

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم التجارية التسيير و العلوم الاقتصادية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص : دراسات محاسبية و جبائية معمقة

# مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة

## دراسة حالة مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء

تحت إشراف الأستاذ:

الدكتور بن مالك محمد حسان

من إعداد الطالبة:

حاجي نجاة

السنة الجامعية: 2011/2010

# الإهداء

إلى والدي العزيزين الذين كانا سنداً لي طيلة مشواري الدراسي أطال الله في عمرهما

إلى أخواتي: فاطمة الزهراء، مريم، نورة، حسنة و زوجها و أبنائهما الأعزاء

إلى إخوتي: توفيق، عبد الرحيم، خير الدين و زوجته

إلى كل الأهل و الأقارب و خاصة جدتي الحبيبة أطال الله في عمرها

إلى الصديقات الحبيبات: أمينة، ياسمين، إيمان و الزميل الوفي يوسف

إلى كل الزميلات و الزملاء و الصديقات و الأصدقاء و كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد

إلى كل من سقط قلبي سهوا عن ذكره

أهدي هذا العمل المتواضع

حاجي نجاة

## الشكر

الحمد لله أولاً وقبل كل شيء فيأذنه و قدرته تم هذا العمل.

نتقدم بشكرنا و امتنانا إلى الأستاذ المشرف "بن مالك محمد حسان"، الذي رافقنا و أعاننا طيلة

هذا العمل و لم ييخل علينا بنصائحه و توجيهاته القيمة.

كما نشكر كل أساتذة قسم علوم التسيير و التجارة و خاصة الأساتذة: بلحبيب عبد الله، بن

زخروفة بوعلام، شماخي بوبكر على المساعدة، و لا ننسى عون المكتبة مراد.

لا ننسى أن نشكر كل موظفي مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء و خاصة السيدين مسعود والعربي

جزاهم الله كل خير على المساعدة.

كما نخص بشكرنا الأستاذ العربي عطية رئيس قسم LMD الذي شجعنا على مواصلة الدراسة في

ظل هذا النظام الجديد.

حاجي نجاة

## الملخص:

اهتمت المراجعة قبل الآن بالمجال المحاسبي أكثر من أي مجال آخر، لكنها واكبت تطورات العصر و توسعت لتشمل عدة مجالات أخرى منها المجال الجبائي، فالمراجعة الجبائية تراعي مدى احترام المؤسسة للقوانين الجبائية و الالتزام بها و تطبيق قواعدها، لهذا تحتاج المؤسسات الاقتصادية إلى مراجعة العمليات التي تقوم بها في ما يخص الجانب الجبائي، و نظرا لتعدد العمليات الجبائية، حاولنا حصرها في هذه المذكرة و التركيز على: تحديد و تأسيس الضريبة، تصنيفتها و تحصيلها، التصريحات الجبائية بأنواعها، ثم قمنا بإسقاط الجانب التطبيقي على مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء ورقلة، لتوضيح و إثراء هذا الموضوع من ناحية التطبيق الجبائي للمؤسسات في الواقع.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة، المراجعة الجبائية، الرقابة، التسيير الجبائي، الضريبة، العمليات الجبائية، التصريحات.

## Résumé :

L'audit s'intéresse du domaine de la comptabilité plus que tous les autres domaines, et s'est élargi pour inclure plusieurs autres, comme le domaine fiscal. L'audit fiscal prend en compte l'amplitude de respect et engagement de l'entreprise vers les lois fiscaux et l'application de ses règles, c'est pour cela que les entreprises économiques ont besoin d'auditer les opérations qu'elles font en ce qui concerne le coté fiscal, et vue la multiplicité des opérations fiscales, on a essayé de les restreindre dans ce mémoire en précisant sur : l'identification et établissement de la taxe, filtration et recouvrement, les types des déclarations fiscales, puis on a fait une projection du coté pratique sur l'Entreprise des Travaux Complémentaires de Bâtiment (E.TRA.CO.B) Ouargla, pour clarifier et enrichir ce sujet en terme d'application fiscale des entreprises sur la réalité.

**Les mots clés :** l'audit, l'audit fiscal, le contrôle, gestion fiscale, l'impôt, les opérations fiscales, les déclarations.

## المحتويات

III.....	الإهداء
IV.....	الشكر
V .....	الملخص
VI.....	قائمة المحتويات
VII.....	قائمة الأشكال و الجداول و الملاحق
د	مقدمة عامة.....
.....	الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة.....
02.....	مقدمة الفص.....
03.....	المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة.....
03.....	المطلب الأول: مفهوم و نشأة المراجعة.....
06.....	المطلب الثاني: أشكال المراجعة.....
09.....	المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة.....
12.....	المبحث الثاني: عموميات حول الجباية.....
12.....	المطلب الأول: مفهوم الجباية.....
15.....	المطلب الثاني: التطور التاريخي للجباية.....
18.....	المطلب الثالث: الضرائب المفروضة على المؤسسة.....
26.....	المبحث الثالث: المراجعة الجبائية.....
26.....	المطلب الأول: مفهوم وأهداف المراجعة الجبائية.....
30.....	المطلب الثاني: خصائص ومهام المراجعة الجبائية.....

31.....	المطلب الثالث: المراجعة و التهرب الضريبي.
34.....	خلاصة الفصل.....
.....	<b>الفصل الثاني: العمليات الجبائية للمؤسسة</b>
36.....	مقدمة الفصل.....
37.....	المبحث الأول: تحديد و تأسيس الضريبة..
37.....	المطلب الأول: تعريف و تقدير الوعاء الضريبي.....
39.....	المطلب الثاني: طرق تقدير الوعاء الضريبي.....
42.....	المطلب الثالث: حساب الضريبة.....
45.....	المبحث الثاني: تصفية و تحصيل الضريبة.....
45.....	المطلب الأول: طرق و ضمانات التحصيل.....
48.....	المطلب الثاني: دفع الضريبة.....
50.....	المطلب الثالث: الأنظمة الجبائية للمؤسسات.....
58.....	المبحث الثالث: التصريحات الجبائية.....
58.....	المطلب الأول: مفهوم التصريح.....
59.....	المطلب الثاني: أنواع التصريحات الجبائية.....
61.....	المطلب الثالث: بعض الوثائق الجبائية الأخرى.....
64.....	خلاصة الفصل.....
.....	<b>الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء</b>
66.....	مقدمة الفصل.....
67.....	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء.....

67.....	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة.....
68.....	المطلب الثاني: الدور الاقتصادي للمؤسسة.....
71.....	المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
73.....	المبحث الثاني: مراجعة العمليات الجبائية.....
73.....	المطلب الأول: الالتزامات الجبائية لمؤسسة.....
74.....	المطلب الثاني:مراجعة تصريح GN°50.....
76.....	المطلب الثالث: مراجعة الضرائب و الرسوم.....
91.....	خلاصة الفصل.....
92.....	الخاتمة العامة.....
95.....	المراجع.....
99.....	الملاحق.....

### المقدمة العامة:

تشكل الضرائب و الرسوم أهم مورد مالي لميزانية الدولة و الجماعات المحلية، حيث تساهم و بشكل فعال في تمويل النفقات العمومية و إنعاش الحياة الاقتصادية و الاجتماعية للبلاد. و قد عهد المشرع الجبائي الجزائري لإدارة الضرائب و الخزينة العامة أمر فرض و تحصيل الضرائب، و زودها بحق السلطة و أمدتها امتيازات عامة بما يكفي لأداء وظيفتها.

إن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي يعتمد على إقرار المكلفين بمداخلهم و معاملاتهم الخاضعة للاقتطاع الضريبي، و تمتاز القوانين و القواعد الجبائية بالأهمية و التعقيد و الصعوبة في الفهم، الأمر الذي يؤدي في العديد من الحالات إلى الالتباس لدى المحاسبين و المراجعين الجبائيين خاصة المبتدئين و الذين لديهم نقص في التكوين و التأطير من هذا الجانب، و خاصة إذا تعلق الأمر بالضرائب التي تتكفل بها المؤسسات الاقتصادية و قد يؤدي ارتكاب أي خطأ إلى الوقوع في مشاكل تمس بالتوازن و الوضعية المالية للمؤسسة.

نتيجة للأخطاء التي يقع فيها المحاسبين أثناء التسجيل المحاسبي سواء كانت متعمدة أو من غير قصد، أو الأخطاء التي يرتكبها المسيرون عند اتخاذ قرار جبائي غير مناسب، أو غيرها من الأخطاء التي تحدث في المؤسسات الاقتصادية إما لكبرها أو لتعدد خدماتها و تعاملاتها، فإن نتيجة هذه الأخطاء تعرض المؤسسات الاقتصادية إلى الخطر الجبائي أو ما يسمى بالأمن الجبائي و هو وضعية لم تتوقع المؤسسة حدوثها تحملها تكاليف إضافية لعدم التزامها بالقواعد الجبائية، من أجل هذا تستخدم المؤسسات عدة طرق و أساليب للتأكد من صحة بياناتها و دقتها و سلامة قوائمها المالية و من بين هذه الطرق المراجعة، حيث استوجبت المؤسسات لتشخيص الوضعية المالية و تجنب الأخطار المحيطة بها.

و نظرا لكبر المؤسسات و تعدد أنشطتها تنوعت المراجعة فيها. فقد كانت المراجعة تختص بالمجال المحاسبي أكثر من أي مجال آخر أما الآن فالجبال الجبائي يوازي المجال المحاسبي في الأهمية و التعقيد ما ألزم المؤسسات بالقيام و الاعتماد على المراجعة الجبائية التي تؤدي الحق الجبائي المفروض على المؤسسة، فالمراجعة الجبائية نوع من أنواع المراجعة تدرس الجانب الجبائي و تقوم بالتأكد من احترام المؤسسات للقواعد و النصوص الضريبية المفروضة عليها و مدى التزامها بتطبيق العمليات الجبائية بتجنب العقوبات و اقتراح حلول تجعل الأداء في التسيير الجبائي أكبر بتقليل التكاليف و الحد من التهرب الضريبي.



## 1. الإشكالية الرئيسية:

من هذا الجانب ارتأينا صياغة الإشكالية الأساسية للموضوع كما يلي:

كيف تتم آلية مراجعة مختلف العمليات الجبائية للمؤسسة؟

و يمكننا استخراج الأسئلة الجزئية التالية:

✓ ما مفهوم المراجعة الجبائية؟

✓ ما هي أهم العمليات الجبائية للمؤسسة؟

✓ ما العلاقة الموجودة بين المراجعتين الجبائية والمحاسبية؟

## 2. الفرضيات:

و للإجابة على هذه الأسئلة الجزئية نقترح الفرضيات التالية:

✓ تعرف المراجعة الجبائية على أنها فحص انتقادي لمدى احترام المؤسسة للقوانين الجبائية المفروضة عليها؛

✓ تتمثل أهم العمليات الجبائية للمؤسسة في: تحديد و تحصيل الضريبة، التصفية الضريبية، التصريحات

الجبائية؛

✓ توجد علاقة تكامل بين المراجعتين الجبائية والمحاسبية فالأولى تعتمد على نتائج الثانية، كما أن منهجية

المراجع فيهما متشابهة.

## 3. أهداف الدراسة :

إن أهداف اختيارنا لموضوع مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة تتمثل في :

✓ تحديد مفهوم المراجعة خاصة المراجعة الجبائية؛

✓ معرفة العمليات الجبائية التي تتم على مستوى المؤسسة؛

✓ دور المراجعة في الحد من التهرب الضريبي و اكتشاف الغش الضريبي.

4. أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في الفهم الجيد و الإطلاع على العمليات التي تقوم بها المراجعة

الجبائية في المؤسسات الاقتصادية، و محاولة إبراز الدور الفعال للمراجعة الجبائية و تواجدها في كل مؤسسة

اقتصادية.

## 5. مبررات الدراسة :

✓ ارتباط الموضوع بمجال التخصص؛

✓ محاولة فهم و معرفة مختلف العمليات الجبائية و دور المراجعة في المؤسسة؛

✓ الإحاطة و التمكن أكثر في مجال الجباية.

## 6. صعوبات الدراسة:

✓ صعوبة إيجاد مؤسسة تتوافق مع موضوع البحث و هذا لأن أغلب المؤسسات عبارة عن وحدات و

بالتالي لا تحسب فيها الضريبة على أرباح الشركات؛

✓ صعوبة إيجاد كتب في تخصص الجباية و هي تكاد تنعدم، مما يجعل الطالب أحيانا يركز على نفس

المراجع،

✓ تحديث القوانين و التشريعات الجبائية، و تعدد الضرائب يؤدي إلى الخلط في المعلومات و بالتالي عدم

التحكم بها؛

✓ عدم توفر الوقت الكافي بين جمع للمعلومات و بحث في المؤسسات.

7. المنهج المتبع: سنعمد في بحثنا هذا على المنهج الوصفي التحليلي و وذلك لملائته لطبيعة الموضوع

المدرس، حيث يحتاج ذكر التعاريف و الأهداف و الأنواع إلى المنهج الوصفي و هذا في الجانب النظري،

بينما المنهج التحليلي يكون في الجانب التطبيقي لملائته للحسابات و الاستنتاجات.

## 8. الدراسات السابقة:

✓ دراسة صديقي مسعود (2004): أطروحة دكتوراه بعنوان " نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في

الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، قسم العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، تناول الباحث دراسة

إمكانية وضع إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر في ظل لتجارب الدولية، حيث درس المعالم

النظرية لتأسيس الإطار النظري للمراجعة، ثم وقف على مدى قدرة النظام المحاسبي على خلق

معلومات ذات مصداقية لتلبية الاحتياجات.

✓ دراسة نوي نجاة (2003\2004): رسالة ماجستير بعنوان "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

(1999\2003)"، قسم علوم التسيير جامعة الجزائر، تناولت الباحثة إشكالية فعالية الرقابة الجبائية

للتحكم في التهرب الضريبي في الجزائر خلال السنوات من 1999 إلى 2003، حيث قامت

بتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للتعرف على أسبابها و آثارها، ثم تطرقت إلى الإطار القانوني و

التنظيمي للرقابة الجبائية، كما تناولت الطرق المعتمدة فيها من تحقيق محاسبي و تحقيق في مجمل الوضعية

الجبائية.

9. محاور الدراسة: قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول تبدأ بمقدمة عامة و تنتهي بخاتمة، حيث اندرج تحت كل فصل ثلاث مباحث في كل مبحث ثلاث مطالب:

الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

الفصل الثاني: العمليات الجبائية للمؤسسة

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء

فالفصل الأول تناول مباحث التالية : المبحث الأول الإطار النظري للمراجعة، المبحث الثاني عموميات حول الجباية، المبحث الثالث المراجعة الجبائية.

و تطرق الفصل الثاني إلى: المبحث الأول تحديد و تأسيس الضريبة، المبحث الثاني تصفية و تحصيل الضريبة، المبحث الثالث الأنظمة الجبائية للمؤسسات.

في حين قسمنا الفصل الثالث لدراسة الحالة بمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء إلى مبحثين، المبحث الأول تقديم عام للمؤسسة، المبحث الثاني مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة.

# الفصل الأول:

المراجعة الجبائية في المؤسسة

### مقدمة:

إن صحة ضمان النتائج و المعلومات المتحصل عليها من قبل المؤسسة، يعتبر أسى هدف يرمى تحقيقه، إلا أن بلوغه يحتاج إلى عملية المراجعة. لهذا تقوم المؤسسات بما للتأكد من صحة بياناتها و دقتها و سلامة قوائمها المالية و كذا تشخيص الوضعية المالية و تجنب الأخطار المحيطة بها. و نظرا لكبر المؤسسات و تعدد أنشطتها تنوعت المراجعة فيها، حيث كانت تقتصر على المجال المحاسبي أكثر من أي مجال آخر، فالمؤسسة الحديثة تستعمل عدة أنواع من المراجعة تبعا لنوع و طبيعة الوظيفة المستهدفة أو النظام<sup>1</sup>، و بالرغم من تعدد مجالات المراجعة إلا أنها تقوم على نفس المعايير المتعارف عليها، حيث تعتبر أسلوبا فعالا لكشف و ضبط انحرافات الأنظمة الفرعية المكونة للنظام الإداري لذلك نص المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على معايير المراجعة المتعارف عليها في ثلاث مجموعات وهي باختصار:

✓ المعايير العامة.

✓ معايير العمل الميداني.

✓ معايير إبداء الرأي.

أما الآن فالمجال الجبائي يوازي المجال المحاسبي في الأهمية و التعقيد، الأمر الذي ألزم على المؤسسات الإعتماد على المراجعة الجبائية للتأكد من احترامها للقواعد و النصوص الضريبية المفروضة عليها و مدى التزامها بتطبيق العمليات الجبائية لتجنب العقوبات و اقتراح حلول تجعل الأداء في التسيير الجبائي أكبر بتكلفة أقل، و على هذا الأساس سوف نتناول في هذا الفصل المباحث التالية :

✓ الإطار النظري للمراجعة.

✓ عموميات حول الجبائية.

✓ المراجعة الجبائية.

<sup>1</sup> صديقي مسعود، " دور المراجع في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة"، مجلة الباحث، العدد الأول، 2002، ص65.

### المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة

#### تمهيد:

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، يتابع أسلوب منهجي و استخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على المركز المالي الحقيقي لها.<sup>1</sup> و نظرا لحساسية دور المراجعة، عمدت جل المنظمات المهنية و الحكومية إلى محاولة تأسيس الإطار النظري للمراجعة، لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى العناصر التالية:

✓ مفهوم و نشأة المراجعة؛

✓ أشكال المراجعة؛

✓ أهداف المراجعة.

#### المطلب الأول: مفهوم و نشأة المراجعة:

##### أولاً: نشأة و تطور المراجعة:

ظهرت المراجعة نتيجة الحاجة الماسة لها لغرض الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال أو الحكومات على من يقومون بالتحصيل و الدفع و الاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم.<sup>2</sup>

تعود جذور كلمة المراجعة إلى التعبير اللاتيني "AUDIRE" و معناه الاستماع، حيث كان المراجع يستمع إلى قراءة الحسابات و القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للتأكد من سلامتها من التلاعبات و الأخطاء.

إن التغيرات الاقتصادية التي عرفتها حركة التجارة العالمية و الاقتصاد العالمي ، و المؤسسة الاقتصادية بوجه خاص، مكنتنا من التمييز بين مختلف مراحل تطور المراجعة، و يمكن تقسيم هذه المراحل إلى :

1. المرحلة الأولى قبل سنة 1500 م: إستخدمت حكومات قدماء المصريين و اليونانيين المراجعين للوقوف

على صحة الحسابات العامة، فكان المراجع يعتمد على القيود و السجلات المثبتة للتأكد من سلامتها.

<sup>1</sup> صديقي مسعود، "نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر"، دكتوراه، غير منشورة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 19.

<sup>2</sup> طواهر محمد توهامي، صديقي مسعود، "المراجعة و تدقيق الحسابات"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 7.

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

2. المرحلة الثانية (من 1500 م – 1850 م): إتسعت المراجعة في هذه المرحلة لتشمل النشاط الصناعي بظهور الثورة الصناعية و لم تختلف أغراضها بل ظلت من أجل إكتشاف الإختلاس و التلاعب، و إزدادت بسبب إنفصال ملكية رأس المال عن الإدارة. إلا أنه تم الإعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي من أجل الدقة في التقارير المالية .

3. المرحلة الثالثة (من 1850 م – 1960 م): ظهرت في بريطانيا مشروعات كبيرة الحجم، نتجت عن الثورة الصناعية، ما خلق مشروعات أخرى في صورة شركات أموال و إنتقلت الإدارة من الأفراد المهنيين و أصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة، و هذا ما جعل الإهتمام بسلامة رأس المال المستثمر و تنميته و المحافظة عليه من الأولويات .

4. المرحلة الرابعة من 1960م إلى الآن : تطورت المراجعة بشكل ملحوظ فلم تعد تقتصر على المجال المحاسبي و المالي فقط ، بل تعدت ذلك من المراجعة الجبائية إلى المراجعة الإدارية، و مراجعة التسويق، و المراجعة القضائية و المراجعة البيئية و الاجتماعية و غيرها من المراجعات المعاصرة<sup>1</sup>.

### ثانيا: مفهوم المراجعة

هناك عدة مفاهيم مختلفة مجاورة للمراجعة حيث حاول الخبراء الخروج بتعريفات نذكر منها ما يلي :

❖ عرفت الجمعية الأمريكية المحاسبية المراجعة على أنها : " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية "<sup>2</sup>.

❖ عرفها أمين السيد أحمد لطفي: " عملية منتظمة لجمع و تقييم أدلة إثبات — بشكل موضوعي — تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات و أحداث اقتصادية بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة و تبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين."<sup>3</sup>

❖ هي أيضا: "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة و الحكم على العمليات التي جردت و النظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات."<sup>4</sup>

<sup>1</sup> بوحفص روائي، "المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية"، ماجستير غير منشورة، قسم العلوم الاقتصادية، ورقلة، 2006/2007، صص 22، 23.

<sup>2</sup> سورية مدقن، "المراجعة و أهميتها في البنوك الجزائرية"، مذكرة ماستر غير منشورة، قسم علوم تجارية، ورقلة، 2010، صص 28.

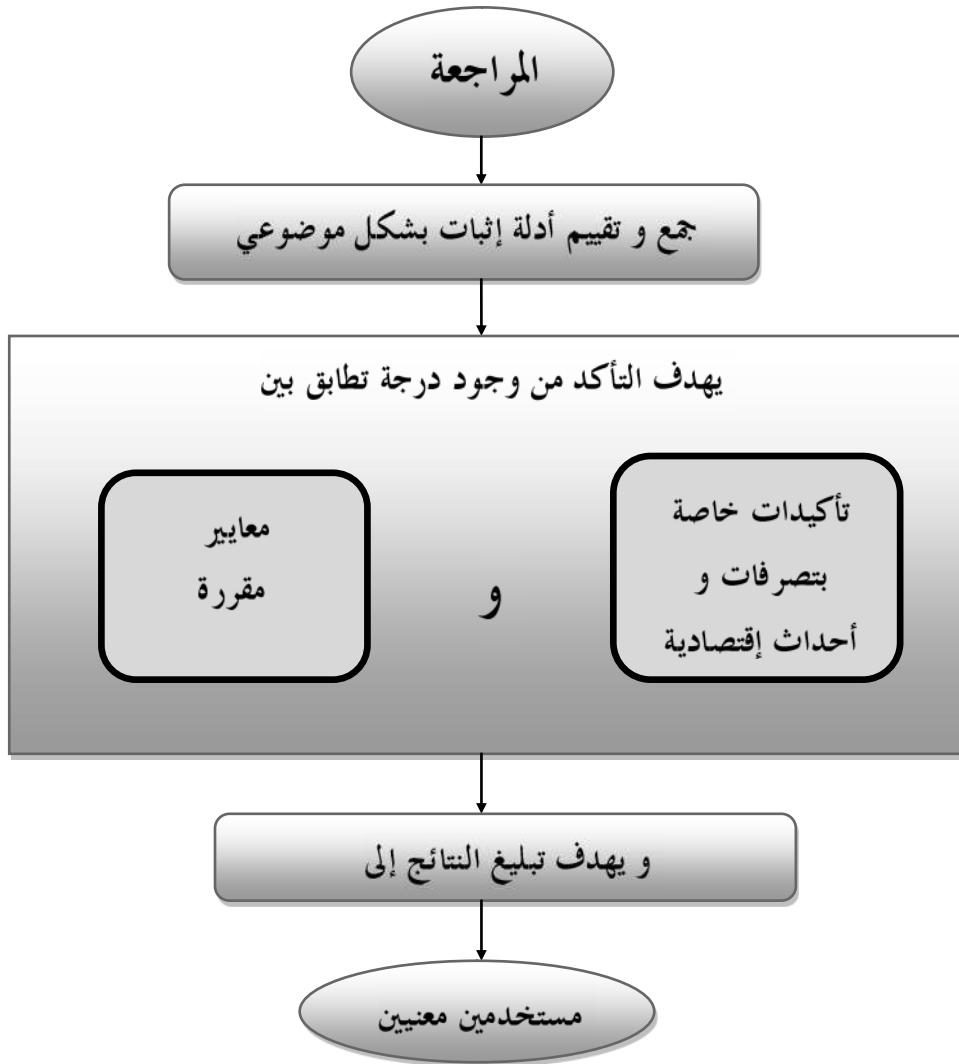
<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة بين النظرية و التطبيق"، الدار الجامعية الإبراهيمية، 2006، مصر، صص 18.

<sup>4</sup> محمد بوتين، "المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، صص 11.

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

❖ عرفها كل من GERMOND و BONNAULT: "اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات و في الوضعية المالية و نتائج المؤسسة"<sup>1</sup>.

### الشكل (1/1): المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة بين النظرية و التطبيق،"، الدار الجامعية الإبراهيمية، مصر ، 2006 ، ص20 .

<sup>1</sup> طواهر محمد توهامي ، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص9.



## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن: المراجعة عملية مستقلة ومنظمة بمنهجية للتأكد من سلامة القوائم المالية وصحة معلومات المؤسسة وتسليم نتائج الفحص للأطراف المعنية للقيام بالإجراءات اللازمة في حال اكتشاف أخطاء أو تلاعبات أو اختلاس في المؤسسة.

### المطلب الثاني: أشكال المراجعة<sup>1</sup>

انطلاقاً من الزاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة يمكننا التمييز بين مختلف أنواع المراجعة وهي:

**1 - من زاوية الإلزام القانوني:** أقر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة على

بعض المؤسسات دون الأخرى لذلك نميز بين نوعين من المراجعة من حيث الإلزام القانوني وهما:

• **المراجعة الإلزامية:** نص المشرع الجزائري في القانون التجاري على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس للشركات المساهمة.

• **المراجعة الاختيارية:** وتتم بطلب من أصحاب المؤسسات أو مجلس الإدارة للتأكد من سلامة المعلومات المحاسبية والمركز المالي.

**2 - من زاوية مجال أو نطاق المراجعة:** ونميز فيه بين نوعين للمراجعة:

• **المراجعة الكاملة:** يخول هذا النوع من المراجعة للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة لإبداء رأي في محايد حول صحة مخرجات المعلومات المحاسبية ككل.

• **المراجعة الجزئية:** يوكل إلى المراجع مراجعة بند معين من مجموع البنود أي أن إطار المراجعة محدود و لايجب الخروج عنه.

**3 - من زاوية توقيت المراجعة:** هناك نوعين:

• **المراجعة المستمرة:** يتم هذا النوع طوال السنة المالية، وفق برنامج زمني مضبوط مسبقاً، ويستجيب إلى الامكانيات المتاحة.

<sup>1</sup> طواهر محمد توهامي ، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص20.

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

• **المراجعة النهائية:** عادة يستعمل هذا النوع نهاية السنة المالية، بعد الإنتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، ويكون هذا النوع في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل حتى يتمكن المراجع من التحكم في عملية المراجعة لمحدودية مدتها.

4 - من زاوية مدى الفحص أو حجم الإختيارات: يقسم هذا النوع إلى:

• **المراجعة الشاملة ( التفصيلية ):** ويكون هذا النوع شامل بالنسبة إلى بند معين وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية.

• **المراجعة الإختيارية:** يتجلى هذا النوع في المؤسسات الكبرى حيث يستند على مراجعة جزء من المفردات بعدها يعمم النتائج على كل أو مجموع المفردات.

5 - من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة: نميز بين نوعين:<sup>1</sup>

• **المراجعة الخارجية:** هي عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة معينة مع توصيل النتائج إلى المستخدمين ذوي الإهتمام.

• **المراجعة الداخلية:<sup>2</sup>** هي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يقوم بها شخص تابع للمؤسسة حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية المؤسسة قصد مراقبة تسيير المؤسسة والتأكد من أن الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية وأن العمليات شرعية والمعلومات صادقة وأن التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة وكذا مساعدة إدارة المؤسسة في تحقيق أهدافها. وعرفها معهد المراجعين الداخليين في 26 يونيو 1999 "المراجعة الداخلية هي نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة العائد وتحسين عمليات المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة"<sup>3</sup>.

أنواع مستقلة للمراجعة: هناك أنواع أخرى مستقلة عن المراجعة نذكر منها:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن: "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، 2000، ص107.

<sup>2</sup> نفاذ أحمد، "دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار"، ماجستير غير منشورة، قسم علوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2007، ص46.

<sup>3</sup> الطاهر زوييري، "دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء"، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة ورقلة، 2010، ص10.

<sup>4</sup> نفاذ أحمد، مرجع سابق، ص29.

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

✓ **المراجعة المالية:** يقتصر عمل المراجع هنا على فحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها، إذ يسعى المراجع إلى الحصول على أدلة إثبات لتوفير تأكيدات بصحة الأرقام الظاهرة في القوائم المالية، واتساقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أي أسس محاسبية شاملة.

✓ **مراجعة العمليات:** تعرف على أنها مراجعة منتظمة لأنشطة الوحدة الإقتصادية أو قطاع محدد منها ومدى تحقيق الأهداف المرجوة منها وذلك بغرض تحسين الأداء أو تحديد الفرص المتاحة لتحسين هذا الأداء و وضع التوصيات اللازمة لذلك أو اتخاذ تصرفات أخرى.

وعرفها المعهد الفيدرالي المالي الكندي لمراجعة العمليات " الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويد بتحليل موضوعية وتقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها.

✓ **المراجعة الجبائية:** هي معاينة صحة الحالات الجبائية للمؤسسة والنظر في امكانية تنوع طرق التسيير العقلاني في المؤسسة بالرجوع إلى النصوص القانونية التي تنع أقل جباية مفروضة على المؤسسة حيث يمكن أن نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة الجبائية:

● مراجعة تقوم بها مصلحة الضرائب وتعمل على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة.

● مراجعة تقوم بها المؤسسة هي لذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، إذ تكلف إما جهة داخلية والمتمثلة في خلية المراجعة الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي، وإما جهة خارجية ( مراجع حسابات ) التسيير المخطط الجبائي.

✓ **المراجعة الإدارية:**<sup>1</sup> وهي تقييم شامل وإجمالي للمؤسسة حيث لا يجب أن تعتبر كل نشاط على أنه عنصر مستقل لوحده، فهذا النوع من المراجعة يقوم لأخذ حساب النشاط الإجمالي للمؤسسة ومحاولة تقدير درجة تناسقه وتمثاله مع هذه العناصر.

<sup>1</sup> Genevieve Krebs et Yvon Mouglin, " les nouvelles pratiques de l'audit interne", 2003, France , p p 63.64.

### المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة

#### أولاً: أهداف المراجعة<sup>1</sup>

عرفت أهداف المراجعة عدة تطورات تاريخية نتيجة للتغيرات التي عرفتتها المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى لذلك سنبين أهم الأهداف المرجوة من المراجعة.

✓ **الوجود والتحقق:** يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الإقتصادية إلى التحقق من الوجود الفعلي لجميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية والقوائم المالية الختامية.

✓ **الملكية والمديونية:** مراجعة الملكية والمديونية هي تنتمه للبند السابق حيث يعمل المراجع على التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة، والخصوم هي التزام عليها.

✓ **الشمول أو الكمال:** بما أن الشمول من بين أهم خصائص المعلومة فإن نظام المعلومات المحاسبي يولد معلومات معبرة وشاملة لكل الأحداث التي تمتد من خلال احتواء هذه المعلومة على المعطيات والمركبات الأساسية، التي تمد بصلة إلى الحدث وللوصول إلى الشمولية يجب التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المتبته في الدفاتر والسجلات وتفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

✓ **التقييم والتخصيص:** تتم المراجعة هنا بتقييم الأحداث المحاسبية وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها ( اهتلاك الإستثمارات، إطفاء المصاريف الإعدادية، تقييم المخزونات،...) ثم تخصص هذه العملية في الحسابات المعنية وفق لمبادئ المحاسبة، وتظهر مزايا التقييم والتخصيص في ما يلي:

● يقلل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛

● الإلتزام بالمبادئ المحاسبية؛

● ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

✓ **العرض والإفصاح:** تسعى الجهات المهتمة بالمعلومات المحاسبة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المعدة وفق معايير الممارسة المهنية والمبادئ المحاسبية لذلك فهذه المعلومات قابلة للفحص من قبل المراجع ليتثبت صحة الخطوات المعمول بها داخل النظام المولد لها، ولتأكد من صدقها وتمثيلها الحقيقي لوضعية المؤسسة.

<sup>1</sup> طورا محمد توهامي: صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 18

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

✓ إبداء رأي في محايد: <sup>1</sup>يقوم المراجع من خلال عملية المراجعة بإبداء رأي في محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، وحول مدى الإلتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية، وصدق ومصداقية، وصرحة المعلومات المحاسبية، لذلك ينبغي على المراجع القيام بالخطوات الأساسية التالية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات ولكل الأعباء والناتج بالسنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش والتلاعب والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل المؤسسة والنظام ككل؛
- تقييم الأهداف والخطط والهيكلة التنظيمية.

### ثانيا: أهمية المراجعة

أصبحت المراجعة كيان ملموس، له خطورته وأهميته الإقتصادية، ذلك أن المعلومات المراد مراجعتها تهدف لخدمة أشخاص يستخدمونها ويعتمدون عليها في اتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية هؤلاء الأشخاص يمكن تقسيمهم إلى أربعة أقسام هي: <sup>2</sup>

✓ **المستثمرون:** تزايد عدد المساهمين بظهور المؤسسات والمصانع الكبرى بعد الحرب العالمية الثانية، وهذا ما أدى إلى انفصال الملكية عن التسيير وجعل عملية المراجعة لا بد منها، حيث يتم تعيين مراجع مستقل ومحايد يقوم بإيصال المعلومات إلى المستثمرين في الشركة للإطمئنان على أموالهم.

✓ **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة وتثق بالبيانات التي يتم اعتمادها من قبل المراجع المحايد والمستقل وهذا كونها تثبت أن إدارة المشروع مارست أعمالها بنجاح.

✓ **البنوك والمؤسسات المالية:** تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قروض من البنوك والمؤسسات المالية وحتى توافق هذه البنوك على منح القرض تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المشروعات وذلك لضمان هذه المشروعات قدرتها على سداد القروض مع فوائدها.

<sup>1</sup> طواهر محمد توهامي: صديقي مسعود، مرجع سابق، ص18

<sup>2</sup> خالد أمين، "التدقيق والرقابة في البنوك"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 1998، عمان، ص10.

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

✓ أجهزة الحكومة: تقوم أجهزة الدولة بموجب النشاط الإقتصادي ورسم السياسات الإقتصادية للدولة وفرض الضرائب لكنها لا تقوم بهذه الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة وإبداء رأي فني محايد وعادل فيها.

### الجدول (1/1): التطور التاريخي لأهداف المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص
قبل عام 1500م	• اكتشاف التلاعب والاختلاس	• بالتفصيل
من 1500م إلى 1850م	• اكتشاف التلاعب والاختلاس	• بالتفصيل
من 1850م إلى 1905م	• اكتشاف التلاعب والاختلاس • اكتشاف الأخطاء الكتابية	• بعض الاختيارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية
من 1905م إلى 1933م	• تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي • اكتشاف التلاعب والأخطاء	• بالتفصيل و مراجعة اختيارية
من 1933م إلى 1940م	• تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي • اكتشاف التلاعب والأخطاء	• مراجعة اختيارية
من 1940م إلى 1960م	• تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	• مراجعة اختيارية

المصدر: عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان " أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية " الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر 2004، ص 12.

### المبحث الثاني: عموميات حول الجبائية

تمهيد:

اقتصرت المراجعة قديما على المجال المحاسبي فقط ونظرا للترابط الموجود بين الجبائية والمحاسبة، توسعت هذه الأخيرة لتشمل المجال الجبائي، وأصبحت المراجعة الجبائية من أهم المراجعات المعتمدة في المؤسسة وهذا لتعدد و تعقد القوانين والقواعد الجبائية، فالنظام الجبائي عبارة عن مجموعة قواعد قانونية فنية تحكم الضريبة من تشريعها إلى تحصيلها بهدف ترجمة سياسة الدولة وتخفيضها. من هذا المنظور سنتناول في هذا المبحث المفاهيم التالية:

✓ مفهوم الجبائية؛

✓ التطور التاريخي للجبائية؛

✓ الضرائب المفروضة على المؤسسة؛

### المطلب الأول: مفهوم الجبائية

واجه الفقهاء الكثير من الصعوبات نتيجة لتطور مفهوم الضريبة الذي اختلف من وقت لآخر في سبيل تعريف الضريبة، فالتعريفات التي أطلقت عليها اختلفت فيما بينها نظرا لتغير طبيعة ومبررات الضريبة مع تغير النظم السياسية والظروف الاقتصادية السائدة في كل مجتمع، فنجد الأستاذ تروتابس الذي اقتصرت في تعريفها على الجانب القانوني بوصفها: " وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعا قانونيا ودستوريا طبقا لقدراتهم التكلفة"<sup>1</sup>. من خلال التعريف الذي أعطى لنا من طرف Pierre Beltrame للضريبة يمكن اعتبارها " حصة مالية محصلة من المكلفين من خلال صفتهم الإسهامية والتي تقبض عن طريق السلطة بتحويل ذمة مالية نهائيا بدون مقابل محدد، من أجل تحقيق أهداف ثابتة عن طريق السلطة العامة"<sup>2</sup>.

يختلف الرسم و الضريبة في بعض الخصائص إذ أن الرسم يقتطع لأجل منفعة اقتصادية أو اجتماعية، بينما الضريبة يكون لها أهداف عامة مشتركة، بالتدخل كأداة اقتصادية، و المستفيد من الرسم، "يكون شخص معنوي خاص أو عام تتجرد منه صفة الدولة كالولاية أو البلدية، بينما الضريبة تدفع للدولة بدون مقابل ابي و محدد، و لا يكون للشخص المعنوي الحق في أن يكون مستفيدا من اقتطاعات الضريبة.

<sup>1</sup> يونس أحمد البطين، "مقدمة في النظم الضريبية"، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1972، ص 26.

<sup>2</sup> Pierre Beltrame, "fiscalité en France", édition Hachette Livre, Paris, 1993, P 12.

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

أولاً: تعريف الضريبة وخصائصها:

❖ تعرف الضريبة بمفهومها الحديث كمايلي: " هي مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجب به من المكلفين بصورة جبرية، ونهائية، ودون مقابل في سبيل تغطية نفقات الدولة أو في سبيل تدخل الدولة فقط"<sup>1</sup>.

❖ وتعرف أيضا على أنها " مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بما حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".

❖ وهي كذلك: " اقتطاع نقدي، دون مقابل، ذو سلطة، نهائي، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية ( الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية"<sup>2</sup>

أما التعريف الحديث فهو: " فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"<sup>3</sup>

**خصائص الضريبة:** من التعاريف يمكننا استخلاص أهم خصائص الضريبة:

✓ الضريبة ذات شكل نقدي؛

✓ الضريبة ذات طابع إجباري ونهائي؛

✓ الضريبة بدون مقابل.

**أهداف الضريبة:** تهدف الضريبة أساسا إلى تمويل النفقات العمومية وهي تستخدم أيضا لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية نذكر منها:

✓ تنشيط و انعاش الإقتصاد الوطني؛

✓ محاربة التضخم؛

✓ تنشيط فرع إنتاجي معين أو الحد من نمو بتخفيض أو رفع الضريبة؛

✓ استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل؛

✓ المحافظة على اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل كالحب،

الحليب.

<sup>1</sup> ادوار جميل، "موسوعة عالم التجارة وإدارة الأعمال"، الضرائب والإقتصاد، المراسلات التجارية، ص48

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة، الجزائر، 2008، ص13

<sup>3</sup> سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، الدار الجامعية للنشر، 2000، ص11



## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

لكن إذا تعارض الهدف المالي للضريبة مع أهدافها الأخرى فيجب أن تعطى الأولوية للهدف المالي، لأن الضريبة هي المورد الأساسي للدولة أما الأهداف الأخرى فيمكن استخدام أدوات السياسة الاقتصادية الأخرى في تحقيقها.

ثانيا: قواعد وأنواع الضريبة.

وضع آدم سميت أربع قواعد شهيرة للضرائب، ظلت تعتبر زمنا طويلا كأنها دستور عام للأصول القانونية الضريبية وتتلخص هذه القواعد فيما يلي<sup>1</sup>:

✓ قاعدة العدالة.

✓ قاعدة اليقين.

✓ قاعدة الملائمة.

✓ قاعدة الإقتصاد في التحصيل.

أنواع الضرائب: هناك عدة تصنيفات مختلفة للضرائب والتي تقوم على عدة أسس ويمكن أن تعدد خمس فئات من التصنيفات نذكرها باختصار في ما يلي<sup>2</sup>:

❖ **التصنيف القائم على طبيعة الضريبة:** يضم نوعين من الضرائب هي الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

❖ **التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق:** ويضم هذا التصنيف مايلي:

✓ الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية.

✓ الضرائب العامة والضرائب الخاصة.

✓ الضرائب الموحدة والضرائب المتعددة.

❖ **التصنيف القائم على ظروف وضع الوعاء الضريبي:** يتضمن هذا التصنيف على:

✓ الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية.

✓ الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية.

❖ **التصنيف القائم على الطابع الإقتصادي للضريبة:** ويشمل على الضرائب التالية:

✓ **الضرائب على الدخل وهي:** إما ضرائب نوعية على فئات الدخل وإما ضريبة على الدخل الإجمالي.

<sup>1</sup> إدوار جميل: مرجع سبق ذكره، ص50

<sup>2</sup> محمد عباس محرز: مرجع سبق ذكره، ص61

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

✓ **الضرائب على رأس المال:** وهي نوعين ضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل والضريبة العرضية على رأس المال.

✓ **الضرائب على الإنفاق:** وتقسم إلى ضرائب على الإستهلاك والضرائب على التداول.

❖ **التصنيف القائم على أساس مادة الضرائب:** هو تقسيم بدائي يضم الضرائب التالية:

✓ **الضرائب على الأشخاص.**

✓ **الضرائب على الأموال.**

سنتناول التصنيف على طبيعة الضريبة ( مباشرة وغير مباشرة ) في هذا الفصل لكونه الأكثر شيوعا وفعالية.

### المطلب الثاني: التطور التاريخي للجبائية<sup>1</sup>

من خلال التغيرات الحاصلة في الأحداث التاريخية للفكر الاقتصادي و نظرا للعلاقة المتينة و المتكاملة بين الاقتصاد و الضرائب، يمكن أن نقسم تاريخ الضرائب إلى مراحل أساسية هي نفسها مراحل الفكر الاقتصادي.

#### **1. الضريبة في العصور الوسطى:**

عرف المصريون في عصر الفراعنة الضريبة و شيّدوا لها نظاما خاصا بهم، و قسموها إلى ضرائب مباشرة تشمل التراث و الدخول العقارية و المنقولة، أما الضرائب غير المباشرة فتضم الضرائب الجمركية. في حين قسمت الدولة الرومانية الضرائب المباشرة إلى ضريبة الأرض، ضريبة الرؤوس، ضريبة المنازل و ضريبة المواشي و غيرها، و قسمت الضرائب غير المباشرة إلى ضريبة المبيعات، ضريبة نقل البضاعة و الأشخاص، ضريبة العبيد، ضريبة تسجيل العقود و المعادن و ضريبة التركات و غيرها. ثم اضمحلت أهمية الضرائب بحلول عهد الإقطاع و اندثار الدولة الرومانية، و في القرن الحادي عشر عادت الضرائب لتلعب دورها، و في القرنين السادس عشر و السابع عشر وضع نظام جديد يمنح الملك حق فرض الضرائب و تحديدها دلالة على سلطته و إلهيته.

#### **2. الضريبة في الفكر الإسلامي:**

أباح الإسلام فرض الضرائب إن لم توف ضريبة الزكاة حاجات الدولة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية بإسهامات الأغنياء بجزء من أموالهم توزع على المحتاجين كما ذكرهم القرآن الكريم، و هذا يوفر لرأس المال حركة تبعده عن الاكتناز، و يقول القرطبي في الجامع لأحكام القرآن ج5\ص223: "اتفق العلماء على انه إذا نزلت بالمسلمين حاجة بعد أداء الزكاة يجب صرف المال إليها"، و قد دعا الإسلام المسلمين في المجتمعات إلى التكافل

<sup>1</sup> محمد حمو، منور أوسرير، "محاضرات في جباية المؤسسات"، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص 11.

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

و تحمل المصاعب كما لو أنهم جسد واحد، إلا انه اشترط أن تكون الضريبة لحاجة ماسة و ضرورية، في حال لم تف الموارد المالية للدولة لاحتياجاتها، مع مراعاة تطبيق العدالة و السعي إلى تحقيق الغرض الذي فرضت من اجله .

في وقتنا الحالي نجد أن الضرائب لا تؤدي الغرض منها، لان الفئات الفقيرة هي المتضررة في الغالب، فلو فرضت الضرائب على المؤسسات الكبيرة و التي تقوم بتوليد النقد من النقد بالربا الذي حرمه الإسلام و يعاقب عليه لكان الأمر أكثر منطقية.

### 3. الضريبة في الفكر الاقتصادي الحديث<sup>1</sup>:

• **الضريبة في الفكر التجاري:** أدت الكشوفات الجغرافية و التطورات الاقتصادية في المرحلة التاريخية بين أواخر العصور الوسطى و منتصف القرن الثامن عشر، أدت إلى توسيع مجال التجارة و تدفق المعادن النفيسة خاصة في الدول الأوروبية، فأصبح التجار هم سادة العصر.

يقوم النظام الضريبي في ظل المدرسة التجارية على عدد كبير من الضرائب المباشرة مثل: ضريبة الأراضي و المباني و احتكار الملح، و الضرائب غير المباشرة التي تفرض على السلع الصناعية أثناء انتقالها من المنتجين إلى تجار الجملة ثم عند انتقالها إلى تجار التجزئة مرة أخرى، هذا فضلا عن الضرائب الجمركية الضرائب المحلية، و بالرغم من تعدد الضرائب فقد كانت الدولة تعاني دائما من كثرة النفقات و قلة الإيرادات.

• **الضريبة في الفكر الطبيعي:** نادى الطبيعيون على أن تقتصر الدولة على فرض ضريبة واحدة على الناتج الصافي يقوم الملاك بدفعها مع إلغاء كل أنواع الضرائب الأخرى على أن لا تتجاوز الضريبة ثلث الناتج الصافي، فقد كان الناتج الصافي هو قوام الثورة عند الطبيعيين، و كانت طبقة الملاك تأخذ الناتج الصافي الذي حصلته الطبقة المنتجة التي تضم المزارعين، كما رأى الطبيعيون عدم جواز فرض الضريبة على طبقة الزراع لعدم تمتعهم بدخل يوجز القدر الضروري لسد حاجاتهم، ولو فرضت عليهم ضريبة ما أدى ذلك إلى المساس بالجزء المخصص لنفقات الزراعة، مما يؤثر على الناتج الصافي.

### 4. الضريبة في الفكر الاقتصادي المعاصر:

• **الضريبة في الفكر الكلاسيكي:** يدور التحليل الكلاسيكي حول حيادية النقود و قانون السوق العرض يخلق الطلب المساوي له و الربح.

<sup>1</sup> محمد حمو، منور اوسرير، مرجع سبق ذكره، ص 11.19 .

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

**-الضريبة عند ادم سميث:** وضع رائد الفكر الكلاسيكي القواعد الأربعة التي ما زالت تستعمل إلى حد الساعة و هي: العدالة، اليقين، الملائمة، الاقتصاد في التحصيل.

**-الضريبة عند ساي:** يرى ساي أن فرض الضريبة هو من أجل مواجهة النفقات العامة التي يجب أن تكون في أضيق الحدود.

**-الضريبة عند دافيد ريكاردو:** حتى تتمكن الدولة من مواجهة نفقاتها يجب عليها فرض الضرائب، ويرى ريكاردو انه من الأفضل عدم تدخل الدولة في الزراعة، الصناعة، و التجارة، كما يرى أن الضرائب على الاستهلاك تؤدي إلى رفع الأجور فيعكس ذلك على أرباح المالكين، و بالتالي تراكم رأس المال المتراكم اللازم للنمو.

• **الضريبة في الفكر الكييزي:** ركز جون مينارد كييز صاحب الكتاب الشهير النظرية العامة للاستخدام و النقود و الفائدة سنة 1936 من ركز على الفعالية الحدية لرأس المال، الميل الحدي للاستهلاك، معدل الفائدة و الطلب الفعال، فالدولة بإمكانها التأثير على مستوى الطلب على الاستهلاك و ذلك بتقليص الميل الحدي للاستهلاك لبعض الفئات برفع الضرائب التي تصيب دخولها، و في الواقع تستطيع الدولة فرض ضرائب مرتفعة على الدخل الكبيرة، و إعفاء الدخل المنخفضة، و بالسياسة الضريبية تشجع الدولة المؤسسات على الاستثمار، بمنحها إعفاءات ضريبية على السلع المشتراة و السلع المباعة.

• **الضريبة في الفكر النقدي:** انتقدت المدرسة النقدية المدرسة الكييزية لعجز النظرية الكييزية في إدارة رأسمالية الدولة الاحتكارية، كما انتقدوا السياسة الكييزية في اعتمادها على السياسة المالية و الضريبية و رفع معدلات التضخم التي لم تحل المشكلات الاقتصادية، كما اعتبروا أن تخفيض الضرائب يؤدي إلى زيادة حجم الادخار الخاص ما يرفع الاستثمار الإنتاجي يفسر النقديون أن ركود الإنتاجية يساهم فيه بقدر واف النظام الضريبي، الذي تعمل فيه الضرائب المباشرة المرتفعة على تخفيض الادخار و الاستثمار و مبادرات رفع مستوى الإنتاج، و عليه ينادي النقديون إلى تخفيض الضرائب المباشرة على مداخيل رجال الأعمال لزيادة الادخار و الاستثمار و زيادة عرض الإنتاج.

### المطلب الثالث: الضرائب المفروضة على المؤسسة

يعتبر التصنيف القائم على أساس الضريبة، و الذي ينقسم إلى ضرائب مباشرة و ضرائب غير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب و أكثر القضايا الضريبية صعوبة و تعقيدا، ذلك انه ليس من السهل التمييز بين هاذين النوعين من الضرائب، فالمعلوم ان الضرائب المباشرة يسهل تتبع أثرها بينما يصعب تتبع أثر الضريبة غير المباشرة.

**أولاً: معايير التفرقة:** و قد أجمع مفكرو المالية العامة على وضع ثلاثة معايير تفرق بين الضريبتين المباشرة و غير المباشرة و هي:

1. **معيار الثبات:** تكون الضريبة مباشرة إذا كانت مادتها الخاضعة تتميز بالثبات النسبي و ليس المطلق كالضريبة على الدخل الاجمالي، و تكون الضريبة غير مباشرة اذا كانت مادتها ظرفية متقطعة مثل: الضرائب على الانتاج أو الاستهلاك.... الخ.

2. **معيار التحصيل (المعيار القانوني):** يقوم هذا المعيار على أساس العلاقة الموجودة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية، فإذا كانت هذه الأخيرة تقوم بتحصيل الضريبة بناء على سجلات و جداول تدون فيها أسماء المكلفين و دون أي وسيط فهي ضريبة مباشرة مثل: الضرائب على الدخل و راس المال، و أما إذا كان يتم تحصيلها على أساس واقعة أو تصرف اقتصادي معين دون إعطاء أي اعتبار لشخص المكلف لجهل الإدارة الجبائية له فهي ضريبة غير مباشرة مثل: ضرائب الاستهلاك، مبيعات أو الجمارك.

3. **معيار نقل العبئ الضريبي (المعيار الاقتصادي):** تكون الضريبة مباشرة إذا تحملها المكلف بشكل نهائي مثل: ضريبة الدخل و الضرائب على رأس المال، و تكون الضريبة غير مباشرة إذا تنقلت بين مكلف و اخر مثل: الضرائب على الانتاج أو الاستهلاك.

**ثانياً: أنواع الضرائب:** سنتطرق إلى مختلف و أهم الضرائب التي تتحملها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر و هي: الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)، الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، الرسم على النشاط المهني (TAP)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، بالإضافة إلى رسم التطهير و رسم الطابع، رسم التسجيل، الرسم العقاري، و الرسوم الجمركية.

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

1) الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG): تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى «الضريبة على الدخل الإجمالي» وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98<sup>1</sup>.

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية :

- الأرباح الصناعية، والتجارية، والحرفية؛

- أرباح المهن غير التجارية؛

- عائدات المستثمرات الفلاحية؛

- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، كما تنص عليها المادة 42 ؛

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛

- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

المؤسسات و الأشخاص الخاضعون للضريبة:<sup>2</sup>

- يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر.
- يخضع لضريبة الدخل على عائدتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.
- يعتبر أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
- يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى إتفاقيات جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

- الشركاء في شركات الأشخاص،

- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها،

- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات بإسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير

<sup>1</sup> المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة/2010.

<sup>2</sup> المادتين 3، 4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة/2010.

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة،

- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.

يعفى من ضريبة الدخل الإجمالي<sup>1</sup>:

1. الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.

2. السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الإمتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

3. تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المؤهل للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب" من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة (3) ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي الآتي:

الجدول (1\2): السلم التصاعدي لضريبة الدخل الإجمالي (الباريم)

نسبة الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د.ج)
0	لا يتجاوز 120.000
20	من 120.001 إلى 360.000
30	من 360.001 إلى 1.440.000
35	أكثر من 1.440.000

المصدر: المادة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

2) الضريبة على أرباح الشركات (IBS): تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية المشار إليه في المادة 136"<sup>2</sup>. تستحق الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة اثني عشر (12) شهرا التي أستعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة

<sup>1</sup> المادة 5 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة/2010.

<sup>2</sup> المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة/ 2003.

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

المدنية. إذا إمتدت السنة المالية المحتمتمة في السنة المنصرمة إلى أكثر من الإثنى عشر (12) شهرا تدفع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية

### مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات<sup>1</sup>:

حسب مبدأ إقليمية الضريبة، تفرض الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة بالجزائر سواء كانت تلك الأرباح الخاص بالشركات الوطنية أو الشركات الأجنبية المتواجدة بالجزائر ويترتب على ذلك، إلغاء التمييز السابق بين الشركات الأجنبية والشركات الوطنية وكذلك بين الشركات العمومية والشركات الخاص ويأخذ مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات الصبغة الإجبارية وكذلك الاختيارية ويتضح ذلك كما يلي:

#### 1- الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات:

تخضع الضريبة على أرباح الشركات بصفة إجبارية الشركات التالية:

1- شركات الأموال: وتضم ما يلي: شركات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم.

2- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

3- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم.

#### 2- الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات:

توجد بعض الشركات التي تعتبر أصلا خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أن المشرع سمح لها الاختيار في الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يترتب على تلك الشركات تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة رقم 151 من قانون الضرائب المباشرة لدى مفتشية الضرائب المعنية، ويشكل هذا الاختيار نهائي أي لا رجعة فيه مدى حياة الشركة، وهذه الشركات تتمثل فيما يلي:

➤ شركات الأشخاص: وهي تكون في شكل الشركات التالية:

- شركات التضامن.

- شركات التوصية البسيطة.

- جمعيات المساهمة.

<sup>1</sup> ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (1992-2003)"، طبعة 2003، منشورات بغداداي، روية، ص ص 71-72.



## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

### الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات

لقد وضع المشرع الضريبي بعض الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات بموجب قوانين استثنائية والمتوفر فيها الشروط التالية<sup>1</sup>:

- 1- يمكن للمؤسسات المتميزة بنشاطات ذات أولوية في إطار مخططات تنموية سنوية أو متعددة السنوات أن تستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ تطبيقها، وخمس سنوات إذا كان نشاطها في إحدى المناطق المراد تطويرها وتنميتها.
- 2- المؤسسات المعتمدة والنابعة عن الجمعيات الخاصة بالأشخاص المعوقين.
- 3- الحرفيون التقليديون أو الذين يزاولون نشاطات الفنون التقليدية للإعفاء مدة عشر سنوات.
- 4- المؤسسات السياحية والمنشأة من قبل مستثمرين جزائريين باستثناء وكالات الأسفار، وكذلك المؤسسات الاقتصادية المختلطة بقطاع السياحة للإعفاء مدة عشر سنوات.
- 5- المؤسسات أو الشركات التجارية ذات الموضوع الرياضي للإعفاء مدة خمس سنوات.
- 6- المؤسسات أو الشركات التجارية المنشأة في إطار ترقية الاستثمارات (إعفاء لمدة 2 - 10 سنوات)، وفي حالة التصدير بعد فترة الإعفاء المذكور أعلاه يتم الإعفاء بطريقة نسبية لرقم الأعمال الخاص بعملية التصدير.

تحتسب الضريبة على أرباح الشركات كما يلي :

- 19%، بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية و كذا الأنشطة السياحية.
- 25%، بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات؛
- 25%، بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم.

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية حيث أنها تفرض على أساس نسبية معينة وهناك ثلاث فئات من المعدلات:<sup>2</sup>

➤ المعدل العادي.

➤ المعدل المنخفض يطبق على الأرباح المعاد استثمارها.

<sup>1</sup> عاشور كوش، "المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وفق المخطط المحاسبي الوطني"، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، الجزائر، ص 137-138.

<sup>2</sup> المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة/ 2003

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

➤ المعدل الخاص يطبق على بعض المداخل.

3) الرسم على النشاط المهني (TAP): وهو رسم يفرض على رقم الأعمال الذي يحققه الأشخاص الممارسون لنشاط صناعي، تجاري أو غير تجاري (مهني)، وهذا مهما كانت نتيجة المؤسسة. وتوزع حصيلته على البلديات، الولايات والصندوق المشترك للجماعات المحلية.

### مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني:

يفرض الرسم على النشاط المهني على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطا صناعي أو تجاري أو غير تجاري، وهو يحسب على أساس رقم الأعمال الذي حققه هؤلاء الأشخاص بغض النظر على نتيجتهم المحققة، وفي هذا المجال تنص المادة (217) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

➤ الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية.

➤ رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا يخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية، أو الضريبة على أرباح الشركات.

➤ يقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه. غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة.

وبالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية.

### الجدول (1\3): معدل الرسم على النشاط المهني

الرسم على النشاط المهني	الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
	0,59 %	1,30 %	0,11 %	2 %

المصدر: المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

غير أن معدل الرسم على النشاط المهني يرفع إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط لنقل المحروقات عبر الأنابيب. يتم توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني كما يأتي<sup>1</sup>:

الجدول (3\2): توزيع ناتج TAP بالنسبة لنشاط المحروقات

المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	الحصة العائدة للبلدية	الحصة العائدة للولاية
3%	0,16%	1,96%	0,88%

المصدر: المادة 222: من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة..

4) الرسم على القيمة المضافة (TVA): أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991م تماشيا والإصلاحات الهيكلية التي عرفها الاقتصاد الوطني. وهو "عبارة عن رسم غير مباشر شرع في تطبيقه ابتداءً من أفريل 1992 في الجزائر وتخضع له كل العمليات التجارية، الصناعية، والحرفية باستثناء الزراعية والنشاطات غير التجارية، غير صناعية أو ذات الطابع المدني وتحت تحفظات أو إعفاءات منصوص عليها من قبل القانون"<sup>1</sup>.

حدد قانون المالية لسنة 1992 أربعة معدلات للرسم على القيمة المضافة كما يلي:

- المعدل المخفض الخاص 7%.
- المعدل المخفض 13%.
- لمعدل العادي 21%.
- المعدل المضاعف 40%.

تحدد قائمة المنتجات الخاضعة لكل معدل وتعديلها يتم بموجب قوانين المالية في هذا المجال ألغى المعدل المضاعف (40%) في قانون المالية لسنة 1995م كما تم تعديل المعدل المخفض إلى 14% وفق قانون المالية لسنة 1997 بينما في قانون المالية لسنة 2001، تم إعادة هيكلة معدلات الرسم على القيمة المضافة، حيث أصبح يشمل معدلين فقط هما:

- المعدل المخفض: 7%. يطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة.
- المعدل العادي: 17% يطبق على باقي المنتجات والخدمات.

1 للمادة 222: من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة..

<sup>1</sup> عاشور كوش، مرجع سبق ذكره، ص 118.

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

ويندرج هذا التعديل في اتجاه زيادة تبسيط الرسم على القيمة المضافة وتخفيض تكلفة الاستثمارات، و بالتالي زيادة فعالية الرسم على القيمة المضافة<sup>1</sup>.

• **رسم الطابع:** تنص المادة الاولى من قانون الطابع على ان: "رسم الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الاوراق المخصصة للعقود المدنية و القضائية و للمحركات التي يمكن ان تقدم كدليل للقضاء"<sup>2</sup>. او هي ضريبة على كل الاوراق المخصصة للعمليات المدنية و القضائية، حيث خصص لكل ورقة من هذه العمليات طابع خاص بما يمكن ان يستخدم كبرهان لاثبات<sup>3</sup>.

• **رسم التسجيل<sup>4</sup>:** تنص المادة الاولى من قانون التسجيل على: "تحصل رسوم التسجيل حسب الاسس و تبعا للقواعد المحددة بموجب هذا القانون

• **الرسم العقاري (TF):** وهو ضريبة سنوية على الملكيات العقارية المبنية وغير المبنية على أساس القيمة الايجارية الجبائية السنوية حسب نوعية المناطق الموجودة فيها. وتوجه حصيلة هذه الضريبة لصالح ميزانية البلديات.

• **رسم التطهير<sup>5</sup>:** وهو رسم سنوي لصالح البلديات مقابل خدمات رفع القمامة واستعمال شبكة تصريف المياه غير الصالحة للشرب.

• **الرسوم الجمركية<sup>6</sup>:** هي ضريبة تفرضها الدولة على السلع عندما تجتاز حدودها، سواءا كانت صادرات او واردات فالرسم اذن ضريبة على انتقال السلع من الدولة او اليها، وهو ينقسم الى رسم على الصادرات و رسم على الواردات.

<sup>1</sup> هوام جمعة، "تقنيات المحاسبة"، وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002.

<sup>2</sup> المادة 1 من قانون الطابع/2011.

<sup>3</sup> Said Benaissa, "Fiscalité et parafiscalité Algeriennes", entreprise nationale du livres, 2eme edition, 1989, alger, p94.

<sup>4</sup> المادة 1 من قانون التسجيل، 2011.

<sup>5</sup> قدي عبد المجيد، مداخلة، "حول النظام الجزائري و تحديثات الالفية الثالثة"، الملتقى الوطني الاول حول: الاقتصاد الجزائري في الالفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البلية،

2021 ماي 2002.

<sup>6</sup> مجدي محمد شهاب، الاقتصاد الدولي، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1996، ص129.

### المبحث الثالث: المراجعة الجبائية

تمهيد:

تعتبر المراجعة الجبائية إحدى أنواع المراجعات المتعددة، و هي تخص الجانب الجبائي للمؤسسات، و كغيرها من المراجعات فللمراجعة الجبائية أنواع و أهداف و خصائص و مهام تقوم بها، كما أنها تساعد في الحد من التهرب الضريبي من خلال متابعة تطبيق القوانين الجبائية و الالتزام بها.

### المطلب الأول: مفهوم وأهداف المراجعة الجبائية

أولاً: مختلف تعاريف المراجعة الجبائية.<sup>1</sup>

يعرف البروفيسور م. كولين M.colin المراجعة كمايلي: " هي مراقبة مدى احترام المؤسسة للقواعد و القوانين الجبائية"

من جهة أخرى يرى الأستاذين والدكتورين P.bourgon و M.vallé " المراجعة الجبائية وسيلة تقيس كفاءة المؤسسة لتعبئة مواد القانون الجبائي في إطار تسييرها وهذا لتحقيق أهداف سياستها العامة التي حددتها". كما يعرفها كل من Costa و Miko1 على أنها " اختبار تقني موجه لتحقيق ترجمة صادقة ودقيقة لنشاط المؤسسة وحساباتها السنوية مع احترام القواعد الجبائية".

وحسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجع والإستشارة (ATTC): " المراجعة الجبائية إبداء لرأي مجموعة على مجموعة من الهياكل الجبائية للمؤسسة وطريقة توظيفها وبالتالي نجد الجبائية بكل أنواعها موضوع المراجعة داخل المؤسسة"<sup>2</sup>.

يمكننا من التعاريف استخلاص مايلي: المراجعة الجبائية فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة ومدى التزامها بتطبيق القانون الجبائي تجنباً للخطر الجبائي .

استقلالية المراجعة الجبائية وخصوصيتها:

لمعرفة ما قدمته المراجعة الجبائية من جديد للمؤسسة يجب مقارنتها بمفاهيم أخرى للمراجعة القريبة منها وهذا لتقدير استقلاليتها.

<sup>1</sup> Bennada fethy."l'audit fiscale as pect theorique et pratique",Institut d'Economie Douaniere et Fiscale, 3eme cycle,21eme promotion,2002/2004, P2

<sup>2</sup> Reda khellassi, "présentation et mise en place d'un service d'audit fiscale", mémoire de fin d'étude,2001, p7.

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

✓ المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية: هذان الشكلان يقدمان عدة تشابهات على مستوى منهجية المراجع، فالتحديد لنتيجة حسابية يأخذ بعين الإعتبار الأحكام الجبائية، لذلك تعتبر المحاسبة كقاعدة لجاية المؤسسات.

✓ المراجعة الجبائية و المراجعة المعلوماتية: إدماج المعالجات المحاسبية في الإعلام الآلي سهل مهمة المراجعة.

✓ المراجعة الجبائية والمراجعة الداخلية: فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة ليست في الأساس من صلاحية المراجع الداخلي، بينما يمكن لهذا الأخير وفي حالات محدودة الإدلاء بصلاحيات ذات طابع جبائي، وبالتالي بإمكان المراجع الجبائي التقرب من طريقة وملاحظات المراجع الداخلي.

✓ المراجعة الجبائية والمراجعة الخارجية: تمارس المراجعة الجبائية في أغلب الأحيان من طرف مراجع خارجي فالمرجع هنا له وظيفة مزدوجة بالبداية يدرس ويحلل الحالات ثم يقترح الحلول والإستراتيجيات.

✓ المراجعة الجبائية والإستشارة الجبائية: كما هو الشأن للمستشار الجبائي يمكن للمراجع اقتراح حلول للمشاكل المعلقة، والفرق يكمن أساسا في الطريقة المطبقة من طرف المراجع فهو يكشف عن المشاكل، بينما يستطلع المستشار عن المشاكل بعد معرفة المشكل.

✓ المراجعة الجبائية والتحقيق الجبائي: تظهر المراجع الجبائية محاسبا على أنها تحقيق محاسبي، الفرق ينتج عن وجود عقوبات بإمكانها التطبيق بعد فحص جبائي.

✓ المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي: تسمح المراجعة بتحقيق التشخيص للإلتزامات الجبائية للمؤسسة وتجعل التسيير الجبائي أكثر نجاعة وتخفف من العبئ الجبائي إذن فالمرجعة الجبائية هي أداة في خدمة التسيير الجبائي، ووسيلة لتسيير تكلفة الضريبة، ويمكننا القول أن المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي يحققان ثلاث أهداف هي:

• التحقق من أن المؤسسة لا تتعرض لأخطار جبائية .

• التحقق في المجال القانوني .

• البحث عن طرق تخفيض الضرائب.<sup>1</sup>

ثانيا: أنواع المراجعة الجبائية:<sup>2</sup>

تظهر المراجعة الجبائية كعنصر أساسي في إعداد تشخيص المؤسسة و هنا تقوم بمهمة وقائية أي القيام بأكثر أمن جبائي للمؤسسة .

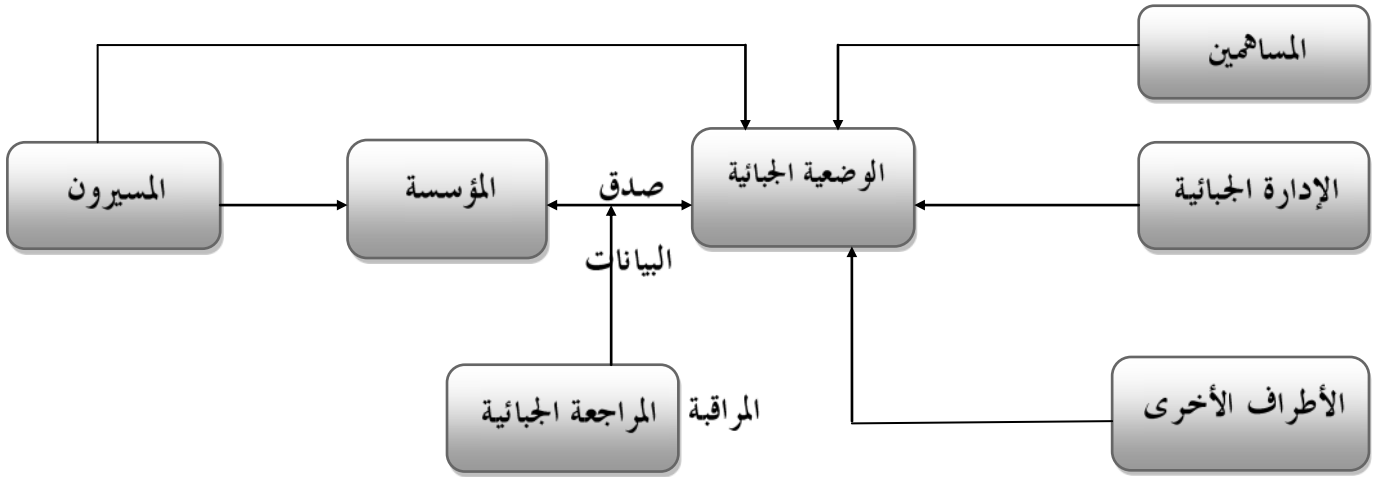
<sup>1</sup> Bennada fethi.op- cit, p 10.

<sup>2</sup> Bennada fethi..ipid. p3

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

1- المراجعة الجبائية الداخلية: يقوم بها مراجع أجير بالمؤسسة كفى ومستقل وهذا للدلاء برأي معلل النوعية ومصداقية المعلومة المرتبطة بحالة جباية المؤسسة، هذه الوظيفة تكون دائمة تضم ميدان المراجعة الداخلية و الشكل(1\2) يبين وظيفة المراجعة الجبائية الداخلية.

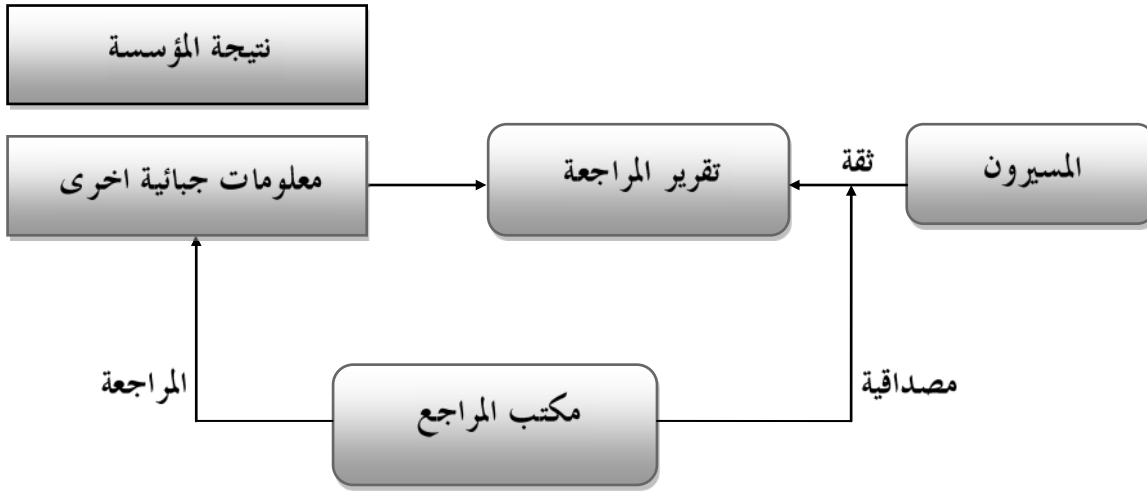
### الشكل(2/1): المراجعة الجبائية الداخلية



المصدر: Benadda Fethy, op- cit, p3.

2- المراجعة الجبائية الخارجية: تكون من قبل مراجع مستقل عن المؤسسة وهي مهمة مقطعة أو فئة تأتي أحيانا لتكملة المراجعة الداخلية، كما يمكن أن تكون متعاقدة وهذا يسمح للمؤسسة أن تلجأ إلى مكتب مراجعة لتحقيق مهمة محددة في إطار العقد والشكل (1\3) يوضح وظيفة المراجعة الخارجية الجبائية.

### الشكل (3/1): المراجعة الجبائية الخارجية



للصدر: Benadda Fethy, op-cit, p4.

### أهداف المراجعة الجبائية:

الهدف الأساسي للمراجعة الجبائية هو تمكين المراجع من البحث عن عناصر حاسمة لإثبات رأي محلل بالنسبة لصحة وحقيقة حسابات المؤسسة<sup>1</sup>.

تكون الحالة الجبائية للمؤسسة متأثرة بنوعين من القرار هما:

- قرارات ناتجة عن التزامات قانونية ترغب المؤسسة الخضوع لها وألا تكون معرضة للعقوبات.
- قرارات تسمح للمؤسسة بخلق التزامات جبائية.

إن المؤسسة يمكنها التأثير على حالتها الجبائية والتحكم في أهمية ديونها الجبائية وهذا تبعا لاستعمالها للإختيارات الجبائية والخيارات الجبائية التي تملكها.

<sup>1</sup> Reda khellassi, op-cit, p07



### المطلب الثاني: خصائص ومهام المراجعة الجبائية

#### أولاً: مهمة المراجعة الجبائية

تتم عملية المراجعة الجبائية أو أي مراجعة أخرى وفق إجراءات وخطوات وقوانين يجب الإلتزام بها: فمثلاً إرسال إشعار لعملية التحقيق وهو أول خطوة في إجراءات الإدارة الجبائية إلى المكلف بالضريبة فهذا الإشعار إجباري لذلك يجب احترام القواعد سواء كانت شكلية أو وقتية.<sup>1</sup>

يتم سير مهمة المراجعة الجبائية كمايلي:

✓ **تحضير المهمة:** تبدأ التحضير لمهمة المراجعة الجبائية بتعريف المؤسسة وهذا للفت إنتباه المراجع إلى بعض المشاكل المعينة أو أخطار ممكنة ثم الحصول على توجيه مستقبلي للأعمال.

✓ **تخطيط برنامج العمل:** يقوم المراجع بجمع المؤشرات وتكثيف القوة الفعالة للعناصر المجمعدة أثناء أشغال المراجعة حتى يتمكن من تقدير صحة الوضعية الجبائية للمؤسسة.

✓ **المعرفة العامة للمؤسسة:** بفضل الإتصالات المباشرة والفحص الموجز لوثائق المؤسسة على المراجع الجبائي أن تكون له نظرة على:

- تاريخ المؤسسة وتعريفها.

- شكل موضوع وطبيعة المؤسسة.

- النظام التأسيسي، الشركاء، وتشكيله رأس المال.

✓ **معرفة الوثائق القانونية والمحاسبية والإدارية:** يقوم المراجع بفحص جميع الوثائق المتعلقة بالقانون، المحاسبة والتسيير للمؤسسة، والتي قد تقدم انعكاسات جبائية كالمحاسبية، سندات نقدية، مستوى التحليل المالي المطبق، تقارير محافظي الحسابات المقدم للمؤسسة، محاضر المجالس والجمعيات، تقارير محافظي الحسابات المقدم للمؤسسة، محاضر المجالس والجمعيات، تقرير التسيير والدراسات الداخلية والخارجية المنجزة لصالح المؤسسة.

✓ **تعريف الأخطار وتحديد الأهداف:** المعارف السابقة والحصل عليها أثناء مهمة المراجعة تسمح بتعريف الأخطار هذه المرحلة تتيح للمراجع تحديد الأهداف التي تمكنه من ربح فعالية واحتمال كبير لتغطية الأخطار.

<sup>1</sup> Claude laurent. "cotrole fiscale La vérification de comptabilité".édition comptable malesherbes, Paris, 1995,

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

✓ **التطلع على علاقة المؤسسة بالإدارة الجبائية:** إن فحص السوابق الجبائية للمؤسسة يشغل مكانا مهما في تقدير الخطر المستقبلي وسمعة المؤسسة لدى الإدارة الجبائية لذلك على المراجع أن يقوم بـ:

- فحص المراسلات المرسله للمؤسسة من طرف الإدارة.
- التحقق إذا أرسلت الإدارة طلب معلومات للمؤسسة للسنتين غير التقادمية أو التبليغ حول الغير.<sup>1</sup>

**ثانيا: خصائص مهمة المراجعة الجبائية:**

تظهر المراجعة كمسعى موضوعي متأسس على جمع المعلومات الملاحظة، التحليل والتحقيق من الأفعال والآداء وخصائص هذا النوع من المراجعة أي المراجعة الجبائية لا تتطلب البرهان عليها لأن أهداف مهنة هذه الأخيرة من مميزات القانون الجبائي وخطوات وضع مهمة المراجعة الجبائية تعتبر من العوامل القوية لإظهار هذه الخصائص وأهم خاصيتان للجبائية هما:

قياس الخطر الجبائي للمؤسسة.

تقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة.

### المطلب الثالث: المراجعة و التهرب الضريبي

تلجأ الدولة إلى وضع تشريعات جبائية تضمن للمكلف بالضريبة حقوقه و بالرغم من هذا، قد يحاول تجاوز هذه القوانين، مستخدما كل الطرق و الوسائل القانونية و غير القانونية لمخالفة للتشريعات الجبائية من أجل تفادي دفع مستحقاته الجبائية كالتهرب الضريبي، الغش الضريبي، التجنب الضريبي، و غيرها من المخالفات التي جعلت الإدارة الجبائية تقوم بإصلاحات و تحسين إمكانياتها من أجل القضاء عليها، إضافة إلى الرقابة الجبائية التي تقوم بمكافحة هذه الظواهر، تعتبر عملية المراجعة الجبائية أسلوبا جديدا للحد من وسائل التدليس التي تضر بالخبزينة العمومية و المكلفين الشرفاء، فهي تدخل ضمن عملية التحقيق المعمق للرقابة الجبائية.

**أولا: تعريف التهرب الضريبي:** لكن قبل التطرق إلى دور المراجعة في الحد من التهرب الضريبي، سنتطرق أولا إلى مفهوم التهرب الضريبي و بعض التعريفات المتداخلة معه.

**1. تعريف التهرب الضريبي:** هو تخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه كليا أو جزئيا، ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة.

<sup>1</sup> Bennada fethi, op-cit, p32

## الفصل الأول: المراجعة الجبائية في المؤسسة

2. **الغلط الضريبي:** لانتجته ارادة المكلف هنا الى التخفيف من اعبائه الضريبية او اسقاطها، و انما يتصرف بحسن نية و دون قصد كما هو الشأن في حالة الابهمال أو السهو .

3. **التهرب الضريبي:** هو كل مخالفة لأحكام قانون الجمارك، و لا يمكن أن يختلط بالتهرب الضريبي، لأنه يقتصر على التهرب من ضريبة معينة بالذات أو التخفيف من عبئها و هي الضريبة الجمركية<sup>1</sup>.

4. **تعريف الغش الضريبي:** تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام للقانون و انتهاك له، أو هي توجه المكلف بإرادته عن قصد إلى التخفيف من العبئ الضريبي باستخدام طرق غير مشروعة أو احتيالية.

5. **تعريف التجنب الضريبي:** التخلص من العبئ الضريبي كلياً او جزئياً، دون مخالفة او انتهاك لاحكام القانون، حيث يستخدم المكلف حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستوريا، ومن ثم لا يسأل عن تصرفه السلي نظراً لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه.

ثانياً: أشكال التهرب الضريبي: هناك عدة أشكال ممكنة للتهرب الضريبي نذكر منها الآتي:

- عدم الإعلان عن النشاط و بالتالي عن الدخل الخاضع للضريبة؛
- تقديم بيانات غير حقيقية عن المتغيرات الاقتصادية و الإجتماعية للممول أو ادعاء وجود مصروفات وهمية، يؤدي إلى التقليل من تقدير الوعاء الضريبي الذي يحدد على أساس هذه البيانات؛
- تفسير القانون تفسيراً خاطئاً عن قصد حتى يتمكن المكلف من تحمل أقل قدر ممكن من الضرائب و ذلك باستغلال الثغرات الموجودة في القانون الجبائي؛

إضافة إلى محاولة التخفيف من الخطر الجبائي و تحسين الأداء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، و التسيير الجيد لمختلف الجوانب الجبائية و المحاسبية، تهدف عملية المراجعة الجبائية إلى اكتشاف الغش الضريبي و صد التهرب الجبائي و تصحيح الأخطاء المحاسبية و الجبائية، و من أجل مكافحة التهرب الضريبي استعانت ادارة الضرائب بمديرية الابحاث و المراجعات، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998، لتدعيم المديرية الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، و تم الإنطلاق الفعلي لنشاط مديريةية الأبحاث و المراجعات في سبتمبر 1998.

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، "التهرب الضريبي"، ص ص 31. 32..

ثالثا: المراجعة الجبائية و التهرب الضريبي:

تتكفل مديرية الأبحاث و المراجعات بمحاربة الغش و التهرب الضريبي في المؤسسات الاقتصادية، و يجب أن يتوفر فيها شرط يتمثل فيما إذا كان رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة التي هي محل التحقيق يفوق أو يساوي 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، و ب 10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى<sup>1</sup>.

إن الإجراءات التي تتضمنها المراجعة الجبائية مستوحاة من تقنيات التحقيق الجبائي (الذي تقوم به إدارة الضرائب) والمراجعة المحاسبية في جانبها الجبائي، هذه التقنيات في مجملها عبارة عن عمليات بحث و تفتيش و تحقيق تمس جانبين رئيسيين وهما:

٣- الجانب الجبائي (الضرائب والرسوم): و يكون بالتأكد من التقدير الصحيح للوعاء الضريبي لمختلف الضرائب و الرسوم، و فحص التصريحات الجبائية و التحقق من سلامة المعلومات الجبائية المصرح بها لدى الإدارة الضريبية.

٤- الجانب المحاسبي<sup>2</sup>: و يكون بفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، و صحة الإقرارات الضريبية المقدمة، صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية.

يمكننا القول أن المراجعة الجبائية أداة و وسيلة لاكتشاف الغش أو التهرب الضريبي، فمن خلال مراحلها العملية يتم التخفيف من الخطر الضريبي للمؤسسة الاقتصادية و محاولة الوصول إلى الفعالية المثلى للأداء الجبائي، هذه المراحل تمكن القائم على عملية المراجعة من تحديد ما إذا كانت المؤسسة تحاول التهرب من ضريبة ما أو تستعمل طرق غير مشروعة لمخالفة القانون الجبائي، و تكون عملية المراجعة الجبائية أكثر فعالية في تحديد الغش و التهرب الضريبي إذا كان القائم عليها مراجع خارجي مستقل أو موظف كفى من إدارة الضرائب.

<sup>1</sup> نوي بحة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر "1999-2003"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، قسم علوم التسيير، 2004/2003، ص 41.  
<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 64.

### خلاصة الفصل:

يمكن القول أن المؤسسة في حاجة ماسة إلى المراجعة الجبائية التي تظهر كوسيلة مثلى للوصول إلى تشخيص جبائي للمؤسسة، والذي يسمح بتكوين فكرة أو صورة شاملة عن الجباية في مؤسسة ما أو جزء منها، هذا ما يميزها عن باقي مهام المراجعة التي تلمس الجانب الجبائي كالمراجعة المحاسبية والمراجعة القانونية، والتي تعتبر ذات أهداف أكثر عمومية، حيث لا يمكن اعتبارها فحصا معمقا للجباية في المؤسسة، هذا التشخيص الجبائي التي تخرج به المراجعة الجبائية يعتبر أداة بين أيدي المسيرين لاتخاذ قرارات التسيير سواء من خلال المعلومات التي تقدمها لهم عن وجود الخطر الجبائي وحجمه وكيفية التقليل منه، أو من خلال حكمها على مدى ملائمة القرارات الجبائية المتخذة من طرفهم .

يمكن القول في الأخير أن المراجعة الجبائية لا تهدف إلى إيجاد وسائل تسمح بالغش أو التهرب الجبائي أو بالتمويه عليه، لكن يتعلق الأمر بالقضاء أو التقليل من العبء الجبائي مع احترام أحكام التشريعات الجبائية السارية المفعول ، والاستغلال بأقصى قدر ممكن للامتيازات الجبائية التي تتضمنها .

### الخاتمة العامة

تطرقنا في هذا البحث إلى إبراز أهمية المراجعة الجبائية و دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية من خلال تشخيص الوضعية الجبائية لها و التأكد من التزامها بالقوانين الجبائية مع وجوب إطلاع المؤسسة على آخر المستجدات و التعديلات في القوانين، و التي يؤدي عدم العلم بها إلى فرض عقوبات و دفع غرامات، هي في غنى عنها باعتبارها أعباء إضافية تتحملها وخطرا جبائيا عليها.

إضافة إلى أن المراجعة تُخدم كلا الطرفين، المؤسسة و مصلحة الضرائب أو القباضة، فان الاستمرار في القيام بها يحافظ على الضريبة باعتبارها مصدرا أساسيا في تمويل الخزينة العمومية للدولة، و يحد و يساهم في اكتشاف التهرب و العش الضريبي.

لكن تبقى المراجعة الجبائية مهنة مهمشة بالنسبة لمهن المؤسسة، فليس هناك مراجعة جبائية في الواقع و إنما هناك مراجعة محاسبية أو عامة، تكون المراجعة الجبائية ضمنها، و ذلك للترابط و التكامل الموجود بين الوظيفة المحاسبية و الوظيفة الجبائية.

و بعد جمع المعلومات و الإطلاع عليها قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول، تناولنا كبداية للبحث مفهوم المراجعة بصفة عامة ثم مفهوم المراجعة الجبائية بصفة خاصة، و هذا يشمل ذكر الأهداف و الأنواع و إبراز الأهمية، و لان البحث يخص الجانب الجبائي كان لابد من التطرق إلى بعض المفاهيم العامة في الجبائية كمفهوم الضريبة و أنواعها و أهدافها و قواعدها و تاريخ تطورها و توضيح مفهوم و آلية سير العمليات الجبائية و التي كان يقصد بها المراحل التقنية و الفنية لتحديد و تحصيل و دفع الضريبة مع تبيين عملية نوع كل ضريبة كذلك كان لا بد من ذكر أهم الضرائب المفروضة على المؤسسة الاقتصادية.

و بعد تقديم الإطار النظري كان لزاما علينا إسقاطه على الواقع الميداني للوقوف على مدى قيام المؤسسات بالمراجعة الجبائية و كذا توضيح المراجعة الجبائية لمختلف الضرائب و الرسوم التي تتكفل بها المؤسسة، و بافتراض أننا مراجعين محاسبين، و من اجل التوضيح قمنا بمراجعة أهم الضرائب في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة.

و للإجابة على الإشكالية الرئيسية و كذا التساؤلات الفرعية التي تندرج تحت هذه الإشكالية فقد تم التأكد من صحة الفرضيات المقدمة و هو ما تعكسه النتائج المتوصل إليها.

### النتائج:

- ✓ تهدف المراجعة الجبائية إلى تفادي المؤسسة الوقوع في الخطر الجبائي، و الذي قد يؤثر على الوضعية المالية و الجبائية للمؤسسة و هذا من خلال التأكد من احترامها للقوانين الجبائية و تطبيقها تطبيقا سليما و لذلك فالمؤسسة في حاجة ماسة إلى المراجعة الجبائية؛
  - ✓ تعتبر الوظيفتين المحاسبية و الجبائية، وظيفتين متكاملتين فلا يمكن للمراجعة الجبائية أن تتم بدون وجود للمعلومات المحاسبية لذلك يجب على المحاسب أن يكون ملما بآخر المستجدات في القانون الجبائي لتفادي ارتكاب أخطاء محاسبية و جبائية؛
  - ✓ تتمثل العمليات الجبائية التي تقوم بها المؤسسة في: تحديد و تحصيل الضريبة، التصفية الضريبية، الدفع الضريبي، التصريجات الجبائية، و هي تختلف من ضريبة إلى أخرى و من نظام جبائي إلى آخر، و لان العمليات الجبائية واسعة فقد اقتصر بحثنا على العمليات المذكورة آنفا؛
  - ✓ التعدد في الضرائب و التعقيد الذي تتميز به القواعد الجبائية و صعوبة فهمها و استيعابها من طرف المكلفين بالضريبة، يجعلهم يحاولون التخلص من الضريبة و بالتالي التهرب منه عبثها؛
- و بالنسبة للنتائج التي توصلنا إليها و الملاحظات التي لمسناها في مؤسسة الاعمال التكميلية للبناء فكانت كالتالي:

- ✓ الانضباط في العمل و التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة و احترامها للقوانين الجبائية؛
- ✓ إيداع التصريجات الجبائية في آجالها المحددة؛
- ✓ التنظيم و الترتيب في مسك المحاسبة و بالتالي التسجيل الجيد لكل العمليات المحاسبية؛
- ✓ التسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- ✓ وضوح الفواتير المتعلقة بالشراء و تأدية الخدمات؛
- ✓ عدم التصريح بالضريبة على أرباح الشركات كل شهر

### التوصيات:

- ✓ تطوير تقنيات التصريح و التحصيل من اجل توفير الوقت و المال؛
  - ✓ محاولة نزع مفهوم الضريبة على أساس أنها إكراه للمكلف بها و ذلك بإنماء ثقافته الجبائية؛
  - ✓ عمل تدريبات و تكوينات لتحسين المستوى الجبائي للمراقبين و أعوان الضرائب؛
  - ✓ محاولة فتح خلية خاصة بالمراجعة الجبائية في كل مؤسسة تابعة لمصلحة المحاسبة و الجبائية للتأكد من أن المؤسسة تطبق القانون الجبائي و تحترمه.
- وفي الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع، وفي دراسته وعرضه بالشكل المقبول و الحمد لله الذي بنعمته تم هذا البحث.



## قائمة المراجع

### الكتب بالعربية:

1. ادوار جميل، "موسوعة عالم التجارة وإدارة الأعمال"، الضرائب والإقتصاد، المراسلات التجارية.
2. أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة بين النظرية و التطبيق"، الدار الجامعية الإبراهيمية، 2006، مصر.
3. بن عمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، دار هومة، الجزائر، 2010.
4. خالد أمين، "التدقيق والرقابة في البنوك"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 1998، عمان.
5. خليل عواد أبو حشيش، "دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية"، دار حامد، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004.
6. سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، الدار الجامعية للنشر، 2000.
7. صديقي مسعود، طواهر محمد توهامي، "المراجعة و تدقيق الحسابات"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
8. عاشور كتوش، "المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وفق المخطط المحاسبي الوطني"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
9. عبد الفتاح الصحن: "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، 2000.
10. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان "أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية" الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
11. عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 1972.
12. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، الوادي، 2009.
13. لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية و المكتبية، بسكرة، 2009.
14. مجدي محمد شهاب، الاقتصاد الدولي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996.
15. محمد بوتين، "المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

16. محمد حمو، منور أوسرير، "محاضرات في جباية المؤسسات"، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

17. محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة، الجزائر، 2008.

18. مصطفى رشدي شبيح، ضرائب الدخل المباشرة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 1998.

19. ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (1992 - 2003)"، طبعة 2003، منشورات بغدادية، روية.

20. هوام جمعة، "تقنيات المحاسبة"، وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، 2002.

21. يونس أحمد البطريق، "مقدمة في النظم الضريبية"، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1972.

### المذكرات و الرسائل الجامعية:

22. أمجد نبيه عبد الفتاح لبادة، حماية المال العام و دين الضريبة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

23. الطاهر زوبيري، "دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء"، رسالة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، 2010.

24. بوحفص رواني، "المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، قسم العلوم الاقتصادية، ورقلة، 2006/2007.

25. سورية مدقن، "المراجعة و اهميتها في البنوك الجزائرية"، رسالة ماستر، غير منشورة، قسم علوم تجارية، ورقلة، 2010.

26. صديقي مسعود، "نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

27. نقاز أحمد، "دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار"، رسالة ماجستير، غير منشورة، قسم علوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2007.

28. نوي نجة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر "1999 - 2003"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، قسم علوم التسيير، 2003/2004.

### الكتب باللغة الأجنبية:

29. Claude Laurent. "contrôle fiscale La vérification de comptabilité".édition comptable Malesherbes, Paris, 1995.
30. Genevieve Krebs et Yvon Mougin," les nouvelles pratiques de l'audit interne", 2003, France .
31. Pierre Beltrame," fiscalité en France", 6édition, Hachette Livre, Paris, 1993.
32. Said Benaissa, "Fiscalité et parafiscalité Algerieenes ", entreprise nationale du livres, 2eme edition, 1989, alger.

### المقالات و الملتقيات:

33. صديقي مسعود، "دور المراجع في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة"، مجلة الباحث، العدد الأول، جامعة قاصدي مرباح، 2002.
34. قدي عبد المجيد، مداخلة، "حول النظام الجزائري و تحديات الالفية الثالثة"، الملتقى الوطني الاول حول: الاقتصاد الجزائري في الالفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البلدة، 20،21 ماي 2002.

### الرسائل باللغة الأجنبية:

35. Bennada fethy. "l'audit fiscale aspect theorique et pratique", Institut d'Economie Douaniere et Fiscale, 3eme cycle, 21eme promotion, 2002/2004.
36. Reda khellassi, "présentation et mise en place d'un service d'audit fiscale", mémoire de fin d'étude, 2001.

### القوانين الجبائية:

38. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (2010).
39. قانون الرسم على رقم الأعمال.
40. قانون الإجراءات الجبائية.
41. قانون الطابع.
42. قانون التسجيل.