جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي– الطور الثاني–

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

مساهمة المراجعة الخارجية في تدنية الخطر الجبائي في المؤسسة الإقتصادية

" دراسة حالة مؤسسة أعمال الكهرباء والغاز والهندسة المدنية زعطوط محمد البوطي بمدينة ورقلة"

للفترة ما بين (2013–2015)

من إعداد الطالبين: توفيق خوخة & قويدر حليلو

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:2019/06/19

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ الدكتور/ عبد الباقي بضياف.....(أستاذ _ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الأستاذ الدكتور/ محمد زرقون .....(أستاذ _ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

الأستاذ الدكتور/ عبد القادر دشاش.....(أستاذ _ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية:2019/2018

إهداء

أهدي عملي هذا إلى أغلى إنسانة لدي في الوجود والتي أحببتها ... إلى ريحانة عمري وشمس حياتي ...

والنور الذي ينير ظلمة حيلتي ...إلى من علمتني معنى الصبر ... إلى من تعبت وصهرت الليالي من أجل أن أرتاح أمي الحنون

حفظها الله ورعاها وأطال في عمرها.

إلى مصدر فخري وقوتي ... هو الذي غرس فيا حب العلم وعلمني أسمى المبادئ والقيم ...

إلى من شق لأجلي حتى أسير في طريق النجاح، أبي العزيز حفظه الله وأطال في عمره.

إلى من قاسموني أفراحي وأحزاني زوجتي و إخوتي وأخواتي كل بسمه

إلى الكتاكيت الصغار أولاد الأخ والأخت

إلى من كان نصفي الآخر في عمل أعتز به كيف لا وهو خاص بشيئ قدسه الرب قبل الإنسان وهو العلم إلى الزميل قويدر.

إلى كل من جمعتني بهم الرفقة الطيبة و البسمة الحلوة وأحلى أيام الدراسة الجامعية.

توفيق

إهداء

اهدي عملي هذا و ثمرة جهدي

إلى الحبيبة الغالية قرة عيني و نبض قلبي أمي الطيبة الحنونة حفظها الله

إلى سبب وجودي و رمز فخري و اعتزازي الذي يعطي و لا ينتظر والدي العزيز رحمه الله

و اسكنه فسيح جناته.

إلى زوجتي العزيزة سندي و فخر و اعتزازي و ابني طه الأمين وابنتي أمنية فاطمة الزهراء

إلى رفاق دربي إخوتي و أخواتي إلى جميع أقاربي

إلى جميع أصدقائي و أحبابي

إلى من كان نصفي الآخر في عمل أعتز به كيف لا وهو خاص بشيئ قدسه الرب قبل الإنسان

وهو العلم إلى الزميل توفيق.

إلى كل من رفع أو حمل لواء العلم و سار على دربه ليصل

لكل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

قويدر

كلمة شكر وتقدير

أحمدك و أشكرك يا إلهي،يا ولي نعمتي،أحمدك حمدا كثيرا

على ما أعطيتنا من قوة الإرادة والمثابرة حتى استطعنا بعونك أن نتم هذا العمل

المتواضع.

نتقدم بخالص شكرنا وتقديرنا وامتناننا لأستاذنا الفاضل:

الدكتور زرقون محمد والأستاد كسكس مسعود اللذين تفضلا بإشرافهما على

إنجاز مذكرتنا ونصائحهما وتوجيهاتهما القيمة التي كانت دعما ودفعا لنا إلى الأمام

جزاهما الله عنا خير جزاء.

كما نخص بالذكر محافظ الحسابات الأستاذ بضياف طارق الذي لم يبخل علينا

بتوجيهاته.

كما نتقدم بالشكر إلى كل مسؤولي وإداريي مؤسسة أعمال الكهرباء والغاز

والهندسة المدنية زعطوط محمد البوطي.

ملخص الدراسة

❖ **الملخص:**

تهدف الدراسة إلى قياس مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تدنية الخطر الجبائي للمؤسسة الاقتصادية حيث تعد المراجعة الخارجية أحد أهم العوامل المساعدة في تسيير الجانب الجبائي والضريبي للمؤسسة، فالعامل الجبائي يعتبر أحد أهم العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمؤسسة، لذلك تسعى دائما لتفعيله بهدف تعظيم الاستفادة من التحفيزات لتحقيق الأمن الجبائي وتجنب الأخطار الجبائية و بالتالي يكون اللجوء غالبا للمراجع الخارجي، هذا الأخير ترتبط به عدة مهام على علاقة بالتسيير الجبائي للمؤسسة ويساهم بشكل فعال في تحقيق الأهداف المرجوة ، و في حماية المؤسسة من هذه الأخطاء والمخاطر الجبائية ، ولتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة تم الاعتماد على دراسة حالة مؤسسة أعمال الكهرباء والغاز والهندسة المدنية زعطوط محمد البوتي للفترة الممتدة مابين (2015-2013)من اجل الوصول أهداف الدراسة والوصول من خلالها إلى أن المراجعة الخارجية تربطها علاقة وثيقة بالجباية، وأن المراجع الخارجي يساعد المؤسسة في تسيير أمثل لجبايتها، ويهدف دائما لحمايتها من شتى المخاطر الجبائية في إطار القانون.

❖ **الكلمات المفتاحية** : مراجعة الخارجية، تسيير الجبائي،مراجع خارجي، مخاطر جبائية.

❖ ***Résumé :***

L’objectif de l’étude est de déterminer dans quelle mesure l’audit externe contribue à réduire au minimum le risque fiscal de l’institution économique, l’un des facteurs les plus importants dans la gestion des aspects fiscaux et fiscaux de l’institution, ainsi que le facteur décisif qui influe sur le processus décisionnel. Des mesures incitatives pour assurer la sécurité fiscale et éviter les risques fiscaux font donc souvent appel à l'auditeur externe, qui est associé à plusieurs tâches liées à l'administration fiscale de l'institution et contribue efficacement à la réalisation des objectifs souhaités. Parmi ces erreurs et l'impôt sur le risque, Afin de soutenir la réponse aux hypothèses de l’étude, étude de cas de l’établissement d’électricité, de gaz et de génie civil zautout mohamed el-bouty-a été approuvée pour la période 2013-2015 afin d’atteindre les objectifs de l’étude et de veiller à ce que l’audit externe entretienne une relation étroite avec la collection. Et vise toujours à les protéger de divers risques fiscaux dans le cadre de la loi.

❖ ***Mots-clés :***

L’audit externe, gestion fiscale, auditeur externe, risque fiscaux.

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
الإهداء	IV-III
كلمة شكر وتقدير	V
الملخص	VII-VI
قائمة المحتويات	IX-VIII
قائمة الجداول	XI-X
قائمة الأشكال	XIII-XII
قائمة الملاحق	XV-XIV
المقدمة	أ-د
الفصل الأول: الجوانب النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية والخطر الجبائي	
المبحث الأول:الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية والمخاطر الجبائية	30-3
المبحث الثاني: الدراسات السابقة للموضوع	38-30
الفصل الثاني:الدراسة التطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية في تدنية الخطر الجبائي بالمؤسسة الخاصة زعطوط محمد البوطي بمدينة ورقلة للفترة مابين (2013-2015)	
المبحث الأول:الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة	52-42
المبحث الثاني: النتائج والمناقشة	54-53
الخاتمة	59-56
قائمة المراجع	63-60
الملاحق	91-64
الفهرس	95-92

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
الجدول 1-1	النموذج العام لسير عملية المراجعة	15-14
الجدول 1-2	بعض العقوبات المترتبة عن عدم التصريح أو التأخير في الإيداع	21
الجدول 1-3	عقوبات النقص والغش في الوعاء	22
الجدول 2-1	الحساب المالي لسنة 2013 الخاص بالمؤسسة	47-46
الجدول 2-2	الحساب المالي لسنة 2014 الخاص بالمؤسسة	47
الجدول 2-3	الحساب المالي لسنة 2015 الخاص بالمؤسسة	48
الجدول 2-4	مقارنة بين رقم الأعمال المصرح به في جدول حسابات النتائج ورقم الأعمال المستخرج المفوتر	49
الجدول 2-5	مقارنة بين رقم الأعمال المصرح به في التصريحات G50 و رقم الأعمال المستخرج المقبوض	49
الجدول 2-6	تحديد الأعباء غير المقبولة جبائيا لسنة 2013	50
الجدول 2-7	تحديد الأعباء غير المقبولة جبائيا لسنة 2014	51
الجدول 2-8	تحديد الأعباء غير المقبولة جبائيا لسنة 2015	52
الجدول 2-9	تحديد النتيجة المستخرجة بعد المراجعة	52

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
الشكل 1-1	مسار المراجعة الخارجية	4
الشكل 1-2	طبيعة الأخطار الجبائية الداخلية	20
الشكل 2-1	المخطط التنظيمي للمؤسسة	45

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
الملحق رقم 01	القوائم المالية وملخص التصريحات الخاصة بـ G50 ورقم الأعمال لسنة 2013	72-65
الملحق رقم 02	القوائم المالية وملخص التصريحات الخاصة بـ G50 ورقم الأعمال لسنة 2014	80-73
الملحق رقم 03	القوائم المالية وملخص التصريحات الخاصة بـ G50 ورقم الأعمال لسنة 2015	88-81
الملحق رقم 04	الكشف البنكي للسنوات 2015/2014/2013	91-89

مقدمة

أ. توطئة:

إن تسيير الجباية و مراجعتها الجيدة على مستوى المؤسسة وإدراج العامل الجبائي في الإستراتجية العامة كفيل بتحقيق تحكم مثالي في التكاليف المالية ، وأي سوء أو تقصير في التسيير يؤدي إلى ارتفاع الديون و على رأسها الديون الجبائية ، لأنه لا يمكن تأجيلها وفقا لأحكام القانون وأي تأخير يسبب متاعب كثيرة كعدم القدرة على السداد نتيجة التراكم مما يعقد من وضعية المؤسسة و يسبب لها عسر مالي و يمكن أن يتطور و يصل بها إلى حد الإفلاس في أسوء الحالات.

لهذا السبب تزايد الاهتمام و البحث عن الدور الحيوي للمراجعة و المراجعين الخارجيين في عمليات التسيير الجبائي ، حيث تعتبر هذه الأطراف وسيلة إشرافية مثلى تؤدي دورا أساسيا و هاما في التسيير الجبائي للمؤسسة ، مما أدى إلى ظهور الحاجة إلى تطوير وظائف جديدة داخل المؤسسة قصد تخفيض التكلفة الجبائية مع الحفاظ على أقصى قدر ممكن من الكفاءة دون التعرض لأي نوع من المخاطر ، الأمر الذي يفسر ظهور مفهوم الوظيفة الجبائية و التسيير و المراجعة الخارجية داخل المؤسسة :

ب. طرح الإشكالية:

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تدنية الخطر الجبائي في المؤسسة الإقتصاية (مؤسسة أعمال الكهرباء والغاز والهندسة المدنية زعطوط محمد البوتي خلال الفترة الممتدة مابين 2013-2015) ؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما مدى تطبيق الأسس النظرية للمراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية ؟

2- ما طبيعة العلاقة بين المراجعة الخارجية و الجبائية و التي تمكن من تدنية الخطر الجبائي؟

3- ما هو مستوى المخاطر الجبائية داخل المؤسسة محل الدراسة ؟

4- كيف يمكن للمراجعة الخارجية الحد من المخاطر الجبائية إن وجدت ؟

ت. فرضيات البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم وضع الفرضيات التالية:

1- المراجعة الخارجية تحقق الانتظام و الكفائة الجبائية وهي وسيلة لمعرفة مدى فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة؛

2- إن التسيير الجبائي الفعال للمؤسسة الاقتصادية يؤدي إلى استمرارها وتجنبها المخاطر الجبائية؛

3- جاءت المراجعة الخارجية نتيجة الاهتمام المتزايد بالجباية ومخاطرها، ومدى إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة؛

4- للمراجع الخارجي مهام متعلقة بالتسيير الجبائي وتوجد عدة آليات تدعم هذه المهام تتمثل في تمتعه بالاستقلالية ، التأهيل العلمي والكفاءة في المجال الجبائي، إضافة إلى أهمية الخدمات الجبائية التي يقدمها المراجع الخارجي للمؤسسة.

ث. مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل مبررات إختيارنا لهذا الموضوع فيما يلي:

- الأهمية التي اكتسبها موضوع المراجعة الخارجية بالنسبة للمؤسسة؛
- الدور الفعال للمراجعة الخارجية في ظل البيئة الاقتصادية و دخولنا عصر المعلومات و الاتصال؛
- الضعف الذي تعانيه المؤسسة الاقتصادية في هذا المجال؛
- لفت انتباه مسيري المؤسسات الاقتصادية لكيفية تجنب المخاطر الجبائية بالطرق المشروعة و بالتالي تتمثل في المساهمة في إنعاش الاقتصاد الوطني .

ج. أهداف الدراسة:

يمكن تلخيص أهداف الدراسة في النقاط التالية:

1- محاولة إبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة؛

2- إلقاء الضوء على مفهوم الخطر الجبائي وأنواعه وكيفية تسييره؛

3- بحث ومناقشة دور المراجعة الخارجية كأحد أبرز دعائم التسيير الجبائي؛

4- قياس مدى التأثير الذي يمكن أن تحدثه المراجعة الخارجية في تدنئة الخطر الجبائي؛

5- الوصول إلى نتائج يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض من الدراسة.

ح. حدود الدراسة:

من أجل الإلمام بإشكالية البحث وفهم جوانبها المختلفة حدد مجال دراستنا كما يلي:

– الحدود المكانية: أما عن الإطار المكاني للدراسة فهو متعلق بالواقع الجزائري، حيث يحاول البحث إظهار مدى تأثير المراجعة الخارجية في التقليل من المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية من خلال دراسة حالة من واقع المؤسسات الإقتصادية الجزائرية (مؤسسة أعمال الكهرباء والغاز والهندسة المدنية زعطوط محمد البوطي) ، فقد تم إختيارها للأسباب التالية:

- لأن مقرها الرئيسي يقع في ورقلة وبالتالي يمكننا الوقوف على جميع التصريحات الجبائية؛
- لأنها مؤسسة حديثة النشأة(غالبية المؤسسات حديثة النشأة لا تتحكم في تسيير الخطر الجبائي)؛
- التعاون المنقطع النظير من طرف إدارتها (لأن العديد من المؤسسات تعتبر الوثائق الجبائية سرية وبالتالي لا يتعاونون جبائيا).

– **الحدود الزمنية** : بغية الإلمام بإشكالية البحث والوصول إلى نتائج عملية لأثبات أو نفي صحة الفرضيات فضلنا إختيار الفترة الزمنية، والمقدرة بثلاثة سنوات (2015/2014/2013) و ذلك بطلب من مسير المؤسسة حتى يمكنها الحفاظ على السر المهني للسنوات التي لم يمسها التقادم.

خ. المنهج المستخدم:

لمعالجة الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة تم إستخدام كل من المنهج الوصفي التحليلي من جهة، وقراءة لبعض الدراسات السابقة هذا فيما يخص الجانب النظري، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد إخترنا مؤسسة إقتصادية خاصة يقع مقرها الرئيسي بورقلة من أجل الوقوف على جميع التصريحات الجبائية المختلفة وهذا من أجل إسقاط الجانب النظري عليها ومحاولة إيجاد أثر المراجعة الخارجية في تدنية المخاطر الجبائية لذلك فقد تم إستخدام منهج دراسة حالة (المقابلة الشخصية وتحليل الوثائق) وذلك لإسقاط الدراسة النظرية على الدراسة التطبيقية.

د. تقسيمات الدراسة:

للوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة بالإجابة على الإشكالية المطروحة، إقتضت الدراسة تناول الموضوع في فصلين بعد المقدمة:

الفصل الأول: مقسم إلى مبحثين فالمبحث الأول يتضمن مطلبين، حيث خصص المطلب الأول لأساسيات حول المراجعة الخارجية، أين تناولنا فيه مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية، أنواعها ومعاييرها إضافة إلى الحديث عن المراجع الخارجي والمخطط العام لسير عملية المراجعة، أما المطلب الثاني فقد تناولنا فيه أساسيات حول الخطر الجبائي، أين تناولنا مفهوم الخطر الجبائي ومصادره المختلفة وأنواعه وكذلك تقييمه ، أما في المبحث الثاني تم تناول أهم الدراسات السابقة التي تركز موضوعها حول أحد متغيرات دراستنا، فقد حاولنا إبراز أوجه الشبه و الإختلاف بينها.

الفصل الثاني: يتمحور على دراسة حالة حيث يتم التعرف على أثر المراجعة الخارجية في تدنية الخطر الجبائي على المؤسسة محل الدراسة ألا وهي مؤسسة أشغال الكهرباء والغاز والهندسة المدنية زعطوط محمد البوطي ، إذ تم في المبحث الأول التعرف على الشركة عن طريق تقديم وجيز لها وبيان أهدافها وهيكلها التنظيمي، أما في المبحث الثاني فتناولنا فيه مسار عملية المراجعة الخارجية للشركة عن طريق مسلكيها العام ككل والخاص المتمثل في الشق الجبائي مع دراسة تطبيقية لهذا الجانب عن طريق المقابلة الشخصية والإطلاع على الوثائق من أجل تقييم المخاطر الداخلية المرابطة بالتسيير الجبائي وتدعيم هذا التقييم بقياس الخطر الجبائي ومن ثمة الوقوف على صحة الفرضيات من جهة وأهمية المراجعة الخارجية في التقليل من الخطر الجبائي.

وفي الأخير خاتمة تضمنت مجموعة من النتائج والتوصيات.

الفصل الأول:

الجوانب النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية والخطر الجبائي

تمهيد:

تعير الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة للمراجعة وتعتبر دراستها من المواضيع المتقدمة أكاديميا، بحيث تعتبر عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية فهي بذلك عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، بحيث تمكن المراجع من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

كما تلعب المراجعة الخارجية دورا بارزا في الإدارة الاقتصادية للمؤسسات والموارد المملوكة للمجتمع وذلك من خلال زيادة ودعم الثقة في القوائم المالية، وبالتالي فهي تعتبر عاملا هاما في زيادة الإستثمارات وتوسيع سوق الأوراق المالية، وتساهم المراجعة الخارجية في حماية المستثمرين والمتعاملين في الأوراق المالية من مخاطر سوء عرض القوائم المالية، ومخاطر الغش والتلاعب في تلك القوائم.

أما العامل الجبائي فيعد من أهم العناصر الموجودة في محيط المؤسسة الإقتصادية التي يجب عليها التكيف معه ومسايرته بإستمرار حتى لا تواجه مخاطر تتمثل في عقوبات مالية قد تسبب في إفلاسها أي زوالها، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال تسيير الخطر الجبائي الذي أصبح ذا أهمية كبيرة خصوصا في الدول التي تمتاز بعدم إستقرار تشريعاتها أي لديها مرونة كبيرة في سن القوانين كالجزائر مثلا.

لذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية والخطر الجبائي.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة للموضوع ومميزات الدراسة الحالية.

المبحث الأول:الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية والمخاطر الجبائية

ويتناول هذا المبحث الإطار النظري للمراجعة الخارجية والخطر الجبائي من خلال النقاط التالية:

المطلب الأول: أساسيات حول المراجعة الخارجية

لا شك أن هناك تزايدا واضحا في الطلب على المراجعة الخارجية وخدماتها نتيجة حاجة أصحاب المصلحة في المؤسسات خاصة الملاك والدائنين لها، وإدراكهم لضرورة تعين شخص مستقل عن المؤسسة، من أجل إبداء رأيه حول كفاءة أداء إدارة المؤسسة لوظائفها ، لهذا سيتم التطرق في هذا المطلب لماهية وأسس المراجعة الخارجية ومختلف أنواعها بالإضافة إلى الإجراءات العملية للمراجعة الخارجية.

الفرع الأول: المراجعة الخارجية- مفاهيم أساسية-

هناك العديد من التعاريف التي أعطيت المراجعة الخارجية ونظرا لوجود عدة تعاريف مختلفة المراجعة الخارجية سنحصر مفهومها في هذا التعريف الشامل وسيتم التطرق إلى أهم عناصرها ومختلف النقاط المرتبطة بها.

أولا :تعريف المراجعة الخارجية

"هي المراجعة التي تتم 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 المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول و الرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرون، البنوك)"[1].

وبغية الوقوف على مجمل ما سبق، يمكن تحديد أهداف المراجعة المحاسبية الخارجية في النقاط التالية:

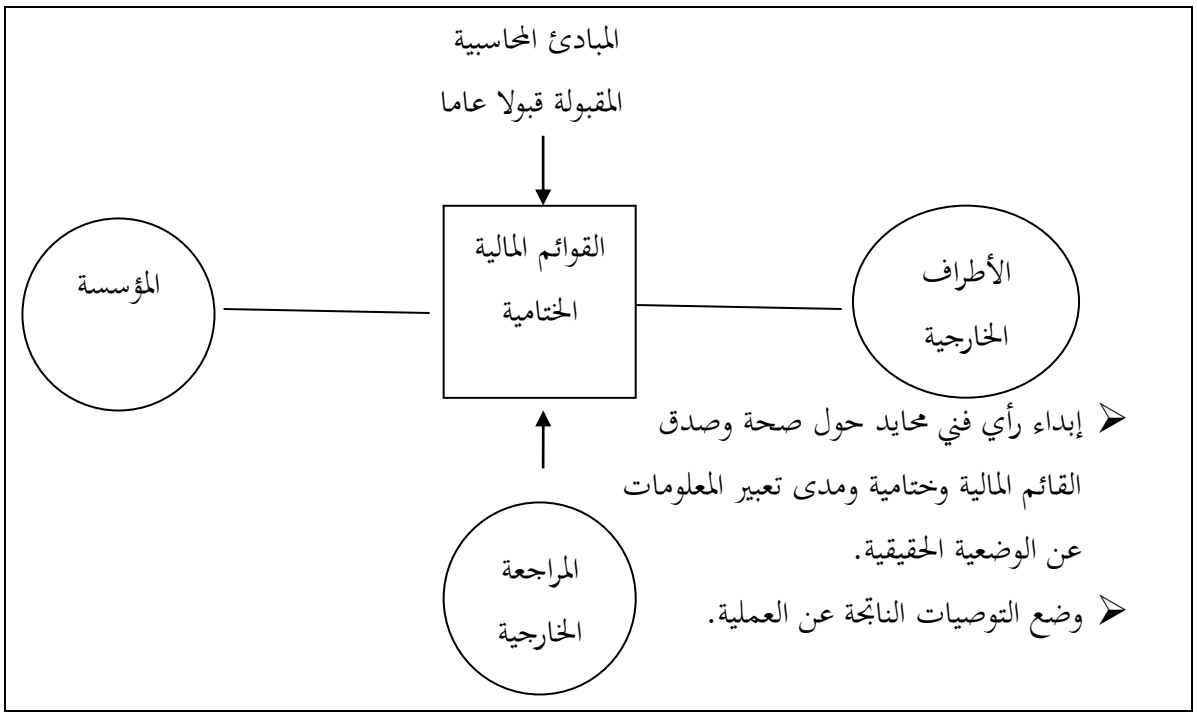
- كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل؛
- كل عملية تم تسجيلها لابد أن تكون :حقيقية، صحيحة التقييم، صحيحة التسجيل، مسجلة في وقت وقوعها، صحيحة التمركز.

[1] طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003 ، ص ص (30،31).

ثانيا :مسار المراجعة الخارجية:

يمكن أن نصور مسار المراجعة المحاسبية للمؤسسة في ظل المراجعة الخارجية في الشكل التالي:

شكل رقم: (1-1) مسار المراجعة المحاسبية الخارجية.



المصدر:طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود،مرجع سبق ذكره ،ص 32.

الفرع الثاني:أنواع معايير المراجعة الخارجية وخدماتها

أولا :أنواع المراجعة الخارجية

يفرق في الواقع بين ثلاث أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات وهي[1] :

1- المراجعة القانونية:

أي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات؛

2- المراجعة التعاقدية:

أي التي يقوم بها شخص محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها؛

3-الخبرة القضائية:

التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

[1] بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان مطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008 ، ص 11.

ثانيا :معايير المراجعة الخارجية

تمثل معايير المراجعة الخارجية إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية، ويمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، وعليه ينبغي على المراجع مراعاة المعايير أثناء قيامه بمهمته حتى لا يكون مقصرا وما يتبع من ذلك من عواقب. ونستعرض فيما يلي أهم معايير المراجعة الخارجية، و قد قسمت هذه الأخيرة حسب إصدارها إلى ثلاثة مجموعات وهي كالتالي:

1-معايير عامة: General Standards

1-1- معيار التأهيل العلمي والعملي :

يتم تنفيذ مهام عملية المراجعة بواسطة أشخاص تم تأهيلهم تأهيلا كافيا من الناحية العلمية والعملية،فضلا عن ضرورة توافر مجموعة من الصفات السلوكية الهامة مثل النزاهة،الإخلاص والمحافظة على سرية المعلومات وغيرها من الصفات، ويمكن تناول هذه المعايير في النقاط التالية:

أ -التأهيل العلمي والعملي:

يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجعين [1].

وهذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلا وكفؤا في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال لا يتمكن من القيام بالمراجعة دون التأهيل والتدريب في هذا الحقل و إن هذا التدريب يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي[2].

ب – التأهيل السلوكي:

يمكن التأهيل السلوكي والأخلاقي للمراجعة من الارتقاء بالمهنة والمحافظة عليها، فمراجع الحسابات يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني، وأهم هذه الصفات الأمانة والنزاهة والمحافظة على أسرار العملاء، والهدف والصبر والدقة في العمل وكذلك الحذر في التصرفات، وكذا المقدرة على التركيز وتقدير المسؤولية [3].

1 -2 -الاستقلالية (الحياد والموضوعية) :

بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالمراجعة فعلى المراجع أن يحافظ على استقلاليته الذهنية الظاهرية والفعلية ورأي مراجع الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح عديم القيمة إذا لم يكن مستقلا فعليا وظاهريا

[1] ألفين أرينز وآخرون، ترجمة الديسطي، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ص 25 .

[2] التميمي هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004 ، ص19.

[3] لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، 2008/2009 ، باتنة،الجزائر ، ص29 .

فالاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة المراجعة ، وفي حالة الشك باستقلالية المراجع فإن ثقة الجمهور ستنخفض نتيجة لذلك.

1 –3 –بذل العناية المهنية اللازمة :

على المراجع بذل العناية المهنية المطلوبة أثناء المراجعة وعند تحضير التقرير، والعناية المهنية تتطلب دراسة إنتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدين الذين قاموا بعمل المراجعة، كما أن العناية المهنية تعني أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلا ويملك المتطلبات المهنية، أي أن لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالطبيب الاستشاري، المهندس وما شابه ذلك[1].

2– معايير العمل الميداني : Standards of Field work

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى القرائن وأدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة ، والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات وتتمثل في [2]:

2 –1 –معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين :

على المراجع التخطيط للمراجعة لأداء مهمته بكفاءة وفاعلية، وذلك عن طريق قيامه بوضع وتحديد الإستراتيجية الشاملة لهذه المهمة، وأن يتم وضع الإجراءات والخطوات اللازمة لتنفيذها على أكمل وجه، وعلى المراجع أن يترجم هذا التخطيط بوضع برنامج مراجعة تفصيلي يتضمن إجراءات الفحص التحليلي لعناصر النشاط للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة، والتي تتطلب اهتماما أكثر خلال عملية المراجعة النهائية، ومن ناحية أخرى يمكن النظر إلى هذا البرنامج على أنه دليل مراجعة يحتوي على الخطوات والإجراءات الملائمة لإنجاز المهمة بيسر وسهولة وفي الوقت المحدد والمناسب، وفي نفس الوقت هو دليل للبرنامج نفسه في أداء مهمته، وتمكينه من تقييم موضوعية العمليات والمعلومات التي يقوم بمراجعتها وبذلك تزيد درجة الثقة فيها مما يؤدي إلى حماية وخدمة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة التي يتم مراجعتها، أما الإشراف السليم على المساعدين من المراجعين الذين يتولون عمليات الفحص أو يقومون بالإجراءات اللازمة لتجميع دليل المراجعة كعنصر رئيسي من عناصر البحث الميداني فإنه يتضمن معنى القيادة والإشراف والتوجيه، والرقابة السليمة لكافة مراحل العمل للربط بين الأنشطة والإجراءات والفحص التي يتم تنفيذها، وبين الأهداف المرجوة.

2 –2 –معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية :

يعني هذا المعيار أنه يجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالوحدة محل المراجعة كأساس لإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة الملائمة

[1] التميمي هادي، **مرجع سبق ذكره**، ص31 .

[2] سرايا محمد السيد، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002 ، ص ص (278،235).

لها، ويقصد بالرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع، الخطط والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لضمان أن العمليات المالية قد تم تسجيلها بدقة وأنه توجد إجراءات ملائمة لحماية الأصول، وتشتمل الرقابة الداخلية على الرقابة الإدارية وهي العملية الخاصة باتخاذ القرار الذي يؤدي إلى الترخيص بالعمليات المالية، إذن فمعيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية يأخذ أبعادا مهمة، لأن مدى ما يقوم به المراجع من فحص واختبارات يتوقف على مؤسسة لديها نظام رقابة داخلية قوي ستكون مختلفة عن تلك التي تستخدم في مؤسسة لديها نظام رقابة داخلية ضعيف، ويشتمل كثيرا من العمل الذي يقوم به المراجع لاختبار مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية[1].

2 –3 –معيار جمع أدلة الإثبات :

يعني هذا المعيار أنه يجب أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص، ويقتضي التماشي مع هذا المعيار ضرورة أن يتفهم المراجع مهمة المراجعة التي يقوم بها تفهما جيدا وكاملا وأن يتبع التعليمات الخاصة بتنفيذها وأن يبذل العناية المهنية الملائمة في أدائها وأن ينتبه إلى الأخطاء والعناصر غير العادية وأن يعد أوراق عمل كاملة وواضحة.

3 –معايير التقرير Standards of Reporting [2]:

إن تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة الاتصال بين مراجع الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، وهو نتاج عمل المراجع الذي يبين فيه ما توصل إليه، كما يعتبر أيضا أحد الأدوات الأساسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المراجع سواء المدنية أو الجنائية، والهدف من هذا المعيار هو وضع قواعد وتوفير إرشادات عن شكل ومحتوى تقرير المراجع الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة، كما يوضح هذا المعيار ضرورة قيام المراجع بوضع رأيه مكتوبا وواضحا عن القوائم المالية ككل، وكأساس لإبداء المراجع لرأيه يجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم النتائج المستخرجة من أدلة الإثبات، ويتضمن هذا الفحص ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية، ومدى اتفاقها مع القوانين السائدة، وتتمثل معايير التقرير في:

3 –1 –إعداد القوائم وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

ويقتضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع في تقريره إلى مدى إعداد القوائم المالية وعرضها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومدى قبول الأساليب والطرق المختلفة التي تطبق بها هذه المبادئ، ومن ناحية أخرى فإن المبادئ والقوائم المحاسبية تمثل ضمنيا معيارا يقاس عليه أو يحكم به على مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية وما إذا كانت تعبر تعبيرا صادقا عن نتيجة النشاط وعن المركز المالي للمؤسسة.

3 –2 –الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

[1] الفيومي محمد و عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث الأزاريطة، الإسكندرية، مصر، 1998 ، ص11 .

[2] سرايا محمد السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص (352،.350).

يقضي هذا المعيار بضرورة الإشارة إلى تجانس تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى الثبات في تطبيقها، وتهدف الإشارة في هذا المعيار إلى ما يلي:

- قابلية القوائم المالية للمقارنة للفترات المتتالية؛
- عدم تأثر القوائم المالية تأثرا جوهريا بالتغييرات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية من فترة لأخرى؛
- عدم اضطرار المراجع لتعديل تقرير المراجعة وأسس إعداده بسبب حدوث أي تغيرات في هذه المبادئ المحاسبية؛
- عدم إتاحة الفرصة للتلاعب في استخدام وتطبيق بعض المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة معينة، وبصفة عامة يمكن القول في هذا المجال أن المراجع عليه دراسة وتحليل أسباب التغيير في تطبيق بعض المبادئ المحاسبية ولا يوافق على هذا التغيير إلا بمبررات منطقية ومقبولة ولظروف غير عادية مرت بها المؤسسة خلال الفترة.

3 –3 –الإفصاح الكافي و المناسب :

يقتضي هذا المعيار ضرورة إشارة المراجع و إفصاحه في تقرير المراجعة عن أي معلومات مالية لازمة وهامة بالنسبة لصدق وعدالة عرض القوائم المالية، ومعنى ذلك أن الإفصاح المناسب للقوائم هو الأساس ما لم يكشف أو يشير تقرير المراجعة إلى غير ذلك[1].

وتختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفرها في البيانات المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساسا من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينعكس على الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف نحو المشكلة فنظرة الطرف المسؤول عن إعداد البيانات المالية المنشورة مثلاً وهو إدارة المؤسسة حيال مشكلة الإفصاح قد لا تلتقي بالضرورة مع نظرة هؤلاء جميعا، وقد لا تلتقي أيضا مع نظرة جهات الرقابة والإشراف على المهنة، كدواوين المحاسبة والبنوك المركزية وهيئات البورصة والمجاميع المهنية، من هنا يصبح من الصعب جداً توفير مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال[2].

فالإفصاح الكافي والمناسب يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، بالإضافة إلى أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد، وهو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط

[1] سرايا محمد السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص (352،354).

[2] لعيبي هاتو خلف، **الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية**، مذكرة ماجستير،الأكاديمية العربية في الدنمارك ، بغداد، 2009، ص ص (28،29).

الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية[1].

وفي هذا المجال على المراجع أن يأخذ في الاعتبار النواحي التالية [2]:

- الهدف الرئيسي للإفصاح المناسب هو الصالح العام لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية؛
- إن القوائم المالية بما يتبعها من ملاحظات مرفقة بها خاصة بالعميل وبالتالي فإن أي قرار نهائي حول المعلومات التي يجب أو لا يجب أن تتضمنها هذه القوائم هو قرار العميل؛
- لو قرر المراجع أن الإفصاح غير كافي وغير مناسب أو أن القوائم لا تتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فليس له صلاحية إجبار العميل على تعديل القوائم لتعكس هذا الإفصاح المناسب؛
- يستطيع المراجع التحكم في محتوى تقرير المراجعة، وبالتالي يتحمل تضمين هذا التقرير الإفصاح الضروري في الوقت الذي تتجاهل فيه القوائم المالية للعميل هذا الإفصاح أو تتضمن إفصاح غير دقيق؛
- الإفصاح السليم يعني أن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وواضح، وغير منقوصة، كذلك لا تحمل أكثر من معنى؛
- في حالة وجود تضارب في المصالح فقد يكون عدم الإفصاح عن بعض المعلومات له ما يبرره خاصة لو ترتب على هذا الإفصاح ضرر معين على المؤسسة أكبر من الفائدة التي تعود على الأطراف التي يعنيها الإفصاح.

3-4-التعبير عن رأي المراجع :

يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع والتعبير عن رأيه في القوائم المالية وأن يوضح طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، ويهدف هذا المعيار إلى عدم تحريف أو تمييع المسؤولية التي قبل المراجع أن يتحملها، ويعتبر هذا المعيار من أكثر معايير التقرير تعقيدا وأصعبها منالا وتحقيقا، وذلك بسبب حساسيته بالنسبة للمراجع وخاصة عندما تكون هناك تحفظات معينة يقتضي أن يأخذها بعين الاعتبار ولذلك ينقسم رأي المراجع بصفة عامة إلى [3]:

- إبداء رأي دون تحفظات (رأي نظيف) أو (رأي غير مقيد)؛
- إبداء رأي يتضمن تحفظات (رأي مقيد) أو (رأي متحفظ)؛
- إبداء رأي مخالف أو معارض أو عكسي؛
- الامتناع عن إبداء الرأي.

---

[1] صبايحي نوال، **أثر الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**، مداخلة من الملتقى الدولي الثالث حول :آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2013 ، ص05.

[2] سرايا محمد السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 354.

[3] **نفس المرجع السابق**،نفس الصفحة.

الفرع الثالث:المراجع الخارجي و المخطط العام لسير عملية المراجعة.

تشغل المراجعة الخارجية كمهنة حيزا كبيرا في المحيط المحاسبي والاقتصادي ولها جملة من المعايير والأسس التي تتضمنها كما أشرنا سابقا، لذلك سنتطرق في هذا المبحث لتحديد مفهوم المراجع الخارجي والشروط الواجب توفرها فيه كمهني، وكذا الإجراءات المنوطة به لتنفيذ عملية المراجعة بأعلى كفاءة ممكنة.

أولا– المراجع الخارجي:

1– تعريف المراجع الخارجي

لقد وردت عدة تعاريف للمراجع الخارجي وأعطت التوصيف الدقيق له، وسنتناول في ما يلي الأبرز منها:

–حيث عرفه هادي التميمي على أنه " ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز مراجعة البيانات المالية، وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته وعلى سبيل المثال (مراجع حسابات شركات المساهمة العامة) الذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته، أو إلى مجلس الإدارة والمساهمين[1].

– نصت المادة رقم (02) من قانون (01-10) المؤرخ في 29 جوان المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بأنه " يمكن أيّ شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون[2] ".

وهو ما نصت عليه المادة رقم 08 من نفس القانون، والتي تناولت أهم الشروط و المقاييس الواجب توفرها في المراجع الخارجي و محافظ الحسابات وهي كالآتي [3]:

أ–أن يكون جزائري الجنسية؛

ب–أن يحوز شهادة لممارسة المهنة؛

ت–أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

ث–أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

---

[1] التميمي هادي.**مرجع سبق ذكره**.ص25 .

[2] المادة2 ، **القانون رقم 10–01 ، المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، المؤرخة في 11 جويلية 2010 ، ص04.

[3] المادة 8 ، **من نفس القانون السابق**، ص 05.

ج–أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

ح–أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة رقم06 .[1]

2 – الكفاءات الواجب توفرها في المراجع الخارجي [2]:

حددت النصوص الجزائرية كفاءة مراجع الحسابات في عنصرين أساسين هما:

أ –التأهيل العلمي:

اشترطت النصوص الجزائرية لممارسة المراجعة الآتي[3] :

- **المجموعة الأولى :**

ليسانس في العلوم المالية، ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة، الجزءان الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية.

- **المجموعة الثانية :**

ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية، شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة)، ليسانس في التسيير، شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك، شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة، مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة.

ب – التأهيل العملي:

اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين:

- متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛
- إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر .

3 –تعيين المراجع الخارجي و أتعابه [4]:

إن عملية اختيار مراجع الحسابات عملية معقدة وشاقة لذلك يجب أن تكون هناك معايير تستخدم للمفاضلة بينهم، لذلك تتبع عدة خطوات منها كيفية تعيينه أو عزله، تغييره وأتعابه وآداب وسلوك المهنة المتبعة.

3–1– تعيين المراجع الخارجي و كيفية عزله وتغييره

[1] المادة 6، **من نفس القانون السابق**، ص 05.

[2] عزه الأزهر، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد5 ، جامعة الوادي، الجزائر، 2012 ، ص20 .

[3] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 32 ، بتاريخ 03/24/ 1999 ، ص04.

[4] جمعة أحمد حلمي، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000 ، ص ص (59،60).

أ –تعيين المراجع الخارجي:

يجب إتباع الخطوات التالية:

- يجب أن يتم اختيار مراجع الحسابات مرة كل ثلاث سنوات ويتم التجديد مرة واحدة؛
- يجب أن يتم اختيار مراجع الحسابات من قبل لجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته؛
- يجب الحصول على قائمة بجميع مراجعي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة وجمع معلومات متكاملة عنهم؛
- يتم اختيار ثماني مراجعين فقط من تلك القائمة؛
- يطلب منهم تقديم عرض مبدئي؛
- يتم فحص العروض بدقة كاملة، ويتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وفريق المراجعة؛
- يتم مقابلة المراجعين الثمانية، وطلب أي معلومة إضافية ويتم تصنيفهم إلى ثلاث فقط؛
- يسمح لمن تم اختياره لفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بتقديم عرضه الرسمي المفصل؛
- تتم المفاضلة بين المراجعين الثلاث بواسطة لجنة الاختبار وفقا للعديد من المعايير منها :معايير و إجراءات المراجعة ، مجموعة معايير تقارير المراجعة.....إلخ.

ب – تغيير وعزل المراجع الخارجي:

إن اللجنة التي قامت بتعيين المراجع الخارجي هي التي تستطيع تغييره وعزله وهذا في جميع المؤسسات، فعند تعيين المراجع توضع له ضمانات كافية للقيام بعمله في جو يخلو من التهديد في عمله وبدون أي ضغط من القائمين بإدارة المؤسسات ، وعند اتخاذ قرار العزل يعطي للمراجع الحق في الرد على الأسباب التي من أجلها طلب عزله و يكون كل قرار يتخذ في شأن استبدال مراجع بغيره على خلاف ما سبق.

إن أسباب توقيف أداء مهام المراجع الخارجي والمحددة في النصوص يمكن حصرها في قسمين من الأسباب[1]:

- **الأسباب العادية :**

ونعني بها إنهاء عهدة المراجع الخارجي ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات.

- **الأسباب الفجائية أو الاستثنائية :**

مثل الموت، المرض، عدم القدرة، الاستقالة،...الخ .حيث نصت المادة (46) من القانون رقم (91-08) على أنه يمكن للمراجع الخارجي أن يستقل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا

[1] عزه الأزهر، **مرجع سبق ذكره**، ص33 .

مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.

3-2-أتعاب المراجع و آداب و سلوك المهنة:

أ- أتعاب المراجع الخارجي:

تحدد أتعاب المراجع الخارجي من طرف الجمعية العامة بالاتفاق معه، ويتطلب تحديد أتعاب المراجع الخارجي مراعاة ما يلي [1]:

- عدم ترك أمر تحديد الأتعاب لهيئة أو شخص يخضع عمله للمراجعة وذلك تجنبا لتأثيره على المراجع وعملية المراجعة؛
- تناسب الأتعاب بما يبذله المراجع من جهد في عمله؛
- عدم ارتباط الأتعاب بالنتائج التي تصل إليها عملية المراجعة؛
- أن لا تكون الأتعاب أقل من رصيده حتى لا يدفعه ذلك للتهاون .

ب- آداب وسلوك مهنة المراجع الخارجي:

أما بالنسبة لآداب وسلوك المهنة فإنها تقتضي على المراجع الجديد أن يقوم بالاتصال بالمراجع القديم واستئذانه في قبول العمل المعروض عليه وأن يطلب منه سبب تركه هذه المراجعة، فمثلا قد يستقيل المراجع القديم لضغط عليه من مجلس الإدارة التي لا يراها متماشية مع الصالح العام للمؤسسة.....الخ، بحيث إذا تعرف المراجع الجديد على هذه الأسباب فإنها تفيده في موقفه إزاء قبول أو رفض عملية المراجعة المعروضة عليه، وهذا المبدأ في السلوك المهني يساعد على رفع قيمة المهنة أمام أفراد الجمهور ويدل على تماسك أعضائها مما يصعب على الأفراد والمؤسسات استخدام المراجع في سبيل أغراضهم الخاصة، كما أن هناك أعمال تعتبر مخلة لآداب وسلوك المهنة وهي [2]:

- إذا زاول عمل المراجعة بالاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة طبقا للقوانين المعمول بها؛
- إذا منح المراجع عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عملية أو أكثر؛
- إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع أخلاقياتها كإعلان أو إرسال المنشورات؛
- إذا لجأ أو فاوض العملاء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به زميل آخر؛
- إذا لجأ إلى التأثير على موظفي أو معاوني زميل له ليتركوا خدمة الزميل ويلتحقوا بخدمته؛
- إذا لم يراع في اتفاقيته مع العملاء تناسب أتعابه مع الجهد والوقت وحجم الأعمال؛

[1] دهيلي قرمية، **دور المراجعة الخارجية في تحقيق تماثل المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي،2012 /2013 .، جامعة بسكرة،الجزائر، ص24 .

[2] الصحن عبد الفتاح محمد و درويش محمد ناجي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية ، القاهرة، مصر، 1998 ، ص24 .

- إذا سمح أن يقرن اسمه لتقديرات وتنبؤات لنتائج عمليات مستقبلية بطريقة قد تؤدي إلى الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات؛
- إذا وقع على بيانات تتعلق بالمؤسسة وله مصلحة جدية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة؛
- إذا لجأ إلى منافسة زميل له في الحصول على عمل بطريقة عرض أتعاب وقبول أتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله دون سبب معقول؛
- إذا أفشى أسرار أو معلومات أو بيانات خاصة بعملاء علم بها عن طريق أداء عمله.

ثانيا :المخطط العام لسير عملية المراجعة

سبق وتناولنا أنه على المرجعين إبداء آرائهم فيما إذا كانت القوائم المالية للعملاء تقدم صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية أم لا، ومن أجل تكوين ذلك الرأي على المراجعين تجميع وتقييم أدلة الإثبات المتنوعة بالشكل الكافي والملائم من خلال أداء عملية المراجعة، ومن أجل التأكد أن عمليات المراجعة يتم أدائها بفعالية وكفاءة فإن المراجعين يتعين عليهم القيام بتخطيط وأداء تلك العملية بعناية فائقة.

وسنستعرض في ما يلي النموذج العام لعملية المراجعة الذي يتألف من أربع مراحل:

جدول رقم (1-1): النمودج العام لسير عملية المراجعة.

المرحلة الأولى:قبول العميل Client Acceptaance	
الهدف	تحديد كل من قبول العميل والقبول عن طريق العميل واتخاذ قرار بشأن الحصول على عميل جديد أو استمرار العلاقة مع العميل القائم بالإضافة على نوع ومقدار أعضاء فريق المراجعة المطلوبة.
الإجراءات	1-تقييم خلفية العميل والأسباب وراء المراجعة؛ 2-تحديد العميل ما إذا كان المراجع قادرا على الوفاء بالمتطلبات الأخلاقية الخاصة بالعميل؛ 3-تحديد الحاجة إلى مهنيين آخرين؛ 4-الاتصال بالمراجع السابق؛ 5-إعداد مقترح العميل؛ 6-اختيار أعضاء فريق المراجعة لأداء عملية المراجعة؛ 7-الحصول على خطاب التعاقد.
المرحلة الثانية: تخطيط عملية المراجعة Planning the Audit	
الهدف	تحديد مقدار ونوع دليل الإثبات والفحص المطلوب لأعضاء المراجعة والتأكد من عدم وجود

	أي تحريف في القوائم المالية.
الإجراءات	1-أداء إجراءات المراجعة لفهم المؤسسة وبيئتها متضمنا الرقابة الداخلية للمؤسسة؛ 2-تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية للقوائم المالية؛ 3-تحديد الأهمية النسبية؛ 4-إعداد مذكرة التخطيط وبرنامج المراجعة المتضمن استجابة المراجع للمخاطر المحددة.
المرحلة الثالثة: الاختبار ودليل الإثبات Testing and Evidence	
الهدف	اختبار أدلة الإثبات المؤيدة لضوابط الرقابة الداخلية وعدالة القوائم المالية.
الإجراءات	1-اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة؛ 2-اختبارات التحقق الأساسية للعمليات؛ 3-الإجراءات التحليلية؛ 4-البحث عن الالتزامات غير المسجلة.
المرحلة الرابعة: التقييم والتقرير Evaluation and Report	
الهدف	إتمام إجراءات المراجعة إصدار رأي المراجعة.
الإجراءات	1-تقييم اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة؛ 2-أداء إجراءات لتحديد الأحداث اللاحقة؛ 3-فحص القوائم المالية والتقارير الأخرى الجوهرية؛ 4-أداء إجراءات الإتمام ؛ 5-إعداد أمور تستدعي الانتباه من الشركاء؛ 6-تقرير إلى مجلس الإدارة؛ 7-إعداد تقرير المراجعة.

المصدر:السيد احمد لطفي أمين ،فلسفة المراجعة ،الدار الجامعية ، القاهرة ، مصر ،2009/2008،ص ص(396،395).

بعد معاينة المراحل الأربع السابقة يتضح لنا جليا أن عملية المراجعة تتضمن جملة من الخطوات المنطقية التفصيلية والمحددة بشكل مدروس وجيد، تسهل على المراجع الخارجي أداء مهمته وتعطيها أكثر مصداقية تنظيمية لأن نجاح أي مهمة مرتبط بالتخطيط الجيد لها.

أما بالنسبة لمراحل عملية المراجعة التي جاءت بها معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر يمكن إيجازها فيما يلي[1]:

1-قبول المهمة وبداية العمل :

[1] عزه الأزهر، **مرجع سبق ذكره**، ص28 .

من خلال:

–سلامة تعيينه محافظا للحسابات وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛

–على محافظ الحسابات الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت؛

–التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه المسؤولين في المؤسسة التي سيراقبها.

2–ملفات العمل :

كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات تسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

3–التقارير :

أكد المشرع الجزائري في القانون (08/91) على مهام محافظ الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية وتدقيق صدق وتطابق المعلومات المحتواة في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات.

فعلى المحافظ في كلتا المهمتين كتابة تقرير عام، بحيث أن كلاهما يحمل التاريخ والإمضاء ويوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

4–التصريح بالأعمال غير الشرعية :

قد يعثر محافظ الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة، حماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، على المراجع باعتباره مساعدا للعدالة، أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين ، وفي حالة امتناعه عن الإبلاغ فإنه يعرض حسب المادة (715) مكرر الفقرة (10) من المرسوم (93 /08) لعقوبة بالسجن لمدة تتراوح ما بين سنة و 5 سنوات وغرامة مالية تتراوح بين 20.000 و 500.000 دينار جزائري.

5–مسلك محافظ الحسابات :

توجد ثلاث مراحل للقيام بعمل المراجع وهي:

–مرحلة التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات بجميع أشكالها للقيام بمهمته، إضافة لحصوله على معرفة عامة حول المؤسسة؛

–مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛

–مرحلة فحص الحسابات؛

6-فحص الحسابات :

وهي مرحلة قد تتسع أو تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل إليها المراقب في المرحلتين السابقتين[1] .

ثالثا : المسلك الخاص للمراجع الخارجي من الشق الجبائي داخل المؤسسة:

أما بالنسبة لمراحل عملية المراجعة التي نحن بصدد تناولها في الجزء التطبيقي لدراستنا فيرتكز المراجع الخارجي أثناء مراجعته للشق الجبائي على ثلاث نقاط أساسية و التي ترتبط مباشر بالضرائب و الرسوم المسددة و هي :

– رقم الأعمال المفوتر مرتبط بالنتيجة و عليه هو مرتبط بالضريبة على الدخل الإجمالي؛

– رقم الأعمال المقبوض مرتبط بالرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة؛

– التكاليف و مدى مطابقتها للتشريع الجبائي المعمول به مرتبط بالنتيجة و عليه مرتبط بالضريبة على الدخل الإجمالي.

1– رقم الأعمال المفوتر : هو مجموع الفواتير المنجزة فيما يخص الأشغال المقدمة للزبائن و يتم التصريح به في الميزانية الختامية من أجل تحديد النتيجة المحاسبية و الجبائية و قد اعتمدنا من تحديد رقم الأعمال المفوتر لطريقة الحساب المالي التي تستعمل عادة في إدارة الضرائب من اجل تحديد رقم الأعمال المفوتر و رقم الأعمال المقبوض و يتم مقارنة النتائج المستخرجة بالتصريحات السنوية لرقم الأعمال في جدول حسابات النتائج للمؤسسة ، و هي موضحة أدناه و تجدون القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة للسنوات 2013- 2014 -2015 موضحة ضمن الملاحق.

2– رقم الأعمال المقبوض : و هو مجموع المقبوضات الصافية للزبائن خلال السنة المالية من 20../01/01 إلى 20../12/31 في الكشف البنكي او الصندوق و يتم التصريح بها في التصريحات الشهرية و يخص التصريح بـ TAP – TVA و بالعودة لنشاط المؤسسة فإن الحدث المنشأ الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة هو القبض الكلي أو الجزئي خلال السنة حسب المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بالنسبة ل TVAو المادة 222 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة بالنسبة ل TAPو من خلال طريقة الحساب المالي المعتمدة يتم حساب و تحديد رقم الأعمال المقبوض و مقارنته برقم الأعمال المصرح به في التصريحات الشهرية G50 للسنوات محل الدراسة 2013 – 2014 -2015 و هو و موضح في الأسفل .

3– مؤشر الأعباء المقبولة:

عند القيام بالنظر لهذا المؤشر الذي يعتبر من أهم المؤشرات فإن هذا يقودنا إلى معرفة أهم الشروط لقبوله حسب المواد 140، 141، 142،167، 169 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة وسيتم تناول هذه

[1] عزه الأزهر، **مرجع سبق ذكره**، ص28 .

الشروط ضمن المطلب الثاني الخطر الجبائي – مفاهيم أساسية– الفرع الثالث أنواع الخطر الجبائي الشطر (03) مخاطر مرتبطة بشروط العبئ الجبائي.

المطلب الثاني: الخطر الجبائي – مفاهيم أساسيات –

سنتناول في هذا المطلب كل من مفهوم الخطر الجبائي ، مصادره وأنواعه وتقييمه.

الفرع الأول :مفهوم الخطر الجبائي

يعرف الخطر الجبائي على أنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، حيث ينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم إحترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي[1].

الفرع الثاني :مصادر الخطر الجبائي

إن التفريق بين المصادر الخارجية والداخلية للخطر لا يعني أن لا يوجد تفاعل بين هذين المصدرين، حيث تزداد المخاطر من أصل خارجي نتيجة الضعف الداخلي.

1– مخاطر خارجية :المخاطر من أصل خارجي يمكن أن تقسم إلى أربعة أصناف:

1–1 تعقد النصوص القانونية الجبائية :إن تعقيد النظام الجبائي يجعل تطبيقه أكثر صعوبة بالنسبة للإدارة الجبائية في حد ذاتها، فما بالك بالمكلف بدفع الضريبة، إنطلاقا من هذه الفكرة فالنظام الجبائي الذي يمتاز بالتعقيد هو نظام لا يمكن التحكم فيه، وبالتالي يمكن قياس تعقيد النصوص الجبائية من خلال المعيارين التاليين[2] :

- كثرة إصدار النصوص القانونية :يجعل من القانون الجبائي قانون واسع وهذا ما يؤدي إلى تعقده وغموضه، ولهذا يجد المكلف بالضريبة نفسه في وضعية حرجة، لا يستطيع معها معرفة وتفسير نظامه الجبائي بشكل مؤكد؛
- غموض النصوص وعدم وجود ضمانات قانونية للمكلف :يظهر عدم وجود ضمانات قانونية في العديد من الظواهر التي منها على وجه الخصوص عدم الإستقرار وغموض النصوص التشريعية.

1–2 عدم التطابق بين المحاسبة والجباية : ما دام القانون الجبائي يفرض نفسه على حسابات المؤسسة، بحيث تكون المحاسبة مقيدة ببعض القواعد الضريبية، إذ في بعض الأحيان تجد المؤسسة نفسها في مواجهة مشكلة بين القاعدة الجبائية ومتطلبات إعطاء معلومة مالية صادقة.

لحل مشكلة الإختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية نورد القاعدتين التاليتين[3]:

[1] JAQUES DUHEM, MICHEL JAMMES, **audit et gestion fiscale de l'entreprise**, edition EFE, Paris, 1996 P :75
[2] REDHA KHELASSI, **Précis d'audit fiscale de l'entreprise**, BERTI Edition, Alger, 2013 P :541.
[3]REDHA KHELASSI, **op ,cit** , P: 541.

أ– عندما تكون القاعدة المحاسبية في النظام المحاسبي فيها تعارض مع القاعدة الضريبية، فإنه يطبق قاعدة الإستقلالية أي أن المعيار المحاسبي يتراجع عنه من أجل تحديد النتيجة الجبائية.

ب– كل القواعد المحاسبية في النظام المحاسبي التي ليس فيها تعارض مع نصوص صريحة من النظام الجبائي تعتبر كقاعدة مشتركة بين الموضوعين المحاسبي المالي والقانون الجبائي.

1–3 الفقه الإداري : يرتكز الفقه الإداري على شرح النصوص الجبائية التي بها غموض بتعابير واضحة ودقيقة، من أجل تحديد معناه الحقيقي، بدون تغيير محتواها، لكن في بعض الأحيان يمكن أن يذهب الفقه الإداري إلى ما وراء النص المفسر، بتشويه محتواه، وبفرضه رؤيا تختلف عن رؤية المشرع، والواقع أن القاضي الجبائي هو المؤهل لذلك.

1–4 عدم كفاءة بعض مراقبي الضرائب: فعلا في كثير من الأحيان عدم كفاءة بعض المراقبين وبنية حسنة يمكن أن تسبب في صدمة حقيقية لدى الأشخاص المراقبين، الصدمة التي يشعر بها المكلف الملتزم ومحترم لإلتزاماته نتيجة سوء خبرة المراقب الجبائي يمكن أن تؤدي إلى نتيجة مفادها أنه من المستحيل تجنب إعادة التقييم الجبائي وعدم إمكانية أن يكون في وضعية صحيحة.

1–5 تنظيم بعض القطاعات : يجعل تنظيم وبنية بعض القطاعات التي يسيطر عليها اللارسمية من الصعب جدا بل من المستحيل على الناشطين في القطاع في أن يكونوا في وضعية جبائية شفافة وبالتالي يكونون عرض لخطر جبائي غير متحكم فيه.

2 –مصادر داخلية:و هي مقسمة كما يلي[1]:

2–1 مخاطر مرتبطة بالإجراءات :للوقاية من الخطر الجبائي لابد من تبني مجموعة من الطرق والإجراءات الجبائية، فعدم وجودها أو عدم تكييفها مع إحتياجات الجباية يؤدي إلى زيادة الخطر الجبائي، فلذلك لابد من الأخذ في الحسبان الإجراءات الجبائية عند إعداد الإجراءات الخاصة بالمؤسسة(إجراءات إعداد التصريحات الجبائية،...إلخ) والتحقق من فعاليتها بالنسبة مع بعض طرق الرقابة.

2–2 المخاطر المرتبطة بالأشخاص :وهي تتمثل في خطر الإهمال، التجاهل، عدم الكفاءة، عدم التعاون، غياب روح الجماعة، فيجب أن يتحلى الموظفون بسلوكات تحبذ الإحترام الطوعي للقانون الجبائي، وإن ضمان الكفاءات الجبائية والمؤهلات الشخصية لا يتطلب فقط أن توظف المؤسسة الموظفين المؤهلين، لكن أيضا السهر على تكوينهم الأساسي و المستمر[2].

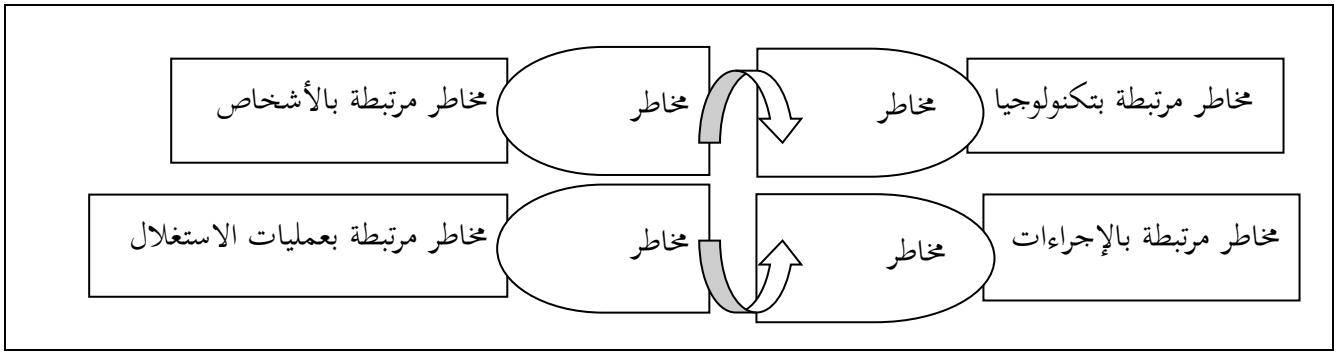
2–3 المخاطر المرتبطة بعمليات الإستغلال :وهو الخطر الذي يتولد عن عمليات الإستغلال خاصة المتعلقة بالتموين، المخزون، الإمتثال لتشريعات الجبائية، توظيف و تسريح الموظفين، فضلا عن ذلك نقل السلع، فواتير للزبائن، وهناك مخاطر أخرى يمكن أن تتولد عن العمليات التي تكون بين المجمعات.

[1] REDHA KHELASSI, **op ,cit**, P : 157.

[2] M.H.PINARD-FABRO, **Audit fiscal**, édition Francis Lefebvre, Paris, 2008, p :38.

2-4 مخاطر مرتبطة بتكنولوجيا :هذه المخاطر مرتبطة بالتحكم في وسائل الإعلام الآلي والأنترنات [1] والبرامج في حد ذاتها هل هي تساهم في تسهيل إعداد التصريحات الجبائية مثلا بأن يتم إعداد التصريح تلقائيا إنطلاقا من التسجيلات المحاسبية في برنامج المحاسبة بالإضافة إلى ذلك ، يجب أن يكون البرنامج لديه قاعدة معطيات مؤمنة. ويمكن تلخيص المخاطر الداخلية من خلال الشكل التالي:

شكل رقم: (2-1) طبيعة الأخطار الجبائية الداخلية.



المصدر: REDHA KHELASSI, op ,cit, P : 157

الفرع الثالث :أنواع الخطر الجبائي

يمكننا تقسيم أنواع المخاطر الجبائية إلى:

1- مخاطر عدم الانتظام الجبائي:

إن النظام الجبائي الجزائري قائم على التصريح، وبالتالي ألزم المؤسسات بالتصريح بإلتزاماتها وفق رزنامة زمنية محددة وإجراءات جبائية محددة مسبقا، إن هذه الإلتزامات المتعددة قد تضع المؤسسة موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم إلتزامها بالقواعد الجبائية وعدم إيفائها لشروط الإستفادة من إمتيازات جبائية وأهم وضعيات هذا الخطر[2]:

[1] REDHA KHELASSI, **op ,cit** , P:511.

[2] قحموش سمية، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012/2011،ص26.

أ– الإمتناع أو التأخير في إيداع التصريحات :حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق غرامة مالية محددة.

ب– الغش في التصريح : ففي هذه الحالة تقوم إدارة الضرائب بإعادة تقويم الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات.

ت– غياب المتابعة للإختيارات الجبائية : إن إنتقاء المؤسسة لإختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياه المالية لتدعيم قدرتها المالية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي، في حالة عدم تطبيقها وإحترامها لهذه الشروط، وذلك عند عدم توفر شروط الإستفادة من هذه الخيارات أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويترتب عن ذلك إسقاط حق المؤسسة في الإستفادة من هذه الإمتيازات وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضافية.

من خلال الجدولين التاليين نوضح العقوبات الناجمة عن عدم الانتظام الجبائي لأهم التصريحات.

جدول رقم: (2–1):بعض العقوبات المترتبة عن عدم التصريح أو التأخر في الإيداع(بتصرف)

طبيعة التصريح	غياب التصريح	التأخر في إيداع التصريح
التصريح بالوجود[1]	30.000دج	مدة التأخير شهر 30.000دج[2]

[1] المادة 194 **من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، الجمهورية الجزائرية الديمراطية، 2016.

[2] المادة 182 **من نفس القانون**.

التصاريح الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي[1] والرسم على النشاط المهني[2]	▪ بعد الشهرين المواليين لنهاية الآجال تطبق زيادة 25% بشكل تلقائي؛ ▪ إن لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال 30 يوما الموالية من تاريخ التبليغ، وعند التجاوب من المكلف تطبق زيادة قدرها 35%.	▪ مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة 10% على الحقوق المستحقة؛ ▪ مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة 20%؛ ▪ تسديد متأخر للضريبة تطبق 10% كعقوبة مع إضافة 3% عن كل شهر تأخير بداية من الشهر الثاني لتاريخ الاستحقاق دون تجاوز 25%. ▪ بالنسبة لضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات و الأجور يتم تحديد الأساس تلقائيا من طرف الغدارة الجبائية ،إذا لم يتم التصريح بها في 20 يوم من الشهر الموالي وتحسب الحقوق في حدود 20% عن الأساس المحدد تلقائيا[3].
التصريحات التي تحمل عبارة "لا شيئ"أو المستفيدون من إعفاء جبائي او المحققين لخسارة[4]		▪ 2.500دج مدة التأخير شهر واحد؛ ▪ 5.000دج مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن شهرين. ▪ 10.000دج مدة التأخير تتجاوز شهرين.
التصريح المفصل الخاص بالزبائنG03		▪ فقدان الإستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من ق.ض.م.ر.م[5]؛ ▪ تطبيق غرامة جبائية من 1.000 إلى 10.000 دج كل مرة تثبت فيها أخطاء ، أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة وتطبيق الزيادات بسبب نقص التصريح وفقا للمادة 193 من ق.ض.م.ر.م؛ ▪ إسترجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل للمشتريات بقيمة المبيعات بالجملة غير المصرح بها في الجدول الخاص بالزبائن.

المصدر:حميداتو صالح،**دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية** ،مذكرة ماجستير غير منشورة ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة ورقلة ،الجزائر، 2012/2011 ،ص110.

جدول رقم: (3-1):عقوبات النقص والغش في الوعاء.

عقوبات النقص في وعاء الإخضاع	عقوبات الغش والتدليس في وعاء الإخضاع
▪ قيمة الحقوق المغفلة أقل أو تساوي 50.000 دج تكون نسبة الزيادة 10% ؛	▪ عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف ،توافق هذه النسبة

[1] المادة 192 **من نفس القانون**.

[2] المادة 226 **من نفس القانون**.

[3] المادة 130 **من نفس القانون**.

[4] المادة 322 **من نفس القانون**.

[5] المادة 228 **من نفس القانون**.

▪ قيمة الحقوق المغفلة أكبر من 50.000 دج وأقل أو تساوي 200.000 دج تكون نسبة الزيادة 15% ؛ ▪ قيمة الحقوق المغفلة أكبر من تماما من 200.000دج تكون نسبة الزيادة 25% .	حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس الشهر؛ ▪ لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا تدفع أي حق تحدد النسبة بـ100% ؛ ▪ تطبق كذلك نسبة 100% عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المنبع.

المصدر :من إعداد الطالبين بناء على نص المادة 30 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016 وكذلك بالاستعانة بالدليل التطبيق للتصريحات الجبائية الصادر عن الإدارة الجبائية.

2-مخاطر الخيارات الجبائية الخاطئة[1] :

تسعى المؤسسة إلى الإستفادة من المزايا والخيارات التي يطرحها التشريع الجبائي وذلك بغية تدنئة الأعباء الجبائية، ولكن لتحقيق هذا الهدف يعترض طريق المؤسسة عدة مخاطر نذكر أهمها كما يلي:

2-1 -المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار نظام دعم الإستثمار:

أعطى المشرع الجزائري للمؤسسات الإقتصادية التي تقوم بنشاط الإنتاج أو تقديم الخدمات(إستثنى المشرع نشاط البيع والشراء) عدة إمتيازات وأوكلت عملية تنظيم هذا الإجراء للوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار.

كما تقوم الإدارة الجبائية بتسيير عملية الإعفاء ومراقبة الإستثمار بصفة دورية ومراقبة مدى إحترام المؤسسة لإلتزاماتها المحددة في قرار منح المزايا لمرحلتي الإنجاز والإستغلال.

وقد وضح الأمر رقم01-03 الصادر سنة 2001 المتعلق بتطوير الإستثمار والذي عدل بالأمر – 08 06الصادر سنة 2006 المتعلق بتطوير الإستثمار(عدلت بعض مواده في قانون المالية2015)

ولا يمكن أن يستفاد من هذه الإعفاءات إلا بعد المعاينة الميدانية للمصالح الجبائية للشروع في النشاط ويمكن أن تمدد مدة الإعفاء إلى خمس سنوات بالنسبة للاستثمارات التي تنشأ 100 منصب شغل، ويترتب عن عدم إحترام الشروط سحبها(الإعفاءات)

زيادة على هذا تلزم الإدارة الجبائية المؤسسة المستفيدة من الإمتياز بما يلي[2]:

أ- ضرورة إيداع التصريحات الشهرية أو الفصلية(حسب الحالة) في آجالها القانونية؛

ب – ضرورة إيداع التصريح السنوي في الآجال المحددة؛

ت – ضرورة الإستجابة والسماح لأعوان الإدارة الجبائية بمعاينة العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الإستثمار؛

ث – ضرورة إيداع كشف تقدم الإستثمار تزامنا مع إيداع التصريح السنوي للنتائج[3]؛

[1] حميداتو صالح، **مرجع سابق** ،ص112.

[2] **نفس المرجع السابق** ،ص113.

[3] المواد 03 و 04 **من القرار الوزاري المشترك** للجمهورية الجزائرية، المؤرخ بتاريخ 24 فيفري 2009.

ج – ضرورة إعادة إستثمار حصة الأرباح الموافقة للإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات في أجل أربعة سنوات؛

ح – ضرورة إستغلال العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الإستثمار في النشاط المصرح به والمبين في قرار منح المزايا الجبائية؛

خ – ضرورة تحقيق رقم الأعمال والربح بواسطة العتاد المبين أعلاه والذي تم إقتناؤه في إطار دعم الإستثمار.

إن عدم الإلتزام بشروط الاستفادة يعرضها للخطر الجبائي والمتمثل فيما يلي:

أ- سحب مقرر منح الإمتيازات الجبائية وبالتالي إسترداد مبلغ التحفيز مع تطبيق عقوبة (32 %) من الحقوق المعفاة(حسب قانون المالية 2015)؛

ب – في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الإستثمار خلال الفترة القانونية المحددة لإهتلاكها، فإن على المؤسسة إسترداد نسبة من الرسم على القيمة المضافة المحمل لشراء هذه التجهيزات المتنازل عنها وتحسب النسبة كمايلي :عددالسنوات المتبقية/مدة الإهتلاك؛

ت – في حالة إستغلال الإستثمار المقتنى في إطار دعم الاستثمار في الوجهة غير المخصصة له(نوع الإستثمار وتسمية النشاط)، يتم إسترداد التحفيز في مجال الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات مع تطبيق عقوبة (25%) من الحقوق المعفاة، زيادة عن إسترجاع نسبة الرسم على القيمة المضافة التي تم الإستفادة منها في إطار الشراء بالإعفاء لتجهيزات الإستثمار، وذلك من تاريخ إستغلال الإستثمار في نشاط غير النشاط موضوع الإمتياز.

2-2- المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر:

أعطى المشرع الجزائري للشباب المستثمر عدة إمتيازات جبائية لتشجيعهم على إنشاء مؤسسات خاصة وذلك عبر ثلاث هيئات وهي[1]:

- الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب ANSEJ؛
- الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة CNAC ؛
- الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ANGEM .

ويمكن حصر هذه الإمتيازات الجبائية حسب مرحلتين كالتالي:

أ- إمتيازات خاصة بمرحلة الانجاز:

[1] حميداتو صالح، **مرجع سابق**، ص115.

- الإعفاء من دفع رسم نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار إنشاء النشاطات الصناعية[1]؛
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع[2] ؛
- الإعفاء من جميع حقوق تسجيل العقود المتضمنة تأسيس الشركات[3].

ب – إمتيازات خاصة بمرحلة الإستغلال:

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات إبتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال ترفع هذه المدة في المناطق الواجب ترقيتها إلى ستة سنوات، وتمدد مدة الإعفاء هذه إلى عامين إضافيين إذا تعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محددة، ويترتب عن عدم إحترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب التوظيف سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم مستحقة التسديد[4]؛
- الإعفاء الكلي من الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث سنوات إبتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال، ترفع هذه المدة في المناطق الواجب ترقيتها إلى ستة سنوات، وتمدد مدة الإعفاء هذه إلى عامين إضافيين إذا تعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محددة[5] ؛
- الإعفاء الكلي من الرسم العقاري على الأملاك المبنية لمدة ثلاث سنوات إبتداء من تاريخ إنجازها ترفع هذه المدة في المناطق الواجب ترقيتها إلى ستة سنوات، وتمدد مدة الإعفاء هذه إلى عشر سنوات في المناطق التي تستفيد من إعانة الصندوق الخاص بتطوير مناطق الجنوب أما المقامة في مناطق تستفيد من إعانة الصندوق الخاص بتطوير مناطق الهضاب العليا فتمدد مدة الإعفاء إلى ستة سنوات[6] .

زيادة عن الإعفاءات أعلاه فهناك تخفيضات أخرى تخص الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرابح الشركات حسب الحالة، وكذا من الرسم على النشاط المهني المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات، وذلك خلال ثلاث سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي، ويكون التخفيض كالتالي[7]:

- السنة الأولى من الإخضاع الضريبي :تخفيض 70%؛

---

[1] المادة 258 من **قانون التسجيل** لسنة 2015(لم يتغير نص المادة بالنسبة لقانون المالية 2016).

[2] المادة42-2 من **قانون الرسم على رقم الأعمال** لسنة 2015(لم يتغير نص المادة بالنسبة لقانون المالية 2016) .

[3] المادة 347 مكرر 05 **من قانون التسجيل** لسنة 2015(لم يتغير نص المادة بالنسبة لقانون المالية 2016) .

[4] المادة 13 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة** لسنة 2015 بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي(لم يتغير نص المادة بالنسبة لقانون المالية 2016) والمادة 138 من نفس القانون لسنة 2015 بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات(لم يتغير نص المادة بالنسبة لقانون المالية 2016).

[5] دلت على ذلك المادة 140 **من نفس القانون** لسنة 2015(لم يتغير نص المادة بالنسبة لقانون المالية 2016).

[6] المادة252-4 **من نفس القانون** السابق .

[7] المادة 13 من **قانون المالية التكميلي** لسنة 2011 (موجودة في الأحكام الجبائية غير المقننة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015(لم يتغير نص المادة بالنسبة لقانون المالية 2016).

- السنة الثانية من الإخضاع الضريبي :تخفيض 50%؛
- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي :تخفيض 25%.

للاستفادة من هذه الامتيازات تسعى المؤسسة لتغطية شروط هذا الامتياز والتي أهمها[1]:

- تنفيذ الاستثمار المصرح به؛
- إقتناء العتاد المحدد بقرار منح الامتيازات؛
- عدم التنازل عن التجهيزات والعتاد المقتناة في إطار هذه العملية طيلة الفترة القانونية المحددة للاهتلاك؛
- تخصيص التجهيزات والعتاد للنشاط المصرح به؛
- إيداع جميع التصريحات في آجالها ووفق الإجراءات المعمول بها؛
- السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء المعاينات الميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد و استغلاله في الغرض المخصص له.
- الإلتزام بشرط التوظيف في حالة السعي للاستفادة من فترة التمديد المشار إليها في المادتين138 ،13 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

تسعى المؤسسة جاهدة للإستفادة من هذه الإمتيازات قصد تقليص الأعباء الضريبية وذلك بتوفير شروط الإستفادة منها،

لأن عدم القيام بهذه الإلتزامات سوف يعرض المؤسسة لمخاطر أهمها[2]

تحرم المؤسسة من الامتيازات سابقة الذكر مع تطبيق عقوبة في الحالات التالية:

- عدم إيداع التصريحات الشهرية والسنوية بصفة منتظمة؛
- تخصيص العتاد والتجهيزات في غير النشاط المصرح به والمستفيد من الإمتياز الجبائي؛
- عدم السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء المعاينة الميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد و استغلاله في الغرض المصرح به؛
- في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات خلال الفترة القانونية المحددة لإهتلاكه، فزيادة عن المطالبة بتسديد قيم التحفيز فيما يخص الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، فإن المؤسسة مطالبة بإسترجاع نسبة من الرسم على القيمة المضافة الخاص بإقتناء العتاد المتنازل عنه والذي إستفادة من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تحدد هذه النسبة كما يلي :عدد السنوات المتبقية/مدة الإهتلاك مع زيادة 25 % في حال عدم التصريح الطوعي باسترداد هذه المبالغ.

2-3 المخاطر الجبائية المترتبة عن إعادة إستثمار الأرباح

[1] حميداتو صالح، **مرجع سابق**، ص 116.

[2] نفس المرجع السابق ونفس الصفحة.

تطبق على الأرباح المعاد إستثمارها تخفيض نسبته 30 % فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي شريطة توفر ما يلي[1]:

- يجب إعادة إستثمار الأرباح في الإستثمارات القابلة للإهتلاك ماعدا السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية، وفي هذه الحالة الأخيرة، يجب على المستفيدين من هذا الإمتياز إكتتاب إلتزام بإعادة الإستثمار؛
- مسك محاسبة منتظمة، بحيث يجب أن يدرجوا في التصريح السنوي نتائج الأرباح المستفادة من التخفيض وإلحاق قائمة الإستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها؛
- في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي يحدث في أجل أقل من خمس سنوات على المؤسسة أن تدفع لقابض الضرائب الفرق بين الضريبة المفروضة دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض مع تطبيق زيادة 5 في المائة، كما تؤسس ضريبة تكميلية في حالة عدم إحترام الالتزام بإعادة الإستثمار المذكور في الفقرة الأولى مع زيادة 25 في المائة.

2-4 المخاطر المترتبة عن الإمتيازات الناجمة عن نشاطات إنجاز المساكن الإجتماعية والترقوية والريفية

إن الهدف من هذا الإعفاء هو إجتماعي من أجل التقليل من أزمة السكن إذ يعتبر هذا تحفيز للشركات للإستثمار في هذا المجال فقد أعطها القانون الجزائري الإمتيازات التالية[2]:

- إخضاعها للمعدل المخفض 9% في مجال الرسم على القيمة المضافة؛
- الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

للاستفادة من هذه المزايا على المؤسسة الإلتزام بدفتر الشروط الذي بينه القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 8 صفر عام 1427 الموافق لـ 8 مارس 2006[3] ، المتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي وأرباح الشركات المطبق على الأرباح الناجمة عن نشاطات إنجاز المساكن الإجتماعية والترقوية والريفية، الجريدة الرسمية، العدد 28 بتاريخ 30 أفريل 2006.

وتتعرض المؤسسة عند عدم إلتزامها بشروط المبينة في القرار المشترك لمخاطر جبائية تتمثل في إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات مع تطبيق زيادة قدرها 03 في المائة في حالة عدم تسديدها طوعا من طرف المكلف وفي آجالها القانونية.

---

[1] المادة 21-03 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة** لسنة 2015(لم يتغير نص المادة بالنسبة لقانون المالية 2016) .

[2] **القرار الوزاري** المشترك المؤرخ ي 08 صفر عام 1427 الموافق ل 08 مارس 2006 المتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي وأرباح الشركات المطبق على الأرباح الناجمة عن نشاطات إنجاز المساكن الإجتماعية والترقوية والريفية، الجريدة الرسمية، العدد 28 بتاريخ 30 أفريل 2006.

[3] **نفس المرجع السابق**.

3- مخاطر مرتبطة بشروط العبء الجبائي:

للعبء الجبائي شروط يجب توافرها حتى يتم خصمه من وجهة نظر جبائية وهذه الشروط يمكن تقسيمها إلى شروط عامة وشروط خاصة وهي كالأتي:

3-1-الشروط العامة:هي الشروط التي يجب أن تتوافر في جميع الأعباء بغض النظر عن نوعها وهي كالآتي[1]:

- أن يكون العبء مرابط بنشاط المؤسسة إرتباطا مباشرا؛
- أن يكون للعبء سند قانوني (فواتير، عقود توثيق، ...) مستوي للشروط القانونية؛
- أن يؤدي العبء إلى زيادة في خصوم الميزانية أو لنقصان في أصولها أي أن يكون حقيقيا؛
- أن يكون مسجل في محاسبة المؤسسة وفق متطلبات النظام المحاسبي ومعايير المهنة؛
- ألا يتجاوز السقف المسموح به من طرف المشرع الجبائي.

3-2- الشروط الخاصة :وهي تلك الشروط الخاصة بكل نوع من المصاريف وتظهر أهم هذه الشروط في هذه المستويات التالية:

أ- تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة : تنص المادة – 140 – من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

"الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت التي تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة ، وفي ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أو في نهايته."

يتشكل من الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى إفتتاح و إختتام الفترة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم.

إن الضريبة على أرباح الشركات IBS تحسب على أساس الربح الجبائي، وهذا الأخير يختلف على الربح المحاسبي الذي يظهر في جدول حسابات النتائج، ويحدد الربح المحاسبي بالفرق بين الإيرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية، أما الربح الجبائي فهو ذلك الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات ويتضح ذلك من خلال العلاقة التالية:

{الربح الجبائي = الربح المحاسبي + المصاريف غير قابلة للحسم – الحسومات}

- **المصاريف غير قابلة للحسم** :عبارة عن تلك التكاليف التي أدرجت في الربح المحاسبي إلا أن مصلحة الضرائب قد تفرضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف إستغلال أو أنها تتجاوز الحد الأقصى من طرف إدارة الضرائب، كما قد تفرضها بصفة مؤقتة إلى أن يتم تسديدها، بالنسبة للتكاليف التي تفرضها مؤقتة فهي

[1] قزون محمد العربي، **محاضرة ألقاها في مقياس التشريع الجبائي**، بتاريخ 2016/01/05.

مبينة في نص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أما بالنسبة للتكاليف التي ترفض نهائيا فهي مبينة في نص المادة 169 من نفس القانون الذي سبق ذكره.

- **الحسومات** :هي عبارة عن تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي وتعتبرها إدارة الضرائب كتكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة، هذه التكاليف مبينة في نص المواد 147،147 مكرر،174،173،172من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب- الشروط المتعلقة بالإهتلاك :ونبدأ هذه الشروط من التعليمة [1] المتعلقة بالإصلاح الجبائي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث من ضمن ما جاء في التعليمة هو تحديدها لنظام الإهتلاك الخطي، حيث بينت أن حساب قسط الإهتلاك يكون على أساس القيمة الأصلية للأصل وبينت كيفية حساب نسبة الإهتلاك الخطي وذلك بقسمة العدد 100 على مدة حياة الأصل، وبينت كذلك أن إهتلاك الأصل يبدأ من أول يوم وضع فيه قيد التشغيل وبينت معدلات إهتلاك الأصول الأكثر شيوعا.

إلا أن الإستثمارات التي يتم إقتناؤها عن طريق القرض الإيجاري يتم إهتلاكها وفقا لمدة عقد القرض[2].

ولكي يتم قبول مخصصات الإهتلاك كأعباء قابلة يجب توفر الشروط التالية[3]:

- أن يكون العنصر قابل للإهتلاك؛
- أن يكون العنصر مقيدا محاسبيا ضمن عناصر المؤسسة؛
- أن يحسب أساس الإهتلاك خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسة للمكلفين الخاضعين له، وأن يكون الأساس متضمن لكل الرسوم بالنسبة للمكلفين غير الخاضعين له؛
- يجب الإنتباه للحدود القصوى وهذا ما ذكرناه في تحديد النتيجة الجبائية عندما يتعلق الأمر بالسيارات السياحية حيث يتم إحتساب الإهتلاك على أساس 1.000.000 دج
- يجب أن تكون طريقة الإهتلاك واضحة وقد حدد المشرع في المادة 174-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن نظام الإهتلاك المالي الخطي يطبق على كل التثبيتات.

غير أنه رخص للمؤسسات التي تنشط في القطاع السياحي أن تهتلك مبانيها ومحلات وفق طريقة الإهتلاك التنازلي، ويمكن إختيار الخضوع لطريقة الإهتلاك التصاعدي عن طريق تقديم طلب عن طريق رسالة مرفقة بتصريحها السنوي ويقتضي إختيار هذه الطريقة إستبعاد أي طريقة أخرى.

---

[1] التعليمة رقم 246/ME/DGI/DELF/LF/92

[2] المادة 141-03 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة** لسنة 2015 بدون تغيير في 2016.

[3] ولهي بوعلام، **التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في إتخاذ القرار**، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، جامعة مسيلة، الجزائر، 15/14 أفريل 2009 ، ص7.

ج- الشروط المتعلقة بالمؤونات :هي تلك الأرصد المشكلة بغرض مواجهة الخسائر أو التكاليف المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريط أن تكون مقيدة في الحسابات المالية للسنة وتكون مبينة في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152 [1].

ولكي تصبح كعبء قابل للخصم يجب توفر شروط الشكل والمضمون وهي كالتالي[2] :

- **شروط الشكل:**

-مسجلة محاسبيا؛

-مبينة في كشف يلحق بالتصريح الجبائي.

- **شروط المضمون:**

-تحديد طبيعة الخسارة وأن يكون التقدير غير مبالغ فيه؛

-تكون الخسارة في حد ذاتها قابلة للخصم؛

-تكون الخسارة متعلقة بدورة الحالية، ومترتبة عن النشاط الاستغلالي للمؤسسة.

الفرع الرابع:تقييم الخطر الجبائي

إن تقييم الخطر الجبائي خطوة مهمة لتحسين تسيير المؤسسة جبائيا فبواسطته نتمكن من الحكم على مدى حسن تعامل المؤسسة مع العامل الجبائي بحيث تقييم الخطر الجبائي يمر بالمراحل التالية:

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

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

3- تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة :إن تكوين نظرة أكثر وضوحا على الإلتزامات الجبائية للمؤسسة يتطلب الرجوع إلى الدورات السابقة لمعرفة علاقة الإدارة الجبائية مع المؤسسة بإعتبارها مطالبة بتقديم تصريح يتضمن الوضعية الجبائية لها وفق ما يتطلبه التشريع المعمول به[1] ، ولتحليل السوابق الجبائية للمؤسسة نفحص ما يلي[2] :

[1] المادة 141-05 من **قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة** لسنة 2015 بدون تغيير في 2016.

[2] ولهي بوعلام، **مرجع السابق**، ص8.

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

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

4-التحليل المالي لتصريح المؤسسة :إن التحليل المالي لتصريحات المؤسسة يتطلب معرفة جيدة بتقنيات الأساسية للتحليل المالي والذي يسمح بتشخيص الحالة المالية للمؤسسة، فهذا التشخيص يفيد في المجال الجبائي في الوقوف على مدى الصعوبات التي تواجهها المؤسسة في تسيير خزينتها لأن المؤسسة التي تواجه صعوبات في تسيير خزينتها قد تضطر في بعض الأحيان لتمويل بعض إحتياجاتها بتقليل أو تأخير دفعتها للإدارة الجبائية[3].

المبحث الثاني :الدراسات السابقة للموضوع ومميزات الدراسة الحالية

بعد ما تناولنا في المبحث الأول الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية والخطر الجبائي، سنقدم في هذا المبحث من خلال المطلب الأول أهم الدراسات في مجال المراجعة والخطر الجبائي ، هذا من جهة وفي المطلب الثاني سنحاول تقديم مقارنة بين هذه الدراسات وعملنا المتواضع من جهة أخرى.

المطلب الأول : قراءة لبعض الدراسات السابقة

وسيتم تناول في هذا المطلب بعض من الدراسات باللغة العربية والأجنبية في مجال المراجعة والخطر الجبائي.

الفرع الأول :الدراسات باللغة العربية

01-دراسة حميداتو صالح" دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية ،2012/2011":[4]

هدف الباحث في دراسته إلى إظهار دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية للمؤسسة الإقتصادية، وكذا إعتبار الجباية إحدى محددات إتخاذ القرار داخل المؤسسة.

حيث تدور إشكالية هذه الدراسة حول التساؤل التالي : إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية؟

---

[1] حميداتو صالح، **مرجع سابق**، ص107.

[2] REDHA KHELASSI, **op .cit** , P :381.

[3] REDHA KHELASSI, **op .cit** , P : 381.

[4] حميداتو صالح، **مرجع سابق**.

و تعرض الباحث خلال بحثه لأدبيات النظرية للمراجعة الجبائية والشروط والكفاءات التي يجب أن تتوفر في المراجع الجبائي وتطرق كذلك لضرورة التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية والأهداف المرجوة منه، معرجا على المخاطر الجبائية التي يمكن أن تواجه المؤسسة الإقتصادية مدعما دراسته بدارسة ميدانية تهدف لإبراز دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية.

02-دراسة بن الزاوي محمد صابر"فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الإقتصادية ، 2013/2012"[1]:

هدف الباحث في دراسته إلى قياس مدى فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، حيث تعد المراجعة الخارجية أحد أهم العوامل المساعدة في تسيير الجانب الجبائي والضريبي للمؤسسة، فالعامل الجبائي يعتبر أحد أهم العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمؤسسة، لذلك تسعى دائما لتفعيله بهدف تعظيم الاستفادة من التحفيزات لتحقيق الأمن الجبائي وتجنب الأخطار الجبائية، بالتالي يكون اللجوء غالبا للمراجع الخارجي، هذا الأخير ترتبط به عدة مهام على علاقة بالتسيير الجبائي للمؤسسة ويساهم بشكل فعال في تحقيق الأهداف المرجوة، ولعل من أهم سبل ذلك التسيير الجبائي الأمثل للمؤسسة، لأن وجود أي خلل أو تطبيق خطط غير مدروسة وكذا التسيير العشوائي سينجر عنه مطلقا تبعات غير محمودة ويكبد المؤسسة خسائر هي في غنى عنها، ونجاح المراجع الخارجي في حماية المؤسسة من هذه الأخطاء والمخاطر مرتبط حتما بالكفاءة والخبرة اللتين ينبغي أن يتصف بهما وكذا تكوينه الجيد في المجال الجبائي.

وجاءت إشكالية هذه الدراسة تدور حول التساؤل التالي :كيف يمكن للمراجعة الخارجية أن تكون أداة فعالة في التسيير الجبائي للمؤسسة الإقتصادية؟

ولتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة اعتمد الباحث على استبيان من أجل تحليل آراء عينة من مهنيي المراجعة الخارجية وتقييم الإضافة التي يقدمونها للتسيير الجبائي في المؤسسة، وقد تم التوصل من خلاله إلى أن المراجعة الخارجية تربطها علاقة وثيقة بالجباية، وأن المراجع الخارجي يساعد المؤسسة في تسيير أمثل لجبايتها، ويهدف دائما لحمايتها من شتى المخاطر الجبائية في إطار القانون.

وقام الدارس للموضوع بدراسة نظرية في قسمين، فخصص القسم الأول للأسس النظرية للمراجعة الخارجية ، أما في القسم الثاني فقام بالتعريج على التأصيل العلمي للتسيير الجبائي وعلاقته بالمراجعة الخارجية وخلص بحثه بدراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المهنيين.

03-دراسة ميلي محمد لخضر"فعالية التسيير الجبائي للمؤسسة في ظل التشريعات الجبائية حالة الجزائر، 2013/2012"[1]:

[1] بن الزاوي محمد صابر ، **فعالية المراجعة الخارجية في التسييرالجبائي للمؤسسة الإقتصادية**، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر،2013/2012.

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة إظهار فعالية التسيير الجبائي للمؤسسة ، في ظل التشريع الجبائي الجزائري.

وتدور إشكالية هذه الدراسة حول التساؤل التالي : كيف يمكن للتدقيق الجبائي أن يكون أداة لتجنب أو تخفيض المخاطر الجبائية في ظل مطابقة أحكام القانون الجبائي الجزائري؟

وقام الدارس للموضوع بتحليل مختلف نصوص التشريع الجبائي الجزائري ، مع التركيز على النصوص الخاصة بكيفيات تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة ، و كذا مختلف النصوص التي تبين المعالجة الجبائية لمختلف المصادر التمويلية للمؤسسة وتم إظهار كيفية تفاعل التسيير الجبائي مع مختلف هذه النصوص قصد تحقيق فعالية اكبر ، و ثم من خلال ذلك استخلاص مختلف إمكانيات التسيير الجبائي المتاحة من إعفاءات ، خيارات و تخفيضات جبائية ، تقنيات جبائية و بصفة عامة كل معاملة جبائية ملائمة ، و كيف يمكن للمؤسسة الاستفادة منها ، مع الوقوف على الخطر الجبائي المرافق لكل عملية.

04-مداخلة بساس أحمد و رنان مختار "أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الحقيقي للمكلف بالضريبة ،2013"[2]:

تهدف هذه المداخلة إلى إثبات أن المراجعة الجبائية من جانب الإدارة الضريبية من أهم الوسائل لمكافحة التصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين بالضريبة و التي ينجم عنها تخفيض هائل في الأوعية الضريبية، على الوعاء الضريبي الحقيقي لهؤلاء المكلفين و تستعين الإدارة الضريبية أثناء المراجعة الجبائية على توفير كل الوسائل المادية والكفاءات البشرية في المجال المحاسبي والقانوني، والتي تملك مهارات عالية تمكنها من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة، مع تطبيق الإجراءات اللازمة والعقوبات الردعية التي تجعل المخالفة من قبل المكلف مكلفة له مما يدفعه للالتزام الضريبي وتحري الدقة عند الإدلاء بأي تصريحات جبائية.

وكانت إشكالية هذه المداخلة تدور حول :كيف يمكن للمراجعة الجبائية أن تحدد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة ؟

و خلصت المداخلة إلى بيان أهمية المراجعة الجبائية باعتبارها من أهم أدوات الرقابة الجبائية، بما تشمله من أنشطة ومراحل تساهم في تحسين الالتزام الضريبي وذاك ما ينعكس على تحسين جودة التصريح الجبائي من خلال التصريح الفعلي بالأوعية الضريبية الحقيقية ، وكذلك أهدافها وأهميتها هي من بين أهم العوامل التي تجعل منها أداة

---

[1] ميلي محمد لخضر ، **فعالية التسيير الجبائي للمؤسسة في ظل التشريعات الجبائية حالة الجزائر** ، مذكرة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر،2013/2012.

[2] بساس أحمد و رنان مختار ،مداخلة بعنوان" **أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الحقيقي للمكلف بالضريبة**"، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر،20-21 نوفمبر 2013.

فعالة خاصة في مواجهة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، وما يمثله دور المراجع الجبائي كعنصر مهم و أساسي في عملية المراجعة الجبائية الفعالة.

05-دراسة بوشبوط سيد علي " دور المراجعة الجبائية في تدنية مخاطر المؤسسة الإقتصادية،2016/2015"[1]:

تهدف هذه الدراسة إلى ابراز دور المراجعة الجبائية كأحد محددات اتخاذ القرار في المؤسسة بغرض التقليص من المخاطر التي قد تلحق بالمؤسسة.

و تدور إشكالية هذه الدراسة حول :- ما هو الدور الذي تؤديه إجراءات المراجعة الجبائية في تدنية مخاطر المؤسسة الإقتصادية؟

أين خلص الدارس للموضوع بأن المراجعة الجبائية مراجعة إختيارية تعاقدية تهتم بالجانب الجبائي للمؤسسة الإقتصادية من خلال مراجعة الضرائب والرسوم سواءا من حيث الوعاء ،أجال التصريح والدفع...إلخ ومختلف القرارات التمويلية والإستثمارية ذات الأثر الجبائي ، وتظهر أهمية هذه المراجعة من خلال تدنية الخطر الناتج عن فرض تصحيحات من طرف الإدارة الجبائية في حالة إكتشاف أخطاء أومحاولة غش أو تهرب جبائي وذلك بعد قيامها بمراقبة جبائية للمؤسسة الإقتصادية.

06-دراسة شراد سمير " منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية ، 2014/2013"[2]:

حيث كان هدف الباحث من خلال طرح هذه الإشكالية إبراز منهجية المراجعة الجبائية التي يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة بعيدا عن المراقبة التي تقوم بها إدارة الضرائب ، وذلك بوضع منهجية لكيفية إعداد مهمة المراجعة و إقتراح نموذج لتقرير نهائي يسمح بالخروج بمختلف التوصيات اللازمة لتفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة.

وكانت إشكالية هذه الدراسة حول :ما هي المنهجية التي يجب على المراجع الجبائي إنتهاجها من أجل الوصول إلى تقدير الخطر الجبائي للمؤسسة ، ومن تم إعطاء التوصيات الضرورية واللازمة لتخفيض الأعباء وضمان فعالية جبائية مثلى للمؤسسة؟

---

[1] بوشبوط سيد علي، **دور المراجعة الجبائية في تدنية مخاطر المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر،2016/2015.

[2] شراد سمير، **منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية** ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر،2014/2013.

كما أبرز الباحث أهمية هذا الموضوع من جهة بالنسبة للمؤسسة من خلال دور التسيير الفعال للخطر الجبائي الذي يسمح بتقليص الضرائب المدفوعة وتحسين كفاءة تسيير هذا الخطر من خلال التعرف على كل الإمتيازات الممنوحة لها في إطار القوانيين السارية المفعول ، ومن جهة أخرى أهمية الموضوع بالنسبة للمراجع الجبائي من خلال اتباعه لمنهجية تمكنه من التسيير الأمثل لمهمته والرفع من قيمتها المضافة لمصلحة المؤسسة.

07–دراسة سويلم محمد فاتح" دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية ، 2016/2015" [1]:

إهتم الباحث في هذه الدراسة بإبراز دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية للمؤسسة الإقتصادية وكذا إعتبار الجباية إحدى محددات إتخاذ القرارات داخل المؤسسة و لكون المراجعة الجبائية إحدى أدوات الفعالة التي يستعملها المسير في تقليص العبء الضريبي إلى الحد الأدنى و ذلك بالإستغلال للمزايا التي يقرها التشريع الجبائي و كذا الخيارات التي يطرحها ، وتفادي العقوبات و التسويات الجبائية بإحترام قواعد القانون الجبائي.

وتدور إشكالية هذه الدراسة حول :- ما مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية للمؤسسة الإقتصادية؟

حيث تعرض الباحث خلال دراسته للأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الجبائية والمخطر الجبائي وكذلك لضرورة التسيير الجبائي والمراجعة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية للوقاية من المخاطر الجبائية، معرجا على بعض الدراسات السابقة في هذا المجال ، عن طريق عرض هذه الدراسات ومقارنا دراسته معها، مدعما دراسته بدارسة ميدانية لشركة بيات كاترينغ تهدف لإبراز دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية.

08– دراسة وادة علي "أثر التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية ، 2016/2015 "[2]:

فقد إهتم الباحث في هذه الدراسة إلى إبراز أثر التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية الداخلية في المؤسسة الإقتصادية، لكون التسيير الجبائي إحدى الأدوات الإستباقية التي تأتي قبل المراجعة الجبائية، حيث يستعمله المسير لتقليص العبء لحده الأدنى، ولتحقيق ذلك لابد أن يكون المسير على دراية بالمزايا التي يقرها التشريع الجبائي، مع توفر عوامل داخلية مساعدة من نظام معلومات ، إجراءات تنظيمية، ذلك أن المخاطر الخارجية تزداد كلما زادت المخاطر الجبائية من أصل داخلي.

وكانت إشكالية هذه الدراسة تدور حول : كيف يمكن للمسير في المؤسسة الإقتصادية الإستفادة من التسيير الجبائي لتقليل من المخاطر الجبائية الداخلية؟

[1] سويلم محمد فاتح، **دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية**، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر،2016/2015.

[2] وادة علي، **اثر التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية**، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة ، الجزائر،2016/2015.

إعتمدت هذه الدراسة على أداتين هما المقابلة الشخصية، ودراسة الوثائق، حيث تم الإعتماد على المقابلة الشخصية لتقييم المخطر الجبائي المرتبط بالعوامل الداخلية، كما تم دراسة الوثائق لقياس المخطر الجبائي المرتبط بهذه العوامل للتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة.

خلصت الدراسة إلى أن المؤهلات والمعارف للمسير، الإجراءات التنظيمية، تقسيم المهام، نظام المعلومات، تساهم في تدنية المخاطر الجبائية كلما زاد حجم نشاط المؤسسة.

09-دراسة ولد رويس أمينة "التدقيق الجبائي كأداة لمطابقة المؤسسة الإقتصادية لأحكام القانون الجبائي، 2016/2015"[1]:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية لتحديد المخاطر الجبائية بغرض تقليل العبء الجبائي دون الإخلال بأحكام القانون الجبائي.

و كانت إشكالية هذه الدراسة كالآتي: كيف يمكن للتدقيق الجبائي أن يكون أداة لتجنب أو تخفيض المخاطر الجبائية في ظل مطابقة أحكام القانون الجبائي الجزائري؟

حيث تم التوصل بإظهار الأثر الإيجابي لتوازن الوضعية الجبائية في ظل التقليل من المخاطر الجبائية مع إمكانية اعتبار الجباية إحدى العوامل لاتخاذ العديد من القرارات داخل المؤسسة، وهذا بواسطة مدقق جبائي مؤهل علميا وعمليا للقيام بمهمة التدقيق الجبائي.

<u>الفرع الثاني:الدراسات باللغة الأجنبية</u>

1/ MOHAMED BEN HADJ SAAD **"l'audit fiscal dans les PME**, 2008/2009.[2]

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الجبائي في الشركات الصغيرة والتوسطة مع إقتراح نهج للمحاسب القانوني.

وكانت إشكالية هذه الدراسة تدور حول :كيف يمكن الإستفادة من المراجعة الجبائية في تسيير الخطر الجبائي؟

حيث قسم الباحث دراسته إلى قسمين ففي القسم الأول تطرق إلى الإطار النظري للمراجعة الجبائية حيث ركز في هذه النقطة على أهداف المراجعة الجبائية والمتمثلة في قياس الخطر الجبائي، تقييم الفعالية الجبائية ، وركز كذلك على إستقلالية المراجعة الجبائية، بحيث قام بدراسة إستقلاليتها بالنسبة للمراجعة المالية، المراجعة القانونية، المراقبة الجبائية.

[1] ولد رويس أمينة ، **التدقيق الجبائي كأداة لمطابقة المؤسسة الإقتصادية لأحكام القانون الجبائي**، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر،2016/2015.

[2] MOHAMED BEN HADJ SAAD, **L'audit fiscal dans les PME**, Proposition d'une Démarche pour l'expert comptable, Université Sfax, 2008/2009.

أما في القسم الثاني تطرق إلى خطوات وتقنيات المراجعة الجبائية والتي لخصها في: المعرفة العامة بالشركة ونظامها الجبائي، مراجعة مدى إمتثال الشركة للقوانين الجبائية ومدى إستفادتها من الفرص التي يتيحها القانون الجبائي، إعداد تقرير المراجعة الجبائية.

2/ Joe Sammut, **Are Public company Auditors complicit in Financial Statement Fraud?**, 2012. [1]

تناولت الدراسة القوائم المالية بما أنها المصدر الرئيسي للبيانات المالية يجب أن تكون ذات موثوقية وتعطي تأكيدات للنتائج المالية، مع مراعاة مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن صحة حسابات المؤسسة من عدمها، حيث ركز الباحث على توفير الشروط الثلاثة في معيار التدقيق الدولي (IAS 240) مسؤولية الغش عن مراجعة القوائم المالية وبيان التدقيق القياسي (SAS 99) المعروف بمثلث الاحتيال (الفرصة، الدافعية، المنطقية)، وذلك من خلال تأثير مثلث الاحتيال على عملية التدقيق.

3/ Stephanie D, Moussalli , O.Ronald Gray and Gokhan Karahan , **illuminating the limits of Auditor Accountability for Frond Detection Through a Historical Study of Internal Control Evaluation**, 2012. [2]

هدفت الدراسة إلى فرض قيود للكشف عن الغش والتواطؤ بين الإدارة ومراجعي الحسابات والمسؤوليات التي تقع على عاتقهم بالإضافة إلى المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات وحدود المسألة والشفافية للمراجعين تجاه المستثمرين والمؤسسة والإدارة وموقف الحكومة من هذه الممارسات والمعايير التي تردع مثل هذه التصرفات والتجاوزات الغير قانونية، وأيضا نظام الرقابة الداخلية وكفاءته في كشف الغش.

وجاءت هذه الدراسة من أجل إلقاء الضوء على حدود المراجعة لكشف الغش.

من أجل معالجة الدراسة قام الباحث بالاعتماد على المقابلة والتحليل مع كبار مكاتب المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية وأساتذة ومراجعين في جمع البيانات.

أهم ما توصلت إليه الدراسة فقد أكدت أن الوظيفة الأساسية لمراجعي الحسابات هو اكتشاف الغش، كما أن المسؤولية تقع بأغلبية ساحقة على عاتق الإدارة اتجاه الغش.

4/ Carlos Piñeiro Sánchez , Manuel Rodríguez López, Pablo de Llano Monelos **"A parsimonious model to forecast financial distress, based on audit evidence" ,** 2013. [3]

[1] Joe Sammut, **Are Public company Auditors complicit in Financial Statement Fraud?** this Paper is submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of doctorate of finance, SMC University zurich, March, 2012.

[2] Stephanie D, Moussalli , O.Ronald Gray and Gokhan Karahan , **illuminating the limits of Auditor Accountability for Frond Detection Through a Historical Study of Internal Control Evaluation**, journal of business, Industry and Economics Volume17, spring 2012.

[3] Carlos Piñeiro Sánchez , Manuel Rodríguez López, Pablo de Llano Monelos **(A parsimonious model to forecast financial distress, based on audit evidence)** : **,**Scientific Information System,Network of Scientific Journals from Latin America, the Caribbean, Spain and Portugal Non-profit academic project, developed under the open access initiative , 2013.

قدمت هذه الورقة البحثية الأدلة اللازمة التي تصرح بها تقارير مراجعة الحسابات وتكون ذات الصلة لإستنتاج عن وجود عسر و إختلالات مالية غير مكشوفة ، وخلافا للأعمال السابقة التي درست في الولايات المتحدة الشركات المدرجة في قائمة الإفلاس ،حيث تناول هذا البحث الشركات الصغيرة والمتوسطة الإسبانية غير المالية والواقعة تحت الضغوط المالية ، وتشير النتائج التي توصل إليها الباحث أن مراجعة حسابات الشركات الصغيرة والمتوسطة المتعثرة لديها العديد من السمات المميزة بالاعتماد على تقارير المراجع الخارجي الأقل تأهيلا ، وعدم الامتثال مع المواعيد النهائية لتقديم التقارير والبيانات المالية السنوية وبالتالي تستخدم هذه الأدلة لبناء و اختبار نموذج توقعات شحيح جدا (اقتصادي وغير مكلف) وموثوق به ، وتناقش آثار عديدة من أجل استغلال مراجعي الحسابات لجودة المعلومات والتنبؤ بالفشل المالي.

5/ MAHDAOUI MERYEM, **La contribution de l'audit fiscal à l'appui du contrôle fiscal**, 2013/2014. [1]

هدف الدراسة هو لا يتعلق بإيجاد وسائل الغش أو التمويه من الاحتيال الضريبي و لكن يتعلق بالقضاء على أو تقليل من العبء الضريبي للشركة ، مع احترام القوانين و المزايا الضريبية والاستفادة من مزايا دافعي الضرائب.

وكانت إشكالية هذه الدراسة تدور حول :ما هو دور التدقيق الضريبي في دعم الرقابة الضريبية؟

بحيث خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الضريبي يقوم بتقييم نقاط القوة و نقاط الضعف من أجل تسليط الضوء على المخاطر الضريبية المحتملة التي تؤثر على الشركة و يسمح برفع الحجاب عن الشكوك ، الاستجوابات للشركة ومن ثم تسهيل اتخاذ القرار و تقديم توصيات والمشورة الناتجة عن هذا التشخيص ، والمساهمة في الأمن المالي للشركة ويساعد على تحسين إدارة و رقابة الضرائب ، هذا الإجراء من شأنه تجنب المخاطر الضريبية أو توقعها.

ركز الباحث أيضا على تحقيق العلاقة بين مراجعي الحسابات والإدارة لصالح إقامة علاقة أوثق بكثير بين المراجعين والمستثمرين واكتساب ثقة الجمهور في القوائم المالية واستخدام الجهود اللازمة للكشف عن الغش.

6/ BOUCHERGUINE SASSIA, ZETOUT LYNDA, **L'audit fiscal au sein d'une entreprise** 2018. [2]

[1] MAHDAOUI MERYEM, **La contribution de l'audit fiscal à l'appui du contrôle fiscal (étude de cas entreprise X-TRACE)**, Faculté des sciences économiques sciences commerciales et sciences de gestion, Université d'ADRAR, 2013/2014.

[2] BOUCHERGUINE SASSIA, ZETOUT LYNDA, **L'audit fiscal au sein d'une entreprise :Cas de la société les Moulins de Soummam,** Faculté des sciences économiques sciences commerciales et sciences de gestion, Université Bejaia, Juin 2018**.**

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة الضريبة داخل الشركة مع ضمان امتثالها لالتزاماتها الضريبية و العمل في شفافية مطلقة بحيث يجب أن تكون متيقظة فيما يتعلق بتعاملاتها المالية من أجل تقليل المخاطر المالية والتي تثقل كاهلها و يمكن أن تهدد استدامتها.

و تمحورت إشكالية الدراسة حول ما مدى أهمية مهمة التدقيق الضريبي داخل الشركة؟

وخلصت الدراسة إلى أن التدقيق الضريبي هو الأداة التي تعطي انتظام وصدق صورة المعاملات الضريبية التي تقوم بها الشركة بحيث يجب على القائم بالتدقيق الضريبي أن يكون ذو خبرة ميدانية وعلى دراية بالأحكام الضريبية السارية المفعول والجديدة.

المطلب الثاني مقارنة بين الدراسات السابقة

في هذا المطلب سوف نقوم بإجراء مقارنة بين الدراسات التي تطرقنا لها في المطلب الأول مركزين على أهم النقاط المحورية.

الفرع الأول :أوجه التشابه

وتتركز أوجه التشابه في النقاط التالية:

- معظم الدراسات قامت بالتطرق إلى مفهوم المراجعة و مع ذكر أنواعها ومبادئها؛
- أغلبية الدراسات تطرقت إلى أهمية إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية؛
- جل الدراسات كانت تدرس آثار العامل الجبائي على المؤسسة الاقتصادية بشكل أو بآخر؛
- معظم الدراسات تفيد بأهمية المراجعة في التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية وإعطاء مصداقية للقوائم المالية؛
- بعض الدراسات تفيد بأهمية دور المراجع في كشف الغش والمساهمة في التسيير داخل المؤسسة الإقتصادية وكسب ثقة المستثمرين والإدارة على حد سوى.
- جل الدراسات تنظر إلى أن المراجعة الجبائية أو الخارجية هي مراجعة إختيارية تعاقدية ليست بإلزامية.

الفرع الثاني:أوجه الاختلاف:

وكانت تتمحور حول ما يلي:

- نلاحظ أن بعض الدراسات تختلف من دراسة إلى أخرى ، فهناك من كان موضوعها الأساس يتمحور حول المراجعة بصفة عامة ومن كان موضوعها على المراجعة الجبائية ومن كان موضوعها على المراجعة الخارجية؛

- معظم الدراسات تناولت أهمية ودور المراجعة ، إلا أنها إختلفت في جوانب هذه الأهمية مثل جانب تدنية المخاطر الجبائية وأخرى في تحديد الوعاء الضريبي وأخرى في التسيير الجبائي...؛
- جل الدراسات التي كان موضوعها الأساسي المراجعة الخارجية ركزت على الجانب النظري وأهملت الجانب المهني أي التطبيقي دراسة حالة مؤسسة إقتصادية بخلاف الدراسات التي كان موضوعها حول المراجعة الجبائية؛
- نلاحظ أن الدراسات التي تناولت المخاطر الجبائية كانت تختلف في جانبها التطبيقي، بحث أن هناك من أسقط دراسته على دراسة حالة ومنها من إعتمد على الإستبيان في ذلك.
- هناك بعض الدراسات ركزت على كشف مواطن الغش في القوائم المالية ومسؤولية المراجع اتجاه ذلك بينما ركزت دراستنا حول تدنية الخطر الجبائي الذي قد يكون من أسبابه هو ذلك الغش في القوائم المالية.

خلاصة الفصل:

من خلال مجمل ما ورد في هذا الفصل نستطيع القول أن المراجعة الخارجية تعد أحد أهم وأبرز المواضيع التي لاقت اهتماما ورواجا منقطع النظير في السنوات الأخيرة، وأخذت حيزا معتبرا من اهتمام المختصين في المجال وكذا المهنيين الممارسين، بحيث القائم على هذه المراجعة والذي يسمى بالمراجع الخارجي يعتبر عنصرا فاعلا ومهما للمؤسسة من أجل الحكم على مصداقية البيانات المالية والمحاسبية من جهة و الجبائية من أجل تدنية المخاطر الجبائية من جهة أخرى، لهذا لا يمكنه أداء هذه الوظيفة الحيوية إلا من خلال الاهتمام بعناصر التأهيل العلمي والعملي دون نسيان التأكيد على ضرورة الاستقلال المادي والمعنوي أثناء ممارسة المهنة، والعناية التي يجب أن يوليها لواجباته اتجاه المستفيدين من عملية المراجعة وما يترتب عنها من مسؤوليات، ليصل في الأخير إلى إعداد التقرير الذي يمثل الدليل المادي لرأيه الفني المحايد في مختلف الوثائق والبيانات المحاسبية وبيان مسؤوليته اتجاه هذا الرأي.

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية في تدنية الخطر الجبائي بالمؤسسة الخاصة زعطوط محمد البوطي بمدينة ورقلة

للفترة ما بين (2013-2015)

تمهيد:

بعد ما تم استعراض الجانب النظري المتعلق بالمراجعة الخارجية و الخطر الجبائي بالتفصيل سنقوم بإسقاط ذلك الجانب على الجانب التطبيقي بدراسة حالة مؤسسة أعمال الكهرباء والغاز والهندسة المدنية زعطوط محمد البوطي حيث سنقوم من خلال فحصنا للوثائق و المستندات المتعلقة بالضرائب و التحقق منها و معرفة إذا ما كانت المؤسسة معرض لمخطر جبائي أو لا.

وقمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة.

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.

المبحث الأول :الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة.

اعتمدنا في بحثنا على أسلوب تحليل الوثائق المقابلة كأداة لمعرفة الطريقة التي يكمن فيها دور المراجعة الخارجية ، كما قمنا في هذه الدراسة الميدانية بالقيام بدور المراجع الخارجي لفهم الموضوع بأكثر دقة ووضوح.

المطلب الأول : منهجية الدراسة.

يتضمن هذا المطلب الطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال تعريف مجتمع وعينة الدراسة وأداة الدراسة.

الفرع الأول : أساليب جمع البيانات.

تشمل هذه المرحلة في طريقة إنجازها للدراسة على مجتمع عينة ويمكن تبينها كالتالي في مصدريين:

– **المصدر الأول** : هو إجراءات مقابلات مع العديد من الموظفين العاملين بقسم المالية والمحاسبة لدى المؤسسة محل الدراسة بالإضافة إلى الاستعانة بمكتب محاسبة خارجي معتمد من طرف المؤسسة (شركة المحاسبة والمالية بضياف طارق).

– **المصدر الثاني:** هو تحليل الوثائق و القوائم المالية و التصريحات الخاصة بالمؤسسة في سنوات 2013 / 2015/2014.

بالإضافة إلى الاستعانة بمكتب محاسبة خارجي معتمد من طرف المؤسسة (شركة المحاسبة والمالية بضياف طارق).

الفرع الثاني: عينة الدراسة.

تم تطبيق هذه الدراسة على مؤسسة أشغال الكهرباء والغاز والهندسة المدنية زعطوط محمد البوطي وبالضبط في مصلحة قسم المحاسبة و المالية لمعاجة الموضوع و تنقسم المحاسبة في الشركة حيث يوجود محاسب تابع للمؤسسة و محاسب خارجي عن الشركة أي توجود شركة أخرى تعمل على المحاسبة لمؤسسة أشغال الكهرباء والغاز والهندسة المدنية زعطوط محمد البوطي مكلفون بمهنة المحاسبة وليست تابعة للمؤسسة (شركة المحاسبة والمالية بضياف طارق).

الفرع الثالث: أداة الدراسة.

تم إتباع المقابلة مع المحاسب المؤسسة و المحاسب الخارجي إضافة إلى تحليل الوثائق كأداة للدراسة ، ولعب دور المراجع الخارجي و فحص كل القوائم المالية و الوثائق الجبائية الخاصة بسنوات الدراسة (2013/ 2014/ 2015) و مراجعتها بهدف الحصول على المصداقية للمعلومات الجبائية واستخراج الأخطاء في الوثائق الجبائية.

المطلب الثاني: التعرف على مؤسسة أعمال الكهرباء والغاز والهندسة المدنية زعطوط محمد البوطي.

الفرع الأول : تقديم وجيز للمؤسسة

تم إنشاء مجموعة ZATOUT للكهرباء في عام 1980 وكانت مهمتها الأساسية هي توصيل الشبكات المنزلية بشبكة Sonelgaz ، اكتسبت المؤسسة تدريجياً خبرة في مجال الطاقة.

تعمل المؤسسة حاليًا مع طاقم فني مؤهل تأهيلًا كبيرًا يضم حوالي ستين شخصًا بين مديري مواقع المهندسين والفنيين والعاملين في المحولات ومحولات الطاقة والكهربائيين.

تمت الموافقة علينا من قبل مديريات التوزيع (SONELGAZ) في أعلى مرتبة "E" وفي جميع أنحاء الأراضي الوطنية.

جميع أعمال المؤسسة المحققة تتوج بشهادات مرجعية ، بما في ذلك بناء خطوط الجهد العالي والمتوسط والتوزيع ومحولات المحولات والإضاءة العامة وصيانة المعدات الكهربائية وشبكات الجهد المنخفض.

- مقر المؤسسة :ADR صندوق بريد 07 سيدي عمران ورقلة؛
- RC: 98 / A / 612223؛
- الهاتف Tel. : 029/719626 ؛
- الفاكس: 714198/029 ؛
- البريد الإلكتروني: ettegc@gmail.com؛
- عملاء المؤسسة: Sonelgaz، Sonatrach ، السلطات المحلية ، الشركات الأجنبية والقطاع الخاص.

* بعض الأعمال المنجزة من طرف الشركة على سبيل المثال:

- مزود الطاقة MT BT بقرية إهرير بولاية إليزي (Alimentation en MT BT Le Village D'IHRIR W. ILLIZ)؛
- المنطقة الزراعية بقاسي الطويل (Le périmètre Agricole de Gassi Touil Sur 72 KLM)؛
- تحقيق الإضاءة العامة لمدينة تقرت تحقيق المعدات من محطات التحول (Réalisation de l'éclairage publique de la ville de TOUGGOURT, Réalisation des équipements des postes de Transformation).
- صيانة شبكات الجهد العالي(Maintenance des réseaux HT/MT).

* تخضع مؤسسة أعمال الكهرباء والغاز والهندسة المدنية زعطوط محمد البوطي لنظام الربح الحقيقي وملزمة بالخضوع إلى الضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة بمعدل (17%)؛
- الرسم على النشاط المهني بمعدل (2 %)؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور.

الفرع الثاني:أهداف المؤسسة

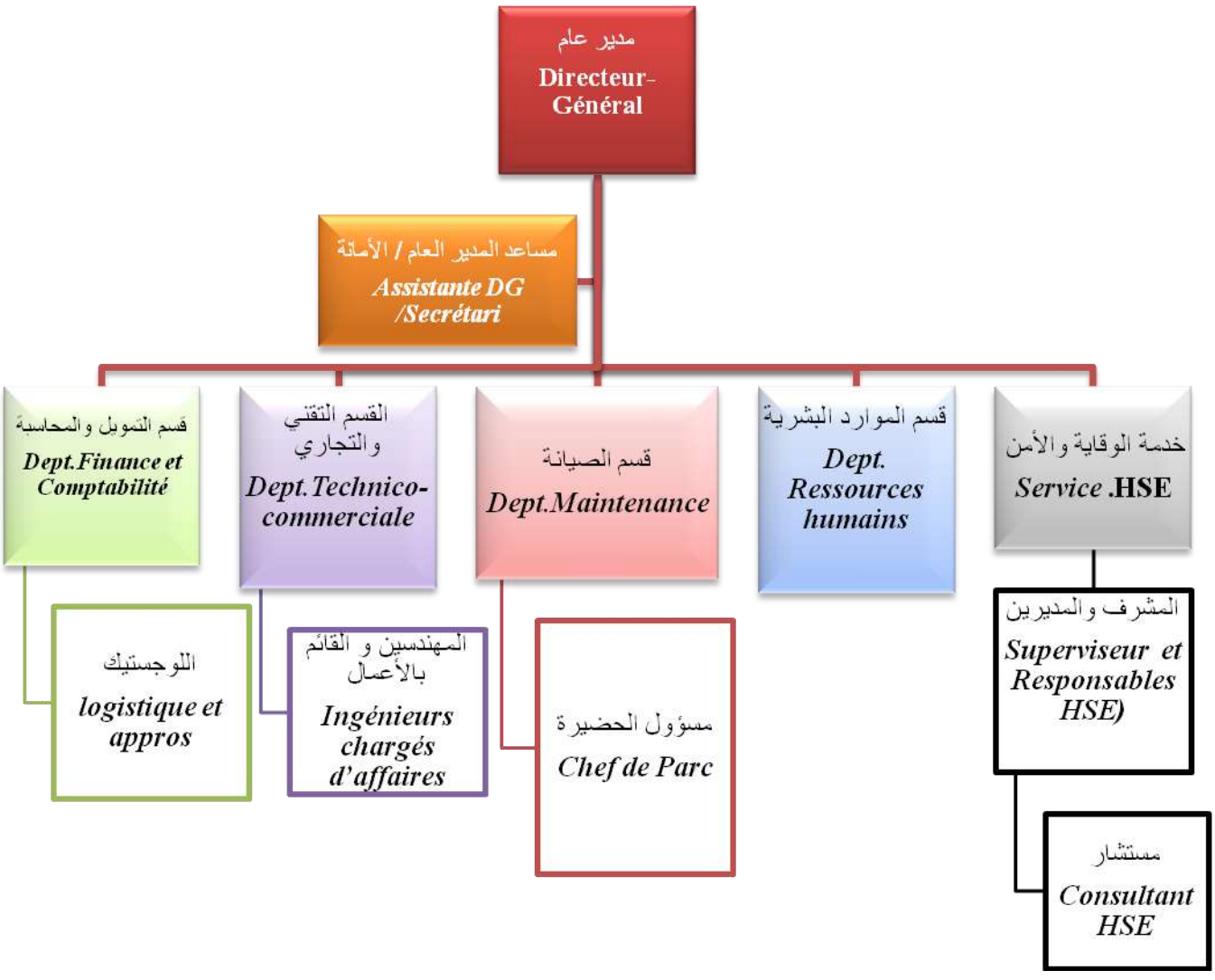
تسعى المؤسسة من خلال الوظائف التي تمارسها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والنتائج ولقد حددت المؤسسة أهدافا تسعى إلى بلوغها وهي كما يلي:

- التحكم مع الاستعمال الأمثل للوسائل والتقنيات التي تهدف إلى الترقية والتحسن الدائم لصورة علامتها؛
- تلبية الحاجات المحلية الوطنية؛
- زيادة الحصة السوقية للشركة محليا و الحصول على فرص أكبر في السوق الوطنية؛
- نقل الكهرباء سواء محليا و جهويا وحتى وطنيا؛
- تطوير وتقديم نقل وصيانة الخدمات الطاقوية وترقيتها وتنميتها؛
- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بخدمات الكهربائية والغازية وكل نشاط يمكن أن تترتب عنه فائدة للمؤسسة من جهة والزبون من جهة أخرى؛
- المشاركة في التنمية المحلية والوطنية عن طريق الجودة في نشاطات المؤسسة؛
- الوصول إلى تحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية وتلبية الحاجات ورغبات زبائن المؤسسة؛
- الدخول إلى مجال المنافسة محليا و وطنيا؛
- تقوية العمل والنشاط والتعاون مع الشركة الوطنية للكهرباء والغاز(سونلغاز)؛
- المحافظة على البيئة من التلوث في حدود القوانين المنظمة لذلك؛
- توفير فرص عمل للمواطنين والمساهمة التشغيل والقضاء على البطالة؛
- إيجاد بيئة عمل يشعر فيها الموظفون بأهمية قيم الثقة وروح العمل الجماعي؛
- التأكد من أن الموظفين يدركون الصلة بين أدائهم الجيد ونجاح الشركة؛
- تحديد أهداف واضحة للمؤسسة وتوزيع المسئوليات ووضع النظام للقياس لضمان المساءلة الوظيفية؛
- إيجاد محيط عمل يشجع الموظفين ويدفعهم نحو تحقيق التميز في أدام الوظائف؛
- تبادل المعرفة والخبرة وإقامة علاقات قوية بين المؤسسة وبين عملائها الذين تتشارك في خدمتهم.

الفرع الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

شكل رقم: (1–2) المخطط التنظيمي للمؤسسة.

المخطط التنظيمي
المكتب المسجل: منطقة الأعمال في ورقلة
عمران ورقلة BP.07.Sidi
ORGANIGRAMME DE L'ENTREPRISE
Siège Social : Zone d'activité OUARGLA
BP.07.Sidi Amrane OUARGLA



المصدر: مقدم من طرف إدارة المؤسسة.

المطلب الثالث: الجانب التطبيقي للمراجعة الخارجية للشق الجبائي للمؤسسة.

إن هذه الدراسة التطبيقية للمؤسسة المذكورة أعلاه ستكون للسنوات 2013 – 2014 – 2015 و هي سنوات مسها التقادم و ذلك بطلب من مسير المؤسسة حتى يمكنها الحفاظ على السر المهني للسنوات التي لم يمسها التقادم وجاءت كالتالي:

الفرع الأول: إعداد جداول الحساب المالي للسنوات 2013 – 2014 – 2015:

يتم إعداد هذه الجداول بالاعتماد على الكشف البنكي والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة بسنوات الدراسة.

جدول رقم (1–2): الحساب المالي لسنة 2013 الخاص بالمؤسسة.

الوحدة:دج

Désignation	Encaissements التحصيلات	facturations الفوترة	تعيين
Recettes BNA OGX	588 424 824,56	588 424 824,56	مقبوضات بنك الوطني الجزائري
Recettes caisse	0,00	0,00	مقبوضات الصندوق
Total Recettes	**588 424 824,56**	**588 424 824,56**	**إجمالي الإجمالية (أ)**
Versements espèce	48 580 000,00	48 580 000,00	تحويلات نقدية
Annulations	3 680 087,46	3 680 087,46	إلغاءات
cautions	91 842 436,48	91 842 436,48	استرجاع ضمان
Rec. Attan. Amput. (579)	0,00	0,00	مداخيل قيد التخصيص حـ (579)
Crédié bancaire	0,00	0,00	قروض بنكية
Total Réductions	**144 102 523,94**	**144 102 523,94**	**إجمالي التخفيضات (ب)**
Recettes net A-B	**444 322 300,62**	**444 322 300,62**	**المقبوضات الصافية (أ)-(ب)**
Clients au 01/01/2014 (-)	0,00	11 485 762,89	العملاء في 01/01/2013 (-)
Clients au 31/12/2014 (+)	0,00	87 589 348,33	العملاء في 31/12/2013 (+)
CA TTC	**444 322 300,62**	**520 425 886,06**	**رقم الأعمال المستخرج بكل الرسوم**
CA Exo (C)	0,00	0,00	رقم الأعمال المعفى (ج)
Total CA TTC TAX	444 322 300,62	520 425 886,06	ر أ الإجمالي الخاضع للضريبة بكل الرسوم

CA TTC TAX 7%			ر أ الخاضع للضريبة 7 % بكل الرسوم
Coefficient			المعامل
CA HT TAX 7% (D)	0,00	0,00	ر أ الخاضع للضريبة 7 % خارج الرسم (د)
CA TTC TAX 17%	444 322 300,62	520 425 886,06	ر أ الخاضع للضريبة 17 % بكل الرسوم
Coefficient	0,85470	0,85470	Xالمعامل
CA HT TAX 17% (E)	379 762 650,10	444 808 449,62	ر أ الخاضع للضريبة 17 % خارج الرسم (هـ)
CA (C+D+E)	**379 762 650,10**	**444 808 449,62**	رقم الاعمال المستخرج "ج+د+هـ"
CA déclarer	379 761 795,00	444 807 550,06	رقم الاعمال المصرح به
Ecart	855,10	899,56	الفارق

المصدر :من إعداد الطالبين بناء على الكشف البنكي و القوائم المالية للمؤسسة لسنة 2013 .

جدول رقم (2–2): الحساب المالي لسنة 2014 الخاص بالمؤسسة.

الوحدة:دج

Désignation	Encaissements التحصيلات	facturations الفوترة	تعيين
Recettes de Banque	560 513 190,00	560 513 190,00	مقبوضات البنك
Recettes caisse			مقبوضات الصندوق
Total Recettes	**560 513 190,00**	**560 513 190,00**	إجمالي المقبوضات (أ)
Versements espèce	20 100 000,00	20 100 000,00	تحويلات نقدية
Annulations	5 129 330,50	5 129 330,50	إلغاءات
cautions	33 600 416,76	33 141 514,00	استرجاع ضمان
Total Réductions	**58 829 747,26**	**58 370 844,50**	إجملي التخفضات (ب)
Recettes net A-B	**501 683 442,74**	**502 142 345,50**	المقبوضات الصافية (أ)-(ب)
Clients au 01/01/2014 (-)	0,00	87 589 348,00	العملاء في 01/01/2014 (-)
Clients au 31/12/2014 (+)	0,00	56 780 706,31	العملاء في 31/12/2014 (+)
CA TTC	**501 683 442,74**	**471 333 703,81**	رقم الاعمال المستخرج بكل الرسوم
CA Exo (C)	13 829 223,00	13 829 223,00	رقم الاعمال المعفى (ج)
Total CA TTC TAX	487 854 219,74	457 504 480,81	ر أ الإجمالي الخاضع للضريبة بكل الرسوم
CA TTC TAX 7%	0,00	0,00	ر أ الخاضع للضريبة 7 % بكل الرسوم
Coefficient			المعامل
CA HT TAX 7% (D)	0,00	0,00	ر أ الخاضع للضريبة 7 % خارج الرسم (د)
CA TTC TAX 17%	487 854 219,74	457 504 480,81	ر أ الخاضع للضريبة 17 % بكل الرسوم

Coefficient	0,85470	0,85470	Xالمعامل
CA HT TAX 17% (E)	416 969 001,61	391 029 079,75	ر أ الخاضع للضريبة 17 % خارج الرسم (هـ)
CA (C+D+E)	**430 798 224,61**	**404 858 302,75**	رقم الاعمال المستخرج "ج+د+هـ"
CA déclarer	430 798 702,00	404 858 003,98	رقم الاعمال المصرح به
Ecart	-477,39	298,77	الفارق

المصدر :من إعداد الطالبين بناء على الكشف البنكي و القوائم المالية للمؤسسة لسنة 2014 .

جدول رقم (3–2): الحساب المالي لسنة 2015 الخاص بالمؤسسة.

الوحدة:دج

Désignation	Encaissements التحصيلات	facturations الفوترة	تعيين
Recettes BDL BNA	286 873 956,41	286 873 956,41	مقبوضات بنك وطني الجزائري وكالة ورقلة
Recettes caisse	0,00	0,00	مقبوضات الصندوق
Total Recettes	**286 873 956,41**	**286 873 956,41**	إجمالي المقبوضات (أ)
Versements espèce	13 040 000,00	13 040 000,00	تحويلات نقدية
Annulations	6 297 660,00	6 297 660,00	إلغاءات
cautions	23 149 218,70	24 281 258,00	استرجاع ضمان
Total Réductions	**42 486 878,70**	**43 618 918,00**	إجمالي التخفيضات (ب)
Recettes net A-B	**244 387 077,71**	**243 255 038,41**	المقبوضات الصافية (أ)-(ب)
Clients au 01/01/2011 (-)	0,00	56 780 706,31	العملاء في 01/01/2015 (-)
Clients au 31/12/2011 (+)	0,00	147 495 814,46	العملاء في 31/12/2015 (+)
CA TTC	**244 387 077,71**	**333 970 146,56**	رقم الاعمال المستخرج بكل الرسوم
CA Exo (C)	2 694 735,00	2 694 735,00	رقم الاعمال المعفى (ج)
Total CA TTC TAX	244 387 077,71	333 970 146,56	ر أ الإجمالي الخاضع للضريبة بكل الرسوم
CA TTC TAX 7%	0,00	0,00	ر أ الخاضع للضريبة 7 % بكل الرسوم
Coefficient	0,00	0,00	المعامل
CA HT TAX 7% (D)	0,00	0,00	ر أ الخاضع للضريبة 7 % خارج الرسم (د)
CA TTC TAX 17%	240 992 329,00	331 275 411,56	ر أ الخاضع للضريبة 17 % بكل الرسوم
Coefficient	0,85470	0,85470	Xالمعامل
CA HT TAX 17% (E)	205 976 143,60	283 141 094,26	ر أ الخاضع للضريبة 17 % خارج الرسم (هـ)

CA (C+D+E)	**208 670 878,60**	**285 835 829,26**	**رقم الاعمال المستخرج "ج+د+هـ"**
CA déclarer	208 671 093,00	285 835 629,86	**رقم الاعمال المصرح به**
Ecart	-214,40	-199,40	**الفارق**

المصدر :من إعداد الطالبين بناء على الكشف البنكي و القوائم المالية للمؤسسة لسنة 2015 .

الفرع الثاني: إستخراج فروقات رقم الأعمال للسنوات 2013 – 2014 – 2015:

1 – إستخراج الفرق بين رقم الأعمال المفوتر و رقم الأعمال المصرح به في جدول حسابات النتائج:

من خلال مقارنة النتائج الناتجة عن الحساب المالي بجدول حسابات النتائج كانت كما يلي :

جدول رقم (4–2): مقارنة بين رقم الأعمال المصرح به في جدول حسابات النتائج ورقم الأعمال المستخرج المفوتر.

الوحدة:دج

البيان	2013	2014	2015
رقم الأعمال المصرح به في جدول حسابات النتائج	444 808 449	404 858 302	285 835 829
رقم الأعمال المستخرج المفوتر	444 807 550	404 858 003	285 835 629
الفارق	**899**	**298**	**199.40**

المصدر :من إعداد الطالبين بناء على جدول حسابات النتائج والحساب المالي لكل سنة.

2 – إستخراج الفرق بين رقم الأعمال المقبوض و رقم الأعمال المصرح به في التصريحات G50:

من خلال مراقبة النتائج بالمستخرجة من الحساب المالي الخاص برقم الأعمال المقبوض و مجموع رقم الأعمال في التصريحات الشهرية كانت كما يلي :

جدول رقم (5–2): مقارنة بين رقم الأعمال المصرح به في التصريحات G50 و رقم الأعمال المستخرج المقبوض.

الوحدة:دج

البيان	2013	2014	2015
رقم الأعمال المصرح به في التصريحات G 50	379 762 650	430 798 224	208 670 878

رقم الأعمال المستخرج المقبوض	379 761 795	430 798 702	208 671 093
الفارق	**855**	**– 477**	**– 214**

المصدر :من إعداد الطالبين بناء على التصريحات G50 والحساب المالي لكل سنة.

الفرع الثالث: مراقبة حسابات التسيير واستخراج النتيجة الجبائية للسنوات 2013 – 2014– 2015:

إن دراسة التكاليف و الأعباء و هي المسجلة في جدول حسابات النتائج و مراقبتها و ذلك من خلال مطابقتها و عدم مخالفتها للتشريع الجبائي المعمول أي أن هذا العبئ مقبول جبائيا فلا يكفي أن يقبل محاسبيا و لكن يشترط فيه قبوله جبائيا و حسب المواد 140، 141، 142،167، 169 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة.

جدول رقم (6–2): تحديد الأعباء غير المقبولة جبائيا لسنة 2013.

الوحدة:دج

رقم الفاتورة	التاريخ التسجيل	المورد	المبلغ	سبب الرفض
2012/425	3/201112/0	الأستاذ مهري	80 000	تخص سنة2012
2356/201	302/02/201	مكتب شابني	18 600	تخص سنة2012
2242/201	302/02/201	باهدي السعدي	68 100	تخص سنة2012
2530/201	302/02/201	تامينات	97 738	تخص سنة2012
2301/201	302/02/201	شركة حسنى	233 702	تخص سنة2012
2113/201	302/02/201	بن مير	88 000	تخص سنة2012
2114/201	02/02/2014	بن مير	189 000	تخص سنة2012
تخص سنة 2012		2TAP 201	639 350	تخص سنة2012
تخص سنة 2012		2TAP 201	639 350	تخص سنة2012
2139/201	302/02/201	شركة الذهب الأسود	197 050	تخص سنة2012
2139/201	302/02/201	شركة الذهب الأسود	89 200	تخص سنة2012
215/201	302/02/201	مؤسسة جاري	420 000	تخص سنة2012

2390/201	302/02/201	CABINE MUH	16 500	تخص سنة2012
المجموع			**2 776 590**	

المصدر :من إعداد الطالبين بناء على فواتير الأعباء المسجلة محاسبيا خلال الدورة المالية والوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

تضاف إلى النتيجة و ذلك لعدم ارتباطها بالسنة و ذلك بتطبيق مبدأ استقلالية السنوات حيث أنه تم القيام بتسجيلها كعبء عند تسديدها و هذا مخالف للقوانين الجبائية المعمول بها المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

جدول رقم (7–2): تحديد الأعباء غير المقبولة جبائيا لسنة 2014.

الوحدة:دج

رقم الفاتورة	التاريخ التسجيل	المورد	المبلغ	سبب الرفض
13088/20	01/01/2015	بدجودة	713 000	تخص سنة 2013
30128/201	406/01/201	الشركة الذهب الأسود	130 400	تخص سنة 2013
2013/125	414/01/201	EURL HASSI TOURING	262 784	تخص سنة 2013
3120/138/201	18/01/2014	BEN MIR	323 000	تخص سنة 2013
320/201	418/01/201	MAITRE MEHIRI	120 000	تخص سنة 2013
3307/201	419/01/201	SARL ZINO CLUB	97 600	تخص سنة 2013
3397/201	420/01/201	AGECOM	65 988	تخص سنة 2013
3286/201	420/01/201	BAHDI	71 450	تخص سنة 2013
3309/201	401/02/201	EURL HASSI TOURING	299 423	تخص سنة 2013
3092/201	401/02/201	SARL OR NOIR	261 600	تخص سنة 2013
3348/201	401/02/201	SARL ZINO CLUB	226 400	تخص سنة 2013
391/201	401/02/201	TLVB	825 000	تخص سنة 2013
3485/201	401/04/201	FOURN BER	17 630	تخص سنة 2013
3397/201	401/04/201	SARL ZINO CLUB	178 600	تخص سنة 2013
3370/201	401/04/201	BAHDI	7 370	تخص سنة 2013
3538/201	401/04/201	VETRA	572 750	تخص سنة 2013
3020/201	401/04/201	CENTRE BIN SINQ	105 000	تخص سنة 2013
3089/201	401/04/201	SARL IMC	216 550	تخص سنة 2013

3057/201	406/07/201	SARL OR NOIR	224 000	تخص سنة 2013
3240/201	431/12/201	FLASH SERVICES	3 667 365	تخص سنة 2013
المجموع			**8 385 910**	

المصدر :من إعداد الطالبين بناء على فواتير الأعباء المسجلة محاسبيا خلال الدورة المالية والوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

تضاف إلى النتيجة و ذلك لعدم ارتباطها بالسنة و ذلك بتطبيق مبدأ استقلالية السنوات حيث أنه تم القيام بتسجيلها كعبء عند تسديدها و هذا مخالف للقوانين الجبائية المعمول بها المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

جدول رقم (8-2): تحديد الأعباء غير المقبولة جبائيا لسنة 2015.

الوحدة:دج

رقم الفاتورة	التاريخ التسجيل	المورد	المبلغ	سبب الرفض
42414/201	529/01/201	OFFICCE ADVECED	112 500	تخص سنة2014
452/201	501/02/201	BAHADI	45 400	تخص سنة2014
442/201	501/02/201	ASSAFETY	161 100	تخص سنة2014
437/201	531/12/201	MAITRE MEHIRI	80 000	تخص سنة2014
494/201	531/12/201	BEN MIR	473 500	تخص سنة2014
المجموع			**872 500**	

المصدر :من إعداد الطالبين بناء على فواتير الأعباء المسجلة محاسبيا خلال الدورة المالية والوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

تضاف إلى النتيجة و ذلك لعدم ارتباطها بالسنة و ذلك بتطبيق مبدأ استقلالية السنوات حيث أنه تم القيام بتسجيلها كعبء عند تسديدها و هذا مخالف للقوانين الجبائية المعمول بها المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

و من خلال هذه الملاحظات المقترحة فإنه حتما سوف يكون تغيير في النتيجة المصرح بها و تكون كما يلي :

– تحديد و استخراج النتيجة الجبائية بعد عملية المراجعة :

جدول رقم (9-2): تحديد النتيجة المستخرجة بعد المراجعة.

الوحدة:دج

البيان	2013	2014	2015
النتيجة المصرح بها في جدول حسابات النتائج	10 984 268	8 985 047	4 556 661
الأعباء المرفوض جبائيا	2 776 590	8 385 910	872 500
النتيجة المستخرجة بعد المراجعة	**13 760 858**	**17 370 957**	**5 429 161**

المصدر :من إعداد الطالبين بناء على النتيجة المصرح بها في جدول حسابات النتائج وجدول الأعباء غير المقبولة جبائيا.

المبحث الثاني : النتائج و المناقشة

بعد عملية المراجعة الخارجية لمؤسسة أعمال الكهرباء والغاز والهندسة المدنية زعطوط محمد البوطي، يليها الآن النتائج المستخلصة من هذه الدراسة.

المطلب الأول : النتائج المستخلصة من الدراسة

من خلال فحصنا للوثائق و المستندات الخاصة بالمؤسسة و المتعلقة بسنوات الدراسة و هي كالأتي:

- جدول الميزانية لسنوات (2015/2014/2013)؛
- جدول حسابات النتائج لسنوات (2015/2014/2013)؛
- جدول ملخص التصريحات الخاصة بG50 لسنوات (2015/2014/2013)؛
- جدول ملخص التصريحات الخاصة برقم الأعمال لسنوات (2015/2014/2013)؛
- الكشف البنكي (المقبوضات الخام) الخاصة بسنوات (2015/2014/2013)؛
- فواتير الأعباء الخاصة بسنوات (2015/2014/2013).

و بعد عملية الفحص والتحليل تم استخلاص النتائج التالية:

- أن عملية المراجعة لا تحضى بإهتمام كبير من قبل المؤسسة.

- أنه خلال الجدول رقم (4-2) اتضح انه لا توجد فوارق بين رقم الأعمال المفوتر المصرح به في جدول حسابات النتائج و كذلك رقم الأعمال المستخرج المفوتر من الحساب المالي.

- أنه من خلال الجدول رقم (5-2) اتضح انه لا توجد فوارق بين رقم الأعمال المصرح به في التصريحات الشهرية و كذلك رقم الأعمال المستخرج المقبوض من الكشوفات البنكية.

و عليه فإن المؤسسة تقوم بالتصريح الفعلي لمجمل المقبوضات و كذلك رقم الأعمال المفوتر حسب التشريع الجبائي المعمول به و تحترم آليات التصريح فما يخص تطبيق الحدث المنشأ لكل ضريبة و رسم.

– أنه من خلال الجدول رقم (9-2) نلاحظ أن هناك أعباء تخص سنوات سابقة تم تسجيلها محاسبيا و هذا ما أدى إلى تخفيض النتيجة المصرح بها و عليه بعد عملية المراجعة تم تحديد نتيجة كل سنة الواجب التصريح بها و تعتبر المؤسسة في هذه الحالة مخالفة للقوانين الجبائية و سوف تقوم إدارة الضرائب بعملية التسوية و تطبق عقوبات على الحقوق الواجب دفعها أي أن المؤسسة ستتعرض إلى خطر جبائي.

– بعد عملية المراجعة الجبائية التي تمت في الدراسة نستنتج أن الشركة لا تستعمل أي غش ضريبي.

المطلب الثاني : مناقشة النتائج المستخلصة من الدراسة.

إن مؤسسة أعمال الكهرباء والغاز والهندسة المدنية زعطوط محمد البوطي هي مؤسسة فتية، وهذا هو سبب إختيارنا لها لأنه عادة ما تمتاز المؤسسات حديثة النشأة عامة بعدم التحكم في الأخطار الجبائية، وبالتالي توقعنا لوجود مخاطر جبائية هذا بالرغم من إعتمادها على محاسب تابع للمؤسسة و مكتب محاسبة خارجي

– تم الإستنتاج أن المؤسسة تعاني من نقص كبير في تطبيق عملية المراجعة بإعتبار أن المؤسسة لم تقم بأي مراجعة خارجية لها و لا تحضى بإهتمام كبير مما يتركها عرضة للرقابة الجبائية التي تقوم بها مصلحة الضرائب.

– من أهم المخاطر الجبائية هي المتعلقة بإيداع التصريح أو الخطأ أو التأخر و السبب الرئيسي الذي جنب المؤسسة من المخاطر الجبائية في دراستي الميدانية هي إلتزامها بالتصريحات في الوقت المحدد.

– من المخاطر الجبائية التي ستتعرض لها المؤسسة والتي تم التوصل إليها هي ناتجة عن مخالفتها لبعض القوانين الجبائية ، ممثلة في تحميل المؤسسة سنوات الدراسة لأعباء لسنوات سابقة مما أدى إلى تخفيض النتيجة المصرح بها جبائيا ، وفي هذه الحالة فإن المؤسسة معرضة لعقوبات على الحقوق الواجب دفعها عندما تقوم إدارة الضرائب بعملية التسوية.

– تم التوصل إلى نتائج متقاربة مع دراسات سابقة و ذلك من خلال التوصل إلى أنه سواءا المراجعة الخارجية أو المراجعة الجبائية لها دور في تدنية المخاطر الجبائية على المؤسسة.

خلاصة الفصل:

لقد تناولنا في هذا الفصل دراسة تطبيقية لمعرفة دور المراجعة الخارجية في تدنية المخاطر الجبائية بدراسة حالة مؤسسة أعمال الكهرباء والغاز والهندسة المدنية زعطوط محمد البوطي و ذلك من خلال الفحص و مراجعة كل القوائم المالية الخاصة بسنوات الدراسة ، و كذا كل الوثائق المتعلقة بالجانب الجبائي G50 الخاصة بالشركة محل الدراسة.

وبعد إجراء الفحص و المقارنة بالنسبة لما تم التصريح به من قبل الشركة تبين لنا أن الشركة معرضة لمخاطر جبائية بسبب مخالفتها لبعض القوانين الجبائية ، ممثلة في تحميل المؤسسة سنوات الدراسة لأعباء لسنوات سابقة مما أدى إلى تخفيض النتيجة المصرح بها جبائيا ، وفي هذه الحالة فإن المؤسسة معرضة لعقوبات على الحقوق الواجب دفعها عندما تقوم إدارة الضرائب بعملية التسوية.

ومن خلال هذه الدراسة يتبين لنا الدور الهام الذي تلعبه المراجعة الخارجية للمؤسسة لو تم القيام بها قبل التصريحات الجبائية المقدمة لإدارة الضرائب حتى تتفادى الوقوع في المخاطر الجبائية والتي تترتب عنها عقوبات يتم فرضها من قبل إدارة الضرائب بسبب مخالفة القوانين الجبائية و الأخطاء المرتكبة من قبل المؤسسة.

الخاتمة

من خلال هذا البحث الذي يتمحور حول إبراز دور المراجعة الخارجية في تدنية المخاطر الجبائية مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة أعمال الكهرباء والغاز والهندسة المدنية زعطوط محمد البوتي ، حيث قمنا بتحديد هذه المهمة لحساب الشركة و ليس لحساب إدارة الضرائب أي مراجعة المؤسسة لذاتها لتجنب المخطر الجبائي إن وجد و هذا ما يدرج أن المراجعة الخارجية من بين أهم أدوات التسيير الجبائي للمؤسسة.

من خلال ما تم التطرق له في فصلي الدراسة النظرية والفصل التطبيقي من شرح وتحليل وانطلاقا من الفروض الأساسية، يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات، نتائج الدراسة، الإقترحات وآفاق البحث كما يلي:

1- اختبار الفرضيات:

- بخصوص الفرضية الأولى والتي تقوم على أن المراجعة الخارجية تحقق الانتظام والكفائة الضريبية وهي وسيلة لمعرفة مدى فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة، فعلاقة المؤسسة بإدارة الضرائب والمخاطر الجبائية التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية، يتمثل في عدم إيفائها بالتزاماتها الجبائية أو توفير شروط الاستفادة من الخيارات أو الامتيازات التي يعرضها التشريع الجبائي، فتحقيق الانتظام و الفعالية هو هدف المراجعة الخارجية بالرغم من أن هذه المراجعة ليست إجبارية بل اختيارية بالنسبة للمؤسسة؛
- بالنسبة للفرضية الثانية والتي تقوم على أن التسيير الجبائي الفعال للمؤسسة الاقتصادية يؤدي إلى استمرارها و تجنبها المخاطر الجبائية، فقد تم إثباتها حيث أن المؤسسة التي لا تقوم بإدراج العامل الجبائي في قراراتها الإستراتيجية و العادية و لا تهتم بالجانب الضريبي، تكون عرضة لرقابة مديرية الضرائب وتتكبد خسائر كبيرة وأعباء ضريبية هامة.
- أما الفرضية الثالثة التي تقوم على أن المراجعة الخارجية جاءت نتيجة الاهتمام المتزايد بالجباية ومخاطرها، و مدى إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة و ذلك يتضح من خلال بحث المؤسسة عن الانتظام و الفعالية الضريبية بغرض تخفيض الأعباء الضريبية، مما استدعى إجراء دراسة تحليلية لواقعها و علاقتها بإدارة الضرائب من خلال إجراء فحص انتقادي لوضعيتها الجبائية و هذا هو الدور المنوط بالمراجع الخارجي.
- فيما يخص الفرضية الرابعة والأخيرة التي تفيد بأن للمراجع الخارجي مهام متعلقة بالتسيير الجبائي وتوجد عدة آليات تدعم هذه المهام من شأنها أن تساهم في تدنية المخاطر الجبائية، فقد تم إثباتها من خلال نتائج الدراسة التطبيقية ويتضح ذلك من خلال عدم كفاية الدور الذي يقوم به المكلف بالتسيير الجبائي على مستوى المؤسسة، حيث أن المراجعة تمت من طرف المراجع الخارجي قبل مراجعتها من طرف إدارة الضرائب.

2- نتائج الدراسة:

لقد أسفرت هذه الدراسة على مجموعة من النتائج التي مكنتنا من نفي أو إثبات كل فرضية تم وضعها في مستهل البحث وفيما يلي تلخيص لهذه النتائج:

- للمراجعة الخارجية علاقة وثيقة بالجباية، نظرا لنوعية الخدمات التي تقدمها؛

-للمراجعة دور فعال في التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية؛

-لا يختلف اثنان على مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحقيق الشركة لأهدافها من خلال إعطاء إضافة للتسيير الجبائي للمؤسسة من أجل التحكم في ضرائبها المختلفة؛

-التسيير الجبائي هو عملية قانونية تعمل على مساعدة المؤسسة في تحقيق الأمن الجبائي والذي يقوم على مدى احترام القانون الجبائي من حيث الشكل والمضمون، بالإضافة إلى تحقيق الخيار الجبائي الأمثل الذي يخدم الأهداف الاقتصادية للمؤسسة، وهذا لا يكون إلا بالاستفادة من الاستشارة الجبائية لأهل الاختصاص ألا وهو المراجع الخارجي؛

-أداء العمليات الجبائية للمؤسسات يستوجب خبرة و كفاءة عاليين؛

-إن الهدف الأساسي من الاعتماد على المراجعين الخارجيين في التسيير الجبائي هو حماية المؤسسة من المخاطر الجبائية وضمان مسايرتها للقوانين.

3- توصيات الدراسة:

على ضوء ما سبق، سنحاول تقديم بعض التوصيات والاقتراحات التي يمكن أن تسهم في إعطاء بعض الإمدادات للمؤسسة منها ما يلي:

-على المؤسسات الاقتصادية القيام بمراجعة خارجية، للاستفادة من الاقتراحات التي يقدمها المراجع الجبائي التي من شأنها أن تبعد المؤسسة عن العقوبات المالية وتنبهها للاستفادة من الامتيازات الجبائية، بدل احتمال الخضوع لرقابة مصالح الضرائب التي قد تنجر عنها عقوبات وغرامات مالية.

-الرفع من مستوى الثقافة الجبائية للمسيرين، من خلال التكوين والتربصات، وبالتالي تمكينهم من استغلال القانون الجبائي لصالح المؤسسة، وتوضيح الاختيارات التي يجب انتقائها؛

-الاهتمام بعملية التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كونها مفيدة ومهمة في التخفيض من الأعباء الجبائية، مما يساعد المؤسسة على تحقيق وفرات مالية تساعدها على النمو والبقاء؛

-يجب على كل المؤسسات الاقتصادية قبل اتخاذ أي قرار أن تدرج العامل الجبائي في القرارات التسييرية الإستراتيجية والقرارات العادية؛

-ضرورة الاستعانة بمراجع خارجي مستقلة عن المؤسسة يقوم بعمليات المراجعة دعما للتسيير الجبائي وعدم الاعتماد بشكل مطلق على مصلحة المحاسبة والمالية، مما يساعد على التخصص في عملية التسيير الجبائي، ويعمل على توجيه سياسات المؤسسة الاستثمارية بما يضمن دفع ضريبة أقل وكذا تدنية المخاطر الجبائية.

4- آفاق البحث:

إن وصولنا لهاته النتائج و التوصيات يجعلني أقف أمام جملة من الأسئلة أخرى تتعلق بالمراجعة الخارجية و التسيير الجبائي داخل المؤسسة و التي لا يمكننا أن نتناولها في هذا البحث و لهذا سوف نطرحها كإشكالية لمواضيع لاحقة:

- ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة التصريحات الجبائية للمؤسسة؟
- ما مدى فعالية المراجعة الخارجية في الكشف عن الغش والخطأ في القوائم المالية؟
- ما هو واقع وتحديات مهنة المراجعة الخارجية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية؟

قائمة المصادر والمراجع

أولا : باللغة العربية:

أ- الكتب

01- التميمي هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2004 .

02- الفيومي محمد و عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث الأزاريطة، الإسكندرية، مصر، 1998.

03- ألفين أرينز وآخرون، ترجمة الديسطي، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.

04- بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان مطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر،2008 .

05- سرايا محمد السيد، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الأسكندرية، مصر،2002 .

06- طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر،2003 .

ب- البحوث الجامعية:

01- بن الزاوي محمد صابر ، **فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الإقتصادية**، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر،2013/2012.

02- بوشبوط سيد علي، **دور المراجعة الجبائية في تدنية مخاطر المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر،2016/2015.

03- حميداتو صالح، **دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012/2011.

04- سويلم محمد فاتح، **دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية**، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر،2016/2015.

05- شراد سمير، **منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية** ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر،2014/2013.

06- صبايحي نوال، **أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**، مداخلة من الملتقى الدولي الثالث حول :آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر،2013 .

07- قحموش سمية، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر،2012/2011.

08- لعيبي هاتو خلف، **الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية**، مذكرة ماجستير،الأكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد،2009 .

09- لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، الجزائر ، 2009 /2008.

10- ميلي محمد لخضر ، **فعالية التسيير الجبائي للمؤسسة في ظل التشريعات الجبائية حالة الجزائر** ، مذكرة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر،2013/2012.

11- وادة علي، **اثر التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية**، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة ، الجزائر،2016/2015.

12- ولد رويس أمينة ، **التدقيق الجبائي كأداة لمطابقة المؤسسة الإقتصادية لأحكام القانون الجبائي**، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر،2016/2015.

13- ولهي بوعلام، **التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في إتخاذ القرار**، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، جامعة مسيلة، الجزائر، 2015/2014.

ت- المقالات والمداخلات:

01- بساس أحمد و رنان مختار ،مداخلة بعنوان"**أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الحقيقي للمكلف بالضريبة**"، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر،20-21 نوفمبر 2013.

02- عزه الأزهر، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد5 ، جامعة الوادي، الجزائر، 2012 .

ث- القوانين والقرارات والتعليمات:

01- **قانون التسجيل**، الجمهورية الجزائرية الديمراطية، 2015.

02- **قانون المالية التكميلي**، الجمهورية الجزائرية الديمراطية، (موجودة في الأحكام الجبائية غير المقننة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015)، 2011.

03- **قانون الرسم على رقم الأعمال**، الجمهورية الجزائرية الديمراطية، 2015.

04- **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، الجمهورية الجزائرية الديمراطية، 2016.

05- **قانون رقم 10-01 ، المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ**

الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، المؤرخة في 11 جويلية 2010.

06- **القرار الوزاري** المشترك المؤرخ ي 08 صفر عام 1427 الموافق لـ 08 مارس 2006 المتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي وأرباح الشركات المطبق على الأرباح الناجمة عن نشاطات إنجاز المساكن الإجتماعية والترقوية والريفية، الجريدة الرسمية، العدد 28 بتاريخ 30 أفريل 2006.

07- **القرار الوزاري المشترك** للجمهورية الجزائرية، المؤرخ بتاريخ 24 فيفري 2009.

08- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32 ، بتاريخ 24/03/ 1999 ، ص04.

09- التعليمة رقم 246/ME/DGI/DELF/LF/92.

ج- الدروس والمحاضرات:

1- قزون محمد العربي، **محاضرة ألقاها في مقياس التشريع الجبائي،** بتاريخ 2016/01/05.

ثانيا : باللغة الفرنسية.

A-LES LIVRES:

1-Jaques Duhem, Michel Jammes, **audit et gestion fiscale de l'entreprise**, edition EFE, Paris, 1996.

2-Lionel.C et Gerard.V, **Audit et controle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques,** 4eme edition, Dalloze, paris, 1992.

3- M.H.Pinard-Fabro, **Audit fiscal**, édition Francis Lefebvre, Paris, 2008.

4- Redha Khelassi, **Précis d'audit fiscale de l'entreprise**, BERTI Edition, Alger, 2013.

B-RECHERCGE UNIVERSITAIRE:

1-BOUCHERGUINE SASSIA, ZETOUT LYNDA, **L'audit fiscal au sein d'une entreprise :Cas de la société les Moulins de Soummam,** Faculté des sciences économiques sciences commerciales et sciences de gestion, Université Bejaia, Juin 2018.

2- Carlos Piñeiro Sánchez , Manuel Rodríguez López, Pablo de Llano Monelos **(A parsimonious model to forecast financial distress, based on audit evidence)** : **,**Scientific Information System,Network of Scientific Journals from Latin America, the Caribbean, Spain and Portugal Non-profit academic project, developed under the open access initiative , 2013.

3- Joe Sammut, **Are Public company Auditors complicit in Financial Statement Frond**, Mis Paper of doctorate of finance, smc. University zurich, 2012.

4- MAHDAOUI MERYEM, **La contribution de l'audit fiscal à l'appui du contrôle fiscal (étude de cas entreprise X-TRACE)**, Faculté des sciences économiques sciences commerciales et sciences de gestion, Université d'ADRAR, 2013/2014.

5- Mohamed Ben Hadj Saad**, L'audit fiscal dans les PME**, Proposition d'une Démarche pour l'expert comptable, Université Sfax, 2008.
6- Stephanie D, Moussalli , O.Rould cray and Gokhan, **illuminating the limits of Auditor. Accountability for Fraud Detection**, journal of business, Industry and Economics Volume17, sprng 2012.

الملاحق

الملحق رقم 01 القوائم المالية وملخص

التصريحات الخاصة بـ G50 ورقم الأعمال لسنة 2013

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : ZATOUT MED ELBOUTI

Activitée : ENT TRAV ELECT ET GAZ

Adresse : BP N° 07 SIDI AMRANE -

NIF: |1|9|5|5|3|0|0|1|0|0|9|1|8|3|1|

Code activité: |||||||

Exercice clos le: 31/12/2013

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2013			2012
	Montants Bruts	Amortissements provisions et pertes valeurs	Net	Net
ACTIF NON COURANTS				
Ecart d'acquisition(ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	1 305 646		1 305 646	1 305 646
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	102 749 613	74 306 772	28 442 840	35 358 115
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	34 602 060		34 602 060	26 352 688
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**138 657 319**	**74 306 772**	**64 350 546**	**63 016 449**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	36 711 333		36 711 333	10 505 013
Créances et emplois assimilés				
Clients	87 589 348		87 589 348	11 485 763
Autres débiteurs	11 521 102		11 521 102	17 632 314
Impôts et assimilés	2 095 887		2 095 887	4 306 170
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	53 022 981		53 022 981	132 471 222
TOTAL ACTIF COURANT	**190 940 651**		**190 940 651**	**176 400 482**
TOTAL GENERAL ACTIF	**329 597 970**	**74 306 772**	**255 291 197**	**239 416 931**

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : ZATOUT MED ELBOUTI

Activitée : ENT TRAV ELECT ET GAZ

Adresse : BP N° 07 SIDI AMRANE -

NIF: |1|9|5|5|3|0|0|1|0|0|9|1|8|3|1|

Code activité: |||||||

Exercice clos le: 31/12/2013

BILAN (PASSIF)

PASSIF	2013	2012
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	120 552 000	120 552 000
Capital non appelé		
Primes et réserves -Réserves consolidées(1)		
Ecarts de réévaluation		
Ecart déquivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe(1)	10 984 270	7 455 504
Autres capitaux propres -Report à nouveau	11 158 822	10 130 484
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**142 695 092**	**138 137 988**
PASSIFS NON -COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	107 845 930	96 732 409
Impôts	4 045 290	3 927 843
Autres dettes	704 885	618 691
Trésorerie Passif		
TOTAL III	**112 596 105**	**101 278 943**
TOTAL GENERAL PASSIF I+II+III	**255 291 197**	**239 416 931**

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : ZATOUT MED ELBOUTI

Activitée : ENT TRAV ELECT ET GAZ

Adresse : BP N° 07 SIDI AMRANE -

NIF: |1|9|5|5|3|0|0|1|0|0|9|1|8|3|1|

Code activité: |||||||

Exercice du: **01/01/2013** au: **31/12/2013**

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2013		2012	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services				
	Vente de travaux		444 807 550		223 796 101
Produits annexes					
Rabais,remises,restournes accordés					
Chiffre daffaires net des Rabais,remses,ristournes			**444 807 550**		**223 796 101**
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d 'exploitation					
I-Production de l' exercice			**444 807 550**		**223 796 101**
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		398 741 996		193 091 666	
Auteres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats dètudes et de prestations de services'					
Autres consommations					
Rabais,remise,ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale	7 229 295			
	Locations				
	Entretien,reparations et maintenance				
	Primes d'assurances	769 355		769 373	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires				
	Publicité				
	Déplacement,missions et réceptions				
Autres services		1 560 646		642 817	
Rabais,remises,restournes obteuns sur services extérieurs					
II-Consommations de léxercice'		**408 301 292**		**194 503 856**	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			**36 506 258**		**29 292 245**
Charges de personnel		12 733 851		10 216 847	
Impots et taxes et versements assimilés		4 523 233		2 309 548	
IV-Excédent brut d'exploitation			**19 249 174**		**16 765 850**

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : ZATOUT MED ELBOUTI

Activitée : ENT TRAV ELECT ET GAZ

Adresse : BP N° 07 SIDI AMRANE -

NIF: |1|9|5|5|3|0|0|1|0|0|9|1|8|3|1|

Code activité: |||||||

Exercice du: **01/01/2013** au: **31/12/2013**

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2013		2012	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Autres produits opérationnels				
Autres charges opératationnelles	5 193		5	
Dotations aux amortissements	8 259 713		9 310 342	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provision				
V-Resultat operationnel		10 984 268		7 455 503
Produits financiers				
Charges financiers				
VI-Resultat financier				
VII-Resultat ordinaire(V+VI)		10 984 268		7 455 503
Elements extraordinaires (produits)				
Element extraordinaires(Charges)				
VIII-Resultat extraordinaires				
Impots exigibles sur resulats				
Impots differes (variations)sur resultats ordinaires				
IX-RESULTAT DE L EXERCICE		10 984 268		7 455 503

Anneé 2013
Code : A70

RECAPITULATIF DE CHIFER D'AFFIRE

DATE	ONQU	MONTANT TTC	MONTANT HT	COMMUNE	TAUX TVA	MONTANT TVA	MONTANT TAIC	DECLARATION		OBSERVATION
								TVA	TAIC	
06/01/		130 805,64	111 800,00	OGX	17%	19 006,00	2 236,00	T001	T001	R012
07/01		90 773,34	77 584,00	HMD	17%	13 189,00	1 552,00	T001	T0001A	R012
07/01		2 677 514,34	2 288 474,00	HMD	17%	389 041,00	45 769,00	T002	T0001A	R012
07/01		98 614,79	84 286,00	HB A OGX	17%	14 329,00	1 686,00	T001	T0001A	R012
11/02		2 382 471,00	2 036 300,00	BAYADH BOUGTA	17%	346 171,00	40 726,00	T002	T0001A	R012
25/02		3 677 242,14	3 142 942,00	OGX	17%	534 300,00	62 859,00	T002	T002	R012
14/03		2 978 200,00	2 545 470,00	OGX	17%	432 730,00	50 909,00	T010	T010	
24/03		2 351 700,00	2 010 000,00	ILLZI	17%	341 700,00	40 200,00	T003	T0001A	R012
26/03		17 338 524,13	14 819 251,00	TAMARAST	17%	2 519 273,00	296 385,00	T003	T0001A	
03/04		5 363 765,77	4 584 415,00	TIBSBEST	17%	779 351,00	91 688,00	T006	T002A	16 726 133,15
		5 186 011,97	4 432 489,00	TIBSBEST	17%	753 523,00	88 650,00	T006	T002A	
		6 176 355,41	5 278 936,00	TAIBAT	17%	897 419,00	105 579,00	T006	T002A	
04/04		1 503 839,14	1 285 333,00	HMD	17%	218 507,00	25 707,00	T006	T0002A	
07/04		192 684,37	164 687,00	OGX	17%	27 997,00	3 294,00	T004	T004	
17/04		45 270,81	38 693,00	OGX	17%	6 578,00	774,00	T006	T006	
18/04		49 105 668,09	41 970 656,00	DEBDEB	17%	7 135 012,00	839 413,00	T006	T0003A	MONC
21/0		32 297,77	27 605,00	TGGT	17%	4 693,00	552,00	T006	T0002A	
28/04		22 264 760,70	19 029 710,00	GARDAIA	17%	3 235 051,00	380 594,00	T006	T0002A	
02/05		2 576 925,00	2 202 500,00	BAYADH BOUGTA	17%	374 425,00	44 050,00	T006	T0003A	
02/05		1 955 481,97	1 671 352,00	DEBDEB	17%	284 130,00	33 427,00	T006	T0003A	MONC
15/05		20 476 798,68	17 501 537,00	TAMARAST	17%	2 975 261,00	350 031,00	T006	T0002A	
16/05		3 067 740,00	2 622 000,00	BAYADH BOUGTA	17%	445 740,00	52 440,00	T006	T0003A	
16/05		5 160 331,80	4 410 540,00	CHIKH BOUMMA	17%	749 792,00	88 211,00	T006	T002A	T002
		4 659 560,10	3 982 530,00	BAYADH BOUGTA	17%	677 030,00	79 651,00	T006	T0003A	
		8 624 309,85	7 371 205,00	LABYAD S CH	17%	1 253 105,00	147 424,00	T006	T003A	

20/05		6 222 885,03	5 318 705,00	TGGT	17%	904 180,00	106 374,00	T006	T0002A	
20/05		2 798 347,50	2 391 750,00	TGGT	17%	406 598,00	47 835,00	T006	T0002A	
		146 222,50	124 976,00	TIBSBEST	17%	21 246,00	2 500,00	T006	T0002A	
		1 685 010,60	1 440 180,00	TGGT	17%	244 831,00	28 804,00	T006	T0002A	
		3 317 160,60	2 835 180,00	TGGT	17%	481 981,00	56 704,00	T006	T0002A	
20/05		750 150,79	641 155,00	TGGT	17%	108 996,00	12 823,00	T006	T0002A	
		2 764 829,57	2 363 102,00	TIBSBEST	17%	401 727,00	47 262,00	T006	T0002A	
20/05		30 594,65	26 149,00	TGGT	17%	4 445,00	523,00	T006	T0002A	
02/06		163 800,00	140 000,00	HMD	17%	23 800,00	2 800,00	T006	T0002A	
10/06		12 188 161,58	10 417 232,00	GARDAIA	17%	1 770 929,00	208 345,00	T006	T0002A	
18/06		3 224 336,46	2 755 843,00	GARDAIA	17%	468 493,00	55 117,00	T006	T0002A	
18/06		15 155 313,59	12 953 259,00	GARDAIA	17%	2 202 054,00	259 065,00	T006	T0002A	45 156 044,00
26/06		1 178 000,00	1 006 838,00	OGX	17%	171 162,00	20 137,00	T006	T006	
04/07		6 277 085,10	5 365 030,00	GHARDIA	17%	912 055,00	107 301,00	T008	T0003A	
04/07		15 449 129,73	13 204 384,00	ILLIZI	17%	2 244 745,00	264 088,00	T008	T003A	
07/07		683 280,00	584 000,00	TGGT	17%	99 280,00	11 680,00	T008	T003A	
17/07		10 663 935,75	9 114 475,00	EL BAYED	17%	1 549 461,00	182 290,00	T008	T003A	
18/07		3 361 920,70	2 873 436,00	NEZLA TGGT	17%	488 484,00	57 469,00	T008	T003A	
28/07		11 947 180,34	10 211 265,00	GHARDIA	17%	1 735 915,00	204 225,00	T008	T0003A	
05/08		25 626 618,94	21 903 093,00	GHARDIA	17%	3 723 526,00	438 062,00	T008	T0003A	
05/08		6 168 963,94	5 272 619,00	GHARDIA	17%	896 345,00	105 452,00	T008	T0003A	
12/08		6 558 294,75	5 605 380,00	HMD	17%	952 915,00	112 108,00	T008	T003A	
12/08		2 488 755,56	2 127 142,00	TGGT	17%	361 614,00	42 543,00	T008	T003A	
19/08		1 088 100,00	930 000,00	TGGT	17%	158 100,00	18 600,00	T008	T003A	
27/08		25 875 573,92	22 115 875,00	EL BAYED	17%	3 759 699,00	442 318,00	T008	T003A	
03/09		18 612 845,54	15 908 415,00	GHARDIA	17%	2 704 431,00	318 168,00	T009	T0003A	
12/09		8 701 290,00	7 437 000,00	EL BAYED	17%	1 264 290,00	148 740,00	T009	T003A	38 667 350,00
03/10		18 960 297,66	16 205 383,00	GHARDIA	17%	2 754 915,00	324 108,00	T010	T004A	

07/10		3 673 334,10	3 139 602,00	OGX	17%	533 732,00	62 792,00	T010	T010	
13/10		9 364 609,72	8 003 940,00	ILLIZI	17%	1 360 670,00	160 079,00	T010	T0004A	
24/10		11 693 951,74	9 994 831,00	CHKH BOUAMMA	17%	1 699 121,00	199 897,00	T010	T0004A	
12/11		9 243 786,96	7 900 673,00	GHARDIA	17%	1 343 114,00	158 013,00	T011	T004A	
17/11		895 050,00	765 000,00	KAHRIF	17%	130 050,00	15 300,00	T011		
26/11		11 159 050,86	9 537 650,00	EL BAYED	17%	1 621 401,00	190 753,00	T011	T0004A	
11/12		912 600,00	780 000,00	TGGT	17%	132 600,00	15 600,00	T012	T0004A	
16/12		3 073 669,85	2 627 068,00	GHARDIA	17%	446 602,00	52 541,00	T012	T004A	
17/12		170 911,57	146 078,00	OGX	17%	24 833,00	2 922,00	T012	T012	
18/12		244 829,96	209 256,00	TGGT	17%	35 574,00	4 185,00	T012	T0004A	
19/12		13 683 774,48	11 695 534,00	ELBAYED	17%	1 988 241,00	233 911,00	T012	T0004A	21 233 184,00
		444 321 300,85	**379 761 793,00**			**64 559 508,00**	**7 595 241,00**			

ELBAYED	67 271 739,00	36 999 456,45	11 436 197,00	739 989,13
TGGT	20 949 558,00	11 522 256,90	3 561 426,00	230 445,14
OGX	10 380 396,00	5 709 217,80	1 764 667,00	114 184,36
GHARDIA	130 549 590,00	71 802 274,50	22 193 430,00	1 436 045,49
CHKH BOUAMMA	14 405 371,00	7 922 954,05	2 448 913,00	158 459,08
ILLIZI	23 218 324,00	12 770 078,20	3 947 115,00	255 401,56
HMD	9 396 771,00	5 168 224,05	1 597 452,00	103 364,48
TIBSBEST	11 504 982,00	6 327 740,10	1 955 847,00	126 554,80
TAMARAST	32 320 788,00	17 776 433,40	5 494 534,00	355 528,67
TAPAT	5 278 936,00	2 903 414,80	897 419,00	58 068,30
DEBDEB	43 642 008,00	24 003 104,40	7 419 142,00	480 062,09
ELBAYADH BOUGTA	10 843 330,00	5 963 831,50	1 843 366,00	119 276,63

379 761 793,00

0,00

Année: 2013
CODE: A70

Récapitulatif G N°50

	TTC	C-AFFAIRE	CA-EX	TVA 07%		TVA17%		Situation de TVA					TAP	Déclara	T a Paye	Ch-N°
				C-A	Drois	C-A	Drois	T-Drois	P-Cont	T-Achat	Payer	N-P*Cont	0	IRG		
01	320 193	273 669			0	273 669	46 522	46 524	5 092 304	1 785 425	0	6 831 205			0	
02	8 737 227	7 467 715			0	7 467 715	1 269 511	1 269 512	6 831 205	1 627 459	0	7 189 152			0	
03	19 690 224	16 829 251			0	16 829 251	2 860 973	2 860 973	7 189 152	190 542	0	4 518 722			0	
04	192 684	164 687			0	164 687	27 996	27 997	4 518 722	9 524 910	0	14 015 635	1 812		1 812	
05	0	0			0		0	0	14 015 635		0	14 662 634			0	
06	185 823 929	158 823 871			0	158 823 871	27 000 058	27 000 058	14 662 634	17 017 139	0	4 679 715	11 501		11 501	138
07	0	0			0		0	0	4 679 715		0	4 679 715			0	
08	116 188 839	99 306 700			0	99 306 700	16 882 139	16 882 139	4 679 715	13 580 333	0	1 377 909			0	
09	27 314 136	23 345 415			0	23 345 415	3 968 721	3 968 721	1 377 909	4 926 991	0	2 336 179			0	
10	46 670 393	39 889 225			0	39 889 225	6 781 168	6 781 168	2 336 179	5 962 355	0	1 517 366	2 800		2 800	607
11	21 297 888	18 203 323			0	18 203 323	3 094 565	3 094 565	1 517 366	6 158 230	0	4 581 031			0	
12	18 085 784	15 457 936			0	15 457 936	2 627 848	2 627 848	4 581 031		0	1 953 183			0	
T	**444 321 297**	**379 761 792**	**0**	**0**	**0**	**379 761 792**	**64 559 501**	**64 559 505**	**71 481 567**	**60 773 384**	**0**	**1 953 183**			**16 113**	

الملحق رقم 02 القوائم المالية وملخص التصريحات الخاصة

بـ G50 ورقم الأعمال لسنة 2014

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : ZATOUT MED ELBOUTI

Activitée : ENT TRAV ELECT ET GAZ

Adresse : BP N° 07 SIDI AMRANE -

NIF: |1|9|5|5|3|0|0|1|0|0|9|1|8|3|1|

Code activité: |||||||

Exercice clos le: 31/12/2014

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2014			2013
	Montants Bruts	Amortissements provisions et pertes valeurs	Net	Net
ACTIF NON COURANTS				
Ecart d'acquisition(ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	1 305 646		1 305 646	1 305 646
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	102 749 613	82 081 240	20 668 373	28 442 840
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	35 725 094		35 725 094	34 602 060
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**139 780 353**	**82 081 240**	**57 699 113**	**64 350 546**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	85 439 411		85 439 411	36 711 333
Créances et emplois assimilés				
Clients	56 780 706		56 780 706	87 589 348
Autres débiteurs	10 882 872		10 882 872	11 521 102
Impôts et assimilés	5 029 254		5 029 254	2 095 887
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	49 357 190		49 357 190	53 022 981
TOTAL ACTIF COURANT	**207 489 433**		**207 489 433**	**190 940 651**
TOTAL GENERAL ACTIF	**347 269 786**	**82 081 240**	**265 188 546**	**255 291 197**

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : ZATOUT MED ELBOUTI

Activitée : ENT TRAV ELECT ET GAZ

Adresse : BP N° 07 SIDI AMRANE -

NIF: |1|9|5|5|3|0|0|1|0|0|9|1|8|3|1|

Code activité: |||||||

Exercice clos le: **31/12/2014**

BILAN (PASSIF)

PASSIF	2014	2013
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	120 552 000	120 552 000
Capital non appelé		
Primes et réserves -Réserves consolidées(1)		
Ecarts de réévaluation		
Ecart déquivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe(1)	8 985 047	10 984 270
Autres capitaux propres -Report à nouveau	19 665 165	11 158 822
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**149 202 212**	**142 695 092**
PASSIFS NON -COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	107 733 151	107 845 930
Impôts	7 115 290	4 045 290
Autres dettes	1 137 893	704 885
Trésorerie Passif		
TOTAL III	**115 986 334**	**112 596 105**
TOTAL GENERAL PASSIF I+II+III	**265 188 546**	**255 291 197**

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : ZATOUT MED ELBOUTI

Activitée : ENT TRAV ELECT ET GAZ

Adresse : BP N° 07 SIDI AMRANE -

NIF: |1|9|5|5|3|0|0|1|0|0|9|1|8|3|1|

Code activité: |||||||

Exercice du: 01/01/2014 au: 31/12/2014

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2014		2013	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services				
	Vente de travaux		404 858 004		444 807 550
Produits annexes					
Rabais,remises,restournes accordés					
Chiffre daffaires net des Rabais,remses,ristournes			**404 858 004**		**444 807 550**
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d 'exploitation					
I-Production de l' exercice			**404 858 004**		**444 807 550**
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		347 036 412		398 741 996	
Auteres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats dètudes et de prestations de services'					
Autres consommations					
Rabais,remise,ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale	4 537 325		7 229 295	
	Locations	4 628 286			
	Entretien,reparations et maintenance				
	Primes d'assurances	762 178		769 355	
	Personnel extérieur à l'entreprise	22 829			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires				
	Publicité				
	Déplacement,missions et réceptions				
Autres services		818 693		1 560 646	
Rabais,remises,restournes obteuns sur services extérieurs					
II-Consommations de léxercice'		**357 805 723**		**408 301 292**	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			**47 052 281**		**36 506 258**
Charges de personnel		22 255 458		12 733 851	
Impots et taxes et versements assimilés		7 944 227		4 523 233	
IV-Excédent brut d'exploitation			**16 852 596**		**19 249 174**

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : ZATOUT MED ELBOUTI

Activitée : ENT TRAV ELECT ET GAZ

Adresse : BP N° 07 SIDI AMRANE -

NIF: |1|9|5|5|3|0|0|1|0|0|9|1|8|3|1|

Code activité: |||||||

Exercice du: 01/01/2014 au: 31/12/2014

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2014		2013	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Autres produits opérationnels				
Autres charges opératationnelles	93 082		5 193	
Dotations aux amortissements	7 774 467		8 259 713	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provision				
V-Resultat operationnel		8 985 047		10 984 268
Produits financiers				
Charges financiers				
VI-Resultat financier				
VII-Resultat ordinaire(V+VI)		8 985 047		10 984 268
Elements extraordinaires (produits)				
Element extraordinaires(Charges)				
VIII-Resultat extraordinaires				
Impots exigibles sur resulats				
Impots differes (variations)sur resultats ordinaires				
IX-RESULTAT DE L EXERCICE		8 985 047		10 984 268

Année: 2013
CODE: A70

Récapitulatif G N°50

	TTC	C-AFFAIRE	CA-EXO	TVA 07%		TVA17%		Situation de TVA					TAP	Déclara	T a Paye
				C-A	Drois	C-A	Drois	T-Drois	P-Cont	T-Achat	Payer	N-P*Cont	0	IRG	
01	34 419 156	29 418 080			0	29 418 080	5 001 074	5 001 076	14 578 142	6 219 661	0	15 796 727	109 655		109 655
02	19 192 989	16 404 264			0	16 404 264	2 788 724	2 788 725	15 796 727	6 458 589	0	19 466 591			0
03	38 384 453	32 807 226			0	32 807 226	5 577 227	5 577 227	19 466 591	5 251 773	0	19 141 137			0
04	45 650 087	39 017 169			0	39 017 169	6 632 917	6 632 918	19 141 137	755 091	0	13 263 310	31 636		31 636
05	45 817 820	39 160 530			0	39 160 530	6 657 290	6 657 290	13 263 310	7 580 491	0	14 186 511	91 435		91 435
06	28 807 746	24 622 006			0	24 622 006	4 185 740	4 185 740	14 186 511	6 736 677	0	16 737 448	2 821		2 821
07	49 236 478	42 082 460			0	42 082 460	7 154 018	7 154 018	16 737 448	89 355	0	9 672 784			0
08	91 590 849	78 282 778			0	78 282 778	13 308 071	13 308 071	9 672 784	5 855 811	0	2 220 524	103 736		103 736
09	31 145 782	26 620 327			0	26 620 327	4 525 455	4 525 455	2 220 524	3 540 151	0	1 235 220			0
10	65 331 388	55 838 793			0	55 838 793	9 492 595	9 492 595	1 235 220	8 232 530	24 845	0	1 012 108		1 036 953
11	29 788 333	27 469 488	13 829 223		0	13 640 265	2 318 845	2 318 845	0	5 879 911	0	3 561 066			0
12	22 318 430	19 075 581			0	19 075 581	3 242 849	3 242 849	3 561 066	12 105 319	0	12 423 536			0
T	501 683 512	430 798 702	13 829 223	0	0	416 969 479	70 884 806	70 884 810	129 859 460	68 705 359	24 845	12 423 536			1 376 236

Anneé 2013
Code : A70

RECAPITULATIF DE CHIFER D'AFFIRE

DATE	BONQUE	MONTANT TTC	MONTANT HT	COMMUNE	TAUX TVA	MONTANT TVA	MONTANT TAIC	DECLARATION		OBSERVATION
								TVA	TAIC	
02/01		6 855 732,00	5 859 600,00	GHARDIA	17%	996 132,00	117 192,00	T001	T0003	R013
06/01		1 491 070,38	1 274 419,00	OGX	17%	216 651,00	25 488,00	T001	T001	R013
06/01		542 953,00	464 062,00	OGX	17%	78 891,00	9 281,00	T001	T001	R013
06/01		3 673 334,10	3 139 602,00	OGX	17%	533 732,00	62 792,00	T001	T001	R013
08/01		3 072 908,47	2 626 417,00	GHARDIA	17%	446 491,00	52 528,00	T001	T0003	R013
22/01		219 520,71	187 625,00	OGX	17%	31 896,00	3 753,00	T001	T001	R013
22/01		5 988 109,21	5 118 042,00	H B ABDELLAH	17%	870 067,00	102 361,00	T001	T0003	R013
23/01		6 839 059,50	5 845 350,00	GHARDIA	17%	993 710,00	116 907,00	T001	T0003	R013
30/01		5 736 466,13	4 902 963,00	OGX	17%	833 504,00	98 059,00	T001	T001	R013
12/02		9 825 554,40	8 397 910,00	GHARDIA	17%	1 427 645,00	167 958,00	T002	T0003	R013
18/02		2 915 650,00	2 492 009,00	ELBAYED S CHIKH	17%	423 642,00	49 840,00	T002	T0003	R013
23/02		6 451 783,78	5 514 345,00	TGGT	17%	937 439,00	110 287,00	T002	T0003	R013
03/03		982 800,00	840 000,00	TGGT	17%	142 800,00	16 800,00	T003	T0003	R013
18/03		28 653 424,78	24 490 107,00	EL BAYED	17%	4 163 318,00	489 802,00	T003	T0003	R013
25/03		4 483 579,27	3 832 119,00	ILLIZI	17%	651 460,00	76 642,00	T003	T0003	
25/03		4 264 650,00	3 645 000,00	TGGT	17%	619 650,00	72 900,00	T003	T0003	R013
26/04	32 876 948,80	27 967 767,25	23 904 075,00	EL BAYED	17%	4 063 693,00	478 082,00	T004		°
10/04		3 184 961,46	2 722 189,00	TGGT	17%	462 772,00	54 444,00	T004		
10/04		6 223 292,93	5 319 054,00	TGGT	17%	904 239,00	106 381,00	T004		
21/04		1 420 672,50	1 214 250,00	OGX	17%	206 423,00	24 285,00	T004	T004	
24/04		4 909 181,35	4 195 881,00	EL BAYED	17%	713 300,00	83 918,00	T004		
29/04		1 944 212,40	1 661 720,00	OGX	17%	282 492,00	33 234,00	T004	T004	
05/05		3 256 971,26	2 783 736,00	GHARDIA	17%	473 235,00	55 675,00	T005		
05/05		356 102,93	304 361,00	GHARDIA	17%	51 741,00	6 087,00	T005	T0003	175 688,93
08/05		487 604,36	416 756,00	GHARDIA	17%	70 849,00	8 335,00	T005	T0003	
13/05		6 709 865,46	5 734 928,00	GHARDIA	17%	974 938,00	114 699,00	T005	T0003	

22/05		193 539,06	165 418,00	OGX	17%	28 121,00	3 308,00	T005	T005	
25/05		9 531 834,99	8 146 868,00	OGX	17%	1 384 968,00	162 937,00	T005	T005	
27/05		25 281 901,14	21 608 463,00	TGGT	17%	3 673 439,00	432 169,00	T005		
01/06	22 472 900,10	22 472 900,10	19 207 607,00	ELBAYED S CHIKH	17%	3 265 293,00	384 152,00	T006		
02//06		3 672 700,50	3 139 060,00	GHARDIA	17%	533 640,00	62 781,00	T006	T0003	
02//06		1 482 949,99	1 267 479,00	GHARDIA	17%	215 471,00	25 350,00	T006	T0003	
04/06		879 196,50	751 450,00	TELEMCEN	17%	127 747,00	15 029,00	T006		
11/06		300 000,00	256 410,00	OGX	17%	43 590,00	5 128,00	T006	T006	
01/07		3 584 111,78	3 063 343,00	TGGT	17%	520 768,00	61 267,00	T007		
01/07		180 414,00	154 200,00	GHARDIA	17%	26 214,00	3 084,00	T007	T0003	
03/07		1 051 661,66	898 856,00	TGGT	17%	152 806,00	17 977,00	T007		
06/07		6 857 065,80	5 860 740,00	TELEMCEN	17%	996 326,00	117 215,00	T007		
09/07	28 293 315,63	28 293 315,63	24 182 321,00	EL BAYAD	17%	4 110 995,00	483 646,00	T007		
16/07		9 269 910,00	7 923 000,00	TAIBET	17%	1 346 910,00	158 460,00	T007		
03/08		18 717 415,37	15 997 791,00	TGGT	17%	2 719 624,00	319 956,00	T008		
06/08		16 036 064,11	13 706 038,00	GHARDIA	17%	2 330 026,00	274 121,00	T008	T0003	
		6 331 937,62	5 411 912,00	GHRARA	17%	920 025,00	108 238,00	T008	T0003	
12/08		2 947 353,44	2 519 106,00	TELEMCEN	17%	428 248,00	50 382,00	T008		
17/08		180 414,00	154 200,00	GHARDIA	17%	26 214,00	3 084,00	T008	T0003	
18/08	38 035 992,66	2 409 643,31	2 059 524,00	ELBAYED	17%	350 119,00	41 190,00	T008		
18/08		29 017 445,35	24 801 235,00	ELBAYED	17%	4 216 210,00	496 025,00	T008		
25/08		3 347 370,00	2 861 000,00	BAYAD	17%	486 370,00	57 220,00	T008		
25/08		3 264 534,00	2 790 200,00	BAYAD	17%	474 334,00	55 804,00	T008		
26/08		6 068 534,35	5 186 781,00	OGX	17%	881 753,00	103 736,00	T008	T008	
26/08		3 277 139,93	2 800 974,00	TGGT	17%	476 166,00	56 019,00	T008		
02/09		180 414,00	154 200,00	NEZLA TGGT	17%	26 214,00	3 084,00	T009		
28/09		1 177 168,59	1 006 127,00	TGGT	17%	171 042,00	20 123,00	T009		
28/09	29 788 200,00	29 788 200,00	25 460 000,00	TGGT	17%	4 328 200,00	509 200,00	T009		

02/10		7 511 400,00	6 420 000,00	OGX	17%	1 091 400,00	128 400,00	T010	T010	
12/10		4 460 510,49	3 812 402,00	OGX	17%	648 108,00	76 248,00	T010	T010	
12/10		18 331 560,00	15 668 000,00	OGX	17%	2 663 560,00	313 360,00	T010	T010	
12/10		28 904 864,40	24 705 012,00	OGX	17%	4 199 852,00	494 100,00	T010	T010	
26/10		5 938 803,00	5 075 900,00	ELBAYED	17%	862 903,00	101 518,00	T010		
27/10		177 250,32	151 496,00	ELBAYED	17%	25 754,00	3 030,00	T010		
12/11		13 829 223,05	13 829 223,00	H B ABDELLAH		-	276 584,00	T011	T0004	EXO
13/11		5 393 209,30	4 609 581,00	H B ABDELLAH	17%	783 629,00	92 192,00	T011	T0004	
13/11		5 878 275,46	5 024 167,00	OGX	17%	854 108,00	100 483,00	T011	T011	
16/11	##########	688 109,45	588 128,00	GHARDIA	17%	99 982,00	11 763,00	T011	T0004	
16/11		861 890,70	736 659,00	GHARDIA	17%	125 232,00	14 733,00	T011	T0004	
25/11	118536064	404 576,64	345 792,00	NEZLA TGGT	17%	58 785,00	6 916,00	T011		
27/11	-54 344,39	2 733 046,96	2 335 938,00	ELBAYED	17%	397 109,00	46 719,00	T011		
22/12		9 593 567,69	8 199 631,00	TELEMCEN	17%	1 393 937,00	163 993,00			
25/12		6 896 131,91	5 894 130,00	TGGT	17%	1 002 002,00	117 883,00			
25/12		2 625 222,24	2 243 780,00	TGGT	17%	381 443,00	44 876,00			
25/12		2 930 560,15	2 504 752,00	HADJRA	17%	425 808,00	50 095,00			
29/12		272 948,01	233 289,00	TIBSBST	17%	39 659,00	4 666,00			
			0,00		17%	-	-			
		501 683 512,62	**430 798 703,00**			**70 884 814,00**	**8 615 974,00**			

143 665 335,00
118 536 064,00
25 129 271,00-

الملحق رقم 03 القوائم المالية وملخص التصريحات الخاصة
بـ G50 ورقم الأعمال لسنة 2015

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : ZATOUT MED ELBOUTI

Activitée : ENT TRAV ELECT ET GAZ

Adresse : BP N° 07 SIDI AMRANE -

NIF: |1|9|5|5|3|0|0|1|0|0|9|1|8|3|1|

Code activité: |||||||

Exercice clos le: 31/12/2015

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2015			2014
	Montants Bruts	Amortissements provisions et pertes valeurs	Net	Net
ACTIF NON COURANTS				
Ecart d'acquisition(ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	1 305 646		1 305 646	1 305 646
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	103 860 724	89 470 618	14 390 106	20 668 373
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	34 715 287		34 715 287	35 725 094
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**139 881 657**	**89 470 618**	**50 411 039**	**57 699 113**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	39 585 144		39 585 144	85 439 411
Créances et emplois assimilés				
Clients	147 495 814		147 495 814	56 780 706
Autres débiteurs	4 213 785		4 213 785	10 882 872
Impôts et assimilés				5 029 254
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	52 257 639		52 257 639	49 357 190
TOTAL ACTIF COURANT	**243 552 382**		**243 552 382**	**207 489 433**
TOTAL GENERAL ACTIF	**383 434 039**	**89 470 618**	**293 963 421**	**265 188 546**

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : ZATOUT MED ELBOUTI

Activitée : ENT TRAV ELECT ET GAZ

Adresse : BP N° 07 SIDI AMRANE

NIF: |1|9|5|5|3|0|0|1|0|0|9|1|8|3|1|

Code activité: |||||||

Exercice du: 01/01/2015 au: 31/12/2015

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2015		2014	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services				
	Vente de travaux		285 835 630		404 858 004
Produits annexes					
Rabais,remises,restournes accordés					
Chiffre daffaires net des Rabais,remses,ristournes			**285 835 630**		**404 858 004**
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d 'exploitation					
I-Production de l' exercice			**285 835 630**		**404 858 004**
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		243 581 708		347 036 412	
Auteres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats dètudes et de prestations de services'					
Autres consommations					
Rabais,remise,ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale			4 537 325	
	Locations	741 500		4 628 286	
	Entretien,reparations et maintenance				
	Primes d'assurances	753 689		762 178	
	Personnel extérieur à l'entreprise			22 829	
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires				
	Publicité				
	Déplacement,missions et réceptions				
Autres services		606 740		818 693	
Rabais,remises,restournes obteuns sur services extérieurs					
II-Consommations de léxercice'		**245 683 637**		**357 805 723**	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			**40 151 993**		**47 052 281**
Charges de personnel		21 880 341		22 255 458	
Impots et taxes et versements assimilés		4 005 531		7 944 227	
IV-Excédent brut d'exploitation			**14 266 121**		**16 852 596**

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : ZATOUT MED ELBOUTI

Activitée : ENT TRAV ELECT ET GAZ

Adresse : BP N° 07 SIDI AMRANE -

NIF: |1|9|5|5|3|0|0|1|0|0|9|1|8|3|1|

Code activité: |||||||

Exercice du: **01/01/2015** au: **31/12/2015**

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2015		2014	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Autres produits opérationnels				
Autres charges opératationnelles	69 572		93 082	
Dotations aux amortissements	7 389 378		7 774 467	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provision				
V-Resultat operationnel		**6 807 171**		**8 985 047**
Produits financiers				
Charges financiers				
VI-Resultat financier				
VII-Resultat ordinaire(V+VI)		**6 807 171**		**8 985 047**
Elements extraordinaires (produits)				
Element extraordinaires(Charges)				
VIII-Resultat extraordinaires				
Impots exigibles sur resulats	2 250 510			
Impots differes (variations)sur resultats ordinaires				
IX-RESULTAT DE L EXERCICE		**4 556 661**		**8 985 047**

Année: 2015
CODE: A70

Récapitulatif G N°50

	TTC	C-AFFAIRE	CA-EXO	TVA 07%		TVA17%		Situation de TVA					TAP	Déclara	T a Paye
				C-A	Drois	C-A	Drois	T-Drois	P-Cont	T-Achat	Payer	N-P*Cont	0	IRG	
01	54 856 400	47 277 354	2 694 735		0	44 582 619	7 579 044	7 579 046	12 423 536	9 705 131	0	14 549 621	144 058		144 058
02	6 157 602	5 262 908			0	5 262 908	894 693	894 694	14 549 621	2 642 860	0	16 297 787	780		780
03	29 195 140	24 953 111			0	24 953 111	4 242 029	4 242 029	16 297 787	1 116 768	0	13 172 527	35 311		35 311
04	4 711 582	4 026 994			0	4 026 994	684 588	684 588	13 172 527	1 784 316	0	14 272 254	117 743		117 743
05	15 486 842	13 236 618			0	13 236 618	2 250 224	2 250 224	14 272 254	1 020 392	0	13 042 423	1 000		1 000
06	0	0			0		0	0	13 042 423	50 006	0	13 092 429			0
07	0	0			0		0	0	13 092 429	1 852 865	0	14 945 294			0
08	73 004 023	62 396 601			0	62 396 601	10 607 422	10 607 422	14 945 294	1 998 462	0	6 336 334	571 478		571 478
09	8 308 258	7 101 076			0	7 101 076	1 207 182	1 207 182	6 336 334	2 662 380	0	7 791 532			0
10	29 817 260	25 484 839			0	25 484 839	4 332 421	4 332 421	7 791 532	816 023	0	4 275 134			0
11	11 663 059	9 968 428			0	9 968 428	1 694 631	1 694 631	4 275 134	2 178 836	0	4 759 338			0
12	10 486 901	8 963 164			0	8 963 164	1 523 737	1 523 737	4 759 338	6 997 300	0	10 232 901			0
T	243 687 067	208 671 093	2 694 735	0	0	205 976 358	35 015 971	35 015 974	134 958 207	32 825 339	0	10 232 901			870 370

-1

Anneé **2014**

Code : A70

RECAPITULATIF DE CHIFER D'AFFIRE

2

DATE	BONQUE	MONTANT TTC	MONTANT HT	COMMUNE	TAUX TVA	MONTANT TVA	MONTANT TAIC	DECLARATION		OBSERVATION
								TVA	TAIC	
05/01	BNA	3 449 998,89	2 948 717,00	OGX	17%	501 282,00	58 974,00	T001	T001	
08/01	BNA	956 838,27	817 810,00	TGGT	17%	139 028,00	16 356,00	T001		
08/01	BNA	132 017,53	112 835,00	NEZLA	17%	19 182,00	2 257,00	T001	T0003	
08/01	BNA	20 577 272,39	17 587 412,00	TGGT	17%	2 989 860,00	351 748,00	T001	t0003	
11/01	BNA	4 977 397,60	4 254 186,00	OGX	17%	723 212,00	85 084,00	T001	T001	
13/01	BNA	681 239,54	582 256,00	GHARDIA	17%	98 984,00	11 645,00	T001	t0003	582 256,00
14/01	BNA	7 978 398,48	6 819 144,00	ELBAID	17%	1 159 254,00	136 383,00	T001		
14/01	BNA	9 540 893,70	8 154 610,00	ELBAID	17%	1 386 284,00	163 092,00	T001	t0003	
21/01	BNA	2 694 735,00	2 694 735,00	EXO HMD		-	53 895,00	T001	T0003	
29/01	BNA	3 867 609,68	3 305 649,00	ELBAID	17%	561 960,00	66 113,00	T001	t0003	
01/02	BNA	166 922,43	142 669,00	GHARDIA	17%	24 254,00	2 853,00	T002		
11/02	BNA	4 370 203,89	3 735 217,00	ELBAID	17%	634 987,00	74 704,00	T002	t0003	
11/02	BNA	1 574 817,66	1 345 998,00	ELBAID	17%	228 820,00	26 920,00	T002	t0003	
22/02	BNA	45 658,56	39 024,00	OGX	17%	6 634,00	780,00	T002	T002	
22/03	BNA	21 145 761,00	18 073 300,00	ELBAID	17%	3 072 461,00	361 466,00	T003	t0003	
24/03	BNA	2 065 688,63	1 765 546,00	OGX	17%	300 143,00	35 311,00	T003	T003	
30/03	BNA	5 983 689,47	5 114 265,00	HMD	17%	869 425,00	102 285,00	T003	T0003	
07/04	BNA	137 759,54	117 743,00	OGX	17%	20 016,00	2 355,00	T004	T004	
15/04	BNA	166 337,43	142 169,00	GHARDIA	17%	24 169,00	2 843,00	T004		142 169,00
16/04	BNA	2 828 367,36	2 417 408,00	NEZLA	17%	410 959,00	48 348,00	T004	T0003	
16/04	BNA	1 019 186,40	871 099,00	TGGT	17%	148 087,00	17 422,00	T004	t0003	
27/04	BNA	559 932,75	478 575,00	ELBAID	17%	81 358,00	9 572,00	T004	t0003	
06/05	BNA	339 728,80	290 366,00	NEZLA	17%	49 362,00	5 807,00	T005	T0003	
17/05	BNA	58 500,00	50 000,00	OGX	17%	8 500,00	1 000,00	T005	T005	
20/05	BNA	10 247 267,56	8 758 348,00	ELBAID	17%	1 488 919,00	175 167,00	T005		
20/05	BNA	1 398 429,63	1 195 239,00	ELBAID	17%	203 191,00	23 905,00	T005	t0003	
31/05	BNA	3 442 918,09	2 942 665,00	DABDEB	17%	500 253,00	58 853,00	T005		

03/06	BNA	110 220,18	94 205,00	OGX	17%	16 015,00	1 884,00	T008	T008	
07/06	BNA	156 780,00	134 000,00	OGX	17%	22 780,00	2 680,00	T008	T008	
21/06	BNA	382 798,68	327 178,00	GUZIZ ADEL	17%	55 620,00	6 544,00	T008		
24/06	BNA	5 251 615,20	4 488 560,00	BAYADH	17%	763 055,00	89 771,00	T008		
30/06	BNA	2 851 290,00	2 437 000,00	OGX	17%	414 290,00	48 740,00	T008	T008/t0003	
30/06	BNA	2 851 290,00	2 437 000,00	OGX	17%	414 290,00	48 740,00	T008	T008/t0003	
30/06	BNA	3 889 080,00	3 324 000,00	OGX	17%	565 080,00	66 480,00	T008	T008	
08/07	BNA	6 004 728,99	5 132 247,00	BAYADH	17%	872 482,00	102 645,00	T008	t0003	
15/07	BNA	7 555 275,00	6 457 500,00	TGGT	17%	1 097 775,00	129 150,00	T008		
20/07	BNA	2 119 947,57	1 811 921,00	BAYADH	17%	308 027,00	36 238,00	T008	t0003	
20/07	BNA	3 884 903,40	3 320 430,00	TELMCAN	17%	564 473,00	66 409,00	T008		
21/07	BNA	5 868 903,40	5 016 157,00	OGX	17%	852 747,00	100 323,00	T008	T008	
21/07	BNA	11 962 072,98	10 223 994,00	OGX	17%	1 738 079,00	204 480,00	T008	T008/t0003	
22/07	BNA	5 576 124,85	4 765 919,00	OGX	17%	810 206,00	95 318,00	T008	T008	
22/07	BNA	461 971,75	394 848,00	BAYADH	17%	67 124,00	7 897,00	T008	t0003	
22/07	BNA	1 623 905,85	1 387 954,00	BAYADH	17%	235 952,00	27 759,00	T008	t0003	
05/08	BNA	27 113,94	23 174,00	TGGT	17%	3 940,00	463,00	T008		
12/08	BNA	165 674,49	141 602,00	OGX	17%	24 072,00	2 832,00	T008	T008	
12/08	BNA	5 064 827,62	4 328 912,00	BAYADH	17%	735 915,00	86 578,00	T008	t0003	
23/08	BNA	7 195 500,00	6 150 000,00	GHARDIA	17%	1 045 500,00	123 000,00	T008	T0003	6 150 000,00
08/09	BNA	127 999,87	109 402,00	OGX	17%	18 598,00	2 188,00	T009	T009	
16/09	BNA	7 080 459,52	6 051 675,00	OGX	17%	1 028 785,00	121 034,00	T009	T009	
23/09	BNA	1 099 800,00	940 000,00	GHARDIA	17%	159 800,00	18 800,00	T009	T0003	
07/10	BNA	39 481,62	33 745,00		17%	5 737,00	675,00	T010	t0003	940 000,00
11/10	BNA	29 166 181,20	24 928 360,00	ELBAID	17%	4 237 821,00	498 567,00	T010		
11/10	BNA	213 934,50	182 850,00	ELBAID	17%	31 085,00	3 657,00	T010		
11/10	BNA	349 989,12	299 136,00	ELBAID	17%	50 853,00	5 983,00	T010		
21/10	BNA	47 674,61	40 748,00	TGGT	17%	6 927,00	815,00	T010		
08/11	BNA	334 450,34	285 855,00	OGX	17%	48 595,00	5 717,00	T011	T011	
08/11	BNA	5 530 486,10	4 726 911,00	TIMASSIN	17%	803 575,00	94 538,00	T011		
08/11	BNA	1 487 298,15	1 271 195,00	TILMCAN	17%	216 103,00	25 424,00	T011		
15/11	BNA	30 528,54	26 093,00	ELBAID	17%	4 436,00	522,00	T011		
26/11	BNA	3 710 298,15	3 171 195,00	TILMCAN	17%	539 103,00	63 424,00	T011		

26/11	BNA	570 000,00	487 179,00	HMD	17%	82 820,00	9 744,00	T011		
07/12	BNA	8 036 145,00	6 868 500,00	OUARGLA	17%	1 167 645,00	137 370,00	T012		
08/12	BNA	2 450 756,88	2 094 664,00	ELBAID	17%	356 093,00	41 893,00	T012		
	BNA		0,00			-	-			
		243 687 077,78	**208 671 094,00**			**35 015 982,00**	**4 173 420,00**			

29 817 261,05 25 484 839,00

0,00 0,00

#REF!