مفاهيم أساسية حول المراجعة

بغية التطرق لدور المراجعة وتأثيرها على المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية ينبغي علينا التطرق للمفاهيم العامة حول المراجعة وذلك من خلال المبحث الذي تم تقسيمه إلى مطلبين الأول خصص لماهية المراجعة وتم التطرق فيه إلى تعريف المراجعة وتحديد أنواعها وكذا أهميتها وأهدافها، أما المطلب الثاني فخصص لدراسة معايير المراجعة.

ماهية المراجعة

سنتطرق ، إلى ماهية المراجعة وذلك من خلال تعريف المراجعة وإبراز أهم أنواعها وأهميتها بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية وكذا الأهداف المرجوة منها.

الفرع الأول : تعريف المراجعة

قبل التطرق إلى أهم التعاريف التي تستهدف المراجعة، والتي تعددت وفق التطور التاريخي نظراً للأهداف المتوخاة منها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطور مهنة المراجعة بغية جعلها تتماشى مع التغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والإقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الإقتصادية على وجه الخصوص[1]. سنتطرق للتطور التاريخي لهذه المهنة، حيث يرجع أصل المراجعة إلى العصور الوسطى، أما في معناها الحديث فيعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود، وتطور تلك الصناعة وزيادة أنشطة المؤسسات وإتساع الفجوة بين المالكين والإدارة وتطور النظم الضريبية، وتعود المراجعة في شكلها البسيط إلى تطور النظام المحاسبي، حيث أنه أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن إستغلال الموارد المتاحة لشخص آخر، فقدامى المصريين كانوا يقوموا بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الواردة، ويقوم شخص آخر بعملية المراجعة لما قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيل.

وقدامى اليونان كانوا يعينون موظف للتدقيق في حسن سلامة الحسابات العامة بعد الإنتهاء من التسجيل. كذلك الرومان قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات.

ونلاحظ مما سبق أن مهنة المراجعة قديمة منذ عصور الفراعنة واليونان والرومان وكذلك في العصور اللاحقة كان هناك دور لمراجعة الحسابات عندما عين سيدنا "يوسف عليه السلام" أمينا على خزائن مصر[2].

إن كلمة المراجعة (Audit) مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة (Audire) معناها يستمع (Ecoute) وليست (Entendre)[3]، حيث كان قدماء الفراعنة والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان يتحققون

[3] -

من صحة الحسابات عن طريق الإستماع إلى المراجع في الساحات العامة حول

بعد عرض التطور التاريخي للمراجعة سوف نتطرق إلى أهم التعاريف التي صدرت عن المنظمات المهنية والمؤلفين وهي كالتالي :

التعريف الأول : عرفها خالد أمين على أنها :"فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة"[2].

لقد ركز هذا التعريف على إحدى أهم مراحل المراجعة وهي فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، كما أشار إلى المراجعة المستندية وتدقيق الحسابات، في حين لم يأت على ذكر المميزات الشخصية والمهنية للمراجع، بالإضافة إلى عدم الإشارة إلى أهمية حجج وأدلة المراجعة.

التعريف الثاني : جاء تعريف المراجعة على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية كمايلي : "المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"[3].

ويتضمن هذا التعريف النقاط التالية :

ـ إن المراجعة عملية منتظمة، أي أنها تعتمد على التخطيط المسبق لما سوف يقوم به المراجع؛

ـ أهمية حصول المراجع على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها بطريقة موضوعية؛

ـ مدى الإلتزام بالمعايير الموضوعة كأساس للتقييم وإبداء الرأي الشخصي؛

ـ إن عملية المراجعة تنتهي بإيصال نتائج الفحص للأطراف المعنية.

التعريف الثالث : "المراجعة فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية وغير المالية) لأي منشأة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره"[4].

ومن خلال التعريف السابق للمراجعة نلاحظ التأكيد على النقاط التالية :

ـ معلومات المراجعة ليست بالضرورة أن تكون معلومات محاسبية، ولكن يجب أن يكون هناك قابلية لإثباتها؛

ـ يجب أن تكون هناك أداة لقياس المعلومات؛

ـ لا يكفي أن يكون الشخص مهني، ولكن يجب أن يتصف بالإستقلالية.

التعريف الرابع : عرّفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها :"مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، إستناداً على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أنها تركز على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي :

ـ الفحص : أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها؛

ـ التحقيق : وهو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة، ومدى تشكيلها للمركز المالي الحقيقي لها؛

ـ التقرير : أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء داخلية أو خارجية.

التعريف الخامس : عرف "BONNAULT" et "GERMOND " المراجعة على أنها : "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها. في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة"[1].

الفرع الثاني : أنواع المراجعة

يمكن تقسيم المراجعة إلى عدة أنواع، كل تقسيم ينظر إليه من خلال زاوية معينة، فمن هذه الأنواع يمكننا تمييز ما هو متداخل من حيث مادة المراجعة، ومنها ما هو مستقل تمام الإستقلال[2].

أولا: الأنواع المتداخلة للمراجعة

يقصد بالتداخل بين أنواع المراجعة هو أن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، وأن الإختلاف بين هذه الأنواع قد يكون على حسب الزاوية التي ينظر من خلالها للمراجعة, فيمكن أن نجد عدة أنواع من خلال عدة زوايا وهي[3] :

أـ من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة :

ـ **المراجعة الخارجية** : وهي أن تقوم جهة مستقلة من خارج المؤسسة (المراجع الخارجي) بعملية المراجعة وذلك لهدف إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية، أو مدى صحة الإقرارات الجبائية المودعة، ومدى

الإلتزام بالنصوص والتشريعات الضريبية المعمول بها، أو مدى مطابقة المنتج لمعايير الجودة...الخ، وهذا بإختلاف موضوع مهمة المراجعة.

ـ المراجعة الداخلية : وهي المراجعة التي يقوم بها موظف من داخل المؤسسة، ويهدف أساسا إلى التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية الموضوعة، وإكتشاف ومنع الأخطاء والتلاعب وهي تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية.

وعرفها مجمع المراجعين الأمريكيين على أنها : "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس فعالية وسائل الرقابة الأخرى"[1].

ب ـ من حيث الإلزام :

ـ المراجعة الإلزامية (الإجبارية) : وهي التي يقوم بها المراجع الخارجي لتلك الشركات التي ألزمها القانون بضرورة مراجعة حساباتها، حيث نص المشرع الجزائري على إلزامية تعيين مندوب حسابات في القانون الأساسي بالنسبة لشركات الأموال[2].

أما المادة 715 مكرر أربعة من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية المعدلة بالمرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أفريل 1993 فتنص على ما يلي :" تعين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني...الخ." فبموجب هذه المادة ألزم المشرع الجزائري شركات الأموال بتعيين محافظ حسابات وحدد مدة تعيينه بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

فضلا عن ذلك فإن قانون المالية لسنة 2010 وفي مادته 44 أجبر جميع الشركات على التصديق عن حساباتها من طرف محافظي الحسابات عدا المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار جزائري.

ـ المراجعة الإختيارية : وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني[3]، ففي بعض الأحيان يسعى أصحاب المؤسسات إلى طلب الإستعانة بخدمات المراجع الخارجي للإطمئنان عن صحة المعلومات المحاسبية، وعن نتائج الأعمال والمركز المالي، أو عن مدى نجاعة تسييرها الجبائي، فتلجأ الشركات الغير ملزمة قانوناً وبصفة إختيارية لهذه المراجعة بغية تحديد حقوق الشركاء في حالات إنفصال أو انضمام شريك جديد مثلا. أو لتجنب مخاطر جبائية محتملة وتقليص التكلفة الضريبية...الخ، فالمشرع الجزائري أجاز تعيين مندوب حسابات عند الإقتضاء في المادة 584 من القانون التجاري[4].

ت ـ من حيث النطاق :

ـ **المراجعة الكاملة** : وهي التي يقوم بها المراجع الخارجي بغرض إعطاء رأي فني محايد ولا تضع الإدارة أي قيود على نطاق المراجعة حيث يقوم المراجع بتحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل.

ـ **المراجعة الجزئية** : وهي التي يقوم بها المراجع الخارجي ولكن ليس لغرض إعطاء الرأي حول مدى عدالة القوائم المالية، ولكن تقوم الإدارة بتحديد النشاط أو العملية أو القائمة المالية التي يخضعها المراجع للمراجعة، أي أن عمله يقتصر على بعض العمليات المحددة أو المعنية في مهمته، وعندها لا يكون المراجع مسؤولاً إلا على حالات المكلف لمراجعتها[1].

ث ـ من حيث حجم الإختبارات :

ـ **المراجعة التفصيلية** : وهي أن يقوم المراجع بمراجعة كل العمليات، وهذا النوع يناسب الوحدات الإقتصادية الصغيرة الحجم، وعدد عملياتها قليل نسبيا.

ـ **المراجعة الإختبارية** : وهي أن يقوم المراجع بأخذ عينات من العمليات المختلفة والأنشطة المختلفة، وهذا النوع يناسب الوحدات الإقتصادية المتوسطة والكبيرة الحجم، وعدد عملياتها كثير.

ج ـ من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الإختبارات[2]:

ـ **المراجعة النهائية** : وتتميز تلك المراجعة بأنها تتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

ـ **المراجعة المستمرة** : في هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء إختبارات على مدار السنة المالية. وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفق برنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية.

ثانيا: الأنواع المستقلة للمراجعة[3]

يقصد بالأنواع المستقلة للمراجعة تلك التي تختلف فيها مادة المراجعة من نوع إلى آخر وأهمها ما يلي :

أ ـ المراجعة المالية : في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بفحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها[4]. وذلك بالمصادقة على نوعية القوائم المالية إعتماداً على الأدلة والقرائن لتدعيم رأيه الفني والمحايد حول مدى سلامة النظام المحاسبي والحكم على مجموعة العمليات المسجلة.

ب _ مراجعة العمليات (المراجعة التشغيلية) : عرفها المعهد الفيدرالي المالي الكندي كما يلي :" إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات، وتقديم تعاليق وإقتراحات حولها"[1].

إذن هذا النوع من المراجعة يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذي القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحاليل وإقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة وعليه فمراجع العمليات يتعدى الناحية المالية، ويتعمق في كل ما يدرسه، عن الأسباب الحقيقية، وكل شيئ قابل للدراسة ينبغي أن يكون حقلا لها.

ت _ المراجعة الجبائية : المراجعة الجبائية هي عبارة عن فحص إنتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة*.

ث _ المراجعة الإجتماعية : وهي المراجعة التي تهتم بالجانب الإجتماعي كمراجعة أجور العمال، مراجعة التأمينات، مراجعة التصريحات الإجتماعية، مراجعة شروط العمل عند السن القانوني للعمل وغيرها.

ج _ مراجعة الإعلام الآلي[2] : وهي المراجعة التي تهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر هنا مراجعة الإعلام الآلي، ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة، مراجعة جميع حسابات الإعلام الآلي التي تستخدمها المؤسسة.

ح _ مراجعة الإستراتجية[3] : يدرس هذا النوع من المراجعة الإستراتجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض رغبة في التطور أو البقاء على الأقل.

خ _ مراجعة الجودة[4] : إن أصل منهجية المراجعة النوعية (مراجعة الجودة) هي تلك التي تبنتها المنظمة العالمية للمعايير (L'organisation internationale de normalisation-ISO) سنة 1987 في فرنسا. وهي عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالإعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات تم إنجازها بصفة فعالية ووفقا لمعايير معينة من الجودة.

د _ مراجعة البيئة : وهي عبارة عن مراجعة التأثيرات المختلفة لنشاط المؤسسة على البيئة وكذا مراجعة الإجراءات المتخذة من قبل المؤسسة من أجل التقليل والكف من التأثيرات السلبية لنشاط المؤسسة على البيئة.

وقد عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية المراجعة البيئية كما يلي : "هي فحص إنتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المؤسسة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها"[5].

الفرع الثالث : أهمية وأهداف المراجعة

نحاول من خلال هذا الفرع للتطرق إلى أهمية المراجعة وأهدافها.

أولا : أهمية المراجعة[1]

تعتبر المراجعة وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها والتي تسعى إلى التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة وهذه الأطراف هي :

أ ـ إدارة المؤسسة : تعتبر المراجعة مهمة لإدارة المؤسسة، حيث يمكنها الإعتماد في التخطيط وإتخاذ قرارات صائبة من خلال مدها بمعلومات تمت مراجعتها.

ب ـ المؤسسات المالية والتجارية والصناعية : تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع، حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية إتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المراجعة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في الآجال المحددة مسبقا.

ت ـ الجهات الحكومية : تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المراجعة في كثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والإعانات لبعض النشاطات، بالإضافة إلى النقابات التي تعتمد على القوائم المالية المراجعة في حال نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف آخر.

ولقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية المراجعة تكون على سبيل المثال في :

ـ يساعد مراجعو الحسابات المستقلون المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية، وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الأسهم للحصول على رأس المال؛

ـ يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون بإستقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة؛

ـ يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛

ـ يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

ث ـ إدارة الضرائب : إن المصادقة على إحترام النصوص التشريعية والقانونية، وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة عموما تضفي الثقة على الحسابات أمام إدارة الضرائب، ومن ثم التأكد من سلامة تحديد الوعاء الضريبي وإعطاء مصداقية للتصريحات الضريبية[2].

ثانيا : أهداف المراجعة

إن تتبع التطور التاريخي لأهداف المراجعة، ومضمونه المهني يقودنا إلى ملاحظة التغير الهائل الذي طرأ على هذه الأهداف، والجدول التالي يلخص التطور التاريخي لأهداف المراجعة.

الجدول رقم 6.0 : التطور التاريخي لأهداف المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة
قبل عام 1500	_ إكتشاف التلاعب والإختلاس
1500 _ 1850	_ إكتشاف التلاعب والإختلاس
1850 _ 1905	_ إكتشاف التلاعب والإختلاس _ إكتشاف الأخطاء المرتكبة
1905 _ 1933	_تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي _ إكتشاف التلاعب والإختلاس
1933 _ 1940	_تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي _ إكتشاف التلاعب والإختلاس
1940 _ 1960	_ تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي

المصـــدر: عبـد الفتـاح الصـحن وآخـرون، أسـس المراجعـة، الـدار الجامعيـة، الإسـكندرية، مصـر، 2004،ص : 12.

ةعجارملا ريياعم

إن هذه المعايير تمثل الإطار العام والذي من خلاله يقوم المراجع بإستخدام إجراءات المراجعة المناسبة والتي يراها ضرورية في الظروف المحيطة بجميع مراحل عملية المراجعة إبتداءاً من إعداد لعملية المراجعة وإنتهاءاً بكتابة التقرير.

الفرع الأول : المعايير العامة

ـ يجب أن يقوم بعملية المراجعة شخص (أو أشخاص) على درجة كافية من التأهيل المهني والكفاءة العلمية كمراجع*؛

ـ يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات عملية المراجعة؛

ـ يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص والإختبار وكذلك عند إعداد التقرير.

الفرع الثاني : معايير العمل الميداني

ـ يجب أن يخطط العمل الميداني تخطيطاً مناسباً مع الإشراف الدقيق على المساعدين إن وجدوا؛

ـ يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف حتى يمكن الإعتماد على التقرير، ونوعية الإختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛

ـ يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والإستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية.

الفرع الثالث : معايير إبداء الرأي

ـ يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها؛

ـ يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها التي تم إستخدامها قد إختلفت عن تلك التي إستخدمت عند إعداد القوائم المالية في الفترة السابقة، أي أن المراجع يشير إلى عدم الثبات في تطبيق المبادئ في حالة حدوث ذلك؛

ـ يفترض أن تحتوي القوائم المالية وملحقاتها على كافة البيانات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها طبقا لمبدأ الإيضاح الكامل، ما لم يرد في التقرير خلاف ذلك؛

ـ يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة عدم تمكنه من ذلك يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، وعموما على المراجع أن يوضح مدى فحصه للقوائم المالية والمسؤولية التي يتحملها.

ماهية المراجعة الجبائية

تتميز الانظمة الضريبية الحديثة بما فيها النظام الضريبي الجزائري بأنها أنظمة تصريحية حيث يقدم فيها المكلفين تصريحا بأوعيتهم إنطلاقا من نيتهم الحسنة حتى يثبت العكس. ونظراً لتعدد الجباية وعدم إستقرار نصوصها ظهرت الحاجة إلى تطوير وظيفة جديدة داخل المؤسسات قصد التخفيض من التكلفة الضريبية والحفاظ على أكبر قدر من الكفاءة. ومن هنا ظهر مفهوم المراجعة الجبائية.

تعريف المراجعة الجبائية وأهميتها

نتناول في هذا المطلب أهم تعاريف المراجعة الجبائية التي قدمها أساتذة متخصصون، مع إعطاء تعريف شامل للمراجعة الجبائية، وتبيان أهمية هذا النوع من المراجعة بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية.

الفرع الأول : تعريف المراجعة الجبائية

تعتبر المراجعة الجبائية عملية فحص إنتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة[1]، حيث يتم التمييز في هذا النوع من المراجعة بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة الجبائية[2] وهي :

ـ **النوع الأول** : وهي المراجعة التي تقوم بها مصلحة الضرائب إذ تعمل على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة وكذا التصريحات المكتتبة، وما يظهر عليها من معلومات، وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المعمول بها. بحيث يجب التأكد من أن المؤسسة عند إعدادها للسجلات المحاسبية وملئها للتصريحات الجبائية طبقت التشريعات والقوانين المعمول بها في تلك الفترة، وإن وجد هناك إنحراف في تطبيق التشريعات والقوانين فقد يكلف ذلك المؤسسة فقدان عدة إمتيازات كإسترجاع (TVA)، وكذا فقدان الإستفادة من بعض التخفيضات الجبائية الممنوحة، بالإضافة إلى فرض إدارة الضرائب لعقوبات مالية متلاحقة، تحدد نسبتها حسب نوعية الأخطاء المرتكبة، وقد تذهب الإدارة في هذا النوع من المراجعة إلى برمجة ملف المؤسسة وإخضاعه لمراجعة معمقة حول جميع العمليات بحيث تمتد إلى السجلات المحاسبية الخاصة بالسنوات التي لم يمسها التقادم.

ـ **النوع الثاني** : وهي المراجعة التي تقوم بها المؤسسة بنفسها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها فتعمل على تكليف إما جهة خارجية (المراجع الجبائي) أو جهة داخلية (خلية المراجعة الداخلية) بالإشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي[3].

ـ والفرق بين النوعين يتمثل في أن الأول تنجر عنه عقوبات مالية وفقدان إمتيازات جبائية، وبرمجة رقابة محاسبية لجميع السجلات والوثائق والتصريحات للسنوات التي لم يمسها التقادم بحيث تسري هذه المراجعة على جميع أنواع

الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة. أما النوع الثاني فتكون نتائج المراجعة في شكل تقرير يتضمن رأيًا فنيًا وإقتراحات مهمة تهدف إلى تخفيض الأعباء وتجنب المؤسسة مخاطر* جبائية متعددة.

وقد تناول موضوع المراجعة الجبائية عدة تعاريف صادرة عن هيئات متخصصة أو أشخاص متمرسين وسنذكر أهم هذه التعاريف على التوالي :

_ فحسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والإستشارة (ATIC) :

" Association Technique d'harmonisation des Cabinets d'audit et Conseil"

عرفت المراجعة الجبائية كمايلي : "تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة (المؤسسة) وطريقة توظيفها، وبالتالي نجد الجباية بكل أنواعها موضوع المراجعة داخل المؤسسة"[1].

" L'audit fiscal Consiste à se prononcer sur l'ensemble des structures fiscales d'une entité et leur fonctionnement. C'est la fiscalité dans l'entité sous toutes ses formes, qui est l'objet d'audit"

_ وحسب البروفيسور م . كولين (M .P.Colin) :

عرفها كالأتي : "المراجعة الجبائية هي مراقبة إحترام القوانين الجبائية"[2].

" L'audit fiscal est un contrôle du respect de la règle fiscale "

_ أما الأستاذيين (P.BOUGON et J.M.VALLEE) :

من خلال كتابهما المراجعة والتسيير الجبائي فقد عرّفاها كما يلي : "المراجعة الجبائية تسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض إحترام القوانين الجبائية في إطار سياستها التسييرية من جهة وكذا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى"[3].

ومما سبق يمكن تعريف المراجعة الجبائية كمايلي : بأنها إختبار إنتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة ومدى إحترامها للقوانين والتشريعات المعمول بها، فهي العملية التي تهتم بالتأكد والتحقق من مدى إنتظام المؤسسة تجاه

إدارة الضرائب، وكذا تطوير التسيير الضريبي من أجل الإقتصاد في مبلغ الضريبة. وهي مجموع العمليات التي يقوم بها المراجع الداخلي أو الخارجي من أجل :

ـ مراجعة الوضعية الجبائية للمؤسسة؛

ـ إستخراج النقائص المحتملة ذات الطابع الجبائي؛

ـ كشف وتوضيح الإمكانيات التشريعية المقدمة في المجال الجبائي وخاصة تلك التي تسمح بالإقتصاد في الضريبة؛

ـ وضع تحسينات ضرورية على الإجراءات ذات النمط الجبائي؛

ـ تقييم المخاطر الجبائية.

الفرع الثاني : أهمية المراجعة الجبائية

ـ المراجعة الجبائية تسمح بإكتشاف نقاط الضعف ونقاط قوة المؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها وهذا بهدف تصحيح الأولى (نقاط الضعف) والإستغلال الأمثل للثانية (نقاط القوة)، حيث تمكننا من تقييم النجاعة الجبائية، وتسمح بوضع الخطوط العريضة للإستراتجية الجبائية للمؤسسة؛

ـ المراجعة الجبائية تعطي للمؤسسة قابلية إستعمال الجباية لفائدتها من خلال إلتزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجباية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات ....الخ. ويمكننا القول أن المراجعة الجبائية داخل المؤسسة تضمن لها الفعالية والأمن الجبائي.

وكما هو معلوم فإن التشريع الجبائي يفرض إحترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من ناحية الزمن، فالمؤسسات تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية، حيث يؤدي عدم إحترامها بالطبع إلى تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة، وهذا ما تعمل المراجعة الجبائية على تفاديه.

باعتبار أن المراجعة وسيلة لا غاية وتهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بحيث تعتمد هذه الأخيرة في إتخاذ قراراتها على مخرجات المراجعة، لذا فإن أهمية المراجعة الجبائية تم إستنباطها من أهمية المراجعة بصفة عامة. وإن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت مراجعتها من طرف هيئة خارجية محايدة التي تقوم بفحص إنتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وإبداء رأي محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وشرعيتها وسلامتها[1].

أنواع المراجعة الجبائية والإنتقادات الموجهة لها

يمكن النظر إلى المراجعة الجبائية من جانبين أولهما من جانب إدارة الضرائب وثانيهما من جانب المؤسسة، حيث تعمل هذه الأخيرة بتكليف مراجع داخلي أو مراجع خارجي لأداء هذه المهمة.

ونظرا لحداثة هذه المراجعة فقد وجهت لها عدة إنتقادات تتمحور مجملها في جزئية المراجعة الجبائية، وكذا بداية مهمتها وإنتقادات أخرى حول خصوصيتها.

الفرع الأول : أنواع المراجعة الجبائية

بإعتبار أن المراجعة الجبائية هي فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة، حيث يقوم بهذه المهمة شخص أو مجموعة أشخاص يفترض فيهم الكفاءة والإستقلالية اللازمتين للخروج برأي فني محايد حول الوضعية الجبائية للمؤسسة ومدى نجاعة التسيير الضريبي في الإقتصاد من التكلفة الضريبية وهذا بمراقبة مدى إحترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة.

ويمكننا تمييز أنواع المراجعة الجبائية من خلال الجهة التي تقوم بعملية المراجعة وتنقسم من هذه الزاوية إلى :

- المراجعة الجبائية الداخلية؛
- المراجعة الجبائية الخارجية.

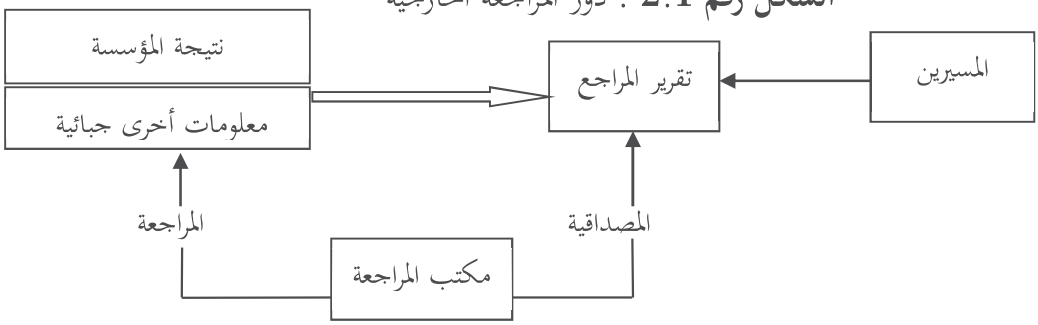
أولا : المراجعة الجبائية الداخلية

إن المراجعة الجبائية الداخلية بصفة عامة هي وظيفة رقابية تمارس داخل المؤسسة، حيث أدى النمو المتزايد في أنشطة الأعمال وكبر حجم المؤسسات وتعقد العمليات التي تقوم بها إلى زيادة الإهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود الرقابة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها بفاعلية وكفاءة، وذلك من خلال تقييم مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية، حماية الأصول، التحقق من دقة وإكتمال السجلات المحاسبية وما تحتوي عليه من بيانات وتقييم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة، كفاءة العاملين فيها إذ ترتب على ذلك الإعتراف بالدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية كوظيفة رقابية تمتد إلى كل الجوانب المالية والتشغيلية في المؤسسة، وإتساع نطاق إستخدامها وأصبحت تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات[1].

ثانيا : المراجعة الجبائية الخارجية

ينسب هذا النوع من المراجعة إلى الجهة التي تقوم بعملية المراجعة والتي هي جهة خارجية محايدة ومستقلة تماما عن المؤسسة هدفها جعل التسيير الجبائي أكثر أداءاً من أجل تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة وذلك بمراجعة القوائم المالية مع التركيز الكبير عن الناحية الجبائية، وتمارس هذه المهمة بصفة متقطعة أو مستمرة، وقد تكون في بعض الأحيان تكملة لمهام المراجعة الداخلية، كذلك المراجعة الخارجية قد تكون مهمة تعاقدية، أي أن المؤسسة تلجأ إلى المراجع الخارجي من أجل القيام بمهمة محدودة في إطار عقد مبرم.

الشكل رقم 2.1 : دور المراجعة الخارجية



المصدر : Olivier Herbach op.cit, P :05.

يظهر دور المراجعة الجبائية الخارجية في الشكل أعلاه، حيث أن مكتب المراجعة يقوم بمايلي :

- التأكد من أن الشركة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها؛
- التحقق من أن العبء الضريبي في حده الأدنى؛
- تحديد الخيارات الضريبية التي أقدمت عليها الشركة.

إن هذا العمل الوقائي والعلاجي لوضعية المؤسسة يكلل بإبداء رأي فني محايد حول الوضعية الجبائية للمؤسسة، ويكون ذلك في شكل تقرير يوجه للمسيرين قصد إتخاذ القرارات المناسبة.

الفرع الثاني : الإنتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية[1]

بإعتبار أن المراجعة الجبائية نوع حديث من أنواع المراجعة فبطبيعة الحال فإنها تتعرض لعدة إنتقادات تصب أغلبها في جزئية وخصوصية هذا النوع من المراجعة وكذا حداثته.

أولا : إنتقادات حول جزئية المراجعة الجبائية

إن مهمة المراجعة الجبائية لا تأخذ بعين الإعتبار إلا الحاجات الجزئية للمؤسسة والمتمثلة في الجانب الجبائي فقط. وتهمل باقي جوانب إحتياجات المؤسسة، حيث تتضح جزئية أو قصور المراجعة الجبائية على أمور جبائية[1]، فالمراجعة الجبائية إذن بإعتبارها عملية تقييم الإحتياجات الجبائية، ومدى إمتثال المؤسسة للقواعد الضريبية، فلا يمكن من الناحية العملية وصفها بأنها مهمة مستقلة، على العكس فهي تمثل جزء من المراجعة المحاسبية التي تركز هي بدورها عادة على رقابة مدى الإنتظام الضريبي، فالمسير المحاسبي والمستشار الجبائي أو حتى محافظ الحسابات كل منهم يعمل على الإجابة عن الإهتمامات الجبائية. خاصة إذا علمنا أيضا أن المراجعة المحاسبية أو حتى المراجعة القانونية تدرج ضمنها البارومترات الجبائية، أي أن مادة الجباية ليست جديدة عن ميدان المراجعة.

ثانيا : إنتقادات حول تاريخ بداية مهمة المراجعة الجبائية

إن التشريع الضريبي أوجب على المؤسسة إلتزامات جبائية محددة تقوم بتأديتها خلال السنة، هذه التصريحات محددة من حيث تاريخ التصريح ومواعيد الأداء وكذا مكان الإيداع وذلك بإختلاف الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة[2]. إن هذه الإلتزامات تجعل بداية مهمة المراجعة الجبائية بالصعوبة بما كان حيث عند إنطلاق هذه الأخيرة ــ مهمة المراجعة الجبائية ــ فإنها تؤدي إلى عرقلة نشاط بعض الوظائف الأخرى كوظيفة الجباية، وظيفة المحاسبة ... وغيرها، خاصة إذا كانت هذه المهمة خارجية وغير دورية.

ثالثا: إنتقادات حول إستقلالية المراجعة الجبائية

خلال مهمة المراجعة الجبائية يعمل المراجع على دراسة العناصر الجبائية للمؤسسة، فقبل أن يبدي رأيه حول صحة المعلومات والقوائم المالية يجب عليه أن يقوم بدراسة المفاهيم الجبائية ومدى تأثيرها على القوائم المالية.

وبما أن المحاسبة والجباية عنصران مكملان لبعضهما فيما يخص الحالة التسييرية للمؤسسة، فالقيام بالمراجعة المحاسبية يؤدي بالضرورة إلى القيام بالمراجعة الجبائية، وكذلك وجود المراجعة القانونية التي تسمح بمراجعة الأحكام القانونية للمؤسسة بما فيها المسائل الجبائية. ومن هنا يمكن أن نتسائل حول إستقلالية المراجعة الجبائية وقابلية الجباية أن تكون هدف لمراجعة خاصة. علما أن الجباية هي عبارة عن مادة مشتركة بين القانون والمحاسبة وهاتين المادتين خاضعتين لمهمة المراجعة.

رابعا : انتقادات حول حداثة المراجعة الجبائية

إن عنصر الحداثة بالنسبة للمراجعة الجبائية هو محل نزاع لدى الممارسين، حيث يعتبر المعارضين لفكرة الحداثة أن المراجعة الجبائية ليست أعمال وممارسات جديدة، بل هي عبارة عن أعمال قديمة للمراجعين المحاسبين أو المستشارين الجبائيين، فالروابط الموجودة بين المحاسبة والجباية هي روابط قوية ومتينة جداً، فالمراجعة كانت في بادئ الأمر مقتصرة في ميدان المحاسبة والمالية إستوجب عليها ضروريا أن تنبعث نحو الجباية التي أصبحت ذات مكانة مهمة ومؤثرة في حياة المؤسسة مع الأخطار المالية التي تنجم عنها في حالة التسيير السيئ للقواعد والقوانين الجبائية، ونظراً لتعقد القواعد والقوانين الجبائية وضعت المؤسسة أمام أخطار حقيقية إذ لم تحترمها ولم تطبقها، هذا كله أدى إلى زيادة الإهتمام بالمراجعة الجبائية رغم أنها أعمال وممارسات قديمة.

علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى والمفاهيم المشابهة لها

بإعتبار أن المراجعة الجبائية نوع من أنواع المراجعة، ولمعرفة أهدافها وحدودها يتطلب منا توضيح علاقاتها بباقي أنواع المراجعة وكذا بالمفاهيم الأخرى المشابهة لها.

الفرع الأول : علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى

تعرف المراجعة الجبائية بأنها فحص إنتقادي للوضعية الجبائية للمؤسسة، ومن أجل الإحاطة والإلمام بموضوع المراجعة الجبائية والجدوى منها وفهم الدور الذي تقوم عليه، سوف نقوم بتوضيح العلاقة بينها وبين أهم أنواع المراجعات الأخرى. وهي المراجعة المحاسبية، والمراجعة العملياتية (مراجعة العمليات).

أولا : العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية

هذان النوعان من المراجعة متشابهان كثيراً على مستوى منهجية المراجع ففي كلا النوعين نجد أن المراجع يعتمد على نظام المعلومات المطبق في المؤسسة وكذلك أن كلاهما يرتكز على مجموعة من القوانين والمبادئ والتي تتمثل في مجموعها القواعد الجبائية والمحاسبية لأداء عملية المراجعة، فمثلاً نجد أن التشريع الجبائي في الجزائر ينص عن حساب الإهتلاك وعلى تطبيقه بمعدل ثابت أو بمعدل متناقص، أو متزايد ولكن عند تطبيق الإهتلاك بمعدل متناقص أو متزايد يجب إعلام إدارة الضرائب بذلك.

ففي هذه الحالة فإن كلا من المراجع المالي (المحاسبي) والمراجع الجبائي سوف يقومان بعملية مراجعة التسجيلات المحاسبية الخاصة بالإهتلاك وفقا لهذه التشريعات، وعندها فلا نجد أي اختلاف. ففي المراجعة المحاسبية يقوم المراجع بالإعتماد على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه للمصادقة على نوعية القوائم المالية، إذ يقتصر دوره على فحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها[1]، بحيث يطلع في عمله هذا على جل المستندات الثبوتية، فهو إذن يتبع طريقة منتظمة للحصول على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو ظاهر في الدفاتر والسجلات حول الأحداث الإقتصادية للمؤسسة بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم

المالية عن الوضع المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة في تلك الفترة.

وكما سبق وأن ذكرنا بأن المراجعة الجبائية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي فني عن مدى سلامة الإقرارات الضريبية المودعة ومدى انتظام المؤسسة تجاه إدارة الضرائب، حيث تهتم كذلك بتطوير التسيير الضريبي من أجل الإقتصاد في مبلغ الضريبة.

وعليه فالمراجع الجبائي يقوم بفحص الإقرارات الجبائية التي تحدد مبلغ الضرائب والرسوم المدفوعة إنطلاقا من التحديد الصحيح للأسس الخاضعة للضريبة، فعلى سبيل المثال ولحساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع، أو الرسم على النشاط المهني يجب تحديد وبدقة رقم الأعمال المحقق الذي بدوره كان موضوع فحص من طرف المراجع المحاسبي. وكذلك الأمر بالنسبة لحساب النتيجة الجبائية، فالمراجع يقوم بحسابها إنطلاقا من النتيجة المحاسبية وذلك عن طريق التأكد من صحة ودقة الدفاتر المحاسبية.

وبصفة عامة فالمراجعة المحاسبية تحدد الأسس التي يعتمد عليها المسير الجبائي في إعداد التصريحات الجبائية من خلال المصادقة على سلامة رقم أعمال المؤسسة وكذا النتيجة المحققة الذين يمثلان الأسس الخاضعة للضريبة.أي أن المعطيات المحاسبية هي أساس تحديد الوعاء الضريبي، وكذلك أنه من المستحيل إعداد حسابات الميزانية وتحديد النتيجة المحاسبية مع الجهل بأحكام القوانين الضريبية .

ثانيا : العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة العملياتية

إن مراجعة العمليات هي عبارة عن مراجعة أداء المؤسسة، من أجل الوصول إلى التحقيق الفعلي للأهداف المسطرة، حيث تهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، وعليه فمراجعة العمليات أوسع نطاقا من المراجعة الجبائية بحيث تشمل مراجعة جميع الوظائف والعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

أما المراجعة الجبائية فهي تقتصر على الأمور الجبائية فقط داخل المؤسسة، ورغم جزئية وقصور المراجعة على الجانب الجبائي إلا أننا نلاحظ تكاملا في أهداف كلا المراجعتين خصوصا إذا كان من بين العمليات التي يتم مراجعتها عمليات تتعلق بأمور جبائية، فنجد أن مراجعة العمليات حينها تستفيد من المراجعة الجبائية والعكس صحيح، وبالمقابل قد لا نلاحظ هذا التكامل بين النوعين في حالة ما تعدت (تجاوزت) مراجعة العمليات عمليات تتعلق بأمور جبائية.

ولتسليط الضوء أكثر على العلاقة بين المراجعتين نقوم بمقارنة مراجعة العمليات بالمراجعة الجبائية التي تتم على مستوى مصالح الضرائب، والمراجعة الجبائية التي تتم من خلال مراجع داخلي أو خارجي، فنجد من خلال المراجعة التي تقوم بها مصالح الضرائب إن هذه الأخيرة قد تنجم عنها عقوبات مالية وفقدان إمتيازات جبائية وهذا

نتيجة القصور والإخلال بالإلتزامات الضريبية. أما مراجعة العمليات فينتج عنها رأي في شكل تقرير حول مدى سيرورة العمليات في المؤسسة كما يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة الأكثر صوابا والأقل إحتمالاً للخطأ[1].

أما علاقة مراجعة العمليات بالمراجعة الجبائية التي تتم من خلال مراجع داخلي أو خارجي فإنها تكمن في أن كلا النوعين يستفيدان من بعضهما إذا كانت عمليات المراجعة متشابهة، لكنهما يختلفان في أن مراجعة العمليات أوسع نطاقا حيث تمتد إلى قضايا تمويلية، تسييرية...إلخ. أما المراجعة الجبائية فيتم التركيز على الجانب الجبائي. بحيث يتم التدقيق وبصفة معمقة حول التسجيلات المختلفة، ويعتمد في ذلك على التشريعات الجبائية.

الفرع الثاني : المراجعة الجبائية والمفاهيم المشابهة لها

حتى يتسنى لنا الفهم الجيد للمراجعة الجبائية وتحديد دورها بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية، يجب التمييز بينها وبين بعض المفاهيم المشابهة لها والمتمثلة في الإستشارة الجبائية والتسيير والتحقيق الجبائيين.

أولا : المراجعة والإستشارة الجبائية

إن المراجع ملزم قانونا بعدم التدخل في تسيير المؤسسة، إلا أن له إمكانية التعبير عن رأيه بتقديم توصيات وذلك في حدود مهمته، فهو يقترح حلولا للمشاكل الجبائية التي اكتشفها خلال أداء مهمته. أما الإستشارة فهي تتم دون عملية مراجعة مسبقة، لأن المؤسسة بإمكانها إستشارة خبراء في مجالات مختلفة كالجباية أو المحاسبة مثلا حول نقطة معينة أو مشروع معين دون أن تكون هذه الإستشارة مسبوقة بعملية مراجعة، إذن فالإختلاف الجوهري بين المراجعة الجبائية والإستشارة الجبائية هو أن المستشار الجبائي يعلم مسبقا بالمشاكل التي يقترح لها حلولا على عكس المراجع الجبائي الذي يكتشفها خلال عملية التحقيق التي يقوم بها.

ثانيا : المراجعة والتسيير الجبائي

إن الأهمية المتزايدة في حياة المؤسسة، ووجود ما يعرف بفضاء الحرية الجبائي (الخيارات الجبائية) والذي يجب على المؤسسة توظيفه للوصول إلى حل جبائي أمثل، هذه العوامل أدت إلى ظهور ما يسمى بالتسيير الجبائي الذي يرتكز على التحكم في نوعين من القرارات وهي[2]:

ـ القرارات القانونية أو الجبائية، وهي قرارات ترتكز على أفعال ذات طبيعة جبائية، والتي تترك مكانا لإستغلال هامش التصرف (المناورة) الجبائي للقواعد القانونية والجبائية التي تخضع لها المؤسسة، وهذا للوصول إلى حل جبائي أمثل.

ـ قرارات خارجة عن المجال القانوني والجبائي، وهي قرارات تخص تسيير آثار الضريبة وليس الضريبة في حد ذاتها، حيث أنها قرارات تخرج عن الميدانين القانوني والجبائي. فالمسيرين إذن لا يسعون من وراء هذه القرارات للوصول إلى أحسن حل جبائي بل يسعون للوصول إلى آثار ونتائج مثلى لحل جبائي معطى مسبقا.

أما المراجعة الجبائية فهي تقدير لمدى إستعمال المؤسسة للأدوات القانونية والجبائية المتاحة، وهذا من خلال التحقق من أن هذا الإستعمال يسمح للمؤسسة بالوصول إلى حل جبائي ملائم والذي يجعلها تسلك طريقا أقل خضوعا للضريبة، وبالتالي فإن مجال المراجعة الجبائية هو مراقبة القرارات القانونية أو الجبائية للمؤسسة وبعبارة أخرى هي مراقبة الخيارات الجبائية الإستراتجية منها والتكتيكية.

إذن فالمراجعة الجبائية تعتبر أداة من أدوات التسيير الجبائي، بإعتبارها تسمح بتشخيص الإلتزامات الجبائية للمؤسسة، وتخفيض العبء الجبائي، وجعل التسيير أحسن أداء وأكثر فاعلية.

ثالثا : المراجعة والتحقيق الجبائي

من خلال سير المهمة لكل منهما يمكننا القول بأن المراجعة الجبائية والتحقيق الجبائي شيء واحد إلا أن التحقيق الجبائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يمكن أن ينتج عنه عقوبات مترتبة عن عدم الإنتظام أما المراجعة الجبائية فتهدف إلى إكتشاف عدم الإنتظام لتجنب العقوبات لاحقا.