الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليـــــم العـــالي والبحـــــث العلـــــمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: تدقيق محاسبي

الرقـــابة الجبائية القبلية لتقليل الخطر الضريبي في مؤسسة إقتصادية من وجهة نظر المراجع الخارجي

دراسة حالة الشركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي

تحت إشراف الدكتور:

مصطفى عوادي

إعداد الطالب:

عبد القادر عوادي

فارس بله باسي

لـــجنة المناقشة

لعبيدي مهاوات	**أستاذ محاضر (أ) بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي**	**رئيسا**
مصطفى عوادي	**أستاذ محاضر (أ) بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي**	**مشرفا ومقررا**
نصر رحال	**أستاذ محاضر (أ) بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي**	**مشرفا مساعدا**
صالح حميداتو	**أستاذ مساعد (أ) بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي**	**ممتحنا**

السنة الجامعية: 2017/2016

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليـــــم العـــالي والبحـــــث العلـــــمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: تدقيق محاسبي

الرقـــابة الجبائية القبلية لتقليل الخطر الضريبي في مؤسسة إقتصادية من وجهة نظر المراجع الخارجي

دراسة حالة الشركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي

تحت إشراف الدكتور:

مصطفى عوادي

إعداد الطالب:

عبد القادر عوادي

فارس بله باسي

لـــجنة المناقشة

لعبيدي مهاوات	أستاذ محاضر (أ) بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	رئيسا
مصطفى عوادي	أستاذ محاضر (أ) بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	مشرفا ومقررا
نصر رحال	أستاذ محاضر (أ) بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	مشرفا مساعدا
صالح حميداتو	أستاذ مساعد (أ) بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	ممتحنا

السنة الجامعية: 2017/2016

بسم الله الرحمان الرحيم

الإهداء

إلى أغلى وأعز ما أملك في هذا الوجود والدتي حفظها الله وجزاها عنا كل الخير.

إلى روح والدي الطاهرة رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه.

إلى كل أخواني وأخواتي وأبناءهم وبناتهم.

إلى كل الأهل والأقارب ومن كان لهم فضل تلقيني العلم النافع.

إلى جميع الأصدقاء والزملاء.

إلى هؤلاء جميعا أهدي هذا العمل المتواضع.

عبد القادر

الإهداء

إلى أعز ما أملك راحة الفؤاد وقرة العين إلى أمي الحبيبة.

إلى قدوتي الدائمة ومثلي الأعلى في الحياة أبي العزيز.

إلى كل إخوتي وأخواتي.

إلى كل الأصدقاء.

فارس

شكر وتقدير

إن أول الشكر هو لله الواحد ذو الفضل العظيم على جميع نعمه.
نتقدم بجزيل الشكر الخالص والخاص إلى الدكتور **مصطفى عوادي**
على مساعدتنا في إنجاز هذا العمل.
ونشكر عمال و إطارات الشركة المتـــعددة الأشغال وخاصة
الرئيس المدير العام الذين قدموا لنا كل المعلومات و التسهيلات
وكذلك محاسب المؤسسة و محافظ الحسابات.
كـــما نتوجه بالشكر إلى كل من وقف بجانبنا وأمـــدنا بيد
المساعدة ولو بكلمة طيبة.

عوادي & بله باسي

الملخص

تواجه المؤسسات الإقتصادية الجزائرية العديد من الصعوبات والمخاطر التي قد تؤدي إلى توقفها عن النشاط، لذلك أسندت الدولة الجزائرية مهمة الحفاظ على هذه المؤسسات إلى المراجع الخارجي لما له من دور كبير في حمايتها من كل المخاطر التي قد تواجهها.

ومن بين المخاطر التي يركز عليها المراجع الخارجي نجد الخطر الضريبي الناجم عن الرقابة الجبائية التي تجريها مصالح الإدارة الجبائية، حيث يترتب عنها تسويات ضريبية كبيرة تهدد نشاط المؤسسة، وتدخل المؤسسة بسببه في دوامة المنازعات الجبائية.

ومن أجل تفادي ذلك توجب على المراجع الخارجي أن يقوم بعمل رقابة جبائية قبلية أثناء قيامه بمهمته للتأكد من استيفاء كل الالتزامات الضريبية التي ينص عليها القانون، واستدراك الأخطاء الجبائية التي وقعت فيها المؤسسة وتصحيحها قبل قيام الإدارة الجبائية بمراقبة المؤسسة.

هذه العملية مهمة جداً للمؤسسة وتساهم في حماية المؤسسة والمجتمع ككل.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية القبلية، المراجع الخارجي، الخطر الضريبي، الإدارة الجبائية، الالتزامات الضريبية.

Résume:

Les Enterprises économiques algériennes font face à des nombreuses difficultés et des risques qui conduisent à l'arrêt de l'activité, de sorte que l'Etat algérien confier la tâche de maintenir ces Entreprises au Commissaire des comptes en raison de son rôle important dans la protection de tous les risques que vous pourriez rencontrer.

Parmi les risques qui nous trouvons le risque fiscal résultant du contrôle fiscal effectué par les services de l'administration fiscale, car elle entraîne des régularisations fiscaux importants menacent la vie de l'entreprise, et mène l'entreprise au cycle des litiges fiscaux.

Donc le Commissaire aux comptes doit procéder à une contrôle fiscale au cours de sa mission de veiller à respecter les obligations fiscales prévue par la loi et rectifier les erreurs fiscale faites par l'entreprise produite et les corriger avant l'administration fiscale pour surveiller entreprise.

Ce processus est très important pour l'entreprise et contribuer au développement de l'entreprise et la société dans son ensemble.

Mots-clés: contrôle fiscal, le vérificateur externe, le risque fiscal, l'administration fiscale, les obligations fiscales.

قائمة المحتويات

الإهداء .....

شكر وتقدير .....

الملخص I

قائمة المحتويات II

قائمة الجداول IV

قائمة الأشكال V

قائمة الملاحق VI

قائمة الاختصارات والرموز VI

المقدمة العامة.....أ-ح

الفصل الأول الإطـــار النظري والقانوني للرقابـــة الجبائـــية والخطر الضريبي المتولد عنها 1

تمهيد 2

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية 3

المطلب الأول: الإطار النظري والقانوني للرقابة الجبائية..... 3

المطلب الثاني: الرقابة الجبائية من منظور المدقق الخارجي والإدارة الجبائية 9

المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية للمخاطر والخطر الضريبي.....17

المطلب الأول: الخطر تعريفه وأشكاله 17

المطلب الثاني: ماهية الخطر الضريبي في المؤسسات الإقتصادية.....22

خلاصة الفصل.....35

الفصل الثاني دراسة تطبيقية في شركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي (S.O.P.T EL OUED) 36

تمهيد 37

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل التربص 38

المطلب الأول: لمحة حول الشركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي (S.O.P.T EL OUED) 38

المطلب الثاني: التدقيق الضريبي من طرف المراجع الخارجي 49

المبحث الثاني: فحص الحسابات المتعلقة بالضرائب من طرف المراجع الخارجي.....56
المطلب الأول: الضرائب المرحلية 56
المطلب الثاني: الضرائب السنوية 69
خلاصة الفصل.....72
الخاتمة العامة 73
قائمة المراجع والمصادر.....78
الفهرس 84
الملاحق.....90

قائمة الجداول

الـــــــرقم	عنـــــــوان الجـــــــدول	الصفحة
(01-02)	البطاقة التقنية للشركة المتعدد الأشغال	40
(02-02)	قائمة العتاد للشركة المتعددة الأشغال	41
(03-02)	توزيع المستخدمين في الشركة الأشغال	48
(04-02)	جدول الخاص بالزبائن	59
(05-02)	جدول مقارنة بين أرقام الأعمال	60
(06-02)	جدول كشف الرسوم للاسترجاع	62
(07-02)	جدول لمقارنة التصريح بالرسم على القيمة المضافة المستحقة والمدفوعة وتحديد الضرائب التكميلية	64
(08-02)	جدول لمقارنة التصريح بالرسم على النشاط المهني المستحقة والمدفوعة و تحديد الضرائب التكميلية	65
(09-02)	جدول توضيحي لتواريخ دفع الأقساط ونسبتها	70
(10-02)	جدول توضيحي لكيفية حساب الأقساط ومقارنته مع الضريبة	71

قائمة الأشكال

الـــــــرقم	اسم الشـــــــكل	الصفحة
(01-01)	الجهات المعنية بالرقابة الجبائية	07
(02-01)	الرقابة الجبائية	08
(03-01)	الرقابة الجبائية المفروضة على المؤسسة الإقتصادية	10
(04-01)	أشكال الرقابة الجبائية	16
(05-01)	مسببات الخطر	20
(06-01)	مظاهر المخاطر في المؤسسة الإقتصادية	24
(07-01)	عملية إدارة المخاطر في المؤسسة	29
(08-01)	خطوات تسيير المخاطر	34
(01-02)	الهيكل التنظيمي للشركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي (SOPT. EL OUED)	43

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
(01)	التصريح الجبائي (G50)	91
(02)	التقرير المراجع الخارجي	94
(03)	الميزانية الجبائية	98
(04)	المستخرج الضريبي	102
(05)	القانون الأساسي لشركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي	103
(06)	فاتـــــورة الــبيع	104
(07)	فاتـــــورة الــشراء	105

قائمة الاختصارات والرموز

الإختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
TAP	Taxe sur l’activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة

المقـــدمة العـــامـــة

تمهيد

تســـعى المؤســـسات الإقتصادية لتوفير أكبر قدر ممكن من المعلومات ذات الموثوقية العالية حول مركزها المالي والنتائج المحققة وأرقام الأعمال خلال سنوات النـــشاط، وإن هـــذه المعلومات لا تكـــفي أن تـــتوفر فقط بل يجب أن تكـــون معـــبرة ويمكن الإعـــتماد عليها، وإن إدارة المؤســـسة هي المـــسؤولة عن توفير جملة من المتطلبات لإعـــداد القوائم المالية حتى تكون ذات مصـــداقية كبيرة، ولا يتم التدقيق في هذه القوائم المـــالية إلا عن طريق مراجع خارجي للمؤسسة عبر إصداره لتقريره النهائي، ويقوم كذلك بالتدقيق في عملية التسيير الجبائي لتفادي المخاطر وخاصة المخاطر الضريبية.

إن المؤسسة الإقتصادية معرضة للعديد من المخاطر بمختلف أنواعها، ومن أكثر المخاطر التي تهدد إستمراريتها نجد المخاطر الضريبية الناجمة عن الأخطاء في التسيير الجبائي، وعدم إلمام إدارة المؤسسة بالتشريعات الضريبية التي قد تؤدي الى أن تكون المؤسسة محل رقابة ضريبية من قبل الإدارة الجبائية، وهذه المخاطر تعترض المراجع الخارجي عند قيامه بمهامه الخاصة بالمراجعة، وبالتالي إذا كانت المؤسسة تعتمد على المراجعة الخارجية كوسيلة رقابية داخل المؤسسة، فإنها تعتمد عليها كذلك لتحسين التسيير وتأهيل المؤسسة وهذا من خلال اكتشاف مختلف عناصر الخلل والأخطاء وتصحيحها وتجنبها في الدورات المقبلة، وبالتالي فإن الرقابة الجبائية في المؤسسة من قبل المراجع الخارجي تعتبر عاملا هاما يساهم في حماية المؤسسة من الخطر الضريبي.

ومن ما سبق طرحه وفي ظل الظروف والمتغيرات الجديدة، ولتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بطرح إشكالية دراستنا في الصيغة التالية:

كيف تساهم الـــرقابة الجـــبائية القبلية من طرف الـــمراجع الخـــارجي في التقليل من الخطر الضريبي؟

وللإجابة على إشكالية البحث إرتأينا وضع التساؤلات التالية:

- في ماذا تتمثل الرقابة الجبائية القبلية وما هي أهدافها وأشكالها؟
- ما هي أهمية الرقابة الجبائية من منظور المراجع الخارجي؟
- ما هي المخاطر في المؤسسة الإقتصادية وما هي مسبباتها؟
- في ماذا يتمثل الخطر الضريبي وما دور المراجع الخارجي في تقليله؟

1- فرضيات البحث:

على ضوء ما تم طرحه من خلال كل من الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الجزئية المراد الإجابة عليها صياغة الفرضيات الآتية:

- الرقابة الجبائية القبلية هي فحص الضرائب والرسوم والتصريحات الجبائية يقوم بها المراجع الخارجي داخل المؤسسة لإيجاد الأخطاء أو التجاوزات وتصحيحها؛
- تكمن أهمية الرقابة الجبائية في التحوط من المخاطر الضريبية المتأتية من طرف الإدارة الضريبية؛
- إن المخاطر هي المشاكل أو المجازفات أو الأخطاء التي تقع فيها المؤسسات نتيجة للعديد من المسببات المختلفة؛
- الخطر الضريبي هو الغرامات والخسائر والتسويات الضريبية التي تقع فيها المؤسسة نتيجة لمراقبتها من قبل الإدارة الجبائية التي تؤثر على نتيجة دورتها، وبالتالي فإن دور المراجع الخارجي هو التقليل أو تفادي من شدة الخطر.

2- مبررات اختيار البحث:

تتمثل أهم الأسباب التي جعلتنا نختار هذا الموضوع والبحث فيه مايلي:

- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع خاصة في مجال المحاسبة الضريبية نظرا لأهميته مستقبلا سواءا في المسار الأكاديمي أو المسار المهني؛
- يعتبر موضوعا جديدا من حيث الطرح خاصة مع التحديثات القانونية الأخيرة الصادرة في 2017؛
- العمل على تنويع مواضيع البحث في مجال هذا التخصص؛
- العمل على توفير المادة العلمية للطلبة خاصة في الجانب المهني.

3- أهداف البحث:

بالإضافة إلى محاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة والسعي لإختبار الفرضيات المتبناة فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- إظهار الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في المجال الإقتصادي ككل وخاصة في المجال المحاسبة الضريبية؛
- إظهار مختلف التقنيات والإجراءات الواجب إتباعها بغية التحوط من الخطر الضريبي؛
- دراسة مختلف الأخطاء التي يقع فيها المسير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية؛
- إدراج التسيير الجبائي ضمن وظائف التسيير المالي للمؤسسات الإقتصادية، لما له من أهمية بالغة.

4- أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الرقابة الجبائية في الاقتصاد الوطني بشكل عام وخاص التي ترغب في الحد والتقليل من المخاطر الضريبية داخل المؤسسة الاقتصادية، ومن الآليات التي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها هي الرقابة الجبائية من طرف المراجع الخارجي الذي تعتبر من أبرز الوسائل الوقائية.

ونظرا لقلة الدراسات التي اهتمت بتفسير دور المراجع الخارجي في تقليل أو الحد من الخطر الضريبي في المؤسسات الاقتصادية، وبالتالي هذه الدراسة سوف تساعد وتشجع الباحثين على إجراء دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.

5- حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن الدراسة إرتبطت بحدود مكانية وزمانية:

- **الحدود المكانية:** فلقد اخترنا " شركة متعددة الأشغال S.O.P.T EL OUED " كنموذج للدراسة.
- **الحدود الزمنية:** سنركز في دراستنا على رأي المراجع الخارجي من سنة 2012 إلى يومنا هذا.

6- المنهج المتبع وأدوات الدراسة:

لقد اعتمدنا في دراستنا هذه على المنهج الوصفي عند طرحنا للجانب النظري للدراسة، أما في الفصل التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي، عن طريق تتبع الجانب الجبائي في تقارير المراجع الخارجي.

أما بالنسبة للأدوات المستخدمة في الدراسة هي:

على مستوى الجانب النظري فقد اعتمدنا على المسح المكتبي من الكتب والمذكرات والدوريات على مستوى العديد من المكتبات وعلى مواقع الإنترنت، أما على المستوى التطبيقي فقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات والمعلومات و القوائم المالية وتقارير محافظ الحسابات التي تم جمعناها من خلال زيارتنا الميدانية لـــ" شركة متعددة الأشغال "S.O.P.T EL OUED ".

وذلك من خلال مجموعة من الأسئلة ولاستفسارات الموجهة لإطارات ومسئولي الإدارة المالية والمحاسبة وكذلك أجرينا العديد من المقابلات الشخصية مع العديد من محافظي الحسابات بولاية الوادي وخاصة السيد محافظ حسابات الشركة محل التربص.

7- الدراسات السابقة:

- دراسة سمية قحموش، المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية، البحث هو عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012، إشكاليتها حول: ما هو دور المراجعة الجبائية في التحسين من جودة التصريحات الجبائية؟.

حيث قسمت دراستها إلى ثلاث فصول، قامت في الفصل الأول بشرح مفهوم المراجعة وأهميتها والجهات المعنية بها، وفي الفصل الثاني تناولت مفهوم التصريحات الجبائية وأنواعها، أما الفصل الثالث هو عبارة عن دراسة تطبيقية تبرز العلاقة بين المراجعة الجبائية وجودة التصريحات من خلال دراسة بعض ملفات المكلفين لمديرية ضرائب ولاية بسكرة.

- دراسة بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، البحث هو عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، إشكاليته حول: ما مدى تأثير مردودية المراجعة الضريبية على مكافحة التهرب الضريبي؟.

حيث قسم دراسته إلى خمس فصول، حيث تطرق في الفصل الأول حول المفاهيم العامة للمراجعة، بينما في الفصل الثاني حول ظاهرة التهرب الضريبي وأثره، أما في الفصل الثالث حاول إبراز أهم الوسائل والتقنيات من أجل الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، ثم شرح في الفصل الرابع تقنيات المراجعة الجبائية مظهرا أهم طرقها ومراحل تنفيذها، وفي الفصل الخامس قام بتحليل وتقييم مردودية المراجعة الجبائية.

- دراسة صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية الوادي، البحث هو عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012، وإشكاليتها حول: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية؟.

وتعد من أهم الدراسات التي أفادتنا وسهلت علينا إستيعاب الكثير من المفاهيم، حيث قسم دراسته إلى أربع فصول، حيث تطرق في الفصل التمهيدي على مفاهيم أساسية حول الجباية والمراجعة، وأما في الفصل الأول تطرق إلى ماهية المراجعة الجبائية للمؤسسة الإقتصادية، وتطرق في الفصل الثاني على تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الإقتصادية، ودراسة تطبيقية في الفصل الرابع.

8- صعوبات البحث:

لا تخلو أي دراسة من الصعوبات والعراقيل، ويمكن صياغة ما صادفنا من صعوبات أثناء دراستنا لهذا الموضوع فيما يلي:

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع ما جعلنا نعتمد على القوانين والإجراءات الجبائية وعلى الخبرة الشخصية لمحافظ الحسابات؛
- وجود خلط كبير في المعلومات، لعدم وجود كفاءة والخبرة في المجال؛
- معظم الدراسات السابقة قديمة، وبالتالي لا يمكنها إفادتنا أو إفادة أي باحث آخر.

9- هيكلة وأجزاء البحث:

لانجاز هذه الدراسة قمنا بتقسيمها إلى فصلين تضمنا تلخيصا عاما وإختبارا للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، وعرض النتائج التي توصلنا إليها.

الفصل الأول: الإطـــار النظري والقانوني للرقابـــة الجبائـــية والخطر الضريبي المتولد عنها

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية في شركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي (S.O.P.T EL OUED)

الفصل الأول

تمهيد

تكتسي الضرائب أهمية كبيرة بالنسبة للدولة، نظرا لما توفره من موارد هامة للخـــزينة العمومية، لذلك فـــإن المكلفين بالضريبة يسعون بكل الأساليب القانونية وغير القانونية للتملص من الضريبة، لذلك وضعت إدارة الضرائب آليات عديدة لمكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي من أهمها الرقابة الجبائية لما لها من دور فعـــال (وقائي وعلاجي) في دفع المكلفين إلى احترام القانون الجبائي وتسديد ما عليهم من ضرائب ورسوم.

هذا الدور الوقائي الذي تلعبه الرقابة الجبائية يقوم بـــه محافظ الحسابات في المؤسسة محل المراقبة، فهو يولي أهمية كبيرة للتسيير الجبائي ويضمن احترام القانون ويحرص على تسديد الضرائب والرسوم لتفادي الخطر الضريبي المتولد عن الرقابة الجبائية، حيث يشكل الخطر الضريبي من أهم المخاطر التي تهدد حياة المؤسسة الاقتصادية ويعرقل إستمراريتها، وقد يؤدي إلى توقفها عن النشاط تماما.

ونظرا لأهمية هذا الموضوع ارتأينا تسليط الضوء على كيفيات إجراء الرقابة الجبائية لدى الإدارة الجبائية ثم ننتقل إلى عمل محافظ الحسابات في هذا الصدد.

حيث تجدر بنا الإشارة إلى معرفة بعض المفاهيم التي تقودنا إلى فهم الموضوع الذي إرتأينا أن يكون مخصصا للمفاهيم العامة والأساسية حول الرقابة الجبائية والخطر الضريبي والذي تم تقسيمه إلى مبحثين وهما:

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية؛

المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية للمخاطر والخطر الضريبي.

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية

يعد موضوع الرقابة الجبائية من المواضيع الهامة بالنسبة لطلبة المحاسبة والتدقيق، نظرا لعلاقته الكبيرة بمحاسبة المؤسسة الاقتصادية، والرقابة الجبائية هي آلية للتدقيق في صحة هذه المحاسبة ومكافحة الغش والتهرب الضريبي، وضعتها الإدارة الجبائية لضمان احترام القانون الجبائي، لذلك على المحاسب أن يتحكم جيدا في تسيير الضرائب والرسوم، ويفهم جيدا متطلبات الرقابة الجبائية، هذا المجال يطلق عليه كذلك بالمحاسبة الضريبية وهو مجال يربط بين علم المحاسبة والجباية، وعليه ارتأينا أولا التطرق إلى الرقابة الجبائية حسب منظور الإدارة الجبائية لفهم علاقتها بمحاسبة المؤسسة وإيجاد الروابط المشتركة بينهما، ومن أجل فهم عملية الرقابة الجبائية سنتطرق إلى مختلف المفاهيم المرتبطة بالرقابة الجبائية بالتركيز على الإطار القانوني، حيث قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين وهما كما يلي:

المطلب الأول: الإطار النظري والقانوني للرقابة الجبائية؛

المطلب الثاني: الرقابة الجبائية من منظور المدقق الخارجي والإدارة الجبائية.

المطلب الأول: الإطار النظري والقانوني للرقابة الجبائية

سنتطرق في هذا المطلب إلى الإطار النظري والإطار القانوني المتعلق بالرقابة الجبائية كما يلي:

الفرع الأول: ماهية الرقابة الجبائية

أولا: تعريف الرقابة الجبائية:

تعددت التعاريف المتعلقة بالرقابة الجبائية، حيث تعد الوسيلة الأكثر فاعلية للكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي بحيث تعرف كما يلي:

يقصد بالرقابة بشكل عام هو فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا يطمئن المراقب سوءا كانت تقريرا عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية معينة أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة.[1]

وهي المراقبة على التصريحات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو إتاوة.[2]

الرقابة الجبائية هي المقابل المنطقي للنظام الجبائي التصريحي للمكلف بالضريبة، وبالتالي فإن المكلف بالضريبة يقوم بإيداع المعلومات المتعلقة بنشاط مداخيله وعلى شكل تصريحات للإدارة الجبائية.[3]

---

[1]- **عبد الفتاح الصحن**، مبادئ وأسس المراجعة، الطبعة الثانية، مؤسسة شباب الجامعة، 1974، ص: 04.

[2]- المادة 18-1، قانون الإجراءات الجبائية 2017.

[3]- Ministère de finance, **guide de vérification**, DGI DRV , Alger, édition 2001, p.1.

وتـــعرف أيضا تشخيص محتـــوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتـــحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة.[1]

الرقابة الجبائية هي عملية التأكد من مصداقية التصريحات الضريبية لمكلف ضريبي، بهدف تكوين رأي عام يسمح بتشخيص مختلف الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة، من أجل التقليل من المخاطر الضريبية تجاه المكلف، وتحسين عملية التسيير الجبائي له.[2]

كما تعتبر الرقابة الجبائية جزء من عملية التسيير الجبائي، فعلى المسير الناجح التحكم جيدا في هذه العملية، وعليهم أن يعمل على إدماج الجانب الجبائي في إطار التسيير العام في المؤسسة، لذلك فإن الرقابة الجبائية يعتبر عنصر مهما في عملية التسيير الجبائي ولكن مجالات تحقيقاته أضيق من مجال تحقيق التسيير الجبائي، لأنه يركز على تطبيق الخيارات الجبائية واستعمالها.[3]

ثانيا: الأهداف العامة للرقابة الجبائية

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الرقابة الجبائية تهدف إلى:

1- أهداف قانونية:

وتتمثل في مدى تطابق مختلف العمليات المالية التي تخص المكلفين مع مختلف القوانين وخاصة الجبائية، وحرصا على ذلك تعتمد الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لعقاب المكلفين الذين يرتكبون مخالفات للتهرب من تسديد مستحقاتهم تجاه المصالح الضريبية.[4]

2- أهداف إدارية:

تساعد الرقابة الجبائية الإدارة الضريبية وذلك عن طريق المعلومات المقدمة لها والتي تساهم بشكل كبير في زيادة المردودية والفعالية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات والانحرافات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار التي تنجر عنها لاتخاذ أفضل القرارات لتسيير سياستها الجبائية بشكل مثالي وسليم.[5]

---

[1]- **بوعلام وهبي**، مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الغش الضريبي، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر، 2009، ص: 06.

[2]- **J. M. Vallée**, Audit et gestion fiscal, éd clef atof, Paris, 1986, p: 53.

[3]- **سميرة بوعكاز**، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، ص: 122.

[4]- **علي بساعد**، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص: 22.

[5]- **إلياس قلاب دبيح**، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر، (2010-2011)، ص: 20.

3- أهداف اقتصادية:

من أهداف الرقابة الجبائية كذلك المحافظة على الأموال العمومية من الغش والتهرب الضريبي وحمايتها وذلك للحصول على اكبر حصيلة مالية ممكنة للضريبة المالية والتي تنعكس على زيادة الإنفاق العام وانعاش الاقتصاد الوطني نظرا للترابط الكبير والمتواصل بين المجال الاقتصادي وتنميته بالمجال الضريبي.[1]

4- أهداف اجتماعية:

اجتماعيا نجد أن الرقابة الجبائية تعمل على مكافحة انحرافات المكلفين بمختلف أشكالها مثل الإهمال والتلاعب والتقصير في تحمل وأداء واجباته، وذلك من أجل تكريس مبدأ العدالة والمساواة بين المكلفين.

في الواقع إن الغاية المرجوة من أجل تحقيق كل هذه الأهداف هي تحصيل الضرائب والرسوم المستحقة لفائدة الخزينة العامة للدولة.[2]

5- أهداف عامة:

يمكن أن نلخص أهداف أخرى لعملية الرقابة الجبائية فيما يلي:[3]

- الـــتأكد من احترام المكلف للالتزامات القانونية في مجال الضريبة؛
- اكتشاف المخاطر الضريبية؛
- اعتماد سلوك جبائي مناسب يحترم التشريعات الضريبية وتوظيفها في صالح المكلف بالضريبة من غير المساس بمصالح خزينة الدولة؛
- الرقابة الجبائية هي أحسن وسيلة ناجعة لتفادي مخاطر الرقابة الجبائية من طرف المصالح الجبائية؛
- الرقابة الجبائية يساهم في كشف نقاط القوة والضعف للمكلف الضريبي ومن خلال تتخذ المؤسسة قراراتها الضريبية؛
- توضيح أهمية الخطر الضريبي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية، خصوصا التسويات الضريبية الناتجة عن الرقابة الجبائية البعدية التي تقوم بها إدارة الضرائب؛
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بتقييم شامل للوضعية الجبائية تجاه مجمل الضرائب المفروضة على المؤسسة؛
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بالقضاء تدريجيا على الأخطاء الضريبية وتقليلها؛
- تجنيب المؤسسة كل أنواع العقوبات الضريبية والزيادات الناتجة الإخلال بالقانون الجبائي.

---

[1]- **علي بساعد**، مرجع سابق، ص: 22.

[2]- **محمد طالبي**، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص: 43.

[3]- **محمد محمود ذيب حوسو**، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير كلية النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005، ص: 107.

ثالثا: أهمية الرقابة الجبائية

تكمن أهمية الرقابة الجبائية في الحد من عمليات التهرب من دفع الضرائب والرسوم التي تسبب نزيفا للموارد المالية للدولة، وتعمل أيضا على إخلال توازن الدخول في المجتمع وثراء المتهربين على حساب الآخرين، ولن يتحقق هذا مادامت عمليات المراقبة مكثفة ويحتم إيجاد طرق وأطر للتصدي ومحاربة هذه الظواهر التي أصبحت جرائم معاقب عليها، وتسعى عمليات الرقابة الجبائية إلى إيجاد نوع من التوازن بين المكاسب الفردية للأشخاص الممارسين للنشاطات الاقتصادية، وكذلك المنفعة العمومية من خلال المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني.[1]

الفرع الثاني: أنواع وأسباب الرقابة الجبائية في المؤسسة

نظرا لأهميتها وضعت الإدارة الجبائية العديد من الأطر القانونية لتنظيم عملية الرقابة الجبائية بما يضمن حقوق المكلف بالضريبة وضمان مصلحة الخزينة العمومية، هذه القوانين تتغير دوريا، وتتكيف مع الواقع، لذلك سنتطرق إلى أنواع الرقابة الجبائية وأشكالها حسب آخر التحديثات المالية الواردة في قانون المالية 2017.

أولا: أنواع الرقابة الجبائية في المؤسسة

يمكن أن نميز نوعين من الرقابة الجبائية وذلك من خلال:[2]

1- الرقابة الجبائية الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية نشاطا مستقلا داخل المؤسسة يهدف إلى التأكد من دقة وفاعلية الأنظمة، التعليمات والإجراءات المطبقة في المؤسسة، وتزويد الإدارة بتقارير عن أي انحرافات أو ضعف.

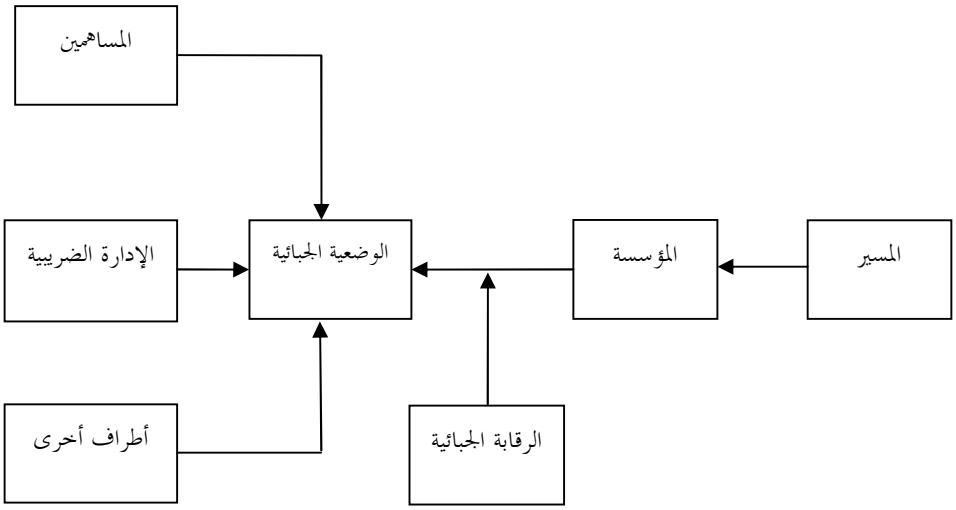
2- الرقابة الجبائية الخارجية:

يمكن تعريف الرقابة الخارجية بأنها الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.

[1]- **فارس السبتي**، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة،2011، ص:11.

[2]- **مصطفى عوادي ويونس الزين**، الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، مطبعة صخري، الوادي، 2010-2011، ص: 06.

الشكل رقم (01-01): الجهات المعنية بالرقابة الجبائية



Source: Olivier Herbach, le comportement des collaborateurs de cabinet d'audit, thèse de doctorat de gestion université des sciences sociales, Toulouse 1, 2000, p : 04.

ثانيا: الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية

يمكن أن نوجز الأسباب الرئيسية لعمليات الرقابة الجبائية لدى الإدارة الجبائية فيما يلي وهما كالتالي:[1]

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لتقييم صحة التصريحات الضريبية

يعد الرقابة الجبائية وسيلة ضرورية لمتابعة التصريحات الضريبية التي يودعها المكلف لدى الإدارة الجبائية، لأن المكلف يعمد إلى تحديد أسس فرض الضريبة والضرائب الناتجة عنها ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمان احترامها للقانون الجبائي، حيث يسمح الرقابة الجبائية بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة للتقليل من التهرب والغش الضريبي

نظرا لأسباب متعددة قد يلجأ بعض المكلفين إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بإستعمال أساليب قانونية أو أساليب غير قانونية، الهدف منها عدم دفع الضرائب المفروضة، لذلك فإن عمليات مكافحة هاته الممارسات التدليسية تعتبر من تحديات الإدارة الجبائية،[2] والتي تمتلك سلطات قانونية واسعة تمارسها، وذلك عن طريق جملة من التقنيات والأساليب وعلى مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد

[1]- المرجع نفسه، ص: 11.

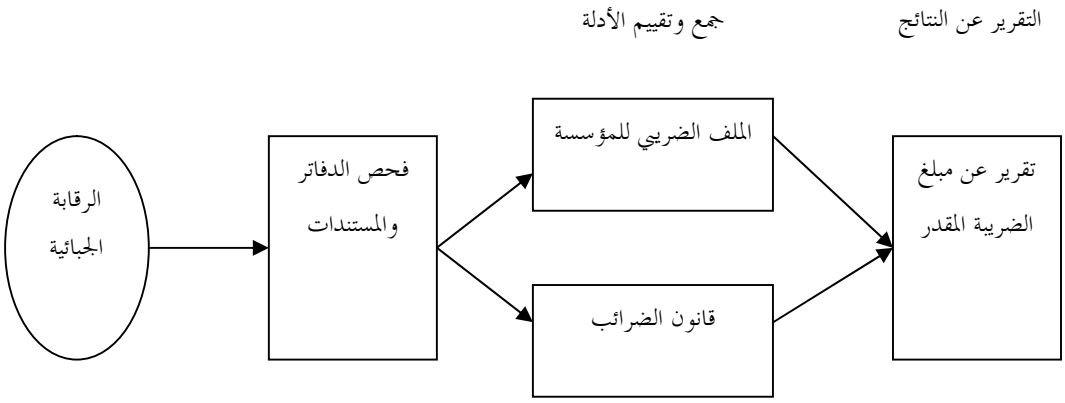
[2]- **Andrée Barilari**, lexique fiscal, 2eme édition, Dalloz, Paris, 1992, p.119.

وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام القانون.

3- الرقابة الجبائية كوسيلة لمواجهة الخطر الضريبي

تلجأ المؤسسة إلى إجراء عمليات الرقابة الجبائية الإستباقية من أجل تفادي التهديدات المحتملة التي تنتج عن المخاطر الضريبية، وتتم هذه العملية عن طريق خطط للتعامل مع القضايا الجبائية، واكتشاف الأخطاء وتسويتها وفق الطرق المقبولة قانونا.[1]

الشكل رقم (01-02): الرقابة الجبائية



المصدر: ألفين لوبك أرنيز، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، عمان، 2001، ص: 22.

[1]- Ibid, p.121.

المطلب الثاني: الرقابة الجبائية من منظور المدقق الخارجي والإدارة الجبائية

سنتطرق في هذا المطلب إلى الرقابة الجبائية من منظورين مختلفين، المنظور الأول من وجهة نظر المراجع الخارجي وهي الرقابة الجبائية القبلية، والمنظور الثاني من وجهة نظر الإدارة الجبائية وهي الرقابة الجبائية البعدية.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية من منظور المدقق الخارجي

يقوم المراجع الخارجي وبصفة أخص محافظ الحسابات بإجراء تدقيق جبائي قبلي لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، حيث يخول القانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظة الحسابات صلاحيات واسعة لمحافظ الحسابات والمتمثلة في الإبلاغ عن كل تهديد محتمل،[1] وبناءا على هذا يمكن لمحافظ الحسابات إجراء تدقيق جبائي استباقي لما ستقوم به إدارة الضرائب عن طريق الرقابة الجبائية، والهدف منه هو مواجهة تهديد الخطر الضريبي المحتمل الذي من الممكن أن تشكله هذه الرقابة والمتمثل في إجراء تسويات ضريبية وتحميل المؤسسة لعقوبات تأخير ضخمة توقع المؤسسة في خطر العجز المالي أو حتى الإفلاس تماما.

هذه العملية من صميم مهنة محافظ الحسابات باعتباره قيم على محاسبة المؤسسة، فهو يبدي ملاحظاته وتعليقاته وتحفظاته ونصائحه للمؤسسة من أجل أن تتفادى الخطر الضريبي بشكل عام وخطر التسويات الضريبية الكبيرة.

كما يمكن للمؤسسة الاستعانة بمختصين في مجال الجباية مثل مستشار جبائي أو التعاقد مع مراجع حسابات خارجي من أجل التدقيق في الجانب الجبائي في المؤسسة فقط ووضع خطة عمل لتدارك الأخطاء الضريبية، هذا النوع من المراجعة يعد مراجعة جزئية، ولا يشمل كل جوانب المؤسسة كما يعتبر مراجعة اختيارية يمكن للمؤسسة اللجوء إليها لتفادي المخاطر الضريبية على عكس المراجعة التي يجريها محافظ الحسابات وهي عملية إلزامية، يفرض عليه إبداء رأيه حول الجانب الجبائي للمؤسسة والتأكد من حسن تطبيق القانون الجبائي، دون إفراط أو تفريط.

وما يميز هذا النوع من الرقابة هو التشابه الكبير مع الرقابة الجبائية الذي تجربه مصالح الإدارة الجبائية، ويمكن القول أن الرقابة الجبائية الذي يجريه المراجع الخارجي هي عملية محاكاة للتدقيق الجبائي من طرف المصالح الضريبية وما يميزها أيضا هو أنه يسبقها.

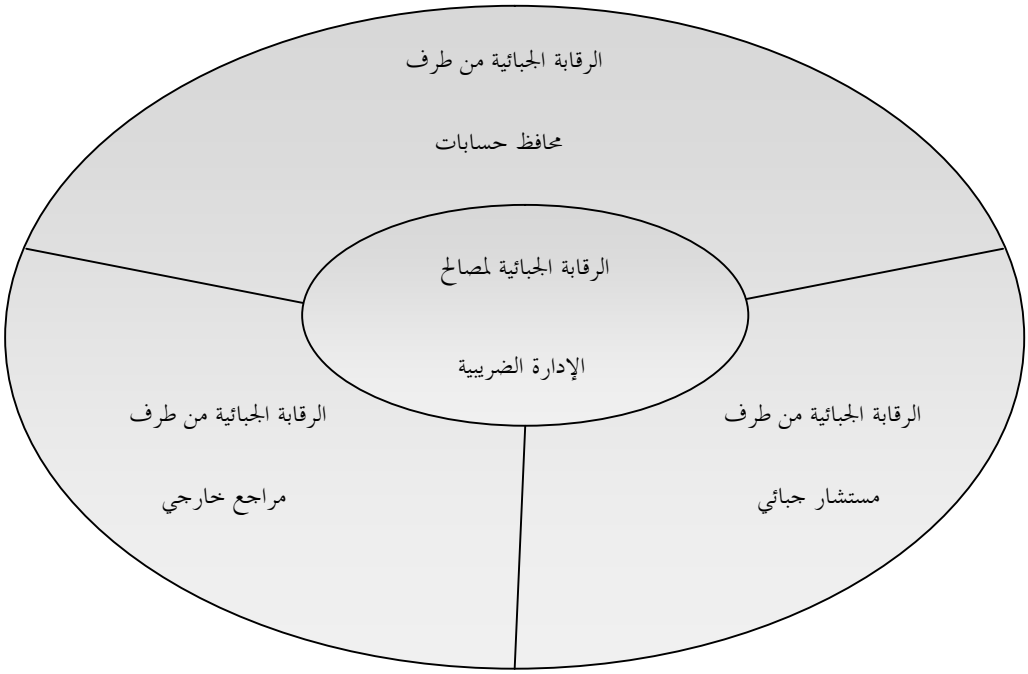
ويقوم مراجع الحسابات بحكم مهنته أثناء أداء مهمته بشكل عام بتطبيق مختلف المعايير المحاسبية والتدقيقية ومراعاة التشريعات الجبائية.

[1]- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريـــدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، 2010، المادة: 23.

ويبلور مراجع الحسابات ملاحظاته في شكل تقرير خاص يتضمن ملاحظاته وتحفظاته، وفي السنة الثانية من عهدته يقوم محافظ الحسابات أثناء إعداد تقريره بالتأكد من أن المؤسسة قد قامت برفع تحفظاته الجبائية التي وجهها للمؤسسة في تقرير السنة الأولى.[1]

ويمكن أن نلخص العلاقة بين الرقابة الجبائية الداخلية والرقابة الجبائية التي تجريه مصالح الإدارة الضريبية في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-03): الرقابة الجبائية المفروضة على المؤسسة الإقتصادية



المصدر: مقابلة شخصية مع السيد محافظ حسابات المؤسسة محل التربص

[1]- بناءا على مقابلات شخصية أجريت مع العديد من محافظي الحسابات بولاية الوادي، وخاصة مع محافظ حسابات الشركة محل التربص.

الفرع الثاني: الرقابة الجبائية من منظور الإدارة الجبائية

نظرا لحجم العمل المتعلق بمراقبة التصريحات الضريبية المودعة من قبل المكلفين، فرض على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية وهي:

أولا: الرقابة الجبائية السطحية

وتتم على مستوى المفتشية، ويقصد بها المراقبة التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية في المكتب، بناءا على الوثائق والتصريحات والمعلومات التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف محددة مسبقا، وقد أعطى المشرع الجبائي للمفتش الحق في إجراء هذه الرقابة عن طريق وسيلتين هما:[1]

- **التصريحات الشفوية:** حيث يمكن للمفتش توجيه طلب شفوي إلى المكلف، وفي حالة رفض هذا الأخير عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، على المفتش أن يعيد طلبه كتابيا.[2]

- **الطلبات الكتابية:** يجب أن تبين الطلبات الكتابية النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التوضيحات اللازمة، ومنح أجل للمكلف لتقديم إجابته.[3]

ويمكن تقسيم هذا النوع من الرقابة إلى نوعين هما:

1- التدقيق الشكلي

تبدأ عملية التدقيق الشكلي عند استلام مفتشية الضرائب للتصريحات المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين مثل التصريح الجبائي G.50، والميزانيات الجبائية وكذلك التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية وقوائم العملاء، وتتم مراقبتها بشكل منتظم وبدون انتقائية، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للمعلومات المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) وG50.A) (وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها)، وتهدف هذه العملية إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة.[4]

---

[1]- **العيد صالحي**، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، 2011، ص: 37.

[2]- **رابح بن زراع**، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، الطبعة الأولى، دار العلوم، الجزائر، 2014، ص: 103.

[3]- المرجع نفسه، ص: 104.

[4]- **سمية قحموش**، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص: 65.

2- تدقيق الوثائق

بخلاف التدقيق الشكلي، فإن الرقابة على الوثائق تتم بشكل انتقائي، وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأسس والضرائب المصرح بها، وتتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الضريبية المكتتبة وتلاؤمها وتجانسها مع المداخيل المصرح بها، ومقارنتها مع الوثائق والمعلومات التي في حوزة مفتشية الضرائب، وعند وجود نقص يتم إرسال طلبات توضيح أو تبرير إلى المكلفين بالضريبة.

ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة

بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة، حيث يقوم بها الأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه الإجراءات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية الخاصة بأربعة سنوات.

كما يركز هذا النوع من الرقابة على الفحص الدقيق والشامل لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى نيابة المديرية الولائية للرقابة الجبائية أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الاختصاص وهي عدة فرق، أما الأعوان المكلفين بالرقابة المعمقة يجب أن لا تقل رتبهم عن مفتش ضرائب،[1] وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

- الرقابة الجبائية على محاسبة المكلفين بالضريبة VC؛
- المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية VASFE؛
- التدقيق المصوب في المحاسبة (استحدثه قانون المالية 2010) VCP؛
- التلبس الجبائي.

1- الرقابة الجبائية على محاسبة المكلفين بالضريبة

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية بناءا على الوثائق التي في حوزتهم، تبدأ هذه الرقابة منذ إستلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية والمحاسبية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير إنتقائية، وذلك عن طريق الفحص للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و(G50.A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها، وتهدف

[1]- **العيد صالحي**، مرجع سابق، ص: 163.

هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وتسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للرقابة المعمقة فيما بعد.

وتنص المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

ويعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية في عين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها من طرف المصلحة، وتتم من قبل أعوان لهم رتبة مفتش على الأقل.

وكما يمكن أن تتم عملية التحقيق في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناءا على طلب من المكلف بالضريبة، وعليه أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.[1]

ولا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ويستفيد من أجل للتحضير لا يقل عن 10 عشرة أيام من تاريخ استلام الإشعار، ويشترط كذلك أن يتضمن الإشعار بالتحقيق هوية ورتب المحققين، وتاريخ وساعة التدخل والفترة محل التحقيق والضرائب المعنية بالتحقيق، والوثائق التي تخضع للتحقيق، ويجب أن يتضمن الإشعار كذلك عبارة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار أثناء التحقيق، ويسلم هذا الإشعار في بداية عمليات الرقابة.

كما يسمح القانون للمحققين إجراء مراقبة مفاجئة بهدف المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها.[2]

و لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 1000000 دج بالنسبة لكل سنة محقق فيها؛
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

ويمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر كمايلي:

[1]- المادة 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

[2]- المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 5000000 دج بالنسبة لكل سنة محقق فيها؛
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 10000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.[1]

و لا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات تسعة أشهر.

2- المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية

تنص المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية وهي مجمل عمليات البحث والتفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخيل المصرح بها من قبل المكلف مقارنة مع ما لدى المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه، وتتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة.[2]

3- التدقيق المصوب في المحاسبة

وهو شكل جديد من أشكال الرقابة الجبائية طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، ومن خصائصه:

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بتدقيق مصوب في محاسبة المكلفين الخاضعين للضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، وإجراء كل التحريات الواجب أدائها لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمد تقل عن سنة جبائية واحدة؛[3]
- لا يمكن القيام بأي تدقيق في محاسبة المكلفين إلا من طرف أو خلال أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل؛[4]
- يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام إلا باستثناء بعض النصوص؛
- لا يمكن الإقدام في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق؛
- لا يمكن تحت أي طائلة بطلان الإجراء، أن تتجاوز مدة التدقيق على المكلفين في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية شهرين؛

[1]- المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

[2]- المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

[3]- المادة 20-1 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

[4]- المادة 20-2 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

- يعطى للمكلف أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته حول التحقيق أو قبوله بها بدءا من تاريخ تلقيه الإشعار بالتقويم؛
- إن ممارسة التدقيق المصوب في المحاسبة لا يمنع ذلك الإدارة الجبائية من إمكانيتها في إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق؛ ولكن يجب على الإدارة الجبائية أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إلى إعادة التقييم المكمل عند التدقيق المصوب في المحاسبة.

4- التلبس الجبائي

في حالات خاصة يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل ومحلفين قانونا، في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي.

حيث يعتبر التلبس الجبائي نوع من أنواع المراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص.

ويسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس، وكما يشترط في ذلك موافقة الإدارة المركزية.[1]

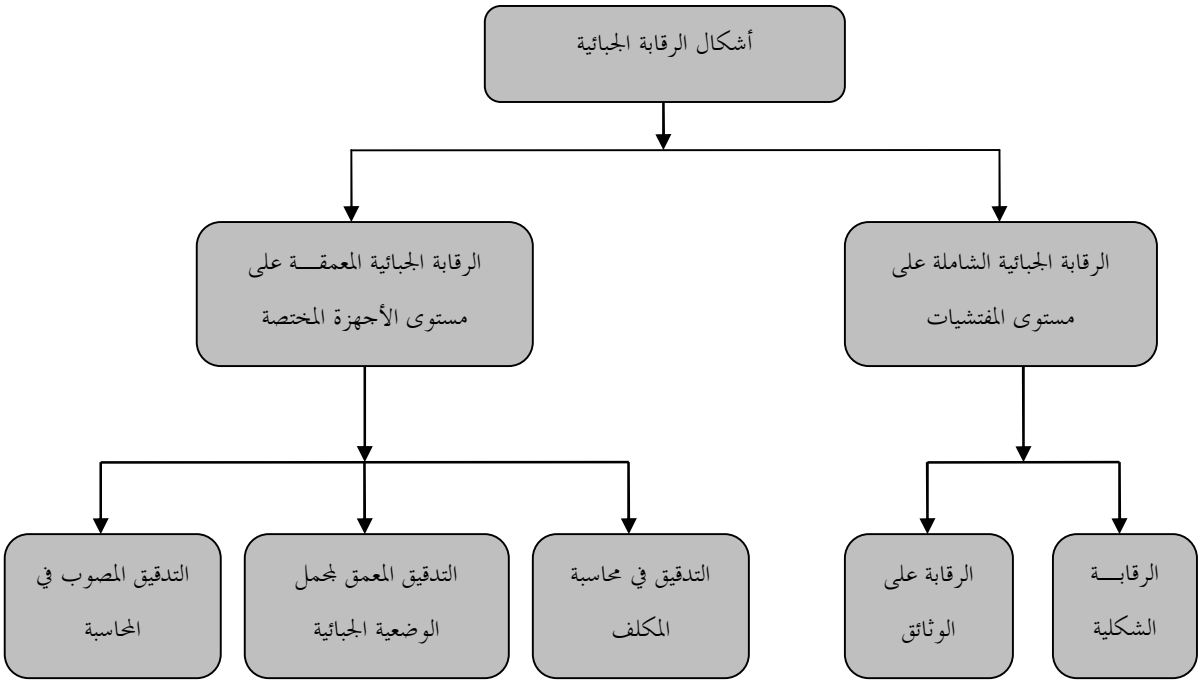
ويترتب على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد مايلي:

- إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة؛
- إستثناء حق الإستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية؛
- إمكانية إعادة تحديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية، إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان؛
- تمديد في أجل التقادم بسنتين، إستثناء حق التأجيل القانوني للدفع وجدول الدفع بالتقسيط؛
- تطبيق الغرامات جنائية؛
- التسجيل في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.[2]

[1]- المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

[2]- المادة 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

الشكل رقم (01-04): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على معلومات من الـــمديرية العامة للضرائب، سنة 2017.

المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية للمخاطر والخطر الضريبي

تواجه المؤسسة الاقتصادية العديد من المخاطر أثناء مزاولتها لنشاطاتها، وهذه المخاطر قد تسبب ضرر كبير عليها، ومن أجل فهم هذا الموضوع ارتأينا التطرق إلى الإطار النظري المتعلق بهذا الموضوع، خصوصا الجانب التاريخي للمخاطر، ومختلف مفاهيمها وكيفيات التعامل معها.

المطلب الأول: الخطر تعريفه وأشكاله

سنستعرض الإطار النظري المتعلق بالمخاطر وتأثيره على المؤسسة الاقتصادية كمايلي:

الفرع الأول: ماهية المخاطر

مع التطورات التي شهدها العالم على مر العصور والتطور الإقتصادي بشكل خاص إلا أن هناك مخاطر تهدد هذه التطورات وتعرقل النمو وخاصة في المؤسسات الإقتصادية التي قد تفلس المؤسسة من جراءها ولتفادي هذه المخاطر يجب على المؤسسة أن تتبع سياسة التحوط، ولفهم ذلك يجب إستعاب ماهية المخاطر ومعرفة أسبابها.

أولا: نبذة تاريخية عن المخاطر

يعتبر مفهوم المخاطر أو الخطر مرتبط بمفهوم الحظ منذ القدم، فقد عرفت كلمة الحظ شعبية كبيرة، وكان الحظ يحدث في حياة الإنسان بشكل طبيعي وكان الإنسان يخضع لها كالسفينة التي تتقاذفها الأمواج بدون أي مقاومة، ومع تطورها عمل الإنسان على البحث وتفسير مفهوم الخطر أو المخاطر، ودون شك فإن الشخص الذي استطاع فهم والسيطرة على مفهومه سيتوجه إلى احتلال أفضل المواقع للاستفادة من مثاليته لأنه بكل بساطة عرف كيف يقوم بتجنب خطر الخسارة، وفي منتصف سنة 1600م لقي مفهوم الحظ دراسة دقيقة، وكان بليز باسكال (BLAISE PASCAL) أول من نسبت له المحاولة الجدية في اعتباره أحد آباء الاختيار الحديث (CHOICE MODEM)، والحظ والاحتمالات، وبعد عدة قرون من الإبداعات الرياضية والاحتمالية من رواد مثل باسكال، بيرنولي، بايز، قوس، لابلاس، فيرمات، فإن عالمنا الحديث أصبح من الممكن شرحه بكثير من الدقة عبر تطبيقات منهجية للخطر.[1]

[1]- **طارق جدي**، استخدام نماذج المحاكاة في تحليل وإدارة المخاطر المالية (طريقة محاكاة مونت كارلو simulation de monte carlo)، الملتقى الدولي الثالث حول إستراتيجية إدارة المخاطر في المؤسسات: الأفاق والتحديات، أيام 25-26 نوفمبر، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008، ص: 3.

ثانيا: مفاهيم أساسية حول المخاطر

من أجل فهم المخاطر التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، سنستعرض مختلف المفاهيم المرتبطة بالمخاطر كما يلي:

1- مفهوم المخاطر :

- يقصد بالمخاطرة حالة يكون فيها إمكانية أن يحدث انحراف معاكس عن النتيجة المرغوبة المتوقعة أو المأمولة.[1]
- مزيج مركب من إحتمال تحقق الحدث ونتائجه.[2]
- المخاطر هي أيضا عبارة عن ربط بين إحتمال وقوع حدث والآثار المترتبة عن حدوثه.[3]
- كما يعرف المخاطر هي ظواهر وأحداث تهدد إنجاز الأهداف، وقد تؤثر سلبا على إستمرارية المؤسسة الهادفة إلى تحقيق رسالتها.[4]

ومن مفاهيم الخطر الجبائي الأعباء التي تتحملها المؤسسة نتيجة إهمالها وعدم إحترامها للقوانين الضريبية أو بسبب تعقيد وغموض في النظام الضريبي، ومن هذه الأعباء العقوبات والغرامات الجبائية.

2- أركان الخطر:

يمكن أن نستخلص الأركان الأساسية للخطر كما يلي:[5]

- **عدم التأكد:** وهو شعور أو إحساس يتولد لدى الشخص نتيجة موقف معين أو يصاحب مرحلة إتخاذ قرار معين وتقديراته الشخصية للنتائج المتوقعة أو المحتملة.
- أن يكون نتيجة حادث مفاجئ: بمعنى أن يكون تحقق الخطر نتيجة حادث لا إرادي.
- **الاحتمالية:** بمعنى أن ينصب احتمال تحقق الخطر على المستقبل وبحيث يكون محتمل الحدوث فلا يكون مؤكد الحدوث ولا يكون مستحيل الحدوث، بتعبير رياضي أن احتمال وقوع الخطر تكون بين الصفر والواحد.

---

[1]- **طارق عبد العال حماد**، إدارة المخاطر(أفراد، إدارات، شركات، بنوك)، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص: 16.

[2]- **Olivier poupart-lafarge**, cadre de références , les dispositivede gestion des risques et de contrôle interne mis en ligne, le 14/10/2010.P10.

[3]- Agence nationale d'accréditation et d'évaluation santé(ANAES), Alain COULOMB, Principes méthodologiques pour la gestion des risques en établissement, 2003, P: 12.

[4]- **بن علي بلعزوز ومليكة مسعودي**، دور سلاسل ماركوف في التقليل من حدة المخاطر التي تهدد المؤسسة الإقتصادية، الملتقى الدولي الثالث حول إستراتيجية إدارة المخاطر: الآفاق والتحديات، أيام 25-26 نوفمبر، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008، ص: 3.

[5]- **طارق عبد العال حماد**، مرجع سابق، ص: 16.

- **الخسارة المالية:** بمعنى أن ينتج عن تحقق الخطر خسارة مالية، وهذا يتطلب إهمال الخسارة المعنوية، وذلك لصعوبة قياسها كميا، وتعتبر الخسارة المادية الركن الرئيسي للخطر ومن أهم عناصره، فلا يمكن أن نتناول دراسة الخطر كظاهرة موضوعية دون أن نتناول الخسارة أو العنصر المادي أو المالي كعنصر أساسي.

الفرع الثاني: أسباب المخاطر

سنتطرق في هذه النقطة إلى مختلف الأسباب التي تؤدي إلى حدوث الخطر كمايلي:

أولا: تعريف:

هي جملة العوامل التي تعمل على زيادة معدل تكرار الخطر أو زيادة إحتمال حدوث الخسارة ويمكن أن تزيد من شدة الخسارة المادية الناتجة عن تحقق الخطر أو الإثنين معا.[1]

كما تعرف أيضا: مجموعة الظواهر الطبيعية والعامة التي تؤثر تأثيرا مباشرا أو غير مباشر في نتيجة القرارات التي يتخذها الأفراد أثناء حياتهم.[2]

ثانيا: تصنيفات مسببات الخطر:

يمكن تقسيم مسببات الخطر أو العوامل المساعدة للخطر إلى نوعين هم كالتالي:

1- مسببات الخطر الموضوعية:

وتعني خصائص الشيء المعرض للخطر، وهي تلك المسببات التي تزيد من درجة الخطر أو تزيد من فرص وقوع الخسارة، فهي ترتبط بالخواص الطبيعية أو الفسيولوجية للشيء أو الشخص المعرض للخطر.[3]

وتتميز هذه المسببات بسهولة التعرف عليها وتحديدها بدقة عن طريق دراسة النواحي الفنية أو المادية للشيء المعرض للخطر.

2- مسببات الخطر الشخصية:

وهي مجموع المسببات التي يكون للعنصر البشري تأثير فيها، وبالتالي يكون ناتج تدخله تحقق الخطر، ويمكن تقسيم هذه المسببات إلى مايلي:[4]

---

[1]- **عيد أحمد أبو بكر ووليد إسماعيل السيفو**، إدارة الخطر والتأمين، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، ص: 33.

[2]- **محمد محمود الكاشف ومحمد نادي عزت**، الخطر والتأمين، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص: 27.

[3]- **محمود حمزة أحمد**، إدارة الخطر والتأمين، دار الثقافة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1997، ص: 34.

[4]- المرجع نفسه، ص: 35.

2-1- مسببات الخطر الشخصية الإرادية:

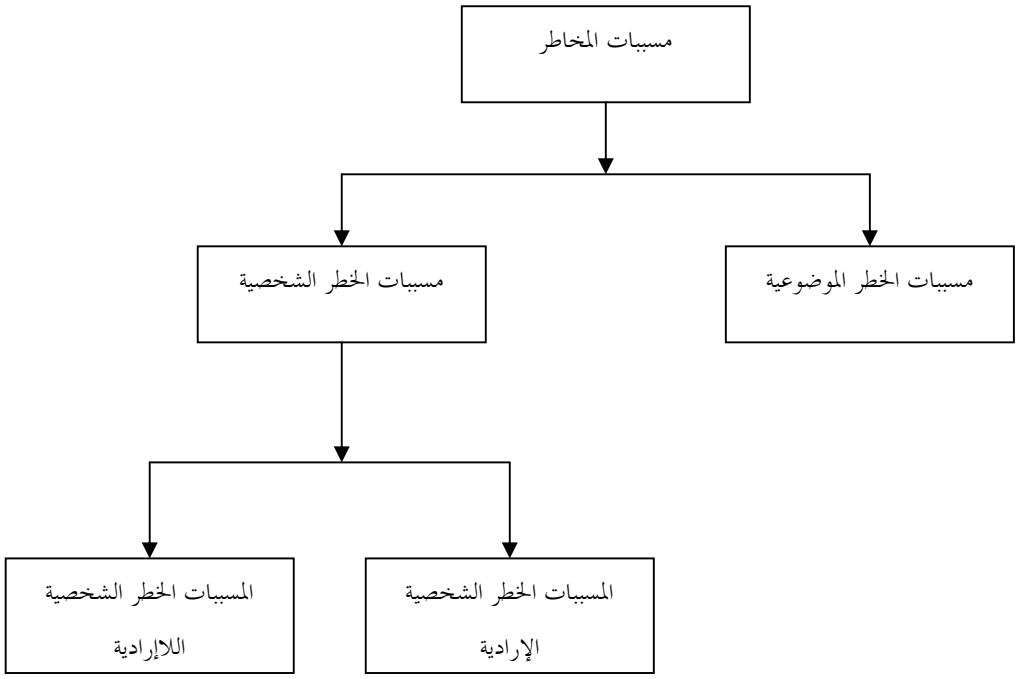
وهي العوامل التي تعمل على زيادة درجة الخطورة أو زيادة حجم الخسارة المترتبة على تحقق الخطر نتيجة فعل إرادي متعمد والمقصود منه إحداث الضرر أو زيادة حجمه.

2-2- مسببات الخطر الشخصية اللاإرادية:

وهي مجمل العوامل التي تؤدي بشكل عفوي وبدون قصد إلى زيادة تحقق الخطر أو زيادة شدة الخسائر الناتجة عن تحقق الخطر.

ويمكن تلخيص هذه المسببات في الشكل التالي:

الشكل (01-05): مسببات المخاطر



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المراجع السابقة.

الفرع الثالث: تصنيفات المخاطر

توجد العديد من التصنيفات والتقسيمات للمخاطر، وسنتطرق إلى أهم هذه التصنيفات كمايلي:

أولا: المخاطر المعنوية:

وهي مخاطر لا تسبب نتائج مالية بصورة مباشرة، ولكن تسبب خسارة معنوية فقط، ويتميز هذا النوع من المخاطر أنه لا يمكن قياسه وتقييمه، ومثال ذلك الخطر النفسي الناتج عن الصدمة أو الألم أو الانفعال أو الخوف.[1]

ثانيا: المخاطر العامة والخاصة:

تصنف المخاطر إلى نوعين هما:[2]

1- المخاطر العامة:

وهي المخاطر التي تؤثر على اقتصاد البلد بشكل عام أو على مجموعة كبيرة من الأشخاص في المجتمع، فمعدلات التضخم المرتفعة أو البطالة تؤثر على المجتمع بأكمله، كذلك الكوارث الطبيعية تعتبر من الأخطار العامة لأن في حال حدوثها ينتج عنها خسائر كبيرة تؤثر على اقتصاد البلد وعلى مجموعة كبيرة من الأشخاص في المجتمع.[3]

2- المخاطر الخاصة :

وهو الخطر الذي يؤثر على الفرد وليس على المجتمع بأكمله مثل حريق مترل أو سرقة، مع الملاحظة أن هذا الخطر يمكن أن يؤثر على المجتمع بصورة غير مباشرة، فاحتراق مصنع يؤثر على صاحب هذا المصنع كما أنه سيؤثر على المجتمع واقتصاد البلد لأن ذلك سيؤدي إلى خروج هذا المصنع من الدورة الاقتصادية للمجتمع.[4]

3- مخاطر بحتة ومضاربة:

ويسميها آخرون الأخطار الاقتصادية،وهي مخاطر بحتية (مخاطر صافية) ويقصد بها ذلك الموقف الذي يتضمن فقط احتمالات للخسارة أو عدم وقوع الخسارة، فالنواتج الوحيدة الممكنة هي وقوع (خسارة) أو عدم وقوع خسارة.[5]وتنقسم هذه المخاطر إلى:[6]

---

[1]- **أسامة عزمي سلام ونوري موسى شقيري**، إدارة الخطر والتأمين، دار الحامد للنشر والتوزيع، طبعة الأولى، الأردن، 2010، ص: 24.

[2]- **طارق عبد العال حماد**، مرجع سابق، ص: 25.

[3]- المرجع نفسه، ص: 25.

[4]- المرجع نفسه، ص: 25.

[5]- **جورج ريجدا**، **تعريب ومراجعة محمد توفيق البلقيني**، **إبراهيم محمد مهدي**، مبادئ إدارة الخطر والتأمين، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص: 29.

[6]- المرجع نفسه، ص: 32.

4- المخاطر الشخصية:

وهي المخاطر التي تؤثر بشكل مباشر على فرد ما، فهي تتعلق بإمكانية الخسارة الكاملة أو انخفاض الدخل المكتسب، وهناك أربعة أخطار شخصية رئيسية هي خطر الوفاة المبكر، خطر عدم كفاية الدخل خلال فترة التقاعد، خطر المرض، خطر البطالة.

5- مخاطر حول الممتلكات:

يتعرض الأشخاص الذين يمتلكون ممتلكات إلى أخطار تلف ممتلكاتهم أو فقدها لأسباب عديدة، فيمكن أن تتلف العقارات والممتلكات الشخصية أو تدمر بسبب حريق، صواعق، أعاصير، وعواصف...الخ.

5-1- مخاطر المسؤولية: وهي نوع آخر من المخاطر التي يلاقيها معظم الأشخاص بناءا على النظام القانوني.[1]

5-2- الأخطار المضاربية: تعرف أخطار المضاربة على أنها الموقف الذي يكون فيه الربح أو الخسارة ممكنا مثل المضاربة في الأسهم، الاستثمار في العقارات، في هذه الأمثلة يكون الربح والخسارة ممكن.

تساعد إدارة المخاطر في تحسين مواقف الحد الأدنى عن طريق تقليل التكلفة (منع الخسارة)، ويمكن تلخيص أهداف إدارة المخاطر كما يلي:[2]

- إلغاء المخاطر،
- كسب منفعة.

المطلب الثاني: ماهية الخطر الضريبي في المؤسسات الإقتصادية

تواجه المؤسسة العديد من المخاطر، نذكر منها الخطر الضريبي، حيث فرض القانون على المؤسسة الاقتصادية العديد من الواجبات ومنح لها كذلك حقوق، لذلك على المسير الناجح الإلمام الجيد بالقوانين الجبائية وفهم الإجراءات والسلوكيات الواجب إتباعها مع مصالح الضرائب، حتى يتمكن من تسديد الضرائب والرسوم الواجبة بالقدر المناسب الذي يسمح به القانون، ولا يحمل المؤسسة أية ضرائب ورسوم وعقوبات إضافية، حيث خول القانون الجبائي لمصالح الضرائب إجراء الرقابة الجبائية على المؤسسات، والتي ينجم عنها تسويات ضريبية ضخمة قد تسبب أزمة مالية حادة للمؤسسة وتهدد بتوقيف المؤسسة عن النشاط تماما.[3]

[1]- **جورج ريجدا، تعريب ومراجعة محمد توفيق البلقيني**، مرجع سابق، ص: 37.

[2]- **ألان وارنج وإيان جليندون، تعريب سرور على إبراهيم**، إدارة المخاطر، الطبعة الأولى، دار المريخ، الرياض، 2007، ص: 46.

[3]- **يوسف مامش، نـــاصر دادي عدون**، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالية، طبعة الأولى، دار المحمدية للطباعة، الجزائر، 2008، ص: 37.

الفرع الأول: تعريف الخطر الضريبي

توجد العديد من التعاريف تخص الخطر الضريبي نذكر منها:

- يعرف الخطر الضريبي على أنه كل أعمال التراخي في الإستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية أو الإلتزام، والذي يؤثر سلبا على ضريبة الشركة أو الأهداف التجارية لها، نتيجة أعمال غير مقبولة أو غير متوقعة مثل العقوبات، الضرائب، الإضافية، الإضرار بالسمعة، الفرص الضائعة، تحريف للقوائم المالية، تقييمات غير كافية للمخاطر، ولذلك يجب على المؤسسة تسييره بين المستوى الإستراتيجي والعملي.[1]

- يعرف الخطر الضريبي على أنه : تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم إحترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، وينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم الإلتزام بالتشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي.[2]

- كما يعرف الخطر الضريبي على انه الخسارة التي من الممكن حدوثها عند تطبيق القواعد الجبائية.[3]

- كما يعرف الخطر الضريبي يتمثل في عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فهو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الإنسجام والشفافية تجاه هذا التشريع.[4]

- حيث ينجر عن الأخطاء الواردة في التصريحات الضريبية تسويات ضريبية وإجراءات تقويمية وعقوبات وزيادات جبائية، هذه العقوبات يمكن أن تؤثر وبشكل كبير على الوضعية المالية للمؤسسة محل الرقابة الجبائية، وهذا ما يسمى بالخطر الضريبي.[5]

- يقصد بالخطر الضريبي تلك التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة نتيجة عدم التزامها بالقواعد الضريبية، وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة، وتشويه سمعتها تجاه إدارة الضرائب هذا من جهة، ومن جهة أخرى نقص الفعالية الضريبية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الضريبية، فالخطر الضريبي هو نتيجة لتعقد وعدم استقرار التشريع

[1]- **محمود فوزي شعوبي، صابر عباسي**، أثر التسيير الجبائي على الآداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث،عدد 12، 2013، ص: 119-120.

[2]- **صـــالح حميداتو**، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير، كـــلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعـــلوم التسيير، جامعة قاصدي مـــرباح، ورقلة، 2012، ص: 100.

[3]- **Anneline Venter**, Strategic tax risk management for south Africa farmers: an evaluation of an industry leader , Majister commercial, university of Pretoria, 2008-2009, p10.

[4]- **صالح حميداتو**، مرجع سابق، ص: 100.

[1]- **Bernard Légarde**, fiscalité et redressement d'entreprise, édidion tech et doc, la voise, paris , France, 1990, 38.

الضريبي مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية، ويتم اكتشاف الخطر من خلال الرقابة الجبائية التي تجريها مصالح الضرائب، والرقابة الداخلية والخارجية التي تقوم بها المؤسسة.[1]

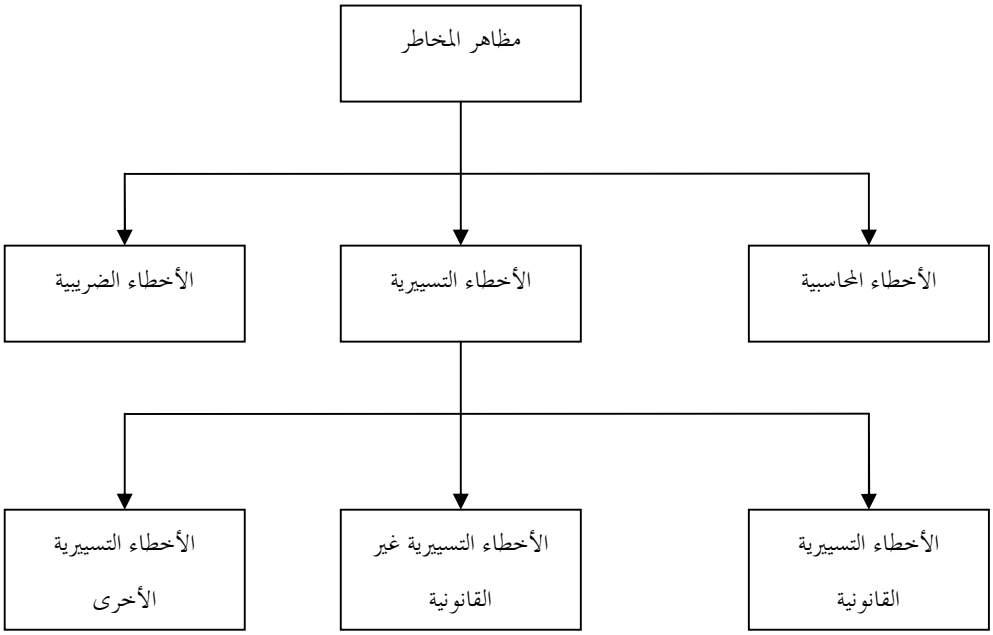
الفرع الثاني: مظاهر وأسباب الخطر الضريبي وإدارته

ينتج عن سوء التسيير الجبائي وعدم الإلمام بالجباية بشكل جيد العديد من المظاهر يمكن أن نوردها كالتالي:

أولا: مظاهر المخاطر في المؤسسة الاقتصادية

إن أهم مظاهر المخاطر المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية تتمثل في العديد المظاهر الناتجة من الأخطاء ويمكن تلخيص تلك المظاهر في الشكل التالي:

الشكل (01-06): مظاهر المخاطر في المؤسسة الاقتصادية



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المراجع السابقة.

نلاحظ من الشكل أعلاه أن مظاهر المخاطر في المؤسسة الاقتصادية تتمثل في المخاطر التي تنتج من الأخطاء المادية التي يرتكبها المحاسب أثناء آداء أعماله المحاسبية والضريبية، أو تلك المخاطر الناجمة عن خيارات

[1]- **يحي لخضر**، دور الإمتيازات الضريبية في تحقيق القدرة التنافسية للمؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2005-2006، ص: 80.

جبائية غير ملائمة للمؤسسة، أو عدم تطبيق شروط إمتيازات معينة، أو الأخطاء الناجمة عن تفسيرات وقراءات خاطئة للقوانين والتشريعات الجبائية، ويمكن أن نميز هنا بين ثلاثة أنواع من الأخطاء هي:[1]

1- الأخطاء المحاسبية:

وهي الأخطاء الناجمة عن آداء الأعمال المحاسبية مثال ذلك ما يلي:[2]

- عدم مسك سجل اليومية العامية وسجل الجرد الذي ينتج عنه رفض المحاسبة من حيث الشكل؛
- أخطاء تقييم عناصر التثبيتات؛
- أخطاء في تسجيل الإهتلاكات؛
- أخطاء تقييم عناصر المخزون؛
- أخطاء في إحتساب التكاليف والإيرادات؛
- أخطاء في طريقة إحتساب النتيجة الجبائية إنطلاقا من النتيجة المحاسبية.

2- الأخطاء الضريبية:

وهي الأخطاء الناجمة عن عدم الإلتزام بالتشريعات الجبائية مثال ذلك مايلي:[3]

- عدم التصريح بالضرائب والرسوم مرحليا وسنويا؛
- عدم الإستفادة من الإعفاءات الضريبية التي يسمح بها القانون؛
- تطبيق معدلات ضريبة خاطئة أو تحديد أسس ضريبة بشكل خاطئ.[4]

3- الأخطاء التسييرية:

قد يتخذ المسير قرارات خاطئة من الناحية الجبائية كأن يختار بديل جبائي من بين البدائل المتاحة لا يناسب وضعية المؤسسة، ويمكن أن نميز بين نوعين من الأخطاء كما يلي:[5]

أ- الأخطاء التسييرية القانونية

وهي قرارات تسييرية تحترم القانون ولكنه بالنسبة للمؤسسة قد تؤدي إلى حدوث ضرر أو خطر، مثل مايلي:

- اختيار أنظمة ضريبية قد لا تتلائم المؤسسة؛

---

[1]- **سمية شريفي**، فعالية تسيير الخطر الضريبي في الشركات البترولية الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012-2013، ص: 15.

[2]- **حنان شلغوم**، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وإنعكاساته على المؤسسة الإقتصادية في الجزائر، مذكرة ماجيستير، جامعة قسنطينة، 2011-2012، ص: 85.

[3]- http://www.marocdroit.com/a3713.html, le 07/03/2019

[4]- **صالح حميداتو**، مرجع سابق، ص: 105.

[5]- **رابح بن زراع**، مرجع سابق، ص: 25.

- إيداع التصريحات الضريبية والمحاسبية خارج الآجال؛
- اعتماد طريقة معينة للإهتلاك تسبب ضرر معين.

ب- الأخطاء التسييرية غير القانونية

وهي قرارات تسييرية لا تحترم التشريعات الجبائية مثل مايلي:

- حسم أعباء غير قابلة للحسم جبائيا؛
- عدم تسديد ضرائب مفروضة؛
- استرجاع مزدوج للرسم على مبيعات السلع؛
- إخفاء مشتريات وإغفال مبيعات.

هذه القرارات غير ملزمة للمؤسسة، لكنها ليست ملزمة لإدارة الضرائب فهي تعمل على دمج هذه الأعباء في نتيجة دورة الاستغلال.

ج- الأخطاء التسييرية الأخرى

توجد الكثير من مظاهر الخطر الضريبي نذكر منها على سبيل المثال ما يلي:[1]

- استعمال فواتير وهمية أو عقود صورية هدفها تخفيض أسس ضريبية معينة؛
- التعامل مع عملاء وهميين أو موردين وهميين؛
- إرتكاب أخطاء حول هوية العملاء؛
- إبرام عقود هبة من أجل إخفاء عمليات بيع معينة.

ثانيا: أسباب الخطر الضريبي

يمكن تصنيف أسباب الخطر الضريبي إلى نوعين أساسيين هما:[2]

- سوء التسيير الجبائي؛
- التشريع الجبائي.

1- أسباب ناجمة عن سوء التسيير الجبائي:

يعد عدم التحكم الجيد في الجباية أحد أهم المسببات الخطر الضريبي نظرا لما يلي:

- عدم متابعة التحديثات والتغييرات القانونية الحاصلة على المستوى الجبائي؛

[1]- **حنان شلغوم**، مرجع سابق، ص: 85.

[2]- **حميداتو صالح**، مرجع سابق، ص: 102-103.

- عدم إعطاء أهمية للجباية داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- سوء التحكم في خزينة المؤسسة يؤدي غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة، مما ينجم عنه سلوك جبائي غير منتظم؛
- إبرام صفقات تجارية بمبالغ متدنية للفوز بها، مما يحتم على المؤسسات اللجوء إلى التهرب الضريبي وتأجيل الدفع وبالتالي التعرض إلى خطر التسويات الضريبية أو حتى التوقف عن النشاط تماما.

2- أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي

إن غموض بعض جوانب التشريع الضريبي يؤدي إلى إحداث تفسيرات مختلفة للمواد القانونية وبالتالي يتم تطبيقها بشكل مختلف، ونذكر على سبيل المثال ما يلي:

- كثرة التعديلات والتغييرات القانونية يصعب الإلمام بها ومتابعتها سواء من طرف المحاسبين أو من طرف أعوان الإدارة الجبائية؛
- تعدد الضرائب والرسوم وزيادة الضغط الضريبي يدفع المؤسسة إلى اللجوء إلى التهرب والغش الضريبي؛
- غياب لغة الحوار والتواصل بين الإدارة الجبائية والمؤسسة؛
- ضعف التكوين لدى مصالح الضرائب والمحاسبين.[1]

الفرع الثالث: تسيير المخاطر الضريبية

تقع المؤسسات الإقتصادية في العديد من المخاطر التي تهددها، ومن أجل ذلك تسعى المؤسسة لتقليل أو تفادي العديد من هذه المخاطر وخاصة المخاطر الضريبية التي قد تؤثر على نتيجة المؤسسة، ولذلك يتم تعيين مسير فعال للتحوط من هذه المخاطر بأقل الأضرار عبر الوعي القانوني والثقافي وبتطبيق عدة خطوات.

أولا: تسيير المخاطر

يتوقف تسيير الخطر الضريبي على قدرة المؤسسة على تحديد طبيعة العقوبات التي قد تتعرض لها وهي مسألة غير محسومة وتتوقف بدورها على عاملين، عامل ضريبي محض بسبب عدم وجود رقابة ضريبية، وعلى عامل أكثر شمولية مرتبط بمدى ملائمة الاختيارات الضريبية مع مختلف أبعاد السياسة العامة للمؤسسة وهو أكثر شمولية.

[1]- **حنان شلغوم**، مرجع سابق، ص: 86.

كما أنه من الواجب على أي موظف أن يعطي للإدارة الضريبية أهمية أكثر حتى يسهل التواصل بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضرائب، وذلك لأنه مع مرور الوقت أصبحت إدارة المخاطر الضريبية أكثر تعقيدا من السابق وذلك نظرا لتغير التشريعات القانونية المتكررة والتي تكون حساسة في بعض الأحيان، لذا فإن التسيير الضريبي يهدف إلى تحقيق حد أدنى من الضمان والأمن الضريبي وكذلك تحديد الآليات اللازمة لتفادي هذا الخطر.[1]

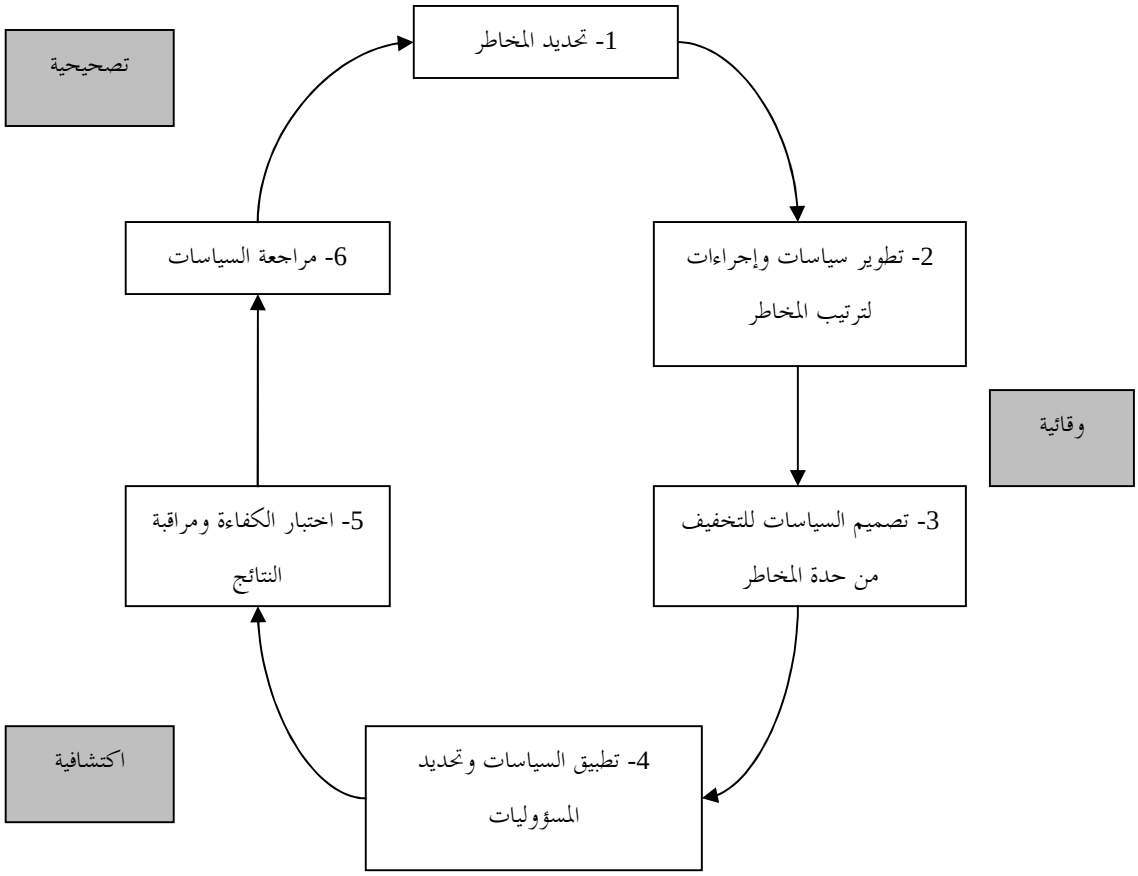
ويمكن القول أن عملية تسيير المخاطر تتم عبر الخطوات التالية:

- تحديد المخاطر؛
- تطوير سياسات وإجراءات لترتيب المخاطر؛
- تصميم السياسات للتخفيف من حدة المخاطر؛
- تطبيق السياسات وتحديد المسؤوليات؛
- اختبار الكفاءة ومراقبة النتائج؛
- مراجعة السياسات.

والشكل التالي يوضح خطوات عملية إدارة المخاطر وكيفية سيرورتها:

[1]- المرجع نفسه، ص: 87.

الشكل (01-07): عملية إدارة المخاطر في المؤسسة



Source: http://www.Microfinancegateway.org/audit/index.htm, le 07/03/2017.

ثانيا: مؤهلات المسير الجبائي في المؤسسة ومهامه

تكتسي مهمة المسير الجبائي أهمية كبيرة للمؤسسة الإقتصادية، لذلك ارتأينا التطرق إلى التعرف أكثر على متطلبات وشروط ممارسة هذه الوظيفة.

1- التأهيل العلمي

يجب على المسير الجبائي أن يتحكم بشكل جيد بالجباية، وعليه أيضا الإلمام بالتقنيات المحاسبية، الأسس القانونية للعمل التجاري ومبادئ التحليل والتسيير المالي.[1]

ويتجلى هذا التحكم فيما يلي:

[1]- **عياض محمد عادل**، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات(حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري)، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2003، ص: 19.

- معرفة مختلف التشريعات الجبائية والنصوص القانونية ذات الأثر الجبائي؛
- معرفة آثار تلك النصوص على المؤسسة؛
- التحكم في آليات وتقنيات المراجعة بشكل عام وخاصة التدقيق الضريبي ومعرفة كـــذلك اهتمامـــات وتوجهات إدارة الضرائب أثناء أي عملية رقابة ممكنة؛
- اكتساب مؤهلات اتخاذ القرار (التشخيص، التنبؤ، تحديد البدائل، تقييمها، وإختيار البديل الأنســـب، وأهم شيء في تقييم البدائل الجبائية المتاحة هو إدراك الآثار المالية لكل منها مما يجعل تحكمه في تقنيات التسيير المالي ضرورة أكيدة.

2- التحكم الجيد في المحاسبة:

يجب على المسير الجبائي التحكم جيدا في المحاسبة، والمراجعة المحاسبية وبدرجة أخـــص الـــتحكم في التدقيق الضريبي حيث أنها تتداخل وترتبط كثيرا بالتدقيق المحاسبي رغم أنها متميزة عنها، نظرا لاعتمادها بدرجة كبيرة على نظام المعلومات المحاسبي للقيام بالتشخيص المالي والجبائي للمؤسسة، أي ضمان الفعالية والأمن مـــن مختلف المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة أثناء القيام بالعمليات المختلفة، بصفة عامة ترتبط الجبايـــة ارتبـــاط وطيد بالمحاسبة كون المعطيات الجبائية هي مخرجات المحاسبة.

3- المعرفة القانونية:

يجب على المسير الجبائي التحكم جيدا في القوانين ومختلف التشريعات، للاعتبارات التالية:[1]

- يتعامل المسير الجبائي مع الجباية كثيرا والتي تعتمد بدورها على نصوص قانونية وتنظيمية مختلفة، ويتطلب قراءة هذه النصوص مهارات خاصة قد لا تكون ضرورية أثناء دراسة نصوص عادية؛
- أمام المؤسسة العديد من الخيارات القانونية ذات آثار جبائية مختلفة(الشكل القانوني للمؤسسة) ؛
- التشريعات قد تنطوي على بعض الغموض أو السكوت عن بعض الحالات مما قد يوقع المؤسسة في مجالات تسبب ضرر جبائي على المؤسسة؛
- المنازعات التي قد تنشأ مع إدارة الضرائب، الأمر الذي يتطلب تحكم جيدا بالإجراءات الجبائية؛
- يتحقق جزء كبير من الأمن الجبائي على المستوى القانوني؛

[1]- **رابح بن زراع**، مرجع سابق، ص: 15.

- كل هذه الأسباب تجعل من إلمام الموظف الجبائي بقواعد القانون التجاري وقانون الأعمال أمرا أكيدا، والدليل على ذلك أن العديد من الوثائق والمؤلفات الجبائية تصنف ضمن المكتبة القانونية وليست ضمن مكتبة الإقتصاد.

ثالثا: مهام المسير الجبائي

يكلف المسير الجبائي بالعديد من المهام هي:

1- السعي إلى الحوكمة الجبائية:

وذلك بـــ:

- إثارة إهتمام الإدارة للرهانات الجبائية بطريقة بيداغوجية؛
- التنسيق مع لجنة المراجعة ومجلس الإدارة؛
- الفهم الجيد للجباية وتأثيراتها على المعلومة المالية.

2- العمل على مواجهة الأخطار الضريبية والتقليل من تأثيرها السلبي:

وذلك عن طريق مايلي:

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

رابعا: المسير الجبائي في مواجهة الخطر الضريبي

من أجل مواجهة المخاطر الضريبية يجب على المسير الجبائي الناجح وضع إستراتيجية للتعامـــل معهـــا ويعمل على تنفيذها عن طريق مجموعة من الخطوات اللازمة وهي كما يلي:[1]

- إختيار إستراتيجية للتعامل مع القضايا الجبائية وعدم اعتبار الضرائب والرسوم عامل سلبي والتحلي بروح المواطنة الجبائية؛
- الحاجة إلى فهم أن بعض عناصر القوائم المالية كالتثبيتات والمخزونات لها آثار ونتائج من أجل دمجها بطريقة صحيحة في إستراتيجية المؤسسة؛
- دمج الإستراتيجية الجبائية مع الإستراتيجية المالية من أجل رصد وتشخيص مواقع الخطر الضريبي.
- التقدير الجيد للإستراتيجية الجبائية؛

[1]- **رابح بن زراع**، مرجع سابق، ص: 37.

- التشخيص الصحيح لمواقع الخطر الضريبي (إجراء مراجعة جبائية وقائية)؛
- التفريق بين الأخطار الضريبية والالتزام بمواجهتها وفق خطة عمل مدروسة؛
- تعيين مسير جبائي أو مستشار جبائي يخصص للتعامل مع القضايا الجبائية؛
- التفريق بين الأخطار الجارية والأخطار المرتبطة بالصفقات نادرة الحدوث؛
- الإلتزام والتحكم بخريطة الأخطار الجبائية؛
- التوثيق الجيد للبيانات المحاسبية والجبائية وتسيير العلاقة مع السلطات الجبائية بشكل جيد؛
- التحلي بروح المواطنة الجبائية وتجاوز مقاربة التهرب الضريبي والنظر الى الضريبة بروح إيجابية.

خامسا: أهداف ومراحل تسيير الخطر الضريبي

يسعى المسير الجبائي إلى تفادي أو تقليل الخطر بكل قانونية وموضوعية وذلك عبر العديد من المراحل في عملية التسيير الجبائي التي تهدف إلى العديد من الأهداف لصالح المؤسسة لإستمرارية نشاطها في المحيط التنافسي.

1- الأهداف

يهدف التسيير إلى تحقيق الأهداف التالية:[1]

- البحث في ما إذا كانت المؤسسة تتعرض إلى مخاطر ضريبية لم تتمكن بعد من تحديدها؛
- محاولة معرفة ما إذا المؤسسة ليست تحت ضغط ضريبي؛
- تكييف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتخفيف الضرائب المستحقة؛
- تحسين مستوى التنبؤ والوعي الجبائي للخيارات الجبائية المعتمدة من قبل المسؤولين.

2- المراحل:

هناك عدة تصنيفات لمراحل تسيير الخطر الضريبي ونذكر أهم تصنيفين لمراحل تسيير الخطر الضريبي:[2]

2-1- حسب مكتب المراجعة Ernst & Young

يرى أن تسيير الخطر الضريبي يمر عبر المراحل التالية:

- الرصد: حيث أن أنشطة الرصد تؤمن العمليات الضريبية كما تم تصميمها، وتعطي رقابة فعالة للخطر الضريبي؛

[1]- **صابر عباسي**، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقة، 2012/2011، ص: 62.

[2]- المرجع نفسه، ص: 64.

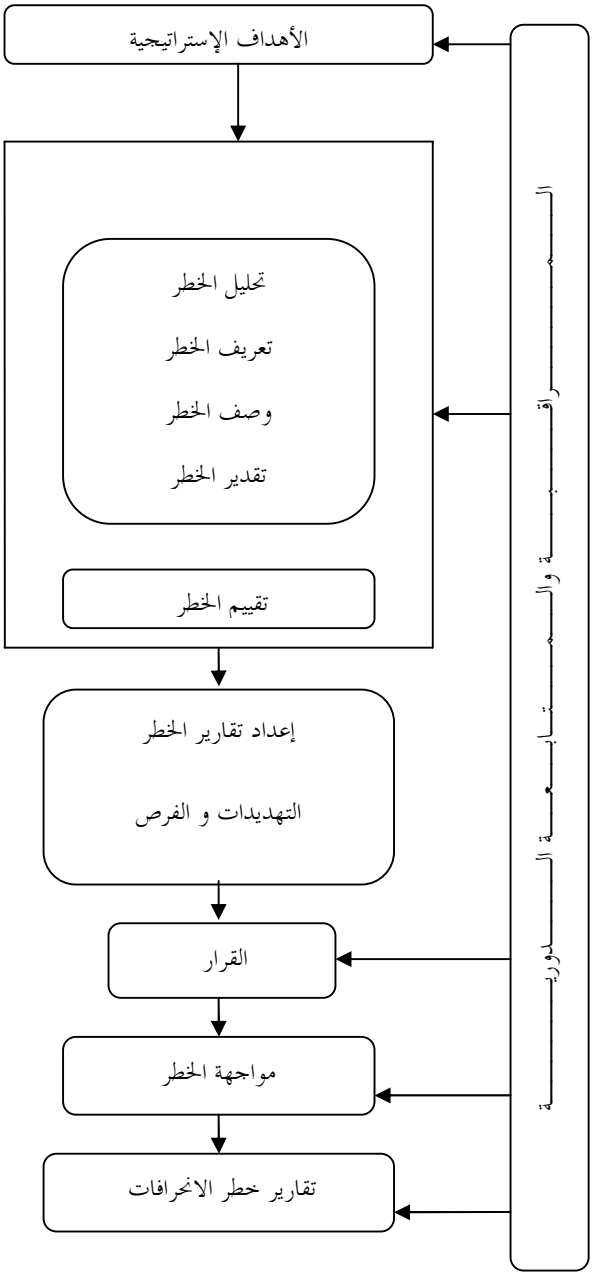
- التقييم: تواصل تقييم المخاطر الضريبية، والعمليات مع إدارة الخطر وفريق الضرائب والمسيرين التنفيذيين؛
- التحسين: فريق مصلحة الضرائب وإدارة المخاطر والمسيرين التنفيذيين يتعاونون في ادخال تحسينات على إدارة المخاطر الضريبية.

2-2- حسب مكتب المراجعة Delloitte & Touche

فيرى أن تسيير الخطر الضريبي يمر عبر أربعة مراحل وهي:

- تحديد وتقييم الخطر: كل هيئة في المؤسسة عليها فحص حدة وزاوية الخطر الضريبي؛
- تقليص الخطر: مجلس الإدارة يقوم بوضع آليات الرقابة التي تسمح بتقليص الخطر وارسال اشارات عن المخاطر الممكن حدوثها؛
- تأمين التنفيذ المستمر: كل مجموعة أو مسؤول عن الخطر، مكلف بتأمين التنسيق وتحسين الاستراتيجية والعمليات والقياس في إطار تسيير الخطر؛
- تطبيق سياسة واستراتيجية للمخاطر الضريبية: الإدارة العليا تعطي تعليمات من أجل إحترام عناصر الخطر، ووضع حد أعلى للخطر الضريبي في المؤسسة.

الشكل رقم (01-08): خطوات تسيير المخاطر



المصدر: ســـمية شـــريفي، فعالية تسيير الخطر الضريبي في الشركات البترولية الجزائرية، مـــذكرة ماســـتر، جامـــعة بسكرة، الجزائر، 2012-2013، ص: 13.

خلاصة الفصل

الرقابة الجبائية وسيلة من وسائل الإدارة الضريبية الوقائية والعقابية في وقت واحد، فهي تمثل أداة وقائية فعالة للتأكد من مدى حسن تطبيق القوانين الضريبية وتجنب الخطر الضريبي بمختلف أشكاله، ويتم ذلك من طرف المراجع الخارجي.

وكما تعتبر الرقابة الجبائية كآلية تشكل جزءا هاما من قدرة الحكومة على إدارة نظام ضريبي عادل ومنصف، واستراتيجيات الرقابة الجيدة والعمليات المستخدمة تهدف إلى تقليل الخطر الضريبي أو تفاديه.

وبما أن التسيير الضريبي الجيد والفعال في المؤسسة يحافظ على سلامة مركزها المالي وضمان تسيير حسن للمخاطر الضريبية تجاه الإدارة الضريبية، وتسيير المخاطر الضريبية يساهم في تخفيض التكاليف الكلية التي تتحملها المؤسسة، ويساهم أيضا في تجنب خطر الرقابة الجبائية الناجم من طرف الإدارة الضريبية.

ويظهر دور المراجع الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الجبائية القبلية وتقليل أو الحد من الخطر الضريبي في مؤسسة إقتصادية والذي سوف يكون محل دراسة تطبيقية في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

تمهيد:

بعد التطرق إلى الإطار النظري والقانوني المتعلق بالرقابة الجبائية وكذا مختلف المفاهيم المتعلقة بتسيير الخطر الضريبي، ارتأينا تسليط الضوء على الواقع لاكتشاف أوجه التطابق والاختلاف بين المعارف النظرية والواقع، وعليه اخترنا إحدى المؤسسات الاقتصادية الجديدة من أجل فهم هذه العلاقة واكتشاف الروابط بينهما ووقع اختيارنا على شركة متعددة الأشغال S.O.P.T EL OUED باعتبارها نموذج رائد في عملية التسيير وتحوي على التسيير الجبائي للضرائب والرسوم، ولديها مراجع خارجي يقوم بعملية التدقيق في المحاسبة ولربط الجانب النظري والجانب التطبيقي قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل التربص.

المبحث الثاني: فحص الحسابات المتعلقة بالضرائب من طرف المراجع الخارجي.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل التربص

سنعمد في هذا المبحث إلى التعريف بالمؤسسة محل التربص، من أجل فهم كيفيات إجراء الرقابة الجبائية القبلية من طرف المراجع الخارجي.

المطلب الأول: لمحة حول الشركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي (S.O.P.T EL OUED)

يعتبر قطاع الأشغال العمومية من أهم القطاعات الحيوية والبارزة وذات الإستراتجية الكبيرة في ولاية الوادي، حيث تحتوي الولاية على العديد من مشاريع البناء و ورشات الأشغال في كل بلديات الولاية، الأمر الذي دفع بالسلطات الوصية إلى إنشاء مؤسسات عمومية للتكفل باحتياجات الشركات العاملة في هذا القطاع، خاصة من ناحية التموين بمواد البناء ومتطلبات الأشغال العمومية.

لذلك إرتأينا إختيار إحدى الشركات العاملة في هذا الميدان، والتي أنشأت حديثا للتكفل بإحتياجات الجنوب الشرقي، بإعتبارها نموذج رائد ومن بين المؤسسات الفاعلة في ولاية الوادي وكما أنها تحوي على الكثير من الإطارات الشابة ممن تخرجوا من جامعة الوادي و أصبحوا يسيرون هذه المؤسسة الرائدة.

الفرع الأول: تقديم لشركة (S.O.P.T EL OUED)

أولا: دوافع اختيار الشركة

لفهم عمليات الرقابة الجبائية القبلية قمنا باختيار هذه الشركة للدوافع التالية.

1- شركة حديثة المنشأة:

نظرا لأن الشركة أنشأت سنة 2012 فهي لذلك تتوفر على معلومات حديثة وسهل الوصول إليها.

2- القفزة النوعية في رقم أعمال المؤسسة:

رغم أن المؤسسة حديثة النشاط إلا أنها استطاعت السيطرة على حصة هامة في قطاع التموين بمواد البناء و أصبحت تنافس العديد من كبار التجار في هذا المجال.

3- الأهمية الإستراتيجية لقطاع الأشغال العمومية:

نظرا للأهمية الإستراتيجية لقطاع الأشغال العمومية وخاصة التموين بمادة الأسمنت التي لها دور كبير في تنمية اقتصاد الولاية، لارتباطها كذلك بعدد كبير من المواطنين الذين يلجئون إلى هذه الشركة للتزود بمواد البناء هروبا من جشع تجار مواد البناء.

4- احتواء الشركة على إطارات كفؤة وشبابية:

من بين الدوافع التي جعلتنا نختار هذه الشركة هو وجود إطارات وكفاءات شبابية تقوم بتسيير هذه الشركة، حيث وجدنا أن أغلب الإطارات تخرجوا من كلية الإقتصاد بجامعة حمه لخضر بالوادي، وهذا دليل على نجاح جامعتنا في تزويد سوق العمل باليد العاملة المؤهلة، ومن جهة أخرى سهولة التواصل مع هذه الإطارات من حيث تزويد بالمعلومات و إجراء المناقشات والمحادثات.

ولا ننسى دور المدير العام للشركة الذي اعتمد سياسة توظيف إطارات جامعة الوادي فله كل الفضل في ذلك وقبوله على إجراء التربص لديه.

5- الموقع الجغرافي الجيد للشركة:

نظرا لوجود هذه الشركة في منطقة عمرانية تتوفر فيها المواصلات وقربها من مختلف الإدارات (إدارة الضرائب، مفتشيات الضرائب، قباضة الضرائب، الجامعة)، مما سيوفر لنا سهولة التنقل والحصول على المعلومات بأقل مجهود.

6- الفترة الزمنية موضع الدراسة:

من أجل الإلمام بالموضوع وإحاطة بكل جوانبه ركزنا دراستنا على التقارير المالية والتصريحات الضريبية للسنوات 2012 إلى غاية 2016.

ثانيا: التعريف بالشركة واستثماراتها

1- تعريف بالشركة:

هي شركة عمومية اقتصادية ذات أسهـــم المســـماة الشـــركة المتعددة الأشغال لـــولاية الوادي (SOPT. EL OUED)، أنشئت بتاريخ 2012/08/02، لذا تعد حديثة التأسيس، ويـــقع مـــقرها الاجتماعي بالمنطقة الصناعية تـــكسبت الوادي، ولقد حدد عمر المؤسسة بـــ: تسعة وتسعين سنة ابتداء من تاريخ قيدها بالسجل التجاري، ويبلغ رأس المال الاجتماعي بمبلغ قدره عشرة مليون دينار جزائري (10.000.000.00) قسم رأس المال إلى (1000) سهم بقيمة عشرة آلاف دينار جزائري (10.000.00) للسهم الواحد مرقمة من 01 إلى 1000 مملوكة من طرف الدولة، وتنتخب الجمعية العامة التأسيسية أو

الجمعية العامة العادية القائمين بالإدارة وتحدد مدة عضويتهم، تمتلك المؤسسة حوالي 33 عامل موزعة حسب هيكلها التنظيمي.[1]

ويمكن تلخيص البيانات الخاصة بالشركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي (SOPT. EL OUED) من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02-01): البطاقة التقنية للشركة المتعددة الأشغال

البيان	الشـــركة المتعددة الأشغال
الشعار	SOPT الشركة المتعددة الأشغال الوادي
المقر الاجتماعي	المنطقة الصناعية تـــكسبت الوادي
رأس المال الاجتماعي	10.000.000.00 دج
تاريخ التأسيس	2012/08/02
المساهمين	الدولة
نوع الأوراق المالية	أسهم اسمية
عدد العمال	33

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف الأمانة.

2- ممتلكات الشركة:

2-1- العقارات: تتمثل العقارات في الأراضي والمباني التجارية والإدارية، حيث تبلغ مساحتها الكلية بـــ: 2400 م²، وتمثل المساحة المبنية منها: 1600 م².

2-2- المعدات والتجهيزات: وتتمثل في المعدات النقل والخدمات وأدوات البناء وتجهيزات مكتبية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

[1]- القانون الأساسي لمؤسسة عمومية إقتصادية شركة ذات أسهم المسماة: الشركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي، رقم 1008 بتاريخ 2012/09/16 من سجل العقود الإدارية لسنة 2012، وزارة المالية (مديرية أملاك الدولة لولاية الوادي)، نسخة تنفيذية، ص: 02.

الجدول رقم (02-02): قائمة العتاد للشركة المتعددة الأشغال

البيان	العدد	البيان	العدد
سيارة سياحية	04	طابعة متعددة الوظائف	04
سيارة نفعية	05	آلة سحب المخططات	02
شاحنة كبيرة نوع FOTON	11	جهاز كمبيوتر محمول	05
شاحنة صغيرة بيجن نوع JAC	06	جهاز كمبيوتر عادي	18
شاحنة صغيرة نوع SOKON	02	آلة نسخ CANON	14
آلة جارفة نوع OETK	02	طابعة CANON	20
آلة رافعة نوع UB 05	03	جهاز طبوغرافيا	05
آلة رافعة نوع UB 04	03	مثبت حديدي	1250
صهريج ماء على عجلات 3000 ل	02	ناقلات إسمنت	820
مرصص إسمنت هزاز	10	أعمدة حديدية	950
خزان ماء 2000 ل	04	ضاغط هوائي ANMTP	05
دمبير	02	مولد كهرباء	04
أعمدة خشبية	1000	أدوات الكهرباء	90

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة الوسائل العامة.

ثالثا: مهام وأهداف الشركة:

1- المهام: تقوم الشركة المتعددة الأشغال بولاية الوادي بالعديد من المهام والنشاطات التي من خلالها تجسد برامج التنمية في الولاية، وبما أن ولاية الوادي تتميز بكونها قطب تجاري وصناعي بامتياز، وخاصة في مجال الاستيراد والتصدير، ويمكن توضيح مهام الشركة كالتالي:[1]

- الاستيراد والتصدير لمواد البناء؛
- تجارة بالتجزئة لمواد البناء؛
- شركة الأشغال والبناء؛
- الإنارة العمومية وصيانة الشبكات الحضرية؛
- الغاز؛
- إزالة ومعالجة النفايات؛
- إنشاء وتسيير المساحات الخضراء؛
- إنشاء الشبكات وصيانة الطرق.

[1]- المرجع نفسه، ص: 03.

وبحكم أن الشركة المتعددة الأشغال حديثة التأسيس فإن مهامها تقتصر الآن فقط على الاستيراد والتصدير لمواد البناء وتجارة بالتجزئة لمواد البناء، أما النشاطات الأخرى فلم تزاول النشاط فيها لعدة أسباب منها المنافسة الكبيرة في قطاع الأشغال العمومية وندرة المشاريع الكبيرة داخل الولاية وأيضا افتقار المؤسسة للمهندسين والتقنيين والوسائل المادية.

2- الأهداف: تتمثل أهداف المؤسسة في النقاط التالية:

- السعي إلى الزيادة في حجم مبيعاتها في الأسواق الداخلية والخارجية وبالخصوص في ولايات الجنوب؛
- البحث عن أسواق جديدة؛
- تطوير المؤسسة لتوسع في نشاطاتها؛
- إعادة الاعتبار للاستيراد والتصدير؛
- تحقيق أكبر قدر من الأرباح؛
- السيطرة على أسواق مواد البناء في الجنوب الشرقي.

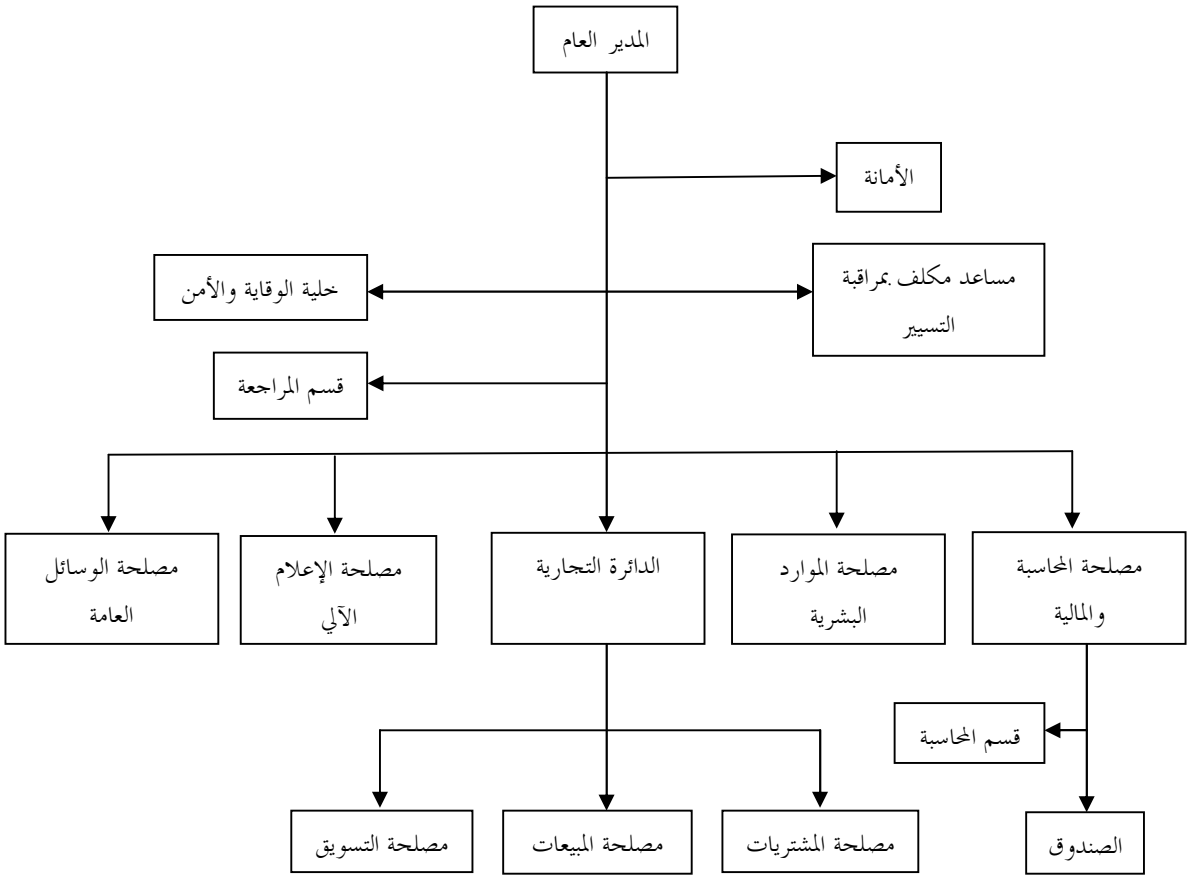
الفرع الثاني: بنية الهيكل التنظيمي لمؤسسة (S.O.P.T EL OUED)

أولا: الهيكل التنظيمي

يتكون هيكل المؤسسة من المدير العام والذي يتفرع إلى الأمانة ومساعد مكلف بمراقبة التسيير وخلية الوقاية والأمن وقسم المراجعة ومصلحة الوسائل العامة وخلية الإعلام الآلي ومصلحة تسيير الموارد البشرية، ومصلحة المالية والمحاسبية التي تحتوي على كل من الصندوق وقسم المحاسبة.

وبالإضافة أيضا للدائرة التجارية التي تحتوي بدورها على كل من مصلحة المشتريات ومصلحة المبيعات ومصلحة التسويق ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02-01): الهيكل التنظيمي للشركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي (SOPT. EL OUED)



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المدير العام.

ثانيا: بنية الهيكل التنظيمي

1- المدير العام: هو أعلى سلطة في المؤسسة ويعتبر المشرف العام على كل مصالح الشركة؛ والمسؤول عن العديد من المهام الخاصة بمجريات العمل لخبرته الكافية في أصول ومبادئ الإدارة الصحيحة ومن مهامه:

- الإشراف على كافة النشاطات والعمليات اليومية في المؤسسة؛
- ضمان تنفيذ أفضل الاستراتجيات التي تضمن التطور المستمر في بيئة عمل المؤسسة؛
- وضع الأهداف الخاصة بكافة المهام، وقياس مدى نجاح الأداء في تنفيذها، ومتابعة التقارير الخاصة بها؛
- الاهتمام بمراقبة عمل رؤساء المصالح، والمشرفين عن الأعمال المختلفة؛
- تمثيل المؤسسة في الاجتماعات المحلية.

2- أمانة المدير: تتمثل مهام أمانة المدير في الاستقبال الجيد للضيوف وتوجيههم وضبط مواعيد زيارتهم وتنظيم الدخول والخروج من والى المدير العام والتكفل بمتطلباته، غير أن أمانة المدير تقوم كذلك بالعديد من المهام الأخرى في الشركة المتعددة الأشغال، حيث أنه خصص لها هاتف لاستقبال المكالمات الهاتفية القادمة من خارج الشركة وتحويلها أن استلزم الأمر إلى المصلحة المنشودة، وكذا استقبال الفاكسات وإرسالها بواسطة جهاز فاكس الموجود، وكذلك كتابة الرسائل الإدارية الخاصة بالشركة وكذلك المرسلة لخارج الشركة وذلك بواسطة جهاز الحاسوب المعد لذلك بالأمانة مع القيام بنسخ الأوراق والوثائق اللازمة بواسطة آلة النسخ المعدة لهذا الغرض.

3- مساعد مكلف بمراقبة التسيير: ومن مهامه وأنشطته الرئيسية ما يلي:

- متابعة وقياس الموارد المالية والمادية، واكتشاف نقائص هياكل ونظم التسيير داخل المؤسسة؛
- مراقبة حجم التقديرات التي تم تحقيقها واستخراج الانحرافات سواء كانت إيجابية أم سلبية وتحليل واقتراح الإجراءات؛
- وضع نظام الرقابة الداخلية بحيث يكون فعال ومرن يسهل عملية مراقبة التسيير؛
- جمع وإنهاء تقرير التسيير السنوي للوحدة بالإضافة إلى تقارير النشاطات الفصلية؛
- تحليل مختلف التقارير.

4- قسم المراجعة: وتتمثل أنشطتها الرئيسة والمهام في ما يلي:

- مراجعة كل وظائف المؤسسة؛
- التحقق من تطبيق أساليب ونظم التسيير عبر كل الهياكل؛
- التأكد من ترابط خطط وبرامج الموازنات مع السياسات واستراتجيات خطط تنمية المؤسسة؛
- إعداد تقارير الشهرية المعدة من طرف خلية المراجعة.

5- خلية الوقاية والأمن: من أجل تأمين المعدات والأفراد والمنشئات من أي نوع من أنواع المخاطر تقوم خلية الوقاية والأمن بالمهام التالية:

- إعداد خطط الوقاية وفق طبيعة المخاطر؛
- السهر على نظافة جميع المصالح والهياكل الإدارية؛
- مراقبة أشغال الترميمات والصيانة الخاصة بالمؤسسة؛
- التدخل الطارئ في حالة حدوث خطر؛

- السهر على راحة العمال؛
- المحافظة على ممتلكات المؤسسة؛
- توفير السكينة العامة داخل المؤسسة.

6- مصلحة المالية والمحاسبة: ومن مهامها وأنشطتها الرئيسية ما يلي:

- تحديد الخطط والبرامج المحاسبية في مجال المحاسبة المالية؛
- تنظيم ومراقبة مخططات التمويل؛
- تسيير الخزينة وديون المؤسسة ومتابعة تطوراتها؛
- تنفيذ كل الأعمال الضريبية المتعلقة بالتصريحات الجبائية وإيداعها لدى مصلحة الضرائب؛
- إعداد جداول المقاربة البنكية؛
- مراقبة كل وثائق الإيرادات والمصاريف؛
- تحليل وشرح الحسابات السنوية للمؤسسة؛
- مراقبة الصندوق من طرف لجنة خاصة كل يوم؛
- المسك اليومي للسجلات القانونية؛
- إعداد الميزانية والقيام بأعمال الجرد وكل الأعمال المالية والمحاسبية؛
- إعداد الموازنة العامة للمؤسسة.

وتتفرع مصلحة المحاسبة والمالية إلى قسم المحاسبة وقسم خاص بالصندوق.

6-1- قسم المحاسبة: ومن بين مهام وأنشطة القسم ما يلي:

- إعداد الوثائق المحاسبية المطابقة لقواعد المحاسبة المتعارف عليها؛
- إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج و باقي القوائم المالية؛
- الحرس على مسك الدفاتر المحاسبية القانونية وتسجيل العمليات؛
- إعداد جداول الاستثمارات والاهتلاكات وفق المبادئ المتعارف عليها.

6-2- الصندوق: هو خزينة المؤسسة التي تودع فيها أموالها قبل تحويلها إلى البنك، بحيث تتمثل مهامه في قبض قيمة المبيعات من طرف العملاء سواء كانت هذه المبيعات نقدا أم عن طريق شيك بنكي أو بريدي.

وللصندوق مهام أخرى منها : تسجيل الفواتير في صفحة واحدة لكي تستدين قيمة المقبوضات في اليوم الواحد وتنقل منه المبالغ المالية لإيداعها في البنك ويقوم خصم الشيكات من البنك وبعد عملية الإيداع

يقوم البنك بإعطائها إشعار بمبلغ هذه الشيكات النقدية ويقوم أمين الصندوق بدوره بتسجيل هذه الإشعارات في يومية العمليات المالية.

يعطي البنك للمؤسسة إشعار دائن عند دخول النقديات في حساب المؤسسة، ويعطي إشعار مدين عند خروج مبالغ مالية من حساب المؤسسة لدى البنك وفي آخر كل يوم يقوم أمين الصندوق بتجميع الإشعارات وتسجيلها في يومية واحدة ثم يعطيها لمصلحة المحاسبة لتسجيلها في الدفاتر القانونية اللازمة.

7- مصلحة المواد البشرية: وتتمثل أنشطتها الرئيسة والمهام في ما يلي:

- تنسيق وتوجيه ومراقبة الموارد البشرية؛
- إعداد برامج تدريب للعمال المبتدئين؛
- إعداد كشف الحضور اليومي وإرسالها إلى الأمانة؛
- الأخذ بعين الاعتبار احتياجات الموارد البشرية الناشئة من مختلف مصالح المؤسسة؛
- إنشاء عقود التشغيل ومعالجة المشاكل الاجتماعية للمستخدمين؛
- إعداد ملفات الأجور وتوزيعها على المستخدمين،
- تسيير الملفات الإدارية للعمال.

8- مصلحة الوسائل العامة: وتتمثل أنشطتها الرئيسة والمهام في ما يلي:

- تسيير الوسائل العامة من وسائل نقل وحظيرة المؤسسة؛
- الإعتناء بالتثبيتات المادية؛
- أمن ووقاية الملفات المحفوظة في الأرشيف ضد الضياع والسرقة؛
- القيام بعمليات الجرد المادي للتثبيتات.

9- مصلحة الإعلام الآلي: ومن بين أنشطته كمايلي:

- تسيير حظيرة الإعلام الآلي والسهر على الاستعمال العقلاني؛
- تدريب العمال على البرامج المعقدة التي تملكها المؤسسة؛
- ضمان صيانة أجهزة الإعلام الآلي؛
- إعداد تقارير النشاط الدورية.

10- الدائرة التجارية: ومن بين مهام هذه الدائرة مايلي:

- ترويج وتصريف البضائع في شروط النوعية وبأسعار منافسة؛

- ضمان التموين بأحسن الأسعار والنوعية وفي الآجال المحددة؛
- تحليل جداول مقارنة العروض من الناحية التجارية والتقنية؛
- إعداد تقارير الاستقبال المتعلقة بكل عملية؛
- مناقشة الشكاوي المقدمة من طرف الزبائن؛
- إرسال طلبات تسوية الموردين إلى قسم المحاسبة؛
- متابعة تنفيذ العقود المبرمة مع كل المتعاملين الاقتصاديين.

وتتكون الدائرة التجارية من ثلاث مصالح وهي كالتالي:

10-01- مصلحة المشتريات:

- المصلحة تقوم بوضع برامج المشتريات للبضاعة؛
- إعداد جداول مقارنات العروض من أجل اختيار أحسن عرض؛
- المشاركة في المفاوضات التجارية مع الموردين؛
- ضمان مراقبة النوعية والكمية عند استقبال المشتريات؛
- التسيير الجيد للمخزون باستعمال برامج متطورة؛

10-02- مصلحة المبيعات:

- إعداد برامج المبيعات؛
- معالجة طلبيات الشراء المقدمة من طرف الزبائن؛
- إعداد ملفات الزبائن؛
- السعي لإشباع حاجة الزبون؛
- إعداد فواتير البيع وتسوية وضعية الزبائن؛
- إرسال إلى قسم المحاسبة وسائل الدفع.

10-03- مصلحة التسويق:

- القيام بدراسة السوق؛
- تحليل المبيعات؛
- القيام بأبحاث قياس درجة رضى الزبائن من خلال توزيع تحليل النتائج المحصل عليها.

يتم توظيف المستخدمين ذو الكفاءة عبر مكاتب التشغيل للولاية، وتتم الصعود في سلم الترقية وفق الأقدمية والنقاط المتحصل عليها، ويتوزع المستخدمين في كل مصلحة داخل شركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي (SOPT. EL OUED) وفق اختصاص كل مستخدم والبرنامج المخصص لتوزيع العمال المعد من قبل مصلحة الموارد البشرية، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (02-03): توزيع المستخدمين في الشركة المتعددة الأشغال

البيان	عدد المستخدمين
المدير العام	01
الأمانة	02
مساعد مكلف بمراقبة التسيير	01
خلية الوقاية والأمن	06
خلية المراجعة	01
المصلحة المالية والمحاسبة	03
مصلحة الموارد البشرية	02
الدائرة التجارية	10
مصلحة الإعلام الآلي	01
مصلحة الوسائل العامة	06

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مصلحة الموارد البشرية.

المطلب الثاني: التدقيق الضريبي من طرف المراجع الخارجي

تهدف الرقابة الجبائية سواءا كانت قبلية أو بعدية إلى التأكد من تسديد الضريبة وفق ما ينص عليه القانون، دون زيادة أو نقصان، فكل زيادة في الضريبة سيكون على حساب مصلحة المؤسسة وكل نقصان سيؤدي إلى فرض تسويات ضريبية تقوم بفرضها الإدارة الجبائية في إطار الرقابة الجبائية لذلك سنركز هنا على نقطتين :

- فهم الضرائب والرسوم المفروضة عل الشركة.
- التدقيق الضريبي الذي يقوم به المراجع الخارجي.

وعليه سنتطرق للنقطة الأولى في الفرع الأول والنقطة الثانية في الفرع الثاني.

الفرع الأول: الضرائب المفروضة على المؤسسة

سنقوم في هذا الصدد إلى التعريف بالضرائب والرسوم الموجودة في المؤسسة بناءا على التصريحات الشهرية و السنوية.

أولا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

تنصّ المادة: 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل الـــتي تحقـــقها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة: 136، وتسمّى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات.[1]

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بصفة رئيسية بعد أن تحتسب من طرف مصلحة المحاسبة إلى قابض الضرائب.

تعتبر الشركة المتعددة الأشغال خاضعة لضريبة على أرباح الشركات (IBS) وتتقيد ببعض الالتزامات المحاسبية والجبائية لكي لا تطبق عليهم العقوبات الجبائية، ومعدل المعمول به في هذه الشركة هو 25% من الربح الجبائي للدورة، كما يتم دفع مقدار الضريبة عن طريق ثلاث تسبيقات مؤقتة تدفع خلال السنة الموالية للسنة ومن خصائص الضريبة على أرباح الشركات ما يلي: [2]

- الشفافية وهذا من خلال النظرة الإجمالية لمجموع أرباح المكلف وطريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة؛

[1]- المادة: 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2]- **منصور بن اعمارة**، الضريبة على أرباح الشركات، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011، ص: 15.

- البساطة سواء بالنسبة للمكلف أو للإدارة الضريبية، بحيث هؤلاء المكلفين مطالبون بتصريح ضريبة واحدة على الأرباح؛
- السعي إلى تحقيق العدالة الجبائية من خلال إلغاء التمييز بين الشركات العمومية والشركات الخاصة وكذلك، بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية؛
- كما يتوجب على الخاضعين لهذه الضريبة مسك محاسبة منتظمة واكتتاب وإرسال التصريح، تقديم الوثائق الضرورية لإثبات النتائج والدفع حسب تواريخ استحقاق الضريبة.[1]

ثانيا: الرسم على القيمة المضافة (TVA):

يطبق هذا الرسم على القيمة المضافة (TVA) على المشتريات والمبيعات وهو رسم غير مباشر تتحمله المؤسسة لتنقله إلى المستهلك النهائي،[2] عرف عدة تغيرات خلال السنوات السابقة إلى أن وصل إلى معدل 9% و19% خلال سنة 2017، يطبق على جميع العمليات التجارية والصناعية، الحرفية والغير تجارية، إن اختيار الرسم على القيمة المضافة لم يأت بصفة عشوائية، بل نتيجة الخصائص التي تتمتع بها ومن أهمها ما يلي:[3]

- إعفاء دخول العائلات من تحملها بصفة تثقل كاهلها، وذلك من خلال تطبيقها بطرق عصرية، وفي بعض الأحيان الإعفاء من تسديدها عندما يتعلق الأمر ببعض المواد الأساسية أو ذات الاستهلاك الواسع، كالمواد الغذائية والخدمات الطبية؛[4]
- إن توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يسمح للدولة التحكم أكثر في النشاط الاقتصادي، بالإضافة إلى الحصول على موارد إضافية هامة.

ثالثا: الرسم على النشاط المهني (TAP):

يطبق الرسم على النشاط المهني (TAP) على رقم الأعمال المحقق وقد عرف هذا الرسم تغيير في معدله من 2.55% سنة 1996 إلى 2% سنة 2001،[5] وبقي ثابت إلى غاية يومنا هذا، ويطبق الرسم على النشاط المهني (TAP) على أي نشاط يعود بالأرباح من فئة المداخيل الصناعية والتجارية والأرباح الغير تجارية.

---

[1]- **مصطفى عوادي ونصر رحال**، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، طبعة الأولى، مطبعة سخري، 2010-2011، ص: 18.

[2]- **عجلان العياشي**، نحو التحكم في جباية المؤسسة من حيث الوعاء والتحصيل لتعزيز القدرة التنافسية، ملتقى دولي حول: التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، ماي 2005، ص: 10.

[3]- **حجار مبروكة**، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2005-2006، ص: 72.

[4]- **مصطفى عوادي ونصر رحال**، مرجع سابق، ص: 22.

[5]- **عجلان العياشي**، مرجع سابق، ص: 10.

إن الشركة محل الدراسة تخضع لتخفيض بالنسبة للرسم على النشاط المهني ولذلك بالنسبة لرقم الأعمال المحقق ضمن نشاطات البيع بالجملة وذلك بنسبة 30%.[1]

رابعا: الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG/ASS):

نصت المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي للمكلف بالضريبة.[2]

من خلال هذا التعريف نستطيع أن نستخلص خصائص هذه الضريبة:

- تفرض على مداخيل الأشخاص الطبيعيين؛
- تفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف عن طريق خصم التكاليف وخسائر السنوات السابقة من مجموع الدخل الإجمالي.

الفرع الثاني: التعريف بالمراجع الخارجي

سنتطرق هنا إلى الجانب النظري المتعلق بالمراجع الخارجي كمايلي:

أولا: تعيين مراجع خارجي للمؤسسة

تراقب المؤسسة من طرف مراجع خارجي أو مراجعين تقوم بتعيينه الجمعية العامة العادية للمساهمين لمدة ثلاث سنوات مالية قابلة للتجديد تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وإذا لم تعين الجمعية العامة مراجع خارجي أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مراجعين الخارجيين المعينين يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءا على طلب من مجلس الإدارة.

وضمانا لاستقلالية المراجع، فقد نص القانون التجاري على عدم جواز تعيين مراجع خارجي في الشركة كل من:[3]

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛

---

[1]- **مصطفى عوادي ونصر رحال**، مرجع سابق، ص: 21.

[2]- المرجع نفسه، ص: 14.

[3]- الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 27، 1993، المادة 715 مكرر 6.

- القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواجهم للشركات التي تملك عُشر رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عُشر رأس مال هذه الشركة؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط غير نشاط محافظ حسابات أجرة أو مرتبا إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة،
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظيفة محافظ حسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

ويتبين من خلال هذه الحالات أن المشرع أراد أن يكون لمحافظ الحسابات استقلالية كاملة عن الشركة التي يراقبها ولا تربطه بها أي علاقات إدارية أو اجتماعية أو مصلحة شخصية، وبذلك يكون الرأي الذي يبديه عن القوائم المالية موضوعيا وحياديا.

ثانيا: مهام المراجع الخارجي داخل المؤسسة

تتمثل مهمة المراجع الخارجي الدائمة دون أي حق في التدخل في التسيير، وفي التحقيق في دفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظام حسابات المؤسسة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة ذلك، ويتحقق المراجع الخارجي إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، ويجوز للمراجع الخارجي أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حال الاستعجال.[1]

ويجب أن يطلع مجلس الإدارة المؤسسة بما يلي:

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها ومختلف عمليات السير التي أدها؛
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يراها ضرورة إدخال التغيرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول طرق التقييم المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛
- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفها؛

[1]- القانون الأساسي لمؤسسة عمومية إقتصادية شركة ذات أسهم المسماة: الشركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي، مرجع سابق، ص: 11.

- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات الخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة؛

يجوز للمراجع الخارجي أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه.

مع مراعاة الأحكام السابقة يلتزم المراجع الخارجي باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال التي اطلع عليها.

ثالثا: مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه المؤسسة وإنهاء مهامه

يكون المراجع الخارجي مسئولا سواء إزاء المؤسسة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكون قد ارتكبها في ممارسة وظائفه، ولا يكون مسئولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعه عليها.

وتنتهي مهامه بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة، عند انتهاء مهام المراجع الخارجي يقترح على الجمعية العامة إما تجديد مأموريته أو عدم تجديدها وفي هذه الحالة يتعين على الجمعية العامة أن تستمع إلى المراجع الخارجي، ويبقى المراجع الخارجي المعين من الجمعية العامة بدل مراجع أخر يمارس وظيفته حتى انتهاء مهمة المراجع الذي أستخلفه، وفي حالة حدوث خطأ أو مانع يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو الجمعية العامة إنهاء مهام المراجع الخارجي قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة.

رابعا: ملخص المقابلات مع الأطراف الخارجية المعنية بعملية الرقابة الجبائية القبلية

بعد إجراء محادثات ومقابلات مع مختلف الأطراف الذين يشتغلون في مصلحة المالية والمحاسبية وخاصة السيد: محافظ حسابات المؤسسة محل التربص استفسرنا حول الأطراف الخارجية والتي تتعامل مع المؤسسة محل الدراسة والذين يقومون بعمليات الرقابة الجبائية، وجدنا ثلاث أطراف يعتبرون في حكم مراجـــع خـــارجي ويتمثلون في: محافظ حسابات، مستشار جبائي ولجنة المراجعة للمؤسسة الأم.

واستفسرنا كذلك عن مضمون العلاقة بين المؤسسة محل التربص ومصلحة المحاسبة ومحافظ الحسابات والمستشار الجبائي خاصة منهجية العمل التي يعتمدها هذه الأطراف في مهمتهم الرقابية.

1- المحادثة مع المحاسب

من أجل فهم كيفية التعامل مع الضرائب والرسوم في المؤسسة، إرتأينا التكلم أولا مع المحاسب ووجهنا له مجموعة من الأسئلة حول كيفيات التصريح بالضرائب والرسوم، حيث قدم لنا شروحات وافية حول مختلف الأعمال المحاسبية الموجودة في المؤسسة وخاصة التصريحات الجبائية ومعالجتها محاسبيا، كما أوضح لنا أهمية التسيير الجبائي بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية، ولاحظنا أنه يولي إهتمام كبير بما يسمى المخاطر الجبائية التي تتولد من عمليات التحقيق الجبائي التي تقوم بها الادارة الجبائية عن طريق مختلف مصالحها و بمختلف الأشكال القانونية، وضرب لنا العديد من الأمثلة التطبيقية حول الأثر السلبي لعدم التحكم الجيد في جباية المؤسسة،

كما أكد لنا كذلك أن المؤسسة تستعين بمستشار جبائي يمتلك تجربة كبيرة في مجال الضرائب والرسوم، كان يشتغل سابقا لدى إدارة الضرائب، وعند إستفسارنا عن جدوى التعاقد مع مستشار جبائي، أوضح لنا الدور الكبير الذي يلعبه في توجيه المؤسسة في مجال الجباية ووضع أسس فعالة للتسيير الجيد للضرائب.

2- المحادثة مع محافظ الحسابات

عند إجراء المقابلة مع السيد محافظ حسابات تكلمنا عن كيفيات إجراء الرقابة الجبائية القبلية، حيث أثنى على إختيارنا على هذا الموضوع، ولاحظنا أن السيد محافظ الحسابات يتحكم جيدا في الضرائب والرسوم، وخاصة المحاسبة الضريبية، كما له تجربة كبيرة في هذا الميدان و يعرف أساليب الرقابة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية وإرتباطاتها مع محاسبة المؤسسة، و لفت إنتباهنا إستخدامه لمفهوم جديد علينا وهو محاكاة الخطر الضريبي، و يقصد به أن محافظ الحسابات خلال آدائه لمهمته القانونية والتي تتمثل في نقد وتشخيص المحاسبة يولي عناية كبيرة بمختلف الضرائب والرسوم و يتأكد من حسن عمل المحاسب، حيث يقوم بتطبيق مجموعة من أدوات قياس الضريبة و يطبق عليها معايير معينة وصيغ حسابية خاصة يستخدمها محققوا الرقابة الجبائية للتأكد من صحة حساب الضريبة، ويمكن تلخيص ذلك في أن محافظ الحسابات يقوم بإجراء رقابة جبائية على محاسبة المؤسسة قبل قيام إدارة الضرائب بمراقبة المؤسسة.

3- المحادثة مع المستشار الجبائي

تستعين المؤسسة محل التربص بخدمات المستشار الجبائي مختص في القضايا الجبائية مهمته تتمثل في حل كل المشاكل ذات الطابع الجبائي، كما يعمل على تقديم الاستشارات والتوصيات الجبائية والنصائح و يتدخل لحل بعض المشاكل المتولدة مع الإدارة الجبائية ويقوم كذلك بمهمة متابعة استرجاع الرسوم على القيمة المضافة التي لم يتم استرجاعها عن طريق القيام بتكوين طلب خاص مرفقا بملف يوجه إلى إدارة الضرائب من أجل استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

كما يقوم بالرد على طلبات الاستفسار وطلبات التوضيح التي ترسلها إدارة الضرائب إلى المؤسسة، بالإضافة إلى كل ذلك يقوم بالتدقيق في صحة التصريحات الجبائية المكتتبة ومطابقتها مع محاسبة المؤسسة، وفي حالة وجود خطأ أو إشكال يتدخل لتسويته بحسب معرفته وخبرته.

وفي حال وجود نزاع جبائي يقوم المستشار الجبائي بكل الإجراءات اللازمة التي ينص عليه القانون، ويضمن بذلك عدم وجود خطر جبائي على المؤسسة مستقبلا.

المبحث الثاني: فحص الحسابات المتعلقة بالضرائب من طرف المراجع الخارجي

من أجل نجاح مهمة المراجع الجبائي في تقدير مدى التزام المؤسسة من الناحية الجبائية يقـــوم المراجـــع الجبائي بوضع خطة عمل محددة تتضمن العديد من الخطوات والمؤشرات وهي كالتالي :

المطلب الأول: الضرائب المرحلية

وهي الضرائب التي تسدد خلال السنة أي فترة التصريح شهريا أو فصليا، و المؤسسة محـــل التـــربص تقوم بالتصريح كل شهر، قبل 20 يوم من الشهر الموالي لدى قابض الضرائب المعني، و هذا التصـــريح يقـــوم المحاسب بإعداده بناءا على معطيات المحاسبة، ثم يتم تسجيله في محاسبة المؤسسة في اليومية المســـاعدة (يوميـــة العمليات المختلفة).

الفرع الأول: الرسم على النشاط المهني:

يعمل محافظ الحسابات على التأكد فعليا من تسديد الرسم على النشاط المهني بواسطة التصريح الجبائي الشهري G.50، كما يقوم بالتأكد كذلك من طريقة حساب هذا الرسم بمقارنته مع رقم الأعمال الســـنوي الذي حققته المؤسسة أو رقم الأعمال المحصل ويميز بين رقم الأعمال المعفي ورقم الأعمال الخاضع، ويتأكـــد كذلك من طريقة تحصيل رقم الأعمال المؤسسة، بالإضافة إلى التأكد من تسجيل هذا الرسم كمصـــروف في محاسبة المؤسسة، وكذلك يتأكد من التصريح السنوي حسب النموذج المصرح به.

و يمكن أن نلخص مجموعة النقاط التي يركز عليها محافظ الحسابات كمايلي:

أولا: تطابق رقم الأعمال الشهري المفوتر مع رقم الأعمال الشهري المصرح بـــه في التصـــريح الجبـــائي G.50:

حيث يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من هذا التطابق شهريا فإذا وجده متطابق فهذا يعني أن المحاسب يقوم بعمله على أكمل وجه، وهذا التطابق الشهري سيؤدي الى تطابق سنوي،

وفي الحالة الأخرى أي لم يجد تطابق بين رقم الأعمال المفوتر و رقم الأعمال المصرح به فهنا يجب إجراء تسوية في الحال وهنا تكون التسوية كمايلي:

1- رقم الأعمال المفوتر أصغر رقم الأعمال المصرح به: يقوم محافظ الحسابات بتوجيه الملاحظة بوجود نقـــص في التصريح الضريبي وعلى المحاسب إستكماله عن طريق تصريح جبائي تكميلي لفترة التصريح المعنية.

2- رقم الأعمال المفوتر أكبر رقم الأعمال المصرح به: يقوم محافظ الحسابات بتوجيه الملاحظة بوجود زيادة في التصريحات، وعلى المحاسب أن يستقطع الفائض من التصريحات الجبائية المقبلة و إبلاغ إدارة الضرائب برســـالة توضيحية.

ثانيا: تطابق رقم الأعمال الشهري المفوتر مع رقم الأعمال الشهري المصرح به في الميزانية السنوية

حيث يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من هذا التطابق سنويا فإذا وجده متطابق فهذا يعني أن المحاســـب يقوم بعمله على أكمل وجه،

وفي الحالة الأخرى أي لم يجد تطابق بين رقم الأعمال المفوتر السنوي و رقم الأعمال المصرح بـــه في الميزانية فهنا يجب إجراء تسوية في الحال وهنا تكون التسوية كما ذكرت في النقطة السابقة.

1- الـــتأكد من المعادلة العامة التالية:

يقوم المراجع الحسابات بالتأكد من صحة المعادلات بعد تشكيلها على حســـب المـــتغيرات الجبائيـــة الخاصة بالمؤسسة و هنا نذكر القاعدة العامة التالية:

1-1- في مؤسسة تجارية:

ويكون الحدث المنشئ للضريبة بمجرد التسليم المادي أو التسليم القانوني، وعليه يقوم بالتأكد من هذه العلاقات التالية:

رصيد الح/ 642 = رصيد حساب المبيعات * معدل الرسم على النشاط المهني.

من هذه العلاقة العامة يشكل العلاقة الخاصة التالية أيضا للتأكد من حساب هذا الرسم

رصيد الحساب 642 =رقم الأعمال المفوتر سنويا المحصل نقدا * المعدل 2 في المئة + رقم الأعمال المفوتر سنويا المحصل عن طريق البنك * المعدل 1.4 في المئة

2-1- في مؤسسة خدمية:

رصيد الحساب 642 = مجموع الجانب المدين لحساب العملاء السنوي المحصل نقدا مع حذف الرسم على القيمة المضافة * المعدل 2 في المئة + مجموع الجانب المدين لحساب العملاء السنوي المحصل عن طريق البنك مع حذف الرسم على القيمة المضافة * المعدل 1.4

يعد الرسم على النشاط المهني من الضرائب المحلية التي تسدد لصالح البلدية التي يقع فيها تحقيـــق رقـــم أعمال المؤسسة، فإذا حققت المؤسسة رقم أعمال في بلدية أخرى من غير بلدية المقر الرئيسي للمؤسسة فـــإن على المحاسب أن يسدد هذا الرسم لصالح تلك البلدية في تصريح جبائي وفق النمـــوذج G.50 A، ويقـــوم كذلك بتحديد رقم الأعمال بحسب البلديات التي تحقق فيها، ويحسب الرسم على النشاط المهني العائد لكـــل بلدية على حدى و يتأكد من تطابقه مع الرسم المسدد في التصريحات الجبائية، وفق العلاقة التالية:

رصيد الحساب 642 السنوي المصرح في الميزانية= مجموع أرقام الأعمال العائدة لكل البلديات * معدل الرسم على النشاط المهني المصرح به في التصريحات الجبائية

2- التأكد من التصريح بقائمة العملاء السنوية:

يلزم القانون الجبائي المؤسسات بضرورة التصريح بقائمة العملاء السنوية، وتتضمن هذه القائمة معلومات عن كل عميل على حدى، بالإضافة الى قيمة المبيعات السنوية و الرسم على القيمة المضـــافة المفـــوترة لهـــذا العميل، بالنسخة الورقية و النسخة الإلكترونية، هذه القائمة يوليها محافظ الحسابات عناية جديدة ، ويتأكد من إكتمال البيانات الخاصة بالعملاء، ولا يترك مجال للخطأ في هذه البيانات، حتى لا تقوم إدارة الضرائب مستقبلا بفرض غرامات على نقص البيانات، كما أن هذه الوثيقة شرط من شروط الحصول على تخفيض 30 في المئـــة بالنسبة للمؤسسات التجارية عندما تقوم بالبيع عن طريق البنك، وكما يقوم بالتأكد من التطابقات كمايلي:

- تطابق قيمة المبيعات السنوية الموجودة في هذه القائمة مع قيمة المبيعات السنوية المصرح بها في الميزانية
- تطابق قيمة المبيعات السنوية الموجودة في هذه القائمة مع قيمة المبيعات السنوية المصرح بها في G.50
- تطابق مجموع الرسم على القيمة المضافة الموجودة في هذه القائمة مع الجانب الدائن لهذا الحســـاب في ميزان المراجعة.

- تساوي قيمة المبيعات السنوية الموجودة في هذه القائمة مع مجموع رقم الأعمال المفوتر المحصل نقـــدا ورقم الأعمال المحصل عن طريق البنك.
- تساوي قيمة المبيعات السنوية الموجودة في هذه القائمة مع رقم الأعمال المصرح به في التصريح الســـنوي الخاص بالرسم على النشاط المهني G.11.

ودون المساس بالعقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادة 303 من قانون الضرائب ، يعاقب بغرامـــة جبائية من 5000.00 دج الى 50000.00 دج كل من قام بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة أوردها في الجدول المفصل الخاص بالزبائن بمناورات التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة.

ويكون شكل قائمة العملاء على الشكل التالي:

جدول رقم (02-04): جدول الخاص بالزبائن

الرقم	إسم العميل	العنوان	الرقم الجبائي	رقم المادة	HT	TVA
الـــمجـــموع						

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على معلومات محافظ حسابات.

جدول رقم (02-05): جدول مقارنة بين أرقام الاعمال

رقم الأعمال / الأشهر	رقـــم الأعـــمال المصـــرح G50 بـــه في	رقم الأعمال المتأتي من فواتير البيع	رقم الأعمال المصرح به في الميزانية
جانفي			
فيفري			
مارس			
أفريل			
ماي			
جوان			
جويلية			
أوت			
سبتمبر			
أكتوبر			
نوفمبر			
ديسمبر			
المجموع	(1)	(2)	(3)

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على محادثات مع محاسب المؤسسة ومحافظ حسابات.

يحرص محافظ الحسابات على تساوي المجموع 1 مع المجموع 2 مع المجموع 3

الفرع الثاني: الرسم على القيمة المضافة TVA

يقوم السيد محافظ حسابات بالتدقيق في هذا الحساب لأهميته الكبيرة كمايلي:

أولا: الرسم على القيمة المضافة على المشتريات

يقوم السيد محافظ الحسابات بالتدقيق جيدا في هذا الحساب كونه يتضمن مبالغ ضخمة قد تؤدي إلى إحداث مشاكل على مستوى خزينة المؤسسة حيث يتأكد من العديد من العناصر التالية:

- يتأكد من قابلية الإسترجاع للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المشتريات: حيث توجد بعض الحـــالات لا يحق للمؤسسة إسترجاع الرسم على القيمة المضافة مثل عندما يتم شراء بضاعة لا تتعلق بنشاط المؤسسة أو خدمة لا تتوافر فيها شروط الخصم الجبائي، أو ذلك الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل شراء سيارة سياحية تجاوزت مبلغ 100 مليون سنتيم.

أما بالنسبة لفواتير الشراء التي لها الحق في الاسترجاع فيقوم بالتدقيق فيها كما يلي:

- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء في حساب المعني بشكل صحيح حيـــث يخشـــى محـــافظ الحسابات من حدوث أخطاء في تسجيل الرسم ضمن التكاليف مما يؤدي إلى حرمان المؤسسة من اســـترجاع هذا الرسم مستقبلا أو إدراجه ضمن تكلفة المخزون المعني بشكل خاطئ.

- التأكد من أن كل فواتير الشراء التي تتضمن على الرسم على القيمة المضافة قد تم استرجاعها عـــن طريـــق التصريح الجبائي في أوانه.

- التأكد من أن المؤسسة قد حددت قائمة الفواتير التي لم تسترجع بعد في N/12/31 والعمل على استرجاعها في السنة الموالية بالإضافة إلى تساويها مجموعها مع رصيد حساب الرسم على القيمة المضافة الموجود في ميـــزان المراجعة.

- بعبارة أخرى التأكد من عدم نسيان أي فاتورة شراء حيث يقوم بإجراء مطابقة لحساب المعني مـــع قائمـــة الفواتير المسترجعة سنويا.

- التأكد من تطابق قيمة الفواتير الغير مسترجعة في N/12/31 مع رصيد الحساب تسبيق الرسم على القيمـــة المضافة الموجود في التصريح الجبائي لشهر ديسمبر.

- دراسة إمكانية إعداد ملف استرجاع الرسم على القيمة المضافة موجه لإدارة الضرائب في حالة عدم إمكانية الاسترجاع من المبيعات، أو دراسة طلب حصة شراء مشتريات دون رسم على القيمة المضافة يوجـــه لمـــدير الضرائب.

- التأكد من صحة عمل المستشار الجبائي لهذا الصدد يقوم محافظ الحسابات بمراقبة عمل المستشـــار الجبـــائي خصوصا مما يتعلق منها بالجانب المحاسبي حيث أن تلك الفواتير التي قبلت إدارة الضرائب إرجاعها الرسم على القيمة المضافة التي تتضمنها هذه العملية تتطلب القيود المحاسبية من أجل تسجيلها محاسبيا.

جدول (02-06): جدول كشف الرسوم للإسترجاع

Commune:

Inspection:

كشف الرسوم للإسترجاع

ETAT DES TAXES A RECUPERER

Matricule Fiscale	Nom ou raison social	Adresse	Activité	Date Dépôt G50

MOIS DE:

N°	Mat.Fisc.	Fournisseurs	Adresse	Art.Imp.	N°RC	Date F.	N° F	Montant HT	Tva	Montant Tva	Mode P.
									17		
									17		
									17		
									17		
									17		
									17		
									17		
									17		
						Total Tva					

المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على وثائق المؤسسة.

ثانيا: الرسم على القيمة المضافة على المبيعات

يولي السيد محافظ الحسابات عناية كبيرة بهذا الحساب كونه يخضع لمراقبة خاصة من طرف المصـــالح الضريبية لاحقا، فهو يدرس مختلف الجوانب الخاصة بهذا الحساب ومقارنتها مع رقم الأعمال المصرح به لإدارة الضرائب سواء في التصريحات الشهرية أو في التصريحات السنوية، عن طريق إعداد كشف خـــاص تلخيصـــي لكل العمليات وإجراء مقارنة بينهم، واكتشاف الأخطاء إن وجدت وهنا نذكر نوعين من الأخطاء وهي:

1- التصريح بالرسم على القيمة المضافة المستحق الزائد على اللزوم في هذه الحالة يعمل محافظ الحسابات علـــى اكتشاف مسببات هذا الخطأ، وبناءا عليها يقوم بوضع تحفظاته في تقرير محافظة الحسابات ويقترح مجموعة من التوصيات والنصائح لتفادي حدوثها مستقبلا والقيام بإجراءات المناسبة لدى الضرائب لتسوية هذا الإشكال.

2- التصريح بالرسم على القيمة المضافة بمقدار أقل من اللازم في هذه الحالة كذلك يبحث محافظ الحســـابات على مسبباتها ويدون هذه الملاحظة في تقريره كما يعمل في السنة الموالية على تسوية هذه المشاكل الضـــريبية ويتأكد من رفع هذه التحفظات.

جدول رقم (02-07): جدول لمقارنة التصريح بالرسم على القيمة المضافة المستحقة و المدفوعة و تحديد الضرائب التكميلية

البيان	الضريبة المستحقة		المصرح بها G50		تكميلية G50	
	رقم الأعمال الإجمالي الخاضع	TVA 17%	رقم الأعمال الإجمالي الخاضع	TVA 17%	رقم الأعمال الإجمالي الخاضع	TVA 17%
جانفي						
فيفري						
مارس						
أفريل						
ماي						
جوان						
جويلية						
أوت						
سبتمبر						
أكتوبر						
نوفمبر						
ديسمبر						
المجموع	(1)	(أ)	(2)	(ب)	(3)	(ج)

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على محادثات مع محاسب المؤسسة ومحافظ حسابات.

- يحرص محافظ الحسابات على تساوي المجموع 1 مع المجموع 2 مع المجموع 3
- يحرص محافظ الحسابات على تساوي المجموع أ مع المجموع ب مع المجموع ج

جدول رقم (02-08): جدول لمقارنة التصريح بالرسم على النشاط المهني المستحقة والمدفوعة و تحديد الضرائب التكميلية

البيان	G50 المستحقة			المصرح بها G50			تكميلية G50		
	رقم الأعمال الإجمالي	رقم الأعمال الخاضع	TAP	رقم الأعمال الإجمالي	رقم الأعمال الخاضع	TAP	رقم الأعمال الإجمالي	رقم الأعمال الخاضع	TAP
جانفي									
فيفري									
مارس									
أفريل									
ماي									
جوان									
جويلية									
أوت									
سبتمبر									
أكتوبر									
نوفمبر									
ديسمبر									
المجموع									

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على معلومات مراجع الحسابات.

الفرع الثاني: الضرائب الأخرى

يولي محافظ الحسابات عناية خاصة بالضرائب الأخرى المفروضة على المؤسسة، حيـــث وجـــدنا في الشركة محل التربص الضرائب التالية:

أولا: الاقتطاع من الضريبة الضرائب على الدخل الإجمالي على بدل الحضور

تقوم المؤسسة بدفع مجموعة من المكافئات لقاء جلسات مجلس الإدارة إلى أعضاء هذا المجلس ويعـــرف في القانون التجاري ببدل الحضور Jetons de présence، حيث يقوم محافظ الحسابات بهذا الصدد بالعمل على التأكد من الحضور الفعلي لأعضاء مجلس الإدارة عن طريق معاينة إمضاءاتهم في سجل الحضور للمداولات الخاصة بمجلس الإدارة، وكذلك يتأكد من وجود القرارات الصادرة من هذه الجلسات بعد التأكد الفعلي من حقيقة هذه الجلسات، حيث يقوم محافظ الحسابات بالتدقيق في المبالغ المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة بموجـــب محاضر الدفع ومراجعتها فيما إذا كانت ضمن حدود المسموح بها قانونا، بعد ذلك يقوم محـــافظ الحســـابات بالتأكد من اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي على هذه المكافئات، ثم من بعد ذلك يتأكد من المبالغ الصافية المدفوع إليهم وطرق تسديدها، كما يتحقق من دفع قيمة هذه الضريبة لإدارة الضرائب عن طريق التصـــريح الجبائي الشهري في الأجل القانوني، كما يتأكد من صحة المعالجة المحاسبية لهذه المكافآت، ويتأكد من رصـــيد حساب اقتطاع هذه الضريبة والذي يجب أن يكون يساوي الصفر.

ثانيا: الضرائب على الدخل الإجمالي:(صنف أجور ومرتبات)

يقوم السيد محافظ الحسابات بالتأكد من الأجور المدفوعة خلال السنة للعمال، ويتأكد من تسليم هذه الأجور للعمال فعلا عن طريق أي دليل للإثبات، ويتأكد من طريقة احتساب الأجر الخاضع للضـــريبة لكـــل عامل على حدى، ومدى تطابقه مع قانون الضمان الإجتماعي وقانون العمل والإتفاقيات الجماعيـــة، كمـــا يتأكد من أن قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من أجور العمال قد تم إحتســـابها بشـــكل صـــحيح وتسديدها فعلا لإدارة الضرائب عن طريق التصريح الشهري، كما يقوم كذلك بمعاينة والتأكد مـــن إيـــداع التصريح السنوي للأجور لدى إدارة الضرائب، والذي يتضمن ملخص حول كل الأجـــور المدفوعـــة لكـــل العاملين خلال السنة المعنية ومقارنتها مع ما تم تسديده فعلا لإدارة الضرائب خـــلال الســـنة في التصـــريحات الشهرية، هذه الوثيقة مهمة للغاية كونها تستخدم في مسار المهني للعامل لدى صندوق المعاشات بالإضـــافة الى أنها مخصصة لتحديد الفروقات بين ماهو مستحق وبين ماتم دفعه فعلا و في حالة وجود فارق بينـــهما يســـوى كمايلي:

- إذا كانت الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات و أجور المبينة في سجل الأجور وهي المستحقة أكبر من تلك المدفوعة في التصريحات الجبائية، هنا يطلب إنتقاص الفارق من التصـــريحات المواليـــة بصدد نفس الضريبة مع إرسال طلب إسترجاع الفارق لمفتشية الضرائب المعنية.
- إذا كانت الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات و أجور المبينة في سجل الأجور وهي المستحقة أصغر من تلك المدفوعة في التصريحات الجبائية، هنا يطلب إستكمال الفارق في تصـــريح تكميلـــي بصدد نفس الضريبة مع ذكر هذا الفارق في النموذج الخاص.

ثالثا: ضرائب واقتطاعات أخرى

تخضع المؤسسة لاقتطاعات حق الطابع ويعمل محافظ الحسابات على التأكد من التعامل محاسبيا بشكل صحيح مع هذه الحقوق حيث تتميز بمعاملة خاصة بناءا على ما يلي:

1- حقوق الطابع على المشتريات النقدية:

يلزم قانون الطابع على فرض على كل عملية شراء نقدا حق الطابع في هذه الفـــاتورة ، هـــذا الحـــق يسجل من الناحية المحاسبية ضمن التكاليف، بينما عملية الشراء المدفوعة بإحدى وسائل الدفع البنكي لا يفرض عليها حق الطابع ، و الذي يقدر ب1 في المئة من القيمة TTC، بشرط أن لا يتجاوز مبلغ 2500 دج.

في هذا الصدد يتأكد محافظ الحسابات من أن المؤسسة تراعي قانون الطابع في ما يخص تحديد أســـس هذا الحق وحسابه بشكل صحيح وربطه بطريقة التسديد فلا يعقل أن تتضمن فاتورة شراء مســـددة بشـــيك بنكي حق الطابع، كما يقوم كذلك محافظ الحسابات بالتأكد من صحة معالجة المحاسبية بهذا الرســـم، ويقـــوم بتحديد الفواتير النقدية ويتأكد من تدوين حق الطابع عليها.

وبشكل على محافظ الحسابات أن ينصح المؤسسة بتقليل التعاملات النقدية و اللجوء إلى التعاملات التي تـــتم عن طريق البنك.

2- حقوق الطابع على المبيعات النقدية:

حيث يلزم قانون الطابع المؤسسات بضرورة إدراج حق الطابع ضمن فاتورة البيع أو فاتورة الشـــراء التي تمت نقدا، بينما العملية التجارية المدفوعة بإحدى وسائل الدفع البنكي لا تتضمن هذا الحق.

في هذا الصدد يتأكد محافظ الحسابات من أن المؤسسة تراعي قانون الطابع في ما يخص أسس هذا الحق وحسابه بشكل صحيح وربطه بطريقة التسديد فلا يعقل أن تتضمن فاتورة شراء مسددة بشيك بنكـــي حـــق الطابع، كما يقوم كذلك محافظ الحسابات بالتأكد من صحة المعالجة المحاسبية بهذا الرسم.

حيث يسجل حق الطابع المدون بفواتير الشراء النقدية ضمن التكاليف، كما يتحقق في تسجيلها يومية الصندوق نفقات، أما بالنسبة لحق الطابع على فواتير البيع التي تمت نقدا فهي تتضمن معالجة محاسبية خاصـــة حيث يتأكد محافظ الحسابات من أن كل حقوق الطابع متأتية من فواتير البيع قد تم تسديدها لإدارة الضرائب عن طريق التصريح الجبائي (G50) حيث يعتبر محجوزات موجهة لإدارة الضـــرائب ولا تعتـــبر إيـــرادات أو تكاليف.

في هذا الصدد قد يمكن لمحافظ الحسابات أن ينصح بضرورة تفادي المعاملات النقدية واللجوء إلى وسائل الدفع البنكي لتجنيب المؤسسة تكاليف إضافية تتمثل في حق الطابع.

المطلب الثاني: الضرائب السنوية

وهي الضرائب التي تفرض مرة واحدة في السنة، و يقوم محافظ الحسابات بالتركيز عليها نظرا لأهميتها الكبيرة و تأثيرها على العديد من مناصب الميزانية الأخرى وهي :

الفرع الأول: الضريبة على أرباح الشركات IBS

يتحقق محافظ الحسابات من التسديد الفعلي لقيمة الضريبة على أرباح الشركات المفروضة على نتيجة السنة الماضية، ويتأكد كذلك من حسن تطبيق القواعد الخاصة لحساب النتيجة الجبائية كما يتحقق من عـــدم تسجيلها ضمن مصاريف تكاليف المؤسسة وعدم إدراجها ضمن عناصر تحديد النتيجة المحاسبية، بعـــد ذلـــك يتأكد محافظ الحسابات من استدراك قيمة الضريبة في حساب النتيجة الجبائية، والجدير بالذكر كـــذلك يقـــوم بمراجعة والتحقق من قرارات لجنة المداولات بخصوص توزيع الأرباح وتكوين الاحتياطي القانوني، وكل هـــذه العناصر لها تأثير على احتساب قيمة الضريبة حيث أن أي خطأ فيها قد يسبب مستقبلا في حـــدوث تســـوية ضريبية تتضمن غرامات وعقوبات جبائية قد تكون ضخمة، بالإضافة إلى ذلك يقوم بالتأكد مـــن حســـاب النتيجة بعد فرض هذه الضريبة.[1]

لاحظنا في الشركة محل التربص أنها تخضع لمعدل 26 في المئة، وهي مطالبة بإيداع الميزانية الجبائية والتي تتضمن الربح الجبائي السنوي قبل تاريخ 30 أفريل.

الفرع الثاني: مراجعة وعاء الضريبة على أرباح الشركات

طبقا لما تنص عليه المادة (140) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن القاعدة الخاضـــعة للضريبة على أرباح الشركات هي الأرباح الصافية المحددة حسب نتيجة العمليات التي كانت طبيعتها المحققـــة من طرف الشركة ويمكن تحديد الربح الصافي بالعبارة التالية:

الربح الصافي = النتائج المحققة من طرف الشركة (مبيعات)- الأعباء المحتملة في إطار النشاط (المقبولة)

لتحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات يجب معرفة مجموعة من العناصر والقواعد الـــتي تســـمح بحساب الربح الذي يستخدم لقاعدة الضريبة ولأجل ذلك يجب معرفة ما يلي:

- النتائج الخاضعة؛
- المخزونات والأعمال الجارية؛

[1]- **لعبيدي مهوات**، محاضرات في الجباية، ألقيت على طلبة الماستر محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، 2017.

- تكاليف الإستغلال؛
- الإهتلاكات؛
- فوائض القيم ونقص القيم؛
- المؤونات.

الفرع الثالث: تسوية تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات

وتتمثل في نقطتين أساسيتين هي :

أولا: تسوية تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات مع ضريبة على نتيجة الدورة

يلزم القانون الجبائي الشركات على دفع تسبيقات أولية قبل إنتهاء الدورة المحاسبية المعنية بمعدل 25 في المئة من نتيجة الدورة للسنة السابقة، وبعد إنتهاء السنة وتحديد النتيجة الجبائية وبناءا عليها يتم تحديد الضـــريبة على ربح الشركة للدورة المعنية، وهنا يصبح المحاسب مطالب بإجراء تسوية هذه الضـــريبة مـــع التســـبيقات المدفوعة سابقا، فإذا كانت قيمة التسبيقات أقل من قيمة الضريبة السنوية على المحاسب هنـــا تســـديد فـــارق التصفية إلى إدارة الضرائب، وإذا كان قيمة التسبيقات أكبر من قيمة الضريبة يعمل المحاسب على إســـترجاعها وفق الإجراءات المعمولة.

تدفع الضريبة على أرباح الشركات بطريقة الأقساط كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (02-09): جدول توضيحي لتواريخ دفع الأقساط ونسبتها

الأقساط	تواريخ تسديد القسط خلال ن	كل قسط = 25 % من ضريبة السنة ن-1
القسط 1	20 فيفري الى غاية 20 مارس	
القسط 2	20 ماي الى غاية 20 جوان	
القسط 3	20 أكتوبر الى غاية 20 نوفمبر	

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على محادثات مع محاسب المؤسسة ومحافظ حسابات.

وفي حالة لم تكون هناك السنة ن-1 فإن القسط = 25% من 5 % من رأس المال للسنة ن.

مثال: إذا كانت النتيجة الجبائية للسنة ن-1 هي : 100000 دج فإن الضريبة على أرباح الشركات تكـــون كمايلي : ض أ ش= 100000 * 26 % = 26000 دج.

في السنة الموالية **ن** تصبح المؤسسة مطالبة بتسديد أقساط محسوبة مبدئيا بناءا على نتيجة ن-1 كمايلي:

جدول رقم (02-10): جدول توضيحي لكيفية حساب الأقساط ومقارنته مع الضريبة

الأقساط	المعدل	مجموع الأقساط المدفوعـــة لإدارة الضـــرائب خلال السنة ن هي: 19500 = 3*6500 دج
القسط 1	26000* 25 % = 6500 دج	
القسط 2	26000* 25 % = 6500 دج	
القسط 3	26000* 25 % = 6500 دج	

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على محادثات مع محاسب المؤسسة ومحافظ حسابات.

في السنة الموالية ن+1 وقبل تاريخ 30 أفريل ن+1 تتحدد النتيجة الجبائية للسنة ن و لنفتـــرض أنهـــا تساوي مبلغ 150000 دج.

فستكون الضريبة على أرباح الشركات للسنة **ن** كمايلي: 150000 دج * 25 % = 37500 دج

حساب رصيد التصفية لضريبة سنة **ن** = الضريبة المستحقة- مجموع أقساط التسبيقات

37500دج - 19500 دج =18000 دج.

ويقوم المحاسب فورا بتسديد المبلغ المتبقي من الضريبة 18000 دج

ثانيا: ضبط قيمة التسبيقات للسنة المقبلة :

كون قيمة التسبيقة تحسب بناءا على ضريبة الدورة السابقة ن-1، يصبح المحاسب بعد تحديد الضريبة للسنة الموالية **ن** مطالب بإعادة النظر في قيمة التسبيقة على الضريبة للسنة ن+1 بالإعتماد على ضريبة الســـنة التي قبلها وهي السنة **ن**، واستكمالا للمثال السابق يصبح المحاسب مطالب بتسديد أقساط مسبقة على الدورة ن+1 و تكون كما يلي:

37500 دج * 25 % = 9375 دج.

خلاصة الفصل

يحتوي هذا الفصل التطبيقي على دراسة ميدانية في شركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي (S.O.P.T ELOUED) حول دور ومهام المراجع الخارجي في التقليل من الأخطار الضريبية لعملية الرقابة من طرف الإدارة الجبائية داخل الشركة، مع محاولة إسقاط الفصل النظري الذي تم دراسته والتطرق إليه في الفصل الأول.

وبذلك كان محتوى الدراسة التطبيقية حول خطوات وكيفية عملية المراجعة الخارجية الخاصة بالشركة محل الدراسة، وتم ذلك من خلال مقابلات شخصية مع السيد محافظ الحسابات ومحاسب الشركة والمستشار الجبائي، ومن خلال إتباع الخطوات العملية للمراجع الخارجي في مراقبة التصريحات الضريبية المختلفة والوظيفة الجبائية داخل المؤسسة وتقييم نظام التصريحات للضرائب المختلفة في تواريخها المتعارف عليها تفادت الشركة الخطر الضريبي الناجم عن الرقابة الجبائية من طرف الإدارة الضريبة، ويمكننا القول أن الرقابة الجبائية من طرف المراجع الخارجي أداة مكنت الشركة من تفادي المخاطر الضريبية.

الخـــاتـــمة العـــامـــة

تعطي المؤسسات الإقتصادية أهمية قصوى لحماية استثماراتها وحقوقها من الأخطار، ومن الأخطار التي تؤثر بعمق على المؤسسة هو الخطر الضريبي، وخاصة إذا كان حجمها ونشاطها كبير داخل المؤسسة، وبذلك حتى يتم الحفاظ على بقائها واستمرارها، ومن هنا يرى المسئولين أنه يجب تعيين مراجع خارجي لوضع نظام رقابة جبائي فعال ومتابعة كل العمليات المالية وخاصة الضريبية منها.

ولقد حاولنا من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على دور المراجع الخارجي في المؤسسة الإقتصادية من الناحية الجبائية، والإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة والمتمثلة في: إلى أي مـــدى يمـــكن للـــرقابة الجـــبائية القبلية من طرف الـــمراجع الخـــارجي أن تســـاهم في التقليل من الخطر الضريبي؟، هذا ما دفعنا للبحث في مجال الرقابة الجبائية من طرف المراجع الخارجي باعتبارها من أهم الطرق أو الوسائل التي يلجأ لها المسيرون في المؤسسة الإقتصادية للمساهمة في التقليل أو الحد من الخطر الضريبي الناجم عن الأخطاء أو السهو أو عدم الوعي الجبائي من قبل المسير الجبائي، ودور المراجع الخارجي في اكتشاف هذه الأخطاء والثغرات المتعلقة بالتصريحات الجبائية والعمل على تصحيحها، في محاولة تحسين الوضعية الجبائية في المؤسسة والعمل على زيادة التزام المؤسسة الضريبي من خلال إيجاد أفضل الطرق لتقليل أعبائها الجبائية.

حيث خصصنا الفصل الأول الجانب النظري لفهم وإستيعاب نظام الرقابة الجبائية داخل المؤسسة والأخطار الضريبية، وقمنا في المبحث الأول بذكر الإطار النظري للرقابة الجبائية ودور المراجع الخارجي والإدارة الجبائية في عملية الرقابة الجبائية، أما في المبحث الثاني فذكرنا المفاهيم الأساسية للمخاطر والخطر الضريبي، وعملية تسيير الخطر الضريبي من منظور المراجع الخارجي للتصدي للرقابة الجبائية من طرف الإدارة الجبائية، بحيث ذكرنا مراحل وأهمية الرقابة الجبائية داخل المؤسسة الإقتصادية من طرف المراجع الخارجي.

أما الفصل الثاني وهو الجانب التطبيقي فلقد جاء مكملا للفصل النظري لفهم عملية الرقابة الجبائية القبلية من طرف المراجع الخارجي لتقليل الأخطار الضريبية، فمن خلال اعتمادنا على التربص الذي قمنا به في الشركة المتعددة الأشغال في الوادي برمجنا لقاءات مع السيد محاسب الشركة ومحافظ الحسابات الشركة محل التربص الذي بصفته يعد مراجع خارجي، وذلك لمعرفة رأيهم حول تدقيق نظام التصريحات الجبائية في المؤسسة وفهم إجراءات الرقابة الجبائية على الوثائق والتصريحات الجبائية الموكلة للسيد محافظ حسابات الشركة محل التربص.

وبعد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج منها ما يتعلق بنتائج اختبار الفرضيات وأخرى عامة.

1- مناقشة الفرضيات:

الفرضية الأولى تمثلت في: الرقابة الجبائية القبلية هي فحص الضرائب والرسوم والتصريحات الجبائية يقوم بها المراجع الخارجي داخل المؤسسة لإيجاد الأخطاء أو التجاوزات وتصحيحها، فعلا تم تحقيقها بقدر كبير لأن الرقابة الجبائية من طرف المراجع الخارجي داخل المؤسسة هي فحص انتقادي وقائي للوضعية الجبائية للمؤسسة وذلك عبر فحص ملفات ووثائق المؤسسة المالية، وذلك لتحديد رقم الأعمال ومعرفة معدلات الضريبة والإعفاءات التي تخضع لها المؤسسة ثم مطابقتها مع التصريحات الجبائية الفعلية خلال الدورة المالية والتأكد من أن الضرائب المستحقة على المؤسسة هي فعلا الضرائب المصرح بها، وفي حالة عدم التساوي يقوم المراجع الخارجي بتبليغ المسير الجبائي على نقطة الخطأ وإعطائه الطريقة التصحيحية القانونية، وكما أثبتت الدراسة التطبيقية أن التعاقد مع المراجع الخارجي يحقق لها وفرات مالية وسمعة جيدة من طرف إدارة الضرائب.

الفرضية الثانية والتي تمثلت في: تكمن أهمية الرقابة الجبائية في التحوط من المخاطر الضريبية المتأتية من طرف الإدارة الضريبية، ومن خلال هذه الفرضية تم دراسة مدى أهمية الرقابة الجبائية من قبل المراجع الخارجي في التقليل من الخطر قانونيا وذلك عبر طرق متعارف عليها لتجنب نتائج التحقيقات الجبائية من قبل الإدارة الضريبية، مما أدى عندما كانت المؤسسة محل التربص عند عملية التحقيق من قبل الإدارة الضريبية إلى أن المؤسسة وضعيتها الجبائية مساوية لما هو مصرح به من قبلها، فجعل ذلك المؤسسة محل التربص تحقق وفرات مالية وتجنبت أعباء التحقيق الجبائي و لم تؤثر على نتيجتها الدورية.

أما الفرضية الثالثة تمثلت في: إن المخاطر هي المشاكل أو المجازفات أو الأخطاء التي تقع فيها المؤسسات نتيجة للعديد من المسببات المختلفة، من خلال هذه الفرضية تبين في الفصل النظري أن المخاطر هي تهديدات لإستمرارية المؤسسة وبقائها في التنافس، وهذه المخاطر تنتج عبر العديد من المسببات الناجمة عن سوء التسيير والمتمثلة في الموضوعية والشخصية مما أدى إلى وقوع المؤسسة في أخطار وتحمل العديد من الأعباء تؤثر على نتيجتها الدورية وتؤدي إلى زوال المؤسسة وابتعادها عن التنافس.

والفرضية الرابعة التي تمثلت في ما يلي: الخطر الضريبي هو الغرامات والخسائر التي تقع فيها المؤسسة نتيجة لمراقبتها من قبل الإدارة الجبائية التي تؤثر على نتيجة دورتها وبالتالي فإن دور المراجع الخارجي هو التقليل أو تفادي من شدة الخطر، ولقد أثبت في الدراسة التطبيقية أن وعي المسيرين بالقوانين والتشريعات الجبائية أدى بهم إلى تعيين مراجع خارجي للقيام بعملية الرقابة الجبائية القبلية للمؤسسة نتج عن ذلك تفادي أو تقليل الغرامات والخسائر وهي عبارة عن خطر ضريبي تقع فيه المؤسسة نتيجة لمراقبتها من قبل الإدارة الجبائية،

فكانت نتائج الرقابة الجبائية من طرف الإدارة الجبائية مساوية مع ما هو مصرح به، ويكسب ذلك سمعة جيدة للمؤسسة تجاه إدارة الضرائب.

2- النتائج:

بعد قيامنا بدراسة مختلف الجوانب النظرية لكل من الرقابة الجبائية وتسيير الخطر الضريبي ودور المراجع الخارجي في التقليل من الخطر الضريبي، ومن خلال دراسة الحالة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- وجود العديد من العوائق التي تحول دون تطبيق المراجعة الخارجية بشكل جيد؛
- النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يتميز بالتعقد وبعدم الاستقرار في منظومته التشريعية؛
- العمل على تبسيط وتسريع الإجراءات الضريبية المتعلقة بتحصيل الضريبة؛
- القيام بتشخيص جبائي مسبق للمؤسسة لاكتشاف نقاط القوة والضعف في التسيير الجبائي؛
- المحافظة على الالتزامات الضريبية وتقديم التصريحات في الآجال القانونية وتسديد المستحقات الضريبية في الآجال المحددة وذلك عبر تسيير جبائي فعال؛
- من أهداف المراجع الخارجي تقليل أو الحد من الأعباء الضريبية بالوسائل المشروعة قانونا؛
- المراجع الخارجي يعطي اقتراحات علاجية ووقائية لكي تمنح المؤسسة وضعية جبائية منظمة ويزيل عنها هاجس الخطر الضريبي الذي يهددها الناجم عن الرقابة الجبائية من قبل إدارة الضرائب؛
- أهمية تعيين مراجع خارجي للمؤسسات الإقتصادية لمسايرة الأوضاع الجبائية بالقوانين والتشريعات الضريبية؛
- إن عمل المراجع الخارجي داخل المؤسسة يهدف إلى الحد من الخطر الضريبي في حدود احترام القوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها، ولا يهدف إلى الغش والتهرب الضريبي؛
- الوظيفة الجبائية في المؤسسات الإقتصادية دور فعال في وضع الخطط الجبائية والتسييرية؛
- التصريحات الجبائية تعد من أهم الوسائل التي تستغلها الإدارة الجبائية من أجل تحصيل الموارد المالية؛
- كلما كانت التصريحات الجبائية معبرة ودقيقة على الوضعية الحقيقية للمؤسسة جنبتهم أعباء ضريبية.

3- توصيات واقتراحات:

بناءا على هذه النتائج ارتأينا وضع مجموعة من التوصيات والاقتراحات التي تعمل على فهم القوانين الجبائية والوظيفة الجبائية داخل المؤسسة.

- تبسيط قانون الضرائب وإجراءات تنفيذه حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون و احترامه؛
- نشر الوعي الضريبي وتنظيم أيام دراسية وملتقيات حول النظام الضريبي ومستجداته؛
- تفعيل الوظيفة الجبائية داخل المؤسسات الإقتصادية؛
- توطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمؤسسات الإقتصادية؛
- إدخال تقرير محافظ الحسابات في عمليات التدقيق الجبائي وتحميله مسؤولية الأخطاء الضريبية؛
- يمكن أن تقوم الإدارة الضريبية على وضع تقارير دورية عن سير أعمال المراجعة الجبائية والتي يمكنها أن تؤدي دورا مهما في متابعة تنفيذ خطط وبرامج المراجعة وبالتالي معالجة الانحرافات إن وجدت؛
- إلزام محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص حول تسيير جباية المؤسسة.

4- آفاق الدراسة:

بعد دراسة هذا الموضوع تراءت إلينا مجموعة من المواضيع التي نراها مهمة وهي كمايلي:

- مدى مساهمة المراجعة الخارجية في عملية التسيير الجبائي وتأهيل المؤسسة؛
- التدقيق الجبائي الإلكتروني في المؤسسة الإقتصادية؛
- دور المراجع الخارجي في إتخاذ القرارات الجبائية؛
- مدى تأثير المراجع الخارجي على الخيارات الجبائية للمؤسسة الإقتصادية.

ولا يسعنا في نهاية هذا العمل إلا أن نسأل الله عز وجل أن نكون قد وفقنا في إختيار الموضوع ومعالجته بالشكل الصحيح.

قائمة المراجع و المصادر

قائمة المراجع و المصادر

أولا: الكتب

1- **أسامة عزمي سلام ونوري موسى شقيري**، إدارة الخطر والتأمين، دار الحامد للنشر والتوزيع، طبعة الأولى، الأردن، 2010.

2- **ألان وارنج وإيان جليندون، تعريب سرور على إبراهيم**، إدارة المخاطر، الطبعة الأولى، دار المريخ، الرياض، 2007.

3- **ألفين لوبك أرنيز**، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، عمان، 2001.

4- **العيد صالحي**، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، 2011.

5- **جورج ريجدا، تعريب ومراجعة محمد توفيق البلقيني، إبراهيم محمد مهدي**، مبادئ إدارة الخطر والتأمين، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.

6- **رابح بن زراع**، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، طبعة الأولى، دار العلوم، الجزائر، 2014.

7- **طارق عبد العال حماد**، إدارة المخاطر(أفراد، إدارات، شركات، بنوك)، الدار الجامعية، مصر، 2003.

8- **عبد الفتاح الصحن**، مبادئ وأسس المراجعة، الطبعة الثانية، مؤسسة شباب الجامعة، 1974.

9- **علي بساعد**، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.

10- **عيد أحمد أبو بكر ووليد إسماعيل السيفو**، إدارة الخطر والتأمين، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن.

11- **فارس السبتي**، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، 2011.

12- **محمد محمود الكاشف ومحمد نادي عزت**، الخطر والتأمين، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2000.

13- **محمود حمزة أحمد**، إدارة الخطر والتأمين، دار الثقافة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1997.

14- **مصطفى عوادي ويونس الزين**، الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، مطبعة صخري، الوادي، 2011-2010.

15- **مصطفى عوادي ونصر رحال**، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، طبعة الأولى، مطبعة سخري، 2011-2010.

16- **منصور بن اعمارة**، الضريبة على أرباح الشركات، طبعة الثانية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011.

17- **يوسف مامش، نـــاصر دادي عدون**، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالية، ط1، دار المحمدية للطباعة، الجزائر، 2008.

ثانيا: الأطروحات و الرسائل

18- **إلياس قلاب دبيح**، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر، (2010-2011).

19- **حجار مبروكة**، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2006/2005.

20- **حنان شلغوم**، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وإنعكاساته على المؤسسة الإقتصادية في الجزائر، مذكرة ماجيستير، جامعة قسنطينة، 2011-2012.

21- **سمية قحموش**، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

22- **صابر عباسي**، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقة، 2012/2011.

23- **صـــالح حميداتو**، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير، كـــلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مـــرباح، ورقلة، 2012.

24- **عياض محمد عادل**، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات(حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري)، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2003.

25- **محمد طالبي**، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2002.

26- **محمد محمود ذيب حوسو**، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير كلية النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005.

27- **يحي لخضر**، دور الإمتيازات الضريبية في تحقيق القدرة التنافسية للمؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2005-2006.

28- **سمية شريفي**، فعالية تسيير الخطر الضريبي في الشركات البترولية الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012-2013.

ثالثا: المقالات و المنشورات

29- **بن علي بلعزوز ومليكة مسعودي**، دور سلاسل ماركوف في التقليل من حدة المخاطر التي تهدد المؤسسة الإقتصادية، الملتقى الدولي الثالث حول إستراتيجية إدارة المخاطر: الآفاق والتحديات، أيام 25-26 نوفمبر، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008.

30- **بوعلام ولهى**، مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الغش الضريبي، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر، 2009.

31- **سميرة بوعكاز**، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية.

32- **طارق جدي**، استخدام نماذج المحاكاة في تحليل وإدارة المخاطر المالية (طريقة محاكاة مونت كارلو simulation de monte carlo)، الملتقى الدولي الثالث حول إستراتيجية إدارة المخاطر في المؤسسات: الأفاق والتحديات، أيام 25-26 نوفمبر، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008.

33- **عجلان العياشي**، نحو التحكم في جباية المؤسسة من حيث الوعاء والتحصيل لتعزيز القدرة التنافسية، ملتقى دولي حول: التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، ماي 2005.

34- **لعبيدي مهوات**، محاضرات في الجباية، ألقيت على طلبة الماستر محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، 2017.

35- **محمود فوزي شعوبي وصابر عباسي**، أثر التسيير الجبائي على الآداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث،عدد 12، 2013.

رابعا: القوانين و التنظيمات

36- الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 27، 1993، المادة 715 مكرر 6.

37- القانون الأساسي لمؤسسة عمومية إقتصادية شركة ذات أسهم المسماة: الشركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي، رقم 1008 بتاريخ 2012/09/16 من سجل العقود الإدارية لسنة 2012، وزارة المالية (مديرية أملاك الدولة لولاية الوادي)، نسخة تنفيذية.

38- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريـــدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، 2010، المادة: 23.

39- المادة 18-1، قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

40- المادة 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

41- المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

42- المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

43- المادة 20-1 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

44- المادة 20-2 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

45- المادة 20-3 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

46- المادة 20-4 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

47- المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية 2017).

48- المادة: 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

خامسا: مراجع باللغة الأجنبية

49- Agence nationale d'accréditation et d'évaluation santé(ANAES).Alain COULOMB, Principes méthodologiques pour la gestion des risques en établissement, 2003.

50- **Andrée Barilari**, lexique fiscal, 2eme édition, Dalloz, Paris, 1992.

51- **Anneline Venter**, Strategic tax risk management for south Africa farmers: an evaluation of an industry leader, Majister commercial, university of Pretoria, 2008-2009.

52- **Bernard Légarde**, fiscalité et redressement d'entreprise, édition tech et doc, la voise, paris , France, 1990.

53- **J. M. Vallée**, Audit et gestion fiscal, éd clef atof, Paris, 1986.

54- **Ministère de finance**, guide de vérification, DGI DRV , Alger, édition 2001.

55- **Olivier poupart-lafarge**, cadre de références , les diapositives de gestion des risques et de contrôle interne mis en ligne.

سادسا: مواقع الإنترنت

56- http://www.marocdroit.com/a3713.html.

57- http://www.Microfinancegateway.org/audit/index.htm.

58- www.mf-dgi.dz

59- www.joradp.dz

60- www.cnc.dz

61- www.cn-onec.dz

62- www.cn-cncc.dz

63- www.cn-onec.dz

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الإهداء.....
شكر وتقدير .....
الملخص I
قائمة المحتويات.....II
قائمة الجداول IV
قائمة الأشكال.....V
قائمة الملاحق VI
قائمة الاختصارات والرموز VI
المقدمة العامة.....أ-ح
الفصل الأول 1
تمهيد..... 2
المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية 3
المطلب الأول: الإطار النظري والقانوني للرقابة الجبائية 3
الفرع الأول: ماهية الرقابة الجبائية 3
أولا: تعريف الرقابة الجبائية: 3
ثانيا: الأهداف العامة للرقابة الجبائية 4
ثالثا: أهمية الرقابة الجبائية 6
الفرع الثاني: أنواع وأسباب الرقابة الجبائية في المؤسسة 6
أولا: أنواع الرقابة الجبائية في المؤسسة 6
ثانيا: الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية 7
المطلب الثاني: الرقابة الجبائية من منظور المدقق الخارجي والإدارة الجبائية..... 9
الفرع الأول: الرقابة الجبائية من منظور المدقق الخارجي..... 9

الفرع الثاني: الرقابة الجبائية من منظور الإدارة الجبائية 11
أولا: الرقابة الجبائية السطحية 11
ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة 12
المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية للمخاطر والخطر الضريبي..... 17
المطلب الأول: الخطر تعريفه وأشكاله 17
الفرع الأول: ماهية المخاطر..... 17
أولا: نبذة تاريخية عن المخاطر..... 17
ثانيا: مفاهيم أساسية حول المخاطر 18
الفرع الثاني: أسباب المخاطر 19
أولا: تعريف:..... 19
ثانيا: تصنيفات مسببات الخطر: 19
الفرع الثالث: تصنيفات المخاطر 21
أولا: المخاطر المعنوية:..... 21
ثانيا: المخاطر العامة والخاصة:..... 21
المطلب الثاني: ماهية الخطر الضريبي في المؤسسات الإقتصادية 22
الفرع الأول: تعريف الخطر الضريبي 22
الفرع الثاني: مظاهر وأسباب الخطر الضريبي وإدارته 24
أولا: مظاهر المخاطر في المؤسسة الاقتصادية 24
ثانيا: أسباب الخطر الضريبي..... 26
الفرع الثالث: تسيير المخاطر الضريبية..... 27
أولا: تسيير المخاطر 27
ثانيا: مؤهلات المسير الجبائي في المؤسسة ومهامه..... 29
ثالثا: مهام المسير الجبائي..... 31

رابعا: المسير الجبائي في مواجهة الخطر الضريبي 31
خامسا: أهداف ومراحل تسيير الخطر الضريبي..... 32
خلاصة الفصل..... 35
الفصل الثاني 36
تمهيد:..... 37
المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل التربص..... 38
المطلب الأول: لمحة حول الشركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي (S.O.P.T EL OUED) 38
الفرع الأول: تقديم لشركة (S.O.P.T EL OUED) 38
أولا: دوافع اختيار الشركة 38
ثانيا: التعريف بالشركة واستثماراتها 39
ثالثا: مهام وأهداف الشركة: 41
الفرع الثاني: بنية الهيكل التنظيمي لمؤسسة (S.O.P.T EL OUED) 42
أولا: الهيكل التنظيمي 42
ثانيا: بنية الهيكل التنظيمي 43
المطلب الثاني: التدقيق الضريبي من طرف المراجع الخارجي 49
الفرع الأول: الضرائب المفروضة على المؤسسة 49
أولا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)..... 49
ثانيا: الرسم على القيمة المضافة (TVA) 50
ثالثا: الرسم على النشاط المهني (TAP) 50
رابعا: الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG/ASS)..... 51
الفرع الثاني: التعريف بالمراجع الخارجي..... 51
أولا: تعيين مراجع خارجي للمؤسسة..... 51
ثانيا: مهام المراجع الخارجي داخل المؤسسة..... 52

ثالثا: مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه المؤسسة وإنهاء مهامه 53
رابعا: ملخص المقابلات مع الأطراف الخارجية المعنية بعملية الرقابة الجبائية القبلية.....53
المبحث الثاني: فحص الحسابات المتعلقة بالضرائب من طرف المراجع الخارجي 56
المطلب الأول: الضرائب المرحلية 56
الفرع الأول: الرسم على النشاط المهني 56
أولا: تطابق رقم الأعمال الشهري المفوتر مع رقم الأعمال الشهري المصرح به في التصريح **الجبائي**.....56
ثانيا: تطابق رقم الأعمال الشهري المفوتر مع رقم الأعمال الشهري المصرح به في الميزانية السنوية.....57
الفرع الثاني: الرسم على القيمة المضافة TVA 61
أولا: الرسم على القيمة المضافة على المشتريات 61
ثانيا: الرسم على القيمة المضافة على المبيعات 63
الفرع الثاني: الضرائب الأخرى.....66
أولا: الاقتطاع من الضريبة الضرائب على الدخل الإجمالي على بدل الحضور 66
ثانيا: الضرائب على الدخل الإجمالي:(صنف أجور ومرتبات) 66
ثالثا: ضرائب واقتطاعات أخرى 67
المطلب الثاني: الضرائب السنوية 69
الفرع الأول: الضريبة على أرباح الشركات 69
الفرع الثاني: مراجعة وعاء الضريبة على أرباح الشركات.....69
الفرع الثالث: تسوية تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات.....70
أولا: تسوية تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات مع ضريبة على نتيجة الدورة 70
ثانيا: ضبط قيمة التسبيقات للسنة المقبلة :.....71
خلاصة الفصل.....72
الخاتمة العامة 73
قائمة المراجع والمصادر.....78

الفهرس 84
الملاحق 90

الملاحق

الملحق (01): التصريح الجبائي (G50)

IMPOTS ET TAXES PERCUS AU COMPTANT
OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS

Année : 2015
Mois : MAI

Wilaya de : Direction des impôts EL-OUED
de : Inspection des impôts TKSB 87
de : Recette des impôts MESSAOUDA
Commune : EL-OUED

A cocher Obligatoirement

Identifiant fiscal / N.I.S
Article d'imposition

Mr : EPE /SPA SOPT EL-OUED
Activité : MONTAGE ELCTRICITE / MAINTENANCE / VENTE
Adresse : Z.I TIKSEBT EL-OUED

CODE ACTIVITE

Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2%

Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires		Montant a payer (D.A)
		Brut	Imposable	
CA11	Affaires bénéficiant d'une réduction de 50%			-
CA12	Affaires bénéficiant d'une réduction de 30%			-
CA13	Affaires sans réduction	34 368 350	34 368 350	687 367
CA14	Affaires exonérées		-	-
CA20	Sociétés professionnelles (Professions libérales)			-
	TOTAL	34 368 350	34 368 350	687 367

Acomptes IBS

	Acomptes et solde I.B.S	Détermination des acomptes et du solde de liquidation	A payer (D.A)
E1M10		2 ere Acompte prévisionnelle 2015 (1 295 888,00 DA *30%)	388 760
		TOTAL	388 760

IRG salaires et autres retenues à la source IRG/IBS

	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source	Revenu imposable	Taux	A payer (D.A)
E1L20	IRG / Traitements salaires, pensions et rentes viagères	678 949	Barème	65 493
E1L30	IRG / RCDC (titres nominatifs)		10%	
E1L40	IRG / Bénéfices distribues par les sociétés de capitaux		15%	
E1L60	IRG / Revenus des bons de caisse anonymes		50%	
E1L80	IRG / Autres retenues à la source	1 682 513	10%	168 251
E1M30	IBS / Entreprises étrangères non installées (Prest services) (1)		24%	
E1M40	IBS / Autres retenues à la source			
	(1) Joindre relevé détaillé des retenues TOTAL	2 361 462		233 745

Droit de timbre sur état

Code	Operations imposables	CA imposable	Taux	A payer (D.A)
E2E00		19 440 000	1%	194 400
4	TOTAL	19 440 000		194 400

Impôts et taxes non repris ci-dessus

CODE	Opérations imposables	CA imposable	Taux	A payer (D.A)
	N E A N T			
5	TOTAL	-		-

RECAPITULATION (EN D A)

1 - TAP	C/500026/A	687 367
2 - AP/IBS	C/201001/M1	388 760
3.1 - IRG/Salaires	C/201001/150	65 493
3.2 - IRG/Autres retenues	C/201001/A.B.C	168 251
3.3 - IBS/ Ret. à la source	C/201001/M2 et 3	-
-TIC	C/201003/3016/A/B	
4 - Droit de timbre	C/201002/201	194 400
5 - Autres	C/	-
7 - TVA	C/201003/100/A/B/C	
MONTANT TOTAL A PAYER		1 504 272

Cadre reservé au contribuable

Certifie sincère et véritable le contenu de la présente déclaration conforme aux documents comptables

le 15/06/2015 EL-OUED

Cachet, Signature

Cadre réservé à la recette

Reçu ce jour la présente déclaration enregistrée sous le n° .....

Payée par

Chq banque N° 8193997

du BDL...Agence EL-OUED

Chq poste..... du.....

En numéraire.....

Prise en recette

par QUI: N° .....

A ..... le .....

Le receveur des impôts

Cachet, Signature

15 JUIN 2015

Re réservé à l'inspection

Enregistrée le .....

Observations éventuelles

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro

Exemple 325.626 DA = 325.620

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

A/ Chiffres d'affaires imposables

Code	Opérations assujetties à la TVA	Chiffre d'affaires Total	Chiffre d'affaires Exonéré	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant des droits (en DA)
E3B11	Biens produits et denrées (art. 23 du CTVA)	0			7%	0
E3B12	Prestations de services (art. 23 du CTVA)	0			"	0
E3B13	Opérations immobilières (art. 23 du CTVA)	0		0	"	0
E3B14	Actes Médicaux	0			"	0
E3B15	Commissionnaire et cortiers	0			"	0
E3B16	Fourniture d'énergie	0			"	0
E3B21	Production : biens, produits, denrées	0			17%	0
E3B22	Revente en l'état : biens, produits, denrées	17 274 340		17 274 340	"	2 936 638
E3B23	Travaux immobiliers autres que ceux de 7%	0			0	0
E3B24	Professions Libérales	0			"	0
E3B25	Opérations de banques et assurances	0			"	0
E3B26	Prestations de téléphone et télex	0			"	0
E3B28	Autres prestations de services/ENCAISSEMENT	17 094 010		17 094 010	"	2 905 982
E3B31	Débits de boissons	0			"	0
E3B32	Production biens et denrées (art. 21 CTVA)	0			"	0
E3B33	Reventes en l'état (art. 21 CTVA)	0			"	0
E3B34	Tabacs et allumettes				"	0
E3B35	Spectacles, jeux divertis autres	0			"	0
E3B36	Autres prestations (art. 21 CTVA)	0			"	0
E3B37	Consommations sur place	0			"	0
	TOTAL GENERAL DES C.A	**34 368 350**	**0**	**34 368 350**		**5 842 620**

B/ Déductions à opérer

	NATURE DES DEDUCTIONS	MONTANT
E3B91	Précompte antérieur	32 777
E3B92	TVA / achats de matières et services (art.29 CTCA)	8 400 862
E3B93	TVA / achats biens amortissables (art 38 CTCA)	
E3B94	Régularisation prorata déduction (art.40 CTCA)	
E3B95	TVA / factures annulées ou imp (art 18 CTCA)	
E3B96	Autres déductions (Notification de précomptes, etc.)	
	Total des déductions à opérer(B)	**8 433 639**

C/ TVA à Payer

C	- Total des droits dus	**5 842 620**
E3B97	Régularisation du prorata (art.40 CTCA)	
E3B98	- Reversement (art 40 CTCA)	
	TOTAL A RAPPELER (C)	**5 842 620**
B	- Total des deductions	**8 433 639**
E3B00	A PAYER au titre du mois (C-B)	**0**
E3B99	(A porter dans cadre récapitulation) PRECOMPTE à reporter(B-C)	**2 591 020**

الملحق (02): التقرير المراجع الخارجي

BUREAU DES TECHNIQUES COMPTABLES ET ANALYSES FINANCIERES
M. BENZEROUAL ABDELHAMID COMMISSAIRE AUX COMPTES AGREE
11 RUE SNOUSSI MOHAMED BATNA
Tel/Fax : 033 22 80 06
Mob: 07 71 61 87 43
Email : ha-benz@hotmail.fr

Monsieur le président
du conseil d'administration de
l'EPE/ SPA/SOPT EL OUED

OBJET: Rapport d'intérim se rapportant
au commissariat aux comptes de l'exercice 2015

Monsieur,

En exécution de la mission qui nous à été confiée par votre assemblée générale constitutive en date du 05/06/2012.

Nous avons l'honneur de vous transmettre notre rapport d'intérim couvrant la période 01/01/2015 au 30/09/2015.

Restons à votre disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous désiriez sur le contenu de ce rapport.

Nous tenons à exprimer nos remerciements aux responsables ainsi qu'à tout le personnel de la société, pour l'esprit de coopération et de courtoisie dont ils ont fait preuve à notre égard, au cours de notre intervention.

Nous vous prions d'agréer, Monsieur, l'assurance de notre plus haute considération.

Batna, le: 22/10/2015

Le commissaire aux comptes

BUREAU DES TECHNIQUES COMPTABLES ET ANALYSES FINANCIERES
M. BENZEROUAL ABDELHAMID COMMISSAIRE AUX COMPTES AGREE
11 RUE SNOUSSI MOHAMED BATNA
Tel/Fax : 033 22 80 06
Mob :07 71 61 87 43
Email : ha-benz@hotmail.fr

Monsieur le président
du conseil d'administration de
l'EPE/ SPA/SOPT EL OUED

Monsieur,

Nous avons l'honneur de vous présenter le rapport d'intérim résultant des travaux préliminaires effectués dans le contexte de notre mandat de commissariat aux comptes au titre de l'exercice 2015 de votre société EPE/SPA /SOPT EL OUED.

Les vérifications auxquelles nous avons procédées ont été conduites selon les règles d'audit généralement admises: elles ont comporté sur un examen général des écritures comptables, des sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôle considérés nécéssaires relative à la période du 01/01/2015 AU 30/09/2015.

A l'issue de ces travaux nous portons à votre connaissance ce qui suit:

BUREAU DES TECHNIQUES COMPTABLES ET ANALYSES FINANCIERES
M. BENZEROUAL ABDELHAMID COMMISSAIRE AUX COMPTES AGREE
11 RUE SNOUSSI MOHAMED BATNA
Tel/Fax : 033 22 80 06
Mob :07 71 61 87 43
Email : ba-benz@hotmail.fr

1er Bilan d'ouverture:

Le report à nouveau au 01/01/2015 est conforme au bilan de clôture au 31/12/2014

2ème Livres légaux:

La transcription de la centralisation des journaux auxiliaires sur le journal général, le bilan et le compte de résultat sur le livre d'inventaire n'est pas encore effectuée.

3ème Levée de réserves exercice 2014:

Absence de réserves sur le bilan 2014. Donc rien à signaler

4ème Ecritures et pièces comptables:

Toutes les écritures comptables sont justifiées par les pièces nécessaires.

5ème Trésorerie:

Nous recommandons la mise en place de brouillards de banques.

Les P.V d'arrêts de caisse et les états de rapprochements bancaires doivent être établis mensuellement.

Les recettes en attentes d'imputations ci-dessous doivent être identifiées et régularisées avant l'établissement du bilan.

- Recette du 22/03/2015 pour un montant de 90 000.00 D.A
- Recette du 01/06/2015 pour un montant de 1 449.61 D.A

BUREAU DES TECHNIQUES COMPTABLES ET ANALYSES FINANCIERES
M. BENZEROUAL ABDELHAMID COMMISSAIRE AUX COMPTES AGREE
11 RUE SNOUSSI MOHAMED BATNA
Tel/Fax : 033 22 80 06
Mob :07 71 61 87 43
Email : ha-benz@hotmail.fr

6ème Documents nécessaires pour notre prochaine intervention:

Afin de nous permettre la remise du rapport dans les délais, nous vous demandons de mettre à notre disposition les documents et les informations ci-dessous pour notre prochaine intervention.

- Bilan au 31/12/2015
- Compte de résultat au 31/12/2015
- Tableau des flux de trésoreries
- Tableaux des variations des capitaux
- Annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'informations au bilan et au compte de résultat.
- Les journaux auxiliaires, le grand livre et la balance générale au 31/12/2015.
- Les analyses des comptes des différents postes du bilan.
- Les états de rapprochement bancaires et les P.V d'arrêts de caisse avec éventuellement les correspondances adressées aux banques concernant les opérations non identifiées.
- Les conventions signées entre les membres du conseil d'administration et la société (Article 628 du code du commerce).
- Les états de présences des membres du conseil d'administration ; ainsi que l'état des jetons de présences servis.
- L'état des cinq rémunérations les plus élevées servis durant l'exercice 2015.
- Le rapport de gestion de l'exercice 2015.
- Les états des stocks au 31/12/2015.

Batna le 22/10/2015
Le commissaire aux comptes

الملحق (03): الميزانية الجبائية

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION | N I F 0 0 1 2 3 9 0 5 4 3 5 1 3 6 7

Désignation de l'entreprise: SPA /EPE SOPT EL-OUED

SPA /EPE SOPT EL-OUED

Activité: MONTAGE ELECTRICITE INDUSTRIELLE ET REPA

Adresse: ZONE INDUSTRIELLE TEKSEBT EL OUED

Exercice clos le 31/12/15

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2015			2014
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	276 000	50 500	225 400	253 000
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments	4 494 206	344 370	4 149 836	4 158 425
Autres immobilisations corporelles	213 150 694	12 440 654	200 710 040	151 937 308
Immobilisations en concession	159 635	25 275	134 359	150 322
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				4 000
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	218 080 536	12 860 900	205 219 636	156 503 056
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	10 355 864		10 355 864	7 820 580
Créances et emplois assimilés				
Clients	46 594 080		46 594 080	55 903 551
Autres débiteurs	22 021 412		22 021 412	9 513 840
Impôts et assimilés	1 991 712		1 991 712	8 172 216
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	85 661 630		85 661 630	91 374 357
TOTAL ACTIF COURANT	168 624 700		168 624 700	172 784 546
TOTAL GENERAL ACTIF	386 705 236	12 860 900	373 844 336	329 287 602

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 1 2 3 9 0 5 4 3 5 1 3 6 7

Désignation de l'entreprise:	SPA /EPE SOPT EL-OUED
	SPA /EPE SOPT EL-OUED
Activité	MONTAGE ELECTRICITE INDUSTRIELLE ET REPA
Adresse	ZONE INDUSTRIELLE TEKSEBT EL OUED

Exercice clos le 31/12/16

BILAN (PASSIF)

	2016	2015
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	10 000 000	10 000 000
Capital non appelé	(-5 000 000)	
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	1 000 000	
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	9 506 399	15 997 774
Autres capitaux propres - Report à nouveau	5 923 741	(-8 052 980)
Part de la société consolidante.(1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	21 430 141	16 944 794
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	334 031 269	186 747 266
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	334 031 269	186 747 266
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	5 361 923	105 145 286
Impôts	10 357 925	10 624 631
Autres dettes	2 663 076	9 825 624
Trésorerie passif		
TOTAL III	18 382 925	125 595 541
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	373 844 336	329 287 601

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N I F 0 0 1 2 3 9 0 5 4 3 5 1 3 6 7

Désignation de l'entreprise: SPA /EPE SOPT EL-OUED

SPA /EPE SOPT EL-OUED

Activité MONTAGE ELECTRICITE INDUSTRIELLE ET REPA

Adresse ZONE INDUSTRIELLE TEKSEBT EL OUED

Exercice du 01/01/15 au 31/12/15

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2015 DEBIT (en Dinars)	2015 CREDIT (en Dinars)	2014 DEBIT (en Dinars)	2014 CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises			263 568 992		131 697 659
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services		14 961 334		309 230
	Vente de travaux		43 340 600		43 989 900
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			321 890 927		175 996 781
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation			9 477 600		10 802 400
I-Production de l'exercice			331 368 527		186 799 191
Achats de marchandises vendues		231 677 702		122 739 446	
Matières premières		604 629		24 618 664	
Autres approvisionnements		655 536		1 253 448	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		1 661 607		587 096	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale	35 142 430			
	Locations	9 584		76 959	
	Entretien, réparations et maintenance	998 632		410 988	
	Primes d'assurances	6 460 426		1 263 329	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	651 648		246 341	
	Publicité	192 400		129 948	
	Déplacements, missions et réceptions	263 434		74 206	
Autres services		1 921 238		1 500 906	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		280 429 270		152 900 745	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			50 939 257		33 898 446

/. la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION | N I F 0 0 1 2 3 9 0 5 4 3 5 1 3 6 7

Désignation de l'entreprise: SPA /EPE SOPT EL-OUED

SPA /EPE SOPT EL-OUED

Activité: MONTAGE ELECTRICITE INDUSTRIELLE ET REPA

Adresse: ZONE INDUSTRIELLE TEKSEBT EL OUED

Exercice du 01/01/15 au 31/12/15

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	2015		2014	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	19 121 929		9 697 765	
Impôts et taxes et versements assimilés	6 985 232		2 852 793	
IV-Excédent brut d'exploitation		24 832 096		21 348 387
Autres produits opérationnels		128 709		
Autres charges opérationnelles	236 701		296 491	
Dotations aux amortissements	10 534 168		2 134 022	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		14 189 934		18 917 874
Produits financiers				
Charges financières	1 090 459		1 580 168	
VI-Résultat financier	1 090 459		1 580 168	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		13 099 474		17 337 706
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	3 593 075		1 339 931	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		9 506 399		16 997 774

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق (04): المستخرج الضريبي

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

A / N° 0628640

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE ...

RECETTE DES IMPOTS DE ...

CODE COMPTABLE : ...

EXTRAIT DE ROLES

IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE:

Nom (ou raison sociale) : ...

Prénom : ...

Adresse : ...

N.I.F : ...

Série R n° 16 (2015)

COTISATIONS EMISES

Nature des cotisations	Année d'imposition	N° d'article	Date de mise en recouvrement	MONTANT		
				Principal	Pénalités	Total (1)
COTISATIONS TOTALES						

VERSEMENTS EFFECTUES

Date	N° de quittance ou C.A.	Principal	Pénalités et frais accessoires	Total (2)	Reste dû (1) - (2)
TOTAL					

Etabli par l'agent :

M. : ...

Fonction : ...

Références des échéanciers, éventuellement accordés :

Date de signature de l'engagement : ...

Montant du versement initial exigé : ...

Montant de la mensualité fixée en principal : ...

Certifié exact,

Le Receveur des Impôts,

الملحق (05): القانون الأساسي لشركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للأملاك الوطنية

مديرية أملاك الدولة لولاية الوادي

الرقم: 1008 بتاريخ 2012/09/16 من سجل العقود الإدارية لسنة 2012

القانون الأساسي لمؤسسة عمومية إقتصادية

شركة ذات أسهم المسماة :

الشركة المتعددة الأشغال لولاية الوادي

نسخة تنفيذية

الملحق (06): فاتـــــورة الــبيع

EPE / SPA - SOPT EL-OUED
Capital Social de 10 000 000.00
Siege Social BP 423 Tiksebt EL-oued
R.C N 39/02 0543513 B12 NIF 001239054351367 AI 39014111931
TEL 032 10 43 06 FAX 032 10 43 07

FACTURE No:000001

Client: CL01484 ECOS EST
S.I ROUTE GHARDAYA
OUARGLA
No R.C :
No I.F.: .
No Art : .

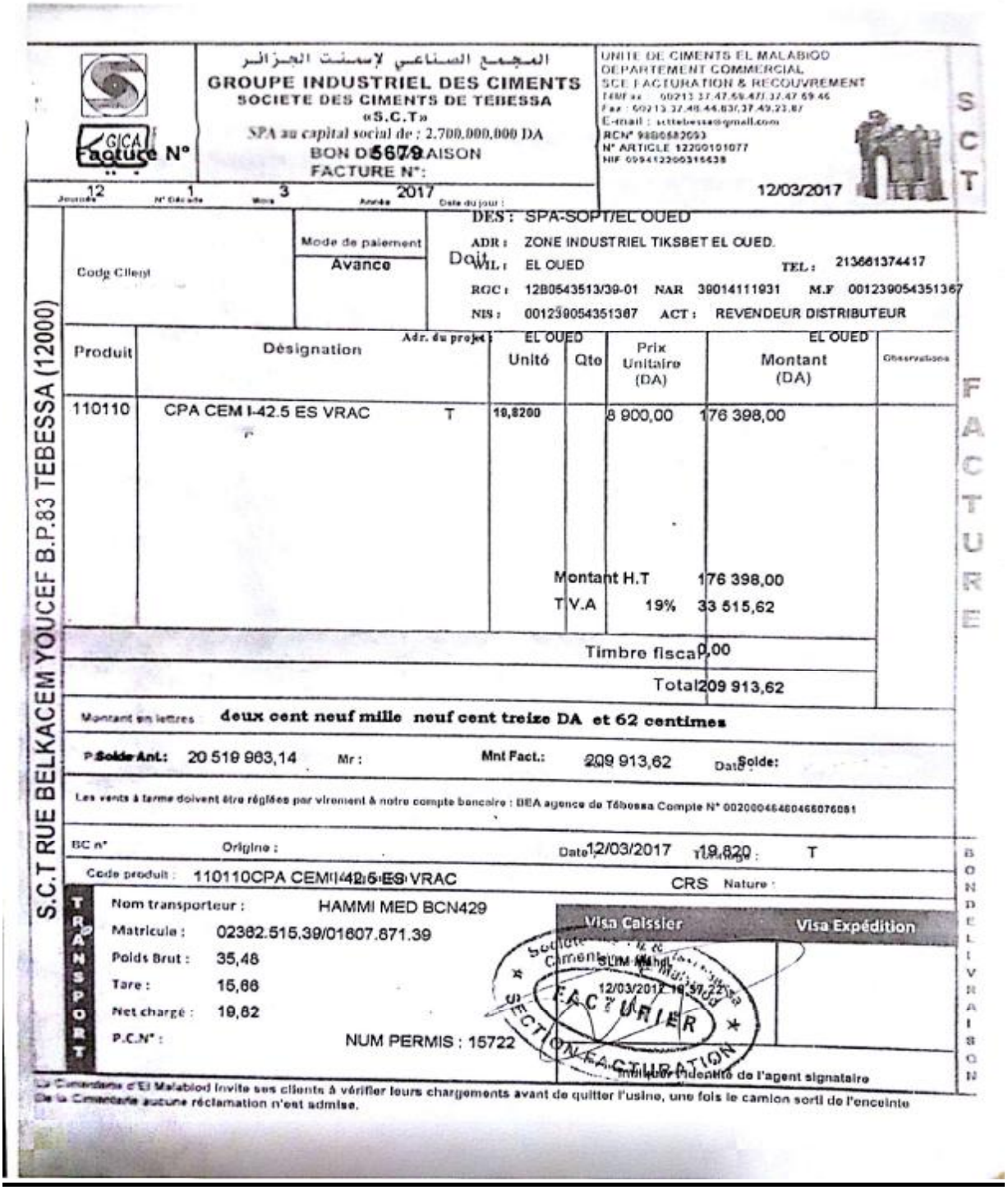
Date : 02/01/2017
No BC :
No BL :
Reglement : TERME

Reference	Designation	Un	TVA %	Remise %	Nombre	Quantite	Prix HT	Montant HT
CIM42.5 V	CEM II CRS 42.5 VRAC		19.00		1000	20.02	10509.6700	211 825.01

Taux	Base TVA	Montant TVA		
19.00	211825.01	40246.75	Total HT	211 825.01
			Total TVA	40 246.75
			Net a payer	252 071.76

ARRETEE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE:
DEUX CENTS CINQUANTE DEUX MILLE(S) SOIXANTE ET ONZE DINAR(S) ET SOIXANTE SEIZ-
E CENTIME(S)

الملحق (07): فاتـــــورة الــشراء



المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر
GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS
SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
«S.C.T»
SPA au capital social de : 2.700.000.000 DA
BON DE LIVRAISON 5679
FACTURE N°:

UNITE DE CIMENTS EL MALABIOD
DEPARTEMENT COMMERCIAL
SCE FACTURATION & RECOUVREMENT
Tél/Fax : 00213 37.47.69.47/ 37.47.69.46
Fax : 00213 37.48.44.83/ 37.49.23.87
E-mail : sctebessa@gmail.com
RCN° 98B0582093
N° ARTICLE 12200101077
NIF 099412200316438

GICA Facture N° 12 1 3 2017
12/03/2017

S.C.T RUE BELKACEM YOUCEF B.P.83 TEBESSA (12000)

Code Client | Mode de paiement: Avance

Doit
DES : SPA-SOPT/EL OUED
ADR : ZONE INDUSTRIEL TIKSBET EL OUED.
VIL : EL OUED TEL : 213661374417
RGC : 12B0543513/39-01 NAR 39014111931 M.F 001239054351367
NIS : 001239054351367 ACT : REVENDEUR DISTRIBUTEUR

Adr. du projet : EL OUED

Produit	Désignation	Unité	Qte	Prix Unitaire (DA)	Montant (DA)	Observations
110110	CPA CEM I-42.5 ES VRAC T	19,8200		8 900,00	176 398,00	
				Montant H.T	176 398,00	
				TVA 19%	33 515,62	
				Timbre fiscal	0,00	
				Total	209 913,62	

Montant en lettres : deux cent neuf mille neuf cent treize DA et 62 centimes

P.Solde Ant.: 20 519 963,14 Mr : Mnt Fact.: 209 913,62 Date Solde:

Les vents à terme doivent être réglées par virement à notre compte bancaire : BEA agence de Tébessa Compte N° 00200046460466076081

BC n° Origine : Date 12/03/2017 Tonnage : 19,820 T

Code produit : 110110CPA CEM I 42.5 ES VRAC CRS Nature :

TRANSPORT
Nom transporteur : HAMMI MED BCN429
Matricule : 02382.515.39/01607.871.39
Poids Brut : 35,48
Tare : 15,66
Net chargé : 19,82
P.C.N° : NUM PERMIS : 15722

Visa Caissier | Visa Expédition

Société des Ciments de Tébessa SCT Mahdi
12/03/2017 10:57:22
FACTURIER
SECTION FACTURATION

Matricule d'identité de l'agent signataire

BON DE LIVRAISON

Le Cimentier d'El Malabiod invite ses clients à vérifier leurs chargements avant de quitter l'usine, une fois le camion sorti de l'enceinte de la Cimenterie aucune réclamation n'est admise.