جامعة بلحاج بوشعيب – عين تموشنت –
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر

في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص محاسبة وجباية معمقة

دور الإستشارة الجبائية في التحكم في المخاطر الجبائية

إعداد الطالبتين:

- هواري هند
- خالدي شيماء

تحت إشراف الأستاذة:

عبد الرحيم نادية

لجنة المناقشة

د. قريش محمد	رئيسا
د. مالطي سناء	مناقشا
د. عبد الرحيم نادية	مشرفا ومقررا

{السنة الجامعية: 2024/2023}

جامعة بلحاج بوشعيب – عين تموشنت –
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر

في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص محاسبة وجباية معمقة

دور الإستشارة الجبائية في التحكم في المخاطر الجبائية

إعداد الطالبتين:

- هواري هند
- خالدي شيماء

تحت إشراف الأستاذة:

عبد الرحيم نادية

لجنة المناقشة

د. قريش محمد	رئيسا
د. مالطي سناء	مناقشا
د. عبد الرحيم نادية	مشرفا ومقررا

{السنة الجامعية: 2024/2023}

يقول عماد الدين الأصفهاني

إني رأيت أنه لا يكتب أحد كتاب في يومه إلا قال في غده لغير هذا لكان؛ أحسن ولو زيد هذا لكان يستحسن ولو قدم هذا لكان بأفضل؛ ولو ترك هذا لكان أجمل؛ وهذا من أعظم العبر؛ وهو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر.

الإهداء

أولا لك الحمد ربي على كثير فضلك وجميل عطائك

أهدي هذا النجاح لنفسي أولا ثم إلى كل من سعى معي لإتمام هذه المسيرة

إلى من جعل الجنة تحت أقدامها وسهلت لي الشدائد بدعائها إلى الإنسانة العظيمة

التي لطالما تمنت أن تقر عينها لرؤيتي في يوم كهذا إلى **روح أمي العزيزة**

إلى من كلل العرق جبينه ومن علمني أن النجاح لا يأتي إلا بالصبر والإصرار

إلى **أبي الغالي**

إلى النور الذي أنار دربي والسراج الذي لا ينطفئ نوره بقلبي أبدا من بذلوا الغالي

والنفيس لأجل إسعادنا إلى **جدي وجدتي حفظهما الله**

إلى ضلعي الثابت وأمان أيامي إلى من شددت عضدي بهم فكانوا لي ينابيع

أرتوي به إلى **أخي وأخواتي الغوالي**

إلى خيرة أيامي وصفوتها إلى قرة عيني إلى من كانوا سندا دائما لي إلى **خالي**

وخالاتي الأعزاء

للأصدقاء الأوفياء ورفقاء السنين لأصحاب الشدائد والأزمات

أهديكم هذا الإنجاز وثمرة نجاحي التي لطالما تمنيتها بفضله سبحانه وتعالى

هواري هند

الإهداء

إلى الله قبل كل شيء، الحمد لله لك كما ينبغي لجلال وجهه ولعظيم سلطانه

من قال أنا لها "نالها"

لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون

لم يكن الحلم قريبا ولا الطريق كان محفوفا بالتسهيلات لكني فعلتها ونلتها

أبي يا خير عون كان لي عند المحن

إلى عزيزي وحبيبي الذي أحبه بقدر هذا العالم إلى جنة الدنيا والآخرة ""**(أبي)**""

إلى من تملك الجنة تحت القدم

إلى ملاكي الطاهر وقوتي بعد الله، داعمتي الأولى والأبدية إلى من دعمتني بلا حدود وأعطتني

بلا مقابل، أهديك هذا الإنجاز الذي لولا تضحياتك لما كان له وجود "**(أمي)**"

إلي رفيق الدرب، وصديق الأيام جميعا بحلوها ومرها "**زوجي الغالي**" أهديك هذا البحث تعبيرا عن شكري لدعمك المستمر

إلى من قال فيهم عز وجل ""سنشد عضدك بأخيك ""

إلى من مد يده دون ملل وقت ضعفي وإلى من آمنت بقدراتي وأمان أيامي "**إخوتي**"

و"**أخواتي** "أدامكم الله ضلعا ثابتا

إلى **الأصدقاء الأوفياء**، الذين ما انفكوا يوما عن تقديم العون والمساعدة والدعم لي في أحلك الظروف

إلى كل هؤلاء أهديهم هذا العمل المتواضع سائلة الله العلي القدير أن ينفعنا به ويمدنا بتوفيقه

خالدي شيماء

الشكر والتقدير

بسم خالقي ومسير أموري وعصمة أمري فلك الحمد والشكر الأول والأخير

كما نتقدم بالشكر والتقدير إلى كل من مد لنا يد العون

وساعدنا في إنجاز هذا الجهد وأخص بالذكر

مشرفتي الفاضلة

الأستاذة: عبد الرحيم نادية

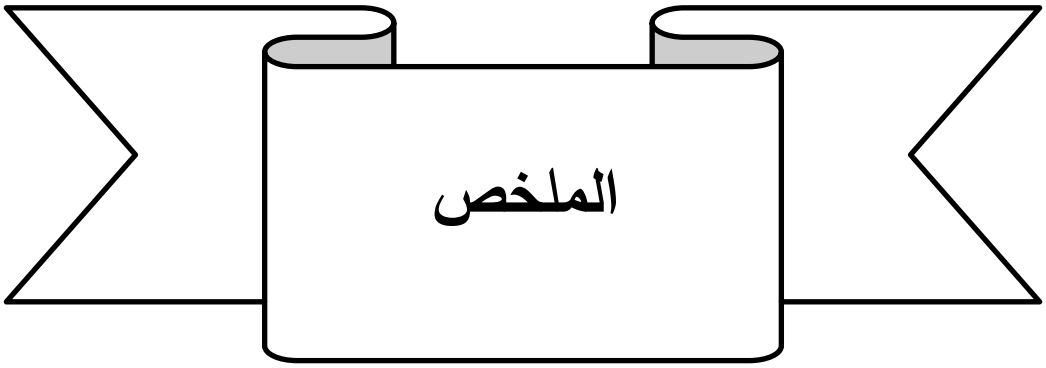
على ما بذلته من جهد معنا والتي لم تبخلنا لا بوقتها ولا بعلمها

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى رئيس قسم المحاسبة والمالية

لشركة سونلغاز لعين تموشنت **السيد: حمو بوطريق هواري**

فجزى الله الجميع عنا خير الجزاء

وجعل ذلك في موازين حسنتاهم يوم القيامة



الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه الإستشارة الجبائية في التحكم في المخاطر الجبائية وضمان تسيير جبائي سليم وذلك من خلال تحديد مستوى مقبول من الأعباء الجبائية عن طريق الإستفادة من الخيارات المتاحة من التشريع الجبائي.

وقد توصلنا من خلال دراسة الحالة (المنهج الوصفي) التي قمنا بها على مستوى شركة توزيع الكهرباء والغاز لولاية عين تموشنت إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن قيام المؤسسة الإقتصادية بالإستشارة الجبائية بشكل دوري يجنبها الوقوع في الكثير من المخاطر الجبائية التي قد تؤثر سلبا على وضعيتها المالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي، المخاطر الجبائية، الإستشارة الجبائية.

Résumé :

Cette étude vise à tenter de mettre en évidence le rôle que joue le conseil fiscal dans la maîtrise des risques fiscaux et dans la garantie d'une bonne gestion fiscale en déterminant un niveau acceptable de charges fiscales en exploitant des avantages et des options offerts par la législation fiscale.

Nous y sommes parvenus grâce à l'étude de cas (L'approche descriptive) que nous avons menée au niveau de la société de distribution d'électricité et de gaz de la wilaya d'Ain Temouchent à un ensemble de résultats parmi lesquels le fait que la réalisation d'audits fiscaux périodiques par l'entreprise lui évite de tomber dans de nombreux risques fiscaux qui pourraient avoir un impact négatif sur sa situation financière.

Mots-clés : Vérification fiscale, risques fiscaux, Conseil fiscal.

الفهرس

البسملة: .....

II

الإهداء II

الشكر والتقدير IV

الملخص V

الفهرس VI

قائمة الجداول IX

قائمة الأشكال X

قائمة الملاحق XI

قائمة الإختصارات والرموز XII

المقدمة: ..... أ

الفصل الأول: 4

الإطار النظري للتدقيق والمخاطر الجبائية 4

تمهيد: 5

المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي 6

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي وأنواعه 6

 الفرع الأول: مفهوم التدقيق الجبائي 6

- الفرع الثاني: أنواع التدقيق الجبائي: 6

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الجبائي 9

- الفرع الأول: أهداف التدقيق الجبائي..... 9
- الفرع الثاني: أهمية التدقيق الجبائي..... 9

المطلب الثالث: منهجية التدقيق الجبائي (الخارجي).....10

المبحث الثاني: ماهية الخطر الجبائي.....11

المطلب الأول: الخطر الجبائي وتسيير الأخطار الجبائية.....11

الفرع الأول: مفهوم الخطر الجبائي.....11

الفرع الثاني: أنواع المخاطر الجبائية.....12

الفرع الثالث: مصادر الخطر الجبائي 14

المطلب الثاني: تسيير الخطر الجبائي.....15

المطلب الثالث: دور التدقيق الجبائي في تحسين إدارة المخاطر 16

الفرع الأول: تأثير التكلفة الجبائية والإستثمار: 16

الفرع الثاني: آلية عمل التدقيق الجبائي:.....16

الفرع الثالث: خطوات تسيير الخطر الجبائي: 17

المبحث الثالث: الدراسات السابقة 18

المطلب الأول: الدراسات الكيفية (دراسة حالة).....18

المطلب الثاني: الدراسات الكمية (إستبيان).....22

المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية 23

خلاصة الفصل:.....24

الفصل الثاني:.....25

دراسة ميدانية 25

بشركة توزيع الكهرباء والغاز 25

تمهيد:.....26

المبحث الأول: تقديم شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب لولاية عين تموشنت. 27
المطلب الأول: تقديم شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب لولاية عين تموشنت..... 27
المطلب الثاني: التنظيم العام لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لعين تموشنت..... 28
الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لعين تموشنت. 28
الفرع الثاني: تحليل الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لعين تموشنت. 30
المطلب الثالث: مهام وأهداف مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية عين تموشنت. 31
الفرع الأول: مهام مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية عين تموشنت 31
الفرع الثاني: أهداف مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية عين تموشنت 32
المبحث الثاني: تقديم مصلحة المحاسبة والمالية. 32
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية. 32
المطلب الثاني: مواصفات المستشار الجبائي:..... 33
المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي من الناحية القانونية 34
المبحث الثالث: دراسة حالة إستشارة جبائية لسنة 2018 36
المطلب الأول: واقع التدقيق الجبائي على مستوى مؤسسة سونلغاز 37
المطلب الثاني: عرض أهم التحفظات في تقرير المستشار الجبائي 40
المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها 43
خلاصة الفصل:..... 45
الخاتمة: 47
قائمة المصادر والمراجع 49
الملاحق..... 52

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم 01/02	الأعباء المتعلقة بالخطر الجبائي	35
الجدول رقم 02/02	تقرير المستشار الجبائي حول حالة المؤسسة لسنة 2018	41-42

قائمة الأشكال

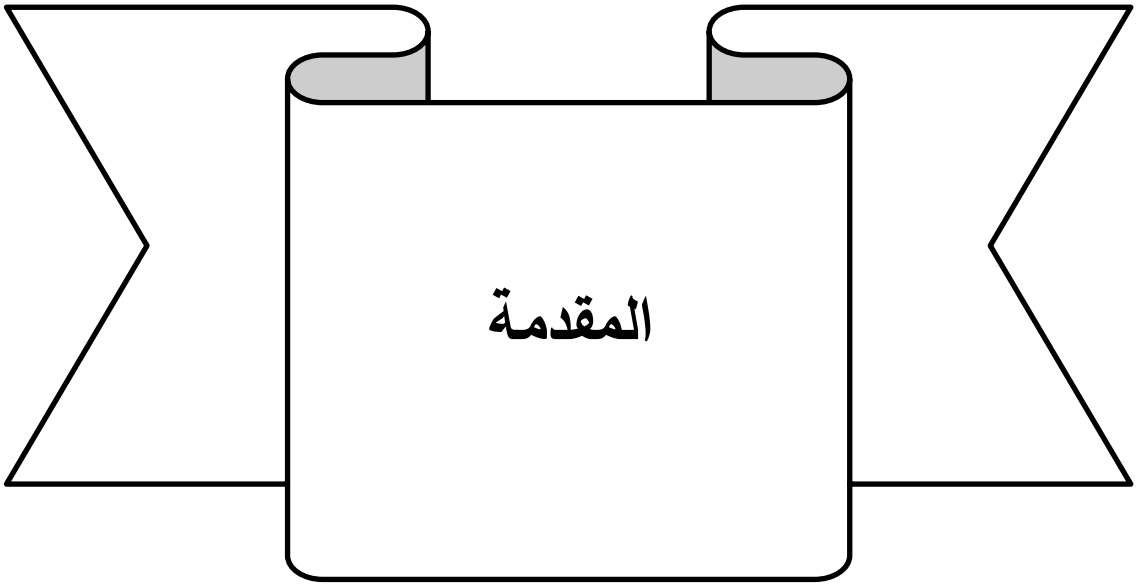
رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم 01/01	دور التدقيق الجبائي الداخلي	7
الشكل رقم 02/01	دور التدقيق الجبائي الخارجي	8
الشكل رقم 01/02	الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لعين تموشنت	29
الشكل رقم 02/02	الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية	32
الشكل رقم 03/02	مستويات تدخل المستشار الجبائي في التسيير الجبائي للمؤسسة	36

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
رقم 01/02	تقرير المستشار الجبائي حول حالة المؤسسة لسنة 2018	53

قائمة الإختصارات والرموز

الرمز	الدلالة
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
TVA	الرسم على القيمة المضافة
TAP	الرسم على النشاط المهني
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي


المقدمة

المقدمة:

التدقيق الجبائي معروف على المستوى العالمي وتمت ممارسته على عدة مستويات منذ خمسينيات القرن الماضي وخصوصا في الشركات الأمريكية الكبيرة، حيث يأخذ حيزا كبيرا نظرا لوعي هذه المؤسسات وخصوصا الشركات المتعددة الجنسيات بحجم التأثير الذي يمكن أن تحدثه التكاليف الجبائية على ماليتها، كما اهتمت مكاتب التدقيق العالمية بهذا الجانب وخصصت له دراسات للتمكن من التحكم في المخاطر الجبائية والحد من أثرها السلبي، ولكن في الجزائر مازال يعتبر تقنية لا تحضى بأهمية كبيرة ولا يطبق بطريقة صحيحة نظرا لإهمال العامل الجبائي عند اتخاذ القرار جهلا بتأثيره الذي يمكن أن يكون قويا على المدى الطويل.

وبالتالي هدفها الأساسي يتمثل في المساهمة في توضيح وإبراز دور التدقيق الجبائي في التحكم في المخاطر الجبائية.

كما عرف العالم تطورا سريعا ومذهلا في كافة المجالات، وقد مس هذا التطور المؤسسات التي أخذت تتنوع من حيث الحجم والشكل والأنشطة التي تمارسها، ومع اشتداد حدة التنافس من أجل البقاء، أدى بالمؤسسات إلى اللجوء والإهتمام أكثر بوضع نظام فعال يمكنها من تفادي المخاطر التي يمكن أن ترهقها ولهذا وجب عليها وضع الإحتياطات اللازمة والتي تتمثل في مجموعة من الأدوات والوسائل ومن بينها التدقيق الجبائي ومما سبق فإن التدقيق الجبائي يعتبر أحد الركائز الأساسية الذي تقوم عليه جملة من المراحل داخل المؤسسة، حيث تعمل الشركة على تصليح وصيانة المولدات الكهربائية وضمان الأمن والوقاية التوعية واستغلال الكهرباء والغاز وتشارك في تحديد المقاييس التي تطبق على العتاد والتجهيزات، كما أن بقاء المؤسسة وتفاديها للمخاطر الجبائية التي قد تؤدي بها إلى الإفلاس وهذا مرهون بقيامها بالتسيير السليم والتحكم في إلتزاماتها الجبائية إضافة إلى إستفادتها من الإمتيازات التي يطرحها التشريع الجبائي متبنية تدقيق جبائي يؤذي إلى تفعيل عملية التسيير الجبائي سعيا منها إلى اتخاذ قرارات سليمة لتجنب الوقوع في مخاطر قد ترهق كاهلها .

وفي هذا السياق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية كالتالي:

كيف تساهم الإستشارة الجبائية في التحكم في المخاطر الجبائية؟

في ظل السؤال الرئيسي السابق يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

الأسئلة الفرعية:

- كيف تساهم الإستشارة الجبائية في تحديد المخاطر الجبائية؟
- كيف تساهم الإستشارة الجبائية في تحسين التسيير الجبائي داخل المؤسسة؟

الفرضيات:

- يساهم المستشار جبائي في وضع خارطة للمخاطر الجبائية.
- يساهم المستشار الجبائي في تحسين التسيير الجبائي من خلال تحديد الإنحرافات والإجراءات العلاجية المقترحة.

مبررات إختيار الموضوع:

- تفادي الإنعكاسات السلبية لضعف التسيير الجبائي وحاجة المؤسسات للتدقيق الجبائي بكل أنواعه من ضمنهم الإستشارة الجبائية لهدف تحقيق الفعالية الجبائية.
- المساهمة في تحسيس المؤسسات الجزائرية بأهمية التدقيق الجبائي.
- عدم الإهتمام الكافي بتطبيق التدقيق الجبائي في المؤسسات الإقتصادية.
- المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية عامة ومكتبة الجامعة بمثل هذه المواضيع المتعلقة بتقنيات التسيير التي تطبق على المستوى العالمي ولا تحضى بالإهتمام على المستوى المحلي.

أهداف الدراسة:

- إبراز أهمية التدقيق الجبائي كأداة فعالة للحد من المخاطر الجبائية للمؤسسات الإقتصادية، والتحكم في تأثيراتها السلبية على مالية المؤسسة.
- الإستمرارية في تحديد مستوى مقبول من المخاطر الجبائية بما يتماشى مع الأهداف الإقتصادية للمؤسسة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع المختار في أن التدقيق الجبائي يعتبر أداة ووسيلة فعالة لا يمكن التخلي عنها خاصة في المؤسسات الإقتصادية التي هدفها التحسين والرفع من جودة خدماتها والعمل على تقليص التكاليف وذلك لضمان تسيير جبائي سليم والحد من المخاطر الجبائية التي يمكن أن تكون عبء كبير عليها مما يجعلها معرضة للتوقف عن مزاولة نشاطها.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: تم اختيار شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب لولاية عين تموشنت.
- الحدود الموضوعية: وتتمثل في الإستشارة الجبائية التي تقوم بها المؤسسة لذاتها.
- الحدود الزمانية: تمتد مدة التربص من 10إلى غاية 16مارس 2024.

منهج البحث والأدوات المستخدمة:

- المنهج المستخدم: اعتمدنا في دراستنا هذه على المنهج الوصفي بالتحديد دراسة حالة لشركة توزيع الكهرباء والغاز، بما يتوافق مع الأهداف المرجوة من هذا البحث.

صعوبات البحث:

- صعوبة الحصول على الوثائق والمعلومات من المؤسسة وذلك للسر المهني.
- نقص الكتب في هذا المجال باللغة العربية.
- نقص كبير في تطبيق الإستشارة الجبائية في المؤسسات.
- نقص الدراسات السابقة في هذا الموضوع بالتحديد.
- ضيق مدة التربص.
- قلة المؤسسات التي تقوم باللجوء لمستشار جبائي.

- رفض معظم المؤسسات التي قمنا بالتوجه إليها بإجراء دراسة تطبيقية فيها.

هيكل البحث:

لمعالجة هذا البحث تم تقسيم البحث إلى فصلين:

الفصل الأول: يتضمن المفاهيم النظرية حول التدقيق الجبائي والمخاطر الجبائية، وكذلك عرض دراسات سابقة ومقارنتها بدراستنا الحالية.

الفصل الثاني: والذي يحتوي على بطاقة تعريفية للمكان الذي أجريت فيه الدراسة الميدانية وهي شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب لولاية عين تموشنت، وكذا عرض الجانب التطبيقي والعملي للتدقيق الجبائي داخل المؤسسة وذلك للحصول على النتائج المراد التوصل إليها، ثم مناقشة النتائج المستخلصة من الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق والمخاطر الجبائية

تمهيد:

تعتبر عمليات التدقيق الضريبي واحدة من أكثر أدوات الرقابة فعالية، سواء بالنسبة للمؤسسة أو بالنسبة للمؤسسات الضريبية، حيث أنها مهمة جدا في تحليل الوضع الضريبي والكشف عن الإنحرافات والمخاطر الضريبية المختلفة.

حيث يهدف إلى التأكد من مدى امتثال المؤسسات للقوانين والأنظمة الضريبية، والإستفادة من الإمتيازات الجبائية المتاحة. ولمعرفة المزيد عن ماهية التدقيق الجبائي سوف نقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: التدقيق الجبائي.

المبحث الثاني: الخطر الجبائي وتسيير الأخطار الجبائية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق فرع من فروع المحاسبة، حيث ظهرت الحاجة إليه للتأكد من سلامة استخدام القوائم المالية وأنها معدة حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما وأنها تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي وأنواعه

لقد تعددت تعاريف التدقيق الجبائي بتعدد الرؤى أو المدخل المعتمد عليه في التعريف، وهذا ما سنتطرق إليه الآن.

❖ **الفرع الأول: مفهوم التدقيق الجبائي**

"هو عملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن، التي تساعد المدقق الجبائي في التحقق من إبداء رأيه الفني والمحايد عن صحة وعدالة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين (أشخاص، مؤسسات) بهدف التأكد من صدقها ومدى تمثيلها الصحيح والحقيقي لسجلات مكلفها مع متطلبات التشريع الضريبي الوطني وأية قوانين ضريبية أخرى لها علاقة بالتشريعات الضريبية". (قحموش، 2016، صفحة 297)

كما عرفه البروفيسور (P.M. Colin) على أنه: "احترام القوانين الجبائية". (حميداتو، 2019، صفحة 82)

وعرف الباحث رضا خلاصي التدقيق الجبائي على أنه:

"عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي أو تقييم، الهدف منه هو إعداد وتشخيص جبائي للمؤسسة". (بن تواتي، 2018، صفحة 3)

أما تعريف الأستاذينP. Bougon et Vallée:

"المراجعة الجبائية تقيس قابلية المؤسسة على تحريك الموارد المتأتية من الجباية في إطار سياستها التسييرية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة ضمن سياستها العامة". (P & J.M, 1986, p. 53)

ومما سبق يمكننا تعريف التدقيق الجبائي على أنه:

عملية فحص وتقييم مدى فعالية التسيير الجبائي داخل المؤسسة، يهدف إلى حماية المؤسسة من الأخطار الجبائية أو تحديد مستوى مقبول من الأخطار الجبائية مع تحقيق أكبر إستفادة ممكنة من الإمتيازات الجبائية المتاحة.

❖ **الفرع الثاني: أنواع التدقيق الجبائي:**

ويمكن تمييز نوعين أساسيين في التدقيق الجبائي وهما:

- **أولا: التدقيق الجبائي الداخلي.**

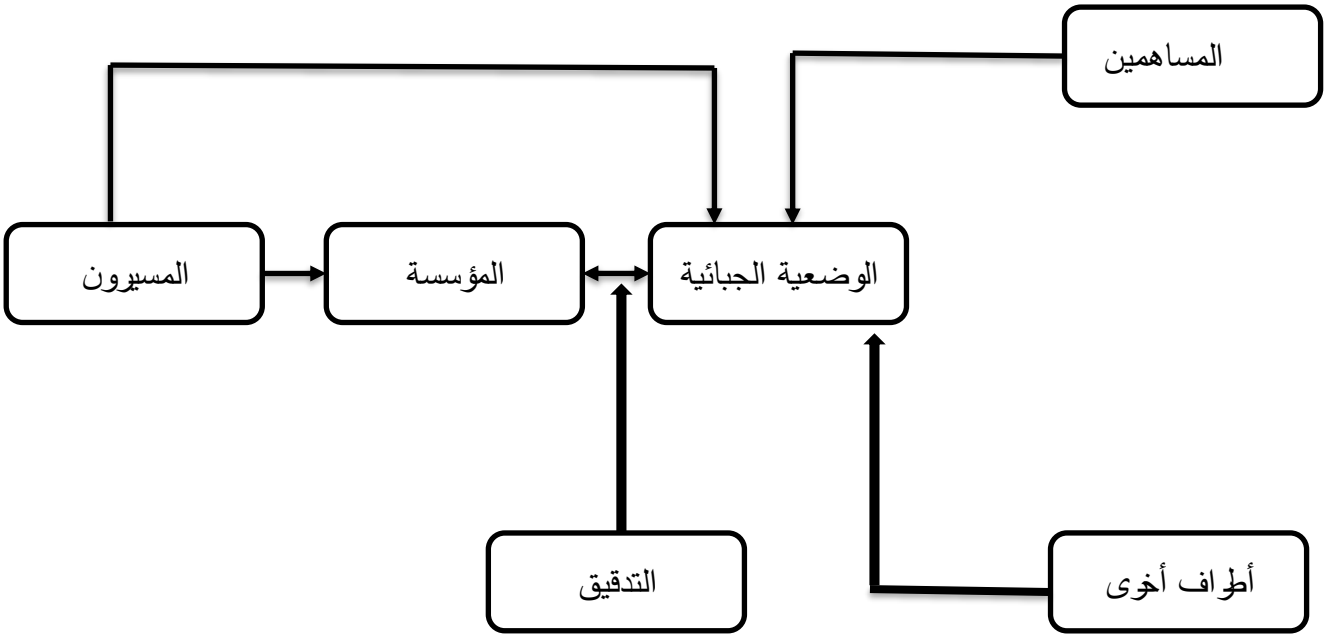
ويقوم بتنفيذه شخص من داخل المؤسسة أي موظف تابع لإدارتها وهو إختبار تقني دقيق وبناء من طرف شخص كفء ومستقل، لإبداء الرأي بكل شفافية ووضوح حول نوعية ومصداقية المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمؤسسة وفقا للقواعد القانونية والإجراءات الجبائية المعمول بها. (حميداتو، 2012، صفحة 43)

وعرفها كذلك المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين على أنها: " وظيفة داخل المؤسسة أو المنظمة وهي عبارة عن نشاط مستقل لتقييم الرقابة على عمليات المؤسسة كما هي في خدمة الإدارة، وفي هذا المجال تعتبر المراجعة الداخلية رقابة وظيفتها تقدير وتقييم فعالية الرقابات الأخرى، ويتعلق عمل المراجع الداخلي بكل مراحل النشاط التي

تهم الإدارة، ومنه وجب عليه الذهاب في عمله إلى أبعد من الجانب المحاسبي والمالي للوصول إلى الفهم التام للعمليات التي قام بفحصها." (داشر و عبدلي، 2005، صفحة 43)

ومنه يمكن إستخلاص أن التدقيق الجبائي الداخلي هو عبارة عن وظيفة رقابية تمارس من قبل شخص داخل المؤسسة للقيام بفحص شامل حول الحالة الجبائية للمؤسسة وإبداء رأيه بكل شفافية.

الشكل رقم /01/01: دور التدقيق الجبائي الداخلي



المصدر: (Olivier, 2000, p. 4)

- **ثانيا: التدقيق الجبائي الخارجي.**

هي مهمة غير مستمرة تكمل مهمة المراجع الداخلي بحيث يتم تنفيذها من طرف شخص مستقل، بالإضافة إلى ذلك تكون مهمة المراجع الخارجي في إطار تعاقدي وهذا ما سمح للمؤسسة بأن تلجأ إلى مكاتب المراجعة لتنفيذ مهمة معينة في إطار عقد بينهما. (BENADDA, 2004, p. 4)

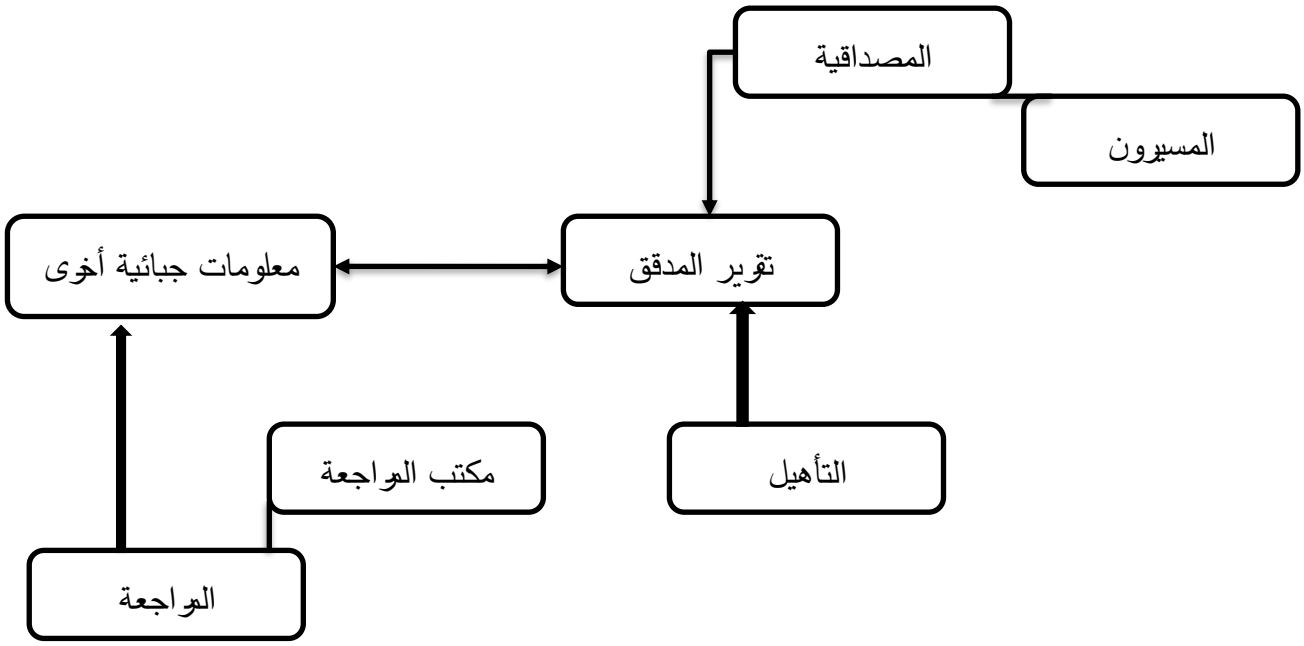
ينسب هذا النوع من التدقيق إلى الجهة التي تقوم بعملية المراجعة والتي هي جهة خارجية محايدة ومستقلة تماما عن المؤسسة هدفها جعل التسيير الجبائي أكثر أداء من أجل تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة وذلك بمراجعة القوائم المالية مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية وتمارس هذه المهمة بصفة متقطعة أو مستمرة وقد تكون في بعض الأحيان تكملة لمهام التدقيق الداخلي كذلك التدقيق الخارجي قد تكون مهمة تعاقدية أي أن المؤسسة تلجأ إلى المراجع خارجي من أجل القيام بمهمة محدودة في إطار عقد مبرم.

حيث يقوم مكتب المراجعة والتدقيق بالعمليات التالية:

- التأكد من أن الشركة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها.
- التحقق من أن العبء الضريبي في حده الأدنى.
- تحديد الخيارات الضريبية التي أقدمت عليها المؤسسة.

إن هذا النوع الوقائي والعلاجي لوضعية المؤسسة يكلل بإبداء رأي فني محايد حول الوضعية الجبائية لها ويكون ذلك في شكل تقرير يوجه للمسيرين قصد اتخاذ القرارات المناسبة. (حميداتو ، 2019، صفحة 87)

الشكل رقم 02/01: دور التدقيق الجبائي الخارجي



المصدر: (Olivier, 2000, p. 4)

وهو بدوره ينقسم إلى شكلين من أشكال الإستشارة الجبائية في الجزائر وهي كالتالي:

- **الإستشارة الجبائية الداخلية:** عادة ما يقوم بهذا النوع من الإستشارة قسم المحاسبة والمالية أو محاسب الشركة أو موظف معني خصيصا للتكلف بالجانب الجبائي من التسيير، ومتابعة التفاصيل الجبائية وتقديم إقتراحات وتوصيات لمجلس الإدارة أو للمالكين فيما يخص الجانب الجبائي للمؤسسة. ويرجع توجه بعض المؤسسات إلى تعيين مستشار جبائي داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة إلى أن المستشار يدعم كفاءته المهنية ويزيد من انتظام أدائه للخدمات الضريبية، حيث يوجد عدد من الشركات تحصل على الخدمات الضريبية عن طريق وظيفة إستشارية داخل الهيكل الوظيفي لها، وتظهر طبيعة الإنتماء الوظيفي لمستشار الجباية كمتغير مؤثر في اتساق وحكمة وكفاءة أدائه خلال الممارسة المهنية في المجال الضريبي. (شلغوم، 2012، صفحة 82)
- **الإستشارة الجبائية الخارجية:** "يقصد بالإستشارة الجبائية الخارجية التوجه إلى مكاتب جبائية أو محاسبة خارجية، من أجل الحصول على التوجيهات المتعلقة بالوظيفة الجبائية، فكثيرا ما تتولى مكاتب المحاسبة الإستشارة الجبائية تماشيا مع المهام المحاسبية الأخرى، نظرا للثقة المتراكمة بفعل التعاملات طويلة الأمد، وقد تلجأ المؤسسة إلى مستشار جبائي معتمد، خصوصا في حالة تقديم الطعون أو التمثيل أمام الإدارة

الجبائية. ويبرر توجه المؤسسات إلى الإستشارة الخارجية بأنه أسلوب يزيد من اتساق وانتظام وكفاءة أداء المهام الضريبية، وذلك أن عمل المستشار الجبائي يكون في إستقلالية تامة، ولا تحدث أي مشاكل بينه وبين إدارة المؤسسة التي يعمل فيها، كما أن المكاتب الخاصة تتنافس فيما بينها، مما يؤدي في النهاية إلى تطوير أداء تلك الخدمات والإرتقاء بجودتها، وهذه العوامل تؤدي في النهاية إلى تحقيق مصلحة المؤسسة". (شلغوم، 2012، صفحة 83)

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الجبائي

تعد عمليات التدقيق الجبائي محركا أساسيا في التشخيص الضريبي، وعلى هذا النحو فإنه يتمتع بأهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية.

❖ **الفرع الأول: أهداف التدقيق الجبائي**

ونجد أهداف رئيسية وأخرى ثانوية. (العطافي، 2015، صفحة 41)

الأهداف الرئيسية:

- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة إتجاه القوانين الجبائية.
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول.
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.

الأهداف الثانوية:

- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية.
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر فيه أو الإنتقاص منه.
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
- إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار .

هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن مهمة التدقيق الجبائي يمكن أن تخضع لأهداف أخرى منها :

- قياس تطور الخطر الجبائي الذي يتغير مع نشاط المؤسسة وأهدافها.
- السهر على ملائمة المؤسسة وتجنب القواعد الجبائية التي تؤدي إلى عقوبات. (العطافي، 2015، الصفحات 41-42)

❖ **الفرع الثاني: أهمية التدقيق الجبائي**

وتكمن أهمية التدقيق الجبائي في أنه:

يسمح باكتشاف نقاط القوة ونقاط ضعف المؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها حيث يمكن من تقييم النجاعة الجبائية، وتسمح بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة كما يعطي التدقيق الجبائي للمؤسسة قابلية إستعمال الجباية لفائدتها من خلال إلتزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية، حيث يؤدي عدم إحترامها بالطبع إلى تكبد المؤسسة لعقوبات كبيرة، وهذا ما يعمل التدقيق الجبائي على تفاديه، وباعتبار أن التدقيق وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة

بحيث تعتمد هذه الأخيرة في اتخاذ قراراتها على مخرجات التدقيق، لذا فإن أهمية التدقيق الجبائي تم استنباطها من أهمية المراجعة بصفة عامة، وأن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت مراجعتها من طرف هيئة خارجية محايدة التي تقوم بفحص إنتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وإبداء رأي محايد حول مدى صحة تلك المعلومات ومشروعيتها وسلامتها. (كويدمي و مداحي، 2020، صفحة 782)

المطلب الثالث: منهجية التدقيق الجبائي (الخارجي)

يقوم التدقيق الجبائي على منهج قائم على خمس خطوات:

أولها: المرحلة الأولية

تشكل المرحلة الأولية الأساس الذي تتعلق به مهمة التدقيق الجبائي بأكملها، وتتكون هذه المرحلة من إجراء تشخيص يكون هدفه معرفة ما إذا كانت المهمة التي طلبها العميل ممكنة في أي إطار زمني وبأي تكلفة.

كما تشتمل هذه المرحلة الأولية من التعرف على الخصائص الجبائية للشركة، من أجل الحصول على البيانات اللازمة لمهمة التدقيق الجبائي. كما تسمح هذه المرحلة بالتقليل من وقت التدخل وتحسن عمل المدقق.

في نهاية هذه المرحلة، يجب على أطراف التدقيق، أي شركة التدقيق التي يمثلها مدقق الحسابات الجبائي والشركة الخاضعة للتدقيق، الإتفاق على وثيقة تعاقدية تسمى عادة خطاب الإرتباط (Lettre de mission) والتي يجب أن تلخص إستنتاجات المدقق، وطرق التدخل والميزانية المقترحة لتنفيذ المهمة.

ثانيها: معرفة عامة بالوظيفة الجبائية للشركة

يتكون الوعي العام من جمع المعلومات العامة المتعلقة بالمنشأة الخاضعة للتدقيق، وهو مهم في تحقيق التدقيق الجبائي، لأنه يجعل من الممكن استهداف الموضوعات الجبائية التي يجب أن تكون موضوع تحليل كجزء من المهمة. بقدر ما توفر هذه المرحلة إطارا مفيدا لفهم هذا التحليل، فإن هذه الخطوة مهمة للغاية عندما يتعلق الأمر بالتدخل الأول.

إن المعرفة العامة بخصائص الشركة تجعل من الممكن تحديد خصوصيات ضرائبها. وذلك سيمكن من إعداد ملف دائم يتضمن المستندات الجبائية المختلفة.

إن المعلومات العامة الرئيسية التي يجب تضمينها في تقرير التدقيق يمكن تلخيصها في النقاط التالية: (MH, 2008, p. 25)

- وصف موجز للنشاط.
- الوضعية الجبائية للمؤسسة محل التدقيق.
- بيان الإحتياطات القابلة للتوزيع.
- عمليات التدقيق الجبائي السابقة والسنوات المالية المفتوحة للتدقيق الجبائي.

ثالثها: تقييم الرقابة الجبائية الداخلية

إن تقييم الرقابة الداخلية يجعل من الممكن صياغة تقدير الإنتظام وصدق الحسابات يتم هذا التقييم من خلال فحص الأنظمة الموضوعة لتسجيل عمليات الشركة.

رابعها: مراقبة العمليات ذات الطابع الجبائي

سيتيح التدقيق الجبائي بعد ذلك تحديد نقاط الضعف في التعامل مع القضايا الجبائية للشركة، والتي قد تكون مصدر للمخاطر. سيتمكن المدقق بعد ذلك من توجيه فحوصات إنتظامه، لا سيما من حيث اتساق الإقرارات ودقتها.

خامسها :تقرير المدقق الجبائي

يتضمن تقرير التدقيق الجبائي إستنتاجات المدقق، الذي يجب أن يحدد كيفية التخفيف من المخاطر الجبائية أو القضاء على مصادر المخاطر، نظرا لأن المدقق ليس مستشارا فإنه يقوم بإعداد تقريره مع الحفاظ على استقلاليته عن الشركة.

المبحث الثاني: ماهية الخطر الجبائي

يحيط بالمؤسسة الكثير من الأخطار المختلفة والمتميزة مكانيا وزمانيا كما تختلف نسبة التأثير على المؤسسة إلا أنه لا يجب تجاهلها مهما ضعف حجم هذا التأثير ومن بين هذه الأخطار يظهر الخطر الجبائي والذي يختلف باختلاف المؤسسة ونشاطها.

المطلب الأول: الخطر الجبائي وتسيير الأخطار الجبائية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الخطر الجبائي وأنواعه ومصادره

<u>الفرع الأول: مفهوم الخطر الجبائي</u>

هناك عدة تعاريف للخطر الجبائي نذكر منها:

***التعريف الأول: (مفهوم شامل لأنه ركز على المفهوم الحديث الذي يضم المفهوم الكلاسيكي ويضيف إليه خطر تضييع الفرص)**

اعتبر Jean-Luc Rossignol أن مفهوم الخطر الجبائي يشمل معنيين: أولهما عدم إحترام القوانين الجبائية سواء بصفة إرادية أم لا، وثانيهما ما يرتبط بسوء اتخاذ القرارات التي ينجم عنها فرص ضائعة. (jean-luc, 2010, p. 176)

***التعريف الثاني:** (ركز على المفهوم الكلاسيكي للخطر الجبائي)

يعرف الخطر الجبائي على أنه: عدم الوفاء بالإلتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الإستفادة من الإمتيازات الجبائية فهو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم إستقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الإنسجام والشفافية إتجاه هذا التشريع. (حميداتو، 2012، صفحة 100)

***التعريف الثالث:**

يعد الخطر الجبائي من بين أهم المخاطر الناتجة عن مخاطر التسيير والمتعلقة بتصرفات المؤسسة والقرارات التي تتخذها في مجال التسيير المالي ومختلف الجوانب التسييرية، كما يعرف الخطر الجبائي أنه الخسارة المالية الممكنة الحدوث عن تطبيق القواعد الجبائية. (دشاش، 2010)

*كما عرف آخرون الخطر الجبائي على أنه عدم التأكد المرتبط ب:

-تطبيق القواعد الجبائية في الحالات المعينة.

-كفاءة أنظمة المؤسسة على تحديد النتيجة الجبائية الناتجة عن أنشطة المؤسسة والعمليات التي تقوم بها.

-التغيرات في القوانين الجبائية والتفسيرات الموضوعة من قبل السلطات الجبائية وكذا القضاة.

ويلاحظ على هذا التعريف الأخير أنه يأخذ فقط الحالات غير الإرادية التي يسلكها الخاضع للضريبة فهو يهمل الجانب الإرادي كالغش والتهرب الجبائي. (diagne, 2014, p. 27)

ومنه نستنتج أن الخطر الجبائي يعرف على أنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الجبائية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما.

إضافة إلى المخاطر الناجمة عن جهل المؤسسة بأحكام تتضمن إمتيازات من شأنها تخفيض التكلفة الجبائية التي تتحملها المؤسسة.

الفرع الثاني: أنواع المخاطر الجبائية

حسب Price water house coopers يمكن ضم المخاطر الجبائية في سبع مجالات(ميادين) بحيث أن دمجها فيما بينها يشكل محفظة الخطر الجبائي للمؤسسة، ونذكر: (زين، 2021، الصفحات 2-3-4)

أولا : مخاطر المعاملات : (Les risques de transaction)

علما أن كل معاملة تكون خاضعة للضريبة فإنه كلما اتسمت هذه المعاملة بالتعقيد كلما خلقت حالة عدم تأكيد جبائي وبالتالي مخاطر جبائية.

فكلما كانت المعاملة غير اعتيادية وليست ضمن المعاملات اليومية للمؤسسة، كلما كانت هذه الأخيرة معرضة أكثر لمخاطر جبائية، فبعض المعاملات غير الاعتيادية تقود أحيانا إلى رقابة جبائية من طرف الإدارة الجبائية (مثل الإندماج، حل شركة)، كما تشكل معاملات أخرى حالة عدم ثقة من طرف الإدارة الجبائية (حساب جاري للشركات، الأرباح العينة، معاملات مع الشركات... إلخ).

وتتعرض المؤسسة لمثل هذه المخاطر نتيجة عدة أسباب وبتوفر عدة ظروف:

- عدم توفر الكفاءات الملمة بالمعالجة الجبائية كمعاملة.
- عدم الإلمام بالإجراءات الإدارية.
- عدم إدراك المخاطر الجبائية الناتجة عن المعاملة وكذلك مختلف الوثائق القانونية اللازمة لها.

ثانيا : مخاطر التواجد في وضعية معينة :(Les risques de situation)

ويتعلق إحتمال وقوع الخطر كذلك بسلوك الإدارة الجبائية اتجاه وضعية ما، ويمكن أن يكون الإحتمال كبيرا عندما تقع المؤسسة في وضعية معينة تجلب غالبا رقابة جبائية مثل:

-نشاط المؤسسة ضمن قطاع مشبوه أو أن المؤسسة ذات سمعة سيئة.

-مؤسسة ذات رصيد مرحل دائم للرسم على القيمة المضافة.

-نزاعات دائمة بين الشركات.

-تقديم المؤسسة لتصريحات اكتشف أنها غير صحيحة ضمن مرحلة الرقابة الشكلية.

-الرفع في الأصول في غياب التجانس مع المراحل المصرح بها.

ثالثا : المخاطر العملياتية :(Risques opérationnels)

يتعلق الأمر بجميع الخدمات وجميع الأشخاص المكلفين بالجباية وليس فقط وظيفة الجباية بالمؤسسة (تموين، عبور، تسجيل محاسبي للمخزونات، خزينة، فوترة، تسليم، نقل، إستثمار، محاسبة...إلخ).

ويعتبر التكوين الجيد للأشخاص والإتصال الدائم فيما بينهم مفتاحا أساسيا في تسيير المخاطر الجبائية العملية.

رابعا : مخاطر عدم الامتثال للقانون : (Les risques de complaisances ou de non –conformité à la loi)

يتعلق هذا الخطر بالسياسة العامة للمؤسسة وكذلك الإحتكاك والتكامل الموجود بين الإدارة والإطارات والعمال، ويرتبط هذا الخطر ب:

–جودة إجراءات التسيير وجود المعلومات المحاسبية ومراجعتها (تدقيق داخلي وتدقيق خارجي).

–الموثوقية في نظام المعلومات.

–الكفاءة الجبائية للأشخاص المكلفين بالتسيير الجبائي.

– كفاءة إجراء اليقظة الجبائية(Reille fiscale) .

– قوانين تشريعية وتنظيمية جديدة.

–تطور الفقه الجبائي وكذلك التقنيات الإدارية الجبائية.

–درجة عدم الوقوع في الأخطاء الجبائية.

ويعتمد تحديث المعارف الجبائية على الإطلاع الدائم بالفقه الإداري وكذلك الإعتماد على رأي (موافقة) الإدارة الجبائية عند معالجة مشكل جبائي معين يتم مصادفته.

خامسا : المخاطر المحاسبية : (Les risques comptables)

باعتبار المحاسبية وسيلة لتحديد الوعاء الجبائي، فهي تشكل الأساس الجوهري للرقابة الجبائية واكتشاف النقائص الجبائية وبذلك تظهر المحاسبة كمصدر أولي لأي خطر جبائي من جهة وأي فرصة للمؤسسة من جهة أخرى وبالتالي فوجود إجراءات فعالة للتسجيل، والتحليل والإثبات المحاسبي وكذلك المقاربة المحاسبية الجبائية من شأنها تخفيض المخاطر الجبائية ذات المصدر الجبائي المحاسبي.

ويعتبر التدقيق الجبائي أداة فعالة لتسيير الخطر الجبائي ذو أصل محاسبي.

سادسا : مخاطر التسيير : (Les risques management)

قلة هي المؤسسات التي تهتم بتسيير الخطر الجبائي، في هذه الحالة يتمثل الخطر الرئيسي في كون أن تسيير الخطر الجبائي يكون ضمن مهام الأشخاص المكلفين به وبالتالي يشكل غياب هؤلاء الأشخاص من المؤسسة خطرا كبيرا خاصة في ظل صعوبة إيجاد من يتحمل هذه المهام بكل كفاءة.

ويشكل اللجوء إلى الإستشارة الخارجية وكذلك الكفاءات الداخلية، نوعا من الإستقرار والإستمرارية وكذلك نوع من المساعدة على الأقل متى إيجاد مسير.

سابعا : مخاطر سمعة المؤسسة اتجاه الغير :(Les risques réputation)

تتحدد سمعة المؤسسة من خلال علاقاتها وتعاملاتها مع عدة أفراد أو مؤسسات:

موردين، زبائن، إدارة جبائية، إلخ والخطر الجبائي في المؤسسة ذات السمعة السيئة أكبر منه بالنسبة للمؤسسة ذات السمعة الحسنة اتجاه الغير.

الفرع الثالث: مصادر الخطر الجبائي

إن الجباية في المؤسسة تعترضها صعوبات يمكن أن نلخصها في عنصرين:

أولا: أسباب ناجمة عن ضعف التسيير الجبائي في المؤسسة:

*عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية ونظرا للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن دائرة إختصاصهم، وضعف تكوينهم من الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب. (العطافي ، 2015، صفحة 60)

*نتيجة المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة، فإن ذلك قد يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالإلتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة قانونا.

*شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم كفاءة المسيرين، يؤدي بهم غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للإستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الإنتظام تجاه إدارة الضرائب.

*اعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروض، مما يؤدي ببعض المؤسسات لتخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها أخيرا إلى المراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها. الشيء الذي يعرضها لمخاطر جبائية قد يؤدي إلى إفلاسها وانسحابها من السوق.

ثانيا: أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي:

*التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تؤثر سلبا على تسيير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسات وحتى موظفي الإدارة الجبائية.

*تعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي تؤدي بالمؤسسة إلى سلك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة.

*غياب الحوار بين الإدارة الجبائية والمؤسسة، مما يجعل الإدارة خصما للمؤسسة بدل أن 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 بالمؤسسة، ويشكل خطرا أكيدا لها، كما أن اختلاف القراءات من مصلحة جباية لأخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباين بين المصالح وهذا ما يؤدي على نشوء إنطباع سيء عن الإدارة الجبائية، وبالتالي فإن تطبيق القانون الجبائي وتفسيراته المتعددة في شكل تعليمات ومناشير إدارية تشكل مصدرا للمخاطر الجبائية في المؤسسة.

*ضعف مواكبة الإدارة الجبائية للتعديلات الحاصلة في الميدان المحاسبي والإنتقال من المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) وما ينجر عنه من إنعكاسات على الميدان الجبائي، فهذا التحول قد

تنجر عنه مخاطر جبائية على المؤسسات الإقتصادية نتيجة تغير النظام المحاسبي وانعكاساته على جباية المؤسسة خاصة في السنوات الأولى لتطبيقه. (العطافي ، 2015، الصفحات 60-62)

المطلب الثاني: تسيير الخطر الجبائي

ينتج الخطر الضريبي عن احتمال إرتكاب المؤسسة لأخطاء نتيجة لتعقد القوانين الضريبية وتعدد الإلتزامات الناتجة عنها، وكذا بسبب عدم كفاءة العامل البشري المكلف بالتسيير الجبائي، كما يمكن أن تتعرض المؤسسة إلى الخطر الضريبي نتيجة لمحاولة اللجوء إلى الغش الضريبي، يمكن تفادي كل مصادر المخاطر الجبائية من خلال جملة من العناصر نوجزها فيما يأتي: (كيموش و بلخيري، 2019، الصفحات 227-228-229)

***الحرص على انتظام المحاسبة واحترام القوانين التي تنظم نشاط المؤسسة:** يحرص المستشار الجبائي على توجيه المؤسسة إلى المسك الصحيح للدفاتر المحاسبية الضرورية، كونها وثائق إثباتية هامة تساهم في حمايته في حالة المتابعة من طرف الإدارة الجبائية، ومن بين أهم التوجيهات التي يحرص المستشار الجبائي على قيام المؤسسة بها ما يأتي:

-القيد في السجل التجاري خلال مدة شهرين من تاريخ بداية النشاط.

-مسك الدفاتر المحاسبية (دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد)، والإحتفاظ بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة العمليات اليومية، وكذا إجراء الجرد مرة واحدة سنويا على الأقل لعناصر الأصول والخصوم، وإقفال الحسابات قصد إعداد القوائم المالية، كما يجب حفظ الدفاتر والمستندات لمدة عشر سنوات.

-احترام قواعد الوقاية الصحية والأمن الخاصة بالنشاط، حيث تقوم اللجان متساوية الأعضاء للوقاية الصحية والأمن بتفتيش أماكن العمل، وتتعرض المؤسسة إلى عقوبات وغرامات في حالة عدم احترام شروط الأمن والنظافة والوقاية التي يحددها النظام.

-التصريح بالعمال لدى الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي، حيث يتم إجراء تفتيشات فجائية من قبل مفتشية العمل، وتتعرض المؤسسات التي لا تقوم بتسجيل العمال لدى الضمان الإجتماعي في أجل عشرة أيام إبتداءا من تاريخ توظيفهم إلى غرامة مالية وعقوبات أخرى حسب الحالة.

-إحترام الأسعار المقننة والمحددة من طرف وزارة التجارة لبعض المواد والخدمات، والتي تخضع لمراقبة مكتب مراقبة الممارسات التجارية التابع للمديريات الولائية للتجارة.

***احترام آجال التصريحات الجبائية وآجال دفع الضرائب:** تعتبر التصريحات الجبائية أداة ربط بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة، ونظرا لتعقيد الإجراءات الجبائية، وتعدد الضرائب التي تخضع لها المؤسسة أحيانا، إضافة إلى عدم إستقرار القوانين الجبائية، تقع بعض المؤسسات في أخطاء فيما يتعلق بكيفية التصريح أو آجاله، وكذا آجال الدفع وطرقها، وهنا يأتي دور المستشار الجبائي في توجيه المؤسسة إلى إحترام الآجال القانونية، وتتمثل التصريحات التي ينبغي على المؤسسة إحترامها فيما يأتي:

-**التصريح بالوجود:** ويكون خلال الثلاثين يوما الأولى من إنطلاق النشاط، لدى مفتشية الضرائب المتواجدة في مكان ممارسة النشاط.

-**التصريحات الدورية:** وأبرزها التصريح الشهري والتصريح السنوي بالمداخيل والنتائج.

-**التصريح بالتوقف عن النشاط:** يتعين على المؤسسة في حالة التوقف عن النشاط التصريح لدى مصلحة الضرائب في أجل عشر أيام إبتداءا من تاريخ التوقف.

***تمثيل المؤسسة أمام الإدارة الضريبية:** إن الأصل في خدمة الإستشارة الجبائية أن تكون في مرحلة اتخاذ القرار، وبالتوازي مع نشاط المؤسسة من أجل تفادي وقوع الخطر الضريبي وتعرض المؤسسة إلى عقوبات وغرامات، إلا أن غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة من جهة، وعدم إستقرار وتعقد القوانين الجبائية من جهة أخرى، يدفع بالعديد من زبائن المكتب إلى اللجوء إلى المستشار الجبائي بعد وقوع خلاف مع الإدارة الضريبية، وهنا يتدخل المستشار الجبائي بحكم معرفته بالقوانين من أجل تخفيف العقوبات إلى أقصى حد ممكن، وذلك أمام الإدارة الضريبية في مرحلة التحكيم أو أمام لجان الطعن القانونية، وتعتبر هذه أهم المحاور والعناصر المشار إليها من طرف المستشار الجبائي التي تقدم للزبائن كإستشارات جبائية.

المطلب الثالث: دور التدقيق الجبائي في تحسين إدارة المخاطر

تتخذ المؤسسة عدة إستراتيجيات جبائية التي يتوقف عليها الخطر الجبائي في ممارسة نشاطاتها ويتمثل دور التدقيق الجبائي في التحكم في الأعباء الجبائية من خلال تخفيض الضريبة وكذلك الفعالية الجبائية من خلال استغلال الإمتيازات المتاحة، مما يمثل خدمة إستراتيجية للمؤسسة وذلك باستعمال الجباية لفائدة المؤسسة دون الوصول إلى خرق القوانين.

الفرع الأول: تأثير التكلفة الجبائية والإستثمار:

يعتبر تأثير الضرائب على أداء الأعمال ذو شقين. حيث يمكن إعتبار الضرائب من ناحية رادعا للإبتكار أو الإستثمار ومن ناحية أخرى كرافعة لتطوير الأعمال. وجهة النظر الأولى التي طرحتها النظريات القائمة على نماذج الإستثمار النيو كلاسيكية، تفترض أن الضرائب ضارة بتطور الشركات لأنها تميل إلى تعديل قرارات الإستثمار الخاصة بها.

لقد أظهرت التحليلات التجريبية التي تختبر هذه التنبؤات النظرية في الإقتصادات المتقدمة أن الضرائب تقلل فعليا من تراكم رأس المال، ومعدل نمو الشركة، وروح العمل عندما يكون التصاعد الضريبي مرتفع جداً .

من ناحية أخرى، يمكن أن يكون للضرائب تأثيرا إيجابيا على تطوير الأعمال. حيث أن الإستخدام الرشيد للضرائب في تمويل البنية التحتية يعتبر شرطًا ضروريا لوجود مثل هذا التأثير الإيجابي، والذي يعتمد بشدة على مدى إنتشار الفساد داخل الدولة، وعلى المسؤولية السياسية للحكومة واستعدادها لإستثمار الموارد الوطنية في المشاريع الواعدة لنشاط الأعمال. (سعيدي و د.بن موفقي، 2022، الصفحات 1072-1073)

الفرع الثاني: آلية عمل التدقيق الجبائي:

منطقيا لا يمكن لأي مؤسسة أن تسعى إلى تحسين البعد الجبائي لعملياتها دون التحكم أولاً في المخاطر الجبائية. حيث من غير المجدي السعي لتحقيق وفورات ضريبية كبيرة على هذا الترتيب أو ذاك إذا كانت هناك مخالفات كبيرة، في نفس الوقت، تؤثر على المعاملة الجبائية للعمليات الجارية للمؤسسة.

إن المخاطر الجبائية تتوقف على الإختيارات الجبائية الإستراتيجية التي تتخذها المؤسسة في ممارسة نشاطاتها و مدى تأثير هذه القرارات على الجانب الجبائي للمؤسسة، لأنه من الصعب ترشيد القرار الجبائي دون الأخذ بعين الإعتبار باقي القرارات وكذلك مدى تأثير الخيارات الجبائية على المؤسسة ككل، لأن التسيير الجبائي للمؤسسة لا يمارس منعزلا ولكن في إطار التسيير العام للمؤسسة، فالبحث عن نشاط لا يتسم بعبء جبائي بعيد عن الإعتبارات الأخرى المرتبطة بالسياسة العامة للمؤسسة قد يحدث تصادما في القراءات والبحث عن الترشيد الجبائي لا يجب أن يهمل الإستراتيجية العامة للمؤسسة لذا يتطلب أثناء البحث عن الترشيد الجبائي أن يتضمن ما يلي :

*يجب أن تكون الحلول الجبائية مرتبطة باستراتيجية المؤسسة بحيث تصبح المسألة الجبائية جزء مهم في اتخاذ القرار.

*يجب أن يكون الترشيد متعدد الجوانب بحيث تكون كل الجوانب غير الجبائية مأخوذة بعين الإعتبار، فالإختيارات الجبائية يجب أن تتماشى مع الإستراتيجية العامة للمؤسسة وأن تكون سهلة المتابعة والرقابة وأن تتصف بالمرونة وسهولة الإستخدام وكذلك تجنيب المؤسسة المخاطر الجبائية لضمان توفير الأمن الجبائي بالمؤسسة. (فتحة، 2017، صفحة 187)

إن المدقق الجبائي عند تحليله للوضعية الجبائية الإجمالية للمؤسسة يسعى إلى التحقق من الإنتظام الجبائي أي مدى سلامة التسيير الجبائي للمؤسسة ومدى احترام القوانين والتشريعات الجبائية وكذا تنفيذ كل الإلتزامات الجبائية التي تقع على عاتقها من جهة، ومن جهة أخرى يسعى المراجع للتحقق من الفعالية الجبائية أي هل المؤسسة في وضعية جبائية مثلى ومستغلة لكل الخيارات والإمتيازات الجبائية التي أقرها القانون الجبائي، لذا التدقيق الجبائي من خلال مراقبة الإنتظام ومراقبة الفعالية تتعامل مباشرة مع التسيير الجبائي في المؤسسة.

ومن خلال التسيير الجبائي تسعى المؤسسة لتحقيق الأهداف التالية :(زرقون و إيدير، 2019، الصفحات 68-69)

تحقيق الأمن الجبائي: أي عدم التعرض للعقوبات والغرامات الناتجة عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة من طرف المؤسسة عند قيامها بالتزاماتها الجبائية المختلفة.

التحكم في العبء الضريبي: من خلال العمل على تخفيض الضريبة وتأجيل دفع الضريبة من أجل الإستفادة من وفرات مالية تعزز وضعية الخزينة.

ضمان فعالية جبائية: ويمكن تحقيقها بطريقة مباشرة عن طريق الإستفادة من الإمتيازات الجبائية التي تمنحها الدولة أو بطريقة غير مباشرة من خلال إستغلال الخيارات التي تتيحها التشريعات الضريبية.

خدمة إستراتيجية المؤسسة: سواء عند إختيار مجال الإستثمار أو حتى عند نهاية السنة، إما بتوزيع الأرباح أو إعادة إستثمارها. فالجباية موجودة في كل هذه القرارات لذا فمن المستحيل تجاهلها.

الفرع الثالث: خطوات تسيير الخطر الجبائي:

تتلخص خطوات إدارة المخاطر فيما يلي:

الخطوة الأولى: تحديد المخاطر الجبائية

هي المرحلة الأولى من عملية تسيير المخاطر الجبائية والمتمثلة في تحديد المخاطر القائمة، ومن خلال هذه المرحلة يتم سرد المخاطر المحتملة التي تهدد أهداف المؤسسة .ويتمثل الدور الرئيسي للمراجع الجبائي في عملية تحديد المخاطر بتقديم خدمات تأكيدية للإدارة ومجلس الإدارة بأن جميع المخاطر قد تم تحديدها. (فتحة، 2017، صفحة 185)

الخطوة الثانية: تحليل الخطر الجبائي

يتم فحص الخطر بغية التعرف على الخصائص والعناصر الأساسية المتعلقة به عن طريق جمع وتفسير البيانات المعلوماتية والمعرفة الإنسانية وتحليل العوامل المرتبطة به.

الخطوة الثالثة: تقدير وتصنيف الخطر الجبائي

تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات إدارة المخاطر الجبائية، حيث يتم إعداد مصفوفة الخطر بناءا على النتائج المتحصل عليها من مرحلة تحليل الخطر، بعد تقدير المخاطر الجبائية يتم تصنيفها حسب درجة أهميتها لمعالجتها. يتمثل دور المراجع الجبائي في تقديم خدمات تأكيدية للإدارة بأن عملية تقدير المخاطر الجبائية تم بشكل صحيح وباستخدام الطرق المناسبة لذلك، وتقديم النصح للإدارة فيما يتعلق بنتائج التقدير التي توصل إليها.

الخطوة الرابعة: ضبط الخطر الجبائي

يتم محاولة تخفيض الأثر السلبي للخطر على تحقيق أهداف المؤسسة ويتم ذلك من خلال:

- نقل الخطر إلى أطراف أخرى.
- تقليل الخطر وذلك عن طريق اتخاذ إجراء لتدنئة الخطر إلى أدنى حد.
- تغطية الخطر من خلال محاولة تخفيض أثر الخطر إلى حد معقول وتقليل إحتمال حدوثه.

دور المراجع الجبائي تقديم النصح والمساعدة حول اعتماد الخيار الأمثل للتعامل مع الخطر الجبائي في الوقت المناسب.

الخطوة الخامسة: مرحلة التقييم

يتم تقييم كل خطوة من خطوات نموذج إدارة المخاطر حيث يعتبر مؤشرا هاما على مدى فعالية كل خطوة من الخطوات السابقة. (فتحة، 2017، صفحة 186)

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

في هذا المبحث، قمنا بالتطرق إلى بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوعنا بهدف توسيع المعارف ومحاولة الإلمام بمختلف جوانب البحث، حيث قمنا بتقسيمها إلى دراسات كمية وأخرى كيفية وفي المطلب الثالث قمنا بالمقارنة بينهما وبين الدراسة الحالية.

المطلب الأول: الدراسات الكيفية (دراسة حالة)

ونذكر منها ما يلي:

أولا: (قحموش، 2012): "**دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**" مذكرة الماستر الأكاديمي: تطرقت الباحثة في دراستها بصورة رئيسية لتشخيص تقنية المراجعة الجبائية، وتبيين دورها الفعال في التصدي لكل أنواع التهرب والغش الضريبي والتحقق من مدى وجود تأثير لمهنة المراجعة الجبائية أي على مدى تأثر إلتزام المكلفين بالضريبة من خلال تصريحاتهم الجبائية بوظيفة المراجعة الجبائية. بحيث طرحت الإشكالية التالية: " **ما هو دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**".

تم الإعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في ضبط وتحليل المفاهيم الأساسية للموضوع، إضافة الى أسلوب دراسة الحالة التي أجريت على مستوى "شركة المطاحن الأوراس، باتنة" قصد التعرف على خطوات المراجعة الجبائية بالمؤسسة الإقتصادية.

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

– يساهم برنامج المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية حيث أن الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري تجعل من المكلف يصرح بحسب مقدرته التكليفية وفي الوقت الملائم.

–مدى مساهمة مؤهلات المراجع الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية، فالإلتزام بمتطلبات مهنة المراجعة (خاصه في الجزائر) من حيث تطبيق القواعد والمبادئ ومعايير المحاسبة المعتمدة له تأثير على جودة بيانات التصريح الجبائي.

ثانيا: (حميداتو، 2012) "**دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**"، مذكرة ماجستير: تطرق الباحث في دراسته إلى إبراز دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية للمؤسسة الإقتصادية وكذا اعتبار الجباية إحدى محددات إتخاذ القرارات داخل المؤسسة، ولكون المراجعة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة التي يستعملها المسير لتقليص العبء الجبائي إلى حده الأدنى وذلك باستغلال المزايا التي يقرها التشريع الجبائي وكذا الخيارات التي يطرحها، وتفادي العقوبات والتسويات الجبائية واحترام قواعد القانون الجبائي وعليه تتمكن المؤسسة من تقليص العبء الجبائي دون الإخلال بالقواعد القانونية. من خلال طرحه الإشكالية التالية: "**إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الجبائية**".

تم الإعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي قصد وصف التسيير الجبائي وكذا المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسات، وأسلوب دراسة الحالة التي أجريت على مستوى "عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية الوادي" للوقوف على حقيقة دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية.

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- أن المؤسسة التي لا تقوم بإدراج العامل الجبائي في قراراتها وعملياتها العادية ولا تولي الجانب الضريبي إهتماما كبيرا، تكون عرضة لرقابة إدارة الضرائب وتكبد خسارة كبيرة وأعباء هامة.
- نتائج المراجعة الجبائية تعكس نجاعة التسيير الجبائي، ومدى مواكبة التشريعات الضريبية.
- المخاطر الجبائية تزداد كلما ابتعدت المؤسسة عن قواعد التشريع الجبائي.

ثالثا: (مليكة، 2015)" **دور التدقيق الجبائي في مصداقية البيانات المالية والحد من الغش الضريبي**": مذكرة ماستر أكاديمي: تطرقت الباحثة في دراستها إلى إبراز دور التدقيق الجبائي في مصداقية البيانات المالية والحد من الغش الضريبي، بالإضافة إلى تبيان الدور الكبير الذي يؤديه التحكم الجيد في الجباية من قبل مسير المؤسسة بهدف إنجاح مؤسسته والعمل على إزدهارها وتطورها، والتي يمكن أن يؤثر عدم التحكم فيها سلبا على المؤسسة وهنا تكمن أهمية هذا الموضوع. من خلال طرحها الإشكالية التالية: "**فيما يتمثل دور المدقق الجبائي للكشف عن مصداقية البيانات المالية المدققة والحد من ظاهرة الغش الضريبي**".

تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لاستعراض الأجهزة القائمة على الغش الضريبي والطرق والوسائل المستخدمة فيها، كما تم الإعتماد على المنهج الإستنباطي من خلال تحليل ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وكيفية محاربتهما، بالإضافة إلى أسلوب دراسة حالة التي أجريت على مستوى "مفتشية الضرائب بدائرة عين بيضاء".

توصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

– من أبرز المهام التي تؤديها الإدارة الجبائية هي التدقيق الجبائي للكشف عن مصداقية البيانات المالية وذلك من أجل الحفاظ على حقوق المكلفين والإلتزام بواجباتهم من جهة، والحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية للدولة.

–يقتصر دور التدقيق الجبائي في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات الجبائية.

–تعتبر البيانات المالية المدققة كافية إلى حد ما لأغراض الإحتساب الضريبي إذا تضمنت الإيضاحات والإفصاح الكاف.

رابعا: (فتحة، 2017)" **دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية**": مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية: تطرقت الباحثة في دراستها إلى إبراز دور المراجعة الجبائية كألية لتفعيل عملية التسيير الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية تسمح بالحصول على مؤشرات حول حجم المخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة، بالإضافة إلى أنها تسعى للتحقق من إنتظام وفعالية التسيير الجبائي بهدف تجنيب المؤسسة الإقتصادية المخاطر الجبائية التي يمكن أن تؤثر سلبا على وضعيتها المالية، وبالتالي يحد من قدرتها على تحقيق أهدافها المسطرة. وقد طرحت الباحثة الإشكالية التالية: "**ما هو دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي للمؤسسة الإقتصادية**".

تم الإعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في ضبط وتحليل المفاهيم الأساسية للموضوع، إضافة إلى أسلوب دراسة الحالة التي أجريت على مستوى "شركة المطاحن الأوراس، باتنة" قصد التعرف على خطوات المراجعة الجبائية بالمؤسسة الإقتصادية.

فتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

–التسيير الجبائي هو إجراء يتطلب تعميق المعرفة بنصوص التشريع الجبائي.

–قيام المؤسسات الإقتصادية بالمراجعة الجبائية لمختلف عملياتها يسمح بتجنب المخاطر الجبائية وما لها من إنعكاسات خطيرة على وضعيتها المالية.

–يجب إدماج العامل الجبائي عند اتخاذ مختلف القرارات المالية.

خامسا: (بن فراجي و ليعيري، 2018) " **إدارة المخاطر وأثرها على الوضعية الجبائية للمؤسسة الإقتصادية**": مذكرة الماستر الأكاديمي: تطرق الباحثان في دراستهما إلى إبراز دور إدارة المخاطر الجبائية في الحد أو التقليل من الخطر الجبائي الذي يحيط بالمؤسسة الإقتصادية، ومحاولة معرفة مزايا إدارة المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية، والأساليب والإجراءات المتبعة للوقاية منها وتدنئتها، وبما أنه يؤثر على الوضع المالي لا بد من إيجاد حل للوقاية من ذلك وذلك بإدراج التسيير الجبائي ضمن وظائف التسيير المالي للمؤسسة لما له من أهمية بالغة، وتأثيرها بعلاقتها مع الإدارة الجبائية. وقد طرح الباحثان الإشكالية التالية: " **ما مدى تأثير المخاطر الجبائية على الوضعية الجبائية للمؤسسة الإقتصادية**".

تم الإعتماد على المنهج الوصفي قصد وصف الخطر بشكل عام ثم الخطر الجبائي وإدارته في المؤسسة الإقتصادية، بالإضافة إلى المنهج التحليلي لدراسة حالة "مؤسسة توزيع مواد البناء أدرار".

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

– تعرض المؤسسة لمخاطر جبائية متعددة لأسباب ناتجة إما عن ضعف الإدارة الجبائية للمؤسسة في التعامل مع مختلف المخاطر الجبائية والمستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، أو لأسباب ناتجة عن التشريع الجبائي نتيجة للتعديلات المستمرة وتعدد الضرائب والتعقيد في بعض القواعد الضريبية.

–من أهم المخاطر الجبائية هي المتعلقة بإيداع التصريح الخطأ أو التأخر فيه والسبب الرئيسي الذي جنب المؤسسة قيد الدراسة هي إلتزامها بإيداع التصريحات في الوقت المحدد.

–إن إيداع التصريحات الجبائية وفق النصوص التشريعية دليل على التكيف مع القوانين الجبائية وبالتالي وضعية جبائية سليمة.

سادسا: (كيموش و بلخيري ، 2019) "**دور الإستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية**": مجلة الأصيل للبحوث الإقتصادية والإدارية: تطرق الباحثان في دراستهما إلى محاولة معرفه الدور الذي تلعبه الإستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة إدراج العامل الجبائي في صناعه القرار، من خلال التدخل في مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة وتوجيه إختياراتها، وتسيير كل من العبء والخطر الضريبي، وذلك للمحافظة على مركزها المالي، وتحقيق وفرات ضريبية وزيادة قيمتها. وقد طرح الباحثان الإشكالية التالية: " **كيف تساهم الإستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية**".

تم الإعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في ضبط وتحليل المفاهيم الأساسية للموضوع، إضافة إلى أسلوب دراسة الحالة.

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية :

–يمكن أن تخلق الضريبة تكاليف وغرامات إضافية إذا لم تتبع المؤسسة النصوص والإجراءات الجبائية المعمول بها.

–يجب الإستعانة بأطراف داخلية أو خارجية لملائمة أهداف ومصلحة المؤسسة

-تلجأ المؤسسة الجزائرية إلى مكاتب الإستشارة الجبائية عند مواجهة خيارات هامة.

المطلب الثاني: الدراسات الكمية (إستبيان)

وهي كالتالي:

أولا: (نورة، 2018) "**دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي** ": مذكرة ماستر أكاديمي: تطرقت الباحثة في دراستها إلى معرفة دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي في المؤسسة الإقتصادية، حيث اعتبرت المراجعة كأداة هامة وفعالة تساعد المؤسسة في تعزيز مكانتها السوقية وقدراتها المالية وتحقيق أهدافها المسطرة، وقد طرحت الباحثة الإشكالية التالية: **"إلى أي مدى تساهم المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية التي تواجه المؤسسة الإقتصادية".**

تم إتباع المنهج الوصفي والتحليلي وذلك بعرض الإطار النظري حول المراجعة الجبائية في المؤسسة الإقتصادية، وللتعمق أكثر في الموضوع أجريت الدراسة الميدانية لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة وكانت نتائج الدراسة كما يلي:

-وجود دور فعال ومهم للمراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي في المؤسسة قيد الدراسة .

-وجود أثر إيجابي لأبعاد المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي في المؤسسة .

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

ثانيا: (بن تواتي ، 2018) "**دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية الجبائية للمؤسسة الإقتصادية**": مذكرة الماستر الأكاديمي: تطرق الباحث في دراسته إلى توضيح دور المراجعة الجبائية ومدى مساهمتها في تحسين الوضعية الجبائية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، بصفتها من بين أهم الوسائل الفعالة التي تساهم في الكشف عن الأخطاء والإختلالات الجوهرية التي تقع فيها المؤسسة. وقد طرح الباحث الإشكالية التالية: " **ما مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية الجبائية للمؤسسة الإقتصادية** ".

تم الإعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من أجل معالجة الإشكالية المطروحة في الدراسة، إضافة إلى أسلوب الإستبيان والمقابلة قصد الحصول على أراء مسيري المؤسسات الإقتصادية، والخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين، وأعوان الرقابة للإدارة الجبائية، حول ما جاء في الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية :

-المراجعة الجبائية توضح مدى صحة الوضعية الجبائية للمؤسسة من عدمها.

-يتم الإستعانة بالمراجعة الجبائية من أجل اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة.

-تمكن المراجعة الجبائية من الحصول على تصريح جبائي ذو الجودة.

-تؤثر الوضعية المالية للمؤسسة بالأعباء الجبائية إيجابا أو سلبا.

ثالثا: (بالرقي و صالحي، 2018) "**دور محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي**": مذكرة ماستر أكاديمي: تطرق الباحثان في دراستهما إلى إبراز دور محافظ الحسابات ومدى مساهمته في مهمة التدقيق الجبائي للمؤسسة الإقتصادية، بعيدا

عن الرقابة التي تقوم بها إدارة الضرائب، وقد قاما بطرح الإشكالية التالية: "**ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي للمؤسسة**".

كما تم إسقاط الإطار النظري على الدراسة الميدانية من خلال توزيع إستمارة إستبيان على عينة من محافظي الحسابات بوالية ورقـلة (32 محافظ حسابات) ، بالإضافة إلى الإستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS–24.0) في معاجلة بيانات الإستبيان وتحليل نتائجه.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

في هذا المطلب سنقوم بالتطرق إلى أهم ما ميز دراستنا عن الدراسات السابقة.

تتفق الدراسات السابقة والدراسة الحالية في البحث ومعالجة موضوع التدقيق الجبائي، إلا أن الدراسة الحالية تتميز بتركيزها على الجانب المهني لمهمة التدقيق الجبائي، وأهميته في المؤسسة الإقتصادية لتحديد المخاطر الجبائية بغرض تحديد مستوى مقبول من المخاطر الجبائية ويحقق التوازن بين التطلعات الإقتصادية للمؤسسة ومخاطر جبائية ذات تأثير محدود حيث تجاوزنا المفهوم التقليدي الرامي لتخفيض التكلفة الجبائية إلى أدنى مستوى إلى المفهوم الحديث الذي يقضي بتحمل نسبة منطقية من المخاطر لأن المبدأ الأساسي للإستثمار هو تحمل مستويات مقبولة إلى حد ما من المخاطر في مختلف المجالات والتحكم فيها ومن ضمنها المخاطر الجبائية.

وقد أسفرت الدراسة عن نتائج وتوصيات تشير إلى ضرورة إدماج العنصر الجبائي داخل المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات، وتعيين أشخاص ذوي كفاءات عالية ودراية كافية بالقوانين الجبائية لتقليص المخاطر الجبائية.

بالنسبة للدراسة الحالية، فإنها تأتي لتعزيز الدراسات السابقة، حيث أن جوهرها لا يختلف كثيرا، إلا أنها ركزت على دور الإستشارة الجبائية كنوع مميز من التدقيق الجبائي الخارجي نظرا لتميز الشخص الذي يقوم بها فهو عادة ما يكون موظفا سابقا في إدارة الضرائب ما يمنحه خبرة كبيرة في الميدان ودراية واسعة بمختلف القوانين وآليات تطبيقها وكذا مختلف التحديثات التي تمسها وهو ما يوفر للمؤسسة قدرة كبيرة على تحسين وضعيتها الجبائية بناء على إقتراحاته وتوصياته.

خلاصة الفصل:

تعتبر الجباية متغيرا إستراتيجيا يجب على المؤسسة مراعاته عند تحديد القرارات المتعلقة بنتائجها ونشاطاتها وفقا للتشريعات والقوانين الجبائية، لأن لكل قرار أو نشاط معالجة جبائية خاصة به وعلى المؤسسة أن تكون على دراية تامة لهذه القوانين والتشريعات واحترامها، مما يحتم عليها معالجة جبائية خاصة ومحددة لمختلف الإختبارات ومتابعتها حتى لا تؤثر الجباية عليها، ولا تقع في أخطاء ومخاطر تهددها وتزيد من تكلفتها الجبائية وبالتالي إن التسيير الجبائي الجيد للمؤسسة يحافظ على سلامة مركزها المالي واكتساب سيرة جبائية حسنة اتجاه الإدارة الجبائية، والتسيير الجيد للخطر الجبائي قد يساهم في خلق مزايا تنافسية للمؤسسة وهذا نظرا لمساهمته في تخفيض التكاليف الكلية.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية

بشركة توزيع الكهرباء

والغاز

تمهيد:

بعد ما تم التعرف في الفصل الأول على التدقيق الجبائي والخطر الجبائي، سنقوم بإسقاطه على الجانب التطبيقي وذلك عن طريق دراسة ميدانية التي تمثلت في دراسة حالة بشركة توزيع الكهرباء والغاز وذلك من خلال الإطلاع على الوثائق والمستندات الجبائية والتحقق منها ومعرفة الإيجابيات الممنوحة من طرف المشرع الجبائي، التي يمكن توظيفها وكذلك ما إذا كانت مؤسسة معرضة للمخاطر الجبائية، وللتعرف أكثر على هذا الفصل قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: تقديم شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب لولاية عين تموشنت.

المبحث الثاني: تقديم مصلحة المحاسبة والمالية.

المبحث الثالث: دراسة حالة إستشارة جبائية لسنة 2018.

المبحث الأول: تقديم شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب لولاية عين تموشنت.

يعتبر توزيع الكهرباء والغاز خدمة عامة بهدف ضمان التموين بالكهرباء والغاز في أحسن ظروف الإستمرارية والجودة والأمن والسعر واحترام القواعد التقنية والبيئة، وينقسم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب حيث تطرقنا في هذه المطالب إلى تقديم شركة سونلغاز للغرب ومديرية التوزيع لعين تموشنت والتنظيم العام لشركة SDO بعين تموشنت ومهام وأهداف مديرية التوزيع لولاية عين تموشت.

المطلب الأول: تقديم شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب لولاية عين تموشنت

تعتبر شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب فرع من فروع مجمع سونلغاز وهي شركة مساهمة برأس مال قدره 25 مليار دينار جزائري وهي تتشكل من مجموعة وظيفية وتشغيلية تغطي 511 بلدية موزعة على 17 ولاية شمال وغرب البلاد وتمتد على مساحة933362كيلوا متر مربع موزعة على عدد السكان المقدر ب 10044311 نسمة.

وتتشكل من 113 وكالة تجارية:

63 مقاطعة كهرباء.

46 مقاطعة غار.

19 مقاطعة الاستغلال الغاز.

وكرس القانون رقم 02-01 المؤرخ في 05/02/2002 المتعلق بالكهرباء وبتوزيع الغار عن طريق الأنابيب، فصل الجانب القانوني الوظيفي والمحاسبي للأنشطة التابعة لمجمع سونلغاز مكرسة من طرف الشركات المنبثقة عنها. مديرية التوزيع لعين تموشنت تنتمي إلى شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب (SDO) هذه الأخيرة تكون شركة بالأسهم حيث ثبنت منذ شهر أفريل 2009 ميثاق بياني جديد لتميز هويتها المتكونة من مجموعة من مديريات وظيفية ومن عشرون مديريات توزيع تغطي سبعة عشر ولاية من الشمال الغربي إلى الجنوب الغربي للبلاد بخبرة أكثر من خمسين سنة وبزبائن أصبحوا أكثر مطالبة ضروري كموزعين للكهرباء والغاز على مستوى ولاية عين تموشنت أن تتقرب من زبائنها بتجزئتهم ووضع خلية للرصد والسمع لكل فئة حتى تقدر تطلعاتهم والإستجابة لإنشغالاتهم وتلبيتها لضمان ولائهم.

تقع مديرية التوزيع لعين تموشت على طريق بلدية شعبة اللحم، وبها 315 عامل من كل الفئات الإجتماعية المهنية.

تشرف على التسيير التقني والتجاري لشبكتي الكهرباء والغار عبر كامل بلديات الولاية.

كما تغطي 08 دوائر وهي عين تموشنت، المالح، ولهاصة، عين الكيحل، حمام بوحجر، عين الأربعاء، العامرية، بني صاف.

ولديها شبكة مكونة من 06 وكالات تجارية 03 مصالح تقنية في الكهرباء و03 مصالح تقنية في الغاز، وتزود98836 مشترك بالكهرباء و46335 مشترك بالغاز.

وللقيام بالمهام التي يحددها القانون 01-02 المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز عن طريق الأنابيب وخاصة إستغلال وصيانة شبكات التوزيع الكهربائي جهزت مديرية التوزيع لعين تموشنت بنظام جديد يمزج بين تكنولوجية الإعلام الآلي والمواصلات والتجهيزات الإلكترونية لضمان جودة عالية في الخدمة مع فعالية وأمن المستغلين والعتاد.

كما أنها تضمن الإستمرارية وجودة عالية للخدمة في مجال توزيع الكهرباء والغاز متميزة بمساواة في المعاملة لكل الزبائن على مستوى الولاية.

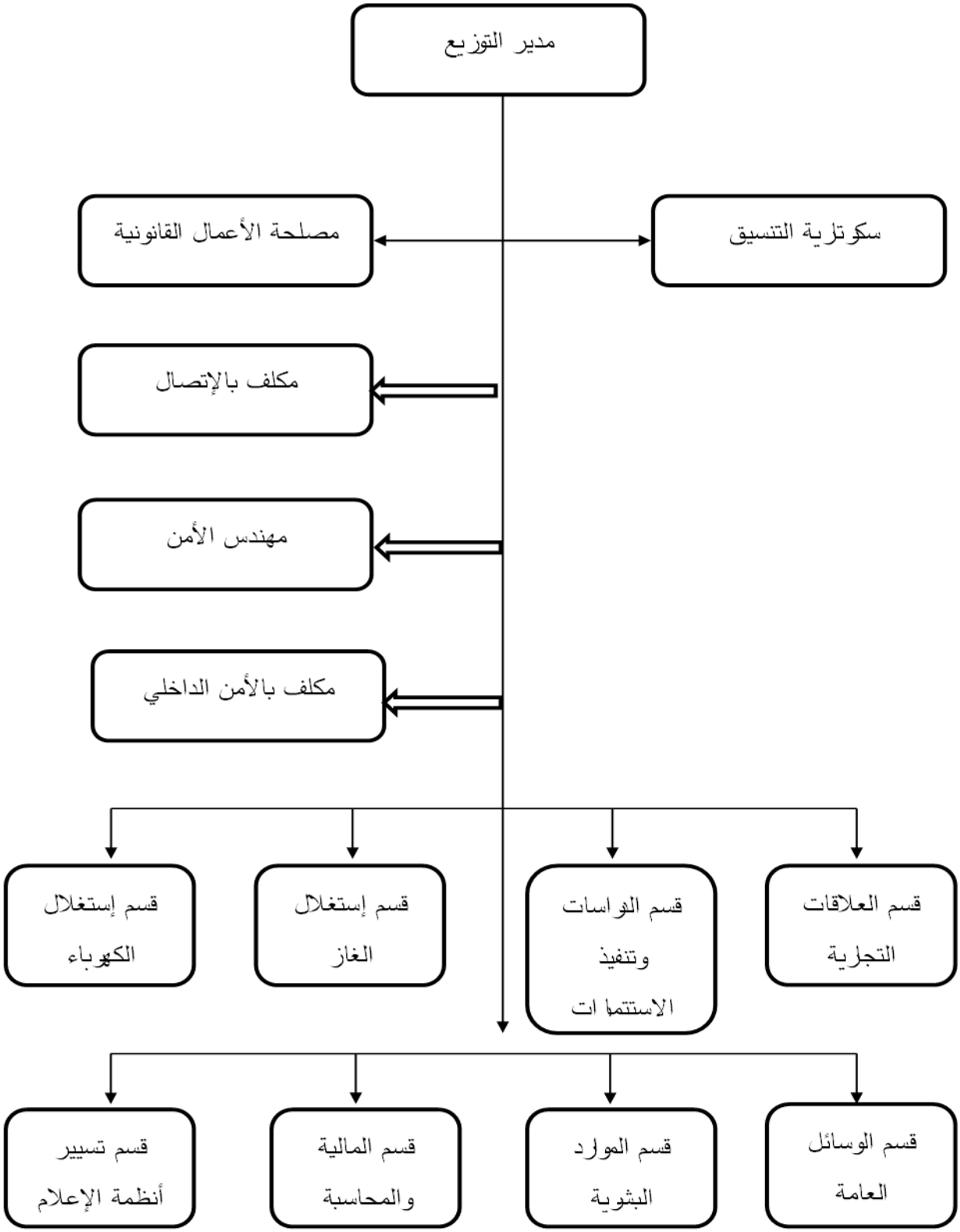
المطلب الثاني: التنظيم العام لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لعين تموشنت.

سنقوم في هذا المطلب بدراسة الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع لعين تموشت.

دراسة الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع لعين تموشنت.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لعين تموشنت.

الشكل رقم:01/02: الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لعين تموشنت.



المصدر: (قسم الموارد البشرية لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز لعين تموشنت)

الفرع الثاني: تحليل الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لعين تموشنت.

إن مديرية التوزيع لولاية عين تموشنت متفرعة من شجرة مكونة من: (بناء على المعطيات المقدمة من طرف قسم المحاسبة و المالية لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز لولاية عين تموشنت)

1- **المدير العام:** وهو الذي يتحكم في أقسام المديرية والمواظبة واتخاذ القرارات الخاصة بالأقسام سواء كانت قرارات في مصالحها أو قرارات ضدها في حالة سوء التسيير أو المشاكل التي تنجم عنها، كما أن مهمته الرئيسية هي التسيير العام للمؤسسة.

2- **سكرتارية التنسيق (أمانة):** وهي بمثابة القلب النابض للمؤسسة إذ أنها همزة وصل بين المدير وكل أقسام المؤسسة وكذا المستثمرين، فهي بمثابة العلبة السوداء للشركة.

3- **قسم العلاقات التجارية:** وهو القسم المكلف بتسيير شؤون الزبائن وتوصيلهم بالكهرباء والغاز وفق طلبات الزبائن والمؤسسات الأخرى كما أنها تضم ست وكالات تجارية تابعة للمديرية وهي حمام بوحجر، بني صاف، العامرية، عين الكيحل، وكالة عين تموشت شمال، وكالة عين تموشت جنوب.

4- **قسم إستغلال الغاز:** وهو القسم المخصص للقيام بكل الأشغال والإستثمارات الخاصة بالغاز فقط كما تعمل على صيانة صمامات الغاز وقياس التوترات للقنوات الفولاذية.

5- **قسم إستغلال الكهرباء:** وهو القسم المكلف بتوزيع الكهرباء والعمل على توسيع الشبكة الكهربائية وتوصيلها إلى أبعد الحلول، وقسم الدراسات وتنفيذ الإستثمارات في مجال الكهرباء والغاز وهو القسم المخصص لدراسة مختلف الإستثمارات في مجال الكهرباء والغاز والقيام بعروض إستثمارية للمقاولين بغرض توسيع الشبكة وإيصالها إلى كل الزبائن.

6 -**قسم المالية والمحاسبة:** يعتبر هذا القسم من أهم أقسام المديرية حيث يحتوي على عدة مصالح وتتمثل مهامه في التسيير المالي للشركة والسهر على تسديد ديون الشركة مقابل تحقيق أرباح لها بالإضافة إلى متابعة المداخيل الشهرية للبنك وحساب البريد ومراقبة كل عمليات الجرد الفصلية والسنوية وتحضير الميزانية في شهر جوان ومراقبة وتحليل الصندوق، مراقبة أجور العمال، مراقبة كل العمليات التي تجرى في دفتر اليومية والميزانية.

7-**قسم الموارد البشرية :** يقوم هذا القسم بالسهر على إعداد إستغلال الأجر وكل العناصر المتغيرة ومعالجة الشكاوي، القيام بمخططات التكوين في كل سنة وكذلك التنسيق ومراقبة مختلف النشاطات الإدارية وتسيير المستخدمين مثل: التوظيف، التوجيه، التكوين، النقل والمشاركة في تطبيق مختلف مخططات الموارد البشرية، تحليل وتقييم حاجات العامل في التكوين.

8- **مهندس الأمن:** يقوم بمتابعة حوادث العمل المهنية والأشخاص المدنيين، ووضع لوحات المعلومات والتقارير للمديرية، نشر الملصقات للحوادث النموذجية وممارسة وضمان أمانة لجنة وقاية ولأمن الوحدة ومتابعة التوجيهات.

9 -**مصلحة الأمن الداخلي:** مساعدة المدير في تنسيق القرارات والإجراءات المناسبة للأمن الداخلي والسهر على مطابقة مخططات الأمن الداخلي لكل البنية التحتية للمديرية والتحقق من وجود الوسائل التقنية للحماية ومراقبة أعوان الأمن الداخلي.

10-**مصلحة الإتصالات:** تقوم هذه المصلحة بتمثيل المديرية العامة على المستوى المحلي وذلك من خلال تنظيم حملات إعلامية وتحسيسية حول المواضيع التي تخص نشاطات المؤسسة، وتحسين الزبائن حول مخاطر استعمال الكهرباء والغاز.

تحسين صورة المؤسسة على مستوى الإعلام (الصحافة والإذاعة) من خلال الرد على المقالات المسيئة للمؤسسة وحضور بعض الحصص الإذاعية والمشاركة في إصدار المجلة الخاصة بالمؤسسة.

11-**مصلحة الأعمال القانونية:** تقوم هذه المصلحة بالنظر في المنازعات القانونية التي تكون المديرية طرفا فيها.

12-**فرع الوسائل العامة:** هو فرع يتكفل بكراء المحلات لاستعمالها كوكالات تجارية.

توفير النقل للعمال.

التعامل مع موردي الشركة.

يتكفل بشراء الأجهزة والمعدات.

13-**قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي:** يعتبر هذا القسم من أهم أقسام المديرية فهو:

يقوم بنقل المعلومات فيما بين الأقسام.

يقوم بإدخال إضافات فيما يخص شبكة الإعلام الآلي والمعلوماتية، إصلاح أجهزة الكمبيوتر، التكفل بكل وسائل الإعلام الآلي.

المطلب الثالث: مهام وأهداف مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية عين تموشنت.

تسعى المؤسسة للقيام بالمهام التالية للوصول إلى الأهداف المرجوة.

الفرع الأول: مهام مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية عين تموشنت

- ضمان الأمن والوقاية النوعية.
- صيانة وتنمية شبكة توزيع الكهرباء والغاز.
- توزيع أشغال الكهرباء والغاز.
- تصليح وصيانة المولدات الكهربائية.
- إستغلال الكهرباء والغار.
- مواكبة التكنولوجيا الجديدة واستغلال الشبكة.
- تقوم بالتمويلات الضرورية لتنفيذ المشاريع.
- تشارك في تحديد المقاييس التي تنطبق على العتاد والتجهيزات ولا سيما منها برامج التسيير الكهربائي والتوزيع العمومي للغاز.
- تعد السياسة التجارية وتنفيذها وفق الشروط العامة.
- تصنع تطورات لكل منشأ والتجهيزات والهياكل القاعدية والضرورية لأداء مهامها.

الفرع الثاني: أهداف مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية عين تموشنت

- التحسين والرفع من جودة خدماتها.
- تطبيق الجودة في مجالات التسيير وإدارة الأعمال.
- العمل على تقليص التكاليف.
- طباعة القوائم المالية.
- المساهمة في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية التي ترقى إلى مستوى برامج الإنجاز الهامة في مجال الإنارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز التي سمحت برفع نسبة التغطية.
- تطوير شبكات الكهرباء والغاز بحيث يسمح بربط زبائن جدد به.

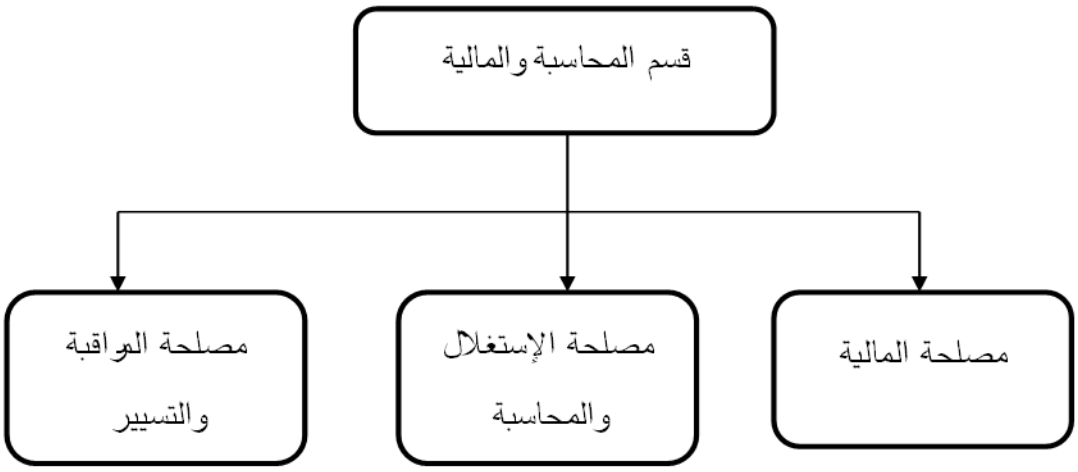
المبحث الثاني: تقديم مصلحة المحاسبة والمالية.

سنخص في هذا المبحث قسم المحاسبة والمالية وسنتعرف فيه على ما يلي.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية.

ويتكون من 14 عامل ويشمل تلاث مصالح سوف نتطرق إليها فيما يلي:

الشكل رقم (02/02) يوضح الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية.



المصدر: (قسم الموارد البشرية لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز لعين تموشنت)

تحليل الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية:

رئيس قسم المحاسبة والمالية: وهو المسؤول عن المصالح الثلاث وتتمثل مهامه فيما يلي:

- المشاركة في وضع خطة عمل للمديرية.

- إدارة الأنشطة المالية والإدارية للمديرية.
- إجراءات عملية التسوية للأصول والخصوم والعوائد المتوقعة.
- ضمان سرية المعلومات والوثائق ذات الصلة بالإدارة المالية.
- إجراء عملية الفحص والموافقة على جميع الوثائق (التقارير، الميزانية ....) للمديرية وفقا للإجراءات القائمة.

1 – مصلحة المالية:

حيث تقوم هذه المصلحة بعدة عمليات ووضع برامج التمويل والموازنات والمخططات المالية التي يتم تغطية المشاريع ماليا بناءا عليها وتتمثل كذلك في تسديد الفواتير والتي بدورها تنقسم إلى فواتير الإستثمار وفواتير الإستغلال بالإضافة إلى تسديد مستحقات الضمان الإجتماعي كما تقوم أيضا بمتابعة المدخولات البنكية وتقوم أيضا بما يسمى بعملية المقاربة البنكية فيما يخص كل حركات الأموال الخاصة بالشركة وتقوم أيضا بمراقبة القواعد المالية زيادة على ذلك رعاية التعهدات المالية للمؤسسة والمراقبة المستمرة لصندوق المؤسسة.

2 –**مصلحة الإستغلال والمحاسبة** وتتكون من:

- **رئيس مصلحة الإستغلال:** ويعمل فيها شخص واحد.
- **مكلف بالدراسات:** ويعمل فيها شخص واحد.
- **محاسب:** ويعمل فيها ثلاثة محاسبين وهم تابعون لرئيس قسم المحاسبة وترتكز مهامهم على ما يلي:

– ضمان إستعمال المعلوماتية في كل ما يتعلق بالمحاسبة بالإضافة إلى إعداد الوثائق المحاسبية (اليومية، دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة).

– مسك المحاسبة العامة على أساس خطة محاسبية رسمية وضعت وفقا لقواعد قانونية وتنظيمية.

– معالجة الفواتير.

– إعداد توقعات التدفق النقدي على المدى القصير.

– معالجة الضرائب على الدخل IRG والضرائبIMPOT .

3 مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:

ويتلخص دور هذه المصلحة في إعداد الميزانية لكل سنة وتقوم بمتابعة برنامج الإستثمار كل شهر تنفيذ العمليات المحاسبية للمخطط العام وتحليل مختلف مراكز المنطقة وتسيير خزينة المنطقة (المديرية أو العملية المتعلقة بها).

المطلب الثاني: مواصفات المستشار الجبائي:

ظهرت خدمات الإستشارة الجبائية نتيجة لتعقيد مجال الأعمال عموما والمجال الجبائي خصوصا، وعلى المستشار الجبائي الذي تعينه المؤسسة أن يكون عند الثقة الموضوعة فيه، بما يستوجب أن تتوفر فيه مجموعة من المتطلبات المهنية والأخلاقية والقدرة على التسيير بما يسمح له بالإحاطة بالخطر الجبائي من جهة، وتقديم نصائح مناسبة تسمح باستغلال الفرص الجبائية المتاحة من جهة أخرى.

فمن ناحية الكفاءة، وانطلاقا من متطلبات المهنة وطابعها المتغير باستمرار، يرى "مرقص " أن تحقيق جودة الإستشارات الجبائية يعتمد على توفر المستشار الجبائي على المواصفات الآتية: (ولهي، 2005، صفحة 15)

-**العناصر المتعلقة بشخص المستشار**: وترتبط أساسا بشروط التأهيل العلمي والعملي والتخصص والتدرج المهني.

-**الشروط المتعلقة بالعلاقة مع الزملاء**: وهي ترتكز على الإلتزام بقواعد السلوك المهني إضافة إلى البحث عن رضا العملاء .

-**العناصر المتعلقة بأداء الإستشارات**: وفيها يجب أن يبذل المستشار الجبائي أقصى عناية ممكنة في المهام الموكلة إليه، وأن لا يقتصر دوره على النصيحة فقط، بل يجب عليه التحذير المبكر .

المطلب الثالث: تسيير الخطر الجبائي من الناحية القانونية

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

أولا: الأعباء المتعلقة بالخطر الجبائي:

يفرض الواقع التشريعي إحترام القواعد سواء من ناحية الشكل، ومن ناحية المضمون أو من ناحية الزمن، فحقيقة الأمر أنه على المؤسسة السهر من أجل تطبيق النصوص القانونية الخاضعة لها حتى لا يؤدي عدم احترامها لهذه الأخير إلى عقوبات الكبيرة. (خلاصي ، 2000، صفحة 22)

1- عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات: (دشاش، 2010)

الإحتياجات اللازمة لتفادي هذا الخطر ممثلة في الجدول التالي.

الجدول رقم 01/02: يمثل الأعباء المتعلقة بالخطر الجبائي.

طبيعة التصاريح	غياب التصاريح	التأخر في إيداع التصاريح
التصريح بالوجود	30000 دج	30000دج
التصريح الشهري الموحد نموذج(G50) والتصاريح الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الأرباح الشركات.	أخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة من الحقوق 25% المستحقة كعقوبة وإصدار ورد يستحق فورا.	*مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق 10% على الحقوق المستحقة. *مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة20%. *مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة 25%. *تسديد متأخر للضريبة تطبق 10% كعقوبة مع إضافة 3% عن كل شهر متأخر بداية من الشهر الثاني لتاريخ إستحقاق الضريبة دون تجاوز 25%.
التصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والمستفيد من إعفاء جبائي أو المحققين لخسارة.	تتعرض لعقوبة قدرها 500دج عن كل شهر تأخير.	*مدة التأخير شهر 2500دج *مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين5000دج *مدة التأخير تتجاوز الشهرين 10000دج.

المصدر: (دشاش، 2010)

2-عقوبات الغش في التصريحات:

حالة الغش في تصريحات المؤسسة فإنها تتعرض إلى العقوبات التالية: (المادة 193، 2012، صفحة 88)

10% زيادة عن الحقوق عندما تكون الحقوق المغفلة لا تتجاوز 50000دج .

15%زيادة عن الحقوق عندما تزيد الحقوق المغفلة عن 50000دج وتقل عن أو تساوي 200000دج.

25% زيادة عن الحقوق عند تجاوز الحقوق المغفلة 200000دج.

وفي حالة اللجوء إلى أساليب الغش مثل البيع بدون فاتورة لإخفاء المبالغ التي تطبق عليها الرسوم على القيمة المضافة، أو تقديم وثائق مزورة للإستفادة من تخفيض أو إعفاء، وتعمد تقييد العمليات الوهمية في السجلات المحاسبة تطبق العقوبات التالية:

10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50000دج أو يساويه.

15%إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000دج ويقل200000 دج عن أو يساويه.

25%إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000دج.

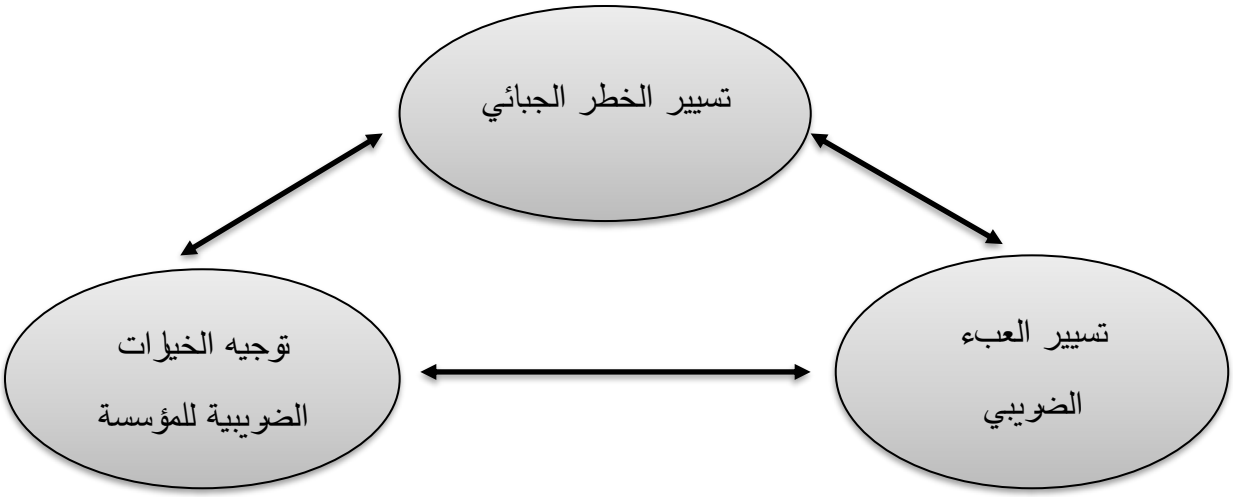
3-التكاليف الناتجة عن إختيارات الجبائية خاطئة:

يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء أو التخفيض في إطار نظام دعم الإستثمار، إعادة إستثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل 4 سنوات إبتداءا من تاريخ إختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام تحفيزي ويترتب على عدم إحترام هذه الأحكام إسترداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية نسبتها30%. (عياض، 2003)

المبحث الثالث: دراسة حالة إستشارة جبائية لسنة 2018

من أجل تحديد المحاور الرئيسية التي يمكن للمستشار الجبائي التدخل على أساسها في إطار التسيير الجبائي للمؤسسة الإقتصادية، تمت الإشارة إلى نموذج إداري يتكون من ثلاث عناصر أساسية، يمكن توضيحها في الشكل الموالي.

الشكل رقم (03/02): مستويات تدخل المستشار الجبائي في التسيير الجبائي للمؤسسة.



المصدر: (من إعداد الطالبتين)

نلاحظ من خلال الشكل المبين أعلاه أن العناصر التي يتدخل من خلالها المستشار الجبائي في التسيير الجبائي للمؤسسة الإقتصادية تبدأ من توجيه الخيارات الضريبية للمؤسسة بما يسمح لها باتخاذ قرار مناسب، كما ويرتبط إرتباطا مباشرا بالعنصر الثاني وهو تسيير العبء الضريبي، حيث أن كلاهما يرتبطان بالعنصر الثالث والمتمثل في تسيير الخطر الجبائي، حيث تتمثل أولوية المستشار الجبائي في تفادي الخطر الجبائي قبل التفكير في تسيير العبء.

المطلب الأول: واقع التدقيق الجبائي على مستوى مؤسسة سونلغاز

تلتزم شركة سونلغاز بدفع ضرائب ورسوم مختلفة ناشئة عن أنشطتها المتنوعة، بدءاً من إنتاج ونقل الكهرباء إلى توزيع الكهرباء والغاز على الصعيد الوطني.

ويخضع هذا المجمع لنظام حقيقي بحكم رقم أعماله المحقق، وبحكم شكله القانوني (شركة مساهمة أي شركة أموال بالتالي فهي شخص معنوي) يخضع إجباريا للنظام الحقيقي الضريبة على أرباح الشركات (بناء على التعديلات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2020).

كما يخضع لنظام جبائي خاص بتجمعات الشركات يقوم على أساس الخضوع لنظام الميزانية الموحدة وسنتناول الآن الضرائب والرسوم التي يتم تدقيقها على مستوى فرع ولاية عين تموشنت.

كما سنقوم بالتطرق إلى الإجراءات العملية للتدقيق الجبائي لأهم الضرائب والرسوم بالشركة.

- **تدقيق التصريح الخاص بالرسم على القيمة المضافة(TVA) والرسم على النشاط المهني(TAP):**

وتخضع هذه التصريحات إلى نوعين أساسيين من التدقيق وهما تدقيق شكل ومحتوى التصريحات وتدقيق الآجال الخاصة بها.

تدقيق شكل ومحتوى التصريحات:

من خلال نظام مركزية الضريبة، يتم إرسال القوائم الشهرية بالمشتريات والمبيعات المختلفة وتحديد ما هو خاضع للضريبة وما هو معفى.

يتم تدقيق التصريحات الجبائية بناءا على الحدث المنشأ للضريبة سواءا كانت مبيعات أو خدمات أو أعمال عقارية ويتم التأكد من صحة التسجيل حيث تعتمد المؤسسة في حسابات يوميتها على التوقيع المزدوج من طرف المحاسب المكلف بالتسجيل ثم التأكد من صحة التسجيل من طرف رئيس قسم المحاسبة والمالية الذي يمثل المراقب بتوقيعه أما إذا تعلق الحساب بمصلحة أخرى مثل مصلحة الموارد البشرية فإن التسجيل يتم على أساس وثيقة تحليل الحساب والتي تحمل توقيع المحاسب وتوقيع مصلحة الموارد البشرية ثم توقيع المراقب الذي هو رئيس قسم المحاسبة والمالية كما يتم تدقيق المبلغ الإجمالي الذي يقابل تأدية الخدمات أو المبيعات بالإضافة إلى مطابقة التصريحات المقدمة مع تسجيلاتها المحاسبية من طرف رئيس قسم المحاسبة والمالية حيث يقوم بالتأكد من المبيعات بما يتوافق مع حساب المراجعة بعد الجرد وفق الخطوات التالية:

- **بالنسبة لتصريح الرسم على القيمة المضافة TVA :**

يتم تدقيق محتوى تصريح هذا الرسم إنطلاقا من التأكد من العناصر التالية:

– التأكد من أن المبلغ المدرج في الرسم يخص فاتورة المبيعات أو المشتريات الفعلية.

– التأكد من الرسم القابل للدفع من خلال التأكد من آلية الخصم بين الرسم على القيمة المضافة الخاص بالمبيعات والمشتريات (TVA مبيعات –TVA مشتريات) .

– التأكد من أن الفواتير تخص الشركة فعليا وأن المؤسسة هي الزبون أو المورد في هذه الفاتورة.

–التأكد من أن المشتريات والمبيعات تتعلق بالشهر والدورة الخاصة بالتصريح.

–التأكد من أن الفواتير تابعة للمديرة الولائية ولا تخص مديرية أخرى.

- **بالنسبة لتصريح الرسم على النشاط المهني TAP:**

– التأكد من أن رقم الأعمال مفوتر حقيقة من طرف الشركة.

–التأكد من الفواتير الخاضعة للمعدل المخفض.

– التأكد من الملاحق الخاصة برقم الأعمال الخاضع للمعدل المخفض.

–التأكد من أن رقم الأعمال يخص الشهر والدورة المعنية بالتصريح.

–التأكد من توفر الوثائق الثبوتية الكافية.

أما **تدقيق المعدلات المطبقة:** فيقوم بالتأكد من أن المبيعات والخدمات تخضع للمعدل المخفض أو العادي.

بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فإن المعدل العادي هو 19% والمعدل المخفض هو 9% حيث يتم التأكد من عدم إستغلال المعدل المخفض لفواتير تخضع للمعدل العادي.

أما بالنسبة للرسم على النشاط المهني فالمؤسسة تخضع للمعدل العادي 2% وتخفيض بنسبة 30% للمبيعات بالجملة.

تدقيق الآجال:

أما فيما يخص الآجال فإن فرع ولاية عين تموشنت بحكم تبعيته لشركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب فهو يقوم بإعداد تصريحاته الجبائية وفق الآجال المحددة من طرف هذه الأخيرة وليس الآجال المحددة من طرف إدارة الضرائب نظرا لعدم تعاملها بشكل مباشر مع هذه الإدارة، وذلك لأن الأخذ بعين الإعتبار الآجال القانونية المفروضة من طرف إدارة الضرائب يقع على عاتق الشركة الأم وفروعها الجهوية وتبعا لهذه الآجال تقوم الفروع الجهوية بتحديد آجال مسبقة للمديريات التابعة لها أخذا بعين الإعتبار الوقت اللازم لتجميع ومراجعة مختلف تصريحات المديريات.

لذلك فإن الفرع يقدم التصريحات الشهرية قبل 10أيام من موعد التسديد إلى شركة التوزيع التي يتبعها ليتم مراجعتها من قبل شركة التوزيع الخاصة بها وتجميعها ثم إرسالها إلى الشركة الأم وذلك لأن المؤسسة لديها أربع شركات لتوزيع الكهرباء والغاز عبر الوطن كانت تقوم كل منها بتسديد تصريحاتها بشكل منفصل عن الشركة الأم فكانت المؤسسة في بعض الفروع مدينة مع مصلحة الضرائب وفي بعض الفروع دائنة لذلك أصبحت تقدم التصريحات إلى الشركة الأم وتجميعها ليتم التصريح على مستوى الشركة الأم فقط.

- **تدقيق الضريبة على أرباح الشركات IBS:**

المجمع يخضع لهذا النوع من الضرائب ويخضع لنظام الميزانية المجمعة وذلك من خلال تكوين ميزانية واحدة شاملة لكل الفروع والوحدات عن طريق تجميع كل الأرباح والخسائر المحققة ويكون التصريح بها باسم الشركة الأم فإنها تعتبر المكلف الوحيد بالضريبة من بين أعضاء المجمع باتجاه الإدارة الضريبية وتنوب عنها في تسديد المبالغ المستحقة، وتمثل بذلك محور ومركز النظام الضريبي والمخاطب الأساسي للإدارة الضريبية لأنه من وجه نظر إدارة الضرائب هناك مكلف واحد يقوم بدفع الضريبة على أرباح الشركات هو مؤسسة سونلغاز إعتمادا على ميزانية واحدة

موحدة ولكن من وجهة نظر المؤسسة فإن تدقيق الضريبة على أرباح الشركات عبر تدقيق كل الميزانيات المساهمة في عملية التجميع بشكل منفصل ويكون ذلك من خلال تدقيق العناصر التالية:

- **تدقيق النواتج:**

ويتم تدقيق هذه النواتج إنطلاقا من تدقيق التسجيلات المحاسبية الخاصة بالمبيعات من المنتجات والخدمات مع ما يقابله من حسابات الزبائن وحسابات النقديات كما يتم الأخذ بعين الإعتبار أرصدة بداية المدة ونهايتها لمطابقة ذلك مع رقم الأعمال المصرح به أما فيما يخص نواتج الإعانات والنواتج المتأتية من إعادة التقييم فإنها لا تظهر في حسابات المؤسسة.

- **تدقيق الأعباء:**

في ما يخص الأعباء فإن رئيس قسم المحاسبة والمالية يقوم بالتأكد من العناصر التالية :

-التأكد من فواتير المصاريف المسجلة في حسابات المؤسسة وأنها تحمل الختم الخاص بالمؤسسة.

-التأكد من تواريخ هذه المصاريف وأنها تتبع الدورة التي تخص التصريح.

-التأكد من أن الزبون هي المؤسسة.

-التأكد من أن المصاريف خاصة بالمديرية ولا تخص مديريات أخرى.

-التأكد من أن المصاريف حقيقية وتتبع التسيير العادي للمؤسسة.

-التأكد من أنها تستند إلى الوثائق الإثباتية الكافية.

أما في ما يخص المصاريف المتجاوزة للحد القانوني أو غير المقبولة فإن المؤسسة تحترم ما يلي:

- القوانين الجبائية الخاصة بإعادة إدماج الأعباء غير القابلة للتخفيض والمتمثلة في:

• الإهتلاكات المتجاوزة للحد القانوني والخاص بالسيارات السياحية.

•أما الهدايا ذات الطابع الدعائي أو المقدمة للمنظمات الإنسانية فإن الفرع لا يقدم مثل هذه الهدايا.

- **تدقيق الآجال:**

بحكم أن الشركة الأم هي المكلف الوحيد بدفع الضريبة على أرباح الشركات فإن المديرية الخاصة بولاية عين تموشنت تقوم بإعداد القوائم المالية الخاصة بها وفق الآجال المحددة من طرف شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب وليس وفقا للآجال المحددة من طرف إدارة الضرائب حيث يتم تقديم الميزانية وجدول حساب النتائج وكذا التبريرات اللازمة والخاصة بالفرع قبل 3 أشهر من تاريخ تسديد هذه الضريبة ليتم مراجعتها وتجميعها على مستوى شركة توزيع الكهرباء للغرب لتقوم هذه الأخيرة بإرسال القوائم المالية الخاصة بها إلى الشركة الأم.

- **تدقيق المعدلات المطبقة:**

فيما يتعلق بمعدل الضريبة فإن المؤسسة تخضع لمعدل ضريبي قدره 26% وهو ما لا ينعكس في حسابات المؤسسة محل الدراسة لأن دافع الضريبة الوحيد هو الشركة الأم.

- **تدقيق تصريح الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:**

الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة جدولية لا تخضع لمعدل ضريبي محدد.

لا يمكن تدقيق وعائها، ولكن يقوم مسؤول التدقيق في المؤسسة بالإجراءات التالية:

يقوم بأخذ عينة أو أحد الأفراد من العينة ويقوم بطلب الوثائق التالية:

- طلب عقد إنتسابه للمؤسسة.
- كشف التوقيع الأسبوعي للحضور من طرف رئيس المصلحة التي يتبعها فرد العينة.
- أحقية الساعات الإضافية.
- كشف الأجر وذلك لمعرفة تطابق رصيد الحساب الجاري للعامل أو لشخص وهمي.

المطلب الثاني: عرض أهم التحفظات في تقرير المستشار الجبائي

في هذا المطلب سنقوم بالتطرق إلى تقرير المستشار الجبائي حول الحالات التي قام بتقديمها إلى شركة توزيع الكهرباء والغاز لسنة 2018.

الجدول رقم 02/02: يمثل تقرير المستشار الجبائي حول حالة المؤسسة لسنة 2018.

انظر الملحق رقم 01/02: يمثل تقرير المستشار الجبائي حول حالة المؤسسة.

	التحفظات	العمل المرفوع			تعليقات	الهيكل المعني	الحد الزمني
		مرفوع	لم يتم رفعه	جاري			
19	43110 الصندوق الوطني للتأمين الإجتماعي S.C 13347445,55 يجب أن يحتوي هذا الحساب فقط على التصريح الخاص بشهر ديسمبر 2017، ومع ذلك فإن التحليل المقدم يعرض الديون السابقة غير المدفوعة، فمن الضروري التأكد من أن سداد هذه الديون قد تم قبل تسجيل حكم العقوبة المتأخرة على دفع CNAS.			×			2018/12/31
20	الرسم على القيمة المضافة/مستحقة على بيع الطاقة 9% 16,1883524 الرسم على القيمة المضافة/مستحق بيع الطاقة 19% 20327481,48 445181 الرسم على القيمة المضافة المستحقة على الخدمات 19% 209590.99 هذه الأرصدة غير المحللة، المقابلة للفروق بين ضريبة القيمة المضافة على حجم الأعمال المسجل والمبلغ المعلن.	×			وتم تحليل هذه الأرصدة وتسوية الفروقات للسنة المالية 2018.		

21	447523 ضريبة الإسكان 26703013.90 ويجب أن تعكس تفاصيل هذا الحساب في نفس الوقت عمر المستحقات حيث أن حدث توليد الضريبة هو تحصيل المستحق، فإن عدم وجود أرصدة سابقة يوحي بأن الإدارة تعلن الضريبة على أساس المبلغ المفوتر.	×			إجراءات سونلغاز		
22	447525 ضريبة المبيعات على منتجات الطاقة 2302369,33 تم تقديم التحليل بتناقض قدره 146723,01 دج، وتم تقديم هذا التحليل في شكل دفتر أستاذ لا يتيح تحديد الفترة غير المدفوعة.	×			إجراءات سونلغاز		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف رئيس قسم المحاسبة والمالية.

تحليل هذه الحالات:

الحالة رقم 19:

في هذه الحالة قام المستشار الجبائي بتقديم توجيهات حول الحساب رقم 43110 والمتمثل في حساب الصندوق الوطني للتأمين الاجتماعي، حيث أدلى هذا الأخير أن هذا التصريح يجب أن يحتوي على التصريح الخاص بشهر ديسمبر لسنة2017 فقط، في حين أن رئيس قسم المحاسبة والمالية رأى أن هذا العمل مازال قيد الإنجاز أي أنهم لن يستطيعوا الحصول على هذا التصريح إلا في بداية السنة الجديدة أي في جانفي 2018، في حين اعتبر هذا المستشار أن التحليل الذي قدم له يعرض الديون السابقة غير المدفوعة لذلك وجب عليهم التأكد من سدادها قبل الوقوع في عقوبة.

الحالة رقم 20:

في الحالة هذه يظهر لنا المعدل المنخفض للرسم على القيمة المضافة وهو بنسبة 9% أما المعدل العادي فهو 19% لسنة 2018، حيث رأى المستشار أن هذه الأرصدة المقابلة للفروق بين الرسم على القيمة المضافة على حجم

الأعمال المسجل والمبلغ المعلن عنه غير محللة في حين أن رئيس قسم المحاسبة والمالية برر وقال أن هذا العمل قد ثم وحللت هذه الأرصدة وثمت تسوية الفروقات للسنة المالية.

الحالة رقم 22:

في هذه الحالة يوجد حساب ضريبة المبيعات على منتجات الطاقة والذي رأى المستشار الجبائي أن التحليل الذي قدم له متناقض مع التحليل الموجود بدفتر الأستاذ وأنه لا يمكن تحديد الفترة غير المدفوعة فيه في حين برر رئيس قسم المحاسبة والمالية على هذه الملاحظة بوجود إجراءات وقوانين خاصة بشركة سونلغاز تمنحهم هذه الأحقية.

المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها

إجمالا نلاحظ أن رئيس قسم المحاسبة والمالية قد أخذ بعين الإعتبار جل الملاحظات المقدمة من طرف المستشار الجبائي لمؤسسة سونلغاز، حيث قام بتبرير أغلب الإنحرافات كما وضح النقاط التي وقع فيها لبس، وهو ما يبدوا من خلال النقاط الموضحة أعلاه.

ويمكن القول أنه على أصحاب الشركات الإقتصادية الإستعانة بمستشارين جبائيين بصفة دائمة أو دورية قبل التعرض للمراقبة الجبائية من مصلحة الضرائب واعتمادها كوظيفة أساسية من أجل حماية المؤسسة من مختلف الأخطار الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها هذه المؤسسات، فالبيئة الجبائية الجزائرية تتميز بعدم الإستقرار في قوانينها وتعدد الضرائب المفروضة، وربما عدم وضوحها بالنسبة لمحاسبي المؤسسة بحكم عدم تخصصهم في الجباية، مما يزيد من إحتمال الوقوع في الخطر الجبائي .

وبالتالي فإن تقرير المستشار الجبائي يصل إلى المستويات الإدارية المختلفة ويحظى بأهمية كبيرة نظرا للدور الأساسي الذي يلعبه في ضبط متغير محوري في حياة المؤسسة وهو المتغير الجبائي.

إلا أن الملاحظات المقدمة من طرفه تساهم بشكل كبير في تحسين التسيير الجبائي داخل المؤسسة، رغم افتقار المستشار الجبائي للدراية الكافية بخصوصية حالة مؤسسة سونلغاز وما يحكمها من قوانين.

وتبعا لنتائج دراستنا فإن المستشار الجبائي من خلال تقريره وتدقيقه الجبائي لوضعية المؤسسة الجبائية قام بدراسة واقع التدقيق الجبائي لشركة سونلغاز حيث قام بمعالجة وثائقها التي تضمنت تدقيق الأجال وتدقيق الأعباء، تدقيق النتائج وتدقيق تصريح الضريبة على الدخل الإجمالي وكذلك تدقيق المعدلات المطبقة، وقد أعطى المستشار الجبائي عدة توجيهات وتوصيات من خلال تقريره حيث قام رئيس قسم المحاسبة والمالية بالإستعانة بمختلف توصيات المستشار الجبائي والعمل بها للتحكم في المخاطر الجبائية.

في حين أن الدور الأساسي للمستشار الجبائي هو توعية المؤسسة بالحقوق والواجبات الجبائية التي تنطبق على حالتها خصوصا.

حيث أنه يشترط قبل ممارسة مهمة التدقيق أخذ معرفة عامة حول المؤسسة وتكوين ملف جبائي خاص بها، ومن ثم التطرق بدقة كافية للمعالجة المحاسبية والجبائية الخاصة التي تلائم نشاط المؤسسة وشكلها القانوني، كما أنه لم يركز على تحديد مصادر المخاطر الجبائية التي يمكن أن تواجهها المؤسسة.

ختاما نقول أن المستشار الجبائي قام بعمل يسمح بحماية المؤسسة من المخاطر الجبائية، إلا أنه لم يكن بمستوى الفعالية المطلوب الذي يسمح بأخذ صورة واضحة عن مصادر الخطر الجبائي في مؤسسة سونلغاز والطريقة الصحيحة للتعامل معها، إلا أن ذلك لا ينفي الحاجة الملحة للإعتماد على مستشار جبائي ذو كفاءة عالية لتحسين التسيير الجبائي داخل المؤسسة.

إختبار الفرضيات:

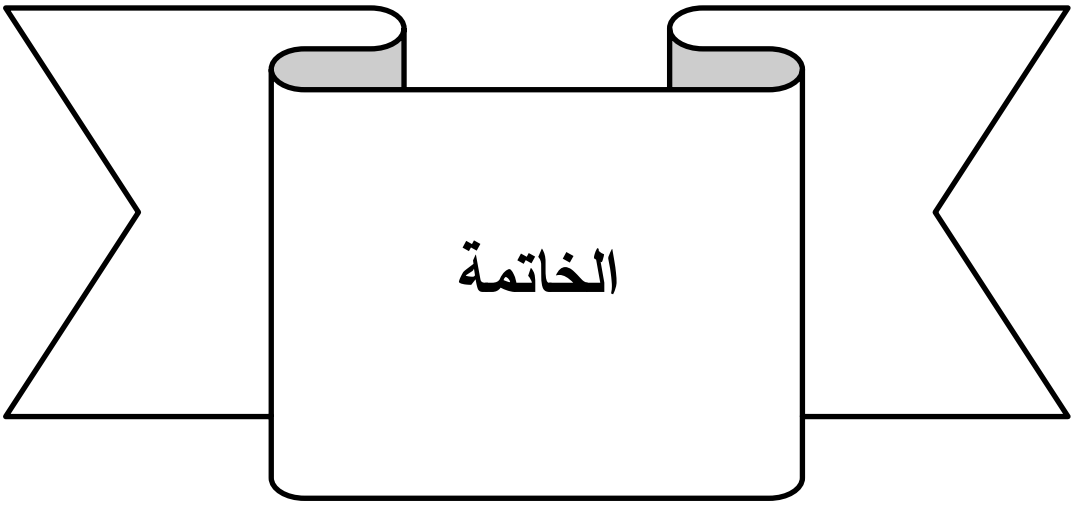
-الفرضية الأولى و التي مفادها "يساهم المستشار الجبائي في وضع خارطة للمخاطر الجبائية للمؤسسة" لم تتحقق ألا جزئيا حيث أن المستشار الجبائي حدد الإنحرافات لكنه لم يرفق تقريره بالمصادر الرئيسية للمخاطر الجبائية للمؤسسة.

-الفرضية الثانية التي افترضنا فيها أن "المستشار الجبائي يساهم في تحسين التسيير الجبائي من خلال تحديد الإنحرافات والإجراءات العلاجية المقترحة" تحققت و لكن أشرنا إلى أن ذلك يعتمد على مدى كفاءة هذا الأخير.

خلاصة الفصل:

رغم الإضافة الكبيرة التي تقدمها هاته الإستشارات للمؤسسات الإقتصادية، إلا أنه لا يوجد قانون يلزم المؤسسات بالإستعانة بها، وذلك بعكس إجبارية مسك المحاسبة، ووجود مدقق حسابات يتابعها ويفحص حساباتها، الأمر الذي همش المستشارين الجبائيين المعتمدين.

إلا في حالة تمثيل المؤسسات أمام الإدارة الجبائية عند وجود نزاع معها أو طمعا في تخفيض قيمة الضرائب المفروضة عليها، كون المستشار الجبائي هو بالضرورة موظف سابق بالإدارة الضريبية بخبرة لا تقل عن عشرة سنوات، فنظرا لمكانتهم فهم يكتسبون معارف كبيرة وإلماما بالفرص الموجودة في القوانين إلى جانب الإستخدام الأمثل لها.


الخاتمة

الخاتمة:

من خلال هذه الدراسة والتي تطرقت إلى تحديد دور الإستشارة الجبائية في التحكم في المخاطر الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة الإقتصادية وذلك عن طريق دراسة حالة أجريت على مستوى شركة توزيع الكهرباء والغاز لولاية عين تموشنت وهذا كان من خلال الإطلاع على منهجية التدقيق الجبائي داخل المؤسسة وتحليل تقرير المستشار الجبائي لسنة 2018 وطريقة تجاوب محاسبي المؤسسة مع التحفظات التي أشار إليها.

وضحنا من خلالها الدور المهم الذي يؤديه المستشار الجبائي الذي يجب أن تختاره إدارة المؤسسة بعناية بحيث يتمتع بتأهيل علمي وخبرة طويلة تمكنه من العمل على مساعدة المؤسسة في تحديد مستوى مقبول من المخاطر الجبائية وبالتالي من الأعباء الجبائية وذلك من خلال ضمان تسيير جبائي سليم.

نتائج الدراسة:

- الإعتماد على المستشار الجبائي بصفة دورية يجعل المؤسسة تحقق الأمن الجبائي بحيث أن تقريره يجعل المؤسسة مستعدة لجميع المخاطر المرتبطة بالجباية ويبسط تعقيدات النصوص الجبائية في فهمها وتطبيقها.
- يعتبر التدقيق الجبائي الذي تقوم به المؤسسة لذاتها، أداة فعالة وذلك لضمان تسيير جبائي سليم للمؤسسة، والتي توضع تحت تصرف الإدارة العليا للمؤسسة .
- يسمح التدقيق الجبائي بتشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسة مما يساعدها في الكشف عن مناطق القوة والضعف، مع تدعيم وتقوية نقاط القوة وتدارك نقاط الضعف.
- أن المخاطر الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة ناتجة عن عدم إيفائها بالتزاماتها الجبائية أو عدم توفير الشروط اللازمة للإستفادة من الخيارات الجبائية أو الإمتيازات التي يعرضها التشريع الجبائي.

التوصيات:

- على المؤسسات الإقتصادية الإهتمام بالجانب الجبائي ومحاولة الإمتثال للقوانين التي تحكمه لتدنية الأخطار المتعلقة به قدر الإمكان وذلك عن طريق الإعتماد على المتخصصين في مجال الجباية كالمستشار الجبائي مثلا لكونهم على اطلاع بالمستجدات القانونية وعلى علم بكيفية التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية.
- كما يجب أن تسعى إلى الإستفادة من الإمتيازات الجبائية التي يوفرها التشريع الساري من خلال الإعتماد على المستشار الجبائي ذو كفاءة عالية يملك خبرة واسعة تمكنه من تكوين نظرة شاملة ودقيقة وتقديم التحليلات الصحيحة للقوانين الجبائية التي تمكن المؤسسة من الحصول على إمتيازات جبائية .
- على المؤسسات الإقتصادية أن تسعى للحفاظ على الإمتيازات الجبائية الممنوحة لها عن طريق الحفاظ على الشروط التي خولت لها الحصول على هته الإمتيازات، والإعتماد على مستشار أو متخصص جبائي يضمن لها هذه العملية.
- ضرورة الإستعانة بمستشار أو متخصص جبائي قبل وقوع المراقبة الجبائية، بصفة مستمرة والإعتماد على مقترحاته في الإستراتيجية العامة للمؤسسة.

آفاق الدراسة:

أن نتائج الدراسة التي توصلنا إليها فتحت لنا أفاق بحثية تعد مواضيع هامة للبحث فيها والتي لا يمكننا أن نتناولها في هذا البحث ولهذا سوف نطرحها كإشكالية المواضيع لاحقة:

- أثر فعالية التدقيق الجبائي ودورها في تدنئة المخاطر الجبائية للمؤسسة الإقتصادية.
- دور وظيفة التدقيق الجبائي في ضبط الأداء الجبائي للمؤسسة.

قائمة المصادر والمراجع

باللغة العربية:

الأطروحات والمذكرات:

الأطروحات:

1. أميرة فتحة، (2017)، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

المذكرات:

1. حنان شلغوم، (2012)، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، حالة الشركة الوطنية للمياه منطقة قسنطينة، مذكرة ماجستير، الجزائر، جامعة قسنطينة.
2. رشيد بالرقي، وعبد الحليم صالحي، (2018)، دور محافظ الحسابات في التدقيق الجبائي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية الجزائر.
3. رضا خلاصي، (2000)، المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجيتها، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر.
4. سعد داشر، وعبد الحق عبدلي، (2005)، المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الدراسات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة الجزائر.
5. سمية قحموش، (2012)، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
6. صالح حميداتو، (2012)، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
7. محمد عادل عياض، (2003)، محاولة تحليل التسيير الجبائي وأثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر.
8. مليكة، م(2015) ، دور التدقيق الجبائي في مصداقية البيانات المالية، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن المهيدي، أم البواقي، الجزائر.

9. مسعود بن تواتي، (2018)، دور المراجعة الجبائية في تحسين الوضعية الجبائية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، مذكرة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
10. مكاوي نورة، (2018)، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخطر الجبائي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر.
11. هاجر العطافي، (2015)، مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي، مذكرة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.
12. ياسين بن فراجي، وسليمان ليعيري، (2018)، إدارة المخاطر وأثرها على الوضعية الجبائية للمؤسسة، مذكرة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر.

المقالات العلمية:

1. أحلام سعيدي، وعلي د. بن موفقي، (أكتوبر, 2022)، دور التدقيق الجبائي في تحسين الأداء الجبائي للشركة، مجلة قبس للدراسات الإنسانية والإجتماعية، المجلد 06 العدد 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر.
2. أميرة فتحة، (2017)، دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
3. بلال كيموش، ومحمد سعد الدين بلخيري، (ديسمبر, 2019)، دور الإستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الأصيل للبحوث الإقتصادية والإدارية المجلد: /03 العدد: 02، جامعة 20 أوت 1955 – سكيكدة، الجزائر.
4. سمية قحموش، (2016)، المراجعة الجبائية كألية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، العدد ،6، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
5. صالح حميداتو، (2019)، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر.
6. عمر الفاروق زرقون، ومصطفي إيدير، (2019)، تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية، مجلة إضافات إقتصادية، المجلد03، العدد ،02، الجزائر.
7. محمد أمين كويدمي، وعثمان مداحي، (2020)، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد 6، العدد2، الجزائر.

المداخلات في الملتقيات العلمية:

1. بوعلام ولهي، (2005)، التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار، الملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسة، جامعة مسيلة، الجزائر.

2. عبد القادر دشاش، (2010)، تسيير المخطر الجبائي في المؤسسات، مداخلة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر.

القوانين والمراسيم:

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (2012).

محاضرات:

1. راضية زين، (2021)، محاضرة التسيير والتدقيق الجبائي، سنة تانية ماستر، كلية العلوم الإقتصادية.

باللغة الأجنبية:

Les livres :

1. MH, P.-F. (2008). Audit Fiscal. Edition Francis Le Febvre. Paris.
2. P, B., & J.M, V. (1986). Audit et gestion fiscal. Clef Atof. Paris.

Les mémoires :

1. BENADDA, F. (2004). L'AUDIT FISCAL ASPECT Théorique ET PRATIQUE. Mémoire de fin d'étude de troisième cycle spécialisé en finances publiques, fiscalité. IEDF.
2. Diagne, p. m. (2014, octobre). La maitrise des risque fiscaux. Mémoire de fin d'étude master professionnel en comptabilité et gestion financière. Doctorat de gestion. Université des sciences sociales, Toulous 1, France.
3. Olivier, H. (2000). Le Comportement au travail des Collaborateurs de Cabinet d'audit financière. Thèse de doctorat de gestion. Université de la science sociale. Toulous1.

Articles scientifiques :

1. Jean-Luc, r. (2010, mars). Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise. Management & avenir. N°33.

الملاحق

الملحق رقم 01/02: تقرير المستشار الجبائي حول حالة المؤسسة لسنة 2018

Réserves	ACTION DD LEVEE	ACTION DD NON LEVEE	ACTION DD EN COURS	COMMENTAIRES	STRUCTURE CONCERNE	Délais
CLASSE 01:						
Audit Des Comptes au 31.12.2017						
13286 Participations Clients Sur Branchement En Cours S.C 245 218 024,38 Ce solde renferme essentiellement les participations sur raccordement nouveau client des exercices 2016 et 2017, toutefois les participations clients sur l'AP N° « OK0061 » RCN GAZ 2010 affichent un solde anormalement créditeur pour un montant de [illegible]		x			DAM/DFC	31/12/2018
1650 Avances Sur Consommation S.C 118 853 528,42 Ce compte abrite des garanties sur consommations de chaque abonné, aucun assainissement n'a été effectué sur le compte	x				DRC	31/12/2018
CLASSE 02:						
21 Immobilisations S.D 12 136 048 815,99 Le rapprochement de l'inventaire physique établi au 31/12/2017 par les structures de la Direction avec celui de la comptabilité Le détail de ce tableau affiche certaines anomalies :						
Libellés / **Comptabilité** / **Inventaire** / **Écarts d'inventaire** V. Brute / VNC / **Non inventorie** Mt brut						
Fichier auxiliaire: 626 142 725,68 / 626 142 725,68 / 99 630 060,94 / 13 583 115,40 / **0**			x	Le taux d'assainissement du fichier auxiliaire est de 40 % Le taux d'assainissement du fichier central est de 30 %	DTE/SAG/DTG	
Fichier central: 9 338 117 248,93 / 7 563 700 656,25 / / / 1 774 416 592,68						
- Ouvrages non identifie: / / 1 694 617 110,81 / 677 092 254,96 /						
Branchement et colonnes: 673 896 010,21 / / / / 673 896 010,21						
Compteurs en service: 1 125 427 993,78 / / / / 1 125 427 993,78						
Equipements en instance d'inventaire: 372 464 837,39 / / / / 372 464 837,39						
Total: 12 136 048 815,99 / / / / 3 946 205 434,06						
Le montant dégagé non inventorié s'élève à 3.9 milliards de dinars (Acquisitions du fichier central de l'exercice 2017. Branchement et colonnes. Compteurs et transformateur mis en service), il y a lieu de rappeler que le code du commerce stipule dans son article 10 « *Chaque société doit faire tous les ans un inventaire des éléments actifs et passifs et arrêter tous*						
Aucune provision n'a été constatée pour les écarts dégagés ;			x			
Les équipements de production en instance d'inventaire « Compte 21941 » abritent un montant de 10 MDA antérieur à 2017 non encore soldé.			x			
232 Immobilisations en cours S.D 1 783 394 899 ,86 Ce compte abrite des autorisations de programmes non clôturées estimées à un total de 1.2 milliard de dinars antérieur à 2015. Ces valeurs auraient dû faire l'objet d'un transfert au compte « 2194 Equipements de production en instance d'inventaire ». La dotation aux amortissements de ces affaires non constatée est estimée à 51 MDA;			x		DFC/DAM	31/12/2018
Le tableau au dessus affiche des dépenses sur autorisations de programmes qui ont une position anormalement créditrice pour						
Compte / **N°AP** / **Libellé** / **Transfert** 23201 / OK0207 / RCN Elec 2016 DD Ain Temouchent / -42 908 443,71 2321 / OK0062 / QLS GAZ 2010 PCSC AT / -5 294 527,49 23210 / OK0098 / Création postes maçonnés / -302 500,00 Total / / / -48 505 471,20	x				DFC/DAM	31/12/2018
D'autre part, des achats outillage demeurent toujours non soldés pour un montant de 12.9 MDA.						
N°AP / **Date** / **Libelle** / **Reste à transfert** **OK0077** / 2010 / ACHAT MAT SECURITE & IAT / 12 564 225,06 **OK0185** / 2015 / Acquisition outillage / 386 057,60 / / Total / 12 950 282,66			x		DFC/DAM	31/12/2018
32200 Fournitures Consommables S.D 4 984 441,00 Ce compte abrite un matériel irréparable, il y a lieu de passer la provision pour dépréciation pour ce matériel pour un montant						
Libellé / **Débit** / **Observations** Valise déteste et simulation des protections / 2 406 898,00 / Matériels irréparables Module OEM EL 7054X2 WATT / 296 788,00 / Reforme	x				DTE/DFC	31/12/2018
CLASSE 04 CREANCES – DETTES ET EMPLOIS						
401&408 Dettes fournisseurs SC 348 068 735,90 L'analyse de certains comptes a été remise au 31.12.2017, sous forme de grand livre, ce que ne permet pas de se prononcé sur le contenu du compte.	x					
Dettes hors groupe 85 104 489,28 L'analyse de certains comptes a été remise au 31.12.2017, sous forme de grand livre, ce que ne permet pas de se prononcé sur le contenu du compte.	x					
Compte / **Libelle** / **Crédit** 4040022 / R C N GAZ / 2 276 810,79 4040025 / I.V.P E P N I.R / 1 226 239,04						
Dettes Inter Groupe 127 527 071,16 Les états de concilation inter filiales n'ont pas été remis au 31.12.2017.	x					
Retenue De Garantie Hors Groupe 46 450 029,95 L'analyse a été remise avec une réouverture de 2015 non analysé pour un montant de 14 162 567,89 DA	x				DFC	31/12/2018
- Factures A Recevoir 88 987 145,51 Le compte des factures à recevoir fournisseurs d'immobilisations abrite une somme de 53.3 MDA qui remonte à 2011 et antérieurs non analysé, il est indispensable d'apuré ce montant.			x		DFC	31/12/2018
411 Créances S.D 800 563 141,68 Le rapprochement effectué entre le solde comptable et l'inventaire physique arrêté à la date du 31/12/17 affiche des **Compte** / **Libelle** / **Débit** / **Inventaire** / **Ecart** 4110008 / Factures soumises / 1 183 836,33 / 0 / 1 183 836,33 41100251 / Factures à encaisser / 5 695 638,84 / 5 315 095,92 / 380 542,92			x	Annulation apurement exercice 2004 par 23190 comptabilise sur l'exercice 2009.	DRC	
D'autre part, certains comptes ne sont pas inventoriés, il y a lieu de les intégrer dans les annexes d'inventaire créances.						
Compte / **Libelle** / **Débit** 4110001 / Quittances émises en cours de transport / 39 929 970,65 41100102 / Mémoires EST/ BP A Emettre au titre de la période / 16 529 687,67 41100105 / Factures MT/MP A Emettre au titre de la période / 14 095 670,85 41100202 / Mémoires BT/BP A Emettre au titre de la période / 1 168 540,65 41100205 / Factures MT/MP A Emettre au titre de la période / 35 782 321,33 4110036 / Factures contentieuses HT HP / 161262,23	x			Cette réserves sera levée en 2018	DRC	FIN 2018
*L'état des créances par âge n'a pas été remis pour se prononcer sur le montant de la provision pour dépréciation constatée sur les créances pour une somme de 37.9 MDA.	x					
419021 Etat et collectivités publiques travaux ADM S.C 317 704 396,89 **41908 Autres S.C 93 361150,25** Ces comptes abritent des avances reçues dont l'ancienneté est de plus de deux ans, et qui auraient dû être affectées aux			x		DRC	31/12/2018
43110 Caisse nationale d'assurances sociales S.C 13 347 445,55 Ce compte doit porter uniquement la déclaration du mois de décembre 2017, cependant l'analyse présentée affiche des dettes antérieures non soldées, il y a lieu de s'assurer que le paiement de ces dettes a été effectué avant de constater la provision de la pénalité de retard sur paiement CNAS.			x		DRH	31/12/2018
TVA/due sur vente d'énergie 9% S.C 1 883 824,16 **TVA/Due sur vente d'énergie 19% S.C 20 327 481,48** **445181 TVA Due sur prestations de service 19% S.C 209 590,99** Ces soldes non analysés, correspondants aux différences dégagées entre la TVA sur chiffres d'affaire constatée et le montant déclaré.	x			ces soldes sont analysées et les différences sont réglées sur		
447523 Taxe d'habitation S.C 26 703 013,90 Le détail de ce compte doit refléter en parallèle l'ancienneté des créances puisque le fait générateur fiscal c'est l'encaissement	x			Procédure Sonelgaz		
447525 Taxe Sur Ventes Des Produits Energétiques S.D 2 302 369,33 L'analyse a été présentée avec un écart de 146 723.01 DA, cette analyse remise sous forme d'un grand livre ce qui ne permet pas de localiser la période non payée.	x			Procédure Sonelgaz		
46700 Autres Comptes Débiteurs S.D 1 776 333,77 Ce solde abrite les suspens indiqués dans le tableau ci-dessous, la provision constatée de 1 349 138 DA est insuffisante, il y a lieu de constater la provision pour la totalité du solde.	x				DRC	31/12/2018
46718 Autres Comptes Créditeurs S.C 65 825 888,41 Ce compte est composé de : • **Encaissements à affecter 18 511527,61** • **Encaissements sans affectation 46 036 329,83** Les opérations que renferment ce solde, remontent essentiellement à 2014 et antérieurs, il y a lieu de faire des recherches pour affecter ces montants.			x		DRC	31/12/2018
Avoirs Autres Clients FRM BT/BP 1 203 842,63 Ces opérations devraient être soldées à chaque clôture d'exercice.	x				DRC	31/12/2018
CLASSE 05 TRESORERIE						
51105 Remise De Chèque Banque S.D 21850 205,21 Les chèques remis à l'encaissement devraient être soldés au 31.12.2017 pour ne pas affecter la provision sur créances constatée.	x					
51115 Chèque Impayé Bancaire S.D 1534 881,37 Il est nécessaire de procéder au recouvrement de ces chèques par les voies légales, la provision constituée est de 1.1 MDA. Il y a lieu de noter que la provision sur les chèques impayés doit être constituée pour la totalité du solde.	x				DRC/DFC	31/12/2018
Rapprochements bancaires et CCP (EBP) : Les états de réconciliation bancaires ne font ressortir aucun suspens significatif.	x				DRC/DFC	31/12/2018
	17	1	10			
	61%					