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

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

دور التكامل بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي في الحد من الخطر الجبائي
دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار 2017-2018

من إعداد الطلبة:

- رحموني نور الهدى
- خواطرية أيمن

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 12 /06/ 2022

أمام اللجنة المكونة من السادة:

- د/ محمد هلة، أستاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (رئيسا).
- د/ محمد الأمين شربي، أستاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (مشرفا ومقررا).
- د/فؤاد صديقي، أستاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (مناقشا).

السنة الجامعية: 2021 – 2022

الإهداء

إلى من اثروني على أنفسهم ولداي الكريمين حفظهما الله ورعاهما

إلى من هم سندي وقوتي في الحياة أخوتي الأعزاء وفقهم الله لما يرضيه

الشكر والتقدير

بعون من الله تعالى وبتوفيق منه عز وجل، فقد تم إنجاز هذا الجهد المتواضع الذي أمل منه أن يكون إضافة قيمة لمسيرة العلم والمعرفة، ولذلك لا يسعني إلا أن أتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير لكل من قدم لي يد العون والمساندة في إنجاز هذا البحث .

كما يطيب لي أن اتقدم بالشكر والتقدير للذي ساعدني في إنجاز الدراسة الميدانية الياس بوشوشة مسؤول في مصلحة الجباية بمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار والمحاسب عصام خالدي وأستاذي المشرف شربي محمد الأمين .

وفي الأخير فإنه يحضرني مقولة الخليفة عمر بن عبد العزيز رضي الله عنه:" إن استطعت فكن عالما، فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع فاحبهم (العلماء)، فإن لم تستطع فلا تبغضهم ".

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى أهمية التكامل بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي للحد من المخاطر الجبائية، وبإعتبار أن الجباية أصبحت من أهم إنشغالات المؤسسات الإقتصادية، الأمر الذي أصبح يشكل تهديدا على المؤسسات في حال عدم تمكنها من تسيير عملياتها الجبائية على أحسن وجه، إذ من المتوقع أن يستفيد من هذه الدراسة المؤسسات الاقتصادية التابعة للقطاع العام والخاص على حد سواء من خلال التعرف على كيفية تطبيق المراجعة الجبائية ودورها في تحسين تسيير الجبائية بالمؤسسة لتجنب المخاطر الجباية، ولتوصل الى هاته النتائج تم إستخدام المنهج الوصفي، وقد تمت دراسة الميدانية في المؤسسة الوطنية للأشغال في الابار –حاسي مسعود – ، توصلنا في الاخير للأثر الإيجابي للمراجعة وتسيير الجبائي ومالهم من قدرة على إكتشاف الأخطاء والعمل على تصحيحه وتجنب الغرامات و بتالي تقليل من التكاليف وتحقيق هدف هذه الدراسة وهو للانتقال من مؤسسة تدفع ضرائب إلى مؤسسة تدفع الضرائب اللازمة.

الكلمات المفتاحية: مراجعة جبائية، تسيير جبائي، خطر جبائي، مخاطر جبائية، تكاليف جبائية.

Summary :

This study aimed to clarify the extent of the importance of tax auditing and tax management and the services provided by the integration between them to the economic institution that make it safe from tax risks, given that collection has become one of the most important concerns of economic institutions, which became a trouble to institutions in the event that they are unable to manage its tax operations are in the best way, as it is expected that, the following groups will benefit from this study, the economic institutions of the public and private sectors alike, by identifying how to apply the task auditing and its role in improving the tax management of the institution to avoid tax risks, and the results of this study and recommendations contribute to the enrichment of this thesis.

This was chosen according to a field study at the National Corporation for works in Wells-E N T P- Hassi Messaoud. To move from an institution that pays taxes to an institutuion that pays the necessary taxes.

Key words : Tax auditing, Tax management,Tax risk, Tax costs.

قائمة المحتويات

الاهداء	**III**
الشكر و العرفان	**IV**
الملخص	**V**
قائمة المحتويات	**VI**
قائمة الجداول	**VIII**
قائمة الاشكال	**IX**
قائمة الملاحق	**X**
قائمة المختصرات	**XI**
المقدمة العامة	أ
الفصل الاول: الاطار النظري	1
تمهيد	2
المبحث الاول: المراجعة الجبائية.	3
المبحث الثاني: التسيير الجبائي.	10
المبحث الثالث: الخطر الجبائي.	24
المبحث الرابع: دراسات سابقة.	34
خلاصة الفصل	39
الفصل الثاني :الاطار التطبيقي	40
تمهيد	41
المبحث الاول: الطريقة والادوات المستخدمة	42
المبحث الثاني: المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي في المؤسسة.	48
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات و النتائج المدروسة.	64
خلاصة الفصل	66

خاتمة	67
قائمة المراجع	70
الملاحق	74
الفهرس	81

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	صفحة
1-1	أهداف كل من المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية	7
2-1	معدلات ضريبة الدخل	18
3-1	عقوبات النقص والغش في الوعاء	33
4-1	مقارنة بين الدراسات السابقة	37
1-2	تقييم مؤهلات المسير الجبائي في مؤسسة	48
2-2	تقييم التسيير الجبائي وفعاليته في مؤسسة لتجنب الخطر الجبائي	49
3-2	تشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسة	50
4-2	جدول يوضح تطورات رقم الاعمال خلال فترة (2017-2018)	53
5-2	جدول يوضح تطورات رقم الاعمال المفصل لسنة 2017	54
6-2	جدول يوضح تطورات الرسم على النشاط المهني خلال فترة (2017-2018)	55
7-2	جدول يوضح تطورات الرسم على النشاط المهني خلال سنة 2017 لشهر جانفي	56
8-2	جدول يوضح تطورات الرسم على النشاط المهني خلال سنة 2017 لشهر جانفي المحقق في كل ولاية	57
9-2	جدول يوضح عمل المسير الجبائي في مؤسسة L'ENTPخلال سنة 2017 لشهر جانفي .	58
10-2	يوضح تطورات الرسم على القيمة المضافة خلال فترة (2017-2018)	59
11-2	جدول يوضح الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب والاجور تطورات خلال فترة (2017-2018)	60
12-2	جدول يوضح تطورات الضريبة على ارباح الشركات خلال فترة (2017-2018)	62

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	دور المراجعة الجبائية الداخلية.	5
2-1	دور المراجعة الجبائية الخارجية.	6
3-1	اختلاف بين النظرة الفرنكوفونية والانجلوسكسونية لمفهوم التسيير الجبائي	13
1-2	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية.	44
2-2	كيف تتم عملية المراجعة في المؤسسة لفاتورة	52
3-2	محنى يوضح تطورات رقم الاعمال خلال الفترة (2017-2018)	53
4-2	محنى يوضح تطورات الرسم على النشاط المهني خلال الفترة (2017-2018)	56
5-2	محنى يوضح تطورات الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة (2017-2018	59
6-2	دائرة نسبية توضح تطورات الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب والاجور (2017-2018)	61

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	طلب بدفع 2020	74
02	فاتورة 2020	75
03	شهادة اعفاء من الرسم على القيمة المضافة	76
04	برنامج **ERP**	77
05	دفتر الكبير يوضح الرسم على القيمة المضافة	78
06	دفتر الكبير يوضح الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب والاجور تطورات خلال فترة (**2017-2018**)	79

قائمة الرموز والاختصارات

الرمز/الاختصار	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية
ATIC	الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة	Association technique pour organiser des bureaux d'audit et de consultation
ENTP	المؤسسة الوطنية للأشغال في الابار	L'entreprise nationale des travaux au puits
SPA	شركة ذات اسهم	Société par action
SPG	الشركة العامة البترولية	Société pétrolière générale
DGE	مديرية كبريات المؤسسات	Direction des grandes entreprises
TAP	الرسم على النشاط المهني	Taxe sur activités professionnelles
TVA	الرسم على القيمة المضافة	Taxe sur la valeur ajoutée
IRG	الضريبة على الدخل الاجمالي	Impôt sur le revenu brut
IBS	الضريبة على ارباح الشركات	Impôt sur les bénéfices des sociétés
DT	حق الطابع	Droit de timbre
TP	ضريبة على التلوث	Taxe sur la pollution
DFC	مديرية المالية و المحاسبة	Direction finance et comptabilité

المقدمة

توطئة :

إن التغير في المنشآت الاقتصادية وحجم اعمالها نتيجة للانفتاح الاقتصادي بين الدول، استدعى هذه المنشآت أن تقدم تقارير مالية سنوية تحتوي على نشاطها خلال الفترة المالية .

وللاستفادة من هاته التقارير يجب ان يقوم شخص مختص لتحقق منها، لذلك يتم مراجعة هذه القوائم من قبل مراجع حسابات، فالمراجعة تؤدي دورا هاما في تحقيق تقدم ونمو كل الوحدات الاقتصادية.

وبما أن المؤسسة مجبرة بالتقيد بالشروط التي بحددها التشريع الجبائي فهي تتبع خطوات التسيير الجبائي، نظرا لتغييرات المستمرة التي تمس مختلف التشريعات والتنظيمات الجبائية لعدم الوقوع في الخطر والتأكد من مدى احترام هاته التشريعات والاستفادة من الامتيازات الجبائية.

الإشكالية :

كيف يمكن لتكامل بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي في الحد من الخطر الجبائي بالمؤسسة؟

على اساس هذه الاشكالية يمكننا طرح الاسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى تطبيق المراجعة الجبائية في المؤسسة ؟
- كيف تؤثر كفاءة المسير الجبائي على التسيير الجبائي في المؤسسة ؟
- كيف ينعكس القيام بمراجعة جبائية على أداء التسيير الجبائي بمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار؟

– الفرضيات:

لمعالجة اشكالية البحث يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- تطبق المراجعة الجبائية اختياريا في المؤسسات الاقتصادية.
- التسيير الجبائي في المؤسسة يتطلب المعرفة الجبائية لدى المسير الجبائي.
- مؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار تقوم بتسيير عملياتها الجبائية بكفاءة وفعالية.

مبرر اختيار الموضوع :

الاسباب الموضوعية :

- للانتقال من مؤسسة تدفع ضرائب إلى مؤسسة تدفع الضرائب اللازمة وهذا لتكامل وظيفتي المراجعة و تسيير الجبائي .
- التقليل من المخاطر الجبائية في المؤسسة .

الاسباب الذاتية :

- رغبة الطلبة في دراسة هذا الموضوع لتوسيع معارفهم في مجال المراجعة الجباية و القدرة على العمل بالمراجعة و الجباية في أن واحد.

أهداف الدراسة:

- تسليط الضوء على أهمية تطبيق المراجعة الجبائية .
- إبراز مدى مساهمة تكامل المراجعة الجبائية وتسيير الجبائية بمؤسسة الإقتصادية بغرض تجنيبها مخاطر جبائية .
- توضيح مدى إنعكاس هذا التكامل على تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية .

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في تناولها لموضوع المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي وما تقدمه للمؤسسة الاقتصادية من خدمات تجعلها في مأمن من المخاطر الجبائية، باعتبار أن الجباية أصبحت من أهم انشغالات المؤسسات الاقتصادية وخاصة بعد انهيار أسعار البترول وتوجه الدولة نحو الجباية العادية لتعويض الخسارة التي الحقت بالخزينة العمومية، الأمر الذي أصبح يشكل تهديدا على المؤسسات في حال عدم تمكنها من تسيير عملياتها الجبائية على أحسن وجه، وما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج وتوصيات تسهم في إثراء هذا الموضوع، إذ من المتوقع أن يستفيد من هذه الدراسة الفئات التالية المؤسسات الاقتصادية التابعة للقطاع العام والخاص على حد سواء من خلال التعرف على أهمية تطبيق المراجعة الجبائية ودورها في تحسين تسيير الجبائية بالمؤسسة لتجنب المخاطر الجباية.

حدود الدراسة:

أ. **الحدود المكانية:** تم اختيار المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار –حاسي مسعود – لكونها المؤسسة الوحيدة التي قدمت لنا معلومات التي نحتاجها في دراستنا.

ب. **الحدود الزمانية:** الحدود الزمنية لدراستنا الحالية ما بين سنة 2017 و2018 اخترنا السنتين لأن المؤسسة لم تود ان تقدم أكثر من سنتين وأن تكون الوثائق قديمة نوعما لحساسية موضوع الدراسة وما يتطلب من تدقيق في الوثائق الخاصة بها، كما أن في سنة 2017 كانت هناك بعض التعديلات في بعض الضرائب.

منهج الدراسة و الادوات المستخدمة:

للإجابة على الاشكالية المطروحة تم اعتماد المنهج الوصفي، الذي يفيد في التعرف على الحقائق وتجميع المعلومات.

صعوبات الدراسة:

صعوبة الحصول على المعلومات والوثائق والتصريحات من قبل الموظفين بسبب السر المهني.

القيام بثلاث تربصات في مؤسسات وطنية لعدم قبول المؤسسات إعطائنا وثائق .

تقسيمات البحث:

للوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة، تم تقسيم بحثنا إلى فصلين، تمثل الفصل الأول في الجانب النظري من البحث و الجانب التطبيقي خصص في الفصل الثاني، حيث كانت الخطة على النحو التالي:

تم تقسيم الفصل الأول الى أربع مباحث، يتعلق المبحث الأول إلى ماهية المراجعة الجبائية وأنواعها وعلاقتها بالمراجعات الأخرى، المبحث الثاني تناولنا التسيير الجبائي وحدوده أهدافه واستراتيجياته، وفي المبحث الثالث تعريف الخطر الجبائي ومصادره، المبحث الرابع الدارسات السابقة، والفصل الثاني إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول عبارة عن الطريقة والأدوات المستخدمة في لبحث وتعريف بالمؤسسة محل الدراسة، المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى المراجعة الجبائية و التسيير الجبائي في المؤسسة، المبحث الثالث تم فيه مناقشة النتائج والفرضيات.

الفصل الأول

الإطار النظري

تمهيد:

تعمل المؤسسة على رفع من إراداتها وتخفيض عبئها الجبائي لتحقيق أكبر ربح وتعزيز مكانتها السوقية وبهذا تحقيق أهدافها المسطرة وتقليص المخاطر المتعددة أهمها الجبائية فهي تتميز بالمرونة واستمرارية التغير، سنتطرق في هذا الفصل للجانب النظري للدراسة المتمثل في تعرف على متغيرات دراستنا المراجعة الجيائية، فالمراجعة الجبائية أحد العناصر الهامة في المؤسسة الاقتصادية فهي إجراء رقابي يمكننا من كشف الخطء الجبائي، وتفادي المخاطر الجبائية ويمكننا أيضا التحقق من أن فعلية التسيير الجبائي لكي لا تؤثر سلبا على وضعيتها المالية وبذلك يحد من قدرتها على تحقيق أهدافها، وكذلك تعريف الخطر الجبائي ومن خلالهم قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث وهي كتالي:

المبحث الاول: المراجعة الجبائية.

المبحث الثاني: التسيير الجبائي.

المبحث الثالث: الخطر الجبائي.

المبحث الرابع: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: المراجعة الجبائية

تعتبر الجباية من أهم عمليات المؤسسة والتي يجب أن يتم السيطرة عليها ومراقبتها لتحقيق كفاءة عالية بالمؤسسة، المراجعة الجبائية عبارة عن قطعة محركة في إعداد تشخيص جبائي المؤسسة، يسمح لها بكشف نقاط الضعف والقوة وهذا بهدف تصحيح الأول واستغلال الأمثل ومواصلة العمل بالثانية وتعتبر المراجعة الجبائية كمهمة تناسب اهتمامات المؤسسات الاقتصادية وذلك لأسباب التالية:[1]

- ✓ كثافة الروابط بين المحاسبة و الجباية.
- ✓ أهمية وتعقد مسائل الضريبة.
- ✓ التكاليف المالية المرفقة لعدم الامتثال للأحكام التشريعية .

المطلب الأول: ماهية المراجعة الجبائية

وقد جاء في طيات هذا المطلب تعريف المراجعة ومبادئها، ثم أنواعها وعلاقتها بالمراجعات الاخرى.

الفرع الأول: تعريف المراجعة الجبائية

عرفت مختلف المكاتب ومجالس المراجعة "بأن المراجعة الجبائية هي الجانب الجبائي لمهمة المراجعة المحاسبية،[2] فهي عملية خاصة تسمح بتحديد حجم المخاطر الجبائية التي تتحملها المؤسسة كما تعمل على تقييم الية التسيير الجبائي للمؤسسة"،[3]وعرفة الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (**ATIC**) "تسمح المراجعة الجبائية بإبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للمؤسسة وطريقة توظيفها، فالجباية هي موضوع المراجعة داخل المؤسسة"،[4]وحسب البروفسور م.كولين (**M.P.Colin**) فقد عرفها كتالي:" المراجعة الجبائية هي عملية مراقبة لمد احترام المؤسسة للقوانين والقواعد الجبائية المطبقة لديها".[5]

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف المراجعة على أنها:"المراجعة الجبائية عبارة عن فحص انتقادي موجه لتحقق من أن نشاط المؤسسة معبر عنه بصدق في حسابات المؤسسة السنوية مع مراعاة القواعد والمبادئ الضريبية، ويمكن أن نعتبرها كعملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الادلة والبراهين، التي تساعد المراجع الجبائي في تحقق من إبداء رأيه الفني والمحايد عن صحة وعدالة القرارات الضريبية المقدمة من المكلفين سواء أشخاص أو مؤسسات، بهدف التأكد من صدقها ومدى تمثيلها الصحيح و الحقيقي لسجلات المكلف وتماشيها مع متطلبات التشريع الضريبي الوطني وأية قوانين ضرائبية أخرى لها علاقة بالتشريعات الضريبية ".

---

[1]Mokhtar Mohamed Aboussalam : Audit Fiscal de la société NIGERIENNE des télécommunications-SONITELSA, Diplôme d'études supérieures spécialisées en Audit et Contrôle de Gestion, centre africain d'études supérieures en gestion, 2013, P : 42.

[2]لطيفة بوذن ، المراجعة الجبائية و التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماجستير ، أم لبواقي ، الجزائر ، سنة **2008** ،ص**13**.

[3]Mohamed Ben Hadj Saad: L'audit Fiscal dans les PME, proposition d'une démarche pour l'expert-comptable, faculté des sciences économiques et de gestion, université de Sfax, 2008, P : 12.

[4]ATIC, l'audit : Naissance d'une fonction, étude réalisée par le cabinet ATIC auprès de 50 responsables d'audit interne, Paris 1985.

[5]P.Colin, La vérification fiscale, édition Economisa, Paris 1985, P:38.

الفرع الثاني : مبادئ المراجعة الجبائية .

المراجعة الجبائية هي مفهوم جديد مقارنة مع أنواع الأخرى للمراجعة وهي تعتمد على المبادئ التالية :

1. **المؤسسة مطمئنة من الناحية الجبائية:** المراجعة الجبائية تجعل المؤسسة في استعداد لمواجهة أي خطر ناتج عن عملية الرقابة الجبائية .
2. **المراجعة الجبائية مهمة مصوبة:** العوائق التي تواجه المؤسسة في الامتثال للأحكام الجبائية متزايدة مع الوقت، وهذا ينعكس مباشرة على السياسة التسيير والمالية للمؤسسة فالمراجعة الجبائية تساهم في التقليل من هذه العوائق إلى حدها الأدنى.
3. **المراجعة الجبائية وسيلة لتدنية 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 بتسيير الأحسن لجبايتها وقياس الخطر الجبائي .

الفرع الثالث: أنواع المراجعة الجبائية

1. **المراجعة الجبائية الداخلية:**

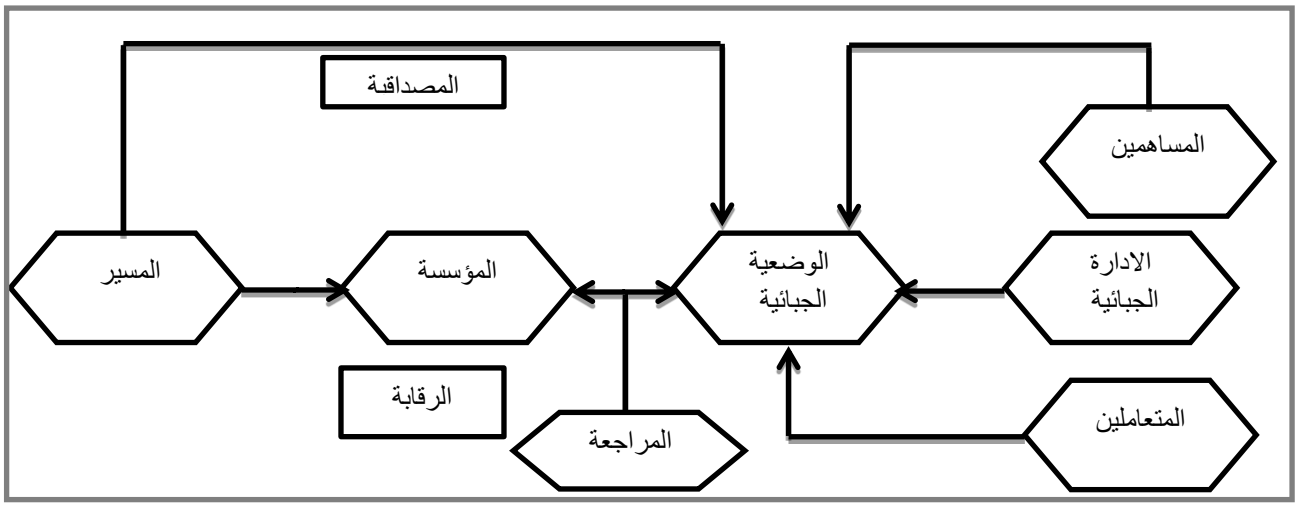
هي عملية يقوم بتنفيذها شخص من داخل المؤسسة أي موظف تابع لإدارة المؤسسة وهو اختبار تقني دقيق وبناء من طرف شخص كفئ ومستقل، لإبداء رأيه بكل شفافية ووضوح حول نوعية ومصداقية المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمؤسسة وفقا للقواعد القانونية والإجراءات المعمول بها، لذلك فإن نطاق المراجعة الداخلية تشمل دراسة وتقييم كفاءة وواقع نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ونوعية العمل في تنفيذ المسؤوليات التي قام بفحصها.[1]

وكذلك عرفها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي على أنها: "وظيفة التقييم المستقلة، التي يتم استحداثها داخل المنظمات الاقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الاقتصادية والمالية والادارية بها، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسب من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك".[2]

وبتالي يمكن استخلاص تعريف المراجعة الداخلية هي مهمة يقوم بها موظفين من داخل المؤسسة ، بكل موضوعية وشفافية ويتمتع بكفاءة وقدرة معرفية العلمية و العملية في مجال الجباية ، وهذا لإبداء رأيه حول مصداقية المعلومات المرتبطة بالوضعية الجبائية للمؤسسة ومدى التزامها بالقواعد القانونية و الإجراءات الجبائية .

[1] بوعلام ولهي ، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ،جامعة الجزائر ، 2004، ص9.
[2] إبراهيم طه عبد الوهاب ،المراجعة النظرية و الممارسات المهنية ، الطبعة الأولى ، قسم المحاسبة كلية التجارة ،جامعة المنصورة ،مصر ،2004 ، ص 275.

الشكل (1-1) : دور المراجعة الجبائية الداخلية.[1]



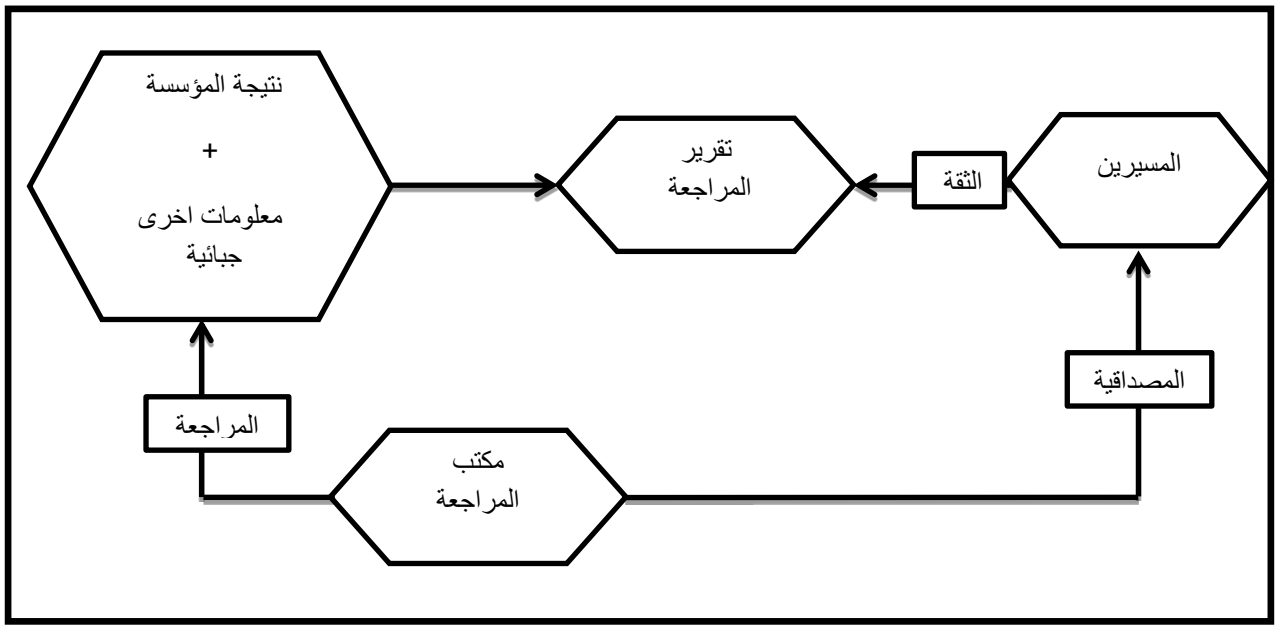
من خلال الشكل أعلاه يتضح اهتمام كل من المساهمين والادارة الجبائية بالإضافة إلى المتعاملين بالوضعية الجبائية للمؤسسة، حيث يلجأ هؤلاء إلى المراجعة للقيام بعمليات المراجعة الجبائية للبيانات والمعلومات الجبائية التي تخص المؤسسة والتي يعتمد عليها المسيرون في إتخاذ القرار.

2. المراجعة الجبائية الخارجية:

تمارس المراجعة الخارجية من طرف شخص مستقل عن المؤسسة وهي مهمة متقطعة أو وقتية تأتي أحيانا لتكملة المراجعة الداخلية، كما تعرف المراجعة الخارجية على أنها عملية تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، وذلك لتحقق من أن السجلات المحاسبية دقيقة وكاملة وشاملة، كما يتم تنفيذ عملية المراجعة الخارجية من أجل تأكيد نتائج المراجعة الداخلية، أو التحقق من كون الممارسات المحاسبية دقيقة وقانونية.

[1] **المصدر**: لقبشي فيروز، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة، دراسة حالة، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، **2011**، ص**52**.

الشكل (1-2): دور المراجعة الجبائية الخارجية.[1]



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

المطلب الثاني: علاقة المراجعة الجبائية بالمرجعات الاخرى والانتقادات الموجهة إليها

في هذا المطلب سنوضح العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعات الأخرى.

الفرع الأول: علاقة المراجعة الجبائية بالمرجعات الاخرى

هناك عدة علاقات نذكر منها ما يلي:

1. العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية:

هذان النوعان من المراجعة متشابهان جدا من حيث منهج المراجع، حيث يتطلب الامر معرفة عامة لأنظمة المعلومات داخل المؤسسة، حيث أن في كلتا المراجعتين يبدا التقييم من خلال نظرة عامة على المراجعة الداخلية.

[1] **المصدر**: لقبشي فيروز، دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة، دراسة حالة، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، **2011**، ص53.

فالأعمال المتعلقة بالمراجعة المحاسبية تأخذ بعين الاعتبار الجوانب الجبائية، وهذا الاعتبار يؤكد إلى حد كبير الروابط الضيقة بين المحاسبة والجباية.

والجدول التالي يبين أهداف كل من المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية:

جدول (1-1): جدول يوضح أهداف كل من المراجعة الجبائية و المراجعة المحاسبية.[1]

أهداف المراجعة الجبائية	أهداف المراجعة المحاسبية
❖ **تقترح المراجعة الجبائية تشخيصا للفعالية القانونية حيث تكون المؤسسة بحاجة متزايدة لها.** ❖ **تفرض المراجعة الجبائية :** - **فرضية تقديم الميزانية بصورة سليمة .** - **يوفر ملخص لجميع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة.** ❖ **تنجز المراجعة الجبائية بمراعات الخصائص التالية:** - **الانتظام** - **الفعالية** ❖ **المراجعة الجبائية تتمركز في إطار تعاقدي بدون المطالبة بإثبات للحسابات.** ❖ **المراجعة الجبائية تستجيب ل:** - **الملاءمة و القانونية.**	❖ المراجعة المحاسبية: إثبات للحسابات + إبداء الرأي + إعداد التقرير. تنجز المراجعة المحاسبية بمراعات الخصائص التالية: - الانتظام. - المصداقية. - صورة واضحة. ❖ المراجعة المحاسبية تدخل في الإطار القانوني لمحافظ الحسابات الذي ينتهي بإثبات قانوني للحسابات. ❖ خلال مهمة المراجعة المحاسبية يكون هناك التزام لأي مسؤولية من طرف المراجع ،فالمؤسسة تستخرج النقائص وتعمل على تحسينها. ❖ نتائج المراجعة تأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية (الأخطار التي تمس وضعية المؤسسة من ناحية القوام المالية).

[1] بوعلام ولهي ، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ،جامعة الجزائر ، 2004، ص14

- **الخطر الجبائي.** ❖ **إن استنتاجات المراجعة الجبائية تمثل نتيجة لشواغل تنتهي بملاءمة جبائية.**	

2. العلاقة بين المراجعة الجبائية و المراجعة الداخلية:

المراجعة الجبائية هي مهمة تتحدد من المراجعة الداخلية، المراجع الداخلي يستطيع في حالات محدودة ان يدون اراءه في شكل ملاحظات حول النظام الجبائي، ليستدل بها المراجع الجبائي.

3. العلاقة بين المراجعة الجبائية و المراجعة الخارجية:

إن المراجعة الجبائية الحقيقية هي المطبقة في الغالب من طرف المراجع الخارجي، حيث يبدأ بالتحليل ليصل إلى اقتراح حلول و استراتيجيات، فالمراجع الجبائية يتبنى تقنيات قريبة من تلك المطبقة من طرف الادارة الجبائية، وبالتالي يستطيع التركيز على تحليل الخطر الجبائي.

4. العلاقة بين المراجعة الجبائية و التسيير الجبائي:

المراجعة الجبائية تسمح بتحديد التزامات المؤسسة الجبائية، كما تقوم بتوضيح استراتيجياتها الجبائية ، وذلك لجعل التسيير الجبائي اكثر فعالية مما يؤدي إلى تدنية التكاليف الجبائية، فالمراجعة الجبائية والتسيير الجبائي يجب أن يحققا ثلاث أهداف :

1. التأكد من أن المؤسسة لا تتعرض لمخاطر جبائية لم يتم اكتشافها.
2. التحقق من أن المؤسسة ليست في حالة نزعات جبائية.
3. البحث عن الهياكل القانونية التي تسمح بتخفيف العبء الجبائي.[1]

5. العلاقة بين المراجعة الجبائية و الاستشارة الجبائية:

هاتين الوظيفتين متشابهتين إلى حد كبير، فالفرق يتجلى في ان المراجع الجبائي يستخرج الملاحظات بواسطة التحريات، بينما المستشار الجبائي يعطي حلولا واقتراحات لكل المشاكل المستخرجة.

[1] Rédha Khelassi, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition BERTI, 2013،P :14.

الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية .[1]

1. محدودية المراجعة الجبائية من حيث الشمولية:

إن محدودية المراجعة الجبائية تنصب كلها على جزئية المراجعة الجبائية، حيث أنها لا تأخذ بعين الاعتبار كل جوانب المؤسسة مما يجعلها مقتصرة على الجانب الجبائي فقط، خاصة إذا علمنا أن موارد الجانب الجبائي محدودة جدا، وبالتالي يكون هناك تحديد لاختيار وإعداد الأولويات بين مختلف أشكال المراجعات لأن هناك تدخلات بين المستشار الجبائي ومحافظ الحسابات، حيث يعمل كل منهما على الإجابة عن الاهتمامات الجبائية للمؤسسة.

2. محدودية المراجعة الجبائية من حيث التوقيت:

في بعض الأحيان عملية المراجعة الجبائية للمؤسسة خلال سنة تؤدي إلى عرقلة السير الحسن لبعض الوظائف خصوصا المتعلقة منها بالجانب المالي مما يخلق اضطرابا على بعض القرارات المهمة داخل المؤسسة.

3. محدودية المراجعة الجباية من حيث الخصوصية:

بما أن المحاسبة والجباية متكاملان، فإن القيام بالمراجعة المحاسبية يؤدي بضرورة إلى القيام بمراجعة جبائية ولو جزئية من المراجعة المحاسبية.

[1] بوعلام ولهي ، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ،جامعة الجزائر ، 2004، ص16

المبحث الثاني: التسيير الجبائي .

إن نمو واستمرار المؤسسة الاقتصادية مرهون بقدرة المسير على ادراك العوامل المؤثرة في عملية صنع القرارات المهمة، خاصة في ما تتعلق بالجانب التمويلي الذي يهدف إلى تعظيم العوائد وتدنية التكاليف إلى أدنى حد ممكن، إذ يعد العامل الجبائي أحد هذه العوامل التي لابد من ادراجها ضمن العملية التسيير داخل المؤسسة وهذا هو أساس ما يصطلح عليه بالتسيير الجبائي والاستفادة من التحفيزات الجبائية مما ينعكس بشكل إيجابي على المردودية المالية للمؤسسة بسبب تحملها أعباء الجبائية أقل.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي و حدوده.

باعتبار أن التشريع الجبائي لا يكتفي بوضع الالتزامات الجبائية والعقوبات المقررة لعدم إيفاء بهذه الالتزامات بل يترك للمؤسسة العديد من الخيارات والامتيازات الجبائية حتى تتمكن من التحكم في الجانب الجبائي نظرا للأهمية الكبيرة للجباية في الحياة المؤسسة.

الفرع الأول: مفهوم التسيير الجبائي.

لقى موضوع التسيير الجبائي اهتمام من المفكرين (**1962**) **WH HOFFMAN** في كتابة النظريات في التخطيط الجبائي **SCOLES M S&WOLFORM M A**(**1962**) في كتابيهما "الضرائب والتجارة الاستراتيجية من منضور التخطيط الجبائي، (**2001**) **SHEACKEFRD D A &SHEVLEN T** في مجلة المحاسبة والاقتصاد (**NEWJERSEY**) بمقال بعنوان « **Empiricaltaxresearch in accounting** » كما يجد المفكرين (**Watts&Zimmerman**) الذي يريا ان المؤسسات الاقتصادية تلجآ الى التسيير الجبائي و اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح بهدف تجنب التكاليف التي تعرضها الدولة مثل قوانين زيادة الضرائب".[2]

التعريف الفرنكفوني:

يرى أن التسيير الجبائي هو آلية لتقليل التكاليف الجبائية، في اطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي وفي حدود مبادئ عدم التعسف في استعمال الحق والتصرف الغير العادل في التسيير وهذا التعريف يقتصر فقط على التكاليف الجبائية، وهو يهتم بتقديم التقارير إدارة مؤسسة من اجل تفادي الأخطاء الجبائية الممكنة الوقوع.

حسب **Chrestine collette** "التسيير الجبائي يعني أن الجباية هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة، وأن تصبح متغير فعال في استراتيجيتها، إذا بدلا من السلبية اتجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها.

كما يعرف على انه الاختبار من بين الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الاخذ بعين الاعتبار:

1. النصوص التشريعية الجبائية.
2. خصوصيات كل مؤسسة.
3. درجة المخطر الجبائي.

وقد عرفه **Jean claudparot** هو تلك الإجراءات والقرارات التي تتخذها المؤسسة للتحكم في العبء الضريبي وتخفيضه مع أكبر قدر ممكن من الكفاءة ودون التعرض لمخاطر، فهو يتطلب الاخذ في الحسبان الجوانب القانونية والمالية لوضعية معينة وعواقبها الجبائية، بطريقة تسمح بالحصول على أفضل نتيجة للمؤسسة، هذا هو الحال عند وجود العديد من الحلول لمشكلة معينة، ومن الواضح أن المؤسسة سوف تختار الحل الأكثر اقتصادا في جميع النواحي بما في ذلك الجانب الجبائي.[1]

من جهة أخرى يشير **Chadefomerossignal** إلى أن التسيير الجبائي يستند إلى الحرية التي تعطيها إدارة الضرائب لشركة كفرصة من أجل اختيار الخيارات التي تراها مناسبة والاستفادة من التدابير والحوافز التي وضعتها الدولة والسلطات المحلية[2]،مما سبق يمكن صياغة التسيير الجبائي بانه مجموعة من الإجراءات والتصرفات الواعية التي تتبنها إدارة المؤسسة من اجل التعامل مع النظام الضريبي التي تعمل به.

من خلال التعريفات السابقة يمكن استنتاج ما يلي[3]:"أن التسيير الجبائي هو آلية يرفضها الواقع الاقتصادي التي تعيشه المؤسسة باعتبارات الضرائب أحد المتغيرات الثابتة في المحيط التي تعمل فيه المؤسسة سوآءا على مستوى المحلي أو الدولي".

التسيير الجبائي هو المؤشر لالتزام المؤسسة بمسؤولياتها الاجتماعية من هذا الجانب فبرغم على التركيز التعاريف الجبائية وهذا من خلال استغلال الخيارات التي تمنحها إدارة الضرائب الا أن حرص على الدفع والالتزام بكل استحقاقات الجبائية يعتبر تصرف اجابي يسهم في تحقيق الأهداف الاجتماعية لضريبة.

التأكد على الوجود خيارات الجبائية امام المؤسسة، اذ ان تعدد البدائل عنصر أساسي في اتخاذ القرارات وعليه فان انعدام الخيارات الجبائية يؤدي الى عدم إمكانية الحديث عن التسيير الجبائي[4].

التعريف الانجلوسكسونى:

يعرف **M.Scholes et M.Wolfson** " التخطيط الجبائي يستهدف اقصى قدر من أداء من خلال البحث في التقليل من جميع التكاليف: التكاليف الجبائية وتكاليف التحويلات على حد السواء"[5].

فالتخطيط الجبائي الفعال يتطلب تنفيذ الشروط الثلاثة التالية:[6]

[1] Available at https://core.ac.uk/download/files/34/1488364.pdf accessed on 06-05-2016.
Rédha khelassi , Op,Cit,P :243.

[2] Inesmenhaoui ,Identefication et impact des partique de la gestion fiscal sur la performance fiscal des groupes de societés : une étude menée dans la contxtetunsien , gestion et management université de franch –conté ,2015 francais p 61 .

[3] خالد مقدم , محمد الهادي ضيف الله, عمر فاروق زرقون ,التسيير و المراجعة الجبائية , مطبوعة , جامعة ورقلة , 2019 , ص13.

[4] حمزة بن سويسي, عبد الوهاب سليماني, دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية,جامعة ادرار, ص 696

[5] R.YAICH : fiscalité et performance de l'entreprise, rôle de l'expert-comptable, RCF N°52,2001, P 22.

[6] Rédha khelassi, Op, Cit, P :245.

يجب أن تكون جميع الضرائب مترتبة عن عملية معينة قد تم إخذها بعين الاعتبار من وجهة نظر جميع الأطراف المعنية بالعملية، في قرارات التمويل والاستثمار يجب أخذ بعين الاعتبار ليس فقط الضرائب الصريحة (والتي تعني الضرائب التي تدفع مباشرة إلى السلطات الضريبية)، ولكن أيضا الضرائب الضمنية (أي تلك التي تدفع بشكل غير مباشر)، الأخذ في الحسبان أن الضرائب ليست سوى من التكاليف، وأن جميع التكاليف يجب أن تأخذ بعين الاعتبار.

ويرى **Moffmmes** ان التخطيط الجبائي و قدرة مكلف على تنظيم نشاطه المالي بطريقة مثلى بحد من التكاليف الضريبة[1]

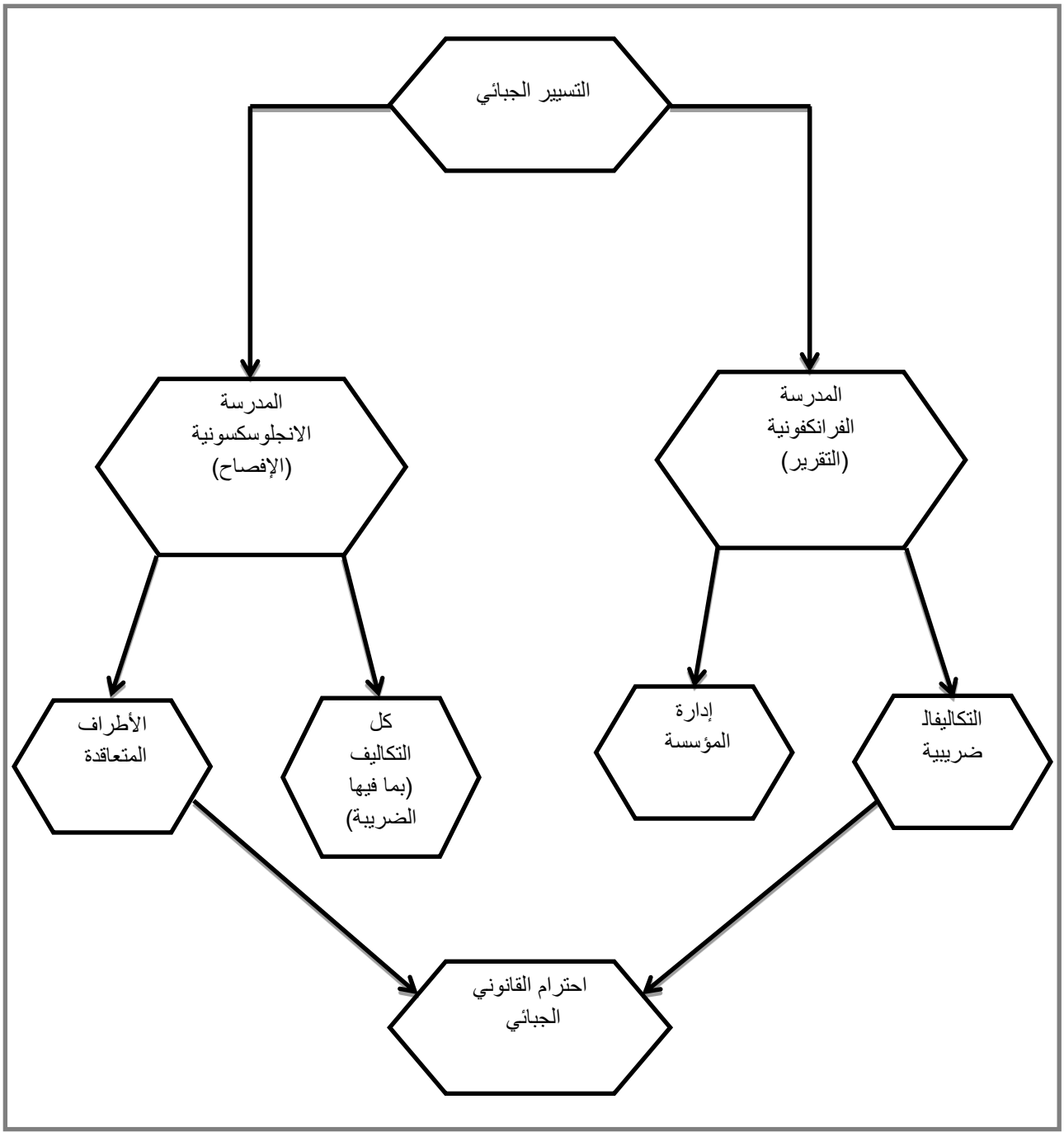
من خلال التعريفات السابقة ان أهمية التسيير الجبائي تكمن فيما يلي: "التسيير الجبائي وسيلة لتفادى الغرامات والعقوبات الناجمة عن عدم التطبيق الأمثل للقوانين الجبائية، ويساهم في تعظيم الأرباح من خلال الاستفادة المثلى من الحوافز والإعفاءات الضريبية التي تمنحها الدولة، كما نه مؤشر لالتزام المؤسسة مسؤولياتها الاجتماعية، ويساهم في خلق القيمة والمحافظة عل ثروة المساهمين من خلال التكاليف وخلق الفرص من خلال الميزة التنافسية للإدارة هذا الجانب.

إذن نستنتج أن التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط إلى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة بل يتعداه إلى نظرة أبعد من ذلك وهي معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة والشكل التالي يوضح ذلك:[2]

[1] صابر عباسي , اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية, ص5.

[2] خالد مقدم, محمد الهادي ضيف الله , عمر فاروق زرقون, التسيير و المراجعة الجبائية, مرجع سبق ذكره ص 13.

شكل(1–3): اختلاف بين النظرة الفرنكوفونية والأنجلو سكسونية لمفهوم التسيير الجبائي.[1]



[1] المصدر: إعداد الطلبان اعتمادا على التحليل.

الفرع الثاني: حدود التسيير الجبائي .

تزداد أهمية التسيير الجبائي من خلال مساهمته في تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا الاختيارات الجبائية التي يتحها التشريع الجبائي، بالإضافة إلى تجنيب المؤسسة تكاليف الجبائية إضافية تؤثر على الوضعية المالية للمؤسسة من خلال تنفيذ الاستراتيجيات مختلفة، غير أنه لابد من التقيد ببعض الحدود المفروضة، سنحاول من خلال هذا المطلب توضيح حدود التسيير الجبائي.

حدود التسيير الجبائي أن تسيير المؤسسة لجبايتها يجب أن يتم في ضل التقيد ببعض الحدود والتي تصنف إلى:[1]

1- **الحدود القانونية:** فعدم الاحترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعد تعسفا قانوني، ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب تجنبها:

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

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

المطلب الثاني: استراتيجيات واهداف التسيير الجبائي .

تزداد أهمية التسيير الجبائي من خلال مساهمته في تمكين المؤسسة من الاستفادة من المزايا الاختيارات الجبائية التي يتحها التشريع الجبائي، بالإضافة إلى تجنيب المؤسسة تكاليف جبائية إضافية تؤثر على الوضعية المالية للمؤسسة من خلال تنفيذ استراتيجيات مختلفة، غير أنه لا بد من التقيد ببعض الحدود المفروضة، وسنحاول من خلال هذا المطلب توضيح حدود التسيير الجبائي، استراتيجياته وأهدافه.

الفرع الأول: استراتيجيات التسيير الجبائي

ينطوي التسيير الجبائي على تصور من التنفيذ استراتيجيات مختلفة من أجل تقليل حجم الضرائب المدفوعة لفترة معينة للشركات، مع مراعاة تقليل الالتزامات الضريبية لتوفير المزيد من الأموال لتغطية النفقات، والاستثمار أو النمو. كما تساهم عملية التسيير الجبائي في إيجاد مصادر لرأس المال العامل، وهناك نوعين من القواعد الأساسية تنطبق على التسيير الجبائي، تتمثل في:

أولا: تحميل السنة المالية بنفقات الإهتلاك عند شراء الآلات والمعدات قبل نهاية السنة مما يعمل على التخفيض الوعاء الضريبي لذات السنة.

[1] زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، ص 02

ثانيا: يتعين على الشركة ارجاء دفع الضرائب عندما يكون ذلك ممكنا، فتأجيل سداد الضريبة يمكن الشركة من استخدام هذا المال وبدون فائدة، إلى أن تكون الضريبة واجبة السداد.

كما أن هناك مجالات للتسيير الجبائي منه اختيار الأساليب المحاسبية كسياسة تقييم المخزون، وتوقيت شراء المعدات، وتوقيت الاعتراف بالإيراد، والحفاظ على المكاسب من التطبيق اتفاقيات منع الازدواج الضريبي و تطبيق الأسعار التحويل في حالة عدم الالتزام بطريقة محددة قانونا للأسعار المحايدة بين الأشخاص المرتبطة والتعديلات المستمرة بين اطراف العلاقة للشركات المرتبطة من الشركات الزميلة الى الشقيقة وتابعة وفروع ومراكز خدمات ومكاتب تمثيل للاستفادة المستمرة من مزايا التسيير الجبائي.[1]

وتنحصر استراتيجيات التسيير الجبائي بصة عامة في:[2]

1. استراتيجيات من أجل حصول على تخفيضات ضريبية.
2. استراتيجيات من أجل حصول على خصومات ضريبية.
3. استراتيجيات لنقل الدخل بعيدا عن خضوعه لمعدلات مرتفعة من الضريبة، استراتيجيات لنقل أرباح والخسائر بين السنوات الضريبية أكثر موائمة، "مستخدمة أسعار التحويل بين الشركات المرتبطة او فترة اعفاء الضريبي".
4. استراتيجيات لتخفيض عبئ الخضوع للأرباح الرأس المالية.

وتتم تلك الاستراتيجيات من خلال آليات محددة في تأجيل الاعتراف بالإيراد والخضوع لمعدل الضريبة منخفض، أو زيادة الاستقطاعات (التكاليف الواجبة الخصم والاعفاءات) من خلال الصيغ القانونية والثغرات المتاحة بالتشريع أو مرونة معايير محاسبة أو من خلال تخفيض الاستقطاعات خلال الفترات الإعفاء الضريبي (الإجازة الضريبية) او الاستفادة من اتفاقيات منع الازدواج الضريبية، كذلك من خلال مبادلة الأصول بدلا من بيعها وخاصة للشركات المرتبطة أو من خلال الدخول لأسواق خارجية بدلا من إنشاء فروع أو تكوين استثمارات بالخارج أو استخدام أسعار التحويل لتبادل السلع والخدمات، فعملية إدارة الضريبية عملية معقدة بالمخاطر على مستوى الشركات، وعليه تلجأ الشركات الى التسيير الجبائي لتفادي الالتزام بدفع ضريبة.[3]

الفرع الثاني: أهداف التسيير الجبائي.

تهدف عملية التسيير الجبائي إلى الوقاية من المخاطر الجبائية هذا من جهة ومن جهة أخرى ادماج المعلمة الضريبية عند اتخاذ القرارات الإدارية:[4]

1-الوقاية من المخاطر الجبائية: كما سبق وذكرنا أن المخاطر الجبائية تصنف اليوم من بين اهم مخاطر الاعمال التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، فهي تعيش في حالة عدم اليقين من ناحية الجبائية، بسبب خضوعها للتنظيم يعتبرونه معقد ويتميز بتطوره المستمر وبالإضافة الى إمكانية خضوعها لرقابة جبائية وما ينتج عنها من تسويات وعقوبات، وبذلك فان قياس الخطر الجبائي

---

[1] نبيل عبد الرؤوف إبراهيم: نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في السوق المالي المصري، مؤتمر بعنوان "المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار"، جمعية الضرائب المصرية, 2012 ص: 07.

[2] نبيل عبد الرؤف إبراهيم: مرجع السابق، ص 08.

[3] نبيل عبد الرؤوف إبراهيم: مرجع سابق، ص: 08.

[4] Mustafa Aman, Abdelmajid Aman, Mahjoub Sahaba Fiscalité en gestion des PMEIP, mémoire présenté pour l'obtention du diplôme du cycle supérieur de gestion, institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises Casablanca, Cycle supérieur de gestion, 1993, P 119.

يسمح للمؤسسة بالتعرف على العواقب الناتجة عن عملية الرقابة الجبائية، بالإضافة إلى أن تقييم الخطر الجبائي وترجمته إلى الناحية المالية يشكل أداة معلومات هامة للتسيير المالي المتوقع بالمؤسسة، ولتحديد ثم تقليل المخاطر الجبائية قد تلجأ المؤسسات إلى مجموعة من الاجراءات المتعلقة أما بعملياتها أو التنظيم الخاص بها، فالإجراءات المتعلقة بعمليات المؤسسة تصنف في إطار تسيير الوقائي من المخاطر الجبائية، كذلك مراقبة انتظام عملياتها بما يتماشى والأحكام الجبائية التي تخضع لها هذه المؤسسات، أما الإجراءات المتعلقة بالتنظيم فتهدف إلى تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة عن طريق اتخاذ تدابير حول إجراءات وأساليب المعالجة الجبائية بالمؤسسة، ومن الناحية التطبيقية هذه الإجراءات تنعكس على سبيل المثال حول الرقابة على درجة الملائمة بين مهارات الشخص المكلف بالمسائل الجبائية، ومستوى صعوبة القضايا وإمكانية الوصول إلى المعلومات الجبائية اللازمة.

2-**ادماج المعلمة الضريبية عند اتخاذ القرارات الإدارية:** صحيح أن التشريع الجبائي يمتاز بكثافته وتطوره المستمر إلا أن المؤسسة يجب أن لا تقتصر أهدافها حول الوفاء بالتزاماتها الجبائية، والبقاء في مأمن من الغرامات والعقوبات، بل يجب عليها أن تذهب إبعد من ذلك بإدماج العامل الجبائي بشكل مباشر في إدارتها وذلك لسببين رئيسيين هما:

- ✓ من ناحية التشريع الجبائي يحتوي على مجموعة من الإعفاءات والامتيازات الجبائية التي يمكن ان تحقق للمؤسسة ميزة مالية لا يستهان بها.
- ✓ ومن الناحية أخرى القوانين الجبائية ليست حتمية في جميع النواحي بل تحتوي على خيارات متعددة يمكن اختيارها وبالتالي تحقيق وفرة مالية.

وعليه فالنظام الجبائي يتضمن عدة حافز والاختيارات ما يشكل دليلا على دعم المراعاة البعد الجبائي في القرارات الاستراتيجية للمؤسسة، وتعزيز عملية التسيير الجبائي للمؤسسة، ولا يتحقق ذلك إلا بتوفر الإمكانيات اللازمة والتي تسمح للمؤسسة بأن تكون فعالة من الناحية الجبائية.

المطلب الثالث: المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي في التشريع الجبائي الجزائري

ستطرق في هذا المطلب إلى مفهوم النظام الجبائي وأهم الضرائب في القانون الجبائي الجزائري وعن المخاطر الحبائية في التشريع الجزائري و للخيارات الجبائية.

الفرع الأول: الإطار التصوري للقانون الجبائي الجزائري

نتناول في هذا المطلب أهم المفاهيم والأساسيات حول التشريع الجبائي الجزائري وأهم الضرائب والرسوم الموجودة في القانون الجبائي الجزائري.

1. مفهوم النظام الجبائي:

- ✓ **وفقا للمفهوم الواسع:** هو مجموعة من العناصر الأيدولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف.[1]
- ✓ **وفقا للمفهوم الضيق:** مجموعة من القواعد القانونية والفنية، التي تمكن من الاقتطاع الضريبي في مراحل متتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل .[2]

ومن التعريفين السابقين نستخلص أن النظام الجبائي هو مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب، تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي السياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محدودة من خلال التشريعية والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من اجل تحقيق اهداف السياسة الجبائية.[3]

الفرع الثاني: أهم الضرائب التي تتم مراجعتها في المؤسسات الاقتصادية

1.الضريبة على الدخل الإجمالي: تؤسس ضريبية سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين التي تسمى الضريبية على الداخل الإجمالي ونفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 الى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[4]

1-1 الأشخاص الخاضعون للضريبة: الأشخاص الطبيعيون، أعضاء شركات الأشخاص، الشركاء في الشركات المدنية المهنية. أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها. اعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع لها شركات التضامن. [5]

1-2المداخلية الخاضعة للضريبة: الأرباح المهنية المداخيل الفلاحية، المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات، ريوع رؤوس الأموال المنقولة، الرواتب والأجور، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية او غير المبنية. [6]

1-3 الأساس الخاضع للضريبة: يحدد الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الداخل يجمع الأرباح أو المداخيل الصافية الفئوية باستثناء تلك المتعلقة بالضريبة المفروضة بمعدل محرر والأعباء القابلة للخصم التالية:

---

[1] محمد الأمين وليد طالب، نظيرة قلادي مساهمة النظام الجزائري في دعم تنافسية المؤسسات الصغير والمتوسطة. مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سكيكدة الجزائر العدد 10 ديسمبر 2018، ص325-326.

[2] محمد الأمين وليد طالب، مرجع سبق ذكره ص 325-326.

[3] محمد الأمين وليد طالب نظيرة قلادي، مرجع سبق ذكره ص 325-326.

[4] المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2019

[5] المواد من 03-07من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2019

[6] المواد من 09-98من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2019

– فوائد القروض والديون المبرمة الأغراض مهنية وكذا تلك التي ابرامها قصد اقتناء او بناء مسكن.

– اشتراكات التأمين على الشيخوخة والتأمينات الاجتماعية المكتتبة شخصي.

– نفقات الاطعام .

–التخفيضات.

– بوليصة التأمين المبرمة من طرف المالك المؤجر.

يستفيد الزوجان اللذان يختاران نذام فرض الضريبة المشترك من تخفيض بنسبة 10 يطبق على دخلهما الإجمالي الخاضع للضريبة.

1-4 معدلات فرض الضريبة:

جدول رقم (1–2): معدلات ضريبة الدخل

قسط الدخل الخاضع للضريبة	**نسبة الضريبة**
لا يتجاوز 240.000دج	**0**
من 240.001الى 480.000 دج	**23**
من 480.001الى 960.000دج	**27**
من 960.001 الى 1.920.000دج	**30**
من 1.920.001 الى 3.840.000 دج	**33**
أكثر من 3.840.000 دج	**35**

الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي [1]

2–الضريبة لجزافية الوحيدة: تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

2–1 الأشخاص الخاضعين للضريبة: يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا او مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار 30.000.000 دج [2]

[1] المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019

[2] المادتين 208و 209 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة2019

2-2 اختيار النظام الحقيقي: يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، ويبلغ الاختيار الإدارة الجبائية قبل أول فيفري من السنة الأول التي يرغب فيها المكلف بالضريبة تطبق نظام الربح الحقيقي، ويبقى الاختيار ساريا للسنة المذكرة والسنتين المواليتين حيث يكون فيها الاختيار لا رجعة فيه.

على المكلفين بالضريبة الراغبين في التخلي عن هذا الاختيار تبلغين الإدارة الجبائية بذلك قبل أول فيفري من السنة الموالية للفترة التي تمت فيها ممارسة هذا الاختيار أو تم فيها التمديد ضمنيا.

2-3 معدلات الضريبة: يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

- بالنسبة الأنشطة الإنتاج وبيع السلع 5 بالمئة.

-بالنسبة للأنشطة الأخرى 12 بالمئة.[1]

فيما يتعلق بمعدل الضريبة الوحيدة المطبق على النشاط المختلط "فإن هذا الأخير يحدد تناسبيا مع رقم الأعمال الموافق لكل نشاط.

2-4 الالتزامات التصريحية: إن لالتزامات التصريحة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة هي:

- التصريح بالوجود: يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة ان يقدموا تصريح بالوجود لدى مفتشية الضرائب التابعين لها، خلال الثلاثين 30 يوما من البداية النشاط بغية تحميل التصريح بالوجود (ج8).

- التصريح برقم الأعمال التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة (ج12): يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيد اكتتاب تصريح تقديري تحدد الإدارة الجبائية نموذجه وارساله الى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، ويجب ا يتم اكتتاب هذا التصريح في الفترة الممتدة ما بين الأول 01 والثلاثين 30 من شهر جوان من كل سنة.

- التصريح التكميلي للضريبة الجزافية الوحيد (ج12 مكرر 1): يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين اكتتاب تصريح تكميلي في الفترة الممتدة من 20 جانفي إلى 15 فيفري من السنة 1+ن، والدفع الضريبة المتعلقة بها "في حالة تحقيق رقم اعمال يتجاوز ذلك المصرح به بعنوان السنة ن".

في الحالة إذا ما تجاوز رقم الاعمال المحقق سقف الثلاثين مليون دينار 30.000.000 دج فيخضع الفرق بين رقم الأعمال المحقق وذلك المصرح به الى الضريبة الجزافية الوحيدة موفقا للمعدل الموافق له.

[1] المادتين 212 و213 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019

أما المكلفون بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى سقف فرض الضريبة والجزافية الوحيدة فيتم صبهم في نظام الربح الحقيقي.

2-5 دفع الضريبة الجزافية الوحيدة:

1-الدفع الكلي للضريبة الجزافية الوحيدة: عند إيداع التصريح التقديري ج12 بين 1 و30 جوان يقوم المكلفون بالضريبة بدفع اجمالي للضريبة الجزافية الوحيدة الموافقة لرقم الأعمال التقديري المصرح به.

2-الدفع الجزئي للضريبة الجزافية الوحيدة: وفي هذا الحالة يجب عليهم، عند إيداع التصريح التقديري ج12، بين 1 و30 جوان تسديد 50 من المبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة أما 50 الباقية فيتم تسديدها عن طريق اشعار بالدفع الجزئي للضريبة الجزافية الوحيدة 50 ج مكرر على دفعتين متساويتين:

-من 1 الى 15 سبتمبر.

-ومن 1 الى 15 ديسمبر.

2-6الغرامات المطبقة في حالة التأخر في دفع الضريبة الجزافية الوحيدة: ينجم عن التأخير في دفع الضريبة الجزافية الوحيدة تطبيق غرامة تأخر قدرها 10 ابتداء من اليوم الأول الذي يلي أخر اجل للدفع، في حالة عدم الدفع من اجل شهر تطبيق غرامة مالية قدرها 3 من كل شهر تأخير او جزء منه دون ان تتجاوز هذه الغرامة نسبة 25 بالمئة. [1]

3-الضريبة على أرباح الشركات: تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويون المشار إليهم في المادة 136 وتسمى بالضريبة على أرباح الشركات .[2]

3-1 مجال التطبيق: شركات رؤوس الأموال، شركات الأشخاص الذين اختاروا اخضاعهم للضريبة على أرباح الشركات، الشركات المدينة التي اختارت اخضاعها للضريبة على أرباح الشركات، يرفق طلب الاختبار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هذا الاختيار لا رجعة فيه طول مدة حياة الشركة المؤسسات والهيئات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري. [3]

[1] المواد 214 الى 216 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019.

[2] المادة 135من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019.

[3] المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019

2-3 الشركات المستثناة من الضريبة على أرباح الشركات: الشركات التعاونية الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة، هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري العمل به. [1]

3-3 الأسس الخاضع للضريبة: الربح الصافي الناتج بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة مبيعات عائدات استثناء ناقص الأعباء المتحملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، اهتلاكات، ضرائب ورسوم مهنية). [2]

3-4 المعدلات الضريبية: يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات:

19 بالمئة: بالنسبة للأنشطة انتاج السلع.

23 بالمئة: بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الاسفار

26 بالمئة: بالنسبة للأنشطة الأخرى.

يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الأرباح الشركات الذين يمارسون العديد من الأنشطة فبنفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه، عدم احترام محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26 بالمئة، بغض النظر عن أحكام المادة 4 من القانون الرسوم على رقم الأعمال" يقصد بأنشطة انتاج السلع تلك المتمثلة في استخراج أو صنع او تشكيل أو تحويل المواد باستثناء أنشطة التوضيب أو العرض التجاري بغرض إعادة بيعها، لا تشمل عبارة " أنشطة الإنتاج" المستعملة كذلك في هذه المادة الأنشطة المنجمية والمحروقات ويقصد بأنشطة البناء والأشغال العمومية، والري المؤهلة لمعدل 23 الأنشطة المسجلة بتلك الصفة في السجل التجاري والتي يترتب عليها دفع الاشتراكات الاجتماعية الخاصة بالقطاع. [3]

4-الرسم على النشاط المهني:

4-1 مجال التطبيق: يستحق الرسم بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحها للضريبة على الداخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات غير أنها تستثنى من مجال تطبيق الرسم مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم على النشاط المهني. [4]

4-2 الأسس الخاضع للضريبة:

[1] المادة 138 الى 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019

[2] المادتين 139-140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019

[3] المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019

[4] المادتين 217-218 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019

–بالنسبة للخاضعين للرسم على القيم المضافة: رقم الأعمال بدون الرسم على القيم المضافة.

–بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة: رقم الأعمال بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة.

–لتحديد الأساس الخاضع للضريبة: يجب الأخذ في الحسبان التخفيضات المقدرة ب 30 بالمئة و50 بالمئة و75 بالمئة المنصوص عليها في القانون لصالح بعض العمليات. [1]

3–4 معدل الاخضاع الضريبي: يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 2بالمئة يخفض معدل الرسم الى 1بالمئة بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة الأنشطة الإنتاج فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومي والري، تحدد نسبة الرسم ب2بالمئة مع تخفيض بنسبة 25 بالمئة. غير أن معدل الرسم على النشاط المهني يرفع إلى 3 بالمئة فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب. [2]

5–الرسم على القيمة المضافة:

1–5مجال التطبيق: العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:

– العمليات المتعلقة بنشاط صناعي او تجاري او حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم؛

– العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين؛

– العميات المحققة عند ممارسة نشاط حر؛

– المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمور ومشروبات أخرى مماثلة لها؛

– العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية؛

– المبيعات حسب شروط البيع بالجملة.

العمليات الخاضعة للرسم اختياري:

– العمليات الموجهة للتصدير؛

– العمليات المحققة لفائدة الشركات البترولية؛

– المكلفين بالرسم الأخرين؛

[1] من مادة 219–221 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019

[2] المادتين 222 و 22 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2019

- مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء الخاضعون للرسم.[1]

2-5الأساس الخاضع للرسم: يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم: ثمن الباضع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته. [2]

3-5 المعدلات: معدل العادي 19 بالمئة، معدل منخفض 9 بالمئة.

[1] المواد 3.2.1من قانون الرسوم على الرقم الأعمال لسنة 2019

[2] المادة 15 من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2019 .

المبحث الثالث: الخطر الجبائي.

أصبحت المخاطر الجبائية الشغل الشاغل لمعظم إذا لم نقل لكل المؤسسات الاقتصادية لما لها من انعكاسات سلبة تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة وبالتالي تؤثر على أهدافها، وبتعدد مصادر الخطر الجبائي تنامت تعددت هذه المخاطر، لذا فكل مؤسسة تسعى بشتى الطرق لتجنبها، ويركز هذا المبحث على بيان مختلف المفاهيم المتعلقة بالخطر الجبائي، تقسيمات ومظاهر ومصادر الخطر الجبائي، بالإضافة إلى استعراض لمختلف الأعباء المالية والعقوبات المتعلقة بالخطر الجبائي.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الخطر الجبائي.

تعددت وتنوعت المفاهيم التي أعطيت للخطر الجبائي سنحاول استعراض مختلف المفاهيم المتعلقة بالخطر الجبائي، فالمؤسسات تتعرض للمخاطر الجبائية لعدة أسباب وتشكل الفروق في هذه الأسباب وتأثيراتها أساس التقسيم لهذه المخاطر، والتي سيتم تعرف عليها من خلال هذا المطلب بالإضافة إلى تبيان أهم وضعيات الخطر الجبائي.

الفرع الأول :تعريف الخطر الجبائي.

في مجال المالية مصطلح "خطر" يستخدم عادة لوصف انتشار او تشتت النتائج المحتملة او تذبذب لعائدات استثمار ما، وهو ما يعكس درجة من عدم اليقين بشأن المستقبل.

أسقطوا هذا المفهوم على الخطر الجبائي على الشركات حيث اعتبروا انه:" يشير الخطر **Neuman، Omer and Schmidit** الجبائي لاحتمال ان اجراء او نشاط اختير يمكن ان يؤدي الى نتيجة جبائية مختلفة عما كان مخططا له أصلا".[1]

ويعرف الخطر الجبائي على انه: "كل اعمال التراخي في الاستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية او الالتزام، والذي يؤثر سلبا على ضريبة الشركة او الأهداف التجارية لها، نتيجة اعمال غير مقبولة او غير متوقعة مثل العقوبات، الضرائب الإضافية، الاضرار بالسمعة، الفرص الضائعة، تحريف للقوائم المالية، تقييمات غير كافية للمخاطر، ولذلك يجب على المؤسسة تسييره بين المستوى الاستراتيجي والعلمي.[2]

كما يعرف الخطر الجبائي على أنه: "تلك التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات".[3]

---

[1] David A. Guenther, Steven R. Matsunaga, Brain M. Williams: Tax Avoidance, Tax Aggressivness, Tax Risk and Firm Risk, Lundquist college of business, university of Oregeon , Eugene, OR 97403 USA, August 2013, P:02.

[2] صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي: أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة، عدد 2013/12 ص: 119.

[3] Jacques Duhem, Michel Jammes: Audit et fiscale de l'entreprise, Edition EFE, Paris, 1996, P75.

إذن يمكن القول ان الخطر الجبائي يتمثل في مختلف العقوبات والغرامات والزيادات التي تتحملها المؤسسة في عدم امتثالها للنصوص التي يسنها التشريع الجبائي، مما يؤثر سلبا على استراتيجية وأهداف المؤسسة، والخطر الجبائي يتعلق بسلوك المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب، فهو ناتج من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية، التي يحددها التشريع الجبائية، أو من عدم الفهم الجيد او سوء ترجمة النصوص هذا الأخير، أو بغرض الغش والتهرب الضريبي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام إدارة الضرائب التي تحملها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة الى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حال كونها هدفا للرقابة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية، وبالتالي فانه يظهر بوضوح بان الخطر الجبائي ينعكس بصفة غير مباشرة على المردودية المالية للمؤسسة، وهذا من خلال الأعباء الإضافية المنجرة عنه، والتي تتحملها المؤسسة نتيجة الاخلال بالتزاماتها الجبائية.[1]

الفرع الثاني: تقسيمات الخطر الجبائي.

فإن المخاطر الجبائية يمكن تقسيمها الى سبعة أنواع والتي تشكل في مجملها **Price Waterhouse coopères** بناء على اعمال

محفظة المخاطر الجبائية الخاصة بالمؤسسة:[2]

1-خطر التحويلات: كل عملية تجارية تصطدم بالضريبة، وكل ما تميزت العمليات بالتعقيد كل ما أنجز عنها حالة عدم التأكد من ناحية المعاملة الجبائية لهذه العملية، وبالتالي تحقق خطر الجبائي.

فبعض العمليات غير الشائعة تنجم عنها الخضوع لعملية الرقابة الجبائية على سبيل المثال: عملية الاندماج، تصفية الشركة...الخ، في حين غيرها من المعاملات ينظر اليها بعين الريبة من طرف إدارة الضرائب على سبيل المثال: المعاملات مع الشركات الزميلة، الحسابات الجارية للشركاء، سداد الاتعاب المهنية ..الخ. وتكون المؤسسات اكثر عرضة لمخاطر التحويلات في الحالات التالية:

- ✓ غياب الكفاءات المهنية والمعرفة من الناحية الجبائية عند قيام بعملية معينة.
- ✓ غياب إطار في السياسة العامة للمؤسسة الذي يحدد ما هو مقبول وما هو غير مقبول عند القيام بعملية معينة.
- ✓ انعدام المعرفة بالعاملات الإدارية.
- ✓ قلة إدراك المخاطر المرتبطة بالعملية.

2-خطر الوضعية: الخطر الجبائي المرتبط بمدى تأثيره، واحتمال وقوعه الذي يعتمد على فعل او رد الإدارة الجبائية خلال وضع معين، ويزداد احتمال وقوعه عندما:

[1] يوس مامش، ناصر دادي عدون: أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية للطباعة، طبعة الأولى، الجزائر، 2008، ص: 37.

[2] **معلومات مستخرجة من الموقع** http://fr.slideshare.net/bouchraelabbadi/les-risques-fiscaux **بتاريخ 2022/04/02**

- ✓ المؤسسة تقوم بإيداع تصريحات تحتوي على نقائص وتناقضات تم اكتشافها خلال الرقابة الجبائية.
- ✓ المؤسسة تنشط في قطاع يمتاز بسمعته السيئة، او ان المؤسسة نفسها لديها سمعة سيئة.
- ✓ أهمية المؤسسة.
- ✓ وجود فوارق بين ثروة المؤسسة ودخل المصرح به.

3-المخاطر التشغيلية: وهي تشمل جميع المصالح وجميع الأشخاص التابعين للمؤسسة وليس فقط الوظيفة الجبائية بالمؤسسة مثل: التموين، محاسبة المخزونات، الموارد البشرية، الخزينة والمالية، التسويق، الفوترة، التسليم البضائع، النقل، الاستثمار.. الخ.

فالتكوين الجيد للأشخاص المعنيين والتواصل بين جميع الأطراف المشاركة في العمليات التي لها اثر جبائي مباشر تعتبر وسيلة أساسية لتسيير المخاطر الجبائية.

4-خطر الالتزام او عدم الامتثال للقانون: وهي المخاطر الناتجة عن عدم احترام القوانين الجبائية، إما بغير قصد وفي هذه الحالة يمكن القول انه حدث خطا غير مقصود، وإما بقصد وفي هذه الحالة المكلف بالضريبة له نية التهرب الضريبي.[1]

ويرتبط هذا الخطر خاصة بالسياسة العامة للمؤسسة وكفاءة اطاراتها ومواردها البشرية، ثم بالتالي:

- ✓ جودة إجراءات التسيير، المعطيات المحاسبية والجبائية والرقابة عليها (المراجعة الداخلية والخارجية).
- ✓ الثقة في النظام المعلومات.
- ✓ الكفاءات الجبائية للمتدخلين.
- ✓ إجراءات اليقظة الجبائية: قيام بالتوعية حول:
- ✓ التشريعات الجبائية الجديدة.
- ✓ القوانين الجبائية.
- ✓ مختلف الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة الجبائية.

ولذلك يجب على المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار راي الإدارة الجبائية لحل أي مشكل قد تصادفها من الناحية الضريبية.[2]

5-المخاطر المرتبطة بالمحاسبة: تعتبر المحاسبة الأداة الأساسية لتحديد الوعاء الجبائي، فهي القاعدة التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية، وبالتالي فالمحاسبة تعتبر المصدر الأول للتهديد الجبائي، غير انها تعتبر أداة لإضفاء الطابع الرسمي على الخيارات التي تعتبر فرصة للمؤسسة.

---

[1] Mouna Guedrib Benabderrahmane:impacte des mécanisme interne de gouvernance sur le risque fiscale une étude menée dans le contexte tunisien, thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion université de franche-comté et en sciences comptable université de tunis ELMANAR, 2013 , p: 63.

[2] **معلومات مستخرجة من الموقع:** http://fr.slideshare.net/bouchraelabbadi/les-risques-fiscaux **مرجع سابق.**

إن القيام بإجراءات الفعالة لإدخال المعلومات، تحليل وتبرير الكتابات المحاسبية وإجراء مقاربة بين كل من المحاسبة والجباية من شأنها تقليل المخاطر الجبائية ذات المصدر المحاسبي.

6-خطر التسيير: عدد قليل من المؤسسات تقوم بالتوثيق واضفاء الطابع الرسمي على عملية تسييرها للمخاطر الجبائية، وفي هذه الحالة الخطر الأساسي يكمن في الحقيقة ان عملية تسيير الخطر الجبائي هي عملية يختص بها أشخاص ذوي الخبرة في المؤسسة، إذا غادروا المؤسسة مع غياب سياسة أصال كيفية التسيير الخطر الجبائي لمن يخلفهم، كذلك فقدان القدرة على إغتنام الفرص خلال فترة التربص يجعل المؤسسة في وضعية صعبة، فالاستعانة بأهل الاختصاص من خارج المؤسسة بالإضافة الى الكفاءات الداخلية يوفر الاستقرار والاستمرارية للمؤسسة، بالإضافة الى تسهيل عملية تكوين والتدريب المستخلفين.

7-خطر السمعة: السمعة الجيدة تعتبر من الأصول القيمة التي تمتلكها المؤسسة، ففي مجال الضرائب السمعة الجيدة هي نتيجة امتثال المؤسسة للقوانين والقواعد الضريبية المفروضة، فهي تضمن لها انحياز إيجابي من طرف الإدارة الجبائية، حيث يتم تحديد مواقفنا بسمعة الشخص او الهيئة التي نتعامل معها: موردين، عملاء وكل المتعاملين في المؤسسة.[1]

الفرع الثالث: مظاهر الخطر الجبائي.

1- أهمية وضعيات الخطر الجبائي تتمثل في:[2]

- **الامتناع او التأخير في الإيداع التصريحات**: حيث تلجأ المصالح الجبائية الى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها.
- **الغش في التصريح**: حيث يتم تعديل الاوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات.
- **عدم مراقبة الاختيارات الجبائية**: إن انتقاء المؤسسة لاختيار الجبائي ما بهدف الحصول على مزياه المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي عند عدم توفر شروط الاستفادة منه أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق شروط الاستفادة منه أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويترتب على ذلك إسقاط الحق المؤسسة في الاستفادة من الامتياز وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضافية.

[1] Mohamed Ben Hajd Saad :Op, Cit, p:20.

[2] زواق الحواس: فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة مسيلة، الجزائر, 14-15 أفريل 2009, ص: 10.

المطلب الثاني: مصادر الخطر الجبائي.

تتمثل مصادر الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية في أسباب ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة، وآخر ناجم عن التشريع الجبائي وسيتم توضيحهما كالتالي:

الفرع الأول: أسباب ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة.

ان عدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل بطبيعة الحال اهم المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة وذلك لعدة أسباب:

- **عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة:** لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية نظرا للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم، وضعف تكوينهم من الجانب الجبائي يؤدي بهم الى عدم إعطاء أولوية لهذا الجانب.
- **نتيجة المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة:** فإن ذلك قد يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به، كعدم إيداع التصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة قانونا.
- **شدة المنافسة وعدم التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم الكفاءة المسيرين:** ويؤدي بهم غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام تجاه إدارة الضرائب.
- **اعتماد الهيئات على الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروض:** مما يؤدي ببعض المؤسسات لتخفيض الأسعار دون اجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها أخيرا إلى المراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها، الشيء الذي يعرضها لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى إفلاسها وانسحابها من السوق.

الفرع الثاني: أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي.

يسعى التشريع الجبائي من خلال القوانين والاجراءات الى تحديد وعاء ضريبي يضمن إيرادات الدولة التي تجب على المؤسسة، باعتبارها أحد الموارد الأساسية لتمويل الخزانة العامة.

فالجانب الجبائي من جملة المتغيرات الاقتصادية الهامة التي ينبغي على المؤسسة اخذها بعين اعتبار، اما له من تأثير على اتخاذ القرار الاستثماري والتمويلي، وكذلك على التوازنات المالية للمؤسسة ومؤشرات أدائها، لذا فتعقد التشريع حتما من مصادر المخاطر الجبائية على المؤسسة الاقتصادية ويتجلى ذلك من خلال:

- التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تؤثر على تسيير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسات وحتى موظفي الإدارة الجبائية.
- تعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي تؤدي بالمؤسسة الى سلك طريق غير قانونية لتفادي دفع الضريبي.
- غياب الحوار بين الإدارة الجبائية والمؤسسة، مما يجعل إدارة خصما للمؤسسة بدل ان تكون المستشار والمساعد لها.
- كذلك من المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة بعض التفسيرات للقواعد الجبائية من قبل الإدارة الجبائية التي يصعب التنبؤ بها مما قد يلحق ضررا للمؤسسة، ويشكل خطرا لها، كما انت اختلاف القراءات من مصلحة جبائية لأخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباين بين المصالح وهذا ما يؤدي الى نشؤ انطباع سيء عن الإدارة الجبائية، وبالتالي فان تطبيق القانون الجبائي وتفسيراته المتعددة في شكل تعليمات ومناشير إدارية تشكل مصدرا للمخاطر الجبائية للمؤسسة.

المطلب الثالث: المخاطر الخيارات الجبائية الخاطئة وكيفية تسييرها.

لتفادي الخطر الجبائي يجب على المؤسسة الاهتمام بالمتغير الجبائي حتى تتفادى الوقوع في المخاطر الجبائية التي تؤثر سلبا عليها ويمكن تقسيم أسباب الخطر الجبائي إلى أسباب الخيارات الجبائية الخاطئة وأخرى ناتجة عن ضعف تسييرها.

الفرع الأول: المخاطر الخيارات الجبائية الخاطئة

من بين المخاطر الجبائية إضافة إلى عدم الانتظام الضريبي هناك مخاطر متعلقة بالخيارات الجبائية الخاطئة، والتي تنحصر بدورها في المخاطر الجبائية المترتبة عن الامتيازات الضريبية الممنوحة في إطار نظام الدعم الاستثمار وكذا المترتبة عن الامتيازات الممنوحة للشباب وأيضا المترتبة عن إعادة الاستثمار الأرباح وهي كالاتي:

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

أعطى المشرع الجزائري للمؤسسات الاقتصادية التي تقوم بنشاط الإنتاج أو تقديم الخدمات (نشاط الشراء والبيع) عدة امتيازات وأوكلت عملية تنظيم هذا الاجراء للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، وكما تقوم الإدارة الجبائية بتسيير عملية الإعفاء ومراقبة الاستثمار بصفة دورية ومراقبة مدى احترام المؤسسة لالتزاماتها المحددة في قرار منح المزايا لمرحلتي الإنجاز والاستغلال.

إضافة إلى أن الإدارة الجبائية تلزم المؤسسات المستفيدة من الامتيازات بعدة شروط، وفي حالة عدم التزام المؤسسة بشروط الاستفادة من الامتيازات يعرضها ذلك للخطر الجبائي المتمثل في:

- سحب مقرر منح الامتيازات الجبائية وبالتالي استرداد مبلغ التحفيز مع تطبيق العقوبة 30 بالمئة من الحقوق المعفاة (قانون المالية 2015).

- في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات المقتنية في اطار دعم الاستثمار خلال الفترة القانونية المحددة لاهتلاكها، فان على المؤسسة استرداد نسبة من الرسم على القيمة المضافة المحمل لشراء هذه التجهيزات المتنازل عنها وتحسب النسبة كما يلي: عدد السنوات المتبقية / مدة الاهتلاك.
- في حالة استغلال الاستثمار المقتنى في اطار دعم الاستثمار في الوجهة غير المخصصة له (نوع الاستثمار وتسمية النشاط) يتم استرداد التحفيز في مجال الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات مع تطبيق العقوبة 25 بالمئة من الحقوق المعفاة، وذلك مع تاريخ استغلال الاستثمار في نشاط غير النشاط موضع الامتياز.[1]

1-2المخاطر الجبائية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر:

أعطى المشرع الجزائري للشباب المستثمر عدة امتيازات جبائية لتشجيعهم على انشاء مؤسسات خاصة، وذلك عبر ثلاث هيئات وهي:

- الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب.
- الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة.
- الصندوق الوطني لدعم قرض مصغر.

في حالة عدم توفير المؤسسة لشروط الاستفادة من تلك الامتيازات يعرضها هذا لمجموعة من المخاطر متمثلة في:

إضافة الى حرمان المؤسسة من الامتيازات مع تطبيق عقوبات في الحالات التالية:

- عدم إيداع التصريحات الشهرية والسنوية بصفة منتظمة.
- تخصيص العتاد والتجهيزات في غير النشاط المصرح به والمستفيد من الامتياز الجبائي.
- عدم السماح لموظفي الإداري الجبائية بإجراء المعاينة الميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد واستغلاله في الغرض المصغر له.
- في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات خلال فترة القانونية المحددة لاهتلاكه، فزيادة عن المطالبة بتسديد قيم التحفيز فيما يخص الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي او الضريبة على أرباح الشركات، فإن المؤسسة مطالبة باسترجاع نسبة من الرسم على القيمة المضافة الخاص باقتناء العتاد المتنازل عنه والذي استفادة من الشراء بإعفاء من الرسم على القيمة تحدد هذه النسبة كما يلي: عدد السنوات المتبقية/مدة الاهتلاك مع زيادة 25 بالمئة في حالة عدم التصريح الطوعي باسترداد هذه المبالغ.[2]

1-3المخاطر الجبائية المترتبة عن عدم استثمار الأرباح:

[1] صالح حميداتو, دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية , مذكرة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة ورقلة, الجزائر, 2012, ص 94 95.

[2] وادة علي، أثر التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر, 2016/2015 ص 17.

- يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات القابلة للاهتلاك ماعدا السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية الموالية، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب على المستفيدين من هذا الامتياز اكتتاب التزام بإعادة الاستثمار.
- مسك المحاسبة المنتظمة بحيث يجب ان يدرجوا في التصريح السنوي نتائج الأرباح المستفادة من التخفيض وإلحاق القائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة الى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها.

في حالة التنازل او وقف التشغيل الذي يحدث من أجل أقل من 5 سنوات على المؤسسة ان تدفع لقابض الضرائب الفرق بين الضريبة المرفوضة دفعها وضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض مع تطبيق 5 بالمئة كما تؤسس ضريبة تكميلية في حالة عدم احترام التزام بإعادة استثمار المذكور في الفقرة الأولى مع زيادة 25 بالمئة.[1]

الفرع الثاني: خطوات تسيير المخاطر (مراحلها):[2]

تتمثل مراحل تسيير المخاطر عند الكثيرين في:

2-1مرحلة التحضير (تحديد الأهداف): يتضمن التخطيط للعملية ورسم خريطة نطاق العمل والأساس الذي سيعتمد في تقييم الأخطار وكذلك تعريف إطار للعملية وأجندة للتحليل.

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

2-3التقييم: بعد التعرف على الأخطاء المحتملة يجب ان تجرى عملية تقييم لها من حيث شدتها في احداث خسائر واحتمالية حدوثها، فأحيانا يكون من السهل قياس هذه الكميات وأحيانا أخرى يتعذر قياسها.

وعليه فان صعوبة تقييم الاخطار تكمن في تحديد معدل حدوثها حين ان المعلومات الإحصائية عن الحوادث السابقة ليست دائما متوفرة، وكذلك فان تقييم شدة النتائج عادة ما يكون صعبا في حالة الأصول غير مادية، وعادة ما تتضمن هذه المرحلة العمليات التالية:

- التحليل الاخطار بغرض معرفة الحلول المناسبة لها.

[1] المادة 21-3 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015(لم يتغير نص المادة بالنسبة القانون المالية 2016).

[2] غول,فرحات,بومدين يوسف, الأخطار ونماذج ادارتها في المؤسسات, الملتقى الدولي الثالث حول استراتيجية إدارة المخاطر في المؤسسات, الأفاق والتحديات, أيام 25-16 نوفمبر, جامعة الشلف, 2008, ص 14.13.12.11.

- تقييم الأخطار وتصنيفها وفق المعايير المحددة وبالأخص درجة تكرار الخطر وحجم التأثير الذي يمكن أن يلحقه الخطر على الأهداف المؤسسة.
- استخدام معايير معينة في تصنيف الاخطار بغرض تحديد الأولويات في معالجة وتركيز الجهود والامكانيات وفقا لذلك.

2-4التعامل مع الأخطار: بعد أن تتم عملية التعرف على الأخطار وتقييمها فإن جميع التقنيات المستخدمة للتعامل معها تقع ضمن واحدة أو أكثر من أربع مجموعات رئيسية:

- **النقل**: وهي وسائل تساعد على قبول الخطر من قبل طرف آخر وعادة ما تكون عن طريق العقود أو الوقاية المالية، التأمين هو مثال على نقل الخطر عن طريق العقود ويتضمن العقد صيغة تضمن نقل الخطر إلى جهة أخرى دون الالتزام بدفع أقساط التأمين.
- **التجنب**: وتعني محاولة تجنب النشاطات التي تؤدي إلى حدوث خطر ما.
- **التقليص**: وتشمل طرق لتقليل من حدة الخسائر الناتجة.
- **القبول(الاحتجاز)**: يعني قبول خسائر عند حدوثها، وتعتبر هذه الطريقة استراتيجية مقبولة في حالة الأخطار صغيرة والتي تكون فيها التكلفة التأمين ضد الخطر على مدى الزمن أكبر من اجمالي الخسائر، وكل الاخطار التي لا يمكن تجنبها أو نقلها يجب القبول بها.

2-5وضع الخطة: تتضمن أخذ قرارات تتعلق باختيار مجموعة طرق التي ستتبع للتعامل مع الاخطار وكل قرار يجب أن يسجل ويوافق عليه من قبل المستوى الإداري المناسب، فعندما يتعلق الأمر بأخطاء تمس صورة المؤسسة ككل يجب أن يتخذ القرار من القبل الإدارة العليا أما في حالة القرارات المتعلقة بنظام المعلومات على سبيل المثال فان المسؤولية القرار تعود إلى مدير تكنلوجيا معلومات.

2-6التنفيذ: يتم في هذه المرحلة اتباع الطرق المحددة في الخطة والتي يجب ان تستخدم في التخفيف من أثار الاخطار، بحيث يجب استخدام التأمين في حالة الاخطار التي يمكن نقلها إلى شركة التامين وكذلك يجب تجنب الاخطار التي يمكن تجنبها دون تضحية بأهداف سلطة، كما ويتم التقليل من الأخطار الأخرى والباقي يتم احتفظ به.

2-7مراجعة وتقييم الخطة: تعد الخطط المبدئية لإدارة الأخطار غير كاملة فمن خلال الممارسة والخبرة والخسائر التي تظهر على أرض الواقع تظهر الحاجة إلى احداث تعديلات على الخطط واستخدام المعرفة المتوفرة لاتخاذ قرارات مختلفة.

وبالتالي يجب تحديث نتائج عملية تحليل الأخطار وكذلك خطط ادارتها يشكل دوري، وذلك يعود لأسباب التالية:

- من أجل تقييم وسائل التحكم الأمنية المستخدمة سابقا إذا مازالت قابلة للتطبيق وفعالة.

من أجل تقييم مستوى التغيرات المحتملة للأخطار في بيئة العمل، فمثلا تعتبر الأخطار المعلوماتية مثالا جيدا على بيئة عمل سريعة التغير.

الجدول(1–3): عقوبات النقص والغش في الوعاء[1]

عقوبات النقص في الوعاء الإخضاع	عقوبات الغش والتدليس في الوعاء الإخضاع
– قيمة الحقوق المغفلة أقل من أو تساوي 50.000 دج تكون نسبة الزيادة 10 بالمئة. – قيمة الحقوق المغفلة أكبر من 50.000 دج وأقل أو تساوي 200.000 دج تكون نسبة الزيادة 15 بالمئة. – قيمة الحقوق أكبر تماما من 200.000 دج تكون نسبة الزيادة 25 بالمئة.	– عند القيام بأعمال تدلسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم اخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس الشهر. – لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50 بالمئة وعندما يدفع أي حق تحدد نسبة ب 100 بالمئة. – تطبيق كذلك نسبة 100 بالمئة عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المنبع.

1المصدر: حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية, مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص 111.

المبحث الرابع: دراسات سابقة

سنتطرق في هذا المبحث الى الدراسات السابقة التي كان لها علاقة بموضوع دراستنا بصفة ما سيكون ذلك مقسم إلى ثلاث مطالب دراسات السابقة بلغتين العربية و الاجنبية و مقارنة هذه الدراسات بدراستنا.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية.

في هذا المطلب سنذكر بعض الدراسات السابقة باللغة العربية.

دراسة فتحة أميرة (2017):

تكمن اهمية هذه الدراسة في تناولها لموضوع المراجعة الجبائية وما تقدمه للمؤسسة الاقتصادية من خدمات تجعلها في مأمن من المخاطر الجبائية ،وتهدف إلى إبراز دور المراجعة الجبائية كوسيلة لتفعيل عملية التسيير الجبائي بالمؤسسة لغرض تجنبها مخاطر جبائية ،وتوضيح مدى انعكاس المراجعة الجبائية على تحسين أداء تسيير الجبائي بمؤسسة مطاحن الاوراس كإطار عملي لدراسة التطبيقية، تمثلت الحدود الزمنية لدراسة الحالة الثلاثي الاخير لسنة2016، للإجابة على اسئلة الدراسة اتبعت المنهج الوصفي، ومن خلال الدراسة تم التوصل الى مجموعة من النتائج اهمها وجود اخطاء على مستوى التصريحات المقدمة من طرف الشركة لإدارة الضرائب، نقص كفاءات المستخدمين للقيام بتسيير الجبائي في هذه الشركة، نقائص هذه الدراسة عدم اقتراحها حلول لهذه المخاطر للحد منها، دراستها لوثائق الشركة لسنتين فقط ليس كافي لتعميم هاته النتائج.

دراسة حميداتو صالح (2012):

درست هاته الدراسة دور المراجعة الجبائية في تدني التكاليف الجبائية، تتمثل اهداف المتوخاة من هذه الدراسة في البحث عن ألية قانونية ومشروعة يمكن إتباعها قصد تخفيف الاعباء الضريبية التي ترهق كاهل المؤسسة الاقتصادية، أما اهميتها فهي إيجاد حل قانوني لتخفيف تكاليف المؤسسة، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بدراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، الفترة الزمانية كنت لمدة ثلاث سنوات 2008-2009-2010، لمعالجة إشكالية الموضوع تم إتباع المنهاج الوصفي و التحليلي، وفي الاخير توصل إلى أن المراجعة الجبائية تسمح بالكشف عن مناطق الخطر الجبائي، وضرورة إنشاء مصلحة جبائية مستقلة عن المحاسبة والمالية داخل المؤسسة لمحاربة كل ظواهر الاهمال.

دراسة قحموش سمية(2013):

أبرزت أهمية المراجعة الجبائية في زيادة الالتزام الضريبي الطوعي، تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث تعتبر المراجعة الجبائية أحد العوامل الهامة ضمن النظام الضريبي التصريحي لما لها من قدرة على إدارته بالعدل والانصاف، ولتحقيق اهداف الدراسة قامت الباحثة بدراسة استبيانيه بمديرية الضراب

لولاية بسكرة، تم تطبيق الدراسة العملية للبحث خلال الفترة 2009 – 2010، لقد قامت بإتباع التوجه الأبستمولوجيا التفسيري واعتمدت كذلك المزج بين المنهج الاستكشافي والاختباري، وقد استنتجت مدى قدرة الادارة الضريبية من خلال مؤشرات التسيير و خاصة بمؤشرات التصريحات الجبائية والتحقيق الجبائي على تقييم حجم التهرب الضريبي، والتالي محاولة معالجته وسد ثغرات الخلل الموجودة، كذلك غياب الكفاءات المتخصصة في نظام المراجعة الجبائية سوف يضعف من كفاءته بالإضافة إلى التطورات التكنولوجيا و المعلوماتية التي تستدعي توفر كفاءات جد متخصصة، نقاص الدراسة تكمن في نظرتها للمراجعة الجبائية من جانب إدارة الضراب فقط فالمؤسسات تعاني من ثقل هاته الأخيرة بجب الالتفات إلى هذا الجانب أيضا.

دراسة جبوري محمد، وسعي رابح، رحماني أحمد (2019):

تتجلى أهمية هذه الدراسة في إبراز دور المراجعة الجبائية كأحد اهم اليات الحفاض على حق الخزينة العمومية من خلال مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي التي تتسبب في استنزاف اموال الدولة، وتهدف إلى كيفية تفعيل المراجعة الجبائية للكشف عن الأخطاء التي يرتكبها المكلفون بالضراب وتصحيحها لدعم النظام الجبائي الجزائري، قام بدراسة تطبيقية بمركز الضرائب بولاية سعيدة خلال الفترة 2014- 2017، ومن أجل الاجابة على إشكالية البحث واختبار فرضياته تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي، وكانت هناك عدة نتائج نذكر منها ان المراجعة الجبائية تساهم في ضمان حقوق الخزينة العمومية من خلال الكشف عن مواطن الاخطاء في تصريحات المكلفين بالضريبة، والحد من التجاوزات المرتكبة في صورة تهرب أو غش ضريبي واستخدام طرق تدليسيه تنقص من حقوق الخزينة العمومية.

دراسة مصطفى إيدير، عمر الفاروق زرقون (2009):

تهدف هذه الدراسة لإبراز ضرورة المراجعة في المؤسسات الاقتصادية لتحسين التسيير الجبائي وتفادي المخاطر الجبائية وبالتالي التكاليف الجبائية الزائدة، تمت الدراسة التطبيقية بالمؤسسات اقتصادية في ولاية ورقلة سنة 2019، وكانت عبارة عن استبيان ولكل استبيان نتائج نذكر منها أن المراجعة الجبائية تساهم في تحديد الخيرات الجبائية وتعديل الاجراءات الجبائية وكذلك تحسين التسيير الجبائي الذي يهدف الى تفادي تكاليف الجبائية الإضافية .

المطلب الثاني :الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.

في هذا المطلب سنذكر بعض الدراسات السابقة باللغة العربية.

دراسة Ossama Salih (**2012**):

هدفت هاته الدراسة إلى اظهار أهمية المراجعة الجبائية كأحد محددات اتخاذ القرار في المؤسسة، بغرض التقليص من المخاطر التي قد تلحق بالمؤسسة، تمت في تونس سنة 2012، توصل الباحث للعديد من النتائج منها أن ادارة المخاطر الضريبية تعتمد على مراجعة وتشخيص الضرائب داخل الشركة، كذلك تتيح المراجعة تقييم نقاط القوى والضعف.

دراسة Mokhttar Mohamed Aboussalam(**2013**):

تناوله هذه المذكرة موضوع المراجعة في الشركة النيجيرية للاتصالات، وقد هدفت هاته الدراسة إلى تبيين أهمية تفعيل التسيير الجبائي بالمؤسسة من خلال القيام بالمراجعة الجبائية على مستوى شركة **SONITEL**، نتائج الدراسة المراجعة الجبائية سمحة بمعالجة المسائل الضريبية المعقدة بالشركة، كما أنها ساهمت بشكل كبير في تفعيل عملية تسيير المخاطر الجبائية وبالتالي تمكنت من تحقيق الفعالية الجبائية بشركة .

دراسة M . Mohamed Ben Hadj Saad (**2009**):

هدفت الدراسة إلى ابراز المراجعة الجبائية كاهم عملية في المؤسسة ومدى مساهمتها في الكشف عن المخاطر وتحديد فائدتها، أهتمت بتسليط الضوء على فائدة المراجعة الجبائية واقتراح للمحاسب العام طريقة للمراجعة الجبائية الفعالة، حيث تمت الدراسة في جامعة صفاقس بتونس خلال الفترة 2008-2009، توصلت في الاخير لتحسين من الاداء الضريبي يجب على المؤسسة أن تسيطر على الضرائب المفروضة عليها ومنع المخاطر الجبائية يتطلب الامتثال لتشريعات المنصوصة في القانون.

المطلب الثالث :مناقشة الدراسات السابقة.

في هذا المطلب سنقوم بمقارنة الدراسات التي تطرقنا لها في المطالبين الأول والثاني بدراستنا واستخراج أوجه التشابه والاختلاف.

الجدول (1–4): مقارنة بين الدراسات السابقة و دراستنا .

الدراسة	نقاط التشابه	نقاط الاختلاف
دراسة فتحة أميرة (2017):	-الموضوع حيث تناولت دور الراجعة الجبائية في تحسين اداء التسيير الجبائي للحد من المخاطر.	**-مجتمع الدراسة:** شركة مطاحن الاوراس باتنة اما نحن فكانت الدراسة في شركة **entp**. -مكان الدراسة باتنة. -الفترة الزمنية 2015.
دراسة حميداتو صالح (2012):	**متغير:** - دور المراجعة الجبائية. - تدنية المخاطر الجبائية.	**– متغير:** دور التسيير الجبائي. - مكان الدراسة الوادي. - الفترة الزمنية 2008-2009-2010.
دراسة قحموش سمية(2013):	**-موضوع:** - دراسة التصريحات الجباية.	**-مجمع الدراسة:** كانت الدراسة في مديرية الضرائب اما دراستنا حول شركة اقتصادية. -تهدف إلى تحسين جودة التصريحات الجبائية أما دراستي تهدف للحد من الخطر الجبائي . الفترة الزمنية 2009-2010.
دراسة جبوري محمد، وسعي رابح ، رحماني أحمد (2019):	**-متغير:** - دور المراجعة الجبائية .	-هدفه المحافظة على حق الخزينة العمومية اما نحن نريد تخفيض تكاليف العبء الجبائي على المؤسسات . -مكان الدراسة سعيدة. -الفترة الزمنية 2014-2017.
دراسة مصطفى إيدير، عمر الفاروق زرقون (2009):	-ضرورة المراجعة في المؤسسات الاقتصادية لتحسين التسيير الجبائي وتفادي المخاطر. - تحسين التسيير الجبائي الذي يهدف الى تفادي تكاليف الجبائية الاضافية.	-مكان الدراسة ورقلة. - الفترة الزمنية 2019.

دراسة Ossama Salih (**2012**):	– اهمية المراجعة الجبائية. – غرض الدراسة التقليص من المخاطر التي قد تلحق بالمؤسسة.	–هدفت هاته الدراسة الى اظهار اهمية المراجعة الجبائية كأحد محددات اتخاذ القرار في المؤسسة. –مكان الدراسة تونس. –الفترة الزمنية 2012.
دراسة Mokhttar Mohamed Aboussalam (**2013**):	–أهمية المراجعة الجبائية . –أهمية تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة . –تسيير المخاطر الجبائية.	–الفترة الزمنية :2013.
دراسة M . Mohamed Ben Hadj Saad (**2009**):	– هدفت الدراسة الى ابراز المراجعة الجبائية كأهم عملية في المؤسسة ومدى مساهمتها في الكشف عن المخاطر.	–أهتمت دراستنا اضافة على المراجعة بالتسيير الجبائي. –مكان الدراسة تونس . –الفترة الزمنية 2009.

مصدر: الطالب بناء على المعلومات التي تحصل عيها في المطلب الاول الثاني.

الخلاصة الفصل :

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد وظائفها خلق صعوبة عند فحص العمليات التي يقوم بها الموظفون، ولهذا تم تطوير المراجعة وخروجها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنها لخلق تسيير جبائي لا غبار عليه وتكاملهما يحد من المخاطر، فهي تعتبر وسيلة لا غاية، لذلك لزوم التسيير الجبائي الجيد من قبل مسيرين كفء، أما المخطر الجبائي فقد أكتسب أهمية في المفهوم المالي اصبح جزء من عمليات اتخاذ القرار فهي تعتبر قوة ديناميكية لا يمكن تجاهلها، وبما أن المؤسسة مجبرة بالتقيد بالشروط التي يحددها التشريع الجبائي، نظرا لتغيرات المستمرة التي تمس مختلف التشريعات والتنظيمات الجبائية مما ينجر عنه عدم الفهم الدقيق للقانون الجبائي، أصبحت المؤسسة ملزومة بالقيام بعملية المراجعة الجبائية لمختلف العمليات الجبائية، تسهر على السير والأداء الحسن لأنشطتها من الناحية الجبائية بهدف التأكد من مدى احترامها للقوانين الجبائية المعمول بها.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي

تمهيد:

بعد عرضنا في الفصل السابق لمختلف الجوانب النظرية للمراجعة والتسيير والمخاطر الجبائية، ونظرا لكون هذا النوع من المراجعة لا يطبق إجباري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حاولنا القيام بمساهمة لتطبيق المراجعة الجبائية وتقييم التسيير للحد من المخطر الجبائي في مؤسسة الوطنية للأشغال في الابار – حاسي مسعود – من خلال التعرف على مختلف الضرائب التي تخضع لها المؤسسة، بهدف تبيين أهمية هذا النوع من المراجعة على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية:

المبحث الاول: الطريقة والادوات المستخدمة.

المبحث الثاني: المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي في المؤسسة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات والنتائج المدروسة.

المبحث الأول: الطريقة والادوات المستخدمة

من أجل القيام بالدراسة الميدانية والتوصل لنتائج المراد الحصول عليها انتهجنا لدراسة منهج معين وطريقة معينة سنوضح ذلك من خلال المطلب الاحق وقمنا كذلك بتعريف المؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: المناهج والادوات المستخدمة في الدراسة

يتكون هذا المطلب من فروع تبين المنهجية المتبعة في هذه الدراسة.

الفرع الأول: المنهج المستخدم في الدراسة.

تم الاعتماد على مصدرين أساسيين للمعلومات في هذه الدراسة وهم:

1. **المصادر الأولية:** بهدف دراسة الجانب التطبيقي تم اختيار مؤسسة الوطنية لتنقيب في الابار كنموذج للمؤسسات الاقتصادية البترولية لإتمام الجانب التطبيقي اضافة الى الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.
2. **المصادر الثانوية:** وهي الاعتماد على مراجع باللغة العربية واللغة الجنبية المتمثلة في رسائل الدكتوراه والماجستير والمقالات، مجلات، النصوص التشريعية، الكتب.

الفرع الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة.

من خلال الملومات و المعطيات المتوفرة لدينا، من أجل الدراسة الميدانية تم الاعتماد على أداتين هما:

1. **مقابلة شخصية:**

قمنا بمقابلة شخصية مع بعض المسؤولين في المؤسسة لمعرفة بعض المعلومات، والفهم الجيد لموضوع دراستنا، وهذا من خلال طرح بعض الأسئلة لمعرفة الكفاءة و كيفية التسيير الجبائي ودى اهتمام المؤسسة بالمراجعة الجبائية، هذه الأدلة تتيح لنا فرص لطرح الأسئلة لكي نربط بين متغيرات الدراسة المتواجدة في الاشكالية من أجل فك الاستفسارات حولها ومناقشتها والخروج بنتائج، وعليه يمكن الاعتماد على أداة المقابلة الشخصية بهدف التوصل إلى نتائج المرجوة من هاته الدراسة.

2. **وثائق المؤسسة :**

وقد اعتمدنا كذلك في دراستنا على بعض الوثائق منها الدفتر الكبير مقارنة نتائج بالتصريح الشهري **G50**وهذا للحكم على مدى الانتظام الجبائي في المؤسسة والالتزام بالآجال لعدم الوقوع في أخطار جبائية وهذا لتأكيد النتائج والعمل بها.

الفرع الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار حاسي مسعود، ونظرا لكون إشكالية دراستنا تتمحور حول دور التكامل بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي للحد من الخطر الجبائي في المؤسسات الاقتصادية فقد تم تطبيق الدراسة في هذه المؤسسة الاقتصادية على مستوى مديرية المحاسبة والمالية **DFC** قسم الجباية لصلته المباشرة بموضوع الدراسة، تم اختيارنا للمؤسسة نظرا لتعاون الذي تلقيناه من طرف اطارات المؤسسة وإمكانية اطلاعنا على مختلف التصريحات والقوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الثاني: النتائج و المناقشة

في هذ المطلب سنقوم بتعريف المديرية محل الدراسة والدراسة التطبيقية.

الفرع الأول: جمع معلومات حول المؤسسة

1. **نبذة تاريخية عن مؤسسة –**ENTP –

هي المؤسسة الوطنية للأشغال في الابار المولودة من الام سوناطراك، إنشات بمرسوم تنفيذي تحت رقم 171/18 بتاريخ 1981/08/01، بعد إعادة هيكلة المؤسسة الأم سوناطراك، لتصبح جاهزة للإنتاج في أول جانفي سنة 1983، بعد صدور قانون إصلاح المؤسسات الوطنية، أصبحت هذه الأخيرة شركة ذات اسهم **SPA** والمساهمون فيها الشركة الام سوناطراك والشركة القابضة العمومية للإنجازات ومواد البناء، وذلك إلى غاية جويلية 2001 أين عوضت مساهمتها إلى **SPG** الشركة العامة البترولية.

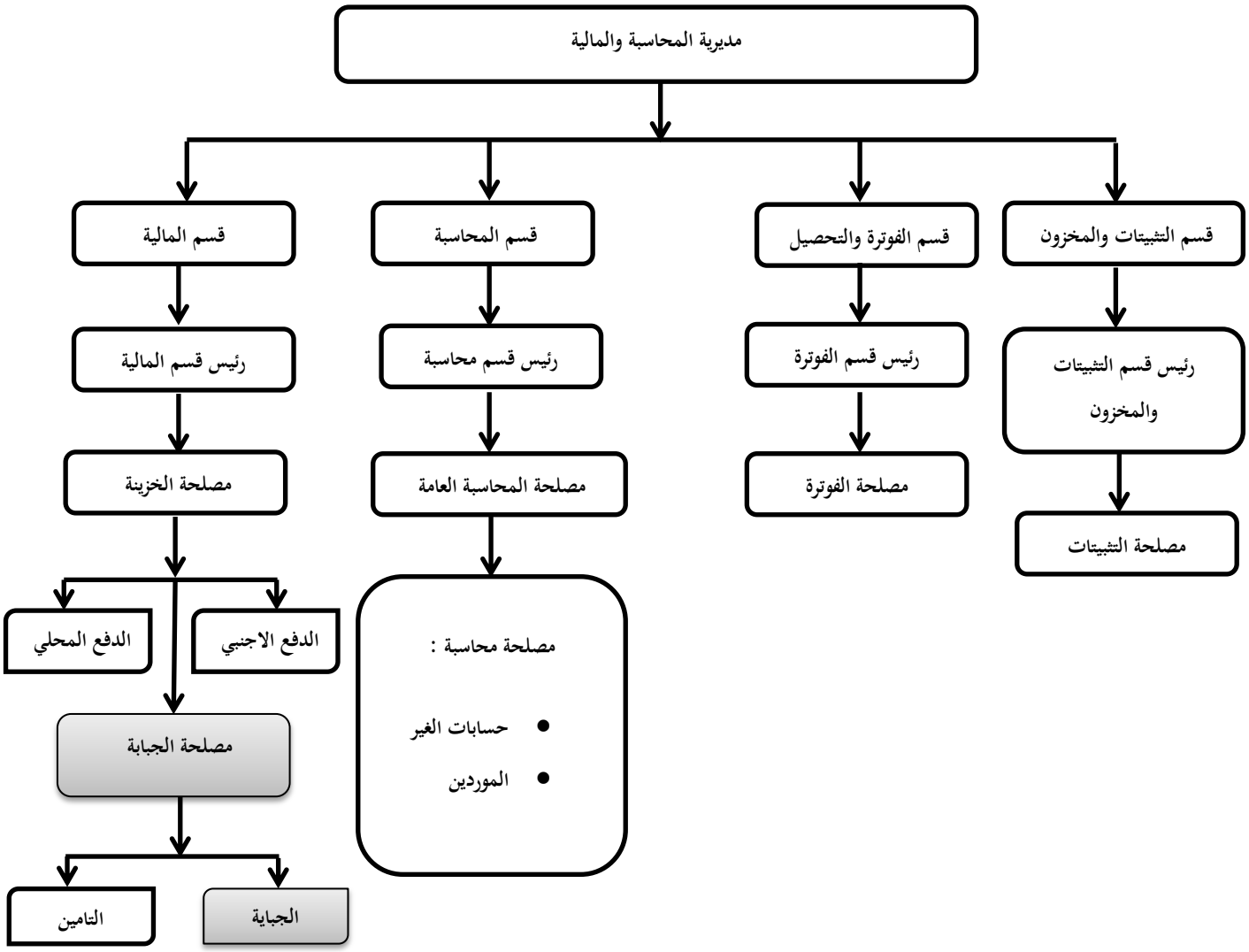
2. **تعريف مختصر للمؤسسة الوطنية للأشغال في الابار**

- ✓ **التسمية**: المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار**(ENTP) .**
- ✓ **رأس المال الاجتماعي** :**67000. 000.000 .00**دج**.**
- ✓ **عدد العمال**: حوالي **8800** عامل**.**
- ✓ **المقر الاجتماعي:**القاعدة الصناعية 20أوت1955 بحاسي مسعود ولاية ورقلة**.**
- ✓ **أهم زبائنها :** شركة سوناطراك**.**
- ✓ **موقعها على الأنترانت**: **www.entp-dz.com**

المطلب الثالث : دراسة الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المحاسبة

تعد من المديريات الرئيسية بالمؤسسة فهي تهتم بمختلف العمليات المالية والمحاسبية، وذلك من خلال تحليل مختلف الحسابات ومراقبة جميع التصريحات المالية كما تقوم بإعداد مختلف الميزانيات ومتابعة سير النشاط فيها وهيكلها التنظيمي يمكننا توضيح مهامها، من خلال تحليل المصالح المكونة لها في الشكل التالي:

الشكل (2-1) : الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية.



المصدر: من اعدادنا بناء على وثائق المؤسسة

1-**مصلحة التثبيتات و المخزون**:

حيث تتكون من مصلحتين وهما:

1.1-**مصلحة التثبيتات**

من مهامها**:**

- إستقبال الملفات من مصلحة الموردون بعملية الحيازة على التثبيت**.**
- التسجيل المحاسبي لعملية الحيازة والتنازل عن التثبيت **.**
- حساب اهتلاك التثبيتات **.**

2.1-**مصلحة مخزونات**:

من مهامها:

- التسجيل المحاسبي للمخزونات وترصيد حساب المشتريات والعمليات المتعلقة بالاستعمالات.
- استقبال الملفات المتعلقة بعملية شراء المخزون من مصلحة الموردين لإتمام التسجيلات المحاسبية المتعلقة بها.
- مراقبة حركة المخزونات في المؤسسة بتنسيق مع مديرية تسيير المخزونات.
- القيام بعملية الجرد.

2-**مصلحة الفوترة والتحصيل**:

من مهامها:

- تقوم بفتورة وتحصيل العائدات عن طريق البنوك .

3-**مصلحة المحاسبة**:

1.3-**مصلحة المحاسبة العامة**:

- تسيير جميع العمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها ثم مراقبتها.
- اعداد مختلف القوائم المالية من ميزانيتها في جدول حسابات النتائج وغيرها.
- السهر على إحترام النظام المحاسبي المالي.

.

2.3-**موردين**:

- استلام ومراقبة فواتير الموردين.
- تسجيل الفواتير في الدفتر الخاص بها.
- التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالموردين.
- تحويل الفواتير إلى مصلحة الخزينة بغية تسديدها .

4-قسم المالية:

1.4-مصلحة الخزينة :

- الدفع و التحصيل وذلك بتقديم أمر بدفع سواء بشيك بنكي أو نقدا وتسجيلها على مستوى مكتب الخاص بالخزينة.
- وضع مخطط بالتمويل.
- ضمان تسيير الحسابات البنكية للمؤسسة.
- تحديد سياسة القرض ومتابعة محفظة الحقوق.
- القيام بعملية المقاربة البنكية كل شهر.

2.4-مصلحة التامين و الجبائية:

على مستوى المصلحة يتم التامين على كل ممتلكات المؤسسة وكذا الجباية العادية من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الاجمالي والرسم على النشاط المهني ..الخ أي انها مكلفة بضمان الاعمال التالية:

- التفاوض على عقود التامين.
- الالتزام بالأقساط التامين.
- تسيير و تصفية الضرائب والرسوم في الآجال المحددة.
- إعداد وايداع التصريحات الجبائية **G**50.
- إعداد وتسليم شهادات الاعفاء من الرسم على القيم المضافة (**TVA**).
- إعداد وتسليم بيانات الضريبة على أرباح الشركات المقتطعة بمعدل **25%** .
- إعداد الحصيلة الجبائية بتعاون مع دائرة المالية والمحاسبة .
- التصريح بالوجودة وتوقف على النشاط.
- الاستشارة الجبائية.
- ضمان متابعة القوانين الجبائية.

- توزيع ملخص على دوائر المؤسسة لأحكام التشريع الجبائية لتطبيقها .
- شراء رسم السيارات .
- تولي حل جميع النزعات مع ادارة الضرائب في تقديم التقارير وفق الانظمة السارية.

المبحث الثاني: المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي في المؤسسة

في هذا المبحث سنوضح كيف تتم عملية التسيير الجبائي والمراجعة الجبائية لمختلف الضرائب والرسوم داخل مؤسسة وكيفية اجتناب الأخطار الجبائية.

المطلب الأول: تشخيص عملية التسيير الجبائي والوضعية الجبائية للمؤسسة

1. تقييم التسيير الجبائي في مؤسسة الوطنية لتنقيب في الابار

من أجل الحصول على تسيير جبائي فعال في المؤسسة لابد أن يكون هناك مسير كفئ ومن أجل اختبار صحة فرضيتنا قمنا بإجراء صحة فرضيتنا قمنا بإجراء مقابلة مع السيد الياس بوشوشة مسير في مصلحة المالية والمحاسبة، بتاريخ 10ماي 2022، كانت المقابلة عبارة عن مجموعة من الاسئلة تم الإجابة عليها من قبله كما يلي:

الجدول (2-1): تقييم مؤهلات المسير الجبائي في مؤسسة

السؤال	الجواب
• ماهي الشهادات التي تحصلت عليها وفي أي تخصص؟	نعم، متحصل على شهادة ليسانس كلاسيك سنة 2010 في تخصص مالية مؤسسة.
• هل سبق وأن اجريت دورات تكوينية في مجال الجبائية ؟	نعم، أجرى دورتين تكوينية سنة 2018 واحدة على النتيجة المحاسبية و الثانية على المراجعة في المؤسسات تفسير لأنها كانت سنة دخوله للمؤسسة.
• عند إنجاز مهامك هل تعمل وفق برنامج تسطره لنفسك تقوم من خلاله بإدارة وقتك ؟	أكيد اعمل وفق برنامج لان تراكم الاعمال يؤدي الى حدوث اخطاء جبائية .
• من منظورك الشخصي ماهي الشروط الواجب توفيرها حتى يكون التسيير ناجح، مثالي، متقن ؟	تخطيط الجيد. وضع الشخص المناسب في المكان المناسب. الرقابة المستمرة. التحفيز من خلال تقديم مكافئة.
• هل تقوم بالاطلاع ومتابعة المستجدات في قانون المالية السنوي ؟	نعم، أقوم بالاطلاع على مستجدات قانون المالية وتلخيصه والعمل به.
• ماهي الامتيازات الجبائية التي يمنحها لكم القانون؟	تتبع المؤسسة النظام الحقيقي وهي لا تستفيد من اي اعفاء ضريبي إلا في ما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة بالنسبة لتعاملات المؤسسات البترولية.

	غياب حق الطابع **DT** في العمليات الجبائية للمؤسسة كونها تتعامل بالنقديات . النسبة المخفضة بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها هي 12**%** ، اما بالنسبة لضرائب و الرسوم الاخرى فهي تستفيد من التخفيضات المنصوصة عليها في التشريع الجبائي.

المصدر: من اعدادنا بناء على مقابلة .

1. التحليل:

من خلال الاجوبة السابقة نستطيع الحكم على المسير الجبائي أنه شخص ذو كفاءة عالية، فهو أجرى دورات تكوينية في مجال المراجعة و الجباية، وكذلك مطلع على جميع المستجدات القانونية، وهو حريص ومنضبط في أداء مسؤولياته دون مماطلة أو تأجيل وهذا دليل على خوفه من الوقوع في الاخطاء، مما ينعكس ايجابا على تسيير جباية المؤسسة ومنه نتأكد صحة الفرضية الثانية التي تتمثل في أن التسيير الجبائي في المؤسسة يتطلب المعرفة الجبائية لدى المسيرين.

الجدول (2-2): تقييم التسيير الجبائي وفعاليته في مؤسسة لتجنب الخطر الجبائي

الأسئلة	الأجوبة
• هل يوجد بالمؤسسة مصلحة مكلفة بمتابعة الضرائب بشكل مباشر؟	نعم، مصلحة الجباية .
• هل يوجد في المؤسسة أشخاص مكلفين بشكل مباشر بمتابعة الضرائب ؟	نعم، انا من احد المكلفين بمتابعة الضرائب بشكل مباشر.
• كيف يتم اختيار المكلفين بالضرائب داخل المؤسسة ؟	الاشخاص ذو كفاءة و مؤهلات وخبرة عالية في مجال الجباية.
• هل يوجد في المؤسسة نظام معلومات فعال يسمح بالحصول على معلومات مهمة و دقيقة ؟	نعم ،يوجد بالمؤسسة نظام فعال اسمه **ERP** يمكن من خلاله الحصول على معلومات دقيقة.
• هل يوجد اجراءات واضحة في المؤسسة تسهل عمل المكلف بمتابعة الضرائب ؟	نعم، اجراءات يجب اتباعها لتسهيل العمل وعدم الوقوع في الاخطار.
• هل تمتلك المؤسسة مرونة تمكنها من التعامل مع تغيرات القوانين والتشريعات الضريبية ؟	اكيد فهذا اجباري، تقيد بتغيرات القانون لتجنب الغرامات والتأخير.

• هل يتم تحليل أثر الضرائب على المؤسسة ومن يقوم بها؟	فالوقت الحالي لا يوجد، لكن نحن قائمون على وضع مصلحة جديدة خاصة لدراسة تأثيرها.
• هل تقوم المؤسسة بالوفاء بالالتزامات الضريبية بشكل جيد ؟	نعم، المؤسسة حريصة على دفع الضرائب في اجالها المحددة ومقدارها مضبوط.
• هل سبق وأن قامت المؤسسة بدفع غرامات على التأخير في التصريحات ؟	لا، لم يسبق لها.

المصدر: من اعدادنا بناء على مقابلة .

2. التحليل:

من خلال الإجابات نلاحظ بأن وظيفة التسيير الجبائي في المؤسسة تتم بشكل جيد وهذا ما يقلل من الاخطار الجبائية وتفادها، وتوفير مصلحة بأكملها للجباية دليل على حرصهم، وأهمية الجباية في المؤسسة وضع نظام **ERP** وإجراءات لتسهيل عمل المكلف بالضرائب ودقة المعلومات، غياب تحليل أثر الضرائب هذا يؤثر مع مرور الزمن، فمن المستحب معرفة كل ضرائب وتأثيرها للجوء إلى حلول وتخفيض تكاليفها من الجيد ان المؤسسة تعمل على إيجاد حل لذلك، رغم هذا إلا أن المؤسسة مسيطر على الوضع فهي لا تعاني من غرامات تأخير أو أي نوع من أنواع الأخطار.

الجدول (2-3): تشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسة

الأسئلة	الأجوبة
• كيف يتم إعداد برنامج المراجعة الجبائية ؟	تخطيط لبرنامج العمل بالتعرف على المؤسسة ومختلف قوانين المتعامل بها. تعرف على مختلف وثائق المؤسسة. مرحلة التنفيذ والمراجعة وتتبع جميع العمليات المحاسبية. إعداد تقرير في حالة وجود أخطاء ومخالفات.
• هل يؤثر برنامج المراجعة الجبائية على جودة التصريحات الجبائية ؟	نعم، تكون اكثر دقة و مصداقية .
• هل توجد إجراءات لرقابة الداخلية ؟	نعم، يقوم بها رئيس المصلحة.
• من يقوم في المؤسسة بإمضاء الصكوك البريدية ؟	المدير هو الذي يقوم بعملية الامضاء

• هل يوجد أرشيف خاص بالمؤسسة ؟	يوجد ارشيف في المؤسسة بمصلحة خاصة به.
• كيف يتم مراجعة الضرائب و الرسوم في المؤسسة ؟	حسب الوعاء الخاص بكل واحدة ابتداء من رقم الاعمال وصولا لنتيجة الجبائية . شهريا عن طريق مراجعة **G50**. سنويا عن طريق نتيجة الجبائية **bilan fiscale**.

المصدر: من اعدادنا بناء على مقابلة .

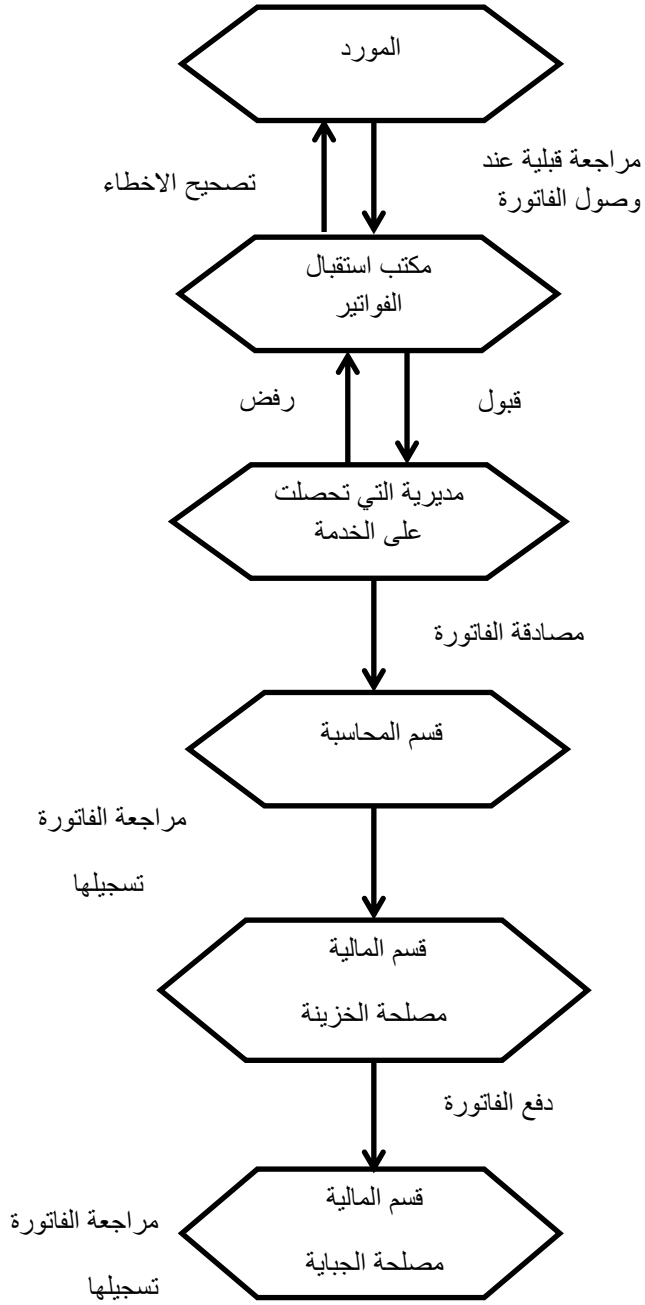
3. التحليل:

من خلال الأجوبة نستنتج أنهم يقومون بإعداد برنامج للمراجعة الجبائية، كما وضح لنا طرق لمراجعة الضرائب والرسوم المختلفة للمؤسسة رغم اختلافها، إضافة إلى وجود نظام رقابة داخلية قائم عليه رئيس مصلحة المالية وهذا لعدم الوقوع في غرامات، أما امضاء الشيكات فيقوم بها شخص واحد وهو مدير **DFC**، واوضح أن البرنامج يساهم في تحسين التصريحات الجبائية بتزويدها بمعلومات دقيقة ذات مصداقية، المؤسسة تحتوي على مصلحة مخصصة لحفظ الأرشيف.

المطلب الثاني : مراجعة الوضعية الجبائية لمؤسسة L'ENTP خلال للفترة (2017-2018).

- **كيف تتم عملية المراجعة في المؤسسة لفاتورة**

الشكل (2-2): كيف تتم عملية المراجعة في المؤسسة لفاتورة.[1]



[1] **المصدر** :من اعدادنا بناء مقابلة مع عامل في مصلحة الجباية .

فيما يلي سنقوم بتقديم جداول ثم تحليلها هذه الجداول متعلقة: (رقم الأعمال، **TVA**،**TAP**،**IRG** ، **IBS**) وذلك وفق وثائق المؤسسة والذي يعتبر كنموذج توضيحي .

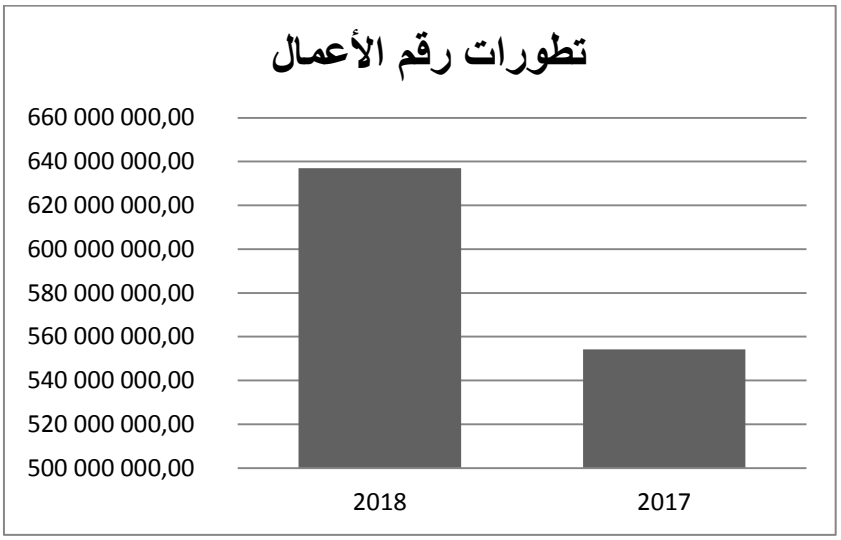
أولا :رقم الاعمال

جدول (2–4): جدول يوضح تطورات رقم الأعمال خلال فترة (2017–2018).[1]

السنوات	2017	2018
رقم الأعمال	**55, 420 7044**	**63, 694 9102**

الوحدة:(مليار دينار جزائري).

الشكل (2–3) : محنى يوضح تطورات رقم الأعمال خلال الفترة (2017–2018).[2]



1. التحليل:

تحصلنا على رقم الأعمال بعد جمع أرقام الأعمال لكل شهر نلاحظ أن سنة 2018 حققت رقم أعمال أكبر من سنة 2017 وهذا راجع إلى التغييرات التي شهدتها المؤسسة في سنة 2017 تغيير بعض القوانين الضريبية كرسم على القيمة المضافة كانت 17**%** أصبحت 19**%** أما في سنة 2018 كانت قد تأقلمه مع التغييرات.

اعتمادا على وثائق المؤسسة تحصلنا على توزيع رقم الأعمال لكل أشهر السنة كما هو موضح في الجدول ادناه ذلك باستخدام برنامج **EXCEL**:

[1] **المصدر**: من اعدادنا بالاعتماد على وثائق المؤسسة .

[2] **المصدر**: من اعدادنا بالاعتماد على وثائق المؤسسة وبرنامج **EXCEL** .

رقم الأعمال مفصل لسنة 2017:

جدول (2–5) : جدول يوضح تطورات رقم الأعمال المفصل لسنة 2017.[1]

رقم	شهر	مبلغ
1	جانفي	**44,3365635**
2	فيفري	**49,3244269**
3	مارس	**48,7702199**
4	افريل	**51,5412551**
5	ماي	**54,8664973**
6	جوان	**50,9870480**
7	جويلية	**38,7944931**
8	اوت	**36,0234578**
9	سبتمبر	**37,6860790**
10	اكتوبر	**48,7702199**
11	نوفمبر	**43,2281494**
12	ديسمبر	**49,8786339**
رقم الاعمال **CA**		**55, 420 7044**

الوحدة:(مليار دينار جزائري).

[1] **المصدر**: من اعدادنا بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2. التحليل :

نلاحظ ان خلال السداسي الأول من السنة كانت المؤسسة تحقق أرقام أعمال عالية كان أكبر رقم أعمال في شهر ماي كما هو موضح في الجدول أعلاه أما بالنسبة لسداسي الأخير نلاحظ تراجع كبير في رقم الأعمال خاصة في شهر أوت وهذا راجع لنقص النشاط خلال الفترة الصيفية بسبب درجة الحرارة العالية.

ثانيا :بالنسبة لبعض الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة.

تخضع المؤسسة إلى النظام الحقيقي باعتبارها شركة ذات أسهم تتمتع بالشخصية المعنوية وتشكل إحدى أهم المؤسسات في الخدمات البترولية فإن هناك مجموعة مختلفة من الضرائب والرسوم التي تدفعها على مستوى مديرية كبريات المؤسسات(**DGE**) وإلى مصالح الضرائب، سنقوم بمراجعة هاته الضرائب اعتماد على وثائق الشركة.

- **الرسم على النشاط المهني** TAP:

إن الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه شهريا يساوي معدل قدره **2%** (الان المؤسسة تعمل بمعدل الجديد قدره **1.5%** الصادر في قانون المالية لسنة 2021 بدأت بالعمل به هذه السنة 2022)، من رقم الأعمال المصرح به الذي حققته المؤسسة أو أي وحدة من وحداتها في كل بلدية تابعة لمقر اقامتها، يتعين على المؤسسة بما أنها تابعة لمديرية كبريات المؤسسات يجب تمركز كل تصريحات الرسم على النشاط المهني الخاص بالوحدات كل وحدة على حده وتكتتب وتدفع شهريا لدى مصالح الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى فيما يخص كل هذه الوحدات تدفع عن طريق تصريح **G50** ويمكن التصريح به وتسديده عبر طريق الالكتروني في الآجال والشروط التي يتم تحديدها عن طريق التنظيم (المادة 166 من قانون الاجراءات الجبائية).[1]

جدول (2–6) : جدول يوضح تطورات الرسم على النشاط المهني خلال فترة (2017–2018).

الوحدة:(مليار دينار جزائري).

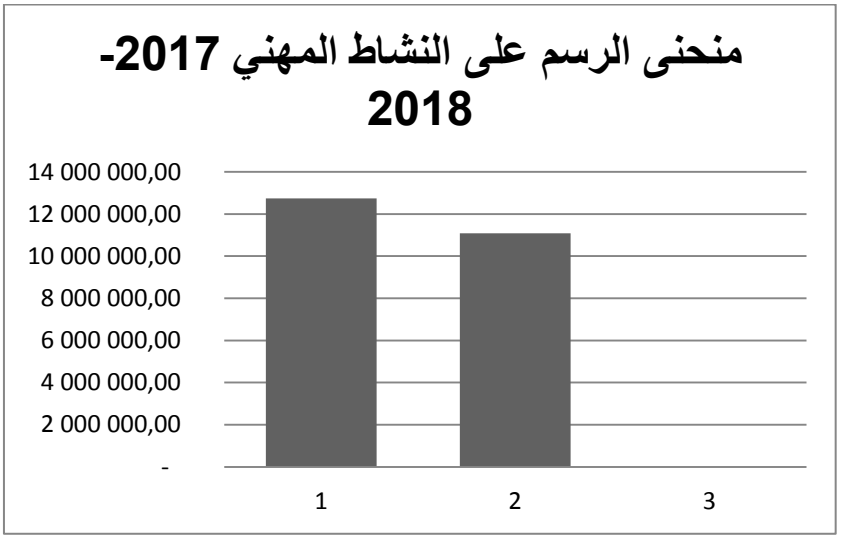
السنوات	**2017**	**2018**
رقم الاعمال	**55, 420 7044**	**63, 694 9102**
%2	**55, 420 7044 *2%**	**63, 694 9102 *2%**
TAP	**1 108 414 088**	**1 273 89820**

[1] موقع وزارة المالية 2022/05/11 على الساعة 9:02

المصدر :من اعدادنا وفقا لوثائق المؤسسة .

الشكل (2-4): محنى يوضح تطورات رسم على النشاط المهني خلال الفترة (2017-2018).[1]

الوحدة:(مليار دينار جزائري).



3. التحليل:

نلاحظ أن تغير رقم الاعمال يأثر في تغير الرسم على النشاط المهني أي وجود علاقة طردية بينهما، تحصلنا على هاته النتائج بعد جمع رسم على النشاط المهني لكل شهر اعتمادا على تصريح الشهري **G50**، كما أنه لا توجد أخطاء حسابات مضبوطة وهذا راجع لكفاءة المسير الجبائي والمراجعة المستمرة التي يقوم بها رئيس المصلحة وهذا الاخير ينفي صحة الفرضية الثالثة التي تنص على أن التسيير الجبائي لوحده يمكنه الحد من الخطر الجبائي.

جدول (2-7) : جدول يوضح تطورات الرسم على النشاط المهني خلال سنة 2017 لشهر جانفي.

الوحدة:(مليار دينار جزائري).

رقم	شهر	مبلغ	نسبة **TAP**	**TAP**
1	جانفي	**44,3365635**	2%	886731271

المصدر: من إعدادنا وفقا لوثائق المؤسسة.

توزيع الرسم على النشاط المهني لشهر جانفي2017 المحقق في كل ولاية و بلدية:

[1] **المصدر**: من اعدادنا بالاعتماد على وثائق المؤسسة وبرنامج **EXCEL** .

جدول (2–8) : جدول يوضح تطورات الرسم على النشاط المهني خلال سنة 2017 لشهر جانفي المحقق في كل ولاية.

الوحدة:(مليار دينار جزائري).

رقم	البلدية	الولاية	مبلغ
1	أدرار	أدرار	7 625888,93
2	عين امناس	إيليزي	7 803235,18
3	دبداب	إيليزي	7093850,17
4	حاسي مسعود	ورقلة	1 6847894,15
5	برج عمار دريس	إيليزي	6384465,15
6	عين صالح	تامنراست	4433656,35
7	تينركوك	أدرار	5941099,52
8	ورقلة	ورقلة	5497733,88
9	رباح	وادي سوف	975404,40
10	دوار الماء	وادي سوف	1773462,54
11	تيميمون	أدرار	8601293,33
12	غرداية	غرداية	2926213,19
13	رغان	ادرار	5941099,52
14	حاسي الرمل	الأغواط	26601193,81
15	توقرت	ورقلة	4167636,79
رسم على النشاط المهني**TAP**			88673127,10

المصدر :من اعدادنا وفقا لوثائق المؤسسة .

4. التحليل :

ومن خلال الجدول نلاحظ أن بلدية حاسي مسعود تأخذ الحصة الأكبر من رسم رقم الأعمال المصرح به من طرف المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار بنسبة تفوق 75% مقارنة مع البلديات الأخرى، وهذا يعود إلى وجود معظم وحدات النشاط في منطقتها الصناعية كما يظهر أن أقل منطقة تحقق رقم أعمال هي ولاية الوادي بلدية الرباح نظرا لنقص نشاط في لمنطقة.

- **المراجعة الجبائية و تسيير الجبائي –** le bouclage fiscal :

جدول (2–9) : جدول يوضح عمل المسير الجبائي في مؤسسة L'ENTP**خلال سنة 2017 لشهر جانفي.**

	المسير الجبائي			المراجع الجبائي			الفرق
بلدية	**TAP**	مبلغ المفوتر	مبلغ المسدد	**TAP**	مبلغ المفوتر	مبلغ المسدد	
أدرار	**7625888,93**	**2287766,68**	**5338122,25**	**7625888,93**	**2287766,68**	**5338122,25**	**0**
عين أميناس	**7803235,18**	**3901617,59**	**3901617,59**	**7803235,18**	**3901617,59**	**3901617,59**	**0**
دبداب	**7093850,17**	**2837540,07**	**4256310,10**	**7093850,17**	**2837540,07**	**4256310,10**	**0**
حاسي مسعود	**16847894,1**	**7581552,37**	**9266341,78**	**16847894,15**	**7581552,37**	**9266341,78**	**0**
برج عماردريس	**6384465,15**	**2170718,15**	**4213747,00**	**6384465,15**	**2170718,15**	**4213747,00**	**0**
عين صالح	**4433656,35**	**3458251,95**	**975404,40**	**4433656,35**	**3458251,95**	**975404,40**	**0**
تينركوك	**5941099,52**	**2495261,80**	**3445837,72**	**5941099,52**	**2495261,80**	**3445837,72**	**0**
ورقلة	**5497733,88**	**3298640,33**	**2199093,55**	**5497733,88**	**3298640,33**	**2199093,55**	**0**
رباح	**975404,40**	**331637,50**	**643766,90**	**975404,40**	**33 637,50**	**643766,90**	**0**
دوار الماء	**1773462,54**	**886731,27**	**886731,27**	**1773462,54**	**886731,27**	**886731,27**	**0**
تيميمون	**8601293,33**	**3440517,33**	**5160776,00**	**8601293,33**	**3440517,33**	**5160776,00**	**0**
غرداية	**2926213,19**	**1902038,57**	**1024174,62**	**2926213,19**	**1902038,57**	**1024174,62**	**0**
رغان	**4167636,79**	**1833760,19**	**2333876,60**	**4167636,79**	**1833760,19**	**2333876,60**	**0**
مجموع	**88673127,1**	**36355982,11**	**52317144,9**	**88673127,10**	**36355982,1**	**52317144,99**	**0**

المصدر : اعدادنا اعتمادا على وثائق المؤسسة

5. التحليل :

نلاحظ من خلال الجدول السابق عملية المراجعة الجبائية وتسيير الجبائي أو ما يعرف ب**le bouclage fiscal** هي عملية يقوم بها مسير الجبائي خاصة بمؤسسة **L'ENTP**، وهاته الاخيرة توضح الفروقات والأخطاء التي من الممكن أن تقع أما على مستوى مصلحة الخزينة أو الجباية تكون العملية، كما هي موضحة في الجدول فيقوم المسير الجبائي بمطابقة مبالغ المتحصل عليها من مصلحة الخزينة من التي بحوزته وحساب الفرق بينهم يجب أن يمكن الفرق أقل من 100دينار جزائري، في العملية التي قمنا بها لرسم على النشاط المهني كما نرى أنه لا يوجد أي خطئ.

- **الرسم على القيمة المضافة** TVA:

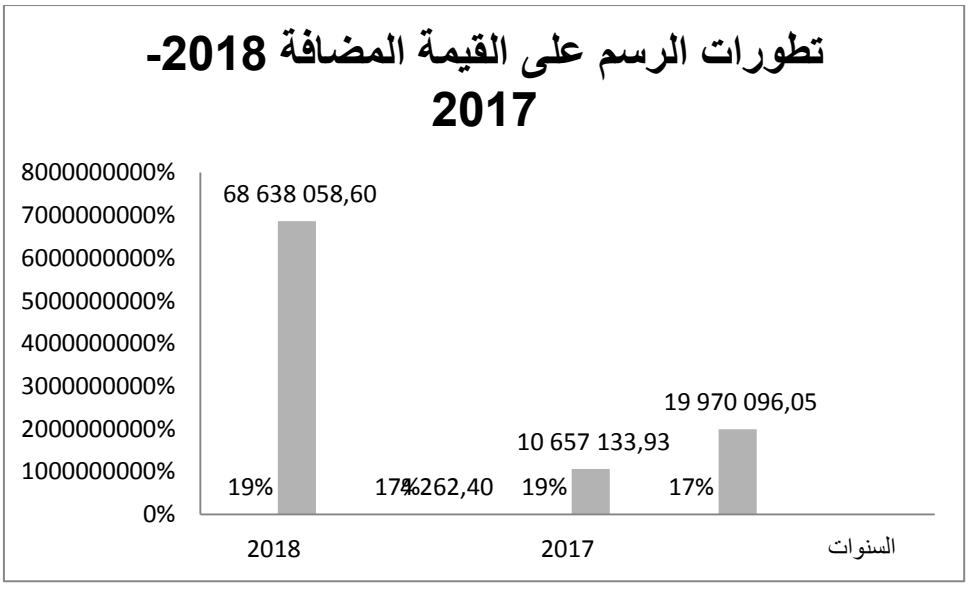
إن الرسم على القيمة المضافة يعتبر رسم غير مباشر يتم دفعه شهريا لمديرية كبريات المؤسسات (**DGE**) بالجزائر العاصمة ويتم تطبيق الرسم وفق معدلين المنخفض **9%** والعادي **19%** (الذي كان **17%**و **7%** قبل سنة 2017)، ونظرا لإستفادتها من الإعفاء الضريبي فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة بالنسبة لتعاملات مع المؤسسات البترولية فإن كل فواتير البيع و الشراء التي تكون فيها السلع و المنتجات و الخدمات المفوترة تنتمي إلى هذه التعاملات يجب أن تبرر بشهادة الرسم على القيمة المضافة مستخرجة من طرف مصلحة إدارة الضرائب وهناك 4 نماذج من شهادة اعفاء من الضريبة (نموذجين للمتعامل ونموذج تحتفظ به المؤسسة ونموذج يبقى في دفتر الشهادات الذي يرسل الى مصلحة ادارة الضرائب كي يتم استبداله) لدينا شهادة الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة ملحق رقم03وفاتورة تبين الاعفاء من الرسم في خدمات متعلق بالنشاط البترولي تم الحصول عليها من مصلحة التامين والجباية ملحق رقم02**.**

جدول (2–10) : جدول يوضح تطورات الرسم على القيمة المضافة خلال فترة (2017–2018).

السنوات	**2017**		**2018**	
النسبة**%**	**17%**	**19%**	**17%**	**19%**
TVA	**19970096,05**	**10657133,93**	**4262,40**	**68638058,60**
TVAمجموع	**30 627 229,98**		**142 496 459,19**	

المصدر: من إعدادنا اعتمادا على وثائق المؤسسة.

الشكل (2–5): محنى يوضح تطورات رسم على القيمة المضافة خلال الفترة (2017–2018).[1]



[1] **المصدر**: من اعدادنا بالاعتماد على وثائق المؤسسة وبرنامج **EXCEL**

6. التحليل:

نلاحظ في الجدول معدل الرسم على قيمة المضافة يتغير من **17%**إلى **19%** وهذا راجع إلى تغير القانون المالية في سنة 2017 لمعدل الضريبة وهذا أدى إلى ظهور معدلين 17%،**19%** حتى بعد تغيير المعدل، ولحرص المسيرين على إكمال تحصيل جميع الفواتير وتسجيلها قمنا بمراجعة جميع العمليات كانت واضحة ومنظمة .

- **الضريبة على الدخل الاجمالي** IRG :

إن الضريبة على الدخل الاجمالي هي ضريبة شهرية تقتطع من الاجور والتعويضات التي يتحصل عليها المستخدمون أي أنها ضريبة تقع على عاتق الاجراء والمؤسسة المكلفة بجمعها حيث يتم دفعها شهريا لمديرية كبريات المؤسسات **DGE** بالجزائر العاصمة وهناك صنفين:

- IRG **صنف الرواتب و الاجور :**

حيث الدخل الخاضع لضريبة هو اجمالي الدخل الصافي لعمال ونسبة الضريبة محددة عن طريق الجدول التصاعدي، وقد حدثت تغيير في الجدول في قانون المالية لسنة 2022 .

- IRG **اقتطاعات من مصادر اخرى :**

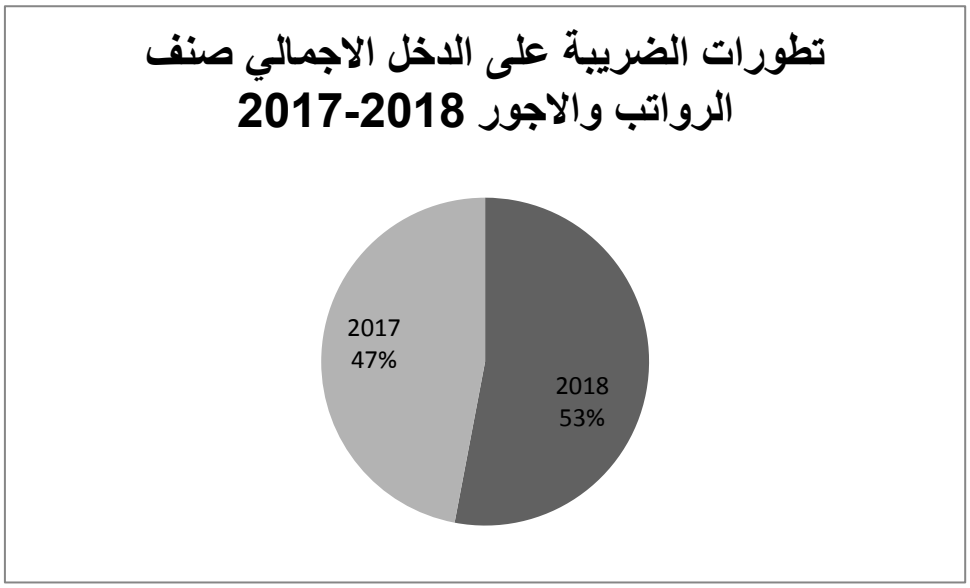
وهي بنسبة 10%، 15% من اجمالي المداخيل الصافية لنتحصل على المبلغ المستحق دفعه مثال **:** عند تكوين العمال عن طريق اساتذة توفرهم المؤسسة عند فوترة يدفع 10% من الاجر الذي يتلقاه كضريبة على الدخل الاجمالي **IRG** موضح ذلك في الفاتورة ملحق رقم التي تم الحصول عليها من مصلحة الخزينة .

جدول (2-11) : جدول يوضح الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب و الاجور تطورات خلال فترة 2017-2018

السنوات	**2017**	**2018**
IRG	**1 673 628 334,27**	**1 885 990 082,00**

المصدر: من اعدادنا بناءا على وثائق المؤسسة .

الشكل (2–6) : دائرة نسبية توضح تطورات الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب و الاجور (2017–2018)[1]



7.التحليل:

نلاحظ في الجدول **IRG** صنف الرواتب والاجور يتم التصريح بالمرتبات والاجور المختلفة المدفوعة خلال السنة والاقتطاعات من المصدر الخاص بالضريبة على الدخل الاجمالي باستخدام **G29** قمنا بفحصها لتأكد من عدم وجود أخطاء استعانة بالدفتر الكبير فهي بمثابة شيك بين المؤسسة و**DGE**، أي خطئ يؤدي إلى غرامات وهذا يزيد من العبء الجبائي على عاتق المؤسسة، كما تبين الدائرة النسبية أن سنة 2018 أكبر من سنة 2017 أي أن هناك الكثير من المتقاعدين في تلك السنة وكذلك زيادة في بعض الاجور.

- **الضريبة على أرباح الشركات** IBS:

إن الضريبة على أرباح الشركات تفرض على أرباح المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة، حيث تقوم المديرية العامة للمؤسسة في نهاية السنة المالية بتجميع حسابات ووحداتها وبعد استخراج النتيجة المحاسبية تضاف اليها تصحيحات شبه محاسبية من أجل الاخذ بعين الاعتبار القواعد الجبائية الخاصة، تظهر هذه التصحيحات شبه في الجدول (تحديد النتيجة الجبائية)، الذي يجب إرفاقه بالتصريح السنوي لنتائج يمكن أن نكون إجابيه أو سلبية، تقوم بدفع تصريح بالضريبة على أرباح الشركات إلى مصلحة إدارة الضرائب وهي بنسبة **26%** من اجمالي الارباح الصافية، حيث تقوم مؤسسة **ENTP** الخاضعة لهذه الضريبة بدفع عدة أقساط في السنة الواحدة تعتبر هذه الأقساط كتسبيقات، تقوم بتسديدها تلقائيا في أوقات دفعها فالتقسيط الأول يكون 20 فيفري 20مارس ويكون التسبيق عبارة عن **30%** من النتيجة الجبائية لسنة السابقة (1–ن) يجب أن تحسب النتيجة الجبائية قبل 30 أفريل والتسبيق الثاني يكون عبارة عن عملية تسوية ويسدد من 20 ماي إلى 20جوان والتسبيق الثالث يكون من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر ويتم دفعها لمديرية كبريات المؤسسات **DGE** بالجزائر العاصمة عبر الموقع الالكتروني جبايتيك أو **G50**.

[1] **المصدر**: من اعدادنا بالاعتماد على وثائق المؤسسة وبرنامج **EXCEL**

جدول (2–12): جدول يوضح تطورات الضريبة على ارباح الشركات خلال فترة (2017–2018).

السنوات	2017		2018	
تسبيقات **IBS**	**662702626,00**	**30%**	**501048181,00**	**30%**
30%	**777320426,00**	**30%**	**11174056,00**	**30%**
	720011676,00	**30%**	**501048181,00**	**30%**

المصدر: من اعدادنا اعتماد على وثائق المؤسسة .

7. التحليل :

الجدول يوضح تسبيقات ضريبة على أرباح الشركات لسنتي(2017-2018) وهذه نتائج بعد حساب النتيجة الجبائية رأينا ذلك في **bilan fiscale** لم نستطع الحصول على نسخ منه نظرا لحساسية المعلومات التي يحتويها الخاصة بالمؤسسة، لكن تمكنا من الحصول على الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2017(**1670160603**دج) و سنة 2018 قدرة ب(**1784954837**دج) تصرح عبر وثيقة **G4**.

- **لتأكد من صحة تسبيقات نجري العملية التالية:**

كما نعلم أن تسبيق الاول من السنة الموالية هو 30**%** من نتيجة السنة السابقة.

نتيجة 2017: **1670160603** دج ***30%** = **501048181,00**دج .

كما هو موضح في الجدول نتيجة صحيحة .

- **توضيح كيفية حساب النتيجة الجبائية :**

النتيجة المحاسبية = إيرادات محسوبة – أعباء محسوبة .

النتيجة الجبائية = إيرادات خاضعة لضريبة – أعباء قابلة للحسم.

كما ذكرنا سابقا أن النتيجة الجبائية تشكل القاعدة الضريبية على أرباح الشركات

- **أعباء قابلة للخصم في المؤسسة:**

- الأعباء المالية الفوائد وأرباح الصرف والأتعاب؛
- مبالغ اجور الكراء و العبء الإيجاري ؛
- أقساط التامين تعد قابلة للخصم عندما تتضمن أصول المؤسسة أو خسائر الاستغلال؛
- المهام ومصاريف النقل والتنقل التي تتعلق بنشاط المؤسسة؛
- مصاريف صيانة و تصليح العتاد؛
- مختلف مصاريف التسيير، مصاريف المكتب، البريد والمواصلات، الإشهار؛

- يمكن خصم المبالغ المخصصة للاشهارات مالية والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية مثل نادي الرياضي بشبيبة قسنطينة **csc** في حدود 10**%** من رقم الأعمال؛
- الأعباء المتعلقة بالتكوين والتمهين تخصم من الدخل أو الربح الخاضع لضريبة إلى غاية 10**%** من مبلغ الدخل أو الربح في حدود سقف يساوي (100000000دج)؛
- حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. فإن قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهتلاك فيما يخص السيارات السياحية تحدد بقيمة شراء قدرها 1.000.000 دج؛
- هذه بعض الأعباء متحصل عليها من موقع **DGE**مديرية كبريات المؤسسات تساعد في تخفيض الضريبة وزيادة أرباح الشركة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات والنتائج المدروسة.

في هذا الجزء من الدراسة سنقوم بعرض النتائج ومحاولة تحليلها ثم مناقشتها بناء على الفرضيات و التأكد من صحتها بعد ذلك تقديم اهم الاستنتاجات التوصل اليها في هذه الدراسة .

المطلب الأول: اختبار الفرضيات.

سنقوم في هذا المطلب بتقديم الفرضيات محل الدراسة واختبارها.

الفرضية الاولى: تطبق المراجعة الجبائية اختياريا في المؤسسات الاقتصادية.

القيام بالمراجعة الجبائية في المؤسسة سيؤثر بشكل ايجابي على أداء التسيير الجبائي في المؤسسة، فالمراجعة الجبائية تقوم بالتعرف على المخاطر الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة، وذلك من خلال تحليل مؤشرات المخطر الجبائي لتنبيه المؤسسة أن الخطأ أو الإخلال بالنصوص التشريعية الجبائية سيكون مؤشرا على زيادة المخاطر الجبائية، والمؤسسة محل الدراسة تقوم بالمراجعة المستمرة على كل العمليات التي تقوم بها وهي تسعى الأن إلى زيادة مصلحة خاصة بالمراجعة بجميع أنواعها، **وعليه ناكد صحة الفرضية.**

الفرضية الثانية: التسيير الجبائي في المؤسسة يتطلب المعرفة الجبائية لدى المسيرين.

من خلال قيامنا بتقييم المخاطر الجبائية المرتبطة بالكفاءة المسير الجبائي عامل مهم وفعال في التسيير الوظيفة الجبائية إذا أن المؤسسة إذا لم تتعرض إلى العقوبات في ما يخص تقدير الوعاء أو إيداع التصريحات وهذا يعود لوعي المسير الجبائي بأهمية إيداع التصريحات في أجله القانوني ولاطلاع الدائم على مستجدات القانون وهذا يتضح في الجداول تقييم التسيير الجبائي داخل مؤسسة من خلال معرفة مؤهلات المسير الجبائي في مؤسسة للحد من الخطر الجبائي وتقييم التسيير الجبائي وفعاليته في مؤسسة لتجنب الخطر الجبائي، **وعليه ناكد من صحة الفرضية.**

الفرضية الثالثة: مؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار تقوم بتسيير عملياتها الجبائية بكفاءة وفعالية.

يكون التسيير الجبائي جيد إذا كان المسير يحسن الاختيار من بين الاختيارات الجبائية المطروحة مع الأخذ بعين الاعتبار التشريعات القانونية، إضافة إلى ضرورة وجود المراجع خاص بالجباية داخل المؤسسة لأن المراجعة تلعب دور هام واساسي في التسيير الجبائي من خلال إبراز الفرص التي تسمح بتحديد العوامل المؤثرة على الاجراءات ذات الطبيعة الجبائية أي اكتشاف الأخطار الجبائية، ومن هنا يمكننا القول بأن لتسيير الجبائي لوحده غير كافي لتدنية المخاطر الجبائية، أي يجب إجراء المراجعة الجبائية لكل عمليات التسيير من أجل الحد من الاخطار الجبائية، وهذا ما ينطبق على المؤسسة محل الدراسة ويوضح الجدول تشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسة هذا الأخير يظهر وجود مراجعة داخل المؤسسة، **وعليه نأكد الفرضية.**

المطلب الثاني: عرض النتائج و تحليلها.

تمثلت دراستنا في معرفة دور التكامل بين المراجعة الجبائية و التسيير الجبائي في الحد من الخطر الجبائي وعلى هذا الاساس تم اختيارنا للمؤسسة الوطنية للأشغال في الابار بحاسي مسعود نظرا لتوفر كل الظروف المساعدة في تحليل دراستنا، لقد انطلقت دراستنا بمراجعة لبعض الضرائب بعد جمعها من تصريحات الشهرية **G50**، **G29** ،**G4** وكذلك دفتر الكبير وحسابها خلال السنتين (2017-2018)، ثم تطرقنا إلى تقييم التسيير الجبائي داخل مؤسسة من خلال معرفة مؤهلات المسير الجبائي في مؤسسة للحد من الخطر الجبائي وتقييم التسيير الجبائي وفعاليته في مؤسسة لتجنب الخطر الجبائي وتم التوصل لنتائج التالية:

1. تخضع المؤسسة إلى النظام الحقيقي باعتبارها شركة ذات أسهم تتمتع بالشخصية المعنوية وتشكل احدى أهم المؤسسات في الخدمات البترولية، وهناك مجموعة مختلفة من الضرائب و الرسوم التي تدفعها على مستوى مديرية كبريات المؤسسات(**DGE**) و إلى مصالح الضرائب.
2. الضرائب والرسوم التي تخضع لها نذكر منها التالي:**TVA**،**TAP**، **IRG**،**IRG** اقتطاعات أخرى (15**%**، 10**%**) ،**IBS** (26**%**) ،**IBS** اقتطاعات اخرى (30**%**)، رسم التكوين و التمهين ،**TDDS**، **TP**، رسم على العقار، حق الطابع الجبائي وبعض الرسوم الاخرى.
3. تسيير هذه الضرائب يضعها موضع الخطر إذا لم يكن هناك تسيير جيد ومراجعة لجميع العمليات وهذا مرتبط باحترام أجال الدفع و احترام الأساس القانوني والاجراءات المتخذة في تحديد اوعية هذه الضرائب و تصفياتها.
4. المسير الجبائي الكفء على اطلاع دائم بمستجدات قانون المالية السنوي بخصوص الضرائب المعدلة.
5. المسير الجبائي يمتلك مستوى مقبول من المؤهلات العلمية بالإضافة الى الانضباط في العمل واجراء دورات تكوينية في المجال الجبائي.
6. بعض الاخطار التي من الممكن ان تقع فيها المؤسسة لكبر حجمها و قلت المسيرين التأخر في التصريح وهذا ينتج عنه غرامات.
7. هناك امتيازات تمنحها الدولة لمؤسسة هي تمديد فترة التصريح مثلا بالنتيجة الجبائية وهذا راجع لكبر حجمها وتعدد خدماتها.
8. لا يمكن تخفيض رسم على التلوث في هذه المؤسسة كون مخلفاتها عبارة عن زيوت أو أشياء من هذا النوع يكون مكلف جدا استعانة بمؤسسات لتساعدها على التقليل من التلوث لأن هذا يؤدي إلى تخفيض الضرائب وزيادة أرباح.
9. المؤسسة لم تتعرض لأي عقوبة فيما يخص الضرائب المفروضة عليها وهذا دليل على حسن التسيير والمراجعة الدائمة.

خلاصة الفصل :

إن هذه الدراسة والتي تعلقت بدور التكامل بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي على مستوى الشركة الوطنية للأشغال في الآبار –حاسي مسعود –، أكدت لنا دور هذا الثنائي في اكتشاف المخاطر والنقائص والغافلات خاصة وان الشركة تقوم بعمليات كثيرة من الناحية الجبائية تتطلب وجود كفاءات مناسبة لذلك وأن غاب هذا الأخير يمكن انن تتعرض لمخاطر جبائية ناتجة عن عدم قدرتها في التعامل مع حالاتها الخاصة.

تم تشخيص الوضعية الجبائية لمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار –حاسي مسعود– لنشاط 2017 و2018 من خلال مراجعة بعض الضرائب المفروضة على المؤسسة والمسددة، حيث تم التحقق من رقم الأعمال المصرح من خلال التصريحات الشهرية وصحة معدلات الضرائب المطبقة، كذلك التحقق من النتيجة الجبائية المصرح بها من طرف المؤسسة، وقد تبين من خلال الفحص أن تصريحات المؤسسة لا تحتوي على أي خطا وأنه يوجد تسهيلات من قبل الدولة لكبر حجمها فهي تقوم بتمديد أجال التصريح خاصة في النتيجة الجبائية.

وكمحاولة لفهم و تقييم التسيير الجبائي داخل مؤسسة من خلال معرفة مؤهلات المسير الجبائي في مؤسسة للحد من الخطر الجبائي و تقييم التسيير الجبائي وفعاليته في مؤسسة لتجنب الخطر الجبائي تشخيص الوضعية الجبائية من خلال القيام بمقابلات مع مسؤولين في قسم الجبائية، ومن خلال الإجابات على هاته الأسئلة كانت إجابيه هذا راجع إلى حسن التسيير وكفاءة المسؤولين لإدارة التسيير الجبائي على اكمل وجه و القيام بالمراجعة لتجنب جميع المخاطر و تحقيق أهداف المؤسسة وتقليل العبء الضريبي بالتالي زيادة أرباحها.

الخاتمة

الخاتمة :

تناولنا موضوع الدراسة دور التكامل بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسات الاقتصادية وبناء على الاشكالية المتمثلة في كيف يمكن لتكامل بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي في الحد من الخطر الجبائي بالمؤسسة؟ على اساس هذه الاشكالية يمكننا طرح الاسئلة الفرعية التالية: الى أي مدى يتم تطبيق المراجعة الجبائية في المؤسسة ؟ وكيف تؤثر كفاءة المسيرين في المؤسسة ؟ وما دور التكامل بينهما في الحد من الخطر الجبائي ؟

و لمعالجة اشكالية البحث تمت صياغة ثلاث فرضيات كانت كتالي الفرضية الأولى تطبق المراجعة الجبائية اختياريا في المؤسسات الاقتصادية تم تأكيدها والفرضية الثانية التسيير الجبائي في المؤسسة يتطلب المعرفة الجبائية لدى المسيرين تم تأكيدها والفرضية الثالثة التسيير الجبائي لوحده يمكنه الحد من الخطر الجبائي تم نفيها الهدف من هذه الدراسة للانتقال من مؤسسة تدفع ضرائب إلى مؤسسة تدفع الضرائب اللازمة وهذا لتكامل وظيفتي المراجعة و تسيير الجبائي والتقليل من المخاطر الجبائية في المؤسسة تكمن أهمية هذه الدراسة في تناولها لموضوع المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي وما تقدمه للمؤسسة الاقتصادية من خدمات تجعلها في مأمن من المخاطر الجبائية، باعتبار أن الجباية أصبحت من أهم انشغالات المؤسسات الاقتصادية وخاصة بعد انهيار أسعار البترول وتوجه الدولة نحو الجباية العادية لتعويض الخسارة التي الحقت بالخزينة العمومية، الأمر الذي أصبح يشكل تهديدا على المؤسسات في حال عدم تمكنها من تسيير عملياتها الجبائية على أحسن وجه، وما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج وتوصيات تسهم في إثراء هذا الموضوع، إذ من المتوقع أن يستفيد من هذه الدراسة الفئات التالية المؤسسات الاقتصادية التابعة للقطاع العام والخاص على حد سواء من خلال التعرف على أهمية تطبيق المراجعة الجبائية ودورها في تحسين تسيير الجبائية بالمؤسسة لتجنب المخاطر الجباية .

للوصول الى دراسة علمية تحيط بجوانب لإشكالية المطروحة، تم تقسيم بحثنا الى فصلين ،تمثل الفصل الأول في الجانب النظري من البحث والجانب التطبيقي خصص في الفصل الثاني، حيث كانت الخطة على النحو التالي:

تم تقسيم الفصل الأول إلى أربع مباحث، يتعلق المبحث الأول إلى ماهية المراجعة الجبائية وأنواعها وعلاقتها بالمراجعات الاخرى، المبحث الثاني تناولنا التسيير الجبائي وحدوده اهدافه واستراتيجياته، وفي المبحث الثالث تعريف الخطر الجبائي ومصادره، المبحث الرابع الدارسات السابقة.

الفصل الثاني إلى أربع مباحث، المبحث الأول عبارة عن الطريقة والأدوات المستخدمة في لبحث، المبحث الثاني والثالث تطرقنا فيه إلى المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي في المؤسسة ، المبحث الرابع تم فيه مناقشة النتائج والفرضيات.

الاقتراحات:

- للمراجعة دور كبير في تحسين التسيير الجبائي داخل المؤسسة فكلما كانت المراجعة دقيقة تمكنت المؤسسة من تجنب المخاطر الجبائية المحتملة.
- التسيير الجبائي يتطلب مسير ذو كفاءات عالية وخبرة.
- المسير الجبائي ملزم معرفة جميع المستجدات في القانون والتشريعات الجبائية والعمل بها.
- يجب فهم الجيد للقوانين واكتشاف مزاياه وامتيازات التي تساعد المؤسسة في تخفيض العبء الضريبي المحتمل.
- ضرورة وجود عمليات رسمية لتسيير المخاطر الجبائية، مقترنة بمنهجية وأدوات منسقة ومبادئ توجيهية واضحة في مجال التنفيذ.
- القيام بدورات تكونية في الجانب الجبائي للإطارات المؤسسات الاقتصادية بالتعاون مع اطارات إدارة الضرائب.
- ضرورة توفير مراجعة خاصة بالجباية.

الافاق المستقبلية:

في الختام تبين انه هناك العديد من المحاور التي تستحق المزيد من البحث:

- دور التكامل بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي في الحد من الخطر الجبائي دراسة حالة على مستوى المؤسسات الخاصة.
- طرق تقليل التكاليف الجبائية في المؤسسات الوطنية.

المراجع

المراجع :

أولا: المراجع باللغة العربية.

1- إبراهيم طه عبد الوهاب: المراجعة النظرية والممارسات المهنية، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، سنة 2004.

2-بوعلام ولهي: أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، سنة 2004.

3- حمزة بن سويسي, عبد الوهاب سليماني, دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية, جامعة ادرار, الجزائر, سنة 2018.

4- خالد مقدم, محمد الهادي ضيف الله, عمر فاروق زرقون ,التسيير و المراجعة الجبائية, جامعة ورقلة ,الجزائر, سنة 2019.

5-زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة مسيلة، الجزائر, سنة 2009.

6- صابر عباسي , اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية, الجزائر, سنة .2013

7- صالح حميداتو, دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية , مذكرة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة ورقلة, الجزائر, سنة 2012.

8- قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرو ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر, سنة 2011.

9- لطيفة بوذن: المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، أم لبواقي، الجزائر، سنة 2008.

10-لقبشي فيروز: دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة، دراسة حالة، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، سنة 2011.

11- نبيل عبد الرؤوف إبراهيم, نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في السوق المالي المصري، مؤتمر بعنوان "المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار"، جمعية الضرائب المصرية, سنة 2012.

12- وادة علي، أثر التسيير الجبائي في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة ماستر، كلبة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر, سنة .2016

13- يوسف مامش، ناصر دادي عدون: أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية للطباعة، طبعة الأولى، الجزائر, سنة 2008.

القوانين والمراسيم:

14-المادة 21-3 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015(لم يتغير نص المادة).

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية.

15 – ATIC, l'audit : Naissance d'une fonction, étude réalisée par le cabinet ATIC auprés de 50 responsables d'audit
interne, Paris 1985.

16- David A. Guenther, Steven R. Matsunaga, Brain M. Williams: Tax Avoidance, Tax Aggressivness, Tax Risk and Firm Risk, Lundquist college of business, university of Oregeon , Eugene, OR 97403 USA, August 2013.

17- Inesmenhaoui ,Identefication et impact des partique de la gestion fiscal sur la performance fiscal des groupes de societés : une étude menée dans la contxtetunsien , gestion et management université de franch –conté ,2015 francais.

18- Jacques Duhem, Michel Jammes: Audit et fiscale de l'entreprise, Edition EFE, Paris, 1996.

19- Mokhtar Mohamed Aboussalam : Audit Fiscal de la société NIGERIENNE des télécommunications-SONITELSA, Diplôme d'études supérieures spécialisées en Audit et Contrôle de Gestion, centre africain d'études supérieures en gestion, 2013.

20- Mustafa Aman, Abdelmajid Aman, Mahjoub Sahaba Fiscalité en gestion des PMEIP, mémoire présenté pour l'obtention du diplôme du cycle supérieur de gestion, institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises Casablanca, Cycle supérieur de gestion, 1993.

21- Mouna Guedrib Benabderrahmane:impacte des mécanisme interne de gouvernance sur le risque fiscale une étude menée dans le contexte tunisien, thèse

en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion université de franche-comté et en sciences comptable université de tunis ELMANAR, 2013.

22-R.YAICH : fiscalité et performance de l'entreprise, rôle de l'expert-comptable, RCF N°52,2001.

المواقع الالكترونية:

24 – https://core.ac.uk/download/files/34/1488364.pdf accessed on 06-05-2016

25– http://fr.slideshare.net/bouchraelabbadi/les-risques-fiscaux

الملاحق

الملحق رقم 01: طلب بدفع 2020

المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار
Entreprise Nationale des Travaux aux Puits
Société Par Actions au Capital Social de 67 000 000 000 DA
Certifiée ISO 9001 : 2015 - OHSAS 18001 : 2007 - ISO 14001 : 2015
ENTP

DGA ADMINISTRATION & FINANCES
CENTRE DE FORMATION

Hassi Messaoud, le 26/01/2020

ORDRE DE PAIEMENT N° 004 /2020

Nous vous prions de bien vouloir payer la somme de : Cent cinquante huit mille trois cent quatre vingt dix neuf dinars et soixante onze centimes

ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS (ENTP) DIRECTION FINANCE ET COMPTABILITE
29 JAN. 2020
RECEPTION FACTURES

à monsieur :
Nom et Prénom : TAREB ALI
N° de compte : RIB : 00200082082100146970
CONTRAT N°001 /ENTP/CFE/2019 DU 12/06/2019
représentant les prestations de formation au niveau du centre de formation
pour la période du **01/01/2020 au 14/01/2020**

Désignation	Nbre heures	Taux	Total
Maitrise des risques production 01/01/2020 au 14/01/2020	*72*	*2 444,44*	*175 999,68*
Retenue à la source IRG	*1*	*10%*	*17 599,97*
NET A PAYER			***158 399,71***

28 JAN. 2020

P/LE CHEF DU CENTRE DE FORMATION
le Responsable Intérimaire

Y.ACILA

LE DIRECTEUR GENERAL ADJOINT
ADMINISTRATION & FINANCES

O.RABAH

E.CFE.007 00

الملحق 02: فاتورة 2020

SARL Multicatering Algeria

Prestation en Full Catering : Restauration, Hébergement, Jardinage et Entretien des Espaces Verts, Maintenance, Approvisionnement et Gestion des Bases et Camps de Vie

Doit: ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS, Spa.
Base du 20 AOUT 1955
BP 206 & 207 HASSI MESSAOUD - 30500.
WILAYA D'OUARGLA.
RC N°99 B 122 593 Ouargla - IF: 098130040005156 - AI:30041101510

ORIGINAL

Hassi-Messaoud, le 31 janvier 2020

FACTURE N°20/FV/0012

REF Contrat N° 767/ENTP/PS/N/19
chantier ENTP #227

Periode janvier-20

ENTP 227 C.C 1518

Personnel ENTP

ITEM	Désignation	Qte	Prix un	Montant
1	Petit Déjeuner	2 659	250,00	664 750,00
2	Casse croute	2 863	285,00	815 955,00
3	Déjeuner	2 885	700,00	2 019 500,00
4	Diner	3 528	560,00	1 975 680,00
5	Nuitee	2 720	330,00	897 600,00

MONTANT EN HORS TAXES	6 373 485,00
TVA	Exonerée
NET A PAYER	6 373 485,00

Arrêter la présente facture a la somme de :

Six millions trois cent soixante-treize mille quatre cent quatre-vingt-cinq Dinars et zéro Cts

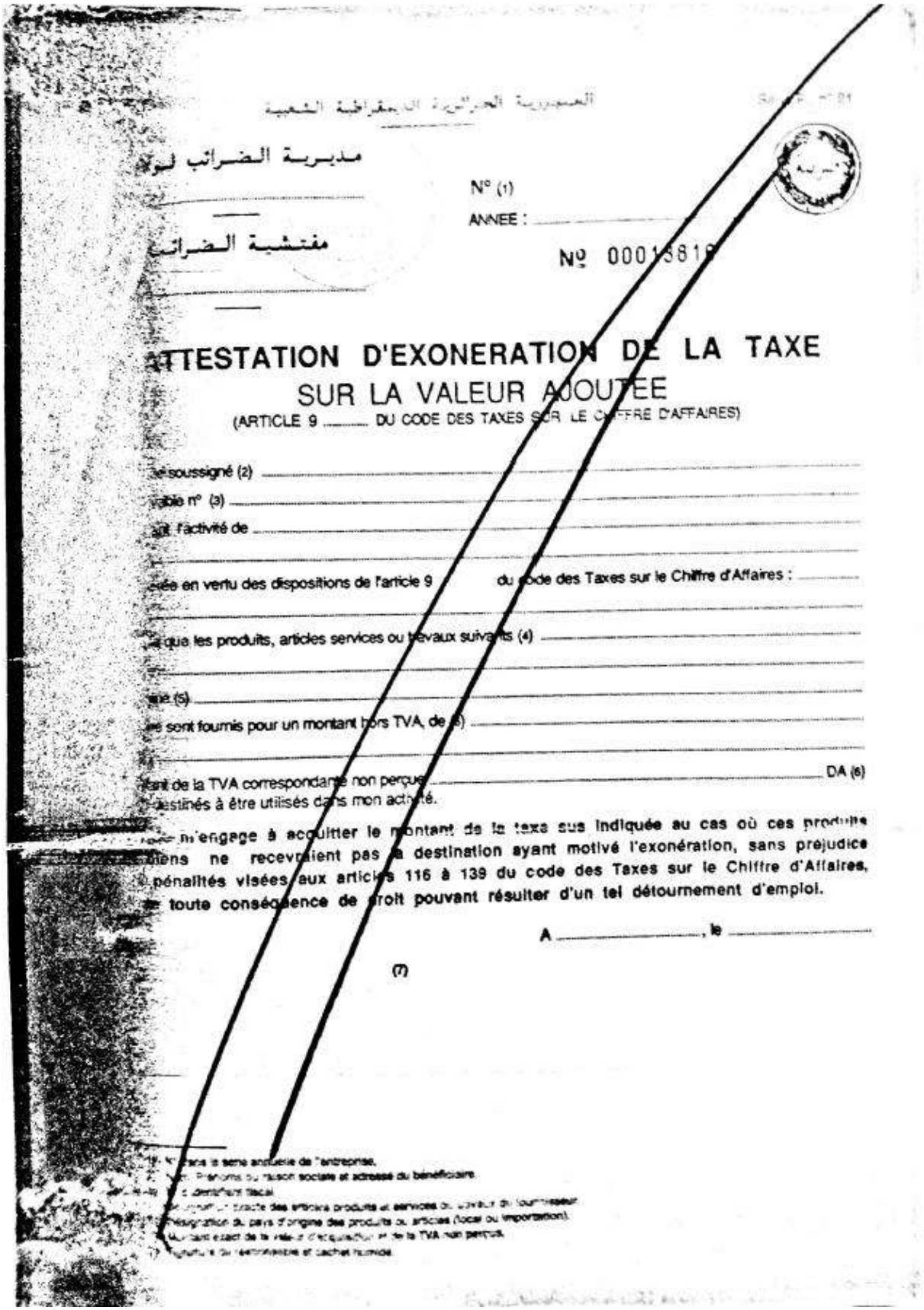
S.A.R.L. Multicatering Algeria
Le Responsable de Facturation

DIRECTION FINANCES ET COMPTABILITE
Factures Reçu le: 03 MARS 2020
Direction Finances et Comptabilité - Département Comptabilité Générale - Services Tiers Fournisseurs

SARL Multicatering Algeria
HASSI MESSAOUD

Capital Social : 50.000.000 DA –**RC** : 98B 122272 – NIF : 099830012227290 – NIS : 099930040958516– TIN : 00083895
Compte Bancaire : Banque Extérieure d'Algérie, Agence 035 Hassi Messaoud, **RIB** 00200035350476140047
Adresse Fiscale : Oued Irara, CP 026 Poste Amirouche, Hassi Messaoud 30500, Wilaya de Ouargla – Algérie
Adresse Opérationnelle : Zone Industrielle, CP 026 Poste Amirouche, Hassi Messaoud 30500, Wilaya de Ouargla – Algérie
Téléphone : + 213 (0)29 74 64 36 – **Téléfax :** + 213 (0)29 74 64 35 – **E-mail :** secretariat@multicatering.dz

الملحق 03: شهادة اعفاء



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

مديرية الضرائب لـ

مفتشية الضرائب

N° (1)

ANNEE :

N° 00015818

ATTESTATION D'EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

(ARTICLE 9 ..... DU CODE DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES)

Je soussigné (2) .....

Agissant en qualité n° (3) .....

Exerçant l'activité de .....

Déclare exonérée en vertu des dispositions de l'article 9 du code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires : .....

Que les produits, articles services ou travaux suivants (4) .....

Objet (5) .....

Qui me sont fournis pour un montant hors TVA, de (6) .....

Le montant de la TVA correspondante non perçue ..... DA (6)

Sont destinés à être utilisés dans mon activité.

Je m'engage à acquitter le montant de la taxe sus indiquée au cas où ces produits ou biens ne recevraient pas la destination ayant motivé l'exonération, sans préjudice des pénalités visées aux articles 116 à 139 du code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires, de toute conséquence de droit pouvant résulter d'un tel détournement d'emploi.

A ....., le .....

(7)

1. N° d'ordre à tenir dans la comptabilité de l'entreprise.
2. Prénoms, nom ou raison sociale et adresse du bénéficiaire.
3. N° d'identifiant fiscal.
4. Désignation précise des articles produits et services ou travaux à fournir.
5. Désignation du pays d'origine des produits ou articles (local ou importation).
6. Montant exact de la valeur d'acquisition et de la TVA non perçue.
7. Signature et qualité du représentant de l'entreprise et cachet humide.

الملحق 04: برنامج ERP

الملحق 05: الدفتر الكبير يوضح الرسم على رقم الاعمال TVA

Grand livre

Livre
Comptable : Livre Comptable ENTP Devise :
Etablissemen 10 à 10 Période de : Janvier-2018 à Decembre-2018

Compte de: 44571 à 44571

Date	Compte	Description	Statut	Mouvement de la période		G50 EX 2018
				Débit	Crédit	
31/01/2019	44571	T.V.A. collectée sur prestation de service	Impute	1 863 782,00	0	FEVRIER
28/02/2019	44571	T.V.A. collectée sur prestation de service	Impute	886 800,00	0	MARS
31/03/2019	44571	T.V.A. collectée sur prestation de service	Impute	39 778 762,00	0	AVRIL
30/04/2019	44571	T.V.A. collectée sur prestation de service	Impute	28 696 947,00	0	MAI
31/05/2019	44571	T.V.A. collectée sur prestation de service	Impute	1 023 474,00	0	JUIN
30/06/2019	44571	T.V.A. collectée sur prestation de service	Impute	1 703 316,00	0	JUILLET
31/07/2019	44571	T.V.A. collectée sur prestation de service	Impute	1 301 594,00	0	AOÛT
31/08/2019	44571	T.V.A. collectée sur prestation de service	Impute	40 507 231,00	0	SEPTEMBRE
30/09/2019	44571	T.V.A. collectée sur prestation de service	Impute	126 681,00	0	OCTOBRE
31/10/2019	44571	T.V.A. collectée sur prestation de service	Impute	762 302,00	0	NOVEMBRE
30/11/2019	44571	T.V.A. collectée sur prestation de service	Impute	23 993 920,00	0	DÉCEMBRE
31/12/2019	44571	T.V.A. collectée sur prestation de service	Impute	1 438 228,00	0	JANVIER 2019

الملحق 06:دفتر الكبير يوضح IRG لسنة 2017 و2018

Grand livre

Livre Comptable : Livre Comptable ENTP
Devise :
Période de : Janvier-2017 à Decembre-2017

Compte de: 44231 à 44231

Date	Compte	Description	Journal	N°doc.	Statut	Mouvement de la période		G50
						Débit	Crédit	
	44231000				Solde Initial		101 323 009,09	
31/01/2017	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	9473	Impute	101 323 009,00	0	31/12/2016
28/02/2017	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	10109	Impute	121 660 339,00	0	01/01/2017
31/03/2017	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	10900	Impute	114 219 760,00	0	02/01/2017
30/04/2017	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	11860	Impute	121 181 362,00	0	03/01/2017
31/05/2017	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	11968	Impute	112 352 698,00	0	04/01/2017
30/06/2017	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	12371	Impute	322 150 411,00	0	05/01/2017
31/07/2017	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	12577	Impute	123 694 468,00	0	06/01/2017
31/08/2017	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	12886	Impute	165 892 478,00	0	07/01/2017
30/09/2017	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	12894	Impute	116 849 563,00	0	08/01/2017
31/10/2017	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	13054	Impute	124 060 703,00	0	09/01/2017
30/11/2017	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	13291	Impute	117 413 150,00	0	10/01/2017
31/12/2017	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	13394	Impute	116 491 386,00	0	11/01/2017
					Solde Cumulé		117 662 018,00	12/01/2017

Grand livre

Livre Comptable : Livre Comptable ENTP
Devise :
Période de : Janvier-2018 à Decembre-2018

Compte de: 44231 à 44231

Date	Compte	Description	Journal	N°doc.	Statut	Mouvement de la période		G50
						Débit	Crédit	
	44231000				Solde Initial		117 662 018,00	
31/01/2018	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	13581	Impute	117 662 018,00	0	31/12/2017
28/02/2018	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	14579	Impute	120 648 858,00	0	01/01/2018
31/03/2018	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	14780	Impute	118 750 726,00	0	02/01/2018
30/04/2018	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	14864	Impute	120 280 862,00	0	03/01/2018
31/05/2018	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	15101	Impute	337 666 690,00	0	04/01/2018
30/06/2018	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	16273	Impute	121 296 987,00	0	05/01/2018
31/07/2018	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	16576	Impute	117 358 364,00	0	06/01/2018
31/08/2018	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	16870	Impute	140 959 353,00	0	07/01/2018
30/09/2018	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	16947	Impute	273 317 787,00	0	08/01/2018
31/10/2018	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	17247	Impute	141 145 751,00	0	09/01/2018
30/11/2018	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	17564	Impute	143 578 835,00	0	10/01/2018
31/12/2018	44231000	IRG retenue sur salaires	Factures d'achat	17617	Impute	110 898 782,00	0	11/01/2018
					Solde Cumulé		140 114 486,98	12/01/2018

الفهرس

الفهرس :

الاهداء	**III**
الشكر والعرفان	**IV**
الملخص	**V**
قائمة المحتويات	**VI**
قائمة الجداول	**VIII**
قائمة الاشكال	**IX**
قائمة الملاحق	**X**
قائمة المختصرات	**XI**
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري	1
تمهيد	2
المبحث الأول: المراجعة الجبائية	3
المطلب الأول: ماهية المراجعة الجبائية	3
الفرع الأول: تعريف المراجعة الجبائية	3
الفرع الثاني: مبادئ المراجعة الجبائية	4
الفرع الثالث: أنواع المراجعة الجبائية	4
المطلب الثاني: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى والانتقادات الموجهة اليها	6
الفرع الأول: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى	6
الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية	8
المبحث الثاني: التسيير الجبائي	10

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي وحدوده	10
الفرع الأول: مفهوم التسيير الجبائي	10
الفرع الثاني: حدود التسيير الجبائي	14
المطلب الثاني: استراتيجيات وأهداف التسيير الجبائي	14
الفرع الأول: استراتيجيات التسيير الجبائي	14
الفرع الثاني: اهداف التسيير الجبائي	15
المطلب الثالث: المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي في التشريع الجبائي الجزائري	16
الفرع الأول: الإطار التصوري للقانون الجبائي الجزائري	16
الفرع الثاني: أهم الضرائب التي تتم مراجعتها في المؤسسات الاقتصادية	17
المبحث الثالث: الخطر الجبائي	24
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الخطر الجبائي	24
الفرع الأول: تعريف الخطر الجبائي	24
الفرع الثاني: تقسيمات الخطر الجبائي	24
الفرع الثالث: مظاهر الخطر الجبائي	27
المطلب الثاني: مصادر الخطر الجبائي	28
الفرع الأول: أسباب ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة	28
الفرع الثاني: أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي	28
المطلب الثالث: المخاطر الخيارات الجبائية الخاطئة وكيفية تسييرها	29
الفرع الأول: المخاطر الخيارات الجبائية الخاطئة	29
الفرع الثاني: خطوات التسيير المخاطر	31
المبحث الرابع: الدراسات السابقة	34

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية	34
المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الاجنبية	36
المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة	36
الخلاصة الفصل	39
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي	40
تمهيد	41
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة	42
المطلب الأول: المناهج والأدوات المستخدمة في الدراسة	42
الفرع الأول: المنهج المستخدم في الدراسة	42
الفرع الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة	42
الفرع الثالث: مجتمع وعينة الدراسة	42
المطلب الثاني: النتائج والمناقشة	43
الفرع الأول: جمع المعلومات حول المؤسسة	43
المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة	44
المبحث الثاني: المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي في المؤسسة	48
المطلب الأول: تشخيص عملية التسيير الجبائي والوضعية الجبائية للمؤسسة	48
المطلب الثاني: مراجعة الجبائية للمؤسسة **L'ENTP** خلال فترة 2017-2018	52
المبحث الثالث: اختبار فرضيات والنتائج المدروسة	64
المطلب الأول: اختبار فرضيات	64
المطلب الثاني: عرض النتائج وتحليلها	65
خلاصة الفصل	66

خاتمة	67
المراجع	70
الملاحق	74
الفهرس	81