وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Chérif Messadia
Souk Ahras

Mohamed Chérif MessadiaUniversity
Souk-Ahras

جامعـــة محمد الشريف مساعدية

سوق أهراس

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

القسم:علوم التسيير

السنة الدراسية:2018/2017

مذكـــــرة

ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

المراجعة الجبائية كمدخل لتفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة بالمؤسسة الوطنية للدهن – وحدة سوق اهراس–

الشعبة

علوم التسيير

التخصص

محاسبة وتدقيق

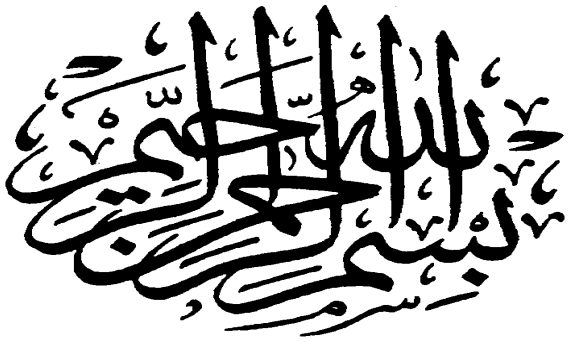
من إعداد

عبـــــاد سهـــــام معـــــاوة وداد

لجنـــــة المناقشـــــــة

الرئيس: سوالم صلاح الدين	الرتبة العلمية: أستاذ مساعد –أ	الجامعة: سوق أهراس
المشرف: د/ لعلايبية مالك	الرتبة العلمية: أستاذ مساعد –أ	الجامعة: سوق أهراس
الممتحن : عز الدين فؤاد	الرتبة العلمية: أستاذ مساعد –أ	الجامعة: سوق أهراس

رقم...../2018



قال الله تعالى :

" وقل هل يستوي الذين يعلمون
والذين لا يعلمون "

شكر و عرفان

باسم الله و الصلاة و السلام على رسول الله

الحمد لله الذي هدانا لهذا و ما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

فالحمد لله أولا و أخيرا حمدا يليق بجلال وجهه و عظيم سلطانه

وكما قال الإمام علي بن أبي طالب (رضي الله عنه) " إن النعمة موصولة بالشكر، والشكر متعلق بالمزيد، وهما مقرونان في قرن، ولن ينقطع المزيد من الله حتى ينقطع الشكر من العبد" لهذا نشكر الله عز وجل ونحمده على نعمة إتمام هذا العمل المتواضع، كما نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير لجميع من ساعدنا في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد ولكل من قدم لنا يد العون ماديا أو معنويا حتى بكلمة طيبة ودعاء من القلب، ونخص بالذكر الأستاذ الفاضل لعلايبية مالك الذي لم يبخل علينا بالنصح والإرشاد وسدد خطانا على طريق البحث بتوجيهاته وسديد رأيه ونصائحه العلمية التي لا تقدر بثمن.

والشكر كذلك موصول إلى كافة أساتذة كلية علوم التسيير وكافة عمال الوحدة الإنتاجية للدهن

بسوق أهراس على تعاونهم معنا.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى

من قال الله في حقهما

(ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولاً كريما)

إلى أعز ما أملك في هذه الدنيا

إلى من جُعلت الجنة تحت أقدامها

أمي الغـــالية

جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين

إلى سندي وملاذي الأول و الأخير

أبي العزيز

إلى من لا تحلو حياتي بدونهن شريكاتي في حزني قبل فرحي مصدر الأمل والدعم

أخواتي أحلى أخوات في الوجود

إلى مصدر الأمان والثقة

إخوتي

إلى صديقتي وزميلتي في البحث وداد

إلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد

إلى كل من سيتفحص هذه المذكرة

سهـــــــــــام

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى :

أروع ما في الوجود، إلى ملاكي في الحياة، إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي،

إلى أغلى الحبايب **أمي الحبيبة**

معنى الحب والحنان وبه أستمد عزتي وإصراري **أبي العزيز**

من هم الأقرب إلى روحي **إخوتي**

توأم روحي وبوجودها أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها **أختي**

أزهار النرجس التي تفيض حبا وطفولة ونقاء كل واحد بإسمه **أولاد إخوتي**

رفيقة دربي وتوأمي في القدر **سهـــــام**

كل الذين تحملهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي

وداد

فهـــــرس المحتويـــــات

المحتويات	الصفحة
شكر وعرفان	أ
الإهداء	ب
فهرس المحتويات	ث
قائمة الجداول	ح
قائمة الأشكال	ح
قائمة الاختصارات	خ
المقدمة العامة	**01**
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية	**07**
المبحث الأول: ماهية المراجعة الجبائية	**08**
المطلب الأول: مفهوم المراجعة الجبائية وعلاقتها بالمفاهيم الأخرى	08
المطلب الثاني: أنواع المراجعة الجبائية وعلاقتها بأنواع المراجعات الأخرى	12
المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الجبائية	16
المبحث الثاني: مراحل سير مهمة المراجع الجبائي	**18**
المطلب الأول: المعايير الواجب توفرها في المراجع الجبائي	18
المطلب الثاني: مسؤوليات المراجع الجبائي	20
المطلب الثالث: مراحل سير مهمة المراجع الجبائي	22
المبحث الثالث: واقع و انتقادات المراجعة الجبائية في الجزائر	**30**
المطلب الأول: المراجعة الجبائية لمحاسبة المكلف بالضريبة	30
المطلب الثاني: المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية	35
المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية في الجزائر	38
الفصل الثاني: التسيير الجبائي للمؤسسة الإقتصادية	**42**
المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي	**43**
المطلب الأول: مفهوم ونظريات التسيير الجبائي	43
المطلب الثاني: أهداف وأهمية التسيير الجبائي	47
المطلب الثالث: مبادئ وحدود التسيير الجبائي	50
المبحث الثاني: المسير الجبائي والإستراتيجيات الجبائية	**53**
المطلب الأول: تعريف ومؤهلات المسير الجبائي	53
المطلب الثاني: مهام ومهارات المسير الجبائي	55
المطلب الثالث: مفهوم الإستراتيجية الجبائية	58

المطلب الرابع: أسس الإستراتيجية الجبائية	59
المبحث الثالث: الخطر الجبائي	**62**
المطلب الأول: مفهوم الخطر الجبائي	62
المطلب الثاني: مصادر وأنواع الخطر الجبائي	64
المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي	66
المطلب الرابع: تقييم الخطر الجبائي	68
المبحث الرابع: مساهمة المراجعة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	**69**
المطلب الأول: علاقة المراجعة الجبائية بالتسيير الجبائي	69
المطلب الثاني: تأثير المراجعة الجبائية على التسيير الجبائي	70
المطلب الثالث: متطلبات تفعيل التسيير الجبائي الأخرى	70
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية بالمؤسسة الوطنية للدهن –وحدة سوق أهراس–	**74**
المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية للدهن – وحدة سوق أهراس–	75
المطلب الأول: لوحة فنية عن المؤسسة الوطنية للدهن ENAP– وحدة سوق أهراس–	75
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتقديم مختلف مصالحه ودوائره	80
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لدائرة الإدرة والمالية وتقديم فروع مصلحة المحاسبة والمالية	85
المبحث الثاني: واقع التسيير الجبائي في المؤسسة الوطنية للدهن –وحدة سوق أهراس–	**87**
المطلب الأول: التسيير الجبائي للرسم على النشاط المهني TAP	87
المطلب الثاني: التسيير الجبائي للرسم الخاص بالفضلات والمهملات الصناعية	87
المطلب الثالث: التسيير الجبائي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات IBS	88
المطلب الرابع: التسيير الجبائي الخاص بالرسم على القيمة المضافة TVA والضريبة على الدخل الإجمالي IRG	92
المبحث الثالث: المراجعة الجبائية للوثائق المحاسبية	**93**
المطلب الأول: مراجعة رؤوس الأموال والأصول الثابتة	93
المطلب الثاني: مراجعة حسابات المخزونات والحسابات الجارية وحسابات الغير	96
المطلب الثالث: تدقيق الحسابات المالية وحسابات الأعباء والإيرادات	98
الخاتمة العامة	**103**
قائمة المراجع	**107**
الملاحق	**110**

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	الفرق بين التسيير الجبائي، التهرب الضريبي والغش الضريبي	45
02	الخطر الجبائي وتأثيره على الأطراف ذات العلاقة	63
03	إعداد النتيجة الجبائية مع تحديد قيمة الضريبة على الأرباح الشركات	89

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	دور المراجعة الجبائية الداخلية	14
02	دور المراجعة الجبائية الخارجية	15
03	الفرق بين المسؤوليات وما يترتب عنها	21
04	الاختلاف بين النظرة الفرنكوفونية والأنجلوسكسونية لمفهوم التسيير الجبائي	46
05	مقومات الإستراتيجية الجبائية في المؤسسة	58
06	الأسس التي ترتكز عليها الإستراتيجية الجبائية	59
07	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن-وحدة سوق أهراس-	80
08	الهيكل التنظيمي لدائرة الإدارة والمالية	85

قائمة الإختصارات

الإختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
ENAP	Entreprise nationale des peintures	المؤسسة الوطنية للدهن
UPSA	Unité de production de Souk Ahras	الوحدة الإنتاجية بسوق أهراس
SNIC	Société national des industries chimiques	الشركة الوطنية للصناعات الكيميائية
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
IRG	Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
CMP	Cout moyen pondéré	التكلفة الوسطية المرجحة
FIFO	First in first out	الوارد أولا الصادر أولا
LIFO	Last in first out	الوارد أخيرا الصادر أولا

المقدمة العامة

تمهيد

في ظل التحولات الكبرى والتغيرات الاقتصادية السريعة التي يشهدها العالم اليوم، أصبح من الصعب على المؤسسة التعايش مع بيئتها الداخلية والخارجية المتغيرة باستمرار، ولذلك يجب عليها التفاعل الإيجابي مع تلك التغيرات، من خلال إتباع طرق تسيير ذات كفاءة وفعالية تمكنها من إيجاد مكانة ضمن دائرة الاقتصاد الجديد.

ونظرا للوضعية التراكمية لطرق التسيير في تسعينيات القرن الماضي، فالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية باعتبارها الركيزة الأساسية التي يبني عليها الاقتصاد الوطني بحاجة لطرق تسيير فعالة، خاصة فيما يخص التسيير الجبائي، باعتبار الجباية متغيرا استراتيجيا، يجب علي المؤسسة مراعاته عند تحديد القرارات المتعلقة بنتائجها ونشاطاتها، ويتطلب ذلك معرفة تامة بالقوانين والتشريعات التي تفرضها الدولة ومختلف التعديلات والإجراءات الجبائية وتأثيرها علي مختلف العمليات التي تقوم بها.

ومن هنا تأتي المراجعة الجبائية باعتبارها عملية منظمة لجمع أكبر قدر من الأدلة والقرائن التي تساعد في التأكد من أن ما تم إدراجه في قائمة الأرباح والخسائر هي نفقات فعلية ومعقولة ومقبولة جبائيا تم إحداثها وفقا لقواعد المحاسبة ثم تكييفها لتتماشى مع القانون الجبائي.

كما أن بقاء المؤسسة وتفاديها المخاطر الجبائية التي قد تؤدي إلى الإفلاس والخروج من السوق مرهون بقيامها بالتسيير السليم والتحكم في الالتزامات الجبائية إضافة إلى استفادتها من الامتيازات التي يطرحها التشريع الجبائي متبنية في ذلك مراجعة جبائية على غرار مراجعة محاسبية تهدف إلى تفعيل عملية التسيير الجبائي سعيا منها لاتخاذ قرارات سليمة تكون فيها نسبة الخطأ أقل ما يمكن.

1) الإشكالية

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الوطنية للدهن–وحدة سوق أهراس–؟

ولمعالجة هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مفهوم المراجعة الجبائية، وماهي المعايير الواجب توفرها في القائم بها ؟

- ماهو التسيير الجبائي، وماهي المهارات الواجب توفرها في المسير الجبائي؟
- فيما تكمن مصادر الخطر الجبائي وكيف يمكن تسييرها؟
- هل تساهم المراجعة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الوطنية للدهن –وحدة سوق أهراس–؟

2) فرضيات الدراسة

للإجابة على هذه الأسئلة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- المراجعة الجبائية وسيلة تعكس مدى فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؛
- التسيير الجبائي عاملا أساسيا يؤدي بالمؤسسة إلى تجنب المخاطر الجبائية؛
- تنتج المخاطر الجبائية عن انحراف المؤسسة في مجال تطبيق التشريعات الجبائية المنصوص عليها؛
- تساهم المراجعة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الوطنية للدهن –وحدة سوق أهراس–.

3) أسباب اختيار الموضوع

لكل عمل وبحث علمي ممهداته ومبرراته لقيام الباحث به، وهناك عدة دوافع ذاتية وموضوعية أدت بنا لاختيار هذا الموضوع وهي:

أ) أسباب ذاتية

- الميل الشخصي للمجال الجبائي؛
- تنمية القدرة الذاتية وتوسيع الرصيد العلمي الشخصي في هذا المجال.

ب) أسباب موضوعية

- ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في الجزائر، خاصة ما يتعلق بالمراجعة الجبائية؛
- العمل على توضيح الرؤية وكشف الغموض عن موضوع الدراسة؛
- تقريب الفكرة إلى أرض الواقع وجعلها محل اهتمام أهل الاختصاص فيما يخدم المصلحة العامة.

4) أهمية الدراسة

تتجلى أهمية موضوع البحث من خلال النقاط التالية :

- الإحاطة بالجوانب النظرية للمراجعة الجبائية ومعرفة أهمية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
- إيجاد حل قانوني لتخفيض العبء الضريبي الناتج عن التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة والمتمثلة في العقوبات والغرامات الناجمة عن المخالفات والإغفالات والأخطاء الواقعة أثناء نشاط المؤسسة؛
- توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية التسيير الجبائي في جميع جوانبه، مما يسهل على المؤسسة تعظيم العوائد وتخفيض التكاليف إلى أدنى قدر ممكن، مما يعزز الوضعية المالية للمؤسسة باعتبارها الركيزة الأساسية للنهوض بالاقتصاد الوطني.

5) أهداف الدراسة

تتمثل الأهداف المرجوة من هذه الدراسة في العناصر التالية:

- تسليط الضوء على أهمية تطبيق المراجعة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية؛
- وضع إطار شامل للتسيير الجبائي يتوافق مع القانون الجبائي المعمول به؛
- إبراز مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تفعيل عملية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية بغرض تجنبها لمختلف المخاطر الجبائية.

6) حدود الدراسة

- الحدود الزمنية: تمثلت في سنة 2018؛
- الحدود المكانية: في المؤسسة الوطنية للدهن –وحدة سوق أهراس–

منهج الدراسة

بهدف الاستجابة لمتطلبات هذه الدراسة، فقد تمت الاستعانة بالمناهج المعتمدة في الدراســـات الاقتصادية والمالية حسب الحاجة، بحيث اعتمدنا على **"المنهج الوصفي"** عند عرض مختلف التعاريف المفاهيم المتعلقـــة بالموضوع على مستوى الفصل الأول والثاني من هذه الدراسة، كما نشير إلى أنه تمت محاولة إسقاط الجزء النظري من دراستنا هذه على الفصل التطبيقي، معتمدين في ذلك على **"منهج دراسة حالة"**

7) صعوبات الدراسة

- نقص المراجع التي تخدم موضوع الدراسة؛
- عدم تواجد مؤسسات تستخدم المراجعة الجبائية مما يصعب دراستها؛
- افتقار المؤسسات لمصلحة خاصة بالتسيير الجبائي.

8) دراسات سابقة

- دراسة :صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.

قام الباحث وفي أربعة فصول، بالتمهيد للولوج إلى صلب الموضوع في مبحثين يتضمنان مفاهيم أساسية حول المراجعة والجباية في فصل تمهيدي، ليقوم في الفصل الأول بالتعرض للمراجعة الجبائية من خلال ماهيتها وتعديد أنواعها وبعض المفاهيم المشابهة لها وتحديد الضوابط التي تتمثل في المعايير الواجب توفرها في المراجع وأعطى مراحل سير مهمته ليقوم بعرض وقائع المراجعة الجبائية والجوانب التي تمسها في الإطار العملي للمراجعة، ليخصص الفصل الثاني لتسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية بالتطرق إلى مفهوم التسيير الجبائي وضرورته وإبراز أهدافه وتقدير الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة، وفي الفصل الأخير تضمن دراسة ميدانية من خلال محاولة الباحث للوصول إلى إبراز دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية بالقيام بالاستبانة، ولإعطاء صورة أكثر وضوحا قام بدراسة حالة أخرى بتشخيص لوضعية المؤسسة الجبائية عند مراقبتها من طرف إدارة الضرائب والقيام بالمراجعة الجبائية لنفس الحالة قبل الخضوع للرقابة والقيام بالمراجعة لإبراز دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية.

وقد خلص الباحث إلى جملة من النتائج أهمها : المراجعة الجبائية أداة في تسيير المؤسسة، والتي توضع تحت تصرف المسيرين، حيث تساعدهم على اتخاذ قراراتهم التسييرية، وإعطائهم معلومات حول وجود الخطر الجبائي، وتعمل على إبداء حكم على ملائمة القرارات السابقة.

- دراسة: منير شيحاني، تفعيل المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي (دراسة ميدانية)، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، الجزائر، 2014.

قام الباحث بتقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول، حيث قام بوضع الفصل التمهيدي ليكون كمدخل للولوج إلى صلب الموضوع من خلال الإلمام بالمفاهيم العامة للمراجعة والجباية، أما الفصل الأول جاء تحت عنوان: الأسس النظرية للتسيير الجبائي في المؤسسة، والفصل الثاني حمل عنوان: نحو أداء مالي هادف يقوم على التسيير الجبائي في المؤسسة، والفصل الثالث تم تخصيصه لـــ: قياس أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية (الدراسة التطبيقية)، حيث هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية بتفعيلها كآلية لتحسين التسيير الجبائي.

وقد توصل الباحث في هذه الدراسة إلى أن التسيير الجبائي وسيلة تمكن المؤسسة من آداء التزاماتها وفق ما تمليه القوانين الجبائية والاستغلال الأمثل للامتيازات الجبائية، إضافة إلى أن المراجعة الجبائية تهدف إلى زيادة كفاءة التسيير الجبائي من خلال العمل على تحقيق الأمن الجبائي الذي يتحقق بتحقق الانتظام والفعالية الضريبية.

9) تقسيمات البحث

قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول كما يلي :

جاء الفصل الأول تحت عنوان **الإطار النظري للمراجعة الجبائية**، تطرقنا فيه إلى ماهية المراجعة الجبائية، مراحل سير مهمة المراجع الجبائي و واقع وانتقادات المراجعة الجبائية في الجزائر. أما الفصل الثاني حمل عنوان **التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية** تناولنا فيه ماهية التسيير الجبائي، المسير الجبائي والاستراتيجيات الجبائية ، الخطر الجبائي ومساهمة المراجعة الجبائية لتفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية. والفصل الثالث خصصناه **للدراسة الميدانية** من خلال لوحة فنية للمؤسسة الوطنية للدهن –وحدة سوق أهراس–، واقع التسيير الجبائي في المؤسسة الوطنية للدهن –وحدة سوق أهراس– والمراجعة الجبائية للوثائق المحاسبية .

الفصل الأول

تمهيد

لقد أفرزت البيئة الحديثة لعالم الأعمال عن علاقة قوية بين المحاسبة والجباية، إذ أن المراجعة التي كانت في بادئ الأمر تشمل مجال المحاسبة والمالية امتدت إلى الجباية وأصبح لها مكانة مهمة ومؤثرة في حياة المؤسسة نظرا للمخاطر التي تتحملها المؤسسة في حالة التسيير السيئ للموارد من جهة، والجهل بالقواعد والقوانين الجبائية من جهة أخرى الشيء الذي أدى إلى ظهور ما يعرف بالمراجعة الجبائية. وللإلمام أكثر بالمراجعة الجبائية حاولنا التطرق في هذا الفصل إلى الجانب النظري لها من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الجبائية؛

المبحث الثاني: مراحل سير مهمة المراجع الجبائي؛

المبحث الثالث: واقع وانتقادات المراجعة الجبائية في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الجبائية

إن كبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها وتداخل الفروع يلقي مسؤولية هائلة على عاتق ملاك المؤسسة، مما يصعب عليهم مراقبة تسيير كافة شؤونها، وهذا ما أدى إلى ظهور المراجعة الجبائية، بحيث تعمل هذه الأخيرة على مساعدة المسؤولين في الحفاظ على نسق الأعمال المطلوب لتحقيق الأهداف المرجوة، من خلال التحكم في التكلفة الجبائية باعتبار أن الضريبة تكلفة يجب أن تسير بعقلانية وطريقة مثلى وفق التشريع الجبائي ساري المفعول دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الجبائية وعلاقتها بالمفاهيم الأخرى

أولا: مفهوم المراجعة الجبائية

قبل التطرق لمفهوم المراجعة الجبائية لابد من توضيح معنى كل من المراجعة والجباية

1) معنى كلمة مراجعة

مصطلح المراجعة Audit مشتق من الكلمة اللاتينية Audire التي معناها Ecouter حيث كان الإمبراطور الروماني يقوم بتعيين المراجعين للتحقيق في حسابات المناطق التي كانت تحت إمارته، وفي نهاية المهنة يعقد جلسة استماع لوجهات نظرهم أمام جمهور من الحضور.[1]

وقد استخدم العرب هذا المصطلح وترجموه إلى مصطلحات مختلفة ففي المشرق تبنى مصطلح التدقيق بينما في المغرب وخاصة الجزائر استخدموا مصطلح المراجعة، ثم تطورت المراجعة وهذا تبعا للأهداف المرجوة منها من جهة ومن جهة أخرى نتيجة البحث المستمر لجعلها تتماشى مع التغيرات الكبيرة التي عرفها الاقتصاد العالمي بشكل عام والتي تشهدها المؤسسات الاقتصادية بشكل خاص.[2]

---

1 سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص، ص17، 18.

2 مسعود صديقي و محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، الوادي، الجزائر، 2010، ص8 .

2) تعريف المراجعة

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة ونذكر منها:

عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين المراجعة بأنها: "عبارة عن إجراءات منظّمة لأجل الحصول وتقييم، وبصورة موضوعية، الأدلة المتعلقة بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين".[1]

كما عرفت المراجعة على أنها: "عملية منظمة، تعتمد على الموضوعية، لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الاقتصادية للمشروع. وذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعة والمقبولة قبولا عاما، و توصيل النتائج للأطراف المعنية".[2]

من التعاريف السابقة يتضح لنا ما يلي:

- أن المراجعة عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق، فهي نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية؛
- أن تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية المراجعة وهو الأساس الذي يعتمد عليه المراجع لإبداء رأيه في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية.

3) تعريف الجباية

الجباية هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة التي تضم: الضرائب، الرسوم، الإتاوات والمساهمات الاجتماعية.[3]

من هذا التعريف يتضح أن مفهوم الجباية أوسع من مفهومي كل من الضرائب والرسوم، وسنوضح مفهوم كل منهما كما يلي:

---

[1] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004، ص21.

[2] محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998، ص11.

[3] محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص183.

أ) تعريف الضريبة

الضريبة هي اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة دون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة.[1]

كما يمكن تعريفها على أنها: "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في الأعباء والتكاليف العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".[2]

ب) تعريف الرسم

يعرف على أنه: "مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، يترتب عليها نفع خاص إلى جانب نفع عام".[3]

من خلال التعريفات السابقة يتضح لنا أن:

- الرسم يتشابه مع الضريبة في أن كليهما مبلغ نقدي يفرض ويجبى جبرا، وأن حصيلة كل منهما تستخدم في تغطية النفقات العامة؛
- يختلف الرسم عن الضريبة في أن الرسم يدفع نظير خدمة معينة لدافعه، بينما تعتبر الضرائب مساهمة إجبارية في النفقات العامة دون مقابل معين يعود لدافعها؛
- حصيلة الرسم أقل من نفقات أداء الخدمة، بينما الضريبة تحدد وفق المقدرة المالية للمكلف؛
- تأخذ الضرائب حصة الأسد من الجباية من حيث حجم المداخيل ومجال فرضها، والضريبة لا ترتبط بخدمة مباشرة (منفعة خاصة) يتلقاها المكلف نظير دفعه إياها كما هو الشأن بالنسبة للرسم.

[1] حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص8.

[2] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص14.

[3] سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص68.

4) مفهوم المراجعة الجبائية

قدمت عدة تعاريف للمراجعة الجبائية منها:

تم تعريفها على أنها: "المراجعة الجبائية عبارة عن فحص انتقادي موجه للتحقق من أن نشاط المؤسسة معبر عنه بصدق في حسابات المؤسسة السنوية، مع مراعاة القواعد والمبادئ الضريبية".[1]

كما تم تعريفها على أنها: "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم، لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة الضريبة على الدخل والتقرير عن ذلك، ويجب أداء عمليات المراجعة من قبل مراجع أو فريق يتصف بالكفاءة والموضوعية".[2]

من التعاريف السابقة يمكن القول أن:

- المراجعة الجبائية عبارة عن اختبار نقدي للحالة الجبائية للمؤسسة ويتعلق الأمر بالبحث في مدى احترام المؤسسة للتصريحات الواجب القيام بها والقواعد الخاصة لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة؛
- المراجعة الجبائية هي فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي أو تقييم الهدف منه هو إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة؛
- المراجعة الجبائية هي عملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن، التي تساعد المراجع الجبائي في التحقق من إبداء رأيه الفني والمحايد عن صحة وعدالة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين (أشخاص، مؤسسات...) بهدف التأكد من صدقها ومدى تمثيلها الصحيح والحقيقي لسجلات المكلف وتماشيها مع متطلبات التشريع الجبائي الوطني وأية قوانين جبائية أخرى لها علاقة بالتشريعات الجبائية.

[1] سمية قحموش، مرجع سبق ذكره، ص16.
[2] نفس المرجع، ص17.

ثانيا: مفاهيم مرتبطة بالمراجعة الجبائية

ترتبط المراجعة الجبائية بعدة مفاهيم نذكر منها:[1]

- المراجعة الجبائية والرقابة: كثيرا ما يرتبط مفهوم الرقابة مع المراجعة الجبائية رغم اختلافهما، فالمراجعة ما هي إلا إجراء رقابي، بالتالي فالمراجعة تشمل الرقابة، لأن تنفيذ المراجعة يستدعي إجراء رقابات مختلفة، فهي بذلك تشمل كل إجراءات وتقنيات الرقابة التي تشكل فحص معمق من قبل مهني وبمنهجية محددة، وتختلف أيضا المراجعة عن الرقابة من حيث شمولها عن رأي ناتج عن الرقابات المطبقة والتي تعتبر الغرض الأساسي من المراجعة؛
- المراجعة الجبائية والاستشارة: المراجعة من حيث المبدأ يمكن أن تؤدي إلى الاستشارة، فقد ميّزت الجمعية الوطنية لمحافظي الحسابات في فرنسا بوضوح بين نشاط الإدارة والتسيير من ناحية، وأنشطة الرقابة من ناحية أخرى. فعلى المراجعين الأخذ بقاعدة عدم التدخل في التسيير، ولكن لديهم الإمكانية في إبداء الرأي والمشورة فقط في حدود مهامهم. لذلك فالاستشارة يمكن أن تتم طبيعيّا من دون مراجعة سابقة، فأي مؤسسة يمكن أن تستشير في مجال التنظيم، الإستراتيجية أو البحث عن استشارة قانونية أو جبائية حول مسألة معينة أو مشروع دون أن تكون هذه الاستشارة مسبوقة بعملية مراجعة؛
- المراجعة الجبائية و التحقيق الجبائي: المراجعة الجبائية تشير غالبا لتحقيق محاسبي، لذا يمكن القول أن مدلول مصطلح المراجعة هو أوسع من مصطلح التحقيق، فمصطلح المراجعة قابل للتمديد على عدة مجالات، الفرق بينهما يكمن في وجود عقوبات قابلة للتطبيق ناتجة عن الرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الجبائية وعلاقتها بالمراجعات الأخرى

أولا: أنواع المراجعة الجبائية

المراجعة الجبائية عبارة عن فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة ومن هنا نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة الجبائية:

النوع الأول: وهي المراجعة التي تقوم بها مصلحة الضرائب إذ تكمل مراجعة السجلات المحاسبية وما يظهر عليها من معلومات تستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة بحيث تعمل على معرفة هل أن المؤسسة أثناء إعدادها لهذه السجلات المحاسبية وملأ التصريحات

[1] نفس المرجع، ص،ص18،17.

الجبائية عملت بما يشرعه القانون عند معالجة أي عملية أم لا. وإذا وقع خطأ أو انحراف عن هذه التشريعات فإن مصلحة الضرائب تفرض عقوبات مالية متلاحقة حول الأخطاء الموجودة بل قد تذهب مصلحة الضرائب في هذا النوع من المراجعة إلى برمجة ملف المؤسسة وإخضاعه لمراجعة معمقة حول جميع العمليات تمتد إلى السجلات المحاسبية الخاصة بالسنوات السابقة وفقدان الاستفادة من بعض التخفيضات الممنوحة .[1]

النوع الثاني: وهي المراجعة التي تقوم بها المؤسسة بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها إذ تعمل على تكليف إما جهة خارجية (مراجع جبائي) أو داخلية (خلية المراجعة الداخلية) بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة إذ يكتفي بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية،[2] وهذا ما يجعل المراجعة الجبائية تأخذ شكلان نعرضهما في ما يلي:

أ) المراجعة الجبائية الداخلية

ويقوم بتنفيذها شخص من داخل المؤسسة أي موظف تابع لإدارتها وهو اختبار تقني دقيق وبناء من طرف شخص كفء ومستقل، لإبداء الرأي بكل شفافية ووضوح حول نوعية ومصداقية المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمؤسسة وفقا للقواعد القانونية والإجراءات الجبائية المعمول بها، إن نطاق المراجعة الداخلية يشمل دراسة وتقييم كفاءة وواقع نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، ونوعية العمل في تنفيذ المسؤوليات المستندة.[3]

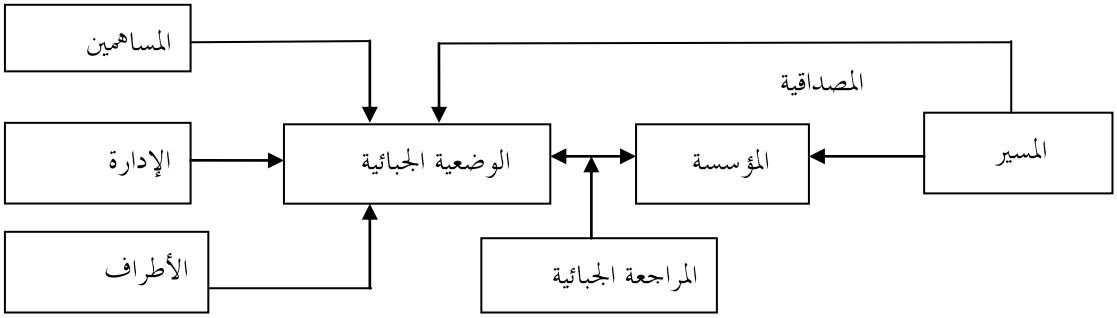
وفي ما يلي شكل نوضح فيه الاهتمام الكبير بالمراجعة الجبائية من طرف إدارة المؤسسة، إدارة الضرائب، المساهمين والمتعاملين.

[1] فاطمة الزهراء خوجة، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، 2013، ص42.

[2] منير شيحاني، تفعيل المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، الجزائر، 2014، ص71.

[3] نفس المرجع، ص71.

الشكل رقم 01: دور المراجعة الجبائية الداخلية



المصدر: منير شيحاني، تفعيل المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، الجزائر، 2014، ص72.

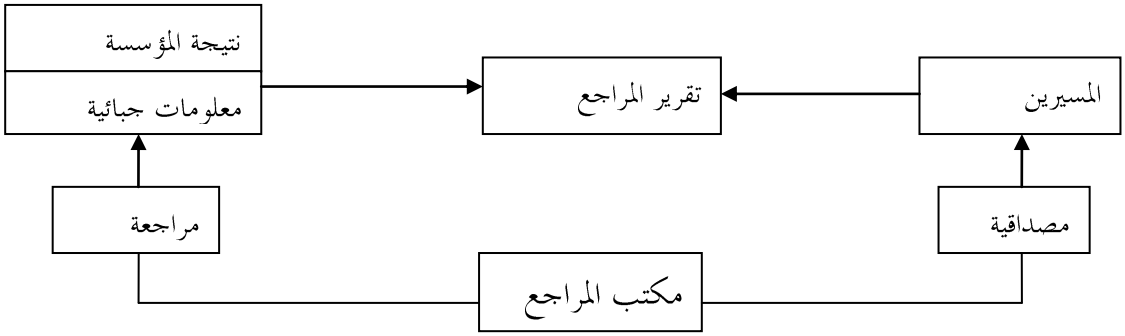
ب) المراجعة الجبائية الخارجية

هي مهمة غير مستمرة تكمل مهمة المراجع الداخلي بحيث يتم تنفيذها من طرف شخص مستقل، بالإضافة إلى ذلك تكون مهمة المراجع الخارجي في إطار تعاقدي وهذا ما يسمح للمؤسسة بأن تلجأ إلى مكاتب المراجعة لتنفيذ مهمة معينة في إطار عقد بينهما، ولنجاح المراجع الخارجي في مهمته لابد أن يلقى المساعدة الفعلية من مسيري المؤسسة للتأكيد على التقارير لمراجعتها الداخلية دون الوصول إلى نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة.[1]

وفي الآتي شكل يوضح دور المراجعة الجبائية الخارجية في التأكد من التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية لمختلف الضرائب ومن أجل إعداد المراجع لتقريره الذي يعتمده أصحاب القرار في اتخاذ القرارات.

[1] نفس المرجع، ص72.

الشكل رقم 02: دور المراجعة الجبائية الخارجية



المصدر: منير شيحاني، مرجع سبق ذكره، ص72.

ويكمن الفرق بين النوعين في أن الأول ينجر عنه عقوبات مالية وفقدان العديد من الامتيازات الجبائية أما النوع الثاني فتكون نتائج المراجعة في شكل تقرير به رأي فني ومجرد اقتراحات.

ثانيا: علاقة المراجعة الجبائية بأنواع المراجعات الأخرى

1) المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية

هذان النوعان متشابهان من حيث منهجية المراجع، لأنهما ينطلقان من أنظمة المعلومات داخل المؤسسة، وذلك لأن المراجع في بداية مهمته يبدأ في التقييم من خلال نظرة عامة على المراجعة الداخلية وبمراجعة المحاسبة يمكن التحقق من صحة حسابات الديون الجبائية للمؤسسة وهذا للتحقق من قانونية الحسابات المالية. غير أن الموازاة بين مسعى المراجع الجبائي والمراجع المحاسبي تسمح للأول من الاعتماد على الأعمال المنجزة من طرف الثاني، لأن إسهامات المراجع المحاسبي تبقى إلى حد ما محدودة خصوصا ما تعلق منها بالجانب الجبائي، لذلك فهو يحتاج إلى توجيه نوعي في المراجعة، فهدف المراجع هو إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن حقيقة المركز المالي، في حين يهدف المراجع الجبائي إلى التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المصرح بها من قبل المكلف و مدى مطابقتها للتشريعات.[1]

2) المراجعة الجبائية والمراجعة العملياتية

تهتم مراجعة العمليات بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، يدرس هذا النوع من المراجعة مدى نجاعة تطابق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات، عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي، بتحاليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها

[1] سمية قحموش، مرجع سبق ذكره، ص24.

نظام معقد مفتوح على محيط مسيطر متقلب، بتعبير آخر إن مراجع العمليات يتعدى الناحية المالية ويتعمق في كل ما يدرسه، يبحث عن الأسباب، وليس هناك ثوابت بالنسبة إليه بل كل شيء قابل للدراسة وينبغي أن يكون حقلا لها، أما المراجعة الجبائية فهي تختص بالجانب الجبائي للمؤسسة فقط، فمن هنا يمكننا القول أن مراجعة العمليات أشمل من المراجعة الجبائية، لنجدها ترى كل شيء قابل للدراسة وهذا ما يؤكد أن مراجعة العمليات يمكن أن تستفيد من المراجعة الجبائية إذا كان الجانب الجبائي موضوع الدراسة.[1]

3) المراجعة الجبائية والمراجعة الخارجية

إن المراجعة الجبائية الحقيقية هي المطبقة في الغالب من طرف المراجع الخارجي، حيث يبدأ بالتحليل لينتهي إلى إقتراح الحلول والإستراتيجيات، ولذلك فإن المراجع الخارجي يتبنى تقنيات قريبة من تلك المطبقة من طرف المراجع الجبائي.[2]

4) المراجعة الجبائية والمراجعة الداخلية

فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة لا يقى من حيث المبدأ سند للمراجع الداخلي، ومع ذلك يمكن لهذا الأخير في حالات معينة تقديم ملاحظات على النظام الجبائي، وبالتالي المراجع الجبائي يمكن أن يكون أقرب للتوصل للنتائج من خلال ما توصل إليه المراجع الداخلي.[3]

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الجبائية

أولا: أهمية المراجعة الجبائية

يمكن إبراز أهمية المراجعة الجبائية من خلال العناصر التالية:[4]

- إن التشريع الجبائي سن عدة قواعد يفرض احترامها من كل النواحي سواء من ناحية الشكل أو المضمون أو الزمن، فالمؤسسات تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية، حيث يؤدي عدم احترامها إلى تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة، وهذا ما تعمل المراجعة الجبائية على تفاديه؛

[1] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره، ص73.
[2] سمية قحموش، مرجع سبق ذكره، ص25.
[3] نفس المرجع، ص25.
[4] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره، ص68.

- المراجعة الجبائية تمثل عملية منظمة وممنهجة على أسس علمية وعملية وخبرة كاملة في القوانين الجبائية وهذا ما يؤكد أهمية المراجعة الجبائية واعتبارها علما قائما بحد ذاته له معايير ويستمد أحكامه من قوانين الضرائب السائدة ومن المعايير المهنية؛
- تقوم المراجعة الجبائية كقطعة محركة في إعداد التشخيص الجبائي للمؤسسة والذي يسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط القوة للمؤسسة وهذا ما يهدف إلى تصحيح الأولى (نقاط الضعف) والاستغلال الأمثل للثانية (نقاط القوة) وتثمينها، حيث يضمن حمايتها ويضمن كذلك أكبر قدر من الأمن الجبائي لها؛
- كما تسمح أيضا بتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة وذلك بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة، واقتراح الحلول التي تجعل الأداء في التسيير الجبائي أكبر بإنقاص التكلفة الضريبية ومراقبة القوانين الجبائية، وتفرض دراية ومعرفة لترجمة القوانين، القرارات، المراسيم والبيانات...الخ.

ثانيا: أهداف المراجعة الجبائية

يمكن إبراز أهداف المراجعة الجبائية في العناصر التالية:[1]

- توضيح وتوجيه المؤسسة حول إمكانية تقليل الأخطار الجبائية بتقييمها وتحديد مصادرها؛
- ضبط سلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية مما يحقق الأمن الجبائي؛
- اكتشاف نقاط القوة و تثمينها ونقاط الضعف واستدراكها؛
- العمل على استفادة المؤسسة من الخيارات والامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع والتحكم فيها؛
- تقديم رأي فني محايد مبني على دلائل وقرائن وإثباتات لدعم الإقرارات التي تسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة وذلك بتقليص العبء الضريبي.

[1] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره ، ص69.

المبحث الثاني :مراحل سير مهمة المراجع الجبائي

في إطار ما تصبو إليه المؤسسة في اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاطاتها واستمراريتها وذلك بالاعتماد على معلومات جيدة حول الوضعية الجبائية للمؤسسة وجب عليها اختيار مراجع ذو كفاءة عالية لهذا النوع من المهام، والذي يجب أن تتوفر فيه مؤهلات في ميدان الجباية، وذلك للحصول على مردودية كبيرة أثناء ممارسته لمهمته.

المطلب الأول :المعايير الواجب توفرها في المراجع الجبائي

يعد المراجع الجبائي من المؤتمنين على الموارد العامة بالطريقة القانونية كما يعتبر مسؤولا أمام الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة من حيث التزامه بتقديم تقرير بحيادية ونزاهة.[1]

بما أن مهمة المراجع الجبائي تكمن في إيصال المؤسسة إلى بر الأمان نحو أهدافها وذلك بإعطاء صورة صحيحة عن الوضعية الجبائية لها والتي تنعكس في كفاءته التي تحددها المعايير التالية:

أولا :الاستقلالية والحياد

يجب أن يكون المراجع الجبائي مستقلا وأمينا ومخلصا في عمله المهني، وعليه أن يتوخى العدالة وأن يحافظ على تجرده، وأن يبتعد عن تلك المواقف التي تثير الشكوك في درجة الحياد والاستقلال الواجب توفرها، ولا يسمح لتحيزه وانطباعه أن ينالا من تجرده، بحيث يجب أن يكون المراجع الجبائي في مستوى يسمح له بممارسة مهامه بكل موضوعية، وذلك ما سيبديه حول الوضعية الجبائية للمؤسسة، لا يجب على المراجع أن يكون في موضع يعرضه للخطر المتعلق بحريته التامة في التصرف والتفكير. [2]

ثانيا : التأهيل العلمي والعملي[3]

يجب أن يكون المراجع الجبائي خبيرا في شؤون المراجعة والأغراض الموظف لها، ولذلك يجب عليه أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي بأن يكون حائزا على شهادة لمزاولة المهنة، أو من ناحية الكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفء

[1] فاطمة الزهراء خوجة، مرجع سبق ذكره، ص51.
[2] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره، ص75.
[3] نفس المرجع، ص76.

بالمـــهمة المكلف بها. لكن معيار الكفاءة المهنية في مهمة المراجعة الجبائية هي الأكثر صعوبة، حيث لا يمكن الوفاء بها مقارنة مع المهام الأخرى للمراجعة لأن مهمة المراجعة الجبائية لا يمكن أن يعهد بها إلا لمكاتب متعددة الخدمات والاختصاصات في ميدان المراجعة أو إلى مهنيين محترفين أكفاء وأهل لتشكيل وتكوين فرق متعددة الاختصاصات من أجل قيادة وإدارة هذه المهمة لأن المادة الجبائية تمس جميع المجالات مهما كانت تقنية أو قانونية.

وهذا ما يوضح لنا أن المراجعة الجبائية يجب أن تكون منفذة من طرف شخص أو عدة أشخاص الذين تلقوا تكوينا ملائما ومناسبا مع تمتعهم بالمهارات والقدرات المهنية ذات المستويات العالية .

ثالثا :السر المهني

يمكن أن يطالب المراجع الجبائي طوال مهمته بمعرفة معلومات سرية أين تشكل في إفشائها مخاطر قد تعود بالضرورة على المؤسسة محل المراجعة، إذا تم وقوعها في أيدي أطراف ثالثة يمكن أن تستخدم ضدها. [1]

رابعا :بذل العناية المهنية اللازمة

ويقصد بها التزام المراجع الجبائي بمستوى أداء معين، هذا المستوى تتحكم فيه العديد من العوامل تتمثل في التشريعات والقوانين، فهي بدورها تحمل المراجع مسؤوليات تقع على عاتقه وهذا ما ينعكس في العناية المطلوبة، فخلال كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة يجب على المراجع الجبائي القيام بالمجهودات المناسبة، أي عند إعداد برنامج المراجعة وعند تقييم نظام الرقابة الداخلية وعند تنفيذ إجراءات المراجعة، وأخيرا عند إعداد تقرير عمليات المراجعة.[2]

بالإضافة إلى الكفاءات المهنية السابقة يجب أن تتوفر في المراجع بعض الصفات الأخلاقية منها:[3]

- الصدق والدقة في الأقوال والأفعال؛
- الأمانة والنزاهة؛
- الصبر الذي يمكنه من تفهم العمليات وتذليل الصعاب ؛
- اللياقة بمعنى حسن المعاملة والتصرف مع الغير سواء عند طرح الأسئلة أو عند اكتشاف الأخطاء.

---

[1] سمية قحموش، مرجع سبق ذكره ، ص28.
[2] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره، ص 76.
[3] نفس المرجع، ص 77 .

المطلب الثاني :مسؤوليات المراجع الجبائي

أثناء قيام المراجع بمهمته في الوصول إلى تجسيد الصورة المتمثلة في الوضعية الجبائية للمؤسسة يقع على عاتقه مسؤوليات يتحمل من خلالها الجزاء وفي ما يلي نطرح ذلك :

أولا: مسؤولية مدنية

تنطوي غالبية الدعاوي القضائية ضد المراجعين على أضرار لحقت إما بالعميل أو طرف ثالث، يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، والمسؤولية المدنية التي تقع على عاتق المراجع هي عدم الوفاء بالمهمة التي أوكلت إليه.[1]

فمن خلال ما يصدره المراجع سواء إهماله أو أخطاء فإن جزاؤه تعويض المتضرر عما أصابه من ضرر مادي وكذلك الضرر الأدبي، وتنقسم المسؤولية المدنية بدورها إلى مسؤولية عقدية وأساسها إخلال المراجع بالالتزام بالعقد الخاص بالمراجعة المبرم مع العملاء، أما المسؤولية التقصيرية تترتب عن تقصير المراجع في أداء مهمته بالالتزام القانوني العام الذي يقتضي بعدم الإضرار بالغير ن مما يلغي الرابطة التعاقدية بين المراجع والعميل.[2]

ثانيا : المسؤولية التأديبية

يتحمل المراجع مسؤولية تأديبية عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة مهنته، لتأخذ العقوبات التأديبية عدة أشكال التي يمكن اتخاذها تجاهه وحسب خطورتها جاء ترتيبا كالآتي:[3]

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- الشطب من الجدول.

---

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص76.

[2] أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2012، ص46.

[3] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره، ص78.

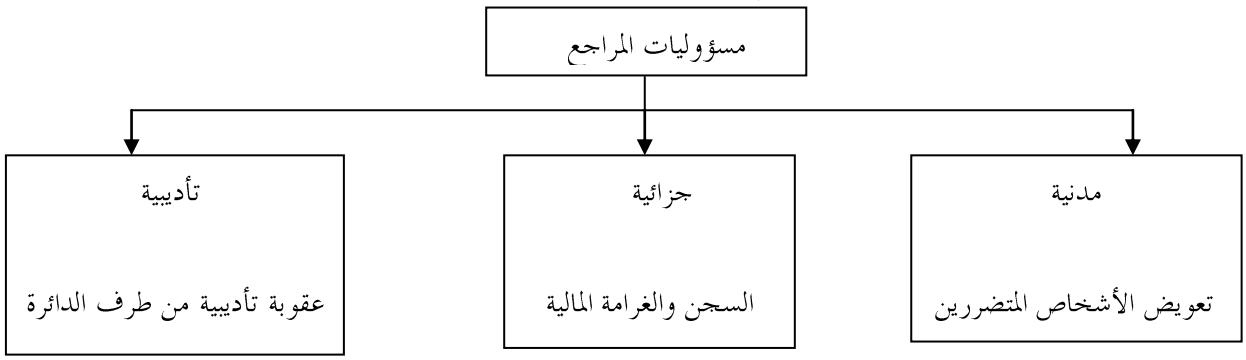
ثالثا :المسؤولية الجنائية

إن التحريف العمدي للقوائم المالية من طرف المراجع المتمثل في أعمال الغش يدخل ضمن مسؤولياته الجنائية، ومن هذه الجرائم ذات المسؤولية الجنائية نجد:[1]

- تعمد المراجع إثبات بيانات كاذبة تؤدي إلى التضليل مما يعرضه للعقوبات الجنائية؛
- وضع تقرير كاذب عن المؤسسة التي يراجع حساباتها؛
- مساعدة المؤسسة على التهرب من الضرائب بتخفيض رقم الأعمال وغيرها من الأعمال الأخرى.

جاءت المسؤوليات التي تنجر عن المخالفات التي يرتكبها المراجع الجبائي لتأخذ عدة أشكال وهذا حسب طبيعة المخالفة ونوضح المسؤوليات وما يترتب عنها من جزاء في الشكل الآتي :

الشكل رقم 03 :الفرق بين المسؤوليات وما يترتب عنها



المصدر: عمر شريفي، مسؤوليات محافظ الحسابات (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سطيف، العدد: 12، 2012، ص98.

[1] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره ،ص78.

المطلب الثالث: مراحل سير مهمة المراجع الجبائي

باعتبار أن المراجعة الجبائية فحص انتقادي للوضعية الجبائية للمؤسسة، أي مراقبة مدى انتظام وصدق مختلف العناصر المكونة للوثائق الجبائية للمؤسسة فإنه على المراجع تطبيق تقنيات ترتكز على منهجية تضمن سير جميع مراحل المراجعة بدقة وتسمح بمعرفة مدى انتظام وامتثال المؤسسة للتشريعات المعمول بها لتأتي هذه المهمة في ثلاث مراحل انطلاقا من مرحلة الإعداد للمهمة ثُم تنفيذ المهمة وفي الأخير مرحلة إعداد تقرير المراجعة الجبائية.

أولا: مرحلة الإعداد للمهمة

تبدأ هذه العملية من خلال المعرفة الشاملة للمؤسسة، وهذا لتركيز المراجع انتباهه على بعض المشاكل والأخطار المحتملة وفيها بعد الحصول على توجيه مستقبلي للأعمال، وجاء بدوره تقسيم هذه المرحلة إلى:

1) الأعمال التحضيرية للمهمة

حيث يجمع المراجع المعلومات التالية:[1]

- المكونات التي تسمح بالتعرف على المؤسسة؛
- الأدوات التي تسمح بتوجيه المؤسسة؛
- القطاعات التي تمارس فيها النشاط.

فالفهم الجيد لهذه المعلومات يسمح للمراجع بمعرفة مصادر الأخطار التي تتربص بالمؤسسة، سواء كانت متعلقة بتنظيمها الإداري والمحاسبي أو مختلف نشاطاتها.

2) التخطيط والتحضير لبرنامج العمل

زيادة للمعلومات المجموعة، يجب أن يقوم المراجع بجمع المعلومات أخرى تسمح له بتقدير الحالة الجبائية للمؤسسة وبعد جمع

[1] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره ، ص79.

المعلومات المقنعة يضع المراجع مخطط لسير مهمة المراجعة الجبائية والذي يحتوي على العناصر التالية:[1]

أ) التعرف على المؤسسة

و يتم ذلك من خلال اتصال المراجع بالمؤسسة والفحص الموجز لوثائقها فإنه يستطيع معرفة ما يلي:

- تاريخ إنشاء المؤسسة؛
- شكل وموضوع وطبيعة النشاط؛
- تعريف المؤسسة (رقم التسجيل في السجل التجاري ، رقم التسجيل الجبائي)؛
- القانون الأساسي للمؤسسة، الشركاء وتشكيلة رأس المال؛
- مقر المؤسسة ومختلف فروعها وأهم الموردين والعملاء.

ب) التعرف على الاتفاقيات الرئيسية للمؤسسة

وذلك عن طريق فحص العقود التالية :

- عقود الإيجار؛
- عقود التأمين؛
- عقود القروض؛
- عقود الرخص؛
- عقود مع شركات أجنبية.

ت) التعرف على الوثائق القانونية والمحاسبية والتسييرية للمؤسسة

- الوثائق القانونية: هذه الوثائق تسمح للمراجع بمعرفة الحالة القانونية والجبائية للمؤسسة؛
- الوثائق التسييرية: هذه الوثائق تسمح للمراجع بمعرفة السياسة الجبائية والمحاسبية المتبعة من طرف مسيري المؤسسة.

[1] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره ، ص80 .

ث) التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة

تتمتع المؤسسة بعدة خصائص على المراجع الجبائي أن يكون على علم بها وهي:

- فروع المؤسسة في مختلف المناطق؛
- طبيعة نشاطها؛
- شكلها القانوني؛
- قانونها الأساسي.

بالإضافة إلى العلاقة مع الغير كلها عناصر تحدد النظام الجبائي المطبق على المؤسسة و لهذا فإن المراجع الجبائي يجب أن يقوم بالآتي :

- يتحقق إذا ما كانت المؤسسة تستفيد من امتياز جبائي ما؛
- يتحقق من التزامات المؤسسة الجبائية لتحديد وضعيتها الجبائية؛
- التحقق من مدى استفادة المؤسسة من الامتيازات التي يمنحها المشرع.

ج) التعرف على علاقة المؤسسة بإدارة الضرائب

إن فحص السوابق الجبائية يشغل مكانا هاما في تقدير الخطر المستقبلي وسمعة المؤسسة لدى الإدارة الجبائية لذلك على المراجع أن يقوم بـــ :

- فحص مراسلات إدارة الضرائب الموجهة للمؤسسة؛
- التحقق من ما إذا كانت إدارة الضرائب قد أرسلت طلب معلومات من مؤسسة فيما يخص الدورات الغير مصرح بها أو المعلومات الخاصة بأطراف تتعامل معها المؤسسة سواء عملاء أو غيرهم.

ثانيا : مرحلة تنفيذ المهمة

قبل أن يقوم المراجع الجبائي بعملية تحقيق يجب عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الجبائي للمؤسسة.

1) تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن ضرورة تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به داخل المؤسسة، وذلك كأساس يمكن الاعتماد عليه لتحديد ضعف الاختبارات التي ستطبق عليها إجراءات المراجعة.

فهدف المراجع من تقييمه لنظام الرقابة الداخلة الجبائية هو إبداء الرأي حول نوعية الإجراءات الجبائية للمؤسسة، وهذا لاستنتاج نقاط القوة ونقاط الضعف لهذا النظام ومن أجل القيام بهذا التقييم يعتمد المراجع على مجموعة من الأسئلة والتي تتضمن إجراءات ومهام وكيفية تقسيمها، ويتم إعداد هذه الأسئلة كما يلي: [1]

أ) أسئلة الرقابة الداخلية الخاصة بالجانب الجبائي

إن تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة عن طريق قائمة الأسئلة (أسئلة الاستقصاء) يتم بإعداد قائمة نموذجية واضحة عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة وهي التي يعتمد عليها المراجع كمرجع أثناء أداء مهمته والمراجع الجبائي يقوم بإعداد قائمة خاصة بالجانب الجبائي لتقييم نظام الرقابة الداخلية وهي عبارة عن قائمة أسئلة تعتبر نقاط مرجعية يعتمد عليها المراجع خلال مهمته، وتكون الإجابة عن الأسئلة بـــ: نعم أو لا وكل سؤال يمثل وسيلة للوصول إلى هدف معين، حيث تصاغ بعناية بحيث تحقق مستويات معينة من طرف أسئلة أو لها مراعاة التفرقة بين أسباب القصور البسيطة والجسيمة منها في الرقابة الداخلية، وثانيها مراعاة احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف والقوة في الرقابة الداخلية، وثالثها مراعاة إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابات على الأسئلة والتحقيقات التي تمت للتأكد منه.

واستعمال هذه الأسئلة يسمح بما يلي:

- تحديد نقاط القوة والضعف لإجراء ما، وعادة فإن الأجوبة السلبية تدل على نقاط الضعف والأجوبة الإيجابية تدل على نقاط القوة؛
- إحصاء كل نقاط الضعف لفحصها ومعالجتها أثناء المهمة.

[1] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره ، ص81.

و مكن استعمال قائمة أسئلة تقييم الرقابة الداخلية في الجانب الجبائي من خلال أسئلة تهدف إلى معرفة مدى قوة نظام الرقابة الداخلية الجبائية ومن بين هذه الأسئلة ما يلي:

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

إن نقاط القوة تتعلق بالأجوبة الإيجابية، وتشير نظريا إلى أن المؤسسة تنتهج مقاييس ملائمة للوصول إلى أهداف الرقابة الداخلية، أما نقاط الضعف هي ما يتعلق بالأجوبة السلبية وتخص وجود ثغرة أو عدة ثغرات في الإجراءات كما تجدر الإشارة إلى أن نقاط القوة يجب اختبار مدى تطبيقها على أرض الواقع، إذا كانت نتيجة الاختبار سلبية يعاد تصنيفها ضمن نقاط الضعف.

ب) التحليل المالي للتصريحات المودعة من طرف المؤسسة

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

2) تنفيذ إجراءات التحقيق المباشر

التحقيق المباشر هو طلب التأكيدات من طرف المسؤولين المكلفين بالجانب الجبائي، حيث تعتبر الطريقة الأكثر فعالية من أجل تكوين رأي حول صدق المعلومات الجبائية المختبرة، فالمراقبة التي يقوم بها المراجع ترتكز على احترام القواعد الجبائية، والهدف منها هو إبداء رأي حول مدى انضباط المؤسسة واحترامها للتشريعات الجبائية، ولهذا فهو يعمل على التحقق من احترام القواعد الشكلية والزمنية من جهة وقواعد المضمون من جهة أخرى.

وكذلك على المراجع أن يتأكد مما يلي:[1]

أ) مراقبة قواعد المضمون

تشكل الوثائق المحاسبية الدعامة الأساسية لمعظم العمليات ذات الأثر الجبائي، ولهذا فإن مراقبة المحاسبة يجب أن تكون وسيلة بالنسبة للمراجع الجبائي للتحقق من درجة تطابق عمليات المؤسسة مع الأحكام الجبائية إلا أنه يجب التذكير بـــأنه على المراجع دائما أن يحترم التباعد والاختلافات بين المحاسبة والقانون الجبائي.

ب) مراقبة القواعد الشكلية والزمنية

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

أما فيما يخص مراقبة تطبيق القواعد الزمنية فإنه يجب أن تحظى بالاهتمام من طرف المراجع لأن مبالغ العقوبات المترتبة عن التأخير في إيداع التصريحات أو في تسديد الضرائب قد تكون كبيرة، لذا فعلى المراجع أن يتحقق من وجود سجل الاستحقاقات الجبائية، والذي يمكن أن يكون ضمن الوثائق الجبائية المستعملة من طرف المؤسسة، حيث يقيد في هذا السجل مجموع التزامات المؤسسة الجبائية وتواريخ التسديد لمختلف الضرائب والرسوم.

ثالثا: مرحلة إعداد تقرير المراجعة الجبائية

بعد انتهاء عملية التحقيق المباشر حول شكل ومضمون الالتزامات الجبائية، فإن على المراجع المباشرة في إعداد تقرير يتضمن نتائج التحقيقات التي قام بها، إضافة إلى توصيات موجهة إلى مسير المؤسسة حيث يحدد الأخطاء والعقوبات المترتبة عنها،كما يقترح علاج لها.

[1] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره ، ص83.

1) خصائص تقرير المراجعة الجبائية

للمراجع الحرية التامة في إعداد تقريره لأنه لا يوجد معايير خاصة لذلك ولهذا فإن المراجع والجهة المعنية بالتقرير (إدارة المؤسسة) يستطيعان أن يتفقا على النقاط التي يتضمنها، ويمكن أن يكون التقرير شفهيا أو كتابيا، وهذا الأخير هو المفضل لأنه يعتبر وثيقة إثبات في حالة عدم الاتفاق حول نوعية الأعمال، وكذلك أثناء مهمة المراجعة الجبائية لاحقا، هذا بالنسبة لتشكيل التقرير، أما بالنسبة لمضمونه فيجب أن يبرز العناصر التالية:[1]

- إبداء الرأي حول أي عدم انتظام مكتشف؛
- تقييم الخطر الجبائي مع مراعاة العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة وتبيان مسؤولية المكلفين بالوظيفة الضريبية داخل المؤسسة؛
- اقتراح الامتيازات الجبائية التي يمكن للمؤسسة أن تستفيد منها المؤسسة؛
- تقديم توصيات لإصلاح العيوب والمخالفات وتحسين التسيير الجبائي للمؤسسة؛
- وصف مختلف الأعمال التي قامت بها في إطار مهمته؛
- تقييم الصعوبات التي واجهته وعمليات المراقبة التي لم يقم بها والتي لم يستطيع أن يقوم بها.

2) توصيات المراجع الجبائي

بانتهاء مهمة المراجعة يجب على المراجع إبداء رأيه المتضمن للطرق التي تعمل على تقليص الخطر الجبائي وكيفية القضاء على مصادره وهذا من خلال التوصيات التي يقدمها ويتم تصنيفها كما يلي:[2]

أ) توصيات ذات طابع علاجي

تسعى هذه التوصيات لعلاج كل من الأخطاء المحاسبية والجبائية ويمكن أن نوجزها في ما يلي:

- توصيات تسمح بتصحيح الوضعية الجبائية: حيث تهدف إلى تصحيح الأخطاء الجبائية البحتة وهي الأخطاء التي ارتكبت عند إعداد الإقرارات الجبائية والقيام بإجراءات التسوية والتعديل، وتتمثل هذه المخالفات على سبيل المثال في وجود أخطاء في

[1] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره ، ص83.

[2] صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص54.

التصريحات أو التحضير المتأخر للمستندات، ونشير هنا إلى أنه يجب تحديد تواريخ تدخل المراجع الجبائي بعناية وذلك لتمكين المؤسسة من تدارك الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب؛

- تصحيح الأخطاء الجبائية المحاسبية: إن تصحيح مثل هذا النوع من الأخطاء لا يتم عن طريق التصريحات التصحيحية والاحتجاجات، فتصحيح الوضعية المحاسبية ناتج عن الالتزامات التي تقع على عاتق المؤسسة حيث أنها ملزمة بتقديم حسابات منتظمة وصادقة وتعطي صورة وفية عن موجودات المؤسسة ووضعيتها المالية، لذا فإن هذه التصحيحات يجب أن يتضمنها التقرير النهائي للمراجع.

ب) توصيات ذات طابع وقائي

وتهدف إلى ما يلي:

- لفت انتباه المؤسسة لتكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية مراقبة؛
- البحث عن مصادر عدم الانتظام والقضاء عليها؛
- اقتراح إجراءات أمن جبائي جديدة قد تتعلق بمعالجة النقائص الموجودة في الإجراءات القديمة أو تتعلق بإجراءات رقابة جديدة؛
- ضرورة اعتماد المؤسسة على خبرة المراجع في اكتشاف حالات عدم الانتظام التي يصعب تحديدها لإيجاد التبرير المقنع في حالة خضوع المؤسسة لرقابة من طرف إدارة الضرائب.

المبحث الثالث: واقع وانتقادات المراجعة الجبائية في الجزائر

نظرا لما أثبته الواقع على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي تكون في أغلبها غير صادقة، نتيجة أخطاء ترتكب عن حسن نية أو عمدا، منح القانون للإدارة الجبائية حقوقا وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة بالتحقق من صحة التصريحات وصدقها وقانونيتها وصولا إلى تصحيح وتقويم الأخطاء المرتكبة، بغرض حصر المكلفين المتهربين والتعرف عليهم أكثر، تلجأ هذه الإدارة للقيام ببعض التحقيقات الأكثر عمقا.

المطلب الأول :المراجعة الجبائية لمحاسبة المكلف بالضريبة

تسمح هذه المراجعة للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، وتهدف هذه المراجعة إلى التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة وصدق المحاسبة من خلال مقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية، كما تقتصر هذه المراجعة على أشخاص مؤهلين يكونوا برتبة مفتش ضرائب.[1]

أولا :برنامج المراجعة المحاسبية والتحضير له

1) إعداد البرنامج

تتكون لجنة إعداد البرنامج السنوي للمراجعة الجبائية، بناءا على الاقتراحات المقدمة من مختف الهياكل الرقابية، وتتعلق هذه الاقتراحات بالملفات التي تشوبها بعض الأخطاء والنقائص لاسيما:[2]

- الملفات المقترحة بمناسبة إجراء المراجعة الداخلية، والمشكوك في تصريحاتهم، والتي لم يتمكن رئيس المفتشية من التوصل إلى نتائج فيها، بالنظر إلى مظاهر الثروة الخارجية؛
- الملفات المقترحة من طرف محقق التسيير، ونشير هنا أن محقق التسيير هو عون تابع للمديرية الجهوية للمصالح الجبائية، مهمته الإطلاع على النقائص المسجلة في المفتشية وإعلام المسؤولين المباشرين بها واقتراح الملفات المهمة للمراجعة الجبائية الخارجية؛

[1] سمية قحموش، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[2] نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 65.

- الملفات المقترحة من طرف الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)؛
- الملفات المقترحة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي تم الحصول عليها بمناسبة ممارستها لوظيفتها العادية، كتحويل كشوفات المعلومات للمفتشيات لاستغلالها؛
- الملفات المقترحة من طرف المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتي تم الحصول عليها أيضا بمناسبة ممارستها لمهامها العادية؛
- الملفات الأخرى المقترحة من طرف المفتشيات والتي تكتسيها بعض الأخطاء والنقائص.

والتي نذكر منها:[1]

- ✓ خسائر متكررة خلال السنوات التي لا تسقط بالتقادم؛
- ✓ تغيرات متتالية لشكل المؤسسة، بحيث تظهر المؤسسة مرة شكل شخص طبيعي ثم شركة تضامن، ثم شركة ذات مسؤولية محدودة؛
- ✓ وجود تناقض بين الدخل المصرح به ومظاهر الثروة.

حيث بناءا على تلك الاختبارات واستنادا لمعطيات أخرى، تضبط اللجنة سابقة الذكر البرنامج السنوي للمراجعات الذي يرسل إلى المديرية العامة للضرائب (المديرية الفرعية للبرمجة) قصد تحديد القائمة النهائية والتي ترسلها بدورها إلى المديريات الولائية للضرائب.

2) التحضير للمراجعة

بعد أن يتسلم رئيس فرقة المراجعة الجبائية "المدير الفرعي للرقابة الجبائية" القائمة الاسمية للمكلفين الذين سيخضعون للتحقيق، يتم توزيع القضايا على الأعوان المحققين وقبل التدخل المباشر لعين المكان أن يقوموا ببعض الإجراءات وهذا ليتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه وضمن الإطار القانوني المنصوص عليه وأخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني ومن هذه الإجراءات :[2]

- سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف (لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة)؛

[1] نجاة نوي، مرجع سبق ذكره، ص 66.
[2] سمية قحموش، مرجع سبق ذكره،ص37.

- إبلاغ المكلف بالضريبة، حيث يقوم المحقق بإعداد الإشعار بالتحقيق الخاص بالمكلف كما يمكن لهذا الأخير الاستعانة بمستشار من اختياره، وأيضا يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين؛
- الرقابة المفاجئة إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية؛
- إعداد استمارات المراجعة، حيث تتضمن هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول و الخصوم) للسنوات الأربعة قيد التحقيق؛
- إعداد كشف المحاسبة والذي يحتوي على ملخص حسابات النتائج لأربع سنوات ماضية، والتي سوف تكون محل التحقيق وتسمح هذه الوثيقة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة؛
- القيام بالبحوث الخارجية قصد الإلمام بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة محل التحقيق، وبهدف جمع أكبر قدر من المعلومات التي تدعم عملية التحقيق.

ثانيا :سير المراجعة المحاسبية ونتائجها

1) سير المراجعة المحاسبية

بعد الانتهاء من مرحلة التحضير و انقضاء المدة القانونية والمقدرة بـــ10 أيام والتأكد من سلامة الإجراءات المتبعة فيها، يحين موعد أول تدخل مباشر بعين المكان حيث يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة إلا في الحالات الاستثنائية والمتمثلة في القوة القاهرة بحيث يتقدم بمناسبتها المكلف بطلب إجراء المراجعة خارج المؤسسة إلى مدير الإدارة الضريبية والذي من حقه أن يرفض هذا الطلب.

وتتجسد المراجعة الجبائية لمحاسبة المكلف في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية وتكون عبر مرحلتين:[1]

- المرحلة الأولى وتكون بالفحص الشكلي لتلك السجلات المحاسبية ومدى مطابقتها للأحكام المنصوص عليها من حيث أنها محاسبة منتظمة، صادقة ومقنعة؛
- المرحلة الثانية تتمثل في الفحص الشكلي لتلك الوثائق من ناحية المضمون وهذا بما تحتويه من تسجيلات، ونذكر هنا أن المحقق يقوم بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير وحسابات النتائج.

[1] سمية قحموش، مرجع سبق ذكره ، ص38.

2) نتائج المراجعة المحاسبية

بعد الفحص الدقيق للمحاسبة، ينتقل المحقق إلى استخلاص النتائج المتحصل عليها من خلال إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات، قبول أو رفض المحاسبة، وإجراء تقويم وتسوية ضريبية في حالة تسجيل تجاوزات أو أخطاء، أي يتم:[1]

أ) **قبول المحاسبة:** تقبل المحاسبة على أساس أنها:

- ذات مصداقية: أن تكون الإهمالات المسجلة طفيفة وغير خطيرة؛
- قاطعة: أي مقنعة ومثبتة كونها مدعمة بوثائق ومستندات إثبات ودفاتر مساعدة (فواتير، مذكرات...)؛
- منتظمة: أي ملتزمة بتطبيق قواعد النظام المحاسبي وكذلك دفاتر المحاسبة المطبقة بنصوص القانون التجاري المادتين 09 و12.

لكن هذا القبول يصنفه العون المحقق حسب درجة المعاينة، فيمكن أن يكون:

- ✓ قبول صريح: مصداقية، صريحة، قاطعة، منتظمة، مثبتة وصادقة، فالخطوة التي يأخذها العون المحقق تكون بإرسال إشعار فورا للمكلف بالضريبة ويعلمه بنتائج التحقيق وهذا دون إجراء أية تقويمات؛
- ✓ قبول نسبي: يسجل العون المحقق في بعض المعاينات تجاوزات وانحرافات من قبل المكلف، هذا الارتياب يجعل المحقق يؤدي خطوة إجراءات التقويم الثنائي، وتتضح معالم هذا التقويم ابتداءا من اتصال المحقق الجبائي بالخاضع للضريبة للنقاش وإبداء الملاحظات حول الارتياب المسجل، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال، ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم وهذا عن طريق إشعار بالتقويم الأولي، مع منحه 40 يوما للرد على هذا التقويم.

[1] سمية قحموش، مرجع سبق ذكره ، ص39.

ب) رفض المحاسبة

حدد المشرع الجبائي الحالات التي يتم من خلالها رفض المحاسبة وهذا لحماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة، تتمثل هذه الحالات في:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابقة لأحكام القانون التجاري ولشروط تطبيق النظام المحاسبي؛
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية وثائق ثبوتية غير مقنعة؛
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء لبس أو معلومات غير صحيحة، خطيرة ومتكررة في العمليات الحسابية.

في هذه الحالة فإن كل حقوق المكلف بالضريبة تسقط منه ولا يحق له التعقيب على قرار التحقيق، ويصبح خاضعا لنظام فرض الضريبة التلقائية والتي هي عبارة عن تقييم إداري للإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة، وهذا دون إشراك المكلف بالضريبة في المناقشة وإبداء ملاحظاته، مع إلزامية المحقق بإبلاغ المكلّف بنتائج التّحقيق و ذلك بإرسال إشعار تقويم أولي مفصل مع منحه 40 يوما للرد.

يقوم المحقق بإعداد الإعلان الأولي للتعديلات ويسلّمه للمكلف ليقدم ملاحظاته وتوضيحاته، بعد تقديم التوضيحات يقوم المحقق بإعداد الإبلاغ النهائي، والذي يبين فيه الحقوق الضائعة والتي يجب أن تسترجع للخزينة العمومية.

3) كتابة التقرير النهائي

إن كتابة التّقرير تتمثل في الملف الذي عن طريقه ينهي المراجع مهمته، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج المراقبة، ومن جهة أخرى الوثائق التالية يجب وبشكل إلزامي أن تكون ملحقة بنسخ لتقرير التحقيق، موجهة إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية البحث والمراجعات، ومفتشية الوعاء للمقاطعة.[1]

وتتمثل هذه الوثائق فيما يلي:[2]

- حالة مقارنة الميزانيات؛

[1] سمية قحموش، مرجع سبق ذكره ، ص39.
[2] نفس المرجع، ص40.

- كشف المحاسبة؛
- نسخة من الإشعار بالتقويم؛
- نسخة من ردود المكلف؛
- الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب، الحقوق والعقوبات المثبتة.

المطلب الثاني: المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية

وهو تحقيق حديث النشأة والتطور، فقد تم إدخاله خلال قانون المالية لسنة 1992 والمتمم بالمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، ويشمل التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية هدفين رئيسيين هما:

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها بالنسبة للضريبة على الدخل؛
- مراقبة تجانس هذه المداخيل مع الذمة المالية، وضعية الخزينة، وعناصر الثراء.

وقد عرفه Lamber Thierry على أنّه:" مجموعة من العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات المتعلقة بالدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة"، حيث بدأ العمل بهذا البرنامج في الجزائر سنة 2001، وتتم عمليات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على مستوى المديريات الولائية للضرائب.[1]

وتمثل المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية امتداد للمراجعة في المحاسبة، والهدف منها هو التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها مع الذمة المالية الإجمالية للمكلف.

أولا: إعداد برنامج المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية والتحضير له

1) إعداد البرنامج

يتم برمجة5% من القضايا المقترحة للتحقيق في المحاسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وهذه النسبة قابلة للزيادة حسب الكفاءات والإمكانيات المتاحة لمصالح الرقابة،

[1] محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص109.

حيث يتم اختيار الملفات حسب هذا البرنامج بناءا على عدة معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة منها:[1]

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة، والشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف؛
- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون المراجعة المحاسبية لم تؤدي إلى تعديلات؛
- عندما يتم اكتشاف من قبل المفتشية مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبة؛
- الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة (تبييض أموال مثلا) ؛
- إذا كان الفارق معتبرا بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزين على الحصص الاجتماعية والمداخيل الحقيقية المحققة بعد مراجعة المحاسبة وباختيار مجموع الملفات المراد التحقيق فيها، تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المراقبين المختصين.

2) التحضير للبرنامج

يقوم الأعوان المحققون في مجمل الوضعية الجبائية بإتباع نفس مراحل وخطوات التحقيق المحاسبي حيث يتم:[2]

- سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق، وهذا على مستوى المفتشية التابع لها إضافة إلى إمكانية سحب وفحص مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف؛
- إبلاغ المكلف بالضريبة، مع منحه مدة 15 يوم للتحضير ابتداءا من تاريخ الإستلام؛
- إجراء البحوث الخارجية، بهدف الحصول على معلومات غير موجودة في الوثائق والملفات التي تملكها الإدارة الضريبية مثل فحص الحسابات البنكية للمكلف، كما أن هذا الفحص للحسابات البنكية يجب أن يطال جميع الأشخاص الذين يعيشون معه مثل أولاده، أقاربه...، كما يتم مراقبة الأسهم التي قد يملكها المكلف في بعض الشركات والاتصال بمصالح محافظة الشرطة لمعرفة عدد الرحلات نحو الخارج...؛

[1] سمية قحموش، مرجع سبق ذكره، ص41.
[2] نفس المرجع، ص42.

- إعداد الميزان الشكلي وهو بمثابة ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصل عليها من خلال فحص الملف الجبائي وكذا إجراء البحوث الخارجية وتكمن أهمية هذا الميزان في إجراء مقاربات شكلية فيما بين المعلومات المتحصل عليها وإظهار الدخول غير المصرح بها، كما يسمح بفحص تغيرات الذمة المالية للمكلف، ومن ثم توجيه المراقب أثناء عملية سير التحقيق.

ثانيا: سير المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية ونتائجها

1) سير المراجعة

بعد الانتهاء من المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التحقيق المعمق والتي تتم في مصالح الإدارة الضريبية رغم أنها رقابة خارجية، والغرض من ذلك هو عدم مضايقة أفراد المنزل إلا في حالة طلب المكلف أن تجرى عملية التحقيق المعمق في بيته أو في مكتب مستشاره، يلتقي العون المحقق بالمكلف المعني بالتحقيق، ويخوض في حوار معه ليبين له أن هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، وأنه يجب عليه أن يقدم كافة المعلومات والتوضيحات عن حالته المدنية، الأعباء العائلية وكذلك معلومات إضافية عن ذمته المالية.[1]

وفي كل الحالات فإن المحقق ملزم بـــ:[2]

- عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتوفرة لديه، والتي توحي للمكلف بأنه على دراية معمقة بملفه، وتهيئة جو من الثقة معه وتفادي إثارته؛
- أن لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، ولكن يترك الحوار يسير لبعض الوقت حول انشغالات المكلف حيث يترك له كامل الحرية في الكلام؛
- استقبال كل المعلومات الضرورية من الناحية الجبائية، والمقدمة من طرف المكلف؛
- التحلي بالصبر مع المكلف، دون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.

بعد أن يحصل العون المحقق على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات يقوم بفحصها، تحليلها، ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة، وفي حالة جمع المحقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخيل مهمة مقارنة بما صرح به، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو لعدة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات.

[1] سمية قحموش، مرجع سبق ذكره ، ص42.
[2] نفس المرجع، ص43.

2) نتائج المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية

عند انتهاء المحقق من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين هما:[1]

- قبول أسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم؛
- رفض أسس فرض الضريبة ، إذا علم أن ما هو مصرح به كمداخيل ليست حقيقية وغير مطابقة للواقع.

وعليه يقوم بإعادة تكوين أسس الإخضاع وإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بذلك، ويجب أن يكون هذا الإبلاغ مفصلا بأرقام وجداول بطريقة تسمح له بفهم التقويمات المجراة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحة مدة 40 يوما.

ويجب أن يحتوى الإبلاغ بإعادة تكوين أسس الإخضاع أساسا على ما يلي:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي؛
- عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرح بها وتلك التي تم الاطلاع عليها، مع إظهار مصدر و طبيعة المعلومة المستغلة؛
- طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.

المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية في الجزائر

واجهت المراجعة الجبائية عدة انتقادات أهمها:

أولا: انتقادات حول محدودية المراجعة الجبائية من حيث الشمولية

إن محدودية المراجعة الجبائية تنصب كلها على جزئيتها، حيث أنها لا تأخذ بعين الاعتبار كل الجوانب للمؤسسة مما يجعلها مقتصرة على الجانب الجبائي المحدود فقط خاصة إذا علمنا أن موارد الجانب الجبائي محدودة جداً وبالتالي يكون هناك تحديد لاختيارات وإعداد الأولويات بين مختلف أشكال المراجعات لأن هناك تداخل بين المستشار الجبائي ومحافظ الحسابات حيث يعمل كل منها على الإجابة عن الاهتمامات الجبائية للمؤسسة.[2]

[1] سمية قحموش، مرجع سبق ذكره ، ص43.
[2] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره، ص70.

ثانيا: انتقادات حول حداثة المراجعة الجبائية

إن عنصر الحداثة بالنسبة للمراجعة الجبائية هو محل نزاع لدى الممارسين، حيث يعتبرون أن علاقة المراجعة الجبائية ليست ممارسات وأعمال جديدة ولكن عبارة عن أعمال قديمة للمراجعين المحاسبيين أو المستشارين الجبائيين، فالروابط الموجودة بين المحاسبة والجباية هي روابط قوية ومتينة جداً، فالمراجعة كانت في بادئ الأمر مقتصرة في ميدان المحاسبة والمالية استوجب عليها ضروريا أن تمتد نحو الجباية التي أصبحت ذات مكانة مهمة ومؤثرة في حياة المؤسسة مع الأخطار المالية التي تنجم عنها حالة التسيير السيئ للقواعد والقوانين الجبائية ، ونظرا لتعقد القوانين الجبائية وهذا ما جعل المؤسسة أمام أخطار حقيقية إذا لم تحترمها و لم تطبقها، هذا كله أدى إلى زيادة الاهتمام بالمراجعة الجبائية.[1]

ثالثا: انتقادات حول خصوصيات المراجعة الجبائية

بما أن المحاسبة والجباية مجالان متكاملان، والجباية عنصر من المحاسبة فالقيام بالمراجعة المحاسبية يؤدي بالضرورة إلى القيام بمراجعة جبائية ولو أنها جزئية من المراجعة المحاسبية، لذلك من المنطقي التساؤل عن مدى استقلالية المراجعة الجبائية وقابلية الجباية أن تكون ذات هدف خاص للمراجعة.[2]

رابعا: انتقادات حول محدودية المراجعة من حيث التوقيت

في بعض الأحيان عملية المراجعة للمؤسسة خلال السنة تؤدي إلى عرقلة السير الحسن لبعض الوظائف خصوصا المتعلقة منها بالجانب الجبائي والمالي مما يخلق اضطرابا على بعض القرارات المهمة داخل المؤسسة.[3]

[1] صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص43.
[2] أحمد لعناق، المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص17.
[3] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره، ص71.

خلاصة الفصل الأول

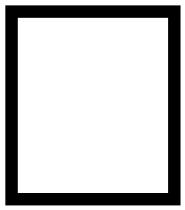
مما جاء في هذا الفصل عن المراجعة الجبائية يمكننا استخلاص ما يلي:

المراجعة الجبائية عبارة عن اختبار نقدي للحالة الجبائية للمؤسسة وذلك من أجل تحسين صورتها أمام الإدارة الضريبية، وتشكيل رأي أو تقييم الهدف منه هو إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة.

توفر المعايير اللازمة وتحمل المسؤولية الكاملة يؤدي بالمراجع الجبائي إلى القيام بمختلف مراحل مهمته على أكمل وجه وهذا ما يعكس مدى دقة العملية وموثوقية نتائجها.

تأخذ المراجعة الجبائية في الجزائر شكلين مراجعة جبائية لمحاسبة المكلف بالضريبة، ومراجعة معمقة في مجمل الوضعية الجبائية للمؤسسة وتشخيصها لتحديد نقاط القوة والضعف حيث تعمل على تثمين الأولى واستدراك الثانية.

الفصل الثاني



تمهيد

نظرا للتوسعات الكبيرة التي عرفتها المؤسسات الاقتصادية وزيادة احتياجاتها وتشعب فروعها، أدى هذا لظهور الوكالة التي نددت بفصل الملكية عن التسيير الذي يظهر في تقسيم المهام والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، بحيث تقوم هذه الأخيرة على أساس عقد مبرم بين الموكل أو المساهم يلزم بموجبه للوكيل أو المسير من أجل القيام بأعمال باسمه، وذلك بتفويض جزء من سلطة اتخاذ القرار للوكيل، وبما أن المؤسسة تعمل على تعزيز قدرتها التنافسية وبقائها رغبة منها في التقليل من ضخامة التكاليف التي تشكل مخاطر تهدد استقرارها واستمراريتها، لذا تمنح المؤسسة الوكيل مجموعة من المسؤوليات من خلال العقد المبرم وتمكنه من اتخاذ قرارات واعتماد إجراءات يترتب عليها تخصيص جزء من الموارد التي تقع تحت سيطرته في تحقيق الغرض الموظف من أجله، ومن هنا وجب تسليط الضوء على الجانب الجبائي الذي يأخذ النصيب الأكبر من الأهمية وذلك من خلال أثره المباشر على الأداء المالي للمؤسسة مما يستدعي ضرورة تسييره جيدا، فالمسير الجبائي يقوم بأداء واجبات المؤسسة الضريبية والاستفادة من جل حقوقها بانتظامها ضريبيا وتحقيق أكبر قدر ممكن من الفاعلية الضريبية الذي يعود بوفرات ضريبية من خلال الاستفادة من الامتيازات التي يقرها المشرع الجبائي الجزائري ويجنبها الخطر الجبائي، وهذا هو جوهر التسيير الجبائي الذي لا بد من وجوده داخل المؤسسة.

وسنحاول في هذا الفصل الإلمام بمختلف المعلومات التي تخص التسيير الجبائي وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي ؛

المبحث الثاني: المسير الجبائي والاستراتيجيات الجبائية ؛

المبحث الثالث: الخطر الجبائي ؛

المبحث الرابع: مساهمة المراجعة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي .

المبحث الأول: ماهية التسيير الجبائي

التسيير الجبائي هو سلوك حديث في المؤسسات وهو مرتبط كثيرا بالمحاسبة وبالتسيير المالي، ولأن الجباية هي متغير لا يمكن تجنبه وجب على المؤسسة جعله ضمن المتغيرات المؤثرة على الأنشطة الإستراتيجية وعمليات اتخاذ القرار قصيرة ومتوسطة الأجل، مما يعني أن تتجه المؤسسة نحو سلوك المسير (القائد)، خاصة فيما يتعلق بخطط الاستثمار. كما أن التسيير الجبائي يلعب دور الوسيط بين التشريع الجبائي والمؤسسة، وذلك بتأمين المؤسسة وتحسين الاستفادة المالية مع مراعاة الإمكانيات المتاحة في التشريع الجبائي، مع ضرورة احترام الالتزامات والقوانين.

هذا السعي لا يحمي المؤسسة من الرقابة من طرف الإدارة الضريبية، ولكن يسمح للمسير من الحد من المخاطر الجبائية الناتجة عن وضعية غير قانونية، وبالتالي يمكن النظر للتسيير الجبائي من خلال جانبين:

الأول :يشكل أحسن تنظيم يسمح بدفع أقل ضريبة دون التوجه إلى الغش أو التهرب الضريبي؛

الثاني :الرقابة من أجل تفادي الأخطاء التي تؤدي بدورها إلى فرض الغرامات الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم ونظريات التسيير الجبائي

أولا: مفهوم التسيير الجبائي

1) تعريف التسيير

هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة التي تشمل أساسا التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة. إنه باختصار تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها، هذا هو جوهر مهمة التسيير. إن التنسيق شأنه في ذلك شأن اتخاذ القرارات وهو وظيفة تسييرية مستمرة تصادف في مختلف الوظائف من التخطيط إلى الرقابة.[1]

[1] محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص21.

2) تعريف التسيير الجبائي

أما التسيير من الناحية الجبائية فله عدة مفاهيم نذكر منها ما يلي:

- التسيير الجبائي هو فرع من فروع التسيير المالي ويعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، يهدف إلى تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا جميع الاختيارات الجبائية ويجنبها التكاليف الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي.[1]
- عرفت كريستين كوليت التسيير الجبائي بأنه: تسيير الضريبة يعني أن الضريبة بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالحها وأن تصبح متغيرا فعالا في إستراتيجياتها، إذا بدلا من السلبية تجاه الجباية يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها. [2]
- ويعرفه Jean Claud Parot على أنه: تركيبة من مجموعة من الأفعال والقرارات المأخوذة داخل المؤسسة، من أجل التحكم وتخفيض التكاليف الجبائية، والذي تزيد فعاليته بتجنب التعرض للمخاطر العالية في المؤسسة.وهذا يكون مع اختيار الامتيازات الجبائية للمؤسسة والقدرات المالية والتقنية لها.[3]
- ويرى R Yaich أن التسيير هو تحقيق الأمثلية الجبائية داخل المؤسسة ويعني: تقليل الضريبة على الأرباح من أجل تعظيم النتيجة الصافية بعد الضريبة في إطار قانوني .[4]

ويمكننا من التعاريف السابقة القول أن التسيير الجبائي هو الاستعمال الأمثل للتشريعات الجبائية في صالح المؤسسة سواء من ناحية الالتزامات أو الامتيازات الممكنة بغرض تجنبها الخطر الجبائي وبالتالي تقليص التكلفة الضريبية.

ومن خلال ما سبق يمكننا كذلك استخلاص الخصائص التالية للتسيير الجبائي:

- تقليص الأعباء إلى حد أدنى؛
- الاستغلال الأمثل للخيارات و الامتيازات التي يمنحها المشرع؛
- تجنب المؤسسة الخطر الجبائي وبالتالي تحقيق أمن جبائي.

---

[1] صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص88.
[2] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره، ص32.
[3] صابر عباسي، مرجع سبق ذكره، ص4.
[4] نفس المرجع، ص5.

وتجدر الإشارة إلى أن التسيير الجبائي يختلف عن التجنب والتهرب الضريبي ونوضح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم01 : الفرق بين التسيير الجبائي، التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

البيان	المفهوم
التسيير الجبائي	هو وسيلة للبحث عن طرق قانونية للاستفادة من عدم دفع الضريبة المستحقة أو على الأقل تخفيضها.
التجنب الضريبي	استخدام المؤسسة لأساليب مشروعة في تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليها دون اللجوء لأية عمليات مخططة.
التهرب الضريبي	استخدام المؤسسة لأساليب غير مشروعة لعدم دفع الضريبة و بالتالي هو عمل مخالف للقانون، يقوم على تقديم بيانات غير صحيحة لغرض التهرب من دفع الضريبة.

المصدر: من إعداد الطالبتان.

ثانيا :نظريات التسيير الجبائي

يمكن حصرها في التصورين الآتيين:[1]

- التصور الأول: وهو التعريف الفرنكوفوني الذي يرى أن التسيير الجبائي آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، ومنه فهذا التعريف يقتصر فقط على التكاليف الضريبية وهو يهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطار الجبائية الممكنة الوقوع؛
- التصور الثاني :وهو التعريف الأنجلوسكسوني الذي يرى أن التسيير الجبائي يهتم بكل التكاليف بما فيها التكاليف الجبائية والأطراف المتعاقدة مثل: حملة الأسهم (المساهمين)، المدراء التنفيذيين، المدراء الماليين، المحللين الماليين، إدارة الضرائب، المجتمع، المراجعين ...الخ، المعنية بالإفصاح لها عن مبلغ الضريبة (أي أنه لا يتعلق بالإدارة فقط)، بالإضافة إلى أنه نظرة عالمية وذلك راجع لطبيعة الشركات التي تنشط في مثل هذه البيئة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تعظيم

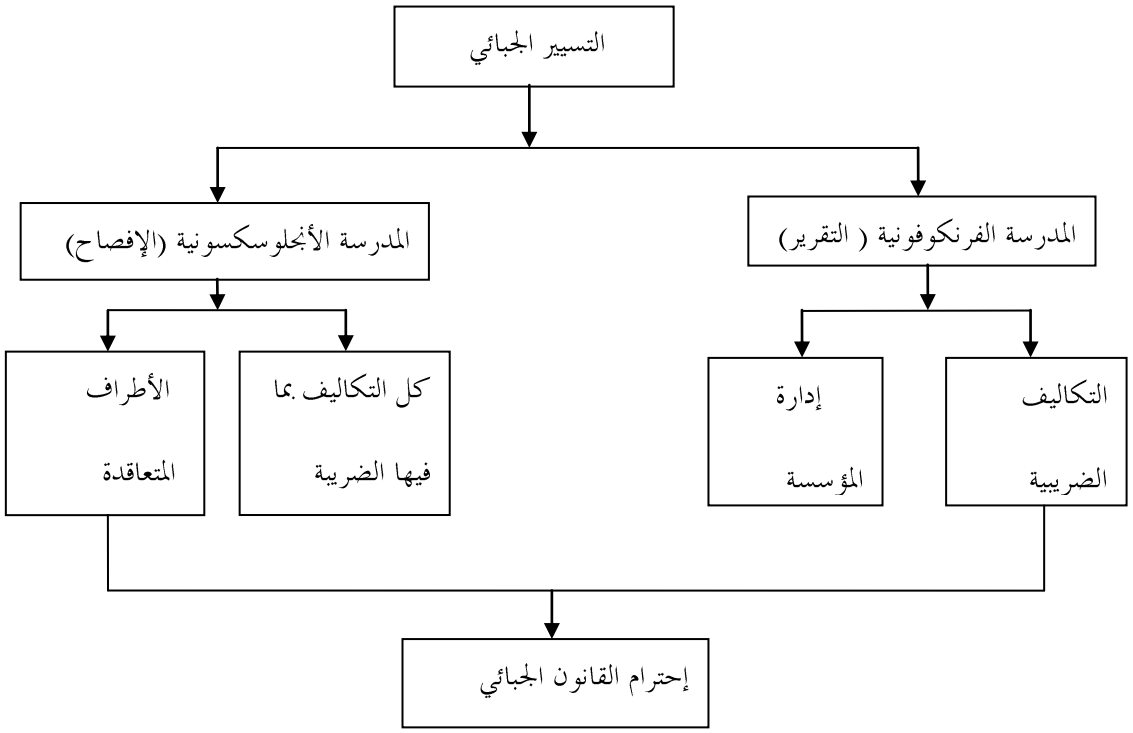
[1] صابر عباسي، مرجع سبق ذكره ، ص7.

أرباح المساهمين وذلك بالحفاظ على قيم سوقية مرتفعة في السوق المالي عن طريق ضمان أقل إخضاع ضريبي وهذا ما يسمى بالمساهمة في خلق القيمة.

إذن نستنتج أن التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط إلى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة بل يتعداه إلى نظرة أبعد من ذلك وهي كيفية معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة.

والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم:4 الاختلاف بين النظرة الفرنكوفونية والأنجلوسكسونية لمفهوم التسيير الجبائي



المصدر: صابر عباسي، مرجع سبق ذكره، ص7.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التسيير الجبائي

أولا :أهداف التسيير الجبائي

يسعى التسيير الجبائي إلى البحث فيما كانت المؤسسة تتعرض إلى مخاطر جباية لم تتمكن من تحديدها وذلك من خلال المحاولة لمعرفة ما إذا كانت المؤسسة تحت ضغط ضريبي أكبر من الذي ينتج عن الإطار القانوني الذي تعمل فيه من أجل تكييف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتخفيض الضرائب المستحقة وأيضا تحسين مستوى التنبؤ والعقلنة الجبائية للخيارات المعتمدة من طرف المسير.

ومن هنا نجد أن التسيير الجبائي يسعى إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية :

1) التحكم في العبء الضريبي

يعرف العبء الضريبي على أنه تلك الآثار التي تحدثها الضريبة على أسعار السلع وعلى أسعار عوامل الإنتاج.[1]

فالأعباء الجبائية تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في الرفع من تكاليف الإنتاج مما يجعل التحكم فيها مهما للغاية يتجلى ذلك في:[2]

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

2) تحقيق الأمن الجبائي

إن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي، بمعنى أن المكلف بالضريبة يقوم بالتزاماته الجبائية طواعية بافتراض حسن النية، ولكن للإدارة الجبائية حق مراقبة تصريحات المكلفين ومدى التزاماتهم بإيداع تصريحاتهم وتسديد ما عليهم من ضرائب ورسوم وفقا للتشريعات السارية المفعول، هذه الوضعية تجعل المؤسسات في مواجهة الإدارة الجبائية، فالمسير الجبائي إذن يعمل جاهدا على تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة الذي لا يأتي إلا عندما تكون في وضعية قانونية تجاه إدارة الضرائب ولا يكون هناك تخوف من أي رقابة قد تقوم بها هذه الأخيرة، للتأكد من انتظام المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فعدم احترام المؤسسة لالتزاماتها الجبائية قد يعرضها لمخاطر شتى قد تحدث نتائجها تأثيرا سلبيا على خزينة المؤسسة. [3]

---

[1] حامد عبد المجيد دراز، السياسة المالية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص390.

[2] نادية شطي، تشخيص التسيير الجبائي ومخاطره في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر،2015، ص20.

[3] صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص94.

3) ضمان الفعالية الجبائية

تعرف الفعالية على أنها مقياس يوضح قدرة الشركة على تحقيق مجموعة من الأهداف.[1]

أما الفعالية الجبائية تعني تمكين المؤسسة من الحصول على الامتيازات: الجبائية، المالية، والتنافسية و يمكن شرح هذه العناصر كما يلي:[2]

- الفعالية الجبائية بواسطة الحصول على الامتيازات الجبائية: البحث عن الامتيازات يعتبر من أسس البحث عن الفاعلية الجبائية، هذه الامتيازات توجد في العديد من الخيارات الجبائية الممنوحة للمؤسسة، هذه الخيارات تسمح بتخفيف الديون الجبائية؛
- الفعالية الجبائية بواسطة الحصول على الامتيازات المالية: إن بحث المؤسسة عن الخيار الجبائي الأمثل يسمح لها بالحصول على الامتيازات المالية، لأنه بطبيعة الحال الامتيازات الجبائية تتبعها امتيازات مالية، لأن الضريبة هي عبارة عن تكلفة لها تأثير مباشر على خزينة المؤسسة والتوازن المالي لها، مع الإشارة إلى أنه يوجد العديد من الامتيازات المالية ليست نتيجة الامتيازات الجبائية، لذلك يجب على المؤسسة إصلاح الاعوجاج الجبائي من أجل تحسين الوضعية المالية لها؛
- الفعالية بواسطة الحصول على الامتيازات التنافسية: من أجل الحصول على مزايا تنافسية في السوق، يجب على المؤسسة التحكم في التكاليف الجبائية على المستوى الوظيفي لها فيما يتعلق بعلاقتها مع العملاء والشركاء.

الفعالية الجبائية: وتبرز من خلال صورتين هما:[3]

- **الفعالية الجبائية المباشرة** :وتكون بواسطة استغلال المؤسسة لمختلف الحوافز والامتيازات الجبائية المتاحة لها قانونا لتحقق وفرات مالية؛
- **الفعالية الجبائية الغير مباشرة**: وتظهر في التشريعات الجبائية التي تمنح مجالا لتعدد الخيارات القانونية المختلفة مما يؤدي إلى تحقيق هدفها الجبائي المراد وتوسيع درايتها الإستراتيجية.

---

[1] عبد الكريم محسن، إدارة الإنتاج و العمليات، دار للطباعة والنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2004، ص 30.

[2] صابر عباسي، مرجع سبق ذكره، ص،ص،14،15.

[3] عبد الرزاق ريغي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي بالمؤسسات البترولية، مذكرة ماستر، مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016، ص20.

4) خدمة إستراتيجية المؤسسة

من أجل الحصول على أحسن وضعية جبائية ملائمة يجب النظر إلى الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، وذلك بإدماج المتغير الجبائي في القرار التسييري، وبالتالي الفعالية الجبائية هي مفهوم مرتبط بوضع أحسن الحلول الجبائية بالنظر إلى الأهداف الإستراتيجية العامة للمؤسسة.[1]

ثانيا: أهمية التسيير الجبائي

إن التسيير الجبائي يساعد الإدارة في تحقيق الاستخدام الأمثل للإمكانيات المتاحة، وعليه فإنه يمكنها من تحقيق ما يلي:[2]

- يساعدها في التقليل من مبلغ الالتزام الضريبي أو قد يؤدي إلى تجنب الالتزام الضريبي وذلك عن طريق الاستثمار في مجالات معفاة من الضريبة؛
- يساعد في إيجاد سياسة متوازنة من قبل الإدارة، تساعدها في الاستثمار سواء كانت استثمارات في الأصول أو استثمارات مالية؛
- التسيير الجبائي يحقق الرقابة على تنفيذ العمليات ويسهل أعمال المتابعة، وذلك من خلال وجود تعليمات إدارية مستندة للخطة الضريبية؛
- يساعد التسيير الجبائي عل تحديد مراحل العمل والخطوات الواجب إتباعها، وكذلك إيجاد خطة عمل هادفة داخل المؤسسة؛
- الاستفادة من بعض المزايا التي يمنحها قانون ضريبة الدخل، أو قانون تشجيع الاستثمار، أو قانون المدن الصناعية وغيرها.

[1] صابر عباسي، مرجع سبق ذكره، ص15.

[2] محمد صابر بن زاوي، فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص55.

المطلب الثالث: مبادئ وحدود التسيير الجبائي

أولا: مبادئ التسيير الجبائي

إن التسيير الجبائي قائم على مبادئ تضفي المنهجية والدقة على مخرجاته في قيادة المؤسسة نحو التموضع في وضعية قانونية تجاه الإدارة الضريبية بالعمل على تخفيض التكاليف الجبائية، ومن مبادئه:

1) مبدأ الحرية في التسيير

يعمل المسير الجبائي على الاختيار بين عدة بدائل متاحة قانونا وذلك من خلال إدراكه للمزايا الضريبية التي يحققها هذا الاختيار، فالمكلف بالضريبة من خلال تسييره لأعماله من حقه أن يستفيد إلى حد أقصى من الامتيازات التي تسمح له الظروف بالاستفادة منها. وذلك حسب مهارته في التعامل مع الجباية فيتهرب المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة للنصوص التشريعية باستغلال ثغرات القانون، فبمجرد البدء في تنفيذ هذا القرار فإنه يكتسب قوة قانونية تجاه إدارة الضرائب التي هي مجبرة على احترامها إلا إذا استطاعت إثبات سوء نية المكلف في التحايل الضريبي.[1]

فحرية التسيير للمؤسسة تظهر جليا في حساب النتيجة الجبائية، فالنتيجة الجبائية تحسب انطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد إجراء بعض التعديلات عليها، فدور إدارة الضرائب هنا هو التأكد من صحة النتائج من خلال مراجعة مختلف الوثائق المبررة للقيود المحاسبية المسجلة دون أن يكون لها الحق في الحكم على نوعية التسيير وهذا هو جوهر مبدأ الحرية في تسيير المؤسسة.

2) مبدأ عدم التدخل في التسيير

إن التشريع الضريبي يلزم المؤسسة بالإيفاء بالتزاماتها الضريبية تجاه إدارة الضرائب وفق الشروط المحددة مسبقا، فليس للإدارة الجبائية الحق في التدخل في نمط تسيير المؤسسة أو أن تنتقد خياراتها ما دامت المؤسسة تفي بالتزاماتها القانونية.[2]

---

[1] علي وادة، أثر التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماستر، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016، ص16.

[2] نفس المرجع، ص17.

فمبدأ عدم التدخل في التسيير إذن ينطبق على إدارة الضرائب التي يجب أن توجه مراقبتها للدفاع عن مصالح الخزينة العمومية والمتمثلة في تحصيل ضرائب والرسوم الواقعة على عاتق المؤسسة في آجالها القانونية وبالطرق والإجراءات المعمول بها، وذلك من خلال مراجعة التصريحات، أو إجراء مراقبة على مستوى محل المكلف للتأكد من صحة الإقرارات المقدمة.

ثانيا: حدود التسيير الجبائي

إن تسيير المؤسسة لجبايتها يجب أن يتم في ظل التقيد ببعض الحدود و التي تصنف إلى :

1) الحدود القانونية

فعدم احترام التشريعات الجباية في تسيير المؤسسة يعد تعسفا قانونيا.[1]

ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير:

- العقود والتصرفات القانونية التي تنجم عنها إخفاء تحقيق أو تحويل أرباح؛
- تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات؛
- التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل: تزييف العقود و الفواتير و المؤسسات الوهمية؛
- التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد للإدارة والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع؛
- استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي.

2) الحدود المالية

على المسير الجبائي للمؤسسة أن يحدد وبشكل دقيق العمليات التي تقوم بها المؤسسة حتى يتم الوقوف على درجة الخطر الذي من الممكن أن تتعرض له المؤسسة، ومن المألوف أن تتخذ المؤسسة قرارات تضمن لها تحقيق أهدافها العامة، على سبيل المثال تحديد مكآفات المسيرين، إعطاء قروض لإحدى الفروع....الخ، فهذه القرارات لها آثار مالية واقتصادية سلبية على المؤسسة. [2]

[1] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره، ص39.

[2] علي وادة، مرجع سبق ذكره، ص18.

ومن بين الأفعال غير العادية في التسيير نجد:

- تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد؛
- تحمل المؤسسة لأعباء خاصة (أعباء شخصية للمسير)؛
- التنازل عن عقارات تجاه المؤسسات ليس لها علاقات تجارية دائمة مع المؤسسة والسبب الوحيد لذلك قد يكون وجود نفس الشركاء أو المسيرين في المؤسستين.

نلاحظ أن تحديد التصرف الغير عادي في التسيير خضع إلى الذاتية في الحكم على طبيعة القرار عادي أو غير عادي قد لا يكون كذلك بالنسبة للمسير، ضف إلى هذا فإن مفتش الضرائب قد لا يدرك العلاقة السببية بين القرار المتخذ و مصلحة المؤسسة؛ ولهذه الأسباب حدد المشرع الجزائري الجبائي بشكل واضح الأعباء القابلة للخصم أثناء حساب النتيجة الجبائية والقيمة القصوى لهذه الأعباء.

المبحث الثاني: المسير الجبائي والاستراتيجيات الجبائية

إن استمرار ونمو المؤسسة الاقتصادية مرهون بقدرة وكفاءة المسير في صنع القرارات المهمة، ولن يتحقق ذلك دون إدراك المسير لجميع العوامل المؤثرة على صنع هذه القرارات، ويعد المسير الجبائي أحد أطراف صنع القرارات لذلك لا بد من إدراجه في عملية اتخاذ القرار وهو أساس التسيير الجبائي، وسنسلط الضوء في هذا المبحث على المسير الجبائي والاستراتيجيات الجبائية.

المطلب الأول: تعريف ومؤهلات المسير الجبائي

أولا: تعريف المسير الجبائي

قبل التطرق لتعريف المسير الجبائي لا بد من تعريف المسير، وهو ذلك الشخص الذي يستطيع القيام بالأعمال وإنجاز المهام من خلال الآخرين. فهو مخطط، منشط، مراقب ومنسق لجهود الآخرين. ولا بد من أن تكون للمسير سلطة معينة لاتخاذ القرارات. وإلا فإنه يفقد صفته كمسير، ويتحول عمليا إلى منفذ فحسب.[1]

أما المسير الجبائي في المؤسسة هو: المسؤول الأول عن تحديد البيئة الجبائية لأي قرار تسييري، وهو الذي يقف على مختلف الخيارات الممكنة والتي بانعدامها لا يمكن الحديث عن التسيير الجبائي.[2]

ثانيا: مؤهلات المسير الجبائي

بما أن التسيير الجبائي يتعامل مع مختلف قرارات التسيير، سواء ما تعلق بالقرارات الروتينية أو الإستراتيجية فإنه يتوجب على كل مختص في التسيير الجبائي أن يكون متعدد الاختصاصات، كالتحكم في التقنيات المحاسبية والإلمام بالأسس القانونية للعمل التجاري وكذا مبادئ التحليل والتسيير المالي، إضافة إلى تحكمه في جباية المؤسسة كمعيار أساسي.

[1] محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات وظائف تقنيات الجزء الأول، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص27.
[2] محمد صابر بن زاوي، مرجع سبق ذكره، ص58.

وفي ما يلي شرح لبعض هذه المؤهلات:[1]

1) التحكم في تقنيات التسيير

التسيير يعني اتخاذ القرار، لذا على المسير الجبائي أن تكون لديه مؤهلات اتخاذ القرار والتي تتمثل في:

- القدرة على التشخيص والتنبؤ؛
- تحديد البدائل وتقييمها؛
- اختيار البديل الأنسب.

وأهم عنصر في تقييم البدائل الجبائية المتاحة هو إدراك الآثار المالية لكل منها مما يجعل تحكمه في تقنيات التسيير المالي ضرورة أكيدة.

2) التحكم في الجباية

تحكم المسير الجبائي في الجباية أمر بديهي لأن الجباية هي اهتمامه الأول؛ ويظهر هذا التحكم من خلال:

- معرفة مختلف التشريعات الجبائية والنصوص القانونية ذات الأثر الجبائي، هذه النصوص هي بمثابة قاعدة معطيات ضرورية لاتخاذ أي قرار؛
- إدراك آثار تلك النصوص على المؤسسة، أي تحديد حقوق والتزامات المؤسسة؛
- معرفة آليات وتقنيات المراجعة الضريبية واهتمامات إدارة الضرائب أثناء أي عملية رقابة ممكنة.

3) التحكم في تقنيات المحاسبة

كانت المحاسبة في الجزائر ولفترة طويلة من الزمن تستخدم فقط لأغراض جبائية، كما أن التسيير الجبائي في العديد من المؤسسات الجزائرية هو من مهام مديرية المحاسبة والمالية هذا ما يجعل إلمام المسير الجبائي بالآليات المحاسبية هاما للغاية، خاصة وأن المراجعة الجبائية والتي هي إحدى أدوات التسيير الجبائي تتداخل بشكل كبير مع المراجعة المحاسبية وذلك لاعتمادها الأساسي على نظام المعلومات المحاسبي للقيام بالتشخيص المالي والجبائي للمؤسسة، أي ضمان الفعالية والأمن من مختلف المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة أثناء القيام بالعمليات المختلفة.

[1] من إعداد الطابتان بالاعتماد على ما ورد في محمد صابر بن زاوي، مرجع سبق ذكره، ص، ص 58 ، 59.

4) **المعرفة القانونية**: هذه المعرفة مطلوبة في المسير الجبائي للاعتبارات التالية:

- المسير الجبائي في تعامله مع الجباية يتناول بالدراسة نصوصا قانونية وتنظيمية، ويتطلب التعامل مع هذا النوع من النصوص مهارات خاصة قد لا تكون ضرورية أثناء دراسة نصوص عادية؛
- أمام المؤسسة العديد من الخيارات القانونية ذات آثار جبائية مختلفة؛
- التشريعات الجبائية قد تنطوي على بعض الغموض أو السكوت عن بعض الحالات، مما قد يوقع المؤسسة في المجالات المحظورة على التسيير الجبائي (حدود التسيير الجبائي)؛
- المنازعات التي قد تنشأ مع إدارة الضرائب، الأمر الذي يتطلب شخصا ذا دراية بالإجراءات القانونية الواجب إتباعها؛
- يتحقق جزء كبير من الأمن الجبائي على المستوى القانوني.

كل هذه الأسباب تجعل من إلمام المسير الجبائي بقواعد القانون التجاري وقانون الأعمال أمرا أكيدا، والدليل على ذلك أن العديد من الكتابات والمؤلفات حول الجباية والتسيير الجبائي تصنف ضمن المكتبة القانونية وليس ضمن مكتبة الاقتصاد. إن مؤهلات المسير الجبائي الواجب توفرها هي التي تؤدي بشكل كبير إلى تحقيق هدف الفعالية الذي يطمح إليه التسيير الجبائي.

المطلب الثاني: مهام ومهارات المسير الجبائي

أولا: مهام المسير الجبائي

للمسير الجبائي عدة مهام من بينها ما يلي:

1) **السعي للحوكمة الجبائية**

تعرف الحوكمة على أنها: الحالة التي من خلالها تتم إدارة الموارد الاقتصادية للمجتمع بكفاءة عالية بهدف التنمية، وهي تعبر عن ممارسة السلطات الاقتصادية الرشيدة والسياسية والإدارية الفعالة لإدارة شؤون المجتمع على كافة مستوياته.

ومن ناحية أخرى فإن الحوكمة تمثل مجموعة من الآليات والمبادئ التي تستخدم لسد الفجوة القائمة في نظرية الوكالة التي أدت إلى انفصال الملكية عن الإدارة.[1]

[1] عطا الله وارد خليل وآخرون، الحوكمة المؤسسية، مكتبة الحرية، القاهرة، 2008، ص28.

الحوكمة أيضا هي: مجموعة من القواعد التي بموجبها تتم إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات في ما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.[1]

يسعى المسير الجبائي إلى الحوكمة الجبائية لأنها أحد التحديات التي تواجهه ونجدها في تصورين:[2]

- حوكمة جبائية داخلية: أي في المحيط الداخلي للمؤسسة وتهتم بالأداء الأمثل لتسيير الجباية؛
- حوكمة جبائية خارجية: تهتم بكيفية إيصال معلومات شفافة عن الوضعية الجبائية لأصحاب المصالح في إطار أن لديهم الحق بالمشاركة في تسييرها.

وتتحقق الحوكمة الجبائية من خلال قيام المسير بـــ:

- تسيير المعدل الفعلي للضريبة والفهم الجيد للمعلومة المالية من جانبها الجبائي؛
- إثارة اهتمام الإدارة للرهانات الجبائية بطريقة بيداغوجية؛
- إعداد روابط وعمليات منظمة للتبادل مع لجنة المراجعة و/أو مجلس الإدارة.

2) **تحسين العمل الجبائي داخل المؤسسة:**

للقيام بذلك وجب على المسير الجبائي:[3]

- إعادة النظر في أنظمة المؤسسة وقانون الأمن المالي من أجل تجاوز أهداف التوثيق واختبار كفاءة وموثوقية المعالجة، مراقبة البيانات والأخطار التي تؤثر على الجباية؛
- الاقتراب أكثر من فكرة وحدات الأعمال من أجل تنبؤ أفضل، تقييم وتقوية مستوى التعليم الجبائي للعمليات التي تساهم في التسيير الجبائي والسعي إلى جباية جزئية أكثر تعمقا والتي ستعوض الجباية الكلية؛
- القيام بإعادة تمركز للاستثمارات حول التخطيط الجبائي وإدارة المخاطر.

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص15.
[2] محمد فوزي شعوبي وصابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الآداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، الجزائر، العدد 12، 2013، ص120.
[3] محمد صابر بن زاوي، مرجع سبق ذكره، ص60.

3) العمل على تقليل مواجهة الأخطار الجبائية

من خلال ما يلي:

- اختيار إستراتيجية جبائية أفضل من تحمل عبء العمل الجبائي؛
- القدرة على التشخيص الصحيح لموقع الخطر؛
- الإحاطة بالنصائح الملائمة ووضع المستشارين الجبائيين في وجه تحديات المؤسسة.

ثانيا: مهارات المسير الجبائي

من الواجب أن يكون المسؤول عن الوظيفة الجبائية في المؤسسة على إطلاع دائم بالتشريعات المختلفة، وتوقع التغيرات المستقبلية من أجل استباق ما قد يحدث و التحضير له، و يستلزم الأمر كذلك التنبيه بمختلف المخاطر المتوقعة وكذا الضرائب التي من الممكن أن تتكبدها المؤسسة.

ولتحقيق هذه المهمة الصعبة على المسير الجبائي اكتساب سبع مهارات كشرط لا غنى عنه:[1]

- أن يكتسب ثقافة تنبؤ قوية لقانون الضرائب؛
- اكتساب مهارات الكمبيوتر ضمان جيد لرقمنه عملية التسيير الجبائي وضمان انتظامها؛
- أن يسعى دوما لتوقع الأثر المالي، وأن يكون محاورا جيدا، ما يسمح له بالتعبير عن الوضعية الجبائية لمجلس إدارة المؤسسة مهما كانت درجة تعقيدها؛
- أن يكون له روح دبلوماسي ويتسم بالشجاعة الكافية، ويتعلم كيفية التفاوض مع إدارة الضرائب دون إغفال ضرورة تحليه بالأخلاق المهنية؛
- أن يكون لديه ثقافة اقتصادية واسعة تمكنه من تحدي الخبراء في مجاله وكذا المعرفة الجيدة لطرق فرض الضرائب في مجال أعماله؛
- أن يكون لديه ثقافة قانونية ممتازة والتي تسمح له بالتعامل مع المحامين وخبراء الضرائب؛
- أن يكون لديه قيمة معتبرة في الجانب النفساني والبسيكولوجي.

[1] محمد صابر بن زاوي، مرجع سبق ذكره، ص61.

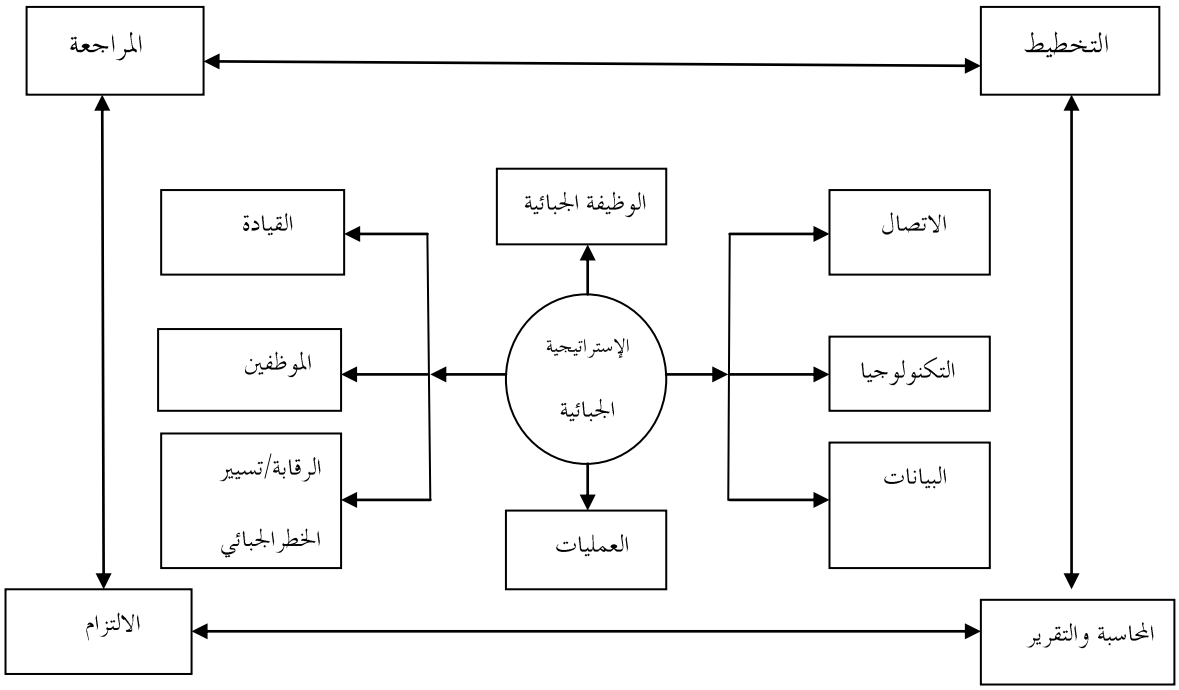
المطلب الثالث: مفهوم الاستراتيجية الجبائية

الاستراتيجية هي خطة عمل شاملة لبلوغ هدف استراتيجي، ويرتبط مفهومها بوجود منافس أو خصم، أو بشكل عام طرف آخر يراد التأثير عليه.[1]

إذن فالاستراتيجية مفهوم مرتبط بمدى تحقق أهداف المساهمين، أي عندما تتحقق أهداف المساهمين يعني تحقيق الهدف الإستراتيجي.

والاستراتيجية الجبائية تعني: معرفة الضرائب التي سوف تدفعها المؤسسة، معرفة المناطق الجغرافية التي يجب التركيز عليها من أجل الحصول على الامتيازات الجبائية، تحديد أهداف جبائية ذكية بالنسبة لأنشطة الأعمال ليتم التركيز عليها، مناقشة الاستراتيجية الجبائية مع مجلس الإدارة، امتلاك قاعدة بيانات تساعد على توثيق المعلومات الجبائية وبالتالي هي مجموعة الأهداف المرتبطة بالجباية على مدى حياة المشروع.[2] ومنه الاستراتيجية الجبائية في المؤسسة هي جزء من الإستراتيجية العامة، وعليه فإنه لا يمكن تصور سياسة جبائية منفصلة عن باقي السياسات وذات هدف وحيد ومستقل، وذلك لأن التسيير الجبائي هو جزء من التسيير العام للمؤسسة يجب أن يحدد أهدافه تبعا للأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وتتكون الاستراتيجية الجبائية من المقومات التي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

شكل رقم05: مقومات الاستراتيجية الجبائية في المؤسسة



المصدر: صابر عباسي، مرجع سبق ذكره، ص38.

[1] محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات وظائف تقنيات، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص5.
[2] صابر عباسي، مرجع سبق ذكره، ص 37.

من الشكل السابق يتضح أنّ الاستراتيجية الجبائية تعتمد على:

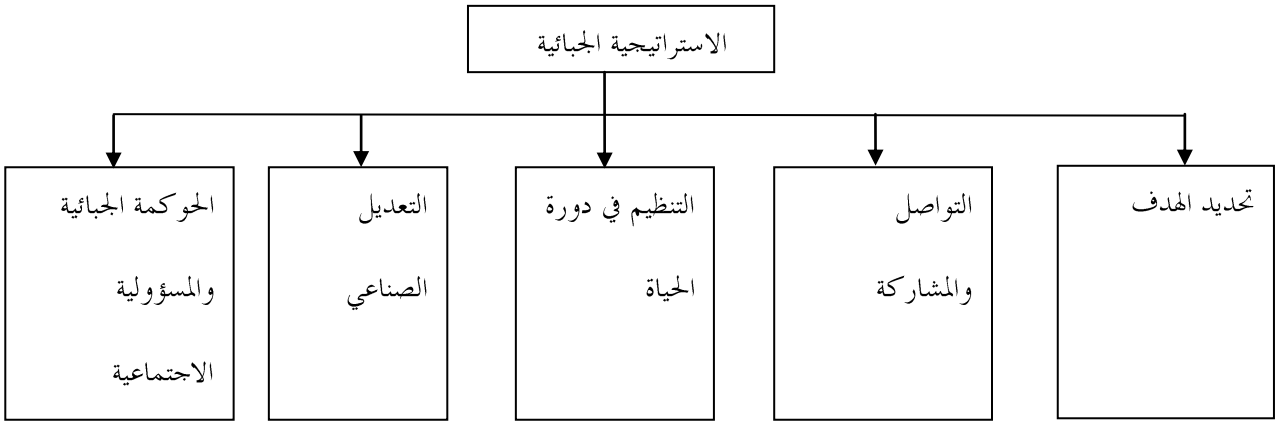
وجود الوظيفة الجبائية ضمن الهيكل التنظيمي في المؤسسة، والتي يجب عليها أن تدعم تنفيذ الاستراتيجية الجبائية، بالإضافة إلى الموظفين الذين يتميزون بالكفاءة العالية والمهارات اللازمة، والقيادة تعني أنّ المسؤول عن تسيير الضريبة عليه الوصول إلى مجلس الإدارة وأن يتميز بتسيير جيد للتغيير...الخ، ومراقبة وتسيير الخطر تعني أن الوظيفة الجبائية عليها أن تعرف جميع مواقف الالتزام الضريبي في جميع الوحدات بالمؤسسة مع وضع ضوابط ملائمة مع هذه المخاطر، والعمليات تعني البحث عن تحقيق الكفاءة وتحديد العمليات التي يكون فيها هدر للموارد والمتعلقة بالمحاسبة الضريبية والالتزام، مع توفر البيانات التي تساعد على التوقع بمبلغ الضريبة واستخدام نظم تكنولوجيا الضرائب وضرورة معرفة من هم أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين الذين تهمهم الوضعية الجبائية للمؤسسة وكيفية إيصال المعلومات لهم بطريقة تساعدهم على فهم الاستراتيجية الجبائية.

وبالنسبة لكل من : التخطيط الجبائي، المحاسبة والتقرير عن الضريبة، الالتزام، والمراجعة تعتبر أعمدة الاستراتيجية الجبائية التي وجودها يضعف من احتمال تعرض المؤسسة للعقوبات والغرامات الجبائية.

المطلب الرابع: أسس الاستراتيجية الجبائية

ترتكز الاستراتيجية الجبائية في المؤسسة على خمس أسس تعتبر كمقومات أساسية لنجاح أي إستراتيجية تخص جباية المؤسسة، ويمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم 06: الأسس التي ترتكز عليها الاستراتيجية الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على ما ورد في محمد صابر بن زاوي، مرجع سبق ذكره، ص62.

من الشكل السابق يتضح لنا أن الاستراتيجية الجبائية ترتكز على الأسس التالية:

أولا: تحديد الهدف

وهنا نقصد نوعين من الأهداف:

- الأهداف نوعية: مرتبطة بالشفافية في التقارير؛
- الأهداف كمية: تجيب عن سؤال هل هناك قيمة مضافة تحققها الوظيفة الجبائية في المؤسسة؟

ثانيا: التواصل والمشاركة

وهنا يجب النظر للوظيفة الجبائية على أنها جزء لا يتجزأ من المؤسسة، بحيث تساعد على تحديد المخاطر الجبائية بشكل مبكر وإعطاء قرارات واضحة، إلى جانب ضرورة المشاركة والاتصال بجميع المصالح الأخرى وبالقضايا التجارية في المؤسسة، وهذا ما يجعلها تخلق قيمة مضافة في جميع نشاطاتها.

ثالثا: التنظيم في دورة الحياة

والتي تنقسم إلى ثلاث مراحل هي:

1) **مرحلة البدء:** في هذه المرحلة تكون المؤسسة تجمع كُل الموارد والإمكانيات والطاقات والوقت اللازم لبنائها،حيث تكون الضرائب التي تدفعها المؤسسة منخفضة نسبيا بسبب الإعانات والتحفيزات التي تقدمها الحكومة في إطار تشجيع الاستثمار وفي هذه المرحلة التسيير الجبائي يرتبط بالشكل القانوني ونوعية نشاط المؤسسة؛
2) **مرحلة تحقيق النمو والاستقرار:** في هذا المرحلة تظهر المؤسسة نموا قويا ومتسارعا، إلى أن تصل إلى مرحلة النضج والاستقرار، بحيث تكون الخدمات والمنتجات أفضل، والنمو تبلور إلى نهايته، هذا يتيح للمؤسسة فرصة تقديم الثمار للمساهمين والمستثمرين وهذا يزيد من أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة؛
3) **مرحلة التحكم:** في هذه المرحلة تركز المؤسسة على الكفاءة من حيث التكلفة وتخصيص الموارد لخلق القيمة، لذا التسيير الجبائي يعتبر مهم في الحد من التكاليف والعمل بكفاءة.

رابعا: التعديل الصناعي

من العوامل التي تساعد على تقدير عمل الوظيفة الجبائية هو شدة التنظيم في الصناعة، لأنّ هناك اختلافات كبيرة بين الصناعات، خاصة عند النظر إلى الصناعات التي تدفع ضرائب ورسوم عالية على منتجاتهـــا مثل:النفط ، الغاز، المشروبات الكحولية والسجائر، وبالتالي على المؤسسة التحديد المتوقع للآثار الضريبية على الجانب المالي للمؤسسة (الدخل، الأرباح بعد الضريبة، الإهتلاك،...).

خامسا: الحوكمة الجبائية والمسؤولية الاجتماعية

بالرغم من أنّ الوظيفة الجبائية داخل المؤسسة هدفها تقليل الضرائب إلا أنه عليها الاتصال مع أصحاب المصلحة وذلك في إطار شفافية المعلومات الواجب تقديمها عند الطلب، بالإضافة إلى تحقيق المواطنة الضريبية تجاه المجتمع والقيام ببناء علاقات جيدة مع السلطات الضريبية لضمان الوضوح في الموقف الجبائي لها.

المبحث الثالث: الخطر الجبائي

إن نشاط المؤسسة الاقتصادية أثناء حياتها يتخلله عدة أحداث تختلف باختلاف طبيعتها والأثر الذي تتركه، ففي إطار قيام المسؤولين بمهامهم في تحقيق الاستقرار وتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة والوصول للأهداف المسطرة تعترض المؤسسة بعض العراقيل التي يمكن أن تحول دونها ودون إستمراريتها، لذا وجب الحذر من قبل المسيرين في اتخاذ قراراتهم التي يمكن أن تكون تهديد بالنسبة للمؤسسة وهذا ما يعرف بالخطر، فأثناء قيام المؤسسة بتسييرها لمواردها ومصالحها يبرز الجانب الجبائي الذي يؤثر بصفة مباشرة على مركزها المالي لذا وجب عليها الحذر من الوقوع في الأخطاء وتفادي الهفوات التي من الممكن أن تضعها في موقف لا يتماشى مع التشريعات الجبائية وبالتالي الوقوع في الخطر المتمثل في نتائج الرقابة التي تقوم بها إدارة الضرائب وهذا ما يترتب عليه عقوبات وغرامات مالية.

المطلب الأول: مفهوم الخطر الجبائي

قبل التطرق إلى مفهوم الخطر الجبائي لا بد من تعريف الخطر.

يمكن تعريف الخطر على أنه:[1]

- الخسارة المادية المحتملة نتيجة لوقوع حادث معين؛
- التباين بين العوائد الفعلية والعوائد المتوقعة؛
- التشتت بين النتائج الفعلية والنتائج المتوقعة؛
- احتمال اختلاف النتائج الفعلية عن النتائج المتوقعة أو المأمولة.

من التعاريف السابقة يتضح لنا أن الخطر حقيقة عامة كما أنه ظاهرة ناتجة عن نقص المعرفة الإنسانية. أما من الناحية الجبائية للمؤسسة يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الالتزامات نحو الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقيدها بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش أو التهرب الجبائي الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة عن تشويه سمعتها أمام الإدارة الجباية، إلى تكبدها لأعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات.[2]

[1] نوري موسى شقيري وآخرون، إدارة المخاطر، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2012، ص،ص 25،26.

[2] يوسف هامش وناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الأولى، دار المحمدية، الجزائر، 2008، ص 37.

إن من الضروري على المسير الجبائي احترام التشريع الجبائي أثناء قيامه بمهامه في اتخاذ القرارات التي من شأنها أن تحدد الوضعية الجبائية للمؤسسة من الخطر الجبائي الذي هو تلك التكاليف الإضافية التي تتكبدها المؤسسة نتيجة عدم التزامها واحترامها للقواعد الضريبية[1].

إذن فالخطر الجبائي يتمثل في عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فالخطر الجبائي هو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق على المؤسسة الجزائرية مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية.

وفيما يلي جدول يوضح تأثير الخطر الجبائي على الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة

جدول رقم02: الخطر الجبائي وتأثيره على الأطراف ذات العلاقة

الخطر الجبائي	مستوى الخطر الجبائي	تأثيره على أصحاب المصلحة
عدم تماشي مع القانون	مالي: رسوم، غرامات	المساهمون، المسيرون، العمال
	سمعة المؤسسة: تسيير سيء	المساهمون، الجمهور
عدم فعالية التسيير	مالي: انخفاض الربح	المساهمون، المسيرون، العمال
	سمعة المؤسسة: انخفاض سعر السهم	المساهمون، الجمهور
التقارير الضريبية الغير دقيقة	مالي: عدم دقة الأرباح	المساهمون، المسيرون، العمال
	سمعة المؤسسة:الوضعية المالية غير الدقيقة	المساهمون، مستعملي القوائم المالية

المصدر: منير شيحاني، مرجع سبق ذكره، ص55.

[1] منصور بن عمارة، الرسم على القيمة المضافة، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص13.

المطلب الثاني: مصادر وأنواع الخطر الجبائي

أولا: مصادر الخطر الجبائي

و تتلخص إجمالا في عنصرين:

1) ضعف التسيير الجبائي للمؤسسات

فعلى المسير إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة قرارات رشيدة وسليمة، فعدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل خطرا جبائيا لعدة أسباب منها:[1]

- نظرا للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاص مكلفين غير مكونين بصفة كافية في الجانب الجبائي يتم عدم إعطائهم الأولوية لهذا الجانب؛
- يؤدي تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة نتيجة عدم كفاءة المسيرين وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة شدة المنافسة إلى تعريض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام تجاه إدارة الضرائب؛
- تقوم بعض المؤسسات بتخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع وذلك لاعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروض مما يضطرها أخيرا للمراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها الشيء الذي يعرضها لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى إفلاسها وانسحابها من السوق.

2) أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي: ويتجلى ذلك من خلال:[2]

- التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تؤثر سلبا على تسيير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسات وحتى موظفي الإدارة الجبائية؛
- تقوم المؤسسة بسلك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة وهذا راجع لتعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي؛
- اعتبار الإدارة خصما للمؤسسة بدل أن تكون المساعد لها و هذا راجع لغياب الحوار؛

[1] فاطمة الزهراء خوجة، مرجع سبق ذكره، ص99.
[2] نفس المرجع، ص99.

- ضعف مواكبة الإدارة الجبائية للتعديلات الحاصلة في الميدان المحاسبي والانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي وما ينجر عنه من انعكاسات على الميدان الجبائي، خصوصا في السنوات الأولى من تطبيقه مما ينجر عنه مخاطر جبائية على المؤسسات الاقتصادية.

ثانيا: أنواع الخطر الجبائي

نتيجة لاختلاف مصادر الخطر يمكن تصنيف الخطر الجبائي كما يلي:

1) مخاطر نقص الفعالية الجبائية

إن الفعالية الجبائية هي مدى استفادة المؤسسة من الامتيازات التي يقرها المشرع، وللاستفادة من هذه الامتيازات الجبائية وضع المشرع شروط قبلية كإيداع التصريحات في وقتها المحدد وأخرى بعدية كتسديد ما عليها من ضرائب دون تأخير، ومن هنا فإن مدى حرص المؤسسة على توفير الشروط نستطيع ترجمته كإحدى أوجه الفعالية الجبائية، التي نراها في اختيار المؤسسة لمصادر تمويلها يمكن أن يعكس لنا مدى كفاءة المسير، فاختيار المؤسسة لمصادر تمويلها يكون باستغلال السياسة الجبائية بالمفاضلة بين الخيارات الممنوحة في هذا الإطار والخروج بخيار يخدم أهداف المؤسسة ومصالحها.[1]

فالقانون الجبائي الجزائري يعطي للمؤسسة بعض الحرية أو هامش حركة يسمح لها بالحصول على الامتيازات الاقتصادية من أجل تعظيم الخيار، مما يساعد المؤسسة على إمكانية الاختيار بين العديد من البدائل مثل الخضوع للرسم على القيمة المضافة أم لا، و طرق حساب الإهتلاك بأحسن خيار للمؤسسة للوصول إلى الفعالية الجبائية. فسوء الاستغلال لهذه الخيارات المتاحة عائد إلى القائم بالمفاضلة بين الخيارات أو الامتيازات المتاحة وهو المسير الذي ينتقي إما خيار يتماشى مع الإستراتيجية العامة للمؤسسة وهذا الهدف المنشود، أو الوقوع في خطر من خلال اختيار لا يتلاءم ومتطلبات المؤسسة وأهدافها وهذا راجع إلى عدم الدراية التامة للمسير بالتشريعات القانونية مما يقلل الفاعلية الجبائية ويحرم المؤسسة من الحصول على الامتيازات الجبائية التي تسمح بتخفيف الديون الضريبية، وباعتبار أن الضريبة تكلفة لها تأثير مباشر على خزينة المؤسسة مما يوجب عليها تحسين التسيير الجبائي وإعطائه أهمية أكبر.

[1] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره، ص58.

2) مخاطر عدم الانتظام الضريبي

إن الانتظام الضريبي هو أداء الواجبات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة تجاه الإدارة الضريبية وفقا للنصوص والتشريعات الجبائية والمتمثلة في دفع المستحقات في آجالها المحددة.[1]

وبما أن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي نجده يفرض على المؤسسات التزامات جبائية محددة وفقا لنظام خضوعها ونوعية الضرائب الخاضعة لها، فبمجرد عدم قيام المؤسسة بهذه الواجبات قد يضعها موضع خطر يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم الإيفاء بشروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي

يمكن تعريف تسيير الخطر على أنه: منهج علمي أو مدخل عملي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات للتقليل من إمكانية حدوث الخسارة المحتملة.

فالتحكم في الخطر الجبائي يتم من خلال الوضعية الجبائية للمؤسسة المتعلقة بطريقة تعاطي المؤسسة مع الجباية ومدى تأثير العامل الجبائي في قرارات المؤسسة سواء على المستوى التكتيكي أو الإستراتيجي وخاصة درجة الخطر الجبائي.[2]

يهدف تسيير الخطر الجبائي إلى اتخاذ إجراءات وقائية محددة تسمح باستبعاد الآثار السلبية لأي مراقبة جبائية يمكن أن تتعرض لها المؤسسة وتتمثل هذه الإجراءات في:[3]

- احترام القواعد المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع والقيام بإجراءات مراقبة جبائية؛
- إنشاء خلية جبائية مكلفة بالتحسين الدائم للتسيير الجبائي واستغلال الإمكانيات المتاحة في ميدان الجباية، بالإضافة إلى توكيل مهمة التسيير الجبائي لمختص يلم بالقواعد الضريبية ؛
- تطوير مهمة المراجعة الجبائية، كإنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات وإطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي.

[1] منير شيحاني، مرجع سبق ذكره ، ص59.
[2] نفس المرجع، ص61.
[3] فاطمة الزهراء خوجة، مرجع سبق ذكره، ص98.

قصد التقليص أو الحد من المخاطر الجبائية يتعين على المؤسسة إتباع قواعد الحوكمة الجبائية في تسييرها الجبائي وهي:[1]

- **التنبؤ**: يعتبر التنبؤ أحد أنواع التسيير الذي يسمح بوضع الإجراءات المتخذة من أجل فهم التشريع الجبائي وآليات استغلاله، فالمسير يعمل على استشراف المستقبل من أجل اكتشاف نقاط القوة والضعف في الإستراتيجية المرسومة للحفاظ على المؤسسة وتحقيق نتائج إيجابية، فالمؤسسة مطالبة بمعرفة التشريع الذي تمارس نشاطها في ظله وخاصة التشريع الجبائي لما له من انعكاسات سلبية أو إيجابية على نشاطها؛
- **التشاور**: بين المؤسسة والإدارة الجبائية، لأنه ثقافة جد متطورة والمؤسسة غالبا ما تشتكي من عدم استماع الإدارة الجبائية لمطالبها وعدم مشاركتها في إعداد القوانين الجبائية ؛
- **الاستقرار**: لأن عدم استقرار التشريع الجبائي يقلل من ثقة المؤسسة في الإدارة الجبائية، فالتغيير الدائم للتشريع الجبائي يحدث تأثيرات سلبية على المؤسسة وحتى يكون التشريع الجبائي يتميز بالوضوح لا بد أن يكون مستقرا حتى تستطيع المؤسسة التأقلم معه والاستفادة من مزاياه وخياراته؛
- **الوضوح والبساطة**: فالوضوح يكون نتيجة للشفافية ويمكن المؤسسة من إدراك التزاماتها الجبائية كما أن عدم الوضوح يعتبر أحد المصادر المولدة للخطر الجبائي في المؤسسة؛
- **الاتصال**: العلاقة التي تربط الإدارة الجبائية بالمكلف بالضريبة تتميز عامة بالتوتر نظرا لمفهوم الجباية في حد ذاته من وجهة نظر المكلف الذي اعتبرها عبر الزمن نوعا من الاقتطاع بدون مقابل مباشر، هذا ما يجعل الاتصال بين الإدارة الجبائية والمكلف ضروري لإيجاد المناخ الذي يسمح للمكلف بتقبل الضريبة، فالاتصال يعتبر أحد أدوات التسيير الفعال للإدارة الجبائية.

[1] أسماء عبد الله و نادية مرواني، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، مالية المؤسسات والممارسات في الأسواق المالية، جامعة محمد الشريف مساعدية، سوق اهراس، الجزائر، 2013، ص،ص، 47،46، بتصرف.

المطلب الرابع:تقييم الخطر الجبائي

يمر تقييم الخطر الجبائي عبر المراحل الآتية:

أولا:تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة

وذلك لمعرفة علاقة الإدارة الجبائية بالمؤسسة باعتبارها مطالبة بتقديم تصريح يتضمن الوضعية الجبائية لها وفقا ما يتضمنه التشريع الضريبي المعمول به، وتحليل السوابق الجبائية للمؤسسة يتطلب التركيز على:[1]

- التقييم الجبائي الذي قامت به الإدارة الجبائية حول تسيير جباية المؤسسة وقدرتها على الاستفادة من نتائج التقييم في دوراتها اللاحقة؛
- تسمح السوابق الجبائية للمؤسسة خاصة تلك التي لم يتم مراقبتها لمدة طويلة من تكوين نظرة حول الشكوك التي تراود الإدارة الجبائية .

ثانيا :التحليل المالي لتصريح المؤسسة

تستخدم الإدارة الجبائية قاعدة معلومات تمكنها من اكتشاف الحالات الغير عادية في التصريحات المقدمة لها، هذه القاعدة تنعكس جراء التذبذب في المحاصيل الجبائية بين مختلف السنوات إضافة إلى إجراء المقارنة مع مختلف المؤسسات التي تشغل نفس القطاع لتقارب النتائج المحققة.كذلك المؤسسات التي تعرف صعوبات في تسيير خزينتها يمكن أن تحول بعض الاحتياجات بتقليل أو تأخير دفعاتها للإدارة الجبائية والذي تفيد في معرفة المركز المالي لها.[2]

[1] فاطمة الزهراء خوجة، مرجع سبق ذكره، ص100.
[2] نفس المرجع، ص101.

المبحث الرابع: مساهمة المراجعة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

بما أن الجباية مجموعة من القواعد القانونية والإدارية التي تحكم العلاقة بين الدولة من جهة، والمؤسسة من جهة أخرى فيما يخص تأسيس مختلف الضرائب و الرسوم و تحصيلها، و قد تضطر المؤسسة إلى مواجهة أخطار جبائية نتيجة لتعرضها إلى عملية مراجعة جبائية شاملة بغرض مراقبة احترامها للقوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير الجبائي من ناحية أخرى وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.

المطلب الأول: علاقة المراجعة الجبائية بالتسيير الجبائي

تسمح المراجعة الجبائية بتحقيق التشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة مما يجعل التسيير الجبائي أكثر نجاعة من خلال التحكم في الجانب الجبائي لها، إذن المراجعة الجبائية هي أداة في خدمة التسيير الجبائي، ووسيلة لتسيير تكلفة الضريبة، ويمكننا القول أن المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي يحققان ثلاثة أهداف هي:[1]

- التحقق من أن المؤسسة لا تتعرض لأخطار جبائية؛
- التحقق في المجال القانوني؛
- البحث عن طرق تخفيض الضرائب.

يمثل التسيير الجبائي المستوى الأعلى لاستعمال الجباية، فالمسيرين لهم الحق في استخدام ذكائهم للمفاضلة بين الاختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بهدف اختيار طريقة الإخضاع الأقل تكلفة في الخضوع للضرائب المفروضة من قبل التشريعات، أما المراجعة الجبائية فهي تقدير لمدى استعمال المؤسسة للأدوات القانونية والجبائية معا وهذا من خلال التحقيق من أن هذا الاستعمال يسمح للمؤسسة بالوصول إلى حل جبائي ملائم و الذي يجعلها تسلك طريقا أقل خضوعا للضريبة و بالتالي يمكن القول أن المراجعة الجبائية أداة من أدوات التسيير الجبائي من خلال الدور الذي تقوم به من أجل ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة.

[1] عياشي عجلان و بوعلام ولهي، دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية في ظل التحولات المتسارعة، الملتقى الدولي حول دور الخوصصة والدور الجديد للدولة ودورة تدريبية حول الخوصصة وتقنياتها، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 03-07 أكتوبر 2014.

المطلب الثاني :تأثير المراجعة الجبائية على التسيير الجبائي

يمكن إبراز تأثير المراجعة الجبائية على التسيير الجبائي في النقاط التالية:[1]

- قيام المؤسسة بمراجعة جبائية لعملياتها سيؤثر إيجابا على التسيير الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية، لأن المراجعة الجبائية تسمح بتحديد التزامات المؤسسة الجبائية، بالإضافة إلى مختلف الحلول والاقتراحات التي يقدمها المراجع الجبائي حول القضايا الجبائية الصعبة التي تواجهها المؤسسة، مما يجعل تسيير العمليات الجبائية أكثر دقة؛
- تهدف المراجعة الجبائية إلى زيادة كفاءة التسيير الجبائي من خلال العمل على تحقيق الأمن الجبائي الذي يتحقق بتحقق الانتظام والفعالية الضريبية؛
- المراجعة الجبائية وسيلة تعكس مدى فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة والذي يتحقق بالانتظام والكفاءة الضريبية؛
- تفعيل المراجعة الجبائية يعمل على زيادة كفاءة التسيير الجبائي في المؤسسة وترشيد قراراتها، حيث تقوم المراجعة الجبائية بالفحص الإنتقادي لمحمل الوضعية الجبائية للمؤسسة بهدف تحقيق انتظام جبائي وزيادة الفعالية الضريبية، وهذا في الأصل من مهام التسيير الجبائي.

المطلب الثالث: متطلبات تفعيل التسيير الجبائي الأخرى

بالإضافة إلى المراجعة الجبائية هناك عوامل أخرى تساعد في تفعيل التسيير الجبائي و يمكن إبرازها في ما يلي:

أولا: المراجعة الخارجية [2]

المراجعة الخارجية المتمثلة في شخص المراجع الخارجي، الذي يقوم بمهمة ضبط وتقويم الوظيفة الجبائية للمؤسسة في حالة الاستعانة به من قبل المسيرين وأصحاب المؤسسات بصفة تعاقدية، وذلك من خلال عدة آليات ينتهجها من أجل تحقيق تسيير جبائي أمثل، ولعل من أبرز مهامه مسك جباية المؤسسة، إعداد الميزانيات الجبائية للمؤسسة، تقصي مدى مواكبتها للقانون والتشريعات الجبائية، إعداد التصاريح الجبائية المختلفة، وضع سياسة جبائية للمؤسسة تجنبها الوقوع في الأخطاء، تقييم نظام الرقابة الداخلية وتشخيص جوانب

[1] من إعداد الطالبتان.

[2] محمد صابر بن زاوي، مرجع سبق ذكره، ص106.

الخلل التي تمس الوظيفة الجبائية، وفي الأخير يعد تقريرا بحسب ما اتفق عليه في العقد، يقدم فيه جملة من التوصيات ويبرز مواطن الضعف والقصور في هيكل المؤسسة أو الإستراتيجية التي تنتهجها.

من هنا ونظرا لهذه الأهمية البالغة التي يكتسيها عمل المراجع الخارجي في التسيير الجبائي، لا يمكننا إغفال الحاجة الملحة لمهنيين أكفاء، لديهم من الخبرة والتكوين الكافي الذي يسمح لهم بأداء المهام المرتبطة بهم على أكمل وجه، كون المراجع الخارجي يهتم في البداية بمدى تطابق تصريحات المؤسسة مع التشريعات واللوائح الجبائية، ويقيس مدى قانونيتها، ومن ثم تكون مساهمته في استغلال ما أمكن من المزايا والتحفيزات الجبائية التي يقرها القانون، للوصول في الأخير لهدف تخفيض العبء الضريبي على المؤسسة والذي يقودها بدون شك إلى تعظيم العوائد.

تلعب المراجعة الخارجية دورا مهما في عملية التسيير الجبائي، ويظهر ذلك من خلال الإضافة التي تقدمها كونها تعتبر عاملا مؤثرا يرتقي بالأداء الجبائي للمؤسسة ويسهم في بلوغها مستوى الحوكمة الجبائية.

ثانيا: الحوكمة الجبائية

1) الحوكمة الجبائية الداخلية

وهي بمثابة عامل لجودة وأمن التسيير العام للجباية وهي تعتمد على:[1]

- إنشاء الوظيفة الجبائية في المؤسسة؛
- مصداقية المعلومات الجبائية وذلك بوضع تقرير جبائي يشارك فيه جميع أطراف الوظيفة الجبائية والمحاسبية من أجل المصادقة على الإستراتيجية الجبائية التي تتبعها المؤسسة؛
- استخدام وسائل الإعلام الآلي من أجل تحليل وتخزين المعلومات الجبائية؛
- وضع الجباية في أجندة مجلس الإدارة، وذلك للتأكد من مصداقية المعلومات الجبائية المعلن عنها والتحكم في المخاطر الجبائية.

[1] محمد فوزي شعوبي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، عدد 2، 2013، ص120.

2) الحوكمة الجبائية الخارجية

وتعرف على أنها: مجموعة قواعد وضوابط وإجراءات تضمن حسن سير العمل وتحقيق الأهداف وبالأخص توفير الشفافية وتعزيز المصداقية بين المؤسسة والأطراف الأخرى في المسائل الجبائية، وإدراج العامل الجبائي في مشروع التسيير العام للمخاطر داخل المؤسسة.[1]

هذه المشاركة في تسيير العامل الجبائي داخل المؤسسة من طرف أصحاب المصلحة والتي كفلها لهم القانون أو التنظيم في إطار البحث عن الشفافية، جعل المسير الجبائي يكون ملزما بتوفير المعلومات المطلوبة عن الإستراتيجية الجبائية المتبعة من طرف المؤسسة.

[1] محمد فوزي شعوبي، ص120.

خلاصة الفصل الثاني

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل إبراز أهم آثار العامل الجبائي على المؤسسة الاقتصادية المتمثل في الخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة، و هو عبارة عن تلك الأعباء الإضافية التي قد تتحملها نتيجة عدم مراعاتها للقانون الجبائي، و لكي تستطيع المؤسسة مواجهة هذا الخطر عليها أن تتبع أسس التسيير الجبائي، لأن من أهم أهداف هذا الأخير تدنية الخطر الجبائي الداخلي لأن الخطر الخارجي يزداد بزيادة الخطر الداخلي.

و الخطر الجبائي الداخلي يرتبط ارتباطا وثيقا بتأهيل المستخدمين في المجال الجبائي، تكييف نظام المعلومات مع الاحتياجات الجبائية، إعداد إجراءات تنظيمية داخلية خاصة بالجانب الجبائي وتوزيع المهام في مصلحة المحاسبة مما يساعد على تحسين أداء المسير الجبائي.

الفصل الثالث

تمهيد

تم تخصيص هذا الفصل للدراسة الميدانية التي نهدف من خلالها الإحاطة بجوانب البحث المتعلقة بواقع المراجعة الجبائية ودورها في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالتطبيق على حالة المؤسسة الوطنية للدهن –وحدة سوق أهراس–، كما سوف نحاول مقارنة تطبيقات ممارسة مهنة المراجعة في هذه الوحدة مع الأدبيات النظرية التي تطرقنا إليها في الجانب النظري لهذه الدراسة.

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية للدهن –وحدة سوق أهراس–؛

المبحث الثاني: واقع التسيير الجبائي في المؤسسة الوطنية للدهن –وحدة سوق أهراس–؛

المبحث الثالث: المراجعة الجبائية للوثائق المحاسبية.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية الدهن

اهتمت الجزائر منذ أكثر من عشريتين من الزمن بتحسين وضعية مؤسساتها الاقتصادية وحاولت عبر العديد من السياسات والبرامج النهوض بمؤسساتها لمواكبة المؤسسات الاقتصادية المتطورة من أجل بناء اقتصاد قوي وصلب، ورغم تعدد البرامج إلا أن نتائجها المتواضعة لم ترقى إلى درجة تحقيق الأهداف المعلنة، وهذا ما أدى إلى ظهور بعض المؤسسات الاقتصادية الكبرى – من حيث الحجم فقط– خاصة في مرحلة التوجه الصناعي للدولة، وقد احتلت هذه الشركات الكبرى قطاعات بأكملها لوقت طويل من الزمن وبوصاية الإدارة العمومية، ومن بين هذه الشركات المؤسسة الوطنية للدهن الوحدة الإنتاجية بسوق أهراس.

المطلب الأول: لوحة فنية عن المؤسسة الوطنية للدهن ENAP وحدة سوق أهراس

أولا:التعريف بالوحدة

للمؤسسة الاقتصادية أهمية كبيرة في تنمية الاقتصاد الوطني، إذ تساهم في تمويل خزينة الدولة من خلال الضرائب المفروضة عليها، والمؤسسة الوطنية للدهن (ENAP) هي مؤسسة إنتاجية ناجحة ترتكز على عملية الإنتاج والبيع، و تكمن أهميتها فيما يلي:

- استخدام الوسائل التقنية والتكنولوجية في الإدارة والعمل الميداني؛
- تنوع منتجاتها من الدهن ومشتقاته؛
- احتكار للسوق الوطنية وعدم وجود منافسة قوية؛
- عدم وجود كساد لمنتجاتها (العرض والطلب).

وتعد وحدة سوق أهراس للدهن إحدى أهم المؤسسات الرائدة في السوق المحلي وهي وحدة تابعة للمؤسسة الوطنية للدهن الكائن مقرها بالأخضرية ولاية البويرة، حيث تقع الوحدة الإنتاجية للدهن سوق أهراس(UPSA) في مدخل المدينة بجانب الطريق الوطني رقم 16، وتعتبر من أهم الوحدات الستة (06) المكونة للمؤسسة الأم، وذلك في إنتاج أنواع كثيرة من الدهن ومشتقاته، فهي ترتكز على عملية البيع التي تعتبر العمود الفقري للمؤسسة وتمتد على أرض زراعية عند مداخل المدينة مما سبب مشكلة تلوث باتت هاجسا للسلطات المحلية، وإن دل هذا على شيء فإنما يدل على عدم وجود دراسات تتعلق بأماكن إنشاء المناطق الصناعية في تلك الفترة.

ثانيا:نشأتها

أنشئت ENAP من جراء إعادة هيكلة الشركة الوطنية للصناعات الكيميائية (SNIC) وذلك بمرسوم رقم82/419 الصادر بتاريخ 1982/12/4، وكان مقرها الرئيسي الأخضرية (ولاية البويرة)، ولقد شرعت في العمل في جانفي 1985.

وفي1990/03/31 دخلت المؤسسة الوطنية للدهن ENAP للاستقلالية حيث أصبحت شركة ذات أسهم برأس مال قدره 500.000.000دج.

تختص هذه الوحدة في إنتاج دهن للبناءات، دهن صناعي، دهن السيارات، البرنيق (VERNIS)، الدهن المخفف (DULLIANT)، الغراء (COLLES)، الراتنج (RESINES) وهو مادة نصف مصنعة تخصص لاستهلاك الوحدة.

ثالثا:فروعها

تتفرع المؤسسة إلى 6 وحدات :

- على مستوى الشرق نجد: وحدة سوق أهراس وحدة 70؛
- على مستوى الغرب نجد: وحدة وهران، وحدة السيق "ولاية معسكر"؛
- على مستوى الوسط نجد: وحدة الأخضرية (ولاية البويرة)، وحدة الشراقة (الجزائر)، وحدة السمار (الجزائر).

رابعا:إنجاز وحدة الدهن بسوق أهراس UPSA

لقد تم إنجاز وحدة الدهن بسوق أهراس من طرف الشركات التالية:

- الشركتين البلجيكيتين: شركة BEGSA، و شركة MBILI.
- الشركة الوطنية الجزائرية ECTA.

وقد قدرت مدة الإنجاز بـــ21 شهرا، أما التكلفة النهائية للمشروع فقدرت بـــ:510.800.130 دج، وتتضمن هذه الوحدة 19 مصلحة منها 3 ورشات عمل و9 ورشات صيانة، وتبلغ مساحتها الكلية 14 هكتار 5 منها مغطاة، وتُشغل حوالي 373 عامل يتكون هذا العدد من:

- ✓ 40 إطار: - 34 إطار عادي؛

-06 إطارات سامية (المدير، رؤساء الدوائر)؛

- ✓ 118 عامل مؤهل؛
- ✓ 197 عامل منفذ؛
- ✓ 14 عامل مؤقت؛
- ✓ 04 متربصين.

كانت الطاقة الإنتاجية للوحدة 40.000 طن سنويا من الدهن، والراتنج وقد بلغت كمية الإنتاج سنة 1997 بـــ17.299 طن بقيمة إجمالية 1.041.164.24 دج أي ما يعادل 89,20% من إنتاج المؤسسة ككل؛ وهي في الوقت الراهن تعمل بطاقتها الإجمالية.

استهلاك الوحدة من الطاقة الإجمالية كانت كما يلي:

- الكهرباء بـــ 60،57 كيلو واط يوميا؛
- الغاز بـــ 3840 $م^3$ يوميا؛
- الغاز المعدوم 160$م^3$ يوميا؛
- الماء 1400$م^3$ يوميا.

خامسا:مهام الوحدة و منتجاتها وأهم استثماراتها

1) مهام الوحدة ومنتجاتها

أ) التعريف الاصطلاحي للدهن والبرنيق

الدهن عبارة عن مادة تكون عموما سائلة لزجة بحيث عندما تستعمل على شكل طبقة رقيقة على حامل (جدار)، خشب، إسمنت (خرسانة) تتحول إلى طبقة رقيقة جدا تسمى قشرة أو صفيحة واقية غالبا ما تضفي طابعا، إذن فإن البرنيق VERNIS هو المنتج الذي يعطي طبقة شفافة، أما الدهن PEINTURE فهو المنتج الذي يعطي طبقة غير كثيفة وغير نفوذة.

تقوم الوحدة بإنتاج عدة مجموعات من الدهن ومشتقاته تتمثل في :

- دهن البناء BATIMENTS؛
- دهن الهياكل CAROSSERIES؛

- دهن صناعي INDUSTRIES؛
- البرنيق VERNIS ؛
- دهن المخفف DULIANTS ؛
- الغراء COLLES؛
- الرانتج RESINES: وهي مواد نصف مصنعة تخصص لاستهلاكات المؤسسة بكامل وحداتها، وقد بلغ إنتاج الوحدة في سنة 2005 بـــ: 21.271.369 طن.

ب) أهم المواد الأولية المستعملة

بالنسبة للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج فيقدر عددها بحوالي 452 مادة منها المحلية والأخرى المستوردة.

- المواد المستوردة: مثل GSM خاصة الرانتج.
- وكذلك من أهم المواد الإستراتيجية:
  - ✓ مادة AVM؛
  - ✓ مادة PENTA؛
  - ✓ مادة TITANE؛
  - ✓ مادة NATROSOL؛
  - ✓ مادة ANYDRIDE-PHATALIQUE.
- المواد الأولية المحلية:
  - ✓ مؤسسة نفطال تزود الوحدة بالمواد التالية:

WHITTE SPIRIT, TO LIEN , HUILE XYLENE ؛

  - ✓ المؤسسة الوطنية للصناعات البترولية: تزود الوحدة بمادة FORMAL؛
  - ✓ المؤسسة الوطنية للأسمدة (ASMIDAL) تزود الوحدة بمادة AMMONIAQUE.

2) أهم الاستثمارات المنجزة في الوحدة

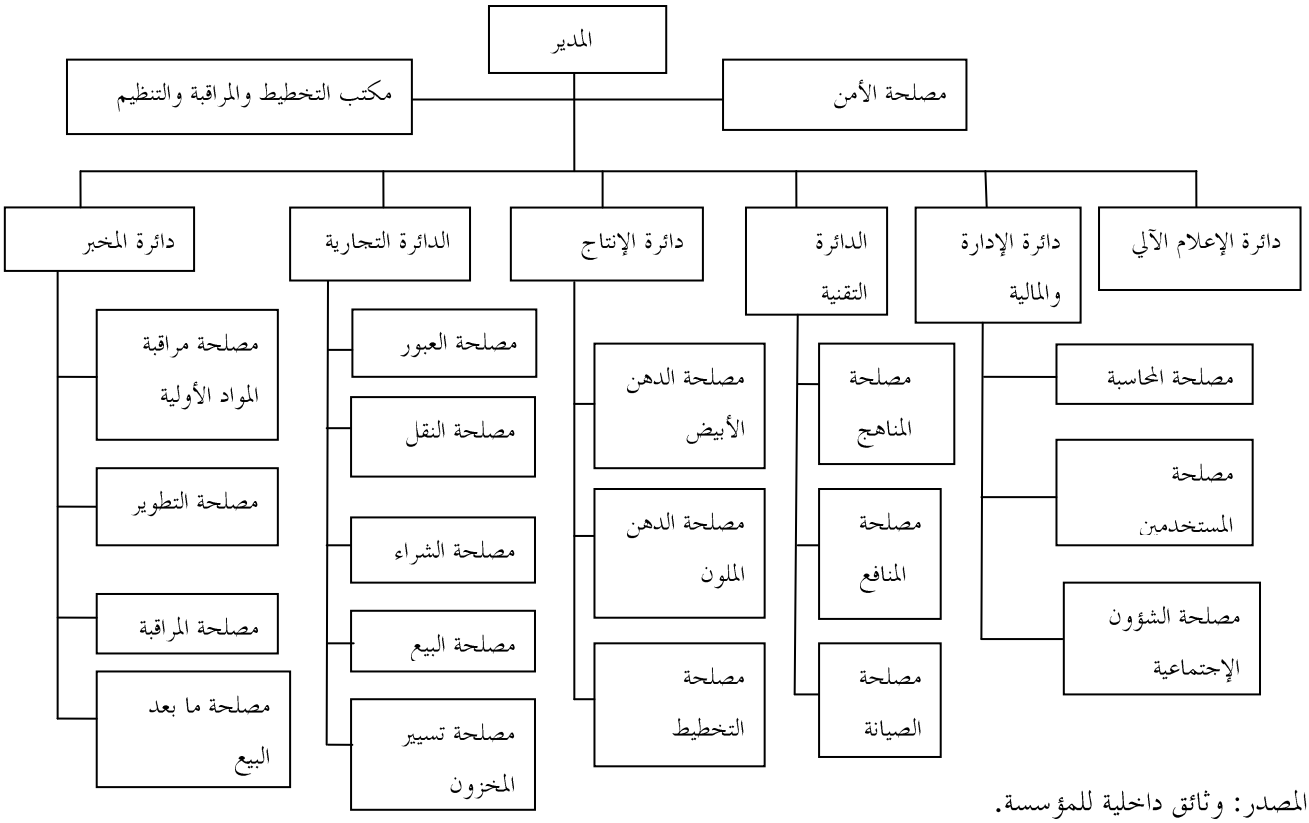
من بين أهم الاستثمارات المنجزة من طرف الوحدة:

- إنجاز حوض يتسع لحوالي 20.500 م^3 من الماء؛
- تركيب سخان ماء؛
- تركيب مضختين للهواء؛
- إنشاء قنوات لتصريف المياه الصناعية؛
- في سنة 1994 قامت الوحدة بشراء:
  - ✓ 04 شاحنات مخصصة للنقل؛
  - ✓ بناء مسكن بمبلغ 20.000 دج لعمال الوحدة ؛
  - ✓ تجديد الوسائل الخاصة بالحماية ضد الحرائق .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة و تقديم مختلف مصالحه ودوائره

أولا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم 07: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن–وحدة سوق أهراس–



المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة.

ثانيا: تقديم المصالح

1) **دائرة الإعلام الآلي**: له علاقة مع معظم الدوائر حيث تتكفل بـــ:

- ضبط استخراج فاتورات البيع عن طريق المعلوماتية؛
- متابعة المشتريات؛
- متابعة المخزون من حيث: المواد الأولية، المواد النهائية، قطع الغيار؛
- الإنتاج؛
- المخبر: ويكون ذلك بتحليل المواد الأولية أو النهائية و تسجل المعلومات الخاصة به عن طريق الإعلام الآلي؛

- التكفل بكل عمليات المحاسبة عن طريق المعلوماتية، الهدف من العمل بالإعلام الآلي هو إعطاء المعلومات في أي وقت وبكل سرعة وبدقة تامة.

2) **مصلحة الأمن**: تتكفل بالأمن الصناعي للمؤسسة.

3) **مكتب التخطيط والمراقبة والتنظيم**: من بين أهم مهامه:

- جمع المعلومات اليومية، الشهرية، السنوية المتعلقة بالإنتاج، وكذلك نشاط جميع الدوائر الموجودة على مستوى الوحدة؛
- يتم إعداد المخطط السنوي بالتنسيق مع جميع المصالح، وهذا المخطط الذي يتم إعداده اعتبارا من شهر أكتوبر وبناءا على معطيات السوق؛
- تحليل نقاط الضعف والقوة للمؤسسة وتعمل بالتنسيق مع جميع الدوائر الخاصة منها إدارة الإنتاج حيث تضمن المؤسسة سيطرتها على السوق الوطنية والسوق الدولية.

ثالثا: تقديم الدوائر

1) **دائرة الإدارة والمالية**: لهذه الدائرة أهمية بالغة في حياة المؤسسة الاقتصادية لكونها تمثل القلب النابض للوحدة التي من خلالها يمكن معرفة الوضع المالي لها وفيها تظهر حالتها من حيث الربح أو الخسارة، وذلك باستعمال الميزانيات بسنوات النشاط أو باستعمال النسب المالية.

وتضم هذه الدائرة المصالح التالية:

أ) **مصلحة المحاسبة**: وتضم هذه المصلحة الوظيفتين التاليتين:

- الوظيفة المالية: وهي تمكن المؤسسة من تزويد إدارتها بالأموال اللازمة للتسيير، وتعمل على انتظام عمل المؤسسة وخاصة الخزينة بالإضافة إلى تنمية الأموال عن طريق الاستثمار؛
- الوظيفة المحاسبية: تعتمد أكثر على التسجيلات اليومية الخاصة بتنقل الأموال، كما تشرف الوظيفة المحاسبية على فرع المواد والاستثمارات،

كما تضم كل من:

- ✓ الصندوق: ومهمته هي دفع المبالغ الصغيرة للمشتريات الضرورية، دفع تكاليف المهام وتسبيقات الأجور للعمال، وتتمثل المداخيل الأساسية للصندوق في المبيعات بالأثمان الصغيرة ومداخيل المطعم؛
- ✓ بنك المداخيل: يتم فيه تسجيل كل العمليات الخاصة بالمداخيل (مداخيل المبيعات)؛
- ✓ بنك المصاريف: يتم على هذا المستوى معاينة الملف المحاسبي الخاص بالمشتريات بإعداد الشيكات وتسجيلها، والعمليات المختلفة الأخرى التي تقوم بها والتي تتضمن:
  - التسجيل المحاسبي للأجور والطريقة المتبعة في هذا التسجيل system centralisateur informatisé وكذلك يتم إدخال جميع الفواتير الخاصة بالبيع في مذكرة الحاسوب؛
  - التسجيل المحاسبي للتصريحات؛
  - التسجيل للضريبة؛
  - تسجيل تصحيح العمليات.

ب) **مصلحة المستخدمين**: تهتم هذه المصلحة بجميع عمال الوحدة من خلال المهام التالية:

- توظيف العمال حسب المخطط التنظيمي المبرمج للمؤسسة والبيع بين جميع مستويات العمل؛
- دراسة اقتراحات الترقية المقدمة من طرف جميع المصالح التابعة للوحدة أو في الحالات مثل الطرد، الانسحاب...الخ؛
- متابعة الغيابات وتطور الحياة المهنية للعامل من خلال تقديم منحة الخبرة المهنية؛
- متابعة أجور العمال شهريا مع حفظ ملفاتهم، كما تتكفل بتكوينهم في مراكز مختصة.

✓ يوزع العمال في الوحدة كالتالي:

- إطارات:27 عامل؛
- عمال منفذين: 222 عامل؛
- عمال مؤهلين: 123 عامل؛
- عمال مؤقتين: 36 عامل.

ت) **مصلحة الشؤون الاجتماعية**: تقوم هذه المصلحة بمتابعة شؤون العمال من ناحية الغذاء والتعويضات وغيرها، وكذلك توفير المواد الغذائية التي يحتاجها العامل في الحياة اليومية من خلال التعاضدية الاستهلاكية التي تباع فيها هذه المواد بأقل تكلفة.

2) **الدائرة التقنية**: المهمة الأساسية لهذه الدائرة هي مساندة العملية الإنتاجية وذلك عن طريق مراقبة استغلال الأجهزة والآلات بانتظام، وتقديم أعمال الإصلاح والصيانة الضرورية وكذلك تقديم المنافع اللازمة للعملية الإنتاجية، وتتكون هذه الدائرة من المصالح التالية:

أ) **مصلحة المناهج "الأساليب"**: تختص هذه المصلحة بالدراسات التقنية المتعلقة بكيفية التنفيذ للأعمال المتعلقة بالصيانة وكذلك توفير المناهج اللازمة لعملية الإنتاج؛

ب) **مصلحة الصيانة**: هي التي تقوم بتنفيذ أعمال الصيانة على مستوى الورشات وكذلك هي بمثابة منبع لقطع الغيار؛

ت) **مصلحة المنافع**: تقوم هذه المصلحة بتوفير كل المنافع الضرورية لسير آلات المصنع وبالتالي الإنتاج، ومن أهم المنافع: المياه المعالجة، المياه الباردة، التهوية... الخ.

3) **دائرة الإنتاج**: تتكون هذه الدائرة من ثلاثة مصالح مهمتها تنفيذ قرارات الوحدة في مجال الإنتاج وهي كالتالي:

أ) **مصلحة التخطيط**: يشرف على هذه المصلحة رئيس الدائرة وثلاث أعوان، تقوم بالتخطيط لتنفيذ قرارات الإنتاج، وذلك عن طريق البرمجة التي تكون على أساس المخطط السنوي؛

ب) **مصلحة الدهن الأبيض**: عبارة عن ورشة يتم فيها إنتاج الدهن الأبيض بحيث يحتوي على 04 خطوط إنتاج.

ت) **مصلحة الدهن الملون**: تختص بإنتاج الدهن الملون وتحتوي على 06 خطوط.

4) **الدائرة التجارية**: وتضم هذه الدائرة المصالح التالية:

أ) **مصلحة العبور**: موجودة على مستوى ميناء عنابة، تهتم بالسلع المستوردة ابتداء من وصولها حتى إعدادها للنقل؛

ب) **مصلحة النقل**: تهتم بنقل المواد الأولية سواء المحلية أو المستوردة؛

ت) **مصلحة الشراء**: تهتم هذه المصلحة بمختلف عمليات التموين التي تتم على مستوى فرع التموين؛

ث) **مصلحة البيع**: تقوم هذه المصلحة بإمضاء الصفقات مع المتعاملين الاقتصاديين، وعملية البيع في الوحدة المسيرة والمراقبة بالإعلام الآلي، ومن الزبائن الذين تتعامل معهم نوعان:

- زبائن متعاقدين: يخصص لهم حوالي 80 % من الإنتاج العام، ويتم التسديد لهذا النوع من الزبائن عن طريق كمبيالة؛
- زبائن آخرون: تلبي لهم الوحدة طلباتهم عن طريق الطلبيات ويشترط فيهم أن يكون الملف المحاسبي كاملا، ويتم التسديد لهذا النوع من الزبائن عن طريق الشيكات.

ج) **مصلحة تسيير المخزون**: تهتم بتسيير المخزون الوارد والخارج من وإلى الوحدة، وكذا الإنذار بتدني المخزون والهدف من هذه العملية هو زيادة الأداء عن طريق التحكم الحسن في المخزون وتجنب فساده.

5) **دائرة المخبر**: يوجد على مستوى كل وحدة مخبر مركزي دوره الأول يتمثل في مراقبة المواد الأولية المستوردة والمحلية من حيث النوعية، وكذا مراقبة نوعية المواد المصنعة وتضم هذه الدائرة المصالح التالية:

أ) **مصلحة مراقبة المواد الأولية**: تختص هذه المصلحة بمراقبة نوعية وجودة المواد الأولية وذلك عن طريق إخضاعها للتجريب والمراقبة للتأكد من صلاحية وجودة هذه المواد، وتتم المراقبة بوسائل كيميائية وفيزيائية؛

ب) **مصلحة التطوير**: تختص هذه المصلحة بتطوير معادلات جديدة في البحث لتحسين المعادلات السابقة ومحاولة إيجاد معادلات جديدة، وفي حالة نقص مادة أولية أو انعدامها تكلف هذه المصلحة بإيجاد المادة البديلة، كما يتم فيها القيام بالتجارب على الأنواع الجديدة المنتجة ومحاولة معرفة الجودة والنوعية والعمر ومدة المقاومة، وإعادة العينات إلى الزبائن؛

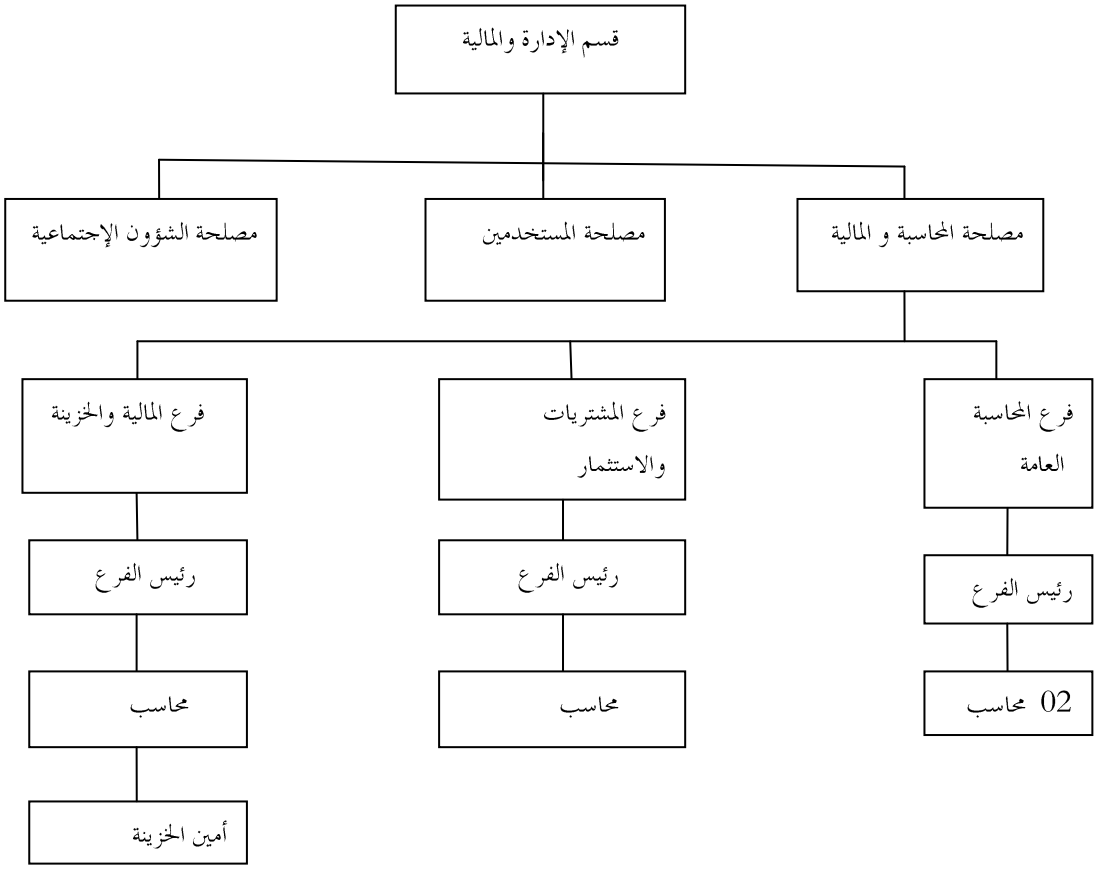
ت) **مصلحة مراقبة الإنتاج**: بعد خروج المنتجات التامة والنصف مصنعة فإنها تخضع لمراقبة دقيقة سواء على مستوى المخابر الفرعية الموجودة في الورشات أو على مستوى هذه المصلحة في المخبر المركزي، للتأكد من احترام مقاييس الإنتاج وحدود وجودة ونوعية المنتوج؛

ث) **مصلحة ما بعد البيع**: تسهر هذه المصلحة على زيارة زبائنها ومتابعة احتياجاتهم والتعرف على مشاكلهم ومحاولة إيجاد زبائن جدد للمؤسسة، وكذلك تقديم بطاقات تقنية إشهارية خاصة بكل صنف من أصناف الإنتاج وكل نوع من المواد المنتجة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لدائرة الإدارة والمالية وتقديم فروع مصلحة المحاسبة والمالية

أولا: الهيكل التنظيمي لدائرة الإدارة والمالية

الشكل رقم 08: الهيكل التنظيمي لدائرة الإدارة والمالية



المصدر: وثائق داخلية خاصة بقسم الإدارة والمالية.

ثانيا: تقديم فروع مصلحة المحاسبة والمالية

يتكون هذا القسم من رئيس قسم والمصالح التالية:

- مصلحة المحاسبة والمالية؛
- مصلحة المستخدمين؛
- مصلحة الشؤون الاجتماعية.

ومصلحة المحاسبة والمالية كما هو موضح في الشكل أعلاه تتكون من:

- ✓ فرع المحاسبة العامة: يتكون هذا الفرع من رئيس فرع ومحاسب، ومحاسب إضافي لمتابعة الشؤون الاجتماعية ويتكفل هذا الفرع بالمهام التالية:
  - تسجيل جميع العمليات الخاصة بنقل الملكية (بيع وشراء)، الأجور والرواتب؛
  - متابعة ملفات الموردين وملفات الزبائن، والفائدة من هذه الأخيرة معرفة رصيد كل من الزبون والمورد متابعة الحسابات الأخرى الخاصة بالمستحقات للعمال والموردين.
- ✓ فرع المالية والخزينة: يتكون هذا الفرع من رئيس الفرع، ومحاسب يقوم بإعداد الشيكات، وأمين الخزينة يقوم بمسك يومية البنك والصندوق، و يتكفل هذا الفرع بالمهام التالية:
  - مراقبة كل ملف مقدم للتسديد ويتكون الملف من فاتورة، وصل تسليم، وصل تسديد بعد إمضائه من رئيس المصلحة هذا بالنسبة لعملية الشراء والبيع، أما بالنسبة للخدمات فالملف يتكون من شهادة إنجاز الخدمة، وصل طلبية، وطلب التسديد، بالنسبة لأجور العمال فالملف يتكون من شهادة شهرية للأجور ووثيقة الإخراج، ويمضي هاتين الوثيقتين رئيس مصلحة المستخدمين والذي يقوم بإعداد طلب التسديد، ويقدم هذا الملف لفرع المالية؛
  - إعداد المقاربات البنكية لكي تعلم المؤسسة بالشيكات التي تم سحبها والشيكات التي بقيت عند الموردين؛
  - يراقب هذا الفرع ملف الصندوق.
- ✓ فرع المشتريات والاستثمارات: يتكون هذا الفرع من رئيس الفرع ومحاسب إضافي لمتابعة الشؤون الاجتماعية، ويتكفل بالمهام التالية:
  - تسجيل عمليات الشراء وكل ما يتعلق بها من تكاليف لتحديد تكلفة الشراء وذلك لكل مادة (الوحدة تستعمل أكثر من 230 مادة)؛
  - تسجيل العمليات المتعلقة بمختلف الخدمات: نقل، جمارك، تأمين، صيانة...الخ.

المبحث الثاني: واقع التسيير الجبائي في المؤسسة الوطنية للدهن–وحدة سوق أهراس–

باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي و بالتالي فقد ألزم المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين بوضع تصريحات (التزامات تصريحية) ودفع المستحقات الجبائية (التزامات تمويلية) لدى قابض الضرائب وبالمقابل أعطى المشرع الجبائي الجزائري للإدارة الجبائية حق الرقابة على هذه التصريحات.

المطلب الأول: التسيير الجبائي للرسم على النشاط المهني TAP

من خلال تفحص التصريحات الجبائية للوحدة وبالتحديد الوثيقة G50 لاحظنا أن مسير الوحدة في المجال الجبائي الذي كان موظف لدى مديرية الضرائب لولاية سوق أهراس يقوم بتصريحاته بصفة دورية وفقا للقوانين المعمول بها، حيث سجلنا رقم أعمال بـــ11.651.113,20دج (أنظر الملحق رقم 01) وهو يمثل الوعاء الضريبي الذي معدل الرسم المطبق هو 1% وعليه فقد سجلنا تسديد الوحدة لمبلغ 116.511 دج (11.651.113×0.01) تم تسديدها عن طريق شيك رقم CH894763 (أنظر الملحق رقم 02) وعليه فقد سجلنا عملية تسجيل تخص الرسم على النشاط المهني بطريقة صحيحة وسليمة ومثبتة بوثائق محاسبية متمثلة في كافة الفواتير المتعلقة بمبيعات شهر مارس.

مما سبق نستنتج أن التسيير الجبائي الخاص بالرسم على النشاط المهني فعال وذلك لالتزام الوحدة بالتصريح عنه في الآجال المحددة والمقررة في القوانين المعمول بها وهذا بعد ما إطلاعنا على تصريحات الوحدة لسنوات سابقة أين لم نسجل أية غرامة تأخير في التصريح ودفع المستحقات المالية لإدارة الضرائب.

المطلب الثاني: التسيير الجبائي للرسم الخاص بالفضلات والمهملات الصناعية

من خلال فحص الوثائق الجبائية الصادرة عن مركز الضرائب سوق أهراس لاحظنا أنه تم إخضاع الوحدة لمبلغ 3.084.900 دج وفق أمر بالدفع رقم ROL 2016 008-41/1 (أنظر الملحق رقم 03) وهذا ما جعلنا نستنتج أن هناك نقص في فعالية التسيير الجبائي لهذا الرسم، تم تداركه فيما بعد بواسطة طعون والتماسات قدمتها الوحدة من أجل التخفيض في قيمة هذا الرسم كللت هذه الجهود بحصولها على AVIS DE DEGREVEMENT بقيمة 1.648.500 دج (انظر الملحق رقم 04).

بالتالي نستنتج أنه بالرغم من تمكن مسيري الوحدة من الحصول على إعفاء من المبلغ المذكور سابقا إلا أنها مطالبة بمتابعة أكثر دقة في مجال التسيير الجبائي الذي قد يوفر موارد مالية للوحدة إذا ما تم متابعة الوظيفة الجبائية على أحسن وجه.

المطلب الثالث: التسيير الجبائي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات IBS

لتحديد قيمة الضريبة على أرباح الشركات لا بد من إعداد النتيجة الجبائية

- النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة– الإيرادات؛
- النتيجة المحاسبية نتحصل عليها من جدول النتائج الذي يعتبر أحد القوائم المالية؛
- الأعباء المدمجة: نذكر منها على سبيل المثال: الهدايا الإشهارية إذ تتعدى سعر الوحدة 522 دج؛
- الإيرادات المعفاة: نذكر منها: فوائض القيم للتنازل عن التثبيتات: طويلة الأجل (أكبر من3 سنوات 65 %) قصير الأجل (أصغر من 3 سنوات 15%).

و لإعداد جدول الانتقال ننطلق من النتيجة العادية قبل الضرائب، مثال: 539.673.670,05 دج (أنظر جدول حساب النتائج لسنة 2014، ملحق رقم 05)

جدول رقم 03 : إعداد النتيجة الجبائية مع تحديد قيمة الضريبة على الأرباح الشركات

البيان	المبالغ
النتيجة العادية قبل الضرائب	539.673.670,00
يطرح ما يلي:	
-الجزء من فائض القيمة المعفي	-
-خسائر عن مؤونات أعباء سابقة	-
-استرجاع عن مؤونات التعويضات للخروج للتقاعد	-
- استرجاع عن مؤونات أعباء المستخدمين	13.008.211,00
مجموع الإيرادات المعفية	13.008.211,00
يدمج ما يلي:	
-إهتلاكات غير قابلة للخصم	199.270,95
-رسوم غير قابلة للخصم	2.478.420,00
-مؤونات التعويضات للخروج للتقاعد	4.387.420,00
-مؤونات أعباء المستخدمين	13.263.428,00
-غرامات التأخر	3 .567.620,00
مجموع الأعباء المدمجة	24.391.222,27
النتيجة الجبائية	551.056.681,32
IBS (23 %)	126.743.036,70
مجموع التسبيقات الثلاثة	106.737.108,00
رصيد التصفية	20.005.928,70

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على معلومات مقدمة من مصلحة المالية والمحاسبة للوحدة، (أنظر الملحق رقم 06)

- التسجيل المحاسبي لقيمة الضريبة على أرباح الشركات لعام 2014

695000		حـــ/الضريبة على الأرباح الأنشطة العادية	126.743.036,00	
	444050	حـــ/الدولة –ضرائب على النتائج- إثبات استحقاق الضريبة		126.743.036,00

بناءا على يومية المؤسسة (أنظر الملحق رقم 07) D00 133

- التسجيل المحاسبي لمجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة خلال دورة 2013

		2014/12/31		
444880		حـــ/تسبيقات	106.737.108,00	
	181001	حـــ/تبادلات مع الوحدة الأم		106.737.108,00

بناءا على وثيقة محاسبية (أنظر الملحق رقم 08)

- التسجيل المحاسبي لرصيد التصفية :

رصيد التصفية= قيمة IBS – مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة

رصيد التصفية = 106.737.108,00 -126.743.03,600

رصيد التصفية = 20.005.928,70

		2015/03/11		
444050		حـــ/الدولة- ضرائب على النتائج –	20.005.929,00	
	181001	حـــ/تبادلات مع الوحدة الأم		20.005.928,00

بناءا على وثيقة محاسبية (أنظر الملحق رقم 09)

تعتمد وحدة سوق أهراس عند قيامها بالانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على المراحل التالية:

- القيام بإعداد جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة والتوقف عند النتيجة العادية قبل الضرائب؛
- إرسال هذه النتيجة إلى مصلحة المحاسبة بالوحدة الأم؛
- على مستوى الوحدة الأم يتم طرح مجموعة من الإيرادات المعفية وإضافة مجموعة من الأعباء المدمجة وذلك للتوصل إلى النتيجة الجبائية؛
- بعد التوصل إلى النتيجة الجبائية يتم حساب قيمة الضريبة على أرباح الشركات بتطبيق المعدل المعمول به والذي كان يقدر بـــ23%، خلال سنة 2014؛
- يتم إبلاغ وحدة إنتاج سوق أهراس بقيمة IBS المتوصل إليها وذلك عن طريق وثيقة محاسبية avis de débit؛
- بعد معرفة القيمة الحقيقية لـــ IBS تقوم وحدة إنتاج الدهن بسوق أهراس بإرسال مجموع التسبيقات المدفوعة خلال دورة 2013 للوحدة الأم وذلك من أجل القيام بحساب رصيد التصفية لمعرفة وضعية وحدة الإنتاج تجاه إدارة الضرائب، حيث إذا كان سالب تكون مديرية الضرائب دائنة لوحدة الإنتاج مع العلم أنها لا تقوم بإرجاعه للوحدة إنما تقوم بتخفيضه من قيمة IBS في العام المقبل؛
- وفي الأخير تقوم وحدة الإنتاج بإتمام جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة قصد استخراج النتيجة الصافية للدورة.

وعليه فقد لاحظنا بعد تفحص سير عملية تحديد النتيجة الجبائية من خلال الوثائق المحاسبية لوحدة سوق أهراس وكذا للوحدة الأم أن كامل العملية تتم وفق القوانين المعمول بها لاسيما القانون التجاري والقانون الجبائي الجزائري،

ومنه نستنتج ما يلي:

- تتحكم الوحدة الإنتاجية للدهن بإجراءات تحديد والتصريح بالنتيجة الجبائية وفق ما تنص عليه القوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- تتم عملية التصريح بالنتيجة الجبائية وتسجيل ودفع التسبيقات في إطار التبادل بين الوحدات ووفقا للقوانين والتنظيمات السارية المفعول؛

- لم تتلقى الوحدة الإنتاجية ولا حتى الوحدة الأم أي تنبيه أو تصحيح من قبل مصالح الجباية لولاية سوق أهراس وكذا لولاية البويرة التي يتواجد بها المقر العام للمؤسسة الوطنية للدهن؛

وعليه يمكن القول أن للوحدة الإنتاجية للدهن تسيير فعال في مجال التصريح بأحد أهم الضرائب المستحقة على المؤسسات وهو ما يتيح للوحدة تجنب دفع غرامات تؤدي إلى استنزاف مواردها المالية من جهة ولا تترك مجال لإدارة الضرائب من إدراج المؤسسة الوطنية للدهن ضمن القائمة السوداء للمتهربين من دفع المستحقات الجبائية.

المطلب الرابع: التسيير الجبائي الخاص بالرسم على القيمة المضافة TVA والضريبة على الدخل الإجمالي IRG

يتم متابعة التصريح بكل من TVA وIRG من طرف الوحدة الأم بالأخضرية التي تنتمي إلى مديرية كبريات المؤسسات، وهذا ما لم يسمح لنا من الاطلاع على كيفيات التصريح ومن ثمة الحكم على مدى فعالية التسيير الجبائي إلا أن عملية تسجيل كل من فواتير المشتريات وفواتير المبيعات يتم على مستوى وحدة سوق أهراس؛ وهذا ما سمح لنا بالوقوف على كيفيات تسجيل عمليات البيع والشراء محاسبيا وهذا ما أدى بنا إلى الاستنتاجات التالية:

- تعتمد الوحدة الإنتاجية بسوق أهراس على برنامج معلوماتي خاص بتسيير المشتريات و المبيعات الشيء الذي يسمح بتحديد دقيق لهذين المكونين للتصريح بالرسم على القيمة المضافة للدفع أو الحصول في الحالة المعاكسة على تسبيق على الحساب؛
- يتم تم تحديد رقم الأعمال الشهري للمبيعات على مستوى كل من مصلحة المحاسبة والمالية و مصلحة المبيعات ومقارنة النتائج المتحصل عليها وتصحيح الأخطاء إن وجدت؛
- يتم تحديد قيمة المشتريات الشهرية بين كل من مصلحة المحاسبة والمالية ومصلحة المشتريات وهذا لاستخراج الفروقات في قيمة المشتريات والعمل على تصحيحها.

ومنه يمكن القول أن عملية تحديد المبلغ الواجب دفعه الخاص بالرسم على القيمة المضافة يتم التصريح به من دون أخطاء خاصة وأنه تم مراجعة كافة العمليات المتعلقة به بالاعتماد على برنامج المعلوماتية المخصص لهذه العملية (أنظر الملحق رقم 10).

المبحث الثالث: المراجعة الجبائية للوثائق المحاسبية

يولي المراجع الجبائي اهتماما كبيراً بتدقيق الوثائق والدفاتر المحاسبية وهذا مرده للارتباط الوثيق بين المعطيات المحاسبية والجبائية، فالمحاسبة والجباية مجالين مكملين لبعضهما البعض فيما يخص الحالة التسييرية للمؤسسة، لذا فمراجعة الوثائق المحاسبية لها من الأهمية ما يجعلها أمراً ضروريا وأساسيا.

ويهدف المراجع الجبائي من مراجعته للوثائق المحاسبية إلى التأكد مما يلي:[1]

- التأكد من أن الحسابات المرتبطة بالتسيير ذات دلالة ومصداقية؛
- التأكد من احترام قواعد التقييم؛
- التأكد من التطابق بين البيانات المحاسبية والمبالغ المصرح بها.

مما سبق يتضح أن عملية مراجعة الوثائق والدفاتر والسجلات المحاسبية تعتبر من أهم المهام التي يقوم بها المراجع الجبائي وهو ما تم الوقوف عليه في الوحدة الإنتاجية من خلال معاينة كافة التسجيلات المحاسبية حيث لاحظنا أنه يتم التأشير عليها من طرف المحاسبين كل حسب وظيفته وكذا من طرف رئيس المصلحة من أجل تدقيقها وهو ما يضمن موثوقية عالية للمعلومات المحاسبية وبالتالي للتصريحات الجبائية.

المطلب الأول: مراجعة رؤوس الأموال و الأصول الثابتة

أولا: مراجعة حسابات الأموال الخاصة

هي أهم مصادر التمويل التي وضعت من قبل الملاك أو المؤسسين تحت تصرف المؤسسة بشكل دائم، وتتم عمليات المراجعة الجبائية لهذه الحسابات كما يلي:

- التحقق من عدم وجود تلاعب في قيمة الأسهم والتي يمكن أن ينجر عنها عقوبات جبائية؛
- التأكد من تخفيض رأس المال لتغطية الخسائر وأن الحصيلة الجبائية أخذت بعين الاعتبار؛
- التأكد من تسديد ضريبة على التوزيع في حالة إهتلاك رأس المال من خلال الاقتطاع من الأرباح أو الاحتياطات.

[1] سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 174.

كما يعمل المراجع على التأكد في حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات بأنه تم طرح جزء من الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضعة للضريبة أو ناقص القيمة.

- التأكد في حالة الاكتتاب في الرأسمال المبدئي لشركة أخرى أو في حالة زيادة رأسمال الشركة من خلال الاقتطاع من الأرباح غير الموزعة أن المؤسسة تستفيد من الامتيازات المحتملة والمنصوص عليها في قانون تشجيع الاستثمارات؛
- يجب التأكد من أن علاوات الإصدار عولجت جبائيا بالشكل الصحيح كحصص، بحيث يكون المقدار الذي تم به تسجيلها في الميزانية هو نفس المقدار الذي يتم به ضمها إلى رأس المال والمقدار الذي ترد به؛
- كما يقوم المراجع بالتحقق من القيمة الزائدة الناتجة عن التنازل على الاستثمارات التي التزمت المؤسسة بإعادة استثمارها (حـــ/1310)؛
- يتحقق المراجع من مصدر الإعانات وطبيعتها لأن هذين العنصرين هما اللذان يأخذان بعين الاعتبار عند التحديد الجبائي للعناصر الخاضعة للضريبة؛
- التأكد من تطبيق قواعد إعادة إدماج المؤونات في الأرباح الخاضعة للضريبة اعتمادا على طبيعة الإعانات؛
- مراجعة الاستثمارات التي تم الحصول عليها باستعمال تلك الإعانات وأن اهتلاكاتها مصوبة، مسجلة وصحيحة؛
- يتحقق المراجع كذلك من إدماج فرق إعادة التقييم في النتيجة الجبائية؛
- فحص مختلف العمليات المسجلة بين الوحدات للأرصدة المدينة والدائنة وكذا القيام بإعداد مذكرات تسوية للحسابات؛
- التحقق من وجود اتفاقيات بين الجزائر والدول التي توجد بها فروع للشركة ومراقبة تطبيق هذه الاتفاقيات؛
- يقوم المراجع بمقارنة النتيجة الجبائية للمؤسسة مع النتيجة التي يمكن أن تحددها إدارة الضرائب؛
- يجب التأكد من أن مبلغ المكافآت الموزعة عشر (10/1) الربح القابل للتوزيع؛
- يجب على المراجع أن يتأكد من توفر شروط الشكل والمضمون الخاصة بتخفيض المؤونات المكونة من خصوم الميزانية؛
- يتم التحقق من التكوين والتسجيل المحاسبي للمؤونات الأعباء والتكاليف المحتملة؛
- التأكد من أن المؤونات غير القابلة للتخفيض قد تم إدماجها في الربح الخاضع للضريبة؛

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

بناءا على ما سبق ذكره تكتسي حسابات رؤوس الأموال أهمية بالغة، نظرا لقيمتها في القوائم المالية وعلاقتها بالجوانب الجبائية التي يولي لها المراجع الجبائي أهمية بالغة وقد لاحظنا في فترة التربص في الوحدة أن كافة العمليات المتعلقة برؤوس الأموال يتم متابعتها من طرف الوحدة الأم من خلال عملية التبادل بين الوحدات حيث تخضع مباشرة إلى الإدارة المركزية في الوحدة الأم؛ وهو ما يجعل عملية التسيير الجبائي تخضع للرقابة المزدوجة بين الوحدة الإنتاجية والوحدة الأم.

ثانيا: مراجعة حسابات الأصول الثابتة

ولمراجعة حسابات الأصول الثابتة يعمل المراجع على التأكد مما يلي:

- إن مدة استعمال هذه التثبيتات تتجاوز الدورة المحاسبية الواحدة؛
- إن تسجيلها المحاسبي كان بتكلفة الاقتناء أو بتكلفة الإنتاج إذا تم إنجازها في المؤسسة؛
- في حالة إنشاء هذه التثبيتات داخليا يتم التأكد من أنها سجلت على أساس جمع تكاليف الحيازة بما في ذلك النفقات الضرورية لجعل الأصل جاهزا للاستعمال؛
- التأكد من أن التثبيتات الملموسة تم اقتناؤها للاستخدام وليس لغرض البيع، وذات عمر إنتاجي طويل نسبيا، وذات وجود مادي ملموس؛
- يجب على المراجع التأكد من حسم الرسم على القيمة المضافة المدفوع عند اكتساب التثبيتات باستثناء التجهيزات المحرومة من حق الحسم؛
- التأكد من أن التثبيتات المقتناة تخص استغلال المؤسسة بصفة مباشرة، وأن الرسم على القيمة المضافة تم خصمه، باستثناء الرسم المتعلق بالسيارات السياحية، وعربات نقل الأشخاص إلا إذا كانت أداة رئيسية في استغلال المؤسسة.

تعتبر حسابات التثبيتات من أهم المراكز التي يتم مراجعتها من طرف المراجع الجبائي لما لهذه الحسابات من أثر مباشر على النتيجة الجبائية، لا سيما ما تعلق بعملية احتساب الإهتلاكات، وفي هذا الشأن تتابع الوحدة الإنتاجية للدهن التثبيتات العينية بواسطة برنامج

للمعلوماتية يوفر كافة المعلومات التي تساعد في عملية تسجيل أقساط الإهتلاك بدقة كبيرة ما يجعل إعداد بطاقات الإهتلاكات يتم وفق النظام المحاسبي المالي.

وعليه فأن عملية تدقيق حسابات التثبيتات يساعد بشكل مباشر في تحقيق أهداف القوائم المالية المتمثلة في إعطاء صورة حقيقية عن الوضعية المالية للوحدة وبالتالي يتحقق التسيير الجبائي من خلال الإعلان عن نتائج محاسبية وجبائية على قدر عال من الموثوقية لا تدع المجال لقرض غرامات جبائية.

المطلب الثاني: مراجعة حسابات المخزونات والحسابات الجارية وحسابات الغير

أولا: مراجعة حسابات المخزونات والحسابات الجارية

ولمراجعة المخزونات يقوم المراجع الجبائي بالتحقق مما يلي:

- يقوم بالتحقق من أن الرسم على القيمة المضافة المسترجع الظاهر على فواتير الشراء متعلق بمشتريات حقيقة؛
- يجب التحقق من أن هذه المشتريات ضرورية لنشاط استغلال المؤسسة؛
- يجب التحقق من التقييم الصحيح للمحزونات؛
- يجب التحقق من أن المشتريات مبررة بوثائق الإثبات؛
- التأكد من التطابق بين المبالغ المشكلة للحسابات الدائنة للموردين، وبين مبالغ اليومية المساعدة للمشتريات؛
- يجب التحقق من أن البضائع والمواد الأولية والتموينات الأخرى قد تم تثمينها عند دخولها في ذمة المؤسسة بثمن الاكتتاب؛
- يجب التأكد من وجود جرد مفصل للمنتوجات المخزنة في نهاية الدورة وأن هذا الجرد يسمح بإجراء إحصاء مادي حقيقي وفعال؛
- يجب التأكد من أن المخزونات الموجودة خارج المؤسسة والتي تعد ملكاً لها قد أخذت بعين الاعتبار، كما يجب التحقق من عدم الأخذ بعين الاعتبار للمخزونات المخزنة من طرف المؤسسة ولكنها لا تملكها، وكذلك المنتجات المباعة مع بند الاحتفاظ بالملكية؛
- يجب التأكد من عدم استخدام طريقة الوارد أولا صادر آخراً LIFO في تقييم المخزونات، فقد ألزم النظام المالي المؤسسات بتطبيق إما أسلوب طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMP.

للوحدة الإنتاجية للدهن مخزونات معتبرة سواء من حيث الكمية أو من حيث قيمتها المالية، وهذا راجع لطبيعة نشاطها إذ تحتفظ بمخزون كبير من المواد الأولية تفاديا للوقوع في حالات انقطاع التموين ومن جهة أخرى تمتلك مخزون معتبر من المنتجات المصنعة والنصف المصنعة لتغطية حاجيات السوق المحلي، تقوم الوحدة الإنتاجية للدهن بمتابعة تدفقات هذه المخزونات بواسطة أنظمة للمعلومات مصممة خصيصا للتسيير الأمثل سواءً من ناحية الجرد المادي أو الجرد المحاسبي، وذلك من خلال متابعة المخزونات من طرف مصلحة المحاسبة والمالية التي تحتوي على فرع خاص بمحاسبة المواد ومن ناحية أخرى يتم تسيير مخزونات المواد الأولية من طرف مصلحة تسيير المخزونات، أما بالنسبة للمنتجات المصنعة والنصف مصنعة فعملية تسييرها ترجع لمصلحة المبيعات وفي كل الأحوال فإن المخزونات تخضع لرقابة مزدوجة ما يسمح بإعطاء وضعية حقيقية عن قيمة المخزونات التي تعتبر أحد أهم العوامل التي تدخل في احتساب النتيجة الجبائية للدورة المحاسبية خاصة ما تعلق بطرق تقييمها في نهاية السنة بعد القيام بالجرد المادي الذي تولي له الوحدة أهمية بالغة حيث يحضر فيه محافظ الحسابات ليصادق على نتائجه وبهذا تكون حسابات المخزونات قد تم مراجعتها مرة ثالثة.

من خلال ما سبق ذكره يتضح أن عملية متابعة كافة المخزونات تخضع لرقابة وتدقيق من شأنها أن تعبر بصدق عن قيمة المخزونات وهذا ما يسمح بضمان تسيير فعال للنتيجة الجبائية.

ثانيا: مراجعة حسابات الغير

ولمراجعة حسابات الغير يعمل المراجع الجبائي على ما يلي :

- يجب أن يكون يقضاً عند تدقيق حساب الموردين والتي يمكن أن تكون وسيلة لتغطية عمليات شراء وهمية؛
- يجب التأكد من أن السلع والخدمات المقتناة على الحساب تخص نشاط استغلال المؤسسة؛
- في حالة شراء السلع والخدمات وكان الدفع بالأجل بواسطة السفتجة أو السند لأمر، يجب التأكد من أن كليهما يحمل البيانات الكافية والموضحة في القانون التجاري الجزائري؛
- التأكد من أن التثبيتات المقتناة لا تضم السيارة السياحية وعربات نقل الأشخاص إلا إذا كانت أداة رئيسية في استغلال المؤسسة وذلك فيما يخص خصم الرسم على القيمة المضافة.

تخضع حسابات الغير لمراجعة مزدوجة من طرف الوحدة وكذا من طرف الغير سواء كانوا موردين أو زبائن الوحدة وهو ما يحقق تسيير جبائي فعال لهذا القسم من الحسابات.

المطلب الثالث: تدقيق الحسابات المالية وحسابات الأعباء والإيرادات

أولا: مراجعة الحسابات المالية

حيث يقوم المراجع الجبائي بالتأكد من العمليات التالية :

- يقوم المراجع بالتأكد من عدم وجود دفع مزدوج لنفس الفاتورة بواسطة الحساب الجاري أو الحسابات البنكية والصندوق؛
- إجراء مقارنات بين حساب (حـــ/512 البنك) و كشوف المقاربة البنكية والكشوف الواردة من البنك؛
- يجب التحقق من أن رصيد حساب (حـــ/53 الصندوق) مدينا بمبالغ عمليات البيع نقدا؛
- يجب الإطلاع على الوثائق المبررة للتسجيلات الدائنة في حساب الصندوق والتأكد من أنه لا يوجد تسجيل مزدوج لنفس الوثيقة، كما يجب التأكد من أن المصاريف الشخصية للمستغل أو الشركاء لا تقتطع من الصندوق؛
- يجب إجراء مقاربة بين الفواتير المسددة عن طريق البنك والكشوفات البنكية؛
- يجب على المدقق إجراء فحص للكشوفات البنكية ومعرفة مصادر الأموال الداخلة والتأكد من أنه تم أخذها بعين الاعتبار عند ملئ التصريحات الجبائية؛
- التأكد من التناسب بين تواريخ قبض الأموال وتاريخ التصريح بها جبائيا خاصة إذا كان الحدث المنشئ للضريبة هو القبض الكلي أو الجزئي؛
- التأكد من ترصيد حساب (حـــ/ 581 التحويلات الداخلية) في نهاية الدورة .

تعتمد الوحدة الإنتاجية للدهن وحدة سوق أهراس على جدول المقاربة البنكية من أجل مراجعة حسابات البنك، حيث تقوم بإعداد مقاربة بنكية كل نهاية شهر يتم التأشير عليها من طرف وكالة البنك الخارجي الجزائري ويطلع على كافة هذه المقاربات محافظ الحسابات وهو ما يحقق موثوقية عالية لحسابات الخزينة.

تقوم الوحدة الإنتاجية للدهن بإنجاز محاضر الصندوق بشكل دوري يؤشر عليه كل من أمين الصندوق، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، رئيس القسم وكذا مدير الوحدة، ويحضر ويؤشر على محضر الصندوق الخاص بشهر ديسمبر بالإضافة إلى هؤلاء محافظ الحسابات الذي يشرف على عمليات الجرد نهاية السنة كما سبق ذكره، وبهذه الرقابة تتحقق موثوقية عالية للمعلومات المدرجة في القوائم المالية.

ثانيا: المراجعة الجبائية لحسابات الأعباء

حيث يقوم المراجع الجبائي بالتأكد من العمليات التالية:

- يجب التأكد من أن المبالغ الموجودة في الحسابين (حـــ/ 600مشتريات البضائع المباعة) و(حـــ/601 المواد الأولية) مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين (حـــ/30 و حـــ/31 حسابي البضاعة و المواد الأولية) على التوالي؛
- يجب التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بعمليات لا تستفيد من حق الحسم لم تدرج في التصريح ضمن الرسوم القابلة للحسم الجبائي نموذج G50؛
- يجب التحقق من الوثائق الخاصة بتعويض مصاريف النقل؛
- يجب التحقق من أن المؤسسة تحترم القواعد القانونية الخاصة بمسك دفاتر المستخدمين؛
- يجب التأكد من أن المنح ذات الطابع المهني لم تدفع إلى المستخدمين خلال عطلة مدفوعة الأجر و لم تعالج كأجور؛
- يجب التأكد من أن الرواتب التي يستفيد منها المسيرون مبررة وطبيعية؛
- يجب التحقق من العمليات الحسابية الخاصة بالتسوية التعديل في الضرائب والرسوم؛
- يجب التأكد من تطبيق المعدلات الحقيقية حسب نوع الضريبة أو الرسم؛
- التأكد من عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في الحساب (حـــ/64 ضرائب و رسوم) بل تم تسجيله في حساب (حـــ/ 695 ضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية)؛
- التأكد من أن الفوائد المالية المدفوعة تخص ديون على المؤسسة؛
- التأكد من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال الاطلاع على جداول إهتلاك القروض والعقود الخاصة بها؛
- التحقق من أن جميع هذه الأعباء حقيقية وتخص استغلال المؤسسة ولا تهدف إلى تضخيم المصاريف لغرض تقليص الضريبة على الأرباح، أو بالعكس تقليص الأعباء بغرض زيادة الأرباح لتضليل المساهمين.

تعمل الوحدة على إدراج جداول مفصلة لحسابات الأعباء أو ما يعرف بـــ Analyse des comptes يظهر بالتفصيل أرصدة هذه الحسابات مما يسمح بتسهيل عملية المراجعة وتحقيق تسيير جبائي فعال نظرا لأهمية هذه الحسابات في تحديد النتيجة الجبائية كما سبق ذكره.

ثالثا: المراجعة الجبائية لحسابات الإيرادات

لمراجعة حسابات الإيرادات يقوم المراجع الجبائي بالعمليات التالية:

- يجب إجراء عمليات المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة محاسبيا؛
- يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج TVA مرفقة بوثائق الإثبات الجمركية والجبائية؛
- يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخص TVA ؛
- يجب التأكد من تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة؛
- يجب التأكد من أن الإعانات المستلمة لا تمثل أداء لخدمات ممولة أو تكملة لسعر بيع خاضع لـــ TVA؛
- يجب التأكد من وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية؛
- يجب التأكد من أن المنتوجات الاستثنائية مثل تعويضات التأمين المحصلة قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.

تقوم الوحدة بتحليل عرض حسابات الإيرادات بشكل مفصل، حتى يتم إدراج كافة الإيرادات المعنية بتحديد النتيجة الجبائية، وهو ما يسمح بتحقيق تسيير فعال للنتيجة الجبائية.

خلاصة الفصل الثالث

من خلال هده الدراسة الميدانية والتي كانت على مستوى الوحدة الإنتاجية للدهن لولاية سوق أهراس طيلة شهرين يمكننا استنتاج ما يلي :

غياب أعوان مختصين في الجباية والتسيير الجبائي في الوحدة وكذلك غياب مصلحة مختصة بالمسائل الجبائية، غير أنه وبالرغم من هذا وجدنا أن الوحدة تقوم بكافة تصريحاتها الجبائية في الآجال المحددة وفقا للقانون الجبائي المعمول به؛ وهذا راجع لمجهودات المحاسب الذي يقوم بإعداد التصريحات الخاصة بالرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات حيث وجدنا أن التسيير الجبائي الخاص بهذه الضرائب فعال، أما بخصوص الرسم على الفضلات والمهملات الصناعية وجدنا أن فيه نقص في الفعالية بسبب إخضاع الوحدة لمبلغ يمكن اعتباره ضخم مقارنة بنشاطها تم تداركه فيما بعد بواسطة طعون والتماسات قدمتها الوحدة من أجل التخفيض في قيمة هذا الرسم.

أما الوثائق والدفاتر والسجلات المحاسبية لاحظنا أنه يتم التأشير عليها من طرف المحاسبين كل حسب وظيفته وكذا من طرف رئيس المصلحة من أجل تدقيقها وهو ما يضمن موثوقية عالية للمعلومات المحاسبية وبالتالي للتصريحات الجبائية.

الخاتمة العامة

انطلاقا من دراستنا للمراجعة الجبائية كمدخل لتفعيل التسيير الجبائي مع دراسة ميدانية خاصة بالمؤسسة الوطنية للدهن –وحدة سوق أهراس- تم التعرف على التسيير الجبائي الذي تسعى الوحدة من خلاله للاستغلال الأمثل للتشريعات والقوانين الجبائية لصالحها، سواء كان من ناحية الالتزام والامتيازات الممكنة بغرض تجنبها الخطر الجبائي وتقليص التكلفة الضريبية وبالتالي تحقيق الأمن الجبائي، وباعتبار أن المراجعة الجبائية أداة من أدوات التسيير الجبائي وإبراز لدور الذي تؤديه في تشخيصها لمجمل الوضعية الجبائية وبتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف حيث يتم تثمين الأولى واستدراك الثانية من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع والتي تعتبر ثمرة مجهوداته والمتمثلة في النتائج التي توصل إليها، وهذا ما يعمل على تمكين المؤسسة من التموضع في وضعية قانونية تجاه الإدارة الضريبية لتجنب العقوبات والاستفادة من الامتيازات التي يقرها التشريع المعمول به بغية تخفيض العبء الضريبي.

1) نتائج الدراسة

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصلنا إلى عدة نتائج مهمة تم تقسيمها إلى نتائج متعلقة بالجانب النظري وأخرى متعلقة بالجانب الميداني، ويمكن عرض هذه النتائج في ما يلي:

أ) النتائج المتعلقة بالجانب النظري

- يعتبر موضوع المراجعة الجبائية من المواضيع الجديدة التي يجب على المؤسسات الجزائرية إعطاءه المزيد من العناية؛
- يكتسي التسيير الجبائي أهمية بالغة في اتخاذ مختلف القرارات الخاصة بمجال الجباية وهذا لارتباطه بأحد أهم التكاليف التي تتحملها المؤسسات "العبء الضريبي" والتي من شأنها أن تؤدي إلى تعثر مالي من خلال استنزاف سيولتها؛
- تساهم المراجعة الجبائية في تحسين مجال التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية، من خلال إضفاء مرونة في كيفيات التعامل مع القوانين الجبائية التي تتميز بالتغيرات المستمرة؛
- يتطلب إرساء نظام تسيير داخل المؤسسات الاقتصادية يعتمد على تسيير جبائي ناجع وضرورة تكوين العنصر البشري خاصة الأفراد ذوي العلاقة بمجال المحاسبة، المراجعة والجباية.

ب) النتائج المتعلقة بالجانب الميداني

- لا تتوفر الوحدة الإنتاجية للدهن على مصلحة تعنى بالمسائل الجبائية الشيء الذي يجعلها تتعرض لمخاطر جبائية يمكن تفاديها؛
- يقوم المحاسبين في الوحدة الإنتاجية للدهن بالقيام بمهام المسير الجبائي دون تلقي تكوينا متخصصا في مجال الجباية؛

- يكتنف وظيفة المسير الجبائي والمراجع الجبائي في الوحدة الإنتاجية غموض من ناحية المفاهيم، الإجراءات وتطبيقاتها على أرض الواقع؛
- تقوم الوحدة بتصريحاتها الجبائية وفق القوانين السارية المفعول، وهذا نظرا لتجربتها في مجال التسيير بصفة عامة، كما تتمتع الوحدة بسمعة جيدة لدى مصلحة الضرائب؛
- يعاب على مسؤولي الوحدة الإنتاجية استغلال نقاط القوة المتأتية من خبرة محاسبيها وذلك بإرساء ثقافة جبائية ترقى إلى درجة استغلال الفرص المتاحة التي تسنها القوانين الجبائية المعمول بها؛

2) إختبار فرضيات الدراسة

اشتملت دراستنا على أربعة فرضيات تم اختبارها من خلال الإحاطة بالجوانب النظرية والميدانية لموضوع الدراسة، فكانت النتائج كالتالي:

- تم نفي صحة الفرضية الأولى التي مفادها أن المراجعة الجبائية وسيلة تعكس مدى فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، حيث تبين أن الوحدة الإنتاجية لا تتوفر على وظيفة المراجعة الجبائية التي تسمح بتحقيق تسيير جبائي فعال؛
- من خلال التربص الميداني بالوحدة الإنتاجية للدهن وبخصوص الفرضية الجزئية الثانية التي مفادها أن التسيير الجبائي عاملا أساسيا يؤدي بالمؤسسة إلى تجنب المخاطر الجبائية تبين أن الوحدة تستخدم أدوات تشبه أدوات التسيير الجبائي تحقق نفس الغرض ألا وهو تجنب المخاطر الجبائية وعليه فالفرضية الثانية صحيحة إلى حد ما؛
- لقد تأكد إثبات صحة الفرضية الجزئية الثالثة التي مفادها أن المخاطر الجبائية تنتج عن انحراف المؤسسة في مجال تطبيق التشريعات الجبائية المنصوص عليها، إذ تم الوقوف على تسجيل بعض النقائص في مجال التسيير الجبائي أدى لتكبد الوحدة لغرامات تأخير متعلقة بتسديد مستحقات الرسم على الفضلات والمهملات الصناعية؛
- من خلال ما تم الوقوف عليه طيلة فترة التربص في الوحدة الإنتاجية للدهن، لا سيما بعد تفحص كافة الوثائق المحاسبية والجبائية تم نفي الفرضية الجزئية الرابعة التي مفادها بأن المراجعة الجبائية تساهم في تفعيل التسيير الجبائي في الوحدة الإنتاجية، حيث تبين أنه لا يوجد رقابة جبائية بالشكل المتعارف عليه من شأنه أن يعمل على تفعيل التسيير الجبائي في الوحدة الإنتاجية.

3) توصيات الدراسة

- نوصي بإنشاء وظيفة تعنى بالمسائل الجبائية؛
- العمل على إنشاء خلية لليقظة القانونية من أجل تفادي المخاطر والاستفادة من الامتيازات الجبائية؛
- تكوين العنصر البشري وإعداده إعدادا سليما؛
- إبرام اتفاقية شراكة مع مكتب للخبرة الجبائية من أجل المرافقة في مجال تحسين وتفعيل التسييـــر الجبائي؛
- ضرورة توعية المكلف بالضريبة بتحسين ثقافته الجبائية؛
- إدراج تكنولوجيا المعلومات لتسهيل طرق أداء المكلف لالتزاماته كإنشاء مواقع تسمح بالتصريح عن بعد.

4) آفاق الدراسة

وفي الأخير نأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقا لدراسات أخرى في المستقبل مثل:

- دور نظام المعلومات الجبائي في تفعيل التسيير الجبائي؛
- دور المراجعة الجبائية في زيادة الفعالية الضريبية؛
- المراجعة الجبائية ودورها في تحقيق الأمن الجبائي.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1) أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2012؛
2) حامد عبد المجيد دراز، السياسة المالية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002؛
3) حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005؛
4) عبد الكريم محسن، إدارة الإنتاج والعمليات، دار للطباعة والنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2004؛
5) عطا الله وارد خليل وآخرون، الحوكمة المؤسسية، مكتبة الحرية، القاهرة، 2008؛
6) علي لزعر، منهجية لطلبة الاقتصاد والتجارة والتسيير، المعارف للطباعة، الطبعة الأولى، عنابة، الجزائر، 2012؛
7) محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998؛
8) محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات وظائف تقنيات الجزء الأول، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006؛
9) محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات وظائف تقنيات الجزء الثاني، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995؛
10) محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006؛
11) محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005؛
12) محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006؛
13) مسعود صديقي ومحمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، الوادي، الجزائر، 2010؛
14) منصور بن عمارة، الرسم على القيمة المضافة، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2011؛
15) نوري موسى شقيري وآخرون، إدارة المخاطر، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2012؛
16) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004؛
17) يوسف هامش وناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الأولى، دار المحمدية، الجزائر.

ثانيا: المذكرات والأطروحات

1) أحمد لعناق، المراجعة الجبائية ودورها في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012؛
2) أسماء عبد الله ونادية مرواني، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، مالية المؤسسات و الممارسات في الأسواق المالية، جامعة محمد الشريف مساعدية، سوق أهراس، الجزائر، 2013؛
3) سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012؛

4) سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012؛

5) سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015؛

6) صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012؛

7) عبد الرزاق ريغي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي بالمؤسسات البترولية، مذكرة ماستر، مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016؛

8) علي وادة، أثر التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماستر، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016؛

9) فاطمة الزهراء خوجة، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، 2013؛

10) محمد صابر بن زاوي، فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015؛

11) محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002؛

12) منير شيحاني، تفعيل المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، الجزائر، 2014؛

13) نادية شطي، تشخيص التسيير الجبائي ومخاطره في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، محاسبة و جباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015؛

14) نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

ثالثا: المجلات والملتقيات

1) عمر شريفي، مسؤوليات محافظ الحسابات (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سطيف، العدد :12 ، 2012؛

2) عياشي عجلان وبوعلام ولهي، دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية في ظل التحولات المتسارعة، الملتقى الدولي حول دور الخوصصة والدور الجديد للدولة ودورة تدريبية حول الخوصصة وتقنياتها، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 03-07 أكتوبر 2014؛

3) محمد فوزي شعوبي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، عدد 2، 2013.

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي، ونظرا لأهمية العامل الجبائي في المؤسسة فإن المراجعة الجبائية تسمح بتقدير الخطر الجبائي وتقييمه لتفادي تكبد المؤسسة عقوبات وغرامات، من خلال وضعها في موضع قانوني تجاه الإدارة الضريبية باعتبارها أداة فعالة تعمل على تقليص العبء الضريبي؛ وتمكن من اكتشاف نقاط القوة والضعف من خلال القيام بفحص انتقادي لمجمل الوضعية الجبائية للمؤسسة، وبالتالي انتهاز الفرص المتاحة من الامتيازات التي يقرها المشرع من جهة وتفادي الأخطار الجبائية من جهة أخرى.

أن التحكم في أدوات التسيير الجبائي أضحى مطلبا أساسيا لا بد على مؤسساتنا أن تأخذه مأخذ الجد في منظومتها التسييرية، حتى ينعكس إيجابا على صورة المؤسسة تجاه الإدارة الضريبية ويكون بمثابة الضامن الرئيس لاستمراريتها، لاسيما في ظل التغير المستمر للقوانين الذي أفرزته الوضعية الراهنة التي تمر بها الجزائر من أجل بناء اقتصاد قوي يعتمد على خلق وتنويع الثروات.

وقد خلصت هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي إلى النتائج التالية:

- تساهم المراجعة الجبائية في تحسين مجال التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية، من خلال إضفاء مرونة في كيفيات التعامل مع القوانين الجبائية التي تتميز بالتغيرات المستمرة؛
- يتطلب إرساء نظام تسيير داخل المؤسسات الاقتصادية يعتمد على تسيير جبائي ناجع وضرورة تكوين العنصر البشري خاصة الأفراد ذوي العلاقة بمجال المحاسبة، المراجعة والجباية.

الكلمات المفتاحية : المراجعة الجبائية، التسيير الجبائي، المراجع الجبائي، الخطر الجبائي.

Résumé

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle d'audit fiscal qui est l'un des mécanismes qui peut améliorer l'exercice de la gestion fiscale, compte tenu de leur l'importance majeur dans l'organisation,

En outre le contrôle fiscal permet une évaluation des risques fiscal et de cerner les points forts et les points faibles, afin de prendre les décisions nécessaires pour éviter les pénalités d'institution et des amendes encourues, en mettant l'entreprise dans une situation favorable devant l'administration fiscale.

Cette étude a conclu à la fois en théorie et en pratique aux résultats suivants:

- La révision de la fiscalité contribue à l'amélioration de la gestion fiscale dans les institutions économiques, en offrant une flexibilité dans la manière de traiter les lois fiscales caractérisées par des changements continus;
- Exige la mise en place d'un système de gestion au sein des institutions économiques qui dépend de la gestion d'un criminel performant et de la nécessité de former l'élément humain, notamment des personnes liées au domaine de la comptabilité, de l'audit et de la collecte.

Mots-clés: l'audit fiscal, la gestion fiscale, l'auditeur fiscal, le risque fiscal.