

ميدان: علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير  
فرع: .....  
تخصص: .....

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم المالية والمحاسبة  
تخصص محاسبة وجباية معمقة

## مذكرة نهاية الدراسة

مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

إعداد الطالبين:  
- فراحيتة خالد  
- سلامي عبد المنصف

تحت عنوان

دور المراجعة الجبائية في الحد من الخطر الجبائي

في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق

مديرية التوزيع - المسيلة - السنة المالية 2021

لجنة المناقشة:

د. عريوة رشيد ..... جامعة محمد بوضياف المسيلة ..... رئيسا  
د. جباري عبد الوهاب ..... جامعة محمد بوضياف المسيلة ..... مشرفا ومقرا  
د. حميدي أحمد سعيد ..... جامعة محمد بوضياف المسيلة ..... مناقشا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# إهداء

إلى أبي العزيز أطال الله عمره  
إلى أمي الفاضلة حفظها الله  
إلى رفيقة دربي وولدي الحبيبين غيث ونافع  
إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء وأبنائهم  
إلى جميع الأصدقاء دون استثناء وكل أساتذتي بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة  
أهدي هذا العمل راجيا من الخالق عز وجل أن يجد القبول والنجاح

خالد فراحتية

# إهداء

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في إتمام هذا العمل المتواضع، ونتقدم بالشكر الجزيل الى كل من ساهم ولو

بالقدر القليل في إثراء مذكرتنا

كما أتقدم بأجمل عبارات الشكر

الى من صنع من شقائه سعادتنا واحتمل من أجلنا كل عناء الى الذي أنجب فربي وطلب فلي والذي

سببني عظيما دائما الى

**أبي الغالي حفظه الله عبد الرزاق**

الى نبع الحنان الى أعز ما أملك في هذه الدنيا الى من جعلت الجنة تحت أقدامها الى من ملء دربي نورا

وضياء لتستقيم خطواتي نحو النجاح الى

**أمي الحبيبة بلحاج أمال**

الى من شاركني طفولتي ورفيقي دربي وسندي وفقه الله لكل خير ويسر طريقه

**أخي العزيز إلياس**

إلى زهراتي ونور حياتي ياسمين وريتاج أتمنى لهما طريقا مملوء بالنجاح وأن يكونا في أعلى المرات

إلى الزميل في إعداد المذكرة والرجل الطيب الذي كنا سويا طيلة هذه المدة التي لن ننساها وستبقى ذكرى

خالدة لنا

**فراحتية خالد**

الى كل عائلة سلامي وعائلة بلحاج الذين كانوا ولا يزالون سندنا لنا

الى دكتورنا ومشرفنا الأستاذ

**عبد الوهاب جباري**

أتمنى أن يستفيد الجميع من علمه ومعرفته وأتمنى له المزيد من النجاحات

الى الصديق والأخ الذي لم تنجبه أمي، في الوقت الذي قلّ فيه الأصدقاء الأوفياء

**نابي محمد الشريف**

وأخيرا أشكر نفسي على تجاوز كل هذه العقبات والمستويات، ولم أكن لأكون بهذا المستوى من العلم

والمعرفة لولا تربية وتوفير عائلتي الكثير من الجهد من أجلنا، وأتمنى لنفسي دائما أن أكون أكثر طموحا وعزما

لتحقيق المزيد من النجاحات إن شاء الله في المستقبل.

**سلامي عبد المنصف**

## شكر وعرفان

عن أبي هريرة رضي الله عنه أن النبي صلى الله عليه وسلم قال:

«لا يشكرُ اللهَ من لا يشكرُ الناسَ» (رواه الإمام أحمد)

الحمد لله أن وفقنا لإجراز هذا العمل المتواضع والشكر موصول لأسناذنا المشرف

### د. عبد الوهاب جباري

الذي كان خلال إجرازنا هذا العمل من البداية إلى النهاية معلما وموجها ومرشدا وناصحا.

والشكر لكل أساتذتنا بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة

وخاصة أساتذة قسم علوم المالية والمحاسبة

والشكر كذلك إلى كل من ساهموا في هذا العمل خاصة

### الأستاذ الأخ فراحيتة رضوان

## ملخص

هدفت هذه الدراسة لمعرفة دور المراجعة الجبائية في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، حيث اعتبرت المراجعة كأداة هامة وفعالة تساعد المؤسسة في تعزيز مكانتها السوقية وقدراتها المالية وتحقيق أهدافها المسطرة، ولكون المراجعة الجبائية إحدى الوسائل المهمة في تقليص والتقليل من المخاطر الجبائية التي تواجهها، والتي يستعملها المسير الجبائي من أجل التسيير والأداء الحسن لممارستها المحاسبية و الجبائية، ولتحقيق ذلك لابد أن يكون بدراية تامة عن التشريع الجبائي وكذا الاختيارات الجبائية التي منحها المشرع الجزائري واحترام قواعد القانون الجبائي لتفادي العقوبات الجبائية التي يتولد عنها الخطر الجبائي في المؤسسة

ولإبراز ذلك تم إتباع المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي وذلك بعرض الإطار النظري حول المراجعة الجبائية والخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، وللتعمق أكثر في الموضوع أجريت الدراسة الميدانية بشركة الكهرباء والغاز مديرية التوزيع بالمسيلة لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة وكانت نتائج الدراسة كما يلي:

للمراجعة الجبائية دور هام من خلال مراجعة مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالنصوص القانونية في التشريع الجبائي فيما يخص الوعاء الضريبي وآجال التصريح والتسديد لمختلف الضرائب والرسوم ما يسمح بخفض العبء الضريبي ويجنب الوقوع في الخطر الجبائي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الجبائية، الخطر الجبائي، ممارسات جبائية، التشريع الجبائي.

## Abstract

This study aimed to know the role of fiscal audit in reducing fiscal risk in the economic institution, as the audit was considered as an important and effective tool that helps the institution in enhancing its market position and financial capabilities and achieving its established objectives, and that fiscal audit is one of the important means in reducing and minimizing the fiscal risks it faces, which It is used by the fiscal manager for the proper management and performance of its accounting and fiscal practices. To achieve this, he must be fully aware of the tax legislation, as well as the tax choices granted by the Algerian legislator, and respect the rules of the tax law in order to avoid tax penalties that generate tax risks in the institution.

To highlight this, the descriptive approach and the analytical method were followed by presenting the theoretical framework on the tax audit and the tax risk in the economic institution.

The study is as follows: The fiscal audit plays an important role by reviewing the extent to which the economic institution adheres to the legal texts in the fiscal legislation with regard to the tax base and the deadlines for declaration and payment of various taxes and fees, which allows reducing the tax burden and avoiding the risk of taxation.

Key words: fiscal review, fiscal risk, fiscal practices, fiscal legislation.

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات	الرقم
I	الاهداء	01
III	شكر و عرفان	02
IV	ملخص	03
V	فهرس المحتويات	04
VI	قائمة الجداول	05
VII	قائمة الاشكال	06
أ	مقدمة	07
16	<b>الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية والخطر الجبائي</b>	08
17	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة	09
17	المطلب الأول: مفهوم المراجعة وتقسيماتها	10
25	المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الجبائية	11
33	المطلب الثالث: مراجعة التصريحات الجبائية	12
39	<b>المبحث الثاني: ماهية الخطر الجبائي</b>	13
39	المطلب الأول: مفهوم الخطر الجبائي	14
43	المطلب الثاني: مظاهر الخطر الجبائي وأنواعه	15
45	المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي ومراحلته	16
48	<b>خلاصة الفصل الأول</b>	17
49	<b>الفصل الثاني: الإطار التطبيقي دراسة حالة شركة الكهرباء والغاز مديرية التوزيع بالمسيلة</b>	18
50	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة مديرية توزيع الكهرباء والغاز-المسيلة	19
50	المطلب الأول: نشأة الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز"	20
52	المطلب الثاني: مكونات الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز".	21
53	المطلب الثالث: التعريف بمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة ميدان الدراسة	22
58	<b>المبحث الثاني: دراسة حالة بشركة توزيع الكهرباء والغاز -مديرية توزيع المسيلة - السنة المالية 2021</b>	23
58	المطلب الأول: أهم الضرائب والرسوم التي تخضع لها شركة توزيع الكهرباء والغاز SADEG	24
59	المطلب الثاني: مراجعة الضرائب والرسوم على رقم الأعمال للسنة المالية 2021	25
63	المطلب الثالث: مراجعة الضرائب والرسوم الأخرى للسنة المالية 2021	26
65	<b>خلاصة الفصل الثاني</b>	27
67	<b>خاتمة</b>	28
69	قائمة المراجع	31

## قائمة الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للمراجعة	18
02	التطور التاريخي لأهداف المراجعة	20
03	يوضح حجم نشاط مديرية امتياز التوزيع بالمسيلة سنة 2021	53
04	أنواع الطاقة الكهربائية والغازية	54
05	أنواع الزبائن	54
06	التصريحات الشهرية للرسم على القيمة المضافة المستحقة للسنة المالية 2021	60
07	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة Récupéré TVA	61
08	مبيعات مديرية التوزيع المسيلة سنة 2021-المبالغ بالكيلو دينار جزائري	61
09	تسوية الرسم على النشاط المهني TAP لسنة 2021	62

## قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة	24
02	دور المراجعة الجبائية الداخلية	28
03	دور المراجعة الجبائية الخارجية	29
04	شكل توضيحي يبين الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز	52
05	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع المسيلة	55
06	الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية DFC	57
07	رسم بياني يوضح مبيعات مديرية التوزيع المسيلة 2021	62

مقدمتہ

## مقدمة

إن التغيير في المنشآت الاقتصادية وحجم أعمالها نتيجة الانفتاح الاقتصادي بين الدول، ونتيجة التطورات التكنولوجية وما رافقها من منافسة على صعيد الدولة نفسها وعلى الصعيد الدولي، استدعى على هذه المنشأة أن تقدم تقاريراً مالية سنوية تحتوي على نشاطها خلال الفترة المالية، حتى يتسنى للأطراف التي ترغب في الاطلاع على هذه التقارير الاستفادة منها، ولكي تتحقق هذه الاستفادة، لا بد أن يقوم شخص مختص بالتحقق من محتوى هذه التقارير والقوائم المالية ومدى ملائمتها للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، لذلك يتم مراجعة هذه القوائم من قبل مراجع حسابات، والذي بدوره يجب أن يبدي رأيه باستقلالية وحيادية في صدق تلك القوائم المالية.

تؤدي المراجعة دوراً هاماً في تحقيق تقدم ونمو كل من الوحدات الاقتصادية والمجتمع لما تضيفه من ثقة في المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة، ولتحقيق هذه الثقة يجب أن يقوم بعملية المراجعة شخص مؤهل وعلى درجة عالية من الخبرة والكفاءة التي تمكنه من جمع الأدلة الكافية والمقنعة التي تساعد على تكوين رأيه في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وحتى تزداد ثقة المجتمع في مهنة المراجعة لا بد أن يقوم بهذه العملية أشخاص يتمتعون بالاستقلالية والموضوعية، وعدم التحيز، فلا قيمة لرأي يصدره مراجع لا يتمتع بالاستقلالية والموضوعية، فاستقلالية المراجع هي حجر الزاوية لإضفاء الثقة في المعلومات وبالتالي هي التي تخلق الطلب على خدمات المراجع.

لقد شهدت السنوات الأخيرة تطورات سريعة في مجال المراجعة، أدت إلى زيادة أهميتها، فبعد أن كانت عملية المراجعة مقصورة على تتبع الغش والأخطاء، امتدت إلى جوهر ومضمون القوائم المالية، ثم اتسعت لتشمل كافة المجالات المحاسبية بمفهومها العلمي الحديث.

تعتبر المراجعة فرع من فروع المحاسبة، ظهرت الحاجة إليها للتأكد من سلامة استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية وسلامة القوائم المالية وأنها معدة حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وأنها تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة. إذ أدت الثورة الصناعية إلى ظهور مشروعات كبيرة الحجم وخاصة شركات المساهمة، مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة، فظهرت حاجة الملاك لخدمات طرف ثالث مستقل وحيادي ومؤهل علمياً وعملياً لفحص الحسابات والقوائم المالية وتزويدهم بتقرير عن ذلك، لحمايتهم والمحافظة على حقوقهم والتأكد من سلامة تصرف الإدارة للمهام الموكلة إليها.

فالمراجعة تمثل الوجه المكمل للعمل المالي والمحاسبي بصفة عامة، حيث تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية، وبما أن المؤسسة مجبرة بالتقيد بالشروط التي يحددها التشريع الجبائي، ونظراً للتغيرات المستمرة التي تمس مختلف التشريعات والتنظيمات الجبائية مما ينجر عنه عدم الفهم الدقيق لنصوص القانون

الجبائي وبالتالي إمكانية تعرض المؤسسة لمخاطر يمكن أن تؤثر على مركزها المالي، مما يؤثر سلباً على قدرتها في تحقيق أهدافها، أصبحت المخاطر الجبائية اليوم من بين أهم مخاطر الأعمال التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، ولذلك وجب تبني مراجعة تتعلق بالجانب الجبائي تسهر على السير والأداء الحسن لأنشطتها من الناحية الجبائية، والتأكد من مدى احترامها للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها.

### إشكالية الدراسة:

من خلال ما تقدم ذكره، يمكن إبراز الإشكالية الرئيسية التي نسعى لمعالجتها من خلال هذه الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

- ما هو دور المراجعة الجبائية في الحد من الخطر الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة؟

### الأسئلة الفرعية:

من خلال التساؤل الرئيسي وضمن سياق الإجابة تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يمكن للمراجعة الجبائية كشف حالات عدم الانتظام الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية؟

- كيف تساهم المراجعة الجبائية في تجنب الخطر الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية؟

- كيف ينعكس القيام بالمراجعة الجبائية في مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة على تسيير عملياتها الجبائية؟

### فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية انطلقنا من الفرضيات التالية:

### الفرضية الرئيسية:

للمراجعة الجبائية مساهمة فعالة للحد من الوقوع في الخطر الجبائي من خلال التزام المؤسسة الاقتصادية بالتشريع الجبائي والقوانين المتعلقة بالوعاء ومجال التطبيق واجال التصريح والتسديد لمختلف الضرائب والرسوم.

● **الفرضية الأولى:** المراجعة الجبائية أداة لخدمة المؤسسة تسمح بكشف نقاط القوة والضعف لديها من الناحية الجبائية ومن خلالها تتخذ المؤسسة قراراتها.

● **الفرضية الثانية:** المراجعة الجبائية تسمح بالحصول على مؤشرات حول حجم الخطر الجبائي الذي قد تتعرض له المؤسسة الاقتصادية.

● **الفرضية الثالثة:** شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق مديرية التوزيع بالمسيلة تقوم بتسيير عملياتها الجبائية بكفاءة وفعالية، ما يسمح لها بتدنية الخطر الجبائي.

## هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية تطبيق المراجعة الجبائية بالمؤسسة محل الدراسة نتيجة للأحكام المعقدة التي يسنها التشريع الجبائي، بالإضافة إلى مساهمتها في تفعيل عملية التسيير الجبائي بالمؤسسة مما يجنبها مخاطر جبائية متعددة وبالتالي تحقيق الأمن الجبائي.

## أهمية الدراسة:

### أ. الأهمية النظرية:

تكمن أهمية هذه الدراسة في تناولها لموضوع المراجعة الجبائية وما تقدمه للمؤسسة الاقتصادية من خدمات تجعلها في مأمن من الخطر الجبائي، باعتبار أن الجبائية أصبحت من أهم انشغالات المؤسسات الاقتصادية خاصة بعد التغيرات التي طرأت على أسعار البترول وتوجه الدولة نحو الجبائية العادية، الأمر الذي أصبح يشكل تهديدا على المؤسسات في حال عدم تمكنها من تسيير عملياتها الجبائية على أحسن وجه، كما تجمع الدراسة بين التطبيق العلمي والعملية للقواعد والأصول المتعارف عليها بين علمي المراجعة والضرائب، وما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج وتوصيات تسهم في إثراء هذا الموضوع.

### ب. الأهمية التطبيقية:

من المتوقع أن يستفيد من هذه الدراسة الفئات التالية:

- المؤسسات الاقتصادية التابعة للقطاع العام والخاص على حد سواء.
- أهمية تطبيق المراجعة الجبائية ودورها في تحسين تسيير مختلف العمليات الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية.
- الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات للفت انتباههم للقيام بهذا النوع من المراجعة نظرا لأهميته البالغة خاصة مع اهتمام الدولة بالجبائية العادية.
- الباحثون في المجال الجبائي والمحاسبي سواء.

## منهجية الدراسة:

للإجابة على أسئلة الدراسة، تم إتباع المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي في ضبط وتحليل المفاهيم الأساسية للموضوع، إضافة إلى منهج دراسة حالة من خلال تناولنا لشركة توزيع الكهرباء والغاز مديرية التوزيع بالمسيلة قصد التعرف على خطوات المراجعة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية.

## أدوات الدراسة:

من أجل التحليل الجيد للدراسة سواء في جانبه النظري أو الميداني تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات والمتمثلة في: المسح المكتبي: يتمثل في الاطلاع على الكتب، المقالات المنشورات والقوانين الجبائية، وكل ما يتعلق بموضوع دراستنا.

المقابلة: قمنا بمجموعة من المقابلات المباشرة مع أساتذة جامعيين مراقبين جبائين، مراجعين وإطارات قسم المحاسبة والمالية لشركة توزيع الكهرباء والغاز مديرية التوزيع بالمسيلة مكنتنا من الحصول على معلومات مفيدة ساعدتنا في توجيه مسار الدراسة.

### حدود الدراسة:

الحدود الزمانية: تم إجراء الدراسة التطبيقية باعتماد السنة المالية 2021.

الحدود المكانية: تم اختيار شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق مديرية التوزيع بالمسيلة كإطار عملي للدراسة التطبيقية. الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بدراسة موضوع المراجعة الجبائية ودورها في الحد من الخطر الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.

### دراسات سابقة:

أولاً: دراسة ضيف الله عائشة " إدارة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية " مذكرة ماستر ورقلة 2015

وتمثلت الإشكالية الرئيسية في: كيف يمكن لمؤسسة البناء للجنوب الشرقي والمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية

الحد من الخطر الجبائية المحيطة بها؟

ارتكزت هذه الدراسة على معرفة مزايا إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية والأساليب التي يجب إتباعها لتدنية

المخاطر الجبائية التي ترهق كاهل المؤسسات الاقتصادية، وقد تبين بعد تحليل النتائج أن للتسيير الجبائي دور كبير في

تقليل المخاطر الجبائية وكانت نتائج دراسة كالتالي:

-تعرض المؤسسة لمخاطر جبائية متعددة

-إن انحراف المؤسسة عن القوانين الجبائية وعدم احترامها للآجال القانونية يعرضها لعقوبات وغرامات جبائية.

-وجود مسير جبائي في المؤسسة يتمتع بكفاءة عالية يساهم في فعالية تسيير المخاطر الجبائية والتحكم بها.

-إن قيام المؤسسة بوقاية نفسها من مخاطر الجبائية يمر عبر مراحل هامة.

ثانياً: دراسة صالح حميداتو "دور المراجعة الجبائية تدنية المخاطر الجبائية" مذكرة ماجستير جامعة ورقلة 2012.

وتمثلت الإشكالية الرئيسية في: ما مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية؟

ارتكزت هذه الدراسة حول دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية حيث تطرق في الجانب النظري إلى

المفاهيم الأساسية حول الجبائية والمراجعة بشكل عام معرجاً على المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، وتسيير الخطر

الجبائي في المؤسسة، أما الجانب التطبيقي تمت فيها الدراسة الميدانية وتم التوصل إلى أن المراجعة تقوم بالتقليل من

المخاطر الجبائية بشكل كبير وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

-تسمح المراجعة الجبائية بالكشف عن مناطق الخطر الجبائي للمؤسسة.

-تسمح المراجعة الجبائية بالقيام بتشخيص جبائي للمؤسسة من خلال معرفة وضعيتها الجبائية.

-تسمح المراجعة الجبائية بضمان إيداع التصريجات الجبائية من خلال التكيف مع القوانين الجبائية.

-تسمح المراجعة الجبائية بتقييم الخطر الجبائي الناتج عن عدم الانتظام الضريبي.

ثالثا دراسة قحموش سمية "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريجات الجبائية" مذكرة ماجستير

ورقلة 2010

وتمثلت الإشكالية الرئيسية في: ما هو دور المراجعة الجبائية في تحسين التصريجات الجبائية؟

ارتكزت هذه الدراسة على أن المراجعة الجبائية من أهم أدوات الرقابة الجبائية وتم التوصل إلى أن المراجعة الجبائية أداة فعالة في محاربة الغش والتهرب الجبائي وتعرف على الخلل والثغرات التي توجد في التصريجات الجبائية وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

-تشكل المراجعة الجبائية كآلية جزءا هاما من قدرة الحكومة على إدارة نظام ضريبي عادل ومنصف

-تؤدي المراجعة الجبائية دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة

-تحسين العلاقات مع المكلفين وضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية.

-توفر أعمال مراجعة جبائية تمتاز بأدنى حد من الجودة المطلوبة في بيئة مناسبة

**تقسيم الدراسة:**

قصد معالجة الإشكالية الرئيسية تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين فصل نظري وفصل تطبيقي:

الفصل الأول بعنوان "الإطار النظري للمراجعة الجبائية والخطر الجبائي": تناولنا في المبحث الأول المفاهيم الأساسية حول المراجعة من خلال التطرق لمفهوم المراجعة، أنواعها ومخاطرها، ماهية المراجعة الجبائية، سير مهمة المراجعة الجبائية وتوصيات المراجع الجبائي من خلال التطرق لمراجعة التصريجات الجبائية.

أما المبحث الثاني فكان بعنوان "ماهية الخطر الجبائي": تطرقنا فيه لمفهوم الخطر الجبائي، تقسيمات الخطر، مسبباته، ومظاهره، مصادر الخطر الجبائي والعوامل المساعدة على ظهوره، وأخيرا مراحل تسيير الخطر الجبائي.

أما الفصل الثاني وبغرض تدعيم الدراسة النظرية قمنا بإعداد دراسة ميدانية على مستوى شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق مديرية التوزيع -المسيلة -كمساهمة لتطبيق المراجعة الجبائية ودورها في الحد من الخطر الجبائي على مستوى مؤسسة اقتصادية جزائرية.

# الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الجبائية والخطر الجبائي

## مقدمة الفصل

إن التطورات المتتالية التي طرأت على الساحة الدولية خلال القرن التاسع عشر أدت إلى زيادة عدد المؤسسات وكبر حجمها فضلا عن ظهور شركات الأموال التي تتسم بانفصال الملكية عن الإدارة، ونظرا لحاجة هاته المؤسسات والشركات للاستعانة بجهاز رقابي محكم ظهرت المراجعة وبرزت إلى أرض الواقع وتفرعت إلى عدة أنواع حسب الحاجة لها، ومن بين هذه الأنواع المراجعة الجبائية حيث برزت حديثا نظرا لحاجة المؤسسات للتحكم في وضعيتها الجبائية وحسن تسييرها وإعطاء نظرة جيدة لدى إدارة الضرائب

وكمدخل إلى هذا الميدان، سنتعرض من خلال هذا الفصل إلى:

- مفهوم المراجعة وتقسيماتها.
- ماهية المراجعة الجبائية.
- مراجعة التصريجات الجبائية.
- مفهوم الخطر الجبائي
- مظاهر الخطر الجبائي وأنواعه
- تسيير الخطر الجبائي ومراحله

## المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة

### المطلب الأول: مفهوم المراجعة وتقسيماتها

إن المراجعة ميدان واسع وشاسع، عرف تطورات كبيرة ومتواصلة، صاحبته تعدد وتنوع النشاطات وتعقدتها، وتلبية حاجة المجتمع للمعلومات والبيانات العادلة والموثوقة لمدى صحة تسيير أنشطة المؤسسات وملائمتها، ومدى تحقيقها لأهدافها المسطرة والمنشأة من أجلها، بغية اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة. لذا سنتطرق في هذا المبحث الى نشأة المراجعة ومفهومها ونعرج على أهداف المراجعة وأهميتها، تليها معايير المراجعة المتعارف عليها ومختلف تقسيماتها.

### الفرع الأول: نشأة ومفهوم المراجعة.

سيدور حديثنا في هذا المطلب حول التطور التاريخي للمراجعة ومختلف تعاريفها.

#### أولاً: نشأة المراجعة.

المراجعة كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم، اذ ان الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل و روما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع الى المدقق في الساحة العامة حول الإيرادات والمصروفات، كما و ان الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عليه " قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها، علما ان التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة 100%، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة (هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية)<sup>1</sup>

و لقد صاحب تطور المراجعة تطور النشاط التجاري والاقتصادي حيث تحسنت عملية التسجيل والمراجعة بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الإيطالي Paciolo Lucca، ونشر كتابه (Summa de Arithmetice, Geometrica porptioni et propationlita) الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494 غير أنه لم تكن الحاجة الى عملية المراجعة قوية اذ كان المالك مالكا ومسيراً في نفس الوقت بمعنى ان كل فرد كان قادراً على القيام بالأعمال المحاسبية ومراقبة أعماله بنفسه<sup>2</sup>.

غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة الى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة الركب، فكانت الأموال على مستوى الافراد نادرة وكذا امتناع البعض حين تتوفر لديه على المخاطرة بها، مما ادى الى ظهور شركات الأموال وهذا أدى بدوره الى انفصال التدريجي للملكية عن التسيير<sup>3</sup>.

1 هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط 3، داروائل للنشر، الأردن، 2006، ص 17.

2 محمد حوي، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة - مؤسسة الحديد والفسفات " فرفوس " فرع نقل الموارد المنجمية SOTROMINC، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، ص 18.

3 محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية على التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 8.

ولأن كل هذه التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة من أجلها من جهة وجهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنوضح جدول لمختلف التطورات التاريخية للمراجعة<sup>1</sup>.

### الجدول رقم (1): التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع
من 2000 قبل المسيح الى 1700 م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب
من 1700 الى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية، المساهمين	المحاسب
من 1850 الى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة او قانوني
من 1900 الى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة
من 1970 الى 1990	الحكومة، هيئات أخرى ومساهمين	شخص مهني في المحاسبة والاستشارة
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والاستشارة

المصدر: صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط1، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010، ص:9.

### ثانيا: تعريف المراجعة

جرى العرف في الأبحاث الأكاديمية ان يبدأ بالمدلول اللغوي للظاهرة المدروسة لفهم أكثر واستيعاب أفضل، حيث اشتق مصطلح المراجعة Audit بمعناه اللفظي من الكلمة اللاتينية Audire والذي يعني الاستماع، حيث كانت الحسابات تتلى على المراجع<sup>2</sup>.

أما المراجعة بمعناها المهني فقد تعددت التعاريف الخاصة بها وتركز جلها على أهدافها ومجالات العمل بها

فنجد:

وفقا لما قدمته لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية، فإنه يتم تعريف المراجعة بأنها "عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقييم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التوافق بين المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام"<sup>3</sup>

1 مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط1، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010، ص 8.

2 أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 3.

3 عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 7.

أما Lionel et Gérard فقد عرفا المراجعة على أنها "عبارة عن الاختبار والفحص الذي يقوم به مهني كفاء ومستقل، من أجل ابداء رأيه المعلل على دقة وعدالة ومصداقية الميزانية وحسابات النتائج بالنسبة للمؤسسة المعنية بالمراجعة"<sup>1</sup>

من مجمل التعاريف السابقة نلاحظ أن جلها يصب في مفهوم واحد وهو "المراجعة علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف ابداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة".  
وعلى ضوء كل هذه التعريفات التي ذكرناها يمكن تحديد ملامح ثلاث عناصر أساسية ترتكز عليها المراجعة وهي: الفحص-التحقيق-التقرير.

أ. **الفحص:** ويقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية وكل أدلة الإثبات ومسار المعالجة للتأكد. صحة وسلامة وحقيقة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة<sup>2</sup>

ب. **التحقيق:** يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لوقائع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي<sup>3</sup>.

ت. **التقرير (إبداء الرأي):** يقوم المراجع بإبداء رأيه من خلال التقرير، والذي هو عبارة عن عملية بلورة لرأي مراجع الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية حول مصداقية القوائم المالية وتمثيلها العادل لوضع المؤسسة، وهذا استنادا إلى نتائج الفحص والتحقيق من طرف المراجع، فالتقرير الذي يعده المراجع بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة، سواء الأطراف داخل المؤسسة أو الأطراف الخارجية، كشهادة على مصداقية هذه المعلومات.<sup>4</sup>

1 فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2004، ص 27.

2 عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص 6.

3 محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011، ص 6.

4 فاتح سردوك، مرجع سابق ذكره، ص 27.

## الفرع الثاني: أهداف المراجعة وأهميتها

أولاً: أهداف المراجعة.

انطلاقاً من التطور التاريخي للمراجعة والتعاريف المقدمة لها يظهر لنا جلياً تطور هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى حقبة أخرى، والجدير بالذكر أن تطور أهداف المراجعة يرجع إلى القضاء الإنجليزي ولعلّ العبارة المشهورة للقاضي لوباز (Lopase) سنة 1896 والتي وصف فيها المراجع بأنه "كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المحرمين وليس كلب حراسة"<sup>1</sup>

من خلال الجدول التالي سنوضح التطور التاريخي لأهداف المراجعة

## الجدول رقم (2): التطور التاريخي لأهداف المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص
1850-1500	الكشف عن التلاعب	-بالتفصيل
1905-1850	الكشف عن التلاعب والأخطاء	-بالتفصيل وظهور بعض الاختبارات
1933-1905	-تحديد مدى صحة تقرير المركز المالي -الكشف عن التلاعب والأخطاء	-بالتفصيل -مراجعة اختيارية
1940 1933	-تحديد مدى صحة ومصداقية تقرير المركز المالي -الكشف عن التلاعب والأخطاء	-مراجعة اختيارية
انطلاقاً من 1940	-تحديد مدى صحة ومصداقية تقرير المركز المالي	-مراجعة اختيارية

المصدر: فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، منشورة، جامعة المسيلة، 2004، ص:27.

إن استعراض التطور التاريخي لأهداف المراجعة يوضح لنا أن هذه الأخيرة تنقسم إلى مجموعتين، أهداف حديثة وأهداف تقليدية، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

## أ. الأهداف التقليدية

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
- ابداء رأي فنيا استناداً إلى أدلة وبراهين على عدالة القوائم المالية.
- اكتشاف أعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>صالح حميدان، دوراً للمراجعة الجبائية في تدفئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص 30.

<sup>2</sup>الأخضر لقلبي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر - دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة ماجستير، غير منشورة جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص 21

## ب. الأهداف الحديثة:

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.
- تقييم الاداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات وتحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية.
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميهما في اتخاذ القرار.
- مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعه
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية<sup>1</sup>.

## ثانيا: أهمية المراجعة

المراجعة تعتبر وسيلة وليست غاية، حيث تهدف هذه الوسيلة الى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المراجعة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن الامثلة على هذه الطوائف والفئات، المديرين الماليين والمستثمرين الماليين والبنوك ورجال الأعمال والهيئات الحكومية... إلخ.

فالمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماراته، البنوك تتخذ قرارات اعطاء القروض والسلطات الضريبية تقوم باحتساب الدخل الخاضع لضريبة الدخل ومبلغ الضريبة، ودخول وخروج شريك في شركات التضامن ومعرفة مبلغ التركات وضريبة الورث في حالة الوفاة، كل هذه الامور وغيرها تعتمد على معلومات جهزت او حضرت من قبل الآخرين، هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات ولهذا نشأت الحاجة الى خدمة المراجع المستقل والمحايد هذا الشخص سيقوم بإعلام الاطراف الاخرى اذا كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تمثل باعتدال او بوضوح ومن جميع جوانبها المادية المركز المالي كما هو بتاريخ معين والنشاط للسنة او الفترة المنتهية بذلك التاريخ .

ولنعطي مثلاً: في حالة نية بنك من البنوك اعطاء قرض لشركة او مؤسسة معينة فإن هذا البنك يطلب معلومات محضرة من قبل ادارة الشريك او المؤسسة المستفيدة وكأن هنالك تضارب مصالح بين هذه الجهة المستفيدة من القرض والجهة المانحة وهي البنك ولأجل ان يعتمد، ويثق البنك هذه المعلومات فإن المصادقة على عدالتها وأنها خالية من أي انحرافات مادية من قبل المراجع يعطي هذه المعلومات قيمة وقبولاً من جميع الجهات<sup>2</sup>.

1 عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية-مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، ص11

2هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص20

### الفرع الثالث: معايير المراجعة ومختلف تقسيماتها.

المراجعة كغيرها من مجالات النشاط والمهن الأخرى لها الكثير من الأنواع، كذلك تحتاج الى وجود إطار من المعايير التي توفر الارشادات اللازمة لممارسي هاته المهنة، لذلك سنهدف في هذا المطلب الى عرض هذه المعايير وكذلك توضيح أنواع المراجعة.

#### أولاً: معايير المراجعة:

المعايير بصفة عامة هي كل ما يستخدم للقياس، نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها، بمعنى آخر هي تلك الانماط التي يجب ان يتخذي بهما المراجع أثناء أداءه لمهمته، على أية حال سنستعرض ونحدد باختصار هذه المعايير التي اصدرها المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين حيث قسمها الى ثلاث مجموعات، المعايير العامة، معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.<sup>1</sup>

#### أ. المعايير العامة.

- يجب ان يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوفر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع.
- يجب ان يتوفر في المراجع او المراجعين خلال كافة مراحل العمل الحياد في الاتجاه الذهني.
- يجب ممارسة العناية المهنية اللازمة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير.<sup>2</sup>

#### ب. معايير العمل الميداني.

- يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطاً مناسباً مع الإشراف الدقيق على المساعدين.
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة بشكل مفصل حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية.<sup>3</sup>

1 أوليم توماس وامرسون هنريكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، ط1، دار المريخ للنشر، السعودية، 1998، ص53

2 أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية للنشر، القاهرة، مصر، 2005، ص18

3 إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، ط5، منشورات قاريونس، بنغازي، ليبيا، 2008، ص22

## أ- معايير التقرير

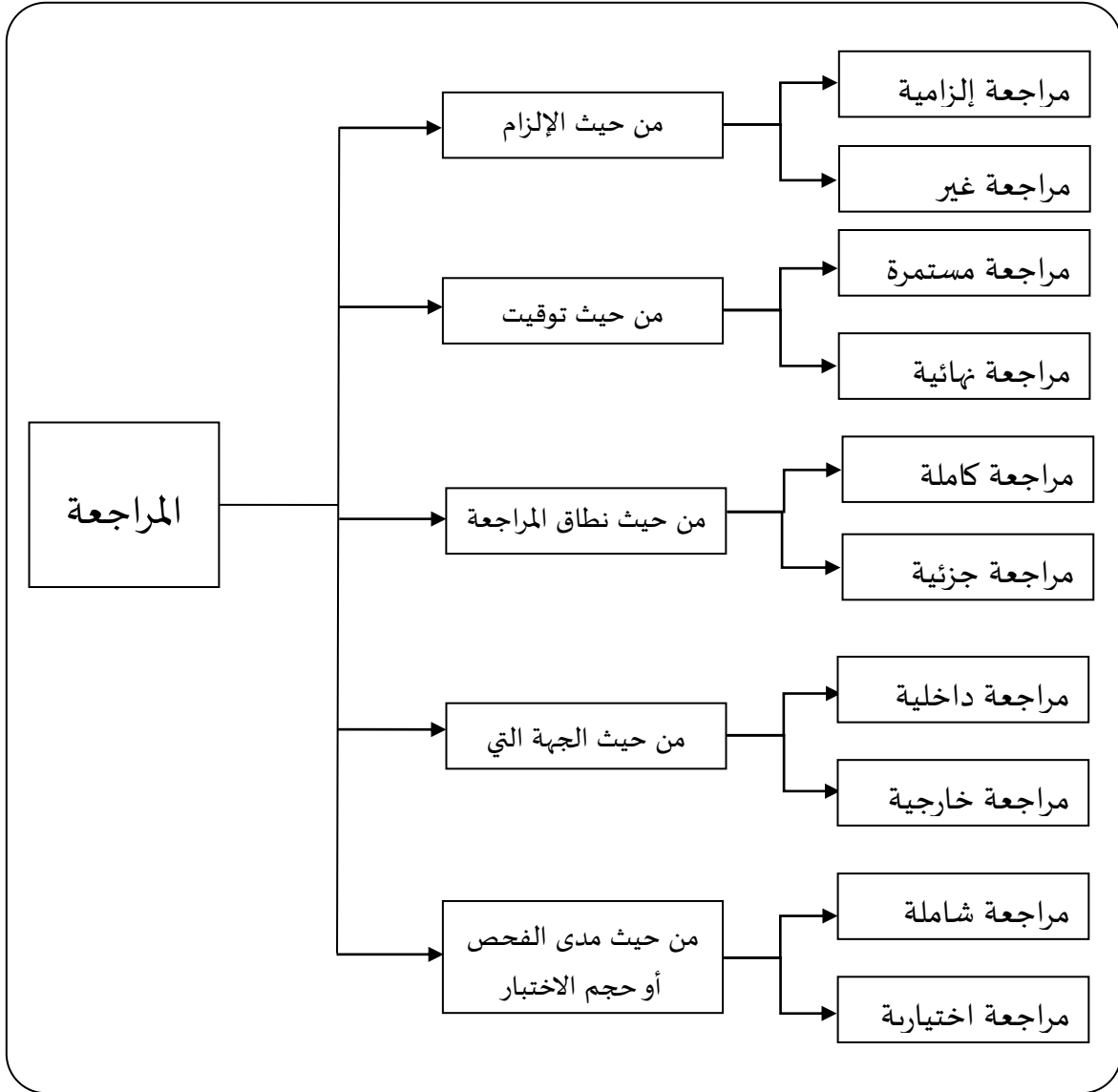
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.
- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة، ويجب أن يوضح التقرير خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.<sup>1</sup>

## ثانيا: التقسيمات المختلفة للمراجعة

هناك عدة أنواع للمراجعة كل نوع ينظر اليه من زاوية معينة، فهناك من قسمها الى مراجعة إلزامية ومراجعة غير إلزامية، أو من حيث توقيت المراجعة (مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية)، أو من زاوية مجال أو نطاق المراجعة (مراجعة كاملة ومراجعة جزئية)، أو من الجهة التي تقوم بهذه الخدمة (مراجعة داخلية ومراجعة خارجية)، أو من حيث مدى الفحص أو حجم الاختيارات (المراجعة الشاملة والمراجعة الاختيارية).

<sup>1</sup>مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد1، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002، ص66

الشكل رقم (01): تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة.



المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد ابوسرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ماجستير، منشورة،

جامعة الجزائر، 2003، ص:22.

وهناك من يعطي للمراجعة تقسيمات أخرى حديثة تشمل الأنواع التالية:

**أولاً: مراجعة العمليات:** يدرس هذا النوع من المراجعة مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها كنظام معقد مفتوح على محيط مسيطر متقلب وأعد منه بتعبير آخر، وللإلمام أكثر بمفهوم مراجعة العمليات نقدم تعريف المعهد الفدرالي المالي الكندي له "ان الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتحقيق من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها<sup>1</sup>.

1محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص16

**ثانياً: المراجعة المالية:** انطلاقاً من القوائم المالية يقوم المراجع بالاعتماد على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه حول مصادقة القوائم المالية، هنا جاء هذا النوع من المراجعة إذ يقتصر عمل المراجع هنا على فحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها، إذ يطلع المراجع في عمله هذا على حل المستندات المبررة، كما ينبغي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع الدراسة الذي هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة وأنه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سلامته وبالتالي سلامة النظام المحاسبي والحكم على مجموعة العمليات المسجلة رغم أنه اكتفى بدراسة مقررات العينة فقط.<sup>1</sup>

**ثالثاً: المراجعة الجبائية:** هي فحص انتقادي لحمل الوضعية الجبائية للمؤسسة (هذا النوع من المراجعة هو ما سنتطرق إليه بالتفصيل في المطلب الثاني).

وتوجد أنواع أخرى للمراجعة نذكر منها:

1. **المراجعة الاستراتيجية:** ويدرس هذا النوع من المراجعة الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وماهي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض من اجل التطوير والاستمرار.
2. **مراجعة الجودة:** عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات تم إنجازها بصفة فعالة وفق معايير معينة من الجودة.
3. **المراجعة الاجتماعية:** هي فحص وتقييم فني منظم وحيادي للمعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعي للمؤسسة والذي يمكن تمييزه على النشاط الاقتصادي لها بغرض التحقق من مدى تنفيذ المؤسسة لمسؤولياتها الاجتماعية.
4. **المراجعة البيئية:** عرفتها وكالة حماية البيئة الأمريكية أنها "فحص انتقادي دوري ومنظم موثق وموضوعي بواسطة المؤسسة او بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها"

### المطلب الثاني: ماهية المراجعة الجبائية.

تعتبر المراجعة الجبائية احدى أنواع المراجعة المتعددة كما ذكرنا سالفاً، والتي تعتبر مفهوما حديثا كمراجعة تختص في الجانب الجبائي فقط، فهي مراجعة تقدم كقطعة محرّكة في إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة يسمح لها باكتشاف نقاط الضعف والقوة لها وهذا بهدف تصحيح الأولى والاستغلال الأمثل ومواصلة العمل بالتانية بحيث يضمن حمايتها واتخاذ الاحتياطات الضرورية لعدم وقوعها في وضعية الخطر الجبائي.

لذلك فإن للمراجعة الجبائية مفهوم وأهمية، أنواع، خصائص والانتقادات الموجهة لها وهو ما سنتعرض إليه في هذا المطلب.

<sup>1</sup>عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة المديّة، المديّة، الجزائر، 2009، ص46

<sup>2</sup>صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص27

## الفرع الأول: مفهوم المراجعة الجبائية.

في هذا المطلب سنبرز مختلف التعاريف المقدمة للمراجعة الجبائية وكذلك أهم أنواعها وأهميتها.

### أولاً: مفهوم المراجعة الجبائية:

سنستطرق في هذا الفرع الى كل من التعاريف الخاصة بالمراجعة الجبائية وأهم الخصائص التي يتميز بها هذا النوع من أنواع المراجعة.

#### 1. تعريف المراجعة الجبائية.

وردت عدة تعاريف للمراجعة الجبائية نذكرها في التالي:

عرفت مختلف مكاتب ومجالس المراجعة بأن " المراجعة الجبائية تعتبر الجانب الجبائي لمهمة المراجعة المحاسبية أو هي مهمة على شكل عقد يهدف الى فحص لحمل الوضعية الجبائية لمؤسسة ما<sup>1</sup>. " كما عرفها البروفيسور م. كولين M. Colin " المراجعة الجبائية هي عملية مراقبة لمدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد الجبائية المطبقة لديها<sup>2</sup>. "

وحسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC) فإن " المراجعة الجبائية هي إبداء رأي عن مجموع الهياكل الجبائية للمؤسسة بطريقة توظيفها<sup>3</sup>. "

من جهة أخرى عرفها الأستاذين P. bougon و M. Vallée بأنها " وسيلة تقيس كفاءة المؤسسة لتعبئة مواد القانون الجبائي في إطار تسييرها بهدف تحقيق سياساتها العامة المرجوة<sup>4</sup> "

ويرى الأستاذ صالح حميداتو بأن المراجعة الجبائية هي اختبار انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة ومدى احترامها للقوانين والتشريعات المعمول بها، فهي العملية التي تهتم بالتأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب وكذا تطوير التسيير الضريبي من أجل الاقتصاد من مبلغ الضريبة<sup>5</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف المراجعة الجبائية على أنها:

المراجعة الجبائية هي فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة قصد إبداء رأي في عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية من خلال التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية مما يجعلها (المؤسسة) مؤهلة لاستعمال الجبائية فيما يخدم مصالحها، حيث تساهم في تحقيق الأمن الجبائي لها، هذا من الجانب القانوني، أما من جانب الفعالية فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي

#### 2. خصائص المراجعة الجبائية

1 لطيفة بوذن، المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة أم البواقي، الجزائر، سنة 2008، ص 33

2 M.Colin ,la verification fiscal ,Edition economica ,Paris,1985,P38

3 Atic , l'audit naissance d'une fonction, étude réalisée par le cabinet atic, d'après 50 responsable d'audit interne , paris 1985

4 Ridha khellassi, presentation et mise en place d'une service d'audit fiscal, memoir de fin d'étude,2001,p7

5 صالح حميداتو ، مرجع سبق ذكره ، ص 37

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص خصائص المراجعة الجبائية التي تعتبر كمسعى موضوعي متأسس على جمع المعلومات الملاحظة، التحليل والتحقق من الأفعال والأداء، وخصائص هذا النوع لا تتطلب البرهان عليها لأن أهداف مهنة هذه الأخيرة من مميزات القانون الجبائي وخطوات وضع مهمة المراجعة الجبائية تعتبر من العوامل القوية لإظهار هذه الخصائص وأهمها

- قياس الخطر الجبائي.
- تقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة<sup>1</sup>.

### ثانيا: أنواع المراجعة الجبائية.

ينظر الى المراجعة الجبائية من عدة جوانب ومن ثم يتم تحديد أنواعها وسننظر إليها في هذه الدراسة من خلال زاوية الجهة التي تقوم بعملية المراجعة، وسنقسمها حسب هذه الزاوية الى مراجعة داخلية ومراجعة خارجية.

#### 1. المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية هي عملية يقوم بتنفيذها شخص ما من داخل المؤسسة أي موظف تابع لإدارتها وهو اختبار تقني دقيق وبناء من طرف شخص كفاء ومستقل، لإبداء رأيه بكل شفافية ووضوح حول نوعية ومصداقية المعلومات المتعلقة بالوضع الجبائية للمؤسسة وفقا للقواعد القانونية والاجراءات المعمول بها، لذلك فإن نطاق المراجعة الداخلية تشمل دراسة وتقييم كفاءة وواقع نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ونوعية العمل في تنفيذ المسؤوليات المستندة<sup>2</sup>.

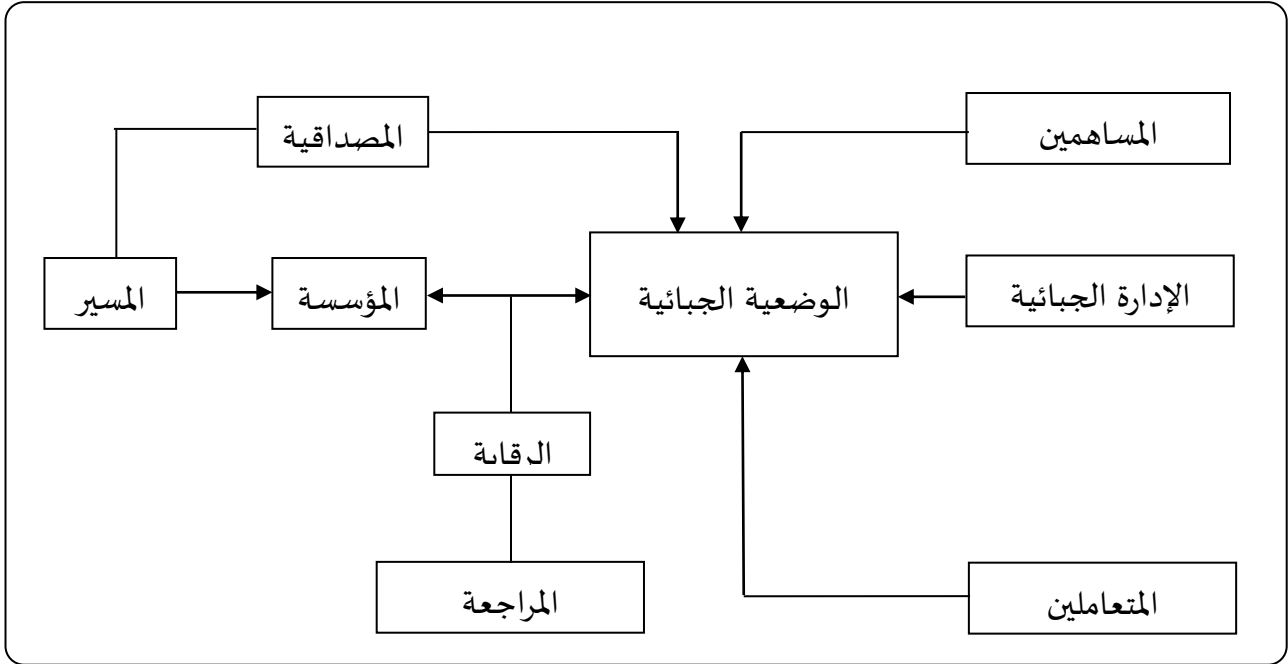
وعرفها كذلك المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين على أنها "وظيفة داخل المؤسسة أو المنظمة، وهي عبارة عن نشاط مستقل لتقييم الرقابة على عمليات المؤسسة كما هي في خدمة الادارة، وفي هذا المجال تعتبر المراجعة الداخلية رقابة وظيفتها تقدير وتقييم فعالية الرقبات الأخرى، ويتعلق عمل المراجع الداخلي بكل مراحل النشاط التي تهم الادارة، ومنه وجب عليه الذهاب في عمله إلى أبعد من الجانب المحاسبي والمالي للوصول إلى الفهم التام للعمليات التي قام بفحصها"<sup>3</sup>

1 نجاة حاجي، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة - دراسة حالة، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص31

2 بوعلام وهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص9

3 سعد داشر، عبد الحق عبدلي، المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الدراسات العليا في الجبائية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005، ص43

الشكل (02): دور المراجعة الجبائية الداخلية



المصدر: لقبيشي فيروز، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة، دراسة حالة، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص:52.

من خلال الشكل أعلاه يتضح اهتمام كل من المساهمين والإدارة الجبائية بالإضافة الى المتعاملين بالوضعية الجبائية للمؤسسة حيث يلجأ هؤلاء الى المراجعة للقيام بعمليات المراجعة الجبائية للبيانات والمعلومات الجبائية التي تخص المؤسسة والتي يعتمد عليها المسيرون في اتخاذ القرارات.

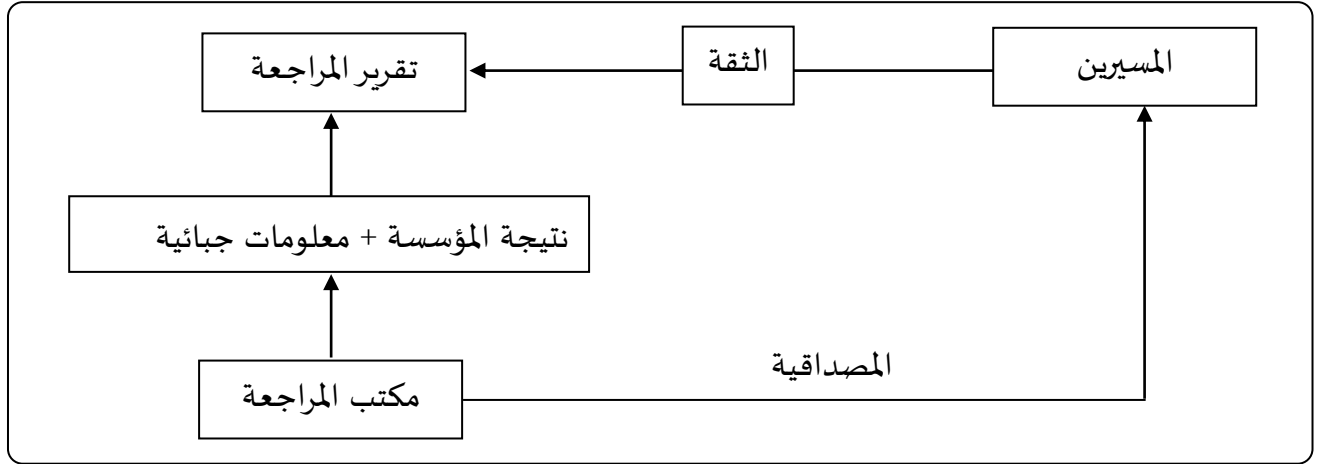
## 2. المراجعة الجبائية الخارجية:

تمارس المراجعة الخارجية من طرف شخص مستقل عن المؤسسة وهي مهمة متقطعة أو وقتية تأتي أحيانا لتكملة المراجعة الداخلية.

ويمكن للمراجعة الخارجية ان تكون متعاقدة وهذا يسمح للمؤسسة بأن تلجأ الى مكتب مراجعة لتحقيق مهمة محددة في إطار عقد يربطها بهذا المكتب هدف جعل التسيير الجبائي أكثر أداء من أجل خفض التكاليف الجبائية للمؤسسة وذلك بمراجعة القوائم المالية مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> فيروز لقبيشي ، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة - دراسة حالة مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص:53.

الشكل (03): دور المراجعة الجبائية الخارجية



المصدر: لقبوشي فيروز، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة -دراسة حالة مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص:53.

يظهر من خلال الشكل الموضح أعلاه ان دور المراجعة الجبائية الخارجية المتمثل في مكاتب المراجعة يقوم بالتأكد من التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية لمختلف الضرائب والرسوم كذلك تحديد الخيارات الضريبية التي أقدمت عليها الشركة والتأكد من أنها غير معرضة لخطر جبائي لم يتم تحديده، كل هذا العمل من أجل اعداد تقرير يهتم به المسيرين قصد بناء قراراتهم المناسبة.

### ثالثا: أهمية المراجعة الجبائية.

المراجعة الجبائية تسمح باكتشاف نقاط الضعف للمؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها وهذا بهدف تصحيح الاخطاء والاستغلال الامثل لنقاط القوة، حيث تمكننا من تقييم النجاعة الجبائية، وتسمح بوضع الخطوط العريضة للاستراتيجية الجبائية للمؤسسة من خلال اعطاءها قابلية استعمال الجباية لفائدتها وذلك بإلزامها بإنقاص العبء الضريبي الى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجباية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات ... الخ، ويمكننا القول ان المراجعة الجبائية داخل المؤسسة تضمن لها الفاعلية والأمن الجبائي.

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

باعتبار ان المراجعة وسيلة لا غاية وتهدف الى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بتوفير المعلومات لابد ان تتسم بالدقة والكمية المناسبة لعمل المراجع الجبائي، لذا فإن أهمية المراجعة الجبائية تم استنباطها بصفة عامة، ان الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت مراجعتها من

طرف هيئة خارجية محايدة، تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وابداء رأي في محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وشرعيتها وسلامتها<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: مراحل تنفيذ مهام المراجع الجبائي

إن للمراجع الجبائي مهام وجب عليه القيام بها بعد الاتفاق مع المؤسسة محل المراجعة على بنود العقد الذي يربطها، كمدة المراجعة ونشاطات المؤسسة المعنية بالمراجعة كذلك الى الضرائب المعنية بالمراجعة، هذه المهمة تعتمد على تقنيات ممنهجة تعتمد على أدوات قياس جبائي من جهة وأدوات أخرى يستعملها المراجع الجبائي من جهة أخرى لتسهيل وتنظيم عمله، عموما فإن هذه المهمة لها ثلاث مراحل بدءا بعمليات إعدادية ثم تنفيذية وأخيرا مرحلة إعداد التقرير.

#### أولا: مرحلة إعداد المهمة:

تبدأ هذه المرحلة باكتساب معرفة شاملة حول المؤسسة لتحليل الأخطار والمشاكل المحتملة وهذا من أجل تحديد اهداف المراجعة وتسطير برنامج لهذه المهمة، وتنقسم هذه المرحلة الى ما يلي:

##### 1. الأعمال التحضيرية للمهمة:

تحتوي هذه المرحلة على جمع كل المعلومات والادلة التي تساعد على تحديد مصدر الأخطار التي تحيط بالمؤسسة، سواء كانت متعلقة بنشاطها او تنظيمها الاداري والحاسبي والجبائي<sup>2</sup>.

##### 2. التخطيط لبرنامج العمل:

يقوم المراجع بجمع أكثر للمؤشرات وتكثيف القوة الفعالة للعناصر المراجعة أثناء أشغال المراجعة حيث يتمكن من تقدير صحة الوضعية الجبائية للمؤسسة، وبعدها يقوم المراجع بوضع مخطط يعتمد عليه لسير مهمته هذا الأخير يحتوي على العناصر التالية<sup>3</sup>:

- المعرفة العامة للمؤسسة (تاريخ المؤسسة، شكل وموضوع وطبيعة نشاطها، قانونها الاساسي والشركاء وهيكل رأس المال، مقرها ومختلف فروعها، اهم الموردين والعملاء... الخ).
- التعرف على الوثائق القانونية، المحاسبية والتسييرية-للمؤسسة (تقارير محافظي الحسابات وقرارات مجلس الادارة والجمعيات العامة وكذلك تقارير المراجعين الداخليين والخارجيين والملاحق المحاسبية).
- التعرف على الاتفاقيات الرئيسية للمؤسسة وذلك من خلال فحص عقود الايجار، عقود الرخص، عقود التأمين والعقود مع الشركات الأجنبية ... الخ.

<sup>1</sup>صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص 38

<sup>2</sup>رضا خلاصي، المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجيتها، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2000، ص 47

<sup>3</sup>فيروز لقيبيشي، مرجع سابق ذكره، ص 64 (بتصرف)

- التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة وذلك بالتعرف على النظام الجبائي المطبق، التحقق من استفادة المؤسسة من امتياز جبائي او إذا كان عليها التزامات جبائية.
- التعرف على علاقات المؤسسة تجاه ادارة الضرائب وذلك من خلال فحص البريد الوارد من إدارة الضرائب والتحقق من الطلبات المرسله منها فيما يخص الدورات الغير مصرح بها أو المعلومات الخاصة بالأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

### ثانيا مرحلة تنفيذ المهمة:

يقوم المراجع الجبائي بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة في إطار جبائي قبل البدء في تنفيذ مهمته.

#### 1. تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن هدف المراجع من تقييمه لهذا النظام هو إبداء رأيه حول نوعية الاجراءات الجبائية المعمول بها في المؤسسة وهذا لاستنتاج نقاط القوة ونقاط الضعف لهذا النظام، ومن أجل القيام بهذا التقييم وجب على المراجع إعداد قائمة أسئلة والتي تتضمن المهام والإجراءات وكيفية تقسيمها وتعد هذه الأسئلة وفقاً للأهداف المرجوة منها:

#### • استبيانات الرقابة الداخلية الخاصة بالميدان الجبائي:

تتلخص طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق قائمة الأسئلة الاستقصائية وهي عبارة عن قائمة نموذجية وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة وعملياتها المختلفة، حيث تعتبر هذه الأسئلة مرجعية يعتمد عليها المراجع خلال مهمته حيث يسمح استعمال هذه القوائم بما يلي:

- تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لإجراء ما، حيث تدل الأجوبة السلبية "لا" على نقاط الضعف والأجوبة الإيجابية "نعم" على نقاط القوة.
- إحصاء كل النقاط الواجب فحصها ومعالجتها أثناء المهمة<sup>1</sup>.

#### • التحليل المالي للتصريحات المكتتبه من طرف المؤسسة:

يمكن ان يستفيد المراجع الجبائي من التقنيات الأساسية للتحليل المالي، هذه التقنيات تطبق على العناصر المصرح بها من خلال الوثائق الجبائية، والشئ المهم في هذا التحليل هو معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وخاصة الخزينة<sup>2</sup>.

#### 2. تنفيذ إجراءات التحقيق المباشرة:

هذا التقييم يمكن إجراءه بطريقة إحصائية إذا تعلق الأمر بالخطر العام للتحقيق، هذه الرقابة التي تعتمد على احترام القواعد الجبائية، إذ أن الهدف من هذه الخطوة هو إبداء رأي حول قدرة المؤسسة على الامتثال للتشريع الجبائي، ولهذا فإن على المراجع أن يربط من ناحية احترام القواعد وبين مدة الالتزامات التصريحية.

<sup>1</sup>أصالح حميدان، مرجع سبق ذكره، ص 51 (بتصرف)

<sup>2</sup>رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 50

## ثالثا: مرحلة إعداد تقرير المراجعة الجبائية

بعد فحص المسائل الجبائية من طرف المراجع في موضوع وشكل الالتزامات الجبائية فإنه عليه البدء في اعداد خواتم المراجعة واعداد تقريره الذي يتضمن التوصيات الموجهة الى مسيري المؤسسة.

## 1. شكل وخصائص التقرير:

بحكم أنه لا توجد معايير تضبط شكل وخصائص التقرير، لذا فالأمر والمراجع يتمتعان بالحرية الكاملة، بينما يمكن لبعض مميزات التقرير أن تكون محددة مسبقا باتفاق الطرفين. إذا لا توجد أحكام عامة بالنسبة لشكل تقرير المراجعة الجبائية، ولكن يجب ان يحتوي هذا التقرير النهائي على النقطتين التاليتين:

- وصف كامل لأعمال التي قام بها في إطار مهمته.

- تقديم الصعوبات التي واجهته وعمليات المراقبة التي لم يتم بها والتي لا يستطيع القيام بها<sup>1</sup>.

## 2. توصيات المراجع الجبائي:

عند انتهاء المراجع من مهمته فعليه تقديم توصيات في تقريره لمعالجة الأخطاء وعدم الوقوع فيها مستقبلا، تتمثل هذه التوصيات في نوعان هما:

## • توصيات ذات طابع علاجي:

وتتمثل في:

- **تصحيح الأخطاء الجبائية فقط:** وهي الأخطاء المرتكبة عند إعداد التصريحات الجبائية واجراءات التسوية والتعديل، حيث تختلف كفاءات التسوية حسب أصل المخالفات من نقص او تأخير في تحرير التصريحات والوثائق الجبائية أو حتى الأخطاء في مضمون التصريحات.

- **تصحيح الأخطاء الجبائية المحاسبية:** حسب إدارة الضرائب فإن هذا النوع من الأخطاء طرق التصريحات التصحيحية أو الاحتجاجات، إلا أن مشكل التصحيح الجبائي للأخطاء المحاسبية لا يكمن فقط في هامش التصرف ولكن في تواريخ التدخل التي لا تتلاءم مع التشريعات الحالية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>بشير عاد، دور المراجعة الجبائية في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نفضال حاسي مسعود، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص42،

<sup>2</sup>رضا الخلاصي، مرجع سبق ذكره، ص54 (بتصرف)

### • توصيات ذات طابع وقائي:

يهدف المراجع الجبائي من هذه التوصيات إلى ما يلي:

- **وقائية المخالفة:** يهدف المراجع هنا أساسا إلى اقتراح إجراءات موجهة لتجنب إعادة المخالفات المكشوفة في المستقبل، فعلى المراجع أن يهتم بمصدر الخطر، ويقترح إجراءات لتفعيل الأمن الجبائي جديدة لمعالجة الإجراءات القديمة.
- **وقائية رقابة المخالفة:** في إطار إحصاء المخالفات الجبائية، يوضح المراجع الجبائي العناصر التي تشكل تقصير لأحكام التشريع الجبائي، مهما كانت هذه المخالفات، يجب على المراجع الجبائي تقديم أجوبة وقائية وهنا لتحضير المؤسسة للرقابة الجبائية المحتملة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: مراجعة التصريحات الجبائية.

تعد التصريحات الجبائية من بين الالتزامات التي فرضها المشرع الجزائري على المؤسسة تجاه الإدارة الضريبية، حيث ان محتوى هذه التصريحات عبارة عن ضرائب ورسوم وجب على المؤسسة الإقرار بها وتسديدها في أحال محددة، وفي هذه الحالة تلجأ المؤسسة الى المراجع الجبائي بغية تنظيم العمليات سالفه الذكر. لذلك سنحاول في هذا المطلب إبراز أهم الضرائب والرسوم محل المراجعة.

### الفرع الأول: مراجعة الرسم على القيمة المضافة والرسم على رقم الأعمال

#### أولا: مراجعة الرسم على القيمة المضافة:

عندما يقوم المراجع الجبائي بمراجعة الرسم على القيمة المضافة وجب عليه التركيز على خمس نقاط رئيسية وهي: الحدث المنشئ للرسم، الوعاء الضريبي، المعدلات المطبقة، الحسومات الممنوحة والتصريحات المتعلقة بهذا الرسم.

#### 1. مراجعة الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:<sup>2</sup>

- الحدث المنشئ للرسم هي تلك الواقعة التي تولد دين على المكلف تجاه الخزينة العمومية للدولة ويختلف الحدث المنشئ للرسم باختلاف العمليات المحققة من طرف المكلف، حيث وجب على المراجع الجبائي التحقق مما يلي:
- القبض الكلي او الجزئي للثمن بالنسبة للأشغال العقارية.
  - التسليم القانوني او المادي للبضاعة بالنسبة للمبيعات.
  - بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة والأشغال العقارية عليه التحقق من التسليم الفعلي.
  - إدخال وتقديم البضاعة لدى الجمارك بالنسبة للواردات والصادرات.
  - القبض الكلي او الجزئي بالنسبة للخدمات عموما.

<sup>1</sup>فيروز لقبوشي، مرجع سبق ذكره، ص168  
المادة 14، قانون الرسوم على رقم الاعمال 2022

2. مراجعة المعدلات المطبقة:<sup>1</sup>

وجب على المراجع الجبائي التحقق من تطبيق المؤسسة لمعدل الرسم المناسب لها ويطبق في الجزائر معدلا من أحدهما مخفض والآخر عادي.

- المعدل المخفض 9%: ويطبق على السلع والخدمات التي لها منفعة اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية والمذكورة في المادة 23 قانون الرسوم على رقم الاعمال.
- المعدل العادي 19%: ويطبق على العمليات التي لا تخضع صراحة الى المعدل المخفض.

## 3. مراجعة الحسومات الممنوحة:

يتعين على المراجع الجبائي التأكد من شروط معينة للتحقق من عمليات الحسم ومدى صحة تطبيقها من خلال التصريحات الجبائية، وتمثل هذه الشروط فيما يلي:

- **شروط من حيث الشكل:** بموجب هذا الشرط يجب على المراجع التحقق من وجود العناصر التالية:
  - بيانات الشراء.
  - فواتير الشراء مظهرا الرسم على القيمة المضافة.
  - وثائق جمركية بالنسبة لعمليات الاستيراد.
  - تصريحات خاصة بالرسم على القيمة المضافة.
- **شروط زمنية:** فيما يخص الزمن على المراجع التأكد مما يلي:
  - ميلاد الحق في الخصم الذي يتحقق بتحقيق الحدث المنشئ مع توفر الوثائق الإثباتية اللازمة.
  - عدم التقادم للتاريخ المحدد فيما يخص تصحيح الأخطاء، هذا التاريخ يمتد الى 31 ديسمبر من السنة الرابعة.
- فيما يخص المؤسسات التي تخضع جزئيا للرسم، المراجع الجبائي عليه القيام برقابة خاصة متعلقة بآلية خصم الرسم على القيمة المضافة.
- يمتد حق الخصم كحد أقصى الى 31 ديسمبر من السنة الرابعة بعد نشوء الحق.<sup>2</sup>

## 4. مراجعة التصريح الخاص بالرسم على القيمة المضافة.

على المراجع الجبائي التحقق من أن المؤسسة أودعت التصريح الخاص بالرسم على القيمة المضافة والمتمثل في وثيقة (°Gn50) شهري أو فصلي على حسب نوع وطبيعة نشاط المؤسسة متضمنا رقم الأعمال سواء كان خاضعا للرسم أو معفيا منه، وللتأكد من إيداعه في آجاله المحددة لدى قبضة الضرائب التابعة لمقر نشاط المؤسسة.

<sup>1</sup>المادة 21، قانون الرسوم على رقم الاعمال 2022

<sup>2</sup>بشير عاد، مرجع سبق ذكره، 58

## ثانيا: مراجعة الرسم على رقم الأعمال (TAP)

لمراجعة التصريجات الخاصة بهذا الرسم يجب المرور على مرحلتين مهمتين وهما مراجعة الوعاء ثم مراجعة التصفية والتسديد<sup>1</sup>.

## 1. مراجعة الوعاء:

يتعين على المراجع التحقق من أن تأسيس الرسم على النشاط المهني متكون من المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية او رقم الأعمال مستثنى منه الرسم على القيمة المضافة، إضافة الى تأكده. من التخفيضات والعناصر التي لا تدرج في الوعاء كما سنوضحها فيما يلي:

أ. **مراجعة التخفيضات:** يجب التحقق من أن التصريجات الخاصة بالرسم قد احتسبت فيها التخفيضات التي تستفيد منها المؤسسة على حسب طبيعة وشكل النشاط، وهي كالتالي:

## ● تخفيض قدره 25% بالنسبة ل:

- مبالغ الإيرادات الناتجة عن أنشطة البناء والأشغال العمومية والري.

## ● تخفيض قدره 30% بالنسبة ل:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والتي يزيد سعر بيعها عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

## ● تخفيض قدره 50% بالنسبة ل:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر. 50% من الحقوق غير المباشرة.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، شرط أن يكون هامش الربح يتراوح بين 10%

-30% وأن تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية وفقا للتشريع والتنظيم الساري المفعول.

## ● تخفيض قدره 75% بالنسبة ل:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبتزين العادي والممتاز والخالي من الرصاص والغازويل ووقود الغاز المميع الغاز الطبيعي المضغوط.

- رقم الأعمال المحقق بعنوان تركيب مجمع وقود غاز البترول المميع.

ب. **مراجعة العناصر المستثناة من القاعدة الخاضعة لهذا الرسم:** وتتمثل هذه العناصر فيما يلي<sup>2</sup>:

- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من طرف الدولة والتي تستفيد من تعويض.

- مبلغ عمليات البيع المنجزة من طرف المنتجين.

1المادة 219، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022

2 المادة 220، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالمواد الاستراتيجية، وفقا للتشريع والتنظيم الساري المفعول حيث لا يتجاوز هامش البيع بالتجزئة 10%.
- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام.
- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير بما في ذلك عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.
- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد التجاري المالي.
- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة.
- مبلغ غرامات التأخير والمنتجات الأخرى التي لا تتوافق مع الشريعة الإسلامية، المحصلة من طرف البنوك والمؤسسات المالية عندما توجه هذه المبالغ للأعمال الخيرية، حيث تتم هذه العملية تحت رقابة الهيئة الشرعية الوطنية للإفتاء للصناعة المالية الإسلامية.

## 2. مراجعة التصفية والتسديد:

- يجب أن يتأكد المراجع من أن معدل الرسم على النشاط المهني لا يفوق 1.5 %، أما في حالة نشاط نقل المحروقات عبر الأنابيب يجب ان لا يفوق معدل الرسم 3%.
- التأكد من الرسم يحتسب على رقم اعمال الشركات التابعة للشركة الأم في كل البلديات.
- أما فيما يخص تجار الجملة يجب على المراجع التأكد من أن التصريحات مستندة على كشف الزبائن وان كل المعلومات مطابقة لما جاء في الكشف.<sup>1</sup>

## 3. مراجعة التصريحات الخاصة بالرسم على النشاط المهني:

يجب ان يتحقق المراجع من ان التصريحات الخاصة بهذا الرسم والمتمثلة في التصريح ( 50°Gn ) فصلي او شهري على حسب طبيعة ونشاط المؤسسة قد ملئت وفقا للقواعد والشروط المنصوص عليها في التشريعات والنصوص القانونية وقد تضمنت جميع العناصر التي يجب على المؤسسة الإقرار بها، ويتم ايداعها لدى قبضة الضرائب المختصة إقليميا وهذا قبل اليوم العشرين من شهر تحقيق رقم الاعمال.

<sup>1</sup>المادة 222، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022

## الفرع الثاني: المراجعة الجبائية للضريبة على أرباح الشركات (IBS)

يتعين على المراجع المرور بمرحلتين مهمتين للقيام بمهمته وهما مرحلة مراجعة الوعاء ومرحلة مراجعة التصفية والتسديد.

### أولاً: مراجعة الوعاء

حسب ما نصت عليه المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات هو ذلك الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء فترة الاستغلال أو في نهايتها.

ويمكن تحديد الربح الصافي بالعلاقة التالية: النتائج المحققة من طرف المؤسسة (مبيعات، عائدات استثنائية) مطروح منها الأعباء المختلفة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، اهتلاكات... إلخ). ولا يقتصر الأمر على الربح الخاضع للضريبة فقط وإنما يتعين على المراجع تصحيح وتعديل هذا الربح وفقاً للقواعد الجبائية المنصوص عليها، ويطلق على هذا الربح المصحح "النتيجة الجبائية" الذي سيكون أساساً لاقتطاع الضريبة، ويمكن صياغة علاقة النتيجة الجبائية كما يلي:<sup>1</sup>

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

كما يقوم المراجع الجبائي بفحص النواتج والأعباء كذلك:

### 1. مراجعة نواتج الاستغلال:

- التحقق من السلع المباعة فيما يخص المبيعات.
- التحقق من الأعمال المحققة فيما يخص الأعمال العقارية.
- التحقق من المبالغ المتحصل عليها والحقوق المكتسبة.

### 2. مراجعة النواتج الاستثنائية الخاصة بالضريبة:

- مراجعة مداخيل كراء العقارات المسجلة في الميزانية والممنوحة للكرء.
- مراجعة مداخيل القيم المنقولة.
- التحقق من التنازلات عن الديون الممنوحة من طرف الدائنين.
- التأكد من تعويضات التأمين والتحقق من التخفيضات الضريبية.
- التحقق من الإعانات.

<sup>1</sup>المادة 140، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022

## 3. مراجعة الأعباء القابلة للخصم:

- يتأكد المراجع من توفر الشروط العامة للأعباء القابلة للخصم وهي كالتالي:
- يجب أن يصرف العبء في المصلحة المباشرة لاستغلال ويكون مرتبط بالسير العادي للمؤسسة.
  - يجب أن يكون العبء فعليا ومبررا بالمستندات الثبوتية المحررة قانونيا.
  - يجب أن يؤدي العبء إلى انخفاض صافي الأصول.
  - يجب أن يقيد العبء محاسبيا ويدرج في نتيجة السنة المالية المطابقة لالتزامه<sup>1</sup>.

## ثانيا: مراجعة التصفية والتسديد:

على المراجع الجبائي التأكد من نقطتين مهمتين عند مراجعته للتصفية وهما: المعدل الذي تطبقه المؤسسة وكذلك التأكد من التزام المؤسسة من إيداع التصريح والتسديد.

## 1. التأكد من صحة المعدل المطبق:

ان لكل نشاط معدل سنه القانون الضريبي يتلاءم مع طبيعته، فعلى المراجع أن يكون على علم بطبيعة نشاط المؤسسة محل المراجعة حتى يتسنى له معرفة المعدل الصحيح الواجب تطبيقه، والمعدلات التي فرضها القانون هي كالتالي:<sup>2</sup>

- المعدل 19%: خاص بأنشطة انتاج السلع
- المعدل 23%: خاص بأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار.
- المعدل 26%: خاص بالأنشطة الأخرى.

## 2. التأكد من التزام المؤسسة بالتصريح والتسديد:

على المراجع الجبائي أن يتحقق من التصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات والمتمثل في الوثيقتين (Gn°50) أو (Gn°4) على حسب الحالة قد تم إيداعها قبل الفاتح ماي من سنة تحقيق رقم الأعمال لدى مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب التابع لمقر نشاط الشركة.

كما على المراجع التأكد من أن الشركة قد قامت بعملية تسديد التسيقات التي عليها وهي كالتالي:

- التسيق الأول: من 20 فيفري الى 20 مارس.
  - التسيق الثاني: من 20 ماي الى 20 جوان.
  - التسيق الثالث: من 20 أكتوبر الى 20 نوفمبر.
- حيث يساوي كل تسيق (30%) من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية.

1 المادة 140 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022، محدثة بموجب المادة 42 من ق م 2022.

2 المادة 150، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022.

أما فيما يخص المؤسسات حديثة النشأة يساوي كل تسبيق (30%) من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر (05%) من الرأس المالي الاجتماعي المسخر. وفيما يخص رصيد التصفية الذي يمثل الفرق الموجب بين مبلغ الضريبة المستحق ومجموع السنوات، فيتم تسديده دون اخطار مسبق في أجل أقصاه 30 افريل من سنة تحقيق الربح.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: ماهية الخطر الجبائي

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الادارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، او عدم الفهم الجيد او سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي او بغرض الغش والتهرب الجبائي، الامر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الادارة الجبائية الى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات الى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية.

### المطلب الأول: مفهوم الخطر الجبائي ومظاهره

#### الفرع الأول: مفهوم الخطر الجبائي

هناك عدة تعاريف للخطر الجبائي نذكر منها:

يعرف الخطر الجبائي بأنه: تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، وينشا الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي او بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي<sup>2</sup>

يعرف الخطر الجبائي على أنه: عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعلية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فهو نتيجة لتعقد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي الى عدم الانسجام والشفافية تجاه هذا التشريع<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني: مظاهر الخطر الجبائي

تبرز مظاهر الخطر الجبائي الناجم عن سوء التسيير أو قصور في التشريع الجبائي من خلال عدة صور أهمها الأخطاء المحاسبية والأخطاء في قرار التسيير.

1المادة 356 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022

2شرفي سمية، فعالية تسيير الخطر الجبائي في الشركات البرولية، مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق محاسبي سنة 2012-2013 ص 14.

3احماعيل شناوي، كريم هندي، أثر الجباية على التسيير المالي، مذكرة دراسات عليا في الجباية غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة (الجزائر)، 2005، ص 74.

## أولاً: الأخطاء المحاسبية

تظهر أهم الأخطاء المحاسبية على مستوى الميزانية او حسابات التسيير بالإضافة الى بعض العناصر الاخرى<sup>1</sup>:

## 1. المخاطر الناتجة عن الأخطاء في الميزانية: تتمثل فيما يلي:

- الأخطاء التي تحدث في احتساب بعض أصول الميزانية كان تكون هذه الأصول غير مسجلة في الميزانية في حين ان التكاليف المتعلقة بها مسجلة في جدول حسابات النتائج.
- الاخطاء المتعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي الى رفع من قيمته او عدم اعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع لمحمل السلع في حال التنازل او توقيف النشاط.

## 2. المخاطر الناتجة عن الاخطاء في حسابات التسيير:

من أهم الأخطاء التي تسجل في حسابات التسيير نجد:

- الأعباء وتتركز خاصة في أعباء الاستغلال وبدرجة أقل الأعباء المالية كما يمكن ان تسجل أخطاء في الأعباء الاستثنائية.
- عدم طرح الاهتلاكات من الربح الخام، مما يؤدي الى عدم الأخذ بعين الاعتبار تناقص عناصر الاستثمارات.
- عملية الإضافة والتخفيض للأعباء أثناء حساب النتيجة الجبائية قد تشكل مصدر خطر في تحديد النتيجة الجبائية.

## 3. المخاطر الناتجة عن عناصر أخرى:

زيادة على الأخطاء التي تظهر في الميزانية وحسابات التسيير، فإننا نلاحظ بعض الأخطاء المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة أو تتعلق بالمؤسسات الحديثة.

- الرسم على القيمة المضافة: باعتبار أن الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تمتاز بالمرونة واتساع مجال تطبيقها، كما أنها دورية لكون التصريح بها في العادة شهرياً، وعليه فإن مراقبة الرسم على القيمة المضافة يتوقف على التدقيق الجيد للنظام الجبائي من جهة ومن جهة أخرى مراقبة تصريحات المؤسسة (المعدلات، الاسترجاعات، الحسومات.... الخ) لأن التصريحات تعتبر من أهم مصادر الخطر الدائم في المؤسسة.
- المؤسسات الحديثة: تعترض المؤسسة الحديثة النشأة عدة صعوبات تجعلها معرضة للحظر الجبائي ونذكر منها: كونها قد لا تتوفر على الشروط التي تمكنها من الاستفادة من بعض الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

1مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية، مطبعة سخري للنشر والتوزيع، ط 2، الجزائر، 2011، ص 59-65

- اهتمام الإدارة الجبائية بالمؤسسات قديمة النشأة مما قد يعطي الانطباع للمؤسسات الحديثة الأمر الذي يوقعها في ارتكاب أخطاء ضريبية أو تجاهلها للمؤسسات الحديثة الأمر الذي يوقعها في ارتكاب أخطاء ضريبية قصد الحصول على منافع مادية.
- قلة الخبرة في مجال التسيير الجبائي نظرا لحداثة العلاقة مع الإدارة الجبائية.

### ثانيا: الأخطاء في قرارات التسيير

القرار التسييري هو القرار الذي يتخذه المسير عن طريق اختيار بديل ضريبي من بين البدائل المتاحة، لذا فإن هذا القرار يمكن أن يكون قانونيا في حالات كما يمكن غير قانوني في حالات أخرى<sup>1</sup>.

#### 1. القرار التسييري القانوني:

هو ذلك القرار المتخذ من بين مجموعة من الخيارات المتاحة قانونا مثل:

- حرية اختيار طرق تقييم المخزون.
- اعتماد طريقة معينة لحساب الاهتلاك.
- إعادة تقييم بعض عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك

#### 2. القرار التسييري غير القانوني:

هو ذلك القرار الذي لا يحترم نصوص التشريع الجبائي مثل خصم الأعباء غير القابلة للخصم.

### الفرع الثالث: تقييم الخطر الجبائي

إن تقييم الخطر الجبائي خطوة مهمة لتحسين تسيير المؤسسة جبائيا فبواسطته تتمكن من الحكم على مدى حسن اعامل المؤسسة مع العامل الجبائي بحيث تقييم الخطر الجبائي يمر بالمراحل التالية<sup>2</sup>:

#### 1. معرفة النظام الجبائي الذي تخضع له المؤسسة:

قبل البدء في عملية تقييم الخطر الجبائي للمؤسسة لابد من معرفة النظام الجبائي الذي تخضع له المؤسسة، لأنه عندما نعرف النظام الجبائي للمؤسسة نعرف الضرائب التي تخضع لها المؤسسة ولا يتأتى ذلك إلا من خلال المعرفة المعمقة للقوانين سواء كانت في المجال الجبائي أو التجاري لأنها تعتبر المرجع الأساسي الذي نحكم من خلاله على حسن التسيير الجبائي الذي يعتبر الأداة الأساسية في التحكم في الخطر الجبائي.

1ناصرى آسيا، مرجع سابق، ص 13

2وادة علي، أثر التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية دراسة حالة مؤسسة النقل الحضري والشبه الحضري ورقلة ETU، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015/2016، ص 13، ص 14

## 2. معرفة المخاطر المرتبطة بالضرائب والرسوم:

ويتطلب ذلك معرفة كيفية حساب وعاء الضرائب التي تخضع لها المؤسسة، والحدث المنشأ لكل ضريبة، وآجال تحصيل هذه الضرائب، ومعرفة العقوبة المقررة لكل مخالفة سواء على مستوى الوعاء أو الحدث المنشأ أو آجال التحصيل لأن الخطر الجبائي مرتبط بكل خطوة في تحديد الضريبة.

## 3. تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة:

إن تكوين نظرة أكثر وضوحاً على الالتزامات الجبائية للمؤسسة يتطلب الرجوع إلى الدورات السابقة لمعرفة علاقة الإدارة الجبائية مع المؤسسة باعتبارها مطالبة بتقديم صريح يتضمن الوضعية الجبائية لها وفق ما يتطلبه التشريع المعمول به، ولتحليل السوابق الجبائية للمؤسسة نفحص ما يلي:

- المعلومات التي تطلبها الإدارة الجبائية من المؤسسة والتي تخص السنوات السابقة، وذلك بالاطلاع على المراسلات التي ترسلها الإدارة الجبائية من جهة ورد المؤسسة من جهة أخرى على هذه المراسلات من أجل تقييم عمل المؤسسة مع هذه المراسلات.
- الاحتجاجات التي تقدمها المؤسسة لدى إدارة الضرائب.
- التقييم الجبائي الذي قامت به الإدارة الجبائية لديون المؤسسة وفي أي مجال (الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي...) والذي يمكن الاستفادة منه في دورات لاحقة في تحسين أدائها الجبائي.

وبالتالي فإن هذه العناصر سابقة الذكر تسمح بتكوين نظرة عن السوابق الجبائية للمؤسسة وهكذا تتمكن المؤسسة من تكوين نظرة حول الشكوك التي تراود الإدارة الجبائية عنها خاصة إذا كانت لم تتعرض للرقابة لمدة طويلة هذا من جهة وتحليل نقاط قوتها وضعفها في المجال الجبائي من جهة أخرى، فعلى صعيد هذه النقطة الأخيرة على المؤسسة القيام بفحص تكميلي لنقاط القوة، والقيام بتحقيق معمق فيما يخص نقاط الضعف.

## 4. التحليل المالي لتصريح المؤسسة:

إن التحليل المالي لتصريحات المؤسسة يتطلب معرفة جيدة بالتقنيات الأساسية للتحليل المالي والذي يسمح بتشخيص الحالة المالية للمؤسسة، فهذا التشخيص يفيد في المجال الجبائي في الوقوف على مدى الصعوبات التي تواجهها المؤسسة في تسيير خزينتها لأن المؤسسة التي تواجه صعوبات في تسيير خزينتها قد تضطر في بعض الأحيان لتمويل بعض احتياجاتها بتقليل أو تأخير دفعاتها للإدارة الجبائية.

## المطلب الثاني: مصادر الخطر الجبائي وأنواعه

عند ممارسة المؤسسة لنشاطاتها المختلفة فهي تتعامل وتتفاعل مع محيطها الخارجي من جهة، ومحيطها الداخلي من جهة أخرى هذا ما جعل للخطر الجبائي مصادر وأنواع مختلفة تختلف باختلاف الأعمال التي ينجر عنها هذا الخطر، والتي لا بد على المؤسسات معرفتها وأخذها بعين الاعتبار حتى يتسنى لها التخطيط والتسيير الجيد لوضعيتها الجبائية وتفادي الوقوع في المخاطر الجبائية.

### الفرع الأول: مصادر الخطر الجبائي

من وجهة نظر المؤسسة كنظام متفاعل مع محيطه الخارجي يؤثر فيه ويتأثر به، يمكن تصنيف مصادر الخطر الجبائي إلى مصادر داخلية وأخرى خارجية.

#### أولاً: مصادر داخلية:

هي نوعان، تلك المرتبطة بالأشخاص والأخرى ذات العلاقة بالإجراءات وهي كالتالي<sup>1</sup>:

#### 1. مصادر داخلية مرتبطة بالأشخاص

- إن الأفراد العاملين بالمؤسسة يمكن أن يكونوا بحد ذاتهم مصدرا من مصادر الخطر الجبائي وذلك نتيجة لـ:
- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة سواء نتيجة نقص الكفاءة في المجال الجبائي أو ضعف التكوين مما يؤدي إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب؛ أو حينما لا تحتوي المؤسسة هياكل تنظيمية تسهر على مواكبة التغيرات الحاصلة في القوانين، ونصوص التشريع المعمول بها.
  - كيفية تفسير النصوص والقوانين من قبل المؤسسة.
  - عدم معرفة الامتيازات الجبائية: فعلى القائمين بالجباية في المؤسسة القيام بتحديث مستمر للمعلومات المتعلقة بالامتيازات الجبائية الممنوحة من قبل الإدارة الجبائية.
  - غياب الرقابة الذاتية من خلال غياب هياكل المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى عدم احترام القوانين والقواعد الجبائية.

#### 2. مصادر داخلية مرتبطة بالإجراءات

إن تبني إجراءات غير موافقة للاحتياجات الجبائية للمؤسسة يؤدي إلى تفاقم الخطر الجبائي، وبالتالي لا بد من وضع اجراءات متناسب واحتياجاتها (كإجراءات إعداد التصريحات الجبائية).

التكنولوجيا (الاعلام الآلي والانترنت) المستعملة من قبل المؤسسة هي الأخرى يمكن أن تكون مصدرا من مصادر الخطر الجبائي، وذلك فيما يتعلق بإجراءات جمع ومعالجة المعطيات الجبائية وكذا المعلومات الحاسوبية كونها قاعدة لتحديد الوعاء الضريبي وإعداد التصريحات والنتيجة الجبائية.

<sup>1</sup> Ben Hadj Saad Mohamed, l'audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche pour l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, université de SFAX, 2009, p29

**ثانيا: مصادر خارجية:**

تشكل الادارة الجبائية المصدر الرئيسي للخطر الجبائي بسبب السلطة الممنوحة لها (الحق في الرقابة، إعادة التقويم وإصدار العقوبات)، كما أن تعقيد النظام الجبائي يعد هو الآخر مصدرا من مصادر الخطر الجبائي ويتجلى تعقد التشريع الجبائي في<sup>1</sup>:

- التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي إذ تؤثر سلبا على تسيير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسات وحتى موظفي الإدارة الجبائية.
- تعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي يؤدي بالمؤسسة إلى سلوك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة.
- غياب الحوار بين الإدارة الجبائية والمؤسسة، مما يجعل الإدارة خصما للمؤسسة بدلا أن تكون المستشار والمساعد لها.
- تفسيرات الإدارة الجبائية للقواعد الجبائية التي يصعب التنبؤ بها مما قد يلحق ضررا بالمؤسسة، ويشكل خطرا أكيدا لها، كما أن اختلاف القراءات من مصلحة جبائية لأخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباينا بين المصالح وهذا ما يؤدي إلى نشوء انطباع سيء عن الإدارة الجبائية.

**الفرع الثاني: أنواع الخطر الجبائي**

نستطيع تصنيف الخطر الجبائي إلى نوعين: خطر جبائي محدد وخطر جبائي عام<sup>2</sup>

**أولا: الخطر الجبائي المحدد**

يضم الخطر الجبائي المحدد ما يلي:

**1. خطر المعاملات:**

تقوم المؤسسة بعدة معاملات عند ممارسة نشاطها (بيع، شراء، اندماج، تسديد...)، وكل معاملة من هذه المعاملات تقابلها ضريبة كالرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني وغيرها، فكلما كانت هذه المعاملات معقدة، غير جارية وغير روتينية (الاندماج، التنازل عن الاستثمارات...) كلما أدت إلى عدم التأكد الجبائي وبالتالي إلى تحمل المؤسسة إما غرامات وعقوبات أو فرص ضائعة نتيجة عدم توفر المهارات الجبائية، أو الجهل بالقوانين وغيرها من أسباب الخطر الجبائي.

**2. الخطر العملياتي:**

يرتبط الخطر الجبائي العملياتي بالمخاطر الكامنة وراء تطبيق القواعد والقوانين الجبائية المختلفة والتي تحكم العمليات اليومية للمؤسسة، إذ أن هذه العمليات لها مستويات مختلفة من الخطر الجبائي أين تتفاوت درجته تبعاً

<sup>1</sup>صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص102، ص103

<sup>2</sup> Guedrib ben Abderrahmane Mona, impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : une étude menée dans le contexte tunisien, thèse de doctorat en sciences de gestion , université de franche,2013,p58

لعلاقة الإدارة الجبائية بها، فهذا النوع من الخطر يخص كل المصالح والأشخاص المعنيين بالجبائية وليس فقط وظيفة الجبائية في المؤسسة (التموين، العبور، محاسبة المخزونات، المستخدمين، الخزينة والمالية، الفوترة، النقل، المحاسبة....).

### 3. خطر التوافق:

وهو الخطر المتعلق بمدى توافق الالتزامات الجبائية للمؤسسة مع ما تنص عليه القوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها من قواعد الشكل واحترام المواعيد وغيرها، فعدم احترام هذه القوانين والتشريعات يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل أعباء جبائية.

### 4. خطر المحاسبة المالية:

تمثل المحاسبة الأداة الرئيسية لتجميع وحساب الوعاء الضريبي وبالتالي تشكل القاعدة الأساسية للرقابة الجبائية، إذ يتمثل خطر المحاسبة المالية في الإجراءات المرتبطة بإعداد القوائم المالية من تسجيل العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة والخيارات المحاسبية (طرق الاهتلاك، حساب المخزون...) وغيرها.

### ثانيا: الخطر الجبائي العام:

1. **خطر المحفضة:** تمثل مخاطر المحفضة المستوى العام للخطر وتجمع كل من مخاطر المعاملات، المخاطر العملياتية ومخاطر التوافق.

2. **خطر التسيير:** ترتبط مخاطر التسيير بسوء تسيير المخاطر الجبائية التي سبق تحديدها نتيجة إما لغياب الوثائق وذلك لعدم توثيق هذه المخاطر وعدم التحاور حول سياسة تسيير المخاطر الجبائية ويظهر هذا خاصة في حالة استقالة القائمين بتسييرها، أو نتيجة ضعف الموارد، أو لنقص الكفاءة اللازمة.

3. **خطر مرتبط بصورة المؤسسة (السمعة):** عادة ما يتم تحديد مواقفنا وفقا لسمعة الأشخاص أو المؤسسات أو الشركات التي نتعامل معها، وهذا ينطبق على الإدارة الجبائية، الموردين، الزبائن وكافة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

إن السمعة الجيدة للمؤسسة تعد أحد أهم أصولها في المجال الجبائي، السمعة الجيدة للمؤسسة هي ثمرة احترامها للأنظمة الجبائية المطبقة، فهي تعطي للمؤسسة درجة من الاطمئنان اتجاه نتيجة رقابة الإدارة الجبائية عليها.

### المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي ومراحله.

#### الفرع الأول: مفهوم التسيير الجبائي

إن التسيير الجبائي فرع من الفروع التسيير المالي، ويتمثل في إدراج العامل الجبائي عند اتخاذ القرار، من أجل تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا التشريع الجبائي وتجنبها التكاليف الإضافية وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للمزايا الجبائية.<sup>1</sup>

1. الخواس زواق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009، ص10.

### الفرع الثاني: مراحل تسيير الخطر الجبائي.

هناك عدة تصنيفات لمراحل تسيير الخطر الجبائي ونذكر أهم تصنيفين لمراحل تسيير الخطر الجبائي<sup>1</sup>:

أولاً: حسب مكتب المراجعة Ernst & young يرى أن تسيير الخطر الجبائي يمر عبر مراحل التالي:

1. الرصد: حيث أن أنشطة الرصد تؤمن العمليات الضريبية كما تم تصميمها، وتعطى للخطر الجبائي.

2. التقييم: استمرار تقييم المخاطر الجبائية، والعمليات مع إدارة الخطر وفريق الضرائب والمسيرين التنفيذيين.

3. التحسين: فريق مصلحة الجباية وإدارة المخاطر والمسيرين التنفيذيين يتعاونون في إدخال تحسينات على إدارة المخاطر الجبائية.

ثانياً: حسب مكتب المراجعة Delimitate & touché فيرى أن تسيير الخطر الجبائي يمر عبر 4 مراحل وهي:

1. تحديد وتقييم الخطر: كل هيئة في المؤسسة عليها فحص حدة وزاوية الخطر الجبائي  
2. تقليص الخطر: مجلس الإدارة يقوم بوضع الآليات الرقابة التي تسمح بتقليص الخطر وإرسال إشارات على المخاطر الممكن حدوثها.

3. تأمين التنفيذ المستمر: كل مجموعة أو مسئول على الخطر، مكلف بتأمين التنسيق وتحسين استراتيجية والعمليات والقياس في إطار تسيير الخطر.

4. تطبيق سياسية واستراتيجية للمخاطر الجبائية: الإدارة العليا تعطي تعليمات من أجل احترام عناصر الخطر ووضع حد أعلى للخطر الجبائي في المؤسسة، والإشارة إلى الطرق المحتملة من أجل التواصل مع إكسبيرتات التسيير الجبائي.

### الفرع الثالث: تقييم الخطر الجبائي

إن تقييم الخطر الجبائي خطوة مهمة لتحسين تسيير المؤسسة جبائياً فبواسطته تتمكن من الحكم على مدى حسن تعامل المؤسسة مع العامل الجبائي بحيث تقييم الخطر الجبائي يمر بالمراحل التالية<sup>2</sup>:

أولاً: معرفة النظام الجبائي الذي تخضع له المؤسسة:

قبل الشروع في عملية تقييم الخطر الجبائي للمؤسسة لابد من معرفة النظام الجبائي الذي تخضع له المؤسسة،

لأنه عندما نعرف النظام الجبائي للمؤسسة نعرف الضرائب التي تخضع لها المؤسسة ولا يتأتى ذلك إلا من خلال

1عباسي صابر، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

تسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 63 ص 64

2وادة علي، مرجع سبق ذكره، ص 13 ص 14

المعرفة العميقة للقوانين سواء كانت في المجال الجبائي أو التجاري لأنها تعتبر المرجع الأساسي الذي نحكم من خلاله على حسن التسيير الجبائي الذي يعتبر الأداة الأساسية في التحكم في الخطر الجبائي.

**ثانيا: معرفة المخاطر المرتبطة بالضرائب والرسوم:**

ويتطلب ذلك معرفة كيفية حساب وعاء الضرائب التي تخضع لها المؤسسة، والحدث المنشأ لكل ضريبة، وآجال تحصيل هذه الضرائب، ومعرفة العقوبة المقررة لكل مخالفة سواء على مستوى الوعاء أو الحدث المنشأ أو آجال التحصيل لأن الخطر الجبائي مرتبط بكل خطوة في تحديد الضريبة.

**ثالثا: تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة:**

إن تكوين نظرة أكثر وضوحا على الالتزامات الجبائية للمؤسسة يتطلب الرجوع إلى الدورات السابقة لمعرفة علاقة الإدارة الجبائية مع المؤسسة باعتبارها مطالبة بتقديم صريح يتضمن الوضعية الجبائية لها وفق ما يتطلبه التشريع المعمول به ، ولتحليل السوابق الجبائية للمؤسسة نفحص ما يلي:

- المعلومات التي تطلبها الإدارة الجبائية من المؤسسة والتي تخص السنوات السابقة، وذلك بالاطلاع على المراسلات التي ترسلها الإدارة الجبائية من جهة ورد المؤسسة من جهة أخرى على هذه المراسلات من أجل تقييم عمل المؤسسة مع هذه المراسلات.
- الاحتجاجات التي تقدمها المؤسسة لدى إدارة الضرائب.
- التقييم الجبائي الذي قامت به الإدارة الجبائية لديون المؤسسة وفي أي مجال (الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي...) والذي يمكن الاستفادة منه في دورات لاحقة في تحسين أدائها الجبائي.

وبالتالي فإن هذه العناصر سابقة الذكر تسمح بتكوين نظرة عن السوابق الجبائية للمؤسسة وهكذا تتمكن المؤسسة من تكوين نظرة حول الشكوك التي تراود الإدارة الجبائية عنها خاصة إذا كانت لم تتعرض للرقابة لمدة طويلة هذا من جهة وتحليل نقاط قوتها وضعفها في المجال الجبائي من جهة أخرى، فعلى صعيد هذه النقطة الأخيرة على المؤسسة القيام بفحص تكميلي لنقاط القوة، والقيام بتحقيق معمق فيما يخص نقاط الضعف.

**رابعا: التحليل المالي لتصريح المؤسسة:**

إن التحليل المالي لتصريحات المؤسسة يتطلب معرفة جيدة بتقنيات الأساسية للتحليل المالي والذي يسمح بتشخيص الحالة المالية للمؤسسة، فهذا التشخيص يفيد في المجال الجبائي في الوقوف على مدى الصعوبات التي

تواجهها المؤسسة في تسيير خزيرتها لأن المؤسسة التي تواجه صعوبات في تسيير خزيرتها قد تضطر في بعض الأحيان لتمويل بعض احتياجاتها بتقليل أو تأخير دفعها للإدارة الجبائية.

### خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل فإن المؤسسة تحتاج في غالب الأحيان إلى المراجعة الجبائية التي تعد وسيلة إلى تشخيص جبائي أمثل لوضعيتها تجاه الإدارة الجبائية، هذا التشخيص الجبائي المنوط للمراجعة الجبائية يعتبر أداة بين أيدي المسيرين لاتخاذ قرارات سواء من خلال المعلومات التي تقدمها لهم (المراجعة الجبائية) عن وجود خطر جبائي وكيفية التخلص منه وتجنبه مستقبلاً، وكذلك من خلال الحكم على مدى ملائمة القرارات الجبائية المتخذة من طرفهم.

زيادة عن كل هذا فإن المراجع الجبائي يحرص على مساعدة المؤسسة في استغلال الخيارات والامتيازات الضريبية التي يطرحها التشريع الضريبي وذلك بغية تخفيض العبء الضريبي، وكذلك احترام اعداد التصريجات الجبائية من حيث الشكل، المضمون، مكان ووقت ايداع التصريح وفقاً للإجراءات القانونية المعمول به.

# الفصل الثاني

دراسة حالة شركة الكهرباء والغاز مديرية التوزيع  
بالمسيلة السنة المالية 2021

## المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة مديرية توزيع الكهرباء الغاز-المسيلة

في هذا المبحث سنقدم لمحة تاريخية عن الشركة الوطنية للكهرباء والغاز وكذا التعريف بها وبأبرز مهامها وأهم التطورات التي شهدتها الشركة طيلة مسارها العملي.

### المطلب الأول: نشأة الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز":

إن سونلغاز هو المتعامل التاريخي في ميدان التموين بالطاقة الكهربائية والغازية في الجزائر، مساهمته في تجسيد السياسة الوطنية للطاقة من خلال البرامج المهمة الخاصة بالربط بالطاقة الكهربائية وتلك الخاصة بالربط بقنوات الغاز والتي سمحت برفع نسبة التغطية من الكهرباء إلى 99% ونسبة انتشار الغاز إلى حدود 59%. نشاطه الأساسي هو: إنتاج الطاقة الكهربائية ونقلها وتوزيعها ونقل الغاز وتوزيعه.

#### سنة 1947:

في بداية القرن العشرين كانت هناك 16 مؤسسة، ذكر منها المؤرخ Daniel LEFEUVRE 15 فقط تتقاسم الامتيازات الطاقوية في الجزائر، و بموجب المرسوم الصادر في 05 جوان 1947 تم تأسيس شركة « EGA » "كهرباء و غاز الجزائر" « Electricité et Gaz d'Algérie » و التاريخ الفعلي لبداية نشاطها كان في 16 أوت 1947.

#### سنة 1969:

تمت في 28 جويلية 1969 عن طريق المرسوم 59-69 الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 01 أوت 1969 تأسيس سونلغاز. «Société National de l'Électricité et du GAZ»

#### سنة 1983:

تمت أول إعادة هيكلة شهدتها المؤسسة بإنشاء فروع خاصة بالأشغال وهي:

- كهريف KAHIRIF : للإنارة وإيصال الكهرباء الريفية.
- كهركيب KAKIRIB : للتركيبات والمنشآت الكهربائية.
- قناغاز KANAGHAZ: لإنشاء شبكة لنقل الغاز.
- إينرغا INERGA : للهندسة المدنية.
- التركيب ETTERKIB: للتركيب الصناعي.

سنة 1991:

تحوّلت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC) (Entreprise Publique à caractère Industriel et Commercial) وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 475-91 المؤرخ في 14 ديسمبر 1991 و في القانون رقم 280-95 الصادر في 17 سبتمبر 1995 يؤكد طبيعة المؤسسة الموضوعة تحت وصاية وزارة الطاقة و المناجم، مع العلم أنّها تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلالية المالية.

سنة 2002 :

تم تحويل نظامها الأساسي إلى شركة ذات أسهم بموجب القانون رقم 02-01 الصادر في 05/02/2002 و هذا ما يسمح لها بتوسعة نشاطها في مجالات مختلفة و حتى خارج حدود البلاد.

سنة 2004:

أصبحت سونلغاز مجمع شركات (holding de sociétés) منها من تمارس المهن الأساسية المتعلقة بنشاط المؤسسة و هي:

- شركة إنتاج الكهرباء SPE
- شركة تسيير شبكة نقل الكهرباء GRTE
- شركة تسيير شبكة نقل الغاز GRTG
- شركة توزيع الكهرباء والغاز وسط SDC .

سنة 2017

لقد أقر المخطط التنظيمي الجديد إنشاء الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز المسماة اختصارا (SDC) شركة ذات أسهم كنتيجة لضم شركات التوزيع للشرق و الوسط و الغرب من جهة و إلحاق شركة التوزيع للجزائر (SDA) من جهة أخرى, و كان ذلك في 04/04/2017 برأس مال يفوق 64 مليار دينار جزائري، يتواجد مقرها الاجتماعي بـ 20 نهج محمد بوضياف بالبلدية تسهر على تسيير 52 مديرية توزيع متفرقة على 48 ولاية.

سنة 2018

نهایة سنة 2018 صدر مخطط تنظيمي جديد يغير تسمية مديريات التوزيع الى امتياز توزيع الكهرباء و الغاز مع الحفاظ على نفس المهام و الكيفيات و كذا عدد المديريات الجهوية.

المصدر مصلحة مراقبة التسيير 2022

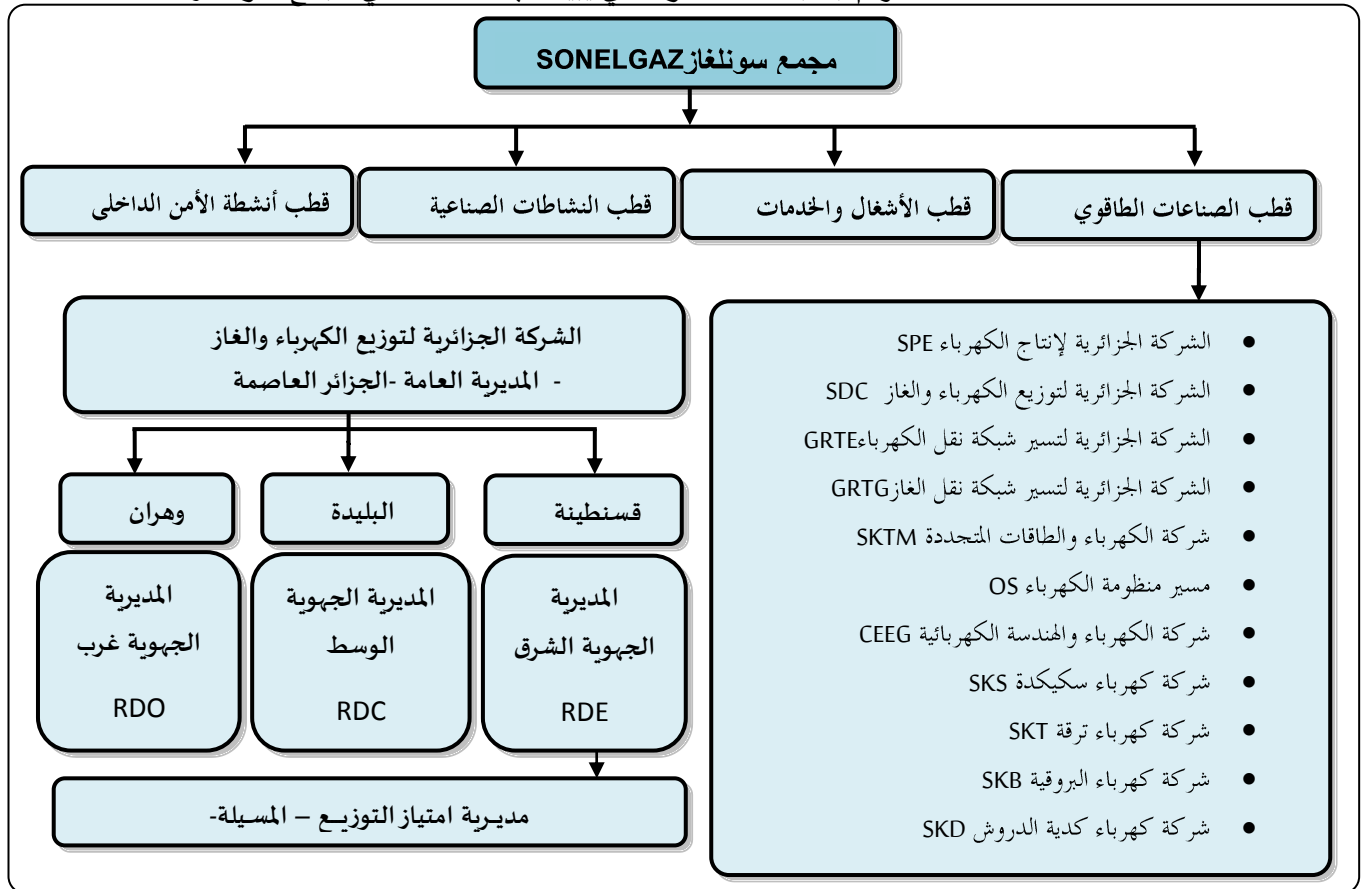
### المطلب الثاني: مكونات الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز".

يكرس النظام الأساسي الجديد لشركة سونلغاز مبدأ المجمع الصناعي المكون من (SONELGAZ- SPA) والفروع التابعة له، وبما أن الأنشطة التشغيلية قد تم تحويلها إلى شركاتها، فإن مجمع (SONELGAZ) يدير الآن المجموعة من خلال ممارسة مهام السياسة والاستراتيجية، وبهذه الصفة يقوم بإعداد وتنفيذ استراتيجية التطوير الخاصة بالمجمع ككل، وكذلك سياسة الموارد المالية والبشرية، كما يهدف إلى إدارة المحفظة ومراقبة تطبيق اللوائح وتنفيذ مهام التدقيق الداخلي والتفتيش.

ومن أجل ضمان مهامه الجديدة، لدى (SONELGAZ) هيكل تنظيمي عام جديد سنة 2017 من خلال تجميع الفروع وتشكيلها في أربعة أقطاب رئيسية وهي:

1. قطب الصناعات الطاقوية (Pôle des Industries Énergétiques)
  2. قطب الأشغال والخدمات (Pôle des Travaux et Services)
  3. قطب النشاطات الصناعية (Pôle des Activités Industriels)
  4. قطب أنشطة الأمن الداخلي (Pôle des Activités de Sécurité Interne)
- والمخطط التالي يوضح الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز:

الشكل رقم (04) : شكل توضيحي يبين الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز.



ومن وراء هذا التوزيع او التقسيم يبقى ضمان الخدمة العمومية هي المهمة الجوهرية لسونلغاز ذلك أن توسيع مجال أنشطتها وتحسين نمط تسييرها الاقتصادي يفيدان في المقام الأول هذه المهمة التي تشكل الأساس الراسخ لثقافتها كمؤسسة.

### المطلب الثالث: التعريف بمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة ميدان الدراسة الفرع الأول: التعريف بالمديرية.

مديرية التوزيع بالمسيلة من ضمن 19 مديرية تابعة للمديرية الجهوية للشرق بقسنطينة، فكانت أول انطلاقة لها في 1979/01/02، وقد وضعت في خدمة زبائنها الذين يفوق عددهم 273078 زبون في الكهرباء و 181426 زبون في الغاز، 5 مقاطعات كهرباء و 5 مقاطعات غاز و 7 وكالات تجارية (2 منهم انطلاقتهم كانت في بداية سنة 2018).

وهي تسيير شبكة كهربائية طولها يصل إلى 6160 كم توتر منخفض و 6300 كم توتر متوسط، و شبكة للغاز تفوق 4800 كم، و بتعداد إجمالي للعمال يصل إلى 720 عامل.

والجدول التالي يبين المعطيات المتعلقة بحجم نشاط امتياز التوزيع

جدول رقم (03) يوضح حجم نشاط مديرية امتياز التوزيع بالمسيلة سنة 2021  
التاريخ 2021/12/31 البيان

طول الشبكة الكهربائية	- توتر متوسط 6300 كم
- توتر منخفض	6160 كم
- عدد المحولات	7200 محول
طول الشبكة الغازية	4800 كم
عدد زبائن الكهرباء	273078
عدد زبائن الغاز	181426
عدد العمال	720
رقم الأعمال	10503 مليون دينار

المصدر: مصلحة مراقبة التسيير 2022

جدول رقم (04) أنواع الطاقة الكهربائية والغازية:

الاختصار	المعنى	النوع
BT	Basse Tension	التوتر المنخفض
MT	Moyenne Tension	التوتر المتوسط
HT	Haute Tension	التوتر المرتفع
BP	Basse Pression	الضغط المنخفض
MP	Moyenne Pression	الضغط المتوسط
HP	Haute Pression	الضغط العالي

المصدر: مصلحة مراقبة التسيير 2022

جدول رقم (05) أنواع الزبائن:

الاختصار	النوع	مصلحة المتابعة
BT	Abonnés ordinaires	- الوكالات التجارية
BP	زبائن عاديين	- الوكالات التجارية
MT	خواص	- قسم العلاقات التجارية
MP	طابع إداري	- قسم العلاقات التجارية
HT	خواص	- قسم العلاقات التجارية
HP	طابع إداري	- قسم العلاقات التجارية

المصدر: مصلحة مراقبة التسيير 2022

## الفرع الثاني: أهداف المديرية

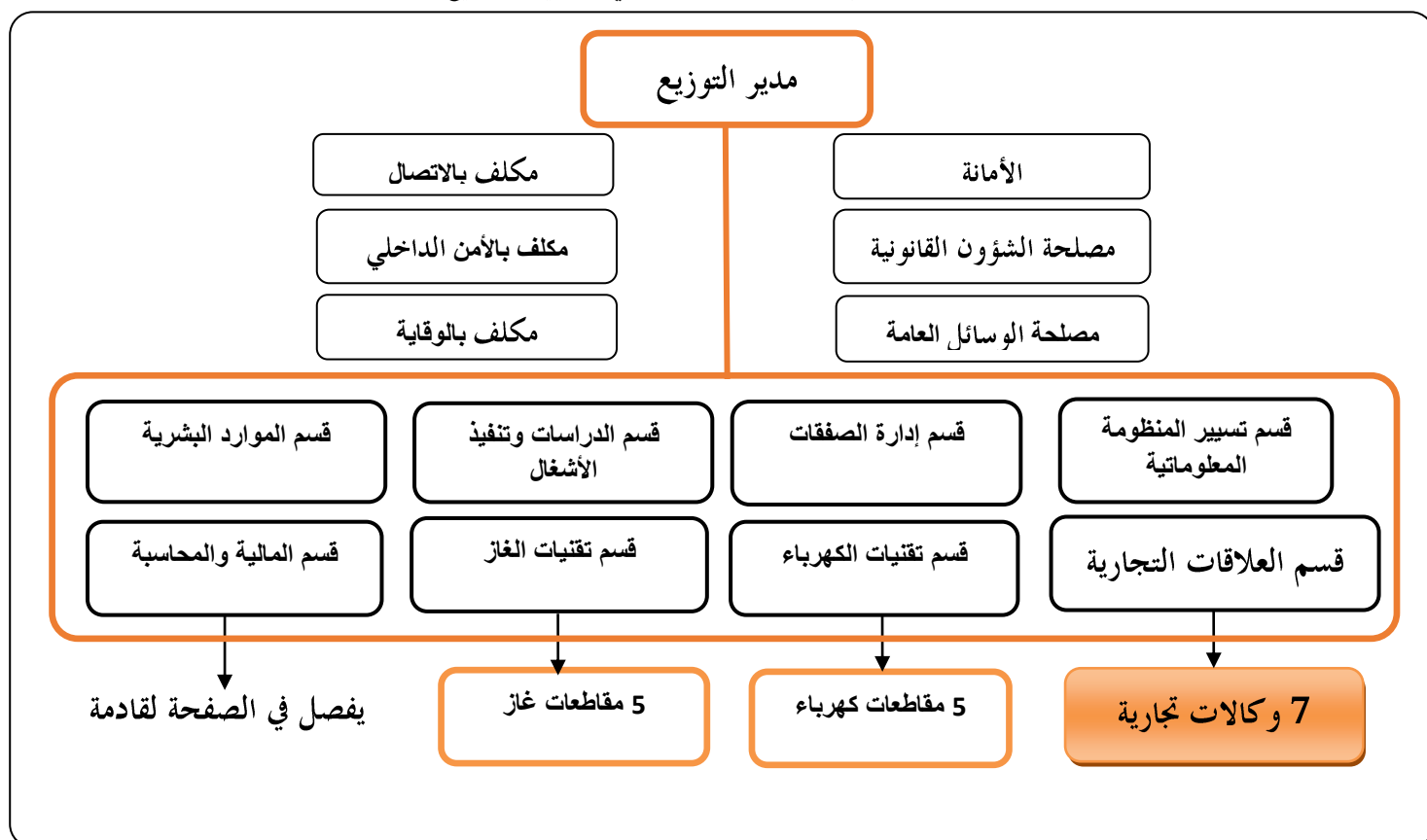
يمكن تلخيص أهداف المديرية في النقاط التالية:

- المساهمة في التنمية المحلية بتغطية كامل تراب الولاية بالطاقة.
- السهر على تزويد جميع الزبائن بالطاقة الكهربائية والغازية.
- السهر على صيانة شبكة الكهرباء والغاز.
- دعم الاقتصاد الوطني من خلال تطوير شبكة الكهرباء والغاز باعتبار الطاقة الكهربائية عامل مهم ورئيسي للتنمية وتطوير الاستثمار الصناعي وكذا الفلاحي والزراعي ومختلف المجالات.
- المساهمة في محاربة التروح الريفي وهذا بتوفير الكهرباء الريفية وكذا ربط الريف بشبكة الغاز.

## الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لامتياز توزيع الكهرباء والغاز المسيلّة.

تبعاً لطبيعة موضوع بحثنا فقد وجهنا من طرف إدارة المؤسسة لمصلحة المحاسبة والمالية اين وجدنا جميع متطلبات بحثنا وكذا جميع الشروحات اللازمة لجميع العمليات المالية، من طرف مسؤولي المصالح ونخص بالذكر مصلحة مراقبة الميزانية والتسيير ومصلحة المحاسبة والاستغلال. ولخصنا الهيكل التنظيمي للشركة وفقاً للشكل التالي:

الشكل رقم (05) الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع المسيلة



### الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية DFC:

يعتبر هذا القسم هام جدا وحساس حيث يقوم بمهام عديدة ومتنوعة ومن بينها طريقة تسيير ميزانية المؤسسة وكذا الدور المنوط بها فيما يخص الرقابة على جميع الوثائق المحاسبية ويتكون القسم من أربعة مصالح هي:

#### 1. مصلحة المحاسبة والاستغلال: تقوم هذه المصلحة ب:

- التسجيل المحاسبي لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتأكد من صحتها ومن بين هذه العمليات: الصندوق، الأجور، الفواتير المبيعات، المشتريات.
- مسك الدفاتر المحاسبية.
- مسك جباية المؤسسة.
- إعداد القوائم المالية للمؤسسة.

#### 2. مصلحة المالية:

- هي المسؤولة عن تسديد ديون الموردين وكل الديون الأخرى.
- مسك الحسابات البنكية والبريدية للمؤسسة.
- اعداد المقاربة البنكية والمتابعة اليومية مع البنك و بريد الجزائر.
- هي المسؤولة عن العلاقات مع المؤسسات المالية.
- المتابعة اليومية للدفعات النقدية لمختلف حسابات الخزينة.

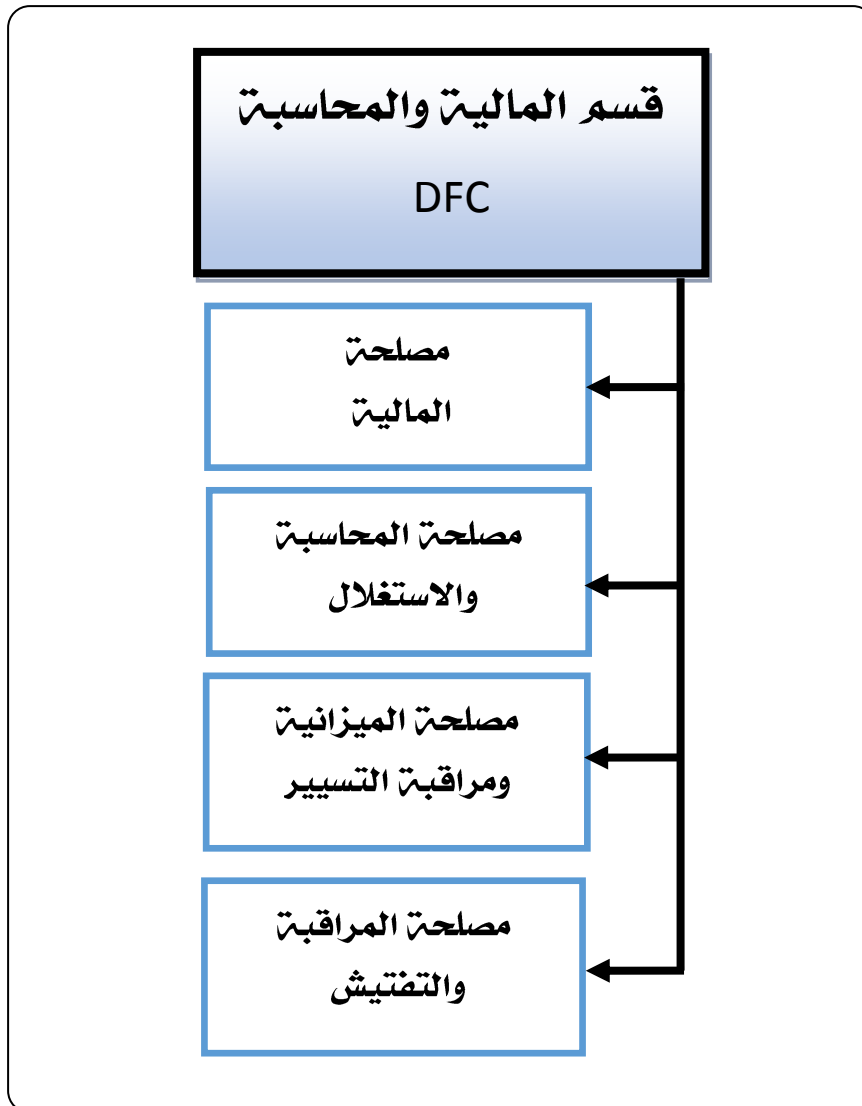
#### 3. مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:

- إعداد الميزانية التقديرية السنوية للمؤسسة.
- متابعة ومراقبة الأهداف المسطرة.

#### 4. مصلحة المراقبة والتفتيش: وهي مصلحة حديثة النشأة انطلقت سنة 2018 هدفها

- حماية الأصول والمركز المالي الشركة.
- السهر على متابعة تنفيذ الاجراءات الخاصة بكل مصالح الشركة.
- تحسين اداء المسيرين بتقليل المخاطر الناجمة عن سوء التسيير وعدم تنفيذ الاجراءات والقوانين الداخلية.

الشكل رقم (06) الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية DFC



المصدر: مصلحة الموارد البشرية 2022

## المبحث الثاني: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز مديرية التوزيع بالمسيلة – السنة المالية 2021

### المطلب الأول: أهم الضرائب والرسوم التي تخضع لها شركة توزيع الكهرباء والغاز

#### 1. الضرائب والرسوم التي تخضع لها الشركة

تلتزم شركة سونلغاز كمجمع بأداء العديد من الضرائب والرسوم الناجمة عن أنشطتها المختلفة من إنتاج الكهرباء والغاز عبر القطر الوطني وبمحكم رقم أعمالها المحقق فإن المجمع يخضع للنظام الحقيقي، كما يخضع لنظام جبائي خاص بمجمع الشركات القائم على أساس الخضوع لنظام الميزانية الموحدة وستتناول الضرائب والرسوم التي يتم مراجعتها على مستوى مديرية توزيع المسيلة.

- الرسم على القيمة المضافة TVA
- الرسم على النشاط المهني TAP
- رسم السكن TH
- حقوق الطابع DT
- الضريبة على أرباح الشركات IBS

#### 2. شكل ومحتوى التصريحات

من خلال نظام مركزية الضريبة تقوم كل فروع ووحدات المجمع بإرسال قوائم خاصة بالمشتريات والمبيعات الشهرية الخاضعة للضريبة والمعفاة منها. وتبدأ التصريحات الجبائية انطلاقاً من الحدث المنشأ للضريبة سواء مبيعات وعمليات مماثلة أو أداء خدمات حيث يتم التأكد من صحة التسجيل في حسابات اليومية والتأشير عليها من طرف المحاسب المكلف بالتسجيل ثم التأكد من صحتها من طرف رئيس قسم المحاسبة والمالية.

#### 3. متابعة احترام آجال التصريح والتسديد:

بالنسبة للآجال فإن مديرية التوزيع –المسيلة –بمحكم تبعيته الشركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق RDE فهي تقوم بإعداد تصريحاتها الجبائية وفق الآجال المحددة من طرف المديرية العامة نظراً لعدم تعاملها بشكل مباشر مع إدارة الضرائب وذلك لأن الأخذ بعين الاعتبار الآجال القانونية يقع على عاتق الشركة الأم وفروعها الجهوية وتبعاً لهذه الآجال تقوم الفروع الجهوية بتحديد آجال مسبقة للمديريات التابعة لها أخذاً بعين الاعتبار الوقت اللازم لتجميع ومراجعة مختلف تصريحات المديریات.

تم تحديد تاريخ 10 من الشهر الموالي لإرسال الجداول المفصلة لكل العمليات المتعلقة بالتصريحات الجبائية الشهرية للمديرية العامة حتى يتسنى لها عملية المراجعة وتجميعها في تصريح موحد بوثيقة G50 وايداعه وكذا التسديد في الآجال القانونية المحددة من طرف التشريع الجبائي 20 من الشهر الموالي كأخر أجل.

بالنسبة لتصريحات مديريةية توزيع المسيلة محل الدراسة وخلال السنة المالية 2021 سجلنا احترام كامل لآجال التصريح والارسال للمديرية العامة وهذا ما يجعلها تتجنب الوقوع في الخطر الجبائي من حيث تحمل أعباء وتكاليف مالية نتيجة عدم الالتزام بالآجال القانونية.

## المطلب الثاني: مراجعة الضرائب والرسوم على رقم الأعمال

### 1-مراجعة الرسم على القيمة المضافة TVA

يقوم المراجع الداخلي بمصلحة المحاسبة والاستغلال بإعداد تصريح شهري للرسم على القيمة المضافة انطلاقا من التأكد من العناصر التالية:

- التأكد من أن المبالغ المدرجة في الرسم تخص فواتير المبيعات أو المشتريات - الفعلية-
- التأكد من الرسم القابل للدفع من خلال التأكد من آلية الخصم بين الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالمبيعات والمشتريات
- التأكد من أن الفواتير متعلقة بنشاط الشركة فعليا والتأكد من أن المشتريات والمبيعات تتعلق بالشهر والدورة الخاصة بالتصريح.
- اعداد جدول تفصيلي لرقم الاعمال الخاضع لمعدل الرسم على القيمة المضافة المنخفض كذا المعدل العادي.
- مقارنة العمليات المسجلة على مستوى مصلحة المحاسبة ومدى مطابقتها مع العمليات المسجلة على مستوى المصلحة التجارية تفاديا لأي خطأ أو نسيان.
- يتم استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة بناء على ما تم تسديده فعليا خلال الشهر بالنسبة للموردون للتبittات والمتمثلة أساسا في مستحقات مقاولات إنجاز شبكة الكهرباء والغاز.
- يجب التأكد من أن المبيعات والخدمات تخضع للمعدل المنخفض أو العادي بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فإن المعدل العادي هو % 19 والمعدل المنخفض هو %9.

جدول رقم (06): التصريحات الشهرية للرسم على القيمة المضافة TVA المستحقة للسنة المالية 2021

المجموع	أداء الخدمات %09	مبيعات الكهرباء والغاز-09%	مبيعات الكهرباء والغاز-19%	CA HT	
911 562	5 575	789 095	116 892	CA HT	جانفي 2021
94 287	1 059	71 019	22 209	Tva المستحقة	
638 789	3 907	552 969	81 914	CA HT	فيفري 2021
66 073	742	49 767	15 564	Tva المستحقة	
786 302	4 809	680 663	100 829	CA HT	مارس 2021
81 331	914	61 260	19 158	Tva المستحقة	
721 340	4 412	624 429	92 499	CA HT	أفريل 2021
74 612	838	56 199	17 575	Tva المستحقة	
687 987	4 208	595 557	88 222	CA HT	ماي 2021
71 162	799	53 600	16 762	Tva المستحقة	
885 951	5 419	766 925	113 608	CA HT	جوان 2021
91 638	1 030	69 023	21 585	Tva المستحقة	
995 337	6 088	861 615	127 635	CA HT	جويلية 2021
102 953	1 157	77 545	24 251	Tva المستحقة	
857 272	5 243	742 098	109 930	CA HT	أوت 2021
88 672	996	66 789	20 887	Tva المستحقة	
1 038 124	6 349	898 653	133 121	CA HT	سبتمبر 2021
107 378	1 206	80 879	25 293	Tva المستحقة	
688 358	4 210	595 878	88 270	CA HT	أكتوبر 2021
71 200	800	53 629	16 771	Tva المستحقة	
628 233	3 842	543 831	80 560	CA HT	نوفمبر 2021
64 981	730	48 945	15 306	Tva المستحقة	
758 624	4 640	656 703	97 280	CA HT	ديسمبر 2021
78 468	882	59 103	18 483	Tva المستحقة	

المبالغ بالكيلو دينار جزائري

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مصلحة المحاسبة

جدول رقم (07): الرسم على القيمة المضافة المسترجعة RÉCUPÉRÉ TVA (المبالغ بالكيلو دينار جزائري)

الشهر	مبلغ الرسم على القيم المضافة المسترجعة	الشهر	مبلغ الرسم على القيم المضافة المسترجعة
جانفي 2021	2309	جويلية 2021	27048
فيفري 2021	21922	اوت 2021	2277
مارس 2021	48980	سبتمبر 2021	50571
أفريل 2021	54251	أكتوبر 2021	64819
ماي 2021	6925	نوفمبر 2021	4679
جوان 2021	27640	ديسمبر 2021	24188
المجموع	162028	المجموع	173583
مجموع الرسم على القيمة المضافة المسترجعة لسنة 2021		1335	

## 2- مراجعة الرسم على النشاط المهني TAP

يقوم المراجع الداخلي بمصلحة المحاسبة والاستغلال عند التصريح بالرسم على النشاط المهني بـ:

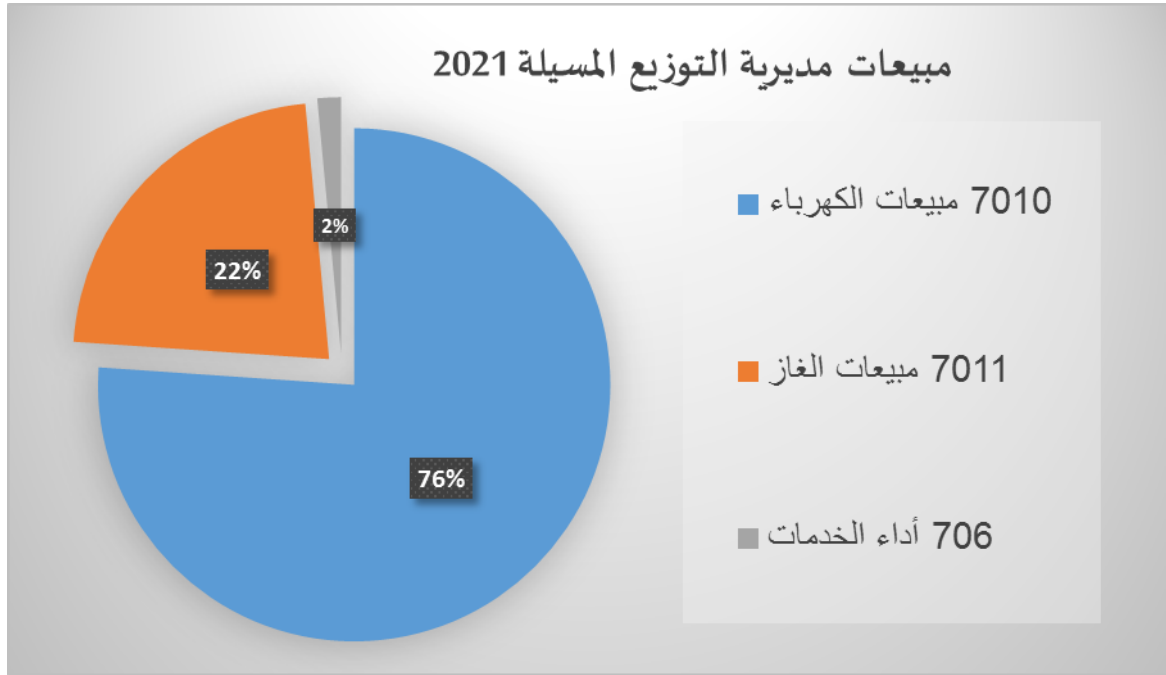
- التأكد من الفواتير الخاضعة للمعدل المخفض والتحقق من توفر وثائق الثبوتية الكافية.
- التأكد من رقم الأعمال الذي يستفيد من تخفيض 30% (مبيعات القطاع الاقتصادي والإدارات).
- التأكد من ان رقم الأعمال يتعلق بالشهر المعني بالتصريح.
- التحقق من رقم الأعمال المعفى من الرسم على النشاط المهني (المحقق مع الشركات الفرعية للمجمع).
- بالنسبة للرسم على النشاط المهني في المؤسسة تخضع للمعدل العادي 2% ولا تستفيد من تخفيض المعدل.

جدول رقم (08) مبيعات مديرية التوزيع المسيلة سنة 2021-المبالغ بالكيلو دينار جزائري-

رقم الحساب	التعيين	المبلغ / KDA
7010	مبيعات الكهرباء	7 302 222
7011	مبيعات الغاز	2 152 946
706	أداء الخدمات	142 711
		9 597 879

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على جدول النتائج لسنة 2021-

الشكل رقم (07) رسم بياني يوضح مبيعات مديرية التوزيع المسيلة 2021



يتم الاعتماد في تسديد الرسم على النشاط المهني TAP على طريقة التسييق الشهري. بمبلغ ثابت يتم احتسابه على أساس السنة الماضية (2020) والذي تم تحديده بمبلغ KDA 14952.

عند اعداد تصريح شهر ديسمبر 2021 يتم حساب رصيد التسوية بناء على رقم الأعمال المحقق خلال السنة المالية 2021 كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (09): تسوية الرسم على النشاط المهني TAP لسنة 2021-المبالغ بـ KDA

TAP 2%	CA HT	رقم الاعمال خارج الرسم سنة 2021
116 153	5 807 656	رقم الاعمال الخاضع 100%
75 554	3 777 684	رقم الاعمال الخاضع 70%
251	12 539	رقم الاعمال المعفى
<b>191 958</b>	<b>9 597 879</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مصلحة المحاسبة

- بالنسبة لرقم الاعمال الذي يستفيد من تخفيض قدره 30% هو المحقق في إطار البيع بالجملة والذي يخص قطاع الإدارات ADM والقطاع الاقتصادي S.E

- رقم الأعمال المعنى من TAP هو المحقق مع الفروع التابعة لمجمع السونلغاز LES FILIALES.
- الرسم على النشاط المهني TAP المسدد:  $14952 * 12 = 179424$  KDA
- الرسم على النشاط المهني TAP الواجب الدفع: KDA 191958
- رصيد التسوية خلال تصريح ديسمبر قبل 20 جانفي 2021:  $179424 - 191958 = 12534$  KDA

### المطلب الثالث: ضرائب ورسوم أخرى

**1. مستحقات ثابتة على استهلاك الكهرباء** Droit Fixe Sur Consommation Du Courant Electrique حساب رقم 447534:

تم حسابه على أساس قيمة استهلاك الكهرباء لكل فاتورة بمعدل 2% بحيث يتم اعداد وثيقة من طرف المصلحة التجارية تلخص عدد الفواتير الصادرة خلال الشهر والوعاء الخاضع للاقتطاع قيمة الحقوق الثابتة على استهلاك الكهرباء. التصريح شهري حيث يتم ارسال قبل 10 من الشهر الموالي للمديرية العامة حتى يتسنى لها عملية التجميع والمراجعة لتصريحات مختلف المديريات وهذا قبل ايداع وثيقة G50 قبل تاريخ 20 من الشهر الموالي.

**2. حقوق الطابع** Droit de Timbre sur Quittance حساب رقم 447532:

يمثل مبلغ المستحقات الإجمالي نقدا لفاتورة الكهرباء والغاز أساس حساب مبلغ حقوق الطابع الذي يمثل 1% من المبلغ المحصل نقدا على مستوى الصندوق بالوكالات التجارية. التصريح والتسديد على مستوى المديرية العامة.

**3. رسم على مبيعات المنتجات الطاقوية - التوتور العالي HT - الضغط العالي HP**

HP/HT Taxe sur ventes des produits énergétiques حساب رقم 447525 :

يتم استخدام هذا النوع من الطاقة الكهربائية والغازية ذات الضغط العالي من قبل كبرى المصانع التي تكون بحاجة الى التوتور والضغط العالي من أجل تشغيل معداتها وأجهزتها الإنتاجية، الفاتورة شهريا وهي تسجل استهلاك جد معتبر. يتم فرض رسم على هذا النوع من المنتجات الطاقوية معروف باسم Tax Sur Ventes Des énergies (TVE). يتم اعداد جدول تفصيلي من طرف المصلحة التجارية يوضح مبيعات الشهر المحصلة لتقوم مصلحة المحاسبة (المحاسب المكلف بمتابعة العمليات الجبائية) بعملية فحص وتدقيق للتأكد من صحة المبالغ المصرح بها وبعد تقييد كل العمليات محاسبيا يتم اعداد جدول يبين تفصيل مبلغ الرسم الواجب الدفع لإدارة الضرائب ليتم ارساله للمديرية العامة قبل تاريخ 10 من الشهر الموالي.

#### 4. رسم على السكن Tax D'habitation

يكون التصريح فصلي والتسديد على مستوى قباضة الضرائب التابعة لها مديريّة التوزيع بالمسيلة لتستفيد منها خزينة البلدية

#### 5. الضريبة على أرباح الشركات IBS

الجمع معني بالضريبة على أرباح الشركات وبما أنه يخضع لنظام الميزانية المجمعّة وهذا بإعداد ميزانية موحدة لكل فروع ووحدات الجمع وطالما أن تجميع كل الأرباح والخسائر التي حققتها الفروع والوحدات التابعة لها وكذا التصريح بها يكون باسم الشركة الأم فإنها تعتبر المكلف الوحيد بالضريبة من بين أعضاء المجمع باتجاه الإدارة الضريبية و تنوب عنها في تسديد المبالغ المستحقة، و تمثل بذلك محور ومركز النظام الضريبي والمخاطب الأساسي للإدارة الضريبية، على اعتبار من وجهة نظر إدارة الضرائب هناك مكلف واحد يقوم بدفع الضريبة على أرباح الشركات ممثلة في مؤسسة شركة توزيع الكهرباء والغاز - SADEG - اعتمادا على ميزانية المجمع.

معدل الضريبة على أرباح الشركات المطبق: 26 %.

## خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل الى التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة خلال السنة المالية 2021 أين تم عرض نبذة تاريخية عن نشأة شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق - مديرية التوزيع المسيلة- وتطرقنا الى أهم أهداف ومهام الشركة والهيكل التنظيمي لها.

المبحث الثاني تناولنا أهم الضرائب والرسوم التي تخضع لها الشركة، شكل ومحتوى التصريجات وكذا متابعة احترام آجال التصريح والتسديد كما تناولنا كيفية مراجعة الضرائب والرسوم على رقم الأعمال ممثلة في الرسم على القيمة المضافة TVA والرسم على النشاط المهني TAP وفي الأخير تناولنا لأهم الضرائب والرسوم والأخرى وأهمها:

مستحقات ثابتة على استهلاك الكهرباء - حقوق الطابع - رسم على مبيعات المنتجات الطاقوية - رسم على السكن - والضريبة على أرباح الشركات IBS

وتوصلنا الى أن المراجع الداخلي المكلف بمتابعة واعداد التصريجات الجبائية الشهرية والسنوية بمصلحة المحاسبة والاستغلال يقوم بعملية المراجعة لكل العمليات الجبائية وفق ما تفتضيه القوانين والتشريعات الجبائية ويتأكد من صحة المبالغ ووثائق الثبوتية التي تبرر كل العمليات الجبائية والتأكد من صحة الوعاء الضريبي، والحدث المنشئ لكل الضرائب والرسوم، كما سجلنا متابعة دقيقة والتزام تام بآجال التصريح الجبائي وكذا التسديد والدفع في الآجال القانونية.

الخطمة

## خاتمة:

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهو ينتج من عدم تقيدها بالالتزامات الجبائية التي يحددها القانون الجبائي، أو عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش والتهرب الضريبي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات، لذا فقد أصبحت المخاطر الجبائية الشغل الشاغل لمعظم أو جل المؤسسات الاقتصادية لما لها من انعكاسات سلبية تؤثر في الأداء المالي للمؤسسة وبالتالي على تحقيق دورها الاقتصادي.

## 1- اختبار صحة الفرضيات:

من خلال تحليلنا ودراستنا للموضوع اتضح لنا:

## صحة الفرضية الرئيسية المتمثلة في:

أن للمراجعة الجبائية دور هام ومساهمة فعالة لتجنب المؤسسة الاقتصادية الوقوع في الخطر الجبائي وتحمل تكاليف مالية إضافية نتيجة لعدم التزامها بالقوانين والتشريعات الجبائية خاصة ما تعلق منها بتحديد الوعاء الضريبي ومجال التطبيق واجال التصريح والتسديد لمختلف الضرائب والرسوم.

## كما تبين لنا صحة الفرضيات الفرعية:

- من خلال الدراسة النظرية تبين لنا صحة الفرضية الأولى المتمثلة في أن المراجعة الجبائية تعتبر أداة تخدم المؤسسة وتساهم في كشف نقاط القوة والضعف لديها من الناحية الجبائية.
- كما تبين لنا صحة الفرضية الثانية المتمثلة في أن المراجعة الجبائية تحدد بشكل دقيق مؤشرات الخطر الجبائي الذي قد تتعرض له المؤسسة الاقتصادية.
- اتضح من خلال الدراسة الميدانية صحة الفرضية الثالثة المتمثلة في أن شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق مديرية التوزيع بالمسيلة تقوم بتسيير عملياتها الجبائية بكفاءة وفعالية وهو ما سمح لها بالحد من الخطر الجبائي.

## 2- نتائج الدراسة:

وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة الى:

## النتائج النظرية:

- أن للمراجعة الجبائية الفعالة دور هام يتمثل في تخفيض التكاليف الجبائية لحساب المؤسسة لتجنب الخطر الجبائي والذي يساهم بدوره في تحسين التسيير العام لهذه الأخيرة. من خلال حرص المؤسسة على التحكم في التزاماتها الجبائية وفق ما تملية التشريعات والقوانين الجبائية.
- تسمح المراجعة الجبائية الفعالة بالكشف عن مواطن الخطر الجبائي للمؤسسة من خلال القيام بالتشخيص الجبائي
- تسمح المراجعة الجبائية بالالتزام بالآجال القانونية للتصريحات الجبائية من خلال التشريعات والقوانين الجبائية.
- المراجعة الجبائية تساهم في تقييم مؤشرات الخطر الجبائي الناتج عن عدم الانتظام الجبائي.

## النتائج التطبيقية:

- احترام مديرية توزيع الكهرباء والغاز المسيلة للقواعد القانونية الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع ساهم بشكل كبير في تجنب الوقوع في الخطر الجبائي وتحمل أعباء وتكاليف مالية إضافية.
- المراجعة الجبائية الفعالة تؤثر إيجابا على المؤسسة الاقتصادية من خلال الحد من الخطر الجبائي كما تبينه دراستنا على مستوى شركة توزيع الكهرباء والغاز -مديرية التوزيع بالمسيلة خلال السنة المالية 2021 حيث توصلنا الى احترام الالتزامات الجبائية وهذا وفق ما نص عليها لتشريع الجبائي.
- للمراجعة الجبائية دور هام من خلال مراجعة مدى التزام المؤسسة بالنصوص القانونية في التشريع الجبائي فيما يخص الوعاء الضريبي وآجال التصريح والتسديد لمختلف الضرائب والرسوم ما يسمح بخفض العبء الضريبي ويجنب الوقوع في المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية.

## 3- التوصيات والمقترحات

استنادا لما سبق يمكن تقديم بعض المقترحات التالية:

- ضرورة القيام بدورات تكوينية في الجانب الجبائي لإطارات المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.
- ضرورة إنشاء مصلحة جبائية مستقلة في المؤسسة مستقلة عن قسم المالية والمحاسبة، وإنشاء قاعدة بيانات تسمح باطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي بشكل دوري.
- تسديد الشركة لضريبة الأرباح على الشركات في شكل أقساط لتجنب الخطر وعدم تكبدها لمبالغ كبيرة.
- أن توكل مهمة المراجع الجبائي لموظفين مؤهلين لأداء هذه المهمة.
- الاستفادة من بعض التجارب الدولية فيما يخص فعالية المراجعة الجبائية.

## قائمة المراجع والمصادر

## مراجع باللغة العربية

## أولاً: الكتب

1. التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط 3، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
2. صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط 1، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010.
3. أحمد لطفي أمين السيد، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
4. الصحن عبد الفتاح محمد وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
5. وامرسون هنريكي وليم توماس، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، ط 1، دار المريخ للنشر، السعودية، 1998.
6. أحمد لطفي أمين السيد، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية للنشر، القاهرة، مصر، 2005.
7. اشتهوي ادريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، ط 5، منشورات قاريونس، بنغازي، ليبيا، 2008.
8. عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية، مطبعة سخري للنشر والتوزيع، ط 2، الجزائر، 2011.
9. بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

## ثانياً: مذكرات ورسائل تخرج جامعية

1. حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة - مؤسسة الحديد والفوسفات " فرفوس " فرع نقل الموارد المنجمية SOTROMINC، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.
2. سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2004.
3. ديلمي عمر، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.
4. مازون محمد أمين، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011.
5. حميداتو صالح، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.

6. لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر - دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة ماجستير، غير منشورة جامعة باتنة، الجزائر، 2009.
7. أبو سرعة عبد السلام عبد الله، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2013.
8. عاد بشير، دور المراجعة الجبائية في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نفضال حاسي مسعود، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011.
9. صديقي مسعود، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد1، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002.
10. عبد الصمد عمر علي، دور المراجعة الداخلية في حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة المدية، المدية، الجزائر، 2009.
11. بوذن لطيفة، المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة أم البواقي، الجزائر، سنة 2008.
12. حاجي نجاة، مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة - دراسة حالة، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011.
13. ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.
14. داشر سعد، عبدلي عبد الحق، المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الدراسات العليا في الجبائية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005.
15. لقيشي فيروز، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة - دراسة حالة مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011.
16. خلاصي رضا، المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجيتها، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2000.
17. شريفي سمية، فعالية تسيير الخطر الجبائي في الشركات البترولية، مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق محاسبي، 2013.
18. شناوي اسماعيل، هندي كريم، أثر الجبائية على التسيير المالي، مذكرة دراسات عليا في الجبائية غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة (الجزائر)، 2005.
19. علي وادة، أثر التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية - دراسة حالة مؤسسة النقل الحضري والشبه الحضري ورقلة ETU، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.

20. عباسي صابر، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012

### ثالثا: ملتقيات وأيام دراسية

- زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، 14-15 افريل 2009

### رابعا: قوانين ومراسيم

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022  
- قانون الرسوم على رقم الاعمال لسنة 2022

### مراجع باللغة الفرنسية

#### أولا: الكتب

- M.Colin ,**la verification fiscal** ,Edition economic ,Paris,1985

#### ثانيا: دراسات

- Ben Hadj Saad Mohamed, **l'audit fiscal dans les PME : proposition d'une demarche pour l'expert-comptable**, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, université de SFAX, 2009.  
- . Atic , **l'audit naissance d'une fonction, étude réalisée par le cabinet astic**, d'après 50 responsable d'audit interne , paris 1985.

#### ثالثا: مذكرات ورسائل تخرج جامعية

- Ridha khellassi, **presentation et mise en place d'une service l'audit fiscal**, memoir de fin d'étude, 2001.  
- Guedrib ben Abderrahmane Mona, **impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal**: une étude menée dans le contexte tunisien, thèse de doctorat en sciences de gestion , university de franche,2013