الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف –المسيلة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع

دور التدقيق الخارجي في كشف الخطر الجبائي
دراسة حالة مؤسسة سونلغاز –المسيلة–

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطلبة:
- شعبي شيماء
- علال سناء

تحت إشراف الدكتور:
– قمان مصطفى.

لجنة المناقشة:

أ.د ولهي بوعلام	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيســا
د. قمـــان مصطـــفى	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
د.رابح طويرات	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية:

2022-2021

وَلِيَعْلَمَ الَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ أَنَّهُ الْحَقُّ مِنْ رَبِّكَ فَيُؤْمِنُوا بِهِ ﴿٥٤ الحج﴾

صدق الله العظيم

شكر وتقدير

بعد شكر الله سبحانه وتعالى الذي أنعم علينا بنعمه الظاهرة منها والباطنة على إتمام هذه الدراسة

نتقدم بخالص الشكر والاحترام إلى أستاذنا الفاضل لإشرافه على عملنا وتقديمه لنا ارشاداته وتوجيهاته الثمينة والمستمرة في سبيل انجاز هذا العمل في أجود إخراج شكلا ومضمونا

"الدكتور قمان مصطفى"

وكل الشكر والتقدير إلى الدكتور **"زواق الحواس"** اللذي ساهم في إتمام هذه الدراسة بدعمنا وتوفير مختلف المراجع

كما نتقدم بالشكر إلى الأستاذ **"بشيري عبد العليم"** لما قدمه لنا من دعم وتوجيهات لإنهاء هذه الدراسة

وكل التقدير والاحترام لجميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير –جامعة المسيلة–

الشكر الجزيل لمجهوداتهم المبذولة وإلى كل من حفزنا وساعدنا ولو بكلمة.

الإهداء

نهدي هذاالعمل إلى "الوالدين الكريمين" الذين لم يبخلوا علينا بجهودهم لنجاحنا

وإلى كافة أفراد عائلتنا وأقاربنا و إلى كل أصدقاء الدرب الذين جمعتنا بهم الصدف فتركوا بصمة

في حياتنا ورافقونا في مشوارنا فكانوا خير الرفقاء

إلى "أستاذنا" الذي أشرف على تأطيرنا ولم يدخر جهدا في سبيل إرشادنا ونصحنا

وإلى كل من علمنا حرفا وسعى إلى دفعنا نحو الأمام "أساتذتنا الكرام"

إلى كل من وسعهم قلبنا ولم تسعهم هذه الورقة.

شيماء، سناء

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	الصفحة
الشكر	
الإهداء	
فهرس المحتويات	I- I
فهرس الأشكال	I
فهرس الجداول	I
مقدمة	أ–هـ
الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة	
تمهيد	7
المبحث الأول: الأسس النظرية للتدقيق الخارجي	8
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الخارجي	8
المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها وخطوات تنفيذه	13
المطلب الثالث: مفاهيم عامة حول المدقق الخارجي	18
المبحث الثاني: الأسس النظرية للخطر الجبائي	23
المطلب الأول: تعريف الخطر الجبائي وأنواعه	23
المطلب الثاني: أسباب ومظاهر الخطر الجبائي	26
المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	29
المبحث الثالث: دور التدقيق الخارجي في تفعيل التسيير الجبائي	32
المطلب الأول: مؤشرات تخضع المؤسسة للتدقيق الجبائي	32

المطلب الثاني: مساهمة المدقق الخارجي في دعم وتفعيل الرقابة الجبائية	36
المطلب الثالث: تقارير المدقق الخارجي ودورها في دعم التدقيق الجبائي	39
خلاصة الفصل	41
الفصل الثاني: دراسة حالة لدور التدقيق الخارجي في كشف الخطر الجبائي مؤسسة سونلغاز	
تمهيد	42
المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة	43
المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة	43
المطلب الثاني: التعريف بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز	44
المطلب الثالث: التعريف بمديرية التوزيع بالمسيلة ميدان الدراسة	50
المبحث الثاني: التدقيق الخارجي كوسيلة لتشخيص الخطر الجبائي بمؤسسة سونلغاز – المسيلة–	55
المطلب الأول: الوضعية الجبائية للمؤسسة	55
المطلب الثاني: أهم الملاحظات التي تم تسجيلها من طرف المدقق الخارجي حول القوائم المالية	56
خلاصة الفصل	59
خاتمة	61
قائمة المراجع	65

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1.1	معايير المراجعة المقبولة عموما	15
2.1	أنواع المخاطر الجبائية	26
1.2	الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز.	49
2.2	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع المسيلة	52

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1.1	الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	16
2.1	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	17
3.1	إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية	17
1.2	جدول يوضح حجم نشاط مديرية التوزيع بالمسيلة سنة 2020	50
2.2	جدول يوضح أنواع الطاقة الكهربائية والغازية	51
3.2	جدول يوضح أنواع الزبائن	51

مقدمة عامة

مقدمة

يظهر أثر التحولات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي شهدتها مختلف دول العالم في تطور حجم ونشاط مختلف المؤسسات، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير، هذا الأمر أدى الى ضرورة تبني مهنة التدقيق الخارجي باعتباره ضرورة حتمية وإلزامية على المؤسسة ووسيلة مؤهلة للحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن الواقع المعاش داخل المؤسسة وتظهر أهميته في تقديم خدماته لجميع الأطراف التي لديها مصلحة في مخرجات هذه المهنة.

تعد التكاليف الجبائية جزءً من التكاليف الكلية للمؤسسة، لذلك فالتحكم في التكاليف الجبائية سيكون عاملا داعما في تحقيق هدف البقاء، ويندرج التحكم في التكاليف ضمن ما يعرف اليوم بالتسيير الجبائي الذي يعتبر عملية إدارة العامل الجبائي في المؤسسة من خلال استغلال المزايا الجبائية من جهة وتجنب الوقوع في الأخطاء الجبائية التي تعرض المؤسسة للعقوبات والغرامات من طرف الإدارة الضريبية من جهة أخرى وهذا ما يعرف بالخطر الجبائي حيث يعد من الأخطار التي تتعرض لها المؤسسة سواءً بطريقة متعمدة أو غير متعمدة، لذلك فإن تسيير الخطر الجبائي يتم من خلال سد مصادره المختلفة المتعددة بإجراءات معينة.

1. مشكلة الدراسة

تخدم حوصلة عمل المدقق الخارجي القائم على مهنة التدقيق الخارجي المؤسسة في الكثير من النواحي وأهمها تلك المرتبطة بالإدارة الجبائية.

بناء على ما سبق تم طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما دور التدقيق الخارجي في كشف الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؟

من خلال الإشكالية الرئيسية تم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- فيما تتمثل مهمة التدقيق الخارجي القائمة على المعايير المتعارف عليها؟
- هل التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات الجبائية يقلل من وقوعها في المخاطر الجبائية؟ وفيما تتمثل هذه المخاطر الجبائية؟
- كيف يساهم المدقق الخارجي في الكشف عن المخاطر الجبائية لدى مؤسسة سونلغاز؟ وكيف يقوم التدقيق الخارجي بتفعيل التسيير الجبائي لدى المؤسسة؟

2. فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة، تم صياغة الفرضيات التالية:

أ. تتم عملية التدقيق الخارجي وفقا لمعايير ومنهجية منظمة يتبعها المدقق الخارجي ومحددة يتبعها المدقق الخارجي ومحددة تمكنه من إبداء رأيه الفني والمحايد حول القوائم المالية والمستندات للمؤسسة محل التدقيق؛

ب. التزام المؤسسة بالتشريع الجبائي ينقص من نسبة ارتكابها للأخطاء الجبائية ويجنبها الوقوع في المخاطر الجبائية؛

ت. الخطر الجبائي هو تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية؛

ث. يساهم التدقيق الخارجي في تفعيل التسيير الجبائي الذي يمكن مؤسسة سونلغاز من جعل التكاليف الجبائية في حدها الأدنى.

3. أهمية الدراسة: تتوضح أهمية الدراسة فيما يلي:

- توضيح مدى أهمية التدقيق الخارجي في المؤسسة باعتباره ركيزة أساسية لها.
- توضيح المكانة المهمة التي يحتلها الجانب الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.
- نظرا لقلة الدراسات التي اهتمت بتفسير مساهمة التدقيق الخارجي في كشف المخاطر الجبائية، وبالتالي هاته الدراسة سوف تساعد وتشجع الباحثين على إجراء دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.

4. أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى توضيح ما يلي:

- التعرف على مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها في المؤسسة الجزائرية؛
- الدراسة العلمية الواقعية التي نلمس من خلالها أرض الواقع، المخاطر الحقيقية التي يكتشفها المدقق الخارجي خلال إعداده التقرير؛
- التعرف على المخاطر الجبائية؛
- تبيان العلاقة بين التدقيق الخارجي والمخاطر الجبائية.

5. أسباب اختيار الموضوع

أهم الأسباب التي أدت إلى اختيار هذا الموضوع هي:

- الميول الشخصي لدراسة هذا الموضوع وارتباطه بالتخصص محاسبة وجباية معمقة؛
- حداثة الموضوع؛

- الأهمية البالغة التي يحظى بها الجانب الجبائي في المؤسسة والمخاطر التي تنتج عنه؛
- تقديم إضافة في هذا المجال من خلال توضيح الدور المهم للتدقيق الخارجي في كشف المخاطر الجبائية.

6. حدود الدراسة

- **الحدود المكانية:** الدراسة ترتكز على دور التدقيق الخارجي في كشف المخاطر الجبائية، لذا كانت الدراسة على مستوى مؤسسة سونلغاز –المسيلة–

7. الحدود الزمنية: الحدود الزمنية لهذه الدراسة كانت حول السنة المالية 2021، وقد تم استخدام الوثائق الخاصة بالسنة المالية 2021 في دراستنا للسنة الدراسية 2022/2021.

8. المنهج المستخدم

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات تم اعتماد المنهج الوصفي من خلال دراسة وثائق المدقق الخارجي المتحصل عليها من مؤسسة سونلغاز–المسيلة– والعمل على تحليلها.

9. الدراسات السابقة

من اهم الدراسات السابقة المساعدة في اختيارنا للموضوع نذكر:

1. **دراسة حميداتو صالح، تحت عنوان "دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012. تحت الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟

تحت الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟

كان أهم ما خلصت إليه الدراسة: أنه في حالة انحراف المؤسسة عن التشريعات الجبائية يعرضها لمخاطر جبائية متعددة وهذا ما يقره التشريع الجبائي باعتبار النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي وللمكلف كل الحرية في إعداد التصريحات الجبائية ولكن القانون الجبائي أعطى للإدارة الضريبية حق مراقبة مدى مصداقية هذه التصريحات ومطابقتها للواقع المالي والاقتصادي لها، ومدى احترام الإجراءات المعمول بها في التصريح والدفع، فالمخاطر الجبائية تزداد كلما ابتعدت المؤسسة عن قواعد التشريع الجبائي.

2. **دراسة قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2009.

تعالج هذه الدراسة موضوع مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات، وأبرزها ظاهرة التهرب الضريبي وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وامتيازات الخزينة العمومية بشكل خاص، لكون الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في رسم وتنفيذ سياستها التنموية يوجد ما يصب منها في قنوات مجهولة.

3. **قحموش، –دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة – الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر،2012/2011.

هدفت الدراسة لاكتشاف العلاقة بين المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث تشكل المراجعة الجبائية عاملا هاما ضمن النظام الضريبي التصريحي، وجودة التصريح تبنى على مدى صحة ودقة المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة. إن إستراتيجية المراجعة الجبائية تعمل على زيادة وتعزيز الالتزام الضريبي الطوعي وكشف وردع حالات عدم الالتزام، كذلك إن التأكيد على تطوير نظام المراجعة الجبائية المقابل لتصريحات المكلفين والمعلومات والحسابات التي يقدموها بحيث يكون موجه وشامل لنسبة كافية من المكلفين حيث يعمل على اكتشاف التجاوزات، وتم اختبار ذلك وفقا لدراسة تقويمية لنتائج المراجعة الجبائية بالإضافة إلى دراسة استبيانيه لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة، وقد تم التوصل من خلالها إلى أن المراجعة الجبائية لها دور إيجابي في تحسين جودة التصريح الجبائي من حيث أن برنامج المراجعة الجبائية وخاصة الفعال وما يتوفر عليه المراجع الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة عمليات المراجعة الجبائية، تمكّن من تشجيع المكلفين على أن تكون تصريحاتهم بالضريبة صحيحة ودقيقة وهذا من شانه زيادة الإيرادات الضريبية

10. هيكل الدراسة

للإلمام بجميع الجوانب تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، كما يلي:

أ. **الفصل الأول:** يعالج الخلفية النظرية للتدقيق الخارجي والخطر الجبائي، حيث قسم إلى ثلاثة مباحث، خصص المبحث الأول إلى الأسس النظرية للتدقيق الخارجي حيث سيتم عرض مفاهيم عامة حول

التدقيق الخارجي ومعايير التدقيق المتعارف عليها وخطوات تنفيذه ومفاهيم عامة حول المدقق الخارجي، أما المبحث الثاني فقد خصص إلى الأسس النظرية للخطر الجبائي، يسلط الضوء في هذا المبحث على تعريف الخطر الجبائي وأنواعه وأسباب ومظاهر الخطر الجبائي وتسيير الخطر الجبائي في المؤسسة، في حين المبحث الثالث قد تناول دور التدقيق الخارجي في تفعيل التسيير الجبائي حيث يعالج هذا المبحث المؤشرات التي تخضع المؤسسة للتدقيق الجبائي ومساهمة التدقيق الخارجي في دعم وتفعيل الرقابة الجبائية وتقارير المدقق الخارجي ودورها في دعم التدقيق الجبائي.

ب. **الفصل الثاني:** بعد الجانب النظري من الدراسة سيتم تسليط الضوء عالى الدراسة الميدانية والتي كانت بمؤسسة سونلغاز –المسيلة– لإثراء عملية البحث، والتوصل إلى تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها بهدف اختبار صحة الفرضيات والإجابة على إشكالية البحث.

الفصل الأول

تمهيد

فضلا عن الأهمية التي تكتسبها الضرائب على مستوى الاقتصاد ككل من خلال مساهمتها في النفقات العامة للدولة، فإنها تكتسي الأهمية ذاتها على مستوى المؤسسة، فالمؤسسات التي تحرص على بقائها واستمرارها تولي أهمية كبيرة لهذا النوع من النفقات أو الالتزامات فتحاول أن تتحكم فيها وتسيرها وتتجنب مخاطرها وتحاول الاستفادة من مزاياها وتجنب سلبياتها المتمثلة أساسا في المخاطر الناتجة عن سوء تسييرها والتحكم فيها، وباعتبار المخاطر الجبائية نوعا من أنواع المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية تسعى بكل الطرق والأساليب والتقنيات المتاحة أمامها من اجل تجنب المخاطر.

الامر الذي أدى الى ضرورة ظهور أو تبني نظام محايد يقوم بفحص مدى صحة ومصداقية القوائم المالية والتصريحات الجبائية المقدمة من طرف المؤسسة في ظل تضارب مصالح المؤسسة والإدارة الضريبية، هذا النظام ينتج عنه ملاحظات حول الوضعية الجبائية للمؤسسة تحاول المؤسسة من خلالها تجنب الوقوع في المخاطر الجبائية التي تنجر عنها أعباء إضافية للمؤسسة هي في غنى عنها، هذه الملاحظات تكون في شكل تقرير من طرف المدقق الخارجي.

على ضوء ما سبق سيتم التعرف على التدقيق الخارجي والمخاطر الجبائية والعلاقة بينهما من خلال ثلاث مباحث والمتمثلة في:

- الأسس النظرية للتدقيق الخارجي.
- الأسس النظرية للمخاطر الجبائية.
- دور التدقيق الخارجي في تفعيل التسيير الجبائي.

المبحث الأول: الأسس النظرية للتدقيق الخارجي

مع كبر حجم وتوسع المؤسسات وانفصال الملكية عن الملاك أصبحت فكرة وجود تدقيق خارجي ضرورة حتمية وهذا راجع لاحتياج الأطراف ذات المصلحة لقوائم مالية مصادق عليها من طرف شخص مؤهل (مدقق خارجي) يقوم هذا الشخص بإعداد تقرير فني محايد يبدي فيه رأيه حول صدق وشرعية الحسابات السنوية المعروضة.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الخارجي

في هذا المطلب سيتم التعرف على مفهوم التدقيق الخارجي وأنواعه، أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه.

أولا: مفهوم التدقيق الخارجي وأنواعه

سيتم تسليط الضوء على مفهوم التدقيق الخارجي وأنواعه كالآتي:

1.مفهوم التدقيق الخارجي

تعددت تعاريف التدقيق الخارجي، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وفيما يلي ذكر لبعض هذه التعاريف:

التعريف الأول: يقصد بالتدقيق الخارجي أنه " التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطاء المصداقية حتى تنال القبول والرضي لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرون، البنوك)."[1]

التعريف الثاني: "يعرف بأنه الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة، ومن ناحية أخرى فإنه ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع التدقيق."[2]

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "**المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط3، 2006، ص30.

[2] هادي التميمي، "**مدخل إلى التدقيق**"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط03، 2006، ص20.

التعريف الثالث: يمكن تعريف التدقيق الخارجي بكونه: " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم الموجودة التي أنتجت تلك المعلومات."[1]

من خلال ما سبق التدقيق الخارجي "هو وظيفة تتم من طرف مدقق مؤهل مستقل عن المؤسسة من أجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وصحة وشرعية المعلومات المحاسبية وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية ".

2.أنواع التدقيق الخارجي

باعتبار التدقيق الخارجي نوع من أنواع التدقيق وأهم أنواعه، فإنه بدوره يحتوي على عدة أنواع نذكر تقسيمات هذه الأنواع كالتالي: [2]

1.2. من حيث حجم التدقيق: ينقسم إلى نوعين:

أ- التدقيق الكامل: وهو الذي يتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المؤسسة خلال الفترة المحاسبية بمعنى يكون تدقيق شامل للعناصر والنواحي التالية:

- جميع الأوراق والملفات والسجلات والدفاتر ومختلف العمليات الصغيرة والكبيرة على حد سواء؛
- جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على خلاف أنواعها؛
- جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة.

ب- التدقيق الجزئي: وهو الذي يتضمن تدقيق بعض العمليات في شكل عينات لمختلف العمليات التي تمت خلال الفترة ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المدقق:

- بعض قيود العمليات دون غيرها بالإضافة إلى عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات؛
- عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات.

2.2. من حيث الإلزام في التدقيق: ينقسم إلى نوعين:

أ- التدقيق الإلزامي: وهو الملزم بنص القانون في الدولة المعنية ومثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق خارجي أو ما يعرف

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص16.

[2]. محمد السيد سرايا، "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية"، 2007، ص 39.

بمراقب حسابات قانوني للمؤسسة يتولى التدقيق في حساباتها، وقوائمها المالية، وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة مدقق خارجي، وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة قرار تعيينه وتحديد أتعابه.

ب- التدقيق الاختياري: وهو الذي يتم دون إلزام معين بقانون أو لائحة معينة، وهناك تدقيق تطلبه إدارة المؤسسة لتحقيق غرض معين أو للتحقق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة التدقيق ومثال ذلك:

- تدقيق وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة وتدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة؛
- تدقيق أوراق ومستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما.

3.2. من حيث توقيت التدقيق: ينقسم نوعين هما:

أ- التدقيق المستمر: وهو التدقيق الذي يتم لعمليات المؤسسة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة (أسبوعيا مثلا) أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة وهذا النوع يتبعه المدقق خاصة في حالة:

- ما إذا كانت المؤسسة تتميز بكبر الحجم وعملياتها كبيرة ومتعددة؛
- توافر عدد كبير من مساعدي المراجع الأمر الذي يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

ب- التدقيق النهائي: وهو التدقيق الذي يبدأ بعد انتهاء إدارة الحسابات من أعمالها وإعداد القوائم والحسابات الختامية وفي أغلب الأحيان يتفرغ المدقق وبعض مساعديه لفترة زمنية معينة أسبوع أو أسبوعين بعد انتهاء السنة المالية للمؤسسة لفحص حسابات وعمليات المؤسسة والتأكد من أن ما تحقق من نتائج يعبر تعبيرا صادقا عما أنجز من أعمال، ويقوم بعد ذلك بإعداد التقرير المطلوب منه.

4.2. من حيث طبيعة إجراء التدقيق الميداني: وينقسم إلى ثلاثة أنواع هي:

أ- التدقيق المستندي: من المتعارف عليه محاسبيا أن جميع العمليات المالية من داخل أو خارج المؤسسة لابد أن تتم من خلال أدلة إثبات معينة وهي متعارف عليها بالمستندات والتي تستعمل لتسجيل العمليات دفتريا في السجلات والدفاتر الخاصة بذلك في شكل قيود دفترية معينة، ونستطيع القول أن هذه المستندات يعتبرها المدقق من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها باعتبارها من إجراءات التدقيق المتعارف عليها ومن أهم المستندات فواتير البيع والشراء، عقود الإيجار، الملكية التوظيف وكشف حساب البنك، الاستثمارات الخاصة بالصرف...الخ.

ويقوم التدقيق المستندي بناء على المقارنة التي يجريها المدقق الخارجي بين البيانات الواردة في المستند بما تم تسجيله في الدفاتر من قيود ويقوم من ناحية أخرى بفحص مدى سلامة المستند وصحته وقانونيته.

ب- التدقيق الحسابي: وهو التدقيق الذي يقوم به المدقق في المرحلة التالية بعد انتهائه من التدقيق المستندي ويتمثل في قيامه بالتدقيق الرقمي لكل ما تم تسجيله في الدفاتر والسجلات المحاسبية من حيث القيمة والكمية في نفس الوقت ويشتمل على النواحي التالية:

- التحقق من الأرصدة الافتتاحية لجميع الحسابات ومطابقتها مع الأرصدة الواردة في الميزانية عن السنة المالية السابقة؛
- التدقيق في جميع صفحات دفتر اليومية وترحيل هذه المجاميع من صفحة لأخرى؛
- التدقيق في ترصيد جميع الحسابات المدينة منها والدائنة ونقل هذه الأرصدة إلى ميزان المراجعة المعد في نهاية السنة المالية؛
- التدقيق في النتائج النهائية لنشاط المشروع من صافي أرباح أو خسائر وطريقة التصرف فيها.

ج -التدقيق الفني: يتمثل في الإجراءات التي يقوم بها المدقق للتأكد من الاتي:

- مدى صحة ودقة وتقويم أصول وممتلكات المشروع؛
- مدى صحة ودقة وتقويم التزامات المشروع للأطراف المختلفة؛
- مدى صحة ملكية المشروع للأطراف المختلفة؛

ويمكننا ذكر بعض الإجراءات التي يستخدمها مثل الجرد المادي أو الفعلي، المصادقات، الاستفسارات والمقاربات والتي ستكون محل تفصيل لاحقا، وكل ذلك بغرض تمكين المدقق من إبداء الرأي الموضوعي في مدى صحة وسلامة المركز المالي للمشروع.

ثانيا: أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه

تزداد أهمية التدقيق الخارجي بزيادة حجم المؤسسات وبتلبية خدمات الأطراف المستفيدة وهي تواكب أيضا تطور أهداف التدقيق الخارجي فبتعدد هذه الأخيرة تتوطن هي أيضا، وفيما يلي أهمية التدقيق واهدافه.

1.أهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية التدقيق الخارجي إلى كونه وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن بين هذه الاطراف ما يلي:

أ- إدارة المؤسسة: إن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط، ومراقبة القرارات الحالية والمستقبلية ومراقبة التدقيق يجعل المراجع الحافز للقيام بهذه المهام وكذلك قيادة مراجعة البيانات المالية للاستثمار لمثل هذه المؤسسة.[1]

ب-المستثمرين: تعتمد هذه الطائفة على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

ت-البنوك التجارية: تعتمد البنوك التجارية على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلبات الحصول على قروض وتسهيلات ائتمانية منها.

ث-رجال الاقتصاد: تعتمد هذه الفئة على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل الوطني وفي التخطيط الاقتصادي.

ج-الهيئات الحكومية: الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها (التخطيط والرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات...إلخ).

مما سبق تعتمد مجموعات مختلفة من المجتمع في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المصادق عليها من طرف المدقق الخارجي.[2]

2.أهداف التدقيق الخارجي: تتمثل أهداف التدقيق الخارجي فيما يلي:[3]

- التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها؛
- اكتشاف ما قد يوجد في بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة على التدقيق في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر أو في المستقبل؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛
- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع وطباعة، الطبعة الثانية عمان، الاردن، 2009، ص19.

[2] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان،2012، ص23-24.

[3] نواف محمد عباس الرياحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن،2009، ص20-21.

- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة للأهداف المرسومة؛
- تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية أي النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.

المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها وخطوات تنفيذه

في هذا المطلب سيتم تسليط الضوء على معايير التدقيق المتعارف عليها وخطوات تنفيذه.

أولا: معايير التدقيق المتعارف عليها

تجدر الإشارة إلى أنه توجد تفرقة واضحة بين إجراءات التدقيق ومعايير التدقيق، ففي مجال التدقيق يشير مصطلح إجراءات التدقيق إلى الطرق والأساليب التي يستخدمها المدقق للقيام بعملية الفحص وتختلف هذه الإجراءات من فحص إلى آخر طبقا لظروف كل حالة على حدى، أما معايير التدقيق فهي مقاييس لجودة أداء المدقق للإجراءات وللأهداف التي يجب تحقيقها باستخدام الإجراءات التي يتبناها المدقق في الفحص، فالمعايير هي النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة العمل الذي يقوم به المدقق[1]، وبذلك فان أداء عملية التدقيق تتطلب مجموعة من القواعد والمعايير والإرشادات حتى تكون أكثر دقة وذات جودة عالية وتلبي الهدف الذي تسعى لتحقيقه وبهذا تم إصدار ثلاث مجموعات رئيسية لمعايير التدقيق المتعارف عليها من طرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين وتتمثل هذه المجموعات فيما يلي:

أ- المعايير العامة أو الشخصية

جاء وصف هذه المعايير بأنها عامة لكونها هي أساس معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق ووصفت بالشخصية لأنها تتعلق خاصة بمدقق الحسابات الخارجي ويمكن حصر هذه المعايير في النقاط التالية[2]:

- التأهيل العلمي والعملي لأداء وظيفة التدقيق؛
- الاستقلال والحياد في أي عمل يقوم به المدقق؛
- بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بقواعد السلوك المهني.

ب- معايير العمل الميداني

[1] محمد فيومي وعوض لبيب،" **أصول المراجعة**"، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية 1998، ص34.

[2] احمد قايد نور الدين، "**التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**"، الطبعة الأولى، دار لجان للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص22، (بتصرف).

يقوم المدقق بإعداد سجل يشتمل على إجراءات التدقيق والأدلة التي تم فحصها، والنتائج التي تم التوصل إليها وموازين التدقيق ونسخ من محاضر جلسات مجلس الإدارة وتوظيف لنظام الرقابة الداخلية وتحليل لمختلف الحسابات ومذكرات تسوية البنوك والكشوف التفصيلية لبعض البنود القوائم المالية، وجميع المعلومات الهامة المتصلة بعملية التدقيق، وهذه السجلات في مجموعها تسمى أوراق المراجعة، ولما كانت عملية التدقيق تستغرق وقتا وجهدا كبيرين سواء بالنسبة للمدقق أو مساعدوه، فانه قد يتهاون مساعدوه في بعض الإجراءات العملية وبذلك يعد مخالف لمستويات ومعايير الأداء المهني[1].

ومما سبق يمكن حصر معايير العمل الميداني في البنود التالية[2]:

– يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين أن وجد وبطريقة مناسبة وفعالة؛

– يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق؛

– يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة والشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق.

د–معايير إعداد التقرير

باعتبار تقرير المدقق ما يقره بالنسبة لما دققه أو ما يشهد به عن مدى دقة وصدق الإعمال المالية في المؤسسة، حيث يكون مهم للجهات الخارجية عن المؤسسة والتي تتعامل معه، وتطمئن الى مدى قوة المركز المالي ومهما للجهات الداخلية لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة[3].

مما سبق ونظرا لأهمية التي يمتاز بها تقرير المدقق الخارجي يجب أن يحتوي على مجموعة من المعايير وتتمثل فيما يلي:

- توضيح ما إذا كانت القوائم المالية الختامية قد تم تصويرها طبقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- بيان مدى ثبات المشروع على تطبيق المبادئ المحاسبية؛
- بيان مدى إفصاح القوائم المالية بشكل كافي عن جميع البيانات الجوهرية؛
- ضرورة الإفصاح عن رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة[1].

---

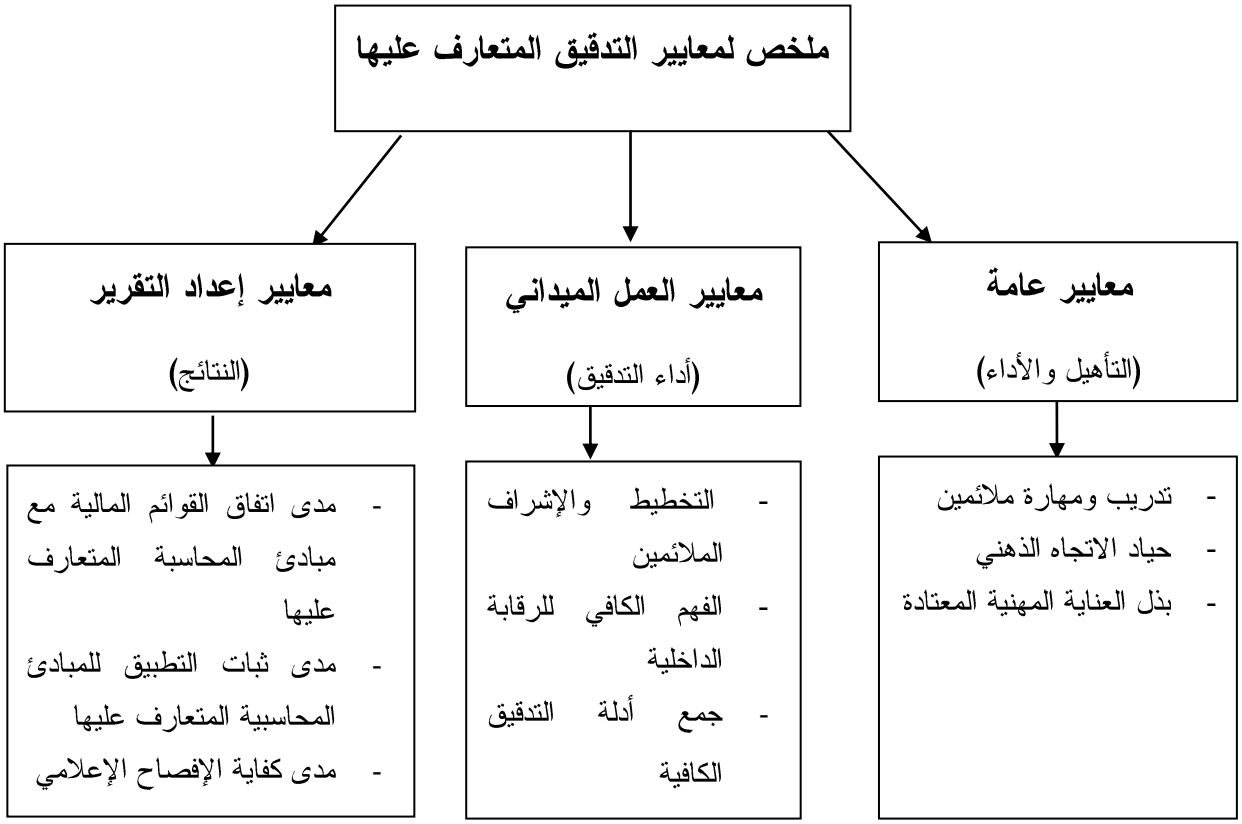
[1] منصور حامد محمود وآخرون، **أساسيات المراجعة**، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1998، ص46.

[2] محمد التهامي طواهر ومسعود الصديقي، مرجع سبق ذكره، ص38

[3] أبو الفتوح على فضاله، **المراجعة العامة**، الطبعة الثانية، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1996، ص25,.

وللتوضيح أكثر يمكن تبيان هذه المعايير من خلال الشكل رقم (01).

الشكل رقم (1.1): معايير المراجعة المقبولة عموما



المصدر: ألفين أرنيز وجيمس لوك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي واحمد حجاج، الجزء الأول،**" المراجعة مدخل متكامل"**، دار المريخ للنشر2009، ص 42.

ثانيا: خطوات تنفيذ التدقيق الخارجي

لكي تحقق مهنة التدقيق الخارجي أهدافها بكفاءة عملية وفعالية، فإنها تفرض على المدقق الخارجي ثلاث خطوات رئيسية تتابعيه تكمل كل منها الأخرى وكل خطوة رئيسية تتضمن مجموعة من الخطوات الفرعية، يجب عليه إتباعها أثناء قيامه بتنفيذ المهمة وهو كل ما أكدته معايير التدقيق العامة. وتتمثل الخطوات الرئيسية العامة في:

1. الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

[1] عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، **المراجعة الخارجية (موضوعات متخصصة)**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص377.

تعتبر هذه الخطوة من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال التدقيق الخارجي. لذلك فان المدقق الخارجي يبدأ انطلاقته بهذه الخطوة وعلى ضوء نتائجها يحدد تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته. أما نوعية ومقدار هذه المعلومات التي عليه القيام بجمعها فيحددان حسب أهدافه ومسؤولياته[1]. وهي تتضمن الخطوات الفرعية كما يبينه الجدول رقم (01):

الجدول رقم (1.1): الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

الخطوات الفرعية	المعلومات
1) أشغل أولية	- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة؛ - التنظيم المهني؛ - عناصر المقارنة بين المؤسسات؛
2) اتصالات أولى مع المؤسسة	- حوار مع المسؤولين؛ - زيارات ميدانية؛ - التعرف على الوثائق الداخلية؛
3) انطلاق الأشغال	- تكوين الملف الدائم؛ - إعادة النظر في برنامج التدخل.

المصدر: محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص68.

2.فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

وجب أولا توضيح بصورة مختصرة مفهوم نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

- **نظام الرقابة الداخلية:** على حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز

[1] عبد السلام عبد الله أبو سرعة: " **التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KRMG مجني وحازم وشركائهم– محاسبون قانونيون– وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية**"، رسالة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر –3–، 2010، ص76.

ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة،[1] وذلك موضح في الجدول رقم (02).

الجدول رقم (2.1): دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

الخطوات الفرعية	المعلومات
1) جمع الإجراءات	- استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح؛ - ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.
2) اختبارات التطابق(الفهم)	- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.
3) تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية	- نقاط قوة النظام؛ - نقاط ضعف النظام.
4) اختبارات الاستمرارية	- اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.
5) تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	- نقاط قوة النظام؛ - ضعف وقصور النظام؛ - النتائج.

المصدر: محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص71.

3.فحص الحسابات والقوائم المالية

بعد أن ينتهي المراجع من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية[2]، كما تم توضيحها في الجدول رقم (03):

الجدول رقم (3.1): إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية

الخطوات الفرعية	المعلومات

[1] مسكين الحاج، طلحة مختار **"التدقيق الداخلي ونظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية: دراسة تطبيقية بمؤسسة نفطال–وحدة ولاية السعيدة**، مجلة المالية والأسواق، المجلد06/العدد: 01(2019)، 2019–12–25، ص154.

[2] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، **مرجع سبق ذكره**، ص82.

1. تحديد أثار تقييم نظام الرقابة الداخلية	إعادة النظر في برنامج المراجعة: – تخفيف البرنامج؛ – تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية؛
2. اختبارات السريانية والتطابق	– اختبارات التطابق (إعادة النظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية)؛ – اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية؛ – التطابق بواسطة المصادقات الخارجية؛
3. إنهاء عملية المراجعة	– التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة؛ – فحص الأحداث ما بعد الميزانية؛ – فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية؛ – إعادة النظر في أوراق العمل؛ – إصدار الرأي.

المصدر: محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،

المطلب الثالث: مفاهيم عامة حول المدقق الخارجي

في هذا المطلب نعالج مفهوم المدقق الخارجي واجراءات تعيينه وعزله.

أولا: تعريف المدقق الخارجي وإجراءات تعيينه وعزله

للمدقق الخارجي عدة تعاريف نسلط الضوء على أهمها، ونعالج إجراءات تعيينه وعزله.

1. تعريف المدقق الخارجي

التعريف الأول: "يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 الجزائري المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر كما يلي: يعد محافظ حسابات في مفهوم

هذا القانون" كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[1]

التعريف الثاني: "المدقق الخارجي هو الشخص الذي يقوم بعملية تدقيق حسابات المنشآت والمؤسسات تختلف في طبيعة نشاطها وحجمها وتقديم تقرير يبدي فيه رأيه حول القوائم المالية، وقد يقوم أحيانا وبتكليف من المؤسسة بإجراء دراسات أو أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة لحساب الإدارة".[2]

التعريف الثالث: "يمكن تعريف أيضا على أنه ذلك الشخص الذي يكون قانوني ومستقل ومحايد وليس له علاقة مباشرة بالمؤسسة، ويمكن الاعتماد عليه حيث تعرض عليه كافة البيانات المحاسبية والمالية وأن تشمل هذه المعلومات المحاسبية والمالية رأيه المكتوب والموقع منه بشأنها".[3]

من خلال ما سبق المدقق الخارجي "شخص مؤهل علميا ومهنيا يتمتع بالاستقلالية التامة يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة فحص ومراقبة حسابات المؤسسة والمصادقة عليها وبلورة النتائج المتحصل عليها في شكل تقرير يبدي فيه رأيه الفني والمحايد حول صدق وشرعية الحسابات خلال السنة المالية".

2.إجراءات تعيين المدقق الخارجي

الاستعانة بالمدقق الخارجي يعد أمر ضروري بغض النظر عن الشكل القانوني للمؤسسة حيث ينص عليه في العقد التأسيسي لشركات المساهمة وشركات الأشخاص، أما المؤسسات الفردية على الرغم من أنها غير ملزمة بذلك إلا أنها تجد نفسها مجبرة بضرورته من بعض الجهات الرسمية أو جهة أخرى كالمصارف في حال تقدمها للاقتراض منها.

يتم تعيين المدقق الخارجي في الشركات الفردية بواسطة صاحب المشروع، أما في شركات الأشخاص فأمر تعيينه يكون باتفاق الشركاء، ويكون بواسطة الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة وأحيانا تفوض الجمعية العامة مجلس الإدارة أو الإدارة العليا للشركة لتعيين المدقق الخارجي ولكن يجب أن يتم هذا التفويض في أضيق الحدود وذلك حفاظا على استقلالية وحياد المدقق الخارجي لأن عمله هو إبداء الرأي حول القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة.[4]

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**: العدد42، 11يوليو، ص7.

[2] زهير عيسى، **تدقيق الحسابات الإجراءات** العلمية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، 2005، ص99.

[3] عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص197.

[4] زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009، ص135.

إجمالا تعيين المدقق الخارجي حسب المواد 26-27-28-29-30 من القانون 10-01 الجزائري هو كالاتي:[1]

- تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية؛
- تحدد عهدة المدقق الخارجي بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة؛
- لا يمكن تعيين نفس المدقق الخارجي بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات؛
- في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين يتعين على المدقق الخارجي إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة المدقق الخارجي؛
- عندما تعين مؤسسة أو هيئة مؤسسة مدقق خارجي بصفة مدقق خارجي فان هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية مدققا خارجيا يتصرف باسمها؛
- عندما تقرر مؤسسة تعيين أكثر من مدقق خارجي، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام القانون؛
- يتعين على المدقق الخارجي أو مسير مؤسسة أو تجمع مدققين خارجيين، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة مدقق خارجي عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما.

3.إجراءات عزل المدقق الخارجي

عزل المدقق الخارجي هو من حق الهيئة العامة للمساهمين سواءً كانت هي التي قامت بتعيينه أو جهة أخرى وذلك أمر بديهي لأن المدقق وكيل بأجر من تلك الهيئة، فلها إذن حق تغييره في أي حال من الأحوال، إذ يعتبر وكيل عن المساهمين في حدود المهمة الموكلة إليه فلها إذن حق عزله وتغييره في نهاية السنة المالية، وضع جواز عزل المدقق خلال السنة المالية وذلك منعا للعزل التعسفي.

إلا أن ذلك لا يكفي لحماية المدقق وضمان استقلاليته إذا لم يتطرق قانون المؤسسات ولا قانون مهنة التدقيق الخارجي إلى عدم جواز عزله جزافيا، وتوجب على المؤسسات بيان أسباب تغيير المدقق ومناقشة هذه الأسباب معه واقتناع المجلس والجمعية بهذه الأسباب إذ يشعر المدقق أن عزله يستند إلى أسباب معقولة ومبررات سائغة ومقبولة تتيح له فرض الدفاع عن نفسه[2]، وتتمثل هذه الأخيرة في:

- الاستقالة أو الاعتذار أو الامتناع عن العمل أو الوفاة؛

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**: العدد42، 11 يوليو 2010، ص-ص 6-7-8.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط4، 2007، ص-ص112-113.

- فقدان الأهلية المدنية لحكم بخيانة أو جريمة أخلاقية مخلة بالشرف؛
- عدم التفرغ للمهنة أو القيام بأعمال محظورة عليه؛
- القيام بتصرف مخل بالمسؤوليات المنسوبة إليه؛
- القيام بتصرف يسئ إلى كرامة المهنة والزملاء؛
- القيام بتصرف مخل بالقواعد وآداب السلوك المهنية؛
- المضاربة باسهم الشركة التي يدقق حساباتها.[1]

ثانيا: مفهوم تقرير المدقق الخارجي وأنواعه:

سيتم التعرف على مفهوم تقرير المدقق الخارجي وأنواعه

أ- تعريف التقرير

تقرير المدقق الخارجي يمكن أن يعرف على أنه ملخص مكتوب يبدي فيه لمدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف المعنية ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات.[2]

ب- أنواع التقارير

إن التقارير إما أن تكون تقارير نظيفة [غير تحفظية] مع إضافة فقرة الشرح. تقارير متحفظة وذلك بإضافة عبارة [باستثناء] بعد عبارة [رأينا] تقارير مخالفة [سالبة أو عكسية] وهي تقارير تبين أن الميزانية العامة لا تمثل المركز المالي، أن الأرباح والخسائر [قائمة الدخل] لا تمثل النشاط للسنة [الفترة] المنتهية بتاريخ الميزانية وتقارير عدم إعطاء، أي أن المدقق لا يتمكن من إبداء [إعطاء] الرأي،[3] ومن هنا يمكن شرح هذه الأنواع كالاتي:

1. تقرير نضيف "رأي مطلق أو غير متحفظ"

عندما يفحص المدقق الخارجي دفاتر المؤسسة ومستنداتها، ويراجع ميزانيتها وحساب الأرباح والخسائر، ويحقق موجوداتها والتزاماتها، ويجد أنها تعبر بوضوح عن مركزها المالي وعن نتائج عملياتها عن السنة المالية المنتهية، ويبين له انتظامها ويتأكد من عدم مخالفات لأحكام القانون أو لنظام المؤسسة

---

[1] حمادي نبيل، **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي-الشلف-، الجزائر 2008/2007، ص55.

[2] غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية**، دار المسيرة، عمان، ط1، 2006، ص114.

[3] هادي التميمي، **مرجع سابق**، ص39.

الأساسي، فانه يصدر هذا التقرير يبدي فيه رضاه عن النتائج التي توصل إليها، ويثبت فيه رأيه بان المؤسسة تمسك حسابات منتظمة، وأن ميزانيتها تعبر بوضوح عن حقيقة مركزها المالي، وأن حساب الأرباح والخسائر يعبر عن صحة نتائج نشاط المؤسسة خلال السنة المالية المنتهية وأن البيانات التي جاءت في تقرير الإدارة متفق مع ما هو ثابت في دفاتر المؤسسة ومستنداتها.[1]

2. تقرير بتحفظ

يقوم المدقق الخارجي بالإدلاء برأي متحفظ إذا لاحظ أثناء عمله أو رأى في البيانات والقوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون في هذه الحالة يكون مجبرا على تسجيل تحفظاته واعتراضاته التي يرى أنه من الضروري الإشارة إليها. كما يجب أن يشتمل تقرير المدقق على فقرة خاصة مستقلة تفصح عن أسباب التحفظ الذي ورد في التقرير.[2]

3. تقرير سلبي "معاكس"

وهو التقرير الذي يتضمن رأيا معاكسا عندما يتأكد المدقق بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الحقيقية لواقع المؤسسة وعندما يجد المدقق أن التحفظ في تقريره غير كافيا للإفصاح عن النقص أو التظليل في القوائم المالية ويجب على المدقق بيان أسباب إصداره للرأي السلبي والذي يكون في الحالات الآتية:

– عدم رضا المدقق عما تكنه القوائم المالية من معلومات وأنها لا تمثل الصورة الصادقة والعدالة للوضع المالي؛

– عدم التوافق بينه وبين الإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر والسجلات مثل: التزوير، والتضليل مما يؤثر على عدالة القوائم المالية.

4. تقرير الامتناع عن إبداء الرأي

يمتنع المدقق الخارجي عن إبداء الرأي حول البيانات المالية في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وقد يمتنع عن إبداء رأيه بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي ونتائج الأعمال. في هذه الحالة يجد أنه من الصعب تكوين رأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة. فيمتنع عن إبداء الرأي في الحالات الآتية:

---

[1] علي سيد قاسم، **مراقب الحسابات– دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة**، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص200.

[2] زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق**، دار البداية، ط1، عمان، 2010، ص104.

– في حالة عدم السماح للمدقق بإرسال مصادقات من العملاء للتحقق من أرصدتهم، أو إرسال مصادقات للدائنين للتحقق من رصيد المؤسسة لديهم؛

– القيام بعملية الجرد مع عدم حضور المدقق أو من ينوب عنه وعدم تمكنه من فحص الأرصدة في تاريخ لاحق؛

– في حالة عدم قناعة المدقق بقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية العمومية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم.

المبحث الثاني: الأسس النظرية للخطر الجبائي

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش أو التهرب الضريبي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الادارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية.

المطلب الأول: تعريف الخطر الجبائي وأنواعه

يتضمن هذا المطلب عدة تعاريف للخطر الجبائي وأنواع هذه المخاطر.

أولا: تعريف الخطر الجبائي

هناك عدة تعاريف منها:

التعريف الأول:" الخطر الجبائي يتمثل في "عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فهو نتيجة لتعقد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية إتجاه هذا التشريع ".[1]

التعريف الثاني:" ويعرف الخطر الجبائي بأنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، تتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، ينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد أو الغموض في النظام الضريبي".[1]

[1] إسماعيل الشناوي، كريم هندي، **أثر الجباية على التسيير المالي**، مذكرة دراسات عليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005، ص75.

التعريف الثالث: "يتمثل الخطر الجبائي في تكاليف إضافية تتحملها المؤسسة نتيجة عدم معرفتها والتزامها بالقواعد الجبائية التي ينص عليها القانون الجبائي أو استعمالها لامتيازات جبائية دون تحقيق شروط الاستفادة منها"[2].

مما سبق " الخطر الجبائي هو تحمل المؤسسة لأعباء جبائية إضافية نتيجة عدم التزامها بالقوانين الجبائية سواء بصفة معتمدة أو غير معتمدة تتمثل هذه المخاطر في الغرامات والعقوبات".

ثانيا: أنواع الخطر الجبائي

هناك من يرى أن المخاطر الجبائية تكون إما مخاطر خاصة أو مخاطر عامة، تنقسم المخاطر الخاصة إلى مخاطر المعاملات، مخاطر تشغيلية، مخاطر الالتزام مخاطر المحاسبة المالية، في حين أن المخاطر العامة تشمل مخاطر المحافظ، مخاطر الإدارة، ومخاطر السمعة وتكون كالاتي:

1. مخاطر خاصة: تتمثل المخاطر الخاصة في:[3]

1.1. مخاطر المعاملات

كلما كانت المعاملة أكثر تعقيدا وغير روتينية وغير عادية، كلما زادت قدرتها على توليد الشكوك الضريبية وبالتالي المخاطر الضريبية، والمؤسسة تكون أكثر عرضة لمخاطر المعاملات في ظروف معينة مثل:

- عدم معرفة الممارسات الإدارية؛
- عدم إدراك المخاطر المرتبطة بالمعاملة ووثائقها القانونية.

هذه المعاملات محفوفة بالمخاطر لأن الإجراءات التي تضعها المؤسسة بشكل عام تتعلق بالمعاملات العادية (الروتينية) مثل: الشراء، البيع، تقديم تصريحات ... الخ.

2.1. مخاطر تشغيلية

---

[1] صالح حميداتو، سارة ميسي، **الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة**، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد04(العدد02)، 2019/12/31، ص 69.

[2] صابر عباسي: "**أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية– دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة– الجزائر**–"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص59.

[3] TALYA Segal, WARREN Maroun, **Tax risk management analysis: comparison between the United States of America, the United Kingdom and South Africa**, journal of Economic and financial sciences, vol7(2) July 2014, P377.

المخاطر الجبائية التشغيلية تتعلق بالمخاطر الخاصة بتطبيق القوانين واللوائح الضريبية التي تحكم العمليات اليومية للمؤسسة، وهذه المعاملات لها مستويات مختلفة من المخاطر الجبائية، وتختلف شدتها تبعا إذا كانت الوظيفة الضريبية تقترب من مسار هذه المعاملات. وتشتمل المخاطر التشغيلية جميع الخدمات وجميع الأشخاص المرتبطين أو غير المرتبطين بالوظيفة الجبائية ومن أمثلة ذلك: التموين، النقل، محاسبة المحزونات، الموظفين، الخزينة والمالية، التجارة، الفواتير، التسليم الاستثمار، المحاسبة...الخ.

3.1. مخاطر الالتزام

تشير مخاطر الامتثال إلى مخاطر سوء تطبيق القوانين الضريبية سواء كان ذلك بسبب الاحتيال أو الخطأ، حيث يعد إصدار قوانين ضريبية جديدة إلى جانب التعقيد المتزايد للأحكام الضريبية مصدرا رئيسيا لمخاطر الامتثال.

4.1. مخاطر المحاسبة المالية

المحاسبة هي أداة لحساب وتركيب الوعاء الضريبي، فهي تعتبر أساس الرقابة الجبائية واكتشاف أوجه القصور الجبائية، والمحاسبة أيضا تجسد خيارات تسيير النتيجة الجبائية وبالتالي تعتبر المحاسبة هي مصدر التهديد الجبائي الأول.

2.المخاطر العامة

تشمل المخاطر العامة كل من مخاطر المحافظ، مخاطر الإدارة، مخاطر السمعة، وهي كالتالي:[1]

1.2. مخاطر المحافظ

تتعلق مخاطر المحافظ بالمستوى الكلي الإجمالي للمخاطرة عند تناول مخاطر المعاملات والتشغيل والالتزام ككل، وتبحث في التفاعل بين هذه المخاطر، فمثلا قد تكون المعاملات الفردية ادني من حد المخاطرة، ولكن عند دمج عدد من المعاملات قد لا يكون المركز التراكمي مقبولا.

2.2. مخاطر الإدارة

هناك عدد قليل من المؤسسات من تقوم بوضع سياسة رسمية لإدارة مخاطر الضرائب، وتكمن المخاطر الحقيقية في عدم كفاية إدارة هذه الناحية بسبب انعدام المهارات والموارد أو الوقت.

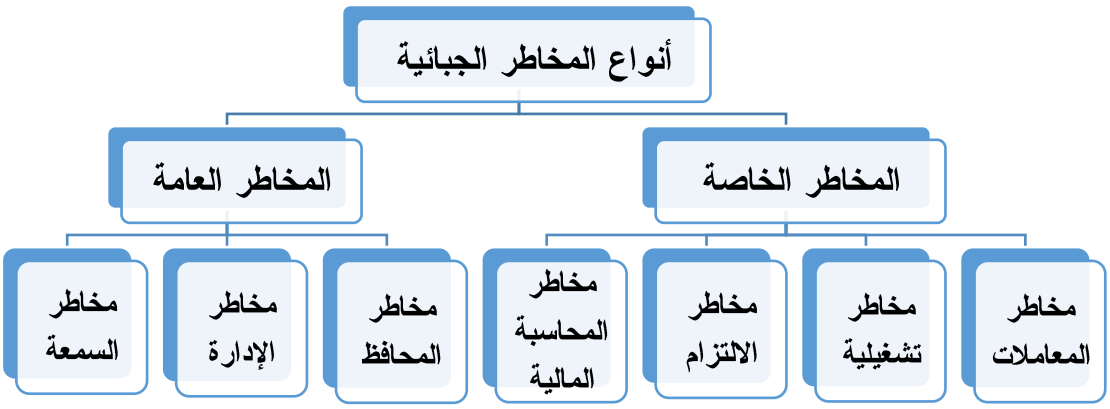
[1] وناثان روفيد، **إدارة مخاطر الأعمال دليل عملي لحماية أعمالك**، ط1، ترجمة علا احمد إصلاح، مجموعة النيل العربية، القاهرة،2008، ص330.

3.2. مخاطر السمعة

السمعة الجيدة هي من أكثر الأصول قيمة لدى المؤسسة خاصة في مجال الضرائب، حيث تكون السمعة الجيدة نتيجة امتثال المؤسسة للأنظمة الضريبية المطبقة، وبالتالي فإن عدم الامتثال للممارسات الضريبية سيشكل تهديدا لمصداقية وشرعية المؤسسة ومنه على سمعتها.

مما سبق يمكن تلخيص أنواع المخاطر الجبائية في الشكل رقم (1.1):

الشكل رقم (2.1): أنواع المخاطر الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على ما سبق.

المطلب الثاني: أسباب ومظاهر الخطر الجبائي

يعالج هذا المطلب أسباب الخطر الجبائي ومظاهره.

أولا: أسباب الخطر الجبائي

يمكن تقسيم أسباب الخطر الجبائي إلى أسباب ناتجة عن ضعف التسيير وأخرى ناتجة عن تعقد النظام الجبائي.

1. الأسباب الناتجة عن ضعف التسيير

يعتمد نمو المؤسسة واستمرارها على كفاءة المسير في اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، ومن الناحية الجبائية فان عدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل أهم المخاطر الضريبية التي تعترض المؤسسة وذلك لعدة أسباب نذكر منها[1]:

– عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية، ونظرا للحجم الكبير للأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم وضعف تكوينهم في الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب.

– المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة ما يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات في مواعيدها القانونية.

– شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير، وعدم كفاءة المسيرين يؤدي بهم غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام اتجاه الإدارة الجبائية.

– اعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى مما يؤدي ببعض المؤسسات إلى تخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها إلى التهرب من دفع الضرائب وتأجيلها، وهذا ما يؤدي إلى مخاطر ضريبية.

2. الأسباب الناتجة عن تعقد النظام الجبائي

يرجع عدم استقرار التشريع الجبائي بالدرجة الأولى إلى التغييرات العديدة التي تحدث في قوانين المالية، مما خلق نوع من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية. كذلك فإن إيجاد هيكل جبائي يتماشى مع مستوى المجتمع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي يعتبر هدف كل التشريعات الجبائية في دول العالم، وعليه فإن التشريع الجبائي المعقد لا يخدم المؤسسة من حيث الإجراءات الواجب إتباعها، كما أن

[1] صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ص102.

التشريع الذي يتميز بعدم الاستقرار هو في حد ذاته عامل لوقوع المؤسسة في الخطر الجبائي، حيث يمكن الحكم على تعقد التشريع الجبائي من خلال عدم يقين النصوص الجبائية وانعدام الثقة القانونية للمكلف.[1]

ثانيا: مظاهر الخطر الجبائي

أهم صور مظاهر الخطر الجبائي الناجم عن سوء التسيير أو قصور في التشريع الجبائي هي الأخطاء المحاسبية والأخطاء في القرار التسييري.

1.الأخطاء المحاسبية: تظهر أهم الأخطاء المحاسبية على مستوى الميزانية أو حسابات التسيير بالإضافة إلى بعض العناصر الأخرى:[2]

أ. المخاطر الناتجة عن الأخطاء في الميزانية: تتمثل فيما يلي:

– الأخطاء التي تحدث في احتساب بعض أصول الميزانية، كأن تكون هذه الأصول غير مسجلة في الميزانية في حين أن التكاليف المتعلقة بها مسجلة في جدول حسابات النتائج؛

– الأخطاء المتعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي إلى الرفع من قيمته، أو عدم إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع لمجمل السلع في حال التنازل أو توقيف النشاط.

ب. المخاطر الناتجة عن الأخطاء في حسابات التسيير: من أهم الأخطاء التي تسجل في حسابات التسيير نجد:

– من أهم الأخطاء التي تسجل في حساب النتائج نجد الأعباء وتتركز خاصة في أعباء الاستغلال وبدرجة أقل الأعباء المالية، كما يمكن أن تسجل أخطاء في الأعباء الاستثنائية؛

– عملية الإضافة والتخفيض للأعباء أثناء حساب النتيجة الجبائية قد تشكل مصدر خطر في تحديد النتيجة الجبائية.

ج. المخاطر الناتجة عن عناصر أخرى: زيادة على الأخطاء التي تظهر في الميزانية وحسابات التسيير، هناك 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،[1] كما أنها دورية لكون التصريح بها في العادة شهريا، وعليه فإن مراقبة

[1] Mohamed Ben Hadj Saad, **l'audit fiscal dans le PME : proposition d'une démarche pour l'expert-comptable** ; Université De Sfax, Tunisie, 2009, p21.

[2] مصطفى عوادي، يونس زين، **الرقابة الجبائية**، مطبعة سخري للنشر والتوزيع، ط2، الجزائر، 2011، ص59-65.

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 للخطر الجبائي ونذكر منها:[2]

- كونها قد لا تتوفر على الشروط التي تمكنها من الاستفادة من بعض الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي؛
- اهتمام الإدارة الجبائية بالمؤسسات قديمة النشأة مما قد يعطي الانطباع للمؤسسات الحديثة بضعف الإدارة 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.

2. الأخطاء في القرارات التسييرية

القرار التسييري هو القرار الذي يتخذه المسير عن طريق اختيار بديل ضريبي من بين البدائل المتاحة، لذا فان هذا القرار يمكن أن يكون قانونيا في حالات كما يمكن أن يكون غير قانوني في حالات أخرى:[3]

أ. 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؛

مثل هذه القرارات ملزمة للمؤسسة وللإدارة الجبائية معا بناء على مبدأ عدم التدخل في التسيير.

---

[1] بوعلام ولهي، **ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1 (الجزائر)، العدد 12، 2012، ص12.

[2] صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مرجع سابق**، ص104.

[3] صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مرجع سابق**، ص105.

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

المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة

تكمن قوة تسيير الخطر الجبائي في قدرة المؤسسة على تحديد طبيعة العقوبات التي قد تتعرض لها وهي مسالة غير محسومة تتوقف بدورها على محددين، محدد جبائي يظهر نتيجة عدم وجود رقابة جبائية وعلى محدد أخر أكثر شمولية مرتبط بمدى ملائمة الاختيارات الجبائية مع مختلف الأبعاد السياسية العامة المسطرة من طرف المؤسسة لذا فإن التسيير الجبائي يهدف إلى حد أدنى من الضمان والأمن الجبائي هذا من جهة ومن جهة أخرى تحديد الاحتياجات اللازمة لتفادي هذا الخطر.

في هذا المطلب نسلط الضوء على التسيير الجبائي من خلال التطرق إلى تعريف التسيير الجبائي ومراحله وحدوده.

أولا: مفهوم تسيير الجبائي

يحظى تسيير الجبائي بأهمية كبيرة من طرف الباحثين والمسيرين لذلك توجد له عدة تعاريف منها:

التعريف الأول:" التسيير الجبائي فن من فنون التسيير، يلجأ إليه المسيرون الأكثر تدبيرا في إدارة شؤون مؤسساتهم، لتخليصها من الأعباء الجبائية الإضافية عن طريق استعمال أحسن الطرق والاختيارات الجبائية، دون المساس بمبادئ التشريع الجبائي".[1]

التعريف الثاني: حسب (CHOLEZ) " التسيير الجبائي الفعال هو الذي يزيد من القيمة الحالية للتدفقات النقدية للمؤسسة بعد دفع الضريبة، وهو بذلك يقلل معدلات الضريبة بالطرق القانونية، فالمكلف يكيف تصرفاته بالطريقة التي تسمح له بخفض التزاماته."[2]

من التعريف الثاني نستنتج أن التسيير الجبائي الفعال يكون عن طريق:

-تخفيض الأعباء الجبائية إلى ادني حد، إن أمكن ذلك قانونا؛

-استغلال الخيارات والامتيازات التي يمنحها المشرع الجبائي.

---

[1] الحواس زواق، **أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد الى خيارات النظام الجبائي الجزائري**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد33 (02)، 2017/08/01، ص399.

[2] منى محمود أدلي، سياسة **الحوافز الضريبية وأثارها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق**، جامعة القاهرة، (مصر)، 2006، ص516.

مما سبق " التسيير الجبائي هو مجموعة من القواعد المتبعة من طرف المسير الجبائي وذلك من أجل تقليص الأعباء الجبائية إلى حدها الأدنى من خلال استغلال الحوافز والامتيازات الممنوحة من طرف التشريع الجبائي بطرق قانونية".

ثانيا: مراحل التسيير الجبائي

تشتمل مراحل تسيير الجبائي على تحديد مخاطر الأعمال، ثم تقييمها والعمل على معالجتها وإدارتها وسيتم التطرق لها على النحو التالي: [1]

1. تحديد وتقييم المخاطر: يتم فحص كل جانب من جوانب الشركة من زاوية المخاطر الجبائية، وذلك بهدف تحديد المخاطر المحتملة التي يمكن أن تواجهها المؤسسة وقياس احتمال حدوثها، وتأثيرها وذلك من أجل ترتيب أولويات التعامل معها وتحديد طريقة التعامل معها؛

2. معالجة المخاطر: تقوم الإدارة ومجلس الإدارة بوضع آليات مراقبة تجعل من الممكن معالجة المخاطر التي ستكتشفها، من خلال إتباع استراتيجيات محددة، كتجنب المخاطر المكتشفة أو تحويلها أو التقليل منها ...إلخ وذلك تبعا لما تم التوصل إليه من حيث احتمال وقوع هذه المخاطر ومدى تأثيرها والتكلفة التي ستتحملها، أي أنه في هذه المرحلة يتم وضع الإجراءات التي تهدف إلى معالجة المخاطر الجبائية بأقل تكلفة ممكنة.

3. ضمان متابعة التنفيذ: بحيث يجب أن يكون على رأس كل مجموعة مدير يكون مسؤول عن تنسيق وتحسين الاستراتيجيات والعمليات والإجراءات في إدارة المخاطر.

4. تبني سياسة وإستراتيجية تسيير المخاطر الجبائية: على الإدارة العليا وضع ونشر المبادئ التوجيهية لتفادي المخاطر، كما يجب عليها أن تحدد عتبة المخاطر الجبائية للمؤسسة وتحدد أساليب تسهل وضع الخطط الجبائية.

ثالثا: حدود التسيير الجبائي: إن تسيير المؤسسة لجبايتها يجب أن يتم في ظل التقيد ببعض الحدود والتي تصنف إلى:[2]

[1] Redha Khelassi," **précis d'audit fiscal de l'entreprise**", BERTI Editions Alger, 2013, p255.

[2] الحواس زواق، فعالية "**التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**"، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة الجزائر، 14-15 أفريل 2009، ص-ص 2-3.

1) **الحدود القانونية:** فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعد تعسفا قانونيا، ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير:

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

2) **الحدود المالية:** تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي الذي يرفع ديونها الجبائية بعدما كان الهدف تدنيتها.

المبحث الثالث: دور التدقيق الخارجي في تفعيل التسيير الجبائي

يعتبر التدقيق الخارجي أداة لتدنئة التكاليف الجبائية، وذلك من خلال تحديد المخاطر الجبائية التي قد تقع فيها المؤسسة بواسطة بعض المؤشرات التي تخضع المؤسسة الى الرقابة الجبائية، وهذا ما سيتم معالجته في المطلب الأول، مع تبيان مساهمة المدقق الخارجي في دعم التسيير الجبائي بالإضافة الى تقارير المدقق ودورها في دعم التدقيق الجبائي في المطلب الثاني والثالث.

المطلب الأول: مؤشرات تخضع المؤسسة للرقابة الجبائية في الجزائر

هناك عدة مؤشرات يمكن الاعتماد عليها لمعرفة مدى ضرورة اخضاع مؤسسة ما إلى التدقيق أم لا، وقد يستعين بها كذلك المدقق الخارجي لإدراجها ضمن تقاريره المفصلة حول الوضعية الجبائية للمؤسسة، قبل التطرق إلى هذه المؤشرات وجب الإشارة الى أنها حسب قانون المالية لسنة 2020، لذا يجب الاطلاع على القانون الذي يصدر في كل سنة من أجل رصد فيما إذا كان هناك تغيير في هاته المؤشرات من طرف المشرع الجبائي الجزائري، ويمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

1. مؤشرات الأعباء دون تحديد السقف المالي: وهي كالتالي:

1.1. أعباء دورة الاستغلال

وهي تخص السلع والمواد التي حصلت عليها المؤسسة خلال دورة الاستغلال، البضائع المباعة (المستهلكة) أو المواد واللوازم المستهلكة ولكن للتأكد من عملية الاستهلاك الحقيقي يجب الرجوع إلى:

الاستهلاك الحقيقي= مخزون بداية المدة + مشتريات السنة - مخزون نهاية المدة

2.1. مصاريف المستخدمين

حتى يكون هذا العبء مقبولا من الناحية الجبائية يجب توفر الشروط التالية:

- أن يتعلق بعمل فعلي وليس وهمي؛
- أن تكون المبالغ غير مبالغ فيها بالنظر إلى نوعية العمل والتأكد من أن المبالغ المدفوعة كأجر هي فعلا لأشخاص يعملون في المؤسسة وذلك عن طريق التدقيق في الكشوف الشهرية مع مراقبة كل مكونات الاجر في الساعات الإضافية والعلاوات والعطل مدفوعة الاجر؛
- الرواتب التي يستفيد منها المديرين مبررة وطبيعية ولا يمكن منح أجر للمستغل بينما يمكن منح أجر لزوجته.

3.1. الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة

تقبل كأعباء إذا كانت مرتبطة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة كالرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، رسوم التسجيل وحقوق الطابع، قسيمة السيارات ويتم التحقيق فيها باتباع الخطوات التالية:

- يجب التأكد من أسس هذه الرسوم والضرائب وطلب الوثائق الإثباتية التي تبررها؛
- التحقق من حسابات التسوية السنوية والملاحظات المتناولة على الوثائق الجبائية؛

[1] بوعلام ولهي: **محاضرة في مقياس جباية المؤسسة**، لطلبة السنة الاولى ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، دفعة 2020.

- التأكد من أن دراسة المعدلات الحقيقية قد تمت بصورة صحيحة؛
- التحقق من قيمة الحقوق الجبائية المسجلة محاسبيا بحجة أنها ترحيل للخسارة المبررة؛
- مقارنة التصريحات الجبائية بالسجلات المحاسبية.

4.1. الأعباء المالية

تعتبر مقبولة من الناحية الجبائية إذا كانت تخص فوائد الديون والقروض المستعملة في تمويل نشاط المؤسسة أو تلك المستعملة في شراء أو إنشاء هياكل مخصصة لنشاط المؤسسة وهي كذلك تخص مصاريف تسيير الحسابات الجارية للشركة ويتم التدقيق فيها باتباع الخطوات التالية:

- طلب الإثباتات القانونية اللازمة وفحصها؛
- التحقق من تطابق الفوائد المدفوعة مع الديون التي على عاتق المؤسسة؛
- التحقق من أداء المؤسسة لجميع التزاماتها الخاصة بالتصريح ودفع الفوائد؛
- التحقق من صحة الفوائد المصرح بها من خلال فحص جدول استهلاك القروض والعقود المتعلقة بهذه الأخيرة.

5.1. أعباء إيجار المحلات المهنية

تعتبر مقبولة بحيث تتعلق بنشاط المؤسسة إلا أن هناك استثناءات منها:

- الإيجار المدفوع مسبقا، احترام مبدأ استقلالية الدورات؛
- ثمن العتبة (أشخاص يؤجرون مكان بثمن رمزي)؛

6.1. أعباء التأمين

تعتبر مقبولة إذا كانت تخص تغطية خطر قد يؤدي إلى حدوث خسارة أو تكلفة إضافية للمؤسسة في المستقبل القريب.

7.1. الأعباء الاجتماعية

تعتبر مقبولة مهما كان مبلغها وهي تخص التقاعد، التأمينات الاجتماعية للمستغل أو العمال (الأجراء)، بالإضافة الى مصاريف التسيير الأخرى وهي مصاريف عادية يومية (مصاريف التنظيف، أوراق، مكاتب).

2. مؤشرات الأعباء مع تحديد السقف المالي: وتتمثل في:

1.2. مصاريف الاستقبال: تعتبر مقبولة شرط أن يتم إثباتها في حدود 1 %من الربح الجبائي للسنة الماضية على ألا تتجاوز حد أقصاه 375000 دج.

2.2. مصاريف الهدايا ذات الطابع الاشهاري: مقبولة شرط ألا تتجاوز قيمة الهدية الواحدة 500 دج.

3.2. المصاريف المخصصة للتبرعات والإعانات للجمعيات: ذات طابع إنساني مقبولة ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره 000 1000 دج.

4.2. المصاريف المخصصة للهبات التي يقدمها الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون للمؤسسة المعتمدة للبحث العلمي: هي مصاريف مقبولة في حدود 10% من الربح الجبائي مالم تتجاوز حدا أقصاه 100 مليون دج غير أنه يجب التصريح بهذا المبلغ إلى الوكالة الوطنية لدعم البحث العلمي.

5.2. مصاريف الحماية والرعاية ذات الطابع الرياضي والثقافي: تعتبر مقبولة في 10% من رقم الأعمال السنة الحالية المالية (N) على ألا يتجاوز 30 مليون دج (تدعيم أي نشاط رياضي أو فريق).

6.2. الاهتلاكات: إن الإهتلاك هو انخفاض قيمة عنصر نشيط وذلك إثر استعماله أو مرور الزمن عليه وحتى يتم قبول مخصصات الاهتلاك يجب أن تتوفر الشروط التالية:

- أن يكون العنصر قابل للاهتلاك مقيد محاسبيا ضمن أصول المؤسسة؛
- يجب أن يحسب أساس الاهتلاك خارج الرسم على القيمة المضافة وهذا بالنسبة للمكلفين؛
- الخاضعين لنسبة (19%)، والغير خاضع للرسم على القيمة المضافة يحتسب الاهتلاك (متضمن كل الرسوم)؛
- يجب الانتباه إلى الحدود القصوى الممنوحة جبائيا عندما يتعلق الأمر بالسيارات السياحية حيث يتم حساب الاهتلاك في حدود 000 1000 دج فإذا كانت السيارة سياحية لا تشكل مصدرا أساسا لرقم الأعمال مثل: مؤسسة كراء السيارات أو النقل الجماعي.

7.2. المؤونات: هي تلك الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة خسائر أو تكاليف مبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية.

3. مؤشرات أخرى للتدقيق الجبائي

بخلاف مؤشر الأعباء هناك عدة مؤشرات أخرى تؤدي إلى التدقيق الجبائي نذكر منها:

1.3. الالتزامات الجبائية

على المؤسسة أن تكون محترمة لهذه الالتزامات والتي تعتبر بالدرجة الأولى واجبات تصريحية وواجبات تسديد الضرائب في وقتها المحدد والشكل يتغير حسب شكل التصريح، طبيعة المكلف بالضريبة والنظام الجبائي المطبق على المؤسسة.

2.3. العجز المتكرر

تنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: [1]

في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.

3.3. التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية

عند قيام المؤسسة بالتعديل المتكرر لقوانينها الأساسية في فترات متقاربة، هذا يثير الشك لدى الإدارة الجبائية لأنه يمس كل ما يخص المؤسسة من رأس مالها إلى مساهمة الشركاء، أعباء، الاحتياطات بأنواعها (القانوني، التعاقدي، الاختياري) والنتيجة الصافية ...إلخ والتي يمكن التلاعب في كل واحدة منهم بتعديل القوانين الأساسية وهذا يعتبر مؤشر مهم يمكن أن يدخلها في عملية التدقيق الجبائي فمن الأحسن للمؤسسة أن تقوم بسن قوانينها الأساسية والالتزام بها دون التغيير فيها كل مرة.[2]

4.3 رقم الأعمال والنتيجة الجبائية المحققة

بالنظر إلى هذا المؤشر نجد أن أهميته لا تنقص عن أهمية باقي المؤشرات بل هو من أهم ما ترتكز عليه الإدارة الجبائية والتي تعمل على التحقق منه لمعرفة الخلل الذي يؤدي بالمؤسسة إلى التدقيق الجبائي.

لذا يجب أن يكون هناك انسجام بين رقم الأعمال المحقق والنتيجة الجبائية. فليس من المعقول أن تكون لدى المؤسسة حجم مبيعات كبير وفي الأخير ينتج عنه التصريح بمداخيل وأرباح ليست بقيمة المبيعات المحققة لأن الهدف الأساسي للمؤسسة هو الربح الذي يستدعي أنه عند تحقيق مبيعات أكبر تتبعها أرباح أكبر وهذا هو الهدف وإن لم يكن هناك أي انسجام أي الخروج بنتيجة جبائية منخفضة لا تدل على تحقيق رقم

[1] المادة (147) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020.

[2] بوعلام ولهي: **محاضرة في مقياس جباية المؤسسة**، لطلبة السنة الاولى ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، دفعة 2020.

أعمال كبير فهذا حتما يستدعي الشك في إمكانية التهرب الضريبي، وهذا يعتبر من أكبر أسباب الخطر الجبائي الذي يمكن أن يمس المؤسسة.

المطلب الثاني: مساهمة المدقق الخارجي في دعم التسيير الجبائي

تتميز الأنظمة الضريبية الحديثة بأنها أنظمة تصريحية حيث يقدم فيها المكلفين تصريحا بأوعيتهم انطلاقا من نيتهم الحسنة حتى يثبت العكس، ونظرا لتعدد الجباية وعدم استقرار نصوصها، وهو الأمر الذي يؤدي بالضرورة إلى تطوير تقنيات التدقيق، وبالأخص عملية التدقيق المتعلقة بالوضعية الجبائية، أو بالعمليات الجبائية للمؤسسة بغية تحقيق الانتظام والفعالية الجبائية لتقليص الأعباء الضريبية. [1]

1. أبرز الأعمال الجبائية التي يقدمها المدقق الخارجي للمؤسسة

من أهم الأعمال التي يؤديها المدقق الخارجي بعد اطلاعه على جداول المالية للميزانية، يقوم بإرشادات وتعليمات حول الضرائب المستخرجة والمصرح بها من طرف المؤسسة، وتتمثل هذه الأعمال في:

1.1. الخدمات الجبائية الميدانية:

يقوم المدقق الخارجي بفحص كل جداول التصريح المودعة لدى مصالح الضرائب ثم يقوم بتسجيل الملاحظات والنقائص التي اكتشفها بملاحظاته ويطلب من المؤسسة بأن تقوم بتصريحات إضافية إذ اقتضى الأمر.

يقوم المدقق الخارجي بفحص التقارير الجبائية إذ كانت المؤسسة قد تم تفتيشها من مصالح الضرائب، وبعد الدراسة المعمقة للتقرير الضريبي يقوم المدقق الخارجي بتوجيه المؤسسة إن أمكن ذلك في تقديم طعون في الضريبة ما إذا كان مبالغ فيها أو بها نقائص تستحق الاسترجاع.

3.1. خدمات التخطيط الجبائي:

ترتكز على إبرام خطط ضريبية أو قانونية أو مالية، هذه الخطط تسهل على اكتشاف المخاطر، وتقليل أعباء الضرائب المتنوعة والمتوقعة في المستقبل.

2. مراحل سير عملية التدقيق الجبائي من طرف المدقق الخارجي

إن المدقق الخارجي له مهام وجب عليه القيام بها بعد الاتفاق مع المؤسسة على بنود العقد الذي يربطه بها، كمدة عملية التدقيق ونشاطات المؤسسة وكذلك الضرائب المعنية بالتدقيق، هذه المهمة لها ثلاثة مراحل بدءً بمرحلة إعدادية ثم المرحلة التنفيذية وأخيرا مرحلة إعداد التقرير وهي كالتالي:

[1] صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مرجع سابق**، ص-ص 34-39.

1.2. مرحلة الإعداد

التدقيق بجميع أنواعه يتطلب معرفة ممتازة وعامة للمؤسسة ليستطيع المدقق بعد ذلك تحقيق عمله وإجراء أبحاثه، لذلك عملية أخذ المعلومات العامة لها أهمية خاصة في عملية التدقيق الجبائي من أجل تحديد خصائص الكيان، وتتمثل هذه المعلومات في:

- **المعلومات العامة:** هي معلومات بشأن تاريخ المؤسسة، نظامها الأساسي، الإسم، رأسمالها وفروعها.
- **المعلومات القانونية:** هي معلومات تخص الوضع القانوني للمؤسسة.
- **المعلومات المحاسبية والمالية:** الدفاتر المحاسبية وتقارير المراقبة الداخلية.
- **المعلومات التنفيذية:** طبيعة مكان العمل (معلوماتي، يدوي)، والطرق المستعملة.
- **المعلومات المتعلقة بمجال النشاط:** النطاق الضريبي للمنتجات المباعة، ما هو معدل الضريبة على القيمة المضافة الخاضعة له، باقي الضرائب والمساهمات المرتبطة بالمجال.
- **معلومات عن الفوائد الضريبية:** وهي تلك المرتبطة بأحكام محددة في بعض الشركات الخاضعة الحوافز من طرف الدولة.

3.2. مرحلة التنفيذ

يقوم المدقق الجبائي بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة قبل البدء في تنفيذ مهمته.

1.2.2. تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن هدف المدقق الخارجي من تقييم هذا النظام هو إبداء رأيه حول نوعية الإجراءات الرقابية المعمول بها في المؤسسة وهذا لاستنتاج نقاط القوة ونقاط الضعف لهذا النظام.

2.2.2. تنفيذ إجراءات التحقيق المباشر

التحقيق المباشر هو طلب تأكيدات من المسئولين المكلفين بالجانب المالي والمحاسبي، حيث تعتبر هذه الطريقة الأكثر فاعلية من أجل تكوين رأي حول صدق المعلومات المختبرة، فالمراقبة التي يقوم بها المدقق الخارجي تتركز على احترام القواعد المحاسبية والقوانين الجبائية، والهدف منها هو إبداء رأي حول مدى انضباط المؤسسة واحترامها للتشريعات الجبائية، ولهذا فهو يعمل على التحقق من احترام القواعد الشكلية والأمنية من جهة وقواعد المضمون من جهة أخرى، وكذلك على المدقق أن يتأكد مما يلي:

- التأكد من أن المؤسسة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها؛

- التحقق من أنه وفقا للشكل القانوني الخاص بالمؤسسة فإن التكلفة الضريبية في حدها الأدنى؛
- تحديد الخيارات التي أقدمت عليها المؤسسة.

3.2.2. المرحلة النهائية

تتمثل هذه المرحلة في كتابة تقرير عملية التدقيق والتي تعتبر وثيقة إثبات في حالة عدم الاتفاق حول نوعية الأعمال، وكذلك إمكانية الرجوع إليه والاستفادة من نتائجه من طرف الإدارة، أما بالنسبة لمضمونه فيجب أن يبرز العناصر التالية:

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

3. التوصيات

وهناك نهجين من خلالهما يقوم المدقق الخارجي بإعطاء توصياته: علاجي وقائي.

1.3. التوصيات ذات الطابع الوقائي:

وتهدف إلى ما يلي:

- لفت انتباه المؤسسة إلى ضرورة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية المراقبة؛
- البحث عن مصادر عدم الانتظام والقضاء عليها؛
- اقتراح مقاييس وإجراءات تجنب المؤسسة من الوقوع في حالات عدم الانتظام المكتشفة مرة أخرى؛
- اقتراح إجراءات أمان جبائي جديدة قد تتعلق بمعالجة النقائص الموجودة في الإجراءات القديمة أو تتعلق بإجراءات رقابية جديدة؛
- ضرورة اعتماد المؤسسة على خبرة المدقق الخارجي في اكتشاف حالات عدم الانتظام التي يصعب تحديدها لإيجاد التبرير المقنع في حال خضوع المؤسسة لرقابة إدارة الضرائب.

3.3.التوصيات ذات الطابع العلاجي

يجب على المدقق الخارجي بيان ما إذا كانت التجاوزات من المرجح أن يتم تصحيحها، فمهمة المدقق في هذا السياق تعتمد على طبيعة الخطة المصحح، وعلى هذا المستوى يجب التمييز بين الأخطاء المالية البحتة والأخطاء في تطبيق قواعد مشتركة للمحاسبة والضرائب.

المطلب الثالث: تقارير المدقق الخارجي ودورها في دعم التدقيق الجبائي

يتمثل دور تقرير المدقق الخارجي فيما يلي[1]:

1. التقرير حول رقم الأعمال

كل المؤسسات لديها هدف رئيسي ألا وهو الربح فهي تطمح دوما لتحقيقه وهذا بتحصيل مبيعات أكبر ليكون لها مركز مهم بين المؤسسات الأخرى في نفس القطاع، وباعتبار أنه ذو أهمية بالغة نجد أن المدقق الخارجي يقوم بطرحه في التقرير الخاص بالنتائج المتوصل إليها بعد عملية التدقيق التي يقوم بها باعتماده على القوائم المالية.

فالمصالح الجبائية تعتمد على هذا التقرير لاكتشاف التلاعبات التي تحدث في رقم الأعمال لأنه يؤثر على العديد من الحسابات وبالتالي التأثير على النتيجة الجبائية التي هي الأساس الخاضع للضريبة بحيث أن التلاعب فيه يؤدي إلى التخفيض في النتيجة الجبائية وبالتالي الضرائب المفروضة.

2. التقرير حول النتيجة الجبائية

تعبر النتيجة الجبائية من أهم العناصر التي تعتمدها الإدارة الجبائية لمعرفة الوضعية الجبائية للمؤسسة فهي الأساس الخاضع للضريبية وهي ملخص للعمليات التي قامت بها المؤسسة

يقوم المدقق الخارجي بالتدقيق فيها والتحقق من مصداقيتها باعتبار أنه هناك اثنتي عشرة (12) وثيقة والمعبر عنها بالميزانية الجبائية التي تلخص لنا صحتها فهي ملمة لكل حسابات المؤسسة التي تعبر عن مركزها المالي ولكن في حالة وجود أي خطأ فهذا يؤثر على صحة التقرير الخاص بها، فهي تعتبر مؤشر لقياس كل تملص أو عدم التزام.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال الدراسة النظرية تم معالجة دور التدقيق الخارجي في الكشف عن المخاطر الجبائية ومساهمته في تفعيل التسيير الجبائي، وتم التوصل إلى أنه من بين الآليات الرقابية التي تساهم في دعم

[1] ثرية عبد الرحمان، **تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر**، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2016/2015، ص-ص 5-6.

التسيير والتدقيق الجبائي التدقيق الخارجي، والذي يعتبر وسيلة تستخدم خارج نظام الرقابة الجبائية وذلك من خلال التنقيح وتطهير القوائم المالية التي تقودنا لمعرفة مدى صحة القوائم المالية والمستندات المحاسبية بما فيها التصريحات الجبائية، بهدف الكشف عن كل الأخطار الجبائية والتجاوزات التي تكون من طرف إدارة المؤسسة، حيث يتبع المدقق خطوات منتظمة من أجل إبداء رأيه الفني المحايد بكل نزاهة واستقلالية، إذ أن للتدقيق الخارجي دورا أخر إضافة لكونه أداة قمعية فهو يمكن المؤسسة من تحديد ومعرفة نوع المخاطر التي وقعت فيها وتحديد مصادرها وتجنبها.

الفصل الثاني

تمهيد

بعد ما تم معالجة الاطار النظري للجوانب المتعلقة بالتدقيق الخارجي والمخاطر الجبائية وذلك بالتطرق الى التدقيق الخارجي والمسؤول عن التدقيق الخارجي والمخاطر الجبائية، أنواعها، مصادرها، والدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في الكشف عن المخاطر الجبائية وكيفية تجنبها وتفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة في الفصل الأول، كان لا بد من اسقاط ما تم عرضه في الاطار النظري في صورة تطبيقية، ونظرا لكون موضوعنا يدور حول التدقيق الخارجي ودوره في الكشف عن المخاطر الجبائية، سوف نتطرق الى الجانب التطبيقي الذي يحيلنا الى العمل على تقارير المدقق الخارجي الخاصة بالمؤسسة، والعمل على تحليل هذه التقارير ومعرفة مدى مساهمة عمل المدقق الخارجي في الكشف عن الخطر الجبائي، لذا كانت دراسة الحالة على مستوى مؤسسة سونلغاز فرع ولاية المسيلة.

لكي يتم الالمام بجميع الجوانب قد تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كالتالي:

- تقديم المؤسسة محل الدراسة،
- التدقيق الخارجي كوسيلة لتشخيص الخطر الجبائي في مؤسسة سونلغاز –المسيلة–.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على دراسة حالة حيث تعد محورا رئيسيا لإنجاز هذه المذكرة، من خلال هذا المبحث سيتم معالجة المنهج أو الإطار المنهجي المستخدم في هذه الدراسة وكذا التعريف بالمؤسسة وتقديم الهيكل التنظيمي لها.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة

في هذا المطلب سيتم معالجة المنهجية المتبعة والبيانات التي تم الاعتماد في إعداد هذه الدراسة والأدوات المستخدمة وطريقة التحليل المستعملة.

1. المنهجية

يعبر المنهج العلمي عن أسلوب منظم للتفكير، يعتمد على الملاحظة العلمية والحقائق والبيانات لدراسة الظواهر الاجتماعية والاقتصادية، دراسة موضوعية للوصول إلى حقائق علمية يمكن تعميمها والقياس عليها.

وعليه، بالنظر إلى طبيعة الموضوع محل الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي، وهو ما ينسجم بشكل علمي مع متطلبات الدراسة، وذلك من خلال وصف متغيرات الدراسة وربط العلاقة بينها، متمثلة في التدقيق الخارجي والمخاطر الجبائية، وأهمية التدقيق الخارجي في التسيير الجبائي.

ونظرا لضرورة إسقاط الجانب النظري على الواقع، تم الاعتماد على أسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي من خلال إبراز دور التدقيق الخارجي في الكشف عن المخاطر الجبائية.

2. البيانات

كون الدراسة تحوي جانبين، جانب نظري والأخر تطبيقي، فقد تم الاعتماد في الجانب النظري على عدة مصادر ومراجع تمثلت في الكتب، المقالات، أطروحات الدكتوراه، مذكرات الماجستير والملتقيات وغيرها من الدراسات، وذلك من أجل الإلمام بالإطار النظري لكل من متغير من متغيرات الدراسة.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم اختيار مؤسسة سونلغاز كميدان لدراسة حالة مؤسسة اقتصادية، وذلك لإتمام الدراسة النظرية وتثمينها بالجانب التطبيقي، والوقوف على واقع الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري، ومدى مساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن المخاطر الجبائية وتفعيل التسيير الجبائي، وذلك من خلال دراسة وتحليل تقرير المدقق الخارجي حول المحاسبة والبيانات المالية لشركة مساهمة.

2. الأدوات المستخدمة

من أجل إتمام الدراسة تم استخدام مجموعة من الأدوات لجمع البيانات، تمثلت بالأساس في المعلومات المقدمة من طرف قسم المالية والمحاسبة بفرع سونلغاز مسيلة والملاحظات التي تم جمعها أثناء القيام بالدراسة التطبيقية، لغرض توفير المعطيات اللازمة والمتعلقة بالدراسة.

4. طريقة تحليل البيانات

نظرا لطبيعة الدراسة والتي تملي عن دور التدقيق الخارجي في الكشف عن المخاطر الجبائية، فقد تم عرض مجموعة من المعلومات المالية والمحاسبية وتحليل البيانات الخاصة بها، والتي تخدم الموضوع وتوضيح بعض المعطيات الخاصة.

المطلب الثاني: التعريف بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز

هذا المبحث يسلط الضوء على لمحة لتاريخ الشركة الوطنية للكهرباء والغاز وكذا التعريف بها وبأبرز مهامها.

أولا: نشأة ونشاطات الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز"

إن سونلغاز هو المتعامل التاريـــخي 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.

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

ب. **سنة 1969:** تـــمت في 28 جويلية 1969 عن طريق المرسوم 59-69 الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 01 أوت 1969 تأسيس سونلغاز .«**S**ociété **N**ational de l'**É**lectricité et du **GAZ**»

ت. **سنة 1983:** تمت أول إعادة هيكلة شهدتها المؤسسة بإنشاء فروع خاصة بالأشغال وهي:

- **كهريفKAHRIF** : للإنارة وإيصال الكهرباء الريفية.
- **كهركيب KAHRAKIB** : للتركيبات والمنشآت الكهربائية.
- **قناغازKANAGHAZ**: لإنشاء شبكة لنقل الغاز.
- **إينرغا INERGA** : للهندسة المدنية.
- **التركيب ETTERKIB:** للتركيب الصناعي.

ث. **سنة 1991:** تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC) (Entreprise Publique à caractère Industriel et Commercial) وذلك بـــموجب المرسوم التنفيذي رقم 475-91 المؤرخ في 14 ديسمبر 1991 وفي القانون رقم 280-95 الصادر في 17 سبتمبر 1995 يؤكد طبيعة المؤسسة الموضوعة تحت وصاية وزارة الطاقة والـــمناجم، مع العلم أنها تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية الـــمالية.

ج. **سنة 2002: تم** تحويل نظامها الأساسي إلى شركة ذات أسهم بموجب القانون رقم 02-01 الصادر في 2002/02/05 وهذا ما يسمح لها بتوسعة نشاطها في مجالات مختلفة وحتى خارج حدود البلاد.

ح. **سنة 2004:** أصبحت سونلغاز مجمع شركات (holding de sociétés) منها من تمارس المهن الأساسية المتعلقة بنشاط المؤسسة وهي: SPE شركة إنتاج الكهرباء،GRTE شركة تسيير شبكة نقل الكهرباء،GRTG شركة تسيير شبكة نقل الغاز،SDC شركة توزيع الكهرباء والغاز وسط.

خ. **سنة 2017:** لقد أقر المخطط التنظيمي الجديد إنشاء الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز المسماة اختصارا (SDC) شركة ذات أسهم كنتيجة لضم شركات التوزيع للشرق والوسط والغرب من جهة وإلحاق شركة التوزيع للجزائر (SDA) من جهة أخرى وكان ذلك في 2017/04/04 برأس مال يفوق 64 مليار دينار جزائري، يتواجد مقرها الاجتماعي ب 20 نهج مـــحـــمـــد بوضياف بالبليدة تسهر على تسيير 52 مديرية توزيع متفرقة على 48 ولاية.

ثانيا: 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 إستراتيجية 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:

أ. قطب الصناعات الطاقوية (Pôle des Industries Energétiques)

مكلفة بمتابعة الشركات التالية:

الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SPE، شركة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM، الشركة الجزائرية لتسير شبكة نقل الكهرباءGRTE، الشركة الجزائرية لتسير شبكة نقل الغازGRTG، مسير منظومة الكهرباءOS، شركة الكهرباء والهندسة الكهربائية CEEGالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SDC، شركة كهرباء سكيكدةSKS، شركة كهرباء ترقة SKT، شركة كهرباء البروقيةSKB، شركة كهرباء كدية الدروش SKD،

كما يساهم المجمع في الشركات التالية: الشركة الجزائرية للطاقة AEC، شركة كهرباء حجرة النوسSKH شركة تحلية مياه بحر الطارفTMBT، الطاقة الجديدة الجزائر NEAL شركة التشغيل والصيانة الجزائرية AOM.

ب. قطب الأشغال والخدمات (Pôle des Travaux et Services)

مكلفة بمتابعة الشركات التالية:

شركة الأشغال للإنارة وإيصال الكهرباء الريفية KAHRIF، شركة الأشغال والتركيب الكهربائي KAHRAKIB، شركة إنجاز القنوات KANAGHAZ، شركة إنجاز المنشآت الأساسيةINERGA، شركة التركيب الصناعي ETTERKIB، شركة الممتلكات العقارية للصناعات الكهربائية والغازية SOPIEG،

شركة النقل والشحن الاستثنائي للتجهيزات الصناعية والكهربائية TRANSMEX، الشركة الجزائرية لتقنية المعلومات SAT INFO، شركة طب العمل للصناعات الكهربائية والغازية SMT، صندوق الخدمات الاجتماعية والثقافيةFOSC، صيانة وخدمات السيارات MPV، نزل المزارعين HMP، معهد التدريب على الكهرباء والغازIFEG، شركة أنظمة المعلومات ELIT، مركز البحث وتطوير الكهرباء والغاز CREDEG، كما يساهم المجمع في الشركات التالية: شركة الخدمات الهندسية الجزائريةALGESCO، شركة نشر مناقصات قطاع الطاقة والمناجم BAOSEM، شركة اتصالات الطاقة الجزائريةAETC، الشركة الجزائرية الفرنسية للهندسة والإنجازات. SAFIR

ج. قطب النشاطات الصناعية (Pôle des Activités Industriels)

مكلفة بمتابعة الشركات التالية:

- الشركة الوطنية للقياس والمراقبة AMC، شركة رويبة للإنارة ROUIBA ECLAIRAGE؛
- شركة صيانة التجهيزات الصناعية MEI، المتجر الجزائري للعتاد الكهربائي والغازي CAMEG؛
- شركة خدمات المحولات الكهربائية SKMK، شركة التوربينات الجزائرية للكهرباء العامة GEAT،

شركة الإنشاءات والهندسة HYENCO.

د. قطب أنشطة الأمن الداخلي (Pôle des Activités de Sûreté Interne)

مكلفة بمتابعة الشركات التالية:

شركة الوقاية وأمن المنشآت الطاقوية SWAT، شركة أمن ورعاية المنشآت الطاقوية SAR، شركة أمن المنشآت الطاقوية SAT، شركة الأمن والحماية SAH.

ومن وراء هذا التطور 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.

ثالثا: مهام وأهداف المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز

1. مهام المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز

سونلغاز عبارة عن شركة مساهمة وهي مؤسسة محتكرة لثلاث وظائف أساسية وهي: إنتاج الكهرباء، نقل الكهرباء والغاز، توزيع الكهرباء والغاز.

أ. الإنتاج:

إن طبيعة الكهرباء كمنتوج غير قابل للتخزين أجبر مؤسسة سونلغاز على اندماج كامل لكل نشاطاتها من الإنتاج إلى غاية الاستهلاك النهائي، الإنتاج هو عملية تحويل الطاقة الحرارية أو المائية إلى طاقة ميكانيكية، ثم إلى طاقة كهربائية ويشمل الإنتاج على الفروع الآتية:

- **فرع الديزال:** يتكون من 183 مولدا بطاقة تتراوح بين 0,35 ميجاواط و8 ميجاواط للمولد الواحد.
- **الفرع المائي:** يتكون من 34 مولدا بطاقة تتراوح من 1 ميجاواط إلى 5 ميجاواط للمولد الواحد.
- **الفرع الحراري الغازي:** يتكون من 36 مولد، حيث طاقة كل مولد تتراوح من 20 ميجاواط و210 ميجاواط.
- **الفرع الحراري البخاري:** يتكون من 20 مولد بطاقة تتراوح من 50 ميجاواط و196 ميجاواط.

ب.النقل: يخص نشاط النقل كل من نقل الكهرباء والغاز فنقل الكهرباء يتم عبر خطوط ذات الضغط (60 الإضافة إلى خطوط ذات الضغط المتوسط), 220 KV,400 KV العالي.

أما فيما يخص نقل الغاز فتقوم مؤسسة سونلغاز بتزويد السوق بالكميات اللازمة من غاز مؤسسة سونطراك، حيث أنشأت سونلغاز شبكة هامة لنقل الغاز سواء كان الضغط العالي الموجه للمشتركين الصناعيين، أو المتوسط أو المنخفض.

ج.التوزيع: تقوم مؤسسة سونلغاز بتوزيع كل من الكهرباء والغاز بخطوط وكابلات ذات ضغط منخفض ومتوسط تلبية لاحتياجات زبائنها الصغار بالطاقة الكهربائية والغازية.

تزود سونلغاز فيما يخص توزيع الكهرباء شركائها الصناعيين بشبكات ذات ضغط مرتفع في حين أن الزبائن الصناعيين ذوي الأهمية المتوسطة تزودهم بشبكات الضغط المتوسط، أما العائلات والحرفيين فتزودهم بضغط منخفض.

في حين تلبي سونلغاز عند توزيع الغاز احتياجات ثلاثة أنواع من زبائنها تتمثل في الزبائن الصناعيين الذين يتم تغذيتهم بشبكات الضغط المرتفع، الزبائن الصناعيين ذوي الأهمية المتوسطة والذين تتم تغذيته بشبكات الضغط المتوسط، العائلات والحرفيين الذين تتم تغذيتهم بضغط منخفض.

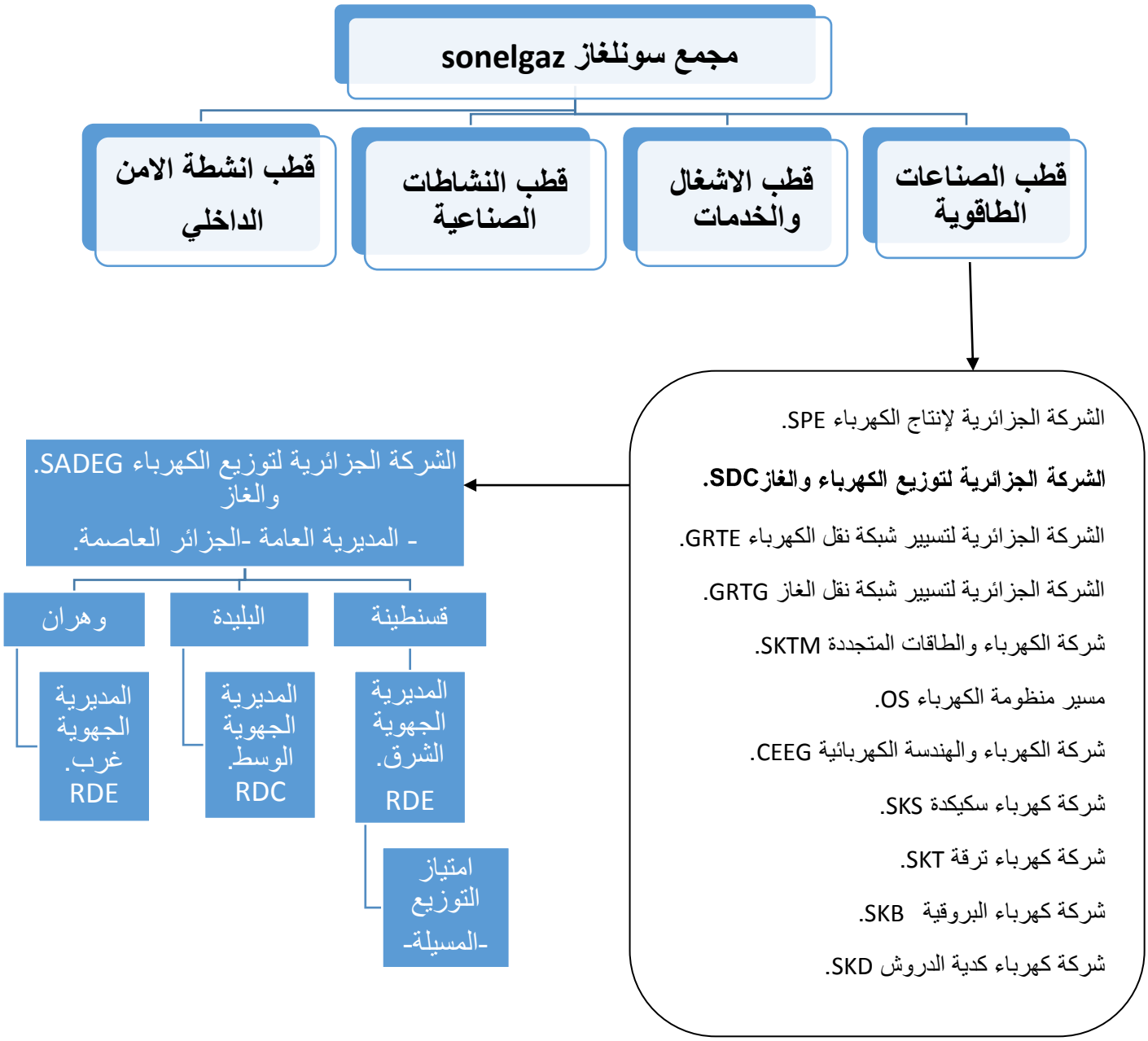
2. أهداف المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز

- تطوير كل شكل من أشكال التعاون المشترك في الجزائر أو خارجها مع شركات جزائرية أو أجنبية.
- إنشاء فروع وأخذ مساهمات وحيازة وهذا من أجل توسيع مجال نشاطها.
- المساهمة في التنمية المحلية بتغطية كامل التراب الوطني بالطاقة.
- 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 النزوح الريفي وهذا بتوفير الكهرباء الريفية وكذا ربط الريف بشبكة الغاز.

ثالثا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز

الشكل (1.2) يبين الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز.

الشكل (1.2): الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز.



المصدر: مصلحة الموارد البشرية 2021

المطلب الثالث: التعريف بمديرية التوزيع بالمسيلة ميدان الدراسة

مديرية التوزيع بالمسيلة من ضمن 16 مديرية تابعة للمديرية الجهوية للشرق بقسنطينة، فكانت أول انطلاقة لها في 1979/01/02، وقد وضعت في خدمة زبائنها، الذين يفوق عددهم **230717** زبون في الكهرباء و139213 زبون في الغاز، 5 مقاطعات كهرباء و5 مقاطعات غاز و7 وكالات تجارية (2 منهم انطلاقتهم كانت في بداية سنة 2018).

وهي تسير شبكة كهربائية طولها يصل إلى **5491** كم توتر منخفض و5965 كم توتر متوسط، وشبكة للغاز تفوق **3729** كم، وبتعداد إجمالي للعمال يصل إلى **680** عامل.

والجدول رقم (1.2) يلخص المعطيات المتعلقة بحجم نشاط المديرية، وهو كالتالي:

جدول رقم (1.2): جدول يوضح حجم نشاط مديرية التوزيع بالمسيلة سنة 2020

البيان	تاريخ 2020/12/31
طول الشبكة الكهربائية	
- **توتر متوسط**	5491 كم
- **توتر منخفض**	5965 كم
- **عدد المحولات**	6466
طول الشبكة الغازية	3729 كم
عدد زبائن الكهرباء	230717
عدد زبائن الغاز	139213
عدد العمال	680
رقم الأعمال	8259 مليون دينار

المصدر: مصلحة مراقبة التسيير 2021.

قبل أن نتطرق للهيكل التنظيمي للمديرية لا بأس أن نوضح بعض الــمصطلحات:
أنواع الطاقة الكهربائية والغازية كما هو في الجدول رقم (2.2).

جدول رقم :(2.2) جدول يوضح 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 2021.

أنواع الزبائن: كما هو في الجدول رقم (3.2).

جدول رقم :(3.2) أنواع الزبائن

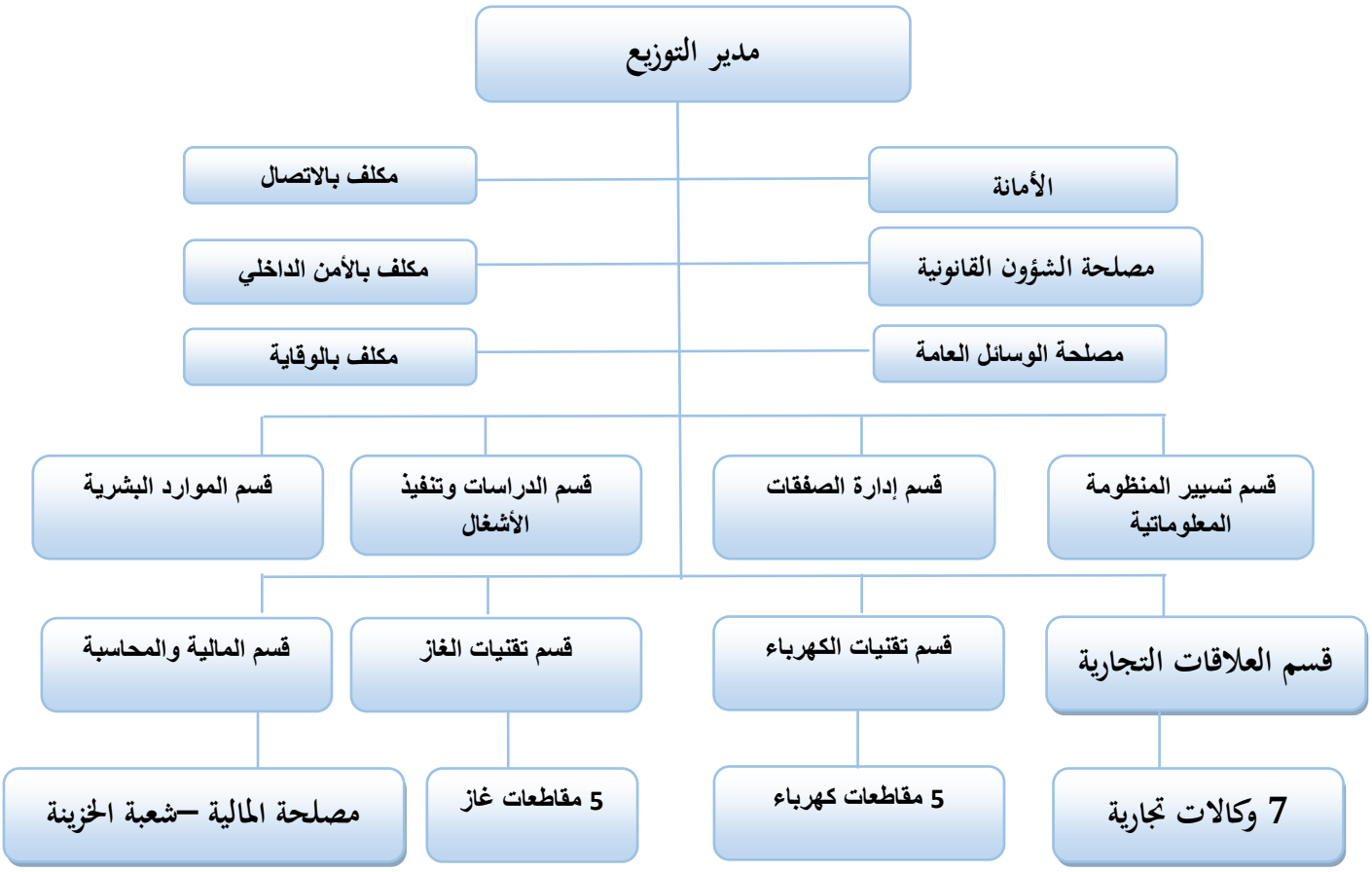
الاختصار	النوع	مصلحة المتابعة
BT	Abonnés ordinaires زبائن عاديين	- الوكالات التجارية
BP	Facturation sur mémoire فوترة في مذكرة	- الوكالات التجارية - قسم العلاقات التجارية
MT	خواص	- قسم العلاقات التجارية
MP	طابع إداري	
HT	خواص	
HP	طابع إداري	

نلاحظ أنه إذا تعلق الأمر بالنوع المنخفض من الطاقة الكهربائية والغازية (BT-BP) فهنا نتكلم عن حالتين الأولى زبون عادي (تسييره يكون من مهام الوكالات التجارية) والثانية زبون ذو طابع إداري فوترته تكون في شكل مذكرة (Facturation sur mémoire) وتسييره ينقسم بين الوكالات التجارية (جمع الكشوف، مراقبة العدادات، إصلاح الأعطاب إن حدثت...) وبين قسم العلاقات التجارية (علاقة مع الزبون، فوترة، تحصيل ديون...).

أ. الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع المسيلة.

يوضح الشكل رقم (2.2) الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع المسيلة

الشكل رقم (2.2): الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع المسيلة.



المصدر: مصلحة الموارد البشرية

ب. قسم 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 وبريد الجزائر.
- هي المسؤولة عن العلاقات مع المؤسسات المالية.

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.
- العمل على تقليل المخاطر الناجمة عن سوء التسيير وعدم تنفيذ الاجراءات والقوانين الداخلية.

د. مهام وأهداف مديرية التوزيع بالمسيلة

- الالتزام بمراعاة المساواة بين جميع الزبائن عند وجود شروط متطابقة.
- السهر على ضمان التموين بالطاقة الكهربائية والغازية لزبائنها الكرام وذلك ضمن شروط الأمان والاستمرارية والنوعية.
- تلبية كل طلبات التموين بالطاقة الكهربائية والغازية مع مراعاة كل من شروط الاستمرارية والنوعية.

- ضمان إنجاز برامج تطوير الشبكات الكهربائية والغازية ومواكبة التكنولوجيات الحديثة.
- تغطي امتياز التوزيع إقليم ولاية المسيلة، حيث تتربع منطقتها الجغرافية على مساحة قدرها 18175 كيلومتر مربع، ويبلغ عدد سكانها 996 263 1 نسمة، وتغطي 47 بلدية.
- يبلغ عدد زبائن امتياز التوزيع بالمسيلة 646 256زبون كهرباء و163 120 زبون غاز.
- يسهر على خدمة زبائن مديرية امتياز التوزيع 710 عامل موزعين على:

✓ أعوان التنفيذ 252.
✓ أعوان التحكم 291.
✓ إطارات 167.

المبحث الثاني: التدقيق الخارجي كوسيلة لتشخيص الخطر الجبائي بمؤسسة سونلغاز – المسيلة–

تقوم المؤسسة بالتعاقد مع المدقق الخارجي ليقوم بالفحص والتدقيق في القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية، ليقوم في الأخير بإعداد رأيه الفني المحايد، والتأكد من صدقها ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية والقوانين الجبائية.

المطلب الأول: الوضعية الجبائية لمؤسسة سونلغاز

تخضع مؤسسة سونلغاز إلى نظام الربح الحقيقي وهذا منذ بداية نشاطها، حيث تقوم بمسك محاسبة منتظمة، وفق القوانين والتشريعات المعمول بها، كما تخضع للضرائب والرسوم التالية:

1. الرسم على القيمة المضافة (TVA):

تخضع المؤسسة للرسم على القيمة المضافة وفقا لقانون الضرائب الغير مباشرة والرسوم على رقم الأعمال بمعدلين هما 19% طبقا للمادتين 21 و23 من قانون الرسم على رقم الأعمال، 9% العمليات التي تقدمها سونلغاز الخاصة بالغاز الطبيعي والطاقة الكهربائية وهي العمليات المتعلقة بتوزيع الكهرباء عندما يقل أو يساوي استهلاكها 250 كيلوواط/ساعي و2500 وحدة حرارية للغاز الطبيعي لكل ثلاثة أشهر.

2. الرسم على النشاط المهني (TAP):

وفقا للمادتين 217 و231 من قانون الضرائب المباشرة تخضع المؤسسة للرسم على النشاط المهني وهو الرسم الذي يستحق بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 2% ولا تستفيد من تخفيض المعدل.

3. الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

المجمع معني بالضريبة على أرباح الشركات وبما أنه يخضع لنظام الميزانية المجمعة وهذا بتكوين ميزانية واحدة لمجمل فروع ووحدات المجمع 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 وتنوب عنها في تسديد المبالغ المستحقة، وتمثل بذلك محور ومركز النظام الضريبي والمخاطب الأساسي للإدارة الضريبية لأنه من وجه نظر إدارة الضرائب هناك مكلف واحد

يقوم بدفع الضريبة على أرباح الشركات هو مؤسسة شركة توزيع الكهرباء والغاز –SADEG –اعتمادا على ميزانية واحدة مجمعة.

– معدل الضريبة على أرباح الشركات المطبق: 26 %.

4. الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

تخضع المؤسسة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) وفقا للمواد 2 و9 و11 و104 من قانون الضرائب المباشرة.

المطلب الثاني: ملاحظات المدقق الخارجي حول القوائم المالية لسنة 2021

قام المدقق بدراسة محاسبة ومستندات مؤسسة سونلغاز وكانت هذه أهم الملاحظات التي قام

المدقق بتسجيلها التي تخص الجانب الجبائي في تقريره.

1. مخزونات البضائع:

يظهر الحساب 30 رصيدا قدره 12.702.947.235,26 دج بما في ذلك 11.716.660.071,49 دج مسجل على مستوى "مركز المحاسبة التابع للمديرية المركزية للتموين والتسويق" الموافق أساسا لقيمة مخزون عدادات الكهرباء والغاز والكابلات والمحولات والأجهزة وغيرها من المعدات والملحقات ...إلخ، والتي كان ينبغي تسجيلها في حسابات ××31 و/ او ××32.

حيث ان الحساب 30 يسجل البضائع المشتراة بهدف إعادة بيعها كما هي، في حين أن الإدارة لا تعيد بيعها كما هي.

2. الرسم على النشاط المهني (TAP)

لم تقم الشركة بتسجيل TAP أو دفع TAP على رقم الأعمال المتعلق بمشاركة تكاليف الاتصال والتي يتم تسجيلها في الحساب 13 "إعانة" وعلى التقديرات المبدئية وهذا مخالف لأحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

بالإضافة الى ذلك لم تقم الشركة بتدوين TAP على الطاقة في العدادات والفرق بين كميات العمل التي سيتم إصدار فاتورة بها عند N/31/12 وتلك التي تم تحصيلها، هذا الوضع يعرض الشركة لخطر الغرامات والعقوبات في حالة وجود ضوابط من قبل خدمات إدارة الضرائب.

بالإضافة الى ذلك كشفت الفحوصات التي تم إجراؤها على بيان حساب TAPللسنة المالية 2021 المرسلة إلى المقر الرئيسي للإقرارات أن الإدارة بقسنطينة تطبق تخفيضا بنسبة 30% على رقم الأعمال

المحقق على معاملات الجملة حتى بالنسبة للفواتير المدفوعة نقدا، وهو ما يتعارض مع أحكام المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على أن لا تمنح التخفيضات المشار لها في المادة 219 أعلاه إلا على رقم الاعمال الذي لم يحقق نقدا، هذا الأمر قد ينتج عنه غرامات وعقوبات في حالة وجود تدقيق أو رقابة من طرف إدارة الضرائب.

3. الرسم على القيمة المضافة المسترجع TVA

يشير هذا الحساب لرصيد قدره 9.144.183.649,55 دج الى الضريبة على القيمة المضافة التي سيتم استردادها على مشتريات السلع والخدمات، بمجرد أن تكون الشركة جزءا من محيط التوحيد الضريبي للمجموعة، فإن الحساب 445 "الدولة الرسوم على رقم الأعمال ضريبة الرسم على القيمة المضافة" التي سيتم استردادها لا يتوافق مع الواقع لأن المطالبة الضريبية يتم الاحتفاظ بها على المجموعة (الحساب) 45 الشركاء، لذا نوصي بوضع إجراء مناسب بالتعاون مع المجموعة للتعامل مع مشكلة الرسم على القيمة المضافة، لتجنب التكرار.

بالإضافة الى ذلك تجدر الإشارة إلى أن رصيد هذا الحساب يتم تخفيضه بمجرد أن يظهر رصيد ضريبة القيمة المضافة الذي سيتم استرداده.

- **ملاحظات:**

- يجب أن يكون الرسم على القيمة المضافة المراد استردادها قد خصمت من الحساب 45 "مجموعة الشركاء"
- يتم تخفيض رصيد حساب الرسم على القيمة المضافة إذا كان يجب ان يظهر رصيد الرسم على القيمة المضافة الذي سيتم استرداده.
- من وجهة نظرنا يجب إعادة تنظيم الحسابات 45، و445.

- نفس الملاحظة بالنسبة للحساب ××4451 TVA DUE الرسم على القيمة المضافة المستحقة.

4. رسوم الدمغة على الايصالات

يحتوي هذا الحساب على رصيد قدره 179.131.964,18 دج، كشفت المقارنة بين مبلغ الرصيد والمبلغ المعلن عنه في G50 عن فرق 4.849.914,24 دج.

5. الملاحظة النهائية للمدقق الخارجي حول الحزمة الضريبية

بعد عملية التدقيق التي قام بها المدقق الخارجي، كان قد أبدى رأيه حول الحزمة الضريبية لمؤسسة سونلغاز حيث سجل ما يلي:

الحزمة الضريبية للسنة المالية 2021 في تاريخ إقرارنا لم يتم الانتهاء منها بعد للسماح لنا بإصدار رأي منطقي.

6. تقرير المدقق الخارجي

بعد قيام المدقق الخارجي بتدقيق المستندات الخاصة بمؤسسة سونلغاز قام بإعداد تقريره مسجلا كل الملاحظات والتعليقات السابقة عن الوضعية المالية والجبائية للمؤسسة، مع إبداء النصح عن كيفية إعداد البيانات قبل تقديميها للأطراف ذات المصلحة، قدم أيضا المدقق الخارجي التوصيات التي يجب على صاحب المؤسسة أن يأخذها بعين الاعتبار لتفادي المشاكل التي قد تحدث نتيجة لأخطاء موجودة في حساباته وبالتالي قد تسبب ضرر له وعقوبات جبائية في شكل غرامات هو في غنى عنها.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل قمنا بإسقاط الدراسة على مؤسسة سونلغاز، حيث تعتبر مجبرة بقوة القانون على تعيين مدقق خارجي لفحص قوائمها المالية وإبداء رأيه فيهم، بعد الدراسة التي أجريناه تبين أن للمدقق الخارجي دور كبير يلعبه في اكتشاف الأخطاء والتجاوزات فلقد قام المدقق الخارجي بكافة الإجراءات اللازمة وسار فيها بانتظام، فبدأ بمرحلة الإعداد وهي التعرف على المؤسسة لتليها مرحلة التنفيذ وهي مرحلة الفحص والتدقيق والتقييم ثم مرحلة النهائية وهي مرحلة أعداد التقرير حول الوضعية المالية والجبائية للمؤسسة، حيث أن هذه الأخيرة أهملت الجانب الجبائي الذي له أهمية كبيرة والذي ينتج عنه العديد من الأعباء والغرامات الإضافية عند الوقوع في المخاطر الجبائية والتي من الممكن تجنبها، إذ كان الأجدر بها أن توظف أو تعين مستشار جبائي أو مختص بالجانب الجبائي أو إنشاء مصلحة أو قسم خاص بالعمل الجبائي.

من هنا نرى أن التدقيق الخارجي يلعب دورا هاما في تحقيق أهداف المؤسسة وذلك من خلال التحكم في ضرائبها المختلفة، فهو يقوم بإرشاد المؤسسة ونصحها لتفادي خطر الوقوع في الرقابة الجبائية وإعطائها توصيات وقائية وعلاجية لتصحيح هذه المخاطر، تجدر الإشارة أنه يؤدي عدم الأخذ بعين الاعتبار رأي المدقق الخارجي إلى أعباء إضافية.

الخاتمة العامة

الخاتمة

يحظى التدقيق الخارجي باهتمام كبير لدى كافة عناصر المحيط الاقتصادي للمؤسسات المالية والاقتصادية، حيث أصبح التدقيق الخارجي ضروريا من أجل تزويد مختلف الأطراف سواء كانت داخلية أو خارجية بمعلومات صحيحة وذات مصداقية، فهو عبارة عن وسيلة ربط واتصال ورقابة من خلال اكتشافه للأخطاء وتقييمه للأداء.

يعنى التدقيق الخارجي بمهمة ضبط وتقييم الوظيفة الجبائية للمؤسسة في حالة الاستعانة به من قبل أصحاب المؤسسة بصفة تعاقدية، بهدف الحد من الفساد المالي والخطر الجبائي الذي يمكن القول انه واحد من أهم الاخطار التي تهدد المؤسسة، حيث يؤدي وقوعه إلى تكبد المؤسسة تكاليف إضافية هي في غنى عنها خاصة في ظل محيط شديد التغير، لذلك فإن التكاليف الإضافية الناتجة عن الأخطار الجبائية قد توصل المؤسسة إلى الانهيار لذلك بات تسيير تلك الأخطار ضرورة وجب على المؤسسة الانتباه اليها إذا ما أرادت البقاء، ويتم ذلك من خلال رأي المدقق الخارجي الفني والمحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية، فهدف عملية التدقيق هو فحص كافة البيانات المالية والجبائية الخاصة بالمكلف قبل تقديمها للرقابة الجبائية وإبداء النصح الفني للمكلف نحو كيفية إعدادها بالشكل المناسب، ليجنبها الوقوع في الأخطاء وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتشخيص الخلل الذي مس الوظيفة الجبائية وبعد ذلك يعد المدقق الخارجي تقريرا يقدم فيه جملة من الملاحظات والتوصيات مبرزا نقاط الضعف في هيكل المؤسسة، ومدى توافق تصريحات المؤسسة مع القوانين الجبائية، واستغلال ما أمكن من المزايا والتحفيزات الجبائية الممنوحة للمؤسسة للوصول إلى الهدف المنشود المتمثل في تخفيض العبء الضريبي.

1. نتائج الدراسة

من أجل تحديد دور التدقيق الخارجي في كشف الخطر الجبائي ومحاولة تجنبه وبالاعتماد على الدراسة التطبيقية وتحليل تقرير محافظ الحسابات المقدم من طرف المدقق الخارجي المعين من طرف مؤسسة سونلغاز تم التوصل الى عدة نتائج التي من خلالها تمت الإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات من عدمها.

أ. نتائج اختبار الفرضيات: بعد معالجة وتحليل مختلف جوانب الموضوع من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية تم التوصل إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات كالتالي:

- **الفرضية الأولى: تتم عملية التدقيق الخارجي وفقا لمعايير ومنجية منظمة ومحددة تمكنه من إبداء رأيه الفني والمحايد حول القوائم المالية والمستندات للمؤسسة محل التدقيق** وقد تم إثبات صحتها وتأكيدها في الفصل الأول من الدراسة؛
- **الفرضية الثانية: بخصوص الفرضية الثانية الخاصة بالتزام المؤسسة بالقوانين التي فرضها المشرع الجبائي ينقص من نسبة ارتكابها للأخطاء الجبائية ويجنبها الوقوع في المخاطر الجبائية** فلقد تم التأكد من صحة هذه الفرضية لأنه في حالة انحراف المؤسسة وابتعادها عن قواعد التشريع يعرضها لمخاطر جبائية متعددة يمكن أن يدرجها إلى التدقيق الجبائي؛
- **الفرضية الثالثة:** الخطر الجبائي هو تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية تم إثبات صحة الفرضية وذلك أن المؤسسة كلما قامت بعدم الالتزام بالتشريع الجبائي زادت المخاطر الجبائية التي تقع فيها المؤسسة المتمثلة في بعض الأعباء الإضافية التي كان من الممكن للمؤسسة أن تتجنبها وتوفرها؛
- **الفرضية الرابعة: يساهم التدقيق الخارجي في تفعيل التسيير الجبائي الذي يمكن المؤسسة من جعل التكاليف الجبائية في حدها الأدنى.** تم إثبات صحة هذه الفرضية ويستنتج أنه كلما تحسنت وارتفعت كفاءة والتزام المدقق الخارجي كلما أثرت إيجابيا على الإجراءات المتخذة في الحد من المخاطر الجبائية.

ب. النتائج العامة: أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال ما تم عرضه في الجانب النظري وتحليله في الجانب التطبيقي:

- للمخاطر الجبائية عدة تعاريف ومفاهيم إلا أنها تتفق جميعها على أنها عبارة عن أعباء إضافية تتحملها المؤسسة نتيجة عدم التزامها بالقوانين والتشريعات الجبائية سواء بصفة معتمدة أو غير معتمدة تتمثل هذه المخاطر في الغرامات والعقوبات.
- أهمية الجانب الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ووجوب وجود مستشارين أو عمال ذات تكوين كافي في الجانب الجبائي من أجل الاهتمام بالجانب الجبائي أو إنشاء مصلحة أو قسم خاص به في المؤسسة.
- للتدقيق الخارجي دور هام في الكشف عن الأخطاء التي قامت بها المؤسسة في الجانب الجبائي سواء بصفة معتمدة أو غير معتمدة.
- كلما كانت كفاءة المدقق الخارجي عالية كلما كانت الإجراءات المتخذة من طرفه ذات فعالية للكشف عن الخطر الجبائي.

- للتدقيق الخارجي دور هام في تعزيز وتفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

2. الاقتراحات

من خلال دراسة الجوانب المختلفة لهذا الموضوع، يمكن الخروج بجملة من الاقتراحات منها:

- ضرورة التركيز على التأهيل العلمي والعملي للمدققين، الذي يمكن من تحقيق التنمية والمحافظة على الاقتصاد الوطني والعمل على إعادة الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية؛
- وجوب تطبيق إرشادات وتوصيات المدقق الخارجي وذلك من خلال وضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها؛
- وجوب الاهتمام بالجانب الجبائي من خلال تكوين العمال في هذا الجانب أو تعيين مستشار جبائي أو إنشاء قسم أو مصلحة خاصة به؛
- تطبيق وتفعيل نظام الرقابة ليقوم بتحسين العمل الجبائي؛
- وجوب التركيز على التوعية بخطورة المخاطر الجبائية وبيان الأضرار الناتجة عنها ووضع إجراءات مناسبة للحد منها.

3. أفاق الدراسة

إن ما تم تسليط الضوء عنه في هذه الدراسة يفتح مجالا واسعا للبحث في المواضيع الأخرى المكملة لهذه الدراسة والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- مساهمة نظام الرقابة الداخلي في تطوير أساليب الكشف عن الخطر الجبائي؛
- مساهمة التدقيق الداخلي في الكشف عن المخاطر الجبائية؛
- مساهمة تقرير المدقق الخارجي في التأثير في الوضعية المالية للمؤسسة.
- دور التدقيق الخارجي في تفعيل التسيير الجبائي؛

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا: مراجع باللغة العربية

أ. الكتب

1. أبو الفتوح على فضاله، **المراجعة العامة**، الطبعة الثانية، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1996.

2. احمد قايد نور الدين، "**التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**"، الطبعة الأولى، دار لجان للنشر والتوزيع، عمان، 2015.

3. ألفين أرنيز وجيمس لوك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي واحمد حجاج، الجزء الأول،" **المراجعة مدخل متكامل**"، دار المريخ للنشر2009.

4. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط4، 2007.

5. خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان،2012.

6. زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.

7. زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق**، دار البداية، ط1، عمان، 2010.

8. زهير عيسى، **تدقيق الحسابات الإجراءات** العلمية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، 2005.

9. عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، **المراجعة الخارجية (موضوعات متخصصة)**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001.

10. عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

11. علي سيد قاسم، **مراقب الحسابات– دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة**، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.

12. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسبرة للنشر والتوزيع وطباعة، الطبعة الثانية عمان، الاردن، 2009.

13. غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر– الناحية النظرية**، دار المسيرة، عمان، ط1، 2006.

14.محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "**المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط3، 2006.

15.محمد السيد سرايا، "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية"، 2007.

16.محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

17.محمد فيومي وعوض لبيب،" **أصول المراجعة**"، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية 1998.

18.مصطفى عوادي، يونس زين، **الرقابة الجبائية**، مطبعة سخري للنشر والتوزيع، ط2، الجزائر، 2011.

19.منصور حامد محمود وآخرون، **أساسيات المراجعة**، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1998.

20.نواف محمد عباس الرياحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن،2009.

21.هادي التميمي، "**مدخل إلى التدقيق**"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط03، 2006.

22.وناثان روفيد، **إدارة مخاطر الأعمال دليل عملي لحماية أعمالك**، ط1، ترجمة علا احمد إصلاح، مجموعة النيل العربية، القاهرة،2008.

ب. المذكرات

23.إسماعيل الشناوي، كريم هندي، **أثر الجباية على التسيير المالي**، مذكرة دراسات عليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005.

24.ثرية عبد الرحمان، **تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر، الجزائر.

25.حمادي نبيل، **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي-الشلف-، الجزائر 2008/2007.

26.عبد السلام عبد الله أبو سرعة: " **التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KRMG مجني وحازم وشركائهم-محاسبون قانونيون- وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية**"، رسالة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر -3-، 2010.

27.صابر عباسي: "**أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية- دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة- الجزائر**-"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية،

تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012.

28.صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.

29.منى محمود أدلي، سياسة **الحوافز الضريبية وأثارها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق**، جامعة القاهرة، (مصر)، 2006.

ه. مقالات وملتقيات

30.الحواس زواق، **أهمية التسيير الجبائي في ترشيد توجيه الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية بالاستناد الى خيارات النظام الجبائي الجزائري**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد33، المجلد (02)، 2017/08/01.

31.الحواس زواق، فعالية "**التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**"، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة الجزائر، 14-15 أفريل 2009.

32.صالح حميداتو، سارة ميسي، **الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة**، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد04(العدد02)، 2019/12/31.

33.مسكين الحاج، طلحة مختار **"التدقيق الداخلي ونظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية: دراسة تطبيقية بمؤسسة نفطال-وحدة ولاية السعيدة**، مجلة المالية والأسواق، المجلد06/العدد: 01(2019)، 25- 12-2019.

34.ولهي بوعلام، **ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1 (الجزائر)، العدد 12، 2012.

و. محاضرات

35.ولهي بوعلام: **محاضرة في مقياس جباية المؤسسة**، لطلبة السنة الاولى ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، دفعة 2020.

د. قوانين

36.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد42، 11يوليو 2010.

37.المادة (147) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020.

ه. مراجع باللغة الأجنبية

38. Mohamed Ben Hadj Saad**, l'audit fiscal dans le PME : proposition d'une démarche pour l'expert-comptable** ; université de sfax, Tunisie.

39. Redha Khelassi**," précis d'audit fiscal de l'entreprise"**, BERTI Editions Alger.

40. Talya Segal, WARREN Maroun, **Tax Risk management analysis : comparison between the United States of America, the United Kingdom and South Africa,** journal of Economic and Financial sciences, vol7(2) July 2014.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): عالل سناء المولود(ة) بتاريخ: 1999/07/04 ب: المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 207851999 الصادرة بتاريخ: 2022/05/09 عن: المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة وجباية معمقة خلال السنة الجامعية: 2021/2022

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان": دور التدقيق الخارجي في كشف الخطر الجبائي

دراسة حالة مؤسسة سوناطراك بالمسيلة

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 20/06/2022

التوقيع و البصمة

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد .

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Boudiaf a M'sila
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département: .....

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): نتيجي نتيجة ..... المولود(ة) بتاريخ: 1990/3/30 ب: المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 207419850 الصادرة بتاريخ: 2022/1/30 عن: بلدية المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص محاسبة وجباية معمقة خلال السنة الجامعية: 2022/2021

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان": دور الرقمنة الجبائية في كشف الغش الجبائي دراسة حالة مديرية الضرائب - المسيلة -

.....

.....

.....

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2022/6/20

التوقيع و البصمة

.....

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد.
**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الملخص

عالجت هذه الدراسة موضوع "دور التدقيق الخارجي في كشف الخطر الجبائي" محاولة وصف وتحليل العلاقة النظرية بين متغيرات الدراسة معتمدين في ذلك على المنهج الوصفي، ولدعم الجانب النظري وتثمينه بدراسة تطبيقية كانت الدراسة على مستوى مؤسسة سونلغاز –مسيلة– وذلك للوقوف على واقع التدقيق الخارجي ومدى مساهمته في الكشف عن الخطر الجبائي ودوره في تفعيل التسيير الجبائي، باستخدام مجموعة من الأدوات لجمع البيانات لتوفير المعلومات، تمثلت هذه الأدوات في المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والملاحظات.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن كفاءة والتزام المدقق الخارجي له دور كبير في كشف المخاطر الجبائية وكلما زادت كفاءة والتزام المدقق الخارجي كلما كانت الإجراءات المتخذة من طرفه والأساليب ذات فعالية في الكشف عن الخطر الجبائي، وكذا الدور المهم الذي يمتلكه التدقيق الخارجي في دعم وتفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، الخطر الجبائي، التسيير الجبائي.

Abstract

This study addressed the topic of **'The Role Of External Audit In The Detection Of Tax Risk'** attempt to describe and analyze the theoretical relationship between the variables of the study based on the descriptive approach, and to support the theoretical aspect and value it with a practical study that was the study at the level of the Sunlgas Foundation - Msila - in order to determine the reality of external audit and the extent to which it contributes to the detection of tax risk and its role in activating tax management, using a set of tools to collect data to provide information, these tools were represented in the information provided by the institution and observations.

The study concluded a set of results, the most important of which is that the efficiency and commitment of the external auditor has a significant role in detecting tax risks and the more efficient and committed the external auditor, the more effective the actions taken by him and the methods taken in detecting the tax risk, as well as the important role that external audit has in supporting and activating the tax management in the economic institution.

Keywords: External Audit, Tax Risk, Tax Management.