدرة لتنفيذها بكفاءة مهنية معقولة فعليه، أن يعتذر عن أداء خدماته إذا كان لا يملك الخبرة العلمية والعملية، لأن عدم تأدية العمل على خير وجه نتيجة عدم إلمام المراجع بتنفيذ عملية مراجعة معينة لا يسيء له فقط، بل يسيء إلى المهنة ككل.

ثانيا: التأهيل العملي: إن تحقيق الكفاءة المهنية تبدأ بالشهادة والمستوى الأكاديمي للمراجع ومن ثم تمتد إلى الخبرة الميدانية إذ يجب على كل مهني أن يجري التدريب الملائم لمقابلة متطلبات المهام التي تنطره، عن طريق قضاء فترة زمنية محددة لدى أحد مزاولي المهنة. أي يجب أن يحصل على المهارة المهنية من شخص أكثر منه خبرة ودراية. فالإختلافات في الممارسات والتطبيق العملي تنشأ من تفاوت خبرات الأشخاص، ومن ثم فإن على المدرب أن يحيط المتدرب بعناية وإشراف جيد وتقديم العون له خلال فترة التدريب.

إن التأهيل العلمي والعملي يكمل كل منهما الأخر عند قيام المراجع بأداء مهمته، ويجب أن يتضمن برنامج التدريب أحدث التطورات. [1]

الفرع الثالث: العناية المهنية:

يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص وفي إعداد تقريره وهذا للحكم على درجة جودة أداء المراجع لعمله، فمن حق الجمهور العام أن يتوقع تمتع المراجع بالمهارات التي يمتلكها عادة الأشخاص الآخرون المشتغلون في المهنة نفسها، ويجب على المراجع أن يبذل درجة العناية الواجبة والمهارة المعقولة، فإذا لم يتمتع المراجع بالمهارات اللازمة أو إذا لم يمارس درجة العناية الواجبة في أدائه عمله فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب وأخلاقيات المهنة، كما أنه يخل أيضا بواجباته القانونية. والعناية المهنية توجب على المراجع الجبائي تخطيط عملية المراجعة تخطيطا كافيا، وجمع قدر كافي من أدلة الإثبات المقنعة.

[1] – أحمد لعماري، حكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الإنحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة باتنة، العدد 45، 07 جانفي 2010، ص 7،8.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات المراجع الجبائي

إن حسن أداء المراجع لمهمته يقتضي منحه من السلطات والحقوق ما يمكنه من الوصول إلى أهدافه وإزالة كل ما يعترض سبيله من العقبات كما عليه واجبات يجب أن يقوم بالإلتزام بها لإنجاز مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال.

الفرع الأول: حقوق المراجع الجبائي

منح المشرع الجزائري للمراجع حقوق للقيام بمهامه على أكمل وجه:

– حق الإطلاع: يمكن الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛[1]

– حق حضور اجتماعات الجمعية العامة والحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين: يحضر المراجع الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛[2]

– يقدم القائمون بالإدارة للشركات كل 6 أشهر على الأقل للمراجع كشفا؛

– حق تحقيق موجودات الشركة وإلتزاماتها: يجب أن يقوم المراجع بجميع الإجراءات التي يستطيع من خلالها تحقيق الموجودات والإلتزامات بالشركة تحت المراجعة ولذلك على إدارة الشركة تسهيل هذه المهمة للمراجع وتمكينه من عمليات التحقق المختلفة؛[3]

– حق طلب البيانات والإيضاحات : يعد هذا الحق مكملا لحق الإطلاع، حيث قد يجد المراجع أثناء قيامه بعمله أنه في حاجة لحصول على بعض البيانات والإيضاحات والتفسيرات من الإدارة وموظفي المنشأة لتأييد واستكمال نتائج عمله، ومن ثم فمن حقه الحصول على تلك البيانات والإيضاحات بدون أي تعطيل؛

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، لرئاسة الحكومة، القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 21 رجب 1431 الموافق ل 11 يوليو 2010، المادة 23.

[2]– المادة 36 من الجريدة الرسمية، رقم 42.

[3]– إدريس عبد السلام إشتوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قريونس، ليبيا، 2008، ص 53.

– حق مناقشة اقتراح عزله:أعطى المشرع للمراجع الحق بالرد في حالة عرض اقتراح بعزله على الجمعية العامة، وللمراجع أن يناقش هذا الإقتراح في مذكرة كتابية تصل إلى الشركة قبل انعقاد الجمعية العامة بفترة مناسبة؛

–حق دعوة الجمعية العامة للإنعقاد : تعطي بعض التشريعات الحق للمراجع دعوة الجمعية العامة إذا وجد أن هناك ظروف تستدعي توجيه مثل هذه الدعوة؛

– حق حبس المستندات والأوراق:حيث أجازت بعض التشريعات للمراجع الحق في حبس المستندات والأوراق الأصلية التي لموكله لديه، إذا لم يكن المراجع قد حصل على أتعابه.[1]

الفرع الثاني: واجبات المراجع الجبائي:

كما منحه واجبات والتي تتمثل فيما يلي:[2]

– يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج العمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية للمؤسسة وممتلكات الشركات والهيئات؛

– يعلم المسيرين والجمعية العامة والهيئة المداولة المؤهلة عن كل نقص قد يكتشفه أو اضطلع عليه من طبيعته أن يعرقل استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

– إعداد وتقديم التقرير للمالكين يبدي فيه رأيه الفني المحايد عما توصل إليه نتيجة مراجعته ويعد هذا التقرير بمثابة الوثيقة المهنية الرسمية، حيث يلتزم بتقديمه للمالكين، وتلاوته أمام الجمعية العامة للمساهمين، والرد على أي تساؤلات يبدونها في ما يتعلق بهذا التقرير.

– يجب على المراجع أن يقدم التوصيات والإقتراحات الملائمة؛

– يجب على المراجع التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والإلتزامات المختلفة بأي طريقة من الطرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر.

– يجب على المراجع أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المتعارف عليها؛

[1]– حازم هاشم الألوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق–الجزء الأول–**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، ليبيا، 2006 ص141– 143.
[2]- المادة 23 من الجريدة الرسمية، رقم 42.

– ضرورة إلتزام المراجع بقواعد قانون شرف المهنة وآدابها وسلوكياتها في كل ما يتعلق بعمله كمراجع؛

– ضرورة إلتزام المراجع بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية المراجعة.

المطلب الثالث: مسؤوليات المراجع الجبائي

حتى يستطيع المراجع إدارة عمله بكفاءة وفعالية ينبغي أن يكون على علم بكامل مسؤولياته. وقد يترتب عليه أربع مسؤوليات قد يواجهها خلال أداء وظائفه وتتمثل في: المسؤولية الفنية، المسؤولية المدنية، المسؤولية الجنائية، المسؤولية الأخلاقية.

الفرع الأول: المسؤولية الفنية:

هي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة وتتلخص في مجالين رئيسيين هما:[1]

– مسؤوليته في التحقق من أنّ الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولا عاما؛

– مسؤوليته في التحقق من أنّ نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة الشركة قد روعيت وطبقت تطبيقا سليما؛

– مسؤوليته عن تخطيط عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول على أن القوائم المالية خالية من التحريفات الهامة التي ترجع إلى أخطاء أو تلاعب.

الفرع الثاني: المسؤولية الأخلاقية:

تتمثل هذه المسؤولية في الإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة مما قد تعرض المراجع للمساءلة المهنية التي قد تتراوح بين التنبيه أو الإنذار أو الحرمان من ممارسة المهنة وتكون في الحالات التالية:

– إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة؛

– تقديم بيانات مظللة وغير حقيقية؛

[1]- عبد الفتاح محمد الصحن، سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص54

- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر؛
- الإهمال في أداء عمله؛
- إبداء رأي مخالف للحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين؛
- تضمين التقرير إنحرافات غير موجودة.

الفرع الثالث: المسؤولية المدنية:

تتمثل هذه المسئولية في فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالمهام الموكلة إليه وذلك بالتقصير في عمله(مسؤولية تقصيرية) ومن أسبابها مايلي:

- حالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة؛
- حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته؛
- عدم قيامه بالمراجعة؛

ولذلك قد يتعرض المراجع نتيجة هذا الإهمال للمسائلة حيث يسأل عن أية أخطاء يسيرة أو كبيرة وقد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يعرضه للحرج.

الفرع الرابع: المسؤولية الجنائية:

هي التي تتمثل في ارتكاب المراجع لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد، سكوته عن مخالفات أو سرقات وعجم الإشارة إليها في تقريره. ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسئولية الجنائية للمراجع مايلي:

- تآمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة؛
- تآمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها في مصلحة الشركاء والمساهمين؛
- إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الإنحرافات التي ارتكبها بعض المسؤلين في الشركة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة؛

– الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته (عند طلبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين عند المناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة ومصالح المساهمين؛

– إرتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار الشركة في مجالات مختلفة إلى الشركات المنافسة لغرض أو لآخر.

المطلب الرابع: مراحل عملية المراجعة الجبائية

تمر عملية المراجعة الجبائية بثلاث مراحل أساسية وهي كالتالي:

الفرع الأول: مرحلة الإعداد

تقتضي بتشكيل لجنة قيادية تمثل أصحاب المصالح حتى تكون أداة للإجماع والتوافق غالبا ما تكون مكونة من مسؤولين عن الأعمال الجبائية.[1] تبدأ عملية الإعداد للمهمة بالمعرفة الجيدة للمؤسسة، وهذا لشد انتباهه لبعض المشاكل والأخطار المحتملة، من أجل وضع تصور لتوجيه مستقبلي للأعمال. وتنقسم هذه المرحلة إلى:

أولا: **الأعمال التحضيرية:** يبدأ المراجع عمله بجمع المؤشرات والمعلومات العامة للمؤسسة بمعرفة:

– المكونات التي تسمح بتعريف المؤسسة؛
– الأدوات التي تسمح بتسيير المؤسسة؛
– القطاعات التي يمارس فيها نشاط المؤسسة؛

فمعرفة هذه المؤشرات يساعد على تحديد مصادر الأخطار التي تحيط بالمؤسسة سواء كانت متعلقة بنشاطها من أجل التطور أو متعلقة بتنظيمها الإداري والمحاسبي والجبائي.[2]

ثانيا:التخطيط والتحضير لبرنامج العمل: إضافة للمؤشرات والمعلومات التي جمعها المراجع والمتعلقة بالمؤسسة، يجب عليه أن يقوم بجمع مؤشرات أخرى تسمح له بتقدير الحالة الجبائية لها، وبعد جمع

[1]–غولة لطيفة، **الوظيفة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية**، مذكرة مقدمة لإستكمال شهادة الماستر ، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص 44.

[2]– صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص ص 58، 59.

المؤشرات والمعلومات المقنعة يضع المراجع مخطط لسير مهمة المراجعة الجبائية والتي تحتوي على العناصر التالية:[1]

– المعرفة العامة للمؤسسة: كأن تكون للمراجع فكرة على تاريخ المؤسسة، شكل ونطاق المؤسسة وطبيعة نشاطها، هيكل رأس المال....

– معرفة الوثائق القانونية والمحاسبية والتسييرية: المراجع يحدد ويبحث في جميع الوثائق القانونية، المحاسبية، إدارة المؤسسة حيث يمكن أن تقدم تأثيرات جبائية[2]؛

– التعرف على الإتفاقيات الرئيسية للمؤسسة: كعقود الإيجار، عقود القروض والعقود مع الشركات الأجنبية وغيرها؛

– الأخذ بمعلومات تقرير المؤسسة مع إدارة الضرائب: بحث السوابق الجبائية للمؤسسة يلعب دورا هاما في تقييم المخاطر ويجب على المراجع إعادة النظر في رسائل وجهت للمؤسسة من قبل الإدارة.

الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة

قبل الشروع في عملية التحقيق المباشر يقوم المراجع الجبائي بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الجبائي.

أولا: تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائية: لمساعدة المؤسسات على رسم خططها وتنفيذ سياساتها لتحقيق أهدافها وغايتها يستلزم وضع نظام رقابة داخلية والذي عرفته لجنة المنظمات الراعية المعروفة بلجنة تريدواى بأنها: " عملية تتأثر وتنتج عن طريق مجلس الإدارة مصممة لتوفير تأكد معقول بهدف تحقيق العديد من الأهداف في المجالات التالية: فعالية وكفاءة الأعمال، إمكانية الإعتماد على التقارير المالية، الإلتزام بالقوانين والتعليمات واجبة التطبيق بالإضافة إلى حماية الأصول ".[3]

كما عرفتها منظمة الخبراء المحاسبيين والمحاسبيين المعتمدين الفرنسية: " نظام الرقابة الداخلية هو الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمان

[1]– المرجع السابق ، ص،ص49، 50

[2] – كحموش سمية، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، 2010 ، ص 30.

[3]– أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص،ص 252، 253.

الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على الدوام العناصر السابقة".[1]

وغاية المراجع من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلة الجبائي هو إبداء رأي حول نوعية الإجراءات الجبائية للمؤسسة، وذلك لإكتشاف مواطن الضعف والقوة فيه ومن ثمة تسليط عملية المراجعة الجبائية على هذه المواطن ، لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية بات من الضروري على المراجع الجبائي الإلتزام بقوائم الأسئلة (الإستقصاء) والتي تتضمن الإجراءات والمهام وكيفية تقسيمها.

أ- قائمة أسئلة الرقابة الداخلية الخاصة بالجانب الجبائي:هي إستبيانات تستعمل لتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الجبائي، وهي عبارة عن قائمة أسئلة ويتوقف نجاح هذه الطريقة عن كيفية صياغة الأسئلة بحيث يجب أن تصاغ بطريقة جيدة، وسهلة الفهم على أن تكون الإجابة "بنعم" أو "لا" بحيث نشير الإجابة نعم إلى نقاط القوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية في حين إجابة لا إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية[2] وتجدر الإشارة إلى أن نقاط التي تعتبر نظريا نقاط قوة يجب إختبار مدى تطبيقها على أرض الواقع، إذا كانت نتيجة الإختبار سلبية يعاد تصنيفها ضمن نقاط الضعف.

يمكن إستعمال قائمة أسئلة لتقييم الرقابة الداخلية من الجانب الجبائي من خلال طرح أسئلة هدفها معرفة مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومن بين هذه الأسئلة: [3]

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

ب- التحليل المالي للتصريحات المودعة من طرف المؤسسة: يستفيد المراجع بشكل كبير من التقنيات الأساسية للتحليل المالي، هذه التقنيات تطبق على التصريحات الجبائية المودعة، بغية معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وخاصة الخزينة، حيث أن المؤسسات التي تعرف صعوبات في الخزينة تعمل على تمويل بعض احتياجاتها من خلال التقليص أو التأخير في الدفع إلى إدارة الضرائب.

[1]- صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 87.

[2]- كحموش سمية، مرجع سبق ذكره، ص33.

[3]- صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص ص 51، 52.

ثانيا: تنفيذ إجراءات التحقيق المباشر: التحقيق المباشر هو طلب تأكيدات من المسؤولين المكلفين بالجانب الجبائي، حيث تعتبر هذه الطريقة الأكثر فاعلية من أجل تكوين رأي حول صدق المعلومات الجبائية المختبرة، فالمراقبة التي يقوم بها المراجع ترتكز على احترام القواعد الجبائية، والهدف منها هو إبداء رأي حول مدى انضباط المؤسسة وإحترامها للتشريعات الجبائية، ولهذا فهو يعمل على التحقق من إحترام القواعد الشكلية والزمنية وقواعد المضمون من جهة أخرى وكذلك على المراجع أن يتأكد مما يلي:

– التأكد من أن المؤسسة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها؛

– التحقق أنه وفق للشكل القانوني الخاص بالمؤسسة فإن التكلفة الضريبية في حدها الأدنى؛

– تحديد الخيارات التي أقدمت عليها المؤسسة.

أ– **مراقبة قواعد المضمون:** تشكل الوثائق المحاسبية الدعامة الأساسية لمعظم العمليات ذات الأثر الجبائي، ولهذا فإن المراجعة المحاسبية يجب أن تكون وسيلة بالنسبة للمراجع الجبائي للتحقق من درجة تطابق عمليات المؤسسة مع الأحكام الجبائية.

ب – مراقبة القواعد الشكلية والزمنية: يلاحظ المراجع بشكل خاص شروط إعداد التصريحات الجبائية، ويدرس إجراءات التحقق والمراقبة المستعملة من طرف المؤسسة ولهذا عليه أن يتحقق من أن التصريحات قد تم إعدادها وفقا لم نص عليه القانون المعمول به، كما عليه أن يتأكد من أن المؤسسة تحتفظ بتصريحاتها ضمن مختلف الوثائق، بالإضافة إلى التحقق من أن المؤسسة كفيلة بالتبرير اللاحق للعناصر المصرح بها في التصريحات المودعة، وما إذا كانت تستعمل جداول لمقاربة التطابق بين مختلف الوثائق المحاسبية والدفاتر والتصريحات الجبائية.

أما فيما يخص مراقبة تطبيق القواعد الزمنية فإنها يجب أن تحظى بالإهتمام من طرف المراجع لأن مبالغ العقوبات المترتبة عن التأخر في إيداع التصريحات أو في تسديد الحقوق من الضرائب والرسوم قد تكون كبيرة، كذلك عليه أن يتحقق من وجود سجل للإستحقاقات الجبائية، حيث يسجل فيه مجموع إلتزامات المؤسسة الجبائية وتاريخ تسديد مختلف الضرائب والرسوم....إلخ.[1]

[1]– صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص 52، 53

الفرع الثالث: مرحلة إعداد تقرير المراجعة:

بعد فحص الأسئلة الجبائية المقدمة من قبل المراجع على الشكل والمضمون للإلتزامات الجبائية، من المهم إعداد نتائج المراجعة الجبائية. ويعد تقرير المراجع الجبائي أخر مرحلة في عملية المراجعة الجبائية، وهو يمثل أداة لتوصيل النتائج للإدارة المؤسسة فالتقرير يجب أن يحتوي على رأي المراجع في قبول البيانات الواردة في القوائم المالية ككل، إبدأ رأي حول أي إنتظام مكتشف، تقييم الخطر الجبائي مع مراعاة العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة وتبيان مسؤولية المكلفين بالوظيفة الجبائية داخل المؤسسة، إقتراح الإمتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة، تقديم التوصيات لإصلاح العيوب والمخالفات وتحسين التسيير الضريبي للمؤسسة، وصف مختلف الأعمال التي قام بها في إطار مهمته، تقييم الصعوبات التي واجهته وعمليات المراقبة التي لم يقم بها والتي لم يستطع القيام بها.

يعمل المراجع جاهدا عند إنتهاء المراجعة أن يقدم توصيات يتضمنها رأيه حول طريقة تقييم الخطر الجبائي والقضاء على مصادر الخطر.[1]

المبحث الرابع: إجراءات المراجعة الجبائية

يعتمد المراجع الجبائي عند قيامه بالمراجعة الجبائية على مجموعة من الإجراءات التي تساعده في القيام بمراجعة أهم الحسابات الرئيسية التي تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات المحاسبية من حيث القيمة والكمية في نفس الوقت حتى يتمكن من التأكد من صحة العمليات الحسابية المسجلة في هذه الدفاتر والسجلات وسنحاول في هذا المبحث التطرق إليها كالتالي:

- المراجعة الجبائية لحسابات الميزانية؛
- المراجعة الجبائية لحسابات التسيير.

المطلب الأول: المراجعة الجبائية لحسابات الميزانية

باعتبار أن الميزانية عبارة عن جدول يظهر بمحتواه عناصر كل من الأصول والخصوم على أساس تصنيف محدد، حيث يقسم جانب الأصول إلى أصول غير جارية وأصول جارية، أيضا يقسم

[1] -صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص 53.

جانب الخصوم إلى أموال خاصة وكذا خصوم غير جارية وخصوم جارية، لذلك تنصب المراجعة الجبائية لحسابات الميزانية على العناصر المكونة لها.

الفرع الأول: مراجعة حسابات رأس المال:

حسب المخطط المحاسبي المالي تمثل حسابات رأس المال الصنف الأول، وتنقسم إلى أموال شخصية وأموال جماعية، وعادة ما تكون دائنة وفي ما يلي الإجراءات المراجعة الواجب القيام بها للتحقق من حسابات رأس المال:

- التأكد من صحة نقل رصيد أول المدة وذلك من ميزانية العام السابق؛
- مراجعة الإضافات التي تمت على رأس المال خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق صافي الأرباح أو عن طريق إضافة أموال جديدة. في الحالة الأولى يفحص المراجع حساب الأرباح والخسائر والمسحوبات للتأكد من صحة هذه الإضافة، وفي الحالة الثانية يراجع دفتر النقدية للتأكد من توريد هذه الأموال للخزينة أو البنك؛
- مراجعة عمليات تخفيض رأس المال التي تتم خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق الخسارة أو المسحوبات. وفي هذا الصدد يفحص المراجع حساب الأرباح والخسائر وحساب المسحوبات ودفتر النقدية للتأكد من قيد هذه المبالغ؛
- الإطلاع على عقد الشركة للتعرف على حصص الشركاء في رأس المال والأحكام الخاصة بفوائده، والمسحوبات وفوائدها، ورواتب ومكافآت الشركاء ونسب توزيع الأرباح والخسائر للتأكد من تنفيذ هذه القواعد؛
- الإطلاع على عقد تأسيس المؤسسة ونظامها الأساسي وعلى قرارات الهيئة التأسيسية في السنة المالية الأولى على قرارات الهيئة العامة للمساهمين خلال السنوات التي تلي السنة المالية الأولى وذلك للتعرف على شروط عملية الإكتتاب والتخصيص ومقدار رأس المال المصدر والمكتتب فيه ونوع الأسهم المكونة لرأس المال؛
- تدقيق المتحصلات من عملية الإكتتاب في الأسهم مع إشعارات البنوك ومع ما تم تسجيله بدفاتر النقدية وسجل المساهمين؛

- فحص الأقساط المتأخرة على المساهمين والتأكد من اتخاذ المشروع الإجراءات القانونية الكفيلة بالمحافظة عليها؛
- التأكد من أن القرارات الخاصة بزيادة رأس المال قد صدرت وفقا للنظام الداخلي للشركة وللقوانين المعمول بها في الدولة، وأن علاوة الإصدار قد تم ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها؛ [1]
- التحقق في حالة التنازل عن التثبيتات التي تم إقتناؤها عن طريق إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات بأنه تم طرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة الحسابية لهذه التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة؛
- يتحقق من أن المكافآت المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة لا يتجاوز عشر الأرباح القابلة للتوزيع؛
- التحقق من أن الإحتياطات التي إنتهى الغرض من تكوينها قد أضيفت لحساب الأرباح المحجوزة، حيث لم يعد هناك حاجة لوجودها بعد تحقيق الغرض الذي تكونت من أجله؛ [2]
- التحقق من سلامة الإفصاح عن الإحتياطات بالميزانية، وأن يتم الإفصاح عن هذه الإحتياطات بصورة تفصيلية لكل نوع؛[3]
- التحقق من اقتطاع 5% من الأرباح الصافية كاحتياطات قانونية بعد تغطية المرحل من جديد ويصبح اقتطاع هذا الجزء غير إلزامي إذا بلغ 10% من رأس المال.

الفرع الثاني: مراجعة حسابات الأصول الغير الجارية

تمثل الأصول الغير الجارية الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة بحيث تبقى تحت تصرف هذه الأخيرة لفترات طويلة، وتشمل الأصول الموجهة للإستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان والتي تنقسم بدورها إلى الأصول المعنوية والأصول المادية.

أولا: الأصول المعنوية: الأصل المعنوي هو أصل غير نقدي قابل للتشخيص وغير ملموس في الواقع ومن ميزة هذه الأصول أن قيمتها الدفترية لا يقابلها شيء ملموس، كما أن هذه القيمة غير ثابتة بل

[1]–يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، بدون طبعة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 533–535

[2]– المادة 720–728 من القانون التجاري الجزائري للجمهورية الجزائرية 2007 ، ص218– 220.

[3]– محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر،2003 ، ص ص688 ،689.

عرضة للتقلبات المفاجئة الناتجة في أغلب الحالات عن ظروف خارجية عن إرادة المؤسسة، ولمراجعة الأصول المعنوية يقوم المراجع بما يلي: [1]

- القيام بطلب كشوف تفصيلية من الإدارة لما تملكه المؤسسة من أصول وهمية موضحا فيها طبيعة كل أصل؛
- القيام بالإطلاع على المستندات التي تثبت ملكية المؤسسة لهذه الأصول؛
- التأكد من أن الأصول المعنوية قد قومت حسب المبادئ المتعارف عليها بين أعضاء المهنة. ويمكن الإشارة إلى أن نظرية التكلفة التاريخية هي الأساس المستخدم لتقويم الأصول المعنوية؛
- يجب الأخذ بعين الإعتبار أن هذه الأصول تخضع لمبدأ الإهتلاك وتظهر في الميزانية بثمن تكلفتها الأصلية مطروح منها قيمة الإهتلاك.

ثانيا: الأصول المادية: تعرف الأصول المادية حسب المعيار الدولي IAS16 أنها أصول ملموسة مقتناة أو تم إنشاؤها ذاتيا لغير أغراض البيع، وإنما لتحتفظ بها المؤسسة لإستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات، أو تأجيرها للغير أو لأغراضها الإدارية، ومن المتوقع استخدامها لأكثر من فترة محاسبية. وفيما يلي إجراءات المراجعة التي يتبعها المراجع:

- التحقق من أن المؤسسة تطبق الإهتلاك المالي للتجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات، من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهن حسب نظام الإهتلاك المالي التنازلي؛ [2]
- التحقق من أن الإهتلاك المالي التنازلي يطبق سنويا، على القيمة المتبقية للأصل الواجب إهتلاكه؛ [3]
- التحقق من أن المؤسسة الخاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الربح الحقيقي إختارت النظام المالي التنازلي وأن يكون هذا الإختيار لا رجعة فيه؛[4]
- التحقق من أن المؤسسة التي تطبق الإهتلاك المالي التصاعدي لا تطبق أي نوع آخر من الإهتلاك المالي؛[5]

[1] – يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 515.

[2] – المادة 174 الفقرة –أ– من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2013.

[3] – المادة 174 الفقرة– ب– من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2013.

[4] – المادة 174 الفقرة –د– من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2013.

[5] – المادة174 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2013.

– التحقق من المعاملات المستعملة في حساب الإهتلاك المالي التنازلي؛[1]

– تدقيق صحة الإهتلاكات ومعالجة هذا الإهتلاك محاسبيا بالإضافة إلى تسوية القيود عند التنازل عن الأصل بالبيع أو تخريده كخردة ؛

– تدقيق صحة تقييم الأصول المصنعة داخل المؤسسة بالتكلفة وعند زيادة هذه التكلفة عن صافي القيمة البيعية تسعر بالقيمة الأخيرة؛[2]

– التحقق الحسابي من صحة أرصدة الأصول الثابتة الظاهرة بالميزانية وذلك بالرجوع إلى دفاتر الأستاذ المساعدة للأصول الثابتة ومطابقة مجاميع الحسابات المساعدة لكل نوع من الحساب الإجمالي في دفتر الأستاذ العام لذلك النوع؛

– التحقق من الوجود الفعلي للأصول الثابتة، ويقتضى ذلك:[3]

– ملاحظة عملية الجرد الفعلي للأصول الثابتة أو إختبار كشوف جرد الأصول الثابتة ومطابقتها بما هو وارد بالسجلات والدفاتر ؛

– إذا كانت بعض الأصول الثابتة في حيازة الغير لعدم حاجة المؤسسة لها في الوقت الحاضر فعلى المراجع الحصول على شهادات من الغير لتأكيد ذلك.

– التحقق عن أي أصول ثابتة إهتلكت كليا ولازالت تستخدم في الإنتاج أو العمل؛

– التحقق من تبويب الأصول الثابتة في الميزانية، حيث أن هناك بعض المبادئ يجب مراعاتها عند تبويب الأصول الثابتة؛

– التحقق من الإستغناء عن الأصول خلال السنة والغرض الأساسي من ذلك أن يقرر المراجع ما إذا كانت الأصول قد استبدلت أو بيعت أو توقف عن إستعمال الأصل من غير أن ينعكس هذا على الحسابات بصورة سليمة. وفي الغالب، فإن أي وجود مادي وفعلي للأصول الثابتة يظهر أن هناك وحدات لهذه الأصول قد استغنى عنها بدون أن يقابلها تخفيض لقيمتها في الحسابات.

[1]– المادة 174 الفقرة –ج– من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2013.

[2] - يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 510.

[3]– إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص132– 136.

الفرع الثالث: مراجعة الأصول الجارية

تتمثل الأصول الجارية في الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الإستغلال العادية والتي تمتد من تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال إثني عشرة شهرا وكذا العملاء والنقديات. وتشمل مراجعة الأصول الجارية مايلي:

- مراجعة النقدية؛
- مراجعة المخزونات؛
- مراجعة العملاء؛
- مراجعة أوراق الدفع.

وفيما يلي إجراءات مراجعة الأصول المتداولة التي يتبعها المراجع:

أولا: مراجعة النقدية: تتكون النقدية من الأموال الموجودة في صناديق المؤسسة المختلفة وأرصدة المؤسسة في البنوك المختلفة إضافة إلى السلف الدائمة الممنوحة للعاملين في المؤسسة وتعتبر النقدية أكثر الأصول تعرضا للتلاعب والتزوير نظرا لطبيعة سيولتها التي تساعد على إمكانية إختلاسها وبناءا على ذلك يقوم المراجع بالتحقق من:[1]

- طلب شهادة من البنك عن صحة أرصدة الحسابات في نهاية الدورة المالية ؛
- مطابقة كشوف البنك مع دفتر الأستاذ العام ومع الرصيد الظاهر في الميزانية؛
- إجراء الجرد الفعلي للأموال الجاهزة في الصناديق بعد حصرها؛
- تحديد الآلية التي يتم بموجبها سحب الأموال من البنوك لتغذية الصناديق وكذلك إيداع الأموال الفائضة التي تزيد عن الحاجة أو عن الحد الأقصى المسموح به في حسابات المشروع لدى البنك؛
- التحقق من أن النقدية الموجودة بخزينة المؤسسة أو بحساباتها لدى البنوك مطابقة لما هو موجود بالدفاتر ؛[2]
- التحقق من المعالجات المحاسبية لمختلف العمليات الخاصة بالنقدية؛

[1]– يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 490.

[2]– أبو الفتح علي فضالة، **أساسيات المحاسبة المالية والتكاليف والمراجعة**، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، مصر، 1996 ص228.

– التحقق من المصاريف العمومية والإدارية مثل مصاريف السفر، الصيانة،مصاريف الهاتف لأنها تؤثر على النقدية؛[1]

– التحقق من صحة ودقة السجلات والقيود المحاسبية الخاصة بالنقدية.[2]

ثانيا: مراجعة المخزونات: تعد المخزونات من الأصول المتداولة ومدة بقائها في المؤسسة مهما طالت اثني عشرة شهرا، إذ تتحول إلى نقود وتجدد وفيما يلي إجراءات المراجع:[3]

– التحقق من وجود البضاعة بحالتها المقيدة وصحة ملكيتها ومن صحة تسعيرها؛

– التحقق من صحة العمليات المحاسبية لقوائم الجرد؛

– التحقق من صحة تقييم المخزون:

– عندما يكون هناك تدهور في قيم المخزون تقارن القيمة القابلة للتحقيق مع تكلفة إدخاله ويقيم عند الجرد بالمبلغ الأصغر؛[4]

– يتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبارها السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج وإما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة[5]

– التأكد من إيقاف عمل جميع المستودعات أثناء الجرد؛

–عند استخدام أسلوب الجرد المستمر يجب قيام المراجع باختبارات للتأكد من صحة إتباع الأصول اللازمة لهذا الجرد؛

– يجب على المراجع متابعة الفروق الجردية ما بين الواقع والسجلات والتأكد من سلامة معالجتها محاسبيا أو إداريا؛

– التأكد من عرض مخزون آخر المدة في الميزانية؛[6]

– تنص المادة 123–5 من النظام المحاسبي المالي :"عملا بمبدأ الحيطة فإن المخزونات تقيم بتكلفتها أو قيمة إنجازها أيها أقل ... تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب

[1]– وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك،2007، ص 181.

[2]– إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص164 .

[3]– أبو الفتوح على الفضاله، مرجع سبق ذكره، ص ص،228،227 .

[4]– محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة المالية**، متيجة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010 ، ص169.

[5]-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، قرار مؤرخ في 23 رجب الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل25 مارس 2009 الفقرة 6 من المادة123.

[6]- يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 500 -503 .

النتائج عندما تكون كلفة المخزون ما أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وتحدد خسائر المخزون مادة بمادة" [1].

لذلك يجب التأكد من المؤونات التي تعاد تسويتها كل سنة.

ثالثا: مراجعة حساب العملاء: ينشأ حساب العملاء من البيع على الحساب أو البيع مقابل الحصول على تعهد شفوي من العميل بالدفع خلال فترة معينة، وفي معظم الحالات تفتح المؤسسة حسابا للعميل بعد توقيعه على عقد يقبل فيه قيمة مشترياته من السلع والخدمات ويستخدم هذا كأساس لمنح هذا الإئتمان، وترتكز أعمال المراجع في:

- التحقق من صحة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية ويتم ذلك عن طريق الرجوع إلى جميع الدفاتر والسجلات المتاحة، وأية بيانات داخلية أخرى للتحقق من دقة وسلامة رصيد حساب إجمالي العملاء،مع أرصدة الحسابات الشخصية للعملاء كما تظهر بدفتر أستاذ العملاء؛
- تحديد مدى إمكانية تحصيل هذه الديون حيث أن الحصول على مصادقة من العميل، لا تحمل أي برهان على سداد المبلغ وذلك لتحديد عمر الرصيد وكقاعدة عامة، فإنه كلما زادت الفترة التي يظل فيها الحساب بغير سداد انخفضت إمكانية تحصيله؛
- التأكد من قانونية وجدية أرصدة حسابات العملاء وذلك لغرض التحقق من أن الأرصدة الظاهرة بالدفاتر،تمثل عملاء حقيقيين ويتم ذلك عن طريق استخدام نظام المصادقات [2]حيث يقوم المراجع بإرسالها إلى عملاء الشركة الذي يقوم بمراجعة حساباته ودفاتره ويطلب من العملاء تحديد موافقتهم أو عدم موافقتهم على رصيد كل منهم لدى الشركة وهل هذا الرصيد صحيح أم أن هناك خطأ معين يتم تحديده بعد ذلك و تصحيحه؛ [3]
- فحص مبالغ الحسابات المستحقة على المدينين حيث يجب أن يقارن المراجع أسماء ومبالغ قائمة الحسابات المدينة مع أرصدة الحسابات وأسمائها كما تظهر بدفتر الأستاذ المساعد للمدينين، كما أنه من الضروري تدقيق القيود في دفتر الأستاذ العام ومتابعتها في دفتر القيد الأولي فيما يتعلق بتلك الحسابات.[4]

---

[1]- عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، بدون دار نشر، الجزائر،2011 ، ص45.

[2]– محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص525–537

[3]–كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ، ص203

[4]– يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص ص، 498، 499.

رابعا: مراجعة أوراق القبض: تعتبر أوراق القبض أورق رسمية تثبت مديونية للمؤسسة لدى الغير، فيما يلي إجراءات المراجعة لتحقيق الأهداف السابقة:

- مراجعة حسابية ليومية أوراق القبض والترحيلات إلى دفتر الأستاذ العام؛
- جرد الأوراق الموجودة بحوزة المؤسسة مع صناديق النقدية والسلف بآن واحد وذلك خشية تحويل بعضها إلى نقدية وتغطية أي نقص محتمل في النقدية؛
- القيام بمراجعة مستندية للتحقق من صحة أوراق القبض من الناحية القانونية والشكلية؛
- يتم إجراء المطابقة بين نتيجة الجرد والشهادة التي حصل عليها المراجع مع سجل أوراق القبض والرصيد الظاهر في الحسابات والميزانية؛
- يتأكد المراجع من صحة ودقة احتساب المخصصات المناسبة لمقابلة أي رفض أو استحالة تحصيل بعض هذه الأوراق.

الفرع الرابع: مراجعة الخصوم:

تعرف الخصوم على أنها الإلتزامات الراهنة للمؤسسة والناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل إنقضاؤها بالنسبة للمؤسسة في خروج موارد ممثلة لمنافع إقتصادية، حيث لا يعتبر المشرع الجزائري الأموال الخاصة خصوما بالرغم من أنها تظهر في جانب الخصوم و تنقسم إلى الخصوم الجارية والخصوم الغير جارية.

أولا: الخصوم الجارية: الخصوم الجارية هي عبارة عن ديون قصيرة الأجل مستحقة على المؤسسة تكون عادة مطلوبة خلال فترة قصيرة لا تتعدى إثني عشرة شهرا، وتنطوي الإلتزامات القصيرة الأجل في الغالب على ديون تتحملها المؤسسة وهي بصدد ممارسة نشاطها العادي أو دورتها التشغيلية العادية، مثال ذلك الدائنون وأوراق الدفع.

أ- **الدائنون:** تراجع تفاصيل العمليات المسجلة بحسابات الدائنين أثناء قيام المراجع بالإجراءات التالية:[1]

- يطلب المراجع من المؤسسة أن تعد كشفا بأرصدة حسابات الدائنين في تاريخ الميزانية، ويطابق هذا الكشف مع دفتر أستاذ مساعد الدائنين ويراجع جمع الأرصدة بالكشف، ومطابقة المجموع مع رصيد حساب إجمالي الدائنين بالأستاذ العام؛

[1]- يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص496 – 523.

– مقارنة بنود المصروفات التي ترتبط بالتزامات مع بنود العام السابق وملاحظة أي تغيرات في قيد هذه المصروفات وبالتالي أخطاء في حسابات الدائنين؛

– طلب مصادقات من الدائنين للتحقق من صحة وجدية الإلتزامات المسجلة بالدفاتر ؛

– إجراء مقارنة بين المقيد بالدفاتر والمصادقات الواردة. [1]

ب– أوراق الدفع: لا تختلف أوراق الدفع كثيرا عن أرصدة الموردين فكلاهما دين قصير الأجل على المؤسسة نتيجة الحصول على سلع والخدمات لم تسدد قيمتها بعد، وعند قيام المراجع بالتحقق من أوراق الدفع عليه أن يتبع الإجراءات التالية:

– مطابقة رصيد أول الفترة مع رصيد أوراق الدفع في ميزان المراجعة الخاص بالعام السابق والمدرج ضمن أوراق العمل للسنة السابقة؛

– مطابقة الأوراق المسددة مع دفتر المدفوعات النقدية؛

– التحقق من صحة احتساب مصروف الفوائد المقرر على أوراق الدفع؛[2]

– إجراء مراجعة حسابية ليومية أوراق الدفع والتأكد من صحة الترحيلات ومراجعة مستندية للكشوف التفصيلية لأوراق الدفع بالمقيد بالدفتر وملاحظة الأوراق المسددة والإطلاع؛ [3]

– يتأكد المراجع من صحة قيمة أوراق الدفع من حيث دفعها أو إلغائها أو استبدالها.[4]

ثانيا: الخصوم الغير جارية: وتتمثل في القروض الطويلة الأجل حيث تقوم المؤسسة بالاقتراض من مؤسسة مالية متخصصة، وذلك برهن أحد أو بعض الأصول الثابتة ولمدة تزيد عن السنة وتتلخص إجراءات المراجعة كما يلي:

– الإطلاع على عقد القرض، بقصد التعرف على الشروط الخاصة من حيث القيمة، سعر الفائدة،موعد السداد، واحتساب أقساط الإهتلاك؛

– التحري عن وجود أي رهن أو ضمان معين لهذا القرض مع التأكد في حالة وجود الإشارة إلى ذلك في قائمة المركز المالي؛

– مراجعة القيود الخاصة باستلام القرض ودفع الفائدة وسداد الأقساط وذلك بالإطلاع على المستندات المؤيدة لهذه العملية؛

---

[1]– أبو الفتوح على فضالة، مرجع سبق ذكره، ص 134.

[2]- محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص657 – 685.

[3]– أبو الفتوح علي الفضالة، مرجع سبق ذكره، ص 234.

[4]– عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 384.

– التأكد من انتظام المؤسسة في سدادها لقيمة الفوائد المستحقة عن هذه القروض؛
– التأكد من صحة مبلغ الإلتزام بالميزانية ومطابقته مع رصيد السنة السابقة.

المطلب الثاني: المراجعة الجبائية لحسابات التسيير

يشمل جدول حسابات النتائج على حسابات التسيير التي تتضمن حسابات الأعباء و الإيرادات التي تمكن من متابعة وتحليل التدفقات المتعلقة بالعمليات التي لها تأثير على نتيجة النشاط ، مثل المبيعات،المشتريات، تسديد الأجور، تسديد الضرائب، بما يسمح بحساب وتقدير النتيجة بالشكل الصحيح، وتتضمن مراجعة حسابات التسيير كلا من مراجعة الأعباء ومراجعة الإيرادات.

الفرع الأول: مراجعة الأعباء:

تعتبر حسابات الأعباء حسابات ذات طبيعة مدينة كل زيادة فيها تسجل في جانب المدين وكل نقصان يسجل في جانب الدائن وتتمثل إجراءات المراجعة في:

أ- **مراجعة عملية المشتريات:** عن طريق:

– أ داء فحص إجرائي وذلك باتباع الإجراءات التالية:

- ✓ الإطلاع على تقارير قسم المراجعة الداخلية الخاصة بالمشتريات وملاحظة التوصيات التي وردت بها؛
- ✓ الإطلاع على مستندات الشراء للتأكد من إرفاق صورة أمر التوريد ومحضر الفحص والإستلام.

– مراجعة حسابية لفواتير الشراء واحتساب الخصم التجاري، وكذلك مراجعة حسابية لدفتر يومية المشتريات تشمل:

- ✓ مراجعة الترحيل من الدفتر إلى دفتر أستاذ مساعد الدائنين؛
- ✓ مراجعة نقل مجاميع الدفتر إلى اليومية العامة وإلى حسابي المشتريات والدائنين بدفتر الأستاذ العام؛

- ✓ مطابقة فواتير الشراء مع محاضر الفحص والإستلام ومع بطاقات الصنف ودفتر أستاذ مساعد المخازن وكذلك مع صور أوامر التوريد للتأكد من أن العملية حقيقة ومن أن المؤسسة قد استلمت البضاعة فعلا ودخلت مخازنها؛
- ✓ مقارنة التواريخ استلام البضاعة الموضحة بمحاضر الفحص والإستلام مع تواريخ القيد بدفتر يومية المشتريات خاصة قرب نهاية السنة وذلك للتأكد من تسجيل كل عملية للسنة التي تخصها؛
- ✓ مطابقة عينة من المسجل بيومية المشتريات مع فواتير الموردين للتأكد من أن التسجيل تم بالقيمة الصحيحة.

– التأكد من مصروفات نقل المشتريات حيث يتم الإتفاق بين البائع والمشتري على تحديد الجهة المسؤولة عن تكاليف نقل البضاعة المشتراة وتوصيلها إلى المستودعات.

ب– مراجعة مردودات المشتريات: يتحقق المراجع من صحتها كالآتي:

1– مراجعة حسابية للإشعارات الدائنة الواردة من الموردين ، وكذلك مراجعة حسابية لدفتر يومية مردودات المشتريات؛

2– مطابقة صور إشعارات الرد التي تعدها المؤسسة مع الإشعارات الدائنة التي ترد من الموردين مع المقيد بدفتر يومية مردودات المشتريات للتأكد من أن العملية صحيحة وحقيقة وأن المبلغ صحيح وأن التوجيه المحاسبي سليم وأن العملية مسجلة؛

3– مطابقة صور إشعارات الرد والإشعارات الدائنة ودفتر يومية مردودات المشتريات مع سجلات البضاعة وذلك للتأكد من خروج البضاعة فعلا من المؤسسة.

ج– مراجعة عمليات الرواتب والأجور: عند الفحص يقوم المراجع بما يلي:

1– مراجعة حسابية لكشوف المرتبات تشمل صحة المجاميع أفقيا ورأسيا؛

2– مطابقة سجل المرتبات مع كشوف المرتبات للتأكد من إدراج مرتبات جميع العاملين الموجودين بالخدمة دون أي زيادة؛

3– التأكد من صحة التأمينات الإجتماعية والضرائب وغير ذلك من الاقتطاعات؛

4- مطابقة بيانات كشف المرتبات مع ما سجل بدفتر النقدية وما رحل إلى الحسابات المختصة بالأستاذ العام؛

5- مراجعة حسابية لكشوف الأجور لعدة أشهر تشمل صحة المجاميع أفقيا ورأسيا بالإضافة إلى مراجعة حسابية لبطاقات الوقت والإنتاج.[1]

د- التحقق من صحة تسجيل المصروفات بالدفاتر: ولتحقيق ذلك يتبع الآتي:[2]

1- المراجعة المستندية والحسابية لعينة من المصروفات من أول إثباتها في اليوميات المختلفة إلى ترحيلها وترصيدها في الحسابات الخاصة بها؛

2- إختبار وفحص القيود الخاصة بتكلفة المبيعات ومقارنتها بأوامر الشحن الصادرة حيالها؛

3- التأكد من صحة القيود المحاسبية المتعلقة بالخصم المسموح به وذلك بمراجعة مدفوعات العملاء مع مراعاة مدة الإئتمان الممنوحة؛

4-التأكد من وجود وتطبيق سياسة واضحة للتفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية.

5- التحقق من أن هناك سياسة واضحة وثابتة للتفرقة بين المصروفات الخاصة بالنشاط العادي وتلك الخاصة بالنشاط غير العادي وغير المتكرر.

الفرع الثاني: مراجعة الإيرادات:

تعتبر حسابات الإرادات ذات طبيعة دائنة، كل زيادة فيها تسجل في الجانب الدائن وكل نقصان يسجل في جانب المدين وتتمثل إجراءات المراجعة فيما يلي:

أ- مراجعة عمليات المبيعات: يسعى المراجع عند مراجعته لهذه المبيعات التحقق مما يلي:

1- مراجعة حسابية لصور فواتير البيع واحتساب الخصم التجاري، وكذلك مراجعة حسابية لدفتر يومية المبيعات؛

[1]- يوسف محمود جربوع، مرجع السبق ذكره، ص 453-462.

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

2- مطابقة صور فواتير البيع مع طلبات العملاء للتأكد من جدية المبيعات ومن أنها تمت لعملاء حقيقيين؛

3- مطابقة صور فواتير البيع مع المستندات الشحن ومع ما تم قيده بدفتر يومية المبيعات مع إعطاء أهمية خاصة لمقارنة تاريخ العملية بدفتر اليومية مع تاريخ الشحن؛

4- مطابقة صور فواتير البيع ويومية المبيعات مع بطاقات الصنف وسجل البضاعة الصادرة و دفتر الأستاذ مساعد للمخازن وسجل البضاعة الصادرة وأستاذ مساعد المخازن وسجل البوابة للتأكد من خروج البضاعة فعلا وبالتالي للتأكد من أن المبيعات حقيقية وليست وهمية.

ب- مراجعة الإيرادات: يتحقق المراجع من صحتها كالتالي:

1- مراجعة حسابية لصور الإشعارات الدائنة وكذلك مراجعة حسابية لدفتر يومية مردودات المبيعات؛

2- الإطلاع على تقارير الإستلام والفحص للتأكد من حالة البضاعة ؛

3- يوجه المراجع عناية خاصة لمردودات المبيعات التي تثبت بالدفاتر في أوائل السنة المالية التالية فقد تكون نتيجة لعملية بيع وهمية أثبتت في نهاية السنة بغرض تضخيم الأرباح. والإجراء المتبع في هذه الحال هو حصر هذه العمليات التي تمت في الأيام الأولى من السنة التالية وتتبعها في سجلات البضاعة للتأكد من أن عملية البيع حقيقية، وبالتالي عملية رد حقيقية؛[1]

4- المطابقة بين مجموع المبيعات في الكشف للسنة الحالية مع حساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام؛

5- مطابقة إجمالي مبيعات السنة الحالية بإجمالي المبيعات في السنوات السابقة وتحديد الإتجاه العام لهذه المبيعات؛

6- فحص نسب مردودات المبيعات والخصم المسموح بين السنة الحالية والسنوات الماضية؛

7- التحقق من صحة رقم المبيعات المدرج بجدول حسابات النتائج؛

- التحقق من أن الكمية المباعة تم احتسابها على النحو التالي: مخزون أول المدة + صافي الكمية المشتراة - محزون آخر المدة؛

- مطابقة أسعار البيع في السنة الحالية مع قوائم الأسعار التي تتعامل بها المؤسسة؛

[1]-.يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص457 -460

– التحقق من أن المبيعات المدرجة بجدول حسابات النتائج قد تحققت فعلا؛

– التحقق من عدم وجود مبيعات تخص الفترة الحالية ولم تثبت بالدفاتر.

ج– التحقق من تكلفة البضاعة المباعة: تختلف مكونات تكلفة البضاعة المباعة باختلاف طبيعة نشاط المؤسسة، ففي المؤسسة التجارية يقتصر نشاطها على شراء وبيع البضاعة ، أما في المؤسسة الصناعية فهي تقوم بإجراء عمليات تحويلية أو صناعية على المواد والسلع نصف المصنعة وتحويلها إلى منتجات تامة الصنع تم بيعها ويتحقق المراجع منها كالتالي:[1]

1– مطابقة مخزون أول الفترة مع جدول حسابات النتائج مع مخزون آخر الفترة في ميزان المراجعة للسنة السابقة؛

2– مطابقة مخزون آخر الفترة من جدول حسابات النتائج مع مخزون آخر الفترة في ميزانية السنة الحالية؛

3 – يطابق مجموع المشتريات للسنة الحالية من الكشف مع حساب المشتريات بدفتر الأستاذ العام؛

4– التحقق من عدم وجود مشتريات تخص السنة الحالية وغير مسجلة في الدفاتر حتى نهاية السنة؛

5– التحقق من عدم وجود مشتريات وهمية أو مشتريات أصول ضمن البضاعة؛

6– التحقق من سلامة ودقة نظام التكاليف المستخدم ومدى ملائمته؛

7– التحقق من عدم تغيير نظريات التكاليف المستخدمة في احتساب تكلفة الإنتاج وتكلفة المخزون من فترة إلى أخرى؛

8 – فحص تكلفة المواد والأجور ومقارنة التكاليف بالعناصر المماثلة لها في السنوات السابقة وبالأرقام المقدرة لهذه التكاليف.

المطلب الثالث: مراجعة التصريحات الجبائية

تلتزم المؤسسات الإقتصادية بعدة إلتزامات من بينها الإلتزامات الجبائية حيث أن المؤسسة مجبرة على دفع الضرائب والرسوم وتقديم التصريحات في الوقت المناسب، بغية مراجعة هذه الضرائب والرسوم التي تقع على عاتق المؤسسة ويعمل المراجع على مراجعة الوعاء، ومراجعة عملية التصفية

[1] - محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص695–701

والتسديد وكذا جميع الإجراءات الواجبة الإتباع فيما يخص الإطار الزمني والمكاني وكذا شروط الإستفادة من التخفيضات والإمتيازات الجبائية.

الفرع الأول: المراجعة الجبائية للضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تسمى الضريبة على أرباح الشركات.[1]

تمر المراجعة الجبائية للضريبة على أرباح الشركات بمرحلتين هما:

- مراجعة الوعاء؛
- مراجعة عملية التصفية والتسديد.

أولا: مراجعة الوعاء: إن الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الإستغلال أو في نهايته.[2]

يحدد الربح الخاضع للضريبة من النتيجة المحاسبية للمؤسسة. لتحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات تجرى تعديلات النتيجة المحاسبية كما يلي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية+ الإسترادات – التخفيضات

النتيجة المحاسبية = رقم الأعمال – مجموع التكاليف[3]

أ- مراجعة النتيجة المحاسبية: ويكون ذلك بمراجعة كيفية تحديد النواتج والأعباء بإجراء عمليات البحث والتحقيق فيها.

1- مراجعة النواتج: وتتمثل في مراجعة رقم الأعمال والنواتج الأخرى.

- **مراجعة رقم الأعمال:** يقوم المراجع بإعادة تشكيل رقم الأعمال ويقارن برقم الأعمال المصرح به، وذلك بإستعماله لتقنيات كمايلي:

[1]- المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013

[2]- المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2013

[3] -Guide pratique des déclarations fiscales, république Algérienne démocratique et populaire ministère des finances, direction des relations publiques et de la communication,2013.

إعادة تشكيل رقم الأعمال إعتمادا على المداخل المحققة من طرف المؤسسة، ويقوم المراجع بتشكيل حساب مالي يتضمن المبالغ المدينة للصندوق، الحسابات البنكية للمؤسسة، حسابات الزبائن والتسبيقات، ويكون رقم الأعمال المعاد تشكيله كمايلي:

رقم الأعمال المعاد تشكيله = الصندوق+ الحسابات البنكية من الجانب الدائن + تسبيقات الزبائن في(01/01) + رصيد الزبائن(12/31) – تسبيقات الزبائن في(12/31)– رصيد الزبائن في(01/01)

وعند الحصول على رقم الأعمال المعاد تشكيله يتم مقارنته برقم الأعمال المصرح به من أجل إكتشاف الأخطاء المحتملة. كما أن المراجع ملزم ب:

- التأكد من العمليات الحسابية في الفواتير؛
- التأكد من التطابق بين فواتير البيع ووصولات التسليم؛
- التأكد من تطابق العمليات المسجلة في الدفاتر اليومية العامة والأرصدة المستخرجة من الدفاتر المساعدة؛
- التأكد من التطابق بين أصناف البيع، وما هو مصرح به،[1]

- **مراجعة النواتج الأخرى:** يقوم المراجع بمايلي:[2]
- التأكد من التسجيل المحاسبي للحسومات المكتسبة؛
- التأكد من صحة وموضوعية تقييم إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة؛
- التأكد من التسجيل المحاسبي للإعانات الممنوحة؛
- التأكد من إدماج فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم الإستثمارات في نتيجة الدورة.

2- مراجعة الأعباء: على المراجع أن يتأكد من الأعباء المخفضة من النتيجة المحاسبية لخصمها جبائيا يجب أن يتحقق الشروط التالية:[3]

- يجب أن تكون ضرورية لضمان السير العادي لوظائف المؤسسة؛
- يجب أن تكون مسجلة محاسبيا ومبررة بوثائق إثباث، هذا الشرط يسمح بالتأكد من حقيقة هذه النفقات ومبلغها، كما يسمح بتقرير ضمها أو عدمه إلى نفقات الدورة؛

[1]- حمران محمد،**الحساب المالي**، محاضرة في التحقيق الجبائي، ماستر دراسات ومحاسبية وجبائية معمقة، جامعة الصديق بن يحي- جيجل- 2013

[2]– المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2013.

[3] – المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

- يجب أن ينجز عنها تخفيض في أصول الميزانية الصافية.

ب- مراجعة النتيجة الجبائية: بعد مراجعة تحديد النتيجة المحاسبية ينبغي على المراجع التأكد من ضم الإستردادت وتمت الإستفادة من التخفيضات.

1- المصاريف الواجب التأكد من ضمها: تتمثل فيما يلي:

- المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أيا كانت طبيعتها؛[1]
- الإهتلاك المتجاوز للحد القانوني والخاص بالسيارات السياحية إذا كانت لا تشكل أداة رئيسية لنشاط المؤسسة، فقاعدة الإهتلاك المالي القابلة للخصم تحدد بقيمة (1000.000)؛[2]
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ (500 دج)؛
- الهدايا والهبات المقدمة من طرف المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني إذا تجاوزت مبلغها (200.000دج) سنويا سواء كان عينيا أو نقديا؛

- مصاريف حفلات الإستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة؛[3]
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، شريطة إثباتها في حدود 10 بالمئة من رقم الأعمال السنة المالية وفي حد أقصاه (30.000.000 دج)؛[4]
- النفقات المصروفة في إطار البحث أو التطوير داخل المؤسسة والتي تجاوزت نسبة (10) بالمئة من الدخل المحقق أو تجاوز سقف(100.000.000)، أو إذا لم يتم إستثمار هذا المبلغ المرخص بخصمه؛[5]

2- التخفيضات الواجب التأكد أن المؤسسة إستفادة منها: على المراجع التأكد أن المؤسسة إستفادة من التخفيضات التالية:

[1]- المادة 141 الفقرة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2013.
[2]- المادة 141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2013.
[3]- المادة 169 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2013.
[4]- المادة 169 الفقرة02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2013.
[5]- المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2013.

– الجزء الغير خاضع للضريبة من فائض القيمة الناتجة عن الإستثمارات، حسب المادة 179 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تكون كمايلي:[1]

– (30) في المئة إذا تعلق الأمر بفوائض القيم قصيرة الأمد، أي قبل أن تمر ثلاث سنوات عن تاريخ حيازتها أو إنشائها،

–(65) في المئة إذا تعلق الأمر بفوائض القيم طويلة الأمد، لأي عند التنازل عن الإستثمارات مرت ثلاث سنوات عن إكتسابها أو إنشائها؛

– تأجيل العجز في الميزانية: في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية.

ثانيا: مراجعة التصفية والتسديد: مراجعة التصفية ترتكز على نقطتين هما:

– مراجعة المعدل المطبق؛

– مراجعة الإنضباط في التصريح والتسديد.

أ– مراجعة المعدل المطبق: يجب على المراجع التأكد من المعدلات المطبقة من طرف المؤسسة، حيث تختلف المعدلات باختلاف النشاط الذي تقوم به المؤسسة أما في حالة الأنشطة المختلفة فيطبق المعدل الخاص بالنشاط الذي رقم أعماله يساوي أو يفوق (50في المئة) من رقم الأعمال الإجمالي، وتكون المعدلات كمايلي:

– (19 في المئة) يطبق على الأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية.

– (25 في المئة) يطبق على الأنشطة التجارية والخدمات.[2]

ب– مراجعة الإنضباط في التصريحات والتسديد: يخضع الأشخاص المعنويين للضريبة على أرباح الشركات لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق، ويحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها.[3]

يتأكد المراجع من أن التصريح السنوي بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة قد تم إيداعه في الآجال القانونية أي قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش

[1]– المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية2013.

[2]– المادة 150 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

[3]- المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها. إذا سجلت المؤسسة عجز، يقدم تصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط.[1] يجب على المراجع التأكد من تسديد التسبيقات وكذا رصيد التصفية حيث أنها ملزمة بأداء ثلاث تسبيقات:

- **التسبيق الأول:** من 20 فيفري إلى 20 مارس؛
- **التسبيق الثاني:** من 20 ماي إلى 20 جوان؛
- **التسبيق الثالث:** من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

يساوي مبلغ كل تسبيق (30 في المئة) من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في أخر السنة المالية المختتمة عند تاريخ استحقاقها، أو بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لفرض الضريبة إذا لم يحصل ختم لأي سنة مالية.

أما بالنسبة للمؤسسات حديثة الإنشاء تساوي كل تسبيقه (30 في المئة) من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة (5 في المئة) من رأس المال الإجتماعي المسخر.[2]
أما رصيد التصفية الذي يمثل الفرق بين مجموع الأقساط المدفوعة ومبلغ الضريبة المستحقة، فيتم دفعه دون إخطار مسبق في أجل أقصاه يوم إيداع التصريح السنوي.

الفرع الثاني: المراجعة الجبائية للرسم على النشاط المهني (TAP):

هو عبارة عن ضريبة مستحقة على رقم الأعمال المحقق من طرف الشخص الطبيعي أو المعنوي بإسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة، حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الإقتضاء، وباسم كل مؤسسة على لأساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها.[3]

يقوم المراجع في هذه المرحلة بمراجعة الوعاء، التصفية والتسديد

أولا: مراجعة الوعاء: يقوم المراجع بالتأكد من أن وعاء الرسم على النشاط المهني مكون من مبلغ الإيرادات الإجمالية المحققة بالإضافة لمراجعته للتخفيضات والعناصر الواجب عدم احتسابها في الوعاء.

[1]– المادة 151 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[2]– المادة 356 الفقرة 02، 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
[3]- المادة 223 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

أ- **مراجعة التخفيضات:** يتأكد المراجع أن المؤسسة قامت بتطبيق التخفيضات التالية: [1]

- **تخفيض قدره (30 %):** بمنح لـ:

*مبلغ عمليات البيع بالجملة؛

*عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة؛

*مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالمنتجات التي يشمل سعر بيعها بالتجزئة ما يزيد عن(50 %) من الضرائب غير المباشرة؛

- **تخفيض قدره (50 %):** ويمنح لـ:

*مبلغ عمليات البيع بالجملة المتعلقة بالمنتجات التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة ما يزيد عن (50 %) من الضرائب غير المباشرة؛

*مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للأدوية بشرطين:

- **الشرط الأول:** أن تكون هذه الأدوية مصنفة في الأدوية الإستراتيجية المحددة بواسطة المرسوم التنفيذي رقم 31/96 المؤرخ في 1996/01/15؛
- **الشرط الثاني:** أن يكون هامش البيع بالتجزئة يتراوح ما بين (10 %) و(30%).

- **تخفيض قدره (75 %):** يمنح ل:

*عمليات المنجزة عن عمليات البيع بالتجزئة للبنزين والمازوت؛

ب- **العناصر الواجب التأكد من عدم ضمها لرقم الأعمال:** لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم:[2]

- مبلغ عمليات البيع الخاصة، بالمواد ذات الإستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض؛
- 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؛

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

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

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الإستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96-31 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كيفيات تحديد الأسعار بعض المواد والخدمات الإستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة (10 %)؛
- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار العقد الإيجاري المالي؛
- العمليات المنشئة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة؛
- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقة والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.

ثانيا: مراجعة التصفية والتسديد: يجب على المراجع التأكد مما يلي:

أ- **المعدل المطبق:** يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب(2 %)، وذلك حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2001. في حالة رقم الأعمال الناتج عن نشاط لنقل المحروقات عبر الأنابيب لا يتجاوز معدل الرسم على النشاط المهني (3 %).

ب- مراجعة التصفية والتسديد: يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم أن يكتتب سنويا لدى مفتش الضرائب المباشرة التابع لمكان فرض الضريبة، تصريحا بمبلغ رقم الأعمال المحقق أو الإيرادات المهنية الإجمالية حسب الحالة، في الفترة الخاضعة للضريبة، وذلك في نفس الوقت الذي تكتتب فيه التصريحات المشار إليها في المواد 11، 18، 51، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تلك الذكورة في المادة 27.

يقوم المراجع في هذه المرحلة بمايلي:

- يتأكد أن العمليات المنجزة حسب شروط البيع بالجملة مطابقة لما ورد في كشف العملاء الذي يجب أن يحتوي على المعلومات التالية:[1]
- رقم التعريف الجبائي؛
- رقم المادة الخاضعة للضريبة؛
- الإسم واللقب(الألقاب) أو العنوان التجاري؛
- العنوان الصحيح للزبون؛
- مبلغ عمليات البيع المنجزة خلال السنة المدينة؛

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

- رقم التسجيل في السجل التجاري؛
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر.
- التأكد من أن الرسم يحب باسم كل الشركة على أساس رقم أعمالها المحقق من طرف المؤسسات التابعة لها أو وحداتها في كل بلدية؛
- التأكد من تقديم الوثائق المحاسبية والإثباتات الضرورية لتدقيق التصريح عند كل طلب من مفتش الضرائب المباشرة.

يتأكد المراجع من تسديد الرسم على النشاط المهني من خلال التصريحات الشهرية أو الفصلية (G50) لدى قابض الضرائب المختص إقليميا وذلك قبل اليوم العشرين من الشهر الذي يلي الفصل الذي تم فيه تحقيق رقم الأعمال.

الفرع الثالث: المراجعة الجبائية للرسم على القيمة المضافة (TVA)

الرسم على القيمة المضافة يعتبر ضريبة غير مباشرة على الإستهلاك يفرض على القيمة المضافة للسلع والخدمات في كل مؤسسة في سلسلة الإنتاج والتوزيع، وتدفع كل مؤسسة ضريبة القيمة المضافة التي أضافتها للسلع والخدمات، وتظهر قيمة الضريبة المحسوبة في كل مستوى في السعر النهائي للمستهلك.

لمراجعة الرسم على القيمة المضافة على المراجع التأكد من النقاط التالية:

- الحدث المنشئ للرسم؛
- رقم الأعمال الخاضع لرسم (الوعاء)؛
- المعدلات المطبقة؛
- الحق في الحسم؛
- التصريح بالرسم على القيمة المضافة.

أولا: مراجعة الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:على المراجع التأكد من الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة، وهو تلك الواقعة التي تعطي ميلاد دين إتجاه الخزينة العمومية. ويتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:[1]

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

- بالنسبة للمبيعات، التسليم القانوني أو المادي للبضاعة. غير أن المؤسسات التي تبيع الماء الصالح للشرب فإن الحدث الذي ينشئ الرسم على القيمة المضافة بصدده، يتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا. يتكون الحدث المنشئ للرسم من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية، وفي غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء، بعد أجل سنة إبتداءا من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- بالنسبة للأشغال العقارية، من قبض الثمن كليا أو جزئيا، غير أنه فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية وبالنسبة لمعدل الرسم الذي يبقى مستحقا عند إنتهاء الأشغال، بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل، يتكون الحدث المنشئ من الإستلام النهائي للمؤسسة المنجزة؛
- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية، يتكون الحدث المنشئ من التسليم؛
- بالنسبة للواردات، من إدخال البضاعة عند الجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك؛
- بالنسبة للواردات من المنتوجات الخاضعة للضريبة، بمقتضى المادة 13 ثالثا، من تقديمها للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك؛
- بالنسبة للخدمات عموما، بقبض الثمن كليا أو جزئيا. وفيما بتعلق بالخدمات والتسلية بمختلف أنواعها، يمكن أن يتكون الحدث المنشئ للرسم، إن تعذر القبض، من تسليم التذكرة.

ثانيا: مراجعة رقم الأعمال الخاضع للرسم(الوعاء): على المراجع التأكد من أن وعاء الرسم على القيمة المضافة تضمن مايلي:

- المبلغ الإجمالي للمبيعات بالنسبة لعملية البيع؛
- قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة مع زيادة الفرق بالنسبة للمكلف الذي إستلمه، بالنسبة لعملية تبادل البضائع أو المواد الخاضعة للرسم؛
- جميع الفواتير المفوترة للزبون؛
- الحقوق والرسوم بالإستثناء الرسم على القيمة المضافة وحقوق الطوابع الجبائية والتخفيضات الممنوحة وحسوم القبض إذا كانت مفوترة، وكذلك يجب التأكد من خصم المبالغ المودعة بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها للبائع؛

- في حالة إذا تم البيع على يد شركة تكون فرع لشركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة، يؤسس الرسم ليس على ثمن بيع الشركة المدينة للشركة المشترية، وإنما على ثمن البيع المطبق من طرف هذه الأخيرة، سواء كانت غير خاضعة للرسم أو معفية منه؛[1]

ثالثا: مراجعة المعدلات:يجب على المراجع التأكد من تطبيق معدل الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات المؤداة والعمليات المنجزة. ويطبق في الجزائر معدلين:

- المعدل العادي (17في المئة) يطبق هذا المعدل على المنتوجات والبضائع والعمليات والخدمات التي لا تخضع للمعدل المخفض والمذكورة في المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- المعدل المخفض (7في المئة) يطبق هذا المعدل على المنتوجات والأشغال والمواد والعمليات المبينة في المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

رابعا: مراجعة عملية الحسم: لمراجعة عمليات الحسم يجب على المراجع التأكد من الشروط التالية:

أ- شروط الشكلية: وهي وثائق الإثبات القانونية وتتمثل فيمايلي:

- إعداد كشف يتضمن الرسم على القيمة المضافة المذكورة في الفواتير أو بيانات الإسترداد القابل

للحسم مرفوقا بالتصريح الشهري أو الثلاثي يحمل المعلومات التالية:[2]

- ✓ رقم التعريف الجبائي؛
- ✓ اللقب والإسم أو عنوان الشركة؛
- ✓ العنوان؛
- ✓ رقم القيد في السجل التجاري؛
- ✓ تاريخ وبيان الفاتورة؛
- ✓ مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها؛
- ✓ مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسدد.

- وثائق الإسترداد؛

[1]- المادة 15 من قانون الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

[2]- المادة 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

– فواتير الشراء.

ب– شروط المضمون: يتأكد المراجع من أن الحسومات تمت على العناصر التالية:

– لا يمكن أن يتم الخصم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مئة ألف دينار جزائري(100.00) على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا؛[1]

– لا يكون الحسم مقبولا إلا إذا إستعملت المواد أو المنتجات أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلا؛

– إن خصم الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المواد القابلة للإهلاك؛[2]

ج– شروط الزمنية: على المراجع التأكد من نشوء حق التخفيض التالية:

– حدوث الواقعة المنشئة للرسم؛

– وجود الوثائق الثبوتية؛

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

أما بالنسبة للمؤسسات الخاضعة جزئيا للرسم على القيمة المضافة فعلى المراجع التأكد من التطبيق

والتي من خلالها يتم حساب نسبة الرسم على القيمة المضافة (règle de prorata) الصحيح للقاعدة النسبية التي تحسب كما يلي:[3]

– بسط الكسر يتضمن رقم الأعمال الخاضع للرسم، ورقم الأعمال المتعلق بالصادرات، والتسليمات المتسمة بالإعفاء من الرسم.

– مقام الكسر يتضمن مجموع المبالغ المشار إليها في البسط، زائد رقم الأعمال المعفى أو الخارج عن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

عند نهاية السنة تحدد نسبة الخصم كما هي ناتجة عن العمليات المنجزة خلال السنة ذاتها ويقدم في كل سنة قبل اليوم خامس والعشرين من شهر مارس، إلى مصلحة الرسوم على رقم الأعمال، نسب الخصم التي يطبقونها خلال السنة الجارية. إذا اتضح أن النسبة المقدرة بهذه الكيفية، تقل بأكثر من خمس أجزاء من المئة عن النسبة الأصلية أو تزيد عنه، يترتب على المؤسسات القيام قبل اليوم الخامس والعشرين من شهر مارس من السنة الموالية،بالتسوية على أساس النسبة الحقيقية،

[1]– المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

[2]– المادة 38 من قانون الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

[3]– المادة 39 من قانون الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

ويترتب عن هذه التسوية إما إعادة دفع المبلغ الزائد على الرسم الذي سبق حسمه، وإما تطبيق خصم إضافي للخصم الذي سبق إجراءه.[1]

كما يجب على المراجع التأكد من إعادة دفع الرسم المخصوم في الحالات التالية:[2]

- في حالة إختفاء السلع، إلا في حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا؛
- إذا كانت العملية غير خاضعة للضريبة فعلا؛
- إذا اعتبرت العملية غير مدفوعة بصفة نهائية؛
- في حالة التنازل عن الإستثمارات قبل إنتهاء مدة خمس سنوات من إكتسابها.

غير أنه لا يعاد دفع الرسم في حالة البيع بالخسارة، تصدير السلع أو الخدمات، عمليات تسليم السلع أو الخدمات إلى قطاع يستفيد من نظام الشراء بالإعفاء.

خامسا: مراجعة التصريحات الدورية للرسم على القيمة المضافة: يجب على المراجع أن يتأكد من إرسال قبل عشرون يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة إختصاصه، كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق، من جهة، وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، كما يجب أن يتأكد من أن المؤسسة قامت بتسديد الضريبة المستحقة[3]، وأن يتأكد من إرفاق التصريح بكشف فواتير الشراء التي كانت موضوع حسم للرسم على القيمة المضافة.

إلى النقاط التالية: يجب أن يتأكد أنه أشار في وثيقة G–50

- تحديد مكتب التحصيل الذي يوجه له؛
- رقم التعريف الجبائي؛
- الشهر أو الثلاثي الذي يتعلق به؛
- إسم وعنوان الخاضع للرسم؛
- مبلغ العمليات الخاضعة للرسم المنجزة خلال الشهر أو الثلاثي؛
- مبلغ الرسم القابل للإسترجاع؛
- طبيعة الصناعة أو التجارة أو العمليات التي تخول الحق في الضريبة.

[1]– المادة 40 من قانون الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013

[2]– المادة 37 من قانونن الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

[3]– المادة 76 من قانون الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

الفرع الرابع: المراجعة الجبائية للضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور:

لمراجعة الضريبة على الدخل الإجمالي يقوم المراجع بمراجعة الوعاء، مراجعة التصفية والتسديد.

أولا: مراجعة الوعاء: لمراجعة الوعاء الخاص بالمرتبات والأجور يقوم المراجع بالتأكد من العناصر الواجب إدراجها في الوعاء والغير واجب إدراجها.

أ- العناصر الواجب إدراجها: يجب أن يتأكد من أن الوعاء يحتوي على:

- المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية؛[1]
- المكافآت المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة؛
- المبالغ المقبوضة من طرف أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير، وهذا مقابل عملهم؛
- التعويضات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات لقاء مصارفهم؛
- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة إعتيادية من قبل المستخدمين؛
- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري؛[2]

ب- العناصر الغير واجب إدراجها: يجب التأكد من عدم ضم العناصر التالية:[3]

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر؛
- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب؛
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة؛
- التعويضات عن المنطقة الجغرافية؛
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الإجتماعي مثل الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة؛
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو ذوي حقوقهم؛

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

[2]- المادة 67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

[3]- المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

– المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي؛

– تعويض التسريح.

كما يعمل المراجع على التأكد من أن المبالغ التي يخصمها المستخدم لتشكيل معاشات أو منح التقاعد والمساهمة العملية في التأمينات الإجتماعية تم طرحها من الوعاء.[1]

ثانيا: مراجعة التصفية والتسديد:

مراجعة السلم الموضوع من طرف إدارة الضرائب: تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول التالي:

الجدول رقم02 : جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

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

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة2013.

وأن الضريبة على الدخل الإجمالي تمت وفق الشروط المنصوص عليها وفق في المواد 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[2]، كما عليه مراجعة التصريحات المقدمة إلى الإدارة قد تم إعدادها بصورة لائقة.

[1]– المادة 73 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

[2]– المادة 75 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

خلاصة:

إن المؤسسة مهما كان حجمها، طبيعة نشاطها والقطاع الذي تنشط فيه قد تتعرض لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى الحد من قدرتها التنافسية، كما تؤثر على مركزها المالي مما يستدعي قيام المؤسسة بالمراجعة الجبائية لإكتشاف نقاط القوة والضعف من خلال إعداد تشخيص بهدف تصحيح نقاط الضعف وإستغلال نقاط القوة وذلك من خلال مراقبة إحترام القوانين والإنتظام الجبائي لتفادي العقوبات والغرامات، الإمتثال للقواعد الضريبية، فحص الأنشطة القوائم المالية والتصريحات الجبائية، إحترام أجال التسديد والإجراءات المتبعة في ذلك.

حتى تستطيع المؤسسة التغلب على المخاطر الجبائية وتخفيض العبء الضريبي يستلزم تعيين مراجع جبائي داخلي أو خارجي يتمتع بمؤهلات وخبرة مهنية في الميدان الجبائي يؤدي إلى ضمان أكبر قدر من المردودية، والتمتع بالإستقلالية التامة قبالة المسؤولين من أجل مراجعة الوضعية الجبائية للمؤسسة.

تمهيد:

تعتبر الجباية من أحد عناصر البيئة الخارجية للمؤسسة، وأكبر الإنشغالات بسبب الحق الجبائي الذي هو بمثابة قيد لها والذي يفرض عليها إحترام الإلتزامات المتزايدة، وفي خضم التغيرات التي تشهدها الجباية بات من الضروري على المؤسسة التكيف معها للتقليل من حدة المخاطر الجبائية والتحكم في مختلف الديون الجبائية، لأن تأجيلها يعرض المؤسسة لتحمل تكاليف إضافية في شكل غرامات وعقوبات.

تواجه المؤسسات الإقتصادية مخاطر عديدة من بينها المخاطر الجبائية التي تسعى جاهدة للتقليل منها، أين يكون خطر التشريع قيد بالنسبة لها لذلك على المؤسسة أن تتحكم في الجباية التي تسمح لها بالسيطرة على مختلف التكاليف والأعباء الجبائية، وتساعدها في ترشيد قراراتها وهذا للوصول إلى الهدف المنشود.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل التعرف على أنواع الأخطار الجبائية التي من الممكن أن تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية حيث سنتطرق إلى:

- المبحث الأول: ماهية الخطر الجبائي؛
- المبحث الثاني: الأخطار الناجمة عن التشريع الجبائي؛
- المبحث الثالث:الأخطار الناتجة عن التصريحات الجبائية؛
- المبحث الرابع: الأخطار الناتجة عن الغش والتهرب الضريبي المقصود.

المبحث الأول: ماهية الخطر الجبائي

لقد أصبح الخطر اليوم يمثل الشغل الشاغل للمسيرين، سواء تعلق الأمر بالمجال المالي أو التجاري أو الجبائي، فإنه يتعين إدراج الخطر في كل قرار مهما كانت طبيعته أو مجاله أو مداده أو مستواه.

المطلب الأول: مفهوم المخاطر الجبائية

الخطر الجبائي هو " كل أعمال التراخي في الإستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية أو الإلتزام والذي يؤثر سلبا على الضريبة المؤسسة مثل العقوبات، الضرائب الإضافية، الإضرار بالسمعة، الفرص الضائعة، تقييمات غير كافية للخطر".[1]

ويعرف الخطر أيضا بأنه تلك التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسب عدم إحترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات، وعموما ينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم إحترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقد والغموض في النظام الجبائي.

إذن الخطر هو احتمال إرتكاب الأخطاء الجبائية على مستوى حسابات المؤسسة منها مايعود إلى التعقد في الإلتزامات الجبائية، التي تقع على عاتقها.[2]

فالمشكلة الجبائية في المؤسسة تتمثل في معرفة الجباية والقدرة على التكيف مع التشريع الجبائي فللمؤسسة إلتزامات جبائية متعددة عليها القيام بها وفقا لنصوص القانون الجبائي (الإنتظام الضريبي) زيادة عن هذا فالتشريع الجبائي أعطى للمؤسسة عدة إمتيازات وخيارات تسعى من وراء الإستفادة منها والتأقلم معها وحسن المفاضلة بينها إلى تحقيق الفاعلية الجبائية.

المطلب الثاني: مصادر الخطر الجبائي

تتجلى المخاطر الجبائية الناجمة عن سوء التحكم في الجانب الجبائي نتيجة عدم إحترام القوانين الضريبية من جهة وتعقد وغموض النظام من جهة أخرى من خلال عدة صور هي:

---

[1]– صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية** بسكرة–الجزائر، مجلة الباحث، 2013، العدد 12، ص ص 119، 120.

[2]– جغلوف ثلجة نوال، **التدقيق الضريبي: بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب**، مرجع سبق ذكره، ص ص 3،4.

الفرع الأول: أسباب ناتجة عن ضعف تسيير المؤسسة:

إن مصير المؤسسة مرتبط بكفاءة الميسر في إتخاد القرارات المهمة، لذا على المؤسسة أخذ بعين الإعتبار العنصر الجبائي عند إتخاذ أي قرار في الوظيفة التسييرية، فالمسير الجبائي يهدف إلى الإستفادة من المزايا التي يمنحها القانون لصناعة قرارات تمويلية السليمة التي تكون في صالح المؤسسة، لأن عدم التحكم في التسيير الجبائي من أهم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وهذا يرجع إلى:

- ضعف التأهيل العلمي للموظفين في الجانب الجبائي يؤدي إلى عدم إعطاء الأهمية لهذا الجانب وبالتالي عدم متابعة للوضعية الجبائية للمؤسسة؛
- غياب الوعي الجبائي يؤدي بالمؤسسة إلى عدم الوفاء بمختلف الإلتزامات الجبائية والتسديد ضمن الآجال القانونية؛
- إستثمار الدين الجبائي والإستفادة من السيولة عوض دفع الضرائب في الآجال المحددة؛
- إعتماد الهيآت الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروض مما يؤدي ببعض المؤسسات لتخفيض الأسعار قصد إجراء دراسة معمقة لتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها إلى المراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها.

الفرع الثاني: أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي

ومن الأسباب الناتجة عن التشريع الجبائي ما يلي:

- إن عدم الإستقرار الضريبي يرجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث من خلال قوانين المالية العادية، وقوانين المالية التكميلية مما أثر سلبا على تسيير جباية المؤسسة،
- تعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي تؤدي بالمؤسسة إلى سلك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة،
- غياب الحوار بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، مما يجعل المؤسسة خصما بدلا من أن تكون المساعد والمرشد له،

- ضعف مواكبة الإدارة الجبائية للتعديلات الحاصلة في ميدان المحاسبي والإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي مما ينجر عنه من إنعكاسات في الميدان الجبائي فهذا التحول قد تنجر عنه مخاطر جبائية على المؤسسات الإقتصادية نتيجة تغير النظام المحاسبي وانعكاساته على جباية المؤسسة خاصة في السنوات الأخيرة؛
- بعض التفسيرات للقواعد الجبائية من طرف الإدارة التي يصعب التنبؤ بها، مما قد يلحق الضررا بالمؤسسة، ويشكل خطرا أكيدا لها؛
- إختلاف القراءات من مصلحة جبائية لأخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباين بين المصالح وهذا مايؤدي إلى نشوء إنطباع سيئ عن الإدارة الجبائية، وبالتالي فإن تطبيق القانون الجبائي وتفسيراته المتعددة في شكل تعليمات ومناشير إدارية تشكل مصدرا للمخاطر الجبائية في المؤسسة.

الفرع الثالث: المخاطر الأولية

هي المخاطر الناجمة عن الأخطاء المادية، أو مخاطر ناتجة عن خيارات جبائية غير ملائمة للمؤسسة أو عدم الوفاء بشروط إمتيازات معينة، أو الأخطاء الناتجة عن تفسيرات خاطئة للقانون الجبائي، ولتحليل المخاطر الأولية يجب التفرقة بين الخطأ المادي المعبر عنه بخطأ محاسبي والخطأ في القرار التسيري الناجم عن الخيار الجبائي.

أولا: الأخطاء المحاسبية: وتتمثل في الأخطاء التي تكون على مستوى الميزانية أو جدول حسابات النتائج وأخرى ترجع لعناصر مختلفة مثل الخطأ في تطبيق المعدلات. ينتج الخطأ المحاسبي عن عدم دقة أو نسيان (قلب الأرقام...)، خطأ في تقييم المخزون، إغفال التسجيل المحاسبي.[1]

أ- المخاطر الناجمة عن أخطاء في الميزانية: أهمها:

- الأخطاء التي تحدث في إحتساب بعض أصول الميزانية، كأن تكون هذه الأصول غير مسجلة في الميزانية في حين التكاليف المتعلقة بها مسجلة في جدول حسابات النتائج؛

[1]- صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص 101 - 103.

- الأخطاء التي تحدث في الإهتلاكات كأن يتم دمج إهتلاك معدات تم تأجيرها إلى مؤسسات أخرى (تغلب الجوهر الإقتصادي عن الجوهر القانوني) أو إعتماد طريقة معينة للإهتلاك مع عدم توفر الشروط لتبني هذا النوع من الإهتلاك؛
- أخطاء متعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي إلى الرفع من قيمته.

ب- المخاطر الناتجة عن أخطاء في جدول حسابات النتائج: من أهم الأخطاء التي قد تسجل في جدول حسابات النتائج نجد الأعباء، تتركز الأخطاء خاصة في أعباء الإستغلال والأعباء المالية، كما يمكن أن تسجل الأعباء الإستثنائية.

- تتضمن النتيجة الجبائية النتيجة المحاسبية بعد تخفيض النواتج الغير خاضعة للضريبة، وإضافة بعض الأعباء غير القابلة للخصم، فعملية الإضافة والتخفيض قد تشكل مصدر خطأ في تحديد النتيجة الجبائية.

ت- المخاطر التي تحدث نتيجة العناصر الأخرى: زيادة عن الأخطاء التي تظهر في الميزانية وجدول حسابات النتائج نلاحظ بعض الأخطاء التي تظهر خصوصا في الرسم على القيمة المضافة والمؤسسات الحديثة إذن يجب مراجعة الحالتين لأنها من أهم مصادر المخاطر الجبائية في المؤسسة.

- الرسم على القيمة المضافة: مراقبة الرسم على القيمة المضافة يتوقف على تدقيق النظام الجبائي المطبق، مراقبة تصريحات المؤسسة وذلك من خلال مراقبة المعدلات الحسومات(التخفيضات).....لأن تصريح المؤسسة من أهم مصادر الخطر الدائم في المؤسسة.

- في حال كون المؤسسة حديثة النشأة تكون أكثر عرضة للخطر الجبائي وذلك لأنها لا تتوفر على الشروط التي تمكنها من الإستفادة من الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي إضافة إلى قلة خبرتها في مجال التسيير الجبائي وذلك لكونها غير معروفة لدى الإدارة الجبائية كما تهتم الإدارة الجبائية بالمؤسسات القديمة أكثر من الحديثة مما يوقعها في إرتكاب أخطاء جبائية أو تعمدها ذلك للحصول على منافع مادية.[1]

[1]- صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص 104.

ثانيا: الخطأ في القرار التسييري: يمكن الحديث عن القرار التسييري عندما يختار المسير من بين عدة بدائل متاحة لها أثار ضريبية مختلفة، هذا القرار قد يكون صحيح من الناحية القانونية كما قد يكون غير قانوني.

أ- القرار التسيري القانوني: هو القرار المتخذ من بين عدة بدائل جبائية متاحة قانونا أهمها:

- حرية إختيار طرق تقييم المخزون؛
- إعتماد الإهتلاك الخطي أو المتناقص؛
- الإمتناع عن مكافأة أحد المسيرين؛
- إعادة تقييم عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك.

مثل هذه القرارات ملزمة للمؤسسة، كما أنها ملزمة لإدارة الضرائب بناءا على مبدأ عدم التدخل في التسيير.

ب- قرار التسيير غير القانوني: هو ذلك القرار غير الموافق للنصوص الجبائية مثل:

- التقييم الصوري للمخزون؛
- تسديد ديون غير مستحقة؛

مثل هذه القرارات ملزمة للمؤسسة، لكنها ليست كذلك لإدارة الضرائب التي تدمج هذه الأعباء في الوعاء الضريبي.[1]

الفرع الرابع: مخاطر تسييرية أخرى

من خلال حدود التسيير الجبائي يمكننا أيضا إبراز مظاهر أخرى للمخاطر الجبائية تتمثل في:

- نظرية الفعل العادي في التسيير؛
- التعسف في إستعمال الحق.

[1]- محمدعادل عياض، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وأثره على المؤسسات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر، جامعة ورقلة، 2003، ص ص 18،19.

أولا: نظرية الفعل غير العادي في التسيير: يقصد بالفعل غير العادي في التسيير ذلك الفعل الذي يكون ضد مصالح المؤسسة التي تهدف إلى تحقيق الربح، وينظر له من الناحية الإقتصادية ليس من الناحية القانونية فاعتبار هذه الناحية مستوفاة الشروط، ولا تشكل خرقا للإلتزامات الجبائية للمؤسسة ولكن التبرير الإقتصادي هو الذي يقرر هذا الفعل من عدمه. وحسب نظرية الفعل غير العادي في التسيير فإن الإدارة الجبائية قد ترفض دمج بعض الأعباء أثناء تحديدها للوعاء الضريبي، مما يشكل إحدى مظاهر الخطر الجبائي داخل المؤسسة ومن بين الأفعال غير العادي في التسيير نجد:

- تقديم القروض للمسيرين بدون فوائد؛
- تحمل المؤسسة أعباء شخصية لمسيرها؛
- التنازل عن العقارات المسيرين بأسعار منخفضة عن أسعارها الحقيقية؛

ثانيا: التعسف في إستعمال الحق: تكيف الإدارة الجبائية بعض العمليات على أنها تعسف في إستعمال الحق إذا كانت تهدف إلى تجنيب أو تخفيض الضريبة وذلك باللجوء إلى إخفاء الطبيعة الحقيقية للعملية وتهدف فقط لتجنب الضريبة دون وجود فائدة إقتصادية للمؤسسة فهذا التكيف يشكل إحدى مظاهر الخطر الجبائي على المؤسسة فتهديد الإدارة الجبائية بتكييف بعض العمليات على أنها تعسف في إستعمال الحق تعتبر خطوة رادعة لبعض المؤسسات التي تسعى لتفضيل العائد الجبائي على العائد الإقتصادي ويتميز التعسف عن إستعمال الحق بمايلي:[1]

- الإخفاء بإجراء صوري أي دون فعل حقيقي؛
- الإخفاء بالتدليس: مثلا عقد الهبة لإخفاء عملية البيع؛
- الإخفاء بتوسيط أشخاص من أجل التغطية عن المكلف الحقيقي؛
- تحقيق الهدف الضريبي: إن إنعدام أي هدف سوى تقليص الضريبة يجعل الإدارة الضريبية يؤهل هذا الفعل بأن يكون تعسف في إستعمال الحق وما على المكلف إلا إثبات أن هذه العملية ذات فائدة إقتصادية إلى جانب الهدف الضريبي المراد تحقيقه.

[1]– صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص 106.

المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي

تسيير الخطر يعد من المفاهيم الحديثة التي حضت باهتمام العديد من الباحثين ومكاتب المراجعة والقاعدة العامة ترى أن تسيير الخطر الجبائي لا يعني التقليل من المخاطر الجبائية فقط ولكن تحديد مستوى الخطر المقبول من طرف للمؤسسة. كما أن تسيير الخطر الجبائي يكون من مهام الوظيفة الجبائية التي تقوم بوضع هيكلة لتسيير الخطر الجبائي لتحقيق الأهداف التالية:[1]

- التعرف على الخطر الجبائي؛
- قياس وتحديد حدود الخطر الجبائي؛
- مراقبة الخطر الجبائي؛
- إعلام الأطراف الأخذة بالمخاطر الجبائية المتعلقة بهم.

ومن الدراسات التي تناولت هذا الموضوع مكتب المراجعة **Deloitte & Touche** حيث يرى أن تسيير الخطر الجبائي يمر عبر الأربع مراحل التالية:

- تقليص الخطر: مجلس الإدارة يقوم بوضع آليات الرقابة التي تسمح بتقليص الخطر وإرسال الإشارات عن المخاطر الممكن حدوثها؛
- تأمين التنفيذ المستمر: كل مجموعة أو مسؤول عن الخطر، مكلف بتأمين التنسيق وتحسين الإستراتيجية والعمليات والقياس في إطار تسيير الخطر؛
- تطبيق سياسة وإستراتيجية للمخاطر الجبائية: الإدارة العليا تعطي تعليمات من أجل إحترام عناصر الخطر، ووضع حد أعلى للخطر الجبائي في المؤسسة، والإشارة إلى الطرق المحتملة من أجل التواصل مع إمكانية التسيير الجبائي.

كما يرى أن تسيير الخطر الجبائي داخل المؤسسة يقدم الإمتيازات التالية:[2]

- وضع إستراتيجية جبائية مفهومة من طرف مجلس الإدارة؛
- يعطي أحسن إتصال داخلي بين وحدات الأعمال؛

[1] - Redah Khalassi, opcit, P :224

[2]- WWW.deloitte .com/ view/ fr_ CA/ca/ services/ fiscalite/ gestiondesrisquesfiscaux/ Index/ le03-04-2014 A 22h33.

- وضع إطار عمليات من أجل متابعة وتسيير الخطر الجبائي؛
- البحث عن أحسن معدل إخضاع ضريبي فعلي من أجل الحصول على أحسن نتيجة للمساهمين؛
- تقليص عدد النزاعات التي تكون فيها المؤسسة طرف خاسر.

وبالتالي يمكن القول أن تسيير الخطر الجبائي يعتبر الخطوة الأولى لكل تسيير جبائي فهو يهدف إلى تحقيق حد أدنى من الضمان والأمن الجبائي وإلى تحديد الإحتياطات اللازمة لتفادي هذا الخطر وتتمثل هذه الإجراءات الوقائية في:

- إحترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح وإحترام أجال الدفع؛
- أن توكل مهمة التسيير الجبائي لمختص جبائي ملم بالقواعد الضريبية، وإنشاء خلية جبائية مكلفة بالتحسين الدائم للتسيير الجبائي وإستغلال الإمكانيات المتاحة في ميدان الجباية؛
- القيام بإجراءات المراقبة الجبائية الداخلية وتطوير مهمات المراجعة الجبائية؛
- إنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات وإطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي.

وتجدر الإشارة أن هذه الإجراءات لا تزيل كليا الخطر الجبائي، لكنها بتطبيقها في شروط ملائمة، تسمح باستبعاد أي مراقبة جبائية يمكن أن تؤدي إلى عقوبات أو غرامات أو تقويمات.[1]

المبحث الثاني: الأخطار الناجمة عن التشريع الجبائي

إن النظام الضريبي يتضمن طريقة عمل محددة تنظمها التشريعات، والتنظيمات التشريعية واللوائح التنظيمية المتضمنة في النصوص الضريبية، فقد ألزم المؤسسات إلتزامات جبائية محددة، إن هذه الإلتزامات قد تضع المؤسسة موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم إحترامها للقانون الجبائي.

المطلب الأول: مصادر القانون الجبائي:

تتمثل مصادر القانون الجبائي في مصادر داخلية وأخرى خارجية.

[1]– صابر العباسي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية**، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجيستر ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص66.

الفرع الأول: المصادر الداخلية

ومن المصادر الداخلية نجد:[1]

أولا: القـــانون: نجـد الضـريبة مجالهـا فـي الجزائـر فـي إطـار القـانون(المـادة 13 -122 مـن الدستور1996) ومنه لا وجود لضريبة ما لم ينص عليها القانون.

بالإضـافة إلـى ذلك وطبقا للقانون 84-17 المتعلق بـالقوانين الماليـة المؤرخ فـي 07 جويليـة 1984، لا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي من خارج قانون الماليـة إلا فـي حـالات إستثنائية حيث يمكن أن يتم تحديد كيفيات وضع وتحصيل الضريبة، رسم شبه جبائي أو أي حق ذو طابع جبائي من خلال مرسوم تنفيذي أو قرار وزاري، ويتم أخذ بعين الإعتبار بهذه النصوص القانونية عند إعداد الأحكام الجبائية، لكي يتم دمجها في قانون الماليـة.

إن مشروع قانون الماليـة يحضر كل سنة من طرف الحكومـة والذي يحض بموافقة البرلمان بغرفتيه (مجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة) بعد الموافقة عليه من طرف مجلس الوزراء يتم بعد ذلك إصدار القانون من طرف رئيس الجمهورية قبل الفاتح من جانفي للسنة التي تنص عليها . يتم بعد ذلك تطبيق القانون من طرف الإدارة الجبائية وقد تنجم عن هذا التطبيق نزاعات تسمح بتدخل القاضي.

ثانيا:الأحكام القضائية[2]: عندما يتدخل القاضي بعد النزاعات القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية يقوم عندها باتخاذ قرارات وأحكام لتغيير وتفسير الإدارة الجبائية لنص جبائي، نقول أن هذا القرار إجتهاد قضائي

تحت هذه الصفة تطبق هذه الأحكام على إدارة الضرائب بشكل إجباري ترغم على إدخال التعديلات الضرورية على تفسير موضوع النزاع، ولهذه الأحكام القضائية نفس الآثار المعروفة في مجال القانون الإداري العام.

لكن يمكن أن تقوم السلطة المعنية بتطبيق حكم قضائي على المكلف بالضريبة، طرف النزاع دون أن تعممه على المكلفين بالضريبة الآخرين المعنيين بنفس الوضعية .

[1]-محمد عباس محرزي، **إقتصاديات الجباية والضرائب**، الطبعة الثالثة، دار هم للنشر والتوزيع، الجزائر، بدون سنة نشر، ص49.

[2]- المرجع السابق، ص ص 50،51.

إن هذا السلوك موجود بشكل واسع عندما تمنح إدارة الضرائب إهتمام بالغ لتفسيرها لنص قانوني، إلى درجة أن تقترح على المشرع للقيام بتعديلات على القانون في الإتجاه الذي تراه هذه الإدارة صحيح.

ثالثا:الفقه: يشمل الفقه جميع الآراء الصادرة عن المؤلفين والمنظرين والمفسرين للنصوص التشريعية التنظيمية لما تكون هذه الأخيرة أدوات لتطبيق القوانين الضريبية والأحكام القانونية.

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

إن الأوامر والمنشورات والتعليمات المختلفة الصادرة عن إدارة الضرائب لا تفرض على المكلفين بالضريبة مادامت أنها لحاجات داخلية كالشرح لأعوان المصالح شروط تطبيق قانون معين ولا يمكن للمكلف بالضريبة أن يستعمل هذه المصادر الإدارية المكتوبة عندما يقوم بالطعن أمام الهيئات المعنية.

الفرع الثاني: المصادر الخارجية

وتوجد نتيجة التطور الحاصل في العلاقات الإقتصادية الدولية، ويكتسي دورها أهمية بالغة مادام أنها تفرض أحكام على التشريع الداخلي ويمكن أن تغير بشكل عميق أحكامه وتتمثل المصادر الخارجية أو الدولية أساسا في **الإتفاقيات الجبائية الدولية**.[1]

المطلب الثاني: الآثار الناجمة عن سوء تطبيق القانون الجبائي

ومن الآثار الناجمة عن سوء تطبيق القانون الجبائي نجد:

الفرع الأول: التقييم الجزافي:

يتم التقييم الجزافي لأسس فرض الضريبة على المدين به في حالة:

أولا: رفض المحاسبة: يتم رفض المحاسبة وفقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية:

[1]– المرجع السابق، ص 51.

– في حالة مسك الدفاتر والسندات والوثائق الثبوتية غير مطابقة لأحكام المواد9 ،10 ،11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.[1]

حسب أحكام المواد السالفة الذكر من القانون التجاري على:[2]

أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراءات المعتادة.

– في حالة المحاسبة تتضمن أخطاء أو إغفالات غير صحيحة أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في العمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية؛[3]

– عندما تكون المحاسبة محرومة من كل قيمة مقنعة والمقصود بذلك غياب وثائق الإثبات من الفواتير وغيرها.[4]

ثانيا: المحاسبة غير منتظمة: إذا كانت المؤسسة لا تمسك ولا تتوفر على محاسبة منتظمة.[5]

الفرع الثاني: الشروط الجبائية من وجهة نظر المشرع الجبائي الجزائري

ومن الشروط الجبائية من وجهة نظر المشرع الجبائي الجزائري نجد:

أولا: الأعباء القابلة للخصم: ومنها نجد:

أ – أعباء دورة الإستغلال: هي الأعباء الخاصة بدورة الإستغلال ونجد من بينها : الأعباء الخاصة بالمشتريات، مصاريف المستخدمين، الأعباء الإجتماعية، الضرائب والرسوم، وحتى تكون مقبولة جبائيا يجب توفر الشروط التالية:

[1]– المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[2]– المواد 9، 10، 11 من قانون التجاري الجزائري سنة 2007.

[3]– المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية - للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

[4]– المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

[5]– ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الرقابة،المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية سنة 2013.

1- أعباء المشتريات: ومنها:

- يجب أن تخص البضاعة المستهلكة أو المواد أو اللوازم المستهلكة التي حصلت عليها المؤسسة خلال دورة إستغلالها، ويتم التسجيل المحاسبي فور الحصول على الفاتورة مع تسجيل تكلفة الشراء مضافا إليها كل المصاريف الملحقة بها ومخفضا منها مختلف التخفيضات الممنوحة من طرف الموردين.

2- أعباء المستخدمين: وذلك كما يلي:[1]

- أن يتعلق بعبء فعلي وليس وهمي؛
- أن يكون غير مبالغ فيه والمقارنة مع نوع العمل، وأن ينشأ عنها إشتراكات إجتماعية؛

وهذا ما نصت عليه المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة، الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في الشركة، لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل، مع ضرورة دفع الإشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والإقتطاعات الإجتماعية الأخرى المعمول بها. ولا يمكن بأي حال من الأحوال، أن يقل التخفيض المشار إليه أعلاه، عن الأجر الوطني الأدنى المضمون".[2]

3- أعباء إجتماعية: توسعت عملية الخصم لتشمل كل الأعباء المترتبة عن الإشتراكات الإجتماعية التي تدفع عن طريق المؤسسات في إطار أنظمة التعاقد والمترتبة عن الإلتزامات القانونية والعمولات مكافآت عن السمسرة والأتعاب ومختلف المكافآت الأخرى حيث يجب أن تكون:

- مسددة ومرفقة بكشف ملحق بالميزانية الجبائية؛
- يجب إظهار إسم المستفيد وعنوانه والمبلغ الذي تقاضاه.

[1]- ولهي بوعلام، **التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في إتخاذ القرار**، الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، جامعة مسيلة، الجزائر 14- 15 أفريل 2009 ص5

[2]- المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

4- للضرائب والرسوم: هي الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات وهي تخص الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، وحقوق الطابع. وتعتبر قابلة للخصم:

- إذا لم تستفد المؤسسة من تخفيضات في هذه الضرائب. في حالة منحت تخفيضات فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة المالية التى تم خلالها إشعار المؤسسة بدفعها؛[1]
- إذا كانت متعلقة بالإستغلال؛
- إذا كانت مسددة محاسبيا أو مثبتة محاسبيا في إنتظار التسديد.

5- أعباء الإيجار المهنية (مباني إدارية) والتجهيزات: يعتبر مبلغ الإيجارات المهنية المستحقة أو الجارية خلال الدورة من بين الأعباء القابلة للخصم ويتضمن هذا المبلغ الإيجار والنفقات الملحقة به، والتي تتحملها المؤسسة وفق عقد الإيجار غير أن هناك بعض الإستثناءات منه:

- الإيجارات المدفوعة مسبقا.[2]
- يجب أن تكون أجور الكراء الخاصة بالمباني مخصصة مباشرة للإستغلال.[3]

6- مصاريف التأمينات: إذا كانت موجهة لتغطية خطر قد يؤدي إلى حدوث خسارة أو تكلفة.

7- المصاريف المالية: تعتبر هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت:

- تخص مصاريف تسيير الحسابات الجارية للمؤسسة؛
- فوائد الديون والعروض المستعملة في تمويل النشاط المهني للمؤسسة، أو تلك المستعملة في شراء أو إنشاء هياكل مخصصة لممارسة النشاط المهني للمؤسسة؛[4]
- الفوائد وكافة الحواصل الأخرى الناتجة عن السندات والديون والودائع والكفالات المستحقة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين أو المستقرين في الجزائر لفائدة أشخاص طبيعيين أو معنويين مقيمين أو مستقرين في دولة أجنبية إذا أبرمت الجزائر إتفاقية جبائية معها.[1]

---

[1]- المادة 141 الفقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[2]- ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره ص 7.

[3]- المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[4]- ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 6.

ب- أعباء مختلفة: ومنها ما يلي:

1- الإهتلاكات: كما هو معلوم أن الإهتلاك هو إنخفاض قيمة عنصر نشيط الذي يطرأ على الأصول الثابثة العينية، وذلك على أثر إستعماله أو مرور الزمن عليه، وحتى يتم قبول مخصصات الإهتلاك كأعباء يجب توفر الشروط التالية:

- لا تطبق الإهتلاكات إلى على الأصول القابلة للتدهور:فإذا كان التدهور ناتجا عن الإستعمال المتكرر أو عامل الزمن، فإن المؤسسة غير مطالبة بتبريره، لكن يستوجب تبرير التدهور الإستثنائي وذلك من أجل خصم أقساط الإهتلاك؛

- أن تتعلق الإهتلاكات بعناصر مبينة في عناصر الميزانية: لا يمكن للإهتلاك المطبق على الإستثمارات أن يخصم من النتيجة الجبائية مالم يدرج هذا الإستثمار في قيم أصول المؤسسة؛

- أن تثبت الإهتلاكات محاسبيا: تقيد الإهتلاكات محاسبيا عند نهاية كل سنة محاسبية ضمن التكاليف في حساب مخصصات الإهتلاكات، وفي حالة غياب هذا التقييد الإهتلاكات غير نظامية ويعاد إدماجها ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة بدلا من خصمها؛[2]

- أن يتم حساب قاعدة الإهتلاك المالي للتثبيتات التي تمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة والتي تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة دون الرسم على القيمة المضافة؛

- يتم حساب الإهتلاك المالي للتثبيتات المخصصة لنشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فيتم حسابها مع إدراج الرسم على القيمة المضافة؛ [3]

- يجب أن تكون طريقة الإهتلاك واضحة. وقد حددها المشرع على أن نظام الإهتلاك الخطي يطبق على كل التثبيتات،غير أنه بإمكان المكلفين بالضريبة أن يطبقوا ضمن الشروط المحددة في المادة 174 (الفقرة 2 ،3) الإهتلاك التنازلي والإهتلاك التصاعدي؛[4]

---

[1]- المادة 141 مكرر4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[1]-الجيلاني بن واضح، **تحليل التأثير الجبائي على نتائج وبعض إختيارات المؤسسة**، الملتقى الدولي- صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية- جامعة بوضياف، الجزائر، أفريل 2009 ، ص 6 ، 7.

[3]- المادة 141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

[4]- المادة 174 الفقرة 1، 2، 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

– إذا إلتزم المكلف بالضريبة بإعادة إستثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض القيم في شكل تثبيثات في مؤسستة قبل إنقضاء أجل 3 سنوات إبتداءا من إختتام السنة المالية ، تعتبر فوائض القيم المخصومة من الربح الخاضع للضريبة مخصصة للإهتلاك المالي للتثبيتات الجديدة وتخصم من سعر التكلفة؛[1]

– لا يجب أن تقل مدة الإهتلاك المدة المسموحة بها جبائيا وهي خمس سنوات.

2– المؤونات: هي الأرصدة المشكلة بغرض مواجهة الخسائر والتكاليف المبينة بوضوح، والمتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية مثل تدهور قيمة المخزون والحقوق والخسائر المحتملة الوقوع، ويتعلق المصير الجبائي للمؤونات المكونة بالشروط المتعلقة بخصمها فإذا ما تحققت فعلا تصبح تكلفة نهائية وتخصم من نتيجة السنة المالية.[2]

– يجب تقييد الأرصدة المشكلة لمواجهة خسائر القيم في حسابات المخزونات والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة؛[3]

– يجب التسجيل المحاسبي للمؤونات: بمعنى عدم تسجيل المؤونة محاسبيا ينجم عنه فقدان إمكانية خصمها من نتائج الدورات المتعلقة بها؛

– تحديد طبيعة الخسارة وأن يكون التقدير غير مبالغ فيه؛

– تكون الخسارة في حد ذاتها قابلة للخصم: بمعنى أن كل تكلفة يقابلها دخول عنصر ضمن أصول المؤسسة، لا يمكنها أن تكون محمل تكوين مؤونة بل يجب أن تتعلق المؤونة بخسارة أو تكلفة فعلية قابلة للخصم؛

– تكون الخسارة بداية في الدورة وتترتب عن النشاط الإستغلالي للمؤسسة؛

– يجب أن تكون مسجلة في كشف يلحق بالتصريح الجبائي: رغم كون المؤونة مبررة ومقبولة في موضوعها ومسجلة في انتظام في المحاسبة فإنه لا يمكن خصمها من النتائج الخاضعة للضريبة إذ

[1]– المادة 173 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[2]– زواق الحواس، **فعالية التسيير في ترشيد صناعة القرار**، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية جامعة المسيلة، الجزائر، 14– 15 أفريل 2009 ص 6.

[3]– المادة 141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

إمتنع المسير من بيانها في كشف الأرصدة في مستخلصات الحسابات الواجب إرفاقها بالتصريح السنوي للنتائج؛

– الطابع الإحتمالي للخسارة: فإذا كانت التكلفة أو الخسارة أكيدة في مبدئها ومبلغها فيجب تسجيلها محاسبيا على أساس النفقة، إذ لا يجوز إستعمال مخصصات المؤونات إذا لم تتوفر صفة عدم التأكد في مبدأ أو مبلغ العبء المحتمل.[1]

3– العجز المرحل: وفقا لأحكام المادة 147من قانون الضرائب المباشرة في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبء يدرج في السنة المالية الموالية يخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية وذلك إذا تحقق الشرط التالي:

– يجب ألا يتجاوز العجز الزائد الذي ينتقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.[2]

4– فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات: يمكن للمؤسسة لأسباب معينة، ببيع أحد عناصر أصولها الثابتة سواء كانت أصولا مادية، معنوية أو مالية، لذلك تقوم المؤسسة بالمقارنة بين ثمن بيع العنصر من جهة وبين القيمة المحاسبية الصافية من جهة أخرى، فإذا كان الفرق موجبا تحقق المؤسسة فائض قيمة. ويوجد نوعان من فائض القيمة الناتجة عن التنازلات هما فائض القيمة طويل المدى والذي ينتج من التنازل عن عناصر مكتسبة أكثر من ثلاث سنوات وفائض القيمة القصير المدى الذي ينتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة أقل من ثلاث سنوات

إذا التزمت المؤسسة بإعادة إستثمار مبلغ يساوي فائض القيمة الناتج عن التنازلات مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها قبل إنقضاء أجل ثلاث سنوات لايدخل فائض القيمة المذكور ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة. وفي حالة العكس ووفقا لإلتزام المكلف بالضريبة، تنتقل فائض القيمة إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي إنقضى فيها أجل ثلاث سنوات.[3]

[1]– الجيلاني بن واضح، مرجع سبق ذكره، ص ص 7،8.

[2]- المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[3]– الجيلاني بن واضح، مرجع سبق ذكره، ص ص 5، 6.

الفرع الثالث: الإلتزامات الجبائية من وجهة نظر المشرع الجزائري

أما الإلتزامات الجبائية من وجهة نظر المشرع الجزائري، فهي:

أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي: إلتزامات المدينين بالراتب:

- يتعين على كل مدين بالراتب يقيم بالجزائر ويدفع مرتبات وأجور ومعاشات وتعويضات وأتعاب وريوع عمرية، أن يقوم بالإقتطاع وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة؛
- يجب على المدينين بالراتب أن يسجلوا لكل مستفيد وعن كل دفع مدفوع خاضع للضريبة، على السند أو البطاقة أو أية وثيقة مخصصة لتسجيل دفع الأجور وإن تعذر ذلك في سجل خاص مايلي:

✓ تاريخ ونوع ومبلغ هذا الدفع، بما في ذلك الإمتيازات العينية والفترة المتعلقة به؛

ويقصد بالإمتيازات العينية، التغذية والمسكن والألبسة والتدفئة والإنارة التي تقدر من طرف المستخدم، حسب القيمة الحقيقية للعناصر المقدمة والخاصة بكل ثلاثة أشهر، أو بكل شهر، أو بكل خمسة عشرة يوما، أو بكل يوم، أو بكل ساعة، حسب الحالة.[1]

لا تدخل الإمتيازات العينية المتمثلة في التغذية والمسكن دون سواهما، التي يستفيد منها العاملون في المناطق الواجب ترقيتها ضمن أساس الضريبة على الدخل.

وتحدد المناطق الواجب ترقيتها عن طريق التنظيم.[2]

✓ المبلغ المتميز للإقتطاعات المتممة؛

✓ عدد الأشخاص المصرح بهم في كفالة المستفيد من الدفع.

- يجب الإحتفاظ بهذه الوثائق إلى غاية إنقضاء السنة الرابعة الموالية للسنة التي تمت فيها الإقتطاعات.[3]

[1]- المادة 71 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014 .

[2]- المادة 72 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

[3]- المادة 75 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

وفيما يخص المدينين بالراتب الذين لم يستوفوا بعد الإلتزامات المنصوص عليها في المادتين 75 أعلاه والمادة 129 التي تنص على أنه: "يجب أن تدفع الإقتطاعات المستحقة عن شهر معين خلال عشرين يوما الأولى أو الثلاثي إلى صندوق قابضي الضرائب تحدد الإدارة تلقائيا مبلغ الحقوق المستحقة بصدد ضريبة الدخل على المرتبات والأجور لكل شهر من الشهور التي تأخر فيها دفعها تحسب هذه الحقوق بتطبيق نسبة 20 بالمئة على أساس تقدره الإدارة تلقائيا".[1]

تخضع للإقتطاع من المصدر المحرر لضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل التي يدفعها المدينون المقيمون في الجزائر إلى مستفيدين يقيمون جبائيا خارج الجزائر:

– المبالغ المدفوعة كمكافآت عن مختلف الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر، يشمل هذا الإقتطاع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.[2]

يلزم المدين الذي يقوم بدفع المبلغ المشار إليه أعلاه إلى أشخاص لهم إقامة جبائية في الجزائر بإجراء الإقتطاع من المصدر عند دفعه لهذه المبالغ.[3]

يتعين على كل مدين يقوم بالإقتطاع من المصدر أن يسلم إلى المعنيين بالأمر وصلا يقتطع من دفتر بقسائم مرقمة تقدمه الإدارة الجبائية.[4]

يجب أن تدفع الإقتطاعات الخاصة بالمدفوعات خلال العشرون يوما الأولى للشهر الموالي لصندوق قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له المدين.

وتطبق على أي مدين لم يقم خلال هذا الأجل، بالمدفوعات التي هو مسؤول عنها أو قام بدفع غير كاف،[5] تضاف إليه نسبة 25 بالمئة. [6]

ثانيا: الإقتطاع التي تخضع له رؤوس الأموال المنقولة الموزعة:

تمثل ريوع الأسهم حصص الشركة الإيرادات المماثلة لها الإيرادات التي توزعها:

[1]– المادة 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

[2]– المادة 33 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

[3]– المادة 108 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

[4]– المادة 109 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

[5]– المادة 110 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

[6]– المادة 134 – الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

- شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري؛
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة،
- الشركة المدنية المتخذة شكل شركة الأسهم؛
- شركات الأشخاص وشركات المساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال.[1]

تمثل المداخيل الموزعة، على وجه الخصوص

- الأرباح أو الإيرادات التي لا تدرج في الإحتياطات أو في رأس المال؛
- المبالغ أو القيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم أو حاملي حصص الشركة والغير المقتطعة من الأرباح؛
- إيرادات الأموال المستثمرة؛
- القروض أو التسبيقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء إما مباشرة أو بواسطة شخص أو شركة؛
- المكافآت والإمتيازات والتوزيعات الغير المعلن عنها؛
- المكافآت المدفوعة للشركاء أو المدراء غير المعوضة أو لأداء خدمة أو التي يعتبر مبلغها مبالغا فيه؛
- أتعاب مجلس إدارة الشركة والنسب المئوية من الربح الممنوح لمدراء الشركات كمكافأة عن وظيفتهم؛
- الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركاتها الفرعية المقيمة في الجزائر أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي.[2]

يتعين على المدينين الذين يوزعون ريوع القيم المنقولة، أن يقدموا حين دفعها بإجراء الإقتطاع من المصدر الذي يقدر ب24 بالمئة.

[1]– المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

[2]– المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

– يجب أن تدفع الإقتطاعات الخاصة بالمدفوعات المحققة خلال شهر معين إلى صندوق الضرائب المختلفة الذي يخضع له المدين خلال عشرون يوما الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي الذي يستحق فيه هذا الحق.[1]

تطبق على المدينين الذين لم يقدموا، ضمن الآجال المدفوعات الواقعة على عاتقهم، أو قاموا بمدفوعات غير كافية بدفع مبلغ الإقتطاعات غير المتممة تضاف إليه نسبة 25 بالمئة؛

ويترتب عن عدم وفاء الحقوق المطابقة في الآجال المحددة تطبيق غرامة على المدين تحدد بنسبة 10 بالمئة، وترفع هذه العقوبة إلى نسبة 25 بالمئة في حالة إعذار الإدارة الشخص الملزمة بإجراء الإقتطاع بواسطة رسالة موصى مع وصل الإستلام لتسوية وضعيته خلال شهر واحد.

ثالثا: الرسم على القيمة المضافة: عند نهاية كل سنة مدنية، يحدد المدينون بالرسم على القيمة المضافة نسبة الخصم كما هي ناتجة عن العمليات المنجزة خلال السنة ذاتها، وعليهم أن يقدموا، في كل سنة قبل اليوم الخامس والعشرين من شهر مارس، إلى مصلحة الرسوم على رقم الأعمال التي يتبعون لها، نسبة أو نسب الخصم التي يطبقونها خلال السنة الجارية والعناصر الإجمالية المعتمدة لتقديرها.

إذا اتضح أن النسبة المقدرة بهذه الكيفية، تقل بأكثر من خمسة أجزا ء من مائة عن النسبة الأصلية أو تزيد عنه، توجب على المؤسسات القيام قبل اليوم الخامس والعشرين من شهر مارس من السنة الموالية، بتسوية على أساس النسبة الحقيقية. ويترتب عن هذه التسوية إما إعادة دفع المبلغ الزائد عن الرسم الذي سبق حسمه، وإما تطبيق خصم إضافي للخصم الذي سبق إجراءه.

ويجب أن تعتمد النسبة الحقيقية، أساسا لحساب الحقوق في الخصم، الممنوحة عن المواد والخدمات المكتسبة خلال السنة التالية، وتصبح نهائية إذا كانت نسبة التغيير عند نهاية السنة، لا تتعدى خمس نقاط.

تسلم رخصة الشراء أو الاستيراد بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لحصة سنوية، لا يمكن أن يتعدى مبلغها، إما قيمة البيع من دون الرسم، للسلع التي تخضع عادة للرسم على القيمة المضافة، المسلمة لنفس التخصيص، من قبل المستفيد من الرخصة خلال السنة المالية السابقة، وإما

[1]– المادة 121 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

مبلغ المنتوجات، من دون الرسم، من المنتوجات من نفس النوع، خلال السنة المنصرمة، مضاعف بنسبة 15 بالمئة.[1]

يتوقف منح الإعتماد على :

– مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر حسابية على الشكل القانوني،

– تقديم نسخ من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة أو آجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية، عند تاريخ إيداع طلب الإعتماد .

يطالب بهذا الإجراء الأخير في كل سنة، عند تسليم الرخصة السنوية للشراء بالإعفاء من الرسم، من طرف مدير الضرائب على مستوى الولاية.[2]

رابعا: حقوق التسجيل: كل إخفاء زبائن أو في ثمن بيع العقارات أو التنازل عن محل تجاري والفارق الناتج عن التبادل أو قسمة يعاقب عليه بغرامة تساوي ضعف الحقوق والرسوم المتملص منها من دون أن تقل هذه الغرامة عن عشرة آلاف دج ويدفع الغرامة الأطراف المتضامنون. [3]

المطلب الثالث: الأخطار الجبائية الناتجة عن الإختيارات الجبائية الخاطئة

إن الخيار الضريبي لا يمكن تقييمه بمعزل عن مصلحة الشركة ولكن يجب الأخذ بعين الاعتبار السياسة العامة لها، مما يحتم على الشركة أن تكون قادرة على التعامل مع العامل الضريبي من خلال ممارسة الخيارات الضريبية الأكثر نفعا وذلك بالرجوع إلى الرقابة على الخيارات الضريبية وعلى الأنظمة التفضيلية من أجل تعديل العبء الضريبي الذي تتحمله.

الخيار الضريبي، حسب المعنى الضيق، البدائل والخيارات الممنوحة من التشريع الضريبي فهو يترجم الهدف المنشود من الشركة، الأمر الذي يفسر ضرورة توجه الشركة إلى متخصص لتضع بين يديه توجهاتها وخياراتها الضريبية من أجل معرفة ما إذا كانت الشركة فعالة في هذا المجال أو لا.

[1]– المادة 44 من قانون الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2013.

[2]– المادة 46 من قانون الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2013.

[3]– المادة 113 الفقرة 3 من قانون التسجيل للجمهورية الجزائرية سنة 2013.

الفرع الأول: المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر

أعطى المشرع الجزائري للشباب المستثمر عدة تحفيزات جبائية لتشجيعهم على الإستثمار وإنشاء مؤسسات خاصة وذلك عبر أربع هيئات:

- **ANSEJ**: الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب؛
- **CNAC**: الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة؛
- **ANGEM**: الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر؛
- **ANDI**: الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار.

وتمر هذه الإمتيازات أو التحفيزات بمرحلتي الإنجاز والإستغلال، وذلك كما يلي:

أولا: إمتيازات مرحلة الإنجاز: ومن هذه الامتيازات نجد:

– تعفى من حقوق التسجيل، العقود المتضمنة تأسيس الشركات التي ينشئها الشباب ذو المشاريع.[1]
– يستفيد من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مقتنيات مواد التجهيزات والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع؛[2]
– تعفى من الرسم العقاري على الملكيات المبنية النشاطات التي يمارسها الشباب.

ثانيا: إمتيازات مرحلة الإستغلال: حسب المادة13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011 تنص على الإعفاء الكلي للأنشطة التي يقوم بها الشباب ذو المشاريع المؤهلين للإستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم الشباب" أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات إبتداءا من تاريخ الشروع في الإستغلال.

تحدد مدة الإعفاء بست سنوات إبتداءا من تاريخ الشروع في الإستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في منطقة يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم وتمتد هذه الفترة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة.

[1]– المادة 347 الفقرة 05 من قانون التسجيل للجمهورية الجزائرية المعدلة والمتممة بموجب المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011.
[2]– المادة 42 الفقرة 04 من قانون الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية المعدلة والمتممة بموجب المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

يترتب على عدم إحترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة سحب الإعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.[1]

أما المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011 تنص على إعفاء النشاطات التي تمارسها هذه الفئة من المكلفين بالضريبة من الضريبة على أرباح الشركات من إعفاء كلي لمدة ثلاث(3) سنوات إبتداءا من تاريخ الشروع في الإستغلال.

تمدد فترة الإعفاء إلى ست(6) سنوات، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، وذلك إبتداءا من تاريخ الشروع في الإستغلال. تمدد فترة الإعفاء هذه بسنتين(2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث(3) عمال لمدة غير محددة.

عندما يمارس هذا الشباب المستثمر النشاط في مؤسسة داخل منطقة من المناطق التي يجب ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم وخارج هذه المنطقة، فإن الربح المعفى من الضريبة ينتج من النسبة بين رقم الأعمال في المنطقة التي يجب ترقيتها ورقم الأعمال الإجمالي.[2]

زيادة عن الإعفاءات أعلاه، تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب من تخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات حسب الحالة، وكذا الرسم على النشاط المهني المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به وذلك خلال ثلاث سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي:

- السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره (70 في المئة)؛
- السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره (50 في المئة)؛
- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره (25 في المئة).[3]

[1]–المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية المعدلة والمتممة بموجب المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

[2]– المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية المعدلة بموجب المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

[3]–قانون رقم 11–11 مؤرخ في 16 شعبان 1432 الموافق ل18 يوليو 2011 يتضمن قانون المالية التكميلي 2011، الجريدة الرسمية الصادرة 18 شعبان 1432 الموافق ل 2 يوليو 2011 العدد 40 المادة 13

الفرع الثاني: المخاطر الجبائية المترتبة عن إعادة إستثمار الأرباح

تطبق على الأرباح المعاد إستثمارها تخفيض نسبته 30 بالمئة فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي شريطة توفر مايلي:

– يجب إعادة إستثمار الأرباح في الإستثمارات الإهتلاكية ماعدا السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية، وفي هذه الأخيرة يجب على المستفيدين من هذا الإمتياز إكتتاب إلتزام بإعادة الإستثمار ؛

– مسك محاسبة منتظمة، بحيث يجب أن يدرجوا في التصريح السنوي نتائج الأرباح المستفادة من التخفيض وإلحاق قائمة الإستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها؛

– في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي يحدث في أجل أقل من خمسة سنوات على المؤسسة أن مدفع لقابض الضرائب الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الإستفادة من التخفيض مع تطبيق زيادة 5 بالمئة.

كما تؤسس ضريبة تكميلية في حالة عدم إحترام الإلتزام بإعادة إستثمار الأرباح في الإستثمارات الإهتلاكية مع زيادة 25 بالمئة.[1]

الفرع الثالث: المخاطر الجبائية المترتبة عن إمتيازات الناجمة عن نشاطات إنجاز المساكن الإجتماعية والترقوية والريفية

أعطى القانون الجبائي الجزائري للمؤسسات التي تقوم بإنجاز المساكن الإجتماعية والترقوية والريفية إمتيازات جبائية متعددة قصد تشجيعها للإستثمار في هذا المجال أهمها:

– لا يمكن أن تفوق تكلفة المساحة المتوسطة للسكنات 70 متر مربع؛

– لا يمكن أن تفوق تكلفة إنجاز السكنات الإجتماعية الإجارية 20000 دج/ المتر المربع القابل للسكن دون إحتساب تكاليف التهيئة وسعر الأرض الأساس؛

– السكنات الأخرى التي يمنح إنجازها الحق في الإعفاء هي تلك التي لا يفوق سعر التنازل عنها 25000 دج/ المتر المربع؛

[1]– المادة 21 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 101 .

– إخضاعها للمعدل المنخفض في مجال الرسم على القيمة المضافة 7 بالمئة؛

– الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات للإستفادة من هذه المزايا على المؤسسة الإلتزام بدفتر الشروط1 الذي حدده القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 8 مارس 2006 والمتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات المطبق على الأرباح الناتجة عن نشاطات إنجاز المساكن الإجتماعية والترقوية والريفية أهم هذه الشروط التي وجب على المؤسسة الإلتزام بها

– لا يمكن أن تفوق تكلفة المساحة المتوسطة للسكنات 70 متر مربع؛

– لا يمكن أن تكون تكلفة إنجاز السكنات الإجتماعية تكاليف التهيئة وسعر الأرض الأساس؛

– إلتزام المؤسسة باحترام الشروط التقنية والمالية المنصوص عليها في دفتر الشروط؛

– الإلتزام بتاريخ إنطلاق أشغال المشروع وكذا مدة إنتهاء الأشغال؛

– أن تنجز هذه السكنات حسب المعايير المطلوبة مع الأخذ بعين الإعتبار أدنى شروط الرفاهية، مثل توصيل الماء والكهرباء وتصريف المياه القذرة والطرقات والأرصفة، ومساحات ركن السيارات والإضاءة العمومية والتهيئة الخارجية؛

–تأشير دفتر الشروط الذي يقدمه في ثلاث نسخ أصلية إلى المصالح الجبائية المختصة إقليميا.

إن عدم إيفاء المؤسسة الإلتزامات أعلاه يعرضها لمخاطر جبائية تتمثل في الإخضاع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات حسب الحالة مع تطبيق عقوبة 25 بالمئة في حالة عدم تسديدها طوعا من طرف المكلف في آجالها القانونية.

المبحث الثالث: الأخطار الناتجة عن التصريحات الجبائية

يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي كالعديد من الأنظمة المطبقة في معظم الدول المتقدمة، وتعتمد تصريحية النظام على إقرار المؤسسة برقم أعمالها ومركزها المالي، إن عدم الإمتثال

[1]– قرار وزاري مشترك مؤرخ في 08 صفر 1427 الموافق 08 مارس سنة 2006 المتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات المطبق على الأرباح الناتجة عن نشاطات إنجاز المساكن الإجتماعية والترقوية والريفية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 28 بتاريخ 30 أفريل 2006.

للقاعدة الضريبية سوف يعرض المؤسسة للعقوبات والغرامات الناتجة عن التأخر في إيداع التصريحات بحسب نوع المخالفة.

المطلب الأول: تعريف التصريحات الجبائية

تمثل التصريحات الجبائية تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الإتصال بينهما[1]، ووسيلة للمراقبة تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن المركز المالي للمؤسسة والتي تحدد على أسسها الأوعية الضريبية.

كما أنها عبارة عن وثيقة قانونية جبائية يملؤها المكلف، وذلك للتصريح بالتزاماته إتجاه مصالح الدولة، وتبيان رقم الأعمال الخاص بالفترة المصرح بها، الذي يعتبر كقاعدة لحساب وإستخراج المبالغ التي سيتم دفعها.

تتميز طريقة التصريح بتحقيق العدالة الضريبية، وتعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة.

تلتزم المؤسسة بتقديم تصريح الذي يعتبر من أفضل السبل في تقدير الوعاء الضريبي، ولهذا التصريح أهمية سواء بالنسبة لإدارة الضرائب أو بالنسبة للمؤسسة وتتجلى هذه الأهمية بالنسبة للمؤسسة في العدالة في العبء الضريبي كما أن المؤسسة تعمل على تسديد ما عليها من الضريبة لتفادي مختلف العقوبات والغرامات، كما يسهل التصريح العمل الملقى على كاهل إدارة الضرائب، كما يعطي لإدارة الضرائب معلومات عن مسك ضريبة جديدة، تصبح الإدارة على إطلاع بمكان مزاولة نشاط المؤسسة.

المطلب الثاني: أنواع التصريحات الجبائية

على المكلفين بالضريبة أن يكتتبوا في الآجال عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

[1]– المادة 103 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

الفرع الأول: التصريح بالوجود

يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة.

يجب أن يحتوي التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الإزدياد معدة قانونا أو مستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلف بالضريبة ذو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني تقديم: الأسماء والألقاب والعنوان التجاري بالجزائر وخارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص معنويين يحملون الجنسية الأجنبية، كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى الأجانب إنجازها في الجزائر.

عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسي، وحدة أو عدة وحدات يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة ويجب أن يشير هذا التصريح الشامل إلى كل المعلومات.[1]

يتم التصريح بالوجود في الوثيقة Série GN° 8.

أما فيما يخص التصريح بالوجود بالنسبة للرسم على القيمة المضافة أن يكتب خلال ثلاثين يوما من بدء عملياتها، لدى مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها تصريح مطابق للنموذج الذي تقدمه الإدارة نذكر فيه على وجه الخصوص:

- إسم وعنوان الشركة ومقرها؛
- رقم التعريف الإحصائي للمؤسسة؛
- طبيعة العمليات التي تجعله خاضعا للرسم على القيمة المضافة؛
- موقع المؤسسة التي يستغلها؛
- موقع المؤسسة المصنع، كذلك إسمه وعنوانه؛
- طبيعة السلع أو المواد أو الأشياء التي يتاجر فيها.[2]

[1]– المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2007.

[2]– المادة 51 من قانون الرسم على الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة2013.

الفرع الثاني: التصريح الشهري والفصلي

هناك التصريح الشهري والتصريح الفصلي

أولا: التصريح الشهري: هو عبارة عن وثيقة تأخذ مكان الإشعار بالضرائب والرسوم التي تدفع نقدا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر والخاضعون لهذا التصريح هم:

- الضريبة على أرباح الشركات IBS؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مداخيل الأموال المنقولة؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور؛
- الرسم على النشاط المهني TAP؛
- الرسم على القيمة المضافة TVA.

"التصريحات الشهرية يتم إكتابها خلال العشرين يوم الأولى من الشهر والتي تلي فترة الخضوع للضريبة ويتم إيداعها لدى قباضة الضرائب التابعة لمفر مزاولة النشاط".[1]

تتمثل التصريحات الشهرية في:

- التصريحات من الصنف G50: تسلم هذه الوثيقة للمؤسسة من إدارة الضرائب (باللون الأزرق) للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة.
- التصريحات من الصنف G50A: تلتزم به المؤسسات الغير خاضعة للرسم على (باللون البني) القيمة المضافة.[2]

ثانيا:التصريح الفصلي: يلتزم بهذا التصريح:

- النظام المبسط: أي الأشخاص المعنويين، المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي في فئة الأرباح الصناعية والتجارية ويتم تحديد الأرباح حسب النظام الحقيقي أو المبسط.

[1]- المادة 76 من قانون الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

[2] -Ministre des finances, **guide pratique des déclaration fiscales,** direction des relations publiques et de la communication, Algérie, Edition 2013, p 7.

– يتم التصريح بالرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، قبل عشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للفصل الذي تم فيه دفع الأجور ورقم الأعمال المحقق.[1]

الفرع الثالث: التصريح السنوي

هي التصريحات الخاصة بالمداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، والنتائج الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

أولا: بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي

يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، أن يكتتبوا ويرسلوا على الأثر يوم 30 أفريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم تصريح بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية.[2]

في حالة القوة القاهرة يمكن تمديد أجل تقديم التصريح السنوي المرفق بالوثائق الثبوتية الإجبارية، بموجب قرار وزير المكلف بالمالية، لا يمكن أن يزيد هذا التمديد عن شهرين.[3]

يكون من بين التصريحات الخاصة في صنف الضريبة على الدخل الإجمالي تصريحات الرواتب والأجور التي يجب إكتتابها من طرف شخص طبيعي أو معنوي يدفع أجور، رواتب، مكفآت وإجارات أو إيرادات أو ريوع عمرية، ويتم تقديم التصريح إلى مفتشية الضرائب التابعة لها وذلك عن طريق الوثيقة (GN°29).

ويتم هذا قبل 30 أفريل من كل سنة ويتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة. يتكون الأساس الضريبي من الفرق بين الناتج المحصل عليه وإشتراكات التأمينات الإجتماعية والتقاعد.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات: تقدم المؤسسة تصريح يتضمن مبلغ أرباح المؤسسة الخاضعة للضريبة والمتعلقة بالسنة المالية السابقة إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد المقر

[1]-Ministre des finances, **guide pratique du contribuable,** direction des relations publiques et de la communication, Algérie, Edition 2013, p 62.

[2]– المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة2013 .

[3]– المادة 102 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

الإجتماعي للشركة أو مقر المؤسسة ويكون ذلك قبل 30 أفريل من كل سنة. إذا سجلت المؤسسة عجزا يقدم تصريح بمبلغ العجز.[1]

يمكن لقوة قاهرة تمديد أجل تقديم التصريح بناءا على قرار من المدير العام للضرائب، غير أنه لا يمكن أن يتجاوز تمديد الأجل إلى ثلاثة أشهر.

يجب إرفاق تصريحات أرباح الشركات بالوثائق التالية:

- الميزانية الجبائية؛
- كشف دفعات الرسم على النشاط المهني؛
- كشف مفصل لتسبيقات الضريبة على أرباح الشركات؛
- ملخص عن حساب النتائج؛
- كشف المؤونات التي تكون مخفضة من الربح؛
- مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها؛
- كشف المصاريف العامة حسب طبيعتها والإهتلاكات المالية والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى عرض هذه الإهتلاكات المالية والأرصدة.

يتعين على المصرح بالضريبة أن يقدم كل ما طلب منه ذلك المفتش الضرائب، كل الوثائق الحسابية والجرد ونسخا من الأوراق والوثائق الخاصة للإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المبينة في التصريح.

يجب على المكلفين بالضريبة الذكورين في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أن يذكروا في التصريح المنصوص عليه في المادة 151، مبلغ رقم أعمالهم، رقم تسجيلهم في السجل التجاري، وكذا لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسبتهم وعناوينهم أو تحديد أو مراقبة نتائج العامة لمحاسبتهم. كما يتعين على المكلفين بالضريبة أن يقدموا في آن واحد مع التصريح بالنتائج الخاص بكل سنة مالية، جدولا يتضمن الإشارة إلى تخصيص كل سيارة سياحية مقيدة في أصولها أو التي تحملت المؤسسة مصاريف أثناء تلك السنة المالية.

[1]– المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

– تصريح تصحيحي: يمكن للمؤسسات ذات الجمعية التي يجب أن توافق على الحسابات، إكتتاب تصريح تصحيحي، على الأكثر خلال (21) يوم التي تلي إنقضاء الأجل القانوني، المنصوص عليه في القانون التجاري، لإنعقاد هذه الجمعية، ويجب أن يرفق تحت طائلة عدم قبول التصريح، محضر الجمعية وتقرير محافظ الحسابات.[1]

يتم التصريح فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات في الوثيقة (GN°4).

ثالثا: الرسم على النشاط المهني: يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم، أن يكتتب سنويا لدى مفتش الضرائب المباشر التابع لمكان فرض الضريبة تصريحا بمبلغ رقم الأعمال المحقق أو الإيرادات المهنية الإجمالية حسب الحالة في الفترة الخاضعة للضريبة.[2]

يجب أن يبرز التصريح بكل بوضوح، جزء رقم الأعمال الذي قد يستفيد من التخفيض.

الفرع الرابع: تصريحات أخرى

إضافة للتصريحات السنوية والشهرية والفصلية هناك تصريحات يتوجب على المؤسسة الدراية بها حتى لا تتعرض لعقوبات وغرامات جبائية.

أولا: التصريح بالعمولات والمكفآت عن الوساطة والأتعاب ومختلف المكفآت الأخرى: يجب على مسيري المؤسسات الذين يحققون أرباحا من ممارسة مهن غير تجارية، والذين يدفعون، أثناء ممارستهم مهنهم، أتعابا وأتاوى عن الإيرادات ورخص وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والمقر وغيرها من المكفآت، أن يصرحوا بهذه المبالغ في كشف يبين ألقاب المستفيدين وعنوان شركائهم وعناوينهم، والمبالغ التي قبضها كل مستفيد، ويجب إرفاق هذا الكشف بالتصريح السنوي للنتائج. كما ينبغي أن يبين الكشف:

– محاضر ومستخلصات مداولات مجالس الإدارة أو أصحاب الأسهم؛

– أسماء وألقاب وصفات ومقر سكن أعضاء مجلس الإدارة، وكذا مبلغ المكفآت والأتعاب المدفوعة لكل واحد منهم خلال السنة السابقة؛

– المبالغ المدفوعة لكل شريك أو مساهم خلال السنة السابقة كفوائد أو أرباح.[1]

[1]– المادة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[2]– المادة 224 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

أما فيما يخص مسيري الشركات ذات المسؤولية المحدودة يقدم كشف ضمن نفس الشروط يبين فيه مايلي:

- ألقاب الشركاء وأسماءهم وصفاتهم وعناوينهم؛
- عدد الحصص العائدة لكل شريك في الشركة؛
- المبالغ المدفوعة لكل شريك خلال الفترة المحددة لوعاء الضريبة على أرباح الشركات.

بالنسبة لشركات الأشخاص وشركات المساهمة التي لم تختر النظام الجبائي المطبق على الشركات ذات رؤوس الأموال أن تضع كشفا يبين:

- ألقاب الشركاء أو الأعضاء وأسمائهم وعناوينهم؛
- حصة الربح المحقق في السنة المالية.

ثانيا: التصريح الخاص بالتحويلات: إذا تم تحويل الأموال مهما كانت طبيعتها، لفائدة أشخاص معنويين غير مقيمين في الجزائر، يجب التصريح مسبقا لدى المصالح الجبائية المختصة إقليميا. يتعين تقديم شهادة توضح المعالجة الجبائية للمبالغ محل التحويل إلى المصرح في أقصى أجل سبعة أيام إبتداءا من تاريخ إيداع التصريح.[2]

ثالثا: التصريح الخاص بالتوقف عن النشاط أو الوفاة: عند التوقف عن النشاط أو التنازل عنه يجب كتابة تصريح لإدارة الضرائب، وإذا لم تقدم المؤسسة التصريح في الآجال المحددة يترتب عليها عقوبات جبائية.

أ- الضريبة على الدخل الإجمالي: " في حالة التنازل عن المؤسسة أو التوقف عن ممارسة النشاط يجب أن تكتب التصريحات المتعلقة به وأن يقدم إشعار للمفتش في غضون أجل مدته (10) أيام من تاريخ التوقف. كما يجب أن يقدم تصريح إجمالي للمداخل، تصريح يتضمن الصنف الذي يخضع له من أصناف الضريبة على الدخل الإجمالي".[3]

[1]- المادة 181 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[2]- المادة 182 مكرر02، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[3] - Ministre des finances**, Guide pratique du contribuable**, direction des relations publiques et de la communications, Algérie, Edition 2013, P58.

في حالة وفاة الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي يجب عليهم تقديم تصريح بجميع المداخيل، وذلك عن طريق تصريح خاص من قبل ذوي حقوق الفقيد في أجل ستة أشهر من تاريخ الوفاة.

ب- الضريبة على أرباح الشركات: حسب المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية فإنه يجب على المكلفين أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط ضمن عشرة أيام، ويحيطه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه التنازل أو التوقف فعليا، وعند الإقتضاء، إسم المتنازل له ولقبه وعنوانه. ويسري تاريخ(10) أيام إبتداءا من:

- اليوم الذي ينشر فيه البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية؛
- اليوم الذي أغلقت فيه نهائيا المؤسسات، إذا تعلق الأمر بوقف النشاط؛
- تاريخ السحب إذا تعلق الأمر بسحب الإعتماد؛
- اليوم الذي يستلم فيه المشتري أو المتنازل له إدارة الإستغلالات.

إن تحويل شركة أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة إلى شركة أشخاص يعتبر توقفا عن نشاط المؤسسة.

ج- الرسم على النشاط المهني: في حالة التنازل عن النشاط أو التوقف كليا أو جزئيا، يؤسس الرسم المستحق فورا على رقم الأعمال أو الإيرادات التي لم تخضع بعد للرسم بما فيما ذلك الديون المكتسبة وغير المحصلة.[1]

د- الرسم على القيمة المضافة: يجب على كل شركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة التي تنقطع عن ممارسة النشاط أو التنازل، أن تقدم خلال العشرة أيام التي تلي التوقف أو التنازل التصريح إلى مكتب التفتيش.[2]

حسب المادة 58 من قانون الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية يجب على الشركات التي إنتهى خضوعهم للرسم على القيمة المضافة، وأن يرفقوا تصريحهم بجدول مفصل لمخزون البضائع الموجودة بحوزتهم على مستوى مصانعهم، أو مخازنهم أو مستودعاتهم، ويتعين عليهم إعادة

[1]- المادة 229 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[2]- المادة 58 من قانون الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

دفع الرسم الخاص بالبضائع الموجودة في المخزن ويجب إكتتاب التصريح لدى مكتب مفتشية الرسوم على رقم الأعمال.

الفرع الخامس:التصريحات الخاصة بإقتطاع من المصدر لشركات التي تمارس نشاط مؤقت بالجزائر ولا تتوفر على إقامة مهنية دائمة:

تلتزم المؤسسات الأجنبية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات باكتتاب تصريح وفق النموذج الذي تقدمه الإدارة وإرساله إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان فرض الضريبة على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة ويرفق هذا التصريح بكشف مفصل بالمبالغ التي دفعتها المؤسسة للغير، لقاء أشغال المقاولة من الباطن وأشغال الدراسات وتأجير العتاد أو المستخدمين، ومختلف أجور الكراء والمساعدة التقنية.[1]

المطلب الثالث:العقوبات والغرامات الناتجة عن الإمتناع أو التأخر في إيداع التصريحات:

تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق عقوبات مالية محددة في حالة التأخر أو الإمتناع في إيداع التصريحات الجبائية وهذا ما يشكل خطر بالنسبة للمؤسسة.

الفرع الأول: التصريح بالوجود

في حالة غياب التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولم يقدم خلال (30) يوم من بدء النشاط تدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000دج.[2]

الفرع الثاني: التصريح الشهري والتصريحات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي

أولا: التصريح الشهري: في حالة غياب التصريحات الشهرية يجب إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر وعند عدم الرد تلجأ إدارة الضرائب إلى الفرض الجزافي للضريبة مع تطبيق عقوبة تقدر ب (25 في المئة) من الحقوق المستحقة، مع إصدار ورد يستحق فورا.

[1]– المادة 162 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[2]– المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

أما التصريحات التي تحمل عبارة "لاشيء" تطبق غرامة جبائية تقدر ب 500دج.[1]

في حال التأخر في إيداع التصريح ولم تتجاوز المدة (1 الشهر) تطبق عقوبة (10 في المئة) من الحقوق المستحقة، مدة التأخير تتجاوز الشهر بعد إخطار المؤسسة تطبق عقوبة تقدر ب (25 في المئة) من الحقوق المستحقة، في حال التسديد المتأخر للضريبة تطبق (10 في المئة) كعقوبة مع إضافة (3 في المئة) عن كل شهر تأخير بداية من الشهر الثاني لتاريخ إستحقاق الضريبة دون تجاوز (25 في المئة).

ثانيا: التصريح الشامل للمداخيل وتصريحات الضريبة على أرباح الشركات: في حالة غياب التصريح الشامل بالمداخيل أو التصريح الضريبة على أرباح الشركات يجب إخطار المكلف المؤسسة وعند عدم الرد في شهرين من تاريخ تقديم التصريح تلجأ الإدارة إلى الفرض الجزافي للضريبة يضاعف المبلغ المفروض إلى (25 في المئة). إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال (30 يوم) إعتبارا من تاريخ التبليغ مع إشعار بالإستلام والقاضي بوجوب تقديم التصريح في الآجال المحددة تطبيق زيادة بنسبة (35 في المئة).[2]

- إذا تجاوزت مدة التأخير في إيداع التصريح الشهر تطبق عقوبة (10 في المئة) على الحقوق المستحقة؛
- إذا تجاوزت مدة التأخير الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة (20 في المئة).

التصريح الشامل بالمداخيل التي تحمل عبارة "لاشيء" أو "معفى" أو " خسارة" يترتب على عدم إيداع التصريح العقوبات التالية:

- 2500دج عندما تكون مدة التأخير شهر واحد؛
- 5000دج عندما تكون مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهريين؛[3]
- 10.000دج عندما تتجاوز مدة التأخير الشهر.

[1] - Ministre des finances**, Guide pratique des déclarations fiscales**, Algérie, Edition 2013 ,P8.

[2]– المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[3]– المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

الفرع الثالث: التصريح المفصل الخاص بالزبائن

إن عدم التصريح المفصل الخاص بالزبائن يؤدي إلى فقدان الإستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. تطبيق غرامة جبائية من 1000دج إلى 10.000دج كل مرة تثبت فيها أخطاء، أو إغفالات أو صحة المعلومات.[1]

الفرع الرابع: تصريح الإقتطاع من المصدر للمؤسسات التي تمارس نشاط مؤقت في الجزائر ولا تتوفر على إقامة مهنية

يترتب على عدم تقديم التصريح الإقتطاع من المصدر للمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاط مؤقت في الجزائر ولا تتوفر على إقامة مهنية دائمة ضمن الآجال المحددة دفع غرامة قدرها (25 في المئة) تطبق على مبلغ الحقوق المطبقة على المؤسسة الأجنبية، وإذا لم يصل الكشف المفصل للمبالغ المدفوعة للغير ضمن أجل (30 يوم)، إنطلاقا من تاريخ تبليغ الإنذار.[2]

المبحث الرابع: الأخطار الناتجة عن الغش والتهرب الضريبي المقصود

إن ظاهرتي التهرب والغش الضريبي ، تهدف إلى التخلص والتملص من أداء الواجب الضريبي وهذا ينجم عنه آثار وخيمة على المؤسسة، وبالتالي يعرضها لعقوبات وغرامات جبائية قد تصل إلى عقوبات جنائية.

المطلب الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبيين

التهرب من الضريبة هي ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا بعد تحقق واقعتها المنشئة. والتهرب قد يكون مشروع والذي يطلق عليه تجنب الضريبة، وهو الذي لا يتضمن مخالفة قانونية. أو تهربا غير مشروع، وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية، والذي يقصد به الغش الضريبي.

[1]– المادة 229 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[2]– المادة 163 الفقرة01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

– التهرب الضريبي هو الإمتناع عن القيام بالأعمال والنشاطات، سواء ما كان منها في مجال التجارة، أو الصناعة، أو الخدمات. وفي المقابل قد يمارس عددا من الأعمال والنشاطات التي لا تدخل في عداد الأوعية الضريبية الخاضعة للتكليف الضريبي، وبذلك يوفر على نفسه مبالغ، أو يحرم الخزينة من مبالغ، التي تمثل الجانب الهام من الواردات التي تملأ الخزينة العامة.[1]

– التهرب الضريبي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج إقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة.

– التهرب الضريبي هو تجنب الوقوع في جاذبية القانون.[2]

أما بالنسبة لكزيون يعني التهرب الضريبي النتيجة الاقتصادية المرادة أو المتوصل إليها، عندما يقرر المكلف عدم الخضوع الجزئي أو الكلي بالاستفادة من الثغرات التي يعاني منها القانون، أو أنه الوسيلة القانونية التي تسمح بالوصول إلى النتيجة السابقة، و التي قد تبدو على أنها ليست تعدي مباشر على القانون الضريبي.[3]

– التهرب الضريبي هو النفاذ من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الضريبي والتي تهيئ للمكلفين أسباب تفادي أداء ما يستحق عليهم من الضرائب.[4]

الفرع الثاني: مفهوم الغش الضريبي

– الغش الضريبي هو عملية يقوم بها الممول بهدف تخفيض الضريبة المستحقة عليه إما بصورة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة ". فهي عملية غير قانونية تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة وينجم عنها آثار سلبية على الحصيلة الضريبية وعند اكتشافها

[1]– سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، **اقتصاديات الضرائب**، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر، 2007 ، ص 153.

[1]– ولهي بوعلام، عجلان العياشي، **التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الإقتصادي**،مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،العدد8 سنة 2008 ، ص 149 .

[3]– جغلوف ثلجة نوال، مرجع سبق ذكره، ص 6.

[4]– فوزي عطوي، **المالية العامة– النظم الضريبية وموازنة الدولة**– بدون طبعة، منشورات الحبلي الحقوقية، لبنان، 2003 ، ص 273.

يتعرض من يقوم بها للمساءلة القانونية في ضوء ما تقرره القوانين السائدة من عقوبات مالية وجنائية في هذا المجال.[1]

– الغش الضريبي هو محاولة الممول التخلص من الضريبة، وعدم الإلتزام القانوني بأدائها فالتهرب الضريبي يتحصل بالمخالفة القانونية بعدم الإلتزام بأداء الضريبة، وفي حالة تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، وتناولها من قبل القانون، وذلك بإخفاء السلعة أو التصرف المنشئ للضريبة.[2]

– كما يعرف الغش الضريبي على أنه المخالفة الصريحة لأسس القانون الجبائي، وذلك باستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات القانونية التي يستغلها المكلفون من أجل عدم دفع الضريبة جزئيا أو كليا سواءا كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة.

وبصفة عامة هو كل التصرفات التي تقع عن قصد وعمد لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير، فمن المنظور المحاسبي يعني التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات والسجلات أو المعلومات التي تحتوي القوائم المالية بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع.[3]

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

لقد جرت العادة إلى تقسيم التهرب الضريبي إلى نوعين الأول تهرب مشروع والذي يتجلى في صورتين التجنب الضريبي المقصود والتجنب الضريبي الغير المقصود ، والنوع الثاني تهرب غير مشروع حين يعمد بعض المكلفين إلى إتباع بعض أساليب الغش والخداع مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي

الفرع الأول: التهرب الضريبي المشروع

أولا: التجنب الضريبي المقصود: في هذا النوع من تجنب الضريبة يكون مقصودا من جانب المشرع لتحقيق بعض الغايات الإقتصادية أو الإجتماعية، كأن يفرض رسم جمركي مرتفع بقصد التقليل من إستهلاك السلع الأجنبية، وحماية السلع المحلية،كذلك منح العمليات الموجهة للتصدير نظام الشراء بالإعفاء و إعفاء بعض الأنشطة من الضرائب بهدف تشجيعها.

[1]– سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 154.

[2]– غازي حسن عناية، **النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي**، بدون طبعة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006، ص 341.

[3]– ولهي بوعلام، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الإقتصادي، مرجع سبق ذكره، ص 174.

ثانيا: التجنب الضريبي الغير المقصود: يحدث هذا النوع من التجنب الضريبي بالإستفادة من بعض الأحكام القانونية التي لم توضع بدقة، بحيث تترك ثغرات كثيرة يسهل على المكلفين التملص بواسطتها من دفع الضريبية، فيجتهد المكلف بالضريبة في إستنباط وسائل وأشكال جديدة لتجنب دفع الضريبة بصورة قانونية تصعب مكافحتها وهكذا لا يرتكب المتهرب، على هذا الشكل، أية مخالفة قانونية، ولا يمكن، بالتالي، ملاحقته أو فرض أية عقوبة عليه.[1]

الفرع الثاني: التهرب الغير المشروع

التهرب الغير المشروع هو المخالفة الصريحة للقوانين الضريبية [2] فهو التهرب الذي يتضمن غشا أو إحتيالا يلجأ إليه المكلف بالضريبة للتخلص منها . وتختلف أشكاله بالختلاف نوع الضريبة التي يراد التهرب منها، وما إذا كانت الضريبة مباشرة وغير مباشرة. [3] ومن صوره محاولة المكلف التهرب من تحديد دين الضريبة عن طريق الإمتناع عن تقديم الإقرار، أو أن يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقدم إقرار لا يتفق وحقيقة الأمر. وفي مجال الضريبة الجمركية صورة إدخال السلع المستوردة خفية، أو أن يذكر قيمة للسلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية و إخفاء أمواله بعد أن يحدد المبلغ الواجب الدفع للإدارة الضريبية أو تهريبها حتى يتعذر إستفاء دين الضريبة.[4]

المطلب الثالث: أسباب التهرب والغش الضريبيين

يعزو علماء الإقتصاد والمال والإجتماع التهرب من الضريبة والغش الضريبي إلى عوامل كثيرة، بعضها ذاتي يتعلق بالمكلف، وبعضها إداري يتعلق بالإدارة المكلفة من جهة بتحقق الضريبة ومن جهة ثانية بجبايتها وتحصيلها، ومن جهة ثالثة، جهات إنفاق الواردات المتحصلة لخزينة الدولة وبعضها الأخير اقتصادي- اجتماعي يعود إلى ظروف البيئة التي يجري فيها اشتراع الضريبة وتحققها وتحصيلها

[1]- حسن عواضة، **المالية العامة – دراسة مقارنة –** الطبعة الرابعة، دار النهضة، لبنان، 1987 ، ص 458- 460.

[2]- طارق الحاج، **المالية العامة**، بدون طبعة ، دار صفا للنشر والتوزيع، ، الأردن، 2009، ص 83.

[3]- غازي حسين عناية، مرجع سبق ذكره، ص 340.

[4]- عادل فلح العلي، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، الطبعة الأولى، الحامد للنشر والتوزيع، ، الأردن، 2006، ص 123

الفرع الأول: الأسباب الشخصية

ترجع بصورة أساسية إلى علاقة الود المفقود بين الدولة والمواطن، أو بتعبير أشمل إلى ما بين الإدارة المالية والمكلفين من أسباب التشكيك وفقدان المصداقية، بحيث أن الحديث عن الوعي الضريبي لدى المكلفين يصبح حديثا غير ذي بال إذا ما قيس بالفنون التي يتقنها المكلفون وهم على تمام الوعي بأهمية الضرائب وأثرها في تسيير مرافق الدولة للتهرب والغش الضريبيين، ورغم هذا فإنه لا ريب في أن ثمة ضرورة ملحة لنشر الوعي الضريبي بين المكلفين، حتى وهم بعد على مقاعد الدراسة لكي ينشأ المواطن وهو على بينة من الإلتزامات المستقبلية التي يجب أن يوفيها تجاه دولته وهي إلتزامات تقابل بالتأكيد ما يطالب به دولته من حقوق وتقديمات وخدمات عامة ونضيف إلى ما تقدم أن شعور المكلف بثقل الأعباء الضريبية الملقاة على كاهله، يجعله مضطرا إلى البحث عن الثغرات القانونية التي تتيح له مجالات التهرب من الضريبة، ولا سيما أن بعض الدول التي تجعل الأولوية لمقدار الإيرادات الضريبية لا لمدى عدالتها وتوافقها مع القدرة التكليفية الفردية والقومية، والتي تعمد في أحوال كثيرة إلى رفع الضريبية التي لا تلقى صدى طيبا في نفوس المكلفين، ولا تشجع رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية على خوض ميادين الإستثمار في تلك الدول، فضلا عن كونها تدفع المواطنين إلى ممارسة المزيد من الرقابة على أعمال الحكومة، بواسطة السلطات التشريعية التي تمثلهم.

الفرع الثاني: الأسباب الإدارية:

فتعود من جهة إلى الإدارة الضريبية التي تتولى عملية طرح الضرائب والرسوم، وما يشوب أعمالها، أحيانا كثيرة، من تجاوزات في إعداد تقدير المداخيل لقناعتها غير المبنية، بصورة دائمة على أسس دقيقة، فالمفترض أن المكلفين لا يتقدمون بالتصريحات الصحيحة عن مداخيلهم، وهو منطق خاطئ يستبعد افتراضا آخر من جانب المكلف الشريف بأنه مهما توخى الدقة في تصريحاته المقدمة للدوائر الضريبية، فلن تكون تصريحاته مقبولة بالصورة التي قدمها إلى تلك الدوائر، فيعمد بالتالي إلى إحدى عمليتي التهرب أو الغش من الضريبة.

ومن جهة ثانية، فإن الأسباب الإدارية تعود أيضا إلى الإدارة المالية المكلفة بالجباية والتحصيل[1]، فنجاحها في أداء وظائفها يتطلب أن تتوافر لها عدة مقومات من أهمها: [2]

– توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة؛

– توفر نظم الرقابة التي تتميز بدقتها وسرعة إكتشاف مخالفات الأجهزة المختلفة، وفرض العقوبات المناسبة لضمان إنتظام سير العمل؛

– توفر نظم الأجور التي يكفل حصول موظفي الإدارة الضريبية على أجور تناسب طبيعة وأبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة للمجدين منهم؛

– تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها. إذ يؤدي ما تتضمنه هذه القوانين من تخفيضات وإعفاءات وقواعد معقدة لتقدير أوعية الضرائب إلى خلق الكثير من المشكلات والصعوبات التي قد تعجز الإدارة عن إيجاد حلول مناسبة لها تنهي ما قد ينشأ بينها وبين الممولين في المنازعات.

الفرع الثالث: الأسباب الإقتصادية والإجتماعية

إن الأسباب الإقتصادية والإجتماعية العائدة إلى ظروف البيئة الضريبية ، تساهم إسهاما واضحا في عمليتي الغش والتهرب من أداء الضرائب للخزينة العامة.

ذلك أن أي تشريع لا يراعي ظروف البيئة الضريبة، على كافة المستويات الإقتصادية والإجتماعية، فإذا كان ضعف الوعي الضريبي، وما يتبعه من ضعف في الأجهزة الضريبية، سواء منها أجهزة التحقق أو أجهزة التحصيل أو أجهزة الرقابة، ثم إذا كانت الثغرات والنواقص التي توجد في التشريع الضريبي، من شأنها جميعا أن تتيح الفرصة أمام المكلف المتذاكي للتهرب من الضرائب أو لإرتكاب الغش الضريبي لذلك فإن مراعاة المشرع الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية في البلاد يكفل لتشريعاته مجالات سليمة للتطبيق.[3]

المطلب الرابع: طرق التهرب الضريبي والعقوبات المفروضة

[1]– فوزي عطوي، مرجع سبق ذكره، 275.

[2]– يونس أحمد البطريق وآخرون، **المالية العامة – الضرائب والنفقات العامة** – بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر، بدون سنة نشر، ص 145.

[3]– فوزي عطوي، مرجع سبق ذكره، ص 275 – 278 .

طرق التهرب كثيرة يصعب حصرها خصوصا بعد التطور الحاصل في ميدان التعاملات والمبادلات التجارية، في حين بقيت المصالح الجبائية حبيسة نظام تشريعي لا يساير هذا التطور غير أن هنالك طرق شائعة كثيرة الإستخدام نذكر منها:

الفرع الأول: طرق التهرب والغش الضريبيين

أولا: الطريقة المحاسبية: لقد ألزم المشرع الجزائري الأشخاص المعنويين بتقديم التصريحات في الآجال المحددة إلى مصلحة الضرائب وتدعيم هذه التصريحات بكافة الوثائق الثبوتية اللازمة من فواتير وسجلات محاسبية وبما أن المحاسبة هي الأساس الذي تنطلق منه الإدارة الجبائية للقيام بالمراقبة والمطابقة بينها وبين الإكتتابات الموجودة في السجلات وغيرها من الوثائق الضرورية فإن المؤسسة تبحث عن طريقة تتمكن من خلالها من تزييف محتوى التصريحات فتسعى إلى إدخال تغييرات على المحاسبة بمطابقة القيود المحاسبية مع ما تقدمه من وثائق مضللة، كأن تلجأ المؤسسة إلى تخفيض الإيرادات أو إلى تضخيم التكاليف عن طريق السهو العمدي لبعض الإيرادات، أو عدم التسجيل المحاسبي لبعض العمليات، أو تقييم التكاليف عن طريق مصاريف عامة غير مبررة وبالتالي فهي تسعى إلى الغش بتخفيض الإيرادات و الغش بتخفيض التكاليف.

أ- تخفيض الإيرادات: إن عملية تخفيض الإيرادات تعتبر شكلا من أشكال عرقلة دخول الضرائب والرسوم إلى الخزينة العمومية حيث تعد الطريقة الأكثر إستعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا، ويتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أثر العملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من (رقم أعماله) وكذلك تسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الإتفاق المبرم بين المؤسسة والزبون.[1]

ب- تضخيم التكاليف: إن تحديد الأعباء الواجب خصمها من الوعاء الضريبي أمر يتعلق بالتشريع الجبائي، فقد سمح للمؤسسة بخصم هذه الأعباء لإستغلالها شريطة أن يكون العبء مرتبط مباشرة بنشاط المؤسسة ولفائدتها ومؤيدا بالمستندات اللازمة[2] وفي الحدود التي وضعها القانون، لكن المؤسسة

[1]- أوهبي بن سالمة ياقوت، **الغش الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير منشورة في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، ، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، الجزائر،2003 ، ص 53- 56.

[2]- ولهي بوعلام، التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في إتخاد القرار، مرجع سبق ذكره، ص 4 .

تعمد على إدخال مصاريف ليست لها علاقة بنشاط المؤسسة أو مبالغ فيها وغير مبررة وذلك للتخفيف من الضريبة، كتسجيل وصيانة السيارات باسم المؤسسة وهي في الواقع لأغراض شخصية.[1]

ثانيا: التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية: يمكن التهرب عن طريق العمليات المادية كما يمكن التهرب عن طريق العمليات القانونية:

أ- التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية: ويتمثل هذا في إخفاء المؤسسة لأملاكها بصفة جزئية أو كلية حتى تبقى بعيدة عن كل إقتطاع ضريبي، ويصعب على الإدارة الجبائية إكتشاف التهرب الجبائي إذا كان الإخفاء كليا وهذا يرجع إلى الإقتصاد الموازي كالبيع والشراء بدون فواتير إستخدام الفوترة المزورة، التسديد نقدا وبواسطة الصندوق، التغيير المستمر للقوانين الأساسية للشركات، والسجلات التجارية المتعددة.

ب- التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية: يتمثل في إيجاد حالات قانونية حتى تسمح للمكلفين بالإستفادة من مزايا ليس لهم الحق في الإستفادة منها، ومن أمثلة على ذلك تحويل التجهيزات والمواد التي من المفروض أن توجه إلى جهاز الإنتاج إلى البيع، مع العلم أنها معفاة من الرسم على القيمة المضافة بالنظر إلى قرارات الإستفادة من الإمتيازات الجبائية .

ثالثا- طرق أخرى: ومنها نجد: [2]

- الإعتماد على قلة من الزائن في حالة الفوترة، وفي بعض الأحيان معظمهم مجهول الهوية؛
- استئجار المحلات لبعض الأشهر ثم التخلي عنها ومغادرتها إلى جهات أخرى؛
- إستخدام فواتير وهمية ومزورة للإستفادة من حق التخفيض للرسم على المشتريات خصوصا في قطاع الأشغال العمومية والبناء.

الفرع الثاني: العقوبات المفروضة

لضمان إحترام الواجبات الجبائية ومعاقبة كل من حاول التخلص من دفع الضريبة وحرمان الخزينة العمومية، وضع المشرع الجزائري جملة من العقوبات والجزاءات التي تختلف حسب نوع المخالفة المرتكبة وقد تأخذ شكلين عقوبات جبائية وعقوبات جنائية.

[1]- المرجع السابق،ص54.

[2]- ولهي بوعلام، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الإقتصادي، مرجع سبق ذكره، ص ص 150،151 .

أولا: العقوبات الجبائية: يلزم المشرع عقوبات جبائية في الحالات التالية:

أ – في حالة الغش في التصريح: تناولت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 16 من قانون الرسم على رقم الأعمال العقوبات المترتبة عن إخفاء جزء أو كل المبالغ المستحقة الدفع وكذا العقوبات المترتبة عن أعمال الغش فإذا تبين دخلا أو ربح ناقص أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق المتملص بها:

- (10في المئة) إذا كان المبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛
- (15 في المئة) إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000دج أو يساويه؛
- (25في المئة) إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000دج.

ب– في حالة القيام بالأعمال التدليسية: ويقصد بالأعمال التدليسية:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة؛
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو إسترجاع للرسم على القيمة المضافة وأما الإستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين؛
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها. لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها؛
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به؛
- كل عمل أو فعل يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة؛

– سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به.

– ممارسة نشاط غير قانوني يعتبر ذلك كل نشاط غير مسجل و/ أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.[1]

– عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المؤسسة توافق هذه النسبة الحقوق التي تم إخفائها مقارنة بالحقوق المستحقة من نفس السنة.

– لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن (50 في المئة) وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب (100 في المئة)؛

– تطبق نسبة (100 في المئة) كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الإقتطاع من المصدر.[2]

– فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي:

– غرامة مالية من 50.000دج إلى 100.000دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000دج.

ج– في حالة التلبس الجبائي: يعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تقوم بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة تدليسية. ويسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة كما يسمح للإدارة بالحصول على الإستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والإجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب.[3]

تترتب على إجراء التلبس الجبائي أثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الإسترداد لاسيما:

– إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة؛

[1]– المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[2]– المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

[3]– المادة 2 مكرر 3 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

- إستثناء حق الإستفادة من الإعفاء من الرسم عل القيمة المضافة والأنظمة الإستثنائية؛
- إمكانية إعادة عملية التحقيق المحاسبي المنتهية؛
- إمكانية تمديد أجال التحقيق في عين المكان؛
- تمديد في أجل التقادم بسنتين؛
- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش؛
- إستثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر في 20 في المئة وجدول الدفع بالتقسيط؛
- تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[1]

د- في حالة الغش في التسجيلات: فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرق تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5000دج إلى 20.000دج، وحبس من سنة إلى خمسة سنوات.

غير أنه، يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ الرسم يساوي أو يفوق 1000دج.[2]

هـ- في حالة إستخدام التوكيل الغير المشروع: يعاقب على المشاركة في إعداد أو إستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهمتها في مسك السجلات الحسابية، أو في مساعدة على مسكها لعدة زبائن، بغرامة جبائية قدرها:

- 1000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليها؛
- 2000 دج عن المخالفة الثانية؛
- 3000 دج عن المخالفة الثالثة وهكذا نستمر بإضافة 1000دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا إرتكب المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب أو بالتزامن.

[1]- المادة 20 مكرر 3 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2014.

[2]- المادة 119 من قانون التسجيل للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

الفرع الثاني: العقوبات الجنائية

في حالة التدليس الجبائي فإنه تطبق الجزاءات التالية: [1]

- الحبس من شهريين إلى ستة أشهر وغرامة مالية قدرها 100.000دج إلى 50.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000دج ولا يتجاوز 1000.000دج؛
- الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 2000.000 دج إلى 5000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000.000دج ولا يتجاوز 10.000.000دج؛
- الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5000.000دج إلى 10.000.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000دج.

[1]– المادة 228 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2014.

خلاصة:

النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي بمعنى أن المؤسسة ملزمة بمعرفة هذا النظام الجبائي من خلال المعرفة الشاملة بالقوانين الضريبية ودراسة تأثيراتها على مختلف العمليات التي تقوم بها، والقيام بجميع الإلتزامات، خاصة منها دفع الضرائب والرسوم المفروضة، لذلك فإن أي مخالفة لهذه الإلتزامات سوف يعرض المؤسسة إلى تحمل عقوبات إضافية، وفي إطار ما يمنحه القانون الضريبي بإمكان المؤسسة الإستفادة من الإمتيازات الضريبية، وبدون الوقوع في مخالفات الغش الضريبي الذي وضعت له الإدارة الضريبية مجموعة من الأحكام الردعية التي تؤدي إلى تحمل أعباء إضافية بدلا من تخفيض التكلفة الضريبية، كذلك كل إختيار جبائي لا يلتزم بشروطه يترتب عنه إسترجاع الإمتيازات مع تطبيق العقوبات المحددة من قبل التشريعات الضريبية، كل هذه العقوبات الإضافية تنعكس بشكل مباشر على المردودية المالية للمؤسسة.

تمهيد:

تعتبر المراجعة الجبائية أداة لإحترام المؤسسات للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها وبالتالي تقليص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن، ونتيجة لطبيعة البحث وموضوعه الذي يهدف إلى دراسة كيفية تدنية المخاطر الجبائية عن طريق المراجعة الجبائية، وبغرض تدعيم الدراسة النظرية وإضفاء جانب تطبيقي على الموضوع قمنا باستخدام طريقة الإستبيان وذلك لمعرفة هل تساهم المراجعة الجبائية في تدنية الأخطار الجبائية وقد تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: تقديم منهج الدراسة الميدانية
- المبحث الثاني: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات – المؤسسات–
- المبحث الثالث: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات – مكاتب المحاسبة والجباية–

المبحث الأول: تقديم منهج الدراسة الميدانية

من بين المناهج التي تساهم في دراسة الواقع لدى المؤسسات نجد منهج دراسة الحالة الذي يعرف على أنه المنهج الذي يتجه إلى جمع البيانات العلمية المتعلقة بأي وحدة سواء كانت فرد أو مؤسسة أو نظاما اجتماعيا، وهو يقوم على أساس التعمق في دراسة مرحلة معينة من تاريخ الوحدة أو دراسة جميع المراحل التي مرت بها، وذلك بقصد الوصول إلى تعميمات متعلقة بالوحدة المدروسة وبغيرها من الوحدات المتشابهة ويعود السبب في إختيار هذا المنهج إلى الغاية التي نريد تحقيقها من هذه الدراسة، حيث نحاول الوصول إلى الأهداف الأساسية التالية:

- البحث عن آلية قانونية لتخفيف الأعباء الضريبية؛
- إبراز دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية.

ولهذا سوف نقسم هذا العنصر إلى ما يلي:

- مجالات الدراسة؛
- أدوات الدراسة؛
- مجتمع الدراسة.

المطلب الأول: مجالات الدراسة الميدانية

يكمن الهدف الأساسي من البحث في محاولة إبراز مدى الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية التي يمكن أن تواجه المؤسسات الاقتصادية، باعتبارها تعد وسيلة حتمية وضرورية داخل المؤسسة في الوقت الراهن لكونها تعمل على توفير بيئة رقابية تضمن المحافظة على كيان المؤسسة وضمان استمرارها.

ولذلك وتدعيما لما تناولناه في الجانب النظري من هذا البحث، تم إعداد الدراسة الميدانية في إطار مجموعة من الحدود المكانية والزمنية. وذلك كما يلي:

الفرع الأول: المجال المكاني

إن العلاقة بين الجامعة والمؤسسات الناشطة على المستوى البلاد يمكن وصفها بالانغلاق وعدم التعاون وغياب التنسيق هذا ما يجعل دائما الباحثين يواجهون مشاكل وصعوبات في إيجاد مؤسسات

تقبلهم للقيام بالدراسة الميدانية وحتى وإن كانت هناك موافقة فإنهم لا يتمكنون من الحصول جمع المعلومات والبيانات التي تساعدهم في انجاز بحثهم بطريقة أكثر واقعية وحتى تكون دراستنا أكثر فعالية ويكون هناك تطابق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي، تضمن الجانب الميداني للبحث دراسة حالة المؤسسات ومكاتب المحاسبة والجباية لولاية جيجل، وقد كانت الحدود المكانية للدراسة داخليا تمثلت في القيام بزيارات إلى مختلف المؤسسات لإجراء مقابلات شخصية لاستقصاء أفراد العينة والمتمثلين في الموظفين المسؤولين على المهام المحاسبية والجباية في تلك المؤسسات، وكذلك القيام بزيارات إلى مكاتب المحاسبة والجباية قصد استقصاء محافظي الحسابات وذلك بغية الإجابة على أسئلة الاستمارة.

الفرع الثاني: المجال الزمني

استغرقت فترة الدراسة الميدانية مدة 21يوما، تم من خلالها القيام بعدة زيارات إلى مختلف المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل وكذلك إلى بمكاتب المحاسبة والجباية، ثم توزيع الاستمارة على أفراد عينة البحث ليتم بعد ذلك تحصيلها.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية

لقد وضعت العلوم الإنسانية على غرار العلوم الطبيعية وسائل من أجل تفحص الواقع بمجرد تحديد البحث بصفة نهائية. فيجب الانتقال إلى تنظيم عملية جمع المعطيات الضرورية للتحقق بهذا نجد أن أدوات الدراسة المستخدمة بغرض الحصول على المعلومة من الميدان الواقعي متعددة ومتنوعة. ومن هذه الأدوات التي قمنا باستخدامها خلال دراستنا هي:

الفرع الأول: المقابلة

بهدف الحصول على معلومات ذات مصداقية وموثوقية، لجأت الطالبتين إلى الاستعانة ببعض المقابلات مع إطارات المؤسسات، وتعد المقابلة من الوسائل الهامة لجمع البيانات والمعطيات في دراسة الأفراد والسلوك الإنساني، وتعرف على أنها: "حوار أو محادثة أو مناقشة موجهة، تكون بين الباحث عادة وبين جهة أخرى تمثل شخص أو مجموعة أشخاص، وذلك بغرض التوصل إلى معلومات تعكس حقائق أو مواقف محددة يحتاج الباحث للتوصل إليها في ضوء أهداف معينة".[1]

1- قنديلجي عامر، **البحث العلمي واستخدام مصادر المعلومات التقليدية والالكترونية**، دار الميسرة للنشر، الأردن، 2008، ص 154.

لقد فضلنا المقابلة الشخصية مع أفراد عينة المجتمع المدروس، من أجل الحصول على المعلومات مباشرة وبغية شرح الأسئلة وتفسيرها وإزالة الغموض إن وجد، وللحصول على معلومات مهمة من خلال المقابلة الشخصية وهذا بغية منا للحصول على إجابات دقيقة، وكذلك يمكن إعتبارها ضرورة أملتها مجريات البحث الميداني قصد التعمق أكثر في الدراسة الاستقصائية، وبالتالي الوصول إلى نتائج صحيحة تمكننا في النهاية من تحديد وتشخيص دور المراجعة الجبائية في تدنية مختلف المخاطر الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسات.

الفرع الثاني: الإستمارة

بإعتبار الإستمارة من أكثر أدوات البحث العلمي إستعمالا في جمع البيانات، قمنا بتصميم إستمارة تحتوي على مجموعة من الأسئلة المتنوعة، تدور حول موضوع البحث وقد تم تقديم هذا الإستمارات إلى إطارات ومسؤولي المؤسسات ومكاتب المحاسبة محل الدراسة.

تتضمن الإستمارة مجموعة الأسئلة المغلقة موضوعة وفق مقياس ليكرت (Likert)، حيث يحتوي هذا المقياس على خمس درجات للإجابة وهي: غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة.

إن استخدام هذه الصيغة من الأسئلة يحقق عدة مزايا منها:

- الاستغلال الأمثل للحيز الفراغي المتاح في صحيفة الاستبيان؛
- أن المستقصى منه يفضل الإجابة على الأسئلة عندما تكون بهذه الصياغة؛
- تمكين الباحث من إجراء المقارنات بين إجابات المستقصى منهم.

الفرع الثالث: مجتمع الدراسة

تستوجب الدراسة الاتصال بمجتمع البحث الذي يتمثل في المؤسسات ومكاتب المحاسبة والجباية، وقد تم إختيار عينة عشوائية بسيطة وتم انتقاء أفرادها من ولاية جيجل، وقد بلغ عدد أفراد العينة 59 فردا، منها 14 إستمارة خاصة بمكاتب المحاسبة والجباية و45 خاصة بالمؤسسات، وقد تم توزيع الإستبيانات على كافة أفراد المجتمع،وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم تقرر إبقاء 50 إستمارة من مجموع الإستمارات لتمثل عينة الدراسة بعدما تم إقصاء باقي الإستمارات المقدرة ب 09 إستمارات، إستبعدت للنقص أو لتناقض إجاباتها أو لعدم إستلامها.

الجدول رقم(03):الإحصائيات الخاصة باستمارات الإستبيان

عدد الإستبيانات	الموزعة	المستردة	المستبعدة	المستردة الصالحة
المجموع	59	57	09	50
النسبة المئوية	100%	96.61	11.86	88.13

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على الإستبيان.

الفرع الرابع : إعداد الإستمارة

تمت الإستعانة في إعداد الإستمارة على كتب وأبحاث سابقة تتعلق بموضوع الدراسة حيث أمكن الإستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الإستمارة وقد روعي في إعدادها عدة إعتبارات أهمها:

- أن تكون قائمة الإستمارة مبسطة وواضحة ويسهل فهمها؛
- أن تكون الأسئلة بشكل مغلق أي على المجيب أن يضع رمزا على الإجابة التي يختارها.

وقد تم التأكد من صدق الإستمارة من خلال عرضه على مجموعة من الأساتذة مختصين في مجال المحاسبة والجباية والمنهجية للتأكد من مدى ملائمتها لموضوع الدراسة ووضوحها.

ولتأكيد صلاحية العبارات ومدى إمكانية تحليلها إحصائيا، وعلى ضوء النصائح والإرشادات المقدمة أعيد ضبط الأسئلة لتصبح (31) سؤالا مغلفا و5 أسئلة أخرى تتعلق بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة (أنظر الإستمارة)، و (19) سؤالا مغلقا للإستمارة الخاصة بالمكاتب المحاسبية و3 أسئلة متعلقة بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة.

المطلب الثالث: تصميم أداة الدراسة

نحاول من خلال هذا المطلب التعرف على كيفية تصميم أداة الدراسة والمتمثلة في الإستبيان، للتحقق من ثبات الدراسة .

الفرع الأول: إجراءات تصميم أداة الدراسة

لتحقيق الأغراض الميدانية للدراسة تم تصميم الإستمارة بشكل يتلاءم مع أهداف الدراسة الميدانية لإختبار فرضيات الدراسة حيث يشمل الإستمارة على جزئيين، الجزء الأول يحتوي على

المعلومات الشخصية لأفراد العينة (إسم المؤسسة، وظيفة المجيب، العمر، الخبرة المهنية)، أما الجزء الثاني فيشمل على متغيرات الدراسة الأساسية، وموزعة على أربع محاور رئيسية هي:

- **المحور الأول: المراجعة الجبائية والخطر الجبائي**

يتضمن (9 أسئلة) خاصة باستمارة المؤسسات و(6 أسئلة) خاصة باستمارة مكاتب المحاسبة والجباية يهدف إلى معرفة المراجعة الجبائية والمخاطر التي تعترض المؤسسات الإقتصادية.

- **المحور الثاني: مدى إسهام المراجعة الجبائية في تجنيب المخاطر الناجمة عن التشريعات الجبائية**

يتضمن (7 أسئلة) خاصة باستمارة المؤسسات و(4 أسئلة) خاصة باستمارة مكاتب المحاسبة والجباية يهدف إلى معرفة الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في فهم ومواكبة القوانين والتشريعات.

- **المحور الثالث: مدى إسهام المراجعة الجبائية بتفادي الأخطار الناتجة عن التصريحات الجبائية**

يتضمن (5 أسئلة) خاصة باستمارة المؤسسات و(4 أسئلة) خاصة باستمارة مكاتب المحاسبة والجباية يهدف إلى معرفة دور المراجعة الجبائية في تحسين مصداقية وصحة التصريحات الجبائية.

- **المحور الرابع: مدى إسهام المراجعة الجبائية في تقليص الأخطار الناتجة عن الغش أو التهرب الضريبي المقصود**

يتضمن (9 أسئلة) خاصة باستمارة المؤسسات و(4 أسئلة) خاصة بمكاتب المحاسبة والجباية يهدف إلى معرفة دور المراجعة الجبائية في الحد من وقوع أعمال التهرب والغش الضريبي المقصود من طرف المؤسسة.

وقد ارتبطت عبارات الإستمارة بمقياس ليكرت ذو النقاط الخمس.

الجدول رقم (04): يبين مقياس ليكرت الخماسي

الاجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتماد على سلم ليكرت.

– تم إحتساب طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا، والعليا) من خلال حساب المدى على النحو التالي:

4: تمثل عدد الفئات(من 1 إلى 2 تمثل الفئة الأولى، من 2 إلى 3 تمثل الفئة الثانية، من 3 إلى4 تمثل الفئة الثالثة، من 4 إلى 5 تمثل الفئة الرابعة)؛

5: تمثل عدد الخيارات.

فعند قسمة العدد 4 على العدد 5 ينتج طول الفئة(المدى) والذي يساوي 0.8 سلم ليكرت، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة لأقل قيمة في المقياس(الواحد الصحيح) وذلك قصد تحديد الحد الأعلى لهذه الفئة وهكذا يصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

جدول رقم(05): يبين التوزيع لمقياس ليكرت

المتوسط المرجح	{1.8−1}	{2.6−1.8}	{3.4−2.6}	{4.2−3.4}	{5−4.2}
المستوى	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفرع الثاني: المقاييس الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

لتحليل الإستمارات إعتمدنا على أسلوب التحليل الإحصائي، كما إعتمدنا في معالجة بيانات هذه الدراسة على إستخدام برنامج (statiscal pakage for social siences spss) وفي مايلي مجموعة من الأساليب التي قمنا باستخدامها:

– الوسط الحسابي لقياس متوسط إجابات أفراد العينة؛

– الإنحراف المعياري لقياس الإنحراف في إجابات أفراد العينة عن وسطها الحسابي؛

– معامل الإرتباط للتأكد من وجود علاقة بين متغيرات الدراسة؛

– إستخدام إختبار التوزيع الطبيعي؛

– إستخدام إختبار T لمتوسط عينة واحدة؛

– معامل ألف كرومباخ لقياس ثبات الإستمارة؛

- إستخدام التباين الأحادي(F) ؛

- إستخدام Excel لرسم الجداول والدوائر النسبية لوصف المتغيرات الديموغرافية.

الفرع الثالث: صدق وثبات مجتمع الدراسة

أولا: قياس صدق الإتساق الداخلي لفقرات محاور الدراسة:

أ- قياس صدق الإتساق الداخلي لفقرات محاور الدراسة لعينة المؤسسات: من أجل التعرف على مدى الإتساق الداخلي لأداة الدراسة تم حساب معامل الإرتباط بيرسون بين درجة كل عبارة من عبارات المحور (أو البعد) والدرجة الكلية لجميع العبارات هذا المحور الذي تنتمي إليه تلك العبارة، وذلك لكل محور من محاور الدراسة.

الجدول رقم (06) : معاملات الإرتباط بيرسون للمحور الأول

رقم العبارة	العبـــارات	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة في تحسين الإجراءات الجبائية	0.617	0.000
02	يكمن الهدف الرئيسي من المراجعة الجبائية في معالجة النقائص ذات الطابع الجبائي	0.607	0.000
03	تعمل المراجعة الجبائية على الحد من المخاطر الجبائية	0.054	0.743
04	الفهم الخاطئ للقوانين والتشريعات يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية	0.528	0.001
05	ترجع المخاطر الجبائية التي تقع فيها المؤسسة إلى تعقد النظام الجبائي	0.314	0.051
06	ضعف التكوين في الجانب الجبائي يعتبر مصدر من مصادر الأخطار الجبائية	0.471	0.002
07	عدم إستقرار التشريع الجبائي يؤدي بالمؤسسة إلى الوقوع في مخاطر جبائية	0.725	0.000
08	تحمي المراجعة الجبائية المؤسسة من خطر	0.717	0.000

	التحقيق الجبائي		
09	الضغط الجبائي يؤدي بالمؤسسة إلى الغش الضريبي	0.458	0.003

**دالة إحصائية عند مستوى العينة (0.05)

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (06) معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لجميع عبارات المحور الأول (المراجعة الجبائية والخطر الجبائي)، حيث تعبر المعاملات الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي، حيث يتبين من الجدول مستوى دلالة (0.05)، وهي قيم موجبة تتراوح قيمتها بين 0.054و 0.725 في حدها الأعلى للعبارة (07)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.(أنظر الملحق1)

جدول رقم (07): معامل الإرتباط بيرسون للمحور الثاني

رقم العبارات	العبارات	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	تساعد المراجعة الجبائية المؤسسة على مواكبة التطورات الحاصلة في التشريع الجبائي	0.599	0.000
02	تقلص المراجعة الجبائية الأخطار الناتجة عن تعقد التشريع الجبائي	0.672	0.000
03	المراجعة الجبائية تخفض التكاليف التي قد تتحملها المؤسسة نتيجة الفهم الخاطئ للقوانين والتشريعات الجبائية	0.367	0.022
04	إهمال شروط الإمتيازات الجبائية يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف إضافية	0.577	0.000
05	المؤسسة على دراية بكل الإمتيازات الجبائية المدرجة في القانون	0.201	0.220
06	يعتبر عدم إحترام شروط الإستفادة من الإمتيازات الجبائية فرصة ضائعة بالنسبة للمؤسسة	0.469	0.003
07	المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على الإمتثال للقوانين والتشريعات الجبائية	0.745	0.000

**دالة إحصائية عند مستوى العينة (0.05)

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (07) معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لجميع عبارات المحور الثاني (مدى إسهام المراجعة الجبائية في تجنيب الأخطار الناجمة عن التشريعات الجبائية) حيث تعبر المعاملات الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي، حيث يتبين من الجدول مستوى دلالة (0.05)، وهي قيم موجبة تتراوح قيمتها بين 0.201و 0.745 في حدها الأعلى للعبارة (07)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.(أنظر الملحق2)

الجدول رقم(08): معامل الإرتباط بيرسون للمحور الثالث

رقم العبارة	العبارات	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	في العادة تتأخر المؤسسات في إيداع التصريحات الجبائية نتيجة لوجود عجز في الخزينة	0.689	0.000
02	تعبر تصريحات المؤسسة عن الوضعية الحقيقية لها	0.723	0.000
03	تعمل المراجعة الجبائية على تحسين موثوقية التصريحات	0.502	0.001
04	تحرص المراجعة على عدم وجود أخطاء في التصريح المفصل العملاء	0.824	0.000
05	يمكن أن تعمل للمراجعة على توعية المؤسسات بالضريبة وبالتالي تحسين مصداقية بيانات تصريحاتها	0.073	0.657
06	تساعد المراجعة الجبائية على تفادي العقوبات والغرامات الناتجة عن غياب التصريحات الجبائي	0.308	0.057

**دالة إحصائية عند مستوى العينة (0.05)

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (08) معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لجميع عبارات المحور الثاني (مدى إسهام المراجعة الجبائية في تفادي الأخطار الناجمة عن التصريحات الجبائية)، حيث تعبر المعاملات الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي، حيث يتبين من الجدول مستوى دلالة (0.05)، وهي قيم موجبة تتراوح قيمتها بين 0.073و 0.824 في حدها الأعلى للعبارة (07)، حيث أن

مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.(أنظر الملحق 3)

الجدول رقم (09): معامل الإرتباط بيرسون للمحور الرابع

رقم العبارة	العبارات	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	تستغل المراجعة الجبائية الثغرات الموجودة على مستوى القوانين والتشريعات الجبائية	0.628	0.000
02	تحدد المراجعة الجبائية العناصر التي تدخل في الوعاء الضريبي	0.596	0.000
03	تحد المراجعة الجبائية من إمكانية وقوع أعمال الغش والتهرب الضريبي	0.172	0.294
04	تجنب المراجعة الجبائية التهرب الضريبي الناتج عن عدم إستقرار التشريعات الضريبية	0.576	0.000
05	تقلص المراجعة الجبائية من الغش في التصريحات الجبائية	0.283	0.081
06	تحد المراجعة الجبائية من الغش المرتكب من قبل موظفي المؤسسة	0.337	0.036
70	تكتشف المراجعة الجبائية الأخطاء والإنحرافات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية والتصريحات الجبائية	0.586	0.000
08	يتم التنسيق بين المراجع الجبائي وإدارة المؤسسة للحد من التهرب والغش الضريبي في المؤسسة	0.741	0.000
09	النظام المحاسبي الجديد سهل التعامل مع المكلفين بالتصريحات المحاسبية، وإكتشاف أكثر للأخطاء والغش	0.390	0.000

** دالة إحصائية عند مستوى العينة (0.05)

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (09) معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لجميع عبارات المحور الثاني (مدى إسهام المراجعة الجبائية في تقليص الأخطار الناتجة عن الغش والتهرب الضريبي المقصود)، حيث تعبر المعاملات الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي، حيث يتبين من الجدول مستوى دلالة (0.05)، وهي قيم موجبة تتراوح قيمتها بين 0.172و 0.741 في حدها الأعلى

للعبارة (07)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.(أنظر الملحق 4)

الجدول رقم (10): معامل الإرتباط بيرسون للمحاور الأربع

رقم العبارة	المحاور	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	المراجعة الجبائية والخطر الجبائي	0.652	0.000
02	مدى إسهام المراجعة الجبائية في تجنيب المخاطر الناتجة عن التشريعات الجبائية	0.393	0.013
03	مدى إسهام المراجعة الجبائية في تفادي الأخطار الناتجة عن التصريحات الجبائية	0.594	0.000
04	مدى إسهام المراجعة الجبائية في تقليص الأخطار الناتجة عن الغش والتهرب الضريبي المقصود	0.770	0.000

**دالة إحصائية عند مستوى العينة (0.05)

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (10) معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لجميع محاور الدراسة، حيث تعبر المعاملات الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي، حيث يتبين من الجدول مستوى دلالة (0.05)، وهي قيم موجبة تتراوح قيمتها بين 0.393و0.770 في حدها الأعلى للعبارة (07)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من(0.05).(أنظر الملحق5)

ب- قياس صدق الإتساق الداخلي لفقرات محاور الخاصة بمكاتب المحاسبة والجباية:

الجدول رقم (11): معامل الإرتباط بيرسون للمحور الأول

العبارات	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة

تقلص المراجعة الجبائية من الأعباء الضريبية للمؤسسات	0.809	0.003
مواكبة التطورات الحاصلة في التشريع الجبائي يقلص من العبء الضريبي	0.488	0.128
غياب المراجعة الجبائية يفقد المؤسسات الإمتيازات جبائية	0.743	0.009
تلجأ المؤسسات إلى مراجع خارجي لدراسة الخيارات الضريبية	0.526	0.097
تستغل المؤسسات الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي	0.733	0.010
عدم الإنتظام الضريبي يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية	0.328	0.324

** دالة إحصائية عند مستوى العينة(0.05)

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم(11) معاملات الإرتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته (المراجعة الجبائية والخطر الجبائي)، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي، حيث يتبين من الجدول بأن معاملات الإرتباط دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) وهي قيم موجبة تتراوح بين 0.328، 0.809 في حدها الأعلى للعبارة رقم (1) وهي صادقة لما وضعت لقياسه.(أنظر الملحق6)

الجدول رقم (12): معامل الإرتباط بيرسون للمحور الثاني

العبارات	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
تعمل المراجعة الجبائية على الحد من المخاطر الجبائية الناتجة عن الفهم الخاطئ للقوانين والتشريعات	0.869	0.001
تواجه المؤسسات صعوبات في التعامل مع القوانين والتشريعات الجبائية نتيجة ضعف تكوين المحاسب في الجانب الجبائي	0.718	0.013
تعمل المراجعة الجبائية على تقليص الأخطار الجبائية الناتجة عن تعقد التشريع الجبائي	0.741	0.009
المراجعة الجبائية تساعد المؤسسات على مواكبة التطورات الحاصلة في التشريع الجبائي	0.544	0.083

** دالة إحصائية عند مستوى العينة(0.05)

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (12) معاملات الإرتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته (مدى إسهام المراجعة الجبائية في تجنيب الأخطار الناجمة عن التشريعات الجبائية) حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي، حيث يتبين من الجدول بأن معاملات الإرتباط دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05)، وهي قيم موجبة تتراوح بين 0.544، 0.869 في حدها الأعلى للعبارة رقم (1) وهي صادقة لما وضعت لقياسه.(أنظر الملحق6)

الجدول رقم (13): معامل الإرتباط بيرسون للمحور الثالث

العبارات	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
المراجعة الجبائية تسمع بالتحقق من أن التصريحات قد تم إعدادها وفقا لما نص عليه القانون	0.617	0.043
تجنب المراجعة الجبائية العقوبات والغرامات المالية الناجمة عن غياب التصريحات الجبائية	0.787	0.004
في حالة وجود عجز في الخزينة تتأخر المؤسسات في إيداع التصريحات الجبائية	0.854	0.001
يتأكد المراجع الجبائي أن المؤسسات قدمت التصريحات الشهرية والسنوية في الآجال المحددة	0.758	0.007

** دالة إحصائية عند مستوى العينة(0.05).

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (13) معاملات الإرتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته (مدى إسهام المراجعة الجبائية في تفادي الأخطار الناجمة عن التصريحات الجبائية) حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي، حيث يتبين من الجدول بأن معاملات الإرتباط دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05)، وهي قيم موجبة تتراوح بين 0.617، 0.845 في حدها الأعلى للعبارة رقم (1) وهي صادقة لما وضعت لقياسه.(أنظر الملحق6)

الجدول رقم (14): معامل الإرتباط بيرسون للمحور الرابع

العبارات	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
تساعد المراجعة الجبائية المؤسسة الإستفادة من الثغرات التي توجد في التشريعات الجبائية	0.896	0.000
تقارن المراجعة الجبائية التصريحات الجبائية مع التسجيلات المحاسبية	0.508	0.111
تحد المراجعة الجبائية من الطرق الغير قانونية التي تقوم بها المؤسسات	0.745	0.008
المؤسسات المتهربة لا ترضخ لنتائج وتوجيهات المراجع الجبائي	0.835	0.001

** دالة إحصائية عند مستوى العينة(0.05)

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم(14) معاملات الإرتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الرابع والمعدل الكلي لفقراته (مدى إسهام المراجعة الجبائية في تقليص الأخطار الناتجة عن الغش والتهرب الضريبي المقصود)، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي، حيث يتبين من الجدول بأن معاملات الإرتباط دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05)، وهي قيم موجبة تتراوح بين 0.896،0.508 في حدها الأعلى للعبارة رقم (1) وهي صادقة لما وضعت لقياسه.(أنظر الملحق6)

الجدول رقم (15): معامل الإرتباط بيرسون للمحاور الأربع

المحاور	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
المراجعة الجبائية والخطر الجبائي	0.795	0.003
مدى إسهام المراجعة الجبائية في تجنيب الأخطار الناتجة عن التشريعات الجبائية	0.514	0.105
مدى إسهام المراجعة الجبائية في تفادي الأخطار الناتجة عن التصريحات الجبائية	0.519	0.102
مدى إسهام المراجعة الجبائية في تقليص الأخطار الناتجة عن الغش والتهرب الضريبي المقصود	0.790	0.004

** دالة إحصائية عند مستوى العينة (0.05)

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

يبن الجدول رقم (15) معاملات الإرتباط بين كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة، حيث تعبر المعاملات الموجودة عن معامل الإتساق الداخلي، حيث يتبين من الجدول مستوى دلالة (0.05)، وهي قيم موجبة تتراوح قيمتها بين 0.514 و0.7790 في حدها الأعلى للمحور الرابع، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من(0.05).(أنظر الملحق6)

ثانيا: ثبات أداة الدراسة: تم إستخدام معامل ألف كرونباخ لقياس مدى ثبات وصدق أداة الدراسة ومعامل الثبات يأخد قيم تتراوح بين الصفر والواحد، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح وكلما إقتربت قيمة معامل الثبات من الواحد كان الثبات مرتفعا وكلما إقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا، وللتأكد من ثبات الأداة إستخرجنا معامل كرونباخ ومعامل الصدق وهو(الجدر التربيعي لمعامل الثبات) وكانت النتائج موضحة كما في الجداول التالي:

جدول رقم (16): تحديد معامل الثبات وصدق أداة الدراسة –المؤسسات–

محاور الدراسة	عدد العبارات	الثبات	الصدق
04	31	0.684	0.82

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss (أنظر الملحق رقم07)

من الجدول رقم (16) نلاحظ بأن معامل الثبات ألف كرونباخ هو(0.68) ومعامل الصدق يمثل(0.82) وهي نسبة مقبولة لأغراض الدراسة، ومنه فإن أداة القياس(الإستمارة) صادقة في قياس ما وضعت لأجله وثابتة.

الجدول رقم (17): تحديد معامل الثبات وصدق أداة الدراسة– مكاتب المحاسبة والجباية–

محاور الدراسة	عدد العبارات	الثبات	الصدق
04	18	0.790	0.88

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss (أنظر الملحق رقم 07)

من الجدول رقم (17) نلاحظ بأن معامل الثبات ألف كرونباخ هو(0.79) ومعامل الصدق يمثل(0.88) وهي نسبة مقبولة لأغراض الدراسة، ومنه فإن أداة القياس (الإستمارة) صادقة في قياس ما وضعت لأجله وثابتة.

المبحث الثاني: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات –عينة المؤسسات–

المطلب الأول: وصف خصائص مجتمع الدراسة

إرتأينا أن نقوم بتوضيح خصائص أفراد عينة الدراسة، قبل القيام بعرض وتحليل البيانات المتعلقة بالدراسة التطبيقية لدور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية، حيث قمنا بتفريغ وجدولة وتمثيل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من أجل تحليلها.

الفرع الأول: طبيعة نشاط المؤسسة

يبين الجدول الموالي توزيع المؤسسات حسب طبيعة النشاط.

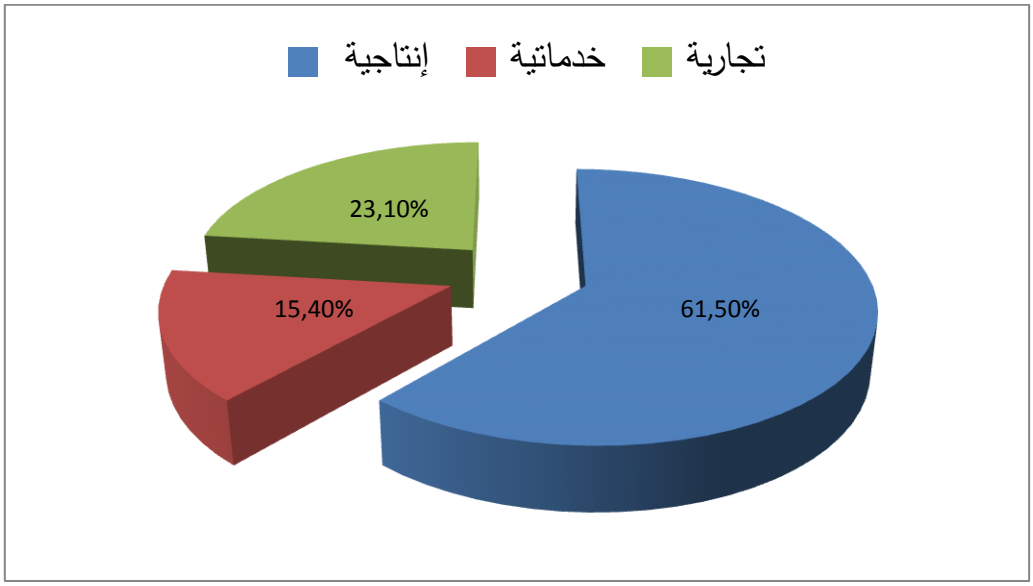
الجدول رقم (18): يوضح توزيع المؤسسات حسب طبيعة النشاط

طبيعة نشاط المؤسسة	التكرار	النسبة المئوية
إنتاجية	24	61.5%
خدمية	6	15.4%
تجارية	9	23.1%
المجموع	39	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss (أنظر الملحق رقم 08)

يلاحظ من الجدول رقم (18) أن 61.5 من العينة مؤسسات إنتاجية، و23.1 عبارة عن مؤسسات تجارية، و15.4 مؤسسات خدماتية. وقد يفسر ذلك بأن أغلب مؤسسات العينة إنتاجية.

الشكل رقم (01): توزيع أفراد الدراسة حسب طبيعة النشاط المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على برنامج Excel.

الفرع الثاني: وظيفة المجيب

يبين الجدول الموالي توزيع المؤسسات حسب وظيفة المجيب

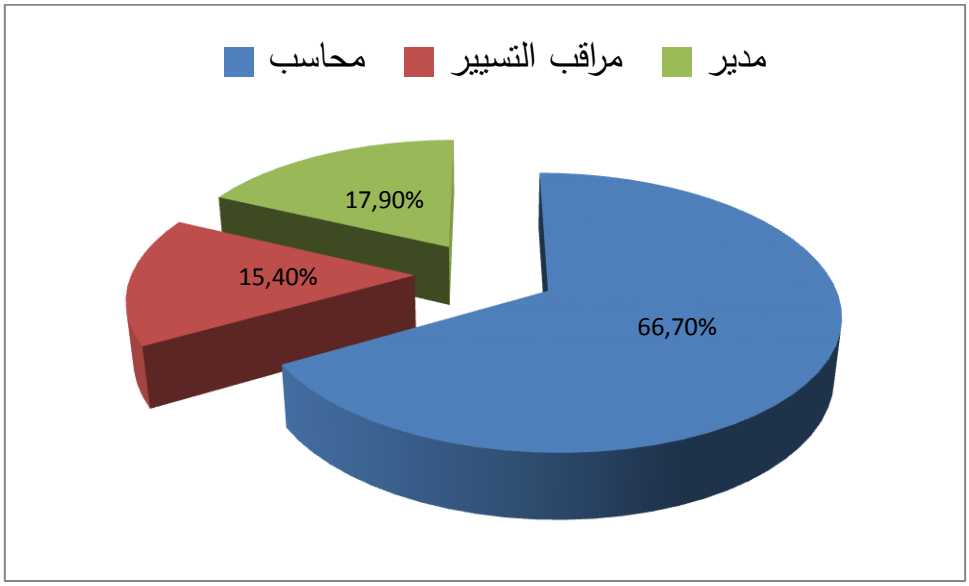
جدول رقم(19): يوضح توزيع أفراد العينة حسب وظيفة المجيب

وظيفة المجيب	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	26	66.7%
مراقب التسيير	6	15.4%
مدير	7	17.9%
المجموع	39	100 %

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss (أنظر الملحق رقم 08)

يبين الجدول رقم(19) أن هناك تنويع في المراكز الوظيفية، معظم أفراد عينة الدراسة من ذوي خبرة في المجال مما يمكنهم على الإجابة على الأسئلة الدراسة.

الشكل رقم (02): توزيع أفراد الدراسة حسب وظيفة المجيب



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على برنامج Excel

الفرع الثالث: العمر

يبين الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب فئات أعمارهم

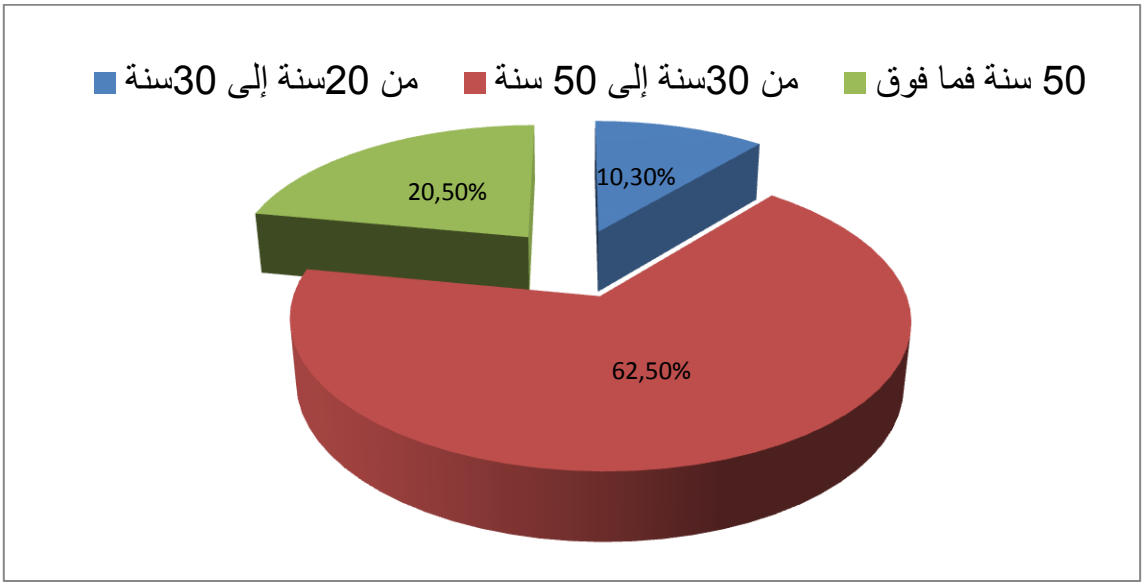
الجدول رقم(20): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب فئات أعمارهم

فئات العمر	التكرار	النسب المئوية
من 20 إلى 30 سنة	4	10.3%
من 30 إلى 50 سنة	27	62.5 %
أكثر من 50 سنة	8	20.5 %
المجموع	39	100 %

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss (أنظر الملحق رقم08)

يوضح الجدول رقم (20) أن أفراد العينة تتراوح أعمارهم بين 30 إلى 50 سنة هم الأكثر حيث بلغ عددهم 27 فرد أي بنسبة 62.5 ، وأكثر من 50 سنة بلغ عددهم 8 أفراد أي بنسبة 20.5 من أفراد العينة، وفي المقابل كانت أقل نسبة للأفراد الذي أعمارهم من 20سنة إلى 30 سنة والذي بلغ عددهم 4 أفراد ما يعادل 10.3

الشكل رقم (03): توزيع أفراد الدراسة حسب أعمارهم



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على برنامج Excel

الفرع الرابع: الخبرة المهنية

يبين الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأقدمية

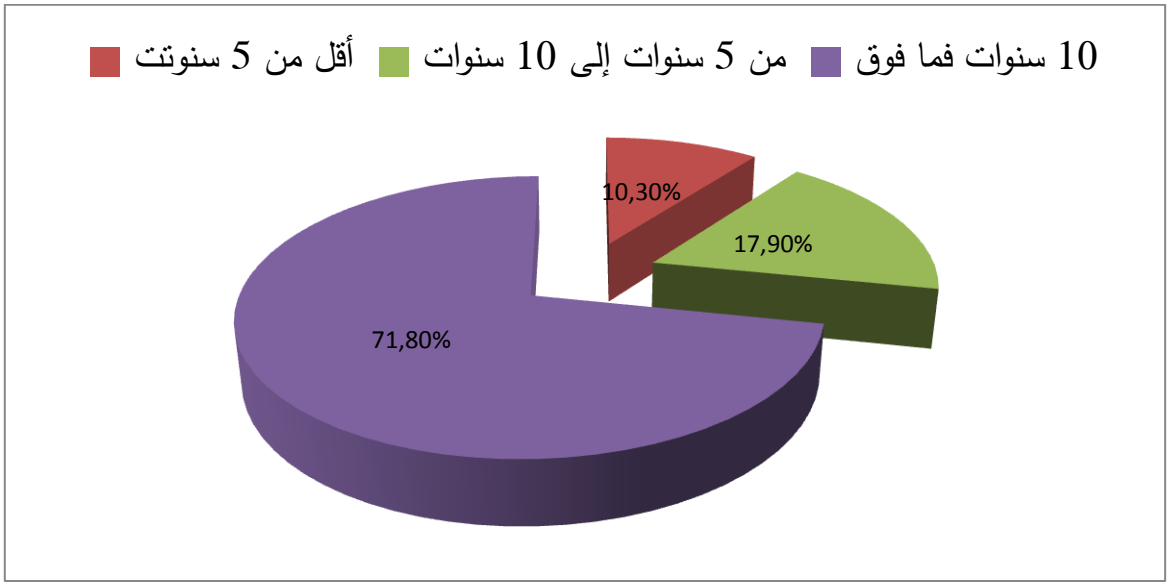
الجدول رقم(21): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأقدمية

الخبرة المهنية	التكرار	النسب المئوية
أقل من 5 سنوات	4	10.3%
من 5 إلى 10 سنوات	7	17.9%
من فوق 10 سنوات	28	71.8%
المجموع	39	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss (أنظر الملحق رقم08)

يبين الجدول رقم (21) أن أكثر من 71.8 من عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة عالية تفوق 10 سنوات، وهذا يعطي لإشارة واضحة إيجابية، حيث أن موضوع الدراسة يتطلب جانبا مهما من الخبرة.

الشكل رقم (04): توزيع أفراد الدراسة حسب الأقدمية



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على برنامج Excel

المطلب الثاني: إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كولمجروف– سمرنوف / Sample K.S) :

من أهم الفروض في الإختبارات الإحصائية المعلمية أن يكون التوزيع الإحتمالي للبيانات المستخدمة هو التوزيع الطبيعي، حيث يعتبر من أهم التوزيعات في علم الإحصاء بل يعتبر أساسا لكثير من النظريات الرياضية ويلعب دورا أساسيا في إختبارات الفروض الإحصائية وفترات الثقة وغير ذلك، ويعرف بأسماء مختلفة التوزيع الجرسي لكونه يشبه الجرس، وبدون الشرط لا يمكن تطبيق الإختبار من الناحية العلمية.[1]

نهدف من خلال هذا الإختبار معرفة أي من التوزيعات الإحتمالية التي تتبعها توزيع بيانات الدراسة من خلال الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي؛
- الفرضية البديلة: تتبع فرضيات الدراسة التوزيع الطبيعي.

يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة في حالة الحصول على مستوى الدلالة المعنوية أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05).

[1]– كحموش سمية، مرجع سبق ذكره، ص 120، 130.

الجدول رقم(22): إختبار التوزيع الطبيعي باستخدام

Test de Kolmogorov- Smirnov

Variable	T1	البيانات
N	39	حجم العينة
Moyenne	3.7022	متوسط البيانات
Ecart- type	0.34166	الإنحراف المعياري
Z de Kolmogorov – Smirnov	0.95	قيمة إختبار جودة المطابقة
Signification	0.2	مستوى دلالة الإختبار

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (22) قيمة مستوى دلالة الإختبار (0.2) بالنسبة لمتغيرات المحاور، وجميعها أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، ومنه تقبل الفرضية البديلة أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.(أنظر الملحق09)

المطلب الثالث: تحليل فقرات الإستبانة

تم إستخدام إختبار T للعينة الواحدة (One sample T test) لتحليل فقرات الإستبانة، وتكون الفقرة إيجابية، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت المحسوبة t أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.20 أو مستوى الدلالة أقل من 0.05، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة المحسوبة t أصغر من قيمة t الجدولية، والتي تساوي 2.20، أو مستوى الدلالة أقل من 0.05.

تم حساب قيمة t الجدولية عند:

- درجة حرية (Df =N-1) = 38 ومستوى معنوية 0.05 ليتم الحصول على 2.20 من خلال جدول T (student) (انظر الملحق رقم10).

الفرع الأول: تحليل فقرات المحور الأول

الجدول رقم(23): نتائج فقرات المحور الأول

رقم العبارة	العبارات	المتوسط	الإنحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
01	المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة في تحسين الإجراءات الجبائية	4.00	0.889	7.029	0.000
02	يكمن الهدف الرئيسي من المراجعة الجبائية في معالجة النقائص ذات الطابع الجبائي	3.77	1.202	3.996	0.000
03	تعمل المراجعة الجبائية على الحد من المخاطر الجبائية	4.10	0.882	7.803	0.000
04	الفهم الخاطئ للقوانين والتشريعات يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية	4.13	0.978	7.203	0.000
05	ترجع المخاطر الجبائية التي تقع فيها المؤسسة إلى تعقد النظام الجبائي	3.41	1.186	2.161	0.037
06	ضعف التكوين في الجانب الجبائي يعتبر مصدر من مصادر الأخطار الجبائية	3.87	1.196	4.552	0.000
07	عدم إستقرار التشريع الجبائي يؤدي بالمؤسسة إلى الوقوع في مخاطر جبائية	3.95	0.999	5.933	0.000
08	تحمي المراجعة الجبائية المؤسسة من التحقيق الجبائي	3.59	0.910	4.049	0.000
09	الضغط الجبائي يؤدي بالمؤسسة إلى الغش الضريبي	2.74	1.409	-1.137	0.263

** T الجدولية 2.02

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

- **تحليل الفقرة الأولى:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الأولى 4.00 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت وقيمة T المحسوبة والمقدرة ب 7.029

أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يدل على أن " المراجعة الجبائية تساعد في تحسين الإجراءات الجبائية".

– **تحليل الفقرة الثانية:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الأولى 3.77 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة T المحسوبة والمقدرة ب 3.996 أكبر من قيمة t لجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " الهدف الرئيسي للمراجعة هو معالجة النقائص ذات الطابع الجبائي".

– **تحليل الفقرة الثالثة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة 4.10 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة المقدرة 7.803 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " المراجعة الجبائية تعمل على الحد من المخاطر الجبائية".

– **تحليل الفقرة الرابعة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة 4.13 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 7.203 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يدل على أن " الفهم الخاطئ للقوانين والتشريعات يعرض المؤسسات لمخاطر جبائية".

– **تحليل الفقرة الخامسة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة 3.41 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 2.161 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.037 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " المخاطر الجبائية التي تقع فيها المؤسسات لا تعود إلى تعقد النظام الجبائي" .

– **تحليل الفقرة السادسة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة السادسة 3.87 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 4.552 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " ضعف التكوين في الجانب الجبائي يعتبر مصدر من مصادر الأخطار الجبائية التي تقع فيها المؤسسات ".

- **تحليل الفقرة السابعة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة السابعة 3.95 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 5.933 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " عدم إستقرار التشريع يؤدي بالمؤسسة إلى الوقوع في مخاطر جبائية".

- **تحليل الفقرة الثامنة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة 3.59 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 4.049 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " المراجعة الجبائية تحمي المؤسسات من التحقيق الجبائي".

- **تحليل الفقرة التاسعة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة 2.74 وهو أقل من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**محايد**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 1.137- أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.263 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على أن " الضغط الجبائي لا يؤدي بالمؤسسات إلى الغش الضريبي".(أنظر الملحق11)

الفرع الثاني: تحليل فقرات المحور الثاني

الجدول رقم (24): نتائج فقرات المحور الثاني

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
01	تساعد المراجعة الجبائية المؤسسة على مواكبة التطورات الحاصلة في التشريع الجبائي	3.82	1.023	5.010	0.000
02	تقلص المراجعة الجبائية الأخطار الناتجة عن تعقد التشريع الجبائي	3.44	1.208	3.845	0.000
03	المراجعة الجبائية تخفض التكاليف التي قد تتحملها المؤسسة نتيجة الفهم الخاطئ للقوانين والتشريعات الجبائية	4.05	0.887	7.402	0.000
04	إهمال شروط الإمتيازات الجبائية يؤدي بالمؤسسة	4.15	0.904	7.968	0.000

	إلى تحمل تكاليف إضافية				
05	المؤسسة على دراية بكل الإمتيازات الجبائية المدرجة في القانون	3.33	1.034	2.012	0.051
06	يعتبر عدم إحترام شروط الإستفادة من الإمتيازات الجبائية فرصة ضائعة بالنسبة للمؤسسة	3.72	1.276	3.513	0.001
07	المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على الإمتثال للقوانين والتشريعات الجبائية	3.67	1.084	3.840	0.000

** t الجدولية 2.02

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

- **تحليل الفقرة الأولى:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الأولى 3.82 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 5.010 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " تساعد المراجعة الجبائية المؤسسة على مواكبة التطورات الحاصلة في التشريع الجبائي".

- **تحليل الفقرة الثانية:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الثانية 3.44 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 3.845 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " المراجعة الجبائية تقلص الأخطار الناتجة عن تعقد التشريع الجبائي".

- **تحليل الفقرة الرابعة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة 4.15 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 7.968 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " إهمال شروط الإمتيازات الجبائية يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف إضافية".

- **تحليل الفقرة الخامسة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة 3.33 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**محايد**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 2.012 أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.051

وهو أكبر من 0.05 مما يدل على أن" المؤسسات ليست على دراية بكل الإمتيازات الجبائية المدرجة في القانون".

– **تحليل الفقرة السادسة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة السادسة 3.72 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة " **موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 3.513 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.001 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن" عدم إحترام شروط الإستفادة من الإمتيازات الجبائية فرصة ضائعة بالنسبة للمؤسسات".

– **تحليل الفقرة السابعة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة السابعة 3.67 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة " **موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 3.840 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.001 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن" المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على الإمتثال للقوانين والتشريعات الجبائية".(أنظر الملحق11).

الفرع الثالث: تحليل فقرات المحور الثالث

الجدول رقم (25): نتائج فقرات المحور الثالث

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
01	في العادة تتأخر المؤسسات في إيداع التصريحات الجبائية نتيجة لوجود عجز في الخزينة	3.97	1.038	5.860	0.000
02	تعبر تصريحات المؤسسة عن الوضعية الحقيقية لها	3.72	1.213	3.697	0.001
03	تعمل المراجعة الجبائية على تحسين موثوقية التصريحات	3.97	0.959	6.343	0.000
04	تحرص المراجعة على عدم وجود أخطاء في التصريح المفصل العملاء	3.79	1.490	3.332	0.002
05	يمكن أن تعمل للمراجعة على توعية	3.31	0.922	2.084	0.044

	المؤسسات بالضريبة وبالتالي تحسين مصداقية بيانات تصريحاتها				
06	تساعد المراجعة الجبائية على تفادي العقوبات والغرامات الناتجة عن غياب التصريحات الجبائي	4.10	1.095	6.286	0.000

** t الجدولية 2.02

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

- **تحليل الفقرة الأولى**: بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الأولى 3.97 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 5.860 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " في حالة العجز في الخزينة تتأخر المؤسسة في إيداع التصريحات الجبائية".

- **تحليل الفقرة الثانية**: بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الثانية 3.72 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 3.697 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " تصريحات المؤسسة تعبر عن الوضعية الحقيقية لها".

- **تحليل الفقرة الثالثة**: بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة 3.97 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 6.343 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " المراجعة الجبائية تعمل على تحسين موثوقية التصريحات الجبائية".

- **تحليل الفقرة الرابعة**: بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة 3.79 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 3.332 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.002 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " تحرص المراجعة على عدم وجود أخطاء في التصريح المفصل للعملاء".

– **تحليل الفقرة الخامسة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة 3.31 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 2.084 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 0220، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.044 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " يمكن أن تعمل المراجعة على توعية المؤسسات بالضريبة وبالتالي تحسين مصداقية بيانات تصريحاتها".

– **تحليل الفقرة السادسة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة السادسة 4.10 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 6.286 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " تساعد المراجعة على تفادي العقوبات والغرامات الناتجة عن غياب التصريحات الجبائية".(أنظر الملحق رقم 12)

الفرع الرابع: تحليل فقرات المحور الرابع

الجدول رقم (26): نتائج فقرات المحور الرابع

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمةT	مستوى الدلالة
01	تستغل المراجعة الجبائية الثغرات الموجودة على مستوى القوانين والتشريعات الجبائية	3.85	1.204	4.389	0.000
02	تحدد المراجعة الجبائية العناصر التي تدخل في الوعاء الضريبي	3.74	1.272	3.652	0.001
03	تحد المراجعة الجبائية من إمكانية وقوع أعمال الغش والتهرب الضريبي	3.90	1.021	5.491	0.000
04	تجنب المراجعة الجبائية التهرب الضريبي الناتج عن عدم إستقرار التشريعات الضريبية	4.08	0.929	7.242	0.000
05	تقلص المراجعة الجبائية من الغش في التصريحات الجبائية	3.38	1.138	2.110	0.041
06	تحد المراجعة الجبائية من الغش المرتكب من قبل موظفي المؤسسة	3.67	1.305	3.191	0.003

07	تكتشف المراجعة الجبائية الأخطاء والإنحرافات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية والتصريحات الجبائية	3.79	1.056	4.702	0.000
08	يتم التنسيق بين المراجع الجبائي وإدارة المؤسسة للحد من التهرب والغش الضريبي	3.28	1.025	1.719	0.094
09	النظام المحاسبي الجديد سهل التعامل مع تصريحات المكلفين المحاسبية والجبائية، وإكتشاف للأخطاء والغش	2.15	1.226	-4.312	0.000

** t الجدولية 2.02

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

- **تحليل الفقرة الأولى:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الأولى 3.85 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 4.389 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن "المراجعة الجبائية تستغل الثغرات الموجودة على مستوى القوانين والتشريعات الجبائية".

- **تحليل الفقرة الثانية:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الثانية 3.74 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 3.652 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.001 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " المراجعة الجبائية تحدد العناصر التي تدخل في الوعاء الضريبي".

- **تحليل الفقرة الثالثة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة 3.90 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 5.491 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن " المراجعة الجبائية تحد من إمكانية وقوع أعمال الغش والتهرب الضريبي".

- **تحليل الفقرة الرابعة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة 4.08 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 7.242 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل

من 0.05 مما يدل على أن" تجنب المراجعة الجبائية التهرب الضريبي الناتج عن عدم إستقرار التشريعات الضريبية".

- **تحليل الفقرة الخامسة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة 3.38 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 2.110 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن" المراجعة الجبائية تقلص من الغش في التصريحات الجبائية".

- **تحليل الفقرة السادسة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة السادسة 3.67 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 3.191 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.003 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن" المراجعة الجبائية تحد من الغش المرتكب من قبل موظفي المؤسسة".

- **تحليل الفقرة السابعة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة السابعة 3.79 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**موافق**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 4.702 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن" المراجعة الجبائية تكتشف الأخطاء والإنحرافات الموجودة في القوائم المالية والتصريحات الجبائية ".

- **تحليل الفقرة الثامنة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة 3.28 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**محايد**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 1.719 أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.094 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على أن" لا يوجد تنسيق بين المراجع الجبائي وإدارة المؤسسة للحد من التهرب والغش الضريبي في المؤسسة".

- **تحليل الفقرة التاسعة:** بلغ المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة 2.15 وهو أقل من المتوسط الحسابي الإفتراضي 3، وهذا المتوسط يقابل درجة "**معارض**" حسب سلم ليكرت، وقيمة t المحسوبة والمقدرة ب 4.312- أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02، ومستوى الدلالة يقدر ب 0.000 وهو أقل

من 0.05 مما يدل على أن" النظام المحاسبي لم يسهل التعامل مع تصريحات المكلفين الجبائية والمحاسبية وإكتشاف الأخطاء والغش". (أنظر الملحق12)

المطلب الرابع: إختبار مدى وجود فروقات في أراء أفراد الدراسة

تم إستخدام إختبار تحليل التباين ANOVA للمقارنة بين عدة مجموعات مستقلة لدراسة الإختلافات في أراء أفراد الدراسة نحو المحاور الرئيسية باختلاف الخصائص ذات أكثر من بعدين (عدد سنوات الخبرة، العمر، وظيفة المطيب، طبيعة نشاط المؤسسة) وإذا تبين وجود فرق بين مستوى الدلالة بين الإجابات يتم إستخدام إختبار المقارنة لتحديد موضع الإختلاف.

الفرع الأول: تحليل إختبار التباين حسب طبيعة النشاط

الجدول رقم (27): إختبار تحليل التباين حسب طبيعة النشاط

متوسط المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
	بين المجموعات	4.268	36	0.119	0.708	0.499
	داخل المجموعات	0.168	2	0.084		
	المجموع	4.436	38			

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (27) إختبار تحليل التباين الأحادي حسب طبيعة نشاط المؤسسة ويتبين أن مستوى الدلالة يساوي 0.499 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات في أراء أفراد العينة وهذا يعني أن طبيعة نشاط المؤسسات لا تؤثر على الدراسة.(أنظر الملحق13)

الفرع الثاني: تحليل إختبار التباين حسب وظيفة المجيب:

الجدول رقم (28): إختبار تحليل التباين حسب وظيفة المجيب

متوسط المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمةF	مستوى الدلالة
	بين المجموعات	4.272	36	0.119	0.691	0.508

	داخل المجموعات	0.164	2	0.082		
	المجموع	4.436	38			

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (28) إختبار تحليل التباين الأحادي حسب وظيفة المجيب ويتبين أن مستوى الدلالة يساوي 0.508 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات في أراء أفراد العينة وهذا يعني أن وظيفة المجيب لا تؤثر على الدراسة.(أنظر الملحق13)

الفرع الثالث: تحليل إختبار التباين حسب العمر

الجدول رقم (29): إختبار تحليل التباين حسب العمر

متوسط المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمةF	مستوى الدلالة
	بين لمجموعات	4.370	36	0.121	0.271	0.764
	داخل المجموعات	0.066	2	0.033		
	المجموع	4.436	38			

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (29) إختبار تحليل التباين الأحادي حسب العمر ويتبين أن مستوى الدلالة يساوي 0.764 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات في أراء أفراد العينة وهذا يعني أن العمر لا يؤثر على الدراسة.(أنظر الملحق13)

الفرع الرابع: تحليل إختبار التباين حسب الخبرة:

الجدول رقم(30): إختبار تحليل التباين حسب الخبرة

متوسط المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمةF	مستوى الدلالة
	بين لمجموعات	4.287	36	0.119	0.626	0.541
	داخل المجموعات	0.149	2	0.075		

	المجموع	4.436	38			

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (30) إختبار تحليل التباين الأحادي حسب الخبرة المهنية ويتبين أن مستوى الدلالة يساوي 0.541 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات في أراء أفراد العينة وهذا يعني أن الخبرة المهنية لا تؤثر على الدراسة.(أنظر الملحق13)

المطلب الخامس: إختبار الفرضيات

من خلال دراستنا، سنقوم بمحاولة إثبات صحة أو نفي الفرضيات المتعلقة بالدراسة الميدانية. ففي معظم الأحيان هناك نوعان من الفرضيات في أي مسألة، النوع الأول هو **الفرضية الصفرية،** والتي تبنى على أمل أن يتخذ قرار بعدم صحتها، ونعبر عن ذلك بالرمز، وهكذا كل فرضية نريد إختبارها إحصائيا نسميها الفرضية الصفرية.

فرفض الفرضية الصفرية يؤدي إلى قبول فرضية أخرى تسمى الفرضية البديلة، ويعبر عنها ب H_1 ، وعلى هذا الأساس سنقوم باختبار الفرضيات التالية:

– **الفرضية التطبيقية الرئيسية:** تنص على " أثر المراجعة الجبائية على تدنية المخاطر الجبائية". والتي قمنا بتقسيمها إلى فرضيات تطبيقية فرعية على النحو التالي:

– **الفرضية التطبيقية الفرعية الأولى:** " المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على تجنب الخاطر الناتجة عن الفهم الخاطئ للقوانين والتشريعات الجبائية".

– **الفرضية التطبيقية الفرعية الثانية:** " تسمح المراجعة الجبائية بتفادي الغرامات والعقوبات الناتجة عن غياب أو التأخر في إيداع التصريحات"

– **الفرضية التطبيقية الفرعية الثالثة:** " تعمل المراجعة الجبائية على الحد من الغش والتهرب الضريبي المقصود من طرف المؤسسة".

الفرع الأول: إختبار الفرضية التطبيقية الأولى

تنص الفرضية التطبيقية الأولى على أن " المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على تجنب المخاطر الناتجة عن الفهم الخاطئ للقوانين والتشريعات الجبائية".

وعلى هذا الأساس يمكننا صياغة هذه الفرضية بطريقتين مختلفتين بغرض إثبات إحداهم ونفي الأخرى وهما كما يلي:

H_0: "لا تساعد المراجعة الجبائية المؤسسة على تجنب الخطر الناتج عن الفهم الخاطئ للتشريعات الجبائية"؛

H_1:" المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على تجنب الخاطر الناتجة عن الفهم الخاطئ للقوانين والتشريعات الجبائية".

الجدول رقم (31): إختبار الفرضية التطبيقية الأولى

رقم المحور	المحاور	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
02	مدى إسهام المراجعة الجبائية في تجنيب الأخطار الناتجة عن التشريعات الجبائية	3.7839	0.55510	8.819	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

لإختبار الفرضيات تم إستخدام إختبار t للعينة الواحدة، وتبين نتائج الجدول رقم(31) أن قيمة t المحسوبة المقدرة ب 8.819 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على تجنب الخطر الناتج عن الفهم الخاطئ للقوانين والتشريعات الجبائية، ومنه تقبل **الفرضية البديلة** وترفض **الفرضية الصفرية.**(أنظر الملحق14)

الفرع الثاني: إختبار الفرضية التطبيقية الثانية

تنص الفرضية التطبيقية الثانية " تسمح المراجعة الجبائية بتفادي الغرامات والعقوبات الناتجة عن غياب أو التأخر في إيداع التصريحات".

وبهذه الطريقة يمكننا صياغة هذه الفرضية بطريقتين مختلفتين، وهذا بغرض إثبات مدى صحتها على النحو التالي:

H_0: "لا تسمح المراجعة الجبائية بتفادي الغرامات والعقوبات الناتجة عن غياب أو التأخر في إيداع التصريحات الجبائية

H_1:"تسمح المراجعة الجبائية بتفادي الغرامات والعقوبات الناتجة عن غياب أو التأخر في إيداع التصريحات الجبائية".

الجدول رقم (32): إختبار الفرضية التطبيقية الثانية

رقم المحور	المحاور	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
03	مدى إسهام المراجعة الجبائية في تفادي الأخطار الناتجة عن التشريعات	3.8120	0.61793	8.206	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

لإختبار الفرضيات تم إستخدام إختبار t للعينة الواحدة، وتبين نتائج الجدول رقم(32) أن قيمة t المحسوبة المقدرة ب 8.206 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على المراجعة الجبائية تسمح بتفادي الغرامات والعقوبات الناتجة عن غياب أو التأخر في إيداع التصريحات الجبائية، ومنه تقبل **الفرضية البديلة** وترفض **الفرضية الصفرية.**(أنظر الملحق14)

الفرع الثالث: إختبار الفرضية التطبيقية الثالثة

تنص الفرضية التطبيقية الثالثة " تعمل المراجعة الجبائية على الحد من الغش والتهرب الضريبي المقصود من طرف المؤسسة".

وبهذه الطريقة يمكننا صياغة هذه الفرضية بطريقتين مختلفتين، وهذا بغرض إثبات مدى صحتها على النحو التالي:

H_0: "لا تعمل المراجعة الجبائية على الحد من الغش والتهرب الضريبي المقصود من طرف المؤسسة".

H_1: "تعمل المراجعة الجبائية على الحد من الغش والتهرب الضريبي المقصود من طرف المؤسسة".

الجدول رقم (33):إختبار الفرضية التطبيقية الثالثة

رقم المحور	المحاور	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
04	مدى إسهام المراجعة الجبائية في تقليص الأخطار الناتجة الغش والتهرب الضريبي المقصود	3.5385	0.53805	6.250	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

لإختبار الفرضيات تم إستخدام إختبار t للعينة الواحدة، وتبين نتائج الجدول رقم (33) أن قيمة t المحسوبة المقدرة ب 6.250 أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.02 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على المراجعة الجبائية تعمل على الحد من الغش والتهرب الضريبي المقصود من طرف المؤسسة، ومنه تقبل **الفرضية البديلة** وترفض **الفرضية الصفرية**.(أنظر الملحق14)

المبحث الثالث: تحليل النتائج وإختبار الفرضيات –عينة مكاتب المحاسبة والجباية–

المطلب الأول: وصف خصائص مجتمع الدراسة

إرتأينا أن نقوم بتوضيح خصائص أفراد عينة الدراسة، قبل القيام بعرض وتحليل البيانات المتعلقة بالدراسة التطبيقية لدور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية، حيث قمنا بتفريغ وجدولة وتمثيل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من أجل تحليلها.

الفرع الأول: وظيفة المجيب:

يبين الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب وظيفتهم.

الجدول رقم(34): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب وظائفهم

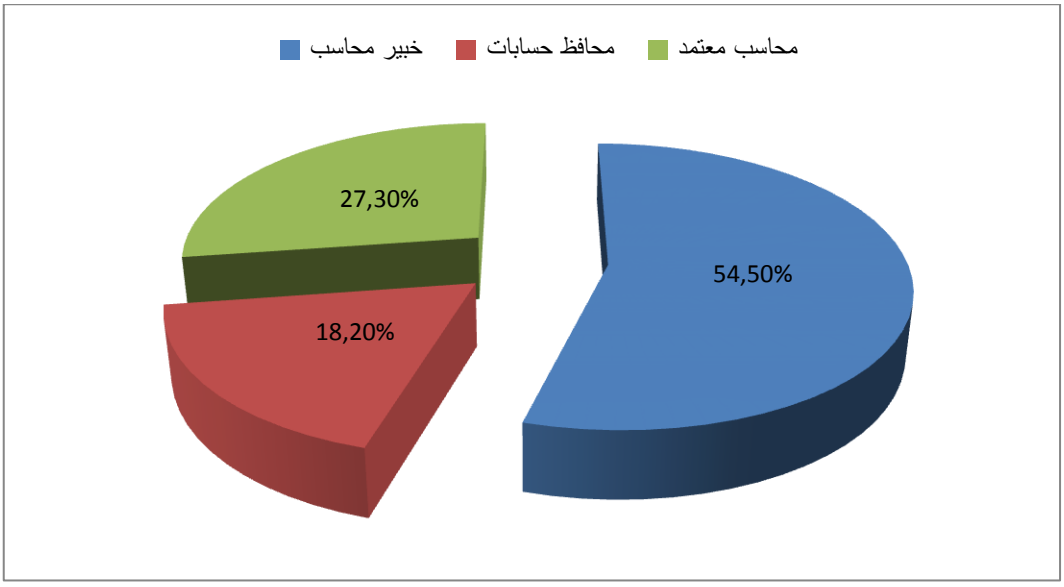
وظيفة المجيب	التكرار	النسب المئوية
خبير محاسبي	2	54.5%
محافظي الحسابات	6	18.2%
محاسب معتمد	3	27.3%

المجموع	11	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss (أنظر الملحق رقم15)

يبين الجدول رقم(34) أن أكثر 54.5 من المجيبين هم خبراء محاسبين، مما يدل على أن أفراد العينة ذو مستوى وظيفي جيد وذوي خبرة عالية.

الشكل رقم (05): يوضح توزيع أفراد العينة حسب وظيفة المجيب



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على برنامج Excel

الفرع الثاني: العمر

يبين الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب فئات أعمارهم.

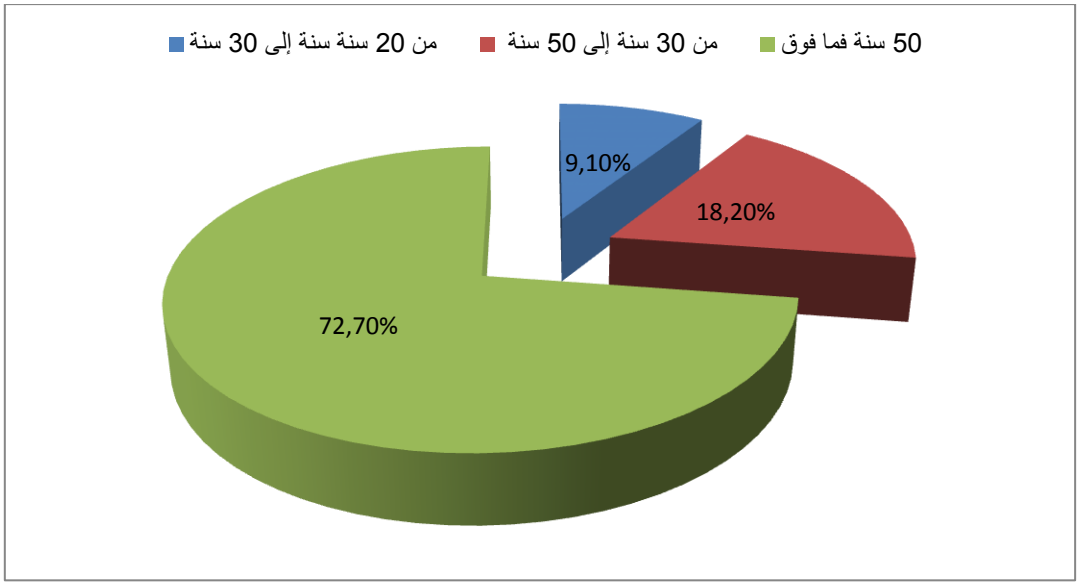
الجدول رقم(35): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب فئات أعمارهم

الفئات العمرية	التكرار	النسبة المئوية
من 20 إلى 30 سنة	1	9.1%
من 30 إلى 50 سنة	2	18.2%
أكثر من 50 سنة	8	72.7%
المجموع	11	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss (أنظر الملحق رقم15)

يوضح الجدول رقم (35) أن أفراد العينة تتراوح أعمارهم أكثر من 50 سنة هم الأكثر حيث بلغ عددهم 8 أفرد أي بنسبة 72.7، وما بين 30 إلى 50 سنة بلغ عددهم فردين أي بنسبة 18.2 من أفراد العينة، وفي المقابل كانت أقل نسبة للأفراد الذي أعمارهم من 20سنة إلى 30 سنة والذي بلغ عددهم فرد واحد ما يعادل 9.1 وهدا مل يدل أن أغلبية المجيبين على الإستمارة ذو خبرة مهنية كبيرة.

الشكل رقم (06): يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على برنامج Excel

الفرع الثالث: الخبرة المهنية

يبين الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأقدمية.

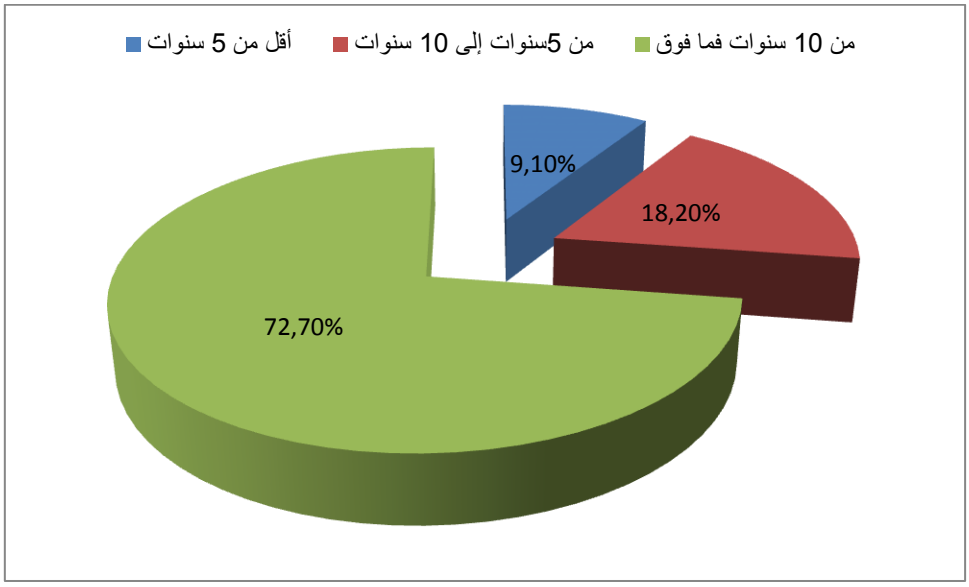
الجدول رقم (36): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأقدمية

الخبرة المهنية	التكرار	النسب المئوية
أقل من 5 سنوات	1	9.1%
من 5 إلى 10 سنوات	2	18.2%
أكثر من 10 سنوات	8	72.7%
المجموع	11	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss (أنظر الملحق رقم15)

يبين الجدول رقم (36) أن 72.7 من أفراد عينة الدراسة يملكون خبرة مهنية واسعة في مجال عملهم أكثر من 10 سنوات، أما 18.2 من أفراد عينة الدراسة فيملكون خبرة تتراوح ما بين 5 سنوات إلى 10 سنوات، أما النسبة المتبقية من أفراد عينة الدراسة 9.1 فيملكون خبرة مهنية أقل من 5 سنوات.

الشكل رقم (07): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على برنامج Excel

المطلب الثاني: إختبار التوزيع الطبيعي (شابيرو- ويلك) Shapiro- wilk

سنستعرض إختبار شابيرو- ويلك (لأن عينة الدراسة أقل من 30) لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو ضروري في حالة إختبار الفرضيات لأن معظم الإختبارات المعلمية تشترط أن يكون التوزيع طبيعيا.

الجدول رقم (37): إختبار التوزيع الطبيعي باستخدام
Test de Shapiro- wilk

Variable	T	البيانات
N	11	حجم العينة
Moyenne	3.7121	متوسط البيانات
Ecart –Type	0.42297	الإنحراف المعياري

قيمة إختبار جودة المطابقة	0.95	Shapiro-wilk
مستوى دلالة الإختبار	0.424	Signification

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجاتSpss

يوضح الجدول رقم (37) نتائج الإختبار حيث أن القيمة الإحتمالية لكل المحاور أكبر من (Sig>0.05) وهذا يدل أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب إستخدام الإختبارات المعلمية.(أنظر الملحق16)

المطلب الثالث: تحليل فقرات الإستبانة

تم إستخدام إختبار T للعينة الواحدة One Sample T test لتحليل فقرات الإستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي قيمة 2.22 أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 ، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.22 أو مستوى الدلالة أقل من 0.05. وتكون أراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05.

الفرع الأول:تحليل فقرات المحور الأول

الجدول رقم (38): نتائج فقرات المحور الأول

العبارات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	T الجدولية	T المحسوبة	مستوى الدلالة
تقلص المراجعة الجبائية من الأعباء الضريبية للمؤسسات	2.91	1.221	2.22	0.247–	0.810
مواكبة التطورات الحاصلة في التشريع الجبائي يقلص من العبء الضريبي	4.09	0.701	2.22	5.164	0.000
غياب المراجعة الجبائية يفقد المؤسسات الإمتيازات جبائية	3.00	0.894	2.22	0.00	1.000
تلجأ المؤسسات إلى مراجع خارجي لدراسة الخيارات الضريبية	3.55	0.820	2.22	2.206	0.052

تستغل المؤسسات الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي	3.00	1.183	2.22	0.000	1.000
عدم الإنتظام الضريبي يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية	4.64	0.505	2.22	10.757	0.000

Spss **المصدر**: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات

- تحليل الفقرة الأولى:

بلغ المتوسط الحسابي 2.91 وهو أقل من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**محايد**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (0.247-) أقل من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.810 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن: "المراجعة الجبائية لا تقلص من الأعباء الضريبية".

- تحليل الفقرة الثانية:

بلغ المتوسط الحسابي 4.09 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**موافق**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (5.164) أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن" مواكبة التطورات الحاصلة في التشريع الجبائي يقلص العبء الضريبي".

- تحليل الفقرة الثالثة:

بلغ المتوسط الحسابي 3 وهو يساوي المتوسط الإفتراضي والذي يقابل درجة "**محايد**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (0.00) أقل من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 1.00 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن: "غياب المراجعة الجبائية لا يفقد المؤسسات الإمتيازات الجبائية".

- تحليل الفقرة الرابعة:

بلغ المتوسط الحسابي 3.55 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**موافق**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (2.206) أقل من قيمة T

الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.052 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن: "لا يتم التعامل مع المكاتب الخارجية لدراسة الخيارات الضريبية".

تحليل الفقرة الخامسة:

بلغ المتوسط الحسابي 3.00 وهو يساوي المتوسط الإفتراضي والذي يقابل درجة "**محايد**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (0.00) أقل من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 1.00 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن: "المؤسسة لا تستغل الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي".

- تحليل الفقرة السادسة:

بلغ المتوسط الحسابي 4.64 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**موافق بشدة**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (10.757) أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.00 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن: "عدم الإنتظام الضريبي يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية".(أنظر الملحق17)

الفرع الثاني: تحليل فقرات المحور الثاني

الجدول رقم (39): نتائج فقرات المحور الثاني

العبارات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	T الجدولية	T المحسوبة	مستوى الدلالة
تعمل المراجعة الجبائية على الحد من المخاطر الجبائية الناتجة عن الفهم الخاطئ للقوانين والتشريعات	3.55	0.820	2.22	2.206	0.052
تواجه المؤسسات صعوبات في التعامل مع القوانين والتشريعات الجبائية نتيجة ضعف تكوين المحاسب في الجانب الجبائي	3.55	0.820	2.22	2.206	0.052
تعمل المراجعة الجبائية على تقليص الأخطار الجبائية الناتجة عن تعقد التشريع الجبائي	3.45	0.820	2.22	1.838	0.096

- تحليل الفقرة الأولى:

بلغ المتوسط الحسابي 4.55 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**موافق**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (2.206) أقل من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.052 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن: "المراجعة الجبائية لا تحد من المخاطر الناتجة عن الفهم الخاطئ القوانين والتشريعات".

- تحليل الفقرة الثانية:

بلغ المتوسط الحسابي 3.55 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**موافق**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (2.206) أقل من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.00 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن: "أن المؤسسات لا تواجه صعوبات في التعامل مع القوانين والتشريعات نتيجة ضعف تكوين المحاسب ي المجال الجبائي".

- تحليل الفقرة الثالثة:

بلغ المتوسط الحسابي 6.45 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**موافق**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (1.838) أقل من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.096 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن: "أن المراجعة الجبائية لا تقلص المراجعة الجبائية من الأخطار الناتجة عن تعقد التشريع الجبائي"

- تحليل الفقرة الرابعة:

بلغ المتوسط الحسابي 2.91 وهو أقل من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**محايد**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (0.319-) أقل من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.756 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن: "المؤسسات بإمكانها مواكبة التطورات الحاصلة في التشريع الجبائي بدون مراجعة جبائية".(أنظر الملحق17)

الفرع الثالث: تحليل فقرات المحور الثالث:

الجدول رقم (40): نتائج المحور الثالث

العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	T الجدولية	T المحسوبة	مستوى الدلالة
المراجعة الجبائية تسمع بالتحقق من أن التصريحات قد تم إعدادها وفقا لما نص عليه القانون	4.00	0.775	2.22	4.282	0.002
تجنب المراجعة الجبائية العقوبات والغرامات المالية الناجمة عن غياب التصريحات الجبائية	4.45	0.522	2.22	9.238	0.000
في حالة وجود عجز في الخزينة تتأخر المؤسسات في إيداع التصريحات الجبائية	4.18	1.079	2.22	3.634	0.005
يتأكد المراجع الجبائي أن المؤسسات قدمت التصريحات الشهرية والسنوية في الآجال المحددة	4.27	0.647	2.22	6.528	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات Spss

- تحليل الفقرة الأولى:

بلغ المتوسط الحسابي 4.00 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**موافق**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (4.282) أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.756 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن: " المراجعة الجبائية تتحقق من أن التصريحات قد تم إعدادها وفقا لما نص عليه القانون".

- تحليل الفقرة الثانية:

بلغ المتوسط الحسابي 4.45 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**موافق بشدة**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (9.238) أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن" المراجعة الجبائية تجنب الغرامات والعقوبات المالية الناجمة عن غياب التصريحات الجبائية".

- تحليل الفقرة الثالثة:

بلغ المتوسط الحسابي 4.18 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**موافق**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (3.634) أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن: "في حالة وجود عجز في الخزينة تتأخر المؤسسات في إيداع التصريحات الجبائية".

- تحليل الفقرة الرابعة:

بلغ المتوسط الحسابي 4.27 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**موافق بشدة**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (6.528) أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن: " المراجع الجبائي يتأكد من أن المؤسسات قدمت التصريحات في الآجال المحددة".(أنظر المحور17)

الفرع الرابع: تحليل فقرات المحور الرابع:

الجدول رقم (41): نتائج فقرات المحور الرابع

العبارات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	T الجدولية	T المحسوبة	مستوى الدلالة
تساعد المراجعة الجبائية المؤسسة الإستفادة من الثغرات التي توجد في التشريعات الجبائية	3.55	1.214	2.22	1.491	0.167
تقارن المراجعة الجبائية التصريحات الجبائية مع التسجيلات المحاسبية	3.91	1.044	2.22	2.887	0.016
تحد المراجعة الجبائية من الطرق الغير قانونية التي تقوم بها المؤسسات	3.55	0.934	2.22	1.936	0.082
المؤسسات المتهربة لا ترضخ لنتائج وتوجيهات المراجع الجبائي	4.27	0.905	2.22	4.667	0.001

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجاتSpss

- تحليل الفقرة الأولى:

بلغ المتوسط الحسابي 3.55 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**موافق**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (1.491) أقل من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.167 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن: " المراجعة الجبائية لا تساعد المؤسسات على الإستفادة من الثغرات التي توجد في التشريعات".

- تحليل الفقرة الثانية:

بلغ المتوسط الحسابي 3.91 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**موافق**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (2.887) أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.016 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن: " المراجعة الجبائية تسمح بمطابقة التصريحات مع التسجيلات المحاسبية ".

- تحليل الفقرة الثالثة:

بلغ المتوسط الحسابي 3.55 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**موافق**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (1.936) أقل من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.082 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن: " المؤسسات المتهربة ترضخ لنصائح وتوجيهات المراجع الجبائي".

- تحليل الفقرة الرابعة:

بلغ المتوسط الحسابي 4.27 وهو أكبر من المتوسط الإفتراضي والذي يساوي 3 والذي يقابل درجة "**موافق بشدة**" على سلم ليكارت، وقيمة T المحسوبة والتي تساوي (4.687) أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة يساوي 0.001 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن: " المراجعة الجبائية تسمح بالحد من التهرب المقصود من طرف المؤسسات".(أنظر الملحق18)

المطلب الرابع: إختبار مدى وجود فروقات في آراء أفراد الدراسة

تم إستخدام إختبار تحليل التباين ANOVA (إختبار F) للمقارنة بين عدة مجموعات مستقلة لدراسة الإختلافات في آراء أفراد الدراسة نحو المحاور الرئيسية باختلاف الخصائص ذات أكفر من بعدين (عدد سنوات الخبرة، وظيفة المجيب، العمر) وإذا تبين وجود فرق بين متوسطات الإجابة تبعا لمتغيرات سنوات الخبرة يتم إستخدام إختبار المقارن **LSD** لتحديد موضع الإختلافات (الإختلافات الأكثر من بعدين).

الفرع الأول: إختبار تحليل التباين حسب وظيفة المجيب:

جدول(42) : إختبار تحليل التباين ANOVA

العبارة	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
المجمع الداخلي	0.075	2	0.038	0.178	0.840
المجمع الخارجي	1.696	8	0.212		
المجموع	1.771	10			

المصدر: من إعداد الطالبتين إستنادا لمخرجات Spss

يتبين من الجدول رقم(42) أن مستوى الدلالة أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات في آراء أفراد العينة وهذا يعني أن وظيفة المجيب لا تأثر على نتائج الدراسة.(أنظر الملحق19)

الفرع الثاني: إختبار تحليل التباين حسب الخبرة المهنية:

جدول رقم (43): إختبار تحليل التباين ANOVA

العبارة	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
المجمع الداخلي	0.330	1	0.330	2.058	0.185
المجمع الخارجي	1.441	9	0.160		
المجموع	1.771	10			

المصدر: من إعداد الطالبتين إستنادا لمخرجات Spss

يتبين من الجدول رقم (43) أن مستوى الدلالة أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في آراء أفراد العينة وهذا يعني أن الخبرة المهنية لا يؤثر على نتائج الدراسة. (أنظر الملحق19)

الفرع الثالث: إختبار تحليل التباين حسب العمر:

جدول رقم (44): إختبار تحليل التباين ANOVA					
العبارة	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
المجمع الداخلي	0.330	2	0.165	0.916	0.438
المجمع الخارجي	1.441	8	0.180		
المجموع	1.771	10			

المصدر: من إعداد الطالبتين إستنادا لمخرجات Spss

يتبين من الجدول رقم (44) أن مستوى الدلالة أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في آراء أفراد العينة حول محاور الدراسة وهذا يعني أن العمر لا يؤثر على نتائج الدراسة. (أنظر الملحق19)

المطلب الخامس: إختبار الفرضيات

لإختبار فرضيات الدراسة قمنا بإجراء تحليل (On –Sample Test)

الفرع الأول: إختبار الفرضية التطبيقية الأولى:

H_0: المراجعة الجبائية لا تعمل على تجنيب المخاطر الناجمة عن صعوبة التعامل مع القوانين الجبائية.

H_1: المراجعة الجبائية تعمل على تجنيب المخاطر الناجمة عن صعوبة التعامل مع القوانين الجبائية.

الجدول رقم(45) نتائج إختبار الفرضية الأولى

نتائج الإختبار One-Sample Test لمتوسط المحاور الدراسة الرئيسية						
	Test Value = 3					
	T	Df	Sig	Mean Difference	95%Confidence interval of the difference	
					Lower	Upper
T1	1.991	10	0.075	0.36364	-0.434	0.7706

المصدر: من إعداد الطالبتين إستنادا لمخرجات Spss

تم إستخدام إختبار العينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم(45) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني "مدى إسهام المراجعة الجبائية في تجنيب الأخطار الناتجة عن الفهم الخاطئ للتشريعات". وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني يساوي 3.3636 وقيمة T المحسوبة والتي تساوي 1.991 وهي أقل من T الجدولية والتي تساوي 2.22، ومستوى الدلالة 0.075 وهو أكبر من 0.05 ومنه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية.(أنظر الملحق14)

الفرع الثاني: إختبار الفرضية التطبيقية الثانية

H_0: لا تسمح المراجعة الجبائية بتفادي العقوبات والغرامات الناتجة عن التأخر أو غياب التصريحات الجبائية.

H_1: تسمح المراجعة الجبائية بتفادي العقوبات والغرامات الناتجة عن التأخر أو غياب التصريحات الجبائية.

الجدول رقم(46): نتائج إختبار الفرضية التطبيقية الثانية

نتائج الإختبار One-Sample Test لمتوسط المحاور الدراسة الرئيسية						
	Test Value = 3					
	T	Df	Sig	Mean Difference	95%Confidence interval of the difference	
					Lower	Upper
T 2	7.078	10	0.000	1.22727	0.8409	1.6136

المصدر: من إعداد الطالبتين إستنادا لمخرجات Spss

تم إستخدام إختبار العينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم(46) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث "مدى إسهام المراجعة الجبائية في تفادي الأخطار الناتجة عن التصريحات الجبائية". وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث تساوي 4.2273 وقيمة T المحسوبة والتي تساوي 7.078 وهي أكبر منT الجدولية، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05، إذن نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي المراجعة الجبائية تسمح بتفادي العقوبات والغرامات الناتجة عن التأخر أو غياب التصريحات الجبائية.(أنظر الملحق14)

الفرع الثالث: إختبار الفرضية التطبيقية الثالثة

H_0: المراجعة الجبائية لا تعمل على الحد من التهرب والغش الضريبيين.

H_1: المراجعة الجبائية تعمل على الحد من التهرب والغش الضريبيين.

الجدول رقم (47): نتائج إختبار الفرضية الثالثة

نتائج الإختبار One-Sample Test لمتوسط المحاور الدراسة الرئيسية						
	Test Value=3					
	T	Df	Sig)	Mean Difference	95%Confidence interval of the difference	
					Lower	Upper
T 3	3.537	10	0.05	0.818180	0.3028	1.3336

المصدر: من إعداد الطالبتين إستنادا لمخرجات Spss

تم إستخدام إختبار العينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم(47) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الرابع "مدى إسهام المراجعة الجبائية في تقليص الأخطار الناتجة عن الغش والتهرب الضريبي المقصود". وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع 3.8182 . وقيمة T المحسوبة والتي تساوي 3.573 أكبر من T الجدولية، ومستوى الدلالة 0.05 . ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي أن المراجعة الجبائية تعمل على الحد من التهرب والغش الضريبيين المقصود من طرف المؤسسات. (أنظر الملحق14)

خلاصة:

هدفت الدراسة الميدانية إلى دراسة وتحليل دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية من وجهة نظر القائمين بعمل المراجعة، وللوقوف على تأثير المراجعة الجبائية على مختلف المخاطر الجبائية التي تعترض المؤسسات، إستنتج من الدراسة والتحليل ما يلي:

– تجد المؤسسات الإقتصادية صعوبة في التعامل مع القانون الجبائي نتيجة تعقد النظام الجبائي وعدم إستقرار التشريع الجبائي وهذا ينافي رأي مكاتب المحاسبة والجباية،

– المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على تخفيض التكاليف التي قد تتحملها نتيجة الفهم الخاطئ للقوانين، عدم مواكبة التعديلات المستمرة في قانون المالية،

– تعمل المراجعة الجبائية على توعية المؤسسة بالضريبة وبالتالي تحسين مصداقية وموثوقية التصريحات؛

– تحد المراجعة الجبائية من إمكانية وقوع أعمال الغش والتهرب الضريبي المقصود من طرف المؤسسة وبالتالي تجنبها العقوبات والغرامات الجبائية التي قد تصل إلى عقوبات جنائية.

إنطلاقا من دراستنا لدور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية مع دراسة تطبيقية تم من خلالها إعداد إستبيان خاص بالمؤسسات الإقتصادية وآخر بمكاتب المحاسبة والجباية، تعد المراجعة الجبائية من أهم الوسائل التي يتم من خلالها تخفيض العبء الضريبي، ويتوقف نجاح هذه الآلية بالتطبيق الأمثل للقواعد الجبائية، مواكبة التطورات الحاصلة في قانون المالية، وكذا تحقيق الإنتظام الضريبي، إكتشاف الأخطاء والتلاعبات من جانب المؤسسة، وذلك لتفادي مختلف الغرامات والعقوبات.

كل هذا دفعنا للبحث في مجال المراجعة الجبائية باعتبارها تتحكم في مختلف التكاليف والأعباء الجبائية للمؤسسة وتساعدها في ترشيد قراراتها والوصول إلى الأهداف المسطرة مع إحترام الأحكام القانونية، وهذا ما ينعكس إيجابا على سمعة المؤسسة إتجاه مصلحة الضرائب، وكذا رفع أدائها الذي يضمن لها البقاء والإستمرار.

كذلك قمنا بتبيين أهم الأخطار الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة الإقتصادية والتي تنشأ من عدم تقيد المؤسسة بالإلتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو سوء ترجمة النصوص الجبائية، أو بغرض الغش أو التهرب الضريبي، الأمر الذي يؤدي بها إلى تحمل تكاليف في شكل غرامات وعقوبات.

ثم كانت الدراسة التطبيقية كجزء مكمل للدراسة النظرية متمثلة في الإستبيان، فبعد تحليل الإستمارات المقدمة لعينة الدراسة تبين الدور الكبير الذي تلعبه المراجعة الجبائية في التخفيف من الآثار الناجمة عن العقوبات والغرامات المالية التي تؤدي بالمؤسسة إلى الإفلاس والخروج من السوق.

من خلال تحليل الجوانب النظرية والعملية للدراسة توصلنا للنتائج التالية:

نتائج إختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الأولى وهي أن المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على تجنيب المخاطر الناتجة عن صعوبة التعامل مع القوانين الجبائية، من وجهة نظر مكاتب المحاسبة نستنتج أن القوانين والتشريعات الجبائية تتسم بالوضوح والبساطة، وأن المؤسسات تستطيع مواكبة مختلف التعديلات التي تحدث في القوانين والتشريعات من خلال الجريدة الرسمية التي تصدر في نهاية كل سنة دون الحاجة للمراجعة الجبائية، أما من وجهة نظر المؤسسات فنستنتج أنها تجد صعوبات في التعامل مع مختلف

القوانين والتشريعات نظرا لعدم إستقرار التشريع الجزائري وإتسامه بالغموض في بعض المواد. فالمخاطر الجبائية تقل كلما إعتمدت المؤسسة على المراجعة الجبائية.

أما الفرضية الثانية والمتمثلة في أن المراجعة الجبائية تسمح بتفادي العقوبات والغرامات الناتجة عن غياب والتأخر في إيداع التصريحات الجبائية، فقد إتضح جليا أن هدف المراجعة الجبائية هو إعداد التصريحات الجبائية، مراقبة مصداقيتها وموثوقيتها وتعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، مدى إحترام الإجراءات المعمول بها في التصريح والدفع، ذلك لتفادي مختلف العقوبات والغرامات.

أما الفرضية الأخيرة والمتمثلة في كون المراجعة الجبائية تعمل على الحد من ظاهرتي التهرب والغش الضريبي المقصود، حيث تعمل المراجعة الجبائية على تحديد العناصر التي تدخل في الوعاء الضريبي باكتشاف الأخطاء والإنحرافات الموجودة في القوائم المالية والتصريحات الجبائية حتى لا تقصر المؤسسات في تأدية واجباتها الضريبية، وفي المقابل يمكن للمؤسسات البحث في الثغرات الموجودة في التشريع وإستغلالها لتخفيض أعبائها الضريبية دون التعرض لعقوبات وغرامات جبائية التي تؤدي إلى فقدان سمعة المؤسسة.

نتائج خاصة بالمؤسسات:

– يعتبر تعقد النظام الجبائي من بين المخاطر التي تقع فيها المؤسسات نظرا لصعوبة وتكلفة تفسيره فهو يتسم بعدم الوضوح فيما يتعلق بنظام الإعفاءات، تعدد طرق فرض الضريبة، إضافة إلى صعوبة تفسير بعض النصوص الجبائية وإختلاف القراءات بين الإدارة الجبائية والمؤسسة يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباين بين الطرفين، هذا التعقد يؤدي بالمؤسسة إلى مخاطر ناتجة عن الخيارات جبائية غير ملائمة أو عدم الوفاء بشروط الإمتيازات؛

– تعاني المؤسسة الإقتصادية من ضعف تكوين المحاسب في الجانب الجبائي باعتباره من يقوم بإجراءات المراجعة الجبائية، فهو يتمتع بقدر كافي من التأهيل العلمي في المجال المحاسبي ونقص في المجال الجبائي، مما يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية؛

– عدم إستقرار التشريع الجبائي يرجع إلى التغيرات العديدة التي تحدث من خلال قوانين المالية العادية والتكميلية والتنظيمات القانونية الصادرة من طرف السلطة التنفيذية بالإضافة إلى المراسلات

الداخلية مما يصعب مواكبتها من طرف المؤسسة، هذا يؤدي بها إلى تحمل تكاليف إضافية في شكل غرامات وعقوبات مما يؤثر سلبا على المؤسسات؛

– يعتبر الضغط الجبائي من أهم الأخطار الجبائية التي تعاني منها المؤسسة الإقتصادية نتيجة لتعدد وتنوع الضرائب والرسوم بالمؤسسات، هذا يؤدي بها إلى سلك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضرائب؛

– وجود مراجع جبائي مؤهل يتمتع بحرية مادية ومعنوية ومؤهلات، خبرة مهنية في الميدان الجبائي يؤدي بالمؤسسة إلى ضمان أكبر قدر من المردودية؛

– على المراجع تطبيق تقنيات مرتكزة على منهجية معدة مسبقا، وأن يقوم بفحص القوائم المالية والتركيز على الجانب الجبائي بمراجعة مختلف تصريحات المؤسسة، وذلك للوصول إلى نتائج وتوصيات لمعالجة نقاط الضعف والخلل في المؤسسة ووضع التحسينات على الإجراءات الجبائية؛

تسمح المراجعة الجبائية ب:

– تخفيض العبء الضريبي من خلال إستغلال الإمتيازات الضريبية التي يقرها التشريع الجبائي، والتقيد بشروط الإستفادة من هذه الإمتيازات، فعدم إحترام هذه الشروط يعتبر فرصة ضائعة بالنسبة للمؤسسة تتمثل في سحب الإعتماد إضافة إلى غرامات مالية؛

– التأكد من صدق وموثوقية التصريحات الجبائية المودعة، إحترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع، وذلك لتحسين صورة المؤسسة إتجاه مصلحة الضرائب؛

– إطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي من خلال معرفة التغيرات الحاصلة في القوانين والتشريعات الجبائية؛

التوصيات:

– الرفع من مستوى الثقافة الجبائية للمسيرين، من خلال عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة بصفة مستمرة يحضرها مختصين في المجال الجبائي، وذلك للربط بين التكوين الأكاديمي للجباية وبين مسألة التطبيق للإرتقاء بمستواهم العلمي والمهني في الجانب الجبائي من أجل فهم القوانين والتشريعات الضريبية

الصادرة عن وزارة المالية وبالتالي تمكينهم من إستغلال القانون الجبائي لصالح المؤسسة، مواكبة التغيرات والمداخل الحديثة في الجباية، وتوضيح الإختيارات التي يجب إنتقائها؛

– ضرورة إدخال وظيفة للمراجعة الجبائية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإقتصادية وبالتالي إعطاء الأهمية لهذه الوظيفة لما لها من أثر إيجابي على المؤسسة وبالتالي الكشف عن مناطق الخطر الجبائي بتصحيح الإنحرافات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي ومحاربة كل مظاهر الإهمال والإغفال في الميدان الجبائي؛

– مسايرة مختلف التغيرات الحاصلة في التشريع الجبائي وذلك بالإطلاع على الجريدة الرسمية الصادرة في نهاية كل سنة وطلب إستفسارات من الإدارة الجبائية على المداخل الحديثة في الجباية، ومحاولة الإستفادة منها قدر الإمكان وعدم إهمال أي جزء منها؛

–توكيل المهام الجبائية في المؤسسة إلى موظفين مختصين في المجال الجبائي لعدم الوقوع في المخاطر الجبائية.

إن وصولنا إلى النتائج والتوصيات السابقة يجعلنا نقف أمام أسئلة تتعلق المراجعة الجبائية، الخطر الجبائي والتي لا يمكننا تناولها في هذا البحث لهذا سوف نطرحها كإشكاليات لمواضيع لاحقة وهي:

– أثر المراجعة الجبائية على الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية؛

– أثر الأخطار الجبائية على تنافسية المؤسسة الإقتصادية؛

– العلاقة بين المؤسسة الإقتصادية والإدارة الجبائية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي.

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	معامل الإرتباط للمحور الأول لعينة المؤسسات	186
02	معامل الإرتباط للمحور الثاني لعينة المؤسسات	187
03	معامل الإرتباط للمحور الثالث لعينة المؤسسات	188
03	معامل الإرتباط للمحور الرابع لعينة المؤسسات	189
05	معامل الإرتباط للمحاور الأربع لعينة المؤسسات	190
06	معامل الإرتباط للمحاور الأربع لعينة مكاتب المحاسبة والجباية	191
07	معامل ألف كرومباخ لعينة المؤسسات ومكاتب المحاسبة والجباية	192
08	العوامل الديموغرافية للمعلومات الشخصية لعينة المؤسسات	193
09	إختبار التوزيع الطبيعي لعينة المؤسسات	194
10	جدول student	195
11	إختبار t لعينة المؤسسات للمحور الأول والثاني	196
12	إختبار t لعينة المؤسسات للمحور الثالث والرابع	197
13	إختبار التباين للمعلومات الشخصية للمؤسسة	198
14	إختبار t لعينة المؤسسات ومكاتب المحاسبة والجباية للمحاور	199
15	العوامل الديموغرافية للمعلومات الشخصية لعينة مكاتب المحاسبة والجباية	200
16	إختبار التوزيع الطبيعي لعينة مكاتب المحاسبة والجباية	201
17	إختبار t لعينة مكاتب المحاسبة والجباية للمحور الأول والثاني والثالث	202
18	إختبار t لعينة مكاتب المحاسبة والجباية للمحور الرابع	203
19	إختبار التباين للمعلومات الشخصية لمكاتب المحاسبة والجباية	204
20	إستمارة إستبيان الموزع على أفراد عينة المؤسسات	205
21	إستمارة إستبيان الموزع على أفراد عينة مكاتب المحاسبة والجباية	206

الملحق رقم (01): معامل الإرتباط للمحور الأول لعينة المؤسسات

Corrélations

		QA	aq1	aq2	aq3	aq4	aq5	aq6	aq7	aq8	aq9
QA	Corrélation de Pearson	1	,617**	,607**	,054	,528**	,314	,471**	,725**	,717**	,458**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,743	,001	,051	,002	,000	,000	,003
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
aq1	Corrélation de Pearson	,617**	1	,468**	-,134	,303	,125	-,074	,356*	,521**	,315
	Sig. (bilatérale)	,000		,003	,415	,061	,449	,653	,026	,001	,051
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
aq2	Corrélation de Pearson	,607**	,468**	1	-,151	,339*	-,061	,199	,319*	,441**	,151
	Sig. (bilatérale)	,000	,003		,360	,035	,712	,226	,048	,005	,360
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
aq3	Corrélation de Pearson	,054	-,134	-,151	1	-,351*	,110	,063	,245	,054	-,338*
	Sig. (bilatérale)	,743	,415	,360		,028	,506	,705	,133	,745	,035
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
aq4	Corrélation de Pearson	,528**	,303	,339*	-,351*	1	,158	,217	,492**	,179	,063
	Sig. (bilatérale)	,001	,061	,035	,028		,338	,185	,001	,276	,705
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
aq5	Corrélation de Pearson	,314	,125	-,061	,110	,158	1	-,222	,107	,282	-,046
	Sig. (bilatérale)	,051	,449	,712	,506	,338		,175	,516	,082	,783
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
aq6	Corrélation de Pearson	,471**	-,074	,199	,063	,217	-,222	1	,303	,216	,277
	Sig. (bilatérale)	,002	,653	,226	,705	,185	,175		,061	,186	,088
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
aq7	Corrélation de Pearson	,725**	,356*	,319*	,245	,492**	,107	,303	1	,469**	,121
	Sig. (bilatérale)	,000	,026	,048	,133	,001	,516	,061		,003	,462
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
aq8	Corrélation de Pearson	,717**	,521**	,441**	,054	,179	,282	,216	,469**	1	,183
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,005	,745	,276	,082	,186	,003		,266
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
aq9	Corrélation de Pearson	,458**	,315	,151	-,338*	,063	-,046	,277	,121	,183	1
	Sig. (bilatérale)	,003	,051	,360	,035	,705	,783	,088	,462	,266	
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

لملحق رقم(02): معامل الإرتباط للمحور الثاني لعينة المؤسسات

Corrélations

		bq1	bq2	bq3	bq4	bq5	bq6	bq7	QB
bq1	Corrélation de Pearson	1	,409**	-,106	,429**	,158	-,040	,372*	,599**
	Sig. (bilatérale)		,010	,522	,006	,338	,810	,020	,000
	N	39	39	39	39	39	39	39	39
bq2	Corrélation de Pearson	,409**	1	-,184	,374*	,049	,310	,335*	,672**
	Sig. (bilatérale)	,010		,262	,019	,766	,054	,037	,000
	N	39	39	39	39	39	39	39	39
bq3	Corrélation de Pearson	-,106	-,184	1	-,207	,411**	,176	,374*	,367*
	Sig. (bilatérale)	,522	,262		,206	,009	,284	,019	,022
	N	39	39	39	39	39	39	39	39
bq4	Corrélation de Pearson	,429**	,374*	-,207	1	-,309	,244	,590**	,577**
	Sig. (bilatérale)	,006	,019	,206		,055	,135	,000	,000
	N	39	39	39	39	39	39	39	39
bq5	Corrélation de Pearson	,158	,049	,411**	-,309	1	-,365*	-,086	,201
	Sig. (bilatérale)	,338	,766	,009	,055		,022	,603	,220
	N	39	39	39	39	39	39	39	39
bq6	Corrélation de Pearson	-,040	,310	,176	,244	-,365*	1	,197	,469**
	Sig. (bilatérale)	,810	,054	,284	,135	,022		,230	,003
	N	39	39	39	39	39	39	39	39
bq7	Corrélation de Pearson	,372*	,335*	,374*	,590**	-,086	,197	1	,745**
	Sig. (bilatérale)	,020	,037	,019	,000	,603	,230		,000
	N	39	39	39	39	39	39	39	39
QB	Corrélation de Pearson	,599**	,672**	,367*	,577**	,201	,469**	,745**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,022	,000	,220	,003	,000	
	N	39	39	39	39	39	39	39	39

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم(03): معامل الإرتباط للمحور الثالث لعينة المؤسسات

Corrélations

		cq1	cq2	cq3	cq4	cq5	cq6	Qc
cq1	Corrélation de Pearson	1	,516**	,052	,473**	,008	,118	,689**
	Sig. (bilatérale)		,001	,753	,002	,959	,474	,000
	N	39	39	39	39	39	39	39
cq2	Corrélation de Pearson	,516**	1	,175	,448**	,009	,082	,723**
	Sig. (bilatérale)	,001		,288	,004	,956	,621	,000
	N	39	39	39	39	39	39	39
cq3	Corrélation de Pearson	,052	,175	1	,383*	-,140	,178	,502**
	Sig. (bilatérale)	,753	,288		,016	,397	,279	,001
	N	39	39	39	39	39	39	39
cq4	Corrélation de Pearson	,473**	,448**	,383*	1	,047	,110	,824**
	Sig. (bilatérale)	,002	,004	,016		,776	,505	,000
	N	39	39	39	39	39	39	39
cq5	Corrélation de Pearson	,008	,009	-,140	,047	1	-,553**	,073
	Sig. (bilatérale)	,959	,956	,397	,776		,000	,657
	N	39	39	39	39	39	39	39
cq6	Corrélation de Pearson	,118	,082	,178	,110	-,553**	1	,308
	Sig. (bilatérale)	,474	,621	,279	,505	,000		,057
	N	39	39	39	39	39	39	39
Qc	Corrélation de Pearson	,689**	,723**	,502**	,824**	,073	,308	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,001	,000	,657	,057	
	N	39	39	39	39	39	39	39

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم(04): معامل الإرتباط للمحور الرابع لعينة المؤسسات

Corrélations

		dq1	dq2	dq3	dq4	dq5	dq6	dq7	dq8	dq9	Qd
dq1	Corrélation de Pearson	1	,489**	-,249	,411**	,064	-,201	,368*	,548**	,266	,628**
	Sig. (bilatérale)		,002	,127	,009	,701	,220	,021	,000	,101	,000
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
dq2	Corrélation de Pearson	,489**	1	-,264	,285	,052	,106	,254	,421**	,110	,596**
	Sig. (bilatérale)	,002		,104	,079	,754	,522	,119	,008	,503	,000
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
dq3	Corrélation de Pearson	-,249	-,264	1	-,103	,193	,369*	,175	,028	-,303	,172
	Sig. (bilatérale)	,127	,104		,535	,238	,021	,286	,864	,061	,294
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
dq4	Corrélation de Pearson	,411**	,285	-,103	1	-,228	,217	,473**	,391*	,151	,576**
	Sig. (bilatérale)	,009	,079	,535		,163	,184	,002	,014	,358	,000
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
dq5	Corrélation de Pearson	,064	,052	,193	-,228	1	-,337*	,002	,446**	,070	,283
	Sig. (bilatérale)	,701	,754	,238	,163		,036	,992	,004	,673	,081
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
dq6	Corrélation de Pearson	-,201	,106	,369*	,217	-,337*	1	,006	,092	,115	,337*
	Sig. (bilatérale)	,220	,522	,021	,184	,036		,969	,578	,485	,036
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
dq7	Corrélation de Pearson	,368*	,254	,175	,473**	,002	,006	1	,274	,086	,586**
	Sig. (bilatérale)	,021	,119	,286	,002	,992	,969		,092	,602	,000
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
dq8	Corrélation de Pearson	,548**	,421**	,028	,391*	,446**	,092	,274	1	,048	,741**
	Sig. (bilatérale)	,000	,008	,864	,014	,004	,578	,092		,770	,000
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
dq9	Corrélation de Pearson	,266	,110	-,303	,151	,070	,115	,086	,048	1	,390*
	Sig. (bilatérale)	,101	,503	,061	,358	,673	,485	,602	,770		,014
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
Qd	Corrélation de Pearson	,628**	,596**	,172	,576**	,283	,337*	,586**	,741**	,390*	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,294	,000	,081	,036	,000	,000	,014	
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم(05): معامل الإرتباط للمحاور الأربع لعينة المؤسسات

Corrélations

		QA	QB	Qc	Qd	TOTALQ
QA	Corrélation de Pearson	1	,023	,242	,231	,652**
	Sig. (bilatérale)		,890	,137	,156	,000
	N	39	39	39	39	39
QB	Corrélation de Pearson	,023	1	-,165	,162	,393*
	Sig. (bilatérale)	,890		,314	,324	,013
	N	39	39	39	39	39
Qc	Corrélation de Pearson	,242	-,165	1	,425**	,594**
	Sig. (bilatérale)	,137	,314		,007	,000
	N	39	39	39	39	39
Qd	Corrélation de Pearson	,231	,162	,425**	1	,770**
	Sig. (bilatérale)	,156	,324	,007		,000
	N	39	39	39	39	39
TOTALQ	Corrélation de Pearson	,652**	,393*	,594**	,770**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,013	,000	,000	
	N	39	39	39	39	39

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم(06): معامل الإرتباط للمحاور الأربع لعينة مكاتب المحاسبة والجباية

Corrélations

		aq1	aq2	aq3	aq4	aq5	aq6	bq1	bq2	bq3	bq4	cq1	cq2
aq1	Corrélation de Pearson	1	,011	,641*	,454	,415	,266	-,045	,054	-,054	,079	,000	,228
	Sig. (bilatérale)		,975	,034	,161	,204	,430	,895	,874	,874	,818	1,000	,500
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
aq2	Corrélation de Pearson	,011	1	,000	,253	,603*	,103	,253	,601	,095	-,137	,000	-,124
	Sig. (bilatérale)	,975		1,000	,453	,049	,763	,453	,050	,781	,687	1,000	,716
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
aq3	Corrélation de Pearson	,641*	,000	1	,136	,567	,222	,273	,409	,273	-,237	,433	,000
	Sig. (bilatérale)	,034	1,000		,689	,069	,513	,417	,212	,417	,483	,183	1,000
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
aq4	Corrélation de Pearson	,454	,253	,136	1	,000	,286	,108	,108	-,257	,329	-,315	-,170
	Sig. (bilatérale)	,161	,453	,689		1,000	,395	,752	,752	,446	,324	,346	,618
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
aq5	Corrélation de Pearson	,415	,603*	,567	,000	1	-,168	,515	,721*	,309	-,358	,218	-,162
	Sig. (bilatérale)	,204	,049	,069	1,000		,622	,105	,012	,355	,279	,519	,635
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
aq6	Corrélation de Pearson	,266	,103	,222	,286	-,168	1	-,439	-,198	-,044	,134	,256	,311
	Sig. (bilatérale)	,430	,763	,513	,395	,622		,176	,560	,898	,695	,448	,353
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
bq1	Corrélation de Pearson	-,045	,253	,273	,108	,515	-,439	1	,703*	,635*	,200	,157	-,637*
	Sig. (bilatérale)	,895	,453	,417	,752	,105	,176		,016	,036	,556	,644	,035
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
bq2	Corrélation de Pearson	,054	,601	,409	,108	,721*	-,198	,703*	1	,338	,070	,472	-,170
	Sig. (bilatérale)	,874	,050	,212	,752	,012	,560	,016		,310	,837	,143	,618

	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
bq3	Corrélation de Pearson	-,054	,095	,273	-,257	,309	-,044	,635*	,338	1	,188	,157	-,531
	Sig. (bilatérale)	,874	,781	,417	,446	,355	,898	,036	,310		,580	,644	,093
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
bq4	Corrélation de Pearson	,079	-,137	-,237	,329	-,358	,134	,200	,070	,188	1	,137	,092
	Sig. (bilatérale)	,818	,687	,483	,324	,279	,695	,556	,837	,580		,688	,787
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
cq1	Corrélation de Pearson	,000	,000	,433	-,315	,218	,256	,157	,472	,157	,137	1	,494
	Sig. (bilatérale)	1,000	1,000	,183	,346	,519	,448	,644	,143	,644	,688		,122
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
cq2	Corrélation de Pearson	,228	-,124	,000	-,170	-,162	,311	-,637*	-,170	-,531	,092	,494	1
	Sig. (bilatérale)	,500	,716	1,000	,618	,635	,353	,035	,618	,093	,787	,122	
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
cq3	Corrélation de Pearson	,317	,241	,207	,329	-,157	,685*	-,462	-,123	-,216	,116	,239	,549
	Sig. (bilatérale)	,341	,476	,541	,324	,645	,020	,152	,718	,524	,734	,478	,080
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
cq4	Corrélation de Pearson	,541	-,060	,346	-,120	,000	,641*	-,497	-,309	,120	,045	,200	,485
	Sig. (bilatérale)	,086	,860	,298	,725	1,000	,034	,120	,356	,725	,896	,556	,131
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
dq1	Corrélation de Pearson	,239	,289	,645*	-,228	,766**	,030	,274	,575	,128	-,476	,638*	,201
	Sig. (bilatérale)	,479	,389	,032	,499	,006	,931	,415	,064	,708	,139	,035	,554
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
dq2	Corrélation de Pearson	-,086	,286	,000	-,053	,000	,311	-,053	,297	-,180	,295	,742**	,633*
	Sig. (bilatérale)	,803	,394	1,000	,877	1,000	,353	,877	,375	,596	,378	,009	,036
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
dq3	Corrélation de Pearson	,048	,528	,479	-,036	,814**	-,174	,486	,617*	,297	-,619*	,138	-,354
	Sig. (bilatérale)	,889	,095	,136	,917	,002	,610	,129	,043	,376	,042	,685	,285
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11

dq4	Corrélation de Pearson	-,337	,430	,247	-,086	,374	,020	,453	,723*	,355	-,085	,571	-,077	
	Sig. (bilatérale)	,310	,186	,464	,802	,258	,954	,161	,012	,284	,803	,067	,822	
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	
tg	Corrélation de Pearson	,471	,528	,705*	,210	,710*	,320	,402	,738**	,319	,053	,644*	,174	
	Sig. (bilatérale)	,143	,095	,015	,536	,014	,338	,221	,009	,339	,877	,032	,609	
	N	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم(07): معامل ألف كرومباخ لعينة المؤسسات ومكاتب المحاسبة والجباية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,684	31

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,790	18

الملحق رقم(08): العوامل الديموغرافية للمعلومات الشخصية لعينة المؤسسات

طبيعة نشاط المؤسسة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	إنتاجية	24	61,5	61,5	61,5
	خدماتية	6	15,4	15,4	76,9
	تجارية	9	23,1	23,1	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

وظيفة المجيب

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	26	66,7	66,7	66,7
	مراقب التسيير	6	15,4	15,4	82,1
	مدير	7	17,9	17,9	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ما بين 20 و30 سنة	4	10,3	10,3	10,3
	ما بين 30 و50 سنة	27	69,2	69,2	79,5
	50سنة فما فوق	8	20,5	20,5	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	4	10,3	10,3	10,3
	من 5 سنوات إلى 10سنوات	7	17,9	17,9	28,2
	يفوق 10سنوات	28	71,8	71,8	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

الملحق رقم(09): إختبار التوزيع الطبيعي لعينة المؤسسات

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
TOTALQ	39	100,0%	0	,0%	39	100,0%

Descriptives

			Statistique	Erreur standard
TOTALQ	Moyenne		3,7022	,05471
	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne	Borne inférieure	3,5915	
		Borne supérieure	3,8130	
	Moyenne tronquée à 5%		3,7060	
	Médiane		3,7097	
	Variance		,117	
	Ecart-type		,34166	
	Minimum		2,87	
	Maximum		4,42	
	Intervalle		1,55	
	Intervalle interquartile		,48	
	Asymétrie		-,086	,378
	Aplatissement		-,180	,741

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
TOTALQ	,054	39	,200*	,993	39	,996

a. Correction de signification de Lilliefors

*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

الملحق رقم(11): إختبار Tلعينة المؤسسات المحور الأول والثاني

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
aq1	7,029	38	,000	1,000	,71	1,29
aq2	3,996	38	,000	,769	,38	1,16
aq3	7,803	38	,000	1,103	,82	1,39
aq4	7,203	38	,000	1,128	,81	1,45
aq5	2,161	38	,037	,410	,03	,79
aq6	4,552	38	,000	,872	,48	1,26
aq7	5,933	38	,000	,949	,62	1,27
aq8	4,049	38	,000	,590	,29	,88
aq9	-1,137	38	,263	-,256	-,71	,20

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
bq1	5,010	38	,000	,821	,49	1,15
bq2	3,845	38	,000	,744	,35	1,14
bq3	7,402	38	,000	1,051	,76	1,34
bq4	7,968	38	,000	1,154	,86	1,45
bq5	2,012	38	,051	,333	,00	,67
bq6	3,513	38	,001	,718	,30	1,13
bq7	3,840	38	,000	,667	,32	1,02

الملحق رقم(12): إختبار Tلعينة المؤسسات للمحور الثالث والرابع

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
cq1	5,860	38	,000	,974	,64	1,31
cq2	3,697	38	,001	,718	,32	1,11
cq3	6,343	38	,000	,974	,66	1,29
cq4	3,332	38	,002	,795	,31	1,28
cq5	2,084	38	,044	,308	,01	,61
cq6	6,286	38	,000	1,103	,75	1,46

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
dq1	4,389	38	,000	,846	,46	1,24
dq2	3,652	38	,001	,744	,33	1,16
dq3	5,491	38	,000	,897	,57	1,23
dq4	7,242	38	,000	1,077	,78	1,38
dq5	2,110	38	,041	,385	,02	,75
dq6	3,191	38	,003	,667	,24	1,09
dq7	4,702	38	,000	,795	,45	1,14
dq8	1,719	38	,094	,282	-,05	,61
dq9	-4,312	38	,000	-,846	-1,24	-,45

الملحق رقم(13): إختبار التباين للمعلومات الشخصية للمؤسسة

طبيعة نشاط المؤسسة

ANOVA

TOTALQ

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,168	2	,084	,708	,499
Intra-groupes	4,268	36	,119		
Total	4,436	38			

وظيفة المجيب

ANOVA

TOTALQ

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,164	2	,082	,691	,508
Intra-groupes	4,272	36	,119		
Total	4,436	38			

الخبرة المهنية

ANOVA

TOTALQ

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,149	2	,075	,626	,541
Intra-groupes	4,287	36	,119		
Total	4,436	38			

العمر

ANOVA

TOTALQ

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,066	2	,033	,271	,764
Intra-groupes	4,370	36	,121		
Total	4,436	38			

الملحق رقم(14): إختبار Tلعينة المؤسسات ومكاتب المحاسبة والجباية للمحاور

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
QA	8,540	38	,000	,72934	,5565	,9022
QB	8,819	38	,000	,78388	,6039	,9638
Qc	8,206	38	,000	,81197	,6117	1,0123
Qd	6,250	38	,000	,53846	,3640	,7129

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
total1	3,051	10	,012	,53030	,1430	,9176
total2	1,991	10	,075	,36364	-,0434	,7706
total3	7,078	10	,000	1,22727	,8409	1,6136
total4	3,537	10	,005	,81818	,3028	1,3336

الملحق(15): العوامل الديموغرافية للمعلومات الشخصية لعينة مكاتب المحاسبة والجباية

وظيفة المجيب

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ الحسابات	6	54,5	54,5	54,5
	خبير محاسب	2	18,2	18,2	72,7
	محاسب معتمد	3	27,3	27,3	100,0
	Total	11	100,0	100,0	

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ما بين 20 إلى 30 سنة	1	9,1	9,1	9,1
	مابين 30 إلى 50 سنة	2	18,2	18,2	27,3
	50 سنة فما فوق	8	72,7	72,7	100,0
	Total	11	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	1	9,1	9,1	9,1
	أكثر من 10 سنوات	10	90,9	90,9	100,0
	Total	11	100,0	100,0	

الملحق رقم(16): إختبار التوزيع الطبيعي لعينة مكاتب المحاسبة والجباية

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
tg	11	100,0%	0	,0%	11	100,0%

Descriptives

			Statistique	Erreur standard
tg	Moyenne		3,7121	,12753
	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne	Borne inférieure	3,4280	
		Borne supérieure	3,9963	
	Moyenne tronquée à 5%		3,6894	
	Médiane		3,6667	
	Variance		,179	
	Ecart-type		,42297	
	Minimum		3,17	
	Maximum		4,67	
	Intervalle		1,50	
	Intervalle interquartile		,56	
	Asymétrie		,986	,661
	Aplatissement		1,555	1,279

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
tg	,157	11	,200*	,931	11	,424

a. Correction de signification de Lilliefors

*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

الملحق رقم(17): إختبار Tمكاتب المحاسبة والجباية للمحور الأول والثاني والثالث

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
aq1	-,247	10	,810	-,091	-,91	,73
aq2	5,164	10	,000	1,091	,62	1,56
aq3	,000	10	1,000	,000	-,60	,60
aq4	2,206	10	,052	,545	-,01	1,10
aq5	,000	10	1,000	,000	-,79	,79
aq6	10,757	10	,000	1,636	1,30	1,98

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
bq1	2,206	10	,052	,545	-,01	1,10
bq2	2,206	10	,052	,545	-,01	1,10
bq3	1,838	10	,096	,455	-,10	1,01
bq4	-,319	10	,756	-,091	-,73	,54

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
cq1	4,282	10	,002	1,000	,48	1,52
cq2	9,238	10	,000	1,455	1,10	1,81
cq3	3,634	10	,005	1,182	,46	1,91
cq4	6,528	10	,000	1,273	,84	1,71

الملحق رقم(18): إختبار Tمكاتب المحاسبة والجباية للمحور الرابع

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
وظيفة المجيب	-4,667	10	,001	-1,273	-1,88	-,67
dq1	1,491	10	,167	,545	-,27	1,36
dq2	2,887	10	,016	,909	,21	1,61
dq3	1,936	10	,082	,545	-,08	1,17
dq4	4,667	10	,001	1,273	,67	1,88

الملحق رقم(19): إختبار التباين للمعلومات الشخصية لمكاتب المحاسبة والجباية

وظيفة المجيب

ANOVA

tg

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,075	2	,038	,178	,840
Intra-groupes	1,696	8	,212		
Total	1,771	10			

العمر

ANOVA

tg

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,330	2	,165	,916	,438
Intra-groupes	1,441	8	,180		
Total	1,771	10			

الخبرة المهنية

ANOVA

tg

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,330	1	,330	2,058	,185
Intra-groupes	1,441	9	,160		
Total	1,771	10			

الملحق رقم 20: إستمارة إستبيان الموزع على أفراد عينة المؤسسات

وزارة التعليـم العـالي والبـحث العلمـي

جامـعة جيجـل

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إستمارة إستبيان

تحية طيبة والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

في إطار إجراء دراسة حول " **دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية** " والتي سنوضح من خلالها الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في المؤسسات الإقتصادية في تقليص الأعباء الجبائية دون مخالفة التشريعات والقوانين.

يسعدنا أن تقدم وجهة نظركم بأمانة وموضوعية، وذلك بوضع علامة (**X**) في الخانة المناسبة. ومع الشكر المسبق نتعهد لكم أن تحاط مساهمتكم بالسرية التامة ولن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

تقبلوا منا فائق التقدير والإحترام

من إعداد الطالبتين: **تحت إشراف الأستاذ:**

-قميح مريم - حمران محمد

-كميتي نعمة

❖ **القسم الأول: معلومات شخصية**

1- طبيعة نشاط المؤسسة: إنتاجية ☐ خدمية ☐ تجارية ☐

2- وظيفة المجيب: محاسب ☐ مراقب التسيير ☐ مدير ☐

3- جنس المجيب: ذكر ☐ أنثى ☐

4- العمر: مابين 20و30 سنة ☐ مابين 30و50 سنة ☐ 50سنة فما فوق ☐

5- الخبرة المهنية:.....

❖ **القسم الثاني: محاور الدراسة**

- ضع أمام العبارات العلامة (**X**) أمام كل بند في المربع الذي يتناسب مع رأيكم أو إتجاهكم.

✓ **المحور الأول: المراجعة الجبائية والخطر الجبائي**

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	موافق غير	محايد	موافق تماما	موافق
06	المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على وضع تحسينات على الإجراءات الجبائية					
07	يكمن الهدف الرئيسي من المراجعة الجبائية في معالجة النقائص ذات الطابع الجبائي					
08	تعمل المراجعة الجبائية على الحد من المخاطر الجبائية					
09	الفهم الخاطئ للقوانين والتشريعات يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية					
10	ترجع المخاطر الجبائية التي تقع فيها المؤسسة إلى تعقد					

	النظام الجبائي					
11	ضعف التكوين في الجانب الجبائي يعتبر مصدر من مصادر الأخطار الجبائية					
12	عدم إستقرار التشريع الجبائي يؤدي بالمؤسسة إلى الوقوع في مخاطر جبائية					
13	تحمي المراجعة الجبائية المؤسسة من خطر التحقيق الجبائي					
14	الضغط الجبائي يؤدي بالمؤسسة إلى الغش الضريبي					

✓ **المحور الثاني: مدى إسهام المراجعة الجبائية في تجنب الأخطار الناتجة عن القوانين والتشريعات الجبائية**

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	موافق غير	محايد	موافق تماما	موافق
15	تساعد المراجعة الجبائية المؤسسة على مواكبة التطورات الحاصلة في التشريع الجبائي					
16	تقلص المراجعة الجبائية الأخطار الناتجة عن تعقد التشريع الجبائي					
17	المراجعة الجبائية تعمل على تخفيض التكاليف الناتجة عن الفهم الخاطئ للقوانين والتشريعات الجبائية					
18	إهمال شروط الإمتيازات الجبائية يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف إضافية					
19	المؤسسة على دراية بكل الإمتيازات الجبائية المدرجة في القانون					
20	يعتبر عدم إحترام شروط الإستفادة من الإمتيازات الجبائية فرصة ضائعة بالنسبة للمؤسسة					
21	المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على الإمتثال للقوانين والتشريعات الجبائية					

✓ **المحور الثالث: مدى إسهام المراجعة الجبائية في تفادي الأخطار الناتجة عن التصريحات الجبائية**

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	موافق غير	محايد	موافق تماما	موافق
22	في العادة تتأخر المؤسسة في إيداع التصريحات الجبائية نتيجة لوجود عجز في الخزينة					
23	تعبر تصريحات المؤسسة عن الوضعية الحقيقية لها					
24	تعمل المراجعة الجبائية على تحسين موثوقية التصريحات					
25	يمكن أن تعمل المراجعة على توعية المؤسسة بالضريبة وبالتالي تحسين مصداقية بيانات تصريحاتها					
26	تحرص المراجعة على عدم وجود أخطاء في التصريح المفصل العملاء					
27	تساعد المراجعة الجبائية على تفادي العقوبات والغرامات الناتجة عن غياب التصريحات الجبائية					

✓ **المحور الرابع: مدى إسهام المراجعة الجبائية في تقليص الأخطار الناتجة عن الغش والتهرب الضريبي المقصود**

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	موافق غير	محايد	موافق تماما	موافق
28	تستغل المراجعة الجبائية الثغرات الموجودة على مستوى القوانين والتشريعات الجبائية					
29	تحدد المراجعة الجبائية العناصر التي تدخل في الوعاء الضريبي					
30	تحد المراجعة الجبائية من إمكانية وقوع أعمال الغش والتهرب الضريبي					

31	تجنب المراجعة الجبائية التهرب الضريبي الناتج عن عدم إستقرار التشريعات الضريبية					
32	تقلص المراجعة الجبائية من الغش في التصريحات الجبائية					
33	تحد المراجعة الجبائية من الغش المرتكب من قبل موظفي المؤسسة					
34	تكتشف المراجعة الجبائية الأخطاء والإنحرافات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية والتصريحات الجبائية					
35	يتم التنسيق بين المراجع الجبائي وإدارة المؤسسة للحد من التهرب والغش الضريبي					
36	النظام المحاسبي الجديد سهل التعامل مع تصريحات المكلفين المحاسبية والجبائية، وإكتشاف للأخطاء والغش					

الملحق رقم21: إستمارة إستبيان الخاصة بمكاتب المحاسبة والجباية

وزارة التعليـم العـالي والبـحث العلمـي

جامـعة جيجـل

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إستمارة إستبيان

تحية طيبة السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

في إطار إجراء دراسة حول " **دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية** " والتي سنوضح من خلالها الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في المؤسسات الإقتصادية في تقليص الأعباء الجبائية دون مخالفة التشريعات والقوانين.

يسعدنا أن تقدم وجهة نظركم بأمانة وموضوعية، وذلك بوضع علامة (**X**) في الخانة المناسبة. ومع الشكر المسبق نتعهد لكم أن تحاط مساهمتكم بالسرية التامة ولن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

تقبلوا منا فائق التقدير والإحترام

من إعداد الطالبتين: **تحت إشراف الأستاذ:**

-قميح مريم - حمران محمد

-كميتي نعمة

❖ **القسم الأول: معلومات شخصية**

1- وظيفة المجيب: محاسب ☐ مراقب التسيير ☐ مدير ☐

2- جنس المجيب: ذكر ☐ أنثى ☐

3- العمر: مابين 20و30 سنة ☐ مابين 30و50 سنة ☐ 50سنة فما فوق ☐

4- الخبرة المهنية:أقل من 5سنوات ☐ من 5إلى 10سنوات ☐ 10سنوات فما فوق ☐

❖ **القسم الثاني: محاور الدراسة**

- ضع أمام العبارات العلامة (**X**) أمام كل بند في المربع الذي يتناسب مع رأيكم أو إتجاهكم.

✓ **المحور الأول: المراجعة الجبائية والخطر الجبائي**

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	موافق غير	محايد	موافق تماما	موافق
07	تقلص المراجعة الجبائية من الأعباء الضريبية للمؤسسات					
08	مواكبة التطورات الحاصلة في التشريع الجبائي يقلص من العبء الضريبي					
09	غياب المراجعة الجبائية يفقد المؤسسات الإمتيازات جبائية					
10	تلجأ المؤسسات إلى مراجع خارجي لدراسة الخيارات الضريبية					
11	تستغل المؤسسات الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي					
12	عدم الإنتظام الضريبي يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية					

✓ **المحور الثاني: مدى إسهام المراجعة الجبائية في تجنب الأخطار الناتجة عن القوانين والتشريعات الجبائية**

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	موافق غير	محايد	موافق تماما	موافق
13	تعمل المراجعة الجبائية على الحد من المخاطر الجبائية الناتجة عن الفهم الخاطئ للقوانين والتشريعات					
14	تواجه المؤسسات صعوبات في التعامل مع القوانين والتشريعات الجبائية نتيجة ضعف تكوين المحاسب في الجانب الجبائي					
15	تعمل المراجعة الجبائية على تقليص الأخطار الجبائية الناتجة عن تعقد التشريع الجبائي					
16	المراجعة الجبائية تساعد المؤسسات على مواكبة التطورات الحاصلة في التشريع الجبائي					

✓ **المحور الثالث: مدى إسهام المراجعة الجبائية في تفادي الأخطار الناتجة عن التصريحات الجبائية**

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	موافق غير	محايد	موافق تماما	موافق
17	المراجعة الجبائية تتحقق من أن التصريحات قد تم إعدادها وفقا لما نص عليه القانون					
18	تجنب المراجعة الجبائية العقوبات والغرامات المالية الناجمة عن غياب التصريحات الجبائية					
19	في حالة وجود عجز في الخزينة تتأخر المؤسسات في إيداع التصريحات الجبائية					

20	يتأكد المراجع الجبائي أن المؤسسات قدمت التصريحات الشهرية والسنوية في الآجال المحددة					

✓ **المحور الرابع: مدى إسهام المراجعة الجبائية في تقليص الأخطار الناتجة عن الغش والتهرب الضريبي المقصود**

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	موافق غير	محايد	موافق تماما	موافق
21	تساعد المراجعة الجبائية المؤسسة الإستفادة من الثغرات التي توجد في التشريعات الجبائية					
22	تقارن المراجعة الجبائية التصريحات الجبائية مع التسجيلات المحاسبية					
23	تحد المراجعة الجبائية من الطرق الغير قانونية التي تقوم بها المؤسسات					
24	المؤسسات المتهربة لا ترضخ لنتائج وتوجيهات المراجع الجبائي					

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية:

أ- الكتب:

1- إشتوي إدريس عبد السلام، "**المراجعة معايير وإجراءات**"، منشورات الجامعية قريونس، ليبيا، 2008. 1

2- الألوسي حازم هاشم، "**الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**"، جار النهضة العربية، ليبيا، 2006.

3- البديوي منصور أحمد ، شحاتة السيد شحاتة، "**دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة**"، الدار الجامعية، مصر، 2003.

4- الدهراوي كمال الدين مصطفى، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998،

5- البطريق يونس أحمد وآخرون، "**المالية العامة الضرائب والنفقات العامة**"، الدار الجامعية، مصر، بدون سنة النشر.

6- البطريق يونس أحمد ،"**النظم الضريبية**"، الدار الجامعية، مصر، 2005.

7- البطريق يونس أحمد، عثمان سعيد عبد العزيز، "**النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن**"، الدار الجامعية، مصر، 2000.

8- الحاج طارق، "**المالية العامة**"، دار صفا للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

9- الحياني وليد ناجي، "**أصول المحاسبة المالية**"، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007.

10- السيد أحمد لطفي أمين، "**التطورات الحديثة في المراجعة**"، الدار الجامعية، مصر، 2007.

11- السيد أحمد لطفي أمين، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، الدار الجامعية، مصر، 2006.

12- السيد أحمد لطفي أمين، "**مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**"، الدار الجامعية، مصر،2005.

13- الشيشيني حاتم محمد، "**أساسيات المراجعة**"، المكتبة العصرية"، مصر، 2007.

14- الصبان محمد سمير، "**نظرية المراجعة وآليات التطبيق**"، الدار الجامعية، مصر، 2003.

15- الصحن محمد عبد الفتاح، "**أصول المراجعة**"، الدار الجامعية، مصر، 1999.

16- الصحن محمد، الصبان محمد سمير، "**أسس المراجعة**"، الدار الجامعية، مصر، 2004.
17- العلي عادل فلاح، "**المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**"، الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
18- القاضي حسين، دحدوح حسين، " **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية**"، الدار الجامعية، مصر، 2003.
19- أنور أحمد وآخرون، "**دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**"، الدار الجامعية،مسر، 2007.
20- بوتين محمد، "**المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة المالية**"، متيجة للنشر والتوزيع،الجزائر، 2010.
21- بوتين محمد، "**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
22- جربوع محمود يوسف، "**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن،2007.
23- طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، " **المراجعة وتدقيق الحسابات** "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
24- عثمان سعيد عبد العزيز، العشماوي شكري رجب، "**إقتصاديات الضرائب**"، الدار الجامعية، مصر، 2007.
25- عطوي فوزي، "**المالية العامة_ النظم الضريبية وموازنة الدولة**"، منشورات الجبلي الحقوقية،لبنان، 2003.
26- عطية عبد الرحمن، "**المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**"، بدون دار النشر، الجزائر، 2011.
27- علي فضالة أبو الفتح، **أساسيات المحاسبة المالية والتكاليف والمراجعة**"، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، مصر، 1996.
28- عناية غازي حسين، "**النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي**"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006.
29- عواضة حسن، " **المالية العامة_دراسة مقارنة_**"، دار النهضة، لبنان، 1987.
30-قنديلجي عامر، "**البحث العلمي واستخدام مصادر المعلومات التقليدية والالكترونية**"، دار الميسرة للنشر، الأردن، 2008.

31- محرزي محمد عباس، "**إقتصاديات الجباية والضرائب**"، دار همم للنشر والتوزيع، الجزائر، بدون سنة نشر.

ب- البحوث الجامعية:

1- أوهبي بن سالمة ياقوت، **الغش الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، منشورة، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، الجزائر،2003.

2- العباسي صابر، "**أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية**"، مذكرة ماجيستر، منشورة، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.

3- حميداتو صالح، "**دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية**"، مذكرة ماجيستر، منشورة، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.

4- عياض محمد عادل، "**محاولة تحليل التسيير الجبائي وأثره على المؤسسات**"، مذكرة ماجيستر، منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003.

5- غولة لطيفة، "**الوظيفة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية**"، مذكرة ماستر، منشورة، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013.

6- كحموش سمية، "**دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**"، مذكرة ماجيستر، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر،2010.

ج- المؤتمرات والملتقيات والمحاضرات:

1- بن واضح الجيلاني، "**تحليل التأثير الجبائي على نتائج وبعض إختيارات المؤسسة**"، الملتقى الدولي- صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية- جامعة بوضياف، الجزائر، 2009.

2- بودية فاطمة، بن زيدان فاطمة الزهرة، "**دور التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي**"، الملتقى الوطني الأول حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر، بدون مكان الإنعقاد، بدون تاريخ الإنعقاد.

3- جغلوف ثلجة نوال، "**التدقيق الضريبي البحث عن الكفاءة الضريبية أو التهرب الضريبي**"، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2010.

4- حمران محمد، محاضرة بعنوان الحساب المالي، التحقيق الجبائي، 2013.
5- زواق الحواس،" **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**"، الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، جامعة مسيلة، الجزائر، 2009.
6- كمال رزيق، بوعلام رحمون، **تقييم السياسة الجبائية في الجزائر**،الملتقى الدولي حول تقييم السياسة الإقتصادية في الجزائر،جامعة تلمسان، الجزائر،2004.
7- ولهي بوعلام، "**التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في إتخاد القرار**"، الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، جامعة مسيلة، الجزائر، 2009.

د- القرارات، القوانين والمراسيم:

1- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009
2- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 28، بتاريخ 30 أفريل 2006.
3- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 40، بتاريخ 02 يوليو 2011.
4- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، 11 يوليو 2010.
5- القانون التجاري للجمهورية الجزائرية 2007
6- قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية لسنة 2014
7- قانون التسجيل، للجمهورية الجزائرية، 2013.
8- قانون الرسم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية، 2013.
9- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، 2014،2013.
10- قانون المالية التكميلي للجمهورية الجزائرية 2011.

11- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر، 2013.

هـ- المجلات:

1- عباسي صابر، شعوبي محمود فوزي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات في مؤسسة بسكرة**، الجزائر، مجلة الباحث، العدد 12، 2013
2- لعماري أحمد، لعماري حكيمة، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الإنحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة باتنة، الجزائر، العدد 45.

3- ولهي بوعلام، عجلان العياشي، "**التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الإقتصادي**"،مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،العدد8، 2008.

و-الإنترنت:

1-WWW.deloitte .com/ view/ fr_ CA/ca/ services/ fiscalité/ gestiondesrisquesfiscaux/ Index/ le03/04/2014

ثانيا: باللغة الأجنبية:

أ- الكتب:

1- REDHA KHELASSI**, Précis d'audit fiscal de l'entrepris**e, Edition BERTI, Alger, 2013.
2- Vincent Josef**, tax audit and investigation guide**, CCH asia pte limited Malaysia,2009.

ب- القرارات والقوانين والمراسيم:

3-Ministre des finances, **guide pratique des déclaration fiscales,** direction des relations publiques et de la communication, Algérie, Edition 2013.
4- Ministre des finances, **guide pratique du contribuable,** direction des relations publiques et de la communication, Algérie, Edition 2013.