جامعة قاصدي مرباح ورقلة

صادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي في المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة بمؤسسة رغوة الجنوب – تقرت–للفترة 2016_ 2018

من إعداد الطلبة: هاجر عرعار، مريم عيساني

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ.د/ .....(أستاذ، جامعة ورقلة) رئيسا

د/ زرقون عمر الفاروق.....(أستاذ محاضر "ب"، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

د/ .....(أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

صادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي في المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة بمؤسسة رغوة الجنوب – تقرت–للفترة 2016_ 2018

من إعداد الطلبة: هاجر عرعار، مريم عيساني

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ.د/ ..... (أستاذ، جامعة ورقلة) رئيسا

د/ زرقون عمر الفاروق.....(أستاذ محاضر "ب"، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

د/ .....(أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى .....

سندي في الحياة وحصني المتين والدرع الحامي لي أبي الغالي حفظه الله لي

التي الجنة تحت قدميها وحبيبة قلبي والحضن الحنين الذي ألجأ إليه دائما أمي الغالية

الذين كانو ولا يزالون دائما إلى جانبي وساعدوني ودعموني في مسيرتي إخوتي حفظهم الله

معلمتي وأساتذتي الذين أشرفوا على دراستي وكانوا قدوة لي في حياتي

إلى كل من كانت له بصمة في حياتي

لكم مني جزيل الشكر والعرفان

هاجر

إلى

اهدي ثمرة جهدي إلى من حملتني وهنا ووضعتني وهنا وسهرت على تربيتي إلى من كانت سبب نجاحي ومصدر إلهامي أمي الحبيبة حفظك الله ورعاك

إلى الذي كان سندا لي وتعب من اجلي أبي الغالي رحمك الله وأسكنك فسيح جنانه.

إلى من كانو عونا لي إخوتي وأخواتي عبد الجبار يوسف محمد مسعودة عزيزة صبرينة والى أبناء إخوتي وأخواتي حفظهم الله ورعاهم

إلى كل أصدقائي وصديقاتي وزملائي في الدراسة

إلى كل من علمني حرفا وإلى أساتذتي إلى كل من أعانني في إكمال هذه المذكرة

إلى زوجي العزيز حفظه الله لي

تقبلوا مني أسمى عبارات الشكر و التقدير

الشكر

نتقدم بالشكر إلى الأستاذ المشرف زرقون عمر الفاروق على قبوله الإشراف على هذه المذكرة وكذلك الشكر الموصول إلى الأستاذة صغراوي رفيقة التي لم تبخل علينا بالتوجيهات والإرشادات.

كما نشكر المؤطر بالمؤسسة بوعافية عبد الحفيظ الذي رافقنا في التربص رغم الظروف الصحية والضغط الكبير الذي مر به.

كما نتوجه بالشكر إلى كل الأساتذة الذين أشرفوا على تدريسنا طيلة سنوات الدراسة في الجامعة.

خالد + مراد

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وهذا لكونها وسيلة فعالة ومهمة في التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة، كما تساعد المؤسسة في اكتشاف الأخطاء التي يقع فيها المحاسب وتقيها من الخطر الجبائي الذي من الممكن أن تتعرض له، فالقيام بمراجعة جبائية هي خطوة رشيدة جيدة تقوم بها المؤسسة حيث أن هذه العملية تساهم في اكتشاف الأخطاء الجوهرية ووضع المؤسسة في وضعية جبائية سليمة وجيدة.

ولإبراز هذا الدور قمنا بإتباع المنهج الوصفي في البحث وكذلك تم استعمال المقابلة والملاحظة في الدراسة الميدانية.

وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية تساعد على تشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسة مما يساعد ها على اكتشاف الأخطاء والوقوف عليها.

هدف المراجعة الجبائية هو تحقيق الأمن والفعالية الجبائية.

يعتبر المخطر الجبائي بمثابة تهديد للمؤسسة ولتجنبه وجب عليها القيام بمراجعة جبائية سليمة من أجل تفادي هذا التهديد.

الكلمات المفتاحية: المراجعة، المراجعة الجبائية، مخطر جبائي، وضعية جبائية.

This study aimed to highlight the role of tax review in appealing to the tax risk in the algerian economic institution, and this is because it is an effective and important means in the good tax management of the institution and also helps the institution to discover the error in which the accountant falls and protect it from the tax risk that it may be exposed to, so carrying out a tax review is a rational step it is a good process for the institution, as this process contributes to discovering fundamental errors and placing the institution in a sound and good tax situation.

To highlight this role, we followed the descriptive approach, as well as the interview and observation in the field study.

The study concluded that the tax benefit helps them to cope with the mistakes and the number of the first ones.

The objective of the current review is to achieve fiscal security and effectiveness.

I choose the annotated record, usually, to extend he smoothness, keep it, and love a flaw to it.

Key words: Audit, Audit fiscal, Risk fiscal, Position fiscal.

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
الإهداء	I
شكر وعرفان	II
الملخص	III
قائمة المحتويات	IV
قائمة الجداول	V
قائمة الأشكال	VI
قائمة الملاحق	VII
قائمة الإختصارات والرموز	VIII
مقدمة	أ– ه
الفصل الأول : الأدبيات النظرية للمراجعة الجبائية والمخطر الجبائي	
تمهيد	02
المبحث الأول : الإطار النظري للمراجعة الجبائية والمخطر الجبائي	03
المبحث الثاني : الدراسات السابقة	26
خلاصة الفصل	35
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لمؤسسة رغوة الجنوب _ تقرت _	
تمهيد	37
المبحث الأول : الطريقة والأدوات	38
المبحث الثاني : النتائج والمناقشة	47
خلاصة الفصل الثاني	49
الخاتمة	50
المصادر والمراجع	53
الملاحق	56

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول 1 _ 1	أمثلة للأنواع الثلاث الرئيسية للمراجعة	06
الجدول 2 _ 1	المقابلات التي أجريت في المؤسسة	38
الجدول 2 _ 2	تكلفة الرسم على القيمة المضافة	45
الجدول 2 _ 3	تكلفة الرسم على النشاط المهني	46

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل 1 _ 1	معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما	08
الشكل 1 _ 2	المرحلة الأولى _ الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	09
الشكل 1 _ 3	المرحلة الثانية _ تقييم نظام المراقبة الداخلية	10
الشكل 1 _ 4	المرحلة الثالثة _ فحص الحسابات	11
الشكل 2 _ 1	الهيكل التنظيمي لمؤسسة رغوة الجنوب _ تقرت _	40
الشكل 2 _ 2	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة	42

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
الملحق 01	الميزانية المحاسبية لسنة 2016 و 2017	57
الملحق 02	جدول حساب النتائج لسنة 2016 و 2017	59
الملحق 03	الميزانية المحاسبية لسنة 2017 و 2018	61
الملحق 04	جدول حساب النتائج لسنتي 2017 و 2018	62
الملحق 05	التصريح بالرسم على القيمة المضافة لشهر فيفري 2018	63
الملحق 06	تجميع الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة لشهر فيفري 2018	64

قائمة الإختصارات والرموز

الاختصار	الدلالة باللغة الفرنسية	الدلالة باللغة العربية
GAAP	Généralllly Accepted Accounting Principle	المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما
ATIC	Association Technique Irmonisation des Cabinets d'audit et Conseil	الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة
SCF	System Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
IRG	Impôt sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	Impôt sur les Bénéfice de Société	الضريبة على أرباح الشركات
TVA	Tax sur la Valeur Ajoute	الرسم على القيمة المضافة
TAP	Tax sur Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني

مقدمة عامة

توطئة :

تعتبر الجباية أحد أدوات السياسة المالية للدولة التي تلجأ إليها لتحقيق أهدافها وتغطية نفقاتها هذا من جهة، ومن جهة أخرى كونها أحد الموارد المالية ذات العوائد الكبيرة.

ومن أهم الأدوات الجبائية التي تطبقها الدولة في فرض سياستها المالية والجبائية هي المراجعة الجبائية التي تعتبر من الأدوات التي تستخدمها الدولة من أجل ضمان حقوقها تجاه المكلفين بالضريبة.

حيث أن المراجعة الجبائية للمؤسسة تساعد على التحكم في الوضعية الجبائية للمؤسسة وذلك من خلال اكتشاف الأخطاء ومعالجتها قبل وقوعها أو التصريح بها، كما تساهم في تحديد الأوعية الضريبية التي على أساسها تسدد الضريبة وهذا من أجل تجنب الأخطاء والتقليل من المخاطر التي يمكن أن تؤدي بالمؤسسة إلى تحمل غرامات مالية وتكاليف إضافية وهذا ما يمكن أن يؤدي بها إلى الإفلاس أو التصفية.

ومن هنا نقف على الإشكالية الرئيسية التالية :

مامدى مساهمة فعالية المراجعة **الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي للمؤسسة ؟**

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية الآتية:

ماالمقصود بالمراجعة الجبائية؟

ـإلى أي مدى تكمن أهمية المراجعة الجبائية ؟

ـفيما يكمن المخطر الجبائي الذي يمكن أن يهدد المؤسسة ؟

ـكيف يمكن للمراجعة الجبائية أن تؤدي دورها في تخفيض المخطر الجبائي في المؤسسة؟

فرضيات الدراسة:

من اجل الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية المطروحة ننطلق من الفرضيات التالية :

ـ تتمثل المراجعة الجبائية في فحص وتقييم للوضعية الجبائية للمؤسسة وما مدى التزامها بالتشريعات والقوانين الجبائية المعمول بها.

ـتكمن أهمية المراجعة الجبائية في حماية المؤسسة من المشاكل التي من المحتمل أن تقع فيها وهذا من خلال النتائج المتحصل عليها من هذه العملية؛

ـ يتمثل المخطر الجبائي الذي يمكن أن يهدد المؤسسة في تحمل أعباء إضافية يمكن أن تؤدي بها إلى الوقوع في قضايا جبائية ؛

ـ يكمن دور المراجعة الجبائية في اكتشاف وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن توقع المؤسسة في مخاطر جبائية.

مبررات اختيار الموضوع :

مبررات ذاتية:

ـ ارتباط الموضوع بتخصصنا؛

ـ التعمق أكثر في هذا المجال؛

ـالإشارة إلى أهمية وحتمية المراجعة الجبائية في المؤسسة .

مبررات موضوعية:

الإشارة إلى أهمية وحتمية المراجعة الجبائية في المؤسسة.

ـ اعتبار عملية المراجعة الجبائية كعنصر مهم وفعال في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

ـ كون الجباية تمثل العصب الحساس في المؤسسة وذلك من خلال تأثيرها على المركز المالي للمؤسسة.

اهداف الدراسة وأهميتها:

تهدف الدراسة إلى :

ـ لفت انتباه مسيري المؤسسات إلى إلزامية وضرورة عملية المراجعة الجبائية وهذا نظرا لأهميتها في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن عدم إتباع القوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها؛

ـ تجنب المخاطر التي قد تنجم عن الوقوع في الخطأ.

ـإبراز الدور الذي تؤديه المراجعة الجبائية في الكشف عن المخاطر المحدقة بالمؤسسة.

أما أهمية الدراسة فتكمن في تعزيز وتدعيم الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الجبائية من أجل تبيان أهميتها والدور الذي تلعبه هذه الأخيرة كأداة في حماية المؤسسة من الوقوع في مخاطر ومشاكل جبائية مع إدارة الضرائب وجعلها في وضعية جبائية آمنة مما يعكس على شهرتها وإستمراريتها في السوق.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تم إجراء هذه الدراسة في مؤسسة رغوة الجنوب تقرت وهي مؤسسة مختصة في تحويل وبيع الإسفنج.

الحدود الزمنية: تم إجراء الدراسة التطبيقية للبحث في المؤسسة خلال فترة03 سنوات حيث استخدمنا القوائم المالية للسنوات 2016 و 2017 و 2018 أما فيما يخص الوثائق الجبائية فقد اطلعنا على الوثائق الخاصة بسنة2018 فقط نظرا لتحفظ المحاسب على المعلومات الجبائية للمؤسسة.

منهج البحث والأدوات المستخدمة:

منهج البحث:

اعتمدنا في دراستنا النظرية على المنهج الوصفي من أجل وصف المراجعة الجبائية والمخطر الجبائي وإظهار علاقتهما ببعضهما البعض وكذا إبراز تأثير المراجعة الجبائية على المخطر الجبائي، أما في الدراسة التطبيقية فقد اعتمدنا على المنهج التجريبي والمتمثل في دراسة حالة مؤسسة اقتصادية.

الأدوات المستخدمة:

المسح المكتبي: حيث قمنا بالإطلاع على وثائق المؤسسة وكذا المذكرات من أجل الإلمام بموضوع الدراسة وتدعيمها بالأدلة والأوراق الثبوتية.

المقابلة: وذلك بإجراء مقابلات مع الموظفين بالمؤسسة وبصفة كبيرة مع المحاسب من أجل الحصول على المعلومات.

الملاحظة: وذلك بملاحظة ومعاينة الوثائق المحاسبية والجبائية الخاصة بالمؤسسة التي تساعد في لإجراء الدراسة.

مرجعية الدراسة:

استندت الدراسة الحالية على:

مجموعة من مذكرات الماستر والدكتوراه التي تناولت نفس الموضوع.

الملتقيات والمطبوعات والمنشورات الجامعية التي لها صلة بموضوع البحث.

بالإضافة إلى الكتب المتنوعة.

صعوبات الدراسة:

أثناء قيامنا بالدراسة الميدانية تعرضنا لصعوبات نذكر منها:

ـ بعد المؤسسة عن مكان الإقامة وصعوبة التنقل إليها.

ـ صعوبة الحصول على المعلومات والوثائق خاصة الوثائق الجبائية.

ـ عدم وجود مراجعة جبائية في المؤسسة محل الدراسة.

ـ تعذر إجراء الدراسة بسهولة ويسر وهذا بسبب الوضعية الصحية الصعبة التي مرت بها البلاد في فترة الدراسة.

هيكل البحث:

حاولنا في هذا البحث الإلمام بالموضوع بصفة كلية من خلال تقسيم البحث إلى فصلين بالإضافة إلى المقدمة التي تعتبر بمثابة تمهيد للموضوع من خلال إظهار إشكالية البحث وأهمية وأهداف الدراسة.

الفصل الأول قسم إلى مبحثين المبحث الأول عرضنا المفاهيم النظرية للمراجعة الجبائية والمخطر الجبائي أما في المبحث الثاني فتطرقنا إلى الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بصفة كلية أو جزئية، أما الفصل الثاني فعرضنا فيه الدراسة التطبيقية للموضوع من أجل الإجابة على إشكالية البحث الأساسية التي عرضناها في المقدمة لنصل في الأخير لحوصلة الدراسة تتمثل في عرض للنتائج التي خلصت إليها الدراسة.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية للمراجعة الجبائية والمخطر الجبائي

تمهيد

يتناول هذا الفصل الجانب النظري للموضوع حيث سنتطرق فيه إلى كل ما يتعلق بالمراجعة والمراجعة الجبائية والمخطر الجبائي بالتفصيل.

والهدف من هذا هو الإلمام بالموضوع وأخذ معلومات كافية عنه من أجل تسهيل الدراسة وسيرورتها.

وكذلك سيتم التطرق إلى الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع سواء بصفة كلية أو جزئية من أجل معرفة أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات وكذلك معرفة النتائج التي توصلت إليها هذه الأبحاث.

وينقسم الفصل إلى:

المبحث الأول: سنتطرق فيه إلى دراسة الإطار النظري للمراجعة الجبائية والمخطر الجبائي.

المبحث الثاني: سنتطرق فيه إلى قراءة وعرض الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية.

المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية والمخطر الجبائي

المطلب الأول:ماهية عملية المراجعة

الفرع الأول: تعريف المراجعة:

هناك عدة تعريفات لعملية المراجعة وسنحاول استعراض بعض هذه التعريفات.

التعريف الأول: المراجعة هي عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما. ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل محايد.[1]

التعريف الثاني: المراجعة هي فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات.[2]

التعريف الثالث: المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية Systematic لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.[3]

التعريف الرابع:المراجعة فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحص دقيق يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء أكانت تقريرا عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقريرا عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة للغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير.[4]

التعريف الخامس: المراجعة جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك. ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل.[5]

من خلا هذه التعاريف السابقة يمكن القول بأن المراجعة هي عملية دقيقة وممنهجة ومحكمة يقوم بها شخص مؤهل وعلى دراية تامة بعملية المراجعة ومستقل عن المؤسسة والهدف من هذا هو التأكد من صحة القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة والحكم على مدى مصداقية ونزاهة هذه القوائم.

---

[1] حاتم محمد الشيشني، **أساسيات المراجعة مدخل معاصر**، المكتبة العصرية للنشر، مصر، 2007، ص15

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص06

[3] وليم توماس وأمرسون هناي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة د. أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1989، ص26

[4] أ. كمال عبد السلام علي و د. خالد المعتصم، **أصول المراجعة**، 2003، ص18

[5] ألفين أرينز و جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر الديسطي، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002،ص21

الفرع الثاني:أنواع المراجعة

يقدم المراجع ثلاثة أنواع من المراجعة وهي[1]:

1_ المراجعة التشغيلية Operationel audit

2_ المراجعة الإجرائية Compliance audit

3_ مراجعة القوائم المالية Financial Statement audit

أولا: المراجعة التشغيلية Operationel audit:

تنطوي على فحص أي مجموعة من الإجراءات والطرق التشغيلية في منشأة ما بغرض تقويم كفاءة وفاعلية تطبيق هذه الإجراءات.

وتتوقع إدارة المنشأة الحصول على مقترحات لتحسين كفاءة وفاعلية عملياتها في نهاية عملية المراجعة التشغيلية. وتشمل أمثلة المراجعة التشغيلية الآتي:

_ تقويم كفاءة ودقة نظام الأجور المطبق في برنامج محاسبي إلكتروني جديد.

_ تقويم كفاءة ومدى رضاء العملاء في نظام توزيع البريد.

_ تقويم مدى كفاية المعلومات المستخدمة بواسطة الإدارة في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

_ تقويم كفاءة تدفق المعلومات في استلام أوامر العملاء.

ويتضح من الأمثلة السابقة تنوع مجالات استخدام المراجعة التشغيلية مما يجعل وضع ملامح أو خطوات لها صعبا إن لم يكن مستحيلا، كما أن نطاق إجراءات المراجعة التشغيلية قد يمتد ليشمل جوانب أخرى غير محاسبية، فقد يمتد ليشمل تقويم الهيكل التنظيمي، وتقويم عمليات الكمبيوتر، وتقويم طرق الإنتاج والتسويق وغيرها في الأمور التي قد لا يتوافر للمراجع خبرة بها، ولذلك فإن معايير تقويم المعلومات في المراجعة التشغيلية هو موضوع شخصي أو حكميSubjective إلى حد بعيد، ويمكن القول بأن المراجعة التشغيلية هي أقرب الاستشارات الإدارية عن المراجعة.

وقد تتضمن المراجعة التشغيلية أنواع أساسية وهي:

المراجعة الوظيفية Functional audit: تمثل الوظائف وسيلة لتجميع أنشطة منشأة ما مثل وظائف الإنتاج أو إصدار فواتير العملاء. وتتعدد طرق تجميع وتقسيم الوظائف. فعلى سبيل المثال، هناك وظيفة المحاسبة ولكن قد تقسم إلى متحصلات نقدية، ومدفوعات نقدية وإعداد كشوف الأجور. وكما يظهر من لفظ المراجعة الوظيفية أنها تختص بوظيفة أو أكثر من الوظائف التي تتم داخل المنشأة، فقد تختص بوظيفة الأجور في قسم ما أو للمنشأة ككل.

[1] د.حاتم محمد الشيشني، مرجع سبق ذكره، ص21_24

المراجعة التنظيمية Organizational audit:هي نوع من أنواع المراجعة التشغيلية يتعلق بوحدة تنظيمية كاملة مثل قسم أو فرع من فروع المنشأة. وتركز المراجعة التنظيمية على مدى تفاعل الوحدات التنظيمية فيما بينها بشكل فعال وكفء. وتلعب خطة المنشأة وطرق التنسيق بين أنشطة الوحدات التنظيمية دورا حيويا في هذا النوع من أنواع المراجعة التشغيلية.

مهام خاصة Special assignments: تبرز المهام الخاصة تبعا لطلبات الإدارة العليا. وتتنوع هذه المهام الخاصة ومن أمثلتها:

_ تحديد أسباب فشل نظام المعلومات.

_ تحديد احتمال وجود تلاعب في قسم ما.

_ اقتراح توصيات تهدف إلى تدنئة تكاليف منتج ما.

ثانيا: المراجعة الإجرائية Compliance audit:

تهدف المراجعة الإجرائية إلى تحديد ما إذا كان الشخص أو المنشأة محل المراجعة تلتزم بالإجراءات والقواعد والتعليمات الموضوعة بواسطة سلطة عليا (الإدارة العليا). ومن أمثلة المراجعة الإجرائية مايلي:

_ تحديد مدى التزام موظفي قسم المحاسبة بتطبيق الإجراءات التي وضعها المراقب المالي للمنشأة.

_ فحص الأجور والتحقق من احتساب الضريبة بما يتماشى مع القانون.

_ فحص العلاقات التعاقدية مع البنوك للتحقق من أن المنشأة تنفذ الإجراءات المطلوبة في ضوء التعاقدات.

_ عند مراجعة الوحدات الحكومية مثل المدارس يوجد دور كبير من المراجعة الإجرائية نظرا لوجود تعليمات وقوانين موضوعية بواسطة وزارة التربية والتعليم.

وغالبا ما يتم التقرير عن نتائج المراجعة الإجرائية إلى شخص ما داخل المنشأة محل المراجعة وليس إلى عدد كبير جدا من مستخدمي القوائم المالية.

وتعتبر الإدارة هي المستفيد الرئيسي من تحديد مدى الالتزام بالإجراءات والقوانين، ولذلك فإن غالبية المراجعة الإجرائية غالبا ما تنفذ بواسطة موظفي المنشأة أو مراجعين يعملون داخل المنشأة (مراجع داخلي). إلا أن هناك بعض الاستثناءات، فعندما ترغب المنشأة في تحديد مدى الالتزام الأفراد أو المنشات التابعة لها بالإجراءات المحددة مقدما فقد تلجأ إلى المراجع المستقل. وعند مراجعة الإقرارات الضريبية يطلب من المراجع المستقل التحقق من أن الإقرارات تم إعدادها بما يتمشى مع قانون الضرائب وتعليمات مصلحة الضرائب.

ثالثا: مراجعة القوائم المالية Financial statements audits:

يتم إجراء مراجعة القوائم المالية للتحقق من أن القوائم المالية ككل (المعلومات التي يتم التحقق منها) تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما(GAAP)، ورغم ذلك فإن من المعتاد إجراء مراجعة للقوائم المالية (تتضمن القوائم المالية قائمة المركز المالي، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتممة) التي تم إعدادها بواسطة استخدام الأساس النقدي أو أي أساس آخر مناسب. ولتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، يجري المراجعون الاختبارات الملائمة لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن أخطاء هامة أو تحريف (مغالاة أو نقص) لبعض بنود القوائم المالية. ويجب على المراجع أن يقوم مدى عدالة عرض القوائم المالية من وجهة نظر شمولية تتسع لتشمل العمليات الحسابية، وفهم طبيعة الصناعة التي تعمل بها المنشأة، والبيئة التشغيلية التي تعمل فيها وعلاقتها مع الموردين والعملاء، وكذلك إستراتيجية المنشأة وتحليلها، وبيان ما إذا كانت تؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية.

نوع المراجعة	مثال	المعلومات	المعايير المقررة	الأدلة المتاحة
مراجعة القوائم المالية	مراجعة القوائم المالية السنوية لشركة جنرال موتورز	القوائم المالية السنوية لشركة جنرال موتورز	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	الدفاتر والمستندات والمصادر الخارجية للأدلة
المراجعة التشغيلية	تقييم ما إذا كان التشغيل الإلكتروني لكشف الأجور في الفرع ((س)) قد تم تنفيذه على نحو كفء وفعال	عدد سجلات الأجور التي تم تشغيلها في الشهر، التكاليف التي تم إنفاقها بالإدارات، وعدد الأخطاء التي تم ارتكابها	معايير الشركة عن الكفاءة والفعالية في إدارة الأجور	تقارير الأخطاء، سجلات الأجور، تكاليف تشغيل حساب الأجور
مراجعة الالتزام	تحديد ما إذا كان قد تم الالتزام بالمتطلبات البنكية المتعلقة بالقروض	سجلات الشركة	شروط اتفاقية الحصول على القرض	القوائم المالية، والحسابات التي يقوم بها المراجع

الجدول1.1: أمثلة للأنواع الثلاث الرئيسية للمراجعة[1]

[1] ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص25

الفرع الثالث:معايير المراجعة:

نحدد ونناقش باختصار هنا معايير المراجعة والتي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي،والتي تنقسم إلى مجموعات ثلاث، معايير عامة وأخرى تتعلق بالعمل الميداني وثالثة تتعلق بإعداد التقرير.[1]

المعايير العامة General Standards: تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفائها عند أداء هذه المهمة، على أية حالة فقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معاييرا عامة ثلاثة وهي:

1_ يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العملي والعلمي كمراجعين .

2_ يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة.

3_ يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة الفحص وإعداد التقرير.

معايير العمل الميداني Field Work Standards:تتمثل معايير العمل الميداني في الإشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير هي:

1_ يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكاف، فضلا عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين.

2_ يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة، وذلك لتقرير مدى الإعتماد عليها، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة، والتي ستتقيد بها إجراءات المراجعة.

3_ ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات... وغير ذلك، وذلك كله لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص والمراجعة.

معايير إعداد التقرير Reporting Standards: تقرير المراجعة يمثل المنتج المادي الأساسي للمراجعة، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين، ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضا يكون واضحا ومختصرا بالإضافة إلى كونه متطابقا مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة المراجعة.

وتحقيقا لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة.. هي:

1_يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

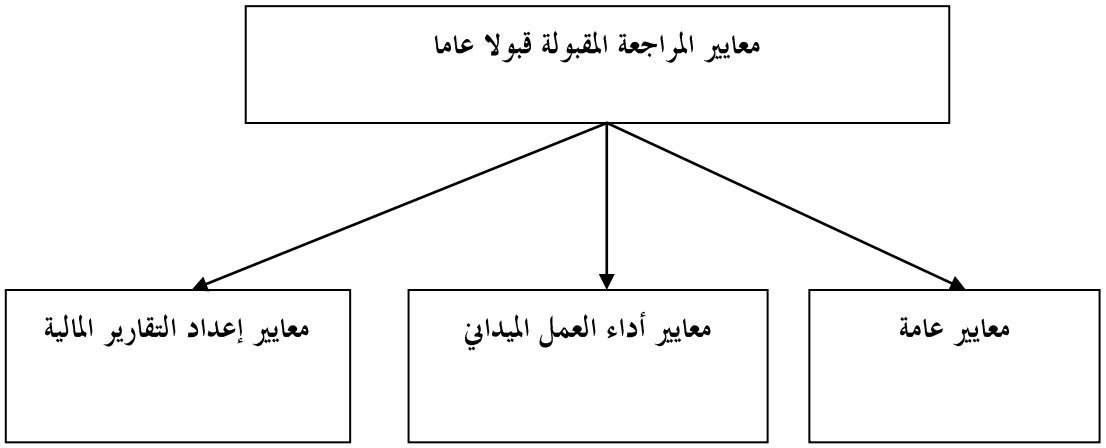
2_يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.

[1] وليم توماس، أمرسون هناي، مرجع سبق ذكره، ص 53_54_57_61_62.

3_ تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.

4_ يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع المراجع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك. وفي كل الأحوال التي يرتبط إسم المراجع بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسئولية التي يتحملها.

ويمكن تلخيص ماسبق ذكره في الشكل التالي:



الشكل رقم1.1: معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما[1]

الفرع الرابع:طرق ومنهجية المراجعة:

أثناء قيام المراجع بعملية المراجعة عليه أن يتبع مجموعة من الخطوات المتسلسلة والمترابطة من أجل أن تكون عملية المراجعة ذات جدوى وتعطي صورة صادقة عن المؤسسة محل المراجعة.

ويمكن إيجاز وتلخيص هذه الخطوات في المراحل المتسلسلة التالية:

[1] حاتم محمد الشيشني، مرجع سبق ذكره، ص82

المرحلة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

1_ أشغال أولية:

_ التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة.

_ التنظيم المهني.

_ عناصر المقارنة مابين المؤسسات.

2_ اتصالات أولى مع المؤسسة:

_ حوار مع المسؤولين.

_ زيارات ميدانية.

_ التعرف على الوثائق الداخلية.

3_ **انطلاق الأشغال:**

_ تكوين الملف الدائم

_ إعادة النظر في برنامج التدخل.

الشكل 2.1: المرحلة الأولى_ الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة[1]

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص43

المرحلة الثانية: تقييم نظام الرقابة الداخلية:

1_ جمع الإجراءات:

_ استعمال خرائط تتابع الوثائق مابين المصالح.

_ ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.

2_ اختبارات التطابق (الفهم):

_ تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.

3_ تقييم أولي لنظام المراقبة الداخلية:

_ اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.

4_ اختبارات الاستمرارية:

_ نقاط قوة النظام _ ضعف في تصور النظام.

_ وثائق الحوصلة.

الشكل3.1: المرحلة الثانية: تقييم نظام المراقبة الداخلية.[1]

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص46

المرحلة الثالثة: فحص الحسابات:

تقييم نهائي لنظام المراقبة الداخلي

1_ نقاط قوة النظام:

_ برنامج أدنى لفحص الحسابات (اختبارات السريانية، المراجعة التحليلية).

2_ نقاط ضعف النظام:

_ تعديل البرنامج (اختبارات إضافية: تدعيم برنامج فحص الحسابات).

3_ إنهاء عملية المراجعة:

_ إعادة النظر في الاختبارات المحاسبية الكبرى.

_ فحص الأحداث مابعد الميزانية.

_ فحص كيفية. تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية.

_ إعادة النظر في أوراق العمل.

4_ إصدار الرأي.

الشكل4.1: المرحلة الثالثة_ فحص الحسابات.[1]

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص50

المطلب الثاني :ماهية المراجعة الجبائية

الفرع الأول:تعريف المراجعة الجبائية وأنواعها:

أولا:تعريف المراجعة الجبائية:

تعددت التعريفات المقدمة للمراجعة الجبائية ولاكن على العموم فهذه التعريفات تصب في نفس المعنى أو الهدف، ومن بين هذه التعريفات نذكر مايلي:

ـ اعتبرت الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC) المراجعة الجبائية كمجموعة متنوعة من المراجعات العملية من خلال اقتراح التعريف التالي:

" تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها.

وبالتالي فجباية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية"[1]

ـ حسب البروفيسور م. كولين(M.P.COLIN) فقد عرفها كالآتي: " المراجعة الجبائية هي مراقبة احترام القوانين الجبائية".[2]

ـ أما الأستاذين (P.BOUGON et J.K.VALEE):

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

ـ المراجعة الجبائية تسمح ب:[4]

- ✓ التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة: الدين الضريبي، نشاط معين يخضع لمعدل مخفض فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، تخفيض على الرسم على النشاط المهني؛
- ✓ تجنب المخاطر الجبائية؛

[1] قحموش سمية، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، **مجلة البحوث الاقتصادية والمالية** ، جامعة أم البواقي، العدد السادس، ديسمبر 2016، ص297.

[2] فتحة أميرة، **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية** ، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017_2018، ص37

[3] حميداتو صالح، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية** ، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011_2012، ص37.

[4] فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، **مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير و العلوم التجارية**، بسكرة، العدد 17، 2017، ص 193.

- ✓ التعرف على الامتيازات الجبائية التي ممكن أن تستفيد منها المؤسسة: هذه الامتيازات عموما تتناقص مع مرور الوقت، مثلا الإعفاءات الضريبية التي تستفيد منها المؤسسات التي تنشط في مناطق الجنوب؛
- ✓ الاطلاع على آخر إجراء للرقابة الجبائية الذي خضعت له المؤسسة وطبيعة التعديلات الجبائية؛

ثانياً:أهداف المراجعة الجبائية:

الهدف الأساسي للمراجعة الجبائية هو تمكين المراجع من البحث عن أدلة كافية لإثبات رأيه حول مدى صحة وحقيقة حسابات المؤسسة، لذا يمكن التمييز بين نوعين من الأهداف:[1]

- **الأهداف الرئيسية:**
  - ✓ التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجه القوانين الجبائية.
  - ✓ تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.
  - ✓ مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي.
- **الأهداف الثانوية:**
  - ✓ تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح، أو التأخر فيه.
  - ✓ تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية.
  - ✓ إصدار قرارات تسمح للمؤسسة بخلق التزامات جبائية.

الفرع الثاني:أنواع ومبادئ المراجعة الجبائية:

أولاً:أنواع المراجعة الجبائية: نميز بين نوعين من أنواع المراجعة الجبائية:

النوع الأول:وينقسم إلى مراجعة جبائية داخلية ومراجعة جبائية خارجية.

- **المراجعة الجبائية الداخلية:** مهمة يقوم بها شخص أجير داخل المؤسسة، يتمتع بالكفاءة والاستقلالية، وعلى قدر كاف من المعرفة العلمية والعملية في المجال الجبائي، لإبداء رأيه بكل شفافية ووضوح حول مصداقية المعلومات المرتبطة بالوضعية الجبائية للمؤسسة ومدى التزامها بالقواعد القانونية والإجراءات الجبائية.[2]
- **المراجعة الجبائية الخارجية:** ينسب هذا النوع من المراجعة إلى الجهة التي تقوم بعملية المراجعة و التي هي جهة خارجية محايدة ومستقلة تماما عن المؤسسة هدفها جعل التسيير الجبائي أكثر أداء من أجل تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة، وذلك بمراجعة القوائم المالية مع التركيز الكبير من الناحية الجبائية، وتمارس هذه المهنة بصفة متقطعة أو

[1] بن حمدو إكرام، سلاوي رفيدة، **دور المراجعة الجبائية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية** ، مذكرة ماستر، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017_2018. ص16

[2] فتحة أميرة، مرجع سبق ذكره، ص39

- مستمرة، وقد تكون في بعض الأحيان تكملة لمهام المراجعة الداخلية، كذلك المراجعة الخارجية قد تكون مهمة تعاقدية أي أن المؤسسة تلجأ إلى المراجع الخارجي من أجل القيام بمهمة محدودة في إطار عقد مبرم.[1]

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

والهدف الرئيسي من هذه المراجعة الجبائية هو تشجيع الإلتزام الضريبي في إطار النظام الضريبي المبني علة التصريح.[2]

ثانياً:مبادئ المراجعة الجبائية:

المراجعة الجبائية هي مفهوم جديد مقارنة مع الأنواع الأخرى للمراجعة، وهي تعتمد على المبادئ التالية:[3]

_ **المؤسسة مطمئنة من الناحية الجبائية:** المراجعة الجبائية تجعل المؤسسة في استعداد لمواجهة أي خطر ناتج عن عملية الرقابة الجبائية؛

_ **المراجعة الجبائية مهمة مصوبة:** العوائق التي تواجه المؤسسة في الامتثال للأحكام الجبائية متزايدة مع الوقت، وهذا ينعكس مباشرة على السياسة التسييرية والمالية للمؤسسة، فالمراجعة الجبائية تساهم في التقليل من هذه العوائق إلى حدها الأدنى؛

_ **المراجعة الجبائية وسيلة لتدنئة المخاطر الجبائية:** تعتبر الجباية من أهم انشغالات المؤسسات الاقتصادية، فتعدد وتعقد وعدم استقرار نصوصها يولد خطر متزايد، وأي قرار يتبعه انعكاسات جبائية تؤثر على سوق المؤسسة، ولهذا ظهرت الحاجة إلى تطوير وظيفة تسمح أولا بالتسيير الحسن لجبايتها وثانيا قياس الخطر الجبائي والذي ممكن أن يتولد نتيجة لخضوع المؤسسة لعملية رقابة جبائية؛

[1] سويلم محمد فاتح، **دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015_2016، ص 5

[2] بساس أحمد ورنان مختار، أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة، الملتقى **الوطني الرابع حول " تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات "** ، جامعة عمار ثليجي الأغواط 20_21 نوفمبر 2013، ص 7

[3] فتحة أميرة، مرجع سبق ذكره، ص 37_38

_ **المراجعة الجبائية أداة في خدمة المؤسسة:** لتخفيض التكاليف الجبائية دون التعرض لمخاطر جبائية محتملة، فإنه لا يتم اتخاذ أي قرار أو القيام بأي إجراء دون الأخذ بعين الاعتبار وظائف المؤسسة الأخرى، وهذا يدخل ضمن السياسة التسييرية للمؤسسة، ولهذا يجب القيام بتشخيص جبائي أو بمعنى آخر مراجعة جبائية تمكن من اكتشاف نقاط قوة وضعف المؤسسة من الناحية الجبائية؛

_ **المراجعة الجبائية تمكن المؤسسة من الامتثال لالتزاماتها الجبائية:** تعدد القوانين الجبائية وتعقيدها تجعل من الخطر الجبائي في تزايد مستمر (مثلا: عدم فهم النصوص الجديدة لقوانين المالية)، فالمراجعة الجبائية تعمل على تفسير وفهم هذه القوانين مما يسهل الأمر على المؤسسة بالقيام بالتزاماتها الجبائية، بالإضافة إلى الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يطرحها التشريع الجبائي.

الفرع الثالث:خطوات المراجعة الجبائية:

أعطى المشرع الجبائي أهمية كبيرة لإجراءات المراجعة الجبائية على اعتبار أن هاته الإجراءات يمكن أن تكون باطلة بقوة القانون إذا ما شابها أي عيب. لذا طلب من المراجع الالتزام بالقواعد التالية:[1]

1_ تحضير التحقيق في المحاسبة: يجب على المراجع أن يستفيد من الزمن (10 أيام) الذي سمح به للمكلف من أجل تحضير دفاتره وسجلاته المحاسبية. فخلال هذه المدة يقوم المراجع ببعض الإجراءات التمهيدية التي تسبق المراجعة ومن بينها:

- ✓ **سحب ودراسة الملف الجبائي:** يقوم المراجع بفحص الوثائق ومختلف التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي. مع التركيز على مواعيد الاكتتاب والمقاربة فيما بين التصاريح ومدى ترابطها. والوقوف على مدى نزاهة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلف ومن ثم التحديد والتأكد من رقم الأعمال المصرح به.
- ✓ **دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني:** إن الوثائق التقنية المهنية التي يمكن للمراجع أن يطلع عليها قبل بداية أعمال التحقيق هي أساسية بل تساعده في الحصول على معلومات تتعلق بموضوع نشاط المكلف خاصة التعرف على مداخل الإنتاج. الآلات المستعملة. التكنولوجية المستعملة. العلاقات بين مختلف المواد الداخلة في التصنيع. نسب الضياع المقبولة. نسب الأرباح العادية ....إلخ.

2_ تحضير الوثائق المعتمدة في المراجعة الجبائية: إن الأعمال الأولية التي يقوم بها المراجع تسمح له بمعرفة العناصر المهمة التي تتمحور حولها المراجعة. وبالتالي التركيز عليها. فمثلا يتم التدقيق ومتابعة الإيرادات المصرح بها على اعتبار أن المراجع عند دراسته للملف الجبائي لاحظ وجود خسارة متكررة. وجود خطأ في طريقة ومبلغ الاقتطاع من المصدر للعمال أو الشركاء. خزينة دائنة باستمرار ...إلخ. غير أن هذه الأخطاء التي تم التعرف عليها أثناء الأعمال الأولية لا يمكن الاعتماد عليها من طرف

[1] بساس أحمد، رنان مختار، مرجع سبق ذكره، ص 8_9_10.

المراجع لإصدار حكم مسبق عن قانونية المحاسبة. بل يجب أولا وقبل كل شيء الفحص بدقة في تفاصيل المحاسبة والاستماع لشروحات المكلف حينئذ يمكن للمراجع أن يقول بأن المؤشرات التي تم جمعها خلال الأعمال الإعدادية تدل أولا تدل على قانونية المحاسبة. ولهذا يجب على المراجع تحضير الوثائق التالية:

- ✓ جدول لمقارنة الميزانيات يحتوي على الأصول والخصوم للسنوات الأربع التي لم يمسها التقادم.

بالإضافة إلى السنة الأخيرة المتقادمة (ميزانية الانطلاق لفترة التحقيق) التي يجب أن تنقل معلوماتها للاستفادة من أرصدتها.

- ✓ كشف محاسبي لجدول النتائج.
- ✓ كشف مفصل للمصاريف المخصومة من نتائج المؤسسة. هذا الكشف يسمح بمتابعة التغيرات السنوية للمصاريف حسب طبيعتها والتركيز على المصاريف الزائدة (ذات المبالغ المرتفعة).
- ✓ كشف تجميعي لتفاصيل الأسس الخاضعة تشتمل على النتيجة المحاسبية المصرح بها.

3_ الإشعار بالمراجعة الجبائية والتدخل بعين المكان: قبل البدء في عملية المراجعة. تقوم الإدارة بإرسال إشعار بالمراجعة مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته. ثم يقوم المراجع بفحص الوثائق المحاسبية في مكان الإستغلال. ولا يمكن نقلها إلى مكتبه إلا بقبول كتابي من طرف المكلف.

وتجدر الإشارة هنا على وجوب استبعاد الوضعيات التي يمكن أن تشوه مصداقية العمل الكامل النزيه. بحيث يجب على المراجع المحاسبي أن يعتمد في كل خطوات المراجعة على المناقشة والاستفسار من المكلف من أجل الحصول عل الإجابات والتبريرات اللازمة للنقائص التي يصادفها المراجع. وبالتالي التقليل من فرص المعارضة والانتقادات التي يمكن أن يلجأ إليها المكلف في حالة عدم رضائه لنتائج المراجعة الجبائية.

كما يجب أن تكون أغلب الاستفسارات والتبريرات المطلوبة كتابية. والهدف من هذه الطريقة هو دعم ملف المراجعة بالدلائل اللازمة التي يمكن اللجوء إليها عند تحديد الأوعية الضريبية وحساب الضرائب والرسوم. أو عند تحرير تقرير المراجعة. كما يجب إشعار المكلف أو المحاسب بنهاية المراقبة بعين المكان وكذا الضمانات المخولة له قانونا والمتمثلة في اللجوء للمساعدة أو النزاع عندما ينتج عن المراجعة حقوق مطلوبة.

4_ إجراءات إقفال التحقيق المحاسبي: وتتمثل في العناصر التالية:

- ✓ **تبليغ النتائج:** إن نتائج التحقيق يجب أن تبلغ للمكلف حتى في حالة غياب التعديل وعدم التبليغ أو عدم صحته يؤدي إلى عدم صحة إجراءات التحقيق.

- ✓ **رد المكلف على التبليغ**: يجب أن لا تتجاوز فترة الرد الأربعين (40) يوما. والتي تبدأ من تاريخ الاستلام الفعلي للإشعار.
- ✓ **التبليغ النهائي للنتائج**: بمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد أ و بعده يبدأ المحقق في دراستها ثم تحرير التبليغ النهائي.
- ✓ **إقفال المراجعة الجبائية**: إقفال المراجعة الجبائية متعلق بتدوين الأوعية الضريبية المصرح بها و المتحصل عليها، بالإضافة إلى إعداد تقرير التحقيق الذي يقصد به بلورة نتائج المراجعة. وهو عبارة عن الوثيقة التي من خلالها يختم بها المراجع نهائيا عملية المراجعة.
- ✓ **إصدار جداول الإخضاع**: بنهاية عملية المراجعة الجبائية يقوم المراجع بإصدار جداول الإخضاع التي تتضمن على كل الأوعية الضريبية وكذا الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربعة التي شملها المراجعة الجبائية.

الفرع الرابع:مفاهيم مرتبطة بالمراجعة الجبائية[1]

1_ المراجعة الجبائية والرقابة: كثيرا ما يرتبط مفهوم الرقابة مع المراجعة الجبائية رغم اختلافهما، فالمراجعة ماهي إلا إجراء رقابي. وبالتالي فالمراجعة تشمل الرقابة، لأن تنفيذ المراجعة يستدعي إجراء رقابات مختلفة، فهي بذلك تشمل كل إجراءات وتقنيات الرقابة التي تشكل فحص معمق من قبل مهني وبمنهجية محددة. وتختلف أيضا المراجعة عن الرقابة من حيث شمولها عن رأي ناتج عن الرقابات المطبقة والتي تعتبر الغرض الأساسي من المراجعة.

2_ المراجعة الجبائية والاستشارة: المراجعة من حيث المبدأ يمكن أن تؤدي إلى الاستشارة (conseil)، فقد ميزت الجمعية الوطنية لمحافظي الحسابات في فرنسا (Conseil National de Commissariat aux Comptes CNCC) بوضوح بين نشاط الإدارة والتسيير من ناحية، وأنشطة الرقابة من ناحية أخرى. فعلى المراجعين الأخذ بقاعدة عدم التدخل في التسيير، ولكن لديهم الإمكانية في إبداء الرأي والمنشورة فقط في حدود مهامهم.

لذلك فالاستشارة يمكن أن تتم طبيعيا من دون مراجعة سابقة، فأي مؤسسة يمكن أن تستشير في مجال التنظيم، الإستراتيجية أو البحث عن استشارة قانونية أو جبائية حول مسألة معينة أو مشروع دون أن تكون هذه الاستشارة مسبوقة بعملية مراجعة.

3_ المراجعة الجبائية والتحقيق الجبائي: المراجعة الجبائية تشير غالبا لتحقيق محاسبي، لذا يمكن القول أن مدلول مصطلح المراجعة هو أوسع من مصطلح التحقيق، فمصطلح المراجعة قابل للتمديد على عدة مجالات، الفرق بينهما يكمن في وجود عقوبات قابلة للتطبيق ناتجة عن الرقابة الجبائية.

[1] قحموش سمية، **دور المراجعة الجبانية في تحسين جودة التصريحات الجبانية**، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011_2012، ص 17_18.

الفرع الخامس: علاقة المراجعة الجبائية بالأنواع الأخرى للمراجعة

سيتم في مايلي إجراء مقارنة بين المراجعة الجبائية وبعض المراجعات الأخرى التي تقوم بها المؤسسات من أجل توضيح الصورة بشكل أفضل.

المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية: هذان النوعان متشابهان من حيث منهجية المراجع، لأنهما ينطلقان من أنظمة المعلومات داخل المؤسسة، وذلك لأن المراجع في بداية مهمته يبدأ في التقييم من خلال نظرة عامة على المراجعة الداخلية (مراقبة داخلية)، وبمراجعة المحاسبة يمكن التحقق من صحة حسابات الديون الجبائية للمؤسسة وهذا للتحقق من قانونية الحسابات المالية، غير أن الموازاة بين مسعى المراجع الجبائي والمراجع المحاسبي تسمح للأول من الإعتماد على الأعمال المنجزة من الطرف الثاني، لأن إسهامات المراجع المحاسبي تبقى إلى حد ما محدودة خصوصا ما تعلق منها بالجانب الجبائي، لذلك فهو يحتاج إلى توجيه نوعي في المراجعة.[1]

المراجعة الجبائية والمراجعة المعلوماتية: يتم استخدام التكنولوجيا عند المراجعة من أجل تسهيل وتبسيط وتوسيع نطاقها ووسائل تحديثها، والمراجعة المدعمة بالحاسوب هي تلك العملية التي يكون فيها المراجع قادرا على الحصول على معظم بيانات المكلفين بالضريبة في شكل الكتروني والتي يستخدمها لمساعدته في إجراء المراجعة، ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تخفيض مقدار الوقت المستخدم لعملية المراجعة بأكثر قدر ممكن، ومعالجة الملفات والسجلات الخاصة بالمكلفين يكون بسرعة وأحسن كفاءة من الطرق التقليدية، كما أن تحليل البيانات يمكن أن يكون أكثر دقة كأن يستخدم المراجع الأساليب الإحصائية في تحليلها ما يعطي أكثر موثوقية ومصداقية.[2]

المراجعة الجبائية والمراجعة العملياتية: تهتم مراجعة العمليات بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، يدرس هذا النوع من المراجعة مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات، عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي، بتحاليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها كنظام معقد مفتوح على محيط مسيطر متقلب واعتقد منه. بتعبير آخر ، أن مراجع العمليات يتعدى الناحية المالية ويتعمق في كل ما يدرسه، يبحث عن الأسباب، وليس هناك ثوابت بالنسبة إليه بل كل شيء قابل للدراسة وينبغي أن يكون حقلا لها.

أما المراجعة الجبائية فهي تختص بالجانب الجبائي للمؤسسة فقط، فمن هنا يمكننا القول أن مراجعة العمليات أشمل من المراجعة الجبائية، لنجدها ترى كل شيء قابل للدراسة وهذا ما يؤكد أن مراجعة العمليات يمكن أن تستفيد من المراجعة الجبائية إذا كان الجانب الجبائي موضوع الدراسة.[3]

---

[1] محمد هشام ملوكة، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية** ، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، الوادي، 2013_2014، ص 52_53.

[2] محمد هشام ملوكة، مرجع سابق، ص 53.

[3] منير شيحاني، **تفعيل المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي (دراسة ميدانية)** ، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، الوادي، 2013_2014، ص 73.

المطلب الثالث:المخطر الجبائي:

الفرع الأول:تعريف المخطر الجبائي:

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

التعريف الثاني: عرف مكتب المراجعة(Ernst & Young) الخطر الجبائي على أنه كل أعمال التراخي في الإستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية أو الإلتزام، والذي يؤثر سلبا على ضريبة الشركة أو الأهداف التجارية لها، نتيجة أعمال غير مقبولة أو غير متوقعة مثل: العقوبات، الضرائب الإضافية، الإضرار بالسمعة، الفرص الضائعة، تحريف للقوائم المالية، تقييمات غير كافية للمخاطر، ولذلك يجب على المؤسسة سيره بين المستوى الاستراتيجي والعملي.[2]

التعريف الثالث: تعريف المعهد الأمريكي للمدققين: هي احتمال حدوث ظروف أو أحداث يمكن تؤثر على تحقيق أهداف المنظمة وتقاس المخاطر من خلال درجة تأثيرها على هاته الأهداف ودرجة احتمال حدوثها.[3]

التعريف الرابع: تعريف زواق الحواس: يعني تحمل المؤسسة تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الإستفادة من امتيازات جبائية منتقاة من بينها:

ـ التأخر عن إعداد التصريح.

ـ الغش في التصريح.

ـ عدم مراقبة الاختيارات الجبائية.[4]

التعريف الخامس: يمكن تعريف المخاطر الجبائية بأنها مخاطر تكبد تكلفة ضريبية أعلى أو أقل من تلك المطلوبة قانونا أو أن دافع الضرائب مستعد أو قادر على الدفع (Earle, B, 2008). إنها مخاطرة دائمة وليست دقيقة فقط، بمعنى أنها ليست مرتبطة بالضرورة بالعام الحالي ولكن يمكن أن تؤثر على السنوات اللاحقة.[5]

---

[1] سليم عثمانية، لعفيفي، **دور المراجعة في تخفيض المخاطر الجبائية**، مذكرة ماستر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2015_ 2016، ص48

[2] نورة مكاوي، **دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017_2018، ص 19

[3] سعداوي نهى، **دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016_2017، ص 09.

[4] سويلم محمد الفاتح، مرجع سبق ذكره، ص 12

[5] BENAZZOU LOTFI, AUDIT FISCAL POUR UNE SERENITE FISCALE ASSUREE FACE AUX RISQUES FISCAUX DE LA PME MAROCANE . TAX AUDIT FOR SERNITY TAX RISKS FACING ASSURED OF MOROCCAN SMES, **Revue D'Organisation,** Universite Ibn To fail, N°2, Juin2016**,** page03**.**

الفرع الثاني:مصادر المخطر الجبائي:[1]

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:

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

كثرة إصدار النصوص القانونية: يجعل من القانون الجبائي قانون واسع وهذا ما يؤدي إلى تعقيده 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 الاستقرار وغموض النصوص التشريعية.

ب_ عدم التطابق بين المحاسبة والجباية: مادام القانون الجبائي يفرض نفسه على حسابات المؤسسة، بحيث تكون المحاسبة مقيدة ببعض القواعد الضريبية، إذا في بعض الأحيان تجد المؤسسة نفسها في مواجهة مشكلة بين القاعدة الجبائية ومتطلبات إعطاء معلومة مالية صادقة؛

ت_ عدم كفاءة بعض مراقبي الضرائب: فعلا في كثير من الأحيان عدم كفاءة بعض المراقبين ونية حسنة يمكن أن تسبب في صدمة حقيقية لدى الأشخاص المراقبين، الصدمة التي يشعر بها المكلف الملتزم والمحترم لالتزاماته نتيجة سوء خبرة المراقب الجبائي يمكن أن تؤدي إلى نتيجة مفادها أنه من المستحيل تجنب إعادة التقييم الجبائي وعدم أمكانية أن يكون في وضعية صحيحة.

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

2_ مصادر داخلية: هي مقسمة كمايلي :

أ_ مخاطر مرتبطة بالإجراءات: للوقاية من مخطر جبائي لابد من تبني مجموعة من الطرق والإجراءات الجبائية، فعدم وجودها أو عدم تكييفها مع احتياجات الجباية يؤدي إلى زيادة الخطر الجبائي، فلذلك لا بد من الأخذ في الحسبان الإجراءات الخاصة بالمؤسسة (إجراءات إعداد التصريحات الجبائية) والتحقق من فعاليتها بالنسبة مع بعض طرق الرقابة.

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

[1] نورة مكاوي، مرجع سبق ذكره، ص 19_20_21.

ت_ المخاطر المرتبطة بعمليات الإستغلال: وهو الخطر الذي يتولد عن عمليات الاستغلال خاصة المتعلقة بالتموين، المخزون، الامتثال للتشريعات الجبائية، توظيف وتسريح الموظفين، فضلا عن ذلك نقل السلع، الفوترة للزبائن، وهناك مخاطر أخرى يمكن أن تتولد عن العمليات التي تكون بين المجمعات.

ث_ مخاطر مرتبطة بتكنولوجيا: هذه المخاطر مرتبطة بالتحكم في وسائل الإعلام الآلي والانترنت والبرامج في حد ذاتها.

الفرع الثالث:أنواع المخاطر الجبائية: يختلف تصنيف المخاطر الجبائية حسب مصدرها وطبيعتها ومن أجل تحديد تلك المخاطر[1].

❖ **المخاطر حسب طبيعتها:** وتنتج هذه المخاطر خصائص المؤسسة وإدارتها وطبيعة نشاطها ويمكن أن نميز:

1_ مخاطر المعاملات: وتتعلق إمكانية التعرض لمخاطر مرتبطة بمعاملات محددة قامت بها الشركة. ففي أي صفقة قد يكون هناك عدم اليقين فيما يتعلق بكيفية تطبيق قانون الضرائب ذات الصلة وعدم اليقين الناشئة عن التقديرات والأحكام، لاسيما في المناطق الأكثر تعقيدا.

2_ المخاطر العملياتية (المخاطر التشغيلية): تتعلق بالمخطر الأساسية لتطبيق القوانين واللوائح والقرارات الضريبية على العمليات اليومية الروتينية للشركة. فالأنواع المختلفة من العمليات سيكون لها مستويات مختلفة من المخاطر الجبائية المرتبطة بها.

3_ مخاطر الامتثال: وهي الناجمة عن مدى الالتزام بالقوانين الضريبية، وهي مخاطر ضمنية في النظم والعمليات والإجراءات التي تعتمدها الشركة لإعداد وتقديم القرارات الضريبية لها وفي الرد على أي استفسارات أو التوصل للهيئات الضريبية وتحديد الوضعية الجبائية.

4_ مخاطر ناتجة عن الممارسات المحاسبية: تقوم المحاسبة بتجميع ومعالجة وتلخيص وتوصيل المعلومات المالية للمهتمين وأصحاب المصالح، وهذا من خلال إتباع معايير محاسبية مفروضة وفقتنظيم محاسبي يتلاءم مع نشاط المؤسسة حيث يترجم هذا ضمن نظام معلومات محاسبية تتم فيه معالجة كل المعلومات ذات الطبيعة المالية والتي لها أثر على المركز المالي للمؤسسة، وباعتبار أن الضرائب لها أثر على هذه البيانات والمعلومات فإن الخطر القائم في هذا المستوى ينتج عن الأسباب التالية:

_ عدم القدرة على إدماج هذا الأثر ضمن المعالجة التي يقوم بها نظام المعلومات المحاسبية، وهذا راجع إلى قلة الإدراك لهذا الأثر.

_ الأخطاء البشرية المقصودة وغير المقصودة في المحاسبة، والتي ينتج عنه ضياع حق المؤسسة في الإعفاءات أو التحفيزات الضريبية ، ولتقليل من هذا الخطر يجب القيام بإجراءات فعالة لإدخال وتحليل وتبرير احتسابا بالتسوية لمحاسبة الضريبة، إضافة للقيام بمراجعة جبائية _ مستوى المراجعة الداخلية _ قد تكون أكثر فعالية لإدارة المخاطر الجبائية الناجمة عن المحاسبة.

[1]مقدم خالد، ضيف الله محمد الهادي، زرقون عمر الفاروق، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة وجباية والسنة الثانية ماستر محاسبة وجباية معمقة (ل.م.د)، **التسيير والمراجعة الجبائية**، جامعة قاصدي مرباح،ورقلة، 2018_2019، ص 21_22_23_24_25_26_27.

ـ إهمال أو غياب لدى الإدارة الوعي بمدى أهمية التسيير الجبائي بشكل عام وبالأخطار الناجمة عن الأحداث المحتملة والمرتبطة بالوضعية الجبائية للمؤسسة ومدى تأثيرها على إستراتيجيتها، حيث كلما زاد الوعي لدى الإدارة سينعكس على اهتمامها بوضع إجراءات وسياسات لتسيير جبائي فعال في كفاءة المستويات الإدارية، من جهة أخرى نقص الوعي قد يؤثر على نوعية الإجراءات وعلى نوعية الرقابة الخاصة بهذه الإجراءات بالإضافة إلى مستوى التزام الموظفين المكلفين بإدارة ضرائب المؤسسة بالمهام الموكلة إليهم.

ـ استغلال الإدارة للخيارات المحاسبية والثغرات الموجودة في النظام الجبائي لصالحها والتي تندرج ضمن ما يعرف بنظرية السلوك الانتهازي: تفترض هذه النظرية أن اختيار الطرق المحاسبية وشكل الإفصاح يتأثر بالسلوك الانتهازي للمديرين، وقد ناقش Watts & Zimmerman تصرفات لإدارة المشروعات عند معارضتهم أو تأييدهم للمعايير المحاسبية، وقد افترضت هذه النظرية أن المديرين يحاولون تعظيم ثروتهم المتمثلة في ملكيتهم للأسهم والمكافآت التي يحصلون عليها وبالتالي يختارون من الطرق المحاسبية تلك التي تؤثر على الأرباح الحالية على حساب الفترات المستقبلية أو قد تختار الطرق المحاسبية بشكل يؤدي إلى تمهيد الدخل.

ويتم تمهيد الدخل من خلال تطبيق سياسات محاسبية تأثر على الدخل بالزيادة أو النقصان وهذا وفقا لرغبات الإدارة كتخفيض الدخل من أجل تخفيض الضرائب أو المخاطر السياسية، أو زيادة الدخل من أجل المحافظة على سمعة الإدارة أو الحصول على المكافآت في حالة ارتباطها بالأرباح.

وعلى هذا الأساس يتم نقل العبء الضريبي لسنوات قادمة مما يؤثر على حجم الضرائب التي ستدفعها المؤسسة في المستقبل من جهة أخرى قد تعتبر هذه الممارسة غير مقبولة من طرف الهيئات الرقابية لإدارة الضرائب الذي قد ينجم عنها غرامات إضافية.

5ـ مخاطر المحفظة: ويقصد بها احتمال التفاعل بين المخاطر السابقة مما يرفع من مستوى التأثير الكلي لتلك المخاطر؛ فقد تكون هناك مخاطر مرتبطة بالمعاملات وهذا نظرا لتعقيد القواعد الضريبية المرتبطة بها ويقابلها غموض في موقف المعايير المحاسبية المطبقة مما يزيد من حجم المخاطر التي ستتعرض لها المؤسسة.

❖ **المخاطر الضريبية حسب مصدرها**: يمكن أن نميز مصدرين مخاطر داخلية وأخرى خارجية؛ وهذا يرجع إلى مصدر تلك الأسباب.

1ـ المخاطر الداخلية: وهي المخاطر الناجمة من الأحداث والعوامل المتعلقة بالمحيط الداخلي للمؤسسة وهي أسباب وأحداث مرتبطة بالعوامل الداخلية للمؤسسة وهي في الغالب مرتبطة بالعوامل التنظيمية، البشرية أو المادية ويمكن ذكر منها مايلي:

- **العوامل التنظيمية**:

ـ غياب الإطار التنظيمي الواضح أو المناسب للوظيفة المكلفة بإدارة ضرائب المؤسسة؛

ـ ضعف التنسيق بين المصالح الإدارية في المؤسسة والمصلحة المعنية بالضرائب؛

ـ ضعف نظام المعلومات في المؤسسة والذي قد ينتج عنه ضعف في نوعية البيانات المجمعة ومستوى تبويبها ومعالجتها مما ينتج عنه تقرير ضريبة خاطئة قد تؤدي إلى غرامات إضافية؛

- **العوامل البشرية:**

_ ضعف نزاهة الإدارة؛

_ عدم كفاءة الموارد البشرية المكلفة كإدارة ضرائب المؤسسة؛

- **العوامل المادية:**

_ قلة الموارد المتاحة لتأطير إدارة ضرائب المؤسسة؛

_ ضعف أو تقادم التكنولوجيا المستخدمة في إعداد تقرير الضريبة؛

2_ المخاطر الخارجية: وهي مخاطر مرتبطة بالأحداث أو الأسباب التي تتعلق بالمحيط الخارجي التي تنشط فيه المؤسسة ونذكر منها مايلي:

_ عدم كفأ وضعف التحكم في التشريعات والقوانين الضريبية من طرف أعوان الإدارة الضريبية؛

_ طبيعة نشاط المؤسسة فقد يكون نشاط المؤسسة متنوع والذي يفرض تنوع في حجم الضرائب التي تخضع لها المؤسسة وهذا من حيث تنوع الأنشطة، ومستوى حجم النشاط فالمؤسسات المحلية قد تخضع للقواعد الضريبية أقل مقارنة بمؤسسات تنشط على مستوى دولي.

من جهة أخرى طبيعة المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة قد يكون له أثار وهذا من حيث:

_ توجه سياسة الدولة الضريبية نحو تأطير وتقنين لمنتجات وخدمات معينة بمستوى معين من التعقيد أو التغيير مقارنة بمنتجات وخدمات أخرى.

_ حساسية تلك المنتجات والخدمات للتغير في معدلات الضرائب والذي قد يفرض على إدارة المؤسسة صعوبات في إدارة التكاليف الناتجة عن هذا التغير.

_ التغييرات المستمرة في القوانين الضريبية والذي قد يشكل عبئ على المؤسسة من حيث قدرتها على التأقلم مع المستجدات التي قد تفرضها تلك القوانين الجديدة؛

_ التعقيد والغموض، وعدم اليقين المرتبط بالقوانين الضريبية؛

_ التفسير الخاطئ لممارسة الأعمال التجارية من الإدارة الضريبية؛

_ الضغط من العملاء أو الموردين وغيرهم من أصحاب المصلحة لعدم الامتثال للضرائب؛ نتيجة لتكاليف أو الانعكاسات التي قد تؤثر عليهم.

الفرع الرابع:تسيير الخطر الجبائي

تعريف إدارة المخاطر:

COSO ERM: تعرف إدارة المخاطر على أنها فيما يلي: " إدارة المخاطر هي عملية ينفذها مجلس الإدارة والإدارة العامة والإدارة وجميع موظفي المؤسسة. وتؤخذ في الاعتبار عند تطوير الإستراتيجية تم تصميمه لتحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على المنظمة وإدارة المخاطر في حدود الرغبة في المخاطرة. " تحقيق الأهداف التنظيمية "[1].

أهداف إدارة المخاطر:

يحدد الإطار المرجعي ل COSO ERM: أربع فئات من الأهداف[2]:

- الأهداف الإستراتيجية: التي تعمل على إنشاء مهمة الشركة؛
- الأهداف التشغيلية: التي تستهدف الاستخدام الفعال و الكفء للموارد؛
- أهداف نشر المعلومات المالية: والتي تهدف إلى ضمان موثوقية هذه الأخيرة؛
- أهداف الامتثال: والتي تتعلق بحقيقة الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.

خطوات عملية إدارة المخاطر:

تتمثل مراحل إدارة المخاطر عند الكثيرين في مايلي[3]:

1_ مرحلة التحضير (تحديد الأهداف): يتضمن التخطيط للعملية ورسم خريطة نطاق العمل والأساس الذي سيعتمد في تقييم الأخطار وكذلك تعريف إطار للعملية وأجندة التحليل؛

2_ تحديد الأخطار: في هذه المرحلة يتم التعرف على الأخطار ذات الأهمية وذلك قبل التفكير في تحديد الإستراتيجية المناسبة لمواجهة هذه الأخطار، فالأخطار هي عبارة عن أحداث عند حصولها تؤدي إلى مشاكل وعليه يمكن أن يبدأ التعرف إلى الأخطار من مصدر المشاكل أو المشكلة بحد ذاتها، عندما تعرف المشكلة أو مصدرها فإن الحوادث التي تنتج عن هذا المصدر أو تلك التي قد تقود إلى مشكلة يمكن البحث فيها، وهو ما يتطلب باختصار جمع المعلومات المناسبة التي تسمح بمعرفة الأخطار المحيطة بها؛

3_ التقييم: بعد التعرف على الأخطار المحتملة يجب أن تجرى عملية تقييم لها من حيث شدتها في إحداث الخسائر واحتمالية حدوثها، فأحيانا يكون من السهل قياس هذه الكميات وأحيانا أخرى يتعذر قياسها.

[1]Suzanne Landry, **La gestion du risque fiscal: une pratique de saine gouvernance**, HEC MONTREAL, 9 decembre2011, page 17

[2]Idem

[3]بن فراجي ياسين، لبعيري سليمان، **إدارة المخاطر و أثرها على الوضعية الجبائية للمؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة ماستر، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2017_2018، ص 14_15.

وعليه فإن صعوبة تقييم الأخطار تكمن في تحديد معدل حدوثها حيث أن المعلومات الإحصائية عن الحوادث السابقة ليست دائما متوفرة. وكذلك فإن تقييم شدة النتائج عادة ما تكون صعبة في حالة الأصول غير المادية. وعادة ما تتضمن هذه المرحلة العمليات التالية:

أ_ تحليل الأخطار بغرض معرفة الحلول المناسبة؛

ب_ تقييم الأخطار وتصنيفها وفق معايير محددة وبالأخص درجة تكرار الخطر وحجم التأثير الذي يمكن أن يلحقه على أهداف المؤسسة؛

ج_ استخدام معايير معينة في تصنيف الأخطار بغرض تحديد أولويات في المعالجة وتركيز الجهود والإمكانيات وفقا لذلك.

4_ التعامل مع الأخطار: بعدما تتم عملية التعرف عل الأخطار وتقييمها فإن جميع التقنيات المستخدمة للتعامل معها تقع ضمن واحدة أو أكثر من أربع مجموعات رئيسية:

أ_ النقل: وهي وسائل تساعد في قبول الخطر من قبل طرف آخر وعادة ما تكون عن طريق العقود أو الوقاية المالية، هو مثال عن نقل الخطر عن طريق العقود وقد يتضمن العقد صيغة تضمن نقل الخطر إلى جهة أخرى دون الالتزام بدفع أقساط التأمين؛

ب_ التجنب: وتعني محاولة تجنب النشاطات التي تؤدي إلى حدوث خطر ما؛

ج_ التقليص: وتشمل طرق التقليل من حدة الخسائر الناتجة؛

د_ القبول (الاحتجاز): وتعني قبول الخسائر عند حدوثها، وتعتبر هذه الطريقة إستراتيجية مقبولة في حالة الأخطار الصغيرة والتي تكون فيها تكلفة التأمين ضد الخطر على مدى الزمن أكبر من إجمالي الخسائر، وكل الأخطار التي لا يمكن تجنبها أو نقلها يجب القبول بها.

5_ وضع الخطة: تتضمن أخذ قرارات تتعلق باختيار مجموعة الطرق التي ستتبع لتعمل مع الأخطار وكل قرار يجب أن يسجل ويوافق عليه من قبل المستوى الإداري المناسب، فعندما يتعلق الأمر بأخطار تمس صورة المؤسسة ككل يجب أن يتخذ القرار من قبل الإدارة العليا أما في حالة القرارات المتعلقة بنظام المعلومات على سبيل المثال فإن مسؤولية القرار تعود إلى مدير تكنولوجيا المعلومات.

6_ التنفيذ: يتم في هذه المرحلة إتباع الطرق المحددة في الخطة والتي يجب أن تستخدم في التخفيف من آثار الأخطار،بحيث يجب استخدام التأمين في حالة الأخطار التي يمكن نقلها إلى شركة تأمين وكذلك يتم تجنب الأخطار التي يمكن تجنبها دون التضحية بأهداف السلطة كما يتم التقليل من الأخطار الأخرى والباقي يتم الاحتفاظ به.

7_ مراجعة وتقييم الخطة: تعد الخطط المبدئية لإدارة الأخطار غير كاملة فمن خلال الممارسة والخبرة والخسائر التي تظهر على أرض الواقع تظهر الحاجة إلى إحداث تعديلات على الخطط واستخدام المعرفة المتوفرة لاتخاذ قرارات مختلفة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول: عرض وقراءة الدراسات السابقة

❖ دراسة صالح حميداتو

_ " دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية مذكرة ماجستير جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2011_2012 ".

تمثلت إشكالية الدراسة في: **"إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟"**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية. حيث قسم الباحث مذكرته إلى 03 فصول ، تطرق الباحث في الأول إلى فصل تمهيدي عرض فيه مفاهيم أساسية حول الجباية ويضم الضريبة بشكل عام مفهومها وخصائصها وكل ما يتعلق بها ثم تطرق إلى الضرائب المطبقة في النظام الضريبي الجزائري، أما في الفصل الأول تناول المراجعة الجبائية وفي الفصل الثاني تطرق لتسيير الخطر الجبائي، أما الفصل الأخير عرض فيه الدراسة التطبيقية والتي كانت عبارة عن استبيان ودراسة حالة لمؤسسة اقتصادية.

استخلص الباحث مجموعة من النتائج تمثلت في:

_ أن المراجعة الجبائية تسمح بالقيام بتشخيص جبائي للمؤسسة، وكذا ضمان إيداع التصريحات الجبائية وكذلك تقييم الخطر الجبائي الناتج من مختلف النواحي.

_ التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى من استعمال الجبائية لفائدة المؤسسة دون خرق القوانين المعمول بها.

_ تعمل مصلحة المراجعة الجبائية على تقييم الخطر الجبائي والتسيير الجبائي للمؤسسة بتقديم اقتراحات وتوضيحات تخص تحسين إجراءات المراقبة الداخلية من الناحية الجبائية.

❖ دراسة قحموش سمية

_ " دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية. مذكرة ماجستير2011_2012 ".

تمثلت إشكالية الدراسة في: **" ماهو دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ؟ "**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية وهذا من خلال إظهار أهمية وفعالية وجودة عملية المراجعة الجبائية بحيث أنه كلما كانت عملية المراجعة الجبائية تتم بصورة ذات مصداقية وبجودة عالية انعكس هذا على التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المؤسسة، وكلما كان برنامج المراجعة الجبائية المعمول به جيد وكذلك إذا كان

المراجع الجبائي يمتلك المؤهلات الكافية وعلى دراية بالمراجعة الجبائية ويتقنها دل ذلك على مصداقية التصريحات الجبائية المقدمة. حيث توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

ـ تعمل جودة المراجعة الجبائية على زيادة الفاعلية من خلال تحقيق الإيرادات الضريبية المستهدفة أو تقليلها لأدنى حد هذا بالنسبة للإدارة الضريبية، وتشجيع الاستجابة الطوعية وتحقيق أفضل رضا ممكن ونشر الوعي الضريبي لدى المكلفين، وإخلاء مسؤولية المراجع أمام الإدارة الضريبية عند ممارسة عمله بأعلى جودة ممكنة وتطوير القدرات الفنية لدى المراجعين خلال التدريب.

ـ تشكل المراجعة الجبائية كآلية جزءا هاما من قدرة الحكومة على إدارة نظام ضريبي عادل ومنصف، واستراتيجيات المراجعة الجيدة والعمليات المستخدمة لتوعية وتثقيف المكلفين ضريبيا على الالتزام الضريبي تكشف على حالات الغش والتهرب الضريبي، مما يضمن تقديم تقارير وتصريحات سليمة ومناسبة.

❖ دراسة محمد هشام ملوكة

ـ " دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية. مذكرة ماستر 2013_2014" .

تمثلت إشكالية الدراسة في: " **إلى أي مدى يمكن للمراجعة الجبائية أن تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية...؟**

هدفت هذه الدراسة للتعرف على وضيفة المراجعة الجبائية ودورها الفعال في إيجاد حلول للمشاكل الضريبية التي تواجه المكلفين، وكذلك عملها على تصحيح وتصويب الأخطاء و الإغفالات التي تصدر من المكلف عن قصد أو بدون قصد ومعرفة الآليات اللازمة لزيادة فعالية هذا الدور خاصة لمدى مساهمتها في تحسين جودة التصريح الجبائي.

وخلصت الدراسة من خلال جانبيها النظري والتطبيقي إلى النتائج التالية:

ـ للمراجعة الجبائية دور هام حيث تعمل على تشخيص وضعية المؤسسة الجبائية من خلال تصحيح الأخطاء والاستغلال الأمثل لنقاط القوة و تقييم نجاعتها الجبائية وكذلك إنقاص أعبائها الضريبية إلى أقصى حد ممكن وذلك وفقا للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها.

ـ الإخلال بالتصريحات الجبائية يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية متمثلة في عقوبات وغرامات مالية.

ـ المراجعة الجبائية تعمل على اكتشاف الأخطاء والاغفالات الموجودة على مستوى التصريحات وكذلك التحقق من التصريح الجبائي يعكس الوضعية الحقيقية للمكلف استنادا على الوثائق والإثباتات القانونية، وهذا ما يؤثر على جودة بيانات التصريح الجبائي، وهو ما ينتج تجنب المؤسسة فرض رقابة جبائية شديدة عليها من طرف الإدارة الضريبية.

❖ دراسة منير شيحاني

_ " تفعيل المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي. مذكرة ماستر2013_2014 ".

تمثلت إشكالية الدراسة: " **إلى أي مدى تساهم المراجعة الجبائية في تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية** ؟ ".

تكمن أهداف الدراسة في مدى استيعاب وفهم المؤسسة للتشريعات الجبائية، وذلك بتوعية مسيري المؤسسات بالدرجة الأولى في تشخيص التزامات المؤسسة ولفت انتباههم لما يمكن تحقيقه من وفرات ضريبية بالاستفادة من الفرص المتاحة التي يقرها المشرع الجبائي، من خلال توضيح اللبس بين التسيير الجبائي والمفاهيم الأخرى المشابهة المتمثلة في الغش والتهرب الضريبي وغيره من الأفعال الأخرى غير القانونية، وكذلك مساهمة التسيير الجبائي في التحكم في الجانب الجبائي. وكذلك تسعى الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية مما يؤدي إلى زيادة كفاءة التسيير الجبائي من خلال العمل على تحسينه من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع. وتوصل هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

_ تلعب الجباية دور كبير في استمرار حياة المؤسسة وبقائها، باعتبار أن الاهتمام بالضريبة يساعد على تقليل نتائج الرقابة التي تقوم بها إدارة الضرائب لتجنب المخاطر الجبائية من خلال البحث عن الانتظام والفعالية الضريبية ومحاولة تحسين العلاقة التنظيمية بين الإدارة والمكلف، فالدراية التامة بالقوانين الجبائية يسهل مهمة التحكم في المهام الجبائية ويخفف العبئ الضريبي مما يزيد قدرة التنافسية للمؤسسة.

_ التسيير الجبائي يقوم على تمكين المؤسسة من الإيفاء بالتزاماتها الجبائية باحترام القوانين الجبائية من جهة والاستفادة من الامتيازات التي يقرها المشرع الجبائي، وبهذا نجد أن التسيير الجبائي يضع الخطر الجبائي بتقديره وحسن تسييره في معزل عن المؤسسة يجعله الهدف المنشود وهذا ما يحقق أمن جبائي، الذي يأتي لما تكون المؤسسة في وضعية قانونية تجاه الإدارة الضريبية.

❖ دراسة وادة علي

_ " أثر التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية. مذكرة ماستر 2015_2016 ".

تمثلت إشكالية الدراسة في: **"كيف يمكن للمسير في المؤسسة الاقتصادية الإستفادة من التسيير الجبائي للتقليل من المخاطر الجبائية الداخلية؟"**

ركزت الدراسة على إبراز أثر التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، لكون التسيير الجبائي إحدى الأدوات الإستباقية التي تأتي قبل المراجعة الجبائية، حيث يستعمله المسير لتقليص العبئ 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. حيث خلصت الدراسة إلى:

_ أن المؤهلات والمعارف للمسير، الإجراءات التنظيمية، تقسيم المهام، نظام المعلومات، تساهم في تدنئة المخاطر الجبائية كلما زاد حجم نشاط المؤسسة.

❖ دراسة سويلم محمد فاتح

_" دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية. مذكرة ماستر 2015_2016 ".

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية، حيث تمثلت إشكالية الدراسة في: **" مامدى مساهمة المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية؟ "**

وبهدف الإجابة على هذه الإشكالية تطرق الباحث في بحثه إلى المراجعة الجبائية والمخطر الجبائي من خلال الإلمام بجميع النقاط المهمة في هاذين المتغيرين وكذا عرض الدراسات السابقة التي تناولت نفس الموضوع أو التي لها صلة به، وللتعمق أكثر في الموضوع ولتدعيم الإجابة على الإشكالية أجريت الدراسة الميدانية والتي هي عبارة عن دراسة حالة لمؤسسة تقدم خدمات فندقية، وتوصل الباحث إلى النتائج التالية:

_ تكشف المراجعة الجبائية عن مناطق المخطر الجبائي إن وجدت.

_ ضمان إيداع التصريحات الجبائية من خلال حسن التكييف مع القوانين الجبائية.

_ تعتبر المراجعة الجبائية أداة لتسيير المؤسسة التي توضع تحت تصرف المسيرين.

_ تقييم الخطر الجبائي الناتج من جهة وعدم الانتظام الضريبي من جهة، ومن جهة أخرى سوء اختيار أو عدم توفير شروط الاستفادة من امتياز جبائي معين.

❖ دراسة سعداوي نهى

_ " دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية. مذكرة ماستر 2016_2017.

تمثلت إشكالية الدراسة في: **" ماهو الدور الذي يلعبه التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية ؟ "**

هدفت هذه الدراسة في مضمونها إلى التعرف على مختلف الخيارات الجبائية التي يمنحها المشرع الجزائري للمؤسسات وكذلك معرفة إذا كان هناك تطبيق فعلي للتسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أم لا بالإضافة إلى التعرف على أهم مواطن و مصادر الخطر الجبائي من أجل معالجتها.

حيث خلصت الباحثة في الأخير إلى النتائج التالية:

ـ كفاءة ومعارف المسير الجبائي تقلل وتحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة.

ـ وجود وظيفة جبائية داخل المؤسسة، يعمل بشكل كبير وفعال على الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة.

ـ زيادة حجم نشاط المؤسسة لا يعني بالضرورة زيادة المخاطر الجبائية، فهو راجع إلى كفاءة ومهنية المسير الجبائي وفاعلية الوظيفة الجبائية.

❖ دراسة فتحة أميرة

ـ " دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.رسالة دكتوراه 2017_2018 ".

تمثلت إشكالية الدراسة في: **" مادور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة محل الدراسة؟**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس بباتنة، حيث تعتبر المخاطر الجبائية من أهم انشغالات المؤسسات الاقتصادية لما لها من تأثير سلبي على مركزها المالي، وبالتالي يحد من قدرتها على تحقيق أهدافها.

وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية تسمح بالحصول على مؤشرات حول حجم المخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة، كما تسعى للتحقق من انتظام وفعالية التسيير الجبائي بهدف تجنيب المؤسسة الاقتصادية مخاطر جبائية يمكن أن تؤثر سلبا على وضعيتها المالية، بالإضافة إلى أهمية الاستعانة بخدمات المراجعة الجبائية لتحسين قدرة إدارة المخاطر في فهم المخاطر الجبائية وتحديدها وسيرها وبالتالي ضمان تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الجبائية.

❖ دراسة مكاوي نورة

ـ " دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي. مذكرة ماستر 2017_2018 ".

تمثلت إشكالية الدراسة في: **"إلى أي مدى تساهم المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية التي تواجه المؤسسة الاقتصادية؟**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، حيث تطرقت الباحثة إلى عرض الإطار النظري للمراجعة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية وكذلك تم التطرق إلى ماهية المخطر الجبائي و إلى الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع ، وللتعمق أكثر في هذا الموضوع أجريت الدراسة الميدانية.

من خلال هذه الدراسة توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

ـ وجود دور فعال وأثر إيجابي لأبعاد المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي.

ـ وجود علاقة إرتباطية قوية بين المراجعة الجبائية كمتغير مستقل والمخطر الجبائي كمتغير تابع.

❖ دراسة **Belbachir Abdelkader**

_ L'AUIT FISCAL IMPORTANCE ET ENJEUX CAS DE L'ALGERIE 2018.

تمثلت إشكالية الدراسة في : " **le rôle de l'audit fiscal pour minimiser les risques fiscaux dans gestion l'entreprise** " .

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائي في تقليل المخاطر الجبائية في إدارة المؤسسة، حيث تطرق الباحث في دراسته إلى ثلاثة فصول: الفصل الأول عرض فيه الباحث الإطار النظري للمراجعة الجبائية من خلال عرض تطور مفهوم المراجعة الجبائية و المفاهيم المرتبطة بالمراجعة الجبائية وحدود وأهداف المراجعة الجبائية.

أما الفصل الثاني عرض فيه الباحث إدارة المخاطر الجبائية داخل المؤسسة، حيث تطرق إلى تعريف الخطر الجبائي ومجالاته وطبيعة المخاطر الجبائية والعقوبات المتأتية من المخاطر الجبائية.

أما الفصل الثالث عرض فيه الباحث نهج وقيود المراجعة الجبائية من خلال دراسة حالة الجزائر. وتم استخلاص النتائج التالية:

_ يتم تقديم المراجعة الجبائية كوسيلة مساعدة لقرارات الإدارة.

_ تمثل المراجعة الجبائية الوسيلة المتميزة للوصول إلى التشخيص الجبائي للشركة، وبالتالي تجعل المراجعة الجبائية من الممكن إجراء توليف حول كل أو جزء من الضرائب داخل الشركة.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

المقارنة مع دراسة صالح حميداتو

أولا: أوجه التشابه

_ اعتمد في دراسته على الدراسة الميدانية في مؤسسة إنتاجية من أجل تدعيمها بشكل جيد وها ما اعتمدناه نحن في دراستنا كذلك.

_ شملت الدراسة المراجعة الجبائية والمخطر الجبائي بالتفصيل مثل دراستنا حيث حاول الباحث الإلمام بجميع الجوانب الخاصة بالمراجعة الجبائية والمخطر الجبائي.

ثانيا: أوجه الاختلاف

_ اعتمد الباحث على الاستبيان في دراسته بالإضافة إلى الدراسة الميدانية، أما في دراستنا فقد اعتمدنا على الدراسة الميدانية فقط في مؤسسة إنتاجية.

ـ تطرق في دراسته التطبيقية إلى المخطر الجبائي مباشرة أما في دراستنا فتطرقنا إلى المراجعة الجبائية لاكتشاف المخطر الجبائي.

المقارنة مع دراسة قحموش سمية

أولا: أوجه التشابه

ـ هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة الجبائية في الكشف عن الأخطاء الموجودة في التصريحات الجبائية وها ما شملته دراستنا.

ـ تمثلت دراستها في فحص التصريحات الجبائية التي تقوم بها المؤسسة وهذا ما قمنا به نحن في دراستنا كذلك.

ثانيا: أوجه الاختلاف

اقتصرت دراستها على معرفة تأثير المراجعة الجبائية على التصريحات الجبائية أما دراستنا فقد تعدت التصريحات الجبائية بل شملت جميع الوثائق المحاسبية والجبائية للمؤسسة بما فيها التصريحات الجبائية من أجل معرفة مدى تأثير المراجعة الجبائية على زيادة أو نقصان المخطر الجبائي في المؤسسة.

المقارنة مع دراسة محمد هشام ملوكة:

أولا: أوجه التشابه

ـ دراسة دور المراجعة الجبائية في تشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسة.

ـ دراسة مدى نجاعة المراجعة الجبائية في اكتشاف الأخطاء والاغفالات على مستوى التصريحات الجبائية.

ثانيا: أوجه الاختلاف

ارتكزت الدراسة على إبراز دور ووظيفة المراجعة الجبائية في إيجاد حلول للمشاكل التي يواجهها المكلفون بالضريبة أثناء قيامهم بالتصريحات الجبائية عكس دراستنا التي ارتكزت على إظهار دور المراجعة الجبائية في إبراز المخاطر الجبائية الناتجة عن عدم نجاعة وصدق التصريحات الجبائية.

المقارنة مع دراسة منير شيحاني

أولا: أوجه التشابه

سعت الدراسة إلى إبراز من ناحية بسيطة دور وفعالية المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

ثانيا: أوجه الاختلاف

بينت الدراسة تأثير المراجعة الجبائية على التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة حيث أن فعالية ونجاعة المراجعة الجبائية تجعل التسيير الجبائي كفء وفعال، أما الدراسة الحالية فقد بينت دور المراجعة الجبائية في التقليل من المخطر الجبائي.

المقارنة مع دراسة وادة علي

أولا: أوجه التشابه

ـ كلا الدراستين تناولتا كيفية تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية رغم اختلاف الأساليب المستعملة في ذلك.

ثانيا: أوجه الاختلاف

ـ ركزت الدراسة على المسير الجبائي بشكل أساسي وكذلك التسيير الجبائي ودوره في التقليل من المخاطر الجبائية التي من الممكن أن تواجه المؤسسة الاقتصادية، عكس دراستنا والتي سلطنا فيها الضوء على المراجعة الجبائية وكيفية تفعيلها بشكل جيد من أجل التقليل من المخاطر الجبائية.

المقارنة مع دراسة سويلم محمد الفاتح

أولا: أوجه التشابه

تتشابه دراسته مع دراستنا في محاولة تفسير دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وهذا من خلال عرض الإطار النظري للمراجعة الجبائية والمخطر الجبائي وكذلك تسيير المخطر الجبائي، كما دعمها بدراسة حالة في مؤسسة اقتصادية، كما قمنا نحن كذلك

ثانيا: أوجه الاختلاف

ليس هناك اختلاف كبير بين الدراستين الفرق الملاحظ هو أن دراسته تناولت التسيير الجبائي أما دراستنا فلم تتناول التسيير الجبائي.

المقارنة مع دراسة مكاوي نورة

أولا: أوجه التشابه

كلا الدراستين ركزتا على معرفة مصادر ومواطن المخطر الجبائي من أجل معالجتها وإيجاد حلول لها.؟

ثانيا: أوجه الاختلاف

ركزت الدراسة على التسيير الجبائي كمتغير مستقل وكيف يلعب دوره في الحد من المخاطر الجبائية المرتبطة بعدم التسيير الجبائي الجيد من قبل المسيرين.

المقارنة مع دراسة فتحة أميرة

أولا: أوجه التشابه

ـ المراجعة الجبائية تسمح بالحصول على مؤشرات حول حجم المخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة.

ـ الاستعانة بالمراجعة الجبائية من أجل تحسين قدرة إدارة المخاطر في فهم المخاطر الجبائية وتحديدها وسيرها.

ثانيا: أوجه الاختلاف

تناولت دراستها دور المراجعة الجبائية في تحقيق وضمان الأمن الجبائي أما دراستنا تناولت المراجعة الجبائية ودورها في تدنئة المخطر الجبائي.

المقارنة مع دراسة مكاوي نورة

أولا: أوجه التشابه

تشابهت دراستنا مع دراستها في تقسيم الجانب النظري، حيث تطرقت إلى المراجعة الجبائية والمخطر الجبائي.

ثانيا: أوجه الاختلاف

لا يوجد فرق كبير بين الدراستين الاختلاف يكمن في الجانب التطبيقي فقط، حيث أن دراستها التطبيقية كانت عبارة عن استبيان أجري في مؤسسة اقتصادية تم توزيعه على المسيرين في مصلحة المالية والمحاسبة والمراجعة أما دراستنا فقد اقتصرت على دراسة حالة مؤسسة اقتصادية وهذا بإجراء مقابلات مع المحاسب في مصلحة المالية والمحاسبة.

المقارنة مع دراسة Belbachir Abdelkader

أولا: أوجه التشابه

كلا الدراستين تناولت المراجعة الجبائية وعلاقتها بالمخطر الجبائي من خلال إظهار فعالية ودور المراجعة الجبائية في التقليل من المخطر الجبائي.

ثانيا: أوجه الاختلاف

الاختلاف يكمن في أن الدراسة التطبيقية كانت دراسة كلية حيث درس حالة الجزائر بشكل كلي أما دراستنا فقد كانت جزئية تمثلت في دراسة حالة مؤسسة اقتصادية.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حاولنا فيه الإلمام بجميع المعلومات المرتبطة والمتعلقة بالمراجعة والمراجعة الجبائية والمخطر الجبائي وهي مفاهيم مهمة للمؤسسة حيث أن المراجعة والمراجعة الجبائية لها ضرورة كبيرة في المؤسسة الاقتصادية لما لها من انعكاسات إيجابية عليها حيث أنها تجنبها من الوقوع في المشاكل وخصوصا المخطر الجبائي.

وسنحاول تدعيم هذه المعلومات بالدراسة الميدانية في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية لمؤسسة رغوة الجنوب

_ تقرت _

تمهيد

بعد عرضنا للدراسة النظرية وأخذ فكرة عن المراجعة الجبائية والمخطر الجبائي سنقوم في هذا الفصل بإسقاط هذه المعلومات على المؤسسة، وقد اخترنا مؤسسة رغوة الجنوب بتقرت من أجل إجراء الدراسة التطبيقية ومعرفة ما إذا كانت المؤسسة معرضة لمخطر جبائي أم لا.

قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: نعرض فيه منهجية الدراسة المتبعة في البحث.

المبحث الثاني: نعرض فيه النتائج ونحاول مناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

المطلب الأول: منهجية الدراسة المتبعة

يحتوي هذا المطلب على المنهجية والطريقة المتبعة في الدراسة وذلك بتحديد مجتمع الدراسة وعينة الدراسة وكذا أساليب جمع البيانات.

الفرع الأول: طرق وأساليب جمع البيانات

يمكن حصر مصادر جمع البيانات المستخدمة عند إجراء الدراسة في مصدرين هما مصدر أساسي ومصدر ثانوي.

_ **مصدر أساسي**: والمتمثل في إجراء مقابلات مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة وبعض الموظفين بالإضافة إلى استخدام أسلوب الملاحظة.

_ **مصدر ثانوي**: والمتمثل في مختلف الوثائق الخاصة بالمؤسسة بالإضافة إلى مذكرات الليسانس الماستر التي أجريت في المؤسسة.

الجدول رقم 1 : يبين المقابلات التي أجريت في المؤسسة:

البيان	عدد الأيام	عدد الساعات
مقابلة مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة	02 يوم	06 ساعات
مقابلة مع موظف في مصلحة الموارد البشرية	01 يوم	02 ساعات

الفرع الثاني :عينة الدراسة

تم إجراء هذه الدراسة في مؤسسة رغوة الجنوب وبالضبط في مصلحة المالية و المحاسبة، حيث تنقسم محاسبة المؤسسة بين محاسبين محاسب داخلي والذي يتواجد داخل المؤسسة ويعتبر من أحد موظفيها، ومحاسب خارجي لا يعمل داخل المؤسسة ولا يعتبر موظف من موظفيها .

تم الإعتماد بشكل كلي على المقابلات التي أجريت مع المحاسب الداخلي للمؤسسة.

الفرع الثالث :"أداة الدراسة

تم إتباع أداتين رئيسيتين في الدراسة وهما المقابلة و الملاحظة مع المحاسب الرئيسي في المؤسسة ، والقيام بدور المراجع الجبائي وفحص جميع الوثائق المحاسبية و الجبائية المتاحة أمامنا و مراجعتها بهدف التأكد من صحة المعلومات الموجودة في الوثائق واكتشاف الأخطاء إن وجدت.

المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل الدراسة

الفرع الأول: نشأة مؤسسة رغوة الجنوب _ تقرت _ LA MOUSSE DE SUD TOUGGOURT:

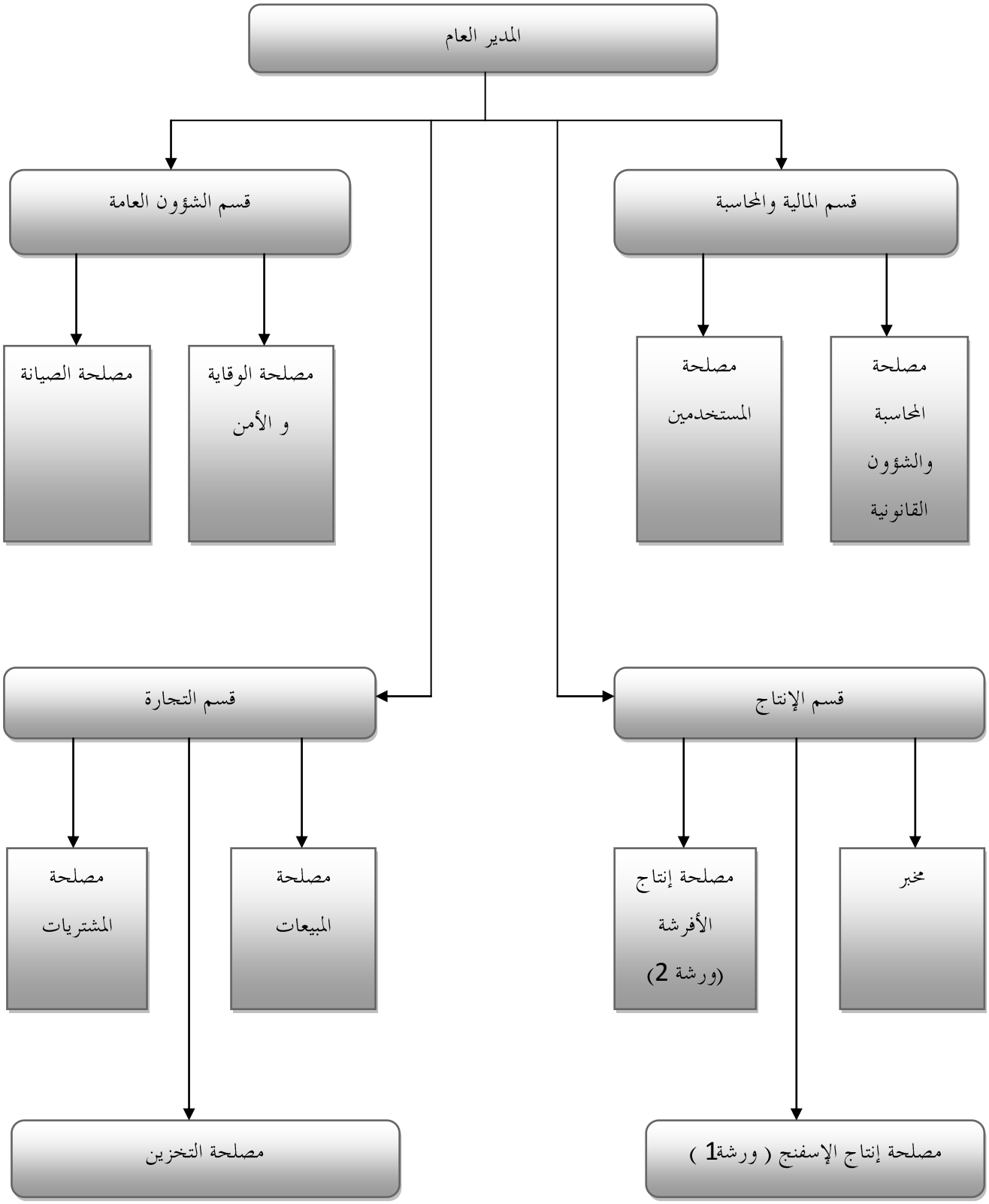
هي شركة ذات مسؤولية محدودة SARL تأسست في 01 جانفي 1984 برأسمال مقدر ب 14 مليون دج حيث كانت تعتبر الوحدة الأساسية لمجمع ريم المتكون من مؤسسة رمال بلاستيك المتخصص في إنتاج المغلفات البلاستيكية وشركة المرجان المتخصصة في إنتاج الأنابيب البلاستيكية الصحية لاكتها انفصلت عن هذا المجمع سنة2009.ضمت المؤسسة في بداية نشاطها 87 عامل والذي بقي مرشح للارتفاع ليتماشى وتطورات المؤسسة، حيث بدأت المؤسسة مسيرتها الإنتاجية في الفاتح من جانفي 1985. تقع المؤسسة بالمنطقة الاقتصادية الجديدة ص.ب 278 تقرت ولاية ورقلة.

تميزت الشركة في مجال نشاطها وهو صناعة الإسفنج وتحويله، إضافة إلى إنتاج الأفرشة بمختلف أنواعها وأحجامها، وقد عدلت الشركة نفسها من الناحية التقنية، من خلال جلب آلات متطورة وحديثة وتحسين جودة المنتج، ومن أهم الإصلاحات التي قامت بها، إصلاح 1996 و إصلاح 2013 مما ساهم في زيادة إيراداتها، حيث بلغ رقم أعمال الشركة سنة2018: 818898800.00 دج، عمت منتجاتها جميع ولايات الوطن مما جعلها تدرج نقاط بيع عديدة أشهرها الجلفة، الشلف، وتقرت.....، وأيضا الولوج إلى الأسواق الإفريقية وأهم وجهة دولة تونس، بل تطلعت إلى الأسواق العالمية الكبرى سنة 2017 و 2018 من خلال السوق الإنجليزية وهي الآن تحرص على الحصول على شهادة جودة من السوق الإنجليزية.

أما فيما يخص المنافسة فإن المنافسة تعد منافسة محتشمة بالنسبة للشركة كونها تملك إستراتيجية مثبتة للمنافسة، حيث ينظر الكثير على أن منتجها قد احتكر السوق الوطنية، إضافة إلى أن الشركة تعاني من مشكلة التقليد لمنتجاتها وعلامتها التجارية.

تضم الشركة حاليا 17 شريك برأسمال قدره 221250000.00 دج يبلغ عدد عماله 207 عامل.

الفرع الثاني:الهيكل التنظيمي لمؤسسة رغوة الجنوب _تقرت_LA MOUSSE DE SUD TOUGGOURT:



مهام الأقسام الموجودة في المؤسسة:

المدير العام: يعمل على التنسيق بين الأقسام بالإضافة إلى القيام بدور القائد، وتتمثل مهامه في التخطيط الإستراتيجي، البحث عن العلاقات الخارجية التي تخدم مصالح الشركة، المفاوضات مع أهم الزبائن والموردين ...

قسم المالية والمحاسبة: يهتم بالأمور المالية والمحاسبية للمؤسسة، وسيتم التطرق إليه فيما بعد.

قسم الإنتاج: يضم المخبر ومصلحة إنتاج الإسفنج من خلال مخرجات المخبر، ومصلحة إنتاج الأفرشة، بحيث يعمل هذا القسم على مايلي:

_ تحضير المواد الكيميائية وتركيبها وتشكيل الرغوة المناسبة.

_ تحويل الإسفنج وتشكيله وتقطيعه.

_ تغليف الإسفنج.

قسم التجارة: ويضم هذا القسم مصلحة المبيعات، المشتريات، التخزين، وتكمن مهام هذا القسم في مايلي:

_ توزيع المنتجات المصنعة، والبحث على أفضل الأسعار التي تخدم الشركة.

_ متابعة الطلبيات والتواصل مع قسم الإنتاج في ذلك.

_ الاعتناء بالمواد المنتجة في المخازن.

_ شراء الوسائل والعتاد والمواد الأولية والبحث عن أقل تكلفة.

قسم الشؤون العامة: وتضم مصلحتين وهما الوقاية والأمن ومصلحة الصيانة، أما مهام القسم فتتمثل في مايلي:

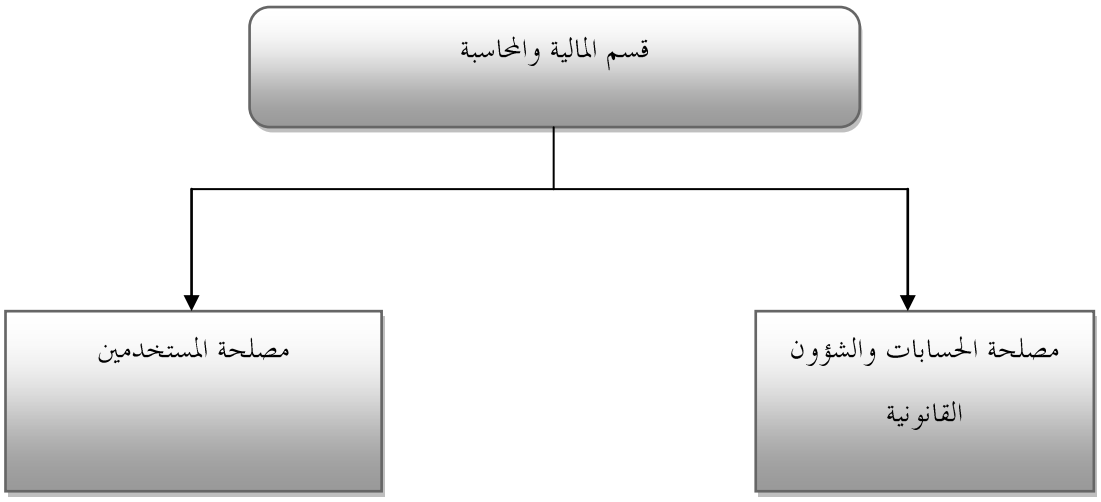
_ الحرص على تنظيم العمال المختصين بالوقاية العامة للشركة (النظافة والأمن الصناعي).

_ تسيير وتنظيم عمال الأمن.

_ مراقبة الوسائل التي تستخدمها المؤسسة في نشاطاتها المختلفة.

الفرع الثالث: تقديم المصلحة المستقبلة قسم المالية والمحاسبة.

1_ الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة:



2_ مهام مصالح قسم المالية والمحاسبة:

قسم المالية والمحاسبة هو المسؤول على التنظيم المالي والبيانات المالية الأخرى للمؤسسة، ونظرا إلى ضرورة استخدام العمال يقسم هذا القسم إلى مصلحتين:

مصلحة تهتم بتنظيم الوضعية المالية للمؤسسة من خلال مصلحة الحسابات والجانب القانوني لها، ومصلحة تهتم بتنظيم الجانب المالي الخاص بعمال المؤسسة من خلال مصلحة المستخدمين.

- **مصلحة الحسابات والشؤون القانونية:** ومن مهام هذه المصلحة مايلي:

_ مراقبة وتتبع كل ما يتعلق بالقانون الذي له علاقة بالشركة من تسوية وضعيتها القانونية وغيرها.

_ مسك الحسابات وتسويتها.

_ مراجعة الخزينة وحساب النقديات والبنك البريد.

_ موفقة النظام المحاسبي المالي الجديدSCF.

_ تتبع الجوانب الجبائية وتسوية التزاماتها مثل التصريحات الجبائية.

_ مراقبة مخطط التمويل.

_ تسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها في دفتر اليومية وإعداد القوائم المالية.

- **مصلحة المستخدمين:** ومن أهم مهامها مايلي:

_ تنظيم ومراقبة كشوف الأجور الخاصة بالعمال.

_ تسيير كل ما يتعلق بالعمال من ناحية التوظيف وتقسيم المهام.

المطلب الثالث: مراجعة الوثائق المحاسبية الموجودة في المؤسسة

عند استلامنا للوثائق المحاسبية للمؤسسة و المتمثلة في الميزانية وجدول حساب النتائج للسنوات الثلاثة2017،2016، 2018 قمنا بعملية الفحص والمقارنة بين السنوات الثلاث من اجل التوصل الى النتائج .

الفرع الأول: مراجعة البنود الجبائية الموجودة في جدول الميزانية

من خلال الملاحق رقم (01) (02).

تم تحليل جدول ميزانية مؤسسة رغوة الجنوب للسنوات 2016 و 2017 و2018 ، وذالك من خلال مراجعة بعض العناصر المتعلقة بالجانب الجبائي ، تم ملاحظة مايلي :

أ –**جانب الأصول** : انظر الملحق رقم (01)

– **الضرائب وما شابهها** : نلاحظ من خلال الملحق رقم (01) أن الضرائب وما شابهها قدرت ب 9522667.00 دج في سنة 2016 وفي سنة 2017 بلغت 8872298.00 دج ، حيث أنها سجلت نسبة انخفاض قدرت ب 6.83%، أما في سنة 2018 فقد قدرت ب 5430700.37 دج بنسبة فارق تقدر ب 38.79% عن سنة 2017.

ومن هنا نلاحظ أن المؤسسة سجلت انخفاض في سنة 2017 و 2018 مقارنة بسنة 2016 وهذا بسبب التذبذب في المخزونات.

– **الإهتلاكات** : طريقة حساب الإهتلاك المتبعة في المؤسسة هي طريقة الإهتلاك الخطي (الثابت) بمعدل مسموح به قانونيا .

على مدار السنوات الثلاثة سجلت المؤسسة زيادة في قيمة الإهتلاكات ففي سنة2016 قدرت الإهتلاكات بقيمة 235877755.06 دج وفي سنة 2017 قدرت ب 254255771.39 دج بنسبة زيادة تقدر ب 7.79%، بينما في سنة 2018 فقد قدرت الإهتلاكات ب 276622284.95 دج، أي بنسبة 8.80%.

ونفسر هذه الزيادة في الإهتلاك كون المؤسسة تسجل في كل سنة انخفاض في قيمة الاستثمارات على مدار عمرها الإنتاجي هذا من جهة ومن جهة أخرى الإهتلاك المتراكم للاستثمارات يزيد من جهة أخرى.

– **الخزينة**: نلاحظ أنها سجلت انخفاض على مدار السنوات الثلاثة ويعود سبب هذا الإنخفاظ إلى الخسائر التي تكبدتها المؤسسة بالإضافة إلى زيادة نسبة المدينون الاخرون.

ب_ جانب الخصوم: أنظر الملحق رقم (02).

_ **الضرائب**: نلاحظ انخفاض الضرائب في جانب الخصوم في سنة 2017 مقارنة بسنة 2016 حيث كانت في سنة 2017: 5929917.47 دج أما في سنة 2016 قدرت ب 8958161.58دج بفارق يقدر ب 3028244.11دج أي بنسبة 51.06%،ويعود السبب في هذا الانخفاض في النتيجة الصافية.

أما في سنة 2018 فنلاحظ ارتفاع في قيمة الضرائب، حيث أنها قدرت ب9161782.14دج مقارنة بسنة 2017 بفارق يقدر ب 3231864.67 دج ويرجع هذا الاختلاف إلى الزيادة في النتيجة الصافية.

الفرع الثاني: مراجعة البنود الجبائية الموجودة في جدول حساب النتائج

من خلال الملحق رقم (02).

_ **نتيجة الدورة قبل الضرائب المستحقة**: كانت نتيجة الدورة لسنة 2016 تقدر ب 35271484.56 دج وقد شهدت انخفاض في سنة 2017 حيث قدرت ب 17611910.02 دج بفارق بلغ 14959574.54 دج، أما في سنة 2018 فقد ارتفعت النتيجة إلى 11941147.60 دج ليكون الفارق 2329237.58دج.

_ **الضرائب المستحقة**: نلاحظ أنها كانت منخفضة على مدار السنوات الثلاثة وهذا بسبب التغير في حجم المبيعات بالمؤسسة.

الفرع الثالث: الجانب التطبيقي للمراجعة الجبائية والمخطر الجبائي

من خلال إجراءنا للدراسة الميدانية في مؤسسة رغوة الجنوب تقرت اتضح لنا أن المؤسسة لا تقوم بمراجعة جبائية ولا تمتلك مصلحة خاصة تقوم بالمراجعة الجبائية داخل المؤسسة إلا أنها تعتمد على المراجعة الخارجية التي يقوم بها محافظ الحسابات الخارجي أو من قبل الرقابة الجبائية التي تكون من طرف إدارة الضرائب وهذا من أجل التأكد من صحة الوثائق المحاسبية والجبائية الخاصة بالمؤسسة والتي تضعها في وضعية جبائية جيدة بعيدة عن أي مخطر جبائي يمكن أن يهددها حيث تخضع المؤسسة حسب نظام الربح الحقيقي إلى الضرائب والرسوم التالية:

_ الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.

_ الضريبة على أرباح الشركات IBS.

_ الرسم على القيمة المضافة TVA.

_ الرسم على النشاط المهني TAP.

أولا: الجانب التطبيقي للرسم على القيمة المضافة

بالنسبة لرسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال فإن المؤسسة وحسب قانون المالية لسنة 2017 تخضع إلى معدلين: 19% المعدل العادي ، 09% المعدل المخفض من المبيعات المحققة في الشهر وهنا يقوم المراجع بالتنسيق مع مصلحة الفوترة والتموين لمراجعة الفواتير والتحقق منها مقارنة برقم الأعمال المصرح به في G50.

يتم تسديد ضريبة الرسم على القيمة المضافة المحدد في G50 لمصلحة الضرائب بمدينة تقرت ولاية ورقلة لأن الرقم الجبائي للمؤسسة تابع لمصلحة الضرائب بتقرت ولاية ورقلة.

بعد تسديد الرسم على القيمة المضافة وجب التأكد من:

_ صحة التسجيلات المحاسبية وخلوها من الخطأ.

_ توفر الوثائق الثبوتية والشروط الشكلية وذلك من خلال فحص اليوميات المساعدة والفواتير.

التأكد من التصريح الموجود في G50:

لم نقم بحساب الرسم على القيمة المضافة لجميع سنوات الدراسة نظرا لتحفظ المحاسب على المعلومات الخاصة بالمؤسسة وعليه فسنقوم بحساب الرسم على القيمة المضافة لسنة 2018 فقط من أجل التأكد:

الجدول رقم (02) : تكلفة الرسم على القيمة المضافة لسنة 2018

البيان	2018
رقم الأعمال	58.511.368 دج
المعدل	%19
الرسم على القيمة المضافة	111.171.60 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

وها يعني أنها خالية من الأخطاء الحسابية يتبقى لنا مدة إيداع التصريح فمن خلال المقابلة التي قمنا بها مع المحاسب تبين لنا المؤسسة تقوم بتقديم التصريح في الوقت المحدد وبإنظباط وبدون أي تأخير وهذا مايجعلها بعيدة عن أي مخطر جبائي.

مراجعة التصريح الخاص بالرسم على القيمة المضافة:

في هذه الحالة يجب على المراجع التأكد من قيام المؤسسة بالتصريحات الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة قبل اليوم20 من الشهر الموالي الذي تمت فيه العملية والمبالغ المصرح بها بالإضافة إلى:

_ مراجعة رقم التعريف الجبائي.

_ الشهر أو الثلاثي الذي يتعلق به.

_ إسم وعنوان الشخص الخاضع للرسم.

ثانيا: الجانب التطبيقي للرسم على النشاط المهني

تخضع المؤسسة ل 01%كرسم على النشاط المهني الذي تقوم به من عملية إنتاج وبيع الإسفنج.

على المراجع عند مراجعته لجانب الرسم على النشاط المهني التحقق من العناصر التالية:

_ صحة التسجيلات المحاسبية الخاصة بهذا الرسم.

_ توفر الوثائق الثبوتية والفواتير.

_ إيداع التصريح من قبل المؤسسة في الوقت المحدد.

_تسديد مستحقات الرسم على النشاط المهني في البلدية التي يتبع لها نشاط المؤسسة وهي بلدية تقرت.

_ التأكد من رقم الأعمال المحقق من خلال الفواتير.

_ التأكد من عدم استغلال المؤسسة لأي تخفيض خاص بالرسم على النشاط المهني إذا كانت لا تخضع لتخفيض.

التأكد من تصريح G50 الخاص بالرسم على النشاط المهني:

الجدول (03): تكلفة الرسم على النشاط المهني

البيان	2018
رقم الأعمال	58.511.368 دج
المعدل	%01
الرسم على النشاط المهني	585.114 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

ومنه نلاحظ أن النتيجة خالية من أي خطأ حسابي أما بالنسبة لمدة إيداع التصريح فإن المؤسسة ملتزمة بالتصريحات الجبائية في وقتها المحدد ودون تأخر وبصفة منتظمة.

ثالثا: الجانب التطبيقي للضريبة على الدخل الإجمالي

تخضع المؤسسة للضريبة على الدخل الإجمالي وهنا يقوم المحاسب بالتواصل مع مصلحة الموارد البشرية من أجل مراجعة الوثائق الخاصة بالأجور والتأكد من الإحترام والاستعمال الصحيح لسلم الأجور الخاص بالمؤسسة وبعد ذلك يقوم بالتصريح بمبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي في G50.

لم نتمكن من الحصول على الوثائق الكافية الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي من أجل التأكد من العملية الحسابية ومقارنتها مع ماهو مصرح به في G50 إلا أن المحاسب أكد لنا صحة العملية وأنها تخلو من أي خطأ في الحساب، أما بخصوص تقديم التصريح لدى مصلحة الضرائب فإن المؤسسة ملتزمة بإيداع التصريح في وقته المحدد وهذا مايجعلها في وضعية جبائية جيدة وخالية من أي مخطر جبائي.

رابعا: الجانب التطبيقي للضريبة على أرباح الشركات

تخضع المؤسسة لضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19% وهذا لكونها مؤسسة إنتاجية حيث تفرض هذه الضريبة على الأرباح التي تحققها المؤسسة من عملياتها الإنتاجية.

في سنة 2018 لم تسدد المؤسسة مبلغ الضريبة على أرباح الشركات وذلك لكون الضريبة تسدد على أقساط مسبقة قبل معرفة مبلغ الضريبة المستحق فعلا، وهنا المؤسسة وجدت نفسها أنها قد سددت أقساط في سنوات2016 و2017 بزيادة مما جعلها تكتشف في سنة 2018 أن مجموع الفوائض من تلك الأقساط يغطي مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لسنة2018 مما أدى بالمؤسسة إلى عدم دفع مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحق لسنة2018.

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

بعد دراستنا لموضوع دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي في مؤسسة رغوة الجنوب _ تقرت _ فقد استخلصنا عدة نتائج من هذه الدراسة.

المطلب الأول: النتائج المستخلصة من الدراسة

من خلال فحصنا للوثائق المحاسبية والجبائية للمؤسسة والتي كانت كالآتي:

_ الميزانية المحاسبية للسنوات 2016_ 2017_ 2018.

_ جدول حساب النتائج للسنوات 2016_ 2017_ 2018.

_ وثيقة G50 للجانب المتعلق بالرسم على النشاط المهني TAP.

_ وثيقة G50 للجانب المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات IBS.

_ وثيقة G50 للجانب المتعلق بالرسم على القيمة المضافة TVA.

_ وثيقة G50 للجانب المتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG.

وبعد اطلاعنا على الوثائق وإجراء الدراسة الميدانية لاحظنا أنها متطابقة تماما وهذا مايؤدي بنا إلى استخلاص النتائج التالية:

_ عمليات التصريح بالضرائب تتم في الوقت و الآجال المحددة لها.

_ لا توجد عملية مراجعة جبائية داخل المؤسسة.

_ من خلال عملية المراجعة التي قمنا بها اتضح لنا أنها لم تتعرض لأي مخطر جبائي خلال السنوات الثلاثة المعنية بالدراسة.

_ التصريحات الجبائية خالية من الأخطاء من جميع النواحي (الشكل والمضمون).

– عملية التسديد لمختلف الضرائب والرسوم تتم في الآجال المحددة.

المطلب الثاني:مناقشة النتائج المستخلصة من الدراسة

بعد عرضنا لمختلف النتائج المستخلصة التطبيقية لمؤسسة رغوة الجنوب لإنتاج وبيع الإسفنج _تقرت _ للسنوات2016_ 2017_ 2018 سنتطرق في هذا المطلب إلى مناقشة هذه النتائج المتحصل عليها.

- عمليات التصريح بالضرائب تتم في الوقت والآجال المحددة لها حيث أن المؤسسة تلتزم وبشكل كبير بإيداع تصريحاتها قبل ال20 يوم من الشهر الموالي الذي يتم فيه إيداع التصريح.
- المؤسسة لا تتعرض لأي مخطر جبائي خلال السنوات التي قمنا بدراستها وهذا راجع إلى التزامها بالتشريعات الجبائية وعدم استغلالها للطرق غير المشروعة للتقليل من الضريبة مثل الغش والتهرب الضريبي.
- التصريحات الجبائية خالية من الأخطاء من ناحية الشكل حيث أن جميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة كرقم السجل التجاري، الرقم الجبائي، المادة الضريبية، العنوان التجاري، والاسم والشهر المعني بالتصريح، أما من ناحية المضمون فتكون من حيث المعدلات المفروضة، طريقة الحساب و الأرقام.
- تلتزم المؤسسة بتسديد المستحقات الضريبية المفروضة عليها في الوقت والمكان المحدد دون تأخر وهذا لتجنب أي غرامات إضافية كغرامة التأخر في التسديد.
- المؤسسة لا تقوم بعملية المراجعة الجبائية وليس لديها مصلحة مختصة بالمراجعة، حيث أنها تعتمد على محافظ الحسابات في مراجعة قوائمها المالية بالإضافة إلى المراجعة التي تقوم بها مصلحة الضر

خلاصة الفصل

حاولنا في هذا الفصل معالجة موضوع دراستنا المتمثل في معرفة دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي وهذا من خلال فحص الوثائق المحاسبية للمؤسسة وكذلك وثيقة G50 الجبائية لمعرفة ما إذا كانت المؤسسة تعرضت لمخطر جبائي أم لا.

وبعد الفحص وجدنا أن المؤسسة لم تتعرض لأي مخطر جبائي خلال السنوات التي قمنا بدراستها وذلك ناتج إلى احترامها للقوانين والتشريعات الجبائية والالتزام بها بالرغم من أنها لا تقوم بمراجعة جبائية داخلية.

الخاتمـــــة

الخاتمة

من خلال دراستنا والتي تطرقنا فيها إلى تحديد دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية تمثلت في دراسة حالة مؤسسة رغوة الجنوب تقرت الواقعة في المنطقة الصناعية بتقرت.

حيث قمنا بالإطلاع على الوثائق والمستندات المحاسبية والجبائية للفترات2016_ 2017_ 2018 وقد قمنا بلعب دور المراجع الجبائي للمؤسسة كونها لا تمتلك مراجع جبائي داخلي بإستثناء محافظ الحسابات الذي هو خارجي عن المؤسسة والذي يقوم بمراجعة المستندات المحاسبية والجبائية لها من أجل التأكد من سلامة هذه الوثائق وخلوها من أي أخطاء يمكن أن تكبد المؤسسة خسائر ليست في صالحها.

وبعد إجرائنا لهذه الدراسة نستطيع الإجابة على الفرضيات التي اعتمدنا عليها مسبقا لحل إشكالية الدراسة وهي كما يلي:

- تتمثل المراجعة الجبائية في فحص وتقييم للوضعية الجبائية للمؤسسة وما مدى التزامها بالتشريعات والقوانين الجبائية المعمول بها وهي فرضية صحيحة ومؤكدة.
- تكمن أهمية المراجعة الجبائية في حماية المؤسسة من المشاكل التي من المحتمل أن تقع فيها وهذا من خلال النتائج المتحصل عليها من هذه العملية وهي صحيحة حيث أن نتائج المراجعة الجبائية تستعملها المؤسسة من أجل تدارك الأخطاء وتفاديها إن وجدت.
- يتمثل المخطر الجبائي الذي يمكن أن يهدد المؤسسة في تحمل أعباء إضافية يمكن أن تؤدي بها إلى الوقوع في قضايا جبائية وهي فرضية صحيحة حيث أن الإخلال بالقوانين والتشريعات الجبائية يعرض المؤسسة إلى خطر الوقوع في مشاكل يمكن أن تؤدي إلى إفلاسها وتصفيتها.
- يكمن دور المراجعة الجبائية في اكتشاف وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن توقع المؤسسة في مخاطر جبائية وهي صحيحة حيث أن مخرجات المراجعة الجبائية هي بداية للمسير في عملية التسيير الجيد.

نتائج الدراسة

- تساعد المراجعة الجبائية في تشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسة مما يساعدها في اكتشاف الأخطاء والوقوف عليها.
- تساهم المراجعة الجبائية في فحص المستندات والوثائق المحاسبية والجبائية للمؤسسة ما يؤدي إلى تجنيبها مخاطر جبائية محتملة أو فعلية.
- هدف المراجعة الجبائية هو تحقيق الأمن والفعالية الجبائية للمؤسسة.
- يعتبر المخطر الجبائي بمثابة تهديد للمؤسسة الاقتصادية ولتجنبه يجب عليها القيام بمراجعة جبائية سليمة من أجل تفادي هذا التهديد.

توصيات الدراسة

بعد اطلاعنا على المؤسسة وإجراء الدراسة الميدانية فيها نقوم بوضع التوصيات التالية للمؤسسة:

ـ ضرورة إنشاء مصلحة مستقلة في المؤسسة تهم بعملية المراجعة داخل المؤسسة.

ـ القيام بعملية المراجعة الجبائية من قبل شخص داخلي كفء في المؤسسة ويمتلك الخبرة الكافية من أجل نجاح العملية التسييرية بشكل جيد وتجنب تكاليف إضافية.

آفاق الدراسة

بعدما توصلنا للنتائج المرجوة من هذه الدراسة وتقديمنا للتوصيات نقف على بعض الأسئلة والتي يمكن أن تكون كعناوين لإشكاليات نقترح البحث عليها في الفترات اللاحقة وهي:

ـ مامدى تأثير المراجعة الجبائية على التسيير الجبائي للمؤسسة؟

ـ كيف تساهم مخرجات المراجعة الجبائية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟

ـ مامدى تأثير المخاطر الجبائية على التسيير الجبائي للمؤسسة؟

قائمة المراجع والمصادر

أولا: المراجع باللغة العربية:

الكتب:

_ ألفين أرينز و جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر الديسطي، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.

_ حاتم محمد الشيشني، **أساسيات المراجعة مدخل معاصر**، المكتبة العصرية للنشر، مصر، 2007.

_ كمال عبد السلام علي و د. خالد المعتصم، **أصول المراجعة**، 2003.

_ محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

_ وليم توماس وأمرسون هناي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة د. أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1989.

البحوث الجامعية:

_ بن حمدو إكرام، سلاوي رفيدة، **دور المراجعة الجبائية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماستر، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017_2018.

_ حميداتو صالح، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011_2012.

_ سعداوي نهى، **دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016_2017.

_ سليم عثمانية، لعفيفي، **دور المراجعة في تخفيض المخاطر الجبائية**، مذكرة ماستر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2015_2016.

_ سويلم محمد فاتح، **دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015_2016.

_ فتحة أميرة، **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية**، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017_2018.

_ قحموش سمية، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011_2012.

_ محمد هشام ملوكة، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، الوادي، 2013_2014.

_ منير شيحاني، **تفعيل المراجعة الجبائية كآلية لتحسين التسيير الجبائي (دراسة ميدانية)** مذكرة ماستر، جامعة الوادي، الوادي، 2013_2014.

_ نورة مكاوي، **دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي** مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017_2018.

المقالات الجامعية:

_ فتحة أميرة، **دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية** مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير و العلوم التجارية، بسكرة، العدد 17، 2017.

_ قحموش سمية، **المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، العدد السادس، ديسمبر 2016.

_ مقدم خالد، ضيف الله محمد الهادي، زرقون عمر الفاروق، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة وجباية والسنة الثانية ماستر محاسبة وجباية معمقة (ل.م.د)، **التسيير والمراجعة الجبائية**، جامعة قاصدي مرباح،ورقلة، 2018_2019.

الملتقيات:

_ بساس أحمد ورنان مختار، أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة، الملتقى**الوطني الرابع حول " تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات "**، جامعة عمار ثليجي الأغواط 20_21 نوفمبر 2013.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

_ BENAZZOU LOTFI, AUDIT FISCAL POUR UNE SERENITE FISCALE ASSUREE FACE AUX RISQUES FISCAUX DE LA PME MAROCANE . TAX AUDIT FOR SERNITY TAX RISKS FACING ASSURED OF MOROCCAN SMES, **Revue D'Organisation,** Universite Ibn To fail, N°2, Juin2016**.**

_ Suzanne Landry, **La gestion du risque fiscal: une pratique de saine gouvernance**, HEC MONTREAL, 09 décembre 2011.

الملاحق

الملحق 01: الميزانية المحاسبية لسنة **2016** و **2017**جانب الأصول

SARL LA MOUSSE DU SUD
ZONE D'ACTIVITE TOUGGOURT
N° D'IDENTIFICATION:098530130012740

EDITION_DU:19/03/2020 10:27
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2018			2017
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporellesX					
Immobilisations corporelles					
Terrains		1 528 365,00		1 528 365,00	1 528 365,00
Bâtiments		33 210 886,74	33 210 886,74		2 240 439,01
Autres immobilisations corporelles		409 417 057,04	243 411 398,21	166 005 658,83	182 931 573,68
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 764 308,00		1 764 308,00	1 764 308,00
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**445 920 616,78**	**276 622 284,95**	**169 298 331,83**	**188 464 685,69**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		634 688 015,86		634 688 015,86	295 761 160,59
Créances et emplois assimilés					
Clients		50 797 920,83		50 797 920,83	135 038 090,50
Autres débiteurs		6 116 408,14		6 116 408,14	8 956 588,33
Impôts et assimilés		5 430 700,37		5 430 700,37	8 872 298,00
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		32 661 527,95		32 661 527,95	55 511 955,38
TOTAL ACTIF COURANT		**729 694 573,15**		**729 694 573,15**	**504 140 092,80**
TOTAL GENERAL ACTIF		**1 175 615 189,93**	**276 622 284,95**	**898 992 904,98**	**692 604 778,49**

تابع للملحق **01**: جانب الخصوم

SARL LA MOUSSE DU SUD
ZONE D'ACTIVITE TOUGGOURT
N° D'IDENTIFICATION:098530130012740

EDITION_DU:19/03/2020 10:25
EXERCICE 01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		221 250 000,00	221 250 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		13 755 275,95	12 332 030,00
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		14 170 312,39	28 464 919,56
Autres capitaux propores - Report à nouveau		51 162 755,92	53 777 827,27
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**300 338 344,26**	**315 824 776,83**
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		58 704 200,28	224 834 261,04
Impôts		5 929 917,47	9 914 683,20
Autres dettes		56 232 238,37	62 379 032,55
Trésorerie passif		271 400 078,11	378 556 101,01
TOTAL III		**392 266 434,23**	**675 684 077,80**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**692 604 778,49**	**991 508 854,63**

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

الملحق 02: جدول حساب النتائج لسنة **2016** و **2017**

SARL LA MOUSSE DU SUD
ZONE D'ACTIVITE TOUGGOURT
N° D'IDENTIFICATION:098530130012740

EDITION_DU:19/03/2020 10:25
EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
Ventes et produits annexes		768 005 152,01	890 289 923,11
Variation stocks produits finis et en cours		25 850 000,00	-18 000 000,00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**793 855 152,01**	**872 289 923,11**
Achats consommés		-621 344 297,85	-691 158 211,57
Services extérieurs et autres consommations		-12 420 015,00	-16 894 368,08
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-633 764 312,85**	**-708 052 579,65**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**160 090 839,16**	**164 237 343,46**
Charges de personnel		-91 497 406,99	-90 720 033,62
Impôts, taxes et versements assimilés		-10 032 700,39	-12 306 421,92
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**58 560 731,78**	**61 210 887,92**
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles		-5 000,00	-29 616,05
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-18 378 016,33	-18 967 038,03
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**40 177 715,45**	**42 214 233,84**
Produits financiers		6 378 788,94	7 577 919,65
Charges financières		-28 944 594,37	-14 520 668,93
VI-RESULTAT FINANCIER		**-22 565 805,43**	**-6 942 749,28**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**17 611 910,02**	**35 271 484,56**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-3 441 597,63	-6 806 565,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**800 233 940,95**	**879 867 842,76**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-786 063 628,56**	**-851 402 923,20**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**14 170 312,39**	**28 464 919,56**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**14 170 312,39**	**28 464 919,56**

الملحق03: الميزانية المحاسبية لسنة 2017 و 2018

SARL LA MOUSSE DU SUD
ZONE D'ACTIVITE TOUGGOURT
N° D'IDENTIFICATION:098530130012740

EDITION_DU:19/03/2020 10:27
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2018			2017
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporellesX					
Immobilisations corporelles					
Terrains		1 528 365,00		1 528 365,00	1 528 365,00
Bâtiments		33 210 886,74	33 210 886,74		2 240 439,01
Autres immobilisations corporelles		409 417 057,04	243 411 398,21	166 005 658,83	182 931 573,68
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 764 308,00		1 764 308,00	1 764 308,00
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**445 920 616,78**	**276 622 284,95**	**169 298 331,83**	**188 464 685,69**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		634 688 015,86		634 688 015,86	295 761 160,59
Créances et emplois assimilés					
Clients		50 797 920,83		50 797 920,83	135 038 090,50
Autres débiteurs		6 116 408,14		6 116 408,14	8 956 588,33
Impôts et assimilés		5 430 700,37		5 430 700,37	8 872 298,00
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		32 661 527,95		32 661 527,95	55 511 955,38
TOTAL ACTIF COURANT		**729 694 573,15**		**729 694 573,15**	**504 140 092,80**
TOTAL GENERAL ACTIF		**1 175 615 189,93**	**276 622 284,95**	**898 992 904,98**	**692 604 778,49**

تابع للملحق **03**: الميزانية المحاسبية لسنتي **2017** و **2018** جانب الخصوم

SARL LA MOUSSE DU SUD
ZONE D'ACTIVITE TOUGGOURT
N° D'IDENTIFICATION:098530130012740

EDITION_DU:19/03/2020 10:27
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		221 250 000,00	221 250 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		14 463 791,56	13 755 275,95
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		16 141 528,17	14 170 312,39
Autres capitaux propores - Report à nouveau		64 624 552,70	51 162 755,92
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**316 479 872,43**	**300 338 344,26**
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		291 383 491,87	58 704 200,28
Impôts		9 161 782,14	5 929 917,47
Autres dettes		53 492 516,33	56 232 238,37
Trésorerie passif		228 466 725,54	271 400 078,11
TOTAL III		**582 504 515,88**	**392 266 434,23**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**898 984 388,31**	**692 604 778,49**

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

الملحق 04: جدول حساب النتائج لسنتي **2017** و **2018**

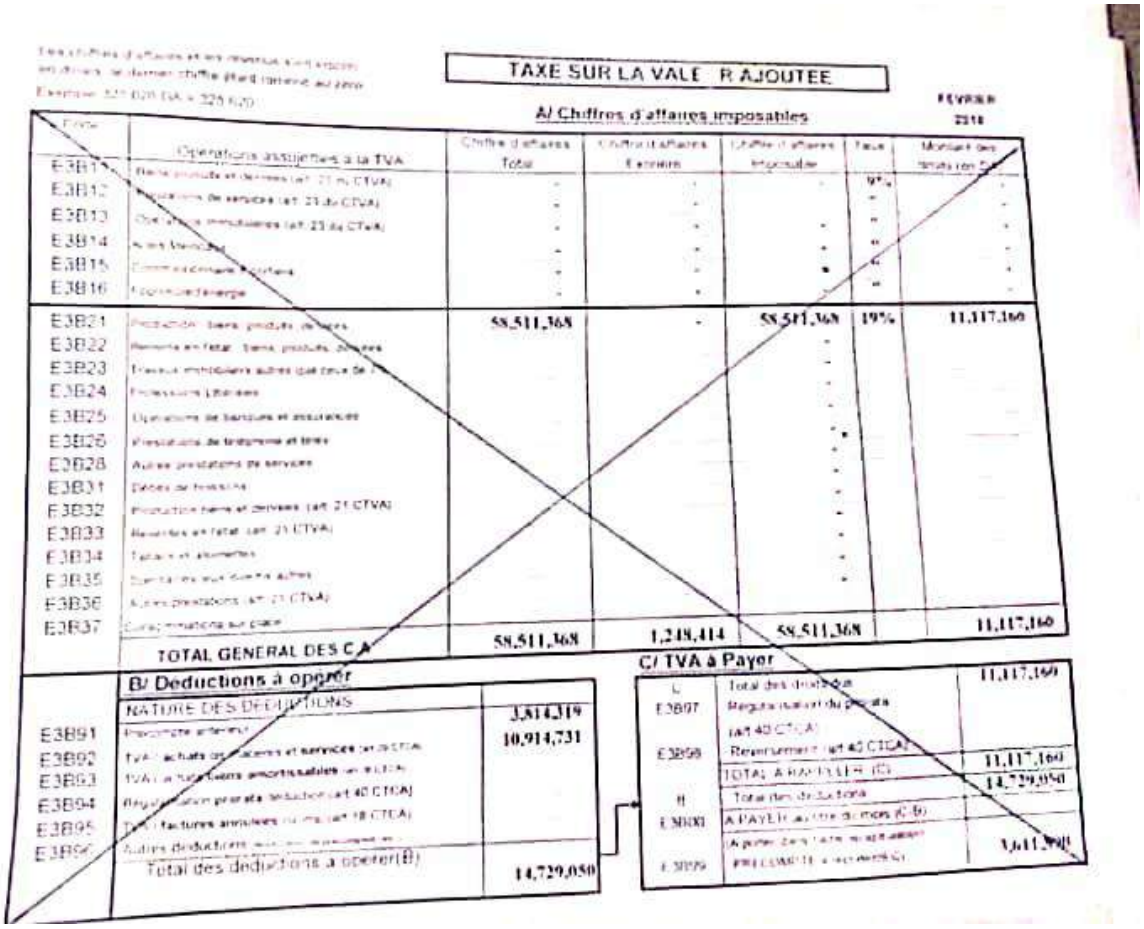
SARL LA MOUSSE DU SUD
ZONE D'ACTIVITE TOUGGOURT
N° D'IDENTIFICATION:098530130012740

EDITION_DU:19/03/2020 10:27
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes		831 679 700,34	768 005 152,01
Variation stocks produits finis et en cours		-12 780 900,00	25 850 000,00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**818 898 800,34**	**793 855 152,01**
Achats consommés		-648 365 611,75	-621 344 297,85
Services extérieurs et autres consommations		-11 237 814,76	-12 420 015,00
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-659 603 426,51**	**-633 764 312,85**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**159 295 373,83**	**160 090 839,16**
Charges de personnel		-75 091 392,45	-91 497 406,99
Impôts, taxes et versements assimilés		-9 054 869,63	-10 032 700,39
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**75 149 111,75**	**58 560 731,78**
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles		-56 850,00	-5 000,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-22 375 030,23	-18 378 016,33
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**52 717 231,52**	**40 177 715,45**
Produits financiers		2 685,61	6 378 788,94
Charges financières		-32 778 769,53	-28 944 594,37
VI-RESULTAT FINANCIER		**-32 776 083,92**	**-22 565 805,43**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**19 941 147,60**	**17 611 910,02**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-3 799 619,43	-3 441 597,63
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**818 901 485,95**	**800 233 940,95**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-802 759 957,78**	**-786 063 628,56**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**16 141 528,17**	**14 170 312,39**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**16 141 528,17**	**14 170 312,39**

الملحق رقم 05: يوضح التصريح بالرسم على القيمة المضافة لشهر فيفري **2018**



TAXE SUR LA VALE R AJOUTEE

A/ Chiffres d'affaires imposables

Code	Opérations assujetties à la TVA	Chiffre d'affaires Total	Chiffre d'affaires Exonérés	Chiffre d'affaires Imposables	Taux	Montant des taxes
E3B11		-	-	-	9%	-
E3B12		-	-	-	"	-
E3B13		-	-	-	"	-
E3B14		-	-	-	"	-
E3B15		-	-	-	"	-
E3B16		-	-	-	"	-
E3B21		58,511,368	-	58,511,368	19%	11,117,160
E3B22				-		
E3B23				-		
E3B24				-		
E3B25				-		
E3B26				-		
E3B28				-		
E3B31				-		
E3B32				-		
E3B33				-		
E3B34				-		
E3B35				-		
E3B36				-		
E3B37				-		
	TOTAL GENERAL DES C.A	58,511,368	1,218,414	58,511,368		11,117,160

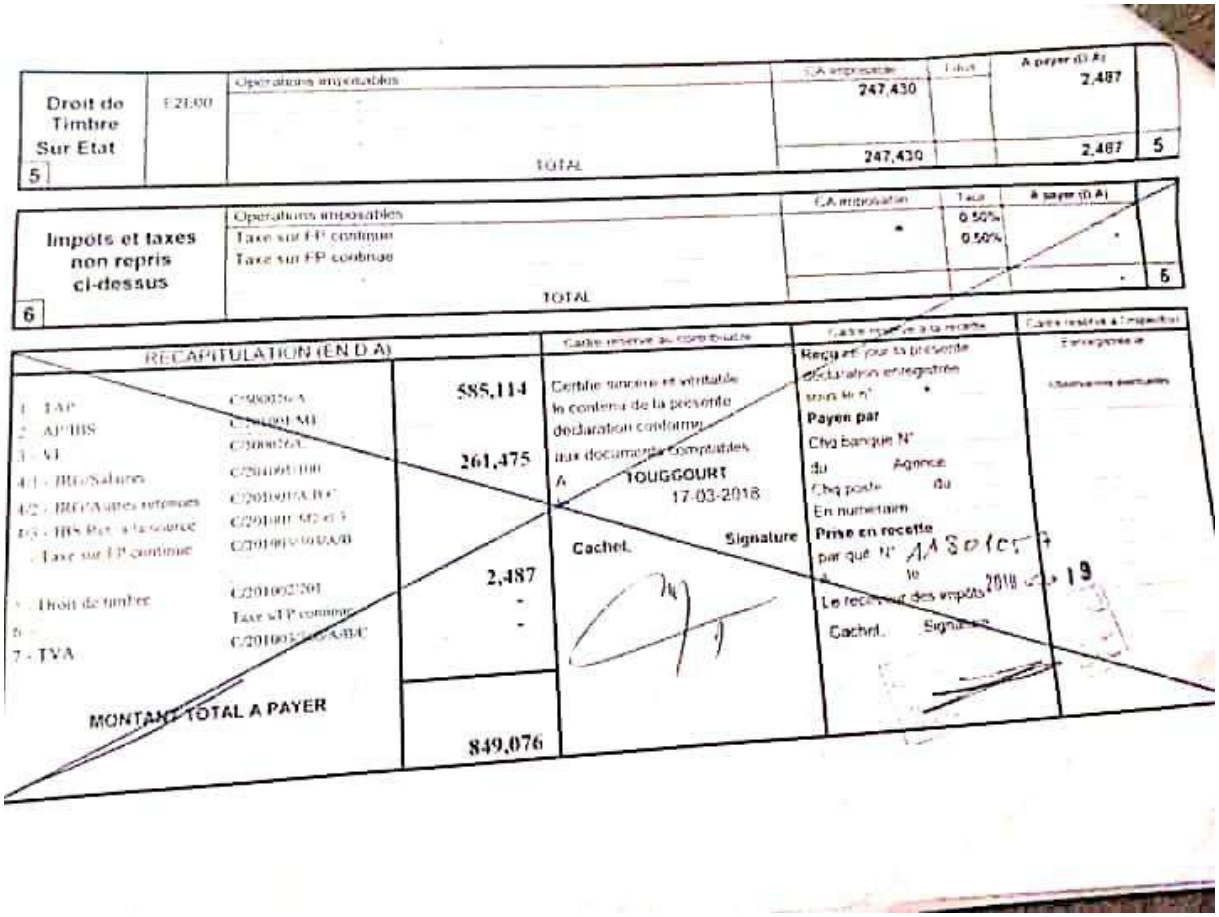
B/ Deductions à opérer

	NATURE DES DEDUCTIONS	
E3B91		3,814,319
E3B92		10,914,731
E3B93		
E3B94		
E3B95		
E3B96		
	Total des déductions à opérer(B)	14,729,050

C/ TVA à Payer

C	Total des [illegible]	11,117,160
E3B97	Régularisation du prorata (art 40 CTCA)	
E3B98	Remboursement (art 40 CTCA)	
	TOTAL A PAYER (C)	11,117,160
		14,729,050
H	Total des déductions	
E3B00	A PAYER (C-D)	
E3B99	[illegible]	3,611,890

الملحق رقم 06: تجميع الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة لشهر فيفري 2018



Droit de Timbre Sur Etat 5	T2E00	Operations imposables	CA imposable 247,430	Taux	A payer (D.A) 2,487
		TOTAL	247,430		2,487 5

Impôts et taxes non repris ci-dessus 6		Operations imposables	CA imposable	Taux	A payer (D.A)
		Taxe sur FP continue	-	0.50%	-
		Taxe sur FP combiné		0.50%	
		TOTAL			- 6

RECAPITULATION (EN D.A)

1 - TAP	C980026A	585,114
2 - AP/IBS	C980040M	
3 - VF	C980026A	261,475
4.1 - IRG/Salaires	C2010001100	
4.2 - IRG/Autres revenus	C2010001A/B/C	
4.3 - IBS Par. à la source	C2010001 M2 et 3	
- Taxe sur FP continue	C2010015 00A/B	
- Droit de timbre	C2010002201	2,487
-	Taxe sFP combiné	-
7 - TVA	C2010015 00A/B/C	-
MONTANT TOTAL A PAYER		849,076

Cadre réservé au contribuable

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

A TOUGGOURT

17-03-2018

Cachet Signature

Cadre réservé à la recette

Reçu et pour la présente déclaration enregistrée sous le n° *

Payer par

Chq banque N°

du Agence

Chq poste du

En numéraire

Prise en recette

par quittance N° AA 8015 F

le 19

Le receveur des impôts 2018

Cachet Signature

الفهرس

الفهرس

الإهداء..... I

الشكر..... II

الملخص..... III

قائمة المحتويات..... IV

قائمة الجداول..... V

قائمة الأشكال..... VI

قائمة الملاحق..... VII

قائمة الاختصارات والرموز..... VIII

المقدمة.....أ_ه

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمراجعة الجبائية والمخطر الجبائي

تمهيد.....2

المبحث الأول :الإطار النظري للمراجعة الجبائية والمخطر الجبائي.....3

المطلب الأول :ماهية عملية المراجعة.....3

الفرع الأول :تعريف المراجعة.....3

الفرع الثاني :أنواع المراجعة.....4

الفرع الثالث :معايير المراجعة 7

الفرع الرابع :طلاق ومنهجية المراجعة 8

المطلب الثاني :ماهية المراجعة الجبائية 12

الفرع الأول :تعريف المراجعة الجبائية وأنواعها 12

الفرع الثاني :أنواع ومبادئ المراجعة الجبائية.....13

الفرع الثالث :خطوات المراجعة الجبائية 15

الفرع الرابع :مفاهيم مرتبطة بالمراجعة الجبائية 17
الفرع الخامس :علاقة المراجعة الجبائية بالأنواع الأخرى للمراجعة..... 18
المطلب الثالث :المخطر الجبائي..... 19
الفرع الأول :تعريف المخطر الجبائي 19
الفرع الثاني :مصادر المخطر الجبائي 20
الفرع الثالث :أنواع المخاطر الجبائية 21
الفرع الرابع :تسيير الخطر الجبائي 24
المبحث الثاني : الدراسات السابقة..... 26
المطلب الأول :عرض وقراءة الدراسات السابقة..... 26
المطلب الثاني :مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة..... 31
خلاصة الفصل 35

الفصل الثاني :الدراسة الميدانية لمؤسسة رغوة الجنوب_تقرت_

تمهيد..... 37
المبحث الأول :الطريقة والأدوات..... 38
المطلب الأول :منهجية الدراسة المتبعة 38
الفرع الأول :طرق وأساليب جمع البيانات..... 38
الفرع الثاني :عينة الدراسة 39
الفرع الثالث : أداة الدراسة..... 39
المطلب الثاني :تقديم المؤسسة محل الدراسة..... 39
الفرع الأول :نشأة المؤسسة رغوة الجنوب _تقرت_..... 39

الفرع الثاني :الهيكل التنظيمي للمؤسسة رغوة الجنوب _تقرت_.....40
الفرع الثالث :تقديم المصلحة المستقبلة قسم المالية والمحاسبة 42
المطلب الثالث :مراجعة الوثائق المحاسبية الموجودة في المؤسسة.....43
الفرع الأول :مراجعة البنود الجبائية الموجودة في جدول الميزانية 43
الفرع الثاني :مراجعة البنود الجبائية الموجودة في جدول حساب النتائج.....44
الفرع الثالث :الجانب التطبيقي للمراجعة الجبائية والمخطر الجبائي.....44
المبحث الثاني :النتائج والمناقشة.....47
المطلب الأول :النتائج المستخلصة من الدراسة.....47.
المطلب الثاني: مناقشة النتائج المستخلصة من الدراسة.....48
خلاصة الفصل.....49
الخاتمة 50
قائمة المراجع والمصادر.....53
الملاحق.....56
الفهرس.....65