

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université de Jijel

Faculté des Sciences Economiques et  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

## الموضوع

# تأثير التحقيق الجبائي على الوضعية الجبائية للمؤسسات الإقتصادية \_ دراسة حالة ولاية جيجل \_

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة

إشراف الأستاذ

حيمران محمد

إعداد الطلبة

محيرش غنية

منخلوف حنين

أمام اللجنة المشكلة من:

رئيسا  
مشرفا ومقررا  
عضوا مناقشا

الرتبة  
الرتبة  
الرتبة

أ. بولعسل سامية  
أ. حيمران محمد  
أ. زين راضية

السنة الجامعية: 2014/2015



## شكر وعرفان

الحمد لله نعمه ونستعينه على ما رزقنا به من نعمة وعلى أن أماننا على انجاز هذا البحث والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين وسلم تسليما كثيرا.

« ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين »

## سورة النمل الآية 11

كما نتقدم بالشكر و التقدير للأستاذ المشرف " حمران محمد "

وكل أساتذتنا الكرام الذين لم يتوانوا عن تقديم التوجيهات و الإرشادات لنا طوال سنوات دراستنا الجامعية. أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ونخص بالذكر الأستاذة " زين راضية "

كما أنه من العرفان بالجميل أن نتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ " بوريج محمد " الذي لم يذخر جهدا في تشجيعنا ومساعدتنا على إتمام هذا العمل، بارك الله فيه وجعله في ميزان حسناته.

كما لا ننسى أيضا أساتذتنا أعضاء لجنة المناقشة الموقرين الذين شرفونا بقبول مناقشة المذكرة وإثرائها بملاحظاتهم القيمة.

كما لا يفوتنا في هذا المقام أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من أسهم برأيه وشجعنا ولو بكلمة طيبة لإخراج هذا العمل إلى حيز الوجود.

# إهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لو لا فضل الله علينا أما بعد  
فإلبي من نزلت في حقهما الأيتيم الكريمتين في قوله تعالى:

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ وقضى روك الأتعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو كلاهما فلا  
تقل لهما أفعة ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما \* وانفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب  
ارحمهما كما ربياني صغيرا ﴾ الإساءة 32 - 33 ﴿

إليك يا امرأة ، وإن لم تكفيني كلمات الحب أهديك كل باقات الزهور ، أهديك شعرا يبقى  
أسطورة عبر العصور ، ولن أكتفي حتى وإن فرشت الأرض والبحور ، يا من وهبتني الحياة ....  
لك يا حبيبتي يا أمي .

إليك يا رجل يا صبيح قوتي ونصرتي ، يا من منحتني اللقب والانتساب وربيتني على مكارم  
الأخلاق ، أدامك الله وأطال عمرك .... أبي العزيز .

إلى الشموع التي أنارت حياتي : إخوتي وأخواتي وكل عائلتي الكريمة .

إلى براعم العائلة " بشري " ، " ريم " ، " زجاج " ، " سيدرا " .

إلى من كان سندي في هذا العمل ...

إلى زميلتي وأختي ورفيقة دربي وكل عائلتها الكريمة " مخلوفة حنين " .

إلى كل حمير على قلبي من الأصدقاء والأحباب كل باسمه ...

إلى كل زملائي في مشواري الدراسي طالبة الماجستير " دراسات محاسبية وجبائية عميقة " دفعة

2015

إلى أساتذتي الكرام وأنص بالذكر الأستاذ المشرف " حيدر محمد " وأسرة البحث العلمي و

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد .

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملنا هذا نفعاً يستفيد منه جميع الطلبة المقبلين على

التخرج .

مبيرش خديجة



# إهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لو لا فضل الله علينا أما بعد  
فإلى من نزلت في حقهما الأيتيم الكريمتين في قوله تعالى:

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ وقضى روك الآ تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو كلاهما فلا  
تقل لهما أقهر ولا تنصرهما وقل لهما قولاً كريماً \* وانفض لهما جناح الظل من الرحمة وقل رب  
ارحمهما كما ربياني صغيراً ﴾ الإسراء 32 - 33

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أختي ما أملك في الوجود أبي وأمي العزيزين حفظهما الله لي  
الذان سهرا وتعبا على تعليمي ...

إلى أفراد أسرتي ، سدي في الدنيا ولا أخصي لهم فضل يوسف و نادين ...  
إلى كتكوتة العائلة " نريمين "

إلى من زرعته الأبتسامة في حياتنا " جدتي الغالية "

إلى زميلتي ورفيقتي في هذا العمل المتواضع وكل عائلتها الكريمة " مديرش غنية "  
وإلى كافة الأصدقاء والأحباب كل باسمه ...

إلى كل زملائي في مشوارتي الدراسي طلبة الماستر " دراسات محاسبية وجبائية معمقة " دفعة  
2015

إلى أساتذتي الكرام وأخص بالذكر الأستاذ المشرف " حيمران محمد " وأسرة البحث العلمي و  
إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد .

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعاً يستفيد منه جميع الطلبة المقبلين على  
التحرم .

مخلوفه حنين



الصفحة	فهرس المحتويات
VI	الشكر
VI	الإهداء
VI	الفهرس
VI	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
VI	قائمة المختصرات
VI	الملخص
أ	مقدمة عامة
07	<b>الفصل الأول: مدخل إلى التحقيق في المحاسبة</b>
08	تمهيد
09	المبحث الأول: عرض الرقابة الجبائية
09	المطلب الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية
13	المطلب الثاني: الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية
21	المبحث الثاني: التحقيق في المحاسبة
21	المطلب الأول: الإطار النظري للتحقيق في المحاسبة
23	المطلب الثاني: الإطار القانوني للتحقيق في المحاسبة
28	المبحث الثالث: إجراءات التحقيق في المحاسبة وعملية إقفال إجراءاتها
28	المطلب الأول: المرحلة الميدانية للتحقيق
32	المطلب الثاني: إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة و تبليغ النتائج
37	خلاصة الفصل
38	<b>الفصل الثاني: الوضعية الجبائية للمؤسسة</b>
39	تمهيد
40	المبحث الأول: التصريحات الجبائية
40	المطلب الأول: عموميات حول التصريحات الجبائية

44	المطلب الثاني: التصريحات المقدمة من طرف المؤسسات الاقتصادية
48	المبحث الثاني: الرسوم على رقم الأعمال
48	المطلب الأول: الرسم على القيمة المضافة
56	المطلب الثاني: الرسم على النشاط المهني
62	المبحث الثالث: الضرائب على النتائج والدخل
62	المطلب الأول: الضريبة على أرباح الشركات
69	المطلب الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي
75	خلاصة الفصل
76	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية بولاية جيجل
77	تمهيد
76	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
76	المطلب الأول: منهج و حدود الدراسة الميدانية
76	المطلب الثاني: مجتمع و أداة الدراسة
82	المبحث الثاني: تحليل نتائج المحاور
82	المطلب الأول: وصف عينة الدراسة
85	المطلب الثاني: تحليل النتائج الإحصائية
97	المبحث الثالث: تحليل نتائج فرقة التحقيق في المحاسبة 1
98	المطلب الأول: أثر التحقيق في رقم الأعمال على مردودية الخزينة العمومية
100	المطلب الثاني: أثر التحقيق في النتيجة الجبائية على مردودية الخزينة العمومية
103	خلاصة الفصل
109	الخاتمة
115	قائمة المراجع
121	قائمة الملاحق



## قائمة الجداول

الصفحة	منوان الجدول	الرقم
15	آجال فترة التحقيق في عين المكان	1-1
32	طريقة إعادة تكوين رقم الأعمال على أساس عناصر كمية	2-1
54	العمليات الخاضعة للمعدل العادي والمعدل المنخفض	1-2
59	توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني	2-2
59	توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني بالنسبة لقطاع المحروقات	3-2
67	المعدلات الخاصة للضريبة على أرباح الشركات	4-2
68	الأقساط المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات	5-2
72	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	6-2
79	توزيع الاستبيانات	1-3
80	سلم ليكارت	2-3
80	طول الفئات	3-3
81	معامل ألفا كرومباخ	4-3
82	معاملات الارتباط لعبارات المحور الأول	5-3
82	معاملات الارتباط لعبارات المحور الثاني	6-3
83	معاملات الارتباط لعبارات المحور الثالث	7-3
84	معاملات الارتباط لإجمالي المحاور	8-3
85	توزيع أفراد العينة حسب نشاط المؤسسة	9-3
86	توزيع أفراد العينة حسب عمر المؤسسة	10-3
86	توزيع أفراد العينة حسب طبيعة عمل المجيب	11-3
87	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	12-3
88	اختبار التوزيع الطبيعي لإجابات أفراد العينة	13-3
88	نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الأول	14-3
90	نتائج T-TEST للمحور الأول	15-3
91	نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثاني	16-3

93	نتائج T-TEST للمحور الثاني	17-3
94	نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثالث	18-3
96	نتائج T-TEST للمحور الثالث	19-3
97	نتائج تحليل الفروقات بالنسبة لطبيعة نشاط المؤسسة	20-3
97	تحليل معنوية الفروق باستخدام اختبار Post Hol عن طريق طريقة LSD	21-3
98	نتائج تحليل الفروقات بالنسبة لعمر المؤسسة	22-3
99	نتائج تحليل الفروقات بالنسبة لطبيعة عمل المجيب	23-3
100	نتائج تحليل الفروقات بالنسبة لسنوات الخبرة	24-3
101	رقم أعمال المؤسسات قبل التحقيق في المحاسبة وبعده	25-3
103	متوسط التغير في رقم الأعمال	26-3
103	مقدار الزيادة في الرسوم على رقم الأعمال	27-3
104	النتيجة الجبائية للمؤسسات قبل التحقيق في المحاسبة وبعده	28-3
105	متوسط التغير في النتيجة	29-3
105	مقدار الزيادة في الضرائب على النتائج	30-3

### قائمة الأشكال

الرقم	منوان الشكل	الصفحة
1-1	أشكال الرقابة الجبائية والمصالح المختصة	10
2-1	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات	18
3-1	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	19
4-1	مراحل إجراء برنامج التحقيق في المحاسبة	24
1-3	توزيع أفراد العينة حسب نشاط المؤسسة	85
2-3	توزيع أفراد العينة حسب عمر المؤسسة	86
3-3	توزيع أفراد العينة حسب طبيعة عمل المجيب	86
4-3	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	87

## قائمة الملحق

الرقم	عنوان الملحق
01	نموذج الاستثمار الموزعة
02	معامل ألفا كرومباخ
03	معامل الارتباط
04	البيانات الديمغرافية
05	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي
06	نتائج اختبار T-TEST
07	نتائج اختبار ANOVA

## قائمة الاختصارات و الرموز

الرمز/الاختصار	دلالتة
VC	التحقيق في المحاسبة
VCP	التحقيق المصوب في المحاسبة
VASFE	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
DRV	مديرية الأبحاث و التدقيقات
DGI	المديرية العامة للضرائب
SRV	المصلحة الجهوية للبحث و المراجعة
DGE	مديرية كبريات المؤسسات
DWI	المديرية الولائية للضرائب
SDCF	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
TVA	الرسم على القيمة المضافة

## • ملخص

إن الهدف من هذه الدراسة هو محاولة معرفة تأثير التحقيق في المحاسبة على الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولاية جيجل، حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى عرض الرقابة الجبائية عموما و التحقيق في المحاسبة خصوصا. كما تناولنا في الجانب التطبيقي عرض وتحليل نتائج الاستبيان الموزع على المؤسسات الاقتصادية، إضافة إلى تحليل المعطيات المتحصل عليها من طرف مكتب فرقة التحقيق في المحاسبة<sup>1</sup>. ومن خلال هذه الدراسة خلصنا إلى معرفة الدور الكبير الذي يلعبه التحقيق في المحاسبة ضمن النظام الجبائي الجزائري، حيث تعمل استراتيجياته على زيادة وتعزيز الالتزام الضريبي من خلال تحسين سلوك المكلفين بالضريبة اتجاه تصريحاتهم الجبائية المستقبلية من خلال زيادة اهتمامهم بالتشريعات الجبائية في سبيل تقادي أي أعباء جبائية إضافية مستقبلا. كما يلعب دورا كبيرا في ضمان وزيادة مردودية الخزينة العامة لولاية جيجل، حيث يحقق التحقيق في رقم الأعمال والنتيجة زيادة معتبرة في مردودية الخزينة العامة.

**الكلمات المفتاحية:** التحقيق في المحاسبة، التصريحات الجبائية، الضريبة على الدخل والنتائج الرسوم على رقم الأعمال، مردودية الخزينة.

## • Résumé

L'objectif de cette étude est de connaitre l'impact de la vérification de comptabilité sur la situation fiscale des entreprises économiques en activité dans la wilaya de Jijel. Dans un premier lieu, nous développons une partie théorique dans laquelle il est question de mettre en évidence les généralités du contrôle fiscal dont l'accent est mis sur la vérification de comptabilité. Dans un second lieu, une partie pratique est confectionnée afin d'administrer le questionnaire distribué aux entreprises économiques, de traiter les données et d'analyser les résultats obtenus. Additionnellement, il est à analyser les données obtenues auprès de la brigade de vérification de comptabilité<sup>1</sup>.

Suite a cet étude, nous concluons qu'il faut redéfinir le rôle important joué par la vérification de comptabilité au sein du système fiscal Algérien, car les contribuables ne cessent de se remettre en cause une fois ils ont subit une vérification .En effet, il est clairement prouvé qu'il ya un changement d'attitude des contribuables en matière des déclarations des bases d'imposition. Par ailleurs, ce type de contrôle permet d'augmenter la rentabilité du trésor publique de la wilaya de Jijel, et ce, par les rehaussements significatifs en matière des chiffre d'affaires et des résultats .

**Les mots clés :** Vérification de Comptabilité, Déclarations Fiscales, Vérification de Comptabilité.

تعتبر الجباية أحد المتغيرات التي تهتم بها المؤسسة باعتبارها إحدى عناصر البيئة الخارجية لها، حيث تُعبر عن القوة العمومية التي من خلالها تفرض الدولة الرسوم والضرائب وطرق تحصيلها، إذ تتميز بدرجة كبيرة من التغير حيث يُصدر كل سنة قانون مالية يتضمن أحكام جبائية مما يستوجب على المكلف متابعة التغيرات من خلال الدراسة الجيدة والمعمقة للمعطيات الجبائية .

إن المتتبع للنظام الضريبي الجزائري يرى أنه نظام تصريحي يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم. ومن أجل الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية تقوم الإدارة الجبائية بعملية رقابة على تلك التصريحات لكونها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء كان ذلك عن حسن نية أو سوء نية، بهدف التملص من دفع الضريبة. وهذا ما يعرف بالتهرب والغش الضريبي مما يستوجب على الإدارة الجبائية الانتقال إلى عين المكان والقيام بعملية رقابة معمقة من خلال إجراء مقارنة بين التصريحات المودعة والوثائق والتسجيلات المحاسبية من أجل إعطاء التبريرات ومعاينة الأخطاء والإغفالات وكذا عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين وبذلك فهي تشكل وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة، وردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم من جهة أخرى. وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم المستقبلية وسلوكاتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

### طرح الإشكالية:

ضمن الإطار العلمي والفكري المتداخل وأمام العرض السابق تتبادر إلى أذهاننا الإشكالية التالية:

**كيف يؤثر التحقيق في المحاسبة على الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية؟**

و للإلمام بجوانب الإشكالية المطروحة ارتأينا طرح جملة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

- ❖ ما المقصود بالتحقيق في المحاسبة ؟
- ❖ هل يمكن أن يؤثر التحقيق المحاسبي بصورة إيجابية على تصريحات المكلفين المستقبلية؟
- ❖ كيف تمارس الرقابة الجبائية في الجزائر، وماهي أهم الأجهزة المخول لها قانونا القيام بذلك؟
- ❖ هل يؤثر التحقيق في المحاسبة على رقم أعمال المؤسسات الاقتصادية؟
- ❖ هل يؤثر التحقيق في المحاسبة على نتيجة المؤسسات الاقتصادية؟

### ❖ فرضيات الدراسة:

- ❖ للإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة قمنا ببلورة الفرضيات التالية:
- ❖ تؤثر نتائج التحقيق في المحاسبة إيجابيا على التصريحات المحاسبية المستقبلية للمكلفين؛
- ❖ يؤدي التحقيق في المحاسبة إلى إعادة تقييم رقم أعمال المؤسسات الاقتصادية؛
- ❖ يؤدي التحقيق في المحاسبة إلى إعادة تقييم نتيجة المؤسسات الاقتصادية.

### ❖ أسباب اختيار الموضوع:

لم يكن اختيارنا للموضوع وليد الصدفة، لكن هناك العديد من الأسباب التي دفعتنا لذلك منها ما يلي:

- ❖ الأسباب الذاتية: وتتمثل في
  - ✓ الميل الشخصي لمثل هذه المواضيع؛
  - ✓ محاولة منا لإثراء المكتبة الجامعية باعتبارها تعاني نقص من المراجع التي تعالج المواضيع الجبائية؛
- ❖ الأسباب الموضوعية: و تتمثل في
  - ✓ المساهمة في إثراء الدراسات الجبائية عموما و الرقابة الجبائية خصوصا؛
  - ✓ محاولة معرفة أبعاد الرقابة الجبائية في الجزائر، وهل هي أداة وقائية أو ردعية؛
  - ✓ مساهمة منا في التوعية بأهمية الضرائب وآثارها الإيجابية على جميع المستويات، وذلك بسبب نظرة وحساسة بعض المكلفين إلى أن الضريبة هي اقتطاع من دخلهم دون فائدة.

### ❖ أهمية الدراسة:

يستمد الموضوع أهميته من الدور الذي يلعبه التحقيق في المحاسبة في تحسين سلوكات المكلفين بالضريبة اتجاه تصريحاتهم المستقبلية، مما ينعكس إيجابا على مردودية الخزينة العمومية لولاية جيجل، ويتجلى ذلك في حجم الإيرادات الجبائية الموجهة لتحقيق الأهداف المسطرة، إلى جانب جهود الدولة في الحفاظ على هذه الموارد بتسخير إمكانيات وهياكل رقابية كفيلة بذلك.



### أهداف الموضوع:

- إن أهداف البحث تنصب جميعا فيما يلي:
- ❖ معرفة أهم الإجراءات التي يتبعها المحقق من أجل القيام بالتحقيق في المحاسبة؛
- ❖ الإلمام بكل الجوانب التي يمكن أن يؤثر عليها التحقيق المحاسبي؛
- ❖ معرفة مدى تأثير التحقيق المحاسبي على الضرائب والرسوم التي تدفعها المؤسسة والتي تعكس وضعيتها الجبائية.

### حدود الدراسة:

#### ❖ الجانب النظري

قمنا بالإطلاع على الكتب، المقالات، القوانين، الوثائق الرسمية وكل ما له علاقة بموضوعنا من أجل بناء الإطار النظري للدراسة، وذلك خلال العام الدراسي 2014-2015.

#### ❖ الجانب التطبيقي

من أجل القيام بالدراسة التطبيقية قمنا باختيار مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولاية جيجل، وقد استغرقنا في ذلك مدة شهر ونصف.

### المنهج المستخدم:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي، حيث يتم استخدام المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالتحقيق المحاسبي، الضرائب والتصريحات، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في دراسة أثر الرقابة الجبائية على الوضعية الجبائية للمؤسسات والمتمثلة في رقم الأعمال والنتيجة.

### الأدوات المستخدمة:

اعتمدنا في الدراسة على الأدوات التالية:

❖ **المسح المكتبي:** قمنا بالإطلاع على الكتب، المقالات، المجلات وغيرها من الوسائل المكتبية وذلك من أجل بناء الإطار النظري للدراسة.

❖ **الاستبيان:** استخدمنا الاستبيان من أجل معرفة آراء المحاسبين ومديري المؤسسات التي خضعت للرقابة حول موضوع تأثير التحقيق المحاسبي على الوضعية الجبائية، وذلك من أجل الخروج بنتائج فعلية استنادا على إجاباتهم.

## صعوبات الدراسة:

- واجهتنا مجموعة من الصعوبات خلال قيامنا سواء بجمع المعلومات النظرية أو الدراسة التطبيقية من بينها:
- 1- قلة المراجع التي تتطرق إلى التحقيق في المحاسبة؛
  - 2- ندرة الأطروحات والرسائل الجامعية؛
  - 3- عدم وجود مجلات علمية وطنية ذات سمعة عالية تتضمن مقالات في هذا المجال؛
  - 4- رفض المحاسبين ومديري المؤسسات الإجابة على فقرات الاستبيان وذلك لتخوفهم من الموضوع كونه يمس الجانب الجبائي؛
  - 5- عدم تزويدنا ببعض الوثائق الضرورية التي تخص دراستنا من قبل المحققين، وذلك بدافع السر المهني.

## هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم بحثنا إلى ثلاثة فصول، الفصل الأول عبارة عن مدخل للتحقيق في المحاسبة قمنا بتخصيصه للتحدث عن ماهية الرقابة الجبائية، التحقيق في المحاسبة وكذا إجراءات القيام بهذا الأخير وهذا من أجل تبسيط المفاهيم وتمكين القارئ من إدراك حيثيات الدراسة قبل الوصول إلى صلب الموضوع.

أما الفصل الثاني، قمنا بتخصيصه للتحدث عن أهم الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسات الاقتصادية وكيفية دفعها من خلال التطرق إلى مختلف التصريحات الجبائية، حيث تناولنا في المبحث الأول انعكاسات التحقيق في المحاسبة على التصريحات من خلال التطرق إلى مفهوما وأنواعها، أما المبحث الثاني والثالث فتحدثنا فيهما عن الرسوم على رقم الأعمال والضرائب على الدخل والنتائج.

وبالنسبة للفصل الثالث، فقد خصصناه للقيام بالدراسة التطبيقية وهذا من أجل محاولة الحصول على إجابات حول تساؤلاتنا وذلك عن طريق تحليل عبارات الاستبيان الموزع على المؤسسات الاقتصادية وكذا المعطيات المتحصل عليها من طرف فرقة التحقيق في المحاسبة 1 باستخدام برنامج التحليل الإحصائي spss، ومن أجل أن نوضح بصورة أفضل تأثير التحقيق في المحاسبة على الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية.

## الدراسات السابقة:

من بين الدراسات التي تناولت موضوع دراستنا:

- ❖ دراسة: سليمان عتير"دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011/2012.

درس الباحث العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، واستنتج الباحث عدة نقاط أهمها أن تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها يعتمد على المعلومات التي يتضمنها التصريح والتأكد منها يتم عن طريق الرقابة الجبائية كما قدم الباحث توصيات مختلفة بهذا الشأن نذكر منها، ضرورة تحديد معايير واضحة، شفافة وموضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية وكذا توطيد العلاقة بين المكلف ومصالح الضرائب وبنائها على حسن النية ففي النهاية تعتبر الرقابة الجبائية بمثابة تنويع لجودة المعلومات المحاسبية.

- ❖ دراسة: قحמוש سمية" دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية" دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة للفترة 2009-2010، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2011/2012.

تعرضت الباحثة في موضوعها إلى التصريحات الجبائية والنماذج الخاصة بها، وتحليلها من منظور الجودة وتهدف من خلال هذه الدراسة إلى وضع اقتراحات وتوصيات للأطراف المعنية فيما يخص أهمية المورد الجبائي، وإبراز النقص في مؤهلات أعوان الإدارة الجبائية الذي كان سببا في انتشار الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الجبائي ككل.

على الرغم من تطرق كلا الباحثين لموضوع الرقابة الجبائية وعلاقتها بالتصريحات، إلا أنهما لم يبرزوا أثر الرقابة الجبائية على التصريحات المستقبلية للمكلفين بالضريبة إضافة إلى أثرها على مردودية الخزينة العمومية لكل من ولايتي بسكرة و ورقلة.

ومساهمة منا في إثراء هذين الموضوعين تناولنا في دراستنا أثر التحقيق في المحاسبة على السلوكات الجبائية المستقبلية للمكلفين الخاضعين للرقابة، وكذا الضرائب التي تخضع للتحقيق في المحاسبة مع بيان أثره على مردودية الخزينة العمومية لولاية جيجل.

## تمهيد

من أجل تخفيف العبء الضريبي، يسعى المكلف وبشتى الطرق إلى التملص من التزاماته الجبائية مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، ومن أجل الحفاظ على هذه المصالح تقوم الإدارة الجبائية بإجراء عملية رقابة على تصريحات المكلفين بالضريبة من أجل التأكد من صحتها ومطابقتها للنظام التصريح الجبائي، حيث منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية جملة من السلطات والصلاحيات التي تخول لها إمكانية مراقبة صحة التصريحات المكتتبة والضرائب المسددة من طرف المكلف.

ونظرا لأهمية الرقابة الجبائية في محاربة الممارسات التدليسية فإن التشريع الضريبي حصر الرقابة الجبائية في إطار تنظيمي وتشريعي دقيق لينظم مختلف خطواتها وأطوارها، فضلا عن التحكم في آلياتها بدء بالرقابة المنجزة من طرف المفتشيات ووصولاً إلى الرقابة المعمقة بمختلف أشكالها تحت إشراف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، إلا أن دراستنا ستقتصر على التحقيق في المحاسبة باعتباره أهم آليات الرقابة الجبائية، وفي سبيل الإلمام بجميع جوانب الموضوع تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث تناولنا في:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، فضلا عن الإطار التشريعي والتنظيمي اللذان يحكمانها.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي والقانوني للتحقيق في المحاسبة إضافة إلى مختلف الإجراءات التحضيرية لعملية التحقيق.

المبحث الثالث: إجراءات التحقيق في المحاسبة وعملية إقفال إجراءاتها من خلال التطرق إلى المرحلة الميدانية للتحقيق وتبليغ النتائج.

## المبحث الأول : عرض الرقابة الجبائية

إن من أهم ما يميز النظام الجبائي الجزائري أنه يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه، وعلى هذا الأساس تباشر الإدارة الجبائية عمليات الرقابة الجبائية لتلك التصريحات للتأكد من مدى صحتها ومصداقيتها، وذلك طبقا للمواد والنصوص القانونية التي يتم من خلالها تحديد مفهوم الرقابة الجبائية<sup>1</sup>.

وبالتالي سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى الإطار النظري للرقابة الجبائية، فضلا عن الإطار التشريعي والتنظيمي اللذان يحكمانها.

## المطلب الأول : الإطار النظري للرقابة الجبائية

## الفرع الأول : تعريف الرقابة الجبائية

حيث عرفها ( عبد المنعم فوزي) الرقابة الجبائية على أنها: " فحص للتصريحات وكل السجلات والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين الخاضعين للضريبة، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية... "<sup>2</sup>.

كما عرفها ( Ahmed Hamini) أيضا بأنها: " تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الضريبي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة "<sup>3</sup>.

من خلال التعريفين السابقين يمكن استخلاص أن الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك من خلال مقارنتها مع معطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي<sup>4</sup>.

وعليه يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على التصريحات وهما كالتالي<sup>5</sup>:

- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية: تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو نفسه الذي يحدد أسس فرض الضريبة ويصرح بها

<sup>1</sup> بوعلام ولهي ، نحو إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة، مداخلة مقدمة في إطار فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، يومي 20-21 أكتوبر 2009.

<sup>2</sup> عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، ط1، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص 223.

<sup>3</sup> Ahmed Hamini, **Audit comptable et financier**, édition Berti, Algérie, 2001, p172

<sup>4</sup> République Algérienne Démocratique et Populaire, **Guide de Vérificateur de comptabilité**, Ministère de finances, Direction générale des impôts, Algérie print, 2001, p13.

<sup>5</sup> مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري "تحديث قانون المالية 2009"، مطبعة مزوار، 2009.

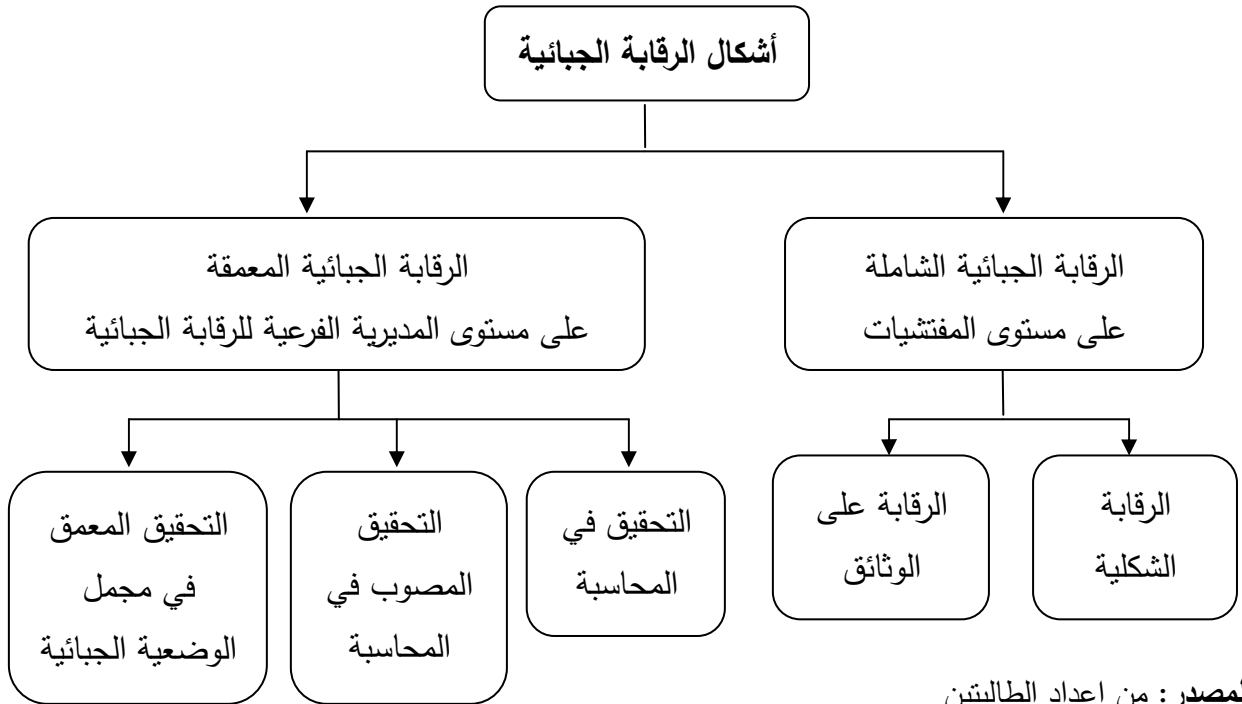
للإدارة الجبائية، ويتم التأكد من صحة هذه التصريحات عن طريق الرقابة الجبائية بالإضافة إلى أن هذه الأخيرة تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة؛

- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش الضريبي: إن من أولويات الإدارة الجبائية هو مكافحة العمليات التديسية وذلك عن طريق تقنيات متعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية، حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان المال العمومي.

### الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التديسية ومكافحة العمليات غير القانونية، وهي تتأسس على مقارنة المعلومات التي تحتويها الملفات الجبائية مع المعطيات الخارجية، والشكل التالي يوضح لنا أشكال الرقابة الجبائية والمصالح المختصة وفقا للنظام الجبائي الجزائري.

#### الشكل رقم ( 1-1 ): أشكال الرقابة الجبائية والمصالح المختصة



المصدر: من إعداد الطالبتين

#### أولاً: الرقابة الشاملة أو الداخلية

هي رقابة تتم على مستوى مفتشيات الضرائب، حيث تباشر داخل الإدارة الضريبة استنادا إلى الوثائق التي بحوزتها<sup>1</sup>، وتتم بصفة دورية وهي تأخذ شكلين أساسيين وهما:

<sup>1</sup>Cland Laurent, *Contrôle fiscal : la vérification personnelle*, Bayeucine, France, 1995, p13.



## 1 \_ الرقابة الشكلية

تعتبر أول عملية تمر بها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، حيث تغطي جميع التدخلات التي لها هدف تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة والتي تكون في غالب الأحيان عند كتابة المكلفين للتصريحات وكذا التحقيق في هوية وعنوان المكلفين، حيث يقوم المفتش بفحص شكلي فقط للتصريحات المكتتبه وتسوية الأخطاء إن وجدت، كما تتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و(G50A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات التي تمتلكها، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي<sup>1</sup>.

## 2 \_ الرقابة على الوثائق

يمثل هذا النمط من الرقابة الداخلية تكملة للرقابة الشكلية، ويتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة لجميع عناصر التصريح الضريبي المقدم من طرف المكلف<sup>2</sup>، والتي تتم على مستوى المكتب ومقارنتها مع المعلومات والمستندات التي تحصلت عليها مفتشية الضرائب.

كما بإمكان المفتش طلب بعض التبريرات والتوضيحات من المكلف إذا لزم الأمر، ويكون ذلك على النحو التالي:

❖ **طلب المعلومات:** يحق لإدارة الضرائب أن تتقدم بطلب معلومات حول النقاط أو المسائل التي بها غموض، ويمكن لهذه الأخيرة أن تكون كتابية أو شفوية<sup>3</sup>، وفي حالة عدم الرد على هذا الطلب فإن المكلف لا يخضع لأي عقوبة؛

❖ **طلب تبريرات و توضيحات:** عندما يرفض المكلف الإجابة على الطلب الشفوي سواء رفض كلي أو جزئي، فإنه يتعين على المفتش أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضيف طابع الإلزامية أكثر ليبين بشكل صريح النقاط التي يريد الحصول على تبريرات وتوضيحات لها، وذلك حسب ما نصت عليه المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015 فإنه: يحقق المفتش في التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن أن يطلب الإطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها. وذلك في أجل أقصاه ثلاثون (30) يوما، وفي

<sup>1</sup> عبد العزيز قتال ، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهريب والغش الضريبيين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسبير، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدية، الجزائر، 2009/2008، ص ص38،39.

<sup>2</sup> Michel Bovier, Marie Chritine, *l'administration fiscale en France*, PUF, Paris, 1988, p47.

<sup>3</sup> Colin, G. Gervaise, M. Rosetti, *Fiscalité pratique*, librairie Vuibert, Paris, 1994, p28.

حال عدم تجاوب المكلف مع هذه الإجراءات فإن إدارة الضرائب ستلجأ إلى نوع آخر من الرقابة وهي الرقابة في عين المكان<sup>1</sup>.

### ثانيا: الرقابة المعمقة

تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة لأعوان التحقيق في عين المكان وتهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع التبريرات اللازمة لأربع (04) سنوات لم يمسهما التقادم، وذلك لمحاولة الكشف عن أي احتمالات للتهرب الضريبي. وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

#### ❖ التحقيق في المحاسبة VC

يعتبر التحقيق في المحاسبة تحقيقا معمقا بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يحقق في مبالغ كل الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف \_سيتم التطرق إليه بالتفصيل في المبحثين المواليين\_

#### ❖ التحقيق المصوب في المحاسبة VCP

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة نوع من أنواع الرقابة الجبائية تم استحداثه بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010<sup>2</sup>، والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015. والذي يتميز عن التحقيق في المحاسبة بخصائص نذكر منها ما يلي:

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين وكل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة؛
- لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل؛
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02)؛
- يستفيد المكلف المحقق في محاسبته من مهلة عشر (10) أيام من أجل التحضير، وذلك من تاريخ استلامه الإشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق والالتزامات المكلف بالضريبة، كما يمنح له أجل ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بالتقويم.

<sup>1</sup> العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص ص 49، 50.

<sup>2</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2012، ص 134.

### ❖ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE

تم إنشاؤه بموجب قانون المالية لسنة 1992، ويقصد به مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به وذلك من أجل التأكد من صحة التصريحات على الدخل العام؛ أي أنه يختص بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG فقط<sup>1</sup>.

#### المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

##### الفرع الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

##### أولاً: سلطات الإدارة الجبائية

لقد حدد النظام الجبائي الجزائري الإطار التشريعي للرقابة الجبائية، حيث منح المشرع للإدارة الضريبية سلطات واسعة من أجل القيام بالمهام الرقابية من جهة، وحماية المكلف من جهة أخرى من أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون، فأوجب عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة تتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

**1. حق الرقابة:** يعتبر هذا الحق من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية، حيث خول لها بموجب هذا الحق القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء كانت على التصريحات أو الوثائق والمستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم. ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر ولكن تدفع أجور أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وممارسة الرقابة فيها يكون خلال ساعات فتحها للجمهور وممارستها نشاطها.

**2. حق الإطلاع:** يسمح للعون المحقق بالإطلاع على كل الوثائق والمستندات المستعملة من طرف المكلف الذي هو بصدد التحقيق، بهدف الحصول على أكبر قدر من المعلومات بغية إتمام مهمة التحقيق وفي هذا الصدد يسمح حق الإطلاع للإدارة الضريبية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في مواد قانون الإجراءات الجبائية، والتي تمس عدة هيئات ومؤسسات ومنشآت متمثلة فيما يلي:

<sup>1</sup> إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص25.

<sup>2</sup> أنظر:

- الجمهورية الجزائرية، قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18، 2015، ص10.
- المادة 45، 59، نفس المرجع السابق، ص23-26.
- المادة 34-35، نفس المرجع السابق، ص17.
- المادة 39-40، نفس المرجع السابق، ص27.

- الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات؛
- المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين؛
- لدى الغير ( مصالح الضمان الاجتماعي، السلطة القضائية... ).

**3. حق المعاينة:** جاء هذا الحق من أجل تدعيم إجراءات الرقابة المعمول بها من قبل إدارة الضرائب وذلك في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، حيث يحق لها في إطار ممارستها حق الرقابة أن ترخص لأعاونها الذين لهم رتبة مفتش والمؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات وذلك بعد الحصول على ترخيص من المحكمة المختصة إقليميا بناء على طلب مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة .

**4. حق الاسترداد والتقادم:** هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية من أجل إجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد، وذلك وفقا للنص المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية: " كل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه إثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته، ودون المساس بالأجل المحدد في المادة 39 من نفس القانون، يمكن تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقادمة"<sup>1</sup>.

كما حدد المشرع الأجل العام لتقادم حق الإدارة الجبائية بأربع (04) سنوات مغلقة، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية فإن التقادم يكون بعد ست (06) سنوات.

### ثانيا: الالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

#### ❖ الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق وضمانات أعطاها المشرع الجبائي للمكلفين الخاضعين لهذه الرقابة، وهي كالتالي \_ على سبيل الذكر لا الحصر<sup>2</sup>:

**1. الإشعار بالتحقيق:** يعتبر الإشعار بالتحقيق أول الإجراء تقوم به الإدارة الجبائية عند توفر حق

<sup>1</sup> المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 27.

<sup>2</sup> <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/145-2014-07-14-14-34-02/352-2014-07-08-09-49-50> le 15/01/2015.

الرقابة، وهو عبارة عن وثيقة ترسل إلى المكلف لإعلامه وإشعاره مسبقا بعملية التحقيق الذي ستكون الوثائق والدفاتر المحاسبية للمكلف موضوعه. كما يتم إرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة، حيث يوضح الإشعار بالتحقيق ما يلي:

- الأجل الأدنى للتحضير المحدد بعشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق؛
- تاريخ وساعة أول تدخل؛
- الفترة الخاضعة للتحقيق؛
- الحقوق والضرائب والرسوم والإتاوات المعنية؛
- الوثائق المزمع مراجعتها.

2. الاستعانة بمستشار: يمكن للمكلف الخاضع للتحقيق الاستعانة بمستشار من اختياره خلال التحقيق في المحاسبة ( يذكر هذا الحق في الإشعار بالتحقيق) قصد تتبع سير التحقيق.

3. مدة تحقيق محدودة: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة وذلك كما يلي:<sup>1</sup>

#### جدول رقم (1-1): آجال فترة التحقيق في عين المكان

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الأعمال في كل سنة مالية محقق فيها	فترة التحقيق
تأدية الخدمات	أقل من 1.000.000 دج	3 أشهر
	من 1.000.000 دج إلى 5.000.000 دج	6 أشهر
	أكبر من 5.000.000 دج	9 أشهر
باقي المؤسسات	أقل من 2.000.000 دج	3 أشهر
	من 2.000.000 إلى 10.000.000 دج	6 أشهر
	أكبر من 10.000.000 دج	9 أشهر

المصدر: من إعداد الطالبتين

4. إعداد محضر معاينة: يجب أن تثبت نهاية أشغال التحقيق في المحاسبة عن طريق محضر حيث يتعين على المكلف بالضريبة موضوع التحقيق أن يمضي عليه. ويؤشر على المحضر احتماليا في حالة رفض التوقيع من طرف هذا الأخير.

<sup>1</sup> République Algérienne ,Guide de contribuable, Ministère de finance-Direction Générale des Impôts- Algérie, 2014, p88.

**5. تمديد أجل التحقيق:** يمدد أجل التحقيق في المحاسبة عن الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة موضوع التحقيق من أجل تمكينه من الإجابة عن طلبات التوضيح والتبرير، وهذا إن كانت فرضية التحويل غير المباشر للأرباح.<sup>1</sup>

### ❖ التزامات المكلف بالضريبة

تنقسم التزامات المكلف بالضريبة إلى التزامات محاسبية وأخرى جبائية، تتمثل الالتزامات المحاسبية فيما يلي:

**1. الدفتر الكبير:** ألزم المشرع الجزائري المكلف بمسك الدفتر الكبير الذي يتفرع بدوره إلى عدة دفاتر مساعدة وسجلات مساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان، حيث يتضمن مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية.<sup>2</sup>

**2. دفتر اليومية:** عبارة عن دفتر مرقم ومختوم من قبل قاضي المحكمة، يسجل فيه التجار العمليات التي يقومون بها يوميا مع مراجعة نتائج هذه العمليات شهريا على الأقل والاحتفاظ بكافة الوثائق والمستندات التي تساعد في عمليات المراجعة، وذلك حسب ما نصت عليه المادة 09 من القانون التجاري.<sup>3</sup>

**3. دفتر الجرد:** يجب على التجار القيام بجرد عناصر الأصول مرة على الأقل خلال السنة، حيث نصت المادة 10 من القانون التجاري الجزائري على أنه "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته، وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج، وتنسخ هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد".<sup>4</sup>

وحتى تحمل هذه الدفاتر الصيغة القانونية يجب أن:

- تكون مؤشرة من طرف قاضي المحكمة؛
- تخلو من كل بياض أو فراغ؛
- يمنع الكتابة في الهوامش وكذلك الشطب.

<sup>1</sup> <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/145-2014-07-14-14-34-02/352-2014-07-08-09-49-50> le 15/01/2015.

<sup>2</sup> المادة 20 من القانون رقم 07-11، المتعلق بتنظيم المحاسبة، الجريدة الرسمية الصادرة في 25 نوفمبر، العدد 74، 2007.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، وزارة المالية، المادة 9، 2014، ص4.

<sup>4</sup> المادة 10، نفس المرجع السابق، ص4.



**3. حفظ الدفاتر والمستندات:** ألزم القانون الجزائري التجار على الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والمستندات المشار إليها في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري لمدة عشر (10) سنوات بالإضافة إلى المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة.<sup>1</sup> أما الالتزامات الجبائية فتتمثل في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والتي تساهم في عملية التحقيق، والتي سنتطرق إليها في الفصل الثاني بالتفصيل.

### الفرع الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

ترتكز مهام الإدارة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونا القيام بمهامها على أكمل وجه وبطريقة منظمة وفعالة للوصول إلى أهدافها المنشودة المتمركزة أساسا على مكافحة الغش والتهرب الضريبيين، حيث تنظم هذه الهياكل إلى \_ على سبيل الذكر لا الحصر \_:

#### أولا: المصالح المركزية

لقد تمت عملية تطوير الإدارة الجبائية في ظل الإصلاحات التي عرفتها الجزائر، وتهدف هذه الأخيرة في مجملها إلى عصنة الإدارة الجبائية والسعي إلى التسيير الحسن لإيراداتها الجبائية إجراءاتها الرقابية، وقد وضعت لذلك هياكل تنظيمية تتمثل في:

**1. مديرية الأبحاث و التدقيقات DRV:** تعتبر هذه المديرية المحرك الأساسي والمركزي لعملية التحقيق والبحث عن المعلومة الجبائية، حيث أنشأت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98 / 228 الصادر في 1998/07/13 المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، يمتد نطاق اختصاصها على المستوى الوطني من خلال المراقبة والتكفل بالقضايا المندرجة في إطار مكافحة التهرب والغش الضريبيين<sup>2</sup>. وهي مكلفة بما يلي<sup>3</sup>:

- إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجية عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات؛
- تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني؛

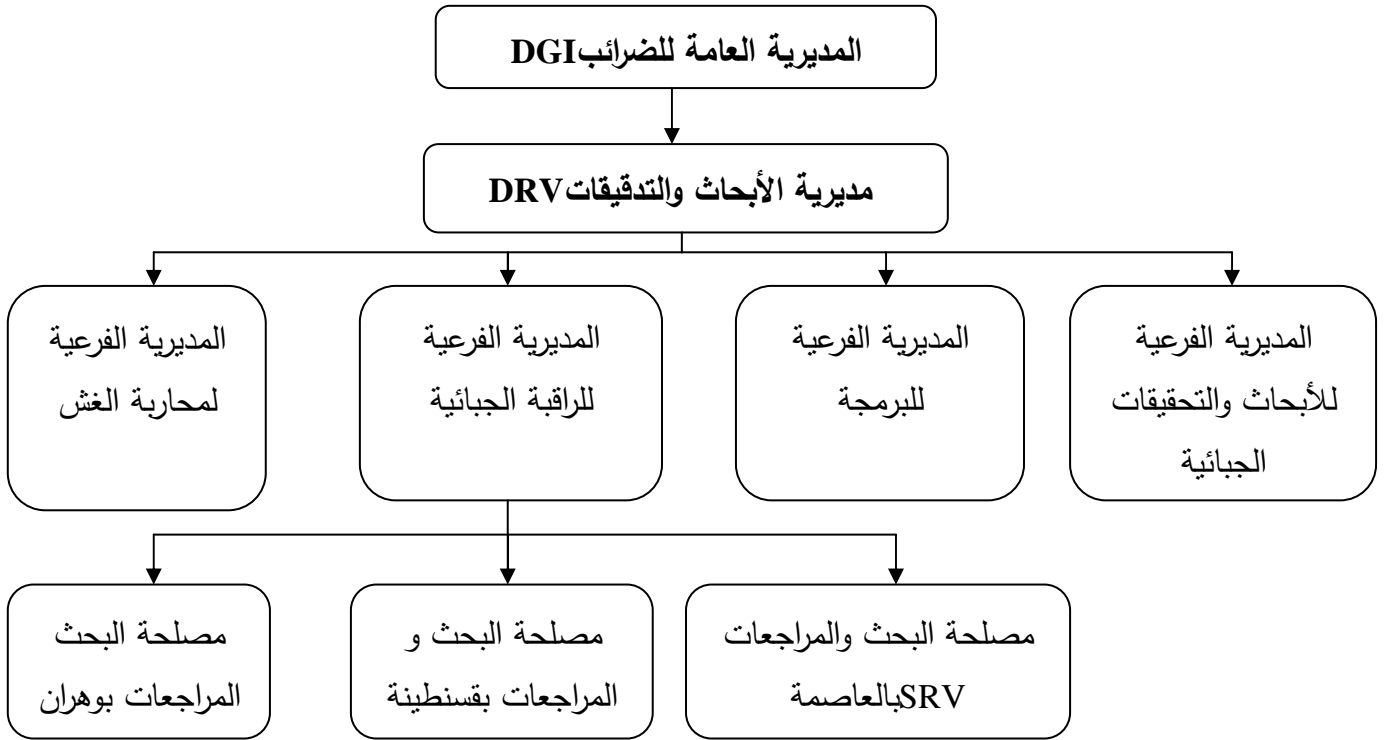
<sup>1</sup> المادة 11 من القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 4.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 1998/07/13، يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 51، الصادرة في 1998/12/13.

<sup>3</sup> Direction Générale des impôts, Bulletin des services fiscaux, n°19, Alger print, 2000, p69-70.

- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين ( مراقبة الوضعية الشخصية ) من خلال علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخل الخفية للجباية؛
- متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية. ولتوضيح فروع ومصالح مديرية الأبحاث والتدقيقات نستعرض الشكل التالي:

الشكل رقم ( 2-1 ) : الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات



المصدر: من إعداد الطالبتين

2. مديرية كبريات المؤسسات DGE: تدعيما لمديرية الأبحاث والتدقيقات في مكافحة التهريب والتسيير الفعال للرقابة الجبائية وخاصة فيما يخص الشركات الكبرى، تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 2002/303 المؤرخ في 2002/9/28 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 2005/494 المؤرخ في 2005/12/26، وهي مكلفة بجملة من المهام نذكر منها ما يلي<sup>1</sup>:

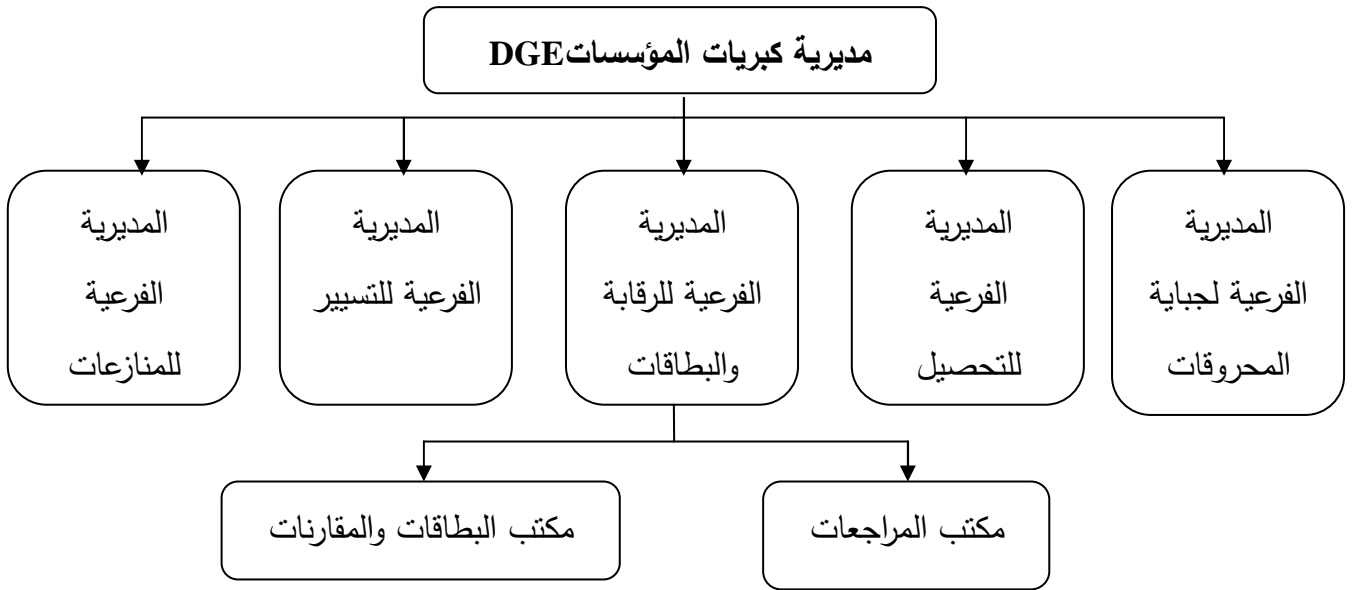
- مسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛

<sup>1</sup> عبد الله الحرثسي، رداوية محمد، دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى العلمي الدولي حول صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 14-15 أبريل، 2009، ص18.

- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعداد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحسينها؛
- مراقبة الملفات حسب كل وثيقة.

ولتوضيح الفروع والمصالح التابعة لها نستعرض الشكل التالي:

الشكل رقم ( 1-3 ): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالبتين

### ثانياً: المصالح الجهوية

توجد على المستوى الجهوي هياكل تنظيمية تسند إليها عملية الرقابة الجبائية وتتمثل في كل من المصالح الجهوية للبحث والمراجعة، المديرية الجهوية للضرائب والمراكز الجهوية للإعلام والوثائق، لكننا سنسلط الضوء على المصلحة الجهوية للبحث والمراجعة.

- المصلحة الجهوية للبحث و المراجعة SRV: يتحدد تنظيمها وصلاحياتها بقرار وزاري مشترك بين وزير المالية والسلطة المكلفة بالوظيف العمومي، وهي تخضع مباشرة لسلطة مديرية الأبحاث والتدقيقات (أنظر الشكل رقم 1-2)، وتتنوع في ثلاث (03) مديريات على التراب الوطني<sup>1</sup>. وهي تتكلف بما يلي:

<sup>1</sup> إلياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 27.

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها؛
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
- تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري؛
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية؛
- تطبق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولأئيتين للضرائب أو أكثر.

### ثالثا: المصالح الولائية

سنتناول فيما يلي المصالح المحلية للرقابة الجبائية أي الموجودة على مستوى كل ولاية - المديرية الولائية للضرائب DWI: تعد المديرية الولائية للضرائب أعلى المصالح الجبائية على مستوى الولاية، حيث تلعب دورا رئيسيا في مجال الرقابة الجبائية وتتولى هذه المهمة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية SDCF والتي تم إنشاؤها بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 52 المؤرخ في 1998/7/12 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وتتمثل مهامها فيما يلي<sup>1</sup>: \_ على سبيل الذكر لا الحصر \_

- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية؛
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب؛
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

<sup>1</sup> <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/246-2014-05-28-14-16-02> le 03/12/2014.

## المبحث الثاني: التحقيق في المحاسبة

تتم عملية الرقابة الجبائية وقفا لخطوات وإجراءات معينة، وضعت لها نصوص وتشريعات قانونية يعتمد عليها في التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين. حيث تقوم الإدارة الجبائية وبشكل دوري ببرمجة مجموعة من الملفات التي تدل على بعض النقائص، أو ذات أهمية ملموسة من خلال أرقام الأعمال أو النتائج المحققة أو النشاط الممارس ... إلخ. وعليه فإن دراستنا في هذا المبحث، سوف تركز على إحدى أهم طرق الرقابة الجبائية ألا وهي التحقيق في المحاسبة.

## المطلب الأول: الإطار النظري للتحقيق في المحاسبة

## الفرع الأول: مفهوم التحقيق في المحاسبة

يتم التحقيق في المحاسبة على مستوى المؤسسات الخاضعة للرقابة عن طريق إجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية والوثائق والتسجيلات المحاسبية، هذا يعني أن هذا النوع من التحقيق يخص المؤسسات فقط كون هذه الأخيرة الوحيدة التي تحتوي على الوثائق والسجلات المحاسبية.<sup>1</sup> يعرف التحقيق في المحاسبة على أنه مجموعة العمليات التي تهدف من خلالها الإدارة الجبائية إلى مراقبة التصريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبتهم والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى لها معرفة مدى مصداقيتها.<sup>2</sup> كما يعرف أيضا بأنه مجموعة العمليات التي تؤدي إلى فحص المعلومات المحاسبية للمكلف من أجل التأكد من مدى مطابقتها لبعض العمليات المتوفرة لدى الإدارة الجبائية، مهما كانت طريقة حفظ ومعالجة هذه المعلومات سواء آليا أو يدويا.<sup>3</sup> يسمح هذا النوع من التحقيق التأكد من صحة التصريحات الجبائية عن طريق التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية وإجراء مقارنة بينها وبين التصريحات من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.<sup>4</sup> إن الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة هو إجراء كل التحريات وتأسيس وعاء الضريبة ومراقبته.

<sup>1</sup> Christophe de la matière, Marnière, Flammarion, **Droit fiscal général**, Novo print ,Barcelone, 2012, p15.

<sup>2</sup> لزرق لايد، ظاهرة التهريب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012/2011، ص127.

<sup>3</sup> سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص126.

<sup>4</sup> République Algérienne, **Guide pratique de contribuable**, Ministère des finances-Direction Générale des Impôts-Algérie, 2014, p85.

- من خلال التعريفات السابقة يمكن استخلاص ما يلي:
- التحقيق في المحاسبة نوع من أنواع التحقيق الجبائي؛
  - يتم هذا النوع من التحقيق في مكان تواجد المؤسسة؛
  - يهدف إلى تأسيس وعاء الضريبة ومراقبته؛
  - يتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؛
  - يقوم على أساس المقارنة بين التصريحات الجبائية والوثائق المحاسبية.

### الفرع الثاني: شروط التحقيق في المحاسبة

وضع المشرع الجزائري جملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها قبل وخلال القيام بهذا النوع من التحقيق، يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>1</sup>:

- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؛
- يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة؛
- يمكن أن تتم عمليات التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك لمكلف بالضريبة، وإما على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي؛
- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية؛
- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق

<sup>1</sup> المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 12، 13.



- حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة ( 10 )أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛
- يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك؛
  - في حالة حدوث رقابة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة؛
  - لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا؛
  - إن الإدارة غير مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق في عين المكان. بالإضافة إلى ذلك، لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19؛
  - عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاص بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وبإستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة.

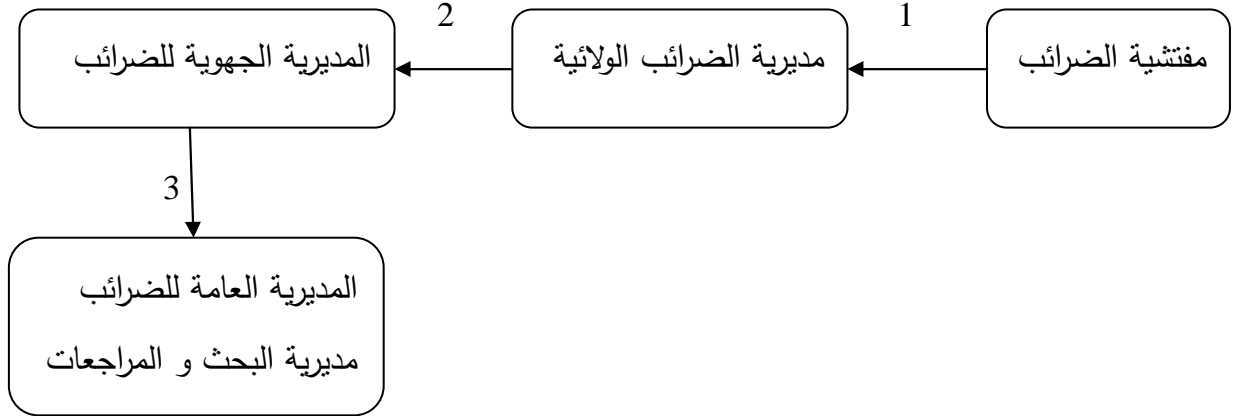
### المطلب الثاني: الإطار القانوني للتحقيق في المحاسبة

إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون لعملية التحقيق في المحاسبة يخضع إلى قواعد إجرائية ومعايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية، وإعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديرية الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

### الفرع الأول: إجراءات إعداد برنامج التحقيق في المحاسبة

قبل نهاية كل سنة يقوم رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة أولية للأشخاص الخاضعين للتحقيق في المحاسبة وفق معايير موضوعية وقانونية، بعد ذلك يتم إرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليمياً لدراستها ومناقشتها، ثم ترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب، تقوم هذه الأخيرة بالإطلاع عليها وإضافة مؤسسات آخرين إلى القائمة ثم ترسلها إلى مديرية البحث والمراجعات من أجل قبولها للتحقيق، ويمكن تلخيص مراحل برنامج التحقيق في الشكل الموالي:

#### الشكل رقم (1-4): مراحل إجراء برنامج التحقيق في المحاسبة



المصدر: من إعداد الطالبتين

### الفرع الثاني: معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق في المحاسبة

إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية الرقابة لا يتم وفق معايير محددة لكن تتعلق عموماً بحالات ظرفية، وعلى كل حال توجد عدة معايير يمكن أن تتبع من أجل إعداد برنامج المراقبة، أهمها ما يلي<sup>1</sup>:

- سمعة المؤسسة السيئة التي تعتمد على التهرب والغش الضريبي؛
- العجز المتكرر؛
- التعديلات في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة بشكل مستمر مما يوحي بوجود نية في التهرب الجبائي؛
- مدى احترام المكلف لالتزاماته المحاسبية؛
- الاختلاف بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المحقق فعلاً؛

<sup>1</sup> أنظر:

-Circularaire N°135 du 15/12/2000, Ministère des finances, Direction générale des impôts.

- مصطفى عوادي ، مرجع سبق ذكره، ص ص54،55.

- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق؛
- التغيير المستمر لمكان النشاط التجاري؛
- الأنشطة التي يمكن أن تطوي على عمليات غش كبيرة و/أو فرص غش مرتفعة (المهن الحرة، مؤدي الخدمات، نشاطات البيع بالجملة...الخ)؛
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة في المكتب، ولكن لم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء مراقبة في عين المكان.

### الفرع الثالث: الإجراءات التحضيرية لعملية التحقيق في المحاسبة

يتبع المحقق جملة من الإجراءات للتأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، وحتى تتم عملية التحقيق بشكل سليم وتحقق الأهداف والنتائج المرجوة لابد من احترام المحققين لهذه الإجراءات.

حيث لا يمكن البدء في إجراء التحقيق المحاسبي دون أن يتم إشعار المكلف بذلك مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له باليد وأن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ إرسال الإشعار. وعليه ومن أجل انتظار تحضير المكلف، يقوم المحقق في هذه المدة ببعض الإجراءات التمهيدية قبل إجراء التحقيق المحاسبي على المكلف، وهي:<sup>1</sup>

#### 1. سحب و دراسة الملفات الجبائية: يقوم المحقق في كل عملية مراقبة للمحاسبة بفحص ما يلي:

- الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية والتجارية أو الأرباح غير التجارية؛
- الملف الشخصي IRG للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين للشركة .

#### ❖ الضرائب المباشرة: إن أول ما يقوم به المحقق هو الرقابة على تواريخ إيداع التصريحات

حيث أن كل تأخير في إيداع التصريح يؤخذ بعين الاعتبار، بالإضافة إلى فحص التصريحات السنوية.

كما يقوم العون المحقق ب:

<sup>1</sup> مصطفى عوادي ، مرجع سبق ذكره، ص 55، 59.

- الرقابة على كشوف فرض الضريبة وأن الضرائب والرسوم التي خضع لها المكلف غير متقدمة، من خلال طلب نسخ من الإنذارات والجداول للتأكد من أن الضرائب قد تمت مراقبتها؛
- فحص الملف الشخصي بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي، حيث أن المؤشرات الملحوظة في هذا الملف تمكن المحقق من تقدير درجة مصداقية تلك التصريحات.

#### ❖ الرسوم على رقم الأعمال: وهنا يقوم المحقق ب:

- تجميع كشوف رقم الأعمال المتعلقة بالفترة محل التحقيق في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة والمتعلقة بتغيرات رقم الأعمال، رقم الأعمال المعفى، الرسم على القيمة المضافة المسترجع والرسم على القيمة المضافة المسترجع؛
- التأكد من أن كشوف أرقام الأعمال المكتتبه قد تمت معاينتها فعلا، إضافة إلى مقارنتها مع تصريحات رقم الأعمال المكتتبه بخصوص الضرائب المباشرة؛
- إجراء مقارنة بين كشوفات الربط وبطاقات المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة مع المعطيات المحاسبية التي قدمها.

#### ❖ الضريبة على الدخل الإجمالي / صنف الأجور والمرتبات: يسمح فحص هذا النوع من الضرائب ب:

- اكتشاف المكافآت التي ليس لها حق في الخصم ولكن تم خصمها؛
- القيام بأجراء مقارنة بين الأجور المسددة مع الموجودة في التصريحات السنوية للأجور.

#### 2. إعداد الوثائق التحضيرية: يقوم المحقق بإعداد الكشوفات لمجموعة من الوثائق من أجل معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وتتمثل هذه الكشوفات فيما يلي:

- ❖ إعداد كشف مقارنة بين الميزانيات: يبين هذا الكشف ملخص الميزانيات الخاصة بالسنوات الأربعة السابقة للسنة الحالية، حيث يسمح هذا الكشف بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات والمؤونات وكذا حركة القروض.
- ❖ إعداد كشف مقارنة حسابات النتائج: تمثل هذه الوثيقة ملخص حسابات النتائج للسنوات الأربعة السابقة، يتم من خلالها متابعة تطور رقم الأعمال والأعباء وكذا الربح الصافي.

- ❖ **كشف مفصل عن المصاريف المالية:** يسمح هذا الكشف بتقدير التطور السنوي للأعباء والتأكد من أن المصاريف المتعلقة فعلا بالمؤسسة تم الحصول عليها، وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها.
- ❖ **قائمة مفصلة برقم الأعمال المحقق:** هذه القائمة تتضمن لكل دورة محاسبية رقم الأعمال الإجمالي المصرح به، ورقم الأعمال المعفى، ورقم الأعمال الخاضع لكل ضريبة.

**3. القيام ببحوث خارجية:** منح المشرع الجبائي إمكانية قيام المحقق ببحوث خارجية معتمدا على حق الإطلاع الذي يعتبر أداة مساعدة للمحقق للاتصال بمن له علاقة مع المكلف بالضريبة، حيث يحاول الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات على مستوى الممولين، الزبائن، البنوك والإدارات العمومية لتسهيل عملية التحقيق.

**المبحث الثالث: إجراءات التحقيق في المحاسبة وعملية إقفال إجراءاتها**

بعد انقضاء الأجل المحدد قانوناً، يباشر العون المحقق عملية التحقيق في عين المكان بدءاً بأول لقاء مع المكلف من أجل خلق جو من الثقة المتبادلة.

**المطلب الأول: المرحلة الميدانية للتحقيق**

تتطلق المرحلة الميدانية لعملية التحقيق بإجراء فحص للمحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون.

**الفرع الأول: فحص المحاسبة من حيث الشكل**

إن الهدف الرئيسي من فحص المحاسبة من حيث الشكل، هو التأكد من مدى مطابقة السجلات مع ما هو منصوص عليه في القوانين والتشريعات السارية المفعول. وحتى تكون المحاسبة مقبولة شكلاً يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية<sup>1</sup>:

❖ **محاسبة كاملة ومنتظمة:** حتى تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة لا بد أن تتضمن الوثائق

والدفاتر المنصوص عليها في المواد 9 إلى 12 من القانون التجاري الجزائري، وأن تكون ممسوكة وفقاً لقواعد المخطط المحاسبي المالي الجديد.

❖ **محاسبة متسلسلة وصحيحة:** على العون المحقق أن يتأكد من أن المعلومات المحاسبية

تحتوي على مؤشرات تدل على تسلسلها وصحتها، كما عليه أن يتأكد أيضاً من أن هناك تجانس بين مجاميع ميزان المراجعة مع اليومية العامة من جهة، وتجانس بين ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى. وفي حالة عدم تساوي المجاميع على العون المحقق أن يستدعي المحاسب للبحث في ملابسات عدم الصحة وإذا تم إقرار وجود ممارسات تدل على فساد فإن من حق العون المحقق رفض المحاسبة.

❖ **محاسبة مقننة:** تكون المحاسبة مقننة إذا كانت مجمل العمليات المنجزة من طرف

المؤسسة مبرر بالمستندات والوثائق ثبوتية، مثل فواتير الشراء والبيع ... وما إلى ذلك.

بعد الانتهاء من فحص المحاسبة من حيث الشكل نميز حالتين:

تتمثل الأولى في عدم توفر المحاسبة على الشروط السابقة الذكر، وبالتالي يتم رفضها وتخضع المؤسسة للضريبة جزافياً، أما الحالة الثانية فتتمثل في كون المحاسبة موافقة للشروط السابقة وعليه تكون مقبولة شكلاً ويتم الانتقال إلى فحص المحاسبة من حيث المضمون.

<sup>1</sup> Guide de vérificateur de comptabilité, op. cit, p51.

## الفرع الثاني: فحص المحاسبة من حيث المضمون

يقصد بها قيام المحقق برقابة معمقة ودقيقة بغرض التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية من خلال الرقابة المزدوجة، حيث تمس الأولى الحسابات الرئيسية للميزانية أما الثانية فتتمس حسابات التسيير والنتائج<sup>1</sup>، و هذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل في النقاط التالية:

## أولاً: الرقابة على حسابات الميزانية

## ❖ الرقابة على الأصول

**1. الاستثمارات:** ويتم ذلك من خلال قيام المحقق بالرقابة على جميع الوثائق المرتبطة باستثمارات المؤسسة حسب التسلسل المحدد في النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى التركيز على مجموعة من النقاط نذكر منها ما يلي<sup>2</sup>:

- التأكد من الوجود المادي للاستثمارات بواسطة فحص بطاقات تقييم الاستثمار؛
- التأكد من ملكية المؤسسة لتلك الاستثمارات من خلال فحص الوثائق الثبوتية لاكتساب الاستثمار أو إنشائه؛
- مراقبة نظام الإهلاك في الوقت الذي يتم فيه فحص الاستثمارات، على اعتبار أن أقساط الإهلاك هي أعباء قابلة للخصم.

**2. المخزونات:** لا تتم الرقابة على المخزون إلا من خلال الرقابة على دفتر الجرد باعتباره الوثيقة الأساسية التي يعتمد عليها المحقق عند قيامه بهذا النوع من الرقابة، ومهما كانت الطريقة المتبعة للغش فهي تهدف في الأخير إلى تخفيض الربح الخاضع وذلك من خلال<sup>3</sup> :

**1\_2 التخفيض في قيمة المخزون:** حيث يتم إظهار الكميات الحقيقية للمخزون لكنها تكون مسعرة بسعر أقل.

**2\_2 التخفيض في كمية المخزون:** حيث يتم إظهار جزء فقط من المخزون أما الجزء الباقي فيتم إخفاؤه، كما يمكن أن يتم الجمع بين الحالتين.

وحتى يتأكد المحقق من صحة المخزونات يقوم بدراسة معمقة لحركة المخزون وذلك باستعمال (Regul de stock) وذلك بإجراء المعادلة التالية:

$$\text{مخزون أول المدة} = \text{مخزون آخر المدة} - \text{المشتريات} + \text{المبيعات}$$

<sup>1</sup> محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة "دراسة موضحة طبقاً لمخطط PCN"، ديوان المطبوعات الجامعية، 1998، ص95.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1985، ص51.

<sup>3</sup> Guide de vérificateur de comptabilité, op, cit, p58.



**3. الحقوق:** وهي مجمل حقوق المؤسسة ( البنك ، الصندوق و التسبيقات ... ) حيث يقوم المحقق بمراجعتها والتأكد من حساباتها، من خلال مطابقتها مع اليومية المساعدة للمبيعات والمشتريات إضافة إلى مراقبة كشوف العملاء للتأكد من شرعية هذه الحقوق من خلال القيام بما يلي<sup>1</sup>:

- مراجعة حساب الصندوق والتأكد من مجاميع المقبوضات وأن التحصيلات مفوترة من قبل الزبائن، وأن حساب الصندوق موجب؛
- فحص التسبيقات والدفعات على الطلبات؛
- مراقبة الحسابات البنكية لدى المؤسسة ومقارنتها مع الكشوفات الموجودة لدى الهيئات المالية.

### ❖ الرقابة على الخصوم

**1. الأموال الخاصة:** تتمثل في مجموع مصادر التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة سواء كانت بصفة دائمة أو مؤقتة أهمها : الأموال الشخصية، رأس المال الاجتماعي، الاحتياطات، نتيجة قيد التخصيص ومؤونات التكاليف والخسائر، على العون المحقق التأكد من جميع هذه الحسابات من خلال مراقبة مجموعة من العناصر منها<sup>2</sup>:

- التأكد من مصادر الأموال الشخصية والتغيرات التي تطرأ عليها؛
- مراقبة التعديلات والتغييرات في رأس المال الاجتماعي والاحتياطات من خلال التأكد من الوثائق الثبوتية ومدى مطابقتها للقانون؛
- التأكد من أن الأرباح المحققة قد أخضعت للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي وأنها قد دفعت فعلا.

**2. الديون:** حيث على العون المحقق أن يتأكد من النقاط التالية<sup>3</sup>:

- مطابقة حسابات الفواتير والكشوفات وهذا من أجل التأكد أن الفروق حقيقية وأن دفعات تسديد القروض لم تدرج ضمن تكاليف المؤسسة؛
- التأكد من أن حساب المورد في الجانب الدائن بمقارنته مع يومية المشتريات، وكذا في الجانب المدين بمقارنته مع يومية الصندوق؛
- التأكد من أن التسلسل صحيح لحساب المورد في خصوم الميزانية مع نفس الحساب في دفتر الأستاذ وكذا ميزان المراجعة.

<sup>1</sup> Guide de vérificateur de comptabilité, op. cit, p59.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص184.

<sup>3</sup> Guide de vérificateur de comptabilité, op. cit, p88.

## ثانيا: الرقابة على حسابات التسيير والنتائج

**1. المشتريات:** إن حالات الغش التي يمكن أن تظهر عند فحص حساب المشتريات يمكن تقسيمها إلى:

**1\_1 تضخيم قيمة المشتريات:** ويسعى المكلف من خلال قيامه بهذه العملية إلى تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة، وبالتالي تخفيض مقدار الضريبة المفروضة<sup>1</sup>.

**2\_1 تخفيض قيمة المشتريات:** وهنا تقوم المؤسسة بإخفاء جزء من مبيعاتها وفي المقابل تسجل كل مشترياتها مما يؤدي إلى الحصول على نتيجة صافية مخفضة، ومنه تخفيض الضريبة المفروضة<sup>2</sup>.

يكتشف العون المحقق هذه التلاعبات في حساب المشتريات من خلال إجراء مقارنات بين الفواتير، الوصولات والكشوفات البنكية مع البطاقات الفردية للموارد إضافة إلى تتبع مختلف المتعاملين، إضافة إلى التأكد من أن المواد المشتريات تخص النشاط الممارس وأنه تم استهلاكها في حدود الكمية التي تتوافق ونوع النشاط .

**2. المبيعات:** إن من أهم المخالفات المحاسبية التي تتم على مستوى المبيعات تتمثل في البيع بدون فاتورة، فضلا عن مخالفات أخرى تتمثل أهمها فيما يلي:

- إغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية وأشغال البناء؛
- التخفيض في المبلغ الحقيقي لبعض المبيعات باستعمال الفاتورة الجزئية؛
- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات.

تسمح الرقابة على المبيعات من التأكد من صحة رقم الأعمال وذلك من خلال فحص فواتير البيع ومقارنتها مع حساب النقديات، كما يتأكد المحقق باستعمال أيضا من خلال تحقق المعادلة التالية:

$$\text{كمية المبيعات} = \text{كمية المشتريات} + \text{مخزون أول المدة} - \text{مخزون آخر المدة}$$

**3. القيمة المضافة:** وتمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي واستهلاك المؤسسة، ويستفيد المحقق من هذه النسبة في معرفة تطور القيمة المضافة من سنة لأخرى لاكتشاف التلاعبات، وتحسب وفق العلاقة التالية<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> Guide de vérificateur de comptabilité, op,cit, , p57 .

<sup>2</sup> فتحي رزق السوافيري، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص184.

<sup>3</sup> عبد الغني بوشري ، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهريب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010/2011، ص133.

$$\text{نسبة القيمة المضافة} = \{ \text{القيمة المضافة} \div (\text{رقم الأعمال} + \text{الإنتاج} + \text{الخدمات}) \} \times 100$$

4. هامش الربح: يتم حساب هامش الربح بالنسبة للمشتريات والمبيعات، وذلك لمعرفة الربح الخام خلال السنوات الخاضعة للرقابة ويقوم المحقق بحساب هذه المؤشرات للتأكد من صحتها وتطويرها خلال تلك السنوات من أجل اكتشاف التلاعبات، وتحسب هذه النسبة وفق العلاقة التالية:

$$\begin{aligned} \text{هامش الربح الخام للمشتريات} &= (\text{الربح الخام} \div \text{ثمن تكلفة البضاعة المباعة}) \times 100 \\ \text{هامش الربح الخام للمبيعات} &= (\text{الربح الخام} \div \text{المبيعات}) \times 100 \\ \text{نسبة الربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال} &= (\text{النتيجة الصافية للنشاط} \times 100) \div \{ \text{رقم الأعمال} \\ &\quad (\text{الإنتاج} + \text{الخدمات}) \} \end{aligned}$$

**المطلب الثاني: إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة وتبليغ النتائج**

**الفرع الأول: إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة**

إن طريقة إعادة تأسيس فرض الضريبة تعتمد بشكل أساسي على طبيعة النشاط الخاضع للرقابة، ودرجة احترام النصوص التشريعية والالتزامات الجبائية، ومدى الإغفالات والنقائص الملحوظة ومن هذا المنطلق يقوم المحقق بإعادة تأسيس أسس فرض الضريبة، ومن أكثر الطرق المستعملة في إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة ما يلي:

❖ **إعادة تأسيس بناء على العناصر الكمية (المواد) (Compte matière)**

تتسم هذه الطريقة بسهولة وتتلاءم مع معظم الأنشطة الإنتاجية فيما عدا المهن الحرة، قطاع البناء والأشغال العمومية، والمؤسسات الكبيرة التي لها سلسلة جد متنوعة من المنتجات والتي تتجدد بسرعة. و تطبق هذه الطريقة كما يلي<sup>1</sup>:

**الجدول رقم (1-2): طريقة إعادة تكوين رقم الأعمال على أساس عناصر كمية**

في حالة مؤسسة إنتاجية	في حالة مؤسسة تجارية
المخزون الأولي للمواد الأولية	مخزون أول المدة
(+) مشتريات المواد الأولية	(+) المشتريات
(-) المخزون النهائي للمواد الأولية	(-) مخزون آخر المدة

<sup>1</sup> Guide de vérificateur de comptabilité, op. cit, p 122-123.

(=) الإستهلاكات الخام للمواد الأولية	(=) الإستهلاكات المعاد تأسيسها
(-) الضياع ( نسبة مئوية )	(-) الاستهلاكات المصرح بها
(=) الاستهلاكات الصافية للمواد الأولية	(=) الفرق ( خسائر أو إغفالات )
(-) المخزون الأولي للمنتجات التامة المحولة إلى مواد أولية	
(+) المخزون النهائي للمنتجات التامة المحولة إلى مواد أولية	
(=) استهلاكات المؤسسة للمواد الأولية	
(-) الاستهلاكات المصرح بها	
(-) الفرق أو الإغفالات	

المصدر: من إعداد الطالبتين

إن نسبة الإغفالات تحسب بناء على رقم الأعمال المصرح به من أجل تحديد التعديلات التي ستُجرى كما يلي:

$$\text{نسبة الإغفال} = 1 + \{ (\text{مبلغ الإغفالات} / \text{الإستهلاكات المصرح بها}) \times 100 \}$$

$$\text{رقم الأعمال غير المصرح به (المقدر)} = \text{رقم الأعمال المصرح} \times \text{نسبة الإغفال}$$

$$\text{رقم الأعمال المعاد تأسيسه} = \text{رقم الأعمال المصرح} + \text{رقم الأعمال المخفض}$$

❖ إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات و الفوترة (الحساب المالي)

يستعمل هذا الحساب لدى المؤسسات الخدمائية ومؤسسات أشغال البناء بالاعتماد على التحصيلات .

#### • إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات

من أجل تحديد الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة محل التحقيق، يتعين فتح حساب مالي والذي يشمل مجموع الأرصدة المدينة للصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار تسبيقات العملاء وأرصدة بداية ونهاية السنة، ويكون هذا الحساب كما يلي<sup>1</sup>:

(مجموع الطرف المدين)

(+) الحساب البنكي (مجموع الجانب المدين لحساب المؤسسة أو مجموع الجانب الدائن لحساب

البنك)

<sup>1</sup> Guide de vérificateur de comptabilité ,op .cit, p124.

- (=) مجموع تحصيلات الدورة
- (+) تسبيقات العملاء في 01 جانفي
- (-) تسبيقات العملاء في 31 ديسمبر
- (+) رصيد حساب العملاء في 01 جانفي
- (-) رصيد حساب العملاء في 31 ديسمبر
- (=) رقم الأعمال المعاد تأسيسه

تتم مقارنة رقم الأعمال المقدر مع رقم الأعمال المصرح به من أجل الكشف عن أي إغفالات أو تخفيضات محتملة من طرف المكلف.

#### • إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفوترة

تعد الفوترة في مؤسسات الأشغال العمومية أساس فرض الضريبة في مجال الضريبة المباشرة وإعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط في التحقق من الأرصدة وتسبيقات الزبائن، وإنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها. وإعادة تأسيس رقم الأعمال المفوتر لمؤسسة عمومية يكون كالتالي<sup>1</sup>:

التحصيلات المصرح بها

- (-) رصيد حساب العملاء في 01/01
- (+) تسبيقات العملاء في 01/01
- (+) رصيد حساب العملاء في 12/31
- (-) تسبيقات العملاء في 12/31
- (=) رقم الأعمال المفوتر
- (-) الفوترة المصرح بها
- (=) الفرق

في حالة ما إذا كان الفرق موجب فإنه يمثل تسديدات غير مصرح بها خاضعة ل TVA والفروقات السالبة تمثل أرباحا غير مصرح بها.

#### ❖ إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس تكاليف الإنتاج

يستطيع العون المحقق إعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال على أساس بعض التكاليف المرتبطة بعملية الإنتاج، ومن بين هذه التكاليف الأجور الموزعة على العاملين في عملية الإنتاج حيث تعتبر وسيلة فعالة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق وذلك بمقارنة كتلة الأجور بالنسبة إلى

<sup>1</sup> Guide de vérificateur de comptabilité, op.cit, p125.

رقم الأعمال. كما يتم التقدير أيضا بمقارنة إنتاج المؤسسة مع استهلاك الطاقة الكهربائية بالنسبة للأربع سنوات المحقق فيها، مع ضرورة إيجاد نفس النسبة بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، إلا في حالة تغيير معدات الإنتاج. كما أن استهلاك المحروقات خاصة المازوت بالنسبة لمؤسساتي نقل البضائع والمسافرين كما يمكن أن يكون وسيلة لإعادة تقدير إيراداتها.

#### ❖ إعادة تقدير رقم الأعمال بواسطة النسب

وفق هذه الطريقة فإن إعادة تقدير الإيرادات تبدأ بمقارنة النسب الثابتة بين العناصر المكونة بسعر التكلفة بالكمية والقيمة مع تلك المستخرجة من المعطيات المحاسبية لإعادة تقدير الكميات غير المعلن عنها، ثم بعد ذلك يتم ضرب كمية المواد الأولية المستعملة \_ مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون الحقيقي \_ في سعر البيع الوحدوي. وهذه الطريقة ليست مستعملة في تجارة التجزئة، ففي هذا النوع من التجارة نستعمل طريقة نسب الاستغلال والتي تتمثل في مقارنة النسب المحددة بواسطة المعطيات المحاسبية مع تلك المستخرجة من الوثائق الثبوتية.

#### ❖ إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة دراسة السعر

إن دراسة السعر تهدف إلى ضمان صحة معامل الهامش الإجمالي المصرح به من قبل المكلف، وهذا المعامل يحدد وفق العلاقة التالية<sup>1</sup>:

المعامل = سعر البيع المتوسط المرجح للوحدة / سعر الشراء المتوسط المرجح للوحدة

حيث : سعر البيع المتوسط المرجح للوحدة = رقم الأعمال / الكمية المباعة

سعر الشراء المتوسط المرجح للوحدة = ( مخزون أولي + مشتريات الفترة ) بالقيمة /

(مخزون أولي + مشتريات الفترة) بالكمية

إذا كان هذا المعامل أكبر من المعدل المصرح به فإنه يدل على وجود خلل، ولكن عندما يكون الفرق كبيرا ومتكررا خلال الأربع سنوات الخاضعة للرقابة فإن هذا سوف يؤدي إلى رفض المحاسبة من حيث الشكل وتطبيق معامل متوسط أكبر من أجل تأسيس رقم الأعمال.

#### ❖ إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة مؤشرات أخرى

هناك عدة مؤشرات يمكن أن يعتمد عليها المحقق كعناصر لإعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق كمشتريات المشروبات الغازية والكحولية التي تستعمل لإعادة تقدير الإيرادات المحققة بالنسبة للمطاعم، وكذلك سجل أسماء مرتادي الفنادق يمكن أن يستعمل كأساس لإعادة تقدير رقم الأعمال.

<sup>1</sup> Guide de vérificateur de comptabilité, op. cit, p126.

## الفرع الثاني: تبليغ النتائج

1. التبليغ الأولي<sup>1</sup>

بعد قيام المحقق بالتحقيق في المحاسبة يبلغ المكلف بالضريبة بالنتائج التي توصل إليها من خلال التبليغ الأولي (Notification primitive) لتمكينه من تقديم ملاحظاته حول هذه النتائج في مدة محددة قانوناً بأربعين (40) يوماً مع حق استعانة هذا الأخير بمستشار من اختياره، وهنا يمكن أن يواجه المحقق ثلاثة (03) حالات هي:

- المكلف يرد على التبليغ في المدة المحددة قانوناً، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق أو اعتراضاته على الأسس المعدلة.
- المكلف يرد على التبليغ بعد انقضاء أربعين (40) يوماً، وفي هذه الحالة يمكن للمحقق رفض الملاحظات المقدمة من طرف المكلف إلا في حالة تقديم هذا الأخير تبريرات وأدلة.
- المكلف لا يرد على الإطلاع، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها ويعتبر قبول ضمنى من طرف المكلف.

## 2. التبليغ النهائي

بعد استلام أجوبة المكلفين بالضريبة ومعرفة ملاحظاتهم، يقوم المحقق بتحرير التبليغ النهائي (Notification définitive) الذي يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف، ثم يقوم بإصدار الجداول الإضافية التي تحتوي على العقوبات والغرامات الواجبة الدفع من طرف المكلف بالضريبة وإرسالها إلى مفتشية الضرائب التي تقوم بمتابعة المكلف من أجل تحصيلها.<sup>2</sup>

## 3. تحرير تقرير عمليات التحقيق

في الأخير يتم إعداد التقرير النهائي من طرف المحقق، الذي يُعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية اتجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية التحقيق، ويبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بضمان احترام عملية التحقيق وتقييم نتائجها حيث تودع نسخة من هذا التقرير في الملف الجبائي للمكلف، بينما ترسل نسخة أخرى إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مصلحة البحث والتحقيقات على المستوى المركزي.

## 4. إصدار الجداول الإضافية

هذه الجداول الإضافية تمثل نهاية عمليات الرقابة الجبائية، حيث يتم تحديد الحقوق والعقوبات.

<sup>1</sup> عبد الغني بوشري ، مرجع سبق ذكره، ص ص138،139.

<sup>2</sup> مصطفى عوادي ، مرجع سبق ذكره، ص ص139،140.

## خلاصة

بعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية للمكلف نصل إلى أن هذه الأخيرة تشكل وسيلة فعالة في مكافحة الغش والتهرب الضريبي والتقليل منه، باعتبارها أهم الوسائل المستخدمة لدى الإدارة الجبائية كمقابل للنظام التصريحي الذي منح للمكلفين بالضريبة، من أجل التأكد من صحة ومصداقية تصريحاتهم بهدف ردع المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة عن طريق اتباع إحدى أهم إجراءات الرقابة الجبائية ألا وهي التحقيق في المحاسبة.

ولمحاولة تحقيق أهداف الرقابة الجبائية عمل المشرع على تأسيس الإطار القانوني لها من خلال تنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف انطلاقاً من السلطات المخولة لإدارة الضرائب ووصولاً إلى حقوق والتزامات المكلف من أجل السير الحسن لها، كما عمل المشرع أيضاً على توفير الإطار التنظيمي لها من خلال تقسيم المهام بين مصالح الإدارة الضريبية.



**تمهيد**

يقوم النظام الضريبي الجزائري على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه، الذي يستند على أساس إقرار المكلفين بمداخلهم ومعاملاتهم الخاضعة للاقتطاع الضريبي انطلاقاً من شعورهم بالمسؤولية، وبالتالي تحمل الأعباء الضريبية المتمثلة في مختلف الضرائب والرسوم، إلا أن دراستنا للنظام الضريبي الجزائري ستقتصر على كل من الرسوم على رقم الأعمال والضرائب على الدخل والنتائج.

حيث سنتعرض في هذا الفصل إلى كل من الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على النتائج التي تمس مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي تعكس وضعيتها المالية ومن أجل الإلمام بجميع جوانب الدراسة قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث تناولنا في:

المبحث الأول: انعكاسات التحقيق في المحاسبة على التصريحات من خلال التطرق إلى مفهومها، أهميتها وأنواعها.

المبحث الثاني: تأثير التحقيق الجبائي على رقم الأعمال حيث تم التطرق إلى الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

المبحث الثالث: تأثير التحقيق في المحاسبة على دخل ونتائج المؤسسات الاقتصادية من خلال التطرق إلى الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

**المبحث الأول: التصريحات الجبائية**

يقوم النظام الضريبي في الجزائر على نظام التصريح، حيث أن المكلف هو من يقوم بالتصريح بمداخله بصفة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق الغير وبالتالي يحسب الضريبة الواجب عليه دفعها، ما على إدارة الضرائب سوى مراقبة ومتابعة هذه التصريحات.

**المطلب الأول: عموميات حول التصريحات الجبائية****الفرع الأول: ماهية التصريحات الجبائية****أولاً: تعريف التصريحات الجبائية**

هي عبارة عن وثائق قانونية تستلم من إدارة الضرائب، يصرح فيها المكلف برقم أعماله أو أرباحه أو مداخله، وذلك في الآجال المحددة قانوناً لتكون كدليل إثبات تستخدمه الإدارة الجبائية لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف.<sup>1</sup>

حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.<sup>2</sup>

للمفتش الحق في مراقبة التصريحات وطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً، كما يمكن له طلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية.<sup>3</sup>

في حالة رفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب يتمثل في رفض الإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب

<sup>1</sup> سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص114.

<sup>2</sup> المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص10.

<sup>3</sup> المادة 19-1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص10.

توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا، إذ يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة بتقديم إجابته في مدة لا تقل عن ثلاثين (30) يوما.<sup>1</sup>

يتم التصريح بطريقتين هما:

#### ❖ التصريح من طرف المكلف نفسه

وفق هذه الطريقة يقوم المكلف بنفسه بتقديم تصريح في الآجال المحددة قانونا، بحيث يتضمن هذا التصريح المادة الخاضعة للضريبة مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره الشخص الوحيد القادر على معرفة دخله على نحو صحيح.

#### ❖ التصريح من طرف الغير

يقصد بالغير الأشخاص الذين لهم علاقة قانونية بالمكلف بالضريبة كتجار الجملة مع تجار التجزئة، أو المنتج مع الموزعين أو العمال مع المؤسسة...، حيث يقومون بإيداع التصريحات بدلا من المكلف بالضريبة في الآجال المحددة قانونا.<sup>2</sup>

تعتبر هذه الطريقة من الطرق المفضلة لدى إدارة الضرائب، حيث أن الغير ليس لهم مصلحة بإخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة وذلك خوفا من الجزاءات التي يمكن أن تقع عليهم في حالة المخالفة.

#### ثانيا: أهمية التصريحات الجبائية<sup>3</sup>

- تضمن العدالة بالنسبة للعبء الضريبي للمكلف، باعتبار أنه أدرى بوضعية السيولة الخاصة به؛
- تعتبر وسيلة سهلة للمكلف في معرفة قيمة الضريبة المستحقة عليه؛
- تعطي التصريح لإدارة الضرائب المعلومات اللازمة عن المكلف، مما يسهل من حساب الضريبة و تحصيلها؛
- تعتبر أداة اتصال بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية؛
- تعتبر أداة فعالة في محاربة الغش والتهرب الضريبي من طرف المكلف بالضريبة.

<sup>1</sup> المادة 19 الفقرة 3 و 4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص10.

<sup>2</sup> سمية قحوش ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في

العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012/2011، ص ص47-48.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص51،49.

## الفرع الثاني: أنواع التصريحات الجبائية

## أولاً: التصريح بالوجود (G08)

يتعين على الخاضعين بالضريبة عند بداية نشاطهم التصريح بالوجود لدى مركز الضرائب التابعين له، المطابق للنموذج الممنوح من طرف الإدارة G08، وذلك خلال 30 يوماً الأولى من بداية النشاط.<sup>1</sup>

يجب أن يكون هذا التصريح مدعماً بنسخة مطابقة قانوناً لشهادة الازدياد، معدة قانوناً ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكفون بالضريبة الحاملين للجنسية الجزائرية أو الأجنبية، ويحتوي على المعلومات التالية:<sup>2</sup>

- إسم ولقب المكلف بالضريبة؛
- العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين وخارج الجزائر بالنسبة للأجانب.

## ثانياً: التصريح الشهري G50

يتم إيداع التصريحات الشهرية من طرف<sup>3</sup>:

- المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- الأشخاص الطبيعيين والمؤسسات الفردية وشركات الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنيين التابعين للنظام الحقيقي.

وذلك في العشرين (20) يوماً الأولى من الشهر الموالي لدى قباضة الضرائب التابعة لمكان ممارسة النشاط.

## ثالثاً: التصريح السنوي

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من التصريحات السنوية، الأول يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي، والثاني يتعلق بالضريبة الجزافية الوحيدة، أما الثالث فيتعلق بالضريبة على أرباح الشركات.

<sup>1</sup> رضا خلاصي ، النظام الجبائي الجزائري الحديث "جبابة الأشخاص الطبيعيين والمغنيين"، ج1، ط2، دار هومة للنشر، 2006، ص1.

<sup>2</sup> قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 183، 2015، ص 92.

<sup>3</sup> République Algérienne, **Guide pratique des déclarations**, Ministère de financier-Direction Générale des Impôts- Algérie, 2015, p 14.

## 1. التصريح بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:

يجب اكتاب هذا التصريح من قبل:

- الأشخاص الطبيعيون التابعون للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطات مهنية أو فلاحية؛
  - الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل متأتية من تأجير عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية؛
  - الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة؛
  - الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجنبية أو غير أجنبية، زيادة على أجرتهم الرئيسية، باستثناء الأشخاص الممارسين إضافة إلى نشاطهم الرئيسي نشاطا تعليميا أو في مجال البحث بصفة مؤقتة أو كأستاذ شريك في مؤسسة تعليمية.
- ويتم إيداعه لدى المفتشية التابعة لمكان الإقامة للمكلف وذلك قبل 30 أفريل من كل سنة.<sup>1</sup>

## 2. التصريح بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة:

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تحقق مداخيل ناتجة عن أنشطة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مهنة غير تجارية التي لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين (30) مليون دينار.<sup>2</sup>

علاوة على ذلك المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع أو المؤهلون للإستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.

كما يخضع أيضا للضريبة الجزافية المكلفين الذين يقومون باستغلال في آن واحد وفي نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة عدة مؤسسات أو متاجر أو ورشات أو أماكن أخرى لممارسة نشاط ما بصفة منفصلة إذا لم يتجاوز رقم الأعمال الإجمالي المحقق من هذه الأنشطة ثلاثين (30) مليون دينار.

<sup>1</sup> المادة 282 مكرر 1، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص134.

<sup>2</sup> Guide pratique des déclarations, op. cit, p70.

يتم إيداع هذه التصريحات لدى المفتشية التابعة لمقر ممارسة النشاط قبل 01 فيفري من كل سنة.<sup>1</sup>

### 3. التصريح بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات:

يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات إيداع تصريح يتضمن مبلغ أرباح المؤسسات الخاضعة للضريبة الخاصة بالسنة المالية السابقة، وذلك قبل 30 أفريل من كل سنة لدى مفتشية الضرائب التابعة لمقر الشركة أو المؤسسة الرئيسية.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: التصريحات المقدمة من طرف المؤسسات الاقتصادية

قبل التطرق إلى تصريحات المؤسسات الاقتصادية لابد من الإشارة إلى العناصر التالية:

#### الفرع الأول: النتيجة الجبائية

يتحدد المبلغ الخاضع للضريبة من خلال تحديد النتيجة الجبائية، وهي الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة لمؤسسة واحدة، بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته.<sup>3</sup>

#### أولاً: تحديد النتيجة المحاسبية

تحدد النتيجة الجبائية انطلاقاً من النتيجة المحاسبية، حيث تعرف هذه الأخيرة على أنها الفرق بين الإيرادات والأعباء المسجلة محاسبياً أي الأعباء أو الإيرادات التي التزمت بها المؤسسة، وتحدد عبر وثيقتين هما: الميزانية المحاسبية و جدول حسابات النتائج.<sup>4</sup>

#### ثانياً: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

تحدد النتيجة الجبائية وفق العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الإستردادات} - \text{التخفيضات}$$

<sup>1</sup> Guide de contribuable, op.cit, p68.

<sup>2</sup> محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 3002، ص79.

<sup>3</sup> عبد القادر عيساوي، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات، مذكرة التكوين المتخصص للالتحاق برتبة مفتش مالية من الدرجة الثالثة، معهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، القليعة، الجزائر، 2006/2005، ص25.

<sup>4</sup> محمد حمر العين، ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011/2010، ص35.

تتمثل التخفيضات في الخسائر المرحلة لخمس سنوات سابقة، بالإضافة إلى ذلك الجزء غير الخاضع للضريبة من فوائض القيم الناتجة من التنازل عن الإستثمارات وغيرها<sup>1</sup>، أما الإستردادات فتتمثل في الأعباء غير قابلة للخصم من بينها ما يلي:

- التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالعقارات، غير المخصصة مباشرة للإستغلال؛
- الهدايا من كل نوع باستثناء التي لها طابع إشهاري إذا لم تتعدى قيمة الواحدة 500 دج؛
- الإعانات والتبرعات، باستثناء التي تمنح لصالح المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني إذا لم تتعدى مبلغا سنويا واحد مليون دينار (1.000.000 دج)؛
- مصاريف الإستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والحفلات والفندقة، باستثناء المبالغ الملتمزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة؛
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية من أجل تحديد الربح الجبائي، شرط إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية ويسقف 30.000.000 دج؛
- ترميم المعالم الأثرية؛
- ترميم التحف الأثرية؛
- توعية الجمهور و تحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي و المعنوي؛
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية<sup>2</sup>؛
- مصاريف البحث والتطوير، شرط إثباتها في حدود 10% من مبلغ الدخل أو الربح ويسقف 100.000.000 دج.<sup>3</sup>

**الفرع الثاني: تصريحات المؤسسات الإقتصادية**

**أولا: بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال**

**❖ الرسم على القيمة المضافة:**

<sup>1</sup> المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص83.

<sup>2</sup> المادة 171، نفس المرجع السابق، ص84.

<sup>3</sup> Guide pratique des déclarations, op.cit, p6

يتم اكتتاب التصريح بالرسم على القيمة المضافة كل شهر في وثيقة (G50) ذات اللون الأزرق وإيداعه لدى قبضة الضرائب التابعة لمقر ممارسة النشاط، وذلك في عشرين (20) يوم الأولى من الشهر.<sup>1</sup>

### ❖ الرسم على النشاط المهني

حسب المادة 224 من قانون الرسوم والضرائب المماثلة " 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 "

حيث يتم التصريح في وثيقة (G11)، وذلك قبل 30 أبريل من كل سنة.<sup>2</sup>

ثانيا: بالنسبة للضرائب على الدخل و الأرباح

### ❖ الضريبة على الدخل الإجمالي

على المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي الإلتزام باكتتاب تصريحات بإجمالي المداخيل والأرباح المحصلة خلال السنة المالية (أرباح صناعية وتجارية، مهن حرة، فلاحية، تأجير العقارات المبنية وغير المبنية، رؤوس الأموال المنقولة، الأجر والمرتببات ...)، وذلك قبل 30 أبريل من كل سنة وفق النموذج المقدم من طرف الإدارة الجبائية المتمثل في سلسلة (G01).<sup>3</sup>

### ❖ الضريبة على أرباح الشركات

يتم تسديد الضريبة على أرباح الشركات على شكل تسبيقات (أقساط)، ويصرح بها عبر وثيقة (G50) وفق الآجال القانونية التالية:

- التسبيق الأول 20 مارس؛
- التسبيق الثاني 20 جوان؛
- التسبيق الثالث 20 نوفمبر؛
- رصيد التسوية.

<sup>1</sup> المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص110.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص110.

<sup>3</sup> سمية قحموش ، مرجع سبق ذكره، ص63.



كما يسدد رصيد التسوية المتبقي ويصرح به وفق التصريح السنوي (G04) ، وذلك قبل 30 أبريل من كل سنة.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: الرسوم على رقم الأعمال

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الضرائب على الإستهلاك التي جاء بها الإصلاح الجبائي سنة 1992، في حين أن الرسم على النشاط المهني يستحق على أساس المبيعات التي تحققها المؤسسة دون الأخذ بعين الاعتبار النتائج المحققة سواء كانت ربح أو خسارة.

#### المطلب الأول: الرسم على القيمة المضافة

##### الفرع الأول: تعريف الرسم على القيمة المضافة

قبل التطرق إلى تعريف الرسم على القيمة المضافة، لابد من تعريف القيمة المضافة أولاً؛ حيث تعرف إقتصادياً "على أنها الفرق بين مجموع الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة الإقتصادية نتيجة بيع ما تقوم بإنتاجه من سلع وخدمات، وبين مجموع ما تدفعه أو تتحمله للحصول على مستلزمات الإنتاج اللازمة لإنتاج السلعة وتقديم الخدمة".<sup>2</sup>

أما محاسبياً فهي الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاك الوسيط، إذ يمكن صياغتها بالشكل التالي: القيمة المضافة = الإنتاج - الاستهلاك<sup>3</sup>

وعليه يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة على رقم الأعمال المحقق خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية، تفرض على القيمة المضافة المحققة عن كل عون اقتصادي يقوم بعمليات تجارية أو تقديم خدمات.<sup>4</sup>

##### الفرع الثاني: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

**1. العمليات الخاضعة للرسم:** تكتسي العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة الطابع الإجمالي و الطابع الاختياري

<sup>1</sup> المادة 164 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص51.

<sup>2</sup> قاسم نايف علوان، فحبة ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص133.

<sup>3</sup> ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة البليدة، العدد 2، 2003، ص27.

<sup>4</sup> Christine Collette, Ellipses, **Fiscalité des entreprises en France et en Europe**, Normandie roto impression s.a.s, 16250 Lanrai, France, 2004, p44.

❖ **العمليات الخاضعة إجباريا: من بينها ما يلي:**<sup>1</sup>

- المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون؛
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية؛
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة المستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين؛
- العمليات التي يقوم بها تجار الجملة؛
- عمليات إيجار و أداء الخدمات وأعمال الدراسات و البحث؛
- المتاجرة في الأشياء المكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية أو الأشياء المقيدة تحت الرقمين 71\_01 و 71\_02، من التعريفات الجمركية وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات المقيدة تحت الرقمين 99\_06 و 99\_07 من التعريفات الجمركية.

❖ **العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا:**<sup>2</sup>

أجاز قانون الرسوم على رقم الأعمال للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة أن يخضعوا لهذا الرسم بشرط أن توجه منتجاتهم إلى:

- التصدير؛
  - الشركات البترولية؛
  - المكلفين بالرسم الآخرين؛
  - المؤسسات المستفيدة من نظام المشتريات بالإعفاء ،
- تجدر الإشارة إلى أن نظام المشتريات بالإعفاء هو تحويل السلع بدون دفع للرسم على القيمة المضافة سواء بالنسبة للشراء أو البيع، ومن خلال نص المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال يطبق هذا النظام في الحالات التالية:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية، قانون الرسم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 2، 2014، ص390.

<sup>2</sup> منصور بن عمارة ، أعمال موجهة في تقنيات الجبائية، ج2، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2009، ص17.

<sup>3</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، صص131-132.

- المواد والخدمات والأشغال المحددة قائمتها بموجب التنظيم الخاص بنشاطات التقيب والبحث عن المحروقات السائلة والغازية واستغلالها ونقلها بالأنابيب والمقتناة من موردي الشركات البترولية؛
- المشتريات المستوردة والمحقة من قبل مصدر والمخصصة إما للتصدير أو لإعادة تصديرها على حالها أو لإدخالها في صنع السلع المعدة للتصدير وتكوينها وتوضيبها وتغليفها وكذا العمليات المتعلقة مباشرة بعملية التصدير؛
- مشتريات مواد التجهيزات باستثناء السيارات السياحية الداخلة في تحقيق عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة عندما تقوم بها المؤسسات أو الوحدات الحديثة النشأة والممارسة لنشاطات منجزة من قبل مستثمرين شباب يستفيدون من إعانة الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب، ولا يستفيد من هذا الامتياز إلا مواد التجهيز غير المصنوعة في الجزائر .

2. الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة: يخضع للرسم على القيمة المضافة ما يلي:

❖ المنتجون: و يقصد بهم<sup>1</sup>

- الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية بصناعة أو استخراج المنتجات بصفتهم صناعا أو مقاولين قصد إعطائها الشكل النهائي وتقديمها للمستهلك النهائي سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل استخدام مواد أخرى أو لا؛
- الأشخاص أو الشركات التي تتمتع بصفة الصانع للقيام في المصانع بالعمليات المتعلقة بصنع المنتجات أو توضيبها التجاري النهائي؛
- الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير، القيام بالعمليات المشار إليها في الفقرتين أعلاه.

<sup>1</sup> حنان شلغوم، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012، ص125.

❖ **تجار الجملة** : يعتبر بيعا بالجملة ما يلي:<sup>1</sup>

- عمليات التسليم التي تتضمن أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظرا لطبيعتها أو لاستخدامها؛
  - عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواء أنجزت بالجملة أو التجزئة؛
  - عمليات تسليم منتوجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكمية المسلمة.
3. **الإعفاءات**: وضع المشرع الجزائري جملة من الإعفاءات في ما يخص الرسم على القيمة المضافة من بينها ما يلي:<sup>2</sup>

• **إعفاءات داخل الوطن:**

- المنتجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم ما عدا اللحوم الحمراء المجمدة؛
- مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين التي تخضع لرسم الضمان؛
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس مجموعة الشركات؛
- عمليات البيع الخاصة بالخبز؛
- عمليات البيع الخاصة بالحليب وزبدة الحليب؛
- عمليات البيع الخاصة بالمنتوجات الصيدلانية المحددة في المدونة الوطنية للأدوية؛
- العمليات التي تهدف إلى تنظيم مطاعم مخصصة للمحتاجين والطلبة لتقديم وجبات مجانية أو بأسعار منخفضة بشرط أن لا تحقق هذه المطاعم أي ربح؛
- السيارات السياحية الجديدة أو ذات أقدمية ثلاث (03) سنوات على الأكثر؛
- المقاعد المتحركة والعربات المماثلة بما فيها المجهزة بمحرك أو آليات أخرى للدفع؛
- العمليات المحققة من طرف البنك المركزي المتعلقة بإصدار النقود؛
- العمليات التي تقوم بها جمعية الهلال الأحمر الجزائري وكذا الجمعيات الأخرى ذات الطابع الإنساني؛
- النشاطات الرياضية والثقافية وكذا الفنية؛
- عمليات الأشغال العقارية والخدمات المتعلقة بالاتصالات والمياه والغاز والكهرباء؛

<sup>1</sup> المادة 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص ص392-393.

<sup>2</sup> Le système fiscale Algérien ,Ministère des Finances- Direction Générale des Impôts,2014,p20,24.

- عقود التأمينات في حالة الكوارث الطبيعية؛
  - عمليات الإقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عملية القرض الإيجاري؛
  - المواد التي تدخل في عملية تربية المواشي؛
  - التنازل عن التحف الفنية والآثار لصالح المتاحف والمكتبات العمومية ومصالح المخطوطات والأرشيف.
  - الإعفاءات خارج الوطن
- أولاً: العمليات الموجهة للاستيراد**

- المنتجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم على القيمة المضافة؛
  - السلع التابعة لأحد الأنظمة المرفقة للحقوق الجمركية الآتية: الاستيداع والقبول المؤقت والعبور والمناقلة والإيداع؛
  - النقود الذهبية والذهب للاستعمال النقدي؛
  - البضائع المستوردة في إطار المقايضة.
- ثانياً: العمليات الموجهة للتصدير**

- عمليات البيع والصنع المتعلقة بالسلع المصدرة، حيث يمنح هذا الإعفاء في ظل الشروط التالية:
- أن يقيد البائع و/أو الصانع الإرسالات في المحاسبة في السجل المنصوص عليه في المادة 72 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة؛
- أن يقيد تاريخ التسجيل في السجل؛
- أن لا يكون التصدير مخالفا للقوانين والتنظيمات.
- عمليات البيع والصنع التي تتعلق ببضائع ذات مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الخاضعة للرقابة الجمركية.

### الفرع الثالث : المسائل الفنية للرسم على القيمة المضافة

- يقصد بالمسائل الفنية للرسم مجموع الإجراءات والخطوات الواجب إتباعها من أجل الحصول على مبلغ الرسم، وعليه سنتطرق إلى مختلف هذه الإجراءات.
- أولاً: الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة**

الحدث المنشئ للضريبة أو الرسم هو الواقعة التي يتولد عنها الدين على المكلف اتجاه الخزينة العمومية، ويختلف حسب طبيعة العملية حيث<sup>1</sup>:

- بالنسبة للمبيعات، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، باستثناء المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب والمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية إذ يتحدد في هذه الحالة من تحصيل الثمن كلياً أو جزئياً؛
- بالنسبة للأشغال العقارية، يتحدد من القبض الكلي أو الجزئي للثمن؛
- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية، يتحدد الحدث المنشئ من التسليم؛
- بالنسبة للواردات، من إدخال البضاعة عند الجمارك؛
- بالنسبة للصادرات، من المنتجات الخاضعة للضريبة؛
- بالنسبة للخدمات، عموماً يتحدد من القبض الكلي أو الجزئي للثمن؛
- بالنسبة للحفلات والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها من تسليم التذكرة.

**ثانياً: وعاء و معدلات الرسم على القيمة المضافة**

#### ❖ الوعاء الخاضع للرسم على القيمة المضافة

يتمثل رقم أعمال المؤسسات في المبالغ المتحصل عليها من الزبائن نتيجة بيع سلع أو تقديم خدمات أو أشغال، وعليه لتحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة لأبد من إضافة كل المصاريف والمقبوضات الملحقة وكذا الحقوق والرسوم باستثناء الرسم كما يطرح منه التخفيضات، الخصم المالي، حقوق الطابع، الأغلفة المرسلة كأمان، مصاريف النقل في حالة إذا سددها المورد ثم حملها للزبون إذا كانت محتواة في الفاتورة المرسلة إلى الزبائن<sup>2</sup>

#### ❖ المعدلات المطبقة في الرسم على القيمة المضافة

يحصل الرسم على رقم القيمة المضافة بمعدل عادي نسبته 17% و معدل مخفض بنسبة 7% والجدول التالي يبين العمليات الخاضعة للمعدل العادي والمعدل المخفض<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص ص 105-106.

<sup>2</sup> محمد حمر العين، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>3</sup> حنان شلغوم، مرجع سبق ذكره، ص 130.

الجدول رقم (1-2) : العمليات الخاضعة للمعدل العادي و المعدل المخفض

العمليات الخاضعة لمعدل 7%	العمليات الخاضعة لمعدل 17%
<p>_ العمليات التي تقوم بها المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛</p> <p>_ الأعمال التي تقوم بها المؤسسات الصحفية؛</p> <p>_ عمليات إعادة تهيئة وبيع السكنات؛</p> <p>_ عمليات ترميم الآثار؛</p> <p>_ صناعة الفضة؛</p> <p>_ المستفيدون من الصفقات؛</p> <p>_ مستغلو سيارات الأجرة؛</p> <p>_ العروض المسرحية والحفلات الموسيقية؛</p> <p>_ الوكلاء بالعمولة والسماسة.</p>	<p>_ العمليات المتعلقة بالأنشطة السياحية؛</p> <p>_ العمليات التي تقوم بها الملاهي وقاعات الموسيقى والمراقص؛</p> <p>_ التظاهرات الرياضية؛</p> <p>_ عمليات النقل التي تقوم بها سيارات الأجرة.</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين

ثالثا: حساب الرسم على القيمة المضافة:

لحساب الرسم على القيمة المضافة يجب التمييز بين نوعين من الرسوم، الرسم المحصل عند البيع والرسم القابل للاسترجاع عند الشراء، فالرسم على القيمة المضافة المحصل هو الرسم المفروض على المبيعات أو الخدمات أي المحصل من الزبائن أما الرسم القابل للاسترجاع هو الرسم المسدد للموردين المتضمن قيمة المشتريات.

وفي هذا الصدد نصت المادة (29) من قانون الرسم على رقم الأعمال على أن " يكون الرسم على القيمة المضافة المذكور في الفواتير أو البيانات أو في وثائق الاستيراد و المتقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة، قابلا للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية " <sup>1</sup>.

<sup>1</sup> المادة 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 411.

### ❖ شروط ممارسة حق الخصم: يمكن للمؤسسة ممارسة هذا الحق سواء على<sup>1</sup>:

1. المشتريات الخاصة بالمخزونات والخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم وذلك عند توفر الشروط التالية:

- يشترط أن يكون الرسم مسجلا على المشتريات في الفاتورة أو وثيقة الإستيراد؛
  - يجب أن تكون السلع مسجلة في الدفاتر المحاسبية بسعر الشراء أو التكلفة خارج الرسم؛
  - احترام المواعيد الزمنية حيث يشترط إيداع التصريح برقم الأعمال في الشهر ذاته الذي حررت فيه الفاتورة أو وثيقة الإستيراد؛
2. الإستثمارات الموجهة لعمليات الإنتاج: يشترط للإستفادة منه توفر الشروط التالية:
- أن تتم العملية من طرف شخص خاضع للرسم على القيمة المضافة؛
  - أن تكون السلع مسجلة في الدفاتر المحاسبية بسعر الشراء أو سعر التكلفة؛
  - أن تستعمل هذه الإستثمارات في عملية خاضعة للرسم فعلا؛
  - أن تبقى هذه الإستثمارات لدى المؤسسة لمدة لا تقل عن (05) سنوات ابتداء من تاريخ شرائها.

### ❖ تسديد الرسم على القيمة المضافة :

يتحدد مبلغ الرسم على القيمة المضافة بالفرق بين الرسم عند البيع (TVA Collectée) و الرسم عند الشراء (TVA Déductible)، و هنا نكون أمام حالتين هما:

- **الفرق موجب:** حيث يكون مبلغ الرسم على البيع أكبر من مبلغ الرسم على الشراء، في هذه الحالة تسدد المؤسسة الفرق للخزينة في الآجال القانونية المحددة؛
- **الفرق سالب:** يكون مبلغ الرسم على الشراء أكبر من مبلغ الرسم على البيع ، في هذه الحالة تستفيد المؤسسة من قرض يحمل لاحقا.<sup>2</sup>

حيث يوزع ناتج الرسم على القيمة المضافة حسب المادة 161 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كما يلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد حمر العين، مرجع سبق ذكره، ص ص 21-22.

<sup>2</sup> Christophe de la Matière, op. cit, p105.

<sup>3</sup> المادة 161 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص ص 339-440.



## 1. بالنسبة للعمليات المحققة في الداخل:

- 80%، لفائدة ميزانية الدولة؛

- 10%، لفائدة البلديات مباشرة؛

- 10%، لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

بالنسبة للعمليات المنجزة من قبل المؤسسات التابعة لاختصاص مديرية المؤسسات الكبرى تدفع الحصة الفائدة إلى البلديات إلى الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

## 2. بالنسبة للعمليات المحققة عند الاستيراد:

- 85% ، لفائدة ميزانية الدولة.

## المطلب الثاني: الرسم على النشاط المهني

## الفرع الأول: مفهوم الرسم على النشاط المهني

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب الثلاثة المباشرة المحلية، تفرض على المؤسسات مهما كان شكلها سواء مؤسسات الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين التي تمارس نشاطات اقتصادية مهنية من غير الأجراء.

وعلى هذا الأساس فإن الرسم على النشاط المهني يستحق من المبيعات التي تحققها المؤسسة دون اعتبار للنتائج المحققة إن كانت ربح أم خسارة.<sup>1</sup>

## الفرع الثاني: مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

## أولاً: الأشخاص الخاضعين للرسم

- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الممارسون لنشاط تخضع عائداته للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية والتجارية وكذا الضريبة على أرباح الشركات؛
- الأشخاص الطبيعيين الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية، باستثناء مسيري الشركات ذات المسؤولية المحدودة الحاصلين على أغلبية الأسهم.

<sup>1</sup> Nathalie Bordes, la Fiscalité en QCM, Normandie, France, 2007, p45.

**ثانيا: العناصر المستثناة من رقم الأعمال الخاضع للرسم**

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز مبلغ ثمانين ألف دينار (80.000 دج ) سنويا إذا تعلق الأمر بالمكلفين الذين يتمثل نشاطهم في بيع البضائع والأشياء واللوازم والسلع المتخذة للاستهلاك في عين المكان، أو الذي لا يتجاوز خمسون ألف دينار جزائري (50.000 دج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الآخرين المؤدين للخدمات؛
- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الواسعة الاستهلاك المدعمة من طرف ميزانية الدولة أو المستفيدة من التعويض؛
- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالنقل، السمسة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة مباشرة للتصدير؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالمواد و السلع الإستراتيجية المحددة عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 31/96 المؤرخ في 15/01/1996 المتضمن لكيفيات تحديد سعر بعض السلع والمواد والخدمات الإستراتيجية عندما يكون هامش البيع بالتجزئة لا يتجاوز 10%.
- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الإعتماد الإيجاري المالي؛
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة؛
- المبلغ المحقق من النشاطات السياحية بالعملة الأجنبية.<sup>1</sup>

**ثالثا: رقم الأعمال المعفى من الرسم على النشاط المهني**

- يستفيد من إعفاء الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاثة (03) سنوات رقم الأعمال المحقق من النشاطات التي يمارسها الشباب في إطار أنظمة:
- الصندوق الوطني لدعم الشباب؛
  - الصندوق الوطني للتأمين على البطالة؛
  - الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر.
- تمدد مدة الإعفاء إلى ستة (06) سنوات بالنسبة للنشاطات الممارسة في منظمة يجب ترقيتها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص107.

<sup>2</sup> Système Fiscale Algérien, op.cit, p12.

### الفرع الثالث: المسائل الفنية للرسم على النشاط المهني

#### أولاً: الحدث المنشئ

يتحدد الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني<sup>1</sup> :

- بالنسبة للمبيعات: من استلام الفاتورة أو البضاعة؛
- بالنسبة للأشغال العقارية: من قبض المبلغ كلياً أو جزئياً؛
- بالنسبة لتأدية الخدمات: من قبض المبلغ كلياً أو جزئياً.

#### ثانياً: أساس و معدلات الرسم على النشاط المهني

##### ❖ الأساس الخاضع

حسب المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " مع مراعاة أحكام المواد 13 و 1-138 و 221، يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة".

وهذا يعني أنه يتم طرح مبلغ الرسم على القيمة المضافة، ثم يتم تطبيق الرسم على النشاط المهني.<sup>2</sup>

##### ❖ معدلات الرسم على النشاط المهني

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 2% وذلك حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2001، توزع حصيلته كما يلي<sup>3</sup>:

#### الجدول رقم ( 2-2 ): توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني

المجموع	التوزيع			الرسم على النشاط المهني
	حصاة الصندوق المشترك للجماعات المحلية	حصاة البلدية	حصاة الولاية	
2%	0,11%	1,30%	0,59%	المعدل العام

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على المادة 222 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ص 109

<sup>1</sup><http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/144-2014-07-14-13-02-55/378-2014-05-28-14-21-4> le 15/01/2015.

<sup>2</sup>المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 107.

<sup>3</sup>حنان شلغوم، مرجع سبق ذكره، ص 140.

أما بالنسبة للرسم على النشاط المهني لقطاع المحروقات فيحدد كما يلي:  
الجدول رقم ( 2-3): توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني بالنسبة لقطاع المحروقات

الرسم على النشاط المهني	حصة الولاية	حصة البلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
المعدل العام	0,88%	1,96%	0,16%	3%

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على المادة 222 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ص 109

### ❖ التخفيضات المطبقة في الرسم على النشاط المهني

1. يمنح تخفيض 30% ل:<sup>1</sup>

- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالمنتجات التي يشمل سعر بيعها بالتجزئة ما يزيد عن 50% من الضرائب غير المباشرة؛
- عمليات البيع التي يقوم بها المنتجون وتجار الجملة الخاصة بالأدوية المنتجة محليا؛

2. يمنح تخفيض 50% ل:

- 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:

- أن تكون هذه الأدوية مصنفة في الأدوية الإستراتيجية المحددة بواسطة المرسوم التنفيذي رقم 31/96 المؤرخ في 15/01/1996؛

- أن يكون هامش البيع بالتجزئة يتراوح ما بين 10% و 30%؛

3. تستفيد من تخفيض 75% العمليات المنجزة عن عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغازوال .

<sup>1</sup> الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2014، ص ص 40-41.

4. يستفيد من تخفيض 25% رقم الأعمال الخاضع للضريبة إلى تجار التجزئة الذين يتمتعون بصفة العضوية في جيش التحرير الوطني، أو في المنظمة المهنية لجهة التحرير الوطني، وكذا أرامل الشهداء.

5. تمنح تخفيضات لصالح الشباب الممارس للنشاطات المستفيدة من إعانة الصندوق الوطني لدعم الشباب والصندوق الوطني للتأمين على البطالة والصندوق الوطني لدعم القرض المصغر ابتداء من نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي خلال الثلاث سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي كما يلي:

- تخفيض بنسبة 70% في السنة الأولى؛
- تخفيض بنسبة 50% في السنة الثانية؛
- تخفيض بنسبة 30% في السنة الثالثة .

#### ثالثا: تسديد الرسم على النشاط المهني:

يتم دفع الرسم على النشاط المهني كل شهر من طرف المكلفين بالضريبة في الحالات التالية:<sup>1</sup>

- ❖ إذا تجاوز رقم الأعمال الخاضع المحقق في السنة المالية السابقة و الذي يسقط احتمالا على السنة مبلغ 80.000 دج بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين يتمثل نشاطهم في بيع البضائع و المواد و اللوازم و المنتجات؛
- ❖ إذا تجاوز رقم الأعمال الخاضع المحقق في السنة المالية السابقة مبلغ 50.000 دج، بالنسبة للمكلفين الذين يؤدون الخدمات
- ❖ إذا تجاوز رقم الأعمال المتمثل أساسا في الإيرادات المهنية الخام مبلغ 15.000 دج. وذلك خلال (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفترة التي تجاوز فيها رقم الأعمال مبلغ 80.000 دج أو 50,000 دج أو 15.000 دج حسب الحالة .

<sup>1</sup> المادة 358 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 161.

### المبحث الثالث: الضرائب على الدخل و النتائج

يتمحور جوهر التفرقة بين الضرائب على الدخل والضرائب على النتائج في التمييز بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي عند الإخضاع الضريبي، وعلى هذا الأساس سنحاول في هذا المبحث تسليط الضوء على كيفية الإخضاع الضريبي في كل منهما.

#### المطلب الأول : الضريبة على أرباح الشركات

##### الفرع الأول : مفهوم الضريبة على ارباح الشركات

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات أحد أهم أصناف الضرائب المباشرة وتصنف كأداة لتمويل ميزانية الدولة، وقد تم تأسيسها بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991. وحسب المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة سنوية تفرض على مجمل أرباح الشركات . وعليه يمكن تعريف الضريبة على أرباح الشركات بأنها: مبلغ مالي تدفعه الشركات إلزامياً إلى إدارة الضرائب بناء على الأرباح التي حققتها، ووفق ما قرره القوانين والتنظيمات السارية المفعول<sup>1</sup>.

من خلال التعريف السابق، تتميز الضريبة على أرباح الشركات\_بالإضافة إلى الخصائص العامة للضريبة\_ بعدة خصائص نجملها فيما يلي<sup>2</sup> :

- ضريبة وحيدة: حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين ولا تقسم إلى أقسام أخرى؛
- ضريبة شاملة: حيث تطبق على كل الأرباح دون تمييز لطبيعتها؛
- ضريبة سنوية: تفرض مرة واحدة في السنة على كل الأرباح المحققة؛
- ضريبة ثابتة النسبة: إذ تحسب بمعدل ثابت، وليست ضريبة تصاعدية؛
- ضريبة تصريحية: حيث يتعين على المكلفين بها تقديم تصريح سنوي بجميع أرباحهم.

<sup>1</sup> عبد القادر عيساوي ، مرجع سبق ذكره، ص11.

<sup>2</sup> تناصرمراد، مرجع سبق ذكره، ص27.

### الفرع الثاني : مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

#### أولا : الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات

حسب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المادة 11 من قانون المالية لسنة 2015 فإن:

#### ❖ الشركات الخاضعة إجباريا للضريبة على أرباح الشركات تتمثل في:

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها؛
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- الشركات التي تنجز العمليات المذكورة في المادة 12 ؛
- الشركات التعاونية والإتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

بالإضافة إلى شركات أخرى تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

- الشركات المدنية التي تأسست تحت شكل شركة الأسهم؛
- المؤسسات العمومية الإقتصادية؛
- الشركات القابضة العمومية .

#### ❖ الشركات الخاضعة إختياريا للضريبة على أرباح الشركات:

هناك بعض الشركات التي تعتبر أصلا خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أن المشرع أعطى لها الحق في الإختيار للخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يترتب على تلك الشركات تقديم طلب الإختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لدى المفتشية المعنية، ويعد هذا الإختيار نهائي ولا رجعة فيه مدى حياة الشركة.

وتتمثل الشركات الخاضعة إختياريا في:

- شركات الأشخاص التي حددها القانون التجاري؛
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم؛
- الشركات والتعاونيات الخاضعة لضريبة الجزافية الوحيدة.

<sup>1</sup> عبد القادر عيساوي ، مرجع سبق ذكره، ص15.

**ثانيا :الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات**

لقد منح المشرع الجزائري من خلال القانون الجبائي وعلى وجه الخصوص المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، امتيازاً يتمثل في حق الاستفادة من إعفاءات بعضها مؤقت والبعض الآخر دائم.

**❖ إعفاءات المؤقتة**

تستفيد من إعفاء كلي خلال مدة (3) ثلاث سنوات ، اعتباراً من تاريخ إنطلاق استغلالها الأنشطة الإستثمارات والمستفيدة من إعانة" الصندوق الوطني لدعم الشباب"، "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" ، "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر".

وفي حال ممارسة هذه الأنشطة في منطقة مؤهلة للترقية تمتد فترة الإعفاء إلى(6) ست سنوات، وتمتد(2) بسنتين إضافيتين إذا تعهد المستثمرون بتشغيل(3) ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة.

وإذا تواجدت هاته الأنشطة في مناطق مستفيدة من إعانة" الصندوق الخاص بتطوير مناطق الجنوب" فإن مدة الإعفاء ستمتد إلى (10) عشر سنوات، إبتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال<sup>1</sup>.

- **بالنسبة للقطاع السياحي:** تستفيد من إعفاء لمدة (10) عشر سنوات، المؤسسات السياحية المحدثّة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب. كما تستفيد من إعفاء لمدة (3) ثلاث سنوات وكالات السياحة والأسفار والمؤسسات الفندقية وذلك إبتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط<sup>2</sup>.
- **بالنسبة لسوق البورصة :** تستفيد نواتج وفوائض القيم من الإعفاءات ولمدة (5) خمس سنوات وذلك إبتداء من 1جانفي2014<sup>3</sup>.
- **بالنسبة لشركات رأس مال المخاطرة :**تستفيد هذه الشركات من إعفاء لمدة (5) خمس سنوات إبتداء من انطلاق نشاطها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup><http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/144-2014-07-14-13-02-55/379-2014-05-28-14-21-5>. le 22/01/2015

<sup>2</sup>النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص9.

<sup>3</sup>المادة 138 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 66.

<sup>4</sup><http://www.infddgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/144-2014-07-14-13-02-55/379-2014-05-28-14-21-5>. le 22/01/2015



- تعفى بشكل مؤقت من الضريبة على أرباح الشركات، العمليات المتضمنة أسهم وحصص الأندية المحترفة في كرة القدم والمشكلة في شكل شركة. ويمنح الإعفاء ابتداء من تاريخ صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2010 إلى غاية 31 ديسمبر 2015<sup>1</sup>.

#### ❖ الإعفاءات الدائمة

- **بالنسبة للقطاع الفلاحي :** تستفيد من إعفاء دائم من الضريبة على أرباح الشركات على سبيل الذكر لا الحصر كل من:
  - التعاونيات الإستهلاكية التابعة للهيئات والمؤسسات العمومية؛
  - العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب وإتحاداتها؛
  - المداخل المحققة من عمليات متعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته.
- **بالنسبة للقطاع الإجتماعي :** تستفيد من إعفاء دائم
  - المؤسسات التابعة لجمعية الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها .
  - المداخل المحققة من طرف " صندوق دعم الإستثمار للتشغيل "، و كل إجراء جديد يكون أكثر فائدة مستقبلا<sup>2</sup>.
- **بالنسبة للعمليات المدرة للعملة الصعبة :** تستفيد العمليات المدرة للعملة الصعبة من إعفاء دائم لاسيما :
  - عمليات البيع الموجهة للتصدير؛
  - تأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

ويمنح هذا الإعفاء بناء على رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة .
- **بالنسبة للقطاع الثقافي :** حيث تعفى الإيرادات المحققة من قبل الفرق والمنظمات الممارسة للنشاط المسرحي.

<sup>1</sup> النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص9.

<sup>2</sup> حنان شلغوم، مرجع سبق ذكره، ص107.

### الفرع الثالث : المسائل الفنية للضريبة على أرباح الشركات

#### أولا : الوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي المادة أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة بصفة عامة، أما في حالة الضريبة على أرباح الشركات فالوعاء الضريبي هو الربح المحقق من طرف الشركة.

والربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات ومن أي طبيعة كانت، والتي تتجزأ كل مؤسسة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة<sup>1</sup>. ويتشكل الربح الصافي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات حسب المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من خلال:

❖ احتساب الفرق بين قيمة الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة، وتحسم الضريبة من الإيرادات المالية وتضاف إليها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة. ( تم التفصيل في المبحث الأول من نفس الفصل أنظر الصفحة )

كما يمكن التعبير عن هذا الربح الضريبي بالفرق بين النواتج والتكاليف خلال الدورة المحاسبية.

#### ثانيا: المعدلات القانونية الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات

##### 1. المعدلات العادية

بناء على ما جاء في نص المادة 12 من قانون المالية لسنة 2015، المعدل لأحكام المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فقد تم:

- مراجعة الضريبة على أرباح الشركات لتوحد عند نسبة 23 % بالنسبة لجميع الشركات عوض 19% بالنسبة للشركات الناشطة في إنتاج السلع والبناء والخدمات العمومية والسياحة؛
- مع الإبقاء على نسبة 25% بالنسبة لكافة الشركات الفاعلة في مجال التجارة والخدمات .

<sup>1</sup>منور أوسرير، محمد حمو، جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009، ص133.

## 2. المعدلات الخاصة

تطبق المعدلات الخاصة على بعض المداخل عن طريق الإقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات، و يتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم ( 2-4 ): المعدلات الخاصة للضريبة على أرباح الشركات

شكل الإقتطاع	المعدل	الدخل الخاضع للإقتطاع من المصدر
قرض ضريبي	10 %	عوائد الديون والودائع والكفالات
محزر من الضريبة	40 %	مداخل سندات الصناديق غير الإسمية أو لحاملها
محزر من الضريبة	20 %	المبالغ التي تتقاضاها المؤسسات في إطار عقد التسيير
	10 %	المبالغ المدفوعة لشركات النقل البحري الأجنبي
	24 %	مداخل المؤسسات التي ليست لها إقامة دائمة في الجزائر: _ المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية في إطار تأدية الخدمات _ المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر _ المبالغ المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج

المصدر: من إعداد الطالبتين

### ملاحظة

في حالة ما إذا طبقت البلدان الأجنبية نسبة عليا أو دنيا، فيتم تطبيق قاعدة المعاملة بالمثل.

ثانيا : آليات تحصيل و دفع الضريبة على أرباح الشركات

### ❖ كيفية التحصيل للضريبة<sup>1</sup>

على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، أن يقدموا تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، وهذا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها.

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، (د.س.ن)، ص ص 84- 85.

أما فيما يخص مداخيل الشركات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر، يتم الإقتطاع عن طريق شخص طبيعي أو معنوي على مجموع رقم أعمالها ونسبة الإقتطاع .

### ❖ كيفية الدفع للضريبة

هنا يمكن التمييز بين حالتين هما<sup>1</sup> :

- شركة تزاوّل النشاط: وفي هذه الحالة يترتب على المكلف بالضريبة على أرباح الشركات دفع (3) ثلاثة أقساط و رصيد تسوية، ويمكن إيضاح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (2-5): الأقساط المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات

القسط	قيمة القسط	تاريخ الدفع
القسط الأول	ضريبة السنة (ن _ 1) × 30%	20 فيفري _ 20 مارس
القسط الثاني	ضريبة السنة (ن _ 1) × 30%	20 ماي _ 20 جوان
القسط الثالث	ضريبة السنة (ن _ 1) × 30%	20 أوت _ 20 نوفمبر

المصدر: من إعداد الطالبتين

تدفع هذه التسبيقات خلال السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة.

ويدفع رصيد التسوية على الأكثر ابتداء من من الأجل المحدد لإيداع التصريح الخاص بالضريبة على أرباح الشركات .

رصيد التسوية = ربح السنة × معدل الضريبة على أرباح الشركات \_ مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة

### ❖ شركة حديثة النشاط: فيما يخص الشركات حديثة النشاط أو النشأة، فإن كل تسبيق

يساوي 30 % من كل ضريبة محسوبة على الربح المقدر بنسبة 5 % من رأس المال المسخر. ويتم دفع هذه التسبيقات بنفس الطريقة التي تقوم بها الشركات التي تزاوّل النشاط .

<sup>1</sup> رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص ص32،35 .

## المطلب الثاني : مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي:

لقد تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب القانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، عوضا عن الأمر 101-76 الصادر بتاريخ 1976/09/12 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>1</sup>.

باستقراء نص المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نجد أن المشرع الجبائي الجزائري قد عرف الضريبة على الدخل الإجمالي بأنها: "ضريبة سنوية وحيدة، تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".

وعلى هذا الأساس الشركاء التابعين لمؤسسات خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، تفرض عليهم الضريبة على الدخل و ذلك حسب حصتهم من الأرباح الموزعة<sup>2</sup>.

ومن خلال التعريف السابق نستخلص الخصائص التالية :

- تطبق على الأشخاص الطبيعيين: وبهذا فهي تختلف عن الضريبة على أرباح الشركات التي تطبق على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة سنوية: حيث تحصل كل سنة بناء على الأرباح أو المداخيل التي حققها الأشخاص خلال السنة؛
- ضريبة موحدة: فهي تمس مرة واحدة مجموع مداخيل الأشخاص الخاضعين للضريبة؛
- ضريبة شاملة: حيث أنها تشمل كل المداخيل أو الأرباح الصافية المحققة من طرف المكلفين؛
- ضريبة تصريحية: فالمكلفون بالضريبة مجبرون على تقديم تصريح شامل عن مداخيلهم السنوية؛
- ضريبة تصاعدية: حيث يتم حسابها انطلاقا من جدول تصاعدي بحسب شرائح الدخل.

<sup>1</sup>Thierry Lamulle, Gualiano, **Fiscalité**, la Tipografica varese Europe, 2012,p57 .

<sup>2</sup>بوعلام ولهي ، "الضريبة على الأجور والمرتبات وإشكالية التوظيف"، مداخلة مقدمة بقسم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، يوم الأربعاء 10/12/2008، ص2.

## ملاحظة:

**الدخل من الناحية الضريبية:** هو قيمة نقدية أو قابلة للتقدير النقدي، يتحقق بصورة دورية ومنتظمة ومن مصدر مستمر أو قابل للإستمرار<sup>1</sup>.  
**أما الدخل الإجمالي:** فهو كافة القيم النقدية أو القابلة للتقدير النقدي، التي يتحصل عليها الشخص الطبيعي نتيجة استغلاله مصدرا من مصادر الثروة<sup>2</sup>.  
 ويقصد **بالدخل الصافي:** قيم الدخل الإجمالي مخصوما منها التكاليف التي استلزمها استغلال مصدر الدخل لكي يأتي بهذه القيم<sup>3</sup>.

## الفرع الأول: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

حسب ما نصت عليه المواد 3، 4 و 7 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن:  
**أولا : الأشخاص الخاضعين**

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، كافة مداخيل الأشخاص الذين لهم موطن تكليف في الجزائر، وحسب التشريع الجبائي الساري المفعول فإن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى<sup>4</sup>:

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين أو منتفعين به أو مستأجرين له لمدة سنة على الأقل؛
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية؛
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كانوا أجراء أو من غير الأجراء.

<sup>1</sup> عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2014/2013، ص ص 80-81.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 82.

<sup>3</sup> فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013/2012، ص ص 29-30.

<sup>4</sup> الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 30، 11.

بالإضافة إلى أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين يخضعون فيه لضريبة شخصية.

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر وعائدتهم ذات مصدر جزائري.

كما يخضع لنفس الضريبة، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، سواء كان موطن تكليفهم في الجزائر أو خارجه الذين يتحصلون على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها في الجزائر بمقتضى إتفاقية جبائية تم عقدها مع دول أخرى.

### ثانيا: المداخيل الخاضعة

تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل التالية<sup>1</sup>:

- المداخيل الصناعية والتجارية؛
- الأرباح غير التجارية؛
- المداخيل العقارية؛
- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات و الأجور والمعاشات والريوع العمرية؛
- المداخيل الفلاحية.

### ثالثا: الإعفاءات

أعفى قانون الضرائب الجزائري من الضريبة على الدخل الإجمالي، الأشخاص الذين يقل أو يساوي دخلهم الصافي الإجمالي السنوي المبلغ المحدد في جدول الضريبة، وذلك حسبما نصت عليه المادة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. كما أعفى القانون من هذه الضريبة السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

<sup>1</sup> النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص ص2-3.

بالإضافة إلى ذلك ما تضمنته المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015 من إعفاءات نذكر منها ما يلي:

- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب؛
- العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم البكم الذين يقل أجرهم أو معاشاتهم عن عشرين ألف دينار جزائري 20.000 دج شهريا؛
- التعويضات عن المنطقة الجغرافية؛
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة؛
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم؛
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية؛
- التعويض الممنوح للعمال المسرحين.

### الفرع الثاني: المسائل الفنية للضريبة على الدخل الإجمالي

#### أولا: الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

يتمثل الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في: الدخل الصافي السنوي الذي يحققه المكلف بالضريبة من مصادر مختلفة تعود عليه، إما لمهنة يمارسها (راتب) أو لرؤوس أموال يمتلكها (أرباح).

#### ثانيا: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي إما :

❖ عن طريق الجدول التصاعدي؛

الجدول رقم (2-6): الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة ( د ج )
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	من 120.001 إلى 360.000



30%	من 360.001 إلى 1.440.000
35%	أكثر من 1.440.000

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المادة 104 من ق.ض. المباشرة والرسوم المماثلة ص48.

❖ عن طريق الإقتطاع من المصدر<sup>1</sup>؛

• الأرباح غير التجارية

- 24% تطبق على المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات؛
- 24% تطبق على المبالغ المدفوعة للمؤسسات الأجنبية ليست لها منشآت دائمة في الجزائر، مقابل تأديتها الخدمات؛
- 24% محررة من الضريبة، يتم تطبيقها على المداخل المدفوعة من قبل مدينين بالضريبة مقيمين بالجزائر، لمستفيدين لهم مقر جبائي خارج الجزائر؛
- 15% محررة من الضريبة، يتم تطبيقها على المبالغ المدفوعة في شكل أتعاب، أو حقوق الفنانين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر.

• مداخل رؤوس الأموال المنقولة

- تخضع المداخل الموزعة لإقتطاع من المصدر بنسبة 10%، محررة من الضريبة؛
- تخضع إيرادات سندات الصندوق غير الإسمية لإقتطاع بنسبة 50%، محررة من الضريبة؛
- تخضع الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين و المعنويين غير المقيمين لإقتطاع بنسبة 15%، محررة من الضريبة؛
- تخضع إيرادات الديوع و الودائع و الكفالات لإقتطاع بنسبة 10%؛
- تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الإجتماعية، المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين / غير المقيمين لإقتطاع بنسبة 15% و 20% على التوالي.

<sup>1</sup> النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 8 - 9.

- الرواتب و الأجرور و المعاشات و الربوع العمرية
  - تخضع أغلب الرواتب والأجرور المدفوعة لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي للأجرور المحسوب شهريا.
- المداخيل العقارية
  - تخضع المداخيل الناتجة عن الكراء للغرض السكني إلى 7% ، محررة من الضريبة؛
  - تخضع المداخيل الناتجة عن الكراء للغرض التجاري إلى 15%، محررة من الضريبة.

## خلاصة

لقد تعرضنا في هذا الفصل إلى عرض مختلف الضرائب والرسوم التي تمس العمليات التي تقوم بها المؤسسة، والتي لها علاقة مباشرة بموضوع دراستنا. حيث تعرفنا هذا على الرسوم التي تمس رقم الأعمال. من خلال تحديد مجال تطبيق والإعفاءات والمعدلات المطبقة وطرق التصريح لكل من الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

كما تناولنا دراسة الضرائب التي تمس الدخل أو الربح. مما دفعنا إلى دراسة طريقة تحديد النتيجة الجبائية وتعريف مجال تطبيق والإعفاءات والمعدلات المطبقة وطرق التصريح لكل من ضريبة الدخل الإجمالي والضريبة على الأرباح الشركات. على العموم، التصريحات الضريبية المتعلقة بالرسوم التي تمس رقم الأعمال تكون شهرية على عكس الضرائب التي تمس الدخل أو الربح التي تكون سنوية. مما يتعين على المؤسسة اخذ ذلك بعين الاعتبار عند حساب الإعفاءات سواء المتعلقة بالرسوم على رقم الأعمال أو الضرائب على الدخل أو الربح.

**تمهيد**

من أجل معرفة واقع تأثير التحقيق في المحاسبة على الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية في جيجل، قمنا بعمل دراسة تطبيقية تمكنا من اكتشاف الحقائق ومن أجل القدرة على الإجابة إشكالية الدراسة و ذلك من خلال القيام بتوزيع استبيان على مجموعة من المؤسسات، ومن أجل تبسيط ذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين حيث تحدثنا في:

المبحث الأول عن منهجية الدراسة التطبيقية المتعلقة بعملية توزيع الاستبيانات، أما المبحث الثاني قمنا فيه بتحليل النتائج الإحصائية واختبار فرضيات الدراسة إضافة إلى تحليل الفروق من أجل معرفة تأثير المواصفات الشخصية على أجوبة أفراد الدراسة.

**المبحث الأول: منهجية الدراسة المنهجية**

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

**المطلب الأول: منهج وحدود الدراسة الميدانية**

من أجل القيام بالدراسة الميدانية يتوجب على الباحث إتباع منهج محدد يمكنه من التوصل إلى نتائج تمكنه من الخروج برأي صحيح وصادق حول موضوع الدراسة، وفيما يلي عرض للمنهج الذي اتبعناه والحدود الزمنية والمكانية التي أطرت الدراسة.

**الفرع الأول: منهج الدراسة**

اعتمدنا على المنهج الاستقرائي، وذلك من خلال دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية جيجل، بهدف الوصول إلى تعميمات نستطيع إسقاطها على المجتمع.

**الفرع الثاني: حدود الدراسة الميدانية****أولاً: الحدود المكانية**

قمنا بإجراء الدراسة على مستوى المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولاية جيجل وذلك بهدف الحصول على عينة تعكس واقع المؤسسات الاقتصادية في هذه الولاية.

**ثانياً: الحدود الزمنية**

استغرقت مدة توزيع واسترجاع الاستبيانات حوالي 22 يوماً، و هذا ابتداء من 27 مارس 2015 إلى غاية 17 أبريل 2015.

**المطلب الثاني: وصف مجتمع وأداة الدراسة**

بغرض معرفة كيفية تأثير التحقيق الجبائي على الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر، قمنا باختيار مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولاية جيجل كعينة عشوائية، وهذا عن طريق توزيع الاستبيان الذي يضم مجموعة من العبارات وهذا من أجل تأكيدها أو نفيها من قبل مجموعة من الإطارات المالية، المحاسبية والجبائية على مستوى هذه المؤسسات.

## الفرع الأول: أداة جمع البيانات

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

## أولا: تصميم الاستبيان

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

## 1 . البيانات الشخصية

2 . متغيرات الدراسة: وينقسم هذا الجزء بدوره إلى:

المحور الأول: انعكاسات التحقيق في المحاسبة على التصريحات الجبائية؛

المحور الثاني: تأثير التحقيق في المحاسبة على رقم أعمال المؤسسات الاقتصادية؛

المحور الثالث: تأثير التحقيق في المحاسبة على دخل و نتائج المؤسسات الاقتصادية.

## ثانيا: توزيع الاستبيان

قمنا بعمل (60) نسخة، تكفلنا بتوزيع (40) نسخة شخصيا على المؤسسات الاقتصادية التي استطعنا التوصل إليها، و(20) نسخة تكفل بعض الزملاء بتوزيعها. استغرقت الردود في مجملها (15) يوم، حيث قمنا باسترجاع:

(34) نسخة من أصل (40)؛

(19) نسخة من أصل (20).

تم إلغاء (07) نسخ لعدم اكتمال إجابتها ليصبح إجمالي الاستبيانات المقبولة (46) استبيان.

## الجدول رقم (3-1): توزيع الاستبيانات

الاستبيانات المسترجعة		الاستبيانات غير المسترجعة	الاستبيانات الموزعة	المجموع
الاستبيانات المقبولة	الاستبيانات الملغاة			
46	7	7	60	
%76.66	%11.67	%11.67	%100	النسبة

المصدر: من إعداد الطالبتين

**ثالثا: معايير تحديد الاتجاه**

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

**الجدول رقم (2-3): سلم ليكارت**

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

المصدر: من إعداد الطالبتين

كما قمنا باحتساب طول فئات المقياس من خلال المدى كما يلي:

طول الفئة = المدى / عدد الفئات

المدى: هو الفرق بين أكبر و أصغر قيمة (4 = 1-5)

عدد الفئات هو = 5

و منه طول الفئة =  $0.8 = 5/4$

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

و هكذا يصبح التوزيع كما هو موضح في الجدول التالي:

**الجدول رقم (3-3): طول الفئات**

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

المصدر : من إعداد الطالبتين

**رابعا: أسلوب الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل الاستبيان**

اعتمدنا في تحليل الاستبيان على ما يلي:

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

وتتمثل هذه الأدوات في:

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

**2 . أساليب الإحصاء التحليلي:** اعتمدنا على أدوات هذا الأسلوب من أجل القدرة على تحليل

النتائج بصورة أدق، وتتمثل هذه الأدوات في:

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

### الفرع الثالث: دراسة صدق و ثبات الأداة

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

#### أولاً: التأكد من ثبات الاستبيان عن طريق معامل ألفا كرومباخ

يقصد بثبات أداة الدراسة التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا إذا تكرر تطبيقها. وللتحقق من ثبات الاستبيان تم قياس معامل "ألفا كرومباخ" (أنظر الملحق 02) والذي يأخذ قيم تتراوح ما بين الصفر والواحد الصحيح، حيث أنه كلما اقتربت قيمته من الواحد كان الثبات مرتفعا، وكلما اقترب من الصفر كان الثبات منخفضا، وقد تم التوصل إلى ما يلي:

#### الجدول رقم (3-4): معامل ألفا كرومباخ

المحور	الثبات ( ألفا كرومباخ )
انعكاسات التحقيق في المحاسبة على التصريحات الجبائية	0.732
تأثير التحقيق في المحاسبة على رقم أعمال المؤسسات الاقتصادية	0.636
تأثير التحقيق في المحاسبة على دخل ونتائج المؤسسات الاقتصادية	0.653
<b>ألفا كرومباخ الكلي</b>	<b>0.723</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج spss

من خلال الجدول يتضح لنا أن معامل ألفا كرومباخ لكل المحاور يساوي 0.723، وهي نسبة مقبولة إحصائيا ومعناه أنه لو أعدنا توزيع الاستمارات وفي نفس الظروف سنتحصل على إجابات مطابقة بنسبة 65 %.

#### ثانياً: صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

من أجل التأكد من الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان قمنا بحساب معاملات الارتباط (أنظر

الملحق 03) لكل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له، وذلك وفق ما يلي:



## 1. الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

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

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يتمتع المحققون بمعارف محاسبية وجبائية تخولهم اكتشاف التلاعبات في التصريحات.	0.644	0.000
2	يصل المحقق الجبائي إلى نفس النتائج المصرح بها من طرف المكلف.	0.631	0.000
3	يسمح التحقيق في المحاسبة بتقليل الأخطاء المستقبلية.	0.667	0.000
4	نشهد حاليا في المؤسسة ازدياد الأسس الضريبية بمستوى أعلى مما كانت عليه قبل القيام بالتحقيق في المحاسبة.	0.593	0.000
5	بعد إخضاعكم للتحقيق في المحاسبة أصبحتم مهتمين أكثر بالتشريعات الجبائية.	0.732	0.000
6	يعتبر التحقيق في المحاسبة وسيلة فعالة للبحث عن معلومات تخص عدم الانتظام والدقة في التصريحات.	0.672	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج spss

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

## 2. الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

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

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	نتج عن التحقيق في المحاسبة رفع رقم الأعمال من طرف المحققين.	0.493	0.000

0.000	0.538	يساهم التحقيق في المحاسبة في رفع العبء الضريبي من خلال اكتشاف رقم الأعمال المخفي.	2
0.000	0.524	مارست المؤسسة الغش فيما يخص رقمي الأعمال.	3
0.000	0.577	تلجأ المؤسسة إلى إخفاء جزء من رقم الأعمال لتخفيف العبء الضريبي.	4
0.000	0.495	وجود التحقيق في المحاسبة يحتم على المؤسسة التصريح برقم الأعمال المخفي.	5
0.000	0.670	المحاسب مسؤول عن ارتفاع رقم الأعمال.	6
0.000	0.624	هناك مبالغة في رفع رقم الأعمال من طرف المحققين.	7

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على برنامج spss

يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لها، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من (0.05)، وقيمة r موجبة وبالتالي تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لأجله.

### 3. الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

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

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	نتج عن التحقيق في المحاسبة رفع في النتيجة المحاسبية.	0.370	0.011
2	المحاسب مسؤول عن رفع النتيجة المحاسبية.	0.198	0.188
3	تلجأ المؤسسة إلى استعمال طرق غير شرعية من أجل تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة.	0.675	0.000
4	تمارس المؤسسة الغش في النتيجة المحاسبية.	0.693	0.000
5	تؤثر الضريبة على الدخل و النتائج على مختلف قرارات واختيارات المؤسسات الاقتصادية.	0.692	0.000
6	هناك مبالغة في إعادة حساب النتيجة المحاسبية (رفع النتيجة) من طرف المحققين.	0.599	0.000

0.000	0.640	يعتبر التحقيق في المحاسبة وسيلة فعالة في اكتشاف النتيجة المحاسبية المخفية.	7
-------	-------	--	---

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على برنامج spss

يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لها، والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من (0.05)، وقيمة r موجبة وبالتالي تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لأجله.

#### 4. صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

الجدول رقم (3-8): معاملات ارتباط إجمالي المحاور

رقم المحور	محتوى المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	انعكاسات التحقيق في المحاسبة على التصريحات الجبائية.	0.360	0.014
2	تأثير التحقيق في المحاسبة على رقم أعمال المؤسسات الاقتصادية.	0.735	0.000
3	تأثير التحقيق في المحاسبة على دخل و نتائج المؤسسات الاقتصادية.	0.863	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج spss

يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين كل متوسط محور من محاور الدراسة والمعدل الكلي للاستبانة، والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من (0.05)، وقيمة r موجبة وبالتالي تعتبر محاور الدراسة صادقة لما وضعت لأجله.

### المبحث الثاني: تحليل نتائج المحاور

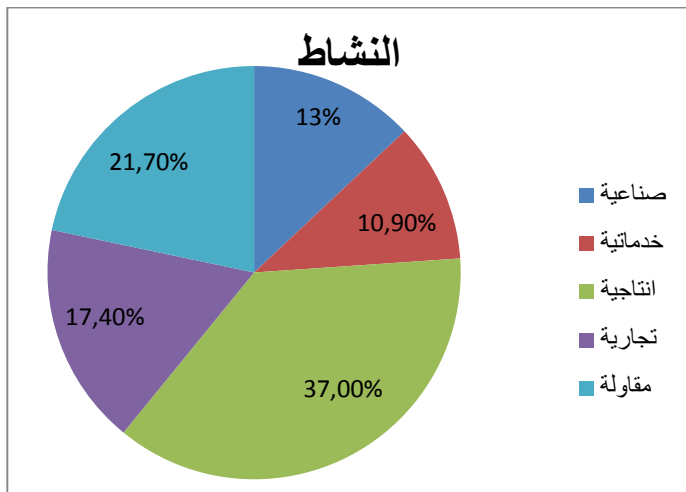
بعد القيام بإدخال البيانات في برنامج spss، قمنا بتحليل النتائج التي تحصلنا عليها بعد ذلك قمنا باختبار فرضيات دراستنا من أجل التأكد من صحتها أو نفيها وفق ما يلي:

### المطلب الأول: وصف عينة الدراسة

اعتمادا على نتائج spss، قمنا بوصف عينة الدراسة (أنظر الملحق 04) من أجل معرفة مواصفات ومكانة المجيبين، وبالتالي معرفة وجهة النظر حول موضوعنا.

#### أولا : نشاط المؤسسة

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



الجدول رقم (3-9): توزيع أفراد العينة حسب نشاط المؤسسة

نشاط المؤسسة	التكرار	النسبة
صناعية	6	13.0%
خدمتية	5	10.9%
إنتاجية	17	37.0%
تجارية	8	17.4%
مقاوله	10	21.7%
المجموع	46	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على

نتائج spss

نتائج spss المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج spss من الجدول يتضح لنا أن 13% من العينة مؤسسة صناعية، و10.9% منها عبارة عن مؤسسات خدمتية، 37% عبارة عن مؤسسات إنتاجية، في حين أن 17.4% عبارة عن مؤسسات تجارية والنسبة للباقي فتمثل في مؤسسات المقاوله بنسبة 21.7%. ومنه يتضح لنا أن أغلب المؤسسات التي خضعت للتحقيق في المحاسبة حسب العينة هي المؤسسات الإنتاجية.

ثانيا: عمر المؤسسة

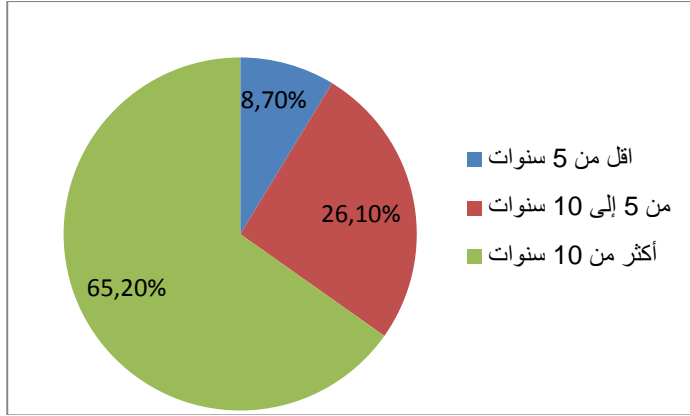
الجدول رقم (3-10): توزيع أفراد العينة

حسب عمر المؤسسة

النسبة	التكرار	مدة النشاط
8.7	4	أقل من 5 سنوات
26.1	12	من 5 إلى 10 سنوات
65.2	30	أكثر من 10 سنوات

الشكل رقم (3-2): توزيع أفراد العينة

حسب عمر المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين

اعتمادا على نتائج spss

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج spss

يوضح لنا الجدول أن أغلبية المؤسسات ضمن العينة كانت مدة نشاطها أكبر من 10 سنوات تليها مباشرة المؤسسات التي تتراوح مدة نشاطها بين 5 و 1 سنوات، لتأتي في الأخير المؤسسات التي كانت مدة نشاطها أقل من 5 سنوات، وهذا ما يعكس لنا أن أقدمية العينة و إمكانية خوضها تجارب متعددة فيما يتعلق بوضعيتها الجبائية.

ثالثا: طبيعة عمل المجيب

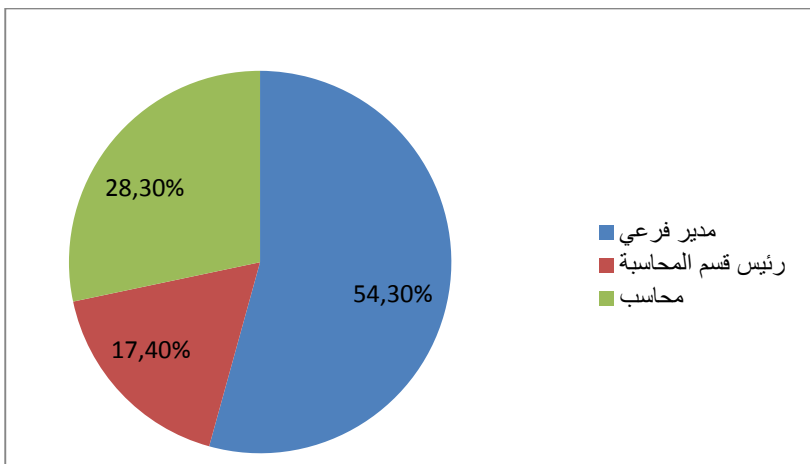
الجدول رقم (3-11): توزيع أفراد العينة

حسب طبيعة عمل المجيب

النسبة	التكرار	طبيعة عمل المجيب
54.3%	25	مدير فرعي
17.4%	8	رئيس قسم المحاسبة
28.3%	13	محاسب

الشكل رقم (3-3): توزيع أفراد العينة

حسب طبيعة عمل المجيب



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا

على نتائج spss

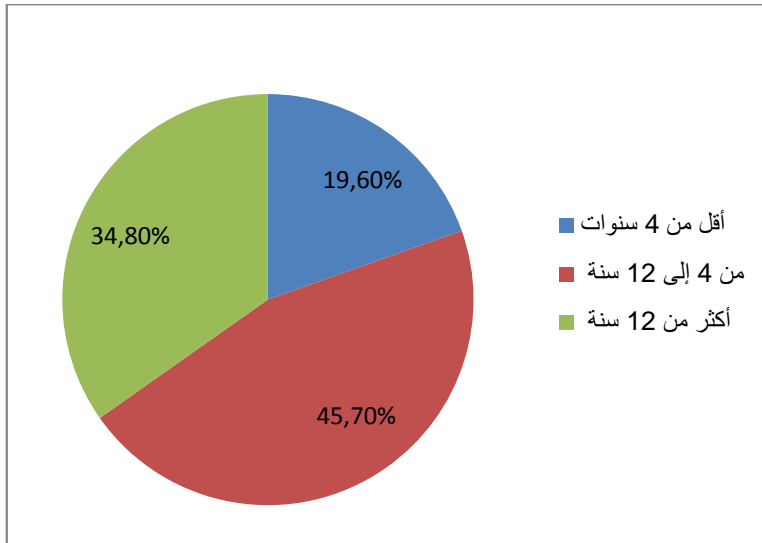
المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج spss

من الجدول يتبين لنا أن النسبة الأكبر من أفراد العينة تخص المدراء الفرعيين بنسبة 54.3% يليها منصب المحاسبين بنسبة 28.3%، وأخيرا رؤساء أقسام المحاسبة بنسبة 17.4%، ومن هنا يتضح لنا نقص كبير في المحاسبين لدى المؤسسات حيث يقوم المدراء الفرعيون بأغلبية الأعمال المتعلقة بالجانب الجبائي.

#### رابعاً: سنوات الخبرة

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

الجدول رقم (3-12): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



نشاط المؤسسة	التكرار	النسبة
أقل من 4 سنوات	9	19.6%
من 4 إلى 12 سنة	21	45.7%
أكثر من 12 سنة	16	34.8%

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على نتائج spss

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً

على نتائج spss

يبين الجدول أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة مهنية تتراوح بين (4-12 سنة) والتي بلغت نسبتها 45.7%، والباقي ينقسم بين الذين وصلت خبرتهم المهنية إلى 12 سنة بنسبة 34.8%، وأقل من 4 سنوات بنسبة 19.6%. وهذا كافي لتكوين فكرة شاملة حول الممارسات المحاسبية والجبائية داخل المؤسسة.

#### المطلب الثاني: تحليل النتائج الإحصائية

نهدف من خلال هذا الاختبار إلى معرفة أي التوزيعات الاحتمالية تتبعها بيانات الدراسة ومن أجل ذلك يستخدم اختبار (كولمغروف - سمرنوف) في حال تجاوزت العينة (30) فرداً، أما إذا كانت أقل من (30) فرداً فيستخدم اختبار (شابيرو ويلك)، وبما أن عينة الدراسة تضم (46) فرداً

استخدم اختبار (كولمجروف- سمرنوف) من أجل معرفة التوزيع الطبيعي (أنظر الملحق 05) ونقوم بوضع الفرضيتين التاليتين:

$H_0$ : البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي؛

$H_1$ : البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

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

جدول رقم (3-13): اختبار التوزيع الطبيعي لأفراد العينة

نوع الاختبار	قيمة Z	مستوى الدلالة
اختبار سمرنوف	0.092	0.200

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج SPSS

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

### الفرع الثاني: تحليل الفقرات واختبار فرضيات الدراسة

من أجل معرفة توجه الفقرات قمنا باستخدام T-test للعينة الأحادية، (أنظر الملحق 06).

#### • تحليل فقرات المحور الأول

الجدول رقم (3-14): التحليل الإحصائي لفقرات المحور الأول

العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة
العبرة 1	4.37	0.645	14.403	0.000
العبرة 2	4.33	0.519	17.338	0.000
العبرة 3	4.46	0.504	19.616	0.000
العبرة 4	4.28	0.455	19.109	0.000
العبرة 5	4.37	0.679	13.690	0.000
العبرة 6	4.39	0.493	19.124	0.000
المجموع	4.37	0.550	17.213	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

❖ **الفقرة الأولى:** يتمتع المحققون بمعارف محاسبية وجبائية تخولهم اكتشاف التلاعبات في التصريحات.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (4.37) بانحراف معياري قدره (0.645)، وقيمة t المحسوبة تساوي (14.403)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن العبارة مقبولة وأن أغلب أفراد العينة موافقون على أن المحققين يتمتعون بمعارف محاسبية وجبائية تخولهم اكتشاف التلاعبات في التصريحات.

❖ **الفقرة الثانية:** يصل المحقق الجبائي إلى نفس النتائج المصرح بها من طرف المكلف.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (4.33) بانحراف معياري قدره (0.519)، وقيمة t المحسوبة تساوي (17.338)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن العبارة مقبولة وأن أغلب أفراد العينة موافقون على أن المحقق الجبائي يصل إلى نفس النتائج المصرح بها من طرف المكلف.

❖ **الفقرة الثالثة:** يسمح التحقيق في المحاسبة بتقليل الأخطاء المستقبلية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (4.46) بانحراف معياري قدره (0.504)، وقيمة t المحسوبة تساوي (19.616)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن العبارة مقبولة وأن أغلب أفراد العينة موافقون على أن المحقق الجبائي يصل إلى نفس النتائج المصرح بها من طرف المكلف.

❖ **الفقرة الرابعة:** نشهد حاليا في المؤسسة ازدياد الأسس الضريبية بمستوى أعلى مما كانت عليه قبل القيام بالتحقيق في المحاسبة.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (4.28) بانحراف معياري قدره (0.455)، وقيمة t المحسوبة تساوي (19.109)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن العبارة مقبولة وأن أغلب أفراد العينة موافقون على أن في المؤسسة تشهد حاليا ازديادا في الأسس الضريبية بمستوى أعلى مما كانت عليه قبل القيام بالتحقيق في المحاسبة.

❖ **الفقرة الخامسة:** بعد إخضاعكم للتحقيق في المحاسبة أصبحت مهتمين أكثر بالتشريعات الجبائية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (4.37) بانحراف معياري قدره (0.679)، وقيمة t المحسوبة تساوي (13.690)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي



(0.000)، وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن العبارة مقبولة وأن أغلب أفراد العينة موافقون على أنه بعد إخضاعهم للتحقيق في المحاسبة أصبحوا مهتمين أكثر بالتشريعات الجبائية.

❖ **الفقرة السادسة: يعتبر التحقيق في المحاسبة وسيلة فعالة للبحث عن معلومات تخص عدم الانتظام والدقة في التصريحات.**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (4.39) بانحراف معياري قدره (0.493)، وقيمة t المحسوبة تساوي (19.124)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن العبارة مقبولة وأن أغلب أفراد العينة موافقون على أن التحقيق في المحاسبة يعتبر وسيلة فعالة للبحث عن معلومات تخص عدم الانتظام والدقة في التصريحات.

❖ **اختبار صحة الفرضية الأولى:**

لاختبار الفرضية الأولى تم اعداد اسئلة من (01) إلى (06) و ذلك ضمن المحور الأول، وقد قمنا بتحديد كل من الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

**H<sub>0</sub>**: نتائج التحقيق في المحاسبة لا تؤثر إيجابيا على التصريحات المحاسبية المستقبلية (G50 و Bilan)؛

**H<sub>1</sub>**: نتائج التحقيق في المحاسبة تؤثر إيجابيا على التصريحات المحاسبية المستقبلية (G50 و Bilan)؛

الجدول رقم (3-15): نتائج t-test للمحور الأول

4.36	المتوسط الحسابي
0.36	الانحراف المعياري
25.535	قيمة t الحسابية
0.000	مستوى الدلالة

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج spss

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للمحور الأول تساوي (4.36) وقيمة t المحسوبة تساوي (25.535) وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01) والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05) وعليه نقبل الفرضية البديلة (H<sub>1</sub>) ونرفض الفرضية الصفرية

(H<sub>0</sub>)، أي أن أفراد العينة يوافقون على أن نتائج التحقيق في المحاسبة تؤثر إيجابيا على التصريحات المحاسبية المستقبلية (Bilan و G50).

مما سبق نصل إلى القول بأن التحقيق في المحاسبة وسيلة فعالة للبحث عن عدم الانتظام والدقة في التصريحات، إذ نشهد حاليا في المؤسسات ازدياد الأسس الضريبية بمستوى أعلى مما كانت عليه قبل التحقيق. ومن أجل خلق توافق بين الإدارة الضريبية والمؤسسات الإقتصادية تسعى هذه الأخيرة إلى زيادة معارفها الجبائية من خلال الاهتمام أكثر بالقواعد والتشريعات الجبائية من أجل التقليل من الأخطاء المستقبلية فيما يخص التصريحات الجبائية.

### • تحليل فقرات المحور الثاني

الجدول رقم (3-16): التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثاني

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة
العبارة 1	2.83	0.902	-1.308	0.198
العبارة 2	3.26	0.976	1.813	0.077
العبارة 3	2.57	0.860	-3.428	0.001
العبارة 4	2.61	1.022	-2.598	0.013
العبارة 5	3.46	0.887	3.490	0.001
العبارة 6	3.07	0.904	0.489	0.627
العبارة 7	3.04	1.074	0.275	0.785
المجموع	2.98	0.947	-0.181	0.234

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على برنامج spss

### ❖ الفقرة الأولى: نتج عن التحقيق في المحاسبة رفع رقم الأعمال من طرف المحققين .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (2.83) بانحراف معياري قدره (0.902)، وقيمة t المحسوبة تساوي (-1.308)، وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.198)، وهي أكبر من (0.05) مما يدل على أن العبارة مرفوضة وأن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أن التحقيق في المحاسبة ينتج عنه رفع في رقم الأعمال من طرف المحققين.

### ❖ الفقرة الثانية: يساهم التحقيق في المحاسبة في رفع العبء الضريبي من خلال اكتشاف رقم الأعمال المخفي.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.26) بانحراف معياري قدره (0.976)، وقيمة  $t$  المحسوبة تساوي (1.813)، وهي أقل من قيمة  $t$  الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.077)، وهي أكبر من (0.05) مما يدل على أن العبارة مرفوضة وأن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أن التحقيق في المحاسبة يساهم في رفع العبء الضريبي من خلال اكتشاف رقم الأعمال المخفي.

#### ❖ الفقرة الثالثة: مارست المؤسسة الغش فيما يخص رقم الأعمال.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (2.57) بانحراف معياري قدره (0.860)، وقيمة  $t$  المحسوبة تساوي (-3.428)، وهي أقل من قيمة  $t$  الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.001)، وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن العبارة مرفوضة وأن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أن المؤسسة مارست الغش فيما يخص رقم الأعمال.

#### ❖ الفقرة الرابعة : تلجأ المؤسسة إلى إخفاء جزء من رقم الأعمال لتخفيف العبء الضريبي.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (2.61) بانحراف معياري قدره (1.022)، وقيمة  $t$  المحسوبة تساوي (-2.598)، وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.013)، وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن العبارة مرفوضة وأن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أن المؤسسة تلجأ إلى إخفاء جزء من رقم الأعمال لتخفيف العبء الضريبي.

#### ❖ الفقرة الخامسة: وجود التحقيق في المحاسبة يحتم على المؤسسة التصريح برقم الأعمال المخفي.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.46) بانحراف معياري قدره (0.887)، وقيمة  $t$  المحسوبة تساوي (3.490)، وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.001)، وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن العبارة مقبولة وأن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن وجود التحقيق في المحاسبة يحتم على المؤسسة التصريح برقم الأعمال المخفي.

#### ❖ الفقرة السادسة: المحاسب مسؤول عن ارتفاع رقم الأعمال.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.07) بانحراف معياري قدره (0.904)، وقيمة  $t$  المحسوبة تساوي (0.489)، وهي أقل من قيمة  $t$  الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.627)، وهي أكبر من (0.05) مما يدل على أن العبارة مرفوضة وأن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أن المحاسب مسؤول عن ارتفاع رقم الأعمال.

❖ **الفقرة السابعة: هناك مبالغة في رفع رقم الأعمال من طرف المحققين.**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.04) بانحراف معياري قدره (1.074)، وقيمة t المحسوبة تساوي (0,275)، وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.785)، وهي أكبر من (0.05) مما يدل على أن العبارة مرفوضة وأن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أن هناك مبالغة في رفع رقم الأعمال من طرف المحققين.

❖ **اختبار صحة الفرضية الثانية:**

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

$H_0$ : لا يؤدي التحقيق في المحاسبة إلى رفع رقم الأعمال؛

$H_1$ : يؤدي التحقيق في المحاسبة إلى رفع رقم الأعمال.

**الجدول رقم ( 3-17): نتائج t-test للمحور الثاني**

2.97	المتوسط الحسابي
0.53	الانحراف المعياري
-0.31	قيمة t الحسابية
0.75	مستوى الدلالة

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج spss

بصفة عامة يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني يساوي (2.97) وقيمة t المحسوبة تساوي (-0.31) وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01) والقيمة الاحتمالية تساوي (0.75) وهي أكبر من (0.05) وعليه نرفض الفرضية ( $H_1$ ) البديلة ونقبل الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) مما يدل على أن أفراد العينة لا يوافقون على أن التحقيق في المحاسبة يؤدي إلى ارتفاع رقم أعمال المؤسسات.

مما سبق لاحظنا أن التحقيق في المحاسبة لا ينتج عنه رفع في رقم الأعمال من طرف المحققين، لأن أغلب المؤسسات محل الدراسة التي صادفناها لا تلجأ إلى إخفاء جزء من رقم الأعمال لتخفيف العبء الضريبي، وهذا ناتج عن كون التحقيق في المحاسبة يحتم على المؤسسة التصريح برقم الأعمال الحقيقي، أي أنه لا توجد مبالغة أو تعسف من طرف المحققين اتجاه المؤسسات فيما يخص رقم الأعمال.

## • تحليل فقرات المحور الثالث

الجدول رقم (3-18): التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثالث

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة
العبارة 1	3.22	0.841	1.753	0.086
العبارة 2	2.91	0.694	-0.850	0.400
العبارة 3	2.76	1.158	-1.400	0.168
العبارة 4	2.15	0.965	-5.957	0.000
العبارة 5	3.33	1.034	2.139	0.038
العبارة 6	3.24	1.079	1.503	0.140
العبارة 7	3.87	0.957	6.162	0.000
المجموع	3.07	0.962	0.48	0.12

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على برنامج spss

## ❖ الفقرة الأولى: نتج عن التحقيق في المحاسبة رفع في النتيجة المحاسبية .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.22) بانحراف معياري قدره (0.841)، وقيمة t المحسوبة تساوي (1.753)، وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.086)، وهي أكبر من (0.05) مما يدل على أن العبارة مرفوضة وأن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أن التحقيق في المحاسبة ينتج عنه رفع في النتيجة المحاسبية.

## ❖ الفقرة الثانية: المحاسب مسؤول عن رفع النتيجة المحاسبية .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (2.91) بانحراف معياري قدره (0.694)، وقيمة t المحسوبة تساوي (-0.850)، وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.400)، وهي أكبر من (0.05) مما يدل على أن العبارة مرفوضة وأن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أن المحاسب هو المسؤول عن رفع النتيجة المحاسبية.

## ❖ الفقرة الثالثة: تلجأ المؤسسة إلى استعمال طرق غير شرعية من أجل تخفيض الربح

## الخام الخاضع للضريبة.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (2.76) بانحراف معياري قدره (1.158)، وقيمة t المحسوبة تساوي (-1.400)، وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.168)، وهي أكبر من (0.05) مما يدل على أن العبارة مرفوضة وأن أغلب أفراد العينة لا يوافقون

على أن المؤسسة تلجأ إلى استعمال طرق غير شرعية من أجل تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة.

#### ❖ الفقرة الرابعة: تمارس المؤسسة الغش في النتيجة المحاسبية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (2.15) بانحراف معياري قدره (0.965)، وقيمة t المحسوبة تساوي (-5.957)، وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن العبارة مرفوضة وأن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أن المؤسسة تمارس الغش في النتيجة المحاسبية.

#### ❖ الفقرة الخامسة: تؤثر الضريبة على الدخل والنتائج على مختلف قرارات واختيارات المؤسسات الاقتصادية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.33) بانحراف معياري قدره (1.034)، وقيمة t المحسوبة تساوي (2.139)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.038)، وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن العبارة مقبولة وأن أغلب أفراد العينة موافقون على أن الضريبة على الدخل والنتائج تؤثر على مختلف قرارات واختيارات المؤسسات الاقتصادية.

#### ❖ الفقرة السادسة: هناك مبالغة في إعادة حساب النتيجة المحاسبية (رفع النتيجة) من طرف المحققين.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.24) بانحراف معياري قدره (1.079)، وقيمة t المحسوبة تساوي (1.503)، وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.140)، وهي أكبر من (0.05) مما يدل على أن العبارة مرفوضة وأن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أنه هناك مبالغة في إعادة حساب النتيجة المحاسبية (رفع النتيجة) من طرف المحققين.

#### ❖ الفقرة السابعة: يعتبر التحقيق في المحاسبة وسيلة فعالة في اكتشاف النتيجة المحاسبية المخفية .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي (3.87) بانحراف معياري قدره (0.957)، وقيمة t المحسوبة تساوي (6.162)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن العبارة مقبولة وأن أغلب أفراد العينة موافقون على أن التحقيق في المحاسبة يعتبر وسيلة فعالة في اكتشاف النتيجة المحاسبية المخفية.

## ❖ اختبار صحة الفرضية الثالثة:

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

$H_0$ : لا يؤدي التحقيق في المحاسبة إلى رفع النتيجة الجبائية للمؤسسات؛

$H_1$ : يؤدي التحقيق في المحاسبة إلى رفع النتيجة الجبائية للمؤسسات؛

## الجدول رقم(3-19): اختبار t-test المحور الثاني

3.06	المتوسط الحسابي
0.55	الانحراف المعياري
0.83	قيمة t الحسابية
0.40	مستوى الدلالة

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج spss

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للمحور الأول تساوي (3.06) وقيمة t المحسوبة تساوي (0.83) وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01) والقيمة الاحتمالية تساوي (0.4)، وهي أكبر من (0.05) وعليه نقبل الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) ونرفض الفرضية البديلة ( $H_1$ )، أي أن أفراد العينة لا يوافقون على أن التحقيق في المحاسبة يؤدي إلى ارتفاع النتيجة الجبائية. بما أن الضريبة على الدخل والنتائج تؤثر على مختلف قرارات واختيارات المؤسسات الاقتصادية، وأن التحقيق في المحاسبة وسيلة فعالة في اكتشاف النتيجة المحاسبية المخفية لاحظنا أن أغلب المؤسسات محل الدراسة لا تلجأ إلى استعمال الطرق غير المشروعة من أجل تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة، وهذا من أجل تفادي العقوبات والغرامات الجبائية. وهذا ما يدفعنا إلى القول بأنه لا توجد مبالغة أو تعسف من طرف المحققين أثناء احتساب النتيجة المحاسبية.

## الفرع الثالث : تحليل الفروق

تم استخدام اختبار تحليل التباين anova للمقارنة بين عدة مجموعات مستقلة لدراسة الاختلافات في آراء أفراد الدراسة نحو المحاور الرئيسية باختلاف الخصائص ذات أكثر من بعدين (أنظر الملحق 07).

يتم قبول الفرضية البديلة ورفض فرضية العدم في حالة الحصول على مستوى دلالة أقل من (0.05).

### 1. تحليل الفروقات المتعلقة بطبيعة نشاط المؤسسة

تم وضع فرضيات على النحو التالي:

- $H_0$  : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للتحقيق في المحاسبة و تأثيرها على الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية بالنسبة لطبيعة نشاط المؤسسة.
- $H_1$  : توجد فروق بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة لطبيعة نشاط المؤسسة .

الجدول رقم (3-20): تحليل الفروقات بالنسبة لطبيعة نشاط المؤسسة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
متوسط اجمالي المحاور	بين المجموعات	1.129	4	0.282	2.768	0.040
	داخل المجموعات	4.180	41	0.102		
	المجموع	5.309	45			

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة أقل من (0.05)، ومنه نقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ) ونرفض فرضية العدم ( $H_0$ ) ، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الأفراد لجميع المحاور فيما يخص طبيعة نشاط المؤسسة.

نظرا لظهور فروق بين إجابات المبحوثين حول أثر التحقيق الجبائي على الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، تعزى إلى متغير نشاط المؤسسة يجب أن نقوم بالتأكد من معنوية هذه الفروق باستخدام اختبار Post Hol عن طريق طريقة LSD.

الجدول رقم (3-21): تحليل معنوية الفروق باستخدام اختبار Post Hol عن طريق طريقة LSD

	صناعية		خدمتية		انتاجية		تجارية		مقولة	
	متوسط الفرق	القيمة الاحتمالية	متوسط الفرق	القيمة الاحتمالية	متوسط الفرق	القيمة الاحتمالية	متوسط الفرق	القيمة الاحتمالية	متوسط الفرق	القيمة الاحتمالية
صناعية										
خدمتية	0.09	0.644								
إنتاجية	0.414	0.009	0.324	0.052						
تجارية	0.212	0.225	0.122	0.505	-0.20	0.147				
مقولة	0.115	0.489	0.250	0.887	-0.29	0.023	-0.09	0.523		

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج spss



يتضح من الجدول السابق أن هناك اختلاف معنوي في إجابات المستجوبين يعزى إلى عامل النشاط كما يلي:

- بين المرحلة الأولى والثالثة: حيث القيمة الاحتمالية تساوي 0.009؛
- بين المرحلة الثانية والثالثة: حيث القيمة الاحتمالية تساوي 0.052؛
- بين المرحلة الثالثة والخامسة: حيث القيمة الاحتمالية تساوي 0.023 .

كما نلاحظ أن هناك فروق غير معنوية في إجابات المستجوبين يعزى إلى عامل النشاط كما يلي:

- بين المرحلة الأولى والثانية : حيث القيمة الاحتمالية تساوي 0.644؛
- بين المرحلة الأولى والرابعة: حيث القيمة الاحتمالية تساوي 0.225؛
- بين المرحلة الأولى والخامسة: حيث القيمة الاحتمالية تساوي 0.489؛
- بين المرحلة الثانية والرابعة: حيث القيمة الاحتمالية تساوي 0.505؛
- بين المرحلة الثانية والخامسة: حيث القيمة الاحتمالية تساوي 0.887؛
- بين المرحلة الثالثة والرابعة: حيث القيمة الاحتمالية تساوي 0.147؛
- بين المرحلة الرابعة والخامسة: حيث القيمة الاحتمالية تساوي 0.523 .

## 2. تحليل الفروقات المتعلقة بعمر المؤسسة

تم وضع فرضيات على النحو التالي:

- $H_0$  : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للتحقيق في المحاسبة و تأثيرها على الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية بالنسبة لعمر المؤسسة.
- $H_1$  : توجد فروق بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة لعمر المؤسسة.

### الجدول رقم (3-22): تحليل الفروقات بالنسبة لعمر المؤسسة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
متوسط اجمالي المحاور	بين المجموعات	0.044	2	0.022	0.180	0.836
	داخل المجموعات	5.265	43	0.122		
	المجموع	5.309	45			

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة أكبر من (0.05) ، ومنه نرفض الفرضية البديلة ( $H_1$ ) ونقبل فرضية العدم ( $H_0$ ) ، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الأفراد لجميع المحاور فيما يخص عمر المؤسسة.

### 3. تحليل الفروقات المتعلقة بطبيعة عمل المجيب

تم وضع فرضيات على النحو التالي:

- $H_0$  : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للتحقيق في المحاسبة و تأثيرها على الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية بالنسبة لطبيعة عمل المجيب.
- $H_1$  : توجد فروق بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة لطبيعة عمل المجيب.

#### الجدول رقم (3-23) : تحليل الفروقات بالنسبة لطبيعة عمل المجيب

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
متوسط إجمالي المحاور	بين المجموعات	0.143	2	0.071	0.595	0.556
	داخل المجموعات	5.166	43	0.120		
	المجموع	5.309	45			

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة أكبر من (0.05) ، ومنه نرفض الفرضية البديلة ( $H_1$ ) ونقبل فرضية العدم ( $H_0$ ) ، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الأفراد لجميع المحاور فيما يخص طبيعة عمل المجيب.

### 4. تحليل الفروقات المتعلقة بسنوات الخبرة

تم وضع فرضيات على النحو التالي:

- $H_0$  : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للتحقيق في المحاسبة و تأثيرها على الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية بالنسبة لسنوات الخبرة.
- $H_1$  : توجد فروق بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة لسنوات الخبرة.

الجدول رقم (3-24): تحليل الفروقات بالنسبة لسنوات الخبرة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
متوسط إجمالي المحاور	بين المجموعات	0.161	3	0.054	0.439	0.726
	داخل المجموعات	5.147	42	0.123		
	المجموع	5.309	45			

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة أكبر من (0.05) ، ومنه نرفض الفرضية البديلة ( $H_1$ ) ونقبل فرضية العدم ( $H_0$ ) ، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي اجابات الأفراد لجميع المحاور فيما يخص سنوات الخبرة.

مما سبق نستنتج أنه لا يوجد تأثير لعمر المؤسسة، طبيعة عمل المجيب وسنوات الخبرة على الرأي الذي زدنا به. أي أن أفراد العينة يتفقون على أن التحقيق الجبائي يؤثر على الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية.

### المبحث الثالث: تحليل نتائج فرقة التحقيق في المحاسبة 1

يهدف إعطاء نظرة شاملة حول تأثير التحقيق في المحاسبة على الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية الناشطة على مستوى ولاية جيجل، قمنا بالتنقل إلى مكتب فرقة التحقيق في المحاسبة 1 من أجل أخذ فكرة حول مقدار تغير رقم الأعمال والنتيجة الجبائية بعد التحقيق في المحاسبة من وجهة نظر الإدارة الجبائية.

#### المطلب الأول: أدوات الدراسة

##### الفرع الأول: أدوات جمع المعلومات

من أجل جمع المعلومات التي تتعلق بموضوع الدراسة، قمنا بالتنقل إلى مكتب فرقة التحقيق في المحاسبة 1 للحصول على معلومات تخص رقم الأعمال والنتيجة قبل التحقيق وبعده، وهذا حرصا على جمع إجابات صادقة وحقيقية.

##### الفرع الثاني: أسلوب الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل المعلومات

اعتمدنا في تحليل المعلومات على أساليب الإحصاء الوصفي حيث قمنا باستخدام الأدوات التالية:

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

#### المطلب الثاني: أثر التحقيق في رقم الأعمال على مردودية الخزينة العمومية

يهدف دراسة تأثير التحقيق في رقم الأعمال على مردودية الخزينة العمومية، قمنا بجمع المعطيات التالية، والتي تم إدراجها في الجدول التالي:

##### الجدول رقم (3-25): رقم أعمال المؤسسات قبل التحقيق في المحاسبة وبعده

المؤسسات	رقم الأعمال قبل التحقيق	رقم الأعمال بعد التحقيق	قيمة التغير	نسبة التغير
1	96628840,00	96642043,00	13203,00	0.01 %
2	80882830,00	80882830,00	0,00	-
3	87288930,00	97723220,00	10434290,00	11.95 %
4	49992970,00	50670740,00	677770,00	1.35 %
5	111873330,00	113493940,00	1620610,00	1.44 %
6	39417780,00	39874359,00	456570,00	1.15 %

-	0,00	102178940,00	102178940,00	7
% 5.35	7308350,00	143767670,00	136459320,00	8
% 1.82	1032740,00	57550290,00	56517550,00	9
% 0.24	382550,00	154810430,00	154427880,00	10
% 0.56	225940,00	40146310,00	39920370,00	11
% 0.20	114000,00	54586790,00	54472790,00	12
% 3.53	1162940,00	34027180,00	32864240,00	13
% 87.16	5874190,00	12613420,00	6739230,00	14
% 0.41	401030,00	97645160,00	97244130,00	15
-	0,00	48300900,00	48300900,00	16
-	0,00	115663000,00	115663000,00	17
% 2.31	937600,00	41488900,00	40551300,00	18
% 1.43	669610,00	466102910,00	46543300,00	19
-	0,00	72514400,00	72514400,00	20
% 0.36	335240,00	92424320,00	92098080,00	21
% 29.94	2754620,00	11955060,00	9200400,00	22
% 4.12	15441050,00	389776260,00	347335210,00	23
% 19.68	8420510,00	51204110,00	42783600,00	24
% 1.44	432230,00	30390530,00	29958300,00	25
-	0,00	68557050,00	68557050,00	26
-	0,00	48003820,00	48003820,00	27
/	/	/	/	28
/	/	/	/	29
/	/	/	/	30
/	/	/	/	31

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق الداخلية لمكتب فرقة التحقيق و المحاسبة 1

يبين الجدول أعلاه مجموع رقم الأعمال المحقق في أربع (04) سنوات الخاضع للتحقيق في المحاسبة، ورقم الأعمال المعاد تشكيله. ويهدف تحليل هذه المعطيات قمنا بحساب القيم التالية كما يلي:

قيمة التغير = رقم الأعمال بعد التحقيق - رقم الأعمال قبل التحقيق

نسبة التغير = قيمة التغير / الأساس (رقم الأعمال قبل التحقيق)

بعد القيام بإدخال البيانات في برنامج spss، قمنا بتحليل النتائج التي تحصلنا عليها، بعد ذلك

قمنا باختبار الفرضية الثانية من أجل التأكد من صحتها أو نفيها وفق ما يلي:

$H_0$ : يؤدي التحقيق في المحاسبة إلى رفع رقم الأعمال بنسبة كبيرة؛

$H_1$ : يؤدي التحقيق في المحاسبة إلى رفع رقم الأعمال بنسبة صغيرة.

## الجدول رقم(3-26): متوسط التغير في رقم الأعمال

العنوان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
رقم الأعمال قبل التحقيق	78089573.70	65159325.22
رقم الأعمال بعد التحقيق	96777577.11	102755247.6
نسبة التغير في رقم الأعمال	6.37	17.53

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج spss

من خلال الجدول يتبين لنا أن نسبة الانحراف المعياري (17.53)، نسبة المتوسط الحسابي للمحور الثاني تساوي (6.37) وهي أقل من 50%، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ )، ونقبل الفرضية ( $H_1$ ) البديلة مما يدل على أن التحقيق في المحاسبة يؤدي إلى رفع رقم أعمال المؤسسات بنسبة صغيرة.

حيث أن الفرق بين المتوسط الحسابي لمجموع رقم الأعمال قبل التحقيق و بعد التحقيق موجب ويساوي (18688004.11)، وهو ما يمثل مقدار الزيادة في رقم الأعمال.

## الجدول رقم (3-27): مقدار الزيادة في الرسوم على رقم الأعمال

مقدار التغير	متوسط رقم الأعمال		الرسوم على رقم الأعمال
	بعد التحقيق	قبل التحقيق	
	96777577.11	78089573.70	
373760.07	1935551.54	1561791.47	الرسم على النشاط المهني 2%
3176960.58	16452188.11	13275227.53	الرسم على القيمة المضافة 17%

المصدر: من إعداد الطالبتين

يتضح لنا من خلال هذا الجدول مساهمة الرسوم على رقم الأعمال في زيادة مردودية الخزينة العمومية لولاية جيجل ب(3550720.65)، حيث أن:

- الرسم على النشاط المهني يزيد ب(373760.07)؛

- الرسم على القيمة المضافة يزيد ب(3176960.58).

وهذا راجع إلى قيام المكلفين باخفاء جزء من رقم الأعمال عن طريق:

- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير البيع؛
- أخطاء مادية عمدية(نقل خاطئ للمجاميع،إضافات خاطئة)؛
- البيع بدون فواتير؛
- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات؛

- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات.

### المطلب الثاني: أثر التحقيق في النتيجة الجبائية على مردودية الخزينة العمومية

بهدف دراسة تأثير التحقيق في الضريبة على النتيجة على مردودية الخزينة العمومية، قمنا بجمع المعطيات التالية والتي تم إدراجها في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (3-28): النتيجة الجبائية للمؤسسات قبل التحقيق في المحاسبة وبعده

النسبة	قيمة التغير	النتيجة بعد التحقيق	النتيجة قبل التحقيق	المؤسسات
% 44.55	2189200,00	7102810,00	4913610,00	1
% 96.14	2806580,00	5725780,00	2919200,00	2
% 6.14	3718100,00	64262320,00	6054220,00	3
% 21.92	806940,00	4487650,00	3680710,00	4
% 95.29	6984810,00	14314760,00	7329950,00	5
% 109.76	2074010,00	3963590,00	1889580,00	6
% 33.50	3109670,00	12392140,00	9282470,00	7
% 80.51	7247130,00	16248610,00	9001480,00	8
% 62.16	2417160,00	6305350,00	3888190,00	9
% 9.88	783190,00	8703370,00	7920180,00	10
% 74.41	2205440,00	5169210,00	2963770,00	11
% 125.95	621690,00	1115270,00	493580,00	12
% 96.17	1264030,00	2578380,00	1314350,00	13
% 199.54	2940860,00	4414670,00	1473810,00	14
% 50.36	2114210,00	6311970,00	4197760,00	15
% 80.29	2071420,00	4651250,00	2579830,00	16
% 46.81	3121800,00	9790850,00	6669050,00	17
% 19.07	317300,00	1980370,00	1663070,00	18
% 72.48	4310550,00	10257270,00	5946720,00	19
% 40.17	1711670,00	5972630,00	4260960,00	20
% 77.50	4180480,00	9574300,00	5393820,00	21
% 204.82	3130000,00	4658170,00	1528170,00	22
% 114.72	24243480,00	45375640,00	21132160,00	23
% 64.88	2014920,00	5120400,00	3105480,00	24
% 39.13	384640,00	1367570,00	982930,00	25
% 38.52	1973260,00	7095050,00	5121790,00	26
% 97.45	3688330,00	7473140,00	3784810,00	27
-	3163610,00	3163610,00	Néant	28
-	5959160,00	5959160,00	Néant	29
-	2640350,00	2640350,00	Néant	30
% 420.01	1764050,00	2184050,00	420000,00	31

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق الداخلية لمكتب فرقة التحقيق في المحاسبة 1

يبين الجدول أعلاه مجموع النتيجة الجبائية المحققة في أربع (04) سنوات الخاضعة للتحقيق في المحاسبة، والنتيجة الجبائية المعاد تشكيلها. وبهدف تحليل هذه المعطيات قمنا بحساب القيم التالية كما يلي:

$$\text{قيمة التغير} = \text{النتيجة الجبائية بعد التحقيق} - \text{النتيجة الجبائية قبل التحقيق}$$

$$\text{نسبة التغير} = \text{قيمة التغير} / \text{الأساس (النتيجة الجبائية قبل التحقيق)}$$

بعد القيام بإدخال البيانات في برنامج spss ، قمنا بتحليل النتائج التي تحصلنا عليها، بعد ذلك قمنا باختبار الفرضية الثالثة من أجل التأكد من صحتها أو نفيها وفق ما يلي:

$H_0$ : يؤدي التحقيق في المحاسبة إلى رفع النتيجة الجبائية للمؤسسات بنسبة كبيرة؛

$H_1$ : يؤدي التحقيق في المحاسبة إلى رفع النتيجة الجبائية للمؤسسات بنسبة صغيرة.

**الجدول رقم (3-29): متوسط التغير في النتيجة الجبائية**

العنوان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
النتيجة الجبائية قبل التحقيق	4795987.037	4072859.107
النتيجة الجبائية بعد التحقيق	10237500.74	13615306.85
نسبة التغير في النتيجة الجبائية	74.19	49.14

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة الانحراف المعياري تساوي (49.14)، نسبة المتوسط الحسابي (74.19) وهي أكبر من 50%، ومنه نقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  ونرفض الفرضية البديلة أي أن التحقيق في المحاسبة يؤدي إلى رفع النتيجة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية بنسبة كبيرة. حيث أن الفرق بين المتوسط الحسابي لمجموع النتيجة الجبائية للمؤسسات قبل التحقيق وبعد التحقيق موجب ويساوي (5441513.70)، وهو ما يمثل مقدار الزيادة في النتيجة الجبائية.

**الجدول رقم (3-30) : مقدار الزيادة في الضرائب على النتائج**

مقدار التغير	متوسط النتيجة الجبائية		الضريبة على النتيجة
	بعد التحقيق	قبل التحقيق	
1251548.07	2354625.17	4795987.037	بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية 23%
1360378.39	2559375.19	1198996.80	بالنسبة للمؤسسات الخدمائية و التجارية 25%

المصدر: من إعداد الطالبتين



يتضح لنا من خلال هذا الجدول مساهمة الضريبة على النتيجة في زيادة مردودية الخزينة العمومية لولاية جيجل ب(2611926.46)، حيث أن الضريبة على النتائج:

- بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية تزيد ب(373760.07)؛

- بالنسبة للمؤسسات الخدمائية والتجارية تزيد ب(3176960.58).

وهذا راجع إلى مبالغة المكلفين في تسجيل الأعباء، تسجيل أعباء غير متعلقة بالنشاط أو تسجيل أعباء غير قابلة للخصم من الناحية الجبائية. إضافة إلى:

- تسجيل مشتريات وهمية؛
- تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين (مثلا في يومية المشتريات ويومية العمليات المختلفة)؛
- التسجيل في جانب المدين لحساب المشتريات (ح/60) الاستثمارات المكتسبة، والآلات والمعدات لصاحب المؤسسة.

## خلاصة

من خلال دراستنا التطبيقية واستنادا إلى إجابات عينة الدراسة ومعطيات فرقة التحقيق في المحاسبة<sup>1</sup>، نصل إلى القول بأن التحقيق في المحاسبة يعتبر وسيلة فعالة لضبط سلوكيات المكلفين اتجاه تصريحاتهم الجبائية المستقبلية، حيث يعمل على زيادة درجة الوعي لدى المكلفين بضرورة الالتزام الضريبي والتصريح التلقائي.

كما يلعب التحقيق في المحاسبة دورا كبيرا في ضمان وزيادة مردودية الخزينة العمومية. وعلى الرغم من هذا إلا أن جل إجابات عينة الدراسة لا تقر بهذه الحقيقة وهذا راجع إلى عدة عوامل نفسية واجتماعية وسعيا منهم للحفاظ على سمعة المؤسسة أمام المجتمع.

أولاً: باللغة العربية

❖ الكتب

1. بن عمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، ج2، دار هومة للطباعة والنشر الجزائر، 2009.
2. بوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة "دراسة موضحة طبقاً لمخطط PCN"، ديوان المطبوعات الجامعية، 1998.
3. بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر.
4. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث "جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين"، ج1، ط2، دار هومة للنشر، 2006.
5. السوافيري فتحي رزق، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
6. الصحن عبد الفتاح، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1985.
7. الصحن عبد الفتاح محمد، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
8. علوان نايف، فجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، 2008.
9. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري "تحديث قانون المالية 2009"، مطبعة مزوار، 2009.
10. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005.
11. فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسات المالية، ط1، منشأة المعارف، الإسكندرية.

❖ البحوث الجامعية

1. بريشي عبد الكريم، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص<sup>1</sup> التحليل الاقتصادي، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2013/2014.
2. حمر العين محمد، ترشيد الاختبارات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2010/2011.
3. زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان 2012/2013.
4. شلغوم حنان، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012.
5. عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010/2011.
6. عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، 2011/2012.
7. عيساوي عبد القادر، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات، مذكرة التكوين المتخصص للالتحاق برتبة مفتش المالية من الدرجة الثالثة، نعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، القليعة، الجزائر، 2005/2006.
8. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدينة، الجزائر، 2008/2009.
9. قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011/2012.

10. قلاب ذبيح إلياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، 2011/2010.
11. محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002.
12. ولهي بوعلام، نحو إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، يومي 20-21 أكتوبر 2009.

#### ❖ الملتقيات والمجلات العلمية

1. الحرتسي عبد الله، رداوية محمد، دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية، الملتقى العلمي الدولي حول ضخ القرار في المؤسسات الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 14-15 أبريل 2009.
2. ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة البليدة، العدد 2 2003.
3. ولهي بوعلام، مداخلة حول "الضريبة على الأجور والمرتبات وإشكالية التوظيف"، قسم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الأربعاء 10/12/2008.

#### ❖ القوانين والمراسيم

1. قانون الإجراءات الجبائية، الجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2015.
2. القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، 2014.
3. قانون الرسم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 2، 2014.
4. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، 2015.

5. المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13/07/1998، يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 51، الصادرة في 13/12/1998.
6. الجريدة الرسمية ل 25 نوفمبر 2007، العدد 74، 2007.

❖ منشورات المديرية العامة للضرائب:

1. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية الجزائر، 2014.
2. النظام الجبائي الجزائري، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2014.

ثانيا: باللغة الأجنبية

❖ الكتب:

1. Ahmed Hamini, **Audit comptable et financier**, édition Berti, Algérie, 2001.
2. Christine Collette, Ellipses, **Fiscalité des entreprises en France et en Europe** Normandie roto impression s.a.s, 16250 Lanrai, France, 2004.
3. Christophe de la matière, Marnière, Flammarion, **Droit fiscal général**, Novo print Barcelone, 2012.
4. Cland Laurent, **Contrôle fiscal- la vérification personnell**, Bayeucine, France 1995.
5. Colin, G. Gervaise, M. Rosetti, **Fiscalité pratique**, librairie Vuibert, Paris 1994.
6. Michel Bovier, Marie Chritine, **l'administration fiscale en France**, PUF, Paris, 1988.
7. Nathalie Bordes, **la fiscalité en QCM**, Normandie, 2007.
8. Thierry Lamulle, Gualiano, **Fiscalité**, la Tipografica varese s.p.a Europe, 2012.

❖ منشورات المديرية العامة للضرائب

1. **Bulletin des services fiscaux**, DGI, n°19, Alger print, 2000.
2. **Circulaire N°135 du 15/12/2000**, Ministère des finances, Direction générale des impôts.
3. **Guide de Vérificateur de comptabilité**, République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère de finances, Direction générale des impôts, Algérie print, 2001.
4. **Guide pratique de contribuable**, République Algérienne, Ministère de finance-Direction Générale des Impôts- Algérie,2014.
5. **Guide pratique des déclarations**, République Algérienne, Ministère de financier-Direction Générale des Impôts- Algérie, 2015.
6. **Le système fiscale Algérien**, République Algérienne, Ministère de finance-Direction Générale des Impôts-Algérie,2014.

❖ المواقع الإلكترونية:

1. <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-externes/246-2014-05-28-14-16-02>
2. <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/144-2014-07-14-13-02-55/378-2014-05-28-14-21-4>
3. <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/145-2014-07-14-14-34-02/352-2014-07-08-09-49-50>
4. <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/144-2014-07-14-13-02-55/379-2014-05-28-14-21-5>

**الملحق رقم 01:**

**نموذج الاستمارة الموزعة**



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة بجاية

كلية العلوم الاقتصادية ، التسيير و علوم تجارية

قسم العلوم التجارية

ماستر 02 دراسات محاسبية و جبائية معمقة



استمارة بحث ميداني لموضوع

**تأثير التحقيق الجبائي على الوضعية المالية للمؤسسات الجزائرية**

- يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة -

السلام عليكم و رحمة الله تعالى وبركاته ، تحية طيبة أما بعد:

يسعدنا أن نتقدم إلى سيادتكم المحترمة بطلب مساعدتنا على بلوغ هدف دراستنا والمتمثل في معرفة كيفية تأثير التحقيق الجبائي على الوضعية الجبائية للمؤسسات الجزائرية ، من خلال هذه الاستمارة و هذا استنادا على ثقتنا الكبيرة في خبرتكم .

سوف يتم التعامل مع إجاباتكم بسرية تامة، و المعلومات المقدمة من طرفكم ستعرض بشكل إجمالي وفي قالب رقمي بدون ذكر أسماء أو دلالات على مؤسساتكم أو شخصكم، وهذا لغرض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير، ودمتم في خدمة الصالح العام

الطالبتين:

محيرش غنية

مخلوف حنين

ضع علامة (X) أمام الخيار المناسب:  
المعلومات الشخصية

1. نشاط المؤسسة:

صناعية  إنتاجية  مقاوله   
خدماتية  تجارية

2. عمر المؤسسة:

أقل من 5 سنوات  أكثر من 10 سنوات   
من 5 إلى 10 سنوات

3. طبيعة عمل المجيب:

مدير فرعي  محاسب   
رئيس قسم المحاسبة

4. سنوات الخبرة:

أقل من 4 سنوات  من 4 إلى 12  أكثر من 12 سنة

متغيرات الدراسة

المحور الأول: انعكاسات التحقيق في المحاسبة على التصريحات الجبائية

العبارات	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
01 يتمتع المحققون بمعارف محاسبية وجبائية تخولهم اكتشاف التلاعبات في التصريحات					
02 يصل المحقق الجبائي إلى نفس النتائج المصرح بها من طرف المكلف					
03 يسمح التحقيق في المحاسبة بتقليل الأخطاء المستقبلية					
04 تشهد حاليا في المؤسسة ازدياد الأسس الضريبية بمستوى أعلى مما كانت عليه قبل القيام بالتحقيق في المحاسبة					
05 بعد إخضاعكم للتحقيق في المحاسبة أصبحتم مهتمين أكثر بالتشريعات الجبائية					
06 يعتبر التحقيق في المحاسبة وسيلة فعالة للبحث عن معلومات تخص عدم الانتظام والدقة في التصريحات					

المحور الثاني: تأثير التحقيق في المحاسبة على رقم أعمال المؤسسات الاقتصادية

موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبارات	
					نتج عن التحقيق في المحاسبة رفع رقم الأعمال من طرف المحققين	01
					يساهم التحقيق في المحاسبة في رفع العبء الضريبي من خلال اكتشاف رقم الأعمال المخفي	02
					مارست المؤسسة الغش فيما يخص رقم الأعمال	03
					تلجأ المؤسسات إلى إخفاء جزء من رقم الأعمال لتخفيف العبء الضريبي	04
					وجود تحقيق في المحاسبة يحتم على المؤسسة التصريح برقم الأعمال الحقيقي	05
					المحاسب مسؤول عن ارتفاع رقم الأعمال	06
					هناك مبالغة في رفع رقم الأعمال من طرف المحققين	07

المحور الثالث: تأثير التحقيق في المحاسبة على دخل و نتائج المؤسسات الاقتصادية

موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبارات	
					نتج عن التحقيق في المحاسبة رفع في النتيجة المحاسبية	01
					المحاسب مسؤول عن رفع النتيجة المحاسبية	02
					تلجأ المؤسسات إلى استعمال طرق غير مشروعة من أجل تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة	03
					تمارس المؤسسة الغش في النتيجة المحاسبية	04
					تؤثر الضريبة على الدخل و النتائج على مختلف قرارات و اختيارات المؤسسات الاقتصادية	05
					هناك مبالغة في إعادة حساب النتيجة المحاسبية ( رفع النتيجة) من طرف المحققين	06
					يعتبر التحقيق في المحاسبة وسيلة فعالة في اكتشاف النتيجة المحاسبية المخفية	07



الملحق رقم 02:

معامل ألفا كرومباخ

## المحور الأول

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,732	6

## المحور الثاني

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,636	7

## المحور الثالث

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,653	7

**الملحق رقم 03:**

**معامل الارتباط**

**Corrélations**

		A1	A2	A3	A4	A5	A6	TOTAL1
A1	Corrélation de Pearson	1	,362*	,290	,166	,392**	,164	,644**
	Sig. (bilatérale)		,013	,051	,270	,007	,276	,000
	N	46	46	46	46	46	46	46
A2	Corrélation de Pearson	,362*	1	,353*	,354*	,218	,272	,631**
	Sig. (bilatérale)	,013		,016	,016	,145	,068	,000
	N	46	46	46	46	46	46	46
A3	Corrélation de Pearson	,290	,353*	1	,200	,406**	,428**	,667**
	Sig. (bilatérale)	,051	,016		,182	,005	,003	,000
	N	46	46	46	46	46	46	46
A4	Corrélation de Pearson	,166	,354*	,200	1	,302*	,486**	,593**
	Sig. (bilatérale)	,270	,016	,182		,041	,001	,000
	N	46	46	46	46	46	46	46
A5	Corrélation de Pearson	,392**	,218	,406**	,302*	1	,421**	,732**
	Sig. (bilatérale)	,007	,145	,005	,041		,004	,000
	N	46	46	46	46	46	46	46
A6	Corrélation de Pearson	,164	,272	,428**	,486**	,421**	1	,672**
	Sig. (bilatérale)	,276	,068	,003	,001	,004		,000
	N	46	46	46	46	46	46	46
TOTAL1	Corrélation de Pearson	,644**	,631**	,667**	,593**	,732**	,672**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	46	46	46	46	46	46	46

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).



**Corrélations**

		B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	TOTAL2
B1	Corrélation de Pearson	1	-,124	-,014	-,027	,351*	,505**	,306*	,493**
	Sig. (bilatérale)		,412	,928	,857	,017	,000	,039	,000
	N	46	46	46	46	46	46	46	46
B2	Corrélation de Pearson	-,124	1	,270	,350*	,039	,257	,265	,538**
	Sig. (bilatérale)	,412		,069	,017	,797	,084	,076	,000
	N	46	46	46	46	46	46	46	46
B3	Corrélation de Pearson	-,014	,270	1	,561**	,062	,152	,069	,524**
	Sig. (bilatérale)	,928	,069		,000	,682	,315	,649	,000
	N	46	46	46	46	46	46	46	46
B4	Corrélation de Pearson	-,027	,350*	,561**	1	,054	,197	,097	,577**
	Sig. (bilatérale)	,857	,017	,000		,720	,190	,522	,000
	N	46	46	46	46	46	46	46	46
B5	Corrélation de Pearson	,351*	,039	,062	,054	1	,211	,282	,495**
	Sig. (bilatérale)	,017	,797	,682	,720		,159	,058	,000
	N	46	46	46	46	46	46	46	46
B6	Corrélation de Pearson	,505**	,257	,152	,197	,211	1	,340*	,670**
	Sig. (bilatérale)	,000	,084	,315	,190	,159		,021	,000
	N	46	46	46	46	46	46	46	46
B7	Corrélation de Pearson	,306*	,265	,069	,097	,282	,340*	1	,624**
	Sig. (bilatérale)	,039	,076	,649	,522	,058	,021		,000
	N	46	46	46	46	46	46	46	46
TOTAL2	Corrélation de Pearson	,493**	,538**	,524**	,577**	,495**	,670**	,624**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	46	46	46	46	46	46	46	46

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

**Corrélations**

		C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	TOTAL3
C1	Corrélation de Pearson	1	-,005	-,014	,095	-,058	,382**	,174	,370*
	Sig. (bilatérale)		,974	,927	,529	,703	,009	,247	,011
	N	46	46	46	46	46	46	46	46
C2	Corrélation de Pearson	-,005	1	,139	-,079	,040	-,001	-,051	,198
	Sig. (bilatérale)	,974		,355	,600	,790	,993	,737	,188
	N	46	46	46	46	46	46	46	46
C3	Corrélation de Pearson	-,014	,139	1	,729**	,401**	,100	,152	,675**
	Sig. (bilatérale)	,927	,355		,000	,006	,508	,314	,000
	N	46	46	46	46	46	46	46	46
C4	Corrélation de Pearson	,095	-,079	,729**	1	,394**	,135	,311*	,693**
	Sig. (bilatérale)	,529	,600	,000		,007	,371	,036	,000
	N	46	46	46	46	46	46	46	46
C5	Corrélation de Pearson	-,058	,040	,401**	,394**	1	,307*	,516**	,692**
	Sig. (bilatérale)	,703	,790	,006	,007		,038	,000	,000
	N	46	46	46	46	46	46	46	46
C6	Corrélation de Pearson	,382**	-,001	,100	,135	,307*	1	,375*	,599**
	Sig. (bilatérale)	,009	,993	,508	,371	,038		,010	,000
	N	46	46	46	46	46	46	46	46
C7	Corrélation de Pearson	,174	-,051	,152	,311*	,516**	,375*	1	,640**
	Sig. (bilatérale)	,247	,737	,314	,036	,000	,010		,000
	N	46	46	46	46	46	46	46	46
TOTAL3	Corrélation de Pearson	,370*	,198	,675**	,693**	,692**	,599**	,640**	1
	Sig. (bilatérale)	,011	,188	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	46	46	46	46	46	46	46	46

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**Corrélations**

		TOTAL1	TOTAL2	TOTAL3	TOTAL
TOTAL1	Corrélation de Pearson	1	-,146	,218	,360*
	Sig. (bilatérale)		,332	,146	,014
	N	46	46	46	46
TOTAL2	Corrélation de Pearson	-,146	1	,425**	,735**
	Sig. (bilatérale)	,332		,003	,000
	N	46	46	46	46
TOTAL3	Corrélation de Pearson	,218	,425**	1	,863**
	Sig. (bilatérale)	,146	,003		,000
	N	46	46	46	46
TOTAL	Corrélation de Pearson	,360*	,735**	,863**	1
	Sig. (bilatérale)	,014	,000	,000	
	N	46	46	46	46

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\*. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

**الملحق رقم 04:**

**البيانات الديمغرافية**

نشاط المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
صناعية	6	13,0	13,0	13,0
خدمائية	5	10,9	10,9	23,9
انتاجية	17	37,0	37,0	60,9
تجارية	8	17,4	17,4	78,3
مقاولة	10	21,7	21,7	100,0
Total	46	100,0	100,0	

عمر المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنوات 5 من أقل	4	8,7	8,7	8,7
سنوات 10 إلى 5 من	12	26,1	26,1	34,8
سنوات 10 من أكثر	30	65,2	65,2	100,0
Total	46	100,0	100,0	

طبيعة عمل المجيب

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
فرعي مدير	25	54,3	54,3	54,3
المحاسبة قسم رئيس	8	17,4	17,4	71,7
محاسب	13	28,3	28,3	100,0
Total	46	100,0	100,0	

سنوات الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنوات 4 من أقل	9	19,6	19,6	19,6
سنة 12 إلى 4 من	21	45,7	45,7	65,2
سنة 12 من أكثر	16	34,8	34,8	100,0
Total	46	100,0	100,0	

**الملحق رقم 05:**

**نتائج اختبار التوزيع الطبيعي**

### Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
TOTAL	,092	46	,200 <sup>*</sup>	,985	46	,793

\*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم 06:

**T-TEST** نتائج اختبار



### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A1	46	4,37	,645	,095
A2	46	4,33	,519	,076
A3	46	4,46	,504	,074
A4	46	4,28	,455	,067
A5	46	4,37	,679	,100
A6	46	4,39	,493	,073

### Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A1	14,403	45	,000	1,370	1,18	1,56
A2	17,338	45	,000	1,326	1,17	1,48
A3	19,616	45	,000	1,457	1,31	1,61
A4	19,109	45	,000	1,283	1,15	1,42
A5	13,690	45	,000	1,370	1,17	1,57
A6	19,124	45	,000	1,391	1,24	1,54

### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B1	46	2,83	,902	,133
B2	46	3,26	,976	,144
B3	46	2,57	,860	,127
B4	46	2,61	1,022	,151
B5	46	3,46	,887	,131
B6	46	3,07	,904	,133
B7	46	3,04	1,074	,158

### Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B1	-1,308	45	,198	-,174	-,44	,09
B2	1,813	45	,077	,261	-,03	,55
B3	-3,428	45	,001	-,435	-,69	-,18
B4	-2,598	45	,013	-,391	-,69	-,09
B5	3,490	45	,001	,457	,19	,72
B6	,489	45	,627	,065	-,20	,33
B7	,275	45	,785	,043	-,28	,36

### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
C1	46	3,22	,841	,124
C2	46	2,91	,694	,102
C3	46	2,76	1,158	,171
C4	46	2,15	,965	,142
C5	46	3,33	1,034	,152
C6	46	3,24	1,079	,159
C7	46	3,87	,957	,141

### Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
C1	1,753	45	,086	,217	-,03	,47
C2	-,850	45	,400	-,087	-,29	,12
C3	-1,400	45	,168	-,239	-,58	,10
C4	-5,957	45	,000	-,848	-1,13	-,56
C5	2,139	45	,038	,326	,02	,63
C6	1,503	45	,140	,239	-,08	,56
C7	6,162	45	,000	,870	,59	1,15

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTAL1	46	4,3659	,36281	,05349
TOTAL2	46	2,9752	,53223	,07847
TOTAL3	46	3,0683	,55348	,08161
TOTAL	46	3,4250	,34347	,05064

**Test sur échantillon unique**

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
TOTAL1	25,535	45	,000	1,36594	1,2582	1,4737
TOTAL2	-,317	45	,753	-,02484	-,1829	,1332
TOTAL3	,837	45	,407	,06832	-,0960	,2327
TOTAL	8,392	45	,000	,42500	,3230	,5270

**الملحق رقم 07:**

**نتائج اختبار ANOVA**

### ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,129	4	,282	2,768	,040
Intra-groupes	4,180	41	,102		
Total	5,309	45			

### Comparaisons multiples

Variable dépendante: TOTAL

LSD

(I) النشاط	(J) النشاط	Différence de moyennes (I-J)	Erreur standard	Signification	Intervalle de confiance à 95%	
					Borne inférieure	Borne supérieure
صناعية	خدمائية	,09000	,19334	,644	-,3005	,4805
	انتاجية	,41471*	,15162	,009	,1085	,7209
	تجارية	,21250	,17244	,225	-,1357	,5607
	مقاوله	,11500	,16488	,489	-,2180	,4480
خدمائية	صناعية	-,09000	,19334	,644	-,4805	,3005
	انتاجية	,32471	,16244	,052	-,0033	,6528
	تجارية	,12250	,18202	,505	-,2451	,4901
	مقاوله	,02500	,17488	,887	-,3282	,3782
انتاجية	صناعية	-,41471*	,15162	,009	-,7209	-,1085
	خدمائية	-,32471	,16244	,052	-,6528	,0033
	تجارية	-,20221	,13690	,147	-,4787	,0743
	مقاوله	-,29971*	,12725	,023	-,5567	-,0427
تجارية	صناعية	-,21250	,17244	,225	-,5607	,1357
	خدمائية	-,12250	,18202	,505	-,4901	,2451
	انتاجية	,20221	,13690	,147	-,0743	,4787
	مقاوله	-,09750	,15145	,523	-,4034	,2084
مقاوله	صناعية	-,11500	,16488	,489	-,4480	,2180
	خدمائية	-,02500	,17488	,887	-,3782	,3282
	انتاجية	,29971*	,12725	,023	,0427	,5567
	تجارية	,09750	,15145	,523	-,2084	,4034

\*. La différence moyenne est significative au niveau 0.05.

**ANOVA à 1 facteur**

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,044	2	,022	,180	,836
Intra-groupes	5,265	43	,122		
Total	5,309	45			

**ANOVA à 1 facteur**

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,143	2	,071	,595	,556
Intra-groupes	5,166	43	,120		
Total	5,309	45			

**ANOVA à 1 facteur**

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,161	3	,054	,439	,726
Intra-groupes	5,147	42	,123		
Total	5,309	45			