الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر –بسكرة–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

---

## المـــوضـــــوع

# دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية

## دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس – باتنة –

رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

إعداد الطـــالبـــة
فتحـة أميـــرة

إشراف الأستاذة الدكتورة
يحياوي مفيدة

لجنة المناقشة

| أعضاء اللجنة | الصفـــة | الجامعـة |
|---|---|---|
| د.بن عيشي عمار | رئـيســـــــا | جامعة بسكرة |
| أ.د يحياوي مفيدة | مشرفا ومقررا | جامعة بسكرة |
| د.سلطاني محمد رشدي | مناقـــــشـا | جامعة بسكرة |
| د.فرحات عباس | مناقـــــشـا | جامعة مسيلة |
| د.كردودي سهام | مناقـــــشـا | جامعة بسكرة |
| د.عباس نجمة | مناقـــــشـا | جامعة باتنـة |

الموسم الجامعي: 2018/2017

بسم الله الرحمن الرحيم

صدق الله العظيم

**ملخص:**

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

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

الكلمات المفتاحية: مراجعة، مراجعة جبائية، تسيير جبائي، خطر جبائي، تسيير المخاطر الجبائية، أمن جبائي.

**Résumé :**

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle de l'audit fiscal dans la réalisation de la sécurité fiscale dans l’entreprise économique au niveau de l’EPE LES MOULINS DES AURES –BATNA-

Les risques fiscaux sont l'une des préoccupations majeur des entreprises économiques en raison de leur impact négatif sur leur situation financières et limitant ainsi leur capacité à atteindre leurs objectifs.

L’étude a conclu que l’audit fiscal permet d’obtenir des indicateurs sur l’ampleur du risque fiscal encouru par l’entreprise, ainsi il s’attache à vérifier la régularité et l’efficacité de la gestion fiscale de l’entreprise ayant pour objectif d’éviter les risques fiscaux pouvant affecter sa situation financière.

En plus l'importance de l'audit fiscal permet l’amélioration de la capacité de la gestion des risques dans la compréhension, l'identification et la gestion du risque fiscal et d'assurer ainsi sa sécurité fiscale.

Mot clé : Audit, audit fiscal, gestion fiscale, risque fiscal, gestion des risques fiscaux, sécurité fiscale.

# شكر وتقدير

## " ومـا بكـم من نعمـة فمـن الله "

إن الحمد لله وحده، نحمده ونشكره وبه نستعين على قضاء كل حوائجنا، ومنها هذا البحث.

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذة الفاضلة يحياوي مفيدة على قبولها الإشراف على هذا العمل، وعلى مساندتها لي، وعلى كل ما قدمته لي من جهد ونصح ومعرفة طيلة فترة انجاز هذا العمل.

كما أتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى كل من الأستاذ بريبش السعيد، الأستاذ فرحات عباس، الأستاذ قطاف نبيل، الأستاذة سعودي نجوى والأستاذة كردودي سهام على مساعدتهم لي ونصائحهم القيمة.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم لمناقشة هذا العمل.

وحتى لا أكون ناكرة للجميل، أتقدم بالشكر إلى كافة عمال شركة مطاحن الأوراس، وأخص بالذكر السيد ملاخسو ياسين مدير شركة مطاحن الاوراس، السيد عريفي ياسر مدير مديرية المحاسبة والمالية، والسيد لغواق علي مراقب التسيير على كل ما قدماه لي من معلومات ووثائق ساعدتني في إخراج هذا العمل.

# إهـــداء

بسم الله، اللهم لك الحمد ولك الشكر كما ينبغي لجلالك وعظيم سلطانك والصلاة والسلام على خير عبادك محمد المبعوث رحمة للعالمين

أهدي هذا العمل المتواضع الذي هو ثمرة جهدي إلى:

منبع الحنان ورمز العطاء إلى نور طريقي و منبع طموحي

أمي الحبيبة حفظها الله.

من كان حبه و اهتمامه قوام عزيمتي، إلى ضياء حياتي الذي كان دائما بجانبي ولم يبخل علي يوما بنصائحه وكان سندي في حياتي

أبي الغالي حفظه الله.

إلى شموع حياتي أخي و أخواتي كل باسمه.

إلي كل من أضاء بعلمه عقل غيره

أو هدى بالجواب الصحيح حيرة سائليه

فأظهر بسماحته تواضع العلماء

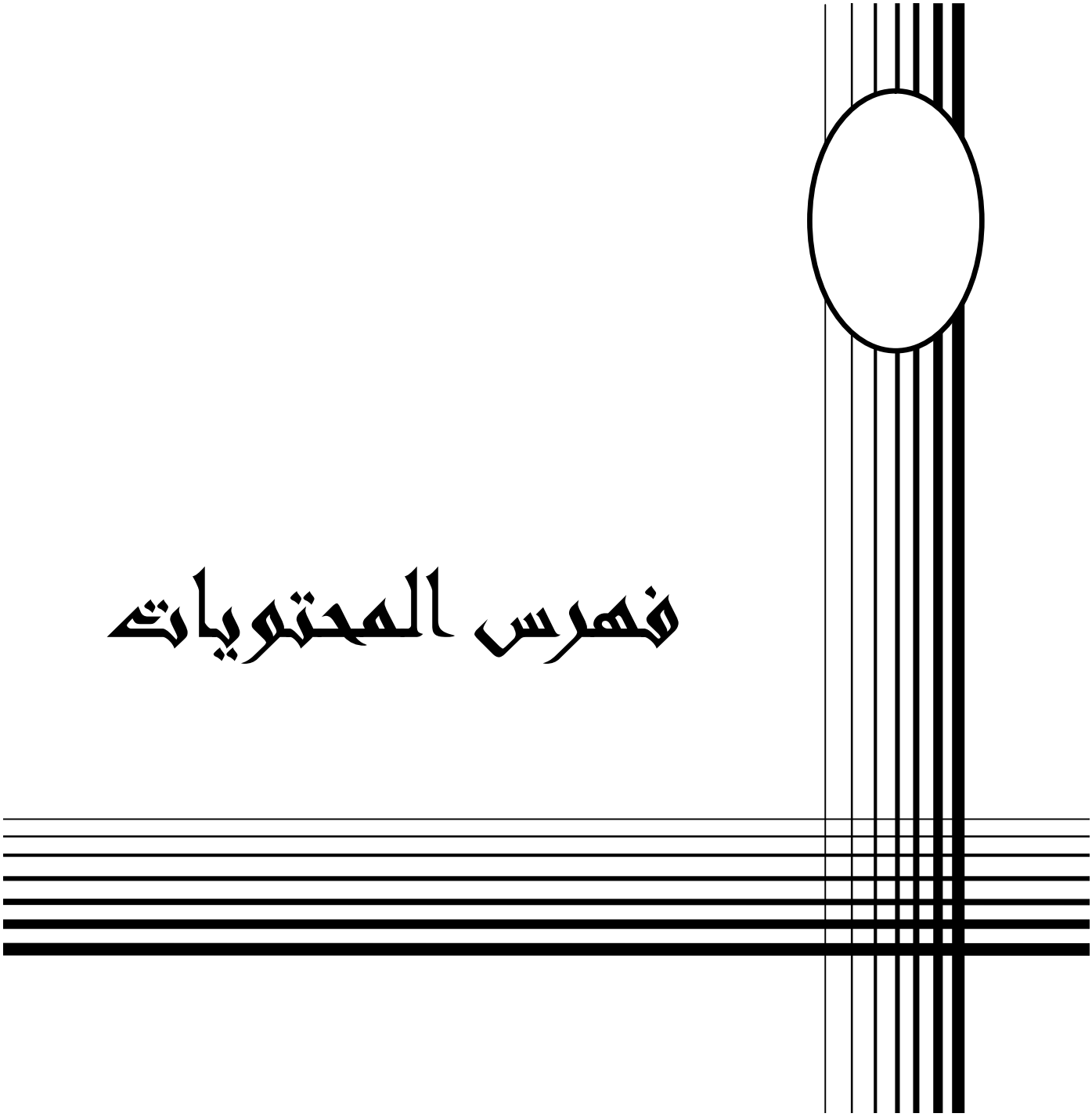
وبرحابته سماحة العارفين

إلى صديقاتي وزملائي في الدفعة

إلى زملائي في المهنة

إلى كل من شجعني و لو بكلمة طيبة من قريب أو من بعيد.

**فتحة أميرة**



# فهرس المحتويات

# فهرس المحتويات


| قائمة المحتويات | الصفحة |
|---|---|
| شكر وتقدير | – |
| إهداء | – |
| فهرس المحتويات | III - I |
| قائمة الجداول | VI - V |
| قائمة الأشكال | VII |
| قائمة الملاحق | IX |
| مقدمة | أ – ر |
| **الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية** | |
| تمهيد | 2 |
| المبحث الأول: ماهية المراجعة | 3 |
| المطلب الأول: مفهوم المراجعة | 3 |
| المطلب الثاني: أنواع المراجعة | 18 |
| المطلب الثالث: مخاطر المراجعة | 31 |
| المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول المراجعة الجبائية | 36 |
| المطلب الأول: ماهية المراجعة الجبائية | 36 |
| المطلب الثاني: أنواع المراجعة الجبائية والكفاءات الواجب توافرها في المراجع الجبائي | 39 |
| المطلب الثالث: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى وأهم الانتقادات الموجهة إليها | 44 |
| المبحث الثالث: سير مهمة المراجعة الجبائية وتوصيات المراجع الجبائي | 48 |
| المطلب الاول: مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية | 48 |
| المطلب الثاني: توصيات المراجع الجبائي | 54 |
| خلاصة الفصل | 58 |
| **الفصل الثاني: الخطر والأمن الجبائي** | |
| تمهيد | 60 |
| المبحث الأول: ماهية الخطر والأمن | 61 |
| المطلب الأول: مفهوم الخطر والأمن | 61 |
| المطلب الثاني: أنواع الخطر | 67 |

| | |
|---|---|
| المطلب الثالث: مسببات الخطر والسياق الإداري والتنظيمي للأمن | 70 |
| المبحث الثاني: ماهية الخطر والأمن الجبائيين | 74 |
| المطلب الأول: مفهوم الخطر والأمن الجبائيين | 74 |
| المطلب الثاني: تقسيمات الخطر الجبائي ومظاهره | 77 |
| المطلب الثالث: مصادر الخطر الجبائي | 81 |
| المبحث الثالث: الأعباء المالية والعقوبات المتعلقة بالخطر الجبائي | 88 |
| المطلب الأول: التزامات المكلف والزيادات المرتبطة بالتصريحات الجبائية | 88 |
| المطلب الثاني: الغرامات الجبائية والعقوبات الجنحية | 98 |
| المطلب الثالث: التكاليف الناتجة عن الإخلال بالشروط اللازمة للاستفادة من الامتيازات الجبائية | 104 |
| خلاصة الفصل | 113 |
| **الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الجبائية في تحقيق الفعالية والأمن الجبائي** | |
| تمهيد | 115 |
| المبحث الأول: منهجية المراجع الجبائي لتحقيق الأمن الجبائي | 116 |
| المطلب الأول: المراجعة الجبائية لحسابات الميزانية | 116 |
| المطلب الثاني: المراجعة الجبائية لحسابات التسيير | 146 |
| المطلب الثالث: المراجعة الجبائية للضرائب والرسوم | 155 |
| المبحث الثاني: المراجعة الجبائية أداة لتقييم أداء التسيير الجبائي وتحقيق الفعالية الجبائية | 158 |
| المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء والتسيير الجبائي | 158 |
| المطلب الثاني: حدود التسيير الجبائي، استراتيجياته وأهدافه | 168 |
| المطلب الثالث: أهمية المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي وتحقيق الفعالية الجبائية | 172 |
| المبحث الثالث: المراجعة الجبائية كوسيلة لتفعيل عملية تسيير المخاطر الجبائية | 179 |
| المطلب الأول: ماهية تسيير المخاطر الجبائية | 179 |
| المطلب الثاني: خطوات تسيير المخاطر الجبائية ودور المراجعة الجبائية في تفعيلها | 183 |
| خلاصة الفصل | 189 |
| **الفصل الرابع: مساهمة لتطبيق المراجعة الجبائية على مستوى شركة مطاحن الأوراس – باتنة –** | |
| تمهيد | 191 |
| المبحث الأول: تقديم شركة مطاحن الاوراس – باتنة – | 192 |

| | |
|---|---|
| المطلب الأول: نبذة تاريخية عن شركة مطاحن الاوراس باتنة | 192 |
| المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن الأوراس باتنة | 194 |
| المطلب الثالث: طبيعة نشاط شركة مطاحن الاوراس باتنة | 198 |
| المبحث الثاني: سير مهمة المراجعة الجبائية على مستوى شركة مطاحن الأوراس – باتنة– | 204 |
| المطلب الأول: الجوانب العامة والجبائية لشركة مطاحن الأوراس –باتنة– | 204 |
| المطلب الثاني: موجودات والتزامات شركة مطاحن الأوراس –باتنة– | 206 |
| المطلب الثالث: مساهمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية لشركة مطاحن الاوراس –باتنة– | 216 |
| المبحث الثالث: المراجعة الجبائية لعمليات شركة مطاحن الأوراس – باتنة – | 220 |
| المطلب الأول: مراجعة الوضعية الجبائية لشركة مطاحن الاوراس خلال نشاط 2014 | 220 |
| المطلب الثاني: مراجعة الوضعية الجبائية لشركة مطاحن الاوراس خلال نشاط 2015 | 234 |
| خلاصة الفصل | 249 |
| خاتمة | 255 -251 |
| قائمة المراجع | 270-257 |
| الملاحق | 313-272 |

# قائمة الجداول والأشكال

# قائمة الجداول


| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| جدول رقم: 1- 1 | التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية | 10 |
| جدول رقم: 1- 2 | أسس العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي | 27 |
| جدول رقم: 1- 3 | أهداف المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية | 45 |
| جدول رقم: 2- 1 | رزنامة التصريحات الجبائية | 95 |
| جدول رقم: 4- 1 | الطاقة الإنتاجية لشركة مطاحن الاوراس | 193 |
| جدول رقم: 4- 2 | منتوجات شركة مطاحن الاوراس باتنة | 198 |
| جدول رقم: 4- 3 | شبكة التوزيع الخاصة بشركة مطاحن الاوراس | 205 |
| الجدول رقم: 4- 5 | الميزانية الختامية لشركة مطاحن الاوراس لسنة 2015 – أصول – | 206 |
| جدول رقم: 4- 6 | الميزانية الختامية لشركة مطاحن الاوراس لسنة 2015 –خصوم– | 212 |
| جدول رقم: 4- 7 | رقم أعمال الشركة خلال نشاط 2014 | 220 |
| جدول رقم: 4- 8 | الرسم على النشاط المهني المسدد خلال نشاط 2014 | 221 |
| جدول رقم: 4- 9 | الرسم على القيمة المضافة المدفوع خلال نشاط 2014 | 221 |
| جدول رقم: 4-10 | أعباء شركة مطاحن الاوراس خلال نشاط 2014 | 222 |
| جدول رقم: 4-11 | إيرادات الشركة المحققة خلال نشاط 2014 | 226 |
| جدول رقم: 4- 12 | حركة المخزون خلال نشاط 2014 | 227 |
| جدول رقم: 4- 13 | رصيد الإنتاج المخزن الخاص بنشاط 2014 | 228 |
| جدول رقم: 4- 14 | حسابات النتائج متعلق بنشاط 2014 | 229 |
| جدول رقم: 4- 15 | المصاريف غير القابلة للخصم المتعلقة بنشاط 2014 | 231 |
| جدول رقم: 4- 16 | توزيع الأرباح | 233 |
| جدول رقم: 4- 17 | رقم أعمال الشركة خلال نشاط 2015 | 234 |
| جدول رقم: 4- 18 | الرسم على النشاط المهني المسدد خلال نشاط 2015 | 235 |
| جدول رقم: 4- 19 | الرسم على القيمة المضافة المسدد خلال نشاط 2015 | 236 |
| جدول رقم: 4- 20 | أعباء شركة مطاحن الأوراس خلال نشاط 2015 | 238 |
| جدول رقم: 4- 21 | إيرادات الشركة المحققة خلال نشاط 2015 | 242 |
| جدول رقم: 4- 22 | متابعة حركة المخزون خلال نشاط 2015 | 243 |

| | | |
|---|---|---|
| جدول رقم: 4- 23 | الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون الخاص بنشاط 2015 | 243 |
| جدول رقم: 4- 24 | حسابات النتائج متعلق بنشاط 2015 | 244 |
| جدول رقم: 4- 25 | المصاريف غير القابلة للخصم المتعلقة بنشاط 2015 | 247 |

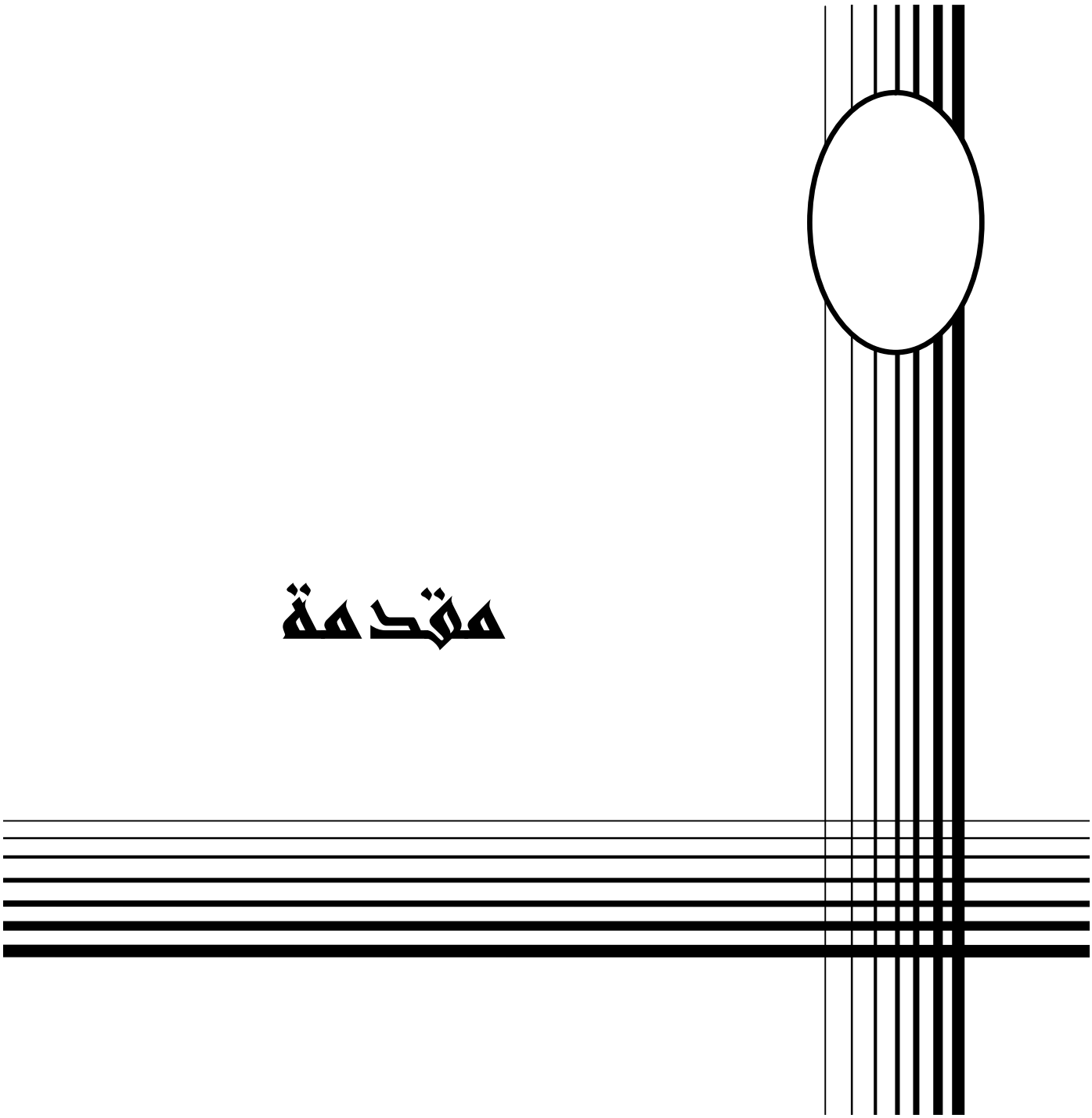
# قائمة الأشكال


| رقم الشكل | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| شكل رقم: 1- 1 | المؤسسة نقطة تمركز أنظار أصحاب المصالح | 4 |
| شكل رقم: 1- 2 | الخصائص الأساسية للمراجعة | 6 |
| شكل رقم: 1- 3 | الحاجة إلى المراجعة وعلاقتها بإمكان التحقق من البيانات المالية محل المراجعة | 14 |
| شكل رقم: 1- 4 | أنواع المراجعة | 18 |
| شكل رقم: 1- 5 | سير مهمة المراجعة الجبائية | 48 |
| شكل رقم: 1- 6 | وصف المراجعة الجبائية | 57 |
| شكل رقم: 2- 1 | تحقق الربح أو الخسارة كناتج لعدم التأكد | 63 |
| شكل رقم: 2- 2 | أهم مسببات المخاطر | 71 |
| شكل رقم: 2- 3 | مصادر الخطر الجبائي | 81 |
| شكل رقم: 2- 4 | رسم تخطيطي يوضح المراحل المختلفة للمعلومة المحاسبية | 90 |
| شكل رقم: 2- 5 | العقوبات الجبائية | 112 |
| شكل رقم: 3- 1 | مثلث الأداء | 162 |
| شكل رقم 3- 2 | إجراءات (خطوات) التسيير الجبائي | 165 |
| شكل رقم 3- 3 | دور المراجعة الجبائية الداخلية | 173 |
| شكل رقم: 3- 4 | دور المراجعة الجبائية الخارجية | 173 |
| شكل رقم: 3- 5 | عرض تخطيطي للمراجعة الجبائية | 178 |
| شكل رقم: 3- 6 | تأثير نطاق المشاريع على حجم ونوع المخاطر | 180 |
| شكل رقم: 3- 7 | المراحل العملية لتسيير المخاطر | 183 |
| شكل رقم: 3- 8 | خطوات تسيير المخاطر الجبائية | 184 |
| شكل رقم: 3- 9 | سياسة المراجعة الجبائية في تعزيز الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية | 188 |
| شكل رقم: 4- 1 | الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن الاوراس | 195 |
| شكل رقم: 4- 2 | مراحل عملية انتاج كل من السميد والفرينة | 199 |
| شكل رقم: 4- 3 | تطور المنتوج من 2011 إلى 2015 | 200 |
| شكل رقم: 4- 4 | تطور المبيعات من 2011 إلى 2015 | 201 |
| شكل رقم: 4- 5 | تطور رقم الأعمال خلال السنوات 2011 – 2015 | 203 |

# قائمة الملاحق

# قائمة الملاحق


| رقم الملحق | عنوان الملحق | الصفحة |
|---|---|---|
| ملحق رقم 01 | الهيكل التنظيمي الخاص بشركة مطاحن الاوراس – باتنة – | 272 |
| ملحق رقم 02 | التصريح السنوي لشركة مطاحن الاوراس خاص بنشاط 2014 | 273 |
| ملحق رقم 03 | التصريح السنوي لشركة مطاحن الاوراس خاص بنشاط 2015 | 292 |
| ملحق رقم 04 | عقد تأمين ضد الكوارث الطبيعية لوحدة الإنتاج بباتنة لسنة 2015 | 311 |
| ملحق رقم 05 | عقد تأمين ضد الكوارث الطبيعية لمقر الوحدة لسنة 2015 | 312 |
| ملحق رقم 06 | عقد تأمين ضد الكوارث الطبيعية لوحدة الإنتاج –آريس– لسنة 2015 | 313 |



# مقدمة

إن التغير في المنشآت الاقتصادية وحجم أعمالها نتيجة الانفتاح الاقتصادي بين الدول، ونتيجة التطورات التكنولوجية وما رافقها من منافسة على صعيد الدولة نفسها وعلى الصعيد الدولي، استدعى على هذه المنشآت أن تقدم تقاريرا مالية سنوية تحتوي على نشاطها خلال الفترة المالية، حتى يتسنى للأطراف التي ترغب في الإطلاع على هذه التقارير الاستفادة منها، ولكي تتحقق هذه الاستفادة، لا بد أن يقوم شخص مختص بالتحقق من محتوى هذه التقارير والقوائم المالية ومدى ملائمتها للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، لذلك يتم مراجعة هذه القوائم من قبل مراجع حسابات، والذي بدوره يجب أن يبدي رأيه باستقلالية وحيادية في صدق تلك القوائم المالية.

تؤدي المراجعة دورا هاما في تحقيق تقدم ونمو كل من الوحدات الاقتصادية والمجتمع لما تضفيه من ثقة في المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة، ولتحقيق هذه الثقة يجب أن يقوم بعملية المراجعة شخص مؤهل وعلى درجة عالية من الخبرة والكفاءة التي تمكنه من جمع الأدلة الكافية والمقنعة التي تساعد على تكوين رأيه في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وحتى تزداد ثقة المجتمع في مهنة المراجعة لابد أن يقوم بهذه العملية أشخاص يتمتعون بالاستقلالية والموضوعية، وعدم التحيز، فلا قيمة لرأي يصدره مراجع لا يتمتع بالاستقلالية والموضوعية، فاستقلالية المراجع هي حجر الزاوية لإضفاء الثقة في المعلومات وبالتالي هي التي تخلق الطلب على خدمات المراجع.

لقد شهدت السنوات الأخيرة تطورات سريعة في مجال المراجعة، أدت إلى زيادة أهميتها، فبعد أن كانت عملية المراجعة مقصورة على تتبع الغش والأخطاء، امتدت إلى جوهر ومضمون القوائم المالية، ثم اتسعت لتشمل كافة المجالات المحاسبية بمفهومها العلمي الحديث.

تعتبر المراجعة فرع من فروع المحاسبة، ظهرت الحاجة إليها للتأكد من سلامة استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية وسلامة القوائم المالية وأنها معدة حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وأنها تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة. إذ أدت الثورة الصناعية إلى ظهور مشروعات كبيرة الحجم وخاصة شركات المساهمة، مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة، فظهرت حاجة الملاك لخدمات طرف ثالث مستقل وحيادي ومؤهل علميا وعمليا لفحص الحسابات والقوائم المالية وتزويدهم بتقرير عن ذلك، لحمايتهم والمحافظة على حقوقهم والتأكد من سلامة تصرف الإدارة للمهام الموكلة إليها.

فالمراجعة تمثل الوجه المكمل للعمل المالي والمحاسبي بصفة عامة، حيث تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية، وبما أن المؤسسة مجبرة بالتقيد بالشروط التي يحددها التشريع الجبائي، ونظرا للتغيرات المستمرة التي تمس مختلف التشريعات والتنظيمات الجبائية مما ينجر عنه عدم الفهم الدقيق لنصوص القانون الجبائي وبالتالي إمكانية تعرض المؤسسة لمخاطر يمكن أن تؤثر على مركزها المالي، مما يؤثر سلبا على قدرتها في تحقيق أهدافها، أصبحت المخاطر الجبائية اليوم من بين أهم مخاطر الأعمال التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، ولذلك وجب تبني مراجعة تتعلق بالجانب الجبائي تسهر على السير والأداء الحسن لأنشطتها من الناحية الجبائية، والتأكد من مدى احترامها للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها.

## إشكالية الدراسة

من خلال ماتقدم ذكره، يمكن إبراز الإشكالية الرئيسية التي نسعى لمعالجتها من خلال هذه الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

" **ما دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة محل الدراسة؟**

## أسئلة الدراسة

من خلال التساؤل الرئيسي وضمن سياق الإجابة تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يمكن الاعتماد على المراجعة الجبائية عند اتخاذ مختلف القرارات المالية بالمؤسسة الاقتصادية؟
- هل يمكن للمراجعة الجبائية كشف حالات عدم الإنتظام الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية؟
- كيف تساهم المراجعة الجبائية في تجنب المخاطر الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية؟
- كيف ينعكس القيام بمراجعة جبائية على أداء التسيير الجبائي بشركة مطاحن الاوراس باتنة؟

## فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية انطلقنا من الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى:** المراجعة الجبائية أداة لخدمة المؤسسة تسمح بكشف نقاط القوة والضعف لديها من الناحية الجبائية ومن خلالها تتخذ المؤسسة قراراتها؛

**الفرضية الثانية:** اعتماد المؤسسة الاقتصادية على المراجعة الجبائية من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تسهيل تسيير العمليات الجبائية خاصة المعقدة منها؛

**الفرضية الثالثة:** المراجعة الجبائية لا تسمح بالحصول على مؤشرات حول حجم الخطر الجبائي الذي قد تتعرض له المؤسسة الإقتصادية؛

**الفرضية الرابعة:** شركة مطاحن الأوراس تقوم بتسيير عملياتها الجبائية بكفاءة وفعالية.

**أهداف الدراسة**

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية تطبيق المراجعة الجبائية بالمؤسسة محل الدراسة نتيجة للأحكام المعقدة التي يسنها التشريع الجبائي، بالإضافة إلى مساهمتها في تفعيل عملية التسيير الجبائي بالمؤسسة مما يجنبها مخاطر جبائية متعددة وبالتالي تحقيق الأمن الجبائي.

**أهمية الدراسة**

أ. الأهمية النظرية: تكمن أهمية هذه الدراسة في تناولها لموضوع المراجعة الجبائية وما تقدمه للمؤسسة الاقتصادية من خدمات تجعلها في مأمن من المخاطر الجبائية، باعتبار أن الجباية أصبحت من أهم انشغالات المؤسسات الاقتصادية خاصة بعد التغيرات التي طرأت على أسعار البترول وتوجه الدولة نحو الجباية العادية، الأمر الذي أصبح يشكل تهديدا على المؤسسات في حال عدم تمكنها من تسيير عملياتها الجبائية على أحسن وجه، كما تجمع الدراسة بين التطبيق العلمي والعملي للقواعد والأصول المتعارف عليها بين علمي المراجعة والضرائب، وما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج وتوصيات تسهم في إثراء هذا الموضوع.

**ب.** الأهمية التطبيقية: إذ من المتوقع أن يستفيد من هذه الدراسة الفئات التالية:

- المؤسسات الاقتصادية التابعة للقطاع العام والخاص على حد سواء: من خلال التعرف على أهمية تطبيق المراجعة الجبائية ودورها في تحسين تسيير مختلف العمليات الجبائية بالمؤسسة؛
- الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات للفت انتباههم للقيام بهذا النوع من المراجعة نظرا لأهميته البالغة خاصة في الوقت الحالي مع انخفاض أسعار البترول وتوجه الدولة نحو الجباية العادية.
- الباحثون في المجال الجبائي والمحاسبي على حد سواء.

**منهجية الدراسة**

للإجابة على أسئلة الدراسة، تم إتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في ضبط وتحليل المفاهيم الأساسية للموضوع، إضافة إلى منهج دراسة حالة من خلال تناولنا لشركة مطاحن الأوراس – باتنة– قصد التعرف على خطوات المراجعة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية.

**أدوات الدراسة:**

من أجل التحليل الجيد للدراسة سواء في جانبه النظري أو الميداني تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات والمتمثلة في:

- المسح المكتبي: يتمثل في الاطلاع على الكتب، المقالات المنشورات والقوانين الجبائية، وكل ما يتعلق بموضوع دراستنا؛
- المقابلة: قمنا بمجموعة من المقابلات المباشرة مع أساتذة جامعيين مراقبين جبائيين، مراجعين وإطارات وحدة مطاحن الاوراس – باتنة – مكنتنا من الحصول على معلومات مفيدة ساعدتنا في توجيه مسار الدراسة.

**حدود الدراسة**

- الحدود الزمانية: تم إجراء الدراسة التطبيقية خلال الثلاثي الأخير لسنة 2016.
- الحدود المكانية: تم اختيار شركة مطاحن الأوراس – باتنة – كإطار عملي للدراسة التطبيقية.
- الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بدراسة موضوع المراجعة الجبائية ودورها في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.

**دوافع اختيار البحث**

المبررات الموضوعية:

- قلة الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة الجبائية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمراجعة الجبائية لتفادي الانعكاسات السلبية للتسيير الضريبي السيء؛
- تأثير الضريبة على المؤسسات الاقتصادية، ومدى اعتبار الجباية كعنصر هام في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

المبررات الذاتية:

- لكوني موظفة بإدارة الضرائب أسعى جاهدة لرفع مستوى المعرفة العلمية والقدرات المهنية باعتبار أن البحث العلمي يثري المعارف وينمي القدرات بهدف التحكم في أدوات وأساليب المنهجية العلمية والعملية على حد سواء؛

- الرغبة الشخصية والملحة في التكامل المعرفي والمهني بين مجال الدراسة المتخصص فيها ومجال المهنة كمفتش رئيسي في إدارة الضرائب.

**الدراسات السابقة**

هناك العديد من الدراسات والبحوث العلمية التي اهتمت بموضوع المراجعة الجبائية، سنأتي على تقديم عرض موجز لمجموعة الدراسات التي تمكنت الباحثة من الإطلاع عليها، وذلك بالتركيز على الدراسات التي تناولت مجالات ذات الصلة المباشرة بموضوع الدراسة الحالية والتي اهتمت بالجوانب التالية:

- دراسات تناولت موضوع المراجعة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية.
- دراسات تناولت أهمية التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية؛
- دراسات تناولت المخاطر الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية وكيفية تسييرها.

**الدراسات العربية:**

**1. دراسة حفاي عبد القادر (2004):**

تناول الباحث من خلال دراسته المخطر الجبائي كوجه من أوجه المخاطر التسييرية الذي تواجهه المؤسسة والذي ينبغي ان تدرجه ضمن أولوياتها الحيوية والإستراتيجية، لكونه رهان حقيقي لبقائها واستمرارها فضلا عن نموها، وعدم التحكم فيه يؤدي إلى تهديد مصيرها وبقائها، وخلصت هذه الدراسة إلى إبراز بعض الأساليب التي يرى الباحث أنها تعتبر وسائل للحد من الخطر الجبائي وهذا اعتمادا على التشريع الجبائي في حد ذاته والذي يعتبر المرجع الأساسي لمواجهة المخطر الجبائي دون إهمال دور المسير في التعامل مع المخطر الجبائي من خلال تحسين التسيير وتجنيب المؤسسة خطورته.

وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات المتمثلة في:

- ضرورة الإهتمام بالجانب الجبائي في المؤسسة عن طريق المتابعة المستمرة للملف الجبائي؛
- ضرورة انشاء مصلحة جبائية مستقلة عن المحاسبة والمالية، تخول لها صلاحيات مناسبة وكافية، تسمح لها بمواكبة التعديلات المستمرة ويقوم عليها كفاءات مؤهلة في مجال الجباية والتسيير والعمل على رسكلتها كلما اقتضت الضرورة لذلك؛

- توسيع دائرة الاستشارة أثناء إعداد قانون المالية بدل الاكتفاء بإعداد الجوانب الجبائية في نطاق ضيق على مستوى وزارة المالية؛
- إعطاء فرصة التلقي بين الإطارات المغادرة للتقاعد وما لديها من خبرة مع مستخلفيهم.

**2. دراسة صابر عباسي (2016):**

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور مقاربة التسيير بالقيمة بواسطة الضريبة في اتخاذ القرارات المالية وإشكالية عدوانية السلوك في المؤسسات الاقتصادية، بالتركيز على محورين، الأول يتمثل في دراسة سلوك ممارسة إدارة الأرباح بواسطة محددات هذا السلوك، والثاني تسيير الخطر الضريبي، توصلت نتائج الدراسة إلى أن المؤسسات الأجنبية تهتم بالضريبة كونها خطر وتحاول تسييرها، بينما المؤسسات الجزائرية لم تكن فيها النتائج دالة لأسباب متعددة، كذلك توصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك متغيرات تستعمل في عدوانية تسيير الضريبة.

في هذا الصدد توصي الدراسة بـ:

- ضرورة توعية قادة المؤسسات الكبيرة بالتكوين النوعي للمسيرين من أجل فهم خصائص مختلف الأنظمة الجبائية، ومحاولة الاستفادة منها قدر الإمكان؛
- توعية المسيرين بمخاطر إدارة الأرباح التي تتجاوز الحدود القانونية مما يدخل المؤسسات في إطار التهرب الضريبي والمتابعات القضائية؛
- ضرورة انفتاح السلطات الضريبية على التجارب الدولية من أجل الاستفادة لتكريس قوانين هدفها زيادة الشفافية وتوفير المعلومة لكافة المتعاملين؛
- ضرورة التكوين التطبيقي للمسيرين من اجل كسب مهارات تسيير المخاطر للمشاريع بواسطة التربصات؛
- إبراز أهمية المسؤولية الاجتماعية اتجاه الضريبة، خاصة للمؤسسات الكبيرة، وأن الهدف من وجودها هو خلق القيمة للمجتمع، وبالتالي دفع الضريبة بطريقة صادقة هو مساهمة في المجتمع.

**الدراسات الأجنبية**

**1. دراسة Benadda Fethy (2002):**

تطرق الباحث من خلال دراسته لموضوع "المراجعة الجبائية الجوانب النظرية والتطبيقية"، إلى عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الجبائية وخطوات تطبيقها على مستوى المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى دراسة مختلف المخاطر الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية، وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية تعتبر أداة تسمح بتفعيل عملية التسيير بالمؤسسة، من خلال مساعدة المسيرين في اتخاذ قراراتهم التسييرية، وتوفير معلومات كافية حول وجود الخطر الجبائي وحجمه، بالإضافة إلى إبداء حكم على ملائمة القرارات التسييرية السابقة.

**2. دراسة Mohamed Ben Hadj Saad (2009)**

حيث تناول الباحث في دراسته لموضوع المراجعة الجبائية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتونس، حيث تعرض الباحث لأهمية المراجعة الجبائية بوصفها امتداد لعملية المراجعة في إبداء الرأي بالنسبة لنزاهة الحسابات ومصداقية البيانات المالية المعدة لغرض الضريبة، وقد هدفت هذه الدراسة للبحث في المفاهيم الأساسية للمراجعة الجبائية مع تبيان مختلف مراحل سيرها، بالإضافة إلى أن الباحث تطرق إلى مظاهر الخطر الجبائي وكيفية تسييره.

وخلص الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية تسمح بتقدير وتقييم نقاط القوة والضعف من اجل تسليط الضوء على المخاطر الجبائية المحتملة، وبذلك فهي ترفع الحجاب على الشكوك، والمسائل المالية للكيان ومن ثم تسهيل عملية صنع القرار، بالإضافة إلى التأكيد على أهمية القيام بمراجعة جبائية على مستوى المؤسسات التونسية، فالمراجعة الجبائية تسمح للمؤسسة بقياس مدى التزامها بقواعد التشريع الجبائي، كما أنها تسمح بتفعيل عملية تسيير المخاطر الجبائية بالمؤسسة.

**3. دراسة Felli Mounira (2011):**

تناولت هذه الدراسة موضوع المراجعة الجبائية وما لها من أهمية بالمؤسسة الاقتصادية التونسية، حيث تطرقت الباحثة إلى نشأة المراجعة الجبائية في تونس ومفهومها، اهميتها والمراحل العملية للمراجعة الجبائية، وقد توصلت الباحثة إلى أن المراجعة الجبائية وسيلة للتنبؤ بالخطر الجبائي وبالتالي الوقاية منه، بالإضافة إلى أنها تعمل على تفعيل عملية التسيير الجبائي وبالتالي تجنب المخاطر الجبائية الناتجة عن

سوء التسيير، وأشارت الباحثة أن المراجعة الجبائية في تونس لم تعتبر بعد مهمة منفصلة لمراجعة الحسابات المالية والمحاسبية وبنهجها الخاص.

**4. دراسة Omar Lhasnaoui (2013):**

تعرض الباحث من خلال دراسته لأهم المشاكل الضريبية التي تواجهها المؤسسات الفندقية، وقد خلصت الدراسة إلى انه للتقليل من حدة التكلفة الجبائية بأكبر فعالية، وبدون التعرض لمخاطر جبائية، فإنه مجموعة من القرارات التي يجب أن تؤخذ بالتزامن مع وظائف المؤسسة، وهذا لا يتحقق إلا في إطار تسيير جبائي فعال، ولهذا يجب القيام بتشخيص جبائي أو ما يعرف بمراجعة جبائية تسمح بمعرفة نقاط ضعف وقوة المؤسسة من الناحية الجبائية.

**5. دراسة Mokhtar Mohamed Aboussalam (2013):**

تناولت هذه المذكرة بالدراسة موضوع المراجعة الجبائية في الشركة النيجيرية للاتصالات، وقد هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أهمية تفعيل التسيير الجبائي بالمؤسسة من خلال القيام بمراجعة جبائية على مستوى شركة SONITEL، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية سمحت بمعالجة المسائل الضريبية المعقدة بالشركة، كما أنها ساهمت بشكل كبير في تفعيل عملية تسيير المخاطر الجبائية وبالتالي تمكنت من تحقيق الفعالية الجبائية بشركة SONITEL.

**6. دراسة Mouna Guedrib Ben Abderrahmen (2013):**

تطرقت الباحثة من خلال دراستها والتي هي بعنوان "أثر الآليات الداخلية للحوكمة على المخطر الجبائي" لتحديد أهم المشاكل الجبائية التي تنشأ بين إدارة الضرائب والمؤسسات التونسية من خلال تحليل لأحكام التشريع الجبائي التونسي وتحديدا من خلال دراسة وتحليل 108 مادة جبائية خلال السنوات 2005، 2006، 2007 و2008، وقد خلصت الدراسة إلى أن جل المخاطر الجبائية هي مخاطر عدم الامتثال لأحكام التشريع الجبائي، مخاطر ناتجة عن التهرب الضريبي وسوء التسيير الجبائي، بالإضافة للمخاطر الجبائية الناتجة عن تعقد وغموض أحكام التشريع الجبائي.

**ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة**

مما سبق يمكن القول أن الدراسات السابقة ركزت على أهمية القيام بمراجعة جبائية على مستوى المؤسسات الاقتصادية، وبالتالي جاءت دراستنا هذه كمحاولة لتطبيق المراجعة الجبائية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال تتبع منهجية المراجعة الجبائية من منظور أكثر شمولا بالاعتماد على أحكام وقوانين التشريع الجبائي الجزائري، فضلا عن كون الدراسة الحالية تشمل على دراسة حالة لمؤسسة اقتصادية جزائرية حاولت الباحثة من خلالها تطبيق خطوات المراجعة الجبائية عليها، لم تشملها الدراسات السابقة الجزائرية.

**صعوبات البحث**

لكل دراسة صعوبات وعراقيل تواجه الباحث، سواء تعلق الأمر بالجانب النظري أو التطبيقي، ومن أهم الصعوبات التي واجهتنا أثناء القيام بهذه الدراسة ما يلي:

- العدد الكبير من القوانين والتشريعات التي اقتضت طبيعة الدراسة البحث عنها بالإضافة إلى اتسامها في بعض الأحيان بالتعقيد والغموض مما استدعى بذل جهد لتفسيرها وفهمها؛
- ندرة الكتب التي تتناول موضوع المراجعة الجبائية؛
- عدم تطبيق المراجعة الجبائية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مما استدعى بذل جهد كبير كمساهمة من الباحثة لتطبيق المراجعة الجبائية على مستوى شركة مطاحن الاوراس – باتنة –.

**تقسيم الدراسة**

قصد معالجة الإشكالية الرئيسية تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربع فصول:

- الفصل الأول بعنوان "**المراجعة الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية**": تناولنا في المبحث الأول لماهية المراجعة من خلال التطرق لمفهوم المراجعة، أنواعها ومخاطرها، أما المبحث الثاني فقد خصص لتبيان الإطار النظري للمراجعة الجبائية من خلال عرض لماهية المراجعة الجبائية، أنواعها، الكفاءات الواجب توافرها في المراجع الجبائي بالإضافة لعلاقتها بالمراجعات الأخرى والانتقادات الموجهة إليها، أما المبحث الثالث فقد رأينا التعرض لسير مهمة المراجعة الجبائية وتوصيات المراجع الجبائي.

- الفصل الثاني بعنوان "**الخطر والأمن الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية**": تناولنا من خلال المبحث الأول لماهية الخطر والأمن من خلال التطرق لمفاهيم أساسية حول الخطر والأمن، تقسيمات الخطر، مسبباته، والسياق الإداري والتنظيمي للأمن، في حين تم التطرق من خلال المبحث الثاني لماهية الخطر والأمن الجبائيين من خلال عرض لمفهوم الخطر والأمن الجبائيين، تقسيمات الخطر الجبائي ومظاهره، مصادره والعوامل المساعدة على ظهوره، في حين تناولنا في المبحث الثالث للأعباء المالية المتعلقة بالخطر الجبائي من خلال عرض التزامات المكلف والزيادات المرتبطة بالتصريحات الجبائية، الغرامات الجبائية والعقوبات الجنحية والتكاليف الناتجة عن الإخلال بالشروط اللازمة للاستفادة من الامتيازات الجبائية.
- الفصل الثالث بعنوان "**مساهمة المراجعة الجبائية في تحقيق الفعالية والأمن الجبائيين بالمؤسسة الاقتصادية**": تم التطرق في المبحث الأول لمنهجية المراجع الجبائي في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية من خلال التطرق للمراجعة الجبائية لحسابات الميزانية، المراجعة الجبائية لحسابات التسيير والمراجعة الجبائية للضرائب والرسوم، أما المبحث الثاني فقد قمنا بتبيان أهمية المراجعة الجبائية كأداة لتقييم أداء التسيير الجبائي وتحقيق الفعالية الجبائية بالمؤسسة من خلال عرض لماهية الأداء والتسيير الجبائي، حدوده، استراتيجياته وأهدافه وأهمية المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي وتحقيق الفعالية الجبائية، أما المبحث الثالث فقد تناولنا المراجعة الجبائية كوسيلة لتفعيل عملية تسيير المخاطر الجبائية من خلال عرض لمفهوم تسيير المخاطر الجبائية، خطواتها ودور المراجعة الجبائية في تفعيلها.
- أما الفصل الرابع وبغرض تدعيم الدراسة النظرية قمنا بإعداد دراسة ميدانية على مستوى شركة مطاحن الاوراس – باتنة – كمساهمة لتطبيق المراجعة الجبائية على مستوى مؤسسة اقتصادية جزائرية.

# الفصل الأول

# الإطار النظري للمراجعة الجبائية

**تمهيد:**

إن المراجعة ميدان واسع، عرف تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة، يصعب فيها يوما بعد يوم التسيير إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات، بل والتلاعبات أحيانا.

فالمراجعة تمثل الوجه المكمل للعمل المالي والمحاسبي بصفة عامة، على أساس أنها المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية، ومن أجل ذلك يعتبر المراجع نوع معين من المحاسبين تتركز مهمته في عملية الفحص ومراجعة وتدقيق نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية في إطار مجموعة من القواعد والمعايير التي تحكم مهنة المراجعة.

وهناك أصناف متعددة للمراجعة أين تختلف مادة المراجعة من نوع إلى آخر، ومن بين هذه الأصناف نجد المراجعة الجبائية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية والتي تعتبر ضرورية نتيجة للأحكام المعقدة التي يسنها القانون الجبائي.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة؛
- المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول للمراجعة الجبائية؛
- المبحث الثالث: سير مهمة المراجعة الجبائية وتوصيات المراجع الجبائي.

## المبحث الأول: ماهيـة المراجعـة

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد وظائفها خلق صعوبة لفحص العمليات التي يقوم بها موظفيها، مما قد ينجر سلبا على المعلومات الناتجة عن النظم المعلوماتية خاصة فيما يتعلق بدقة وتعبير هذه المعلومات عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة، وهذا من أهم الأسباب التي أدت إلى تطور مهنة المراجعة وخروجها كنشاط رئيسي لا يمكن الاستغناء عنها.

وسنحاول من خلال هذا المبحث تقديم مختلف المفاهيم المتعلقة بالمراجعة، أنواعها ومخاطرها.

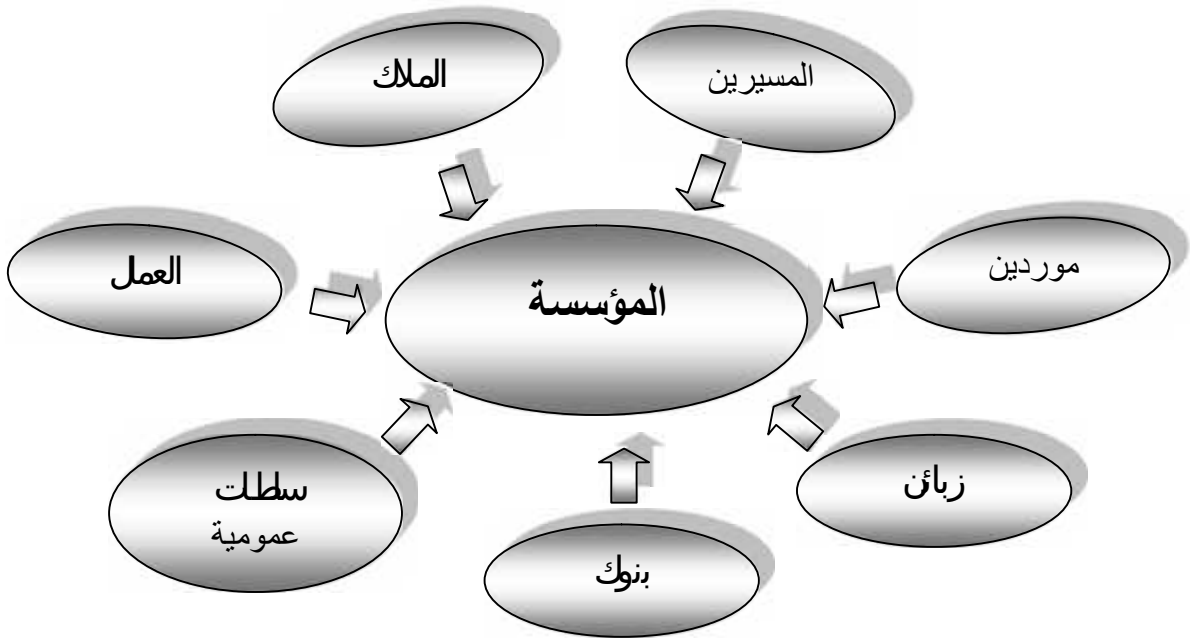
### المطلب الأول: مفهوم المراجعة

إن كل مؤسسة تسطر أهداف وتسعى إلى تحقيقها، وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيرين (هم في حاجة إلى معلومات قصد التسيير الأحسن لنشاطها)، الملاك (مساهمون، شركاء...الخ بعيدون في الغالب عما يجري في المؤسسة، وهم في حاجة إلى معلومات حول النتائج والوضعية المالية لهذه الأخيرة)، والعمال (المهتمون أكثر فأكثر بمشاكل التسيير والنتائج المتوصل إليها)، فهو يهم الغير كذلك، أي كل المتعاملين معها من زبائن وموردين، سلطات عمومية، مساهمين محتملون وبنوك وغيرهم.

وعليه، فالمؤسسة محل أنظار العديد من المتعاملين، ذوي مصالح مختلفة ومتعارضة أحيانا، ومن هذا المنطلق ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول النشاطات والنتائج، ولكي تنال رضاهم لابد أن تكون تلك المعلومات بعيدة عن الشكوك، ولكي تكون كذلك لابد أن تخضع إلى الرقابة.[1]

[1] محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص: 09.

**شكل رقم: 1-1: المؤسسة نقطة تمركز أنظار أصحاب المصالح**




**من إعداد الباحثة بناء على محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص: 09.**

ومن خلال هذا المطلب يتم توضيح مفهوم المراجعة من خلال تعريف المراجعة، خصائصها، أهميتها، أهدافها وفروضها.

**أولا: تعريف المراجعة**

يقصد بالمراجعة لغويا "المعاودة" وتعني معاودة النظر فيما قمت به من عمل أو فيما قام به الغير من أعمال لتحديد مدى صوابها.

وقد كانت تتم هذه المراجعة في العصور القديمة عن طريق سماع احد الأفراد لما دونه آخر من بيانات تتعلق في الغالب بأموال عامة وحكومية للتحقق من صحتها، ولعل ذلك السبب في أن اشتقاق اصطلاح المراجعة في اللغة الإنجليزية "Auditing" جاء من كلمة لاتينية بمعنى يستمع "Audire".[1]

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة: أصول المراجعة، دار زمزم للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص: 12.

فالجمعية المحاسبية الأمريكية عرفت المراجعة على أنها: " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية ".[1]

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

ويمكن تعريف المراجعة على أنها: " عملية منهجية منظمة للحصول والتقييم بموضوعية عن أدلة إثبات تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات اقتصادية وأحداث من أجل التأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين ".[3]

كما يمكن تعريف المراجعة بأنها: " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة فحصا انتقادينا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة ".[4]

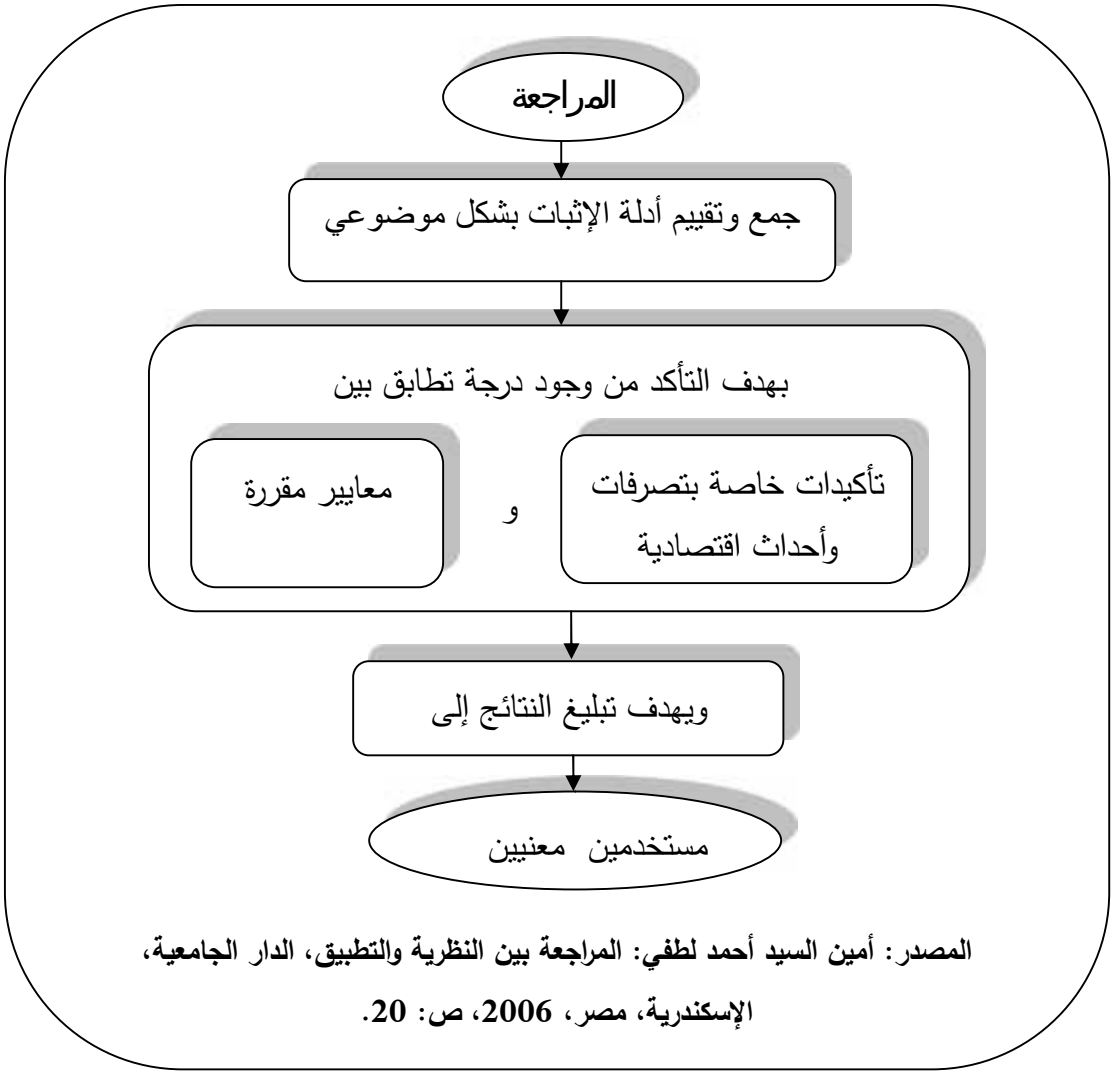
ومن خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف المراجعة على أنها فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بطريقة علمية منهجية، من طرف مهني مؤهل بغرض إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة وسلامة المعلومات الظاهرة في القوائم المالية، وصحة تمثيلها لحقيقة المؤسسة.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر، 2006، ص: 09.
[2] محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع**سابق**، ص: 11.
[3] أمين السيد احمد لطفي: دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 03.
[4] خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة السادسة، عمان، الأردن، 2012، ص: 13.

**ثانيا: خصائص المراجعة**

من التعاريف السابقة يمكن توضيح الخصائص الأساسية المرتبطة بالمراجعة حسب الشكل رقم 1-2 كما يلي:

**شكل رقم: 1-2: الخصائص الأساسية للمراجعة**




**المصدر: أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 20.**

من الشكل نلاحظ أن الخصائص الأساسية للمراجعة تتمثل في: [1]

1. تعتبر المراجعة عملية منظمة: حيث يقوم بعملية المراجعة مراجع حيادي ومؤهل، وتلك العملية يجب أن تكون منظمة، بمعنى أنها تعتمد في أدائها على أسلوب منهجي منطقي يتكون من مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة وتحكمها إطار نظري يتمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير المقررة، فعملية المراجعة إذن ليست عملية عشوائية غير مخططة وإنما هي تقوم على طريقة علمية منهجية؛
2. يتم جمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي: أساس عمل المراجع الحيادي هو جمع أدلة الإثبات وتقييمها بشكل موضوعي، وتتكون تلك الأدلة عند مراجعة القوائم المالية من بيانات محاسبية أساسية (دفتر اليومية والدفتر الكبير) ومعلومات مؤيدة (فحص الفواتير والشيكات وغيرها من المستندات، البيانات التي يتم الحصول عليها من خلال الاستفسار والملاحظة والجرد الفعلي للأصول والمصادقات على الأرصدة من طرف ثالث).

ويشير لفظ موضوعي إلى قدرة المراجع على الاحتفاظ باتجاه حيادي عند حصوله على أدلة الإثبات وتقييمها، ويوحي ذلك بأن عملية المراجعة يجب أن تتم بواسطة مراجع مستقل غير متحيز سواء عن مقدم المعلومات أو مستخدميها؛

3. تأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية: تتعلق أدلة الإثبات بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، وتلك التأكيدات هي عبارة عن إيضاحات وبيانات للإدارة تتضمنها القوائم المالية موضوع المراجعة.

على سبيل المثال فإن ظهور رصيد المخزون بالقوائم المالية يفيد وجود تأكيدات مقدمة من الإدارة بشأن المخزون على النحو التالي:

- أن المخزون موجود فعلا (تأكيد الوجود)؛
- أن المخزون يحتفظ به من اجل البيع أو الاستخدام في العمليات الإنتاجية؛
- أن المخزون يشمل جميع المنتجات والمواد التي تمتلكها المؤسسة (تأكيد الملكية)،
- أن قيمة المخزون الظاهرة في القوائم المالية مبينة طبقا لتكلفته أو قيمته السوقية (تأكيد التقويم)؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 19.

- أن المخزون قد تم عرضه في الميزانية بطريقة صحيحة، وان القوائم المالية تفصح بشكل كافي عنه بما يضمه من أنواع رئيسية (المواد الأولية واللوازم، إنتاج تام وإنتاج غير تام)، وما إذا كان الإنتاج محل رهن أو تم التنازل عنه لأطراف أخرى.

وهكذا فإن القوائم المالية تحتوي على تأكيدات مماثلة بشأن باقي البنود المكونة مثل: المبيعات، الأصول الثابتة...الخ.

4. درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة: يتمثل الهدف الأساسي لمراجعة القوائم المالية في تكوين رأي عن عدالة عرض القوائم المالية، ويتم ذلك بتحديد رأي المراجع في مدى تطابق تلك التأكيدات مثال ذلك أن المخزون الظاهر بالميزانية موجود ومملوك للمؤسسة، مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
5. تبليغ المستخدمين المعنيين بنتائج المراجعة: إن الهدف من عملية المراجعة هو إعداد تقرير مراجعة باعتباره وسيلة الاتصال وتبليغ النتائج للمستخدمين المعنيين، حيث عن طريق تقرير المراجعة يتم إعلام المستخدم بمدى تطابق تأكيدات المراجعة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

**ثالثا: أهمية المراجعة**

تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات المديرين، والمستثمرين الحاليين والمستقبلين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها.

إن إدارة المؤسسة تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد. [1]

[1] خالد أمين عبد الله: **مرجع سابق**، ص: 15.

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها، كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات...الخ، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.

ومجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات المختلفة.

ويجب أن يقوم بعملية المراجعة هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد، لفحص تلك البيانات فحصا انتقاديا منظما ودقيقا، وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها للوضع المالي للمؤسسة وصحة تبيانها لنتيجة العمل من ربح أو خسارة.[1]

**رابعا: أهداف المراجعة**

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجوة تحقيقها من نشاط معين، ويتمثل الهدف الرئيسي للمراجعة في التعبير عن صدق القوائم المالية المعدة عن هذا النشاط، وهذا الرأي يتم التوصل إليه بعد إجراءات طويلة استنباطية وأحكام منطقية،[2] ويمكن تلخيص أهداف المراجعة حسب التطور التاريخي لها حسب الجدول رقم 1-1 التالي:

[1] خالد أمين عبد الله: **مرجع سابق**، ص: 15.
[2] محمد السيد سرايا: أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 34.

**جدول رقم: 1-1: التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية**

| الفترة | الهدف من عملية المراجعة | مستوى التحقق أو الفحص | أهمية الرقابة الداخلية |
|---|---|---|---|
| قبل عام 1850 | اكتشاف التلاعب والاختلاس | تفصيلي | غير مهمة |
| 1850 – 1905 | اكتشاف الغش والخطأ والإختلاس | بعض الاختبارات تفصيل مبدئي | غير مهمة |
| 1905 – 1933 | تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء. | فحص اختباري تفصيلي | درجة اهتمام بسيطة |
| 1933 – 1940 | تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء. | اختباري | بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية. |
| 1940 – 1960 | تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء. | اختباري | اهتمام قوي وجوهري. |
| 1960 – حتى الآن | مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها | اختباري | أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق. |

**المصدر: غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص: 18.**

كان السبب في تطور اهداف المراجعة هو القرار الصادر عن القضاء الإنجليزي عام 1897 عندما قرر ان اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا رئيسيا لمدقق الحسابات وأن المدقق لا يفرض الشك في كل ما يقدم اليه من معلومات، وقد وصف القضاء الانجليزي المراجع بأنه كلب حراسة وليس كلب يقتضي أو يتعقب آثار المجرمين.[1]

كما يمكن حصر أهداف المراجعة فيما يلي:[2]

1. الوجود والتحقق: يسعى مراجع الحسابات إلى التأكد من أن جميع العناصر الواردة في القوائم المالية موجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى

[1] غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص: 18.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: **مرجع سابق، ص**: 16.

المخزون بكمية معينة بمبلغ معين عند تاريخ معين، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات؛

2. الملكية والمديونية: تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات مثلا هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية؛
3. الشمولية أو الكمال: بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات التي تمد بصلة إلى الحدث، بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة على الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية؛
4. التقييم والتخصيص: تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك التثبيتات أو تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي:
   - تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛
   - الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛
   - ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.
5. العرض والإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية، ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية، والتي تم تجهيزها بشكل سليم يتماشى مع المبادئ المحاسبية. إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت

صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6. إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول؛
- مراقبة عناصر الخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل؛
- تقييم الأهداف والخطط؛
- تقييم الهيكل التنظيمي.

انطلاقا مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المراجع يستطيع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية، وإذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة. [1]

أما اليوم فقد تعدت عملية المراجعة هذه الأهداف إلى أهداف وأغراض أخرى أهمها:[2]

1. مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها؛
2. تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
3. تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة؛

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: **مرجع سابق، ص**: 19.
[2] خالد أمين عبد الله: **مرجع سابق، ص**: 14.

4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تنشط فيه المؤسسة.

ويأتي هذا الهدف الأخير نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المنشأة بصورة عامة، حيث لم يعد تحقيق أكبر قدر من الربح هو الهدف الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها العمل على رفاهية المجتمع الذي تنشط فيه المؤسسة.

**خامسا: فروض المراجعة**

تعرف الفروض عموما بأنها عبارة عن المعتقدات التي تحظى بقبول عام وتعبر عن تطبيق العمل، وتستخدم في حل نوع من المشاكل أو ترشيد السلوك إلى وضع معين، وتعتبر الفروض الأساس التي تبنى عليها المبادئ وهي تنشأ عموما من خلال البيئة الاقتصادية أو السياسية ومن طرق التفكير والعادات في مجتمع الأعمال.[1]

ويمكن تعريف الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات أساسية سابقة تعتمد عليها الأفكار والمعتقدات والمقترحات والتوصيات والقواعد الأخرى.[2]

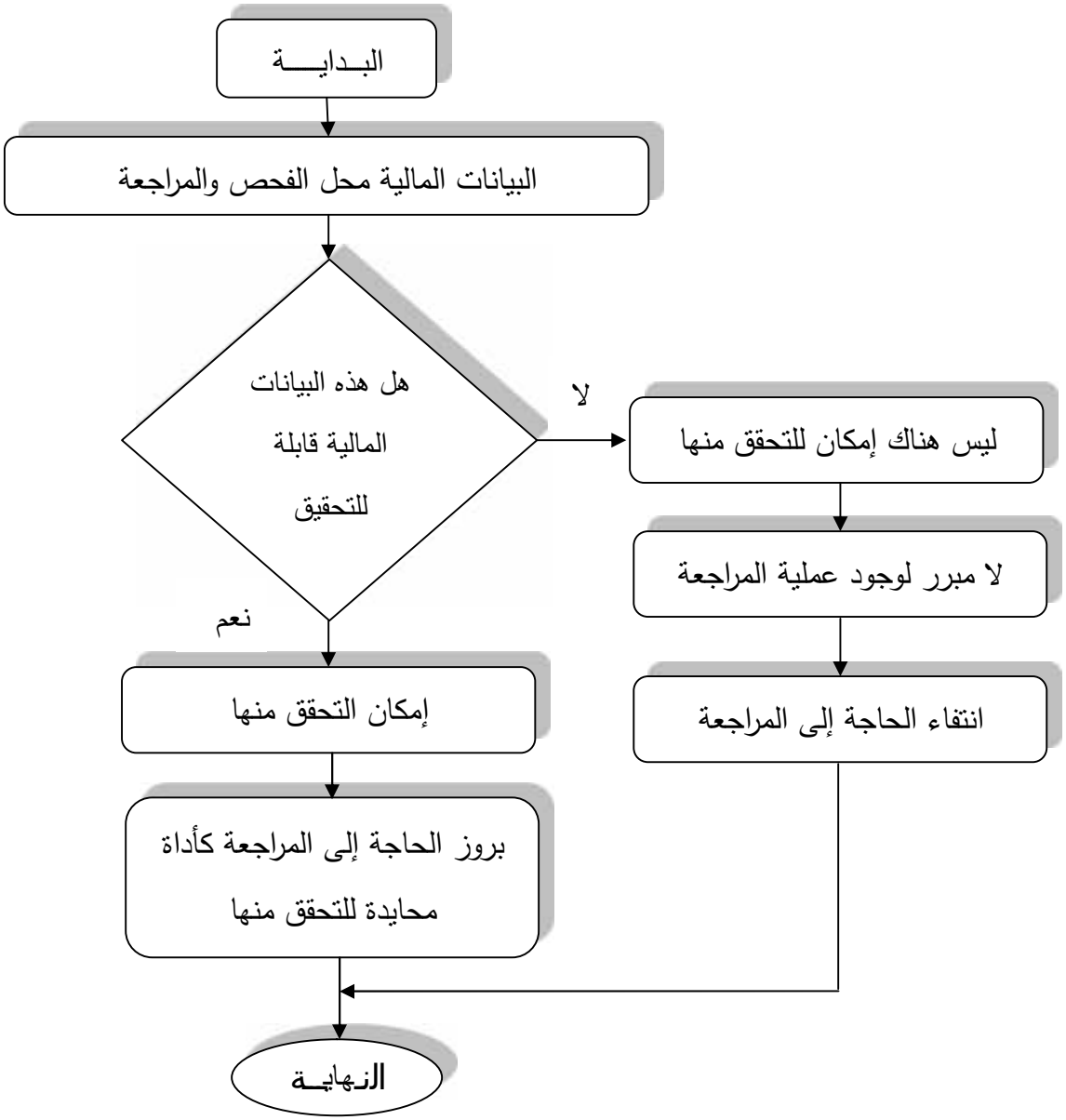
وتعتمد نظرية المراجعة على الفروض الأساسية التالية:[3]

1. قابلية البيانات المالية للفحص: من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة.

ويمكن توضيح العلاقة الموجودة بين هذا الفرض والمراجعة حسب الشكل رقم 1-3:

[1] أمين السيد أحمد لطفي: **مرجع سابق**، ص: 63.
[2] محمد السيد سرايا: **مرجع سابق**، ص: 33.
[3] **عبد الفتاح صحن، وآخرون**: أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص: 25.

**شكل رقم: 1-3: الحاجة إلى المراجعة وعلاقتها بإمكان التحقق من البيانات المالية محل المراجعة**




**المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، (مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير)، جامعة الجزائر 03، 2009-2010، ص:14، نقلا عن نصر صالح محمد: نحو إطار نظري عام للمراجعة، أثره على معاييرها ، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، الطبعة الأولى، طرابلس، ليبيا، 2004، ص: 187.**

وينبـع هـذا الفـرض مـن المعـايير المسـتخدمة لتقيـيم البيانـات المحاسـبية، والخطـوط العريضـة التـي يسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل هذه المعايير في:[1]

[1] عبد الفتاح صحن، وآخرون: مرجع سابق، ص: 25.

- الملائمة: وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها؛
- القابلية للفحص: ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها؛

وتتبع أهمية هذا المعيار من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات، وإنه لمن الممكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها، ازدادت أهمية هذا المعيار، وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معدي المعلومات.

- البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية؛
- القابلية للقياس الكمي: وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية، فالقياس الكمي يضيف منفعته نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية، ونجد أن النقود أكثر المقاييس الكمية شيوعا.

ويستمد هذا الفرض قوته من أن طبيعة المراجعة جعلتها تعتمد على البرهان الذي يستمد جذوره من المنطق، ولذلك فإن قابلية القوائم المالية للفحص ستعمل على مد المراجع البرهان الضروري لإبداء الرأي في مدى سلامتها، ذلك أن الفحص هو الطريق إلى الثقة في أي عنصر معين.

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة: من البديهي وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة ومراجع الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراجع الحسابات، فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها.

وهذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي، ولكن لا يعني استحالته، فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في الفترة القصيرة بين مصلحة كل منهما، فالمؤسسة قد ترى أن من مصلحتها إخفاء بعض البيانات عن المراجع، وفي هذه الحالة يجب على هذا الأخير أن يكون متيقظا لهذا الاحتمال.

وعدم وجود هذا الفرض سيحتم على المراجع القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة، لعدم الثقة فيها.

3. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية: نجد أن هذا الفرض ضروري مثل الفرض السابق في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية. فعدم وجود هذا الفرض، يتطلب من مراجع الحسابات عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباراته، وأن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف أخطاء غير عادية أو تواطئية.

ويثير هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض سوف لا يساعده على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية. ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراجع اكتشافها من خلال اختباراته العادية، فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به وبالتالي عدم تمكنه من اكتشاف هذه الأخطاء، ولذلك يجب التركيز على درجة العناية المطلوبة من المراجع أثناء قيامه لعمله حتى يكون هذا الفرض ذات قيمة حقيقية، ومن ناحية أخرى فإن نتائج تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمشروع والخبرة السابقة تعمل على تدعيم هذا الفرض.

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص.

ويعني هذا الفرض باستخدام لفظ "احتمال"، وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يبعد إمكان حدوثه، فالأخطاء تبقى ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

ووجود هذا الفرض، يعمل على جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية من حيث إمكان استخدام المراجعة الإختبارية بدلا من المراجعة الشاملة (التفصيلية).

5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال: يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.[1]

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: **مرجع سابق**، ص: 14.

6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: نجد أن هذا الفرض مستمد من احد فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المؤسسة، ويعني هذا الفرض أن مراجع الحسابات إذا اتضح له أن المؤسسة رشيدة في تصرفاتها (مثلا عند شراء أحد الأصول)، وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، والعكس صحيح. فإذا اتضح للمراجع أن إدارة المؤسسة تميل إلى التلاعب في قيم الأصول، أو أن نظام الرقابة الداخلية ضعيف، فإنه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة، ومن ناحية أخرى فإنه بدون هذا الفرض تصبح عملية المراجعة مستحيلة إن لم تكن غير ممكنة.
7. مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراجع الحسابات أن يؤديها لعميله، فإنه يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها. ويشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور، ولكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة، فإنه يكون مقيدا بها، وليس لديه الحرية المطلقة.

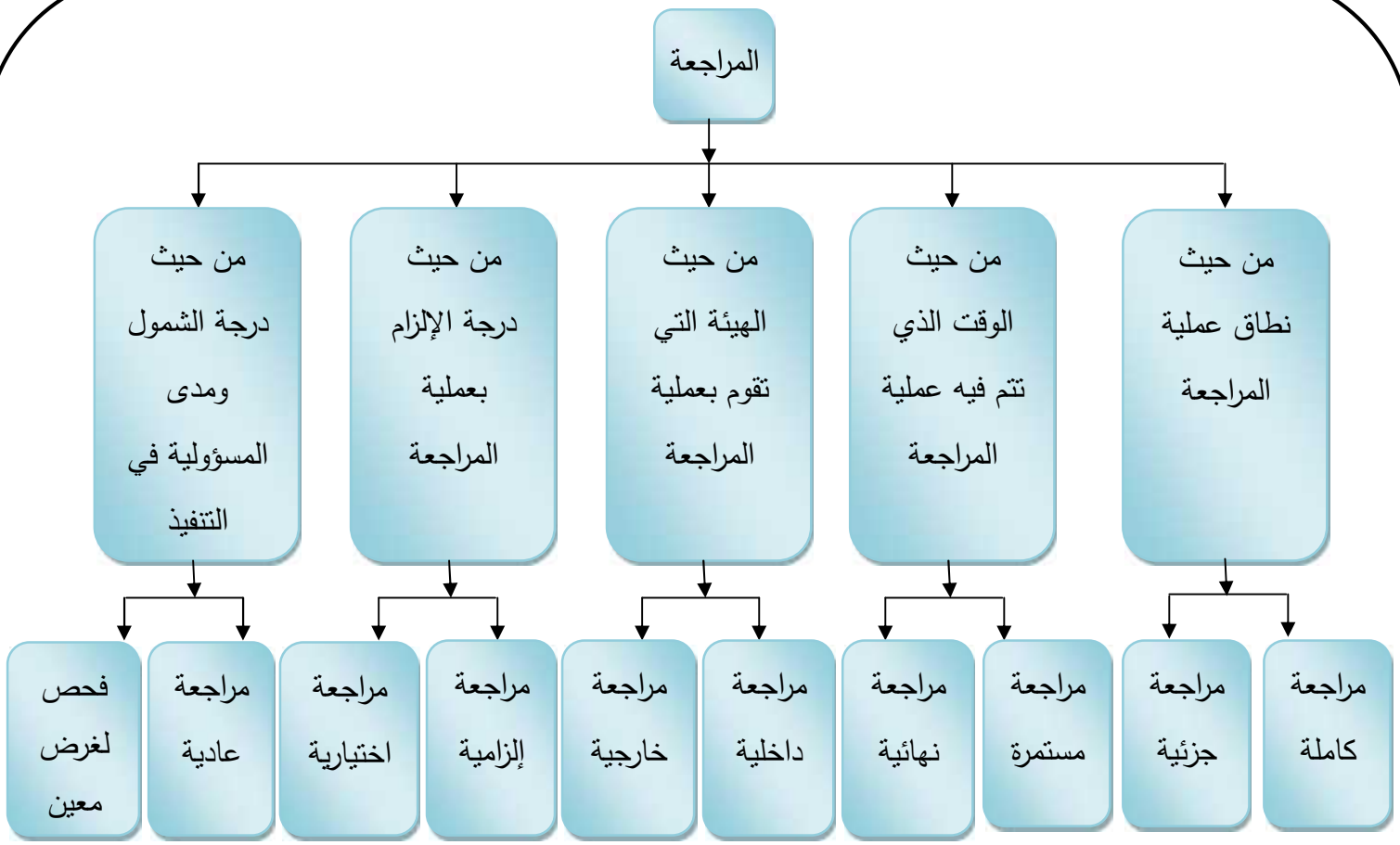
ويثير هذا الفرض موضوع استقلال مراجع الحسابات في أداء عمله، ويمثل استقلال مراجع الحسابات عنصرا مهما وأساسيا لعملية المراجعة. ومن ثم فأي عمل يقصد منه التقليل من هذا الاستقلال يجب أن يدرس بجدية.
8. يفرض المركز المهني لمراجع الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: بناء على هذا الفرض، يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراجع الحسابات عند مزاولته للمهنة. ويكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه المجتمع، واتجاه عميله، واتجاه زملائه.[1]

[1] عبد الفتاح الصحن، وآخرون: مرجع سابق، ص:31.

## المطلب الثاني: أنواع المراجعة

هناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة من خلالها، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة،[1] وبوجه الإجمال، تصنف المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة حسب الشكل رقم 1-4 كما يلي:

**شكل رقم: 1-4: أنواع المراجعة**




**من إعداد الباحثة بالاعتماد على: خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة السادسة، عمان، الأردن، 2012، ص: 27.**

[1] خالد أمين عبد الله: مرجع سابق، ص: 27.

وفيما يلي شرح لجميع هذه الأنواع:

**أولا: المراجعة من حيث نطاق عملية المراجعة:**

تنقسم المراجعة من حيث النطاق إلى ما يلي:[1]

1. المراجعة الكاملة: يقصد بها المراجعة التي تمنح المراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المراجع، حيث يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات المحاسبية بقصد إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية، وقد كان هذا النوع هو السائد عندما كانت المنشآت صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد، حيث كان هدف المراجعة كشف جميع الأخطاء التي تحتويها الدفاتر والسجلات المحاسبية، إلا انه مع كبر حجم المؤسسات وتكوين شركات الأموال أصبح من غير المنطقي قيام المراجع بفحص كامل للقيود والسجلات والدفاتر المحاسبية.
2. المراجعة الجزئية: هي المراجعة التي يقتصر عمل المراجع فيها على بعض العمليات المعنية، أو هي ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع بأية صورة من الصور، وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات.

**ثانيا: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة:**

1. المراجعة المستمرة: يقصد بها قيام عملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المراجع أو مساعديه بزيارة المؤسسة فترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة لمراجعة نهائية للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.[2]

[1] حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي: مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص: 52.

[2] رأفت سلامة محمود وآخرون: علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص: 31.

مزاياها: المراجعة المستمرة تحقق عند إتباعها العديد من المزايا منها ما يلي:[1]

- متابعة عمليات المؤسسة خطوة بخطوة وسرعة اكتشاف الأخطاء؛
- معالجة الأخطاء بمجرد اكتشافها دون الانتظار حتى نهاية السنة؛
- المساعدة في حل المشاكل بمجرد ظهورها دون الانتظار فترة طويلة بعد نهاية السنة المالية؛
- المساعدة في زيادة نطاق الفحص والمراجعة؛
- الانتهاء من عملية المراجعة في وقت مناسب دون الانتظار فترة طويلة بعد نهاية السنة المالية؛
- المساعدة على انجاز الأعمال في الوقت المناسب وبشكل منتظم على مدار السنة المالية نظرا لشعور العاملين بوجود المراجع وتردده عليهم بصفة مستمرة؛

عيوبها: قد يترتب على إتباع أسلوب المراجعة المستمرة بعض العيوب التي يمكن إيجازها فيما يلي:[2]

- إتاحة الفرصة لإمكانية تعديل الأرقام التي يتم مراجعتها سواء لتغطية بعض الأخطاء والاختلاسات أو لتسوية بعض المواقف وخاصة أن المراجع لن يعود مرة أخرى إلى ما تم مراجعته في فترة سابقة، ولمعالجة ذلك يشترط المراجع عادة على المؤسسة عدم تعديل أية أرقام تم مراجعتها إلا بعد الاتصال به وتبرير هذا التصرف، وكذلك فإن المراجع ومعاونيه عادة ما يستخدمون عددا من الرموز (علامات المراجعة) للدلالة على ما تم مراجعته وما تم التوصل إليه من ملاحظات؛
- عدم القيام باختبارات المراجعة بصورة متصلة، مما يعني انقطاع الفحص عند مرحلة معينة على أن يستكمل في موعد لاحق، وهذا يؤثر على مدى متابعة القائمين بالمراجعة لجميع الجوانب المرتبطة بمجال الفحص وخاصة الاختبارات التي تحتاج إلى فترات زمنية طويلة نسبيا لإتمامها، وكذلك قد يترتب على ذلك السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة عن إتمام بعض الاختبارات مما قد يستغله العاملين بالمؤسسة لتحقيق بعض الأغراض وإخفاء بعض الحقائق؛
- تردد المراجع ومعاونوه بصورة منتظمة ومتكررة على المؤسسة قد يؤدي إلى قيام صداقات وعلاقات شخصية بين القائمين بعملية المراجعة والخاضعين لها مما يؤثر على حياد واستقلال المراجع عند إبداء الرأي، مما يؤثر على تحقيق أهم الأهداف المرجوة من عملية المراجعة

[1] محمد السيد سرايا: مرجع سابق، ص: 47.
[2] عبد الفتاح الصحن، وآخرون: مرجع سابق، ص: 49.

الخارجية، ويمكن تخفيض تأثير هذا العامل من خلال تغيير مساعدي المراجع المكلفين بمراجعة حسابات مؤسسة معينة خلال السنة، وكذلك التنبيه عليهم بعدم تكوين علاقات شخصية قد تؤثر على الأمانة المهنية؛

- حضور المراجع ومعاونوه بصورة متكررة خلال السنة المالية قد يؤدي إلى تعطيل عمل موظفي قسم الحسابات، ويمكن تخفيض أثر هذا العامل من خلال اختيار المواعيد المناسبة لزيارات المراجع ومعاونيه.

2. المراجعة النهائية: وتتميز بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة، ومن المزايا التي تحققها المراجعة النهائية:

- تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم مراجعتها، حيث أن جميع الحسابات قد تمت تسويتها وإقفالها؛
- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، لأن المراجع ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال؛
- إن إجراء المراجعة بصورة متواصلة خلال فترة زمنية محددة يضعف من احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات المختلفة؛[1]
- يفضلها الكثير من المراجعين الذين يتعاملون مع العديد من المؤسسات والشركات بما لا يتوفر لديه الوقت الكافي على مدار السنة لممارسة أسلوب المراجعة المستمرة؛
- يفضلها المراجع لأنها عملية وواقعية وتتيح له الفرصة لتنسيق الوقت بينه وبين مساعديه؛
- تصلح لمراجعة عمليات وحسابات المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تستغرق وقتا طويلا؛
- يفضلها المراجع في حالة قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة واطمئنانه إلى أنه نظام قوي وجيد خاصة مع وجود إدارة فعالة للمراجعة الداخلية.[2]

[1] عبد الفتاح الصحن، وآخرون: مرجع سابق، ص: 46.
[2] محمد السيد سرايا: مرجع سابق، ص: 48.

أما أوجه النقد التي توجه إلى المراجعة النهائية فأهمها: [1]

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية المراجعة، وخاصة إذا أخذنا في الاعتبار عامل الزمن كعنصر محدد للانتهاء من عملية المراجعة وإبداء الرأي الفني للمراجع؛
- إن القيام بعملية المراجعة بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم بأنه لن تكتشف الأخطاء إلا في نهاية السنة المالية، وبذلك فلديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدء في عملية المراجعة؛
- إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية تسوية الأخطاء أو تفادي تراكمها، لأن توقيت اكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعهما؛
- قد يؤدي استخدام المراجعة النهائية إلى ارتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب المراجعة، وخاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات التي يراجع حساباتها واحدة أو متقاربة؛[2]
- تعتبر مراجعة غير شاملة في الغالب لأن المراجع عادة يختار عينات من كل نوع من العمليات ويترك باقي العمليات دون مراجعة؛
- لا تصلح للمنشآت كبيرة الحجم فقد تستغرق المراجعة وقتا طويلا يزيد عن الحدود المعروفة عليها.

وحتى يمكن التغلب على هذه المشاكل أو غيرها عند ظهورها يتطلب الأمر تدعيم نظام المراجعة الداخلية وإدارتها والعاملين فيها والذين يتولون مراجعة عمليات المؤسسة أولا بأول وبصورة مستمرة ومنتظمة بحكم أن أعضاء فريق المراجعة الداخلية ما هم إلا موظفين في المؤسسة وقريبين من مواقع العمل داخل إدارات وأقسام المؤسسة.

ومن ناحية أخرى ووفقا للعرف الجاري والقواعد العملية لعلم المراجعة فإن على المراجع أن يقوم بداية وقبل قيامه بتنفيذ برنامج مراجعته بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة حتى يتأكد من قوته وفعاليته وبالتالي يستطيع إتباع أسلوب المراجعة النهائية.

[1] محمد السيد سرايا: مرجع سابق، ص: 48.
[2] عبد الفتاح الصحن، وآخرون: مرجع سابق، ص: 46.

وبصفة عامة يمكن القول أنه عند إتباع أسلوب المراجعة المستمرة أو النهائية ولزيادة فعالية المراجعة وعدم الوقوع في الأخطاء أو المشاكل فيمكن للمراجع إتباع القواعد والأسس التالية:[1]

- يستخدم المراجع إشارات أو علامات خاصة به عند مراجعته، يحتفظ هو بسريتها ومفهومها ومدلولها ومعناها؛
- أي نتائج أو مجاميع هامة أو أرصدة ذات حساسية معينة يسجلها المراجع في مذكراته لحين الحاجة إليها عندما تكون هناك ضرورة؛
- من حق المراجع أن يحتفظ بنسخة من الكشوف أو التقارير الهامة والتي يخشى التلاعب فيها ويرجع إليها عند الحاجة؛
- يعطي تعليمات بعدم تغيير أي أرقام أو إجراء أي تعديلات في السجلات والحسابات بعد مراجعتها إلا بعد الرجوع إليه، حيث يتولى مع المسؤولين القيام بأي تعديل أو تغيير دون مخالفة القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل في الشركة؛
- على المراجع أن لا يراجع الترصيد في حسابات الدفتر الكبير إلا في نهاية السنة المالية حتى يمكن اكتشاف أي أخطاء أو مخالفات.

**ثالثا: من حيث الهيئة التي تقوم بعملية المراجعة:**

1. المراجعة الخارجية: هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولدة لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرين، البنوك...الخ).[2]

وتهدف المراجعة الخارجية إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة، وبذلك فالمراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة.

[1] محمد السيد سرايا: **مرجع سابق**، ص: 50.
[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: **مرجع سابق**، ص: 30.

وتهدف المراجعة الخارجية أيضا إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتهدف أيضا إلى تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة. وبصفة عامة نستطيع القول أن المراجعة الحيادية الخارجية تتضمن الجوانب والنواحي التالية:

- ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة ومبادئها وأهدافها الرئيسية؛
- التعرف على أساليب وأدوات التحقق الرئيسية التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية المراجعة ومراجعة عناصر النشاط المختلفة في المؤسسة؛
- الإمكانيات الداخلية والخارجية التي يمتلكها المراجع الخارجي وما يتمتع به من قدرات شخصية وفكر سليم في مجال أداء عمله؛
- مستوى المسؤوليات التي يقبلها المراجع الخارجي (مهنيا وفنيا وقانونيا) والتي يقبلها للتعبير عن آرائه المهنية؛
- تحديد مستوى العلاقة بين المراجع الخارجي وإدارة المراجعة الداخلية في المؤسسة لتحديد مستوى التعاون بينهما في مجال إنجاز عملية المراجعة. [1]

2. المراجعة الداخلية: وهي احد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية، ويمكن تعريفها بأنها "مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المؤسسة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة، وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى"[2]

كما عرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنها: "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".[3]

[1] محمد السيد سرايا: **مرجع سابق**، ص: 41.
[2] خالد أمين عبد الله: **مرجع سابق**، ص: 181.
[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: **مرجع سابق**، ص: 33.

فالمراجعون الداخليون موظفون بالمؤسسة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، فهم لا يتمتعون بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي حيث تربطه بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية، إلا انه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح هؤلاء المراجعين درجة معينة من الاستقلال ، حيث يمكن مثلا أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة إلى لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة.[1]

ويمكن حصر أهداف المراجعة الداخلية فيما يلي:[2]

- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقييمها: وذلك من أجل اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم أو الإجراءات المستعملة بقصد التعديل والتحسين اللازمين، وعلى سبيل المثال يجب أن تتعدى المراجعة الداخلية رؤية وضع الأشخاص الأمناء على الخزينة إلى مراقبة طريقة التعامل بالنقدية والإجراءات المتبعة في القبض والصرف، وفي جميع الحالات، على المراجع الداخلي إطلاع الإدارة على مدى مسايرة التطبيق العملي للخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة؛
- التحقق من قيم الأصول ومطابقتها مع الدفاتر: وذلك من اجل حماية أموال المؤسسة، وهذا النشاط الوقائي يتطلب ضرورة إحكام الرقابة على العمليات النقدية وعمليات المخازن، وضرورة التأكد من وجود التأمين اللازم وبالقيمة الكافية، وتفادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو عدم الكفاية، ومن الأمثلة على ذلك خسائر التخزين غير السليم للمواد أو البضائع مما يعرضها للتلف، وتداول المواد في المصانع دون اخذ الاحتياطات اللازمة للمحافظة عليها من الاختلاس وسوء الاستعمال...الخ؛
- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها: ويتطلب هذا الأمر من المراجع الداخلي القيام بعملية مراجعة مستمرة مستنديا وحسابيا وما شابه، للتحقق من صحة البيانات والأرقام وملائمتها للأغراض التي ستستخدم فيها، كذلك على المراجع الداخلي أن يقوم بتحليل تلك البيانات بالربط والمقارنة وما شابه لاستنتاج علاقات معينة بين تلك البيانات التي يمكن الاستفادة منها في توجيه أهداف المؤسسة؛
- رفع الكفاية عن طريق التدريب مع مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة: لا شك أن مصلحة المراجعة الداخلية بحكم إلمامها التام بجميع أوجه نشاط المؤسسة

[1] محمد الفيومي، عوض لبيب: أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الأزاريطة، الإسكندرية، مصر، 1998، ص: 15.
[2] خالد أمين عبد الله: **مرجع سابق**، ص: 181.

وعملياتها، أقدر من غيرها من الدوائر والأقسام على المساهمة الفعالة في البرامج التدريبية من حيث اقتراح اللازم منها، وربما صياغة بعض مواده، كذلك فإن المراجع الداخلي هو الشخص الذي يعمل على توحيد التفسيرات والتطبيق لجميع الإجراءات المرسومة من طرف الإدارة، وعليه مراعاة مدى تمشي الموظفين مع روح تلك السياسات وعدم الإخلال بها في أي مرحلة.

ويتضح من هذا كله أن وظائف المراجعة أشبه ما تكون بالخدمات الوقائية لأنها تحمي أموال المؤسسة وتحمي الخطط الإدارية من الانحراف، كذلك هي إنشائية لأنها تضمن دقة البيانات المستعملة من قبل الإدارة في توجيه السياسة العامة للمؤسسة، ولأنها تدخل التحسينات والتعديلات اللازمة على الإجراءات الإدارية والرقابية لمواكبة التطورات الحديثة. [1]

ومن الأمور الهامة في مجال المراجعة ضرورة وجود تعاون وثيق بين كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي على أساس أن الدور الرئيسي لهذا الأخير يتمثل في عنصرين رئيسيين هما:[2]

أ. بحكم أن المراجع الداخلي موظف من موظفي المؤسسة فيقع عليه العبء الأكبر في مراجعة جميع العمليات التي تتم خلال السنة المالية أي كانت طبيعتها؛

ب. مساعدة المراجع الخارجي في تجهيز أي بيانات أو معلومات أو دفاتر أو حسابات قد يحتاجها هذا المراجع بحكم أنه المسؤول الرئيسي مع العاملين في الإدارة المالية عن توفير كل ما يحتاجه المراجع الخارجي.

وفيما يلي يمكن إظهار أسس العلاقة بين كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي حسب الجدول رقم 1-2 كما يلي:

[1] خالد أمين عبد الله: **مرجع سابق**، ص: 182.
[2] محمد السيد سرايا: **مرجع سابق**، ص: 160.

**جدول رقم: 1-2: أسس العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي**

| من حيث | المراجع الداخلي | المراجع الخارجي |
|---|---|---|
| الهدف | – وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب؛<br>– وجود نظام محاسبي فعال يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة؛<br>– انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية؛<br>– خدمة الإدارة؛<br>– خدمة المراجع الخارجي. | – وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على وجوده؛<br>– وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة؛<br>– إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير شامل لنتائج عملية المراجعة ؛<br>– تبادل الخدمات مع المراجع الداخلي. |
| التعيين | – يتم تعيينه عن طريق الإدارة العليا في الشركات عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل المراجع الداخلي. | – يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المراجعين الخارجيين وعرض هذا الترشح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه واتخاذ القرار بذلك. |
| المسؤولية والتقرير | – يكون المراجع الداخلي مسؤولا أمام الإدارة العليا في المؤسسة بحكم انه موظف فيها؛<br>– يقدم تقريره للإدارة العليا عن المهمة التي أنجزها. | – يكون المراجع الخارجي مسؤولا أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة، ويسأل أمام الملاك في باقي الشركات؛<br>– يقدم تقريره للجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة أو للملاك في باقي الشركات. |
| الاستقلال | – المراجع الداخلي مستقل جزئيا لأنه من ناحية مستقل عن باقي إدارات وأقسام المؤسسة ومن ناحية أخرى يتبع الإدارة العليا. | – المراجع الخارجي يتمتع باستقلال كامل أي انه محايد وليس له أي علاقة لا بالإدارة ولا بأقسام وإدارات المؤسسة. |
| نطاق العمل | – تحدد إدارة الشركة المسؤولة عن تعيين المراجع الداخلي نطاق عمله وحدود هذا العمل وعادة يتضمن مراجعة جميع العمليات التي تمت | – يحدد المراجع الخارجي نطاق عمله من خلال عنصرين الأول المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه والثاني |

| | | |
|---|---|---|
| | خلال الفترة بصورة منتظمة. | بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المؤسسة؛<br>– يضع برنامج مراجعة خاص يتولى تنفيذه خلال فترة المراجعة. |
| طريقة وأسلوب العمل | – بحكم كونه موظفا في الشركة يحدد المراجع الداخلي عمله بطريقة مكملة لعمل المحاسب من خلال الدورة المستندية والدورة المحاسبية أولا بأول مع التركيز على العمليات ذات الأهمية؛<br>– يتبع أسلوب المراجعة المستمرة مستنديا وحسابيا وفنيا للتحقق من مدى صحة العمليات المختلفة وتصحيح أي أخطاء يتم اكتشافها أول بأول؛<br>– يغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات أو الأخطاء. | – يتبع المراجع الخارجي طريقة وأسلوب المراجعة الملائمة لظروفه بالاتفاق مع إدارة الشركة مع الأخذ في الاعتبار ما يلي:<br>أ. الوقت المتاح للمراجع؛<br>ب. عدد مساعديه؛<br>ج. شكل وحجم وطبيعة برنامج المراجعة الذي قام بوضعه المراجع؛<br>د. حجم معاملات الشركة؛<br>هـ. نتيجة فحص المراجع لنظام الرقابة الداخلية.<br>– يغلب على عمله الطابع العلاجي لأن معظم المراجعين يختار عدد معين (عينة معينة) يقوم بمراجعتها وعادة في نهاية السنة المالية ويوصي بعلاج مشاكل قد يتم اكتشافها أثناء مراجعته. |

**المصدر: محمد السيد سرايا: أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 160.**

وعلى الرغم من أوجه الاختلاف بين دور كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي، فإن هناك أوجه للشبه بينهما، ومن أمثلة أوجه الشبه هذه:

– يسعى كل منهما إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة، ومنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب؛

- يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال، يمدنا بالمعلومات الضرورية التي تساعد على إعداد مجموعة من القوائم المالية الصحيحة والتي يمكن الاعتماد عليها.

ومن ناحية أخرى فإن هناك احتمالات للتعاون بينهما، فقد يعتمد المراجع الخارجي إلى حد كبير على ما يعده المراجع الداخلي من تقرير عن نتيجة فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وكذلك في القيام بالجرد المفاجئ لبعض عناصر الأصول، ولا شك أن هذا التعاون تحكمه عدة عوامل من أهمها مدى خبرة ومؤهلات المراجع الداخلي، ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال الفحص والتقييم.[1]

**رابعا: من حيث درجة الإلزام بعملية المراجعة:**

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض الشركات كشركة المساهمة وعدم إلزامية المراجعة إلى غيرها من الشركات كالشركة ذات المسؤولية المحدودة و شركة التضامن، ولذلك سنميز نوعين من المراجعة: [2]

1. المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من عملية المراجعة، ونص المشرع الجزائري في المادة 609 من القانون التجاري على إلزامية تعيين مراجع حسابات بالنسبة لشركات المساهمة.
2. المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي، إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد، ونص المشرع الجزائري في المادة 584 من القانون التجاري على تعيين مراجع للحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

[1] عبد الفتاح الصحن، وآخرون: مرجع سابق، ص: 41.
[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: مرجع سابق، ص: 21.

**خامسا: من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ:** وتنقسم إلى:[1]

1. المراجعة العادية: وهي فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي فني محايد حول ذلك.

وغالبا ما يلجأ المراجع إلى إتباع المراجعة الاختيارية هنا، ويعتبر مسؤولا عن أي إهمال أو تقصير أثناء قيامه بالمهمة التي أسندت إليه.

2. الفحص لغرض معين: وهذا النوع من المراجعة يكون بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج يستهدفها الفحص. وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبق مراجعتها مراجعة عادية بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتيجة الأعمال.

ومن الأمثلة على "الفحص لغرض معين" فحص الدفاتر والسجلات بهدف اكتشاف غش ما، أو التعرف على أسباب اختلاس معين، أو بغرض تحديد الشهرة في حال خروج شريك أو انضمام آخر أو لتحديد قيمة السهم في حالة الاندماج أو في حالة حساب تركة تشتمل على أسهم أو غير ذلك.

ويجب أن لا يتبادر للأذهان أن هناك أي تعارض بين وجود مراجعة عادية ووجود الفحص لغرض معين لأن كلا منهما يهدف إلى غرض مختلف، كذلك يختلف الفحص عن المراجعة الجزئية لأن الفحص لا يشترط أن يكون لغرض خاص بنشاطات المؤسسة وبناء على طلبها، بينما تتم المراجعة الجزئية بناء على طلب من المؤسسة، كما تهدف عادة إلى تبيان نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المستعملة بالمؤسسة.

أما بالنسبة لمسؤولية المراجع فلا يعتبر مسؤولا في المراجعة العادية إذا ما ثبت أنه قد مارس حذره المهني في قيامه بعمله وإعداده للتقرير، أما في حالة الفحص فهو مسؤول عن كل إهمال أو تقصير ينشأ عن عدم تنفيذه للشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين فمسؤوليته الكبرى هنا عقدية.

[1] خالد أمين عبد الله: **مرجع سابق**، ص: 31.

**المطلب الثالث: مخاطر المراجعة**

يعتبر مفهوم مخاطر المراجعة من أهم المفاهيم التي يجب أن يتخذ المراجع قرارا بشأنها عند التخطيط لعملية المراجعة وتقييم الأدلة اللازمة لتكوين رأيه بشأن القوائم المالية محل المراجعة، ويقصد بمخاطر المراجعة احتمال أن يصدر المراجع رأيا غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها، كأن يعطي رأيا غير متحفظا ( رأي نظيف ) عن قوائم مالية محرفة تحريفا جوهريا نظرا لفشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية، أو أن يصدر رأيا متحفظا على قوائم مالية غير محرفة تحريفا جوهريا.[1]

وقد عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA على أنها: " المخاطر الناتجة عن فشل المراجع – دون أن يدري – في تعديل رأيه بشكل ملائم، بخصوص قوائم مالية بها تحريفات جوهرية ".

وبمعنى آخر فهي: " احتمال إبداء المراجع لرأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشله في اكتشاف الأخطاء الموجودة في تلك القوائم، أو هي احتمال إبداء رأي نظيف في قوائم مالية تحتوي على تحريفات هامة ".[2]

وحيث أن المراجعة تتضمن القيام بعمليات فحص الحسابات، فإنه يجب أن يقوم المراجع بتحديد مخاطر المراجعة على مستوى الحسابات الواردة في القوائم المالية، وذلك حتى يتمكن من تصميم إجراءات المراجعة اللازمة للتحقق من هذه الأرصدة، ويتوقف مستوى المخاطر لكل حساب فردي على طبيعة الحساب، وما يتعلق به من إجراءات الرقابة الداخلية، ومدى فعالية إجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء الهامة في ذلك الحساب، معنى ذلك أن مخاطر المراجعة تتكون من ثلاث عناصر: [3]

- المخاطر المتعلقة بطبيعة الحساب " المخاطر الملازمة "؛
- المخاطر المتعلقة بفعالية الرقابة الداخلية " مخاطر الرقابة "؛
- المخاطر المتعلقة بفعالية إجراءات المراجعة " مخاطر الاكتشاف ".

[1] منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة: دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص ص: 93 - 94.
[2] عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة: أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013، ص : 151.
[3] مرجع نفسه، ص : 152.

**أولا: المخاطر الملازمة Inherent risk**

يقاس الخطر الملازم حسب حكم المراجع عن احتمال وجود أخطاء أو تحايلات هامة في جزء من أعمال المؤسسة قبل أخذ تأثير كفاءة الرقابة الداخلية في الاعتبار.

والخطر الملازم هو المؤثر على القوائم المالية في حالة الأخطاء والتحايلات الهامة بافتراض عدم وجود عناصر رقابة داخلية، فإذا خلص المراجع إلى وجود احتمال للأخطاء متجاهلا الرقابة الداخلية فإنه يخلص إلى أن الخطر الملازم عاليا ويتجاهل عناصر الرقابة الداخلية عند تحديد الخطر الملازم لأن الرقابة الداخلية تؤخذ في الاعتبار بشكل مستقل في نموذج الخطر.[1]

ولتقدير المخاطر الملازمة يجب على المراجع تقييم عوامل عديدة منها: [2]

أ. على مستوى البيانات المالية:

- أمانة الإدارة؛
- خبرة الإدارة والمعرفة لديها والتغيرات الإدارية؛
- الضغوط التي تتعرض لها الإدارة؛
- طبيعة عمل المؤسسة؛
- العوامل المؤثرة على القطاع الذي تنتمي له المؤسسة.

ب. فيما يخص رصيد الحسابات والمعاملات:

- قابلية البيانات المالية للتحريف؛
- العمليات الأساسية المعقدة والأحداث التي يمكن أن تتطلب استخدام خبير؛
- الاجتهاد الشخصي عند تحديد أرصدة الحسابات؛
- احتمالية تعرض الأصول للخسارة أو الاختلاس؛
- إتمام عمليات غير عادية ومعقدة؛
- عمليات لم تتم معالجتها بطريقة عادية.

[1] ثناء القباني: المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 204.
[2] غسان فلاح المطارنة: مرجع سابق، ص: 223.

**ثانيا: مخاطر الرقابة Control Risk:**

وهي مخاطر المعلومات الخاطئة، والتي تحدث في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات والتي يمكن أن تكون جوهرية بمفردها أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أخرى أو عمليات أخرى، والتي لا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية.[1]

وبمعنى آخر فهي: " مخاطر ناتجة عن فشل نظام الرقابة الداخلية في منع حدوث أو اكتشاف الأخطاء الهامة التي قد توجد في رصيد معين أو عملية معينة ".

ومخاطر الرقابة هي دالة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية فكلما كان هذا النظام فعالا كلما زادت إمكانية منع حدوث الأخطاء أو اكتشافها حال حدوثها بواسطة هذا النظام، وبالتالي كان معامل الخطر الذي يمكن تحديده لمخاطر الرقابة أقل والعكس صحيح، ونظرا لأن أي نظام للرقابة الداخلية مهما بلغت قوته وفعاليته لا يستطيع أن يلغي تماما احتمال حدوث أو عدم اكتشاف الأخطاء لوجود حدود لازمة مفروضة عليه فإنه لا مفر من وجود مخاطر الرقابة في جميع الأحوال.

ويتوقف تقدير المراجع لمخاطر الرقابة على قيامه بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل المراجعة، فوجود عيوب أو مواطن ضعف في ذلك النظام فإن ذلك يؤكد على وجود مخاطر رقابة مرتفعة، في حين أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعني مخاطر رقابة منخفضة، وبناء على هذا التقدير يمكن أن يقرر المراجع هل سيعتمد على نظام الرقابة ويقلل من إجراءات المراجعة ويتحمل المخاطر المترتبة على ذلك، أو يقرر عدم الاعتماد على النظام فيتوسع في إجراءات المراجعة.[2]

[1] محمد السيد سرايا وآخرون: الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013، ص: 51.

[2] عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة: **مرجع سابق**، ص ص: 154 – 155.

وعلى المراجع اتخاذ الإجراءات التالية:[1]

- أن يقوم بعملية التقدير الأولى لمخاطر الرقابة عن طريق تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية أو اكتشافها وتصحيحها؛
- أن يقوم المدقق بتوثيق وفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة وأن يقوم بتقدير مخاطر الرقابة؛
- أن يقوم المراجع بإجراء اختبارات الرقابة للحصول على أدلة اثبات تخص فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وذلك للتحقق من تصميم هذه الأنظمة وهل تعمل على منع أو اكتشاف وتصحيح المعلومات الخاطئة بشكل ملائم؛
- أن يقوم المراجع بتحديد نوعية أدلة الإثبات الملائمة وتوقيت الحصول عليها خاصة فيما يخص فصل الواجبات؛
- أن يقوم المراجع قبل ختام عملية المراجعة بتقدير مدى صحة مخاطر الرقابة.

**ثالثا: مخاطر الاكتشاف Detection Risk**

تعرف مخاطر الإكتشاف بأنها: " المخاطر المتمثلة في أن إجراءات المراجعة قد تؤدي بالمراجع إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في احد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات ".

معنى ذلك أن مخاطر الاكتشاف تتعلق بمدى فعالية إجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء، وتنتج من حالة عدم التأكد التي تسود عملية المراجعة عندما يستخدم المراجع أساليب المعاينة الإحصائية (يطلق عليها مخاطر استخدام المعاينة الإحصائية)، ففي هذه الحالة تتم المراجعة على أسس اختباريه أي فحص أقل من 100% من العمليات المؤثرة في رصيد حساب ما.[2]

[1] غسان فلاح المطارنة: مرجع سابق، ص: 224.
[2] عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة: مرجع سابق، ص: 155.

وهناك عدد من الاعتبارات التي يجب على المراجع أخذها في الحسبان فيما يخص مخاطر الاكتشاف، والتي تتمثل فيما يلي:[1]

- طبيعة الإجراءات الجوهرية، كاستخدام اختبارات موجهة إلى أطراف مستقلة من خارج المؤسسة بدلا من الأطراف داخل المؤسسة؛
- توقيت الإجراءات الجوهرية، كالقيام بالإجراءات في نهاية الفترة بدلا من إجراءها في موعد مبكر؛
- مدى الإجراءات الجوهرية، كاستعمال عينة بحجم أكبر.

[1] غسان فلاح المطارنة: مرجع سابق، ص ص: 224 – 225.

## المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول المراجعة الجبائية

بما أن المؤسسة مجبرة بالتقيد بالشروط التي يحددها التشريع الجبائي، ونظرا لتعقد هذا الأخير وعدم استقرار نصوصه، فقد أصبحت الجباية من أهم انشغالات المؤسسات الاقتصادية، ولذلك وجب تبني مراجعة تتعلق بالجانب الجبائي قصد تجنب المخاطر الجبائية.

### المطلب الأول: ماهية المراجعة الجبائية

#### أولا: مفهوم المراجعة الجبائية:

كما سبق وان أشرنا أن المراجعة تمس جميع قطاعات المؤسسة بما في ذلك الأقدم والأكثر شيوعا المراجعة المحاسبية والمالية، وتعتبر الجباية من أهم عمليات المؤسسة والتي يجب أن يتم السيطرة عليها ومراقبتها لتحقيق كفاءة عالية بالمؤسسة، وتعتبر المراجعة الجبائية كمهمة تناسب اهتمامات المؤسسات الاقتصادية وذلك للأسباب التالية:[1]

- كثافة الروابط بين المحاسبة والجباية؛
- أهمية وتعقد المسائل الضريبية؛
- التكاليف المالية المرفقة لعدم الامتثال لأحكام التشريع الجبائي.

المراجعة الجبائية مهمة خاصة تسمح بتحديد حجم المخاطر الجبائية التي تتحملها المؤسسة، كما تعمل على تقييم آليات التسيير الجبائي بالمؤسسة.[2]

وعرفت الجمعية التقنية بتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة [3] ( ATIC) " Association Technique d'harmonisation des cabinet d'audit et conseil" المراجعة الجبائية: " تسمح المراجعة الجبائية بإبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للمؤسسة، وطريقة توظيفها، فالجباية هي موضوع المراجعة داخل المؤسسة".

[1] Mokhtar Mohamed Aboussalam : Audit Fiscal de la société NIGERIENNE des télécommunications-SONITEL SA, Diplôme d'études supérieures spécialisées en Audit et Contrôle de Gestion, centre africain d'études supérieures en gestion, 2013, P : 42.
[2] Mohamed Ben Hadj Saad: L'audit Fiscal dans les PME, proposition d'une démarche pour l'expert comptable, faculté des sciences économiques et de gestion, université de Sfax, 2008, P : 12.
[3] ATIC, l'audit : Naissance d'une fonction, étude réalisée par le cabinet ATIC auprés de 50 responsables d'audit interne, Paris 1985.

كما عرف الباحث رضا خلاصي المراجعة الجبائية على أنها " فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل تقدير، الهدف منه هو إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة ".[1]

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

كما تعرف المراجعة الجبائية على أنها "عملية فحص الوضعية الجبائية لشخص طبيعي أو معنوي بغرض تشكيل تقدير جبائي ". [3]

أما الأستاذين (P.Bougon et Vallée) من خلال كتابهما " Audit et gestion fiscale " فقد عرفاها كما يلي: " المراجعة الجبائية تقيس قابلية المؤسسة على تحريك الموارد المتأتية من الجباية في إطار سياستها التسييرية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة ضمن سياستها العامة ".[4]

وقد عرف الأستاذ A.Hamini المراجعة الجبائية: " المراجعة الجبائية تهدف إلى تحقيق العمليتين التاليتين، تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة ".[5]

ومما سبق يمكن تعريف المراجعة الجبائية على أنها: " الفحص الكامل لوضعية المؤسسة من الناحية الجبائية، بهدف التأكد من مدى احترامها للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها ".

**ثانيا: مبادئ المراجعة الجبائية**

المراجعة الجبائية هي مفهوم جديد مقارنة مع الأنواع الأخرى للمراجعة، وهي تعتمد على المبادئ التالية:[6]

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

[1] Rédha Khelassi, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition BERTI, 2013, P : 94.
[2] P.Colin, La vérification fiscale, édition Economica, Paris 1985, P:38.
[3] Omar Lhasnaoui : problématique fiscale des entreprises hôtelières au Maroc, Analyse critique et démarche d'audit fiscal, Mémoir de fin d'étude, DELOITTE & TOUCHE, institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, 2002,P :15.
[4] P.Bougon et J.M.Vallée, Audit et Gestion fiscale, édition clef, ATD, 1986, P: 53.
[5] A.Hamini: L'audit comptable et financier, édition Berti, Alger, 2001, P: 172.
[6] Rédha Khelassi : op-cit, P : 97.

- المراجعة الجبائية مهمة مصوبة: العوائق التي تواجه المؤسسة في الامتثال للأحكام الجبائية متزايدة مع الوقت، وهذا ينعكس مباشرة على السياسة التسييرية والمالية للمؤسسة، فالمراجعة الجبائية تساهم في التقليل من هذه العوائق إلى حدها الأدنى؛
- المراجعة الجبائية وسيلة لتدنئة المخاطر الجبائية: تعتبر الجباية من أهم انشغالات المؤسسات الاقتصادية، فتعدد وتعقد وعدم استقرار نصوصها يولد خطر متزايد، وأي قرار يتبعه انعكاسات جبائية تؤثر على سوق المؤسسة، ولهذا ظهرت الحاجة إلى تطوير وظيفة تسمح أولا بالتسيير الحسن لجبايتها وثانيا قياس الخطر الجبائي والذي ممكن أن يتولد نتيجة لخضوع المؤسسة لعملية رقابة جبائية؛
- المراجعة الجبائية أداة في خدمة المؤسسة: لتخفيض التكاليف الجبائية دون التعرض لمخاطر جبائية محتملة، فإنه لا يتم اتخاذ أي قرار أو القيام بأي إجراء دون الأخذ بعين الاعتبار وظائف المؤسسة الأخرى، وهذا يدخل ضمن السياسة التسييرية للمؤسسة، ولهذا يجب القيام بتشخيص جبائي أو بمعنى آخر مراجعة جبائية تمكن من اكتشاف نقاط قوة وضعف المؤسسة من الناحية الجبائية؛
- المراجعة الجبائية تمكن المؤسسة من الامتثال لالتزاماتها الجبائية: تعدد القوانين الجبائية وتعقيدها تجعل من الخطر الجبائي في تزايد مستمر (مثلا: عدم فهم النصوص الجديدة لقوانين المالية)، فالمراجعة الجبائية تعمل على تفسير وفهم هذه القوانين مما يسهل الأمر على المؤسسة بالقيام بالتزاماتها الجبائية، بالإضافة إلى الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يطرحها التشريع الجبائي.

## المطلب الثاني: أنواع المراجعة الجبائية، والكفاءات الواجب توافرها في المراجع الجبائي

### أولا: أنواع المراجعة الجبائية

ويمكن تمييز أنواع المراجعة الجبائية من خلال الجهة التي تقوم بعملية المراجعة وتنقسم من هذه الزاوية إلى:

1. المراجعة الجبائية الداخلية:

عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي المراجعة الداخلية على أنها: " وظيفة التقييم المستقلة، التي يتم استحداثها داخل المنظمات الاقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الاقتصادية والمالية والإدارية بها، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسبا من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك ".[1]

فالأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة.[2]

وبالتالي يمكن استخلاص تعريف المراجعة الجبائية الداخلية بأنها مهمة يقوم بها شخص أجير داخل المؤسسة، يتمتع بالكفاءة والاستقلالية، وعلى قدر كاف من المعرفة العلمية والعملية في المجال الجبائي، لإبداء رأيه بكل شفافية ووضوح حول مصداقية المعلومات المرتبطة بالوضعية الجبائية للمؤسسة ومدى التزامها بالقواعد القانونية والإجراءات الجبائية.

2. المراجعة الجبائية الخارجية:

من المعروف أن المراجعة الخارجية تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، وذلك للتحقق من أن السجلات المحاسبية دقيقة وكاملة وشاملة، كما يتم تنفيذ عملية المراجعة الخارجية من أجل تأكيد نتائج المراجعة الداخلية، أو للتحقق من كون الممارسات المحاسبية دقيقة و قانونية[3].

---

[1] إبراهيم طه عبد الوهاب: المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2004، ص: 275.

[2] محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005، ص: 15.

[3] معلومات مستخرجة من الموقع: http://www.abahe.co.uk/external-audit-definition.html، بتاريخ: 2015/10/09، على الساعة: 12:18.

وعليه فإن المراجعة الجبائية الخارجية تتم من قبل مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة يتمتع بالكفاءة والاستقلالية، وتأتي لتكملة مهمة المراجعة الداخلية من الناحية الجبائية، وتمارس بصفة متقطعة أو مستمرة، ويكتفي هنا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية، للوصول في النهاية إلى نتيجة في شكل تقرير به رأي فني محايد حول الوضعية الجبائية للمؤسسة.

**ثانيا: الكفاءات الواجب توافرها في المراجع الجبائي**

إن القيام بهذا النوع من المراجعة يتطلب اختيار مراجع مؤهل تأهيلا كافيا من الناحية العلمية والعملية في المجال الجبائي، حتى يستطيع القيام بالمهمة الموكلة إليه على أحسن وجه، وعليه يجب أن تتوفر في المراجع الجبائي مجموعة من المعايير التي يمكن حصرها فيما يلي:

- النزاهة والموضوعية؛
- التأهيل العلمي والعملي؛
- الاستقلالية والحياد؛
- الكفاءة المهنية؛
- الالتزام بالسر المهني؛
- بذل العناية المهنية اللازمة؛
- الممارسات الضريبية.

1. النزاهة والموضوعية:

النزاهة تعني الأمانة والتعامل العادل والثقة، بينما مبدأ الموضوعية يقصد به التزام المراجع بالعدالة والأمانة العقلية والتحرر من تعارض المصالح، وعند اختيار الحالات والممارسات للتعامل معها بشكل خاص ضمن المتطلبات الأخلاقية التي تخص الموضوعية، حيث يجب على المراجع أن يولي اهتماما للعوامل التالية:[1]

- قد تمارس ضغوط عليه، وهذه الضغوط قد تحد من موضوعيته؛
- يجب عليه تجنب العلاقات التي تسمح بالتحامل أو التحيز؛
- يجب عليه الالتزام بمبادئ الموضوعية؛
- يجب أن لا يقبل أي هدية أو دعوة يمكن أن يعتقد أن لها تأثيرا كبيرا وغير مناسب على حكمه المهني.

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي: **مرجع سابق**، ص: 87.

2. التأهيل العلمي والعملي:

حيث أن عملية المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع.

ويعني أن المراجع يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والمراجعة، إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المراجع في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.[1]

3. الاستقلالية والحياد:

يقصد بالاستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فعلى المراجع أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها.

الاستقلال في التفكير هو في الأساس حالة فكرية، إذ على المراجع الجبائي أن يكوّن رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل، كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات الجبائية والمحاسبية التي يبدي المراجع فيها رأيه، حيث أن الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات يعتمدون على رأي المراجع بصفته خبيرا مستقلا ومحايدا.[2]

ولذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المراجع: [3]

- عدم وجود مصالح مادية للمراجع: حيث ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء رأيه الفني المحايد الذي يمكن الوثوق به؛
- وجود استقلال ذاتي: يفترض في ذلك عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن عملية الفحص، بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.

يجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب أن تتميز أعماله بالعدالة، فتميز المراجع بالأمانة المهنية يجعل آراءه غير متحيزة لأي جهة.

---

[1] محمد الفيومي، عوض لبيب: مرجع سابق، ص: 35.

[2] سردوك فاتح: " **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة**"، (مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004)، ص: 45.

[3] محمود التهامي طواهر، مسعود صديقي: مرجع سابق، ص: 40.

4. الكفاءة المهنية:

بحكم المهام الموكلة للمراجع الجبائي لأداء عملية المراجعة، بات من الأجدر عليه أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفء بهذه المهمة، فيجب على المراجع أن ينمي خبراته ومهاراته التقنية بطريقة مستمرة، وتحديثها تجاوبا مع الاتجاهات الحديثة عن طريق التكوين المهني المستمر والمناسب. [1]

5. الالتزام بالسر المهني:

ينبغي على المراجع أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء واجباته المهنية، ويجب أن لا يستعمل أو يفصح عن أي من هذه المعلومات بدون تفويض صريح ومحدد، أو أن يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها[2]، وهذه الإجبارية تناولتها المادة 18 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 والذي ينص على إلزامية الالتزام بالسرية المهنية لكل من الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في إطار الشروط والعقوبات التي تحددها المادة 301 من قانون العقوبات.

6. بذل العناية المهنية اللازمة:

يجب على المراجع أن يبذل في تنفيذ جميع مراحل المراجعة وفي إعداد التقرير العناية المهنية اللازمة وإلا فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب المهنة ويخل بواجباته القانونية، والعناية المهنية اللازمة توجب على المراجع أن يجتهد في عمله وأن يستخدم خبرته العلمية والعملية وأن يتمتع بالاستقلال ويكون مدركا لحقوقه وواجباته المهنية وذلك عند تنفيذ عملية المراجعة.[3]

ويمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة:[4]

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة؛
- الأخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛
- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي؛

---

[1] سردوك فاتح: مرجع سابق، ص: 45.

[2] حسين احمد دحدوح،حسين يوسف القاضي: مرجع سابق، ص: 51.

[3] لقليطي الأخضر: "**مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، دراسة حالة من خلال الاستبيان** "، (مذكرة لنل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير)، 2008-2009، ص: 31.

[4] محمود التهامي طواهر، مسعود صديقي: مرجع سابق، ص: 43.

- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

كذلك يجب أن تتوفر في المراجع صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني، وأهم هذه الصفات الأمانة والنزاهة، والصدق والصبر والدقة في العمل، والحذر في التصرفات، والمقدرة على التركيز وتقدير المسؤولية.

7. الممارسات الضريبية:

يجب على المراجع الذي يقوم بعملية مراجعة جبائية أن يكون مؤهلا لتأديتها تحقيقا لمصالح العميل شريطة أن تؤدى الخدمة بكفاءة عالية دون المساس بالاستقامة والموضوعية وان تكون منسجمة مع القانون، كذلك يجب أن يوضح للعميل أن مسؤولية محتويات التصريحات الجبائية تقع على عاتق العميل بالدرجة الأولى، ويضمن المراجع أن التصريحات الجبائية قد أعدت بدقة بناء على المعلومات المقدمة من طرف العميل وعلى المراجع ألا يشارك في إعداد أي تصريح أو يجري أي اتصال قد يكون فيه يبعث على الاعتقاد بأنه:[1]

أ. يحتوي على غش أو بيانات مضللة؛

ب. يحتوي على بيانات أو معلومات تم إعدادها بشكل عشوائي أو بدون أية خبرات وعدم معرفة بمدى صحة أو خطأ هذه البيانات والمعلومات؛

ج. حذف أو إخفاء معلومات يجب أن تكون موجودة مما يؤدي إلى تضليل الإدارة الضريبية، وعند اكتشاف المراجع لأية أخطاء مادية أو حالات حذف من المداخيل الخاضعة للضريبة، فإنه في هذه الحالة ينبغي عليه: أن يقوم بإبلاغ العميل فورا بذلك الخطأ أو الحذف ويوصي بإبلاغ الإدارة الضريبية بذلك، والمراجع الجبائي غير ملزم في العادة بإبلاغ السلطات الضريبية، وأي تبليغ يقوم به يجب أن يسبقه موافقة العميل، وإذا لم يقم العميل بتصحيح الخطأ فعلى المراجع:

- أن يخبر العميل أنه ليس من الممكن أن ينوب عنه فيما يتعلق بذلك الكشف؛
- أن ينظر فيما إذا كان استمرار التعامل مع العميل بأي صفة أمرا صحيحا من حيث المسؤولية المهنية؛
- إذا تبين للمراجع أن العلاقة المهنية مع العميل يمكن أن تستمر، فيجب اتخاذ كل الخطوات المعقولة لضمان عدم تكرار الخطأ في الكشوف الضريبية اللاحقة.

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي: **مرجع سابق، ص ص**: 89 – 90.

**المطلب الثالث: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى وأهم الانتقادات الموجهة إليها**

**أولا: علاقة المراجعة بالمراجعات الأخرى:**

تتمثل العلاقة بين المراجعة الجبائية وبين أهم أنواع المراجعات فيما يلي:

- العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية:

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

فالأعمال المتعلقة بالمراجعة المحاسبية تأخذ بعين الاعتبار الجوانب الجبائية، هذا الاعتبار يعزى إلى حد كبير للروابط الضيقة بين المحاسبة والجباية، الأثر الذي يمنع المراجع المحاسبي الحكم على نوعية المعلومات دون الأخذ في الحسبان الجوانب الجبائية، وعلى الرغم من هذا فإن هدف المراجعة الجبائية اكتشاف وتحديد وتحليل انتظام الكفاءة الجبائية وبالتالي يركز كل جهوده على تحديد العبء الجبائي.

فمن المعروف أن نوعية الرقابة الداخلية يجب أن تكون محل تقدير تبعا لحجم المؤسسة وتعقد المحاسبة، فالتوازي بين نهج المراجع المحاسبي والمراجع الجبائي يسمح لهذا الأخير باستخدام عمل المراجع المحاسبي، إلا أن مساهمة المراجع المحاسبي تبقى في بعض الأحيان محدودة إذا ما تعلق الأمر بالنواحي الجبائية، فهناك اهتمامات محددة لكل مؤسسة ومجالات شاملة للفحص، مما يستدعي الأمر التخصص في أعمال المراجعة.[1]

والجدول رقم 1-3 يبين أهداف كل من المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية.

[1] Rédha Khelassi : Op-Cit, P: 110.

**جدول رقم: 1-3: أهداف المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية**

| أهداف المراجعة الجبائية | أهداف المراجعة المحاسبية |
|---|---|
| * تقترح المراجعة الجبائية تشخيصا للفعالية القانونية حيث تكون المؤسسة بحاجة متزايدة لها.<br>* تفرض المراجعة الجبائية:<br>– فرضية تقديم الميزانية بصورة جبائية سليمة.<br>– يوفر ملخص لجميع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة.<br>* تنجز المراجعة الجبائية بمراعاة الخصائص الآتية:<br>– الانتظام<br>– الفعالية<br>* المراجعة الجبائية تتمركز في إطار تعاقدي بدون المطالبة بإثبات للحسابات.<br>* المراجعة الجبائية تستجيب لـ:<br>– الملائمة والقانونية<br>– الخطر الجبائي<br>* إن استنتاجات المراجعة الجبائية تمثل نتيجة لشواغل تنتهي بملائمة جبائية.<br>* أن الإجابة عن هذه الأعمال لا تكون إلا بتطبيق أعمال خارج المحاسبة وبالتالي فإن رقابة انتظامية الجباية تذهب إلى أبعد من التسجيلات المحاسبية، أو التسجيل لعملية بسيطة في الميزانية يمكن أن تكون نتيجة لعملية جبائية معقدة. | * المراجعة المحاسبية: اثبات للحسابات + إبداء الرأي + إعداد التقرير.<br>* تنجز المراجعة المحاسبية بمراعاة الخصائص التالية:<br>– الانتظام<br>– المصداقية<br>– صورة واضحة<br>* المراجعة المحاسبية تدخل في الإطار القانوني لمحافظ الحسابات الذي ينتهي بإثبات قانوني للحسابات.<br>* خلال مهمة المراجعة المحاسبية يكون هناك إصدار رأي بدون أن يكون هناك التزام لأي مسؤولية من طرف المراجع، فالمؤسسة تستخرج النقائص وتعمل على تحسينها.<br>* نتائج المراجع تأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية ( الأخطاء التي تمس وضعية المؤسسة من ناحية القوائم المالية ). |

**Source: Rédha Khelassi, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition BERTI, 2013, P: 120.**

- العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة الداخلية:

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

- العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة الخارجية:

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

- العلاقة بين المراجعة الجبائية والاستشارة الجبائية:

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

- العلاقة بين المراجعة الجبائية والتسيير الجبائي:

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

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

[1] Rédha Khelassi : Op-Cit, P:114 - 117.

**ثانيا: أهم الانتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية:**

من بين الانتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية مايلي: [1]

- محدودية المراجعة الجبائية من حيث الشمولية: إن محدودية المراجعة الجبائية تنصب كلها على جزئية المراجعة الجبائية، حيث أنها لا تأخذ بعين الاعتبار كل جوانب المؤسسة مما يجعلها مقتصرة على الجانب الجبائي فقط، خاصة إذا علمنا أن موارد الجانب الجبائي محدودة جدا، وبالتالي يكون هناك تحديد لاختيارات وإعداد لأولويات بين مختلف أشكال المراجعات لأن هناك تداخلا بين المستشار الجبائي ومحافظ الحسابات، حيث يعمل كل منهما على الإجابة عن الاهتمامات الجبائية للمؤسسة؛
- محدودية المراجعة الجبائية من حيث التوقيت: في بعض الأحيان عملية المراجعة الجبائية للمؤسسة خلال السنة تؤدي إلى عرقلة السير الحسن لبعض الوظائف خصوصا المتعلقة منها بالجانب المالي، مما يخلق اضطرابا على بعض القرارات المهمة داخل المؤسسة؛
- محدودية المراجعة الجبائية من حيث الخصوصية: بما أن المحاسبة والجباية عنصران متكاملان، وبما أن الجباية عنصر من المحاسبة فإن القيام بالمراجعة المحاسبية يؤدي بالضرورة إلى القيام بمراجعة جبائية ولو أنها جزئية من المراجعة المحاسبية.

[1] ولهي بوعلام: "**أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**"، (رسالة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004)، ص: 16.

## المبحث الثالث: سير مهمة المراجعة الجبائية وتوصيات المراجع الجبائي

### المطلب الأول: مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية

إن القيام بمراجعة جبائية يتطلب تطبيق تقنيات مرتكزة على منهجية تهدف في المقام الأول إلى تحقيق الأهداف التالية:[1]

- التعرف على طبيعة الخطر الجبائي؛
- قياس وتحديد حدود الخطر الجبائي؛
- إبلاغ العميل بالمخاطر التي تم تحديدها والحلول المقترحة؛
- مراقبة وتسيير الخطر الجبائي.

ويمكن حصر مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية حسب الشكل رقم 1-5 كما يلي:

**شكل رقم: 1-5: سير مهمة المراجعة الجبائية**

**من إعداد الباحثة بالاعتماد على:**

**Rédha Khelassi, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition BERTI, 2013, P : 350.**

[1] Mohamed Ben Hadj Saad: : Op-Cit, P:74.

**المرحلة الأولى: مرحلة الإعداد للمهمة:**

على المراجع، بادئ ذي بدء التأكد من:[1]

- الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركة الحليفة، وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت؛
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغا فيه؛
- إذا كان سيعوض زميلا عليه معرفة أسباب ذهابه؛
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه؛
- التأكد أيضا من انه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسئولي المؤسسة التي سوف يراقبها.

بعد قبول المهمة، المراجع يقوم بإعداد وثيقة تسمى " رسالة قبول المهمة "، تضم العناصر التالية:[2]

- الالتزامات المتبادلة بين الطرفين؛
- نطاق العمل الذي يتعين أداؤه والهدف من هذه المهمة؛
- الضرائب والرسوم موضوع المراجعة؛
- الآجال القانونية الواجب الالتزام بها؛
- تحديد الأتعاب، مبلغها وأجال تسديدها.

**المرحلة الثانية: مرحلة التعرف على المؤسسة:**

هذه الخطوة تسمح للمراجع بدراسة البيئة الداخلية للمؤسسة من الناحية: القانونية، الاجتماعية، الاقتصادية، نشاط المؤسسة، والتنظيم العام للمؤسسة، وترتكز على: [3]

1. التعرف على الجوانب العامة للمؤسسة:

- شكل، موضوع وطبيعة نشاط المؤسسة؛
- التعرف على تاريخ المؤسسة؛
- المعلومات الخاصة بتعريف المؤسسة (رقم السجل التجاري، رقم التعريف الجبائي)؛
- العقد التأسيسي، الشركاء ومكونات رأس المال؛

[1] محمد بوتين: **مرجع سابق**، ص: 42.

[2] Rédha Khelassi : Op, Cit, P:351.

[3] Felli Mounira : l'audit fiscal, Mémoire de fin d'étude pour l'obtention du diplôme de poste graduation spécialisée en finances public, Institut d'économie Douanière et Fiscale, 27 ème promotion, ALGER, 2011, P :17.

- عنوان مقر المؤسسة، مواقع الإنتاج، مختلف المواقع الجغرافية لفروع المؤسسة.

2. التعرف على الجوانب القانونية، المحاسبية، والتسييرية للمؤسسة من خلال الإطلاع على:
   - تقرير محافظ الحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية؛
   - تقرير المراجع الداخلي؛
   - القوائم المالية ومؤشرات التسيير؛
   - محضر اجتماع الجمعية العامة.

من خلال الإطلاع على هذه الوثائق يسعى المراجع للبحث عن المعلومات ذات الطبيعة الجبائية.

3. التعرف على التزامات المؤسسة المتعلقة بنشاطها:
   - تحديد نظام الإخضاع الضريبي للمؤسسة وبالتالي تحديد مختلف الضرائب والرسوم؛
   - الضرائب الأخرى والاشتراكات الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة.
4. الإطلاع على الاتفاقيات الرئيسية:
   - إيجار، إيجار تمويلي، ترخيص، التعاقد من الباطن...الخ؛
   - البيع والشراء؛
   - التعويض التنفيذي؛
   - عقود الامتياز، التأمين، القروض...الخ؛
   - عقود مع شركات أجنبية.

يجب التحقق من انه تم تحليل الجانب الجبائي من قبل المؤسسة بشكل صحيح.

5. الامتيازات الجبائية التي استفادت منها المؤسسة أو ممكن أن تستفيد منها؛
6. التعرف على الوضعية الجبائية السابقة للمؤسسة: على المراجع التحقق من ما إذا كانت المؤسسة قد خضعت لعملية رقابة جبائية (تحقيق محاسبي) أم لا، وفي هذه الحالة يجب عليه التحقق من:
   - الضرائب والرسوم المتعلقة بعملية الرقابة والسنوات المعنية؛
   - التعديلات الجبائية المقترحة بعد عملية الرقابة الجبائية. [1]

[1] Felli Mounira : Op, Cit, P: 17.

**المرحلة الثالثة: تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد أسئلة خاصة بالجانب الجبائي**

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المراجع الجبائي عمله، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج المراجعة المناسب.[1]

إن قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلا ماديا على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية والجبائية المتواجدة في القوائم المالية، كون أن هذا النظام يستعمل كمحدد أساسي لنطاق الاختبار بالنسبة للمفردات موضوع الفحص والمفردات التي لا يجري عليها الفحص، إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة نظام الرقابة الداخلية.[2]

وتمر عملية الرقابة الداخلية من الناحية الجبائية من خلال:

- وصف النظام: تعتبر خطوة مهمة جدا، حيث يساعد على فهم النظام والإجراءات الأمنية التي تنفذها المؤسسة، كما يمكن له الإطلاع على ملفات ونتائج المراجعات السابقة.
- مراجعات أخرى: حيث يقوم المراجع الجبائي باختبار بعض الإجراءات المعمول بها من قبل المؤسسة من أجل التحقق إذا ما كان التطبيق مماثل حقيقة لما هو مكتوب.

على سبيل المثال يمكن أن يختبر إجراءات الفوترة من اجل التحقق أن كل عمليات البيع مسجلة محاسبيا ومعالجة جبائيا.

ويمكن للمراجع الجبائي القيام بتحقيقات أخرى، كمراقبة الإجراءات الأمنية التي تنفذها المؤسسة للحد من المخاطر الجبائية، على سبيل المثال هل توجد مراقبة كافية فيما يخص التصريحات التي تقوم بها المؤسسة. [3]

إعداد استبيان خاص بالجانب الجبائي: يتعلق الأمر بأسئلة تستخدم من اجل تقييم نظام الرقابة الداخلية من الناحية الجبائية، والتي تعتبر بمثابة معالم يلجأ إليها المراجع الجبائي طول فترة سير مهمته.

يتم صياغة الاستبيان وفقا لأهداف المراجعة، مع أسئلة مغلقة عموما بحيث تكون الإجابة عليها بـ "نعم" أو "لا"، فكل سؤال يمثل وسيلة لتحقيق الأهداف المرسومة. [4]

[1] خالد أمين عبد الله: **مرجع سابق، ص**: 174.
[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: **مرجع سابق**، 135.
[3] Rédha Khelassi : Op-Cit, P:369
[4] Benadda Fethy : l'audit fiscal, Aspect théorique et pratique, Mémoire de fin d'étude de troisième cycle spécialisé en finances public, option Fiscalité, Institut d'économie Douanière et Fiscale, 21 éme promotion, ALGER, P :33 .

إن اللجوء لاستخدام الاستبيان يسمح للمراجع الجبائي بـ: [1]

- التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف في الإجراءات المعتمدة من قبل المؤسسة، فالإجابات السلبية تعبر عن نقاط الضعف، أما الإجابات الإيجابية فتعبر عن نقاط القوة؛
- إحصاء جميع النقاط المراد فحصها خلال طول فترة المهمة.

أما الاستبيان فيتضمن الخطوات التالية:[2]

- تحديد المخاطر الرئيسية ذات الصلة بكل نشاط أو معاملة فيما يخص تسديد الضرائب المستحقة ( TAP،TVA...الخ )؛
- وضع تعريف للأجهزة الجبائية والتي يجب أن تكون موجودة في المؤسسة، من اجل إزالة أو الحد من المخاطر الجبائية.

هذه المرحلة تنتهي بإعطاء ملاحظات حول نقاط القوة ونقاط الضعف للنظام، بالإضافة إلى إعطاء توجيهات واقتراحات لتحسين النظام الحالي.

**المرحلة الرابعة: التحقق من العمليات ذات الطابع الجبائي:** حيث تتم من خلال:[3]

- الإطلاع على الوثائق الأساسية التي يجب أن تكون تحت تصرف المراجع الجبائي: تتمثل في:

- التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات غير المتقادمة؛
- الوثائق المحاسبية ( فواتير الشراء والبيع، الكشف البنكي...الخ )؛
- دفتر اليومية، دفتر الجرد، الدفتر الكبير؛
- المراسلات المتحصل عليها من قبل الإدارة الجبائية.

- برنامج العمل:

من الأمور الهامة والتي تساعد المراجع على النجاح في أداء مهمته بكفاءة وفاعلية ضرورة التخطيط لمهمة المراجعة عن طريق قيام المراجع بوضع وتحديد الإستراتيجية الشاملة لهذه المهمة وما هو متوقع أن يتم من إجراءات وخطوات لتنفيذها على أكمل وجه.

[1] Benadda Fethy : Op-Cit, P :33.
[2] Rédha Khelassi : Op-Cit, P:355.
[3] Idem P : 369.

وعلى المراجع أن يترجم هذا التخطيط بوضع برنامج عمل تفصيلي يتضمن إجراءات الفحص التحليلي لعناصر النشاط للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماما أكثر خلال عملية المراجعة.

ومن ناحية أخرى يمكن النظر إلى هذا البرنامج على انه يحتوي على الخطوات والإجراءات الملائمة لإنجاز مهمة المراجعة الجبائية بيسر وسهولة وفي الوقت المحدد والمناسب، وفي نفس الوقت هو دليل للمراجع نفسه في أداء مهمته وأداة لتمكينه من تقييم موضوعية العمليات والمعلومات الجبائية التي يقوم بمراجعتها وبذلك تزيد درجة الثقة فيها مما يؤدي إلى حماية وخدمة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة التي يتم مراجعتها من الناحية الجبائية.

وبرنامج عمل المراجعة باعتباره دليل للمراجع يمكن تعريفه بأنه عبارة عن خطة عمل للمراجعة يقوم بوضعها المراجع مع مساعديه تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة المراجع في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه. [1]

**المرحلة الخامسة: إعداد التقرير**

يعتبر إعداد تقرير المراجعة بمثابة الخطوة الأخيرة لعملية المراجعة الجبائية، فلا يمكن للمراجع إعداد التقرير إلا بعد استكمال جميع إجراءات المراجعة واختبارات الفحص الأساسية وتحديد النتائج التي توصل إليها من خلال الفحص والتقييم.[2]

[1] محمد السيد سرايا: **مرجع سابق، ص**: 236. (**بتصرف**)
[2] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان: **مرجع سابق، ص**: 371.

**المطلب الثاني: توصيات المراجع الجبائي**

بعد الانتهاء من عملية التحقيق حول الوضعية الجبائية للمؤسسة، فإن على المراجع الجبائي المباشرة في إعداد تقرير يتضمن نتائج التحقيقات التي قام بها، إضافة إلى توصيات موجهة إلى مسيري المؤسسة، حيث يقوم بتحديد الأعمال غير العادية ذات الطبيعة الضريبية التي قد تؤثر على الحسابات محل المراجعة، تقديم التحسينات الضرورية للإجراءات الضريبية والكشف عن الفرص المتاحة في التشريع، خاصة، التي تسمح بتحقيق وفورات ضريبية.[1]

ووفقا لمعايير المراجعة الدولية، فإن العناصر الأساسية التي يجب أن يحتويها تقرير المراجع هي:[2]

- العنوان: يجب استخدام عنوان مناسب مثل "تقرير المراجع"، وهذا يساعد القارئ على تحديد تقرير المراجع وتمييزه عن التقارير التي يصدرها الآخرون كالإدارة مثلا؛
- الجهة التي يوجه إليها تقرير المراجع: يتم توجيه التقرير عادة إلى المساهمين، أو يمكن أن يوجه التقرير إلى مجلس الإدارة؛
- نطاق ومجال المراجعة: ويشمل ذلك بصفة أساسية مايلي:
- البيانات المالية والجبائية التي تمت مراجعتها، والقوائم التي تشملها، والفترة المالية التي تشملها...الخ؛
- مدى الفحص الذي قام به المراجع، والاختبارات التي قام بها بالشكل الذي رآه ضروريا ومناسبا؛
- رأي المراجع: يجب أن يبرز التقرير بوضوح رأي المراجع حول عرض البيانات المالية، مركزها المالي، ونتائج أعمالها؛
- تاريخ التقرير وتوقيع المراجع وعنوانه: وذلك حتى يكون واضحا لمن يطلع على هذا التقرير الحدود الزمنية لمسؤولية المراجع والأحداث التي قد تقع بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ توقيع التقرير، وما قد يقع خلال ذلك أو بعد ذلك من أحداث.

[1] صالح حميداتو: **"دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية الوادي"**، (رسالة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012)، ص: 53.

[2] حامد طلبة محمد أبو هيبة: **مرجع سابق، ص**: 163.

ويجب على المراجع من خلال التوصيات المقدمة من طرفه، أن يشير ما إذا كانت المخالفات المكتشفة يمكن تصحيحها، وبالتالي فإنه من الممكن اتخاذ تدابير علاجية، أو أن تمنح طابع وقائي من شأنها أن تمنع المؤسسة من الوقوع في أخطاء مستقبلا.

أ. توصيات ذات طابع علاجي: في هذا المستوى يمكن التمييز بين نوعين من الأخطاء الواجب تصحيحها، ويمكن إجمالها فيما يلي: [1]

- تصحيح الأخطاء الجبائية البحتة: وهي الأخطاء التي ارتكبت عند إعداد الإقرارات الجبائية، لذلك فإن إجراءات التسوية والتعديل تختلف حسب نوع المخالفة: وجود أخطاء في التصريحات أو التحضير المتأخر للمستندات،على سبيل المثال: وجود أخطاء في التصريحات يمكن تصحيحها بإعداد تصريح جديد يحل محل التصريح القديم (في حالة أن مهلة تقديم التصريحات لم تنتهي)، أما إذا تم تجاوز المهلة المحددة، فلا يمكن تصحيح الخطأ إلا من خلال تقديم طلب موجه لمصلحة الضرائب المختصة إقليميا.
- تصحيح الأخطاء الجبائية المحاسبية: إن العلاقة بين المحاسبة والجباية تتجلى في النتيجة المحاسبية والتي هي الأساس لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، وهذا كاف لإثبات أن وجود أخطاء في تحديد الوعاء الضريبي قد يكون لها أصل محاسبي، وتصحيح مثل هذا النوع من الأخطاء لا يتم إلا عن طريق التصريحات التصحيحية أو الاحتجاجات.

ب. توصيات ذات طابع وقائي: وتهدف إلى ما يلي:[2]

- لفت انتباه المؤسسة إلى ضرورة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية المراقبة؛
- البحث عن مصادر عدم الانتظام والقضاء عليها؛
- اقتراح إجراءات من شأنها أن تجنب المؤسسة من الوقوع في حالات عدم الانتظام المكتشفة مرة أخرى؛
- اقتراح إجراءات أمان جبائي جديدة قد تتعلق بمعالجة النقائص الموجودة في الإجراءات القديمة أو تتعلق بإجراءات رقابة جديدة.

[1] Kaaouana Hanen & Dhambri Hichem : L'audit Fiscal, Institut Supérieur de Comptabilité et d'Administration des Entreprises (ISCAE) Tunis 2005, Site:http://www.memoireonline.com/03/07/398/l-audit-fiscal.html, Date : 21-10-2015, heur 22 : 03

[2] صالح حميداتو: مرجعسابق، ص: 54.

- ضرورة اعتماد المؤسسة على خبرة المراجع في اكتشاف حالات عدم الانتظام التي يصعب تحديدها لإيجاد التبرير المقنع في حال خضوع المؤسسة لرقابة إدارة الضرائب.

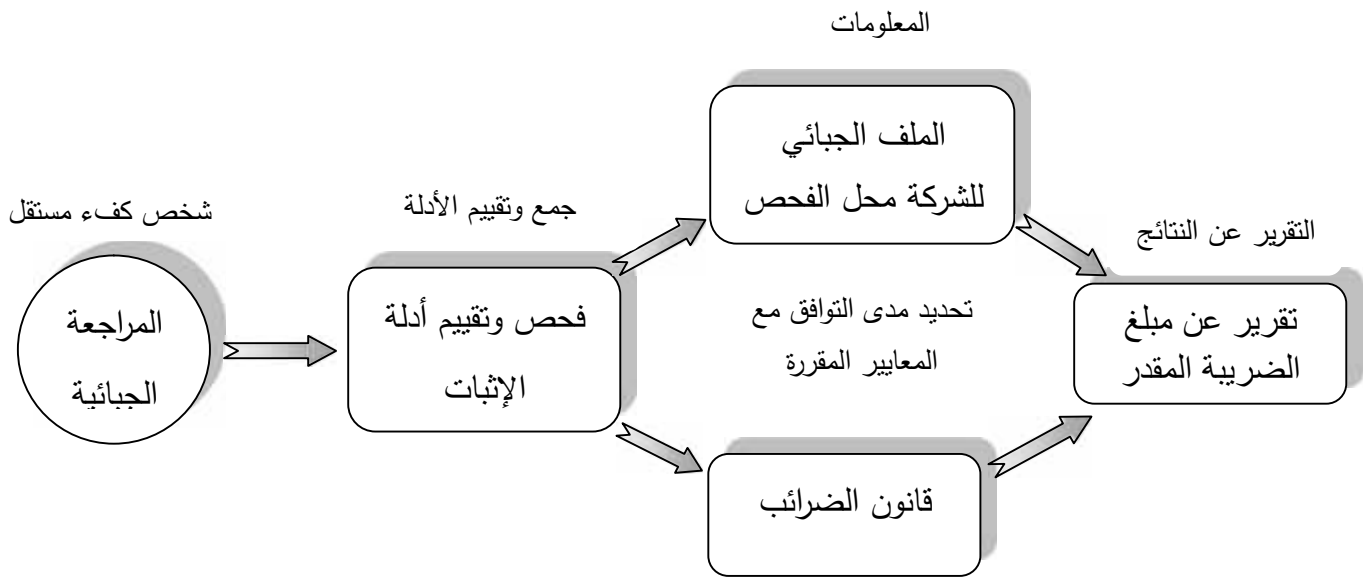
وبذلك فإن تقرير المراجعة الجبائية يجب أن يشتمل على:[1]

- التذكير بالوضع وتاريخ التعيين؛
- تحديد الشركة المدققة؛
- الفترة التي يغطيها عمله؛
- تحديد الضوابط والوثائق التي تم مراجعتها؛
- رأيه بشأن الرقابة الداخلية للشركة؛
- التجاوزات وعدم الدقة عند دراسة انتظام الضريبة، والمخاطر الضريبية الناجمة عن ذلك ورأيه بشأن هذه المسألة؛
- تعزيز أو نقد الخيارات التكتيكية والإستراتيجية للشركة؛
- توصيات واقتراحات من أجل تحسين مستوى الكفاءة الضريبية.

ويلخص الشكل رقم 1-6 الموالي الأفكار الرئيسية في وصف المراجعة الجبائية من خلال توضيح إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع الجبائي:

[1] يونس مليح: التدقيق الضريبي، معلومات مستخرجة من الموقع:
http://www.marocdroit.com/_a3713.html مستخرجة بتاريخ: 2015/10/23 على الساعة 19:27.

**شكل رقم: 1- 6: وصف المراجعة الجبائية**




**المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك: ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية، 2002، ص: 55.**

فالقائم بعملية المراجعة الجبائية هو شخص كفء يمتاز بالاستقلالية حيث يقوم بجمع أدلة الإثبات وفحصها وتقييمها من الملف الجبائي للشركة محل الفحص وتحديد مدى توافق هذه المعلومات مع القوانين الجبائية ثم إيصال نتائج الفحص عن طريق تقرير موجه للجهات المعنية.

**خلاصة الفصل**

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد وظائفها خلق صعوبة عند فحص العمليات التي يقوم بها موظفيها، مما قد ينجر سلبا على المعلومات الناتجة عن النظم المعلوماتية خاصة فيما يتعلق بدقة وتعبير هذه المعلومات عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة، وهذا من أهم الأسباب التي أدت إلى تطور مهنة المراجعة وخروجها كنشاط رئيسي لا يمكن الاستغناء عنها.

والمراجعة تعتبر وسيلة لا غاية، تهدف إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، فالهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية، وإذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

وبما أن المؤسسة مجبرة بالتقيد بالشروط التي يحددها التشريع الجبائي، نظرا للتغييرات المستمرة التي تمس مختلف التشريعات والتنظيمات الجبائية مما ينجر عنه عدم الفهم الدقيق لنصوص القانون الجبائي، أصبح لزوما على المؤسسات الاقتصادية القيام بمراجعة جبائية لمختلف عملياتها، تسهر على السير والأداء الحسن لأنشطتها من الناحية الجبائية، بهدف التأكد من مدى احترامها للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها.

# الفصل الثاني

## الخطر والأمن الجبائي

**تمهيد:**

يعتبر الخطر ظاهرة ملازمة لحياة الإنسان تتعدد صورها وتختلف أشكالها من بيئة لأخرى، فالإنسان يلازمه شعور بالخوف وينتابه إحساس بالقلق ويترتب على ذلك إحجامه في بعض الأحيان عن اتخاذ القرارات والتردد فيها فتفوت عليه تبعا لذلك فرص الكسب والنجاح.

لذلك يتجه إلى التغلب على الشعور بالخوف والإحساس بالخطر باستخدام الطرق العلمية لاكتشاف الخطر وتحليله وقياسه واتخاذ الوسيلة المناسبة لمواجهته.

وقد اكتسبت المخاطر أهميتها في المفهوم المالي حينما أصبحت جزءا من عملية اتخاذ القرارات المالية لذلك نجد أن المؤسسات توليها اهتماما خاصا بالدراسة والتحليل في محاولة منها لتجنبها، وعليه نجد في عالم الاستثمار والاقتصاد أنواع متعددة من المخاطر التي من الممكن أن تواجه المؤسسة الاقتصادية، ومن بينها المخاطر الجبائية.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية كالآتي:

- المبحث الأول: ماهية الخطر والأمن؛
- المبحث الثاني: ماهية الخطر والأمن الجبائيين؛
- المبحث الثالث: الأعباء المالية والعقوبات المتعلقة بالخطر الجبائي.

## المبحث الأول: ماهية الخطر والأمن

تشكل المخاطر عنصرا مهما في قرارات الاستثمار، فبالرغم من التقدم الهائل في الإمكانيات المتاحة للإنسان وخاصة فيما يتعلق بالتوقعات الخاصة والعامة والتنبؤ العلمي الدقيق والتي تساعد الإنسان على سلامة اتخاذ القرارات، إلا أن هذا لن يزيل القلق الذي يلازم الشخص عند اتخاذ قراراته، ويترتب على ذلك أنه عند اتخاذ قرارا معينا يكون غير متأكد من النتيجة النهائية لذلك القرار، مما يخلق لديه حالة معنوية معينة توصف بأنها الخطر الذي يلازم متخذ القرار، وهنا سنحاول توضيح مختلف التعاريف التي وردت بشأن الخطر والأمن.

### المطلب الأول: مفهوم الخطر والأمن

تعددت التعاريف حول الخطر والأمن، ومن خلال هذا المطلب سنحاول توضيح مختلف التعاريف التي وردت بشأن هذين المصطلحين.

**الفرع الأول: تعريف الخطر، سماته وأثر وجوده**

**أولا: تعريف الخطر**

لقد أصبح الخطر اليوم يمثل الشغل الشاغل للمسيرين، وسواء تعلق الأمر بالمجال التجاري (خطر تقادم المنتج، خطر منافسة، خطر سعر...) أو المالي (خطر معدلات الفائدة، خطر الصرف،...) أو الاجتماعي (خطر الحراك المهني، خطر التغيب، خطر النزاع،...) أو الإنتاجي (خطر العطب، خلل،...) فإنه يتعين إدراج الخطر في كل قرار (مهما كانت طبيعته أو مجاله أو مداه أو مستواه) يعتزم المسير اتخاذه.[1]

وللإحاطة بالمفهوم الكامل للخطر لا بد من ذكر أصل هذه الكلمة ومعناها اللغوي، فيعرف الخطر لغة على أنه:

الخطر: الإشراف على الهلاك.

الخطر: هو حدث محتمل من الممكن أن يسبب ضرر أو خسارة، أو أن يؤثر على القدرة على تحقيق الأهداف. و يقاس الخطر بواسطة احتمال حدوث التهديد، وقابلية سقوط الأصول أمام هذا التهديد، والتأثير المحتمل إذا حدث هذا التهديد.[2]

---

[1] مداني بن بلغيث، عبد الله إبراهيمي: تسيير الخطر في المؤسسة –تحدي جديد-، **مجلة الباحث، العدد 03، 2004**، ص: 79.

[2] معلومات مستخرجة من الموقع: www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/ يوم: 2015/12/30 على الساعة: 21:40.

والخطر: هو السبق الذي يترامى عليه في الرهن، وأخطر المال، أي: جعله خطرا بين المتراهنين، والخطر الإشراف على الهلكة، وخاطر بنفسه مخاطرة أشفى بها على خطر هلك أو نيل ملك.

وجاء تعريفه: خاطر بنفسه مخاطرة: أشفاها على خطر هلاك، وهذا أمر خطر، أي متردد بين أن يوجد وبين أن لا يوجد.[1]

وكلمة "Risk " مشتقة من الكلمة اللاتينية "re-scass" والتي تعرف على أنها التزام و إقدام مبني على عدم التأكد يتميز باحتمالية الخسارة أو الربح،[2] وبالنظر في قائمة مرادفات وتعريفات الخطر يبدو أن الخطر يتضمن عدم معرفة الأحداث المستقبلية (عدم التأكد، الشك، الإمكانية، عدم إمكانية التنبؤ) وما إذا كانت هناك خسارة سوف تحدث. إن فكرة المجهول والخسارة تدل على استخدام كلمة الخطر في كلامنا اليومي، فقد تقول أو تسمع أحداً يعبر عنه العبارات التالية:[3]

- خطر فقدان الوظيفة؛
- ما هو مدى احتمالية وقوع حادث؛
- مخاطر المغامرة بالمال في نشاط تجاري جديد؛

وينبع الخطر أساسا كناتج لحالة عدم تأكد الفرد من نتيجة قراراته بصفة عامة، هذه الحالة من عدم التأكد تجعله في حالة قلق وخوف من نتيجة تلك القرارات وهذا يسمى الخطر. أي أن الخطر هو عبارة عن حالة تلازم الفرد أو الجماعة عند اتخاذه أو اتخاذهم لقرار معين نتيجة عدم التأكد من نتيجة تلك القرارات.[4]

فحالة عدم التأكد هذه تؤدي إلى إمكانية حدوث ربح أو إمكانية حدوث خسارة كما هو مبين في الشكل رقم 2-1:

[1] عبد الناصر براني أبو شهد: إدارة المخاطر في المصارف الإسلامية، دار النفائس للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013، ص: 19.

[2] محمد بن بوزيان، سوار يوسف: محاولة تقدير خطر القروض البنكية بإستعمال طريقة القرض التنقيطي دراسة حالة البنك الوطني الجزائري بسعيدة، **المؤتمر الدولي السابع إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، 16-18 افريل 2007**، الأردن، ص: 03.

[3] معلومات مستخرجة من الموقع: www.alta2meen.com/author/admin يوم: 2015/12/30 على الساعة 21:17.

[4] الهيئة المصرية للرقابة على التأمين، المعهد المصري للتأمين: برنامج أساسيات الترخيص لوسطاء التأمين في مصر، إدارة الخطر، أساسيات التأمين، البرنامج الأول، الوحدة الأولى، دت، ص: 03.

**شكل رقم: 2-1: تحقق الربح أو الخسارة كناتج لعدم التأكد**

**من إعداد الباحثة بالإعتماد على محمد بن بوزيان، سوار يوسف: محاولة تقدير خطر القروض البنكية بإستعمال طريقة القرض التنقيطي دراسة حالة البنك الوطني الجزائري بسعيدة، المؤتمر الدولي السنوي السابع إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، 16-18 افريل 2007، الأردن، ص: 03.**

ولقد تناول مصطلح الخطر "RISK " الكثير من علماء الاقتصاد والإدارة والإحصاء غير أنهم لم يتوصلوا إلى تعريف محدد للخطر ولا يبدو أنهم سيتفقون على تعريف كهذا في المستقبل القريب ولعل السبب في ذلك هو أن علم التأمين لا زال في البداية من الناحية النظرية إضافة إلى تعدد وتنوع وجهات النظر تبعا لتنوع الباحثين في هذا الموضوع.[1]

فقد عرفه بعضهم على أنه: "عدم التأكد من وقوع خسارة معينة"، وقد اعتمد هذا التعريف على الحالة المعنوية للفرد عند اتخاذه لقراراته.

وقد عرفه آخرون على أنه: "احتمال وقوع خسارة"، ويقوم هذا التعريف على الاحتمالية والاحتمالية تعبير رياضي تتراوح قيمته بين (صفر، 1).

فإذا كانت درجة الاحتمال = صفر، فهذا يعني أن هذا الخطر مستحيل الحدوث وإذا كانت درجة الاحتمال= 1، فهذا يعني أن هذا الخطر مؤكد الحدوث أما إذا كانت درجة الاحتمالية أكبر من صفر وأقل من واحد فهذا يعني أن الخطر محتمل الحدوث.[2]

[1] يوسف حجيم الطائي وآخرون: إدارة التأمين والمخاطر، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص:17.
[2] شقيري نوري موسى، وآخرون: إدارة المخاطر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص: 25.

إن التعريف السابق حصر الخطر في الخسارة فوقوع الخطر يعني وقوع الخسارة ووقوع الخسارة دليل على وجود الخطر، ولم يوضح التعريف نوع الخسارة هل هي مادية أم معنوية.

وقد قام آخرون بتعريف الخطر على أنه: "الخسارة المادية المحتملة نتيجة لوقوع حادث معين".

وفي هذا التعريف بيان لنوع الخسارة حيث تم حصرها بأنها خسارة مادية قابلة للقياس بشكل كمي.[1]

ويرى Williams, Smith, & Young أن الخطر هو التقلب المحتمل في النواتج ، وأن الخطر مفهوم موضوعي ، ويمكن قياسه كمياً ، وأنه يخلق خسائر محتمله ، حيث يمكن أن يترتب على التصرف الذي يصاحبه الخطر مكاسب أو خسائر ولا يمكن التنبؤ بأيهما سوف يحدث فعلاً.[2]

وحسب (ISO/IEC Guide 73) فإن الخطر هو: "مزيج مركب من احتمال تحقق الحدث ونتائجه".[3]

وعرف مكتب المراجعة Ernst & Young الخطر على أنه " التهديد الذي يجعل حدث أو إجراء يؤثر على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية وخلق قيمتها".[4]

ويعرف كل من وليامز وهاينز الخطر بأنه:" الشك الموضوعي فيما يتعلق بنتيجة موقف معين".[5]

كما عرف الخطر على انه: "انحراف الأرقام الفعلية عن الأرقام المتوقعة أو المتنبأ بها".[6]

ومن التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف موجز للخطر: "هو حدث مادي يهدد قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها".

وبمراجعة التعريفات السابقة يمكن استخلاص ما يلي:[7]

أولاً : أن مفهوم الخطر يرتبط بالمستقبل ، وهذا المستقبل بالتعريف غير مؤكد .

ثانياً : أن الخطر المالي يمكن قياسه كمياً ، وأنه يرتبط بالحالة التي يتصف بها المتغير المالي موضع الاهتمام بخاصيتين ، هما :

---

[1] شقيري نوري موسى، وآخرون: **مرجع سابق**، ص: 26.

[2] **محمد علي محمد علي: "إدارة المخاطر المالية شركات المساهمة المصرية مدخل لتعظيم القيمة"، (رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور** الفلسفة، كلية التجارة)، جامعة القاهرة، 2005، ص: 35.

[3] الجمعية المصرية لإدارة الأخطار: معيار إدارة الخطر، ص: 02.

[4] Franck Moreau : Comprendre et gérer les risques, Editions d'organisation, 2002, P : 222.

[5] محمد توفيق البقليني، جمال عبد الباقي واصف: مبادئ إدارة المخاطر والتأمين، دار الكتاب الأكاديمية، المنصورة، 2004، ص: 12.

[6] Dorfman, Mark S: Introduction To Risk Management & Insurance, 6th edition, Prentice Hall, 1998, p:15.

[7] **محمد علي محمد علي: مرجع سابق**، ص: 35.

أ. أن قيمته في المستقبل غير معلومة على وجه اليقين .

ب. أن قيمته في المستقبل تنطوي على أحد ثلاثة نواتج محتملة، هي:

- نتيجة موجبة ⇦ حينما تكون قيمته التي تحققت فعلا أفضل من القيمة المتوقعة أو المرغوبة.
- نتيجة محايدة ⇦ حينما تكون قيمته الفعلية مساوية تماماً للقيمة المتوقعة أو المرغوبة
  نتيجة سالبة ⇦ حينما تكون قيمته الفعلية أسوأ من القيمة المتوقعة أو المرغوبة.

**ثانيا: سمات الخطر**

يمكن تحديد أهم السمات المتعلقة بالخطر فيما يلي:[1]

1. الاستمرار: من المعروف أن الخطر هو الحالة المعنوية غير المواتية التي تنتاب متخذ القرار عند اتخاذه قرار معين لعدم معرفته بناتج هذا القرار.

وحيث أن الشخص " طبيعي أو معنوي " في حاجة مستمرة لاتخاذ قرارات وقدرته تكاد منعدمة للتأكد من ناتج هذه القرارات في المستقبل، حيث أن المستقبل مجهول بالنسبة له، وبالتالي لا ينتهي الخطر إلا بنهاية الحياة، وان كانت بعض مسببات الخطر قد تنتهي من العالم إلا أن هناك مسببات جديدة تظهر مع مرور الوقت.

2. التنوع: يتسم الخطر بتعدد مسبباته واختلاف الظروف المنشأة له ولذا فإن هناك تنوع كبير في الخطر، حيث أن استمرارية الخطر أدى إلى تنوع الخطر كنتيجة لتنوع مسبباته.
3. الاحتمالية: يتسم الخطر بأنه محتمل الحدوث، حيث ان نشأة الخطر ترجع إلى عدم معرفة نتائج القرارات المتخذة في المستقبل.
4. القابلية للتحكم: يتسم الخطر بإمكانية التنبؤ به وبالتالي التحكم فيه والتعامل معه ومواجهته سواء بالوسائل المادية أو المعنوية، حيث يمكن التحكم في عناصر الخطر، احتمال الخسارة المالية وحجم الخسارة المالية المتوقعة عن طريق وسائل الوقاية والمنع المناسبة لكل ظاهرة خطر.

**ثالثا: أثر وجود الخطر:**

ترتب على وجود الخطر، بمعنى الشك أو عدم التأكد، في حياة الأشخاص العامة والخاصة وجود اتجاهات معينة لدى هؤلاء الأشخاص مثل الأمل في المستقبل والتخطيط له ومحاولة الوصول إلى درجات من التقدم والرقى، هذه الاتجاهات الإيجابية تعتبر في حد ذاتها محاولات لقهر الخطر.

[1] محمد وحيد عبد الباري، ادارة الخطر والتأمين التجاري والاجتماعي، دون دار نشر، القاهرة ، مصر، 1997، ص: 64.

أما من الناحية السلبية فقد ترتب على وجود الخطر أن أصبح الأشخاص يتعرضون لاتجاهات مضادة مثل الخوف من المستقبل وما يترتب عليه من قيام المنازعات وتوقع الفشل وبالتالي تردد الأشخاص في اتخاذ قرارات تمس صميم مستقبلهم ومجتمعهم وتؤدي مثل هذه الاتجاهات إلى اتخاذ الأشخاص لسياسات دفاعية مفيدة أو سياسات سلبية ضارة بالشخص أو بالمجتمع أو بكليهما.

فمن السياسات الدفاعية التي يلتزم بها الأشخاص في حياتهم محاولة التنبؤ بالمستقبل عن طريق جمع الإحصائيات وتفسير الظواهر الطبيعية عن طريق تحليلها وخلق وسائل الأمن الوقائي التي تقلل من وقع تحقق بعض أو كل الظواهر الطبيعية المفاجئة.

ومن السياسات السلبية للأشخاص الامتناع عن القيام ببعض الأعمال المربحة أو المفيدة لهم ولأفراد المجتمع لا لشيء إلا لخوفهم من النتائج العكسية لتلك التي يتمنونها، ويظهر ذلك بوضوح من عدم استثمار الأموال في بعض المشاريع المربحة التي تدر دخلاً معتبرا خوفاً من أن يضيع رأس المال نفسه.[1]

**الفرع الثاني: مفهوم الأمن**

لا تزال بؤرة الاهتمام بالمخاطر تركز حتى الآن على الإخفاقات التي تسببها الأخطاء البشرية واللاعقلانية وفشل الأنظمة والنقل الضعيف للمعلومات، والجانب الرئيسي والمتنامي الآخر لمواجهة الفشل في إدارة المخاطر هو الأمن.

ويعد الأمن أحد مقومات المؤسسة الضرورية التي ازدادت بسرعة كبيرة، وفي الواقع لا توجد مؤسسة – سواء أكانت عمومية أو خاصة – لا تمتلك فريقا مخصصا لادارة المسائل المتعلقة بالأمن.

ويرجع أصل مصطلح الأمن Security إلى الكلمة اللاتينية Se-curus ومن Cura التي تعني العناية To care وبوجه عام فإن مصطلح الأمن يعبر إما عن التحرر من الخطر أو استعراض القوة والقدرة على الاستجابة للتهديدات أو عرقلتها.

والأمن هو مفهوم شامل يتضمن إدارة الصحة والأمان والحسابات التجارية والأزمات والتخطيط للطوارئ وإفشاء الأسرار والخطورة على سمعة المؤسسة، وفي الواقع أي شيء له علاقة بالمؤسسة وبتحقيق الأرباح والاستمرارية، هذه الرؤية الواسعة للأمن ربما تعتبر أقرب إلى مهام إدارة المخاطر بالمؤسسة حيث تسمح للمؤسسة وللأفراد بمواصلة العمل في جو خال من المخاطر.[2]

[1] شريف محمد العمري، محمد محمد عطا: الأصول العلمية والعملية للخطر والتأمين، دون دار نشر، الطبعة الأولى، السعودية، 2012، 08.

[2] **إدوارد، ب**.بورودزيكيس، ترجمة **أحمد المغربي**: إدارة المخاطر والأزمات والأمن، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008، **ص ص ص**: 71- 72 - 73.

**المطلب الثاني: أنواع الخطر**

يمكن تقسيم المخاطر بشكل عام إلى ما يلي:

1. الأخطار حسب تأثيرها:

أ. الأخطار التي تصيب الأشخاص: وهي تلك المخاطر التي تحققت مسبباتها في صورة حادث كان موضوع التأثير هو الشخص الطبيعي، سواء كان في دخله أو حياته أو في صحته، مثل أخطار الوفاة والمرض، الإصابات البدنية وغيرها.[1]

ب. الأخطار التي تصيب الممتلكات: وهي التي تصيب أموال وممتلكات الشخص كحرائق المحلات والمصانع والسرقات والغرق والتلف أو أية أخطار تتعرض لها الأموال سواء كانت منقولة أو غير منقولة.

ج. مخاطر المسؤوليات: هذه الأخطار لا تصيب الشخص في حد ذاته أو ماله بصورة مباشرة بل تصيب أشخاص آخرين في أرواحهم أو أموالهم ويكون الفرد المتسبب مسؤولا عنها أمام القانون وتسمى المسؤولية هذه بالمسؤولية المدنية تجاه الغير ومن أمثلتها الأخطار المهنية. [2]

2. الأخطار حسب نتائجها: وهي التي تكون من حيث النتائج:[3]

أ. اقتصادية: وهي الأخطار التي يتعرض لها رأس المال والعمل كأخطار الكساد الاقتصادي وأخطار الحرائق والزلازل وغيرها، وهي تصيب رأس المال مباشرة، أما الأخطار التي تصيب العمل فأمثلتها خطر الوفاة والمرض والبطالة والعجز وكل ما يؤثر في قدرة الأفراد على استرداد رأس المال أو تحصيل الأجور، وتكون هذه الأخطار حسب طبيعة نشاطها:

- أخطار المضاربة: وهي التي تتسبب في نشأتها ظواهر يخلقها الإنسان لنفسه لغرض تحقيق مكاسب مالية واقتصادية إلا أن ناتجها يكون غير معروف مقدما فقد يكون ربح أو خسارة ومن أمثلتها المضاربة في أسعار الأسهم والسندات في سوق المال أو احتكار شراء المواد الأولية والسلع بقصد المضاربة بالأسعار ويسمى هذا النوع من الخسائر أيضا بالخسائر الحركية.
- الأخطار التجارية: وتحتمل فرص ربح أو خسارة مثل تغير الأسعار لصاحب المخزن لظروف لا دخل له في تكوينها.

[1] أسامة عزمي سلام، شقيري نوري موسى: إدارة الخطر والتأمين، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 27.
[2] يوسف حجيم الطائي، وآخرون: **مرجع سابق**، ص: 18.
[3] مرجع نفسه ، ص: 20.

ب. غير اقتصادية: ويطلق عليها الأخطار المعنوية، وتتعلق بالنواحي الاجتماعية للأشخاص (أي أنها لا تنصرف إلى الجوانب المادية)، ومنها الخوف من وفاة زعيم أو صديق أو ولي أمر، ومن الممكن أن تتحول هذه الأخطار من أخطار غير اقتصادية إلى أخطار اقتصادية إذا ترتبت على الوفاة أضرار مادية مثل تأثر الابن بوفاة والده من الناحيتين المادية والنفسية (المعنوية) فحادثة الوفاة هذه خليط من خطر مادي وآخر معنوي.

3. الأخطار حسب طبيعتها: وتقسم إلى:

أ. الأخطار العامة: وهي التي تصيب مجموعة من الناس في آن واحد كتلك الناتجة عن الزلازل والبراكين والعواصف والفيضانات أو أخطار التقلبات الاقتصادية كالكساد والتضخم.

ب. الأخطار الخاصة: هي التي تتعلق بشخص معين سواء من حيث سبب الخطر أو نتيجته أو كليهما معا.

4. الأخطار حسب مسبباتها: وتتمثل في:

أ. الأخطار الطبيعية: وهي التي تنشأ عن ظواهر طبيعية لا دخل لإرادة الإنسان في إيجادها وليس بوسعه تجنبها ومن أمثلتها الأخطار العامة.

ب. الأخطار الشخصية: ويكون مسببها الشخص نفسه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ويسهل على الفرد التحكم في ظروف حدوثها والنتائج المترتبة عليها، كالأخطار التي تحدث في الممتلكات والحوادث، وخاصة في ظروف العمل.

5. مخاطر من حيث ارتباطها بالمؤسسة: وفقا لهذا التصنيف– وهو التصنيف الذي تعتمد عليه النماذج الحديثة في نظرية التمويل – يتم تقسيم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة إلى مجموعتين من المخاطر، هما:[1]

أ. مخاطر منتظمة: وهي المخاطر التي تتعرض لها جميع المؤسسات بالسوق بصرف النظر عن خصائص المؤسسة من حيث النوع أو الحجم أو هيكل الملكية ... إلخ . وتنشأ هذه المخاطر عن متغيرات لها صفة العمومية، مثل الظروف الاقتصادية أو السياسية، ولذلك يصعب التخلص من هذه المخاطر بالتنويع، ولذا تسمى أيضا المخاطر التي لا يمكن تجنبها بالتنويع، أو مخاطر السوق.

[1] محمد علي محمد علي: مرجع سابق، ص ص: 09-10.

ويشير Francis, J., 1986 إلى أن المنشآت التي تتسم بارتفاع المخاطر المنتظمة لعائد أسهمها، هي تلك المنشآت التي تنتج سلعاً أساسية. مثل شركات إنتاج المعدات، وشركات مقاولات إنشاء الطرق، والشركات التي يتميز هيكلها المالي بارتفاع نسبة الاقتراض، في الوقت الذي تتسم فيه مبيعاتها بالموسمية، مثل شركات الطيران. إضافة إلى المؤسسات الصغيرة نسبياً التي تنتج سلعاً يحتمل أن تتعرض بسرعة للتقادم، مثل شركات إنتاج الكمبيوتر. ففي مثل هذه المؤسسات تكون المبيعات والأرباح وأسعار الأسهم مسايرة للمستوى العام للنشاط الاقتصادي. ومن هنا ترتفع نسبة المخاطر المنتظمة التي تتعرض لها مثل تلك المؤسسات.

ب. مخاطر غير منتظمة: وهي المخاطر التي تواجه مؤسسة معينة، نتيجة لخصائص وظروف تلك المؤسسة. ويمكن تخفيض أو تجنب تلك المخاطر بالاعتماد على إستراتيجية التنويع. ولذلك تسمى أيضا المخاطر التي يمكن تجنبها بالتنويع، أو المخاطر الفريدة حيث أنها تخص منشأة معينة.

ويشير Francis J., 1986 إلى أنه في مقدمة المنشآت التي تتسم بانخفاض نسبة المخاطر المنتظمة، وارتفاع نسبة المخاطر غير المنتظمة، تلك المنشآت التي تنتج سلعاً غير معمرة. ففي مثل هذه المنشآت يكون الارتباط ضعيف بين كل من المبيعات والأرباح وأسعار الأسهم وبين المستوى العام للنشاط الاقتصادي.

6. مخاطر من حيث الميزة التنافسية المعلوماتية: يرى البعض أنه يمكن تقسيم المخاطر التي تواجه المنشأة تبعاً للميزة التنافسية المعلوماتية المتوافرة لديها إلى مجموعتين من المخاطر، على النحو التالي:[1]

أ. المخاطر المالية: وهي المخاطر الناشئة عن متغيرات لا تتوافر لدى المؤسسة عنها ميزة تنافسية معلوماتية، ويجب على المؤسسة أن تتبع استراتيجيات جيدة لإدارة هذه المخاطر لأجل تغطيتها، أو تجنبها، أو السيطرة عليها. لأن تحمل هذه المخاطر لا يحقق للمؤسسة أية عوائد اقتصادية. وهي مخاطر ليس لها علاقة مباشرة بالنشاط الأساسي للمؤسسة، ولكنها ترتبط بالسوق الذي تعمل فيه.

7. مخاطر الأعمال: وهي تلك المخاطر التي يجب على المؤسسة تحملها لأجل أداء النشاط الأساسي الذي تعمل فيه، ولابد وأن تمتلك المؤسسة بعض المزايا التنافسية المعلوماتية بالنسبة للمتغيرات التي تنشأ عنها هذه المخاطر، إذ أن هذه المتغيرات تمثل عناصر أساسية للقيام بنشاطها، وتوليد التدفقات النقدية بها . فضلاً عن أنها تحقق عوائد اقتصادية مقابل تحمل هذه المخاطر.

[1] محمد علي محمد علي: مرجع سابق، ص: 11.

## المطلب الثالث: مسببات الخطر والسياق الإداري والتنظيمي للأمن

بالنظر إلى تعدد فروع المعرفة ذات الصلة بالخطر فقد تعددت وتنوعت مسبباته، وفي هذا المطلب سنحاول استعراض مختلف مسببات الخطر، بالإضافة إلى السياق الإداري والتنظيمي الذي تنتهجه المؤسسات لتحقيق الأمن.

### الفرع الأول: مسببات الخطر

يرجع وجود الخطر أساسا إلى وجود عدة ظواهر تؤثر على حياة الأشخاص وأعمالهم وممتلكاتهم وفي نتيجة قراراتهم، وبذلك يمكن تعريف مسببات الخطر كالآتي:[1]

مسببات الخطر هي: " مجموعة الظواهر الطبيعية والعامة التي تؤثر تأثيرا مباشرا أو غير مباشر في القرارات التي يتخذها الأشخاص أثناء حياتهم فتجعلهم غير ذي علم بهذه النتيجة ".

والمقصود بالظواهر الطبيعية والعامة ليس فقط ما هو من صنع الطبيعة مثل الفيضانات والوفاة، ولكن كل ماهو حادث ويحدث في حياة الأشخاص الطبيعية كبشر مثل السرقة والحروب وما شابهها.

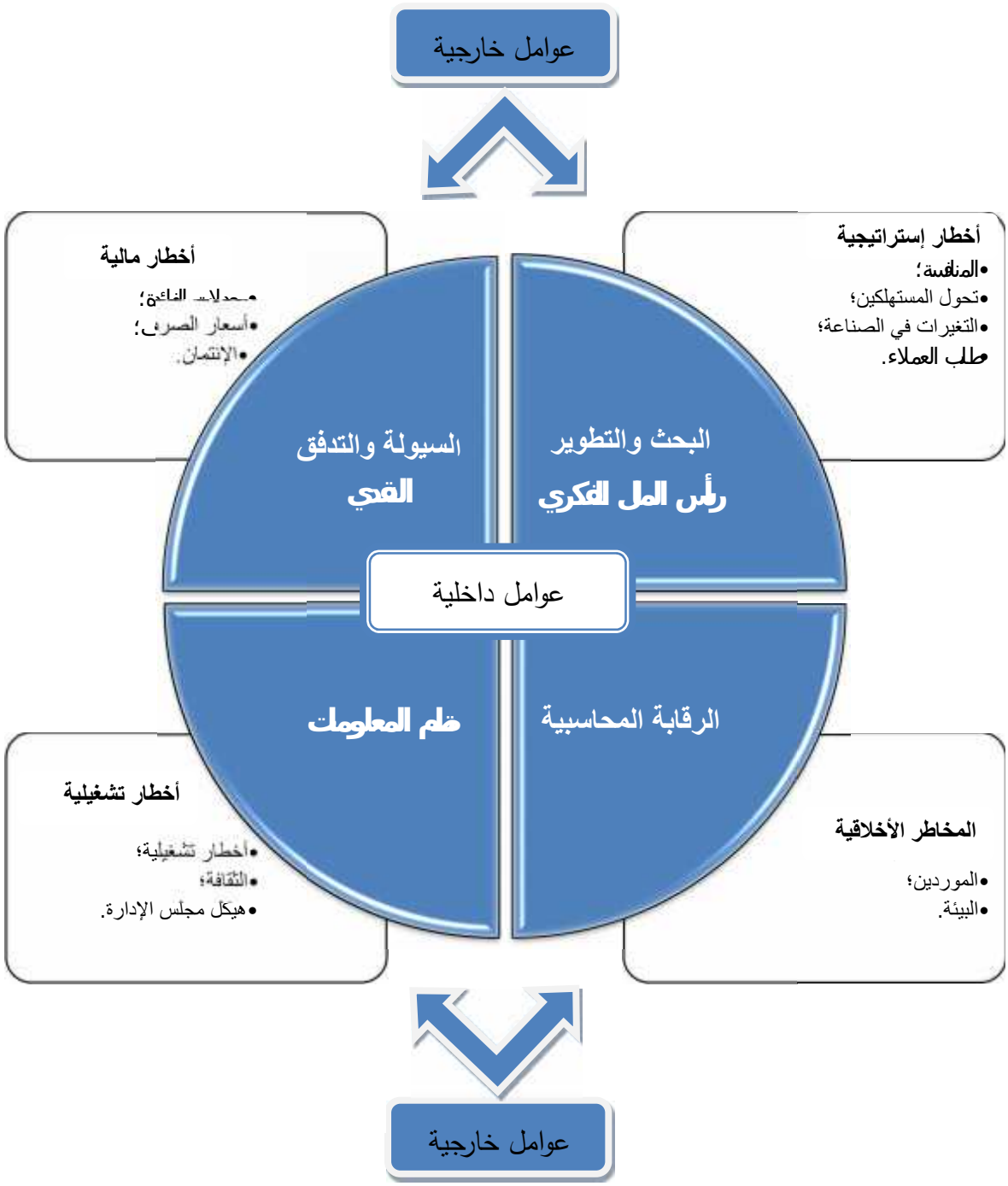
ويطلق البعض على مثل هذه الظواهر الطبيعية والعامة لفظ "الكوارث" معتمدين على أن ناتج تحققها للأفراد والمجتمعات يظهر في صورة خسائر وأضرار فادحة.

وبالرغم من هذا التحديد إلا أن هناك عوامل مساعدة تزيد من وقع الخطر ومن وقع ناتجه من أضرار، تلك العوامل المساعدة تظهر عادة لوجود السلوك البشري مخالطا للظواهر الطبيعية والظواهر العامة.

يمكن أن تنتج المخاطر التي تواجه أي مؤسسة وأنشطتها من عوامل خارجية وداخلية، ويلخص الشكل التالي أمثلة لأهم الأخطار الناتجة عن هذه العوامل حسب الشكل رقم 2-2 كما يلي:

[1] سلامة عبد الله: الخطر والتأمين، الأصول العلمية والعملية، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1984، ص: 12.

**الشكل رقم: 2-2: أهم مسببات المخاطر.**




**المصدر: بلعزوز بن علي:"استراتيجيات إدارة المخاطر في المعاملات المالية"، مجلة الباحث عدد 07، 2009، جامعة الشلف، ص: 332. (بتصرف)**

**الفرع الثاني: السياق الإداري والتنظيمي للأمن**

النظام المؤسسي أو الهيكل التنظيمي لمؤسسة ما، يتكون عادة من الأنشطة والمهام التي يتم توزيعها بين العاملين بالمؤسسة والقيام بعمليات التنسيق والإشراف، وهو بالضرورة موجه نحو تحقيق أهداف المؤسسة والتنظيم، ما يمكن اعتبارها أيضا بكونها منظار للأفراد اتجاه مؤسستهم والبيئة المحيطة، ويمكن هيكلة منظمة أو مؤسسة بطرق عديدة ومختلفة بحسب أهدافها. لذلك فإن هيكلة التنظيم يحدد أسلوب عملها ونتائجها.[1]

وهذا النموذج يشبه في الأساس عمل الفرنسي هنري فايول " Henry Fayol " فهو يؤكد أن عمل الإدارة ينقسم إلى خمس وظائف رئيسية هي التخطيط، التنظيم، القيادة، التنسيق والسيطرة:[2]

1. التخطيط: ترجع جذوره إلى المصطلح الفرنسي "Prévoyance" " أي يتنبأ" كما يشمل معنى ينذر بحدوث شيء، والتخطيط يعتبر وظيفة إدارية ويرتبط بوضع الأهداف وتحديد أفضل الطرق لتحقيقها، كما أنه يشمل أيضا التشجيع على الإبداع والتغيير في مكان العمل؛
2. التنظيم: ويمثل توفير الخامات (أو المواد) والموارد البشرية وتشييد البنية اللازمة لتنفيذ الأنشطة المؤسسية، ومن خلال التنظيم، يحدد المدراء المهام المراد القيام بها وترتيب تلك المهام حسب أولوياتها والبنية المؤسسية الأساسية للقيام بذلك، كما أن التنظيم يشمل مهام العاملين ووضع العامل المناسب في المكان المناسب.
3. الإرشاد: ويمثل ضبط النشاط بين العاملين والحصول على أقصى عائد من جميع العاملين لصالح المؤسسة بالكامل، فالإرشاد يمثل القيادة في أساسه، حيث يعمل على توجيه وتحفيز العاملين لأداء أقصى جهد منشود.
4. التنسيق: أي توحيد وتنسيق الجهود والأنشطة داخل المؤسسة لتسيير نجاح العمل.
5. السيطرة: وهي عملية تنظيم الأنشطة المؤسسية حتى يتطابق الأداء الفعلي مع معايير وأهداف المؤسسة المنشودة، كما تعني السيطرة أيضا التأكد من حدوث كل شيء طبقا للخطط والتعليمات والمبادئ الأساسية.

[1] معلومات مستخرجة من الموقع: https://ar.wikipedia.org يوم: 2016/01/08 على الساعة: 21:14.
[2] إدوارد، ب.بورودزيكيس، ترجمة أحمد المغربي: مرجع سابق، ص: 78.

يتركز تعريف هنري فايول – كأحد المؤسسين الكبار للإدارة الحديثة – لأنشطة الأمن حول المؤسسة كوحدة تحليلية يقول:

" إن عدم حراسة الملكية والأفراد... ضد جميع الاضطرابات الاجتماعية يمكن أن تعرض التقدم وحتى وجود المؤسسة نفسها للخطر"، وبوجه عام فهي تعتبر إجراءات قائمة على الوصول إلى الاطمئنان على العاملين.

وبناء على ذلك فإن درجة الأمان ترتبط بمستوى التنظيم والإدارة، سواء على صعيد الفرد بتخطيط وبتنظيم وإدارة مقدراته، أو على صعيد الجماعة بدء من تنظيم العلاقات الداخلية لها وإدارة مواردها وانتهاء بعلاقتها مع البيئة المحيطة من جماعات إنسانية أو عناصر بيئة مختلفة، وهذا الارتباط يظهر العلاقة الطردية بين درجة الأمان ومستوى التنظيم والإدارة، فكلما ارتفع هذا المستوى كلما زادت درجة الأمان والعكس صحيح، حتى أصبح بالإمكان الدلالة على درجة الأمان بمستوى التنظيم والإدارة للمنظمة الذي يشير على القدرة على السيطرة المادية والمعنوية على معظم عناصر البيئة الداخلية والخارجية الحالية والمستقبلية.[1]

[1] **كلسر نصر المنصور**: إدارة المخاطر واستراتيجية التأمين في ظل تكنولوجيا المعلومات، **المؤتمر العلمي السنوي السابع إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، ايام 16-18افريل، 2007** ،ص: 08.

## المبحث الثاني: ماهية الخطر والأمن الجبائيين

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

### المطلب الأول: مفهوم الخطر والأمن الجبائيين

تعددت وتنوعت المفاهيم التي أعطيت للخطر والأمن الجبائيين ومن خلال هذا المطلب سنحاول استعراض مختلف المفاهيم المتعلقة بهما.

#### الفرع الأول: تعريف الخطر الجبائي

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

Neuman, Omer and Schmidt أسقطوا هذا المفهوم على الخطر الجبائي على الشركات حيث اعتبروا أنه: " يشير الخطر الجبائي لاحتمال أن إجراء أو نشاط اختير يمكن أن يؤدي إلى نتيجة جبائية مختلفة عما كان مخططا له أصلا ".[1]

ويعرف الخطر الجبائي على أنه : " كل أعمال التراخي في الإستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية أو الالتزام، والذي يؤثر سلبا على ضريبة الشركة أو الأهداف التجارية لها، نتيجة أعمال غير مقبولة أو غير متوقعة مثل العقوبات، الضرائب الإضافية، الإضرار بالسمعة، الفرص الضائعة، تحريف للقوائم المالية، تقييمات غير كافية للمخاطر، ولذلك يجب على المؤسسة تسييره بين المستوى الإستراتيجي والعملي.[2]

---

[1] David A. Guenther, Steven R. Matsunaga, Brian M. Williams: Tax Avoidance, Tax Aggressiveness, Tax Risk and Firm Risk**,** Lundquist College of Business, University of Oregon, Eugene, OR 97403 USA, August 2013, P: 02.

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

كما يعرف الخطر الجبائي على أنه: " تلك التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، و تتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات".[1]

إذن يمكن القول أن الخطر الجبائي يتمثل في مختلف العقوبات والغرامات والزيادات التي تتحملها المؤسسة في حالة عدم امتثالها للنصوص التي يسنها التشريع الجبائي، مما يؤثر سلبا على إستراتيجية وأهداف المؤسسة.

والخطر الجبائي يتعلق بسلوك المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب، فهو ناتج من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص هذا الأخير، أو بغرض الغش والتهرب الضريبي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام ادارة الضرائب إلى تحملها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حال كونها هدفا للرقابة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية.

وبالتالي فإنه يظهر بوضوح بأن الخطر الجبائي ينعكس بصفة غير مباشرة على المردودية المالية للمؤسسة، وهذا من خلال الأعباء الإضافية المنجرة عنه، والتي تتحملها المؤسسة نتيجة الإخلال بالتزاماتها الجبائية.[2]

**الفرع الثاني: تعريف الأمن الجبائي**

الأمن الجبائي هو مصطلح يقصد به تجنب المخاطر الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية، ويمكن إعطاء عدة تعاريف لمصطلح الأمن الجبائي كما يلي:

حسب تعريف محكمة العدل التابعة للإتحاد الأوروبي: "الأمن الجبائي يعني الوضوح والدقة للقواعد القانونية والأفعال الفردية التي تشكل في وقت معين الإطار القانوني الذي من خلاله تمارس السلطات صلاحياتها ويزاول الأفراد أنشطتهم".[3]

من التعريف يتضح أنه كي يتحقق الأمن الجبائي فلا بد أن تكون القوانين الضريبية على قدر كاف من الوضوح والدقة، لضمان تنفيذها بفعالية سواء من قبل الإدارة أو المكلف.

---

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

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

[3] Olivier Fouquet : la sécurité fiscale –le mythe de Sisyphe-, colloque FONDAFIP sur la sécurité fiscale, Bercy, 2015, P : 03.

وحسب فريديريك دويت (Frédéric Douet) فإن: " الأمن الجبائي هو أن يتم ضمان للمكلفين أن مبلغ الضريبة المفروض عليهم محدد بشكل يجعل كل واحد منهم متوقعا لقيمتها ".[1]

هذا المفهوم يقضي إعطاء المكلف حق أن تكون الضريبة واضحة وقيمتها متوقعة بناء على النتائج المتحصل عليها من قبلهم.

ومن المفاهيم التي أعطيت أيضا حول الأمن الجبائي: " يتحقق الأمن الجبائي عندما تكون المؤسسة في وضعية قانونية اتجاه الضريبة، بحيث لا يكون هناك أي تخوف من أي عملية رقابة قد تقوم بها إدارة الضرائب للتأكد من عدم وجود مخالفات أو إخلال بالالتزامات الجبائية للمؤسسة".[2]

ومن التعاريف السابقة يمكن إعطاء مفهوم واضح للأمن الجبائي: "الأمن الجبائي هو أن تكون أحكام القانون الجبائي واضحة بطريقة تجعلها سهلة التطبيق من قبل المؤسسة مما يجعل هذه الأخيرة في وضعية قانونية تجاه الضريبة، بحيث لا يكون هناك تخوف من أي عملية رقابة جبائية وما يتبعها من انعكاسات جبائية تؤثر على سوق المؤسسة".

[1] Frédéric Douet: Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, édition LGDJ, paris 1997, P: 11.

[2] محمد عادل عياض: "**محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات –حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري-**"، (مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة أعمال)، **جامعة ورقلة**، 2003/2002، ص: 07.

## المطلب الثاني: تقسيمات الخطر الجبائي ومظاهره

تتعرض المؤسسة الاقتصادية للمخاطر الجبائية لعدة أسباب وتشكل الفروق في هذه الأسباب وتأثيراتها أساس التقسيم لهذه المخاطر، والتي سيتم التعرف عليها من خلال هذا المطلب بالإضافة إلى تبيان أهم وضعيات الخطر الجبائي.

### الفرع الأول: تقسيمات الخطر الجبائي

بناء على أعمال Price Waterhouse Coopers فإن المخاطر الجبائية يمكن تقسيمها إلى سبعة أنواع والتي تشكل في مجملها محفظة المخاطر الجبائية الخاصة بالمؤسسة:[1]

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

فبعض العمليات غير الشائعة تنجم عنها الخضوع لعملية رقابة جبائية على سبيل المثال: عملية الاندماج، تصفية شركة...الخ، في حين غيرها من المعاملات ينظر إليها بعين الريبة من طرف إدارة الضرائب على سبيل المثال: المعاملات مع الشركات الزميلة، الحسابات الجارية للشركاء، سداد الأتعاب المهنية...الخ، وتكون المؤسسات أكثر عرضة لمخاطر التحويلات في الحالات التالية:

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

[1] معلومات مستخرجة من الموقع: http://fr.slideshare.net/bouchraelabbadi/les-risques-fiscaux بتاريخ: 2016/01/10 على الساعة 21:49.

2. خطر الوضعية: الخطر الجبائي مرتبط بمدى تأثيره، واحتمال وقوعه الذي يعتمد على فعل أو رد فعل الإدارة الجبائية خلال وضع معين، ويزداد احتمال وقوعه عندما:
   - المؤسسة تنشط في قطاع يمتاز بسمعته السيئة، أو أن المؤسسة نفسها لها سمعة سيئة؛
   - أهمية المؤسسة؛
   - المؤسسة تقوم بإيداع تصريحات تحتوي على نقائص وتناقضات تم اكتشافها خلال عملية الرقابة الجبائية؛
   - وجود فوارق بين ثروة المؤسسة والدخل المصرح به.
3. المخاطر التشغيلية: وهي تشمل جميع المصالح وجميع الأشخاص التابعين للمؤسسة وليس فقط الوظيفة الجبائية بالمؤسسة مثل: التموين، محاسبة المخزونات، الموارد البشرية، الخزينة والمالية، التسويق، الفوترة، تسليم البضائع، النقل، الاستثمار، المحاسبة...الخ.

   فالتكوين الجيد للأشخاص المعنيين والتواصل بين جميع الأطراف المشاركة في العمليات التي لها أثر جبائي مباشر تعتبر وسيلة أساسية لتسيير المخاطر التشغيلية.
4. خطر الالتزام أو عدم الامتثال للقانون: وهي المخاطر الناتجة عن عدم احترام القوانين الجبائية، إما بغير قصد، وفي هذه الحالة يمكن القول أنه حدث خطأ غير مقصود، وإما بقصد وفي هذه الحالة المكلف بالضريبة له نية التهرب الضريبي.[1]

   ويرتبط هذا الخطر خاصة بالسياسة العامة للمؤسسة وكفاءة إطاراتها ومواردها البشرية، ثم بـ:
   - جودة إجراءات التسيير، المعطيات المحاسبية والجبائية والرقابة عليها (المراجعة الداخلية والخارجية)؛
   - الثقة في نظام المعلومات؛
   - الكفاءات الجبائية للمتدخلين؛
   - إجراءات اليقظة الجبائية: القيام بتوعية حول:
     - التشريعات الجبائية الجديدة؛
     - القوانين الجبائية؛
     - مختلف الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة الجبائية.

[1] MOUNA GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN : Impacte des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal une étude menée dans le contexte tunisien, thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion université de franche-comté et en sciences comptable université de tunis ELMANAR, 2013, P : 63.

ولذلك يجب على المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار رأي الإدارة الجبائية لحل أي مشكلة قد تصادفها من الناحية الضريبية.[1]

5. مخاطر مرتبطة بالمحاسبة: تعتبر المحاسبة الآداة الأساسية لتحديد الوعاء الجبائي، فهي القاعدة التي تعتمد عليها عملية الرقابة الجبائية، وبالتالي فالمحاسبة تعتبر المصدر الأول للتهديد الجبائي، غير أنها تعتبر أداة لإضفاء الطابع الرسمي على الخيارات التي تعتبر فرصة للمؤسسة.

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

6. خطر التسيير: عدد قليل من المؤسسات تقوم بتوثيق وإضفاء الطابع الرسمي على عملية تسييرها للمخاطر الجبائية، وفي هذه الحالة الخطر الأساسي يكمن في الحقيقة أن عملية تسيير الخطر الجبائي هي عملية يختص بها أشخاص ذوي خبرة في المؤسسة، إذا غادروا المؤسسة مع غياب سياسة إيصال كيفية تسيير الخطر الجبائي لمن يخلفهم، كذلك فقدان القدرة على اغتنام الفرص خلال فترة التربص، يجعل المؤسسة في وضعية صعبة.

فالاستعانة بأهل الاختصاص من خارج المؤسسة بالإضافة إلى الكفاءات الداخلية يوفر الاستقرار والاستمرارية للمؤسسة، بالإضافة إلى تسهيل عملية تكوين وتدريب المستخلفين.[2]

7. خطر السمعة: السمعة الجيدة تعتبر من الأصول القيمة التي تمتلكها المؤسسة، ففي مجال الضرائب السمعة الجيدة هي نتيجة امتثال المؤسسة للقوانين والقواعد الضريبية المفروضة، فهي تضمن لها انحياز ايجابي من طرف الإدارة الجبائية.

حيث يتم تحديد مواقفنا دائما بسمعة الشخص أو الهيئة التي نتعامل معها: موردين، عملاء وكل المتعاملين مع المؤسسة.[3]

[1] معلومات مستخرجة من الموقع: http://fr.slideshare.net/bouchraelabbadi/les-risques-fiscaux: مرجع سابق.
[2] مرجع نفسه
[3] Mohamed Ben Hadj Saad: Op, Cit, P: 20.

**الفرع الثاني: مظاهر الخطر الجبائي**

أهم وضعيات الخطر الجبائي تتمثل في:[1]

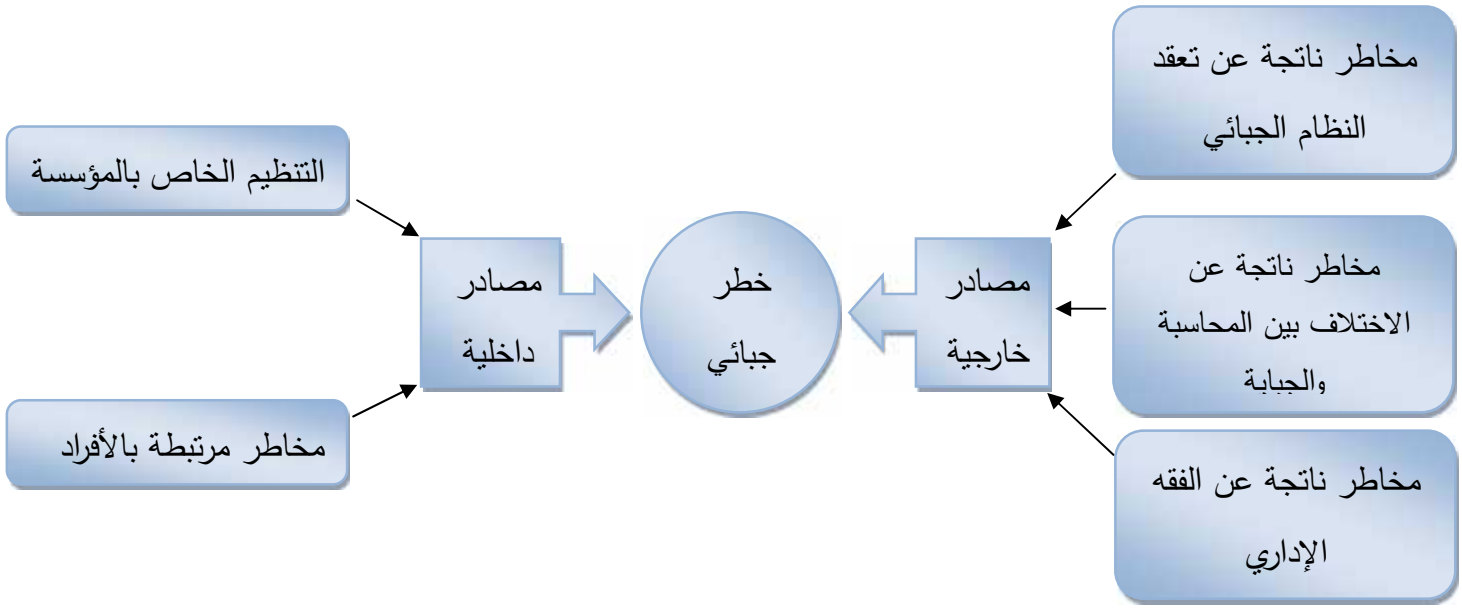
- الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات: حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها؛
- الغش في التصريح: حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات؛
- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية: إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياه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

[1] زواق الحواس: فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، **الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009**، ص: 10.

## المطلب الثالث: مصادر الخطر الجبائي

يمكن تقسيم مصادر الخطر الجبائي إلى مصادر داخلية ومصادر خارجية، ويمكن القول أن المخاطر الجبائية ذات المصدر الخارجي قد نشأت بسبب نقاط الضعف الداخلية للمؤسسة، والشكل رقم 2-3 الموالي يبين مصادر الخطر الجبائي:

**شكل رقم: 2-3: مصادر الخطر الجبائي**




**من إعداد الباحثة بالاعتماد على المراجع السابقة**

أولا: المصادر الخارجية: إن المخاطر الجبائية ذات المصدر الخارجي تتمثل في:

1. مخاطر ناتجة عن تعقد النظام الجبائي:

إن طابع التعقيد الذي يتميز به النظام الجبائي يجعل تطبيقه أكثر صعوبة بالنسبة لكل من الإدارة الجبائية فيما يخص القيام بمهامها والمكلف بالضريبة فيما يتعلق بالتزاماته الضريبية، وانطلاقا من هذه الفكرة، فإنه نظام جبائي معقد هو نظام يصعب التحكم فيه، مما يؤدي إلى فتح المجال أمام التهرب الضريبي.[1]

[1] Mohamed Ben Hadj Saad: op-cit, P : 21.

والخطر الجبائي الناتج عن التشريع الجبائي يمكن حصره في النقاط التالية:

أ. تعدد النصوص القانونية: إن نصوص القانون الجبائي تمتاز بالتعدد، التعقيد والغموض، وعليه فإن المكلف بالضريبة يجد نفسه في موقف ضعيف، بحيث لا يمكن له أن يفهم بشكل سليم نظام الإخضاع الضريبي الخاص به، وبالتالي يتعرض لمخاطر جبائية ناتجة عن عدم الامتثال لنصوص القانون الجبائي.[1]

وفي الواقع هناك العديد من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تفتقر إلى الموارد الضرورية وبالتالي تخصيص الوقت الكافي للتوافق مع جميع المتطلبات القانونية والإدارية، وهذا من شأنه أن يزيد من حدة الخطر عند إعداد التصريحات الجبائية.[2]

ب. عدم استقرار النصوص الجبائية وغموضها: ينشأ الخطر الجبائي أيضا من التغييرات المستمرة في القوانين الضريبية، واختلاف التفسيرات من قبل السلطات الضريبية.

في استطلاع أجراه مكتب المراجعة العالمي Ernst&Young سنة 2004 على أكثر من 350 من كبريات المؤسسات على مستوى 11 دولة، وصلت نسبة التغييرات في القوانين الضريبية إلى 95%، التغييرات في تفسير القوانين من قبل السلطات الجبائية وصلت نسبتها إلى 94%، تغييرات تنظيمية أخرى وصلت نسبتها إلى 83%، حيث أن هذه التغييرات تعتبر المصدر الرئيسي للخطر الجبائي، واستمرت نفس النتيجة في الدراسة التي قام بها نفس المكتب سنة 2006 و2008.

كذلك يعتبر عدم التحديث المستمر للمعلومات في فيما يخص القوانين الضريبية من طرف مسؤولي المؤسسات يؤدي إلى عدم احترام تلك القوانين وبالتالي التعرض لعقوبات جبائية.[3]

2. مخاطر ناتجة عن الاختلاف بين المحاسبة والجباية:

ينص قانون الضرائب على المسك المنتظم للمحاسبة بموجب التشريعات المحاسبية والقانون التجاري، فالاعتراف القانوني بالمحاسبة كقاعدة لتحديد الأساس الخاضع للضريبة، يؤدي بالمؤسسة للاهتمام أكثر بالجانب المحاسبي، لكن في حالة الاختلاف بين القاعدة الضريبية وقاعدة المحاسبة، فإنه بموجب القانون الجبائي يتم التركيز على القاعدة الضريبية.

[1] Mohamed Ben Hadj Saad: op-cit, P : 21.
[2] Mouna Guedrib Ben Abderrahmane : Op, Cit, P : 48.
[3] idem.

ونظرا للاختلافات في النهج ومعايير قياس النتائج، فمن الطبيعي أن هناك اختلافات بين المحاسبة والجباية، ولكن هذا الاختلاف لا يعني عدم التوافق بينهما.[1]

إن الاختلاف بين المحاسبة بإطارها النظري وإجراءاتها التطبيقية من جانب، وبين الضريبة بما يخصها من تشريعات وأنظمة وتعليمات وإجراءات تطبيقية من جانب آخر، يجعل الربح المحاسبي الذي تظهره القوائم المالية بشكل مخرجات للنظام المحاسبي لا يمثل الربح الجبائي الذي تعتمده السلطات الضريبية لتحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع، وإنما هنالك العديد من العمليات التي تتم على الربح المحاسبي من إضافة أو استبعاد، لكي نصل في النهاية إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة.[2]

وتكمن هذه الاختلافات أساسا في:

أ. الإهتلاكات: النظام الضريبي المطبق حاليا في الجزائر يعتمد على طرق الإهتلاك المتمثلة في الإهتلاك الخطي، المتناقص والمتزايد وذلك على أساس التكلفة التاريخية، في حين أن النظام المحاسبي المالي يحتوي على مفاهيم جديدة في حساب الإهتلاك، وذلك في كل نوع من أنواع الأصول فنجد الأصول غير المركبة وهي تلك الأصول التي لا يستطيع الكيان الاقتصادي تجزئة عناصرها لعدم استيفاء الأجزاء المكونة لها شروط التسجيل المحاسبي للأصل في السجلات المحاسبية على عكس الأصول المركبة:[3]

- بالنسبة للأصول غير المركبة: يعتمد احتساب مدة إهتلاك الأصل حسب النظام المحاسبي المالي على مدة الانتفاع به أي المدة المقدرة للاستعمال من طرف المؤسسة المالكة له، والتي تعكس بواقعية استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بالأصل، خلافا للقواعد الجبائية التي تحدد مدة الاهتلاك وفقا لتصنيف معين لكل فئة من الأصول المادية والمعنوية والتي تكون عادة قصيرة وأقل من المدة الحقيقية له، فمثلا الأصول الثابتة المعنوية يمكن أن تصل مدة اهتلاكها إلى 20 سنة، والتي تعبر عن المدة المفترضة لمنفعة الأصول الثابتة المعنوية.
- بالنسبة للأصول المركبة: يسمح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات التي بإمكانها تجزئة أصل معين إلى عدة عناصر، يمكن اعتبار كل عنصر منها كأصل منفرد بعينه يسجل

[1] Rédha Khelassi : Op, Cit, P: 145.

[2] **محمد حلو داودسلمان**، عبد الخالق ياسين زاير البدراق: "**الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما**"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24، المجلد السادس، 2009، ص: 122.

[3] بوسبعين تسعديت: "**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**"، (مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستير في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر)، 2010، ص: 104.

محاسبيا على حدى له مدة استعمال مختلفة وفي هذه الحالة، على المؤسسة إعداد جدول اهتلاك منفصل لكل عنصر بدلالة مدة استعماله الحقيقية، ولكل أصل قابل للاهتلاك له قيمة متبقية محتملة والتي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند حساب الاهتلاك بطرحها من القيمة الأولية للاستثمار، وهي غير مأخوذة بعين الاعتبار في القواعد الجبائية، وبالتالي عنصر آخر مؤثر على حساب أقساط الإهتلاك.

ب. القيمة الضائعة للأصل: يمكن للأصل المسجل محاسبيا ضمن دفاتر المؤسسة أن يفقد جزء من قيمته عند نهاية الدورة، وهو ما يعرف باختبارات نقصان القيمة لذا، فعلى المؤسسة أن تقوم بالبحث عن المؤشرات التي توحي بأن الأصل سيفقد جزء من قيمته على إثرها كتغيرات في معطيات المحيط الثقافي، التكنولوجي...الخ.

تسجل القيمة الضائعة للأصل ضمن الأعباء من أجل إرجاع القيمة المحاسبية للأصل إلى قيمته القابلة للتحصيل وبالتالي، سيؤثر على القاعدة الجبائية للأصل المتناقص لأنها تؤدي إلى تغييرات متكررة في مخططات الاهتلاك، باعتبار أن الخسارة في القيمة تؤثر على المبلغ القابل للاهتلاك وتخفض من قاعدة اهتلاك الأصل، والتي بإمكانها أن تتغير أو تعاد لاحقا، محولة من جديد حساب مخصصات الاهتلاك، إذ يعتبر هذا العنصر جديدا على القواعد الجبائية الحالية.[1]

ج. مصاريف البحث والتطوير: حسب المعايير المحاسبية الدولية، فإن مصاريف البحث عند تحملها، تسجل محاسبيا ضمن الأعباء، ولا يمكن أن تسجل ضمن الأصول الثابتة المعنوية، أما مصاريف التطوير التي تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية وتحسين أداء الأصل، ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق به، فتسجل ضمن الأصول الثابتة المعنوية، ويؤثر ذلك على الوعاء الخاضع للضريبة، فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة، ومصاريف التطوير تؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الاهتلاكات، ويمكن أن تواجه المؤسسة صعوبة في التمييز بين مصاريف الأبحاث ومصاريف التطوير، والأمر نفسه بالنسبة لإدارة الضرائب.[2]

د. تكاليف الاقتراض: تسجل تكاليف الاقتراض ضمن الأعباء المالية للدورة التي ترتبط بها، إلا في حالة أن هذه التكاليف سوف تضاف إلى قيمة الأصل، إذا كانت تؤدي إلى توليد منافع اقتصادية

[1] بوسبعين تسعديت: **مرجع سابق**، ص: 105.

[2] جاو حدو رضا، حمدي جليلة إيمان: **"الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، دراسة ميدانية"**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد الثاني والثلاثون، 2014، ص: 348.

مستقبلية للمؤسسة، ويمكن تقويمها بطريقة موثوق بها، بينما في النظام الضريبي لا تؤخذ بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، وتعد مصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.[1]

هـ. تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية: في إطار الشفافية المالية والاقتصادية، فإن المعايير المحاسبية الدولية، تنص على تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية كل دورة في جانبين:[2]

- أعباء: إذا كانت هناك خسارة؛
- نواتج: إذا كانت هناك ربح.

بينما النظام الجبائي يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط.[3]

و. التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء: تشير المعايير المحاسبية الدولية إلى تحميل التغيرات، وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة المعلق عليها في الملاحق (أثر تبني معيار جديد مثلا) ضمن رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية، دون تسجيل ذلك ضمن الأعباء والنواتج، وبالتالي إبعاده عن الربح المحاسبي الذي هو منطلق تحديد الربح الضريبي، وهذا الأمر سيكون له أثر واضح على مقدار الضريبة الحقيقي بالنقصان وهو ما يطرح إشكالية قبول إدارة الضرائب بهذا الخيار، مقابل التخلي عن جزء من مواردها؟، وإذا كانت التغيرات كلها في الطرق المحاسبية تلمس أثارها على الأموال الخاصة.

ز. التسجيل المحاسبي للقرض الإيجاري: تركز قواعد المعايير المحاسبية الدولية عند تسجيل المؤسسة للأصل في تاريخ تحويل كل المنافع والأخطار، بينما قواعد التشريع الضريبي تركز على تحقق وتحويل الأصل، أي ملكية المؤسسة له، ويدخل في هذا الإطار الأصول المؤجرة، وخاصة القابلة للاهتلاك منها، فبالنسبة لتسجيل الاستثمارات لدى المؤسسة، تسمح المعايير المحاسبية الدولية بتسجيل عناصر الاستثمارات وأقساط اهتلاكها، إذا كانت للمؤسسة رقابة عليها، وتحصل على المنافع الاقتصادية المستقبلية لها، وهذا ما ينطبق على الاستثمارات المحصل عليها بواسطة قرض إيجاري، أو المؤجرة من طرف المؤسسة، وهو ما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان.[4]

---

[1] جاو حدو رضا، حمدي جليلة إيمان: **مرجع سابق**، ص: 349.
[2] مرجع نفسه، ص: 350.
[3] بوسبعين تسعديت: **مرجع سابق**، ص: 108.
[4] جاو حدو رضا، حمدي جليلة إيمان: **مرجع نفسه**، ص ص: 350-351.

ح. إعادة تقويم الأصول بالقيمة العادلة: إن خيار تقويم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية لا يتماشى مع النظام الضريبي الذي يقوم على أساس التكلفة التاريخية.[1]

3. مخاطر ناتجة عن الفقه الإداري:

الفقه الإداري هو مصدر كبير للمخاطر الجبائية بسبب تعقيده، فالقانون الجبائي يعد أرضية تفسير مواتية، حيث يقوم بشرح النصوص الغامضة باستخدام منهجية بسيطة وواضحة، ويسهل استيعابها من قبل الجميع دون تغيير للمحتوى.

وفي الواقع عملية التفسير هذه من الممارسات الحساسة التي تقوم بها الإدارة الجبائية، ومع ذلك فالفقه الإداري يميل إلى تجاوز دوره التفسيري، لوضع تشريعات بشأن المسائل الجبائية، ويصبح بذلك قانون مستقل من قانون الضرائب.

إن التفسير الإداري يمكن أن يذهب إلى أبعد من المعنى المطلوب للنص، مشوها لمضمونه، وفرض رؤيا تختلف عن تلك الخاصة بالمشرع، ومع ذلك فإن هذه الممارسة التي تنتهك الشرعية تخضع لحدود معينة، حيث يقوم القاضي المختص بالمسائل الجبائية بمراقبة الامتثال للتفسير الإداري للتشريعات، واقتراح تفسيرا أكثر حيادا وأكثر صرامة.[2]

**ثانيا: المصادر الداخلية**

1. التنظيم الخاص بالمؤسسة: إن تحديد المصادر المحتملة للخطر الجبائي بالمؤسسة يتطلب في بداية الأمر فهم كامل لما يحدث في كل وحدة عمل أو في كل وظيفة من وظائف المؤسسة، وفي هذا السياق من الضروري ملاحظة أن ميادين أو مجالات الخطر الجبائي لا تقتصر على العمليات المتواجدة تحت سلطة الوظيفة الجبائية، هذه الأخيرة لا تدير أكثر من 25% إلى 30% من المخاطر الجبائية في المنظمة.

من خلال دراسة قامت بها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE فإن ملف تعريف المؤسسة يعتبر عامل مهم جدا يمكن له التأثير على انضباطها من الناحية الجبائية، وفي الواقع فإن هيكل المؤسسة، الأنشطة التي تقوم بها، واستثماراتها يكون لها التأثير على قدرتها على الامتثال لالتزاماتها الجبائية.

[1] جاو حدو رضا، حمدي جليلة إيمان: **مرجع سابق، ص**: 351.

[2] Rédha Khelassi:Op-Cit, P: 146.

كذلك حجم المؤسسة يمكن أن يؤثر على مستوى الخطر الجبائي، وفي الواقع المؤسسات الكبرى من المحتمل أن تكون عدوانية من الناحية الجبائية، نظرا لأنها تمتلك قوة اقتصادية وسياسية كبيرة مقارنة بالمؤسسات الصغيرة.[1]

2. مخاطر مرتبطة بالأفراد: يمكن اعتبار الفرد مصدرا للخطر بسبب:[2]

- الإهمال؛
- ضعف التكوين في المجال الجبائي مما يؤدي بهم إلى عدم إعطاء أولوية لهذا الجانب؛
- الافتقار إلى روح التعاون بين المستخدمين.

ولذلك يجب أن يمتاز الموظف بسلوك يجعله يساهم في تعزيز الامتثال للقوانين الجبائية، حيث من الضروري توعية الموظف وتنبيهه حول التأثير السلبي للخطر الجبائي على خلق قيمة المؤسسة.

ولذلك لا يتطلب فقط أن تقوم المؤسسة بتوظيف موظفين مؤهلين وفقط، بل يجب عليها السهر على تدريبهم بصورة دائمة ومستمرة.

[1] Mouna Guedrib Ben Abderrahmane : Op, Cit, P: 48.
[2] Rédha Khelassi:Op, Cit, P: 148.

## المبحث الثالث: الأعباء المالية والعقوبات المتعلقة بالخطر الجبائي

يمنح المشرع الجبائي للمكلفين بالضريبة الحرية في التصريح بمداخيلهم، وفي المقابل ولغرض حثهم وإجبارهم على التعامل مع دائرة الضريبة ومنعهم من التهرب منها، كانت الحاجة لتشريع نظام عقوبات وغرامات معينة لضمان التزام جميع المكلفين بالقوانين وتطبيقها وحثهم على سداد الضريبة في المواعيد المقررة، حيث فرض القانون الجبائي الجزائري غرامات جبائية وعقوبات جنحية على كل من يحاول استعمال طرق تدليسية من أجل التهرب من الضريبة.

ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق لمختلف التزامات المكلف والزيادات المرتبطة بالتصريحات الجبائية، كذلك الغرامات الجبائية والعقوبات الجنحية، بالإضافة التكاليف الناتجة عن اختيارات جبائية خاطئة.

### المطلب الأول: التزامات المكلف والزيادات المرتبطة بالتصريحات الجبائية

حدد المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الالتزامات الواجب التقيد بها من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة، وفي المقابل فرض مجموعة من العقوبات في حال عدم الوفاء بهذه الالتزامات، وسنحاول من خلال هذا المطلب توضيح مختلف هذه الالتزامات والزيادات المفروضة في حال عدم التقيد بها.

#### الفرع الأول: التزامات المكلف بالضريبة

قبل التطرق للغرامات المالية المتعلقة بالتأخر أو عدم إيداع التصريحات الجبائية لابد من الإشارة للالتزامات الجبائية والمحاسبية للمكلف بالضريبة حسب كل نظام:

إن تحديد التزامات المكلف بالضريبة يعتمد على نظام الإخضاع الضريبي التابع له، حيث يعتمد في الجزائر على نظامين:[1] نظام الربح الحقيقي، ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة، بحيث يتحدد مجال تطبيقها وفق القانون، ويتحدد الشخص التابع لكل نظام حسب معيار مبلغ رقم الأعمال المحقق كما يلي:

[1] المادة 06 من القانون رقم 14 – 10 المؤرخ في 2014/12/30، المتضمن لقانون المالية لسنة 2015

1. نظام الربح الحقيقي: يوجه هذا النظام للأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا او حرفيا أو مهنة غير تجارية، عندما يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج)[1]. و يحدد الربح الحقيقي على أساس مسك محاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها. [2]

وتتمثل التزامات المكلف بالضريبة الخاضع للنظام الحقيقي فيما يلي:

أ. التزامات ذات طابع محاسبي: يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- دفتر اليومية: "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاولة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا"[3]، ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يعتبر سببا كافيا لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة.
- دفتر الجرد: حيث يجب على التاجر أن يجري سنويا جردا لعناصر الأصول والخصوم، وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد.[4]

تمسك هذه الدفاتر بحسب التاريخ وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حتى يحملا الصبغة القانونية، ويجب أن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب والتزوير حسب ما نصت عليه المادة 11 من القانون التجاري، ولابد على المكلف الاحتفاظ بالدفاتر لمدة 10 سنوات تبدأ من تاريخ إقفال السنة المالية. [5]

- وثائق الثبوتية: " تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق".[6]

وتلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية واحدة.

---

[1] بناءا على معطيات المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[3] المادة 09 من القانون التجاري الجزائري لسنة 2007.

[4] المادة 10 من القانون التجاري الجزائري لسنة 2007.

[5] المادة 12 من القانون التجاري الجزائري لسنة 2007.

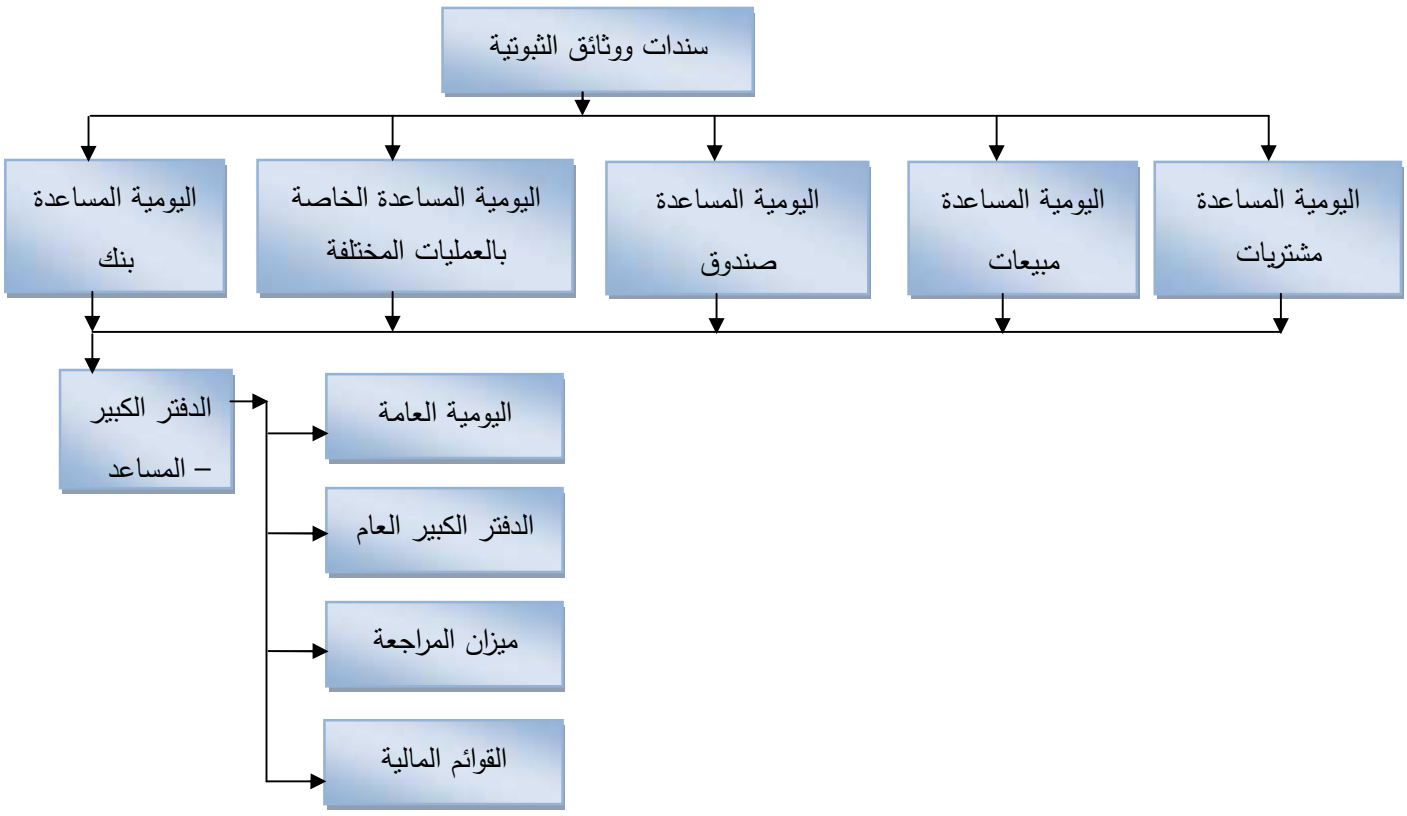
[6] المادة 18 من القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن الظام المحاسبي المالي، مرجع نفسه.

وعلى العموم فإن وثائق الثبوتية يجب أن تحتوي على مجموعة من التفاصيل الإلزامية المتمثلة في:

- تاريخ العملية؛
- طبيعة العملية؛
- الأطراف المتدخلين؛
- مقدار حصة العملية ( المقدار والقيمة ).

والرسم التخطيطي رقم 2-4 أدناه يوضح المراحل المختلفة للمعلومة المحاسبية:

**شكل رقم: 2-4: رسم تخطيطي يوضح المراحل المختلفة للمعلومة المحاسبية:**




Ministère des finances, Direction générale des impôts, Direction de recherche et vérification, Circulaire N°22, Rejet de comptabilité, Modalité d'application des dispositions de l'article 43 du CPF, Alger, le : 18/02/2014, P: 08 .

ب. التزامات ذات طابع جبائي: أما فيما يخص التزامات المكلف الجبائية فتتمثل في مختلف التصريحات الجبائية كما يلي:

- التصريح بالوجود: إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود في الثلاثون يوما الأولى من بداية النشاط، وهذا وفقا للنموذج المعمول به (série Gn°08)، لدى مفتشية الضرائب التابعين لها.[1]
- التصريح الشهري للضرائب والرسوم: يجب على المكلفين أن يودعوا كشفا شهريا صنف (Gn°50) أو صنف (Gn°50.A) لرقم الأعمال ومجمل الضرائب والرسوم لدى قابض مركز الضرائب خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله تحقيق رقم الأعمال.[2]
- التصريح السنوي للدخول والنتائج: وتتمثل فيما يلي:[3]

- التصريحات الخاصة المهنية: يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي، اكتتاب على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحا خاصا، سلسلة ج رقم 11، بمبلغ الربح الصافي المحقق خلال السنة أو السنة المالية المنصرمة.

  في حال تحقيق عجز يتم تقديم التصريح المتضمن مبلغ العجز ضمن نفس الشروط.

  بالإضافة إلى التصريح بالأجور، المرتبات أو أتعاب فيجب تقديم التصريح السنوي بالأجور سلسلة ج رقم 29، على الأكثر يوم ( 30 ) أفريل من كل سنة.

  يجب تقديمها إلى مفتش الضرائب، بما فيها على حامل معلوماتي.
- التصريح الإجمالي بالمداخيل: يجب اكتتاب تصريح سنوي، سلسلة ج رقم 01، على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة.
- التصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات: يجب اكتتاب تصريح سنوي سلسلة ج رقم 04، على الأكثر يوم 30 أفريل من السنة الموالية للسنة التي تم من خلالها تحقيق الأرباح، وعندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح.

[1] المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[2] Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, Centre Des Impôts, Brochure Obligations, Edition 2013, P :03.

[3] idem , P :03.

ويمكن لقوة قاهرة، تمديد اجل تقديم التصريح بناء على قرار المدير العام للضرائب، غير انه لا يمكن أن يتجاوز تمديد هذا الأجل ثلاثة أشهر[1].

ويمكن للمؤسسات ذات الجمعية التي يجب ان تبت بشأن الحسابات، إكتتاب تصريح تصحيحي، على الأكثر خلال 21 يوم التي تلي انقضاء الأجل القانوني، المنصوص عليه في القانون التجاري، لانعقاد هذه الجمعية، ويجب ان ترفق تحت طائلة عدم قبول التصريح، ضمن نفس الأجل، الوثائق في شكلها القانوني التي تؤسس التصحيح لا سيما محضر الجمعية وتقرير محافظ الحسابات.[2]

و يجب على الشركات المتحالفة مع شركات أجنبية أن تضع تحت تصرف الإدارة الجبائية زيادة على التصريحات، وثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في إطار العمليات المختلفة المحققة مع الشركات المتصلة بها.[3]

- تصريح بالتنازل، أو التوقف عن النشاط: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي، يتوجب عليه أن يشعر مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن 10 أيام، وأن يحيطه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا، وكذا عند الاقتضاء، اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه.[4]

[1] المادة 151-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[2] المادة 151-03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[3] المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[4] للمادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

أما فيما يخص التزامات التسديد الخاصة بالمكلف فتتمثل فيما يلي:[1]

أ. الضريبة المؤقتة: المكلفين الذين يتبعون مراكز الضرائب (CDI) (تابعيين للنظام الحقيقي فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية)، فهم يخضعون إلى رسم مؤقت بمعدل نسبي يقدر بـ: 10%، على المداخيل الصافية الأكثر من 60.000 دج، المحققة من طرفهم، ويشكل هذا الرسم رصيد ضريبي يقتطع من فرض الضريبة النهائي.

ب. التسبيقات على الحساب:

- الضريبة على الدخل الإجمالي: ويتم ذلك عن طريق دفع تسبقين إلى قابض الضرائب خلال الفترة من 20 فيفري إلى 20 مارس، ومن 20 ماي إلى 20 جوان من السنة التي تلي السنة التي حقق خلالها الأرباح أو المداخيل التي يبنى عليها حساب الضريبة. ويساوي مبلغ كل تسبيق 30 % من الحصص الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة عن طريق الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة.

أما فيما يخص مبلغ التصفية فيتم دفعه في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل.

- الضريبة على أرباح الشركات: يجب دفع بصفة تلقائية إلى قابض الضرائب ثلاث تسبيقات على الحساب يعادل كل منها 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لفرض الضريبة.

وتسدد هذه التسبيقات عن طريق تصريح، سلسلة ج رقم 50 ، حسب الآجال التالية:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس؛
- التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان؛
- التسبيق الثالث : من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر من السنة؛
- متبقى التصفية: على الأكثر يوم تسليم التصريح السنوي أي 30 أفريل.

غير أنه، إذا تعلق الأمر بفترة تقل عن سنة أو تفوقها، تحسب التسبيقات على أساس الأرباح المقدرة بالتناسب مع فترة مدتها إثنا عشر ( 12 ) شهرا.[2]

[1] Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, Centre Des Impôts, Brochure Obligations, Op Cit, P :03.

[2] المادة 356-03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

وفيما يخص المؤسسات حديثة الإنشاء، تساوي كل تسبيقة 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة 5% من الرأسمال الاجتماعي المسخر.[1]

2. نظام الضريبة الجزافية الوحيدة: يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج).

كما يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة".[2]

ويتم تقدير الوعاء الضريبي الخاص بهم بناءا على التصريح السنوي سلسة ج رقم 12 الخاص برقم الأعمال المكتتب، ويبين التصريح رقم الأعمال المحقق خلال السنة المنقضية.[3]

ويحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

- 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع؛
- 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

ويمكن تلخيص مختلف التزامات المكلف من خلال الجدول رقم 2-1 التالي:

[1] المادة 356-04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[2] المادة 282 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[3] Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, Impôts Forfaitaire et Unique, Edition 2013, P :03.

**جدول رقم: 2-1: رزنامة التصريحات الجبائية**

| طبيعة التصريح | مكان إيداع التصريح | التاريخ المحدد لإيداع التصريح | الوثيقة المستعملة |
|---|---|---|---|
| – التصريح بالوجود فيما يخص IRG، IBS | مفتشية الضرائب لوجود المقر الاجتماعي | خلال 30 يوما من بداية النشاط | سلسلة GN°08 |
| – التصريح الشهري للضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر TAP، TVA، IRG<br>– IBS/IRG نظام حقيقي/ دفعات مسبقة، IRG/ مرتبات وأجور. | قباضة الضرائب مكان وجود النشاط | خلال العشرين (20) يوما الأولى من كل شهر.<br>خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الموالي للفصل. | سلسلة GN°50<br>سلسلة GN°50 A |
| – تصريح إجمالي للمداخيل (RG) والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) | مفتشية الضرائب لمقر الإقامة | على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة | سلسلة GN° 01 |
| – تصريحات مهنية:<br>▪ أرباح صناعية وتجارية (BIC)<br>▪ أرباح غير تجارية | مفتشية الضرائب لمكان وجود النشاط | على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة | سلسلة GN° 11 للنظام الحقيقي |
| – تصريح رقم الأعمال الخاضع لـ: ( IFU) | مفتشية الضرائب لمكان وجود النشاط | من 01 إلى 30 جوان من كل سنة | سلسلة GN° 12 |
| – تصريح الضريبة على أرباح الشركات (IBS) | مفتشية الضرائب لمكان وجود النشاط | على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة | سلسلة GN° 04 |
| – تصريح الرسم العقاري للملكيات المبنية (TFPB)<br>– تصريح الرسم العقاري للملكيات الغير مبنية (TFPNB) | مفتشية الضرائب لمكان وجود العقار | للبنايات الجديدة وكذلك تغيير الشكل والإنجاز خلال الشهرين من تاريخ الإنجاز النهائي | سلسلة GN° 31-36 حسب نوع العقار<br>سلسلة GN° 35 |
| – تصريح بالضريبة على الممتلكات (IP) | مفتشية الضرائب لمقر الإقامة | كل 04 سنوات على الأكثر يوم 31 مارس من السنة الرابعة | سلسلة GN° 37 |

**Source: Rédha Khelassi, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition BERTI, 2013, P: 99. (بتصرف)**

**الفرع الثاني: الزيادات المتعلقة بالتأخر أو عدم إيداع التصريحات الجبائية والزيادات المتعلقة بالنقص في التصريح**

**أولا: الزيادات المتعلقة بالتأخر أو عدم إيداع التصريحات الجبائية**

1. التصريحات السنوية الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات فإنه تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي، مع تطبيق زيادة بنسبة 25%، وإذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في الأجل المذكور، تطبق زيادة بنسبة 35%.[1]

ويترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة هذه التصريحات، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها.[2]

ويترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص الوثائق التي تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في اطار العمليات المختلفة المحققة مع الشركات المتصلة، خلال أجل قدره 30 يوما ابتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، مع تطبيق غرامة بمبلغ 2.000.000 دج، وإذا لم تحترم الشركات إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، وذلك بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[3]

2. يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال، تطبيق غرامة نسبتها 10%، وترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإنذار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.[4]

[1] المادة 192-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[2] المادة 192-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[3] المادة 192- 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[4] المادة 115 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

**ثانيا: الزيادات بسبب نقص التصريح:**

1. عندما يصرح مكلف بالضريبة بتصريحات تتضمن دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، فإنه يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة:[1]
   - 10%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛
   - 15%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج؛
   - 25%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.
2. عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، وتوافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم اخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة في نفس السنة، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50%، وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة بـ 100%. ويقصد بالأعمال التدليسية:[2]
   - إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة؛
   - تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين؛
   - القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، وهذا بالنسبة للمخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها؛
   - قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به؛
   - كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل جزء من مبلغ الضرائب والرسوم؛

[1] المادة 193- 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.
[2] المادة 193- 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

- ممارسة نشاط غير قانوني ( كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي ).

كما تطبق الزيادات المتعلقة بالتأخر أو عدم إيداع التصريحات الجبائية في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط.

**المطلب الثاني: الغرامات الجبائية والعقوبات الجنحية**

فرض المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الغرامات والعقوبات التي من شأنها ردع الأعمال الجنحية من طرف المكلفين، وتتمثل هذه الغرامات والعقوبات فيما يلي:

1. يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود دفع غرامة جبائية محددة بـ: 30.000 دج.[1]
2. التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة بسبب رفض المحاسبة، حيث تنص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على انه لا يمكن رفض المحاسبة إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع، في الحالات التالية:[2]

- عندما يكون مسك المحاسبة غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري وشروط و كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها، حيث تنص المادة 09 من القانون التجاري على إلزام كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر بمسك اليومية العامة وتسجيل كل عمليات المؤسسة فيه، وتنص المادة 10 كذلك على مسك سجل الجرد لعناصر أصول المؤسسة في نهاية كل سنة؛[3]
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة؛

ويتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها في الحالات التالية:

- عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة، بسبب فعله أو فعل الغير؛

[1] المادة 194-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[2] المادة 28 من القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، تعدل وتتمم أحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3] المواد 09-11 من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية لسنة 2007.

- في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية أو للسجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به؛
- في حالة عدم اكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بعد شهر واحد على الأقل من إعذار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، بتسوية وضعيته؛
- في حالة عدم التصريح، وعندما يتجاوز الدخل الصافي إجمالي الإعفاء من الضريبة، وذلك حسب المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3. يترتب عن عدم تقديم جدول مفصل خاص بالزبائن عند إيداع التصريح السنوي الخاص برقم الأعمال المحقق من طرف تجار الجملة الخاضعين للنظام الحقيقي فقدان التخفيض المتعلق بالرسم على النشاط المهني المشار إليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويترتب على الأخطاء أو الإغفالات أو عدم صحة المعلومات الواردة في هذا الجدول، تطبيق غرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج، كل مرة ثبتت فيها أخطاء أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة، ودون المساس بالعقوبات التأديبية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه يعاقب بغرامة جبائية من 5.000 دج إلى 50.000 دج، كل من قام بتقديم معلومات غير صحيحة أوردها في الجدول المفصل الخاص بالزبائن، بغرض التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة.

وتطبق نفس الغرامة عندما يتضمن كشف العمليات المحققة حسب شروط البيع بالجملة كما يظهره الجدول المفصل الخاص بالزبائن، انعدام الدقة الذي يحول دون إجراء مراقبة التصريحات الجبائية التي يكتتبها الزبائن.[1]

4. كل تأخير يسجل في دفع الرسم على القيمة المضافة، يستحق عليه ما يلي:[2]
   - غرامة جبائية نسبتها 10%، عندما يحصل الدفع بعد تاريخ استحقاق الضريبة؛
   - زيادة مالية نسبتها 3%، عن كل شهر أو جزء من الشهر من التأخير عندما تدفع الضريبة، دون أن يفوق هذه الزيادة نسبة أقصاها 25%،

[1] المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2017، ص: 49.

- عندما تجمع غرامة التحصيل التي نسبتها 10% مع غرامة بسبب إيداع متأخر (10%)، يخضع مبلغ الغرامتين إلى نسبة 15%، شريطة أن يودع التصريح وتدفع الرسوم في أجل أقصاه اليوم الأخير من شهر الاستحقاق.

5. في حال استفاد المكلف من التخفيض الذي نسبته 30%، على الأرباح المعاد استثمارها، وتم التنازل أو وقف النشاط في أجل اقل من 05 سنوات ولم يتبع باستثمار فوري، أن يدفع لقابض الضرائب مبلغا يساوي الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض، مع زيادة قدرها 05%.

أما في حال عدم الالتزام باستثمار الأرباح في الاستثمارات الإهتلاكية (المنقولات أو العقارات)، بالإضافة إلى مسك محاسبة منتظمة مع إلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وكذا سعر تكلفتها مرفقة مع التصريح السنوي، يترتب على المكلف إعادة دفع الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة مع زيادة قدرها 25%.[1]

6. يؤدي عدم الفوترة أو عدم تقديمها، إلى تطبيق غرامة تحدد مبالغها كما يلي:[2]

- 50.000 دج بالنسبة لتجار التجزئة؛
- 500.000 دج بالنسبة لتجار الجملة؛
- 1.000.000 دج بالنسبة للمنتجين والمستوردين.

وفي حال العود يتم تطبيق ضعف هذه المبالغ.

وتصادر البضاعة المنقولة بدون فاتورة وكذا وسيلة نقلها إذا كانت ملكا لصاحب البضاعة.

أما في حال إعداد فواتير مزورة أو فواتير مجاملة يؤدي إلى تطبيق غرامة جبائية تساوي 50% من قيمتها.

وتطبق هذه الغرامة في حالات الغش التي لها صلة بإعداد الفواتير المزورة ليس على الأشخاص الذين قاموا بتحريرها فحسب بل كذلك الأشخاص الذين أعدت بأسمائهم.

ويقوم بمعاينة عدم الفوترة أعوان إدارة الضرائب المؤهلين قانونا، والذين لهم على الأقل رتبة مفتش.

---

[1] بناء على معطيات المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[2] المادة 51 من الأمر رقم 01-10 المؤرخ في 26 اوت 2010 يتضن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المعدلة لأحكام المادة 65 من قانون المالية لسنة 2003، وأحكام المادة 17 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006، أحكام جبائية غير مقننة.

7. في حال التلبس الجبائي والذي يقصد به عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص، يترتب عليه آثار جبائية تتمثل في: [1]

- إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة؛
- استثناء حق الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية؛
- إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية؛
- إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان؛
- تمديد في أجل التقادم بسنتين (02)؛
- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر بـ: 20% وجدول الدفع بالتقسيط؛
- تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- التسجيل في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

أما فيما يخص الغرامات فتطبق على النحو التالي:[2]

- تطبق الإدارة الجبائية على المكلفين المعنيين، في حالة معاينة التلبس غرامة مالية قدرها ستمائة ألف دينار ( 600.000,00 دج )؛
- يرفع هذا المبلغ إلى مليون ومئتي ألف دينار ( 1.200.000,00 دج ) في حالة تجاوز، عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي، رقم الأعمال أو الإيرادات الخام الحد المنصوص عليه في مجال نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وزيادة على العقوبات المنصوص عليها سابقا، فإنه يترتب على جنحة التلبس الجبائي إقصاء المكلفين بالضريبة من الاستفادة من الضمانات المنصوص عليها في المواد 19 و 156 من قانون الإجراءات الجبائية.

[1] المادة 20 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[2] المادة 194 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

وإذا تعرض المكلف بالضريبة خلال نفس الفترة لعقوبات لأسباب أخرى، غير تلك الناشئة بسبب تلبس جبائي، فعندئذ يتعرض لغرامات عن كل مخالفة وتطبق العقوبات بمعزل عن الغرامة المالية المتعلقة بالتلبس الجبائي.

8. يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في التصريح بوعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته، كليا أو جزئيا بما يلي:[1]

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج؛
- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج، ولا يتجاوز 1.000.000 دج؛
- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 5.000.000 دج؛
- الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج، ولا يتجاوز 10.000.000 دج؛
- الحبس من 5 سنوات إلى 10 سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

إذا أعاد المكلف الفعل في اجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات، سواء أكانت جبائية أم جزائية، المنصوص عليها بخصوص المخالفات الاولية، وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص اخرى (المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة).

[1] المادة 303 – 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

9. إذا قام المكلف بتصرف من خلاله يتعذر على أعوان الضرائب القيام بمهامهم في معاينة المخالفات الجبائية، يعاقب بغرامة جبائية من 10.000 دج إلى 30.000 دج، وفي حال غلق المحل لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة وتم التأكد من ذلك خلال المعاينة تحدد الغرامة بـ 50.000 دج، وإذا تم إجراء معاينتين متتاليتين، يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث مرات.[1]

وفي حال العود، يجوز للمحكمة أن تقضي فضلا عن ذلك بعقوبة حبس تتراوح مدتها بين 6 أيام و6 أشهر.

10. يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة عامة من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها:[2]

- 1.000 دج، عن المخالفة الأولى المثبتة عليه؛
- 2.000 دج، عن المخالفة الثانية؛
- 3.000 دج، عن المخالفة الثالثة وهكذا دواليك بإضافة 1.000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين، ويلزم كل من المخالف وزبونه بدفع الغرامة بالتضامن.

[1] المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[2] المادة 306 – 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

**المطلب الثالث: التكاليف الناتجة عن الإخلال بالشروط اللازمة للاستفادة من الامتيازات الجبائية**

يطرح التشريع الجبائي الجزائري مجموعة من الامتيازات التي يمكن للمؤسسات الاستفادة منها، مقابل التقيد بشروط يحددها القانون، وفي حال الإخلال بها فإن هذه المؤسسات تتحمل مجموعة من التكاليف والتي يمكن التطرق إليها كما يلي:

**أولا: التكاليف الناتجة عن الإخلال بالالتزامات الجبائية في إطار نظام دعم الاستثمار**

قبل التطرق لهذه التكاليف، نقوم بعرض لأهم الامتيازات الجبائية التي تستفيد منها المشاريع في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار حسب النظام العام والنظام الاستثنائي كما يلي: [1]

1. **النظام العام**

أ. **الامتيازات الجبائية خلال مرحلة الإنجاز**: وتتمثل في:

- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة المستوردة أو المقتناة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛
- الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني؛
- الإعفاء من حقوق التسجيل و مصاريف الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الممنوحة الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية.

ب. الامتيازات الجبائية خلال مرحلة الاستغلال: تمنح هذه الامتيازات لمدة 3 سنوات بعد معاينة المصالح الجبائية للشروع في مرحلة النشاط بعد طلب المستثمر:

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات؛
- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني.

[1] معلومات مستخرجة من الموقع: http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/vos-avantages-fiscaux-ar/ بتاريخ: 2016/02/21 على الساعة 22:25.

**حالة الاستثمارات التي يفوق مبلغها أو يساوي 1.500.000.000 دج**

لقد ألغى قانون المالية لسنة 2014، الشرط الذي كان يلزم على مشاريع الاستثمار التي يفوق مبلغها 1.500.000,00 دج أن تكون مصادق عليها من طرف المجلس الوطني للاستثمار حتى تتمكن من الاستفادة من المزايا الممنوحة في إطار القانون العام (مرحلة الإنجاز ومرحلة الاستغلال).

ويمنح الإعفاء مدة ( 05 ) خمس سنوات بدون شرط توفير مناصب عمل، فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني بالنسبة للقطاعات الإستراتيجية المحددة في قائمة يضعها المجلس الوطني للاستثمار.

لقد عدلت أحكام قانون المالية التكميلي لسنة 2009، بعض الإجراءات الخاصة بمنح الامتيازات الجبائية الخاصة بالنظام العام و يتعلق الأمر بـ:

- وضع شرط منح المزايا الخاصة بالنظام العام بالتزام مكتوب للمعني يذكر فيه تفصيل المنتوجات والخدمات ذات الأصل الجزائري؛
- تحديد الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة للمقتنيات ذات الأصل الجزائري باستثناء حالة عدم وجود منتوج محلي مماثل.

2. **النظام الاستثنائي :**

يتضمن النظام الاستثنائي نظامين :

أ. النظام المطبق على الاستثمارات المتعلقة بالنشاطات غير المستثناة والمتواجدة في المناطق التي تستدعي تنميتها مساهمة خاصة من طرف الدولة:

- **المزايا الممنوحة في مرحلة الإنجاز:**

- الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بعوض فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار؛
- تطبيق حق التسجيل بنسبة مخفضة قدرها اثنان في الألف (2%$_0$) فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال؛

- تكفل الدولة جزئيا أو كليا، بعد تقييم الوكالة للمصاريف المتعلقة بالأشغال الخاصة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار؛
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة من المزايا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار، سواء كانت مستوردة أو مقتناة من السوق المحلية؛
- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة وغير المستثناة من المزايا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛
- الإعفاء من حقوق التسجيل ومصاريف الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية.

– المزايا الممنوحة خلال مرحلة الاستغلال:

- الإعفاء لمدة عشر ( 10 سنوات) من النشاط الفعلي، من الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني؛
- الإعفاء لمدة عشر (10 ) سنوات ابتداء من تاريخ الاقتناء، من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار؛
- الإعفاء من حقوق التسجيل، مصاريف الإشهار العقاري وكذا العلاوات الخاصة بالأملاك الوطنية فيما يخص عقود الامتياز المتضمنة الأصول العقارية الممنوحة بهدف إنجاز الاستثمار.

ب. النظام المطبق على المشاريع ذات الأهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني:

– **المزايا الممنوحة في مرحلة الإنجاز:** تمنح المزايا التالية بدون تحديد مدة قصوى للاستفادة منها:

- الإعفاء من الحقوق، الرسوم والضرائب وغيرها من الاقتطاعات ذات الطابع الجبائي المطبقة على الإقتناءات سواء كانت مستوردة أو مقتناة من السوق المحلية الخاصة بالسلع والخدمات الضرورية لإنجاز الاستثمار؛
- الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص نقل الملكية العقارية الموجهة للإنتاج وكذا بالنسبة للإشهار القانوني الذي كانت موضوعة.
- الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص عقود تأسيس الشركات والزيادات في رأسمالها.
- الإعفاء من الرسم العقاري على الممتلكات العقارية الموجهة للإنتاج.

– المزايا الممنوحة في مرحلة الاستغلال: تمنح المزايا الخاصة بهذه المرحلة لمدة أقصاها عشرة (10) سنوات ابتداء من معاينة الشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر وتخص هذه المزايا :

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات؛
- الإعفاء من الضريبة على النشاط المهني؛
- الإعفاء من حقوق التسجيل، من مصاريف الرسم الإشهاري وكذا العلاوات الخاصة بالأملاك الوطنية فيما يخص حقوق الامتياز المتعلقة بالممتلكات العقارية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية.

والاستفادة من هذه الامتيازات الجبائية لا يعني إعفاء المكلف من عملية القيام بكل الالتزامات الجبائية المنصوص عليها في القانون والمتمثلة في:

- إجبارية تسهيل مهمة القيام بمحضر إثبات المعاينة النهائي للعتاد من قبل مصالح الضرائب في اجل أقصاه 30 يوما بعد انقضاء أجل الانجاز حسب المادة 13 من مقرر منح مزايا الإنجاز للاستفادة من المزايا الممنوحة له، بغرض إثبات أن المشروع المصرح به، لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار والمستفيد من مقرر منح مزايا الإنجاز، قد تم انجازه وقد تم الدخول في استغلاله؛[1]
- يجب أن يحتفظ المكلف بالعتاد لمدة خمس سنوات، بعد تاريخ شرائه؛[2]
- إيداع التصريحات الشهرية والسنوية في آجالها القانونية؛
- وجوب إيداع كشف سنوي لتقدم مشاريع الاستثمار من طرف المستثمر لدى مصالح الضرائب، في نفس الآجال المحددة لإيداع التصريحات الجبائية السنوية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات؛[3]
- ضرورة إعادة استثمار 30% من حصة الامتيازات الموافقة للإعفاءات أو التخفيضات في الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني الممنوح خلال مرحلة الاستغلال، في أجل أربع سنوات (04 سنوات) ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية والتي تخضع نتائجها لنظام تحفيزي.[4]

[1] المادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 جوان 2008، المتعلق بمعاينة الدخول في الاستغلال للاستثمارات المصرح بها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 57 بتاريخ 05 أكتوبر 2008.

[2] المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[3] المادة 03 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 فيفري 2009، المتعلق بالكشف السنوي لتقدم مشاريع الاستثمار، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 25 بتاريخ 29 أفريل 2009.

[4] المادة 02 من الأمر رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن لقانون المالية لسنة 2016، المعدلة لأحكام المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية.

وتقتصر إلزامية إعادة الاستثمار على المزايا الممنوحة للاستثمار في مرحلة الاستغلال والتي تتعلق بالضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني، ولا يطبق عليها هذا الالتزام على المزايا الممنوحة في مرحلة الإنجاز والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، حقوق التسجيل والحقوق الجمركية.

غير أنه يبقى المتعاملون الأجانب الشركاء مع الشركات الوطنية، معفيين من إلزامية إعادة الاستثمار عندما تدمج المزايا الممنوحة في سعر السلع والخدمات التامة المنتجة، وقصد الاستفادة من تحويل الأرباح يتعين على الشركات المعنية، أن ترفق طلبها بكشف مبرر يحدد مبالغ وفترات تحقيق الأرباح المعنية.[1]

وفي حال عدم الالتزام بهذه الشروط، فإنه يترتب ما يلي:

- عدم القيام بإجراء محضر إثبات المعاينة النهائي يترتب عليه إلغاء للامتيازات الجبائية، طبقا لأحكام المادتين 12 و 13 من القرار الوزاري المشترك والمؤرخ في 25 جوان 2008؛
- إن عدم التزام المستثمرين بإيداع الكشف السنوي لتقدم مشاريع الاستثمار، في أجل شهرين ابتداء من تاريخ الإعذار ينجم عنه التوقيف الفوري للمزايا الجبائية؛[2]
- يترتب على عدم احترام الأحكام المتعلقة بإعادة استثمار 30% من الأرباح الموافقة للإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات في اجل 04 سنوات، إعادة استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية.[3]
- عندما يتبين أن الاستثمارات الواردة في قرارات منح الامتيازات الجبائية لم تنفذ، أو عندما تكون الشروط التي منحت على أساسها هذه الامتيازات لم تستوف، فإن عدم التنفيذ هذا يؤدي إلى سحب الاعتماد وتجريد المكلفين من حق الاستفادة من الامتيازات التي منحت لهم، وبالتالي تصبح الحقوق والرسوم والأتاوى التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور ودون المساس بعقوبات تأخير الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتحسب ابتداء من التاريخ الذي كان يستوجب فيه دفعها.[4]

---

[1] معلومات مستخرجة من الموقع: http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/vos-avantages-fiscaux-ar/ :مرجع سابق.

[2] المادة 03 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 فيفري 2009، مرجع سابق.

[3] المادة 04 من الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 21 رجب عام 1429 الموافق لـ 24 يوليو سنة 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008. تعدل أحكام المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية

[4] **المادة 194 مكرر المحدثة بموجب المادة 15 من** قانون المالية لسنة 2009.

كذلك يتم سحب الاعتماد وتجريد المكلفين من حق الاستفادة من الامتيازات الجبائية إذا تبين أن المكلف قد استعمل طرقا تدليسية (بمفهوم المادة 193-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، وأن هذه المخالفة يعاقب عليها بقرار قضائي.[1]

**ثانيا: التكاليف الناتجة عن الإخلال بالالتزامات الجبائية في إطار:**

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

تتمثل الامتيازات الجبائية حسب مرحلتي الإنجاز والاستغلال لهذه الأجهزة فيما يلي:[2]

1. المزايا الممنوحة في مرحلة الإنجاز:

- الإعفاء من حقوق نقل الملكية المنصوص عليها في المادة 252 من قانون التسجيل، للإقتناءات العقارية المحققة من طرف المستثمرين المستفيدين من الإعانات المقدمة في إطار الأجهزة السابقة الذكر من أجل خلق نشاطات صناعية؛
- الإعفاء من جميع حقوق التسجيل فيها يخص العقود التأسيسية للشركات؛
- تطبيق نسبة 5% على الحقوق الجمركية بالنسبة للتجهيزات المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز استثمار خلق أو تمديد النشاط، ولا يمكن للسيارات السياحية الاستفادة من هذا الإعفاء إلا إذا كانت وسيلة ضرورية للنشاط.

2. المزايا الممنوحة في مرحلة الاستغلال :

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث ( 03) سنوات ابتداء من تاريخ بدء النشاط، وعندما تكون هذه النشاطات قائمة في مناطق يجب ترقيتها والموجودة في قائمة محددة عن طريق التنظيم تحدد مدة الإعفاء بستة ( 06) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال ولمدة عشر ( 10 ) سنوات بالنسبة لتلك القائمة في مناطق تستفيد من إعانة " الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب ".

وتمدد هذه الفترة لسنتين (02) عندما يلتزم المستثمرون بخلق ثلاثة (03) مناصب عمل على الأقل لمدة غير محددة؛

---

[1] المادة 15 من القانون رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، المتضمن لقانون المالية لسنة 2009، المعدلة لأحكام المادة 194 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية.

[2] معلومات مستخرجة من الموقع: http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/vos-avantages-fiscaux-ar/ :مرجع سابق.

- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث (03) سنوات بدءا من انطلاق النشاط، وعندما تقوم هذه النشاطات في مناطق يجب ترقيتها تمدد فترة الإعفاء إلى ستة (06) سنوات، وإلى عشر (10) سنوات بالنسبة لتلك المقامة في مناطق تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"؛
- الإعفاء من الرسم العقاري على الممتلكات المبنية والبنايات التي تقام فيها نشاطات من طرف مستثمرين مؤهلين للاستفادة من إعانة مقدمة في إطار الأجهزة السابقة الذكر لمدة ثلاث (03) سنوات بدء من تاريخ الإنجاز، وتمدد هذه الفترة إلى ست (06) سنوات عندما تتواجد البنايات وامتدادات البنايات في مناطق يجب ترقيتها وكذلك بالنسبة لتلك المتواجدة في مناطق تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص بتطوير الهضاب العليا" وإلى عشر ( 10) سنوات، عندما تتواجد البنايات وامتدادات البنايات في مناطق تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب".

وفي نهاية فترة الإعفاء، تستفيد الأنشطة المحققة من طرف المستثمرين المستفيدين من الإعانات المقدمة في إطار الأجهزة السابقة الذكر من خصم على IBS وTAP الواجب الدفع خلال السنوات الثلاث الأولى، هذا الخصم كما يلي:[1]

- خلال السنة الأولى للخضوع للضريبة: معدل الخصم 70%؛
- خلال السنة الثانية للخضوع للضريبة: معدل الخصم 50%؛
- خلال السنة الثالثة للخضوع للضريبة: معدل الخصم 25%.

أما فيما يخص الالتزامات الجبائية الواجب الوفاء بها من طرف المكلف التابع لأحد هذه الأجهزة للاستفادة من الامتيازات السالفة الذكر فتتمثل فيما يلي:

- عدم شراء تجهيزات أو معدات محولة أو مستخدمة؛
- السماح لأعوان الإدارة الجبائية بمعاينة العتاد المقتنى للقيام بمحضر إثبات المعاينة النهائي ومعاينة الشروع في النشاط؛
- القيام بالتصريحات الشهرية والسنوية واحترام آجالها القانونية؛
- عدم التنازل بأي حال من الأحوال عن التجهيزات المقتناة في إطار الأجهزة السابقة في أجل 5 سنوات؛

[1] Ministère Des Finances, Direction Général Des Impôts, Guide Fiscal Du Jeune Promoteur D'investissements, 2015, P : 13.

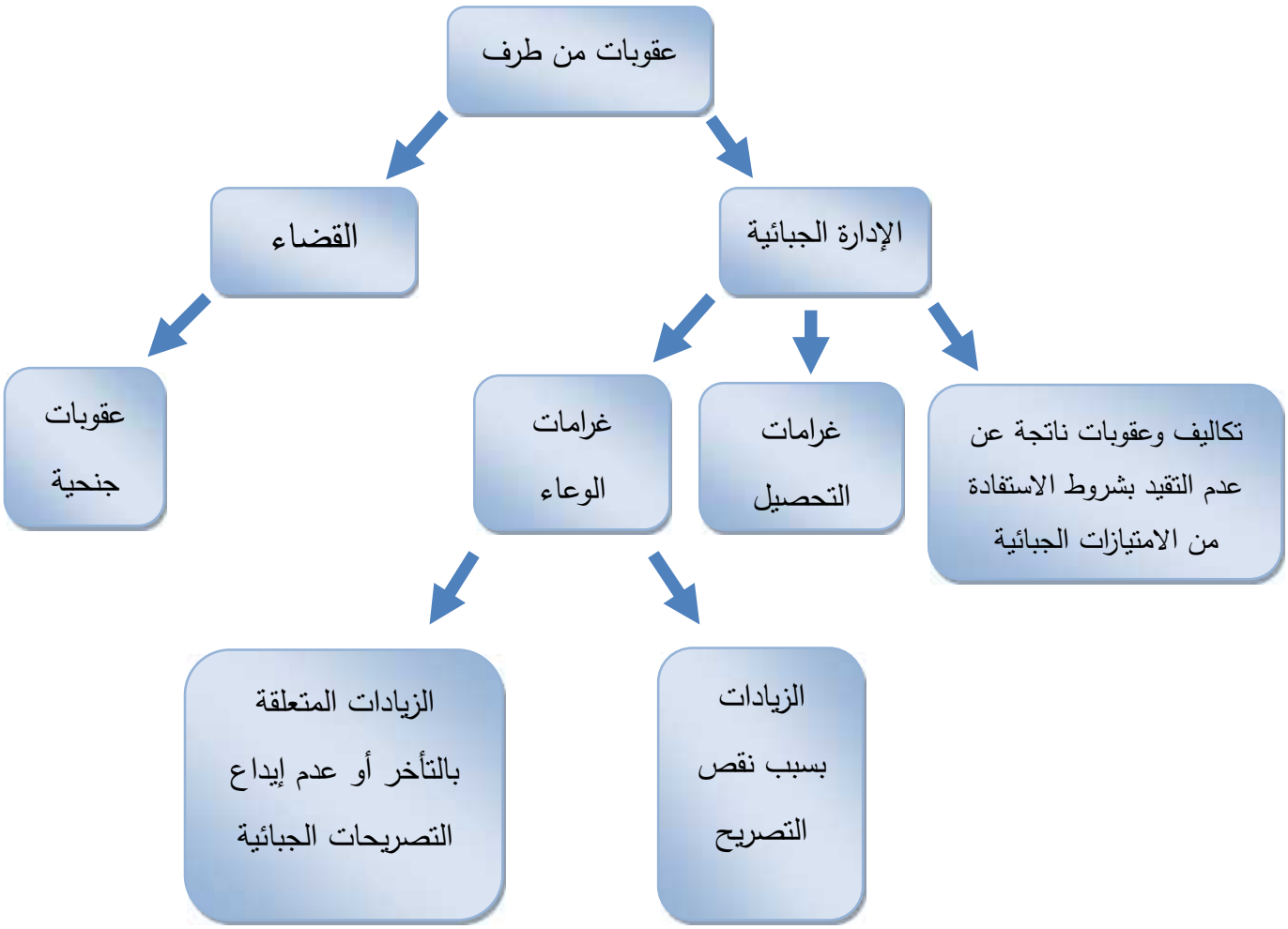
ويترتب على عدم احترام الشروط المتصلة بمنح الامتيازات سحب هذه الأخيرة، وتصبح الحقوق والرسوم والأتاوى التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور (تسديد الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات المعفاة خلال مرحلة الاستغلال)، بالإضافة لعقوبات تأخير الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتحسب ابتداء من التاريخ الذي كان يستوجب فيه دفعها. [1]

بالإضافة يترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.[2]

ويمكن توضيح مختلف العقوبات الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسات في حال عدم التزامها بقوانين ونصوص التشريع الجبائي حسب الشكل رقم 2-5 التالي:

[1] حسب أحكام المادة 194 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدثة بموجب المادة 15 من قانون المالية لسنة 2009.
[2] المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

**شكل رقم: 2- 5: العقوبات الجبائية**




**Source: Rédha Khelassi, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition BERTI, 2013, P: 202 (بتصرف)**

من الشكل نلاحظ أنه يتم فرض نوعين من العقوبات: العقوبات المفروضة من طرف الإدارة الجبائية والمتمثلة في غرامات الوعاء بنوعيها: الزيادات المتعلقة بالتأخر أو عدم إيداع التصريحات الجبائية والزيادات بسبب نقص التصريح، غرامات التحصيل، بالإضافة إلى التكاليف والعقوبات الناتجة عن عن عدم التقيد بشروط الاستفادة من امتيازات الجبائية ، أما النوع الثاني فيتمثل في العقوبات الجنحية المفروضة من طرف القضاء.

**خلاصة الفصل:**

من خلال دراسة هذا الفصل تم التوصل إلى أن المخاطر تعتبر قوة ديناميكية في كافة نواحي الحياة ولا يمكن لأي فرد تجاهلها، فهي تكتسب أهمية خاصة عندما يتعلق الأمر بعملية اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة، فالخطر هو حدث يمنع المؤسسة من تحقيق أهدافها وتنفيذ إستراتيجيتها.

ومن بين المخاطر التي اهتمت بها المؤسسات الاقتصادية بدرجة كبيرة نجد المخاطر الجبائية، حيث ينشأ الخطر الجبائي من خلال عدم احترام المؤسسة للقوانين الضريبية هذا من جهة ومن جهة أخرى من تعقد وغموض التشريع الجبائي وسوء ترجمة نصوصه، مما يجعل المؤسسة تتحمل أعباء وتكاليف إضافية بالإضافة للعقوبات الجنحية التي يمكن أن تتعرض لها، وما ينتج عنها من تشويه لسمعتها أمام إدارة الضرائب، لذا كل مؤسسة تسعى بشتى الطرق لتجنب هذه المخاطر الجبائية والحد من الخسائر الناتجة عنها، وذلك باستخدام وسائل الوقاية لتقليل عبئها وبالتالي تحقيق الأمن الجبائي.

# الفصل الثالث

## مساهمة المراجعة الجبائية في تحقيق الفعالية والأمن الجبائي

**تمهيد**

تقوم المؤسسة الاقتصادية بنشاط وسط محيط يتميز بكثرة التشريعات والنصوص القانونية بما في ذلك التشريع الجبائي، لذا أصبح من الضروري أن تمتلك معرفة جيدة لمحيطها القانوني وأن تكون على دراية وثيقة بوضعيتها القانونية والجبائية، لتفادي أي خطر ينجم عنه أعباء تؤثر على وضعيتها المالية، خاصة ما يخص منها الجانب الجبائي، لأن سوء التسيير الجبائي ينجم عنه مخاطر جبائية في شكل عقوبات وغرامات جبائية يمكن أن تؤثر سلبا على إستراتيجية المؤسسة وتحقيق أهدافها.

ومنه فإن الخطر الجبائي هو عنصر مهم يستلزم اهتمام خاص من طرف المؤسسة، وبما أن معظم مسؤولي المؤسسات ليسوا متخصصين في الجانب القانوني والجبائي، الأمر الذي يستوجب الاعتماد على أصحاب التخصص في هذا الجانب، لتقييم أداء التسيير الجبائي عن طريق متابعة العمليات الجبائية للمؤسسة، بالإضافة إلى معرفة طبيعة وحجم الخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة وكيفية تسييره، وهو الأمر الذي يؤدي بالضرورة للقيام بمراجعة جبائية بغية تحقيق الانتظام والفعالية الجبائية وبالتالي تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.

ومن خلال هذا الطرح سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث الأساسية التالية:

- المبحث الأول: منهجية المراجع الجبائي لتحقيق الأمن الجبائي؛
- المبحث الثاني: المراجعة الجبائية أداة لتقييم أداء التسيير الجبائي وتحقيق الفعالية الجبائية؛
- المبحث الثالث: المراجعة الجبائية كوسيلة لتفعيل عملية تسيير المخاطر الجبائية.

## المبحث الأول: منهجية المراجع الجبائي لتحقيق الأمن الجبائي

من خلال هذا المبحث سيتم تتبع منهجية المراجع الجبائي لتحقيق الأمن الجبائي من خلال التطرق لـ:

- المراجعة الجبائية لحسابات الميزانية؛
- المراجعة الجبائية لحسابات التسيير؛
- المراجعة الجبائية للضرائب والرسوم.

### المطلب الأول: المراجعة الجبائية لحسابات الميزانية

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الجبائية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وحسابات النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:[1]

- الكمال: يعني كل العمليات قد تم تسجيلها محاسبيا؛
- الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية؛
- الملكية: يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم؛
- التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم؛
- التسجيل المحاسبي: يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا.

الميزانية هي قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين ما لها من موجودات وممتلكات وتسمى بالأصول، وما عليها من مطاليب وتسمى بالخصوم، أي هي صورة فورية للشركة تبين الأصول التي تستخدمها والأموال المستثمرة في تلك الأصول.[2]

#### 1. المراجعة الجبائية لحسابات رأس المال

حسابات رأس المال (حقوق المساهمين والالتزامات): ونعني به المبلغ الذي قدمه المساهمون للشركة وقت التأسيس إضافة إلى الجزء الذي اكتسبته الشركة نتيجة ممارستها لنشاطها في فترات سابقة (هذا ما يتعلق بحقوق المساهمين)، بالإضافة إلى القروض التي على عاتق المؤسسة والتي تستثمر في زيادة القدرة الكسبية للشركة (الالتزامات).[3]

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: **مرجع سابق، ص**: 148.

[2] بن ربيع حنيفة: الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، **الجزء** الثاني، منشورات كليك، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013، **ص**: 425.

[3] **لبوز نوح**: مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، دليل تطبيقي للحسابات مدعم بالأمثلة والشرح، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، 2009، **ص**: 08.

والمراجعة الجبائية لحسابات رأس المال تتم كما يلي:

- حـ/ 101 رأسمال الصادر أو رأسمال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال:

يشكل رأس المال القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص في شركة ما وهو مصدر التمويل الداخلي الأولي المسجل في العقد التأسيسي للشركة.[1]

وعلى المراجع الجبائي التأكد من:

- التحقق من قيم رأس المال الظاهر في الميزانية والبيانات الخاصة به من خلال التحقق من الإفصاح المحاسبي السليم لعنصر رأس المال؛[2]
- التأكد من صحة الأمور القانونية سواء تلك المتعلقة بتكوين رأس المال وتسجيله وطرق سداده، أو تلك المتعلقة بالاحتياطات الإجبارية والاختيارية؛[3]
- في حال شركة حديثة النشأة على المراجع الجبائي التحقق من إمكانية استفادتها من نظام الإعفاء الجبائي؛
- التأكد من عقود الشركة والمتمثلة في عقد التأسيس، الزيادة في رأسمال، التخفيض في رأسمال...الخ، وأنه تم تسجيلها و توثيقها في الآجال المحددة قانونا؛
- التحقق من حالة تخصيص رأسمال لتغطية الخسائر، أما في حال ترحيل الخسائر فيجب التحقق من أن هذا الترحيل قد سجل فعلا حسب ما نصت عليه المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- التأكد من عدم وجود أخطاء أو نقص في قيمة الحصص الذي يمكن أن يؤدي بالشركة إلى إعادة تقييم جبائي؛
- التأكد في حال الاكتتاب في رأسمال شركة أخرى، أو في حالة زيادة رأس مال المؤسسة باقتطاع من الأرباح غير موزعة أن المؤسسة قد تحصلت على الامتيازات المنصوص عليها في قانون تشجيع الاستثمارات؛[4]

[1] بن ربيع حنيفة: مرجع سابق، ص:07.
[2] محمد السيد سرايا: **مرجع سابق**، ص: 629.
[3] خالد أمين عبد الله: **مرجع سابق**، ص: 270.
[4] Rédha Khelassi, Op Cit, P:427 .

- يجب على المراجع التحقق في حال تحويل شركة ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة إلى شركة أشخاص، أن المبالغ المقبولة كإعفاء ضريبي في شكل مؤونات والتي لم يخصص لها استعمال مطابق لتخصيصها يعاد دمجها ضمن الربح المحقق في السنة المالية التي وقع فيها تحويل الشركة.[1]

– حـ/ 103 العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة:

قد تلجأ الشركة إلى رفع رأس مالها عن طريق طرح أسهم جديدة في السوق في صيغة الاكتتاب العام، والعلاوات المرتبطة برأس المال تمثل الفرق بين القيمة الاسمية لهاته الأسهم وقيمتها الحقيقية ( الفعلية) في السوق.[2]

وعلى المراجع الجبائي التحقق من: [3]

- التأكد من أن العلاوات المرتبطة برأس المال، المساهمات أو الدمج، قد تم معالجتها جبائيا كحصص، سواء خلال تسجيلها في الميزانية أو رسملتها أو تعويضها؛
- أن هذه العلاوات قد حررت بأكملها يوم الاكتتاب؛
- التحقق من أن العلاوات المرتبطة برأس المال قد تم توضيحها جيدا عند رسملتها؛
- التحقق من الدفع والتسجيل المحاسبي لهذه العلاوات.

– حـ/ 105 فارق إعادة التقييم:

يسجل في هذا الحساب فوائض القيمة الناتجة عن عملية إعادة تقييم الأصول التي تم إجراؤها في ظل شروط قانونية.

[1] المادة 141 – 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[2] لخضر علاوي: نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقاتها، منشورات الورقة الزرقاء، الجزائر، 2014، ص:211.

[3] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:428.

وعلى المراجع الجبائي التحقق من: [1]

- أن الحساب:
  - * لم يستغل لتغطية الخسائر السابقة؛
  - * لم يتم إدراجه ضمن المبالغ القابلة للتوزيع؛
  - * لم يعد موجودا في حالة التنازل عن الاستثمار؛
- التحقق أن إعادة التقييم لبعض عناصر التثبيتات قد تمت ضمن الشروط المحددة والمبينة في قانون المالية لسنة 2011؛
- التأكد من ضم فائض إعادة التقييم لرأس المال؛
- التحقق من فائض القيمة في حالة التنازل؛
- التحقق من أنه تم تقييد فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 5 سنوات.[2]

– حـ/ 106 الاحتياطات:

وهي أرباح أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة إلى أن تتخذ الهيئة القانونية بالمؤسسة قرارا يلغي ذلك.[3]

وعلى المراجع الجبائي التحقق من: [4]

- التحقق من أن قيم الاحتياطات والاقتطاعات قد خضعت للمصادقة من طرف الشركاء في الجمعية العامة؛
- التأكد من أن قيمة الاحتياط القانوني لا تتجاوز 10% من رأس المال؛
- الرجوع للقانون الأساسي للشركة، ومحاضر الإثبات للجمعية العامة لمعرفة ما كان مخطط وما هو مقرر فيما يخص تشكيل الاحتياطات؛
- ضمان أن المؤسسة قد كونت الاحتياطات القانونية وفق ما ينص عليه القانون، أو رحلت للأرباح الخاضعة للضريبة الاحتياطات المسجلة وفقا لأحكام جبائية خصوصية (عدم التقيد بالشروط المحددة قانونا)؛

---

[1] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:429

[2] المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[3] عبد الرحمان عطية: المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، جيطلي للنشر، بوعريريج، 2009، ص: 42.

[4] Rédha Khelassi, idem, P:430.

- التحقق في حال توزيع الاحتياطات على الشركاء والتحقق من تسديد الضرائب المتعلقة بهذه التوزيعات؛
- التحقق من الامتثال للمتطلبات القانونية، التنظيمية والتأسيسية لمخصصات الاحتياط القانوني، الاحتياط النظامي، والاحتياط المقنن.

– ح/12 نتيجة السنة المالية:

تعني نتيجة السنة المالية الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة خلال دورة ما وهي تمثل الفرق بين إيرادات الدورة المحصلة وأعباء الدورة المدفوعة، كما تمثل مقدار التغير في الأموال الخاصة بين بداية الدورة ونهايتها ( وذلك خارج أو ماعدا المساهمات الجديدة أو سحب مساهمات أو إعادة التقييم ).[1]

وعلى المراجع الجبائي التأكد من:[2]

- التأكد من أن تاريخ اختتام السنة المالية للمؤسسة، تم اختيارها اعتمادا على الدورة الاقتصادية أو المالية للمؤسسة؛
- التحقق من الضريبة على الأرباح الموزعة، أن هذه الأرباح قد تم ترحيلها للربح الخاضع للضريبة الخاص بسنة الدفع؛
- مقارنة النتيجة الجبائية للمؤسسة مع النتيجة التي يمكن أن تحددها مفتشية الضرائب؛
- التأكد من استيفاء كل الشروط اللازمة لتوزيع الأرباح (المادة 722 من القانون التجاري)؛
- التأكد من أن الحصة النسبية من المكافآت لأعضاء مجلس الإدارة لا يتعدى 10/1 من النتيجة القابلة للتوزيع، بعد طرح: [3]
  - * الاحتياطات المكونة تنفيذا لمداولة الجمعية العامة؛
  - * المبالغ المرحلة من جديد.
- التحقق في حال وجود عجز مرحل من سنوات سابقة يلزم تغطية هذا العجز من الأرباح الخاضعة للضريبة إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.[4]

[1] بن ربيع حنيفة: مرجع سابق، ص:44.

[2] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:430.

[3] المادة 728 من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية لسنة 2007.

[4] المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

- الإعانات:

حـ/ 131 إعانات التجهيز: هي إعانات تستفيد منها المؤسسة من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها.

حـ/ 132 إعانات أخرى للاستثمار: هي إعانات تستفيد منها المؤسسة لتمويل أنشطتها الطويلة الأجل: لإقامة كيانات في الخارج، البحث عن سوق جديدة...الخ.[1]

وعلى المراجع الجبائي التحقق من:[2]

- التحقق من مصدر الإعانات وطبيعة المقتنيات، ذلك أن هذان العنصران هما اللذان يأخذان بعين الاعتبار عند تحديد للعناصر الخاضعة للضريبة؛
- التأكد من أن الإعانات المسجلة في الميزانية هي إعانات تجهيز؛
- التحقق من تطبيق قواعد إعادة الإدماج في الأرباح الخاضعة للضريبة اعتمادا على طبيعة الإعانات:[3]
  - * الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك على امتداد خمس سنوات، يتم ربطها بالسنوات المالية المتعلقة بفترة الاهتلاك؛
  - * إعانات الاستغلال والموازنة يتم إدراجها ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها.
- التأكد من أن المؤسسة قد تحصلت على كل الإعانات التي تحق لها؛
- الحصول على وثائق الثبوتية المتعلقة بالإعانات الجديدة المحصل عليها، والتأكد من تسجيلها محاسبيا؛
- التأكد من أن التثبيتات الممولة مسجلة دائما في أصول الميزانية؛
- التأكد من أنه تم تمديد احتساب إعانة الاستثمار التي تمول تثبيتا غير قابل للاهتلاك على مدى المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف، وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف، فإن الإعانة تسجل من جديد في شكل نتيجة على مدى 10 أعوام بأقساط متساوية.[4]

---

[1] القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية عدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009، ص: 54.

[2] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:432.

[3] **المادة** 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[4] عبد الرحمن عطية: المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، دن، 2014، ص: 213.

- التحقق في حال التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق هذه الإعانات، أنه تم طرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة الحسابية لهذه التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه.[1]

– حـ/ 15 مؤونات الأعباء – الخصوم غير الجارية:

نسجل في هذا الحساب الأعباء المحتملة دون أن يتحدد مبلغها أو تاريخ وقوعها، ويضم هذا الحساب أساسا الأعباء ذات الخصائص التالية:[2]

- أعباء محتملة لم يتم تحملها بعد في نهاية السنة المالية؛
- مبلغها وتوقيت وقوعها غير محددين بدقة لذلك لا نسجلها كديون؛
- عند تسجيلها ينبغي أن يتم إظهارها بصفة منفردة، بشكل يسمح بإظهار الخطر الذي يتم تأمينه وأن يتم تقييمها بطريقة تقريبية كافية إضافة إلى ضرورة تبيين نوعها أو موضوعها بدقة كبيرة؛
- في نهاية كل دورة محاسبية ينبغي إعادة النظر في المؤونة المشكلة سواء بالزيادة أو بالنقصان.

وتدرج في الحسابات في الحالات التالية: [3]

- عندما يكون للكيان التزام راهن (قانوني أي بموجب نص قانوني أو عقد مع الغير، أو ضمني أي بموجب نظام جرت المؤسسة على تطبيقه) ناتج عن حادث مضى؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

وعلى المراجع الجبائي التحقق من:

- التحقق من شروط الشكل والمضمون المتعلقة بخصم المؤونة المشكلة في جانب الخصوم من الميزانية؛
- التحقق من صحة تكوين مؤونة الأعباء والخسائر (المادة 718 من القانون التجاري)؛
- التحقق من التسجيل المحاسبي السليم لمؤونة الأعباء والخسائر؛
- التحقق من أن كل مؤونات الخسائر والتكاليف قد تم تبريرها بالإثباتات اللازمة فيما يخص مبلغها ومدة تكوينها؛

[1] المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.
[2] بن ربيع حنيفة: مرجع سابق، ص: 51.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19، مرجع سابق، ص: 14.

- التحقق من الامتثال للقواعد الجبائية؛
- التحقق من الاستخدام السليم للمؤونات ضمن الشروط القانونية (تم استعمالها لتغطية النفقات المخصصة لها فقط)؛ [1]
- التحقق في حال شركة مرخص لها بالقيام بعمليات في مجال القرض العقاري أنها قامت بتشكيل رصيد معفى من الضريبة على أرباح الشركات، يخصص لمواجهة الأخطار المرتبطة بهذه القروض أو العمليات على أن لا تتجاوز الحصة السنوية لهذا الرصيد نسبة 5% من مبلغ القروض المستعملة على الأمد المتوسط والطويل؛
- التحقق في حال مؤسسة تمنح قروض متوسطة الأمد من أجل تسوية المبيعات أو الأشغال التي تقوم بها في الخارج، أنها شكلت رصيدا معفى من الضريبة على أرباح الشركات يخصص لمواجهة الأخطار المرتبطة بهذه القروض، على ان لا تتجاوز حصة هذا الرصيد في كل سنة مالية 2% من مبلغ القروض المتوسطة الأمد المبينة في حصيلة نهاية الدورة المالية؛[2]
- التأكد من عدم المغالات في حساب المؤونة وعند اكتشاف ذلك فعليه أن يوصي بتحويل أي زيادة إلى الحساب الملائم سواء كان حساب الأرباح والخسائر إذا كانت تمت خلال نفس السنة المالية أو إلى الاحتياطي إذا كانت هذه الزيادة من سنوات سابقة؛[3]
- في حال انتهاء الغرض من المؤونة المشكلة يجب على المراجع التحقق من إلغائها واسترجاع مبلغها وإدماجه ضمن النتيجة.[4]

- حـ/ 16 الاقتراضات والديون المماثلة:

وهي الموارد الخارجية المتحصل عليها من طرف مؤسسات القرض أو أطراف أخرى متنوعة، وتخصص لتمويل وسائل الإنتاج والاستغلال بصفة دائمة.

وتعتبر البنوك المصدر المفضل للتمويل الخارجي، وتسمى الاقراضات البنكية عموما اقتراضات غير مجزأة لأن المؤسسة تستدين من ممول واحد أو عدد جد محدود من البنوك، النوع الثاني من الاقتراضات

[1] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:432.

[2] **المادة** 141 – 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[3] محمد السيد سرايا: **مرجع سابق**، ص: 658.

[4] **أحمد حلمي جمعة**: التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص: 58.

تلجأ فيه المؤسسة لطلب ادخار الجمهور ككل وهنا يصبح القرض مجزأ إلى أجزاء تسمى سندات التي يمكن أن يكتتب فيها أي شخص (طبيعي أو معنوي) وتسمى الاقراضات السندية.[1]

وعلى المراجع الجبائي:

- فحص ومراجعة شروط القرض مع الجهة المقرضة كالبنوك والمصارف والتركيز على البيانات التالية:
  - * قيمة القرض؛
  - * المدة التي يجب سداد القرض فيها؛
  - * طريقة سداد هذا القرض وهل يتم رده على دفعة واحدة أو على أقساط.
- التحقق من حساب القرض في الدفتر الكبير ومتابعة أرصدته اعتبارا من تاريخ القرض حتى تاريخ المراجعة؛[2]
- إعادة احتساب الفائدة الظاهرة في حساب الأرباح والخسائر؛[3]
- التأكد من التسجيل المحاسبي للاقتراضات السنوية؛
- التحقق من تكوين احتياطات في حال وجود قروض بالعملة الصعبة؛[4]
- التحقق من شروط إصدار السندات من حيث الفائدة ومواعيد سدادها وأي نص خاص بتكوين احتياطي سداد السندات واحتساب الفائدة المستحقة في نهاية السنة المالية.[5]

إن مراجعة حسابات الاقتراض لا تتطلب أي جهد كونها حسابات تتعلق بقروض عادة ما تكون بنكية وبوثائق إثبات، بينما القروض المتحصل عليها من طرف الخواص تتطلب تركيز أكثر، حيث يتعين على المراجع الجبائي طلب وثائق الإثبات اللازمة لبيان صحة هذه القروض.[6]

- حـ/ 18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة:

وهي حسابات تستخدم في المؤسسات التابعة لمؤسسات أخرى وتعتبر وحدات تابعة لها قانونا وليس لهذه الوحدات استقلالية في الذمة المالية لأن ذمتها المالية مرتبطة بالمؤسسة المالكة لها، وتقدم

[1] بن ربيع حنيفة: مرجع سابق، ص: 52.
[2] محمد السيد سرايا: **مرجع سابق**، ص: 664.
[3] هادي التميمي: **مرجع سابق**، ص: 247.
[4] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:434.
[5] خالد امين عبد الله: **مرجع سابق**، ص: 246.
[6] ولهي بوعلام: **مرجع سابق**، ص: 53.

بمناسبة ذلك قوائم مالية موحدة ولكن الهدف من هذه الحسابات هو إعطاء فرصة للامركزية ممارسة النشاط من جهة وتسهيل مراقبة الوحدات من طرف المؤسسات المالكة.[1]

وعلى المراجع الجبائي أن:

- التحقق من أن كل الحسابات الفرعية لهذا الحساب قد تم ترصيدها في نهاية الدورة؛
- التحقق على مستوى الميزانية الجبائية من الحسابات المتعلقة بالمؤسسات الأجنبية، وأن التفاصيل المتعلقة بهذه الحسابات ظاهرة في الملاحق؛
- التحقق من وجود اتفاقيات جبائية بين الدولة الجزائرية والدول الأجنبية في حال وجود فروع لمؤسسات جزائرية في هذه الدول، ومراقبة التطبيق السليم لمحتوى هذه الاتفاقيات.

**2. المراجعة الجبائية لحسابات التثبيتات**

الأصول الثابتة أو القيم الثابتة هي كل العناصر المشاركة في نشاط المؤسسة ذات القيمة الثابتة والتي يتوقع من إدراجها في الحسابات الاستفادة من تدفق نقدي مستقبلي.[2]

- بالنسبة للحسابات:
  - حـ/ 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت
  - حـ/ 204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها

فعلى المراجع الجبائي :

- التحقق من أن القيم المسجلة في الأصول تمثل قيمة التثبيتات المعنوية وليست تكاليف؛
- التأكد من أن مصاريف التنمية القابلة للتثبيت مسجلة بقيمتها الصافية غير متضمنة الرسوم (خارج TVA) القابلة للاسترجاع، وأن هذه الأخيرة تم خصمها بشكل منتظم؛
- الحصول على وثائق تثبت أن مصاريف البحث والتطوير قابلة للتثبيت؛[3]
- التحقق من التسجيل المحاسبي لبرمجيات المعلوماتية وما شابهها بتكلفة شراء الرخص أو كلفة إنتاجها في حال إنتاج هذه البرامج من طرف المؤسسة؛

[1] لبوز نوح: مرجع سابق، ص: 37.

[2] لخضر علاوي: نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقاتها، مرجع سابق، ص:236.

[3] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:436.

- التحقق من تسجيل التكاليف المطابقة لهذه الأصول في حسابات الأعباء حسب طبيعتها التابعة لنفس الفترة.[1]

– بالنسبة للحسابات:

- حـ/ 205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات
- حـ/ 208 تثبيتات معنوية أخرى

على المراجع الجبائي:[2]

- التحقق من أن المبالغ التي تم بها تسجيل هذه الأصول محاسبيا، تتفق مع تكاليف اقتناءها؛
- التحقق من تكلفة إنتاجها بما في ذلك المصاريف المباشرة المرتبطة بها؛
- التحقق من أن الضريبة على القيمة المضافة المدرجة في قيمة هذه الأصول المقتناة تم استرجاعها بصورة منتظمة؛
- التحقق من أن القيم المدرجة تحت هذا البند متعلقة بأصول غير ملموسة وليست مصاريف خاصة بالمؤسسة.

– بالنسبة للحسابات:

- حـ/ 211 أراضي

هناك عدة أنواع من الأراضي حسب المفهوم المحاسبي فهناك أراض تشترى بقصد البيع وخاصة في الوكالات العقارية ويعتبر هذا النوع من الأراضي كمخزونات، وهناك أراض بقصد البناء وهناك أراض أخرى تقتنى لوجود مناجم فيها كالحجارة وأنواع أخرى وتسمى المقالع، وهذا النوع من الأراضي خاضع لحساب الإهتلاك السنوي بسبب استنفاد ما فيه من منجم، بينما الأراضي المقتناة بهدف البناء غير قابلة للإهتلاك.[3]

- حـ/ 212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي

حيث هناك بعض النفقات التي تصرفها المؤسسة على الأراضي ولا تدخل ضمن تكلفتها كحفر أبار مياه للسقي مثلا حيث اعتبرت أصلا في حد ذاتها قابلا للإهتلاك على العمر الزمني المقدر لها وتسمى محاسبيا بحساب تنظيم وتهيئة الأراضي.

[1] لخضر علاوي: مرجع سابق، ص: 239.

[2] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:436.

[3] لبوز نوح: مرجع سابق، ص: 47.

- حـ/ 213 بناءات: وهي كل التشييدات المقتناة أو المنجزة من تلقاء المؤسسة نفسها أو من طرف مقاول من خارج المؤسسة.[1]

وعلى المراجع الجبائي:

- التأكد من أن رسوم التسجيل على الممتلكات المنقولة وغير المنقولة قد دفعت للخزينة وفقا للشروط المنصوص عليها في القانون وفي الآجال المحددة؛[2]
- التأكد من أن قيمة إثبات هذه الأصول مطابقة مع الشروط المسجلة في العقود الموثقة؛
- التحقق من الاهتلاك في حال وجود أراضي منجمية؛
- التحقق من أن الأراضي ملك للمؤسسة وليست مرهونة؛
- التحقق من أن تكلفة الأرض قد قيمت بجميع النفقات التي صرفت لغرض الحصول عليها وتجهيزها للاستخدام؛
- التأكد من انه تم معالجة الأراضي والبناءات محاسبيا كلا على حدى ولو تم اقتناؤها معا، ذلك أن البناءات هي أصول قابلة للاهتلاك بينما الأراضي غير قابلة للاهتلاك.[3]

بالنسبة للحسابات:

- حـ/ 215 منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية:

في شكل شبكات ضخمة أو عتاد صناعي ومعدات لصيقة بالأرض يصعب اعتبارها منقولا أحيانا كأفران الأجر مثلا وتعالج محاسبيا على انها قيمة ثابتة ( أصل ثابت ) قابل للإهتلاك.[4]

- حـ/ 218 تثبيتات عينية أخرى: يسجل في هذا الحساب المنشآت العامة، أعمال التهيئات، معدات النقل، أثاث المكتب، معدات مكتب... إلى غير ذلك من التثبيتات غير المدرجة في الحسابات السابقة.[5]

[1] لبوز نوح: مرجع سابق، ص: 49.

[2] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:437.

[3] لخضر علاوي: نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقاتها، مرجع سابق، ص: 243.

[4] لبوز نوح: مرجع نفسه، ص: 50.

[5] لخضر علاوي: المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد scf، مرجع سابق، ص: 49.

على المراجع الجبائي أن:

- التحقق من صحة استرجاع الرسم على القيمة المضافة عند اقتناء التثبيتات، على خلاف الأصول المستثناة من حق الخصم؛
- التأكد من الوجود الفعلي لهذه الأصول وحق ملكية المؤسسة لها؛
- التأكد من التصريحات الخاصة باقتناء السيارات السياحية وقيمتها؛
- التأكد من أن قيمة التخفيضات والتنزيلات والحسومات المستردة لم يتم إدراجها في قيمة الأصول الثابتة؛
- التحقق من طبيعة الأصول المسجلة ( تثبيتات عينية )؛[1]
- التحقق في حال الحصول على أصل في إطار عقد الإيجار التمويلي أنه سجل ضمن أصول المؤسسة (تغليب للحقيقة الاقتصادية على الجانب القانوني)؛[2]
- في حالة الأصول المؤجرة من الغير، وفي حال تحتاج هذه الأصول إلى بعض التعديلات أو التحسينات لزيادة إنتاجيتها أو طاقتها، فيجب على المراجع التحقق من نص العقد فيما يخص الطرف الذي سوف يتحمل هذه المصاريف.[3]

- حـ/ 23 التثبيتات الجاري انجازها

وهي التثبيتات المادية والمعنوية والتي لم يكتمل انجازها في نهاية السنة، كما نسجل بهذا الحساب التسبيقات والأقساط المسددة لموردي التثبيتات.[4]

على المراجع الجبائي:[5]

- التحقق من ان هذا الحساب لا يحتوي على تثبيتات في الخدمة؛
- التأكد من أن حـ/ 419 " تسبيقات مستلمة " لا يحتوي على تسبيقات ومدفوعات تخص التثبيتات الجاري انجازها؛
- التحقق من طريقة تقييم تكلفة التثبيتات الجاري انجازها.

[1] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:437.

[2] محمد بوتين: المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، دروس وتطبيقات، منشورات الورقة الزرقاء، الجزائر، 2010، ص:110.

[3] محمد السيد سرايا: **مرجع سابق**، ص: 486.

[4] عبد الرحمان عطية: **مرجع سابق**، ص: 74.

[5] Rédha Khelassi, idem, P:438.

- حـ/ 26 مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات:

مثل إسهامات الشركة في شركات أخرى أي لها حقوق لدى شركات أخرى ولكن في شكل سندات تساهمية في رأس المال، وهذه السندات اعتبرها المشرع الجزائري قيم ثابتة بالرغم من أنها ليست ملموسة كالعقارات أو العتاد وليست معنوية غير ملموسة كحق الاختراع والعلامات التجارية وما إلى ذلك لكن الحكمة في ذلك أنها أموال مستثمرة تدر منافع مستقبلية لأكثر من دورة مالية وهنا تكمن صفة الثبات فيها ولا تخضع للإهتلاك بينما تخضع للخسائر في القيم لأن الأوضاع والسوق المالية غير ثابتتين لارتباطهما بالعملات الخارجية مثلا.[1]

وعلى المراجع الجبائي أن:[2]

- يجب على المراجع أن يحصي بصفة كاملة مختلف التدفقات بين الكيان ومختلف فروعه؛
- التحقق من أن فوائض القيم المحققة من التنازل عن الأسهم أو الحصص ظاهرة في بيان الدخل كإيراد؛
- الاطلاع على الجداول المرفقة بالميزانية للحصول على كل المعلومات المتعلقة بالشركة القابضة والتابعة؛
- التأكد من الضريبة على فائض القيمة القصيرة الأجل، أصبحت مستحقة خلال سنة واحدة؛
- التحقق من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات فيما يخص فوائض القيم الناتجة عن منح أسهم أو حصص مجانا في الشركة (حصص في رأس المال) عقب إدماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة.[3]

- حـ/ 27 التثبيتات المالية الأخرى

تختلف الأصول المالية من مؤسسة إلى أخرى وذلك حسب الشكل القانوني للمؤسسة وطبيعة نشاطها، ويعالج هذا الحساب التثبيتات المالية الأخرى التي لم يسبق التطرق إليها في الحسابات السابقة.[4]

وعلى المراجع الجبائي:[5]

- التأكد من عدم تسجيل حيازات الأوراق المالية في الأصول بقيمة تختلف عن سعر الحيازة؛
- التأكد من دمج مكاسب سندات التوظيف في الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الشركات؛

---

[1] **لبوز نوح**: مرجع سابق، ص: 60.

[2] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:441.

[3] **المادة** 143 – 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[4] **لخضر علاوي**: نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقاتها، **مرجع سابق**، ص: 259.

[5] Rédha Khelassi, idem, P:441.

- التأكد من التسجيل المحاسبي للأوراق المالية؛
- التحقق من أن المداخيل المتأتية من سندات التوظيف تم تحصيلها وتسجيلها محاسبيا؛
- التأكد من أن الفوائد غير القابلة للخصم جبائيا تم إدراجها في الربح الخاضع للضريبة؛
- التحقق من مبلغ الضريبة الخاصة بالاقتطاعات من المصدر على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

– حـ/ 281 اهتلاك التثبيتات العينية

الإهتلاك هو انخفاض قيمة عنصر نشيط، يطرأ على الأصول الثابتة العينية، وذلك على أثر استعماله أو مرور الزمن عليه.[1]

وعلى المراجع الجبائي:

- التأكد من التقييد المحاسبي للأصل؛
- التحقق من كون الأصل قابلا للإهتلاك؛
- التأكد من تاريخ بداية احتساب الإهتلاك؛
- التحقق من الحدود القصوى المفتوحة جبائيا عندما يتعلق الأمر بالسيارات السياحية حيث يتم احتساب الإهتلاك على أساس 1.000.000 دج إذا كانت هذه السيارة لا تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة؛[2]
- التحقق من الاهتلاك المتناقص للتثبيتات والتأكد من المعاملات (coefficients) المطبقة؛
- البحث عن حالات تطبيق اهتلاكات استثنائية ( أصول في إطار إيجار تمويلي...الخ)؛
- التأكد من تقييد التثبيتات المهتلكة كلية في الأصول والتي لا تزال في الخدمة؛ [3]
- التأكد من إعادة تقييد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتية من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة المالية؛[4]
- التحقق من حساب قاعدة الاهتلاك المالي للتثبيتات التي تمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة والتي تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة، على أساس سعر الشراء أو

[1] ولهي بوعلام: التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة المساهمة في اتخاذ القرار، **الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر**، ليومي 14-15 أفريل، 2009، ص: 08.

[2] المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[3] Rédha Khelassi, , Op, Cit, P:442.

[4] المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

سعر التكلفة دون الرسم على القيمة المضافة، أما بالنسبة لقاعدة الاهتلاك المالي للتثبيتات المخصصة لنشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فيتم حسابها مع إدراج الرسم على القيمة المضافة.[1]

- ح/29 خسائر القيمة عن التثبيتات

قد تتعرض القيم الثابتة إلى نقص في قيمتها لسبب أو لآخر فقد تكون هذه الخسارة ناتجة عن حادث أو بسبب الأزمات الاقتصادية، أو لتطور علمي يفقد القيم الثابتة قيمتها أو جزء منها دون استعمالها حتى ولو كانت جديدة.[2]

وعلى المراجع الجبائي:[3]

- التأكد من كيفية إنشاء مخصص انخفاض قيمة الموجودات الملموسة وغير الملموسة ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون ( التأكد من وجود خطر، التأكد من قيمة الانخفاض )؛
- التحقق من المخصص في حال ارتفاع قيمة الخسارة؛
- التأكد من أن مخصصات انخفاض قيمة الموجودات الملموسة وغير ملموسة والتي أصبحت بدون مبرر خلال السنة، تم إلغاؤها وتحميل قيمتها في الربح الخاضع للضريبة؛
- يجب على المراجع التحقق من انه تم إظهار المبلغ الصافي للتثبيتات في الميزانية بعد طرح الإهتلاكات وخسائر القيمة؛
- التحقق في حال التنازل عن التثبيت، من انه تم تسجيل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقا في شكل انخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض وناقص القيمة المطلوب إثباته في حسابات النتائج.

[1] **المادة** 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[2] **لبوز نوح**: **مرجع سابق**، ص: 72.

[3] لخضر علاوي: مرجع سابق، ص: 267. (بتصرف).

### 3. المراجعة الجبائية لحسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

المخزون يضم مجموعة المواد والمنتجات التي اشترتها المؤسسة أو قامت بإنتاجها بهدف بيعها أو استهلاكها في عمليات الإنتاج والاستغلال.

وتمثل المخزونات أصولا:[1]

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي؛
- هي قيد إنتاج بقصد مماثل؛
- هي مواد أولية ولوازم، موجهة للاستهلاك في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات.

تتعرض المخزونات للسرقة من طرف عمال المخازن، وأحيانا بالاتفاق بين هؤلاء ومستخدمي مصلحة المحاسبة والمصالح التجارية، كما تتعرض مبالغها للتزوير بالنقصان، من طرف المسؤول، قصد تخفيض الأرباح وبالتالي التهرب من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.[2]

بالنسبة للحسابات:

- حـ/ 30 مخزونات البضائع: السلع مشتراة بقصد إعادة بيعها على الحالة التي اشتريت بها أي دونما تغيير في حالتها.
- حـ/ 31 مواد أولية ولوازم: هي المواد واللوازم التي اشترتها المؤسسة ليتم تحويلها إلى منتجات.
- حـ/ 32 تموينات أخرى: هي مواد تساهم في عمليات المعالجة أو التصنيع أو الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المعالجة أو المصنعة.
- حـ/ 38 مشتريات مخزنة: المشتريات من السلع بهدف إعادة بيعها أو استهلاكها.

وعلى المراجع الجبائي:

- التحقق من فواتير الشراء كمستندات لعملية التقييد، حيث يجب على المراجع التأكد من أنها رسمية أي محررة على مطبوعات المورد مبينا بها جميع تفاصيل البضاعة، تاريخ إعداد الفاتورة، وان تكون معنونة باسم المؤسسة؛[3]
- التأكد من الوجود الفعلي لمخزون آخر مدة والحالة الموجودة عليها في تاريخ إعداد الميزانية؛
- التأكد من ملكية المؤسسة للبضاعة التي أدرجت ضمن قوائم الجرد؛[4]

---

[1] عبد الرحمان عطية: المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، جيطلي للنشر، برج بوعريريج، 2009، ص: 46.
[2] محمد بوتين: مرجع سابق، ص: 164.
[3] عبد الفتاح الصحن آخرون: مرجع سابق، ص: 180.
[4] خالد أمين عبد الله: مرجع سابق، ص: 190.

- التحقق من صحة وسلامة العمليات المتعلقة بالمخزون عن طريق:[1]
  * فحص كشوف الجرد وتدقيق ما تم من عمليات حسابية؛
  * فحص ومراجعة العمليات الحسابية المسجلة في الدفاتر والحسابات الخاصة بالمخزون.
- الفحص المستندي والحسابي لدفاتر المخزون ومقارنة النتائج مع أذون التسليم ودفاتر بضاعة الصادر والوارد، وكذلك فحص الترابط المنطقي بين حركة المشتريات والمخازن والمبيعات، فضلا عن مطابقة كشوف الجرد النهائية مع مسودات الجرد لاكتشاف أي اختلاف أو تعديلات نشأت عن إعادة كتابة هذه الكشوف، والتأكد من أن كشوف الجرد موقع عليها بواسطة اللجنة المشكلة والمعتمدة بقرار من الإدارة؛[2]
- التحقق من أن قيمة الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترداد الظاهرة في الفواتير تتوافق مع المشتريات الفعلية؛
- التأكد من أن المشتريات تتعلق بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة؛
- فحص فواتير الشراء بشكل جيد خاصة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع؛
- يجب التحقق من أن البضائع والمواد الأولية قد تم تثمينها عند دخولها في ذمة المؤسسة بثمن الاكتساب ( ثمن الاكتساب = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بالشراء )؛
- التحقق من أن سعر الاكتساب لا يضم:
  * قيمة الرسوم القابلة للاسترداد؛
  * التخفيضات والتنزيلات والحسومات؛
- الرجوع للفواتير للتحقق من أسعار المشتريات؛
- التحقق من طرق حساب تكلفة المخزون. [3]

[1] محمد السيد سرايا: **مرجع سابق**، ص: 512.
[2] **أحمد حلمي جمعة**: المدخل إلى التدقيق التأكيد الحديث، الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص: 419.
[3] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:446.

بالنسبة للحسابات:

- حـ/ 33 سلع قيد الإنتاج

في المؤسسات الإنتاجية التي تعمل بنظام السلسلة أي عبور عملية الإنتاج أو الأشغال بمراحل حتى تصبح تامة الصنع، ولكن نظرا لمبدأي استمرارية النشاط واستقلالية الدورات المالية اللذين يفرضان على أي كيان أن يفرق بين إنتاج ومردود الدورة المالية عن غيرها مع نية الكيان في مواصلة دوره الاستغلالي مستقبلا، ونظرا إلى أن هناك سلع لم يتم استكمال صنعها فهي تتمتع بقيمة زائدة أضافتها عملية الإنتاج التي مرت بها حتى اللحظة التي هي عليها من التصنيع أو عدم الجاهزية التامة فقد أعطى الفكر الاقتصادي المحاسبي إمكانية قياس القيمة الزائدة التي حظي بها المنتوج الذي لازال قيد الإنتاج، وهذا عادة يكون بحساب التكاليف المتراكمة التي صرفت على المنتوج غير التام حتى أصبح على هذه الصورة من التمام الجزئي.

- حـ/ 34 خدمات قيد الإنتاج

كما هو الحال بالنسبة للإنتاج قيد الانجاز هناك أنواع عديدة من الخدمات التي لم تستكمل وخاصة في المؤسسات الخدمية التي تؤدي خدمات للناس مقابل إتعاب وعادة ما يكون هذا النوع من النشاط عند مكاتب الدراسات التي تقوم بالتهيئة العمرانية ومكاتب الدراسات المعمارية ومكاتب الإعلام الآلي التي تنتج برامج معلوماتية...الخ.

- حـ/ 35 مخزونات المنتجات

أي مؤسسة إنتاجية أو تحويلية يوجه إنتاجها للبيع، لكن إذا تم إنتاج السلع ولم يباع فيتم تخزينها في مخازن الشركة المنتجة على أنها منتجات تامة الصنع وليست بضائع لأنها مقيمة بقيمة تكلفتها دون أي هامش ربحي متوقع أو خسارة. [1]

وعلى المراجع الجبائي:

- التحقق من السلع قيد الإنتاج أنها خزنت بتكلفة إنتاجها تعبيرا عن مبدأ استمرارية النشاط وتطبيق مبدأ استقلالية الدورات في تحميل التكاليف؛[2]
- تحليل طبيعة النفقات المدرجة في تكلفة الإنتاج ( خارج الرسم )؛

[1] لبوز نوح: مرجع سابق، ص ص ص: 87، 88، 89.

[2] **اخضر علاوي**: المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد scf، تمارين وتطبيقات محلولة، منشورات الورقة الزرقاء العالمية، الجزائر، 2009، ص: 139.

- تحليل معمق للمصاريف المتعلقة بتطوير الإنتاج؛
- التأكد من وجود جرد مفصل للمنتجات المخزنة في نهاية السنة المالية؛
- التحقق من قيمة المنتجات التي تم إنتاجها داخل المؤسسة ( تكلفة الإنتاج )؛
- التحقق من المنتجات المتبقية والتي تتكون من النفايات والخردة. [1]

– حـ/ 37 مخزونات في الخارج ( التي هي في الطريق، في المستودع، أو في الإيداع )

هو المخزون الواقع تحت رقابة المؤسسة ولكنه ليس في حيازتها فعليا في نهاية السنة.[2]

على المراجع الجبائي:

- ضمان الأخذ بعين الاعتبار للمنتجات غير المخزنة في الشركة والتي تكون ملكا لها ولكنها بحوزة الغير.[3]

– حـ/ 39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

قد تعرف بعض البضائع انخفاضا في أسعارها بسبب حركة من الحركات الاقتصادية كالتضخم السلعي أو فساد بعض منها إلى غير ذلك، وعلى الكيان الأخذ بعين الاعتبار هذه الخسائر وتسجيلها محاسبيا وذلك تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر.[4]

وعلى المراجع الجبائي:

- التحقق من أسباب إنشاء مخصص انخفاض القيمة؛
- التحقق من طرق حساب انخفاض القيمة ( المقارنة بين قيمة المدخلات والقيمة السوقية )؛
- التحقق من أن إنشاء مخصص انخفاض قيمة المخزون مبرر ( ركود، مخاطر السوق )؛
- أن مخصص انخفاض قيمة المخزون غير قابل للخصم بالنسبة للمخزونات غير موجهة للبيع؛[5]
- التأكد من عدم المغالات في رقم هذا المخصص وأنه ممثل بالفعل للواقع.[6]

[1] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:446.

[2] عبد الرحمان عطية: مرجع سابق، ص: 54.

[3] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:447.

[4] لبوز نوح: ، مرجع سابق، ص: 93.

[5] Rédha Khelassi, idem, P:447.

[6] خالد أمين عبد الله: **مرجع سابق، ص**: 289.

**4. المراجعة الجبائية لحسابات الغير**

إن حسابات الغير تشمل على:

- الديون التي اكتسبتها المؤسسة من تعاملها مع الغير والتي لم تحصّل بعد (عملاء، أوراق قبض)؛
- الالتزامات أو الديون المستحقة الدفع إلى الغير ( موردون، أوراق دفع، ضرائب...الخ).

بالنسبة للحسابات:

- ح/ 401 موردو المخزونات والخدمات

وهي الفئة التي تورد السلع والخدمات بصفتها المباشرة ويكون الأمر إذا تم اقتناء السلع والخدمات على الحساب وعادة ما يسجل هذا الحساب بمجرد استلام الفواتير التي تثبت عقد البيع واستحقاقية المورد لدينه.[1]

- ح/ 403 موردون- أوراق دفع

أوراق الدفع هي الكمبيالات والسندات لإذن، والتي قدمها الزبون إلى الموردين تسديدا لدينه، إن أوراق الدفع بالنسبة للعميل تعتبر أوراق قبض بالنسبة للمورد، إن تداول الأوراق التجارية قد حددها القانون التجاري في المواد 389 إلى 464 بالنسبة للكمبيالة والمواد 465 إلى 471 بالنسبة للسند لأمر.[2]

- ح/ 404 موردو التثبيتات

وهم الموردون الذين يقومون بتزويد الكيان بأحد القيم الثابتة إذا كان شراؤها على الحساب.

- ح/ 405 موردو تثبيتات السندات المطلوب دفعها (أوراق الدفع)

نفس الشيء بالنسبة لشراء القيم الثابتة كالسلع والخدمات قد يكون أحيانا مقابل أوراق تجارية سواء بسفتجة أو سند إذني، لكن المشرع أعطى لأوراق الدفع المتعلقة بالقيم الثابتة حساب خاص لها للتفرقة بين الأوراق التجارية المسلمة بغرض شراء السلع والخدمات والأوراق التجارية المسلمة بغرض شراء القيم الثابتة.[3]

- ح/ 408 موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها

أحيانا يتم شراء سلع أو خدمات أو أي من القيم الثابتة دون الحصول على الفاتورة لأن العقد ينقضي بمجرد القبول أو الإيجاب، وأحيانا يتم الحصول على السلع دون فاتورة بسبب حاجة المؤسسة.

---

[1] لبوز نوح: مرجع سابق، ص: 98.

[2] عبد الرحمان عطية: مرجع سابق، ص: 103.

[3] **لبوز نوح**: مرجع نفسه، ص ص: 99 – 100.

- حـ/ 409 موردون مدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليها، والحسابات الدائنة الأخرى

حسب الحالة العادية دائما يكون حساب الموردين دائنا على اعتبار أن هذا الحساب من الديون القصيرة المدى، لكن هناك حالات استثنائية يكون فيها هذا الحساب مدينا وهذه الحالات هي:[1]

- التسبيقات التي تعطى للمورد بغرض شراء بضائع أو غيرها دون استلامها فيبقى المبلغ المسبق حق للمشتري لدى المورد، ويعتبر مديونية من نوع خاص؛
- الدفعات على الحساب التي تدفع للموردين بغرض الشراء منهم، لأن هناك نوعية من الموردين التي تشترط الأقساط تحت حساب سلعة معينة، فقبل استلام هذه السلع تعتبر المبالغ حق للمشتري في ذمة المورد وتعتبر مديونية في ميزانية المشتري إلى أن يتم استلام مقابلها؛
- الحسومات الممنوحة وهي في غالب الأحيان تخفيضات في الأسعار يمنحها المورد للمشتري لسبب حسن سلوكه في السداد أو بهدف استقطاب المشترين وهذه المبالغ تعتبر حق ممنوح للمشتري في ذمة المورد، وبالتالي أي حسم ممنوح يعتبر مديونية للمشتري؛
- المديونيات الأخرى وهي كل حق للمشتري في ذمة المورد لسبب أو لآخر كإرجاع سلع معينة للمورد لعيب فيها مثلا، تسجل ضمن حقوق الكيان لدى المورد.

وعلى المراجع الجبائي:[2]

- التحقق من الوجود الفعلي للديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا وبين ما هو مسجل عند الغير؛[3]
- التحقق من أن جميع المشتريات من السلع والخدمات المتعلقة بالسنة المالية قد أخذت بعين الاعتبار؛
- التحقق في حالة ما إذا كانت الفاتورة من مورد أجنبي:
  - * وجود عقد أو فاتورة شكلية (Facture proforma)، والمستندات الجمركية؛
  - * التأكد من أن التسبيقات أو الدفعات على الحساب المدفوعة تتفق مع الشروط المنصوص عليها في العقد أو في الفاتورة الشكلية؛

[1] لبوز نوح: مرجع سابق، ص 450.

[2] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:450.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: **مرجع سابق**، ص: 155.

* ضمان التسوية النهائية بما يتفق مع الوثائق الجمركية.

- التحقق من أن الشركة قد استفادت من فرصة التخفيض المالي الممنوح من قبل الموردين، وان الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم قد تمت تسويته؛
- التحقق من أن حساب المورد تم إظهاره في الميزانية بمبلغ متضمن الرسوم TTC؛
- التحقق من أنه لا توجد ديون اتجاه موردين وهميين؛[1]
- تتبع حسابات الدائنين في السنة المالية الموالية، للتأكد من عدم وجود أخطاء في العملية.[2]

بالنسبة للحسابات:

- حـ/ 411 الزبائن: وهو احد أهم عناصر النشاط الذي ترتكز عليه عملية توزيع السلع والخدمات لأنه يمثل جزء هام في رقم الأعمال.[3]
- حـ/ 413 الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها: يقصد بالسندات المطلوب تحصيلها الأوراق التجارية ( كمبيالة، سند لإذن ) تستلمها المؤسسة من عملائها تسديدا لديونهم.[4]
- حـ/ 417 حسابات دائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها

أحيانا يرتبط الكيان بعقد أشغال أو أداء خدمة معينة لمدة طويلة نسبيا والأشغال أو الخدمات تتم بصفة تدريجية لكن في مراحل معينة كنهاية السنة المحاسبية، وهناك أشغال أو خدمات تمت لكن لا يمكن فوترتها في هذا المستوى من الإنهاء بسبب اتفاق معين في العقد، فيسجل بذلك قيد المديونية لإثبات نسبة الأشغال التي تمت خلال تلك اللحظة لجهات معينة كالضرائب.

- حـ/ 418 زبائن – المنتوجات التي لم تعد فواتيرها بعد

أحيانا تسلم سلع أو خدمات بوصل التسليم فقط دون الفاتورة لأسباب معينة كالتأخير بسبب تواطؤ مصلحة الفوترة في ذلك أو لعيب من العيوب التقنية في أجهزة كتابة الفواتير أو غياب الأوراق التي تطبع عليها الفواتير أو زبائن التجزئة الذين لا يمكن فوترة مبيعاتهم.[5]

[1] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:450.

[2] هادي التميمي: **مرجع سابق**، ص: 430.

[3] لبوز نوح: مرجع سابق، ص: 104.

[4] عبد الرحمان عطية: **مرجع سابق**، ص: 105.

[5] **لبوز نوح**: مرجع نفسه ، ص ص: 107 - 108.

– حـ/ 419 زبائن دائنون– التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحها والموجودات الأخرى الواجب إعدادها

يسجل في هذا الحساب خلال السنة المالية:

- التسبيقات أو الدفعات المدفوعة على الحساب التي يستلمها الكيان على الطلبيات المقرر تسليمات أو الأشغال الواجب تنفيذها أو الخدمات الواجب تقديمها؛[1]
- المبالغ المستلمة من العملاء والمتعلقة بديون على الأغلفة والمعدات المعارة؛

في نهاية السنة المالية يتعلق الأمر بـ: [2]

- التخفيضات والتنزيلات والحسومات RRR التي ستمنح؛
- ديون أخرى لصالح العملاء.

وعلى المراجع الجبائي:[3]

- التحقق في حالة ما إذا كانت الفاتورة تتعلق بعميل أجنبي:
  * وجود عقد أو فاتورة شكلية (Facture proforma)، والمستندات الجمركية؛
  * التأكد من أن التسبيقات أو الدفعات على الحساب المستلمة تتفق مع الشروط المنصوص عليها في العقد أو في الفاتورة الشكلية؛
- ضمان التسوية النهائية بما يتفق مع الوثائق الجمركية؛
- التأكد من أن أرصدة حسابات العملاء تعكس الواقع؛
- التأكد من عدم وجود حقوق لا تتطابق مع عمليات حقيقية؛
- التأكد من تقارب حساب العملاء مع الكشوف السنوية للعملاء؛
- التحقق من أن الحسومات خارج الفاتورة ظاهرة بشكل مفصل في الكشوف الجبائية؛
- التأكد من أن الكمبيالات المسحوبة على العاملين أو حساباتهم الشخصية مع المؤسسة قد قيدت في حسابات مستقلة ولا تدخل ضمن حسابات العملاء؛[4]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19، مرجع سابق، ص: 66.
[2] عبد الرحمان عطية: **مرجع سابق، ص**: 106.
[3] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:451.
[4] محمد الفيومي، عوض لبيب: **مرجع سابق، ص**: 277.

- حـ/ 425 مستخدمون – تسبيقات ومدفوعات ممنوحة على الحساب

في حالات خاصة قد يحتاج المستخدمين إلى تغطية بعض مصاريفهم المستعجلة عن طريق طلب سلفات (تسبيقات) على حساب الأجر، لتقتطع بعد ذلك عند تاريخ استحقاق أجورهم.[1]

وعلى المراجع الجبائي: [2]

- التأكد من أن التسبيقات والمدفوعات الممنوحة على الحساب للمستخدمين لم تسجل في حـ/ 631 بدلا من حـ/ 425؛
- التحقق من إدماج التسبيقات الممنوحة ضمن الأعباء القابلة للخصم.

- حـ/ 431 الضمان الاجتماعي

على المراجع الجبائي التحقق من أن المؤسسة قد أدرجت ضمن أعبائها القابلة للخصم اشتراكات الضمان الاجتماعي الخاصة بأرباب العمل (Cotisations patronales)، والتي لم تدفع في ختام السنة المالية.[3]

- حـ/ 445 الدولة – رسوم على رقم الأعمال

وهي الرسوم على رقم الأعمال المحققة ويقصد هنا الرسم على القيمة المضافة.

- حـ/ 447 الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة

هناك مجموعة كبيرة من الضرائب والرسوم تختلف باختلاف نشاط الكيان، فالضرائب والرسوم التي لم تدرج ضمن الحسابات السابقة تدخل ضمن هذا الحساب وعلى سبيل المثال الرسم على النشاط المهني.[4]

وعلى المراجع الجبائي:

- التأكد من أن الضريبة القابلة للخصم، والتي لم يتم دفعها في نهاية السنة المالية قد أدرجت ضمن النفقات القابلة للخصم؛
- التحقق من أن جميع الفواتير المستلمة تحتوي على تواريخها وباسم المؤسسة، وذلك من اجل التمكن من استرجاع الرسم على القيمة المضافة خلال مدة 4 سنوات؛
- التحقق من أن رصيد الرسم على القيمة المضافة للمؤسسة يتوافق مع كشف الحساب الصادر عن الإدارة؛

[1] **علاوي لخضر**: المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد scf، **مرجع سابق**، ص: 333.

[2] Rédha Khelassi, Op, Cit,, P:451.

[3] Idem, P:451.

[4] لبوز نوح: مرجع سابق، ص: 131.

- التأكد من توفر الشروط الخاصة بالاسترجاع المالي للرسم على القيمة المضافة الخاص باكتساب الاستثمارات:[1]
  * على الاستثمار أن يكون جديد أو مجددا بضمان؛
  * الاحتفاظ بالاستثمار لمدة 5 سنوات على الأقل؛
  * يكون الاسترجاع المالي في حدود النشاط الخاضع أي بتطبيق قاعدة النسبة[2].

بالنسبة للحسابات:

– حـ/ 451 عمليات المجمع: يسجل ضمن هذا الحساب مبلغ الأموال التي يقدمها الكيان بصورة مؤقتة إلى كيانات المجموعة، أو الأموال التي تضعها كيانات المجمع تحت تصرف الكيان.[3]

وتجمع الشركات حسب أحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيعني به " كل كيان اقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها– الشركة الأم – تحكم الأخرى المسماة – الأعضاء– تحت تبعيتها بالامتلاك المباشر لـ: 90% أو أكثر من الرأس المال الاجتماعي".

يجب على المراجع:

- التحقق من أنه تم الإعفاء من حقوق التسجيل:[4]
  * العقود التي تثبت نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء؛
  * العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في التجمعات.
- التحقق من أنه لم يتم حساب ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم على النشاط المهني، العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة؛[5]
- في حال كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركاء أعضاء التجمع خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات، يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19% في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل.[6]

---

[1] جمال لعشيشي: محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، منشورات الورقة الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010، ص: 50.

[2] " تعني هذه القاعدة أنه في حالة **وجود نشاط مزدوج للمؤسسة** (جزء خاضع للرسم على القيمة المضافة والجزء الآخر غير خاضع له) فيكون **الاسترجاع في حدود أو نسبة النشاط الخاضع**".

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية **العدد** 19، **مرجع سابق**، ص: 69.

4 **المادة** 347 **مكرر** 04 من قانون التسجيل للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

5 **المادة** 220 – 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[6] **المادة** 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

بالنسبة للحسابات:

- حـ/ 455 الشركاء – الحسابات الجارية

وهي كل عمليات الشركاء في خلال نشاط الكيان في حالة الديون والمديونيات سواء بإقراض الشركة أو الاقتراض منها لفترة قصيرة.

- حـ/ 456 الشركاء – عمليات على رأس المال

يتعلق بكل الديون والمديونيات الناتجة عن عمليات رأس المال (المساهمات المالية والعينية للشركاء).

- حـ/ 457 الشركاء – الحصص الواجب دفعها

يسجل ضمن هذا الحساب كل الأرباح الواجبة التوزيع كدين على الشركة بموجب قرار التوزيع الصادر عن الجمعية العامة للشركاء إلى أن يتم سدادها.[1]

وعلى المراجع الجبائي:[2]

- التأكد من قانونية المعاملات المتعلقة بالحسابات الجارية للشركاء؛
- التحقق من أن كل المساهمات قد أدرجت ضمن حساب رأس المال؛
- إجراء تقارب بين التسجيلات المرتبطة بالحسابات الجارية للشركاء والتصريحات السنوية؛
- التحقق من انه ليس هناك توزيعات أرباح وهمية؛
- التحقق في حالة دمج المبالغ الخاصة بالحسابات الجارية للشركاء في رأس مال الشركة؛

فيما يخص حـ/ 455 الشركاء – الحسابات الجارية على المراجع الجبائي التحقق من أن:

- رصيد الحساب ليس مدينا؛
- بالنسبة للفوائد على رأس المال التي تقدمها الشركة للشركاء بمناسبة المبالغ المدفوعة من طرفهم ( بالتناسب لحصصهم في رأس المال )، فيجب التأكد من أن الشركة قد امتثلت لشروط خصم هذه الفوائد.

- حـ/ 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير: ينقسم هذا الحساب إلى:

حـ/ 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن:

وهم أكثر حسابات المتعاملين تعرضا لخطر عدم السداد بسبب كثرة التعامل مع هذا الصنف من المديونيات التي تعتبر العمود الفقري لنشاط الكيان.

[1] لبوز نوح: مرجع سابق، ص ص: 134 – 136.

[2] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:453.

حـ/ 495 خسائر القيمة عن حسابات المجمع وعن الشركاء:

في حالة تعرض حسابات المجموعة أو الشركاء إلى خسارة في القيم بسبب أو لآخر كالكوارث الطبيعية من الحرائق أو الأمطار.

حـ/ 496 خسائر القيمة عن حسابات مدينين مختلفين:

ويقصد بها جميع الحسابات ذات الرصيد المدين سواء بسبب بيع استثنائي كالتنازل عن احد الأصول أو غير ذلك.

498 حـ/ خسائر القيمة عن حسابات الغير الأخرى:

ويعنى هذا الحساب بكل الخسائر المتوقعة أو الناتجة عن احد حسابات المتعاملين التي لم تذكر في الحسابات السابقة. [1]

وعلى المراجع الجبائي:

- التحقق من الوثائق المبررة للحقوق المشكوك فيها؛[2]
- التحقق من أن إنشاء مخصص خسائر القيم تم وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛
- التحقق من أنها لم تسجل ضمن التكاليف العادية أو التشغيلية؛
- في حالة استرجاع جزء أو كل مخصص خسارة القيمة على المراجع التحقق من إعادة إدماج لجزء أو كامل مبلغ المخصص في الربح الخاضع للضريبة؛
- التأكد من قابلية الخصم لخسائر القيم المترتبة عن الزبائن. [3]

**5. المراجعة الجبائية للحسابات المالية**

بالنسبة للحسابات:

- حـ/501 الحصص في المؤسسات المرتبطة: نعني بها الأسهم التي يملكها الكيان في شركات حليفة أو في نفس المجموعة.
- حـ/ 506 السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصير الأجل: ويتضمن هذا الحساب كل السندات التي تتمثل في سندات الاستحقاق المنصوص عليها في المادة 715 مكرر 81 من القانون التجاري الجزائري والقسائم التي تصدرها شركات المساهمة بقيمة اسمية قابلة للتحقيق وتسمى بقسيمة

[1] لبوز نوح: مرجع سابق، ص: 153.

[2] محمد بوتين: مرجع سابق، ص: 169.

[3] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:454.

الخزينة والقسائم ذات القيم المحدودة الصادرة عن صندوق أي شركة، وتعطي الحق لحاملها في تحصيل أي مبلغ، كل هذه السندات تدخل ضمن تعاملات هذا الحساب.[1]

وعلى المراجع الجبائي:

- ضمان امتثال الشركة للقواعد التي تحكم إصدار السندات، بما في ذلك القروض السندية؛[2]
- التحقق من أن المداخيل المترتبة عن السندات غير الاسمية أو لحاملها تم إخضاعها للاقتطاع من المصدر بنسبة 50% محررة من الضريبة فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي؛[3]
- التحقق من نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات فيما يخص المداخيل الناتجة عن سندات الصندوق غير الاسمية أو لحاملها المحددة بـ: 40% محررة من الضريبة.[4]

بالنسبة للحسابات:

- حـ/ 511 قيم التحصيل: يسجل في هذا القيم التي تضعها المؤسسة موضع تحصيل أو اقتطاع من حساباتها الجارية.
- حـ/ 512 بنوك حسابات جارية: يسجل في هذا الحساب مخزون سيولة المؤسسة لدى المؤسسات المالية.
- حـ/ 517 هيئات مالية أخرى: يسجل في هذا الحساب جميع الحسابات المالية التي تمتلكها المؤسسة في مؤسسات مالية أخرى، كالحسابات الجارية البريدية وغيرها.[5]
- حـ/ 518 فوائد منتظرة: يسجل ضمن هذا الحساب جميع الفوائد المنتظرة التي لم يحن أجل استحقاقها في نهاية السنة المالية.[6]

وعلى المراجع الجبائي:

- تحليل وفحص كشف الحساب الوارد من البنك للتأكد من مطابقة الرصيد الوارد في هذا الكشف مع الرصيد الدفتري في حساب البنك بالدفتر الكبير؛

---

[1] لبوز نوح: مرجع سابق، ص ص: 159 – 165.

[2] Rédha Khelassi, idem, P:455.

[3] **المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.**

[4] **المادة 150 – 02** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[5] **لخضر علاوي**: نظام المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص ص: 339 – 341.

[6] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية **العدد 19، مرجع سابق، ص**: 72.

- التحقق من أن الإيداعات لدى البنك في نهاية السنة المالية والتي وردت في كشف الحساب قد تم تسجيلها محاسبيا من واقع قسائم الإيداع الموجودة في الشركة والتي تم الحصول عليها من البنك في تاريخ الإيداع؛[1]
- التأكد من صحة أي مصروفات أو فوائد بنكية ظهرت في كشف الحساب ولم تثبت دفتريا لعدم ورود إشعارات عنها، وعليه أن يتأكد بعد ذلك من صحة تسجيلها محاسبيا في نفس السنة المالية؛
- التحقق من التحصيلات النقدية وضمان عدم وجود محفظات وهمية تؤدي إلى حدوث تسريب مالي واختلاسات؛
- التحقق من عدم وجود أعباء وإيرادات مؤجلة؛
- التحقق من أن الرسم على القيمة المضافة تم إظهاره في الفواتير المحررة من قبل المؤسسات المالية حتى تستطيع المؤسسة استرجاع قيمة الرسم. [2]

– حـ/ 53 الصندوق: وتعني الأموال السائلة المحتفظ بها في المؤسسة، وهذه الأموال عادة ما تكون قيمتها ضئيلة.[3]

وعلى المراجع الجبائي التحقق:[4]

- أن رصيد الصندوق في نهاية السنة المالية لا يظهر دائنا؛
- أن جميع المعاملات النقدية قد سجلت محاسبيا؛
- عدم الخلط بين حساب الصندوق بالعملة الصعبة وحساب الصندوق بالدينار الجزائري وانه تم تقييم أرصدة الحسابات الظاهرة بالعملة الصعبة بالدينار في نهاية السنة المالية.

– ترصيد حسابات التحويلات الداخلية في نهاية السنة المالية؛
– مصير القسائم المستحقة وغير المحصلة؛
– أن الإنفاق الذي تجاوز عتبة معينة محددة من قبل المؤسسة لم يتم نقدا؛
– التأكد من أن النقدية الموجودة فعلا في الخزينة تتطابق مع النقدية الموجودة في الدفاتر والسجلات؛[5]

[1] محمد السيد سرايا: **مرجع سابق، ص**: 558.

[2] Rédha Khelassi , Op, Cit, P:456.

[3] عبد الرحمان عطية: **مرجع سابق، ص**: 119.

[4] Rédha Khelassi , idem, P:456.

[5] خالد أمين عبد الله: **مرجع سابق، ص**: 190.

- إثبات جميع المتحصلات والمدفوعات النقدية في حساب الصندوق حتى نهاية السنة واستخراج الرصيد.[1]
- حـ/ 58 تحويلات داخلية: يستعمل هذا الحساب في عمليات التحويلات الداخلية مثل تحويل مبلغ من الصندوق إلى البنك أو العكس، ويهدف هذا الحساب إلى تمكين عملية التمركز دون خطر الاستعمال المزدوج.[2]

وعلى المراجع الجبائي:[3]

- التحقق أن الكتابات الظاهرة في هذا الحساب لا تتعلق بأعباء وإيرادات مؤجلة؛
- التأكد من ترصيد هذا الحساب في نهاية الدورة.

## المطلب الثاني: المراجعة الجبائية لحسابات التسيير

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب للمراجعة الجبائية لحسابات التسيير والمتمثلة في المراجعة الجبائية للأعباء والمراجعة الجبائية للإيرادات.

### أولا: المراجعة الجبائية للأعباء

#### 1. الأعباء العامة:

لم يتطرق المشرع صراحة إلى إعطاء مفهوم صريح للأعباء العامة ولكنه ذكر في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف: المصاريف العامة من أي طبيعة كانت..."، أي يمكن اعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الاستغلال في إطار ممارسة النشاط ( تكاليف عامة، تكاليف مالية، ضرائب ورسوم...الخ).

[1] محمد السيد سرايا: مرجع سابق، ص: 561.
[2] لبوز نوح: مرجع سابق، ص: 186.
[3] Rédha Khelassi , Op, Cit, P:457.

**شروط خصم الأعباء العامة:**

وضع المشرع عدة شروط من أجل خصم الأعباء العامة وهي:[1]

- إن الهدف من إنشاء أي مؤسسة هو تحقيق الربح بعد تخفيض التكاليف من الإيرادات، وبالتالي لا تستطيع المؤسسة خصم الأعباء إلا إذا كانت هذه الأعباء في صالحها وضمن نشاطها الاستغلالي، فالعمليات الخارجة عن عمليات الاستغلال وغير المرتبطة مباشرة بالاستغلال كالمصاريف الشخصية للمسير لا تدخل ضمن زمرة التخفيضات بل تضاف إلى النتيجة المحاسبية، لكي تخضع إلى الضريبة على الأرباح، كما لا تخصم النفقات الخاصة بالغرامات أيا كانت طبيعتها والتي تقع على كاهل مخالفي الأحكام القانونية.
- التسجيل المحاسبي للأعباء وتبريرها بكل الوثائق والمستندات التي تؤكد صحة هذه النفقات.[2]
- أعباء السلع والمواد الاستهلاكية: تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم ويجب أن تقيد مشتريات البضائع والمواد في المحاسبة بتكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقة، مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها.
- أعباء الخدمات: وتتمثل فيما يلي: [3]

- مصاريف النقل: وهي تلك المصاريف التي تتعلق بنقل البضائع للزبائن وكذا التنقل والمهمات في حالة ما تكون ناتجة عن التزامات مهنية، وتعتبر هذه النفقات قابلة للخصم إذا كانت مرفقة بأدلة كافية لقبول عملية الخصم؛
- الإيجار والمصاريف المتعلقة به: إنه يجوز خصم قيمة الإيجار المدفوع فعلا للمكان الذي تستغله المؤسسة إذا كان العقار ملكا للغير، بشرط أن لا يكون العقار موجها كليا أو جزئيا للاستخدام الشخصي حيث لا يدخل ذلك ضمن تكاليف المؤسسة الواجبة الخصم؛[4]
- مصاريف الصيانة والإصلاح: تكون هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت مخصصة لصيانة عناصر الأصول وتجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاص بالتجهيزات، أي تكون سببا في تمديد مدة استعمالها القانونية؛

[1] بن ربيع حنيفة: **مرجع سابق، ص**: 283.

[2] المادة 169-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[3] بن ربيع حنيفة: مرجع نفسه، ص: 284.

[4] المادة 169-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

- أعباء البحث والتطوير: تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة (10%) من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار (100.000.000 دج)؛ النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث؛[1]
- هدايا مختلفة: لقد اعتبر المشرع أن قيمة الهدايا غير قابلة للخصم باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها 500 دج للوحدة؛[2]
- الإعانات والتبرعات: الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، بشرط أن لا تتجاوز مبلغا سنويا قدره 1.000.000 دج؛[3]
- أعباء المستخدمين: تعد مصاريف المستخدمين كالعلاوات والتعويضات والمساهمات الاجتماعية والمستحقات الجبائية المتعلقة بذلك وكذا عوائد الشركاء والمسيرين والأعباء الاجتماعية قابلة للخصم، وفيما يخص العوائد المدفوعة لغير الأجراء مثل الأتعاب والسمسرات وغير ذلك قابلة للخصم بشرط التصريح بها في أجل 30 يوما؛[4]

– الأعباء الجبائية: تخصم الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي؛[5]

– الأعباء المالية: تتشكل من الفوائد وأعباء الصرف وغيرها من المصاريف المالية، وخصمها يكون من أرباح السنة المالية التي استحقت فيها هذه الفوائد؛[6]

– مصاريف التأمين: تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شأنها ضمان عناصر الأصول من الأخطار المحتملة (حرائق، فيضانات، سرقة...الخ)، وتكون قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في

[1] المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[2] المادة 169 – 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[3] المادة 169–01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[4] بن ربيع حنيفة: مرجع سابق، ص: 284.

[5] المادة 141–4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[6] المادة 141–1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

المؤسسة، وفي هذه الحالة يكون مبلغ التأمين زيادة في الأجرة، أما مصاريف التأمين الشخصية لمسيري المؤسسة، وكذلك التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال فيجب إعادة إدماجها؛[1]

- المصاريف الخاصة بالإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية: يمكن خصم هذه المبالغ من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة أن لا يتجاوز مبلغها 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج).[2]

**2. الاهتلاكات:**

يعتبر الاهتلاك جبائيا عبء تتحمله المؤسسة نتيجة النقص الذي تتعرض له استثماراتها بفعل الاستخدام أو التقدم التكنولوجي أو مرور الزمن، يستوجب خصمه من الإيرادات عند تحديد النتيجة.[3]

**قاعدة حساب الإهتلاك:** يتم حسابها كما يلي:[4]

- بالنسبة للتثبيتات التي تمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة والتي تستعمل في نشاط خاضع للرسم، على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة؛
- بالنسبة للتثبيتات التي كان الغرض من شراؤها هو استخدامها في نشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فإن قاعدة الاهتلاك تحدد على أساس تكلفة الشراء بما فيها الرسم، إلا أنه وبالنسبة للسيارات السياحية التي لا تشكل الآداة الرئيسية لنشاط المؤسسة فقد حدد المشرع قاعدة لاهتلاكها تقدر بـ: 1.000.000 دج؛
- في إطار عقد القرض الإيجاري (الإيجار التمويلي) فيتم حساب الإهتلاك على أساس مدة القرض الإيجاري.

3. المؤونات: تعرف المؤونات جبائيا بأنها تلك التخفيضات من الأرباح الخاضعة للضريبة لتغطية الخسائر المحتملة شريطة أن تكون هذه التخفيضات محددة بدقة وان تكون مسجلة محاسبيا خلال السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152 من ق ض م ر م.

---

[1] بن ربيع حنيفة: مرجع سابق، ص: 285.

[2] المادة 169– 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[3] بن ربيع حنيفة: مرجع نفسه، ص: 285.

[4] المادة 141– 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

شروط خصم المؤونات: وتتمثل في:[1]

- يجب أن تخصص المؤونات لخسائر أو تكاليف تكون أصلا المصاريف المتعلقة بها قابلة للخصم؛
- يجب أن تنجر هذه الخسائر والتكاليف عن أحداث وقعت خلال السنة المالية المعنية؛
- يجب أن تكون الخسائر والتكاليف محتملة؛
- يجب أن تكون المؤونات خاصة بمصاريف محددة.

4. خسائر السنوات السابقة:

عادة ما تحقق المؤسسة حديثة العهد خسائر في السنوات الأولى من نشاطها وذلك لإمكانياتها المحدودة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي، ولهذا خول لها المشرع الجبائي إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة، بحيث تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق، وإذا لم يكفي لتغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة إذا تحققت الشروط التالية:

- يجب تبرير الخسارة محاسبيا وذلك طبقا للإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم لإدارة الضرائب؛
- يجب خصمها في فترة لا تتجاوز 4 سنوات؛[2]
- لا يجب أن يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحل العجز الأول وهكذا.

أما فيما يخص المراجعة الجبائية لهذه الأعباء فعلى المراجع الجبائي:[3]

- دراسة احتمال وجود تكاليف ناجمة عن معاملات أجنبية، وفي هذه الحالة تعتبر غير قابلة للخصم؛
- التأكد من أن مختلف الأعباء التي تم خصمها من النتيجة تتعلق بنشاط المؤسسة وخاصة بالسنة المالية المعنية وانه تم تقييدها في المجموعة السادسة؛
- التحقق من الاهتلاكات عنصر بعنصر؛

[1] بن ربيع حنيفة: مرجع سابق، ص: 287.

[2] المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

[3] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:460-468.

- التحقق من أن الأعباء القابلة للخصم قد تم خصمها حسب الشروط المنصوص عليها في القانون؛
- التحقق من أن الغرامات والعقوبات مهما كانت طبيعتها لم تخفض من النتيجة الخاضعة للضريبة؛
- التحقق من أن TVA المتعلقة بعمليات لا تستفيد من حق الحسم لم تدرج ضمن TVA المتعلقة بعمليات تستفيد من حق الحسم؛
- التحقق من أن المؤونات المشكلة من اجل الأخطار والتكاليف مبررة؛
- التحقق من الإثباتات اللازمة الخاصة بالأعباء المالية وفحصها؛
- التحقق من الوثائق الخاصة بتعويض مصاريف النقل؛
- التأكد من أن الأقساط المدفوعة كأجر هي فعلا لأشخاص يعملون في المؤسسة وذلك عن طريق مراجعة الكشوف الشهرية مع مراقبة كل مكونات الأجر من ساعات إضافية وعلاوات وعطل مدفوعة الأجر؛
- التحقق من أن المؤسسة تحترم القواعد القانونية الخاصة بمسك دفاتر المستخدمين والأجراء؛
- التأكد من أن الرواتب التي يستفيد منها المسيرون طبيعية ومبررة؛
- التأكد من انه تم إعادة دمج المبلغ الغير قابل للخصم لبدل الحضور في النتيجة الخاضعة للضريبة؛
- التحقق من العمليات الحسابية الخاصة بالتسوية والتعديل في الضرائب والرسوم؛
- ضمان الامتثال لمختلف القواعد الجبائية فيما يخص خصم الأعباء الاستثنائية؛
- التأكد من دمج أقساط التأمينات التي لا تتعلق بالسنة المالية المعنية في الربح الخاضع للضريبة؛
- التحقق من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال الاطلاع على جداول اهتلاك القروض والعقود الخاصة بها؛
- التأكد من أن الفوائد المالية المدفوعة تخص ديون على المؤسسة؛
- التحقق من سعر الصرف بالنسبة للعملات الأجنبية في نهاية السنة المالية للتأكد من صحة مبلغ خسائر الصرف المخصوم من النتيجة؛

- التأكد من أنه تم التصريح لدى إدارة الضرائب والهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي بالنفقات المصروفة في إطار بحث التطوير للاستفادة من خصم هذه المصاريف؛[1]

**ثانيا: المراجعة الجبائية للإيرادات**

سيتم التطرق للمراجعة الجبائية للإيرادات من خلال:

1. الإعانات: تعالج كما يلي:[2]
   - إعانات الاستغلال: خاضعة للضريبة كليا في الفترة التي يتم فيها تحرير هذه الإعانات؛
   - إعانات التجهيز: خاضعة للضريبة حسب الدفعات سواء:
     - استثمار قابل للاهتلاك خضوع تناسبي مع أقساط الاهتلاك؛
     - استثمار غير قابل للاهتلاك: فترة عدم قابلية التصرف أو عشر سنوات. [3]
2. الإيرادات الاستثنائية: ونجد فيها:
   - فوائض القيمة الناتجة عن الاندماج والانفصال؛
   - فوائض القيمة الناتجة التنازل عن عناصر الأصول؛
   - فوائض القيم الناتجة عن فرق إعادة التقييم.

2-1- فوائض القيمة الناتجة عن الاندماج والانفصال: فوائض القيمة الناتجة عن عمليات الاندماج والانفصال معفية من الضريبة على أرباح الشركات، غير أن هذا النوع من الإعفاء يخص فقط شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة.[4]

2-2- فوائض القيمة عن التنازل عن الأصول: يخضع فائض القيمة الناتج عن التنازلات عن الاستثمارات للنظام الجبائي وفقا لتعليمات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ( المادة 172 و173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ) إذ يمكن التمييز بين حالتين:

أ- عدم الرغبة في إعادة استثمار الفائض: في هذه الحالة تحتسب الفوائض المحققة ضمن النتائج الخاضعة للضريبة كالآتي:[5]

- 70% من الفائض عندما يكون ناجما عن التنازلات التي تخص استثمارات تم اكتسابها أو انجازها منذ ثلاث سنوات على الأكثر ويتعلق الأمر هنا بفوائض القيمة القصيرة الأجل؛

[1] **المادة** 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.
[2] **المادة** 144 **من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة** للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.
[3] بن ربيع حنيفة: **مرجع سابق**، ص: 280.
[4] **المادة** 143-1 **من قانون الضرائب** المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.
[5] **المادة** 173- 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

- 35% من الفائض عندما يأتي من التنازلات التي تخص استثمارات تم اكتسابها أو إنجازها منذ أكثر من ثلاث سنوات على الأكثر ويتعلق الأمر هنا بفوائض القيمة طويلة الأجل.

ب- الرغبة في إعادة استثمار الفائض: في هذه الحالة يمكن للمؤسسة استثمار الفائض كليا أو جزئيا:[1]

- الاستثمار الكلي للفائض المحقق: تعتبر الفوائض المحققة والتي ترغب المؤسسة في إعادة استثمارها معفاة تماما من الوعاء الضريبي شرط احترام الإجراءات التالية:
- على المؤسسة الالتزام كتابيا أمام إدارة الضرائب عن نيتها في استثمار الفوائض المحققة؛
- يكون تجسيد هذا الالتزام في مدة أقصاها ثلاث سنوات ابتداء من الدورة المحاسبية التي تلي تلك التي تحقق فيها الفائض؛
- يجب على الأقل إعادة استثمار قيمة الاستثمار المتنازل عنه بالإضافة إلى الفائض المحقق؛
- تحويل الفوائض المحققة والمستثمرة إلى حساب الإهتلاكات الخاصة بالاستثمارات الجديدة التي عوضت تلك المتنازل عنها، يسمح للمؤسسة عند الامتثال لهذه الشروط استبعاد الفوائض المحققة عند حساب الوعاء الضريبي.
- الاستثمار الجزئي للفائض: في حالة إعادة استثمار المبلغ الناتج عن الفائض جزئيا في الأجل المحدد قانونا، فالجزء الباقي من الفائض يرصد في حساب النواتج الاستثنائية أو في النتيجة الإجمالية، إذا شرعت المؤسسة في استخراج نتيجة الدورة المحاسبية، مع العلم أن المؤسسة سبق لها وأن استبعدت الفائض في الآجال المحددة بثلاث سنوات والآن عليها بتصحيح نتيجتها لتخفيض ما تحصلت عليه في شكل إعفاءات جبائية.
- في حال عدم التزام المؤسسة باستثمار الفائض في الآجال المحددة فإنه تنقل فوائض القيم إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها الأجل المحدد قانونا.[2]

2-3- فوائض القيمة الناتجة عن فرق إعادة التقييم: حيث تنص القواعد المستعملة في النظام المحاسبي المالي على حرية المؤسسات في إعادة تقييم استثماراتها كما هو الحال عندما تختار المؤسسة طريقة القيمة العادلة في إعادة تقييم أصولها بدل طريقة التكلفة التاريخية.[3]

[1] بن ربيع حنيفة: **مرجع سابق**، ص: 281.
[2] **المادة** 173 – 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.
[3] بن ربيع حنيفة: مرجع نفسه، ص: 282.

أما فيما يخص المراجعة الجبائية لحسابات الإيرادات فعلى المراجع الجبائي:[1]

- التحقق من رقم الأعمال (المبيعات) باعتباره أهم عنصر مشكل للإيرادات؛
- التحقق من معدلات الرسم على القيمة المضافة الظاهرة في فواتير البيع؛
- المقارنة بين حسابات الإيرادات الظاهرة في نتائج الميزانية الجبائية وحسابات الإيرادات الظاهرة في نتائج الميزانية المحاسبية؛
- التأكد من تسجيل جميع المنتجات الناتجة عن نشاط المؤسسة في جدول حسابات النتائج؛
- التأكد من وجود توافق بين التصريح الضريبي والتسجيلات المحاسبية؛
- التأكد من تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة؛
- التحقق من أن الفواتير التي لم يدرج فيها الرسم على القيمة المضافة تم تبريرها بـ:
  - ✓ الوثائق الجمركية لخروج المنتجات والبضائع خارج الإقليم الوطني؛
  - ✓ شهادة تصدير مصادق عليها من طرف المصالح الجبائية.
- فحص الشروط الدقيقة لمحتويات عقود القروض وخاصة معدلات الفائدة المحدودة وكذا الشرعية القانونية للعقد؛
- التحقق من أن حصة الضريبة المحصلة من الشركات التابعة لم يتم حسمها من الضريبة على أرباح الشركات والتي تكون الشركة الأم مسؤولة عن دفعها؛
- التحقق من أن الإيرادات الاستثنائية قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.

[1] Rédha Khelassi, Op, Cit, P:470-475.

**المطلب الثالث: المراجعة الجبائية للضرائب والرسوم**

وتتمثل المراحل العملية لمراجعة الضرائب والرسوم فيما يلي:

**أولا: المراجعة الجبائية للضريبة على أرباح الشركات IBS والضريبة على الدخل الإجمالي IRG**

المراجعة الجبائية لـ IBS و IRG ترتكز على:

- التحقق من مبلغ الضريبة الواجب الدفع؛
- التحقق من وعاء حساب الضريبة وبالتحديد القيام بمقاربة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية؛[1]
- التأكد من انه تم التصريح بمبلغ الربح الخاضع للضريبة في غضون 4 أشهر من تاريخ نهاية كل سنة مالية ( نموذج GN°1 )؛
- التأكد من مبلغ التسبيقات وميعاد دفعها؛
- على المراجع الجبائي التأكد من أن المؤسسة:
  - ✓ استفادت من حقها في الإعفاءات؛
  - ✓ قد حددت الأرباح الخاضعة بشكل دقيق؛
  - ✓ استفادت من التخفيضات الممكنة؛
- التحقق من المعدلات المطبقة؛
- التحقق من رصيد التصفية.[2]

أما فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور فعلى المراجع الجبائي التأكد من انه تم احتساب الضريبة على أساس السلم الموضوع من طرف إدارة الضرائب، وتمت وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[3]

[1] Philippe Peuch-Lestrade, laurent Herve : la pratique de l'audit, édition économica, 4eme édition, 1992, P : 173.
[2] Rédha Khelassi , Op, Cit, P: 479.
[3] صالح حميداتو: مرجعسابق، ص: 72.

**ثانيا: المراجعة الجبائية للرسم على القيمة المضافة**

تركيز المراجع الجبائي يتمحور حول:

- التأكد من الحدث المنشئ للرسم: الحدث المنشئ للضريبة هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة اتجاه الخزينة، ويختلف الحدث المنشئ حسب نوع العمليات المحققة:[1]

* بالنسبة للمبيعات والعمليات المماثلة: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أنه بالنسبة لمبيعات الماء الصالح للشرب من طرف الهيئات الموزعة يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن؛
* بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية: من التحصيل الكلي أو الجزئي، وفي غياب التحصيل يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة؛
* بالنسبة للأشغال العقارية: من القبض الكلي أو الجزئي للثمن، ويقصد بالقبض كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كانت طبيعة العملية سواء أكانت تسبيقات، دفعات أو تسديدات لتصفيات.

بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسة الترقية العقارية وهذا فقط ضمن الإطار الخاص بنشاطها يتكون الحدث المنشأ للرسم بالتسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد.

وفيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر، يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن، غير انه عند انتهاء الأشغال، فيتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.

* بالنسبة لتقديم الخدمات: يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.
* عند الاستيراد: يتكون الحدث المنشئ من جمركة السلع ( المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك )؛
* عند التصدير: يتكون الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة للضريبة المخصصة للتصدير بمجرد تقديمهم لهذه المنتجات للجمارك، المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك، كما تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2017، ص:12.

- رقم الأعمال الخاضع للرسم؛
- المعدلات المطبقة ( المعدل العادي 19%، المعدل المخفض 9% )؛[1]
- التحقق من أن الفواتير تحتوي على جميع التفاصيل المطلوبة فيما يتعلق بالحق في خصم الضريبة على القيمة المضافة؛
- التحقق من إمكانية وجود إعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة بالرجوع إلى الحالات المنصوص عليها في القانون (المواد 08 إلى 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال)؛
- التحقق من كيفية معالجة التنزيلات، التخفيضات والحسومات فيما يخص الرسم على القيمة المضافة (حيث يخصم من أساس الفرض الضريبي للرسم على القيمة المضافة في حال الفوترة التخفيضات والحسومات المالية والإنتقاصات الممنوحة وحسوم القبض)؛
- الالتزام بالتصريح بالرسم على القيمة المضافة وتسديده في الآجال المحددة قانونا؛
- التحقق من التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة. [2]

**ثالثا: المراجعة الجبائية للرسم على النشاط المهني TAP**

على المراجع الجبائي فيما يخص الرسم على النشاط المهني:[3]

- التحقق من الحدث المنشئ للرسم: حيث:[4]
  * بالنسبة لعمليات البيع: يتكون الحدث المنشئ من التسليم القانوني او المادي للبضاعة؛
  * بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.
- مراجعة الوعاء: حيث يقوم المراجع بالتأكد من أن وعاء الرسم على النشاط المهني مكون من رقم الأعمال الإجمالي أو مبلغ الإيرادات المهنية الإجمالية المحققة دون احتساب الرسم على القيمة المضافة؛
- مراجعة التخفيضات التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة حسب الحالات التي نصت عليها المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[1] المادة 26-27 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن لقانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية العدد 77، بتاريخ: 29 ديسمبر 2016.

[2] Rédha Khelassi, Op, Cit, P: 481.

[3] Idem, P :486.

[4] المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

## المبحث الثاني: المراجعة الجبائية أداة لتقييم أداء التسيير الجبائي وتحقيق الفعالية الجبائية

حظي التسيير الجبائي باهتمام كبير من طرف المؤسسات الاقتصادية نتيجة الحساسية الكبيرة اتجاه القضايا الضريبية التي تؤثر على القرارات الإستراتيجية المتخذة من طرف المؤسسة، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث تبيان الدور الذي تؤديه المراجعة الجبائية في تقييم أداء التسيير الجبائي وتحقيق الفعالية الجبائية بالمؤسسة الإقتصادية.

### المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء والتسيير الجبائي

من خلال هذا المطلب سنحاول الإلمام بأهم المفاهيم المتعلقة بالأداء والتسيير الجبائي

#### الفرع الأول: مفهوم الأداء

إن شيوع استخدام مصطلح الأداء في الأدب التسييري وكثرة استعمالاته خاصة في البحوث التي تتناول المؤسسة لم يؤديا إلى توحيد مختلف وجهات النظر حول مدلوله، فهو قد يستخدم للتعبير عن مدى بلوغ الأهداف أو عن مدى الاقتصاد في استخدام الموارد، كما نجده في كثير من الأحيان يعبر عن انجاز المهام، والأداء لغة يقابل اللفظة اللاتينية Performare والتي تعني إعطاء كلية الشكل لشيء ما، والتي اشتقت منها الكلمة الإنجليزية Performance التي تعني انجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه. [1]

ورد مفهوم الأداء في Encyclopedic world Dictionary بأنه إنجاز الأعمال كما يجب أن تنجز وهذا ينسجم مع اتجاه بعض الباحثين في التركيز على إسهامات الفرد في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال درجة تحقيق وإتمام مهام وظيفته، حيث يعبر الأداء عن السلوك الذي يقاس به قدرة الفرد في الإسهام في تحقيق أهداف المؤسسة.[2]

[1] عبد المليك مزهودة: الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، **مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، 2001**، ص ص: 86.

[2] **سناء عبد الكريم الخناق**: مظاهر الأداء الإستراتيجي، والميزة التنافسية، **المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، يومي 08 – 09 مارس، جامعة ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، 2005**، ص: 35.

فمن منطلق كون الأداء كمفهوم اقتصر لدى الكثير من الباحثين على المورد البشري دون غيره من الموارد الأخرى، فيرى بعضهم أنه يعني:" قيام الفرد بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله".

إن أداء المورد البشري وإن كان جزء لا يتجزأ من أداء المؤسسة ككل فهو في حقيقة الأمر لا يعبر عنه لوحده دون إدراج أداء الموارد الأخرى مادامت المؤسسة تحقق أهدافها من خلال تفاعل مختلف مواردها.[1]

- ويعرف الأداء بأنه: " البحث عن تعظيم العلاقة بين النتائج والموارد، وفق أهداف محددة تعكس توجهات المؤسسة ".[2]
- ويعرفه كل من Bromily و Miller بأنه: " انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية واستغلالها بكفاءة وفعالية، وبصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها".[3]

من التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص مفهوما للأداء على أنه: الفعل الذي يؤدي إلى تحقيق نتائج محددة ومرسومة من قبل المؤسسة بالإستخدام الأمثل لمختلف الموارد.

**ثانيا: مكونات الأداء**

من منطلق المعالجة الشمولية للمؤسسة يربط الباحثون الأداء بمدى بلوغ هذه الأخيرة أهدافها أحيانا، وأحيانا أخرى بمدى الاقتصاد في استخدام مواردها المتميزة بالندرة النسبية، وبعبارة أخرى يستخدم للتعبير عن مستويات الكفاءة والفعالية التي تحققها المؤسسة[4]، وعليه سنقوم بالتعرض لمختلف المفاهيم المتعلقة بهاذين المصطلحين:

### 1. الفعالية: l'efficacité

لقد أشارت العديد من الدراسات والبحوث الميدانية إلى وجود علاقات متداخلة ومتشابكة بين فعالية المؤسسة من جهة والعوامل المؤثرة فيها من جهة أخرى، ورغم هذا الإشكال الذي يمثل تحديا أمام الباحثين إلا أن هناك محاولات جادة للوصول إلى مفاهيم خاصة بالفعالية.[5]

[1] عبد المليك مزهودة: مرجع سابق، ص: 87.
[2] Alain Fernandez : Les nouveaux tableaux de bord des décideurs, Editions d'organisation, Paris, 2000, P : 40.
[3] Miller Kent & Bromiley Philip : Strategic risk and corporate performance, an Analysis of alternative risk measure, Academy of Management Journal, Vol 33 No 4, 1990, P: 759.
[4] عبد المليك مزهودة: مرجع نفسه، ص ص: 86- 87.
[5] عبد الحميد برحومة: الكفاءة والفعالية في مجال التصنيع والإنتاج، مجلة الاقتصاد والمالية، الوادي، العدد الأول، 2008، ص: 60.

ينظر الباحثون في علم التسيير إلى مصطلح الفعالية على أنه أداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة، وهذا من منطلق أن الفعالية هي معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة، وتجدر الإشارة من جهة أخرى إلى أنه توجد إسهامات كثيرة مختلفة حاولت تحديد ماهية هذا المصطلح، فقد اعتبر المفكرون الكلاسيك الفعالية بمثابة الأرباح المحققة، ومن ثم – حسب نظرهم – تقاس فعالية المؤسسة بكمية الأرباح المحققة.[1]

- وتعرف الفعالية حسب M.Kalika على أنها : " درجة تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة".[2]
- كما تعرف أيضا على أنها: " أداة قياس قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها المخططة وعلى هذا الأساس يتم قياس فعالية الوحدة الاقتصادية بنسبة ما تحققه من نتائج فعلية إلى ما كانت ترغب في تحقيقه طبقا للخطة، والفعالية بهذا المفهوم ترتبط بكمية المخرجات النهائية دون النظر إلى كمية الموارد المستنفذة في سبيل الحصول عليها".[3]

إذن يمكن القول أن الفعالية هي مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف المحددة، أي أن الفعالية مرتبطة بمدى قدرتها في الوصول إلى تحقيق النتائج المرغوبة.

**2. الكفاءة: l'efficience**

تعرف الكفاءة بأنها أداء الأعمال بطريقة صحيحة، حيث تشير إلى العلاقة بين الموارد والنتائج، وترتبط بمسألة ما هو مقدار المدخلات من المواد الخام و الأموال و الناس اللازمة لتحقيق مستوى معين من المخرجات أو الهدف المنشود. وتعني الكفاءة تحقيق أعلى منفعة من خلال استخدام الموارد المخطط لها.

لذلك فان الفعالية والكفاءة هما: أداء الأعمال الصحيحة بطريقة صحيحة، وترتبط الفعالية بالمخرجات والنتائج، وترتبط الكفاءة بالإدارة والموارد (المدخلات) بمعنى أن الكفاءة تزيد كلما كانت الموارد التي تم استعمالها أقل، قياساً بالنتائج المحققة. لذلك فان الفعالية تتحقق عندما يكون هناك رؤيا واضحة وأهداف محددة واستراتيجيات ومبادئ وقيم وتنمية وتطوير وغير ذلك من سمات القيادة. وتتحقق الكفاءة عندما يكون هناك تخطيط وتنظيم وإدارة للوقت ورقابة ومتابعة. وعندما يكون هناك فعالية ولا يوجد

[1] الشيخ الداوي: تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، ورقلة، العدد 07، 2010/2009، ص: 219.
[2] **ناصر المنصور كلسر**: إدارة الإنتاج والعمليات، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 20.
[3] **أحمد نور**: مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص: 59.

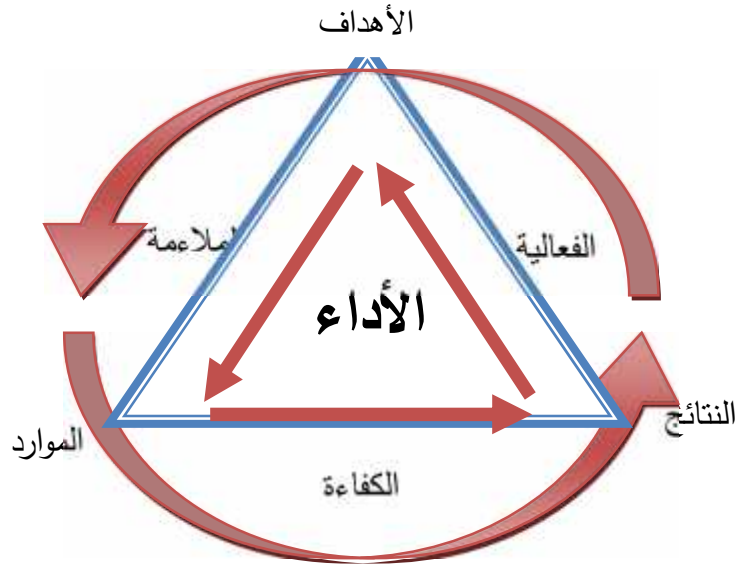
كفاءة فان الرؤى والأهداف لا تجد من يحققها بصورة صحيحة، وفي حالة عدم وجود فعالية ووجود كفاءة فان الأعمال تنجز ولكن بدون وضوح الأهداف.

إن مفهوم الكفاءة يعتبر ملازما لمفهوم الفاعلية، ولكن لا يجب أن يستخدما بالتبادل، فقد تكون المنظمة فعالة ولكنها ليست كفؤة أي أنها تحقق أهدافها ولكن بتكاليف عالية، وعدم كفاءة المنظمة يؤثر سلبا على فاعليتها ويمكن اعتبار الكفاءة على أنها " إنجاز العمل بشكل صحيح " بينما الفاعلية هي "إنجاز العمل/الشيء الصحيح " و هكذا فإن المفهومان يكمل كل منهما الآخر. [1]

ومن أجل توضيح أكثر للعلاقة بين هذه المفاهيم نشير إلى نموذج جيلبرت (Gilbert, 1980) الذي هو عبارة عن مثلث يسمى بمثلث الأداء و هو يصف العلاقة بين كل من الملائمة، الفعالية والكفاءة، وذلك كما هو موضح في الشكل رقم 3-1 التالي:

[1] هشام سيد محمد: الفرق بين الكفاءة والفاعلية، على الرابط:
https://www.linkedin.com/today/author/0_0C-DgyhaZ45wKKztm8ECnt، بتاريخ: 2017/03/04.

**شكل رقم: 3-1: مثلث الأداء**




**Source: https://fr.wikipedia.org/wiki/Performance, consulté le: 04/03/2017.**

من خلال الشكل نلاحظ أن:[1]

- السهم الذي يربط بين النتائج والأهداف يمثل الفعالية، وهو يسمح بمعرفة ما إذا كانت المؤسسة فعالة بما فيه الكفاية لتحقيق أهدافها؛
- السهم الذي يربط بين النتائج والموارد يمثل الكفاءة، وهو يسمح بمعرفة ما إذا كانت المؤسسة قادرة على تحقيق أهدافها بأقل التكاليف وباستعمال أدنى للوسائل؛
- السهم الذي يربط بين الموارد والأهداف يشير إلى ما إذا كانت المؤسسة قد استعملت أكثر الموارد ملاءمة لتحقيق أهدافها.

[1] Stéphane Jacquet : Management de la performance : des concepts aux outils, P :4 , sur le site : http://www.creg.acversailles.fr/IMG/pdf/Management_de_la_performance_des_ concepts aux outils.pdf, consulté le: 04/03/2017.

**الفرع الثاني: مفهوم التسيير الجبائي**

يعتبر التسيير من أهم وظائف المؤسسة، فحسب DS Kimball و Kimball j.r :" تشمل الإدارة "التسيير" كل الواجبات والوظائف التي تتعلق بإنشاء المؤسسة من حيث تمويلها، ووضع كل سياساتها الرئيسية، وتوفير كل المعدات اللازمة الضرورية، ورسم الشكل العام للتنظيم الذي سوف تعمل فيه المؤسسة واختيار الرؤساء الرئيسيين".[1]

فالمؤسسة تسعى جاهدة لتسيير مواردها المالية بالطريقة التي تحقق بقاءها وتحسين قدرتها التنافسية بصفة دائمة ومستمرة، وهذا ما يعرف بالتسيير المالي، ولعل من أهم التعاريف التي أعطيت للتسيير المالي نجد تعريف Weston و Brigham " التسيير المالي هو مجال اتخاذ القرارات المالية وتنسيقها مع دوافع وأهداف المؤسسة"، كذلك نجد تعريف Howard و Upton: " التسيير المالي هو تطبيق لمبادئ التسيير في مجال اتخاذ القرارات المالية".[2]

ومن بين المسائل التي أخذت جانبا مهما في المجال المالي للمؤسسة نجد المسائل الجبائية لما لها من تأثير على القرارات المالية للمؤسسة، فكل مؤسسة تسعى إلى خفض الأعباء الضريبية إلى أدنى مستوى ممكن ولا يتحقق ذلك إلا بدراسة معمقة وتخطيط جبائي محكم، وهذا ما يطلق عليه بالتسيير الجبائي.

فالضرائب تعتبر تكلفة كبيرة وعبء ثقيل على الشركات ولكنها مثلها مثل التكاليف التشغيلية يمكن التحكم فيها وتخفيضها مما يعزز ربحية المؤسسة، لذلك فإن التسيير الجبائي نشاط مهم جدا باعتباره واحد من العديد من الأدوات المستخدمة لإدارة الشؤون الضريبية للمؤسسة.[3]

إن ضرورة تسيير المؤسسة لأعمالها بشكل جيد هو شرط أساسي لبقاءها ونموها، ولهذا يجب عليها أن تتعلم كيفية تسيير ضرائبها بشكل سليم، والتسيير الجبائي الجيد لا يعني مخالفة لأحكام التشريع الجبائي وإنما تطبيق للقواعد الضريبية بطريقة ذكية، إذن فالتسيير الجبائي الجيد يعتبر دليل على صحة

[1] ناصر دادي عدون: اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، ص: 232.
[2] C.Paramasivan, T.Subramanian : financial Management, New Age International Publishers, India, P :03.
[3] Mahfoudh Hussein Mgammal, Ku Nor Izah Ku Ismail: Corporate Tax Planning Activities, Overview of Concepts, Theories, Restrictions, Motivations and Approaches, Mediterranean Journal of Social Sciences, Vol 6 No 6 S4, MCSER Publishing, Rome-Italy,2015, P: 350.

المؤسسة، لكن من ناحية أخرى فإن سوء استعمال القانون هو غير مقبول، فالتسيير الجبائي يتطلب تقييما من طرف المؤسسة لعدد من المخاطر التي تحملتها والمرتكبة لأسباب تتعلق بالتسيير.[1]

فتسيير جبائي جيد من شأنه أن يعزز القدرة التنافسية للشركات، وعليه فهو يعتبر أداة هامة في عملية التخطيط الاستراتيجي، لمواجهة الأعباء الضريبية الثقيلة.[2]

تقليديا يعتبر التسيير الجبائي أداة تهدف لزيادة الأرباح لفائدة المساهمين بعد خصم الضرائب[3]، وقد عرفه J.C Parot :" هو تلك الإجراءات والقرارات التي تتخذها المؤسسة للتحكم في العبء الضريبي وتخفيضه مع أكبر قدر ممكن من الكفاءة ودون التعرض لمخاطر "

فهو يتطلب الأخذ في الحسبان الجوانب القانونية والمالية لوضعية معينة وعواقبها الجبائية، بطريقة تسمح بالحصول على أفضل نتيجة للمؤسسة، هذا هو الحال عند وجود العديد من الحلول لمشكلة معينة، ومن الواضح أن المؤسسة سوف تختار الحل الأكثر اقتصادا في جميع النواحي بما في ذلك الجانب الجبائي. [4]

ويعرف التسيير الجبائي حسب Lasser (1948) و Macwilliam (2004) على أنه " إجراء قانوني يسمح بتخفيض مبلغ الضريبة المستحق"، كما عرفه Hoffman (1961) على أنه " قدرة المؤسسة على ترتيب أنشطتها المالية بطريقة تسمح بتخفيض العبء الجبائي"، أما Fallen و Al (1995) يرون أن " التسيير الجبائي ينتج من الاختيار الأمثل لمجموعة من الأدوات والتي تتوافق مع روح القانون تسمح للمؤسسة من الإستفادة من الإعفاءات الجبائية ".[5]

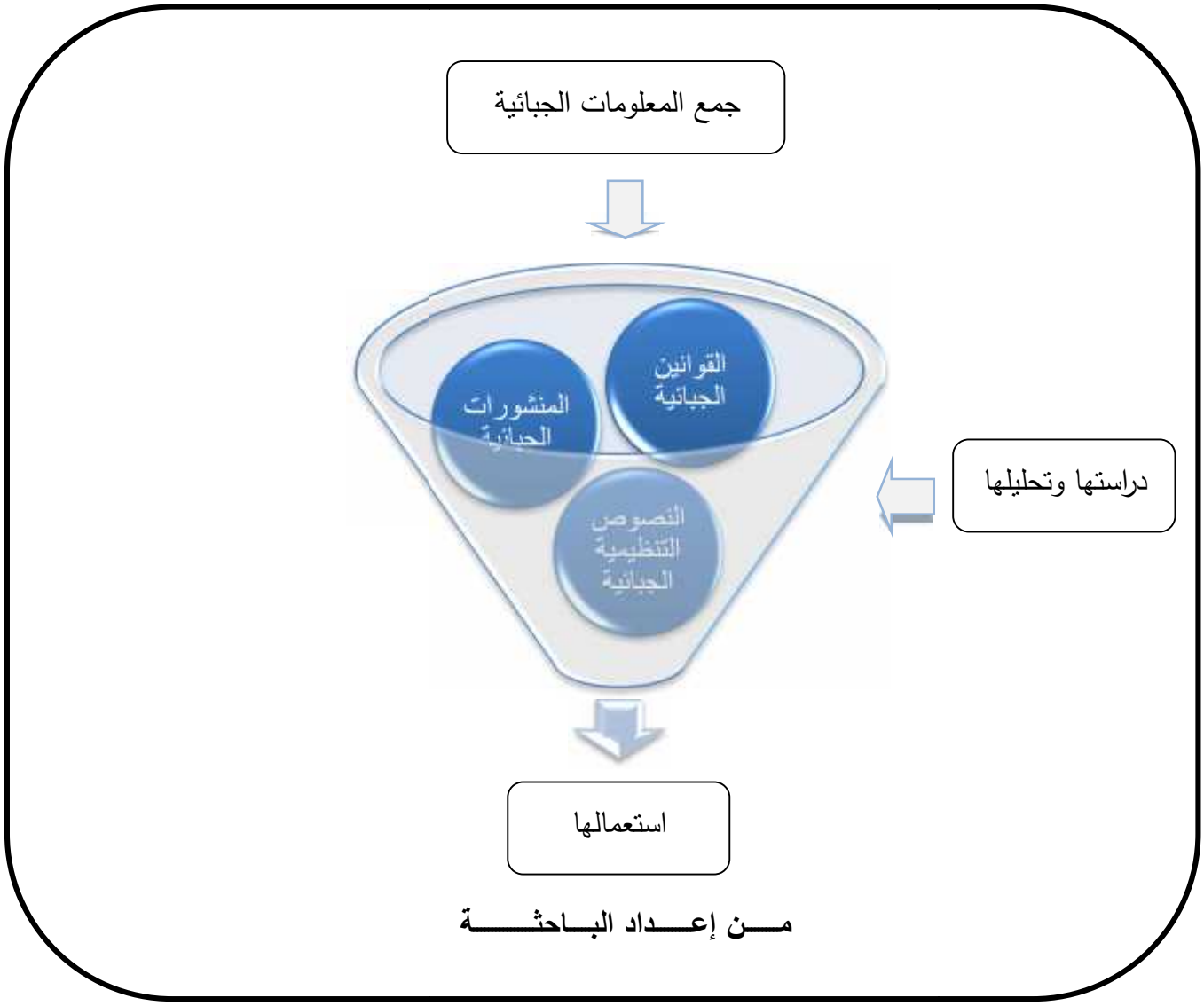
وكذلك يعرف التسيير الجبائي على انه محاولة تخفيض الضريبة والاستفادة مما تتيحه القوانين الضريبية والقوانين ذات الصلة ولوائحها التنفيذية والتعليمات التفسيرية والتنفيذية الضريبية والكتب الدورية

[1] Christine collette : Initiation à la gestion fiscale des entreprises, édition eyrolles université, paris, 1994, p : 45.
[2] André Pinto Coelho Vello, Antonio Lopo Martinez : Efficient Tax Planning: An Analysis Of Its Relationship With Market Risk, Fucape Business School, 2011, p : 02.
[3] Nor Shaipah Abdul Wahab and Kevin Holland: Tax Planning, Corporate Governance and Equity Value: available at https://core.ac.uk/download/files/34/1488364.pdf accessed on 06-05-2016.
[4] Rédha Khelassi, Op, Cit, P: 243.
[5] Inès Bouaziz Daoud, Mohamed Ali Omri. Divergences comptabilité - fiscalité, gestion fiscale et gestion des résultats en Tunisie : les nouveaux défis. Comptabilities, économie et société, May 2011, Montpellier, France, p: 07.

والمنشورات التي تصدرها الإدارة الضريبية، وبالتالي فالتسيير الجبائي: تحليل منطقي لوضع خطة مالية من منظور تحقيق منافع ضريبية، لمواءمة الأهداف المالية.[1]

إذن يمكن القول أن التسيير الجبائي هو مجموعة من الإجراءات المتخذة بطريقة عقلانية لتدنئة العبء الجبائي دون مخالفة لأحكام القانون الجبائي.

**شكل رقم: 3-2: إجراءات (خطوات) التسيير الجبائي**




**مـــن إعـــداد البـــاحثـــــة**

[1] صابر عبلي: دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الإقتصادية ( دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات)، أطروحة دكتوراه علوم تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016/2015، ص: 54.

وحسب الشكل فإن المسير يقوم بتجميع المعلومات ذات الطابع الجبائي من مختلف المصادر كالقوانين الجبائية والمنشورات والنصوص التنظيمية الجبائية، حيث يقوم بدراستها وتحليلها ومحاولة الاستفادة من نصوصها ثم استعمالها بالطريقة التي تسمح بتخفيض العبء الجبائي وبالتالي تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

وعملية التسيير هي مجموعة معقدة ومتشعبة من المهام التي تسعى في النهاية إلى تجميع، تنسيق وتوجيه ثم مراقبة مجهودات الأفراد، من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، وتحقيق الهدف بحد ذاته يحيط به بعض الملاحظات والمقاييس المعترف بها، والمطلوبة ضمن الإدارة الحديثة، فأولا هذه النتيجة مرتبطة ومقيدة بعدة عوامل كالوقت، ومدى استغلال الموارد البشرية والمالية...الخ، وكل هذه العناصر تتحكم بقدر معين في تحقيق الهدف، حيث يتعين على الإدارة المشرفة على نشاط المؤسسة أن تحقق الفعالية والكفاءة بنسبة مقبولة، إلى أن تصل إلى تنفيذ أعلى حد من الهدف المسطر، ثم باستعمال أحسن وأكثر استغلالا لمواردها، وهذان العاملان، الفعالية والكفاءة، أصبحا من المقاييس المهمة التي تحدد مسار وتطور المؤسسة الحديثة.

وحتى تستطيع المؤسسة الوصول إلى نسبة عالية من الفعالية، وتضمن بذلك نموها واستمرارها، تقوم بتطبيق منهجية ومسعى منطقي، منذ تحديد السياسات والغايات والأهداف، إلى كيفية توزيع الموارد بعد حصرها وتوزيع عملية التنفيذ في إطار زمني محدد، وهذا المسعى ما هو إلا ما يسمى بعملية التخطيط، وكما عرفه R.L.Ackoff " التخطيط يعني تصور المستقبل المرغوب وكذا الوسائل الحقيقية للوصول إليه".[1]

وبإسقاط هذا المفهوم على الجانب الجبائي فإننا نجد أنه لتسيير جبائي فعال لا بد من القيام بتخطيط جبائي محكم يسمح للمؤسسة بتحقيق النتائج المرجوة، حيث يعرف التخطيط الجبائي على أنه " مجموعة واسعة من الأفعال التي تقوم بها الشركات للتخفيض من ضرائبهم ".[2]

أيضا نجد تعريف Hoffman (1961) " التخطيط الجبائي يسعى إلى تحويل النقدية التي سوف تتدفق عادة إلى السلطات الضريبية نحو الشركات" إذن أنشطة التسيير الجبائي تهدف إلى تخفيض الدخل

[1] ناصر دادي عدون: مرجع سابق، ص: 250.

[2] Donald Bruce, John Deskins, and William F. Fox: On The Extent, Growth, and Efficiency Consequences of State Business Tax Planning, University of Tennessee Department of Economics Seminar Series, 2005, p: 01.

الخاضع للضريبة إلى أدنى مستوياته دون المساس بالنتيجة المحاسبية، هذه النظرية تستند إلى حقيقة أن الشركات توجه تركيزها حول تكثيف الأنشطة التي تخفض من الدخل الخاضع للضريبة وليس لها تأثير على النتيجة المحاسبية.[1]

وحسب M.Scholes et M.Wolfson " التخطيط الجبائي يستهدف أقصى قدر من الأداء من خلال البحث في التقليل من جميع التكاليف: التكاليف الجبائية وتكاليف التحويلات على حد سواء".[2]

فالتخطيط الجبائي الفعال يتطلب تنفيذ الشروط الثلاثة التالية:[3]

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

وفي ظل غياب حدود واضحة بين مفهوم كل من التسيير الجبائي والتهرب الضريبي المشروع وغير المشروع[4]، فإن المؤسسة تجد نفسها في مواجهة مخاطر في شكل تعديلات للأسس الخاضعة للضريبة، غرامات وعقوبات من طرف الإدارة الجبائية، ومن هذا المنطلق فإن مفهوم الأداء الجبائي يبدو نسبيا جدا وفي الوقت نفسه ذاتيا حيث انه من المحتمل أن المؤسسة تعتمد تدابير تمكن من تفادي ارتكاب المخالفات الجبائية، وبالتالي تفادي التعرض لجزاءات مالية وجبائية، وعليه يمكن اعتبار أن المؤسسة تتميز بأداء جبائي فعال إذا لم تتعرض لأي تعديل ضريبي أو نزاع ضريبي مع إدارة الضرائب (إعادة تقييم ضريبي يتبعه نزاع ضريبي قد يؤدي في نهاية المطاف إلى الاعتراف بصحة الحلول المعتمدة من

[1] Seyram Kawor & Holy Kwabla Kportorgbi : Effect of Tax Planning on Firms Market Performance: Evidence from Listed Firms in Ghana, International Journal of Economics and Finance, Vol. 6, No. 3, Published by Canadian Center of Science and Education, 2014, P : 163.

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

[3] Rédha Khelassi, Op, Cit, P: 245.

[4] التهرب الضريبي المشروع هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، اما التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) فهو تهرب مقصود من طرف المكلف وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب.

قبل المؤسسة)، ولهذا يمكن اعتبار الأداء الجبائي على انه نتيجة التسيير الذي يهدف إلى تخفيض الدخل الخاضع للضريبة على المدى القصير من خلال استخدام مختلف ممارسات التسيير الجبائي حتى العدوانية* منها والتي تعني استغلال حالات عدم اليقين أو التغيرات في تفسير أحكام التشريع الجبائي، والاستفادة من المجالات التي تقع في المنطقة الرمادية (الحدود بين المنطقة المشروعة وغير المشروعة).[1]

## المطلب الثاني: حدود التسيير الجبائي، استراتيجياته، وأهدافه

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

### أولا: حدود التسيير الجبائي:

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

1. الحدود القانونية: فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعد تعسفا قانونيا، ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير:
   أ. العقود والتصرفات القانونية التي تنجم عنها اخفاء تحقيق أو تحويل أرباح؛
   ب. تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات؛
   ج. التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية؛

* التسيير الضريبي العدواني أو التسيير الضريبي التعسفي لا يشير إلى نوع معين من المعاملات أو العمليات، وإنما إلى النتيجة التي حصل عليها هذا التسيير في ظروف أخرى غير التي توفرها السياسة المالية، كما يمكن أن يشير إلى خطة محددة للتهرب من دفع الضرائب، كما يعرف على انه التسيير الذي يتعارض مع روح القانون أو القيام بأعمال تعسفية أو عدوانية أو غير قانونية.

[1] Ines Menchaoui : Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés : une étude menée dans le contexte tunisien. Gestion et management, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion Université de Franche-Comté, et en science comptable Université de Tunis El Manar 2015, P : 142.

[2] زواق الحواس: مرجع سابق، ص: 02.

د. التستر من خلال عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة، والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم أنها تمت في شكل بيع؛

هـ. استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي.

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

**ثانيا: استراتيجيات التسيير الجبائي**

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

- أولا، تحميل السنة المالية بنفقات الإهتلاك عند شراء الآلات والمعدات قبل نهاية السنة مما يعمل على تخفيض الوعاء الضريبي لذات السنة؛
- ثانيا، يتعين على الشركة إرجاء دفع الضرائب عندما يكون ذلك ممكنا، فتأجيل سداد الضريبة يمكن الشركة من استخدام هذا المال وبدون فائدة، إلى أن تكون الضريبة واجبة السداد.

كما أن هناك مجالات للتسيير الجبائي منها اختيار الأساليب المحاسبية كسياسة تقييم المخزون، وتوقيت شراء المعدات، وتوقيت الاعتراف بالإيراد، والحفاظ على المكاسب من تطبيق اتفاقيات منع الازدواج الضريبى وتطبيق أسعار التحويل في حالة عدم الالتزام بطريقة محددة قانوناً للأسعار المحايدة بين الأشخاص المرتبطة والتعديلات المستمرة بين أطراف العلاقة للشركات المرتبطة من شركات زميلة إلى شقيقة وتابعة وفروع ومراكز خدمات ومكاتب تمثيل للاستفادة المستمرة من مزايا التسيير الجبائي.[1]

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

وتنحصر استراتيجيات التسيير الجبائي بصفة عامة في:[1]

1- استراتيجيات من أجل الحصول على تخفيضات ضريبية؛

2- استراتيجيات من أجل الحصول على خصومات ضريبية؛

3- استراتيجيات لنقل الدخل بعيدا عن خضوعه لمعدلات مرتفعة من الضريبة. استراتيجيات لنقل الأرباح والخسائر بين السنوات الضريبية، أو لتأجيل الضريبة أو الاستفادة من معدلات الضريبة أكثر مواءمة. (مستخدمة أسعار التحويل بين الشركات المرتبطة أو فترة الإعفاء الضريبي)؛

4- استراتيجيات لتخفيض عبء الخضوع للأرباح الرأسمالية؛

وتتم تلك الاستراتيجيات من خلال آليات محددة في تأجيل الاعتراف بالإيراد والخضوع لمعدل ضريبة منخفض، أو زيادة الاستقطاعات (التكاليف واجبة الخصم والإعفاءات) من خلال الصيغ القانونية والثغرات المتاحة بالتشريع أو مرونة معايير المحاسبة أو من خلال تخفيض الاستقطاعات خلال فترات الإعفاء الضريبى (الإجازة الضريبية) أو الاستفادة من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي، كذلك من خلال مبادلة الأصول بدلا من بيعها وخاصة للشركات المرتبطة أو من خلال الدخول لأسواق خارجية بدلا من إنشاء فروع آو تكوين استثمارات بالخارج أو استخدام أسعار التحويل لتبادل السلع والخدمات. فعملية إدارة الضريبة عملية معقدة ومحفوفة بالمخاطر على مستوى الشركات، وعليه تلجأ الشركات إلى التسيير الجبائي لتفادى الالتزام بدفع ضريبة مرتفعة ولتحقيق وفورات ضريبية تستفيد منها لجلب منافع في الأجل القصير وأيضا فى الأجل الطويل.[2]

**ثالثا: أهداف التسيير الجبائي**

تهدف عملية التسيير الجبائي إلى الوقاية من المخاطر الجبائية هذا من جهة ومن جهة أخرى إدماج المعلمة الضريبية عند اتخاذ القرارات الإدارية:[3]

1. الوقاية من المخاطر الجبائية: كما سبق وذكرنا أن المخاطر الجبائية تصنف اليوم من بين أهم مخاطر الأعمال التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، فهي تعيش في حالة عدم اليقين من الناحية

[1] نبيل عبد الرؤوف ابراهيم: **مرجع سابق**، ص: 08.
[2] مرجع نفسه، ص: 08.
[3] Mustafa Aman, Abdelmadjid Aman, Mahjoub Sahaba : Fiscalité et gestion des PMEIP, Mémoire présenté pour l'obtention du diplôme du cycle supérieur de gestion, institut Supérieur de Commerce et d'administration des Entreprises Casablanca, Cycle supérieur de gestion, 1993, P : 119.

الجبائية، بسبب خضوعها لتنظيم يعتبرونه معقد ويتميز بتطوره المستمر بالإضافة إلى إمكانية خضوعها لرقابة جبائية وما ينتج عنها من تسويات وعقوبات.

وبذلك فإن قياس الخطر الجبائي يسمح للمؤسسة بالتعرف على العواقب الناتجة عن عملية الرقابة الجبائية، بالإضافة إلى أن تقييم الخطر الجبائي وترجمته إلى الناحية المالية يشكل أداة معلومات هامة للتسيير المالي المتوقع بالمؤسسة.

ولتحديد ثم تقليل المخاطر الجبائية قد تلجأ المؤسسات إلى مجموعة من الإجراءات المتعلقة إما بعملياتها أو التنظيم الخاص بها.

فالإجراءات المتعلقة بعمليات المؤسسة تصنف في إطار تسيير وقائي من المخاطر الجبائية، كذلك مراقبة انتظام عملياتها بما يتماشى والأحكام الجبائية التي تخضع لها هذه المؤسسات.

أما الإجراءات المتعلقة بالتنظيم فتهدف إلى تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة عن طريق اتخاذ تدابير حول إجراءات وأساليب المعالجة الجبائية بالمؤسسة، ومن الناحية التطبيقية هذه الإجراءات تنعكس على سبيل المثال حول الرقابة على درجة الملائمة بين مهارات الشخص المكلف بالمسائل الجبائية، ومستوى صعوبة القضايا وإمكانية الوصول إلى المعلومات الجبائية اللازمة.

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

– من ناحية التشريع الجبائي يحتوي على مجموعة من الإعفاءات والامتيازات الجبائية التي يمكن أن تحقق للمؤسسة ميزة مالية لا يستهان بها؛

– ومن ناحية أخرى القوانين الجبائية ليست حتمية في جميع النواحي بل تحتوي على خيارات متعددة يمكن اختيارها وبالتالي تحقيق وفرة مالية.

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

## المطلب الثالث: أهمية المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي وتحقيق الفعالية الجبائية

### الفرع الأول: أهمية المراجعة الجبائية في تحسين عملية التسيير الجبائي

كما سبق وأن أوضحنا أن القيام بعملية تسيير جبائي لمؤسسة كبيرة هي عملية جد معقدة، حيث أنها تتطلب معرفة واسعة لتاريخها وكيفية عملها، بالإضافة إلى أنه يفرض وجود تنسيق مع مختلف مصالحها التي تنطوي على عمليات داخلية وخارجية بما في ذلك الإنتاج، التسويق، التمويل، إعداد التقارير المالية، إدارة الموارد البشرية والتكنولوجيا المستخدمة.

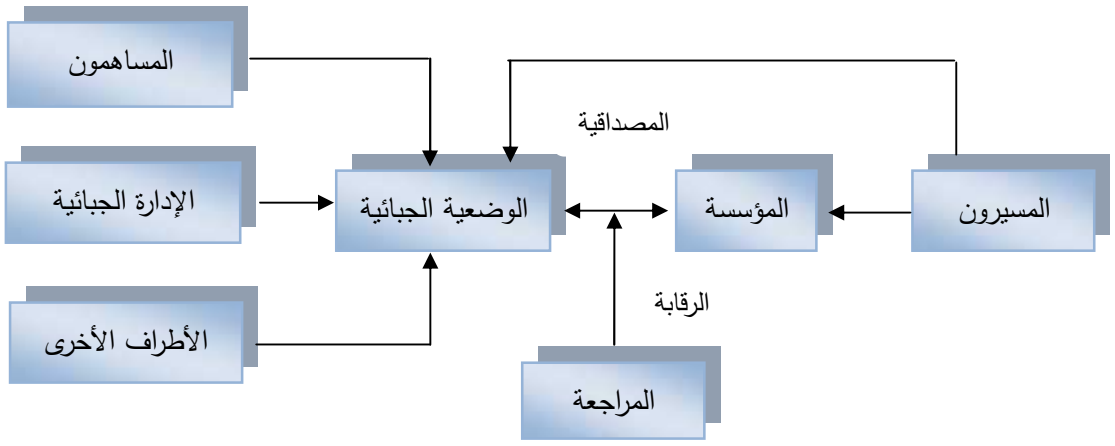
ونظرا للتغييرات المستمرة التي تمس مختلف التشريعات والتنظيمات الجبائية مما ينجر عنه عدم الفهم الدقيق لنصوص القانون الجبائي مما يؤثر سلبا على فعالية عملية التسيير الجبائي بالمؤسسة، استدعت الحاجة للاستعانة بخدمات المراجع الجبائي من خلال نوعين من الخدمات الجبائية :[1]

- النوع الأول تتمثل في خدمات جبائية ليست ضرورية لاستكمال عملية المراجعة الجبائية وتتمثل في تحديد الالتزامات الجبائية (مختلف التصريحات والمعلومات الواجب تقديمها للسلطات الجبائية)، تقديم الاستشارات الجبائية، الرد على مختلف الاستفسارات بشأن معاملة معينة من المعاملات الخاضعة للضريبة؛
- النوع الثاني ويتمثل في مختلف الخدمات الجبائية التي تشكل جزءا أساسيا في عملية المراجعة الجبائية كمراجعة الاحتياطات الجبائية، تقدير الدين الضريبي (الضريبة على أرباح الشركات) من خلال البيانات المالية للمؤسسة، تقدير حجم الضرائب المدفوعة خلال فترة حياة المؤسسة وليس فقط خلال سنة النشاط، هذه العملية تتطلب معرفة شاملة للقوانين الضريبية ومبادئ المحاسبة المقبولة عموما.

وتظهر أهمية المراجعة الجبائية سواء أكانت داخلية أو خارجية بالنسبة للمسيرين في الشكلين رقم 3-3 و 3-4 المواليين:

[1] Edward L. Maydew, Douglas A. Shackelford, The Changing Role of Auditors in Corporate Tax Planning, University of North Carolina, NBER Working paper N° 11504, July 2005, P : 5-9.

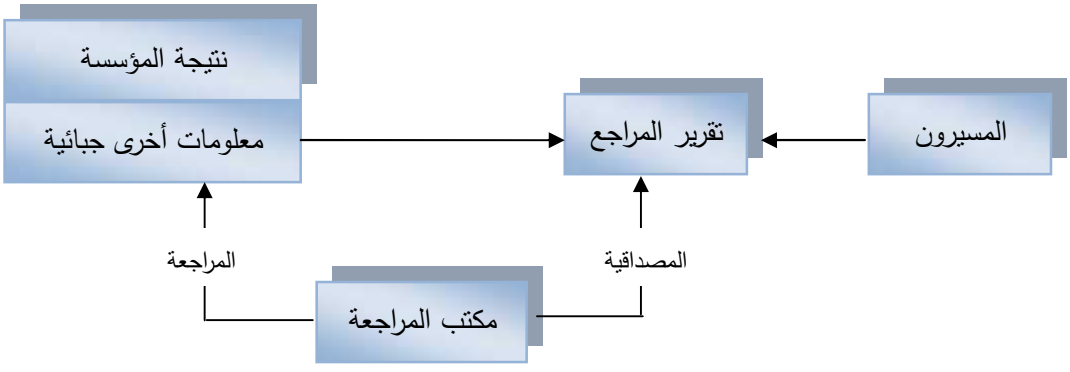
**شكل رقم: 3-3: دور المراجعة الجبائية الداخلية**




**Source. Olivier Herbach : le Comportement au travail des Collaborateurs de Cabinet d'audit financière, thèse de doctorat de gestion, université des sciences sociales, Toulous 1, 2000, P:04.**

الشكل يوضح اهتمام كل من المساهمين و الإدارة الجبائية ومختلف الأطراف بالمراجعة الجبائية الداخلية لما تضفي من مصداقية حول مختلف البيانات ذات الطابع الجبائي والتي تعكس الوضعية الجبائية للمؤسسة، بالإضافة إلى اعتماد المسيرين على هذه البيانات المدققة للتمكن من اتخاذ مختلف القرارات الإستراتيجية بالمؤسسة.

**شكل رقم: 3-4: دور المراجعة الجبائية الخارجية**




**Source. Olivier Herbach : op.cit, P : 05.**

من الشكل نلاحظ أن المسيرون يلجؤون لمكاتب المراجعة من اجل الحصول على تقرير المراجعة الجبائية الذي يتضمن رأي فني محايد حول مدى صحة النتيجة الخاضعة للضريبة بالإضافة الحصول

على مختلف المعلومات الجبائية التي يمكن بناء عليها اتخاذ مختلف القرارات دون التعرض لمخاطر جبائية يمكن أن تؤثر على الوضعية المالية للمؤسسة.

**الفرع الثاني: المراجعة الجبائية كوسيلة لتحقيق الفعالية الجبائية**

بهدف تحقيق الفعالية الجبائية بالمؤسسة الإقتصادية، فإن المراجع الجبائي يطبق مجموعة من الخطوات تتمثل في:

1. تقييم الأداء الجبائي:

تقييم الأداء هو عملية مراجعة أداء الموظف وتقييمه حتى يتطور هذا الموظف وظيفيا، حيث أن تقييمات الأداء هي عبارة عن تقارير يتم بها نقد سلوك الموظفين إيجابيا بهدف تطويرهم ودعمهم وتحسينهم ودفعهم إلى الأمام، وهي أيضا تقارير تتخذ الطابع الدوري، والتقييم يجرى بناء على معايير تكون معدة وموضوعة سلفاً، بحيث يجري وضع تقييم شامل للموظف يشمل كافة المواضيع المتعلقة به، و من هنا فإن هذا التقييم كفيل بأن يكون مرآة يرى بها الموظف نفسه، كما أنه كفيل بأن يعطي انطباعا عن أداء هذا الموظف إلى المسؤوليين عنه.[1]

ويعرف تقييم الأداء على أنه: "عملية إدارية دورية هدفها قياس نقاط القوة والضعف في الجهود التي يبذلها الفرد والسلوكيات التي يمارسها في موقف معين ولتحقيق هدف محدد خططت له المؤسسة مسبقا ".[2]

من خلال ما سبق يمكن القول أن تقييم الأداء الجبائي هو عملية منهجية تسمح بتقدير أداء المؤسسة نحو مختلف العمليات ذات الطابع الجبائي واكتشاف نقاط الضعف بهدف اتخاذ مختلف الإجراءات المناسبة لتحسين أدائها من الناحية الجبائية.

[1] معلومات مستخرجة من الموقع:
http://mawdoo3.com/%D8%AA%D8%B9%D8%B1%D9%8A%D9%81_%D8%AA%D9%82%D9%8A%D9%8A%D9%85_%D8%A7%D9%84%D8%A7%D8%AF%D8%A7%D8%A1 بتاريخ: 2017/03/21.

[2] آرثيل بيل، ترجمة خالد العامري وآخرون: إدارة الأفراد، دار الفاروق، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2001، ص: 177.

إن ارتباط العامل الجبائي بعمليات المؤسسة يجعلها تولي أهمية خاصة للآثار الجبائية الناتجة، والتي في كثير من الأحيان يتعذر على المؤسسة تجنبها، وعليه فإن معايير التقييم تتعدد وترتبط بأهداف مهمة المراجعة الجبائية ووضعية المؤسسة، ويمكن تقييم الأداء الجبائي من خلال التطرق للنقاط التالية:[1]

- أثر الخيارات المختارة على الوضع العام في المؤسسة، حيث يمكن أن يقدم هذا الخيار ميزة على مستوى معين لكن يؤدي إلى خلق قيود على مستويات أخرى؛
- تكلفة الخيار: حيث أن الخيار يمكن أن يحدث من خلال تكلفة جبائية حالية أو مستقبلية، وعليه يتوجب على المراجع الجبائي محاولة التخفيف من عبء تكلفة هذا الخيار؛
- الموثوقية ومدى تحقق العناصر المعتمدة من اجل تقدير الامتيازات الجبائية؛
- توفر الامتيازات الجبائية: حيث أن المؤسسة إذا لم تغتنم فرصة الاستفادة من الامتيازات الجبائية الحالية قد تصبح صعبة المنال مستقبلا.

**2. فحص الفعالية الجبائية بالمؤسسة**

يمكن للمراجع الجبائي مراقبة الفعالية الجبائية من خلال التركيز على اكتشاف السهو الذي ارتكبته المؤسسة لاسيما فيما يتعلق الأمر بالأنظمة الخاصة التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة، وذلك من خلال تسليط الضوء على عمليات المؤسسة التي كان من الممكن معالجتها جبائيا في الوقت المناسب، ويمكن للمراجع الجبائي فحص الفعالية الجبائية بالمؤسسة من خلال:

1.2. مراقبة إطار الفعالية الجبائية: يستند إطار التحقق من الفعالية الجبائية على مراجعة:

- لوحة القيادة الجبائية (Tableau de bord fiscal): والتي هي أداة للمساعدة في اتخاذ القرار، فهي تشخيص دائم في المؤسسة يرتكز على إبراز وضعيتها بصفة منتظمة ودورية، حيث تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب وجداول رقمية أو منحنيات أو رسوم بيانية، فلوحة القيادة في التسيير موجزة، معبرة، يستطيع من خلالها المسير تقديم تسلسل الأحداث، ويعيد فحص ومواجهة التوجهات وتصحيح القرارات.[2]

[1] Rachid SEDDIK SEGHIR : l'audit fiscal des sociétés dans le contexte marocain : aspects méthodologiques et pratiques, mémoire présenté pour l'obtention du diplôme national d'expert comptable, institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, P : 126.
[2] Gilbert Pillot, Maîtrise du Contrôle de Gestion, édition Sedifor,1986, P: 110.

وبشكل عام لوحة القيادة تسمح بتوجيه أفضل لنشاط المؤسسة من خلال إدماج الأبعاد السياسية والإدارية والتقنية في إطار نهج جيد.

- معدل الإخضاع الفعلي (Taux Effectif D'imposition) : وهو مؤشر مالي يقيس قدرة المؤسسة على تحسين الكتلة الضريبية الخاصة بها، حيث يتحدد بالعلاقة بين مجموع الضرائب المستحقة والمؤجلة المعترف بها للهيئة المراقبة والنتيجة المحاسبية لهذه الأخيرة قبل الضريبة.

فمعدل الضريبة الفعلي يتيح للمراجع الحكم على نوعية الأداء الجبائي للمؤسسة محل المراجعة ذلك لأن معدل الضريبة الفعلي يعكس الأثر الجبائي للقرارات المتخذة من قبل المؤسسة. [1]

### 2-2- مراقبة الاختيارات الجبائية:

عند قيام المراجع بمهمة المراجعة الجبائية عليه أن يأخذ بعين الاعتبار نوعين من الخيارات والمتمثلة في:

- الخيارات الجبائية التكتيكية Choix Tactiques: وهي الخيارات الجبائية المرتبطة بالتسيير الدائم للمؤسسة، والتي تسمح بتوفير امتيازات مالية للمؤسسة، على سبيل المثال:
  - تبني طريقة خاصة فيما يخص التعامل مع الرسم على القيمة المضافة؛
  - اختيار طريقة اهتلاك معينة...[2]
- الخيارات الإستراتيجية Choix Stratégiques: الخيارات الجبائية الإستراتيجية هي الخيارات ذات الأبعاد الجبائية المهمة، من بين هذه الخيارات نجد:
  - اختيار نظام إخضاع معين (نظام حقيقي، نظام جزافي)؛
  - اختيار نظام الإخضاع الخاص بالمجمعات؛
  - اختيار نظام الخضوع للضريبة على أرباح الشركة بالنسبة لشركات الأشخاص...[3]

[1] Audit fiscal sur le site : https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/pdf/53971f3c179bb.pdf consulté le: 14/03/2017, P: 06.
[2] Généralité Sur L'audit Fiscal, sur le site : https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/pdf/5384c2cfc4688, P : 15, consulté le: 14/03/2017
[3] Rédha Khelassi, Op, Cit, P: 280.

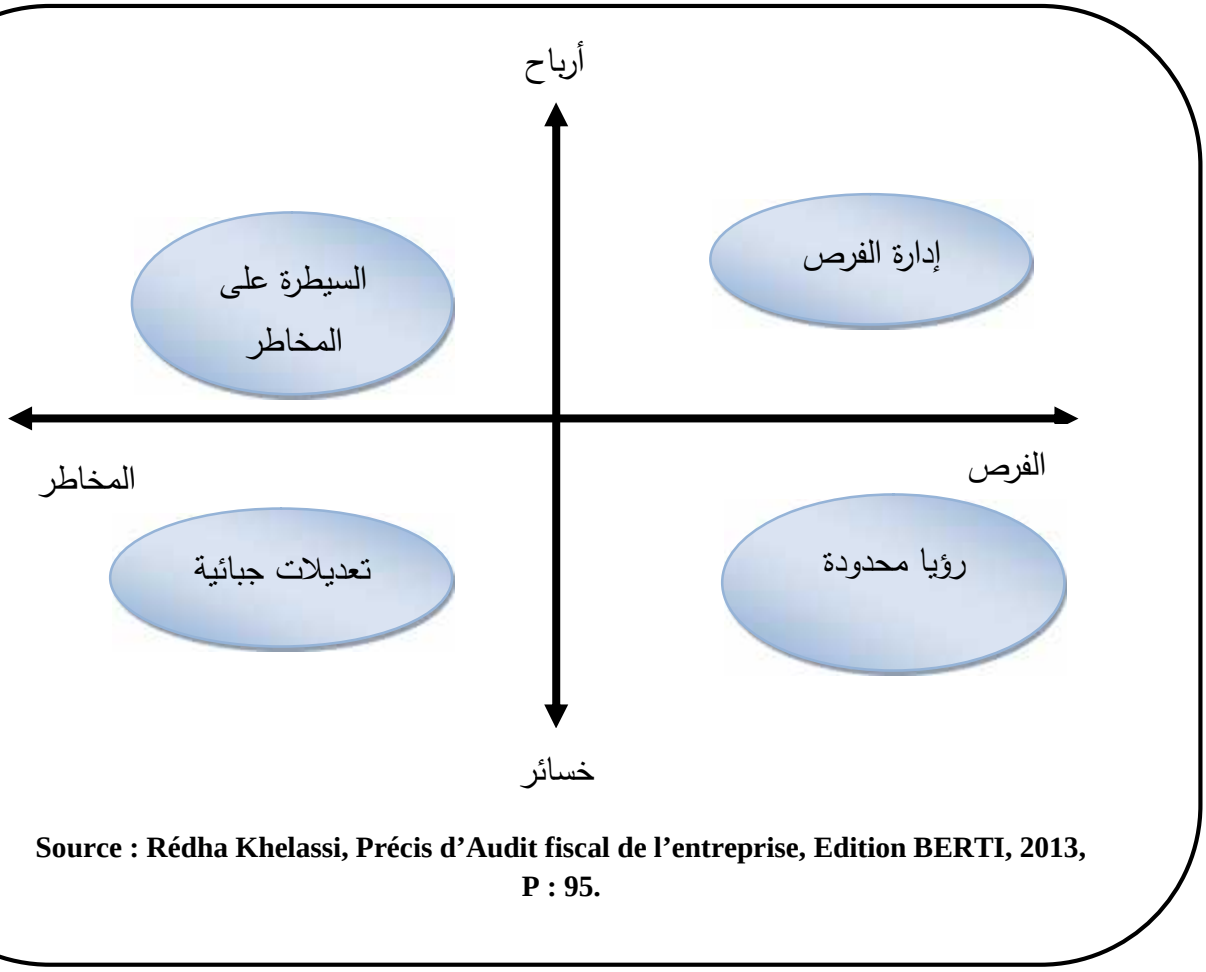
مما سبق يتوضح لنا أن المراجعة الجبائية تسمح بـ:[1]

- التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة: الدين الضريبي، نشاط معين يخضع لمعدل مخفض فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، تخفيض على الرسم على النشاط المهني؛
- تجنب المخاطر الجبائية؛
- التعرف على الامتيازات الجبائية التي ممكن أن تستفيد منها المؤسسة: هذه الامتيازات عموما تتناقص مع مرور الوقت، مثلا الإعفاءات الضريبية التي تستفيد منها المؤسسات التي تنشط في مناطق الجنوب؛
- الإطلاع على آخر إجراء للرقابة الجبائية الذي خضعت له المؤسسة وطبيعة التعديلات الجبائية.

وفيما يلي عرض تخطيطي للمراجعة الجبائية من خلال الشكل رقم 3-5 كما يلي:

[1] Rédha Khelassi : Op, Cit, P : 95.

**شكل رقم: 3- 5 : عرض تخطيطي للمراجعة الجبائية**




**Source : Rédha Khelassi, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition BERTI, 2013, P : 95.**

فالمراجعة الجبائية تسمح بتقدير الفعالية الجبائية بالمؤسسة والإطلاع على استراتجيتها الجبائية، كما تقوم بإعطاء حلول من شأنها أن تجعل التسيير الجبائي بالمؤسسة أكثر فعالية من خلال تخفيض الأعباء الجبائية في أطر قانونية، بالإضافة إلى أنها تعمل على مراقبة الانتظام من الناحية الجبائية، أيضا تساعد في فهم وتفسير القوانين، المراسيم والتعليمات الجبائية، بالإضافة إلى قياس الخطر الجبائي الناجم عن الرقابة الجبائية.[1]

[1] Rédha Khelassi, Op, Cit, P : 96.

## المبحث الثالث: المراجعة الجبائية كوسيلة لتفعيل عملية تسيير المخاطر الجبائية

أصبحت المخاطر الجبائية اليوم تحتل حيزا هاما ضمن اهتمامات المؤسسات الاقتصادية، لذا وجب عليها إتباع إستراتجية محكمة تنطوي على خطة عمل محددة زمنيا ومقترنة بمنهجية ومبادئ توجيهية واضحة لإدارة هذه المخاطر، بالإضافة إلى أهمية الاستعانة بخدمات المراجعة الجبائية لتحسين قدرة إدارة المخاطر في فهم المخاطر الجبائية وتحديدها وإدارتها وبالتالي ضمان تحقيق حد أدنى من الأمن الجبائي بالمؤسسة.

### المطلب الأول: ماهية تسيير المخاطر الجبائية

يستند أي نشاط في المؤسسة على اختيارات وقرارات تنطوي على مجموعة من المخاطر بدرجات متفاوتة، فكل وظيفة من وظائف المؤسسة (إنتاج، بحث وتطوير، تمويل...الخ)، والجهات الفاعلة (من الموظف إلى الرئيس) معرضين لها، إذن لا يمكن لأي مؤسسة أن تعمل وتنمو دون أن تتعرض لمخاطر، وبالتالي فإن أهم عائق يمكن أن يواجه متخذ القرار بشكل دائم ليس حذف المخاطر (لا يمكن حذفها) لكن كيفية تسييرها لجعلها أكثر قبولا بالنسبة للمؤسسة وكيفية التقليل من وتيرتها وشدتها وكيفية علاجها.[1]

ونجد أن نطاق المشاريع التي تقوم بها المؤسسة لها تأثير مباشر على نوع وحجم المخاطر التي من المحتمل أن تصادفها، أي أنواع معينة من المشاريع مرتبطة بها أنواع معينة من المخاطر،[2] كما هو مبين في الشكل رقم 3-6 التالي:

[1] Adrien Bénard, Anne-Lise Fontan : La Gestion Des Risques Dans L'entreprise Management de L'incertitude, Edition Eyrolles, Paris, 1994, P :03.

[2] Paul Newton: Managing Project Risk, Project Skills, electronic publication, www.free-management –ebooks. om 2015, P: 23.

**شكل رقم: 3- 6: تأثير نطاق المشاريع على حجم ونوع المخاطر**

**Paul Newton : Managing Project Risk, Project Skills, electronic publication, www.free-management –ebooks. com**

ولقد تعددت التعاريف المتعلقة بعملية تسيير المخاطر ومن أبرزها ما يلي:

تعرف عملية تسيير المخاطر على أنها: "نهج منتظم لتحديد أفضل مسار للعمل في ظل حالة عدم التأكد من خلال تحديد، تقييم، فهم والتواصل مع الخطر".[1]

كذلك تعرف عملية تسيير المخاطر على أنها: "الأسلوب العلمي لتحديد الأخطار التي يتعرض لها الفرد أو المؤسسة وقياسها ثم اختيار أنسب الوسائل لمواجهتها أو لمواجهة الخسائر المترتبة عليها بأقل تكلفة ممكنة". وهذا يعني أن عملية تسيير المخاطر تتم من خلال استخدام الأسلوب العلمي سواء كان إجراءات أو قوانين أو تعليمات وذلك إما للحد من معدل تكرار الخسارة أو لتخفيف وطأة الخسارة في حالة حدوثها أو لتحقيق الهدفين معا بأقل التكاليف الممكنة.[2]

وحسب لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO): " تسيير المخاطر هي عملية تنفذ من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا وجميع العاملين في المنظمة، يتم الأخذ بها بعين الاعتبار عند تحديد إستراتيجيتها وجميع أنشطتها، وهو مصمم لتحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على المنظمة ولتسيير

[1] Heinz-Peter Berg : RISK MANAGEMENT; PROCEDURES, METHODS AND EXPERIENCES, RT&A # 2(17) (Vol.1) 2010 , P: 81.

[2] ممدوح حمزة أحمد، ناهد عبد الحميد: إدارة الخطر والتأمين، دن، القاهرة، مصر، 2003، ص: 149.

المخاطر في حدود قدرتها على تقبل هذه المخاطر، وتهدف عملية تسيير المخاطر إلى توفير تأكيد معقول فيما يخص تحقيق أهداف المنظمة".[1]

كما عرفت عملية تسيير المخاطر على أنها: " عبارة عن منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر التي تقع إلى الحد الأدنى".[2]

وحسب مكتب Ernst & Young " تسيير المخاطر تهدف إلى تحديد واستباق الأحداث والإجراءات والأفعال أو امتناعها والتي على الأرجح لها تأثير على تنفيذ الإستراتيجية في أفق معين، وتحديد خيارات العلاج وضمان الخيار الأمثل وتنفيذه والتحقق من فعالية الحل مقارنة بالتوقعات"

وعملية تسيير المخاطر في المؤسسة تتم من خلال تحديد الخطر، تقييمه، اختيار إستراتيجية التحكم والرقابة.[3]

أما لجنة الخدمات المالية المنبثقة عن هيئة قطاع المصارف في الولايات المتحدة الأمريكية فقد عرفت تسيير المخاطر بأنها:[4]

" العملية التي يتم من خلالها تعريف المخاطر وتحديدها وقياسها ومراقبتها والرقابة عليها وذلك بهدف ضمان ما يلي:

- فهم المخاطر؛
- أن المخاطر ضمن الإطار الموافق عليه من قبل مجلس الإدارة؛
- أن عملية القرارات المتعلقة بتحمل المخاطر تتفق مع الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛
- أن العائد المتوقع يتناسب مع درجة الخطر؛
- أن تخصيص رأس المال والموارد يتناسب مع مستوى المخاطر؛
- أن القرارات المتعلقة بتحمل المخاطر واضحة وسهلة الفهم؛
- أن حوافز الأداء المطبقة في المؤسسة منسجمة مع مستوى المخاطر.

[1] Eustache Ebondo Wa Mandzila et Daniel Zéghal : Management des risques de l'entreprise, Ne prenez pas le risque de ne pas le faire !, La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion n° 237-238 – Stratégie, 2009, P : 18.

[2] طارق عبد العال حماد: إدارة المخاطر " أفراد- إدارات –شركات – بنوك - مخاطر الائتمان والاستثمار والمشتقات وأسعار الصرف"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص: 51.

[3] Jérémie LACROIX : Analyse et gestion des risques dans les grandes entreprises Impacts et rôle pour la DSI, rapport réaliser dans le cadre du partenariat de recherche liant le CIGREF et l'IERSE, Publications CIGREF, 2007, P : 10.

[4] جهان عبد المعز الجمال: المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص: 433.

إذن يمكن إعطاء تعريف لعملية تسيير المخاطر بأنها أسلوب منهجي وعلمي لتحديد وتقييم مختلف المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات، ومحاولة التحكم فيها ومراقبتها لتمكين هذه المؤسسات من تحقيق أهدافها الإستراتيجية بأقل تكلفة ممكنة.

وعليه فإن نظام تسيير المخاطر الفعال يجب أن يشمل الخطوات السابقة الذكر والمتمثلة في : تحديد تقييم معالجة والتحكم في مخاطر المؤسسة، والخطر الجبائي يمكن أن يكون له آثار سلبية على أداء وسمعة الشركة، وبالتالي ينبغي الكشف عنه وإدارته من قبل المؤسسة وهذا في إطار الإستراتيجية الشاملة لتسيير كافة المخاطر.[1]

مما سبق يمكن إعطاء مفهوم واضح لتسيير المخاطر الجبائية حيث يمكن تعريفها على أنها: " إجراء منظم يهدف إلى تحديد، تقييم، تصنيف ومعالجة المخاطر الجبائية بطريقة منهجية ". وهو إجراء مثله مثل عملية تسيير المخاطر بشكل عام ينطوي على خطوات محددة بوضوح، والتي تهدف إلى تحسين عملية صنع القرار.[2]

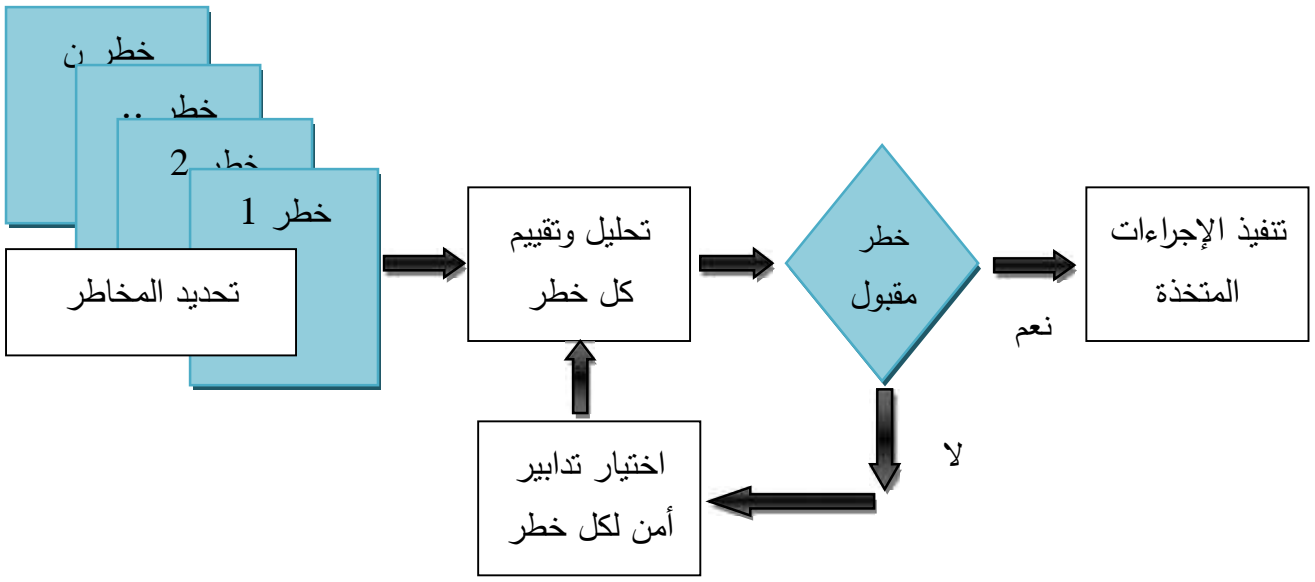
[1] Guedrib ben Abderrahmen : Op, Cit, P: 75.

[2] OCDE : Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Gérer et améliorer la discipline fiscale, note d'orientation, p :11.

## المطلب الثاني: خطوات تسيير المخاطر الجبائية ودور المراجعة الجبائية في تفعيلها

يمكن تلخيص عملية تسيير المخاطر حسب هذه الأهداف من خلال الشكل التالي:

**شكل رقم: 3- 7: المراحل العملية لتسيير المخاطر**




**Source : CLUSIF (Club de la sécurité de l'information Français) : la gestion des risques concepts et méthode, espace méthodes, 2008/2009 , P : 14.**

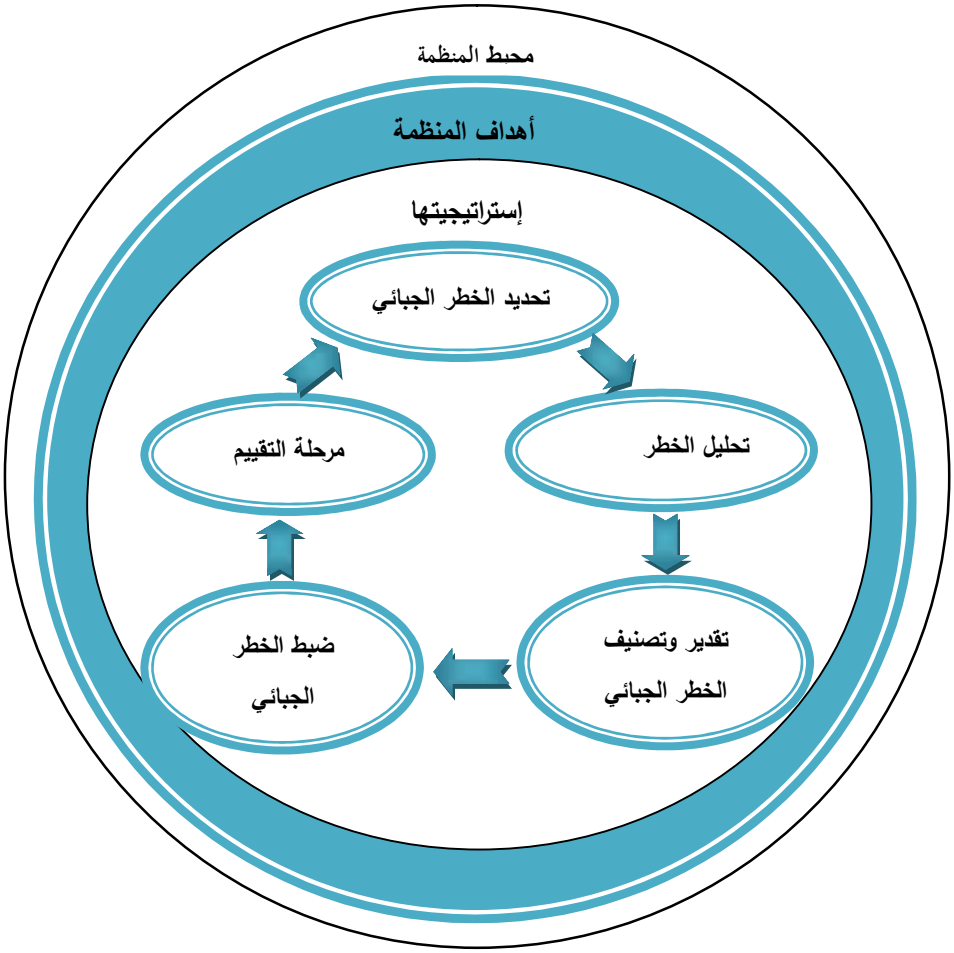
بصفة عامة تهدف عملية تسيير المخاطر إلى:[1]

- التعرف على جميع المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة؛
- قياس مستوى كل المخاطر؛
- اتخاذ تدابير من شأنها تخفيض هذه المخاطر إلى مستوى مقبول؛
- الرصد المستمر للمخاطر ومراقبة مستواها؛
- التأكد من أن كل المخاطر قد تم اتخاذ قرارات بشأنها إما بقبولها أو محاولة تخفيضها.

[1] CLUSIF (Club de la sécurité de l'information Français) : la gestion des risques concepts et méthode, espace méthodes, 2008/2009 , P : 14.

وانطلاقا من هذه الأهداف فإنه لتنفيذ عملية تسيير المخاطر الجبائية بالشكل الصحيح والفعال لا بد من تحديد الخطوات العلمية والعملية اللازمة والممثلة بالشكل رقم 3-8 التالي:

**شكل رقم: 3- 8: خطوات تسيير المخاطر الجبائية**




**Source: la direction générale de la fiscalité et de l'union douanière de la Commission européenne: guide de gestion des risques à l'usage des administrations fiscales, version 1.02, p:08.**

من الشكل يتضح لنا أن المؤسسة تنشط في بيئة أو محيط يمتاز بتعدد وتعقد النصوص والتشريعات الجبائية وهذا ينعكس سلبا على درجة امتثالها لهذه القوانين مما ينتج عنه مخاطر جبائية يمكن أن تؤثر على مركزها المالي وبالتالي يؤثر سلبا على تحقيق أهدافها، لهذا وجب على المؤسسات إتباع إستراتجية محكمة لإدارة هذه المخاطر، وتتلخص خطوات إدارة المخاطر الجبائية فيما يلي:

- الخطوة الأولى: تحديد المخاطر الجبائية: وهي المرحلة الأولى من عملية تسيير المخاطر الجبائية والمتمثلة في تحديد المخاطر القائمة، ومن خلال هذه المرحلة يتم سرد المخاطر المحتملة التي تهدد أهداف المؤسسة.

وتحديد المخاطر الجبائية تعتبر خطوة هامة، لأنه إذا لم يتم الكشف عن المخاطر في هذا المستوى فإنه من الممكن جدا عدم إمكانية كشفها لاحقا، وبالتالي لا يمكن معالجتها.

بالإضافة إلى أن وقت اكتشاف الخطر يعتبر عامل أساسي فكلما اكتشف الخطر في وقت مبكر كلما ولي الخطر اهتمام اكبر،[1] فمثلا اكتشاف عدم دفع مبلغ الضريبة المستحقة في وقت مبكر يقي المؤسسة من خطر تسديد عقوبة التحصيل بمعدل اكبر، لأن المدة الموجودة بين الفعل والعقوبة تكون قصيرة.

ويتمثل الدور الرئيسي للمراجع الجبائي في عملية تحديد المخاطر بتقديم خدمات تأكيدية للإدارة ومجلس الإدارة بأن جميع المخاطر الجبائية قد تم تحديدها، كذلك تقديم المساعدة والنصح للمديرين والكوادر المخولين بتحديد المخاطر، بالإضافة إلى تقديم توصيات بناء على خبرته في المجال الجبائي لتطوير الأساليب المستخدمة في عملية تحديد المخاطر الجبائية.[2]

- الخطوة الثانية تحليل الخطر الجبائي: في هذه المرحلة يتم فحص الخطر بغية التعرف على الخصائص والعناصر الأساسية المتعلقة به عن طريق جمع وتفسير البيانات المعلوماتية والمعرفة الإنسانية، وتحليل العوامل المرتبطة به: احتمال حدوثه (فرص حدوث الخطر: منخفضة، متوسطة، مرتفعة أو مرتفعة جدا)، أثره (النتائج المترتبة على الخطر وحجم الأضرار التي قد تتحملها المؤسسة).
- الخطوة الثالثة تقدير وتصنيف الخطر الجبائي: تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات إدارة المخاطر الجبائية، حيث يتم إعداد مصفوفة الخطر بناء على النتائج المتحصل عليها من المرحلة السابقة (مرحلة تحليل الخطر الجبائي)، بعد تقدير المخاطر الجبائية يتم تصنيفها حسب درجة أهميتها لمعالجتها، وينبغي أن تكون هذه المصفوفة متوازنة مع المتغيرات الأخرى كما يلي:

[1] SOUHILA TENKHI : La gestion du risque fiscal outil d'aide à la programmation d'un contrôle fiscal externe , Mémoire de fin d'études pour l'obtention du diplôme de troisième cycle spécialisé en Finances publiques, institut d'économie douanière et fiscale, Alger, 2014, P : 47.

[2] جهان عبد المعز الجمال: **مرجع سابق**، ص: 439.

- الموارد المتاحة لإدارة المخاطر: حيث انه لا جدوى من إعطاء الأولوية للمخاطر التي لا يمكن مواجهتها على نحو فعال مع الموارد المتاحة للمؤسسة؛
- تكلفة إدارة المخاطر: في بعض الأحيان قد يكون من الأفضل تقبل بعض المخاطر لكي يتم تغطية البعض الآخر بطريقة أكثر فعالية من حيث التكلفة.

يتمثل دور المراجع الجبائي في تقديم خدمات تأكيدية للإدارة بأن عملية تقدير المخاطر الجبائية تمت بشكل صحيح وباستخدام الطرق المناسبة لذلك، وتقديم النصح للإدارة فيما يتعلق بنتائج التقدير التي تم التوصل إليها.[1]

- الخطوة الرابعة ضبط الخطر الجبائي: وفي هذه المرحلة يتم محاولة تخفيض الأثر السلبي للخطر على تحقيق أهداف المؤسسة، ويتم ذلك من خلال:
  - نقل الخطر إلى أطراف أخرى (مثلا التعاقد الخارجي)؛
  - تقليل الخطر وذلك عن طريق اتخاذ إجراء لتدنئة الخطر إلى أدنى حد؛
  - تغطية الخطر: من خلال محاولة تخفيض اثر الخطر إلى حد معقول، وتقليل احتمال حدوثه.

دور المراجع الجبائي في ضبط المخاطر الجبائية: إن الإدارة العليا هي المسؤولة عن عملية ضبط المخاطر وإدارة المخاطر بشكل عام، ويتمثل دور المراجع في هذه المرحلة من خلال تقديم النصح والمساعدة حول اعتماد الخيار الأمثل للتعامل مع الخطر الجبائي في الوقت المناسب.[2]

- الخطوة الخامسة مرحلة التقييم: وفي هذه المرحلة يتم تقييم كل خطوة من خطوات نموذج إدارة المخاطر، حيث تعتبر مؤشرا هاما على مدى فعالية كل خطوة من الخطوات السابقة، حيث يجب الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية: هل تم تحديد كل المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة، هل تم تصنيف هذه المخاطر حسب درجة أهميتها، هل تم استخدام الطريقة المثلى لمعالجتها، ومن المهم الأخذ بعين الاعتبار عملية التقييم هذه ليس فقط في نهاية العملية ولكن أيضا من قبل، من خلال توفير أهداف ومعايير التقييم لكل من الإجراءات المتخذة.

إن المخاطر الجبائية تتوقف على الاختيارات الجبائية الإستراتيجية التي تتخذها المؤسسة في ممارسة نشاطاتها ومدى تأثير هذه القرارات على الجانب الجبائي للمؤسسة، لأنه من الصعب ترشيد القرار الجبائي دون الأخذ بعين الاعتبار باقي القرارات وكذلك مدى تأثير الخيارات الجبائية على

[1] جهان عبد المعز الجمال: **مرجع سابق**، ص: 441.
[2] مرجع نفسه، ص: 442. (**بتصرف**)

المؤسسة ككل، لان التسيير الجبائي للمؤسسة لا يمارس منعزلا ولكن في إطار التسيير العام للمؤسسة، فالبحث عن نشاط لا يتسم بعبء جبائي بعيد عن الاعتبارات الأخرى المرتبطة بالسياسة العامة للمؤسسة قد يحدث تصادما في القراءات.[1]

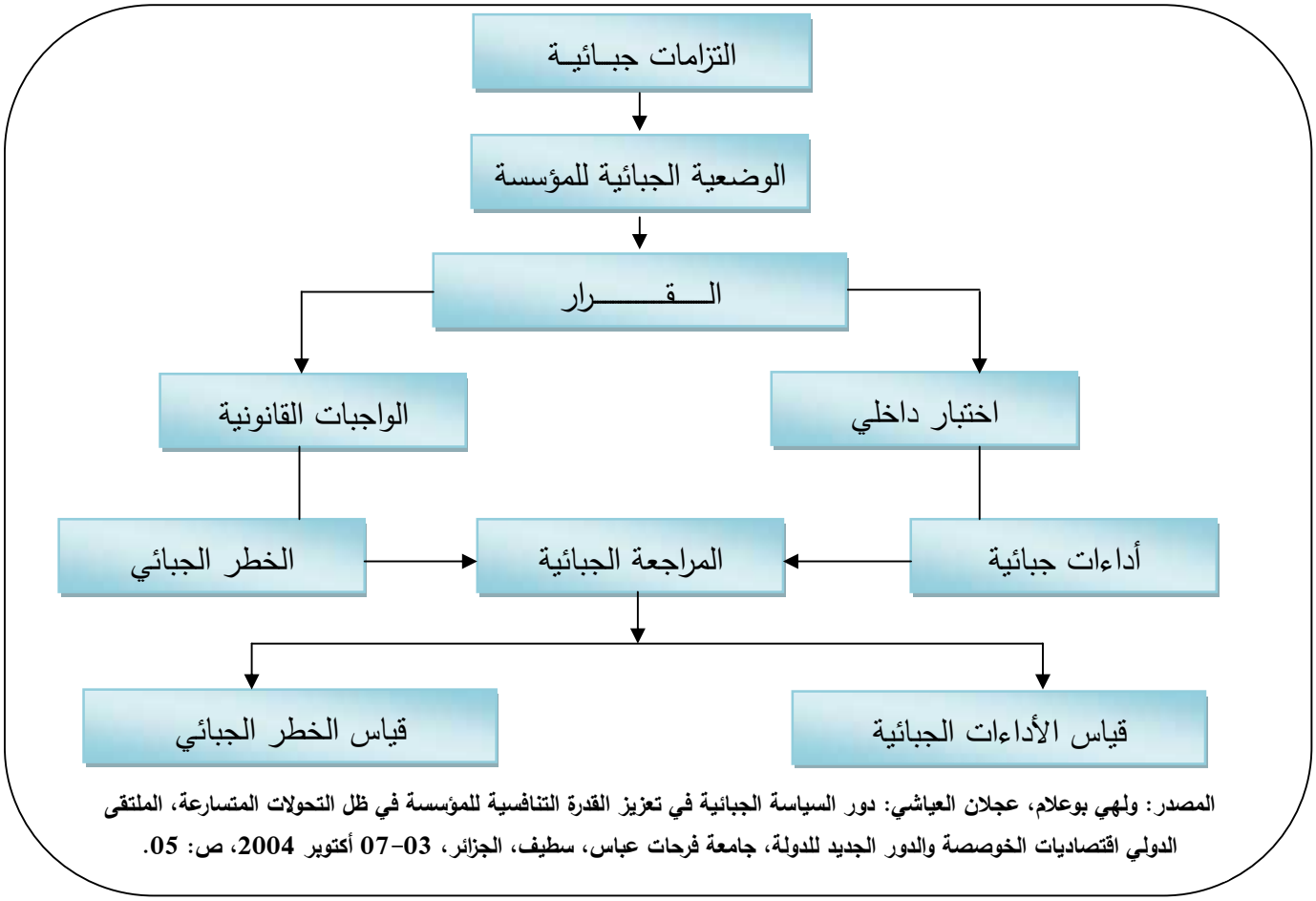
والبحث عن الترشيد الجبائي لا يجب أن يهمل الإستراتيجية العامة للمؤسسة لذا يتطلب أثناء البحث عن الترشيد الجبائي أن يتضمن ما يلي:

- يجب أن تكون الحلول الجبائية مرتبطة بإستراتيجية المؤسسة بحيث تصبح المسألة الجبائية جزء مهم في اتخاذ القرار؛
- يجب أن يكون الترشيد متعدد الجوانب بحيث تكون كل الجوانب غير الجبائية مأخوذة بعين الاعتبار، فالاختيارات الجبائية يجب أن تتماشى مع الإستراتيجية العامة للمؤسسة وان تكون سهلة المتابعة والرقابة وأن تتصف بالمرونة وسهولة الاستخدام وكذلك تجنيب المؤسسة المخاطر الجبائية لضمان توفير الأمن الجبائي بالمؤسسة.

والشكل رقم 3-9 الموالي يبين سياسة المراجعة الجبائية في تعزيز الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية:

[1] حفاي عبد القادر: تسيير المخطر الجبائي في المؤسسة حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجبائي الجزائري، (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص ادارة اعمال، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، الجزائر، 2004/2003، ص: 48.

**شكل رقم: 3-9: سياسة المراجعة الجبائية في تعزيز الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية**




**المصدر: ولهي بوعلام، عجلان العياشي: دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في ظل التحولات المتسارعة، الملتقى الدولي اقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 03-07 أكتوبر 2004، ص: 05.**

وبناء عما سبق فإن مهمة المراجعة الجبائية تسمح بـ:[1]

- قياس تطور الخطر الجبائي الذي يتغير مع نشاط المؤسسة وأهدافها؛
- السهر على ملائمة المؤسسة وتجنب القواعد الجبائية التي تؤدي إلى عقوبات.

[1] ولهي بوعلام، عجلان العياشي: دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في ظل التحولات المتسارعة، الملتقى الدولي اقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 03-07 أكتوبر 2004، ص: 05.

**خلاصة الفصل**

من خلال ما تم التطرق له في هذا الفصل تم التوصل إلى أن تسيير المؤسسة لأعمالها بشكل جيد هو شرط أساسي لبقاءها ونموها، ولهذا يجب عليها أن تتعلم كيفية تسيير ضرائبها بشكل سليم، والتسيير الجبائي الجيد لا يعني مخالفة لأحكام التشريع الجبائي وإنما تطبيق للقواعد الضريبية بطريقة ذكية فهو اجراء يتطلب تعميق المعرفة بنصوص التشريع الجبائي، إذن فالتسيير الجبائي الجيد يعتبر دليل على صحة المؤسسة.

ونظرا للتغييرات المستمرة التي تمس مختلف التشريعات والتنظيمات الجبائية مما ينجر عنه عدم الفهم الدقيق لنصوص القانون الجبائي، فإن تسيير المخاطر الجبائية اليوم تعتبر عنصر أساسي من عناصر الإدارة والمساءلة في المؤسسات، فهي أسلوب منهجي يطبق على مستوى المؤسسة، الأمر الذي يدعم تحقيقها لأهدافها الإستراتيجية من خلال إتباع نهج استباقي في تحديد المخاطر الجبائية وتحليلها وتقييمها وتحديد الأولويات المتعلقة بها ومراقبتها.

وتلعب مهمة المراجعة الجبائية دورا أساسيا في تحسين اداء التسيير الجبائي لما تضفي من مصداقية حول مختلف البيانات ذات الطابع الجبائي والتي تعكس الوضعية الجبائية للمؤسسة، بالإضافة إلى اعتماد المسيرين على هذه البيانات المدققة للتمكن من اتخاذ مختلف القرارات الإستراتيجية بالمؤسسة، بالإضافة إلى أهميتها في تفعيل إدارة المخاطر من خلال خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الجبائي حول فاعلية وكفاءة عملية إدارة المخاطر، والتحقق من سلامة طريقة تقييم هذه المخاطر، بالإضافة إلى تقديم النصح والمساعدة حول اعتماد الخيار الأمثل للتعامل مع الخطر في الوقت المناسب، وبالتالي ضمان تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية.

# الفصل الرابع

## مساهمة لتطبيق المراجعة الجبائية على مستوى شركة مطاحن الأوراس – باتنة –

**تمهيد**

بعد عرضنا في الفصول السابقة لمختلف الجوانب النظرية للمراجعة الجبائية، ونظرا لكون هذا النوع من المراجعة غير مطبقة بصورة إجبارية على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حاولنا القيام بمساهمة لتطبيق مراجعة جبائية على مستوى شركة مطاحن الاوراس –باتنة– من خلال التعرف على مختلف الجوانب المحاسبية والجبائية للشركة، بهدف تبيان أهمية تطبيق هذا النوع من المراجعة على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

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

- المبحث الأول: تقديم شركة مطاحن الأوراس باتنة؛
- المبحث الثاني: سير مهمة المراجعة الجبائية على مستوى شركة مطاحن الأوراس باتنة؛
- المبحث الثالث: المراجعة الجبائية لعمليات شركة مطاحن الأوراس باتنة.

## المبحث الأول: تقديم شركة مطاحن الأوراس –باتنة–

يعتبر قطاع الصناعات الغذائية من القطاعات المهمة في الاقتصاد الجزائري، حيث تأتي أهميته من كونه احد الفروع الأساسية لقطاع الصناعات التحويلية التي بدورها تساهم مباشرة في زيادة الإنتاج المحلي والدخل القومي، كما يعد حلقة وصل بين القطاعين الزراعي والصناعي على حد سواء.[1]

### المطلب الأول: نبذة تاريخية عن شركة مطاحن الأوراس – باتنة –

في عام 1965 أسندت مهمة تحويل القمح إلى الشركة الوطنية لصناعة الدقيق والعجائن والكسكس SN SEMPAC والتي قامت بإدماج المنشآت الموروثة من الحقبة الاستعمارية والمتمثلة في 62 مطحنة لإنتاج الفرينة، 23 مطحنة لإنتاج السميد و09 مصانع لإنتاج العجائن الغذائية.

وبعد إعادة هيكلة SN SEMPAC طبقا للمرسوم رقم 375–82 المؤرخ في 27 نوفمبر 1982 تفرعت SN SEMPAC إلى المؤسسة الوطنية للواردات الغذائية ENIAL والتي تتكفل باستيراد المنتوج التام الصنع من سميد وطحين لتغطية العجز، ومؤسسة الصناعات الغذائية للحبوب ومشتقاتها ERIAD حيث ضمت هذه الأخيرة خمس مجمعات صناعية وهي: ERIAD الجزائر، ERIAD سطيف، ERIAD تيارت، ERIAD سيدي بلعباس، GROUPE قسنطينة.

تألف كل مجمع من عدة شركات تابعة تقوم بتسيير 121 وحدة إنتاج منها 61 وحدة لإنتاج السميد، و60 وحدة لإنتاج الفرينة.

وقد تمت إعادة هيكلة مؤسسات الرياض سنة 1997 خاصة بعد تراجع نتائجها من النصيب النسبي لها في السوق، لتصبح تحت وصاية الشركة القابضة، لتضم 41 فرعا، منها فرع مطاحن الأوراس التابعة لـ ERIAD قسنطينة والذي انشأت سنة 1998 برأس مال قدره 5.000.000,00 دج، وقد تم تجهيزها بوحدتي إنتاج: وحدة إنتاج بباتنة ووحدة إنتاج بآريس مع قدرة سحق تصل إلى 2800 قنطار/ في اليوم للقمح الصلب، و2000 قنطار / في اليوم للقمح اللين كما هو مبين في الجدول رقم 4–1 التالي:

[1] أحمد مصنوعة: الصناعات الغذائية كمدخل لتحقيق الأمن الغذائي في الجزائر الواقع والمأمول، **الملتقى الدولي التاسع حول استدامة الأمن الغذائي في الوطن العربي في ضوء المتغيرات والتحديات الاقتصادية الدولية، يومي 23-24 نوفمبر 2014**، الشلف، ص: 01.

**جدول رقم: 4-1: الطاقة الإنتاجية لشركة مطاحن الاوراس**

**الوحدة: قنطار**

| | القدرة الإنتاجية قنطار/ اليوم | قدرة التخزين / قنطار | | |
|---|---|---|---|---|
| | | صومعة المواد الأولية | صناديق لتخزين المنتوج النهائي | أسطح تخزين المنتوج النهائي |
| مطحنة لإنتاج السميد –باتنة– | 1.000 | 25.900 | 2.800 | 1.500 |
| مطحنة لإنتاج الفرينة –باتنة– | 1.000 | 17.900 | 2.800 | 1.000 |
| مطحنة لإنتاج السميد –باتنة– (توسعة) | 800 | 660 | 150 | 800 |
| مطحنة لإنتاج السميد –آريس– | 1.000 | 70.300 | 820 | 9.400 |
| مطحنة لإنتاج الفرينة –آريس– | 1.000 | 60.000 | 6.000 | 7.000 |

**المصدر: وثائق داخلية خاصة بالشركة**

خلال سنة 1999 تم رفع رأس مال الشركة إلى 367.000.000 دج.

خلال سنة 2013 انطلاق تنفيذ مخطط التنمية للشركة المنبثق من القرار رقم 123/06 المؤرخ في 2012/03/26 من قبل مجلس مساهمات الدولة (Conseil de Participation de l'Etat C.P.E)

في إطار تطبيق الإستراتيجية الصناعية الجديدة التي توصي بها السلطات العمومية، في إطار مؤسسات تسيير مساهمات الدولة S.G.P CEGRO ( Société de Gestion de Participation de l'état CEGRO)

في نهاية 2014 مجلس مساهمات الدولة تبنى مخطط جديد لإعادة تنظيم القطاع العمومي التجاري والصناعي من خلال استحداث 12 مجمع صناعي حديث انطلاقا من مؤسسات تسيير مساهمات الدولة S.G.P التابعة لقطاع الصناعة والمناجم، من بينها مجمع الصناعات الغذائية "أقروديف" AGRODIV والذي يضم ثلاث مؤسسات تسيير مساهمات الدولة (S.G.P):

- CEGRO والذي يشمل كل منتجات الحبوب (سميد، طحين، خميرة ومعجنات غذائية)؛
- ECOJUB للمواد الحافظة والعصائر؛
- TRAGAL للمنكهات الغذائية.

وبناء عليه تم إلغاء المجمعات الصناعية الخمسة وأصبح مجمع الصناعات الغذائية "أقروديف" يتكون من مجموعة من الشركات التابعة حبوب وهي كالتالي:

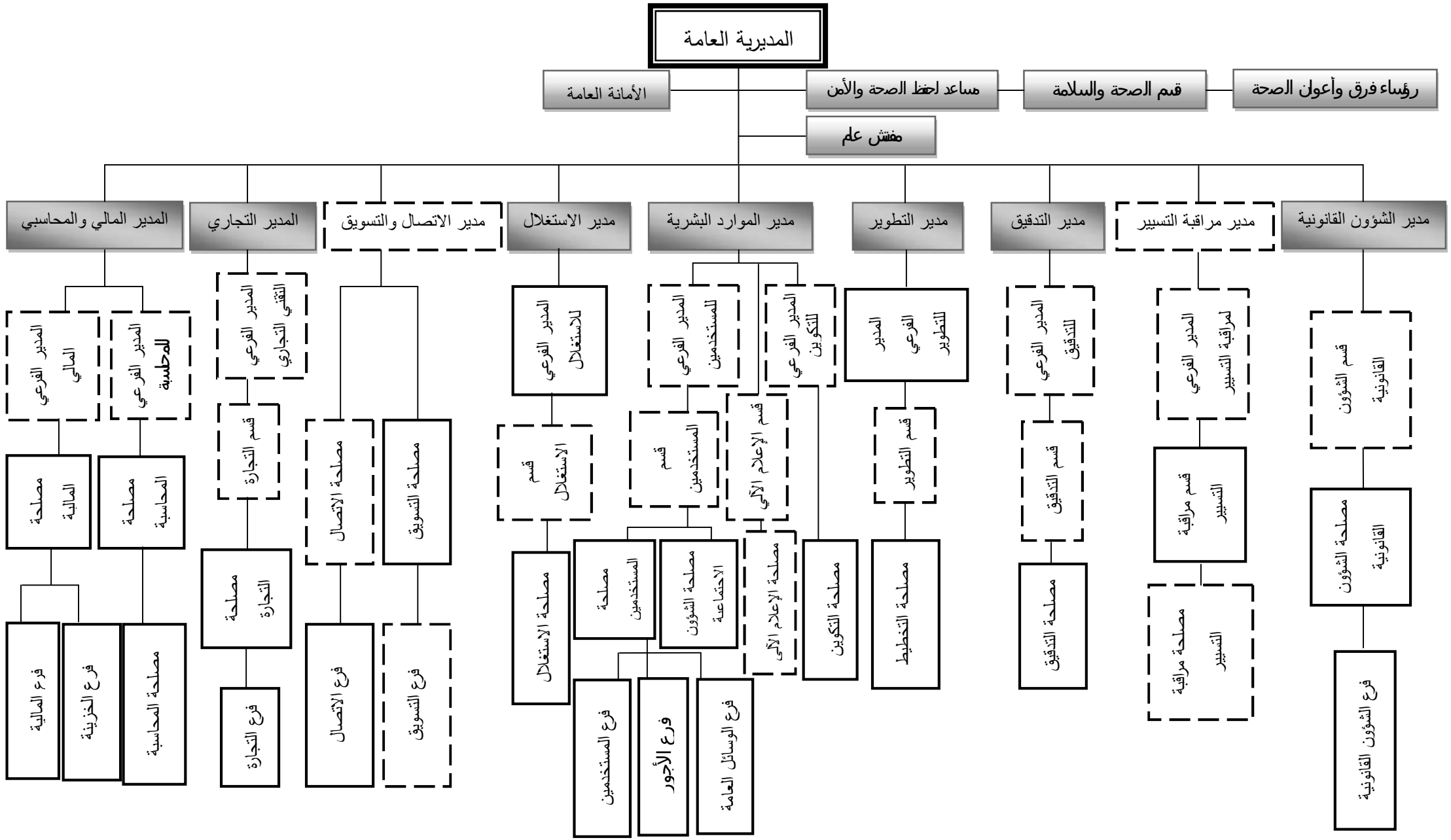
- الشركة التابعة حبوب الجزائر: تتكون من مطاحن بغلية، FCDDA LAB، قصر البخاري، تادمايت، التل بليدة، تيزي وزو؛
- الشركة التابعة حبوب الغرب: تتكون من مطاحن وهران، سيدي بلعباس، بشار، سبدو، أولاد ميمون؛
- الشركة التابعة حبوب الهضاب العليا: تتكون من مطاحن عين بسام، البيبان برج بوعريرج، الهضاب العليا سطيف، سيدي عيسى، الصومام سيدي عيش؛
- الشركة التابعة حبوب الاغواط: تتكون من مطاحن الاغواط، معسكر، سعيدة، الجلفة؛
- الشركة التابعة حبوب قسنطينة: تتكون من مطاحن بني هارون ميلة، الحروش، الحضنة مسيلة، ليتورال سكيكدة، مرمورة قالمة، سيبوس عنابة، سيدي راشد قسنطينة؛ الفروع (اقروسود AGROSUD، ديكوبا DICOPA)
- الشركة التابعة حبوب الزيبان: تتكون من مطاحن العوينات تبسة، الواحات تقرت، سيدي رغيس أم البواقي، الزيبان بسكرة، الاوراس باتنة.

حيث أصبحت شركة مطاحن الأوراس عبارة عن وحدة من الشركة التابعة حبوب الزيبان القنطرة –بسكرة– التابعة لمجمع الصناعات الغذائية "أقروديف".

## المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن الاوراس –باتنة–

الهيكل التنظيمي لمؤسسة ما، يتكون عادة من الأنشطة والمهام التي يتم توزيعها بين العاملين بالمؤسسة والقيام بعمليات التنسيق والإشراف، وهو بالضرورة موجه نحو تحقيق أهداف المؤسسة والتنظيم، ويتمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة حسب الشكل رقم 4–1 التالي:

**شكل رقم: 4–1: الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن الاوراس**




**المصدر: الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن الاوراس مقدم من طرف قسم مراقبة التسيير**

1. **المدير العام:** هو المسؤول الأول عن كامل المؤسسة، فهو يشرف على تسيير الشركة من كل النواحي، ويهتم بمصالحها الداخلية والخارجية، وتتمثل مهامه في:
   - حسن التسيير والتخطيط، التنظيم والرقابة، التنسيق والإدارة، التسويق والإنتاج.
2. **الأمانة العامة:** وتتمثل مهامها في:
   - تسجيل الصادر والوارد، استقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات، كتابة المراسلات وتوزيعها بين مختلف المديريات، تسيير مواعيد المدير العام، تحرير اجتماعات مجلس الإدارة، استقبال الضيوف (زبائن، زوار...الخ).
3. **مساعد لحفظ الصحة والأمن:** و يتمثل دوره في ضمان حماية المعدات المادية و الموارد البشرية و الحفاظ عليها، كما تقوم بتوعية العمال حول الأخطار المتعلقة بالعمل مثل: الحرائق، النظافة والقواعد الصحية، العمل على تطبيق جميع التعليمات المتعلقة بحفظ الأمن والصحة ومتابعة حركة وسائل النقل الداخلة والخارجة من الوحدة سواء التابعة لها أو غير التابعة لها، ويعمل وفق خطتين:
   - الخطة المعتمدة من طرف الإدارة للأمن في الحالات العادية؛
   - خطة حالة الطوارئ أو الكوارث الطبيعية.
4. **المفتش العام:** يقوم بعملية التفتيش في أوقات غير محددة ويعتبر أول متدخل في المشاكل الداخلية للمؤسسة مثل قيامه بالتفتيش في المخزن، وفي حالة وجود نقص أو زيادة في البضاعة الموجودة فإنه يقدم تقرير للرئيس المدير العام للفصل في القضية.
5. **مديرية المالية والمحاسبة:** تتمثل أهم وظائفها في الإشراف على جميع العمليات المالية والمحاسبية للمؤسسة:
   - مسك حسابات الوحدة وإعداد القوائم المالية؛
   - الإشراف على التنسيق بين الوحدات ومراقبة العمليات المالية والمحاسبية لكل منها؛
   - متابعة الوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة؛
   - إعداد مختلف المقاربات المحاسبية والمالية مع مختلف المصالح؛
   - متابعة العمليات الجبائية.
6. **مديرية التجارة:** تعمل هذه المديرية على ضمان تطبيق السياسة التجارية للشركة، والسهر على تقديم أحسن الخدمات للعملاء، انطلاقا من الوظائف التالية:

- تسويق منتوج الشركة، واستقبال الزبائن وفتح ملفات لهم؛
- تحرير جميع الفواتير وإرسالها إلى قسم المحاسبة؛
- تزويد الشركة بالمادة الأولية، كما تقوم بإيصال المنتجات لنقاط البيع التابعة لها؛
- بيع منتجاتها من خلال نقاط البيع التابعة للشركة والتقرب من المستهلك.

7. **مديرية الاستغلال:** تهتم هذه المديرية برسم سياسة الشركة ( التخطيط، التسيير، صيانة المعدات، تسيير المخزون، نوعية المنتج).
8. **مديرية الموارد البشرية:** تسهر هذه المديرية على تسيير الشؤون الاجتماعية للمستخدمين، وهي مهيكلة بأربعة مصالح تتمثل في:

- مصلحة المستخدمين: كل ما يتعلق بالعامل (الحالة المدنية للعامل، اجراءات التوظيف، التقاعد، العطل السنوية، التحقيق الإداري، كشف الحضور الشهري)؛
- مصلحة التكوين: وهي تهتم بإعداد مخطط التكوين الخاص بالعمال، إعداد ميزانية التكوين، متابعة البرامج التكوينية (تكوين طويل المدى او قصير المدى)؛
- مصلحة الشؤون الاجتماعية: تهتم بالجانب الاجتماعي للعامل، التعامل مع الضمان الاجتماعي والتعاضدية العمالية، إعطاء مساعدات للعامل؛
- مصلحة الإعلام الآلي: من مهام هذه المصلحة الإشراف على كل ما يتعلق بالإعلام الآلي والبرامج المعتمدة.

9. **مديرية التطوير:** تشرف على مختلف عمليات التطوير المتعلقة بالعملية الإنتاجية من إعداد للخطط ودراسات الجدوى للمشروعات الجديدة، ومن بين مهام هذه المديرية، ما يلي:

- الإشراف على تنفيذ مخطط التنمية الخاص بالشركة (2013-2016)؛
- المشاركة في وضع قائمة احتياجات الشركة الواجب الحصول عليها أو انجازها في إطار مخطط التنمية؛
- المشاركة في إعداد دفتر الشروط والتأشير عليه؛
- الإشراف على فتح المناقصات؛
- متابعة عمليات الاستيراد (جمركة ونقل المعدات للشركة)... الخ

10. **مديرية التدقيق والمحاسبة:** تعمل على تدقيق الحسابات ومعرفة مصادر الخطأ، وتنحصر أهم مهام هذه المديرية في:
   - مراقبة داخلية للإجراءات المطبقة و مدى احترام المؤسسة للقوانين؛
   - مراقبة التسيير الداخلي و في حالة وجود خلل يبلغ به الرئيس المدير العام.
11. **مديرية الشؤون القانونية:** تعتبر هذه المديرية همزة وصل بين الشركة والمحامين المكلفين بقضاياها، ومن أهم مهامها:
   - إعداد تقارير قانونية شهرية عن الوضعية القانونية للشركة؛
   - إعداد تقارير سنوية عن قضايا الشركة؛
   - التواصل مع المحضرين القضائيين فيما يخص التنفيذ؛
   - متابعة الصفقات (الأمانة الدائمة للجنة الصفقات).

## المطلب الثالث: طبيعة نشاط شركة مطاحن الاوراس – باتنة –

تقوم شركة مطاحن الأوراس بإنتاج 3 أنواع من المنتجات حسب الجدول رقم 4-2 كما يلي:

**جدول رقم: 4-2: منتوجات شركة مطاحن الاوراس باتنة**

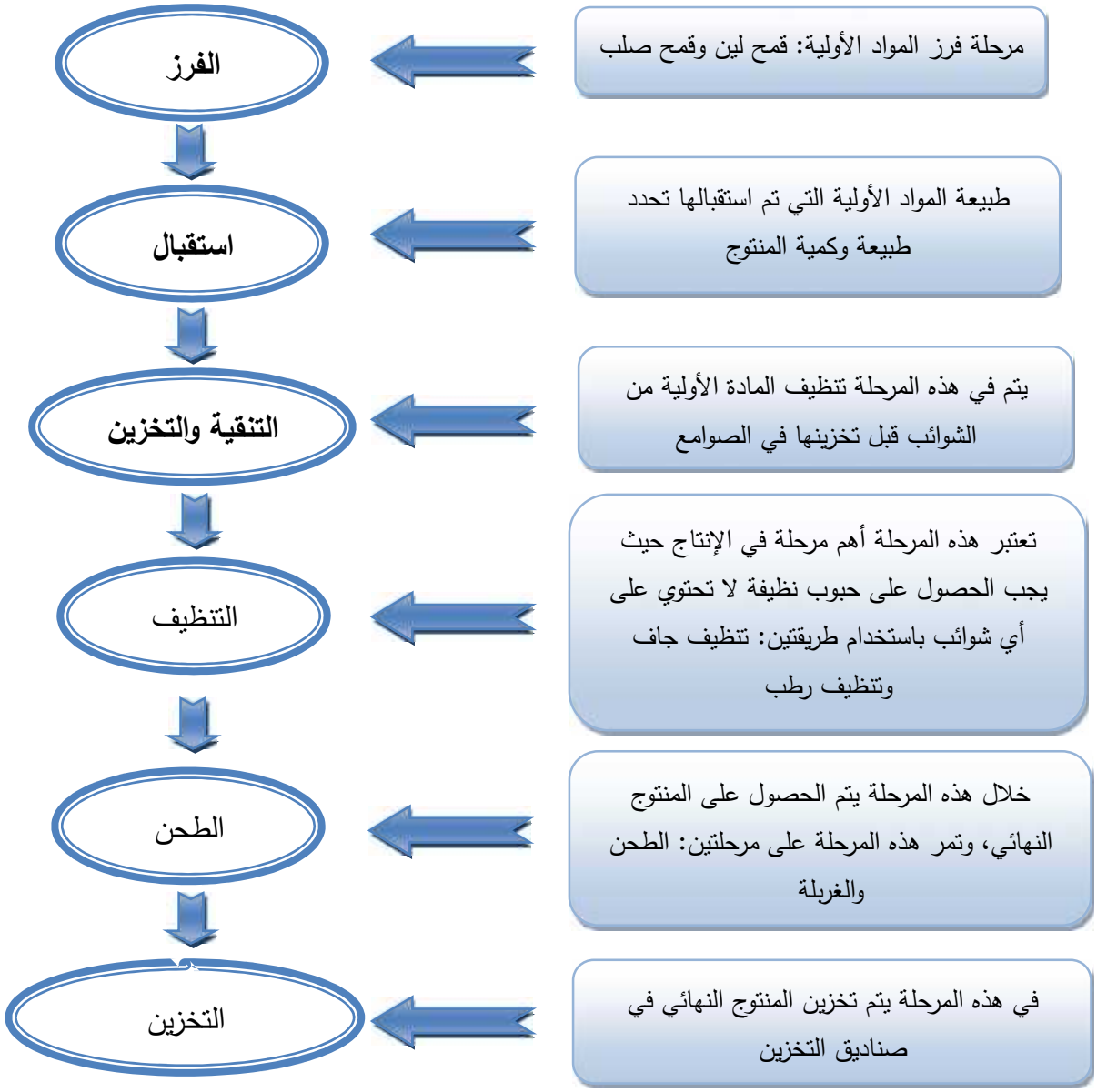
| المنتوج | نوعه | مواصفاته | استعمالاته |
|---|---|---|---|
| **سميد** | سميد ممتاز | مادة غذائية مستخرجة من طحين القمح الصلب | يستعمل لصناعة العجائن الغذائية |
| | سميد عادي | | |
| | سميد رطب | | |
| **فرينة** | فرينة الخبز | مادة غذائية مستخرجة من طحين القمح اللين | يستعمل لصناعة العجائن الغذائية |
| | فرينة عادية | | |
| **النخالة** | نخالة القمح الصلب | مادة مستخرجة من بقايا طحين القمح الصلب واللين | تستعمل لتغذية الأنعام والدواجن |

**المصدر: وثائق داخلية خاصة بالشركة**

مراحل عملية الإنتاج: يمكن توضيح مراحل عملية الإنتاج في وحدات الإنتاج حسب الشكل رقم 4-2 التالي:

- القمح الصلب ⟵ دقيق
- القمح اللين ⟵ فرينة

**شكل رقم: 4-2: مراحل عملية انتاج كل من السميد والفرينة**

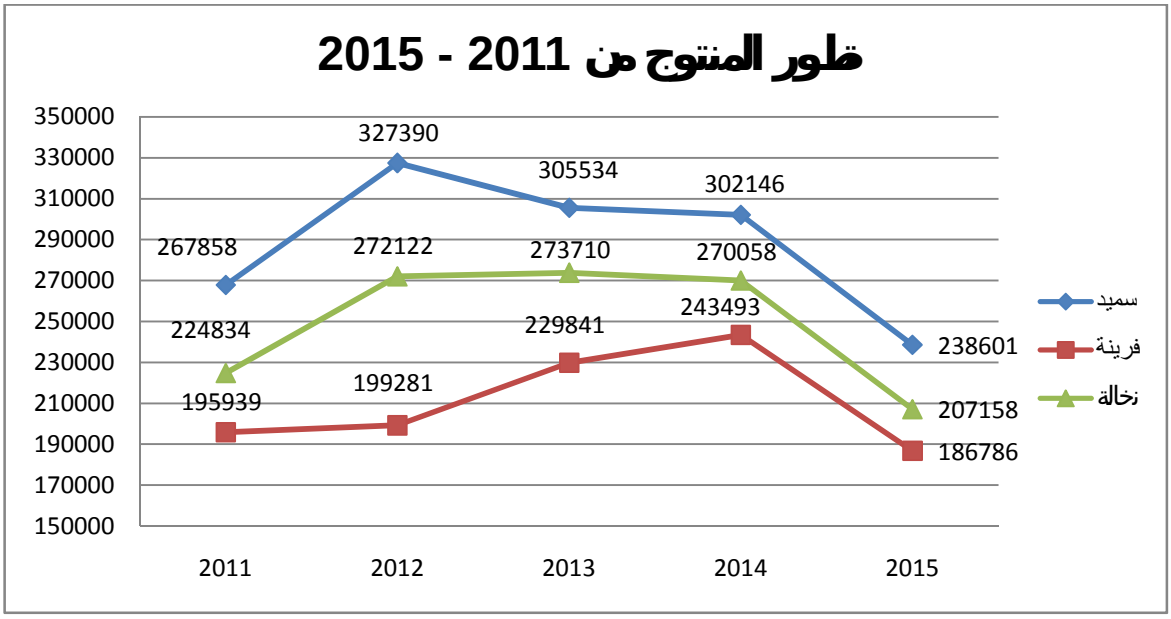



**من اعداد الباحثة بناء على وثائق داخلية خاصة بشركة مطاحن الاوراس – باتنة –**

والشكل رقم 4-3 يبين التطور في كمية الإنتاج للأنواع الثلاثة من المنتوجات من سنة 2011 إلى سنة 2015:

**شكل رقم: 4-3: تطور المنتوج من 2011 إلى 2015**

**الوحدة:قنطار**




**المصدر: معلومات مقدمة من طرف مدير مديرية الاستغلال بمطاحن الأوراس –باتنة–**

من خلال الشكل نلاحظ أنه:

– خلال سنة 2012 كان هناك ارتفاع ملحوظ في كمية الإنتاج لكل من الأنواع الثلاثة مقارنة مع سنة 2011:

- ارتفاع في كمية الإنتاج لمادة السميد تقدر بـ 22%؛
- ارتفاع في كمية الإنتاج لمادة الفرينة تقدر بـ 02%؛
- ارتفاع في كمية الإنتاج لمادة النخالة تقدر بـ 21%.

– خلال سنة 2013 نلاحظ أن هناك:

- انخفاض في كمية الإنتاج لمادة السميد بنسبة – 7,45% وهذا راجع للتوقف المتكرر عن الإنتاج خلال شهر أوت بسبب انخفاض الطلب عن مادة السميد؛
- ارتفاع بنسبة 15,33% في كمية الإنتاج لمادة الفرينة مقارنة بسنة 2012 بسبب زيادة الطلب؛
- زيادة بنسبة 0,58% في كمية إنتاج مادة النخالة مقارنة بسنة 2012.

– خلال سنة 2014 نلاحظ:

- انخفاض في كمية الإنتاج لمادة السميد تقدر بـ 1,11% مقارنة بسنة 2013؛
- ارتفاع في كمية الإنتاج لمادة الفرينة تقدر بـ 5,94%؛
- وانخفاض في كمية الإنتاج لمادة النخالة تقدر بنسبة 0,05%.

– خلال سنة 2015 نلاحظ انخفاض معتبر في كمية الإنتاج للأنواع الثلاثة تقدر نسبته:

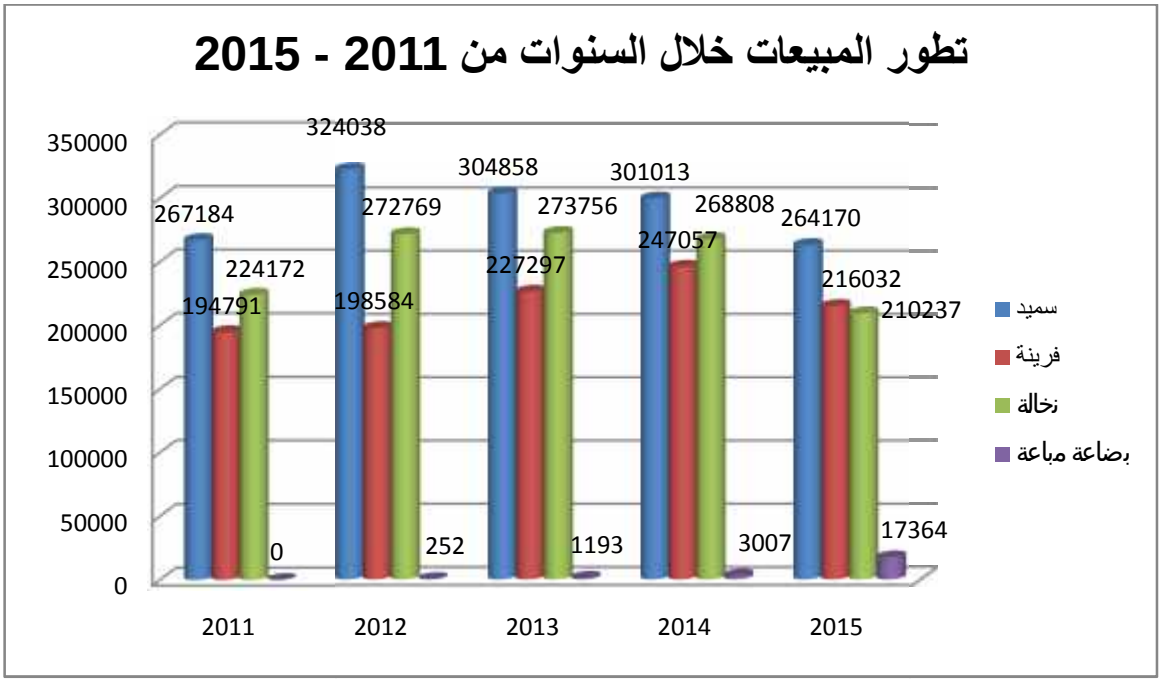
- – 21,03% بالنسبة لمادة السميد؛
- – 23,29% بالنسبة لمادة الفرينة؛
- – 23,29% بالنسبة لمادة النخالة.

يرجع هذا الانخفاض إلى التوقف عن الإنتاج بسبب تجديد معدات الإنتاج الخاصة بوحدتي إنتاج السميد ومطاحن الفرينة بباتنة ابتداء من شهر ماي 2015، بالإضافة إلى الاضطرابات والتوقفات المتكررة في الإنتاج بوحدة آريس وهذا ناجم عن قدم معدات الإنتاج بها.

ويمكن تمثيل تطور مبيعات الوحدة خلال السنوات من 2011 إلى 2015 حسب الشكل رقم 4–4 التالي:

**شكل رقم: 4–4: تطور المبيعات من 2011 إلى 2015**

الوحدة: قنطار




**المصدر: معلومات مقدمة من طرف المدير التجاري بمطاحن الأوراس –باتنة–**

من خلال الشكل نلاحظ أنه:

- خلال سنة 2012 كان هناك ارتفاع ملحوظ في كمية المبيعات لكل من الأنواع الثلاثة مقارنة مع سنة 2011 وهذا راجع لزيادة الطلب في السوق:
  - ارتفاع في كمية المبيعات لمادة السميد بنسبة 21%؛
  - ارتفاع في كمية المبيعات لمادة الفرينة بنسبة. 02%؛
  - ارتفاع في كمية المبيعات لمادة النخالة . 22%.
  - خلال السنة قامت الوحدة بعملية شراء وإعادة بيع سميد الشعير نظرا للطلب على هذه المادة بالرغم من أنه لا يدخل ضمن دائرة إنتاجها وذلك لتغطية طلب السوق من هذه المادة.

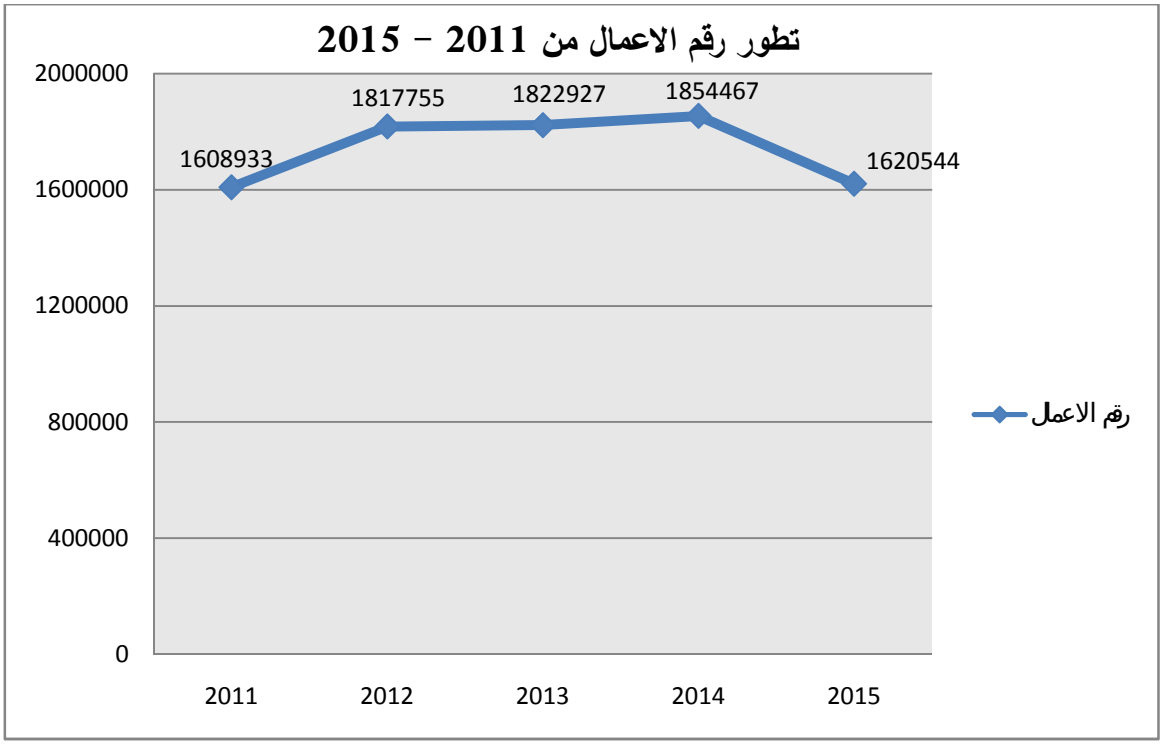
نلاحظ أن مستوى ارتفاع نسب كمية المبيعات تمثل نفس مستوى ارتفاع نسب كمية الإنتاج.

- خلال سنة 2013 ومقارنة بسنة 2012 نلاحظ ما يلي:
  - انخفاض في كمية بيع مادة السميد بنسبة – 6% وهذا راجع لانخفاض الطلب؛
  - ارتفاع في كمية بيع مادة الفرينة بنسبة 14,46% وهذا راجع لارتفاع الطلب؛
  - ارتفاع في نسبة بيع مادة النخالة تقدر بـ 0,36%؛
  - قامت الوحدة خلال سنة 2013 بتوسيع شبكة مبيعاتها من مختلف المواد الغذائية والمتمثلة في: سميد الشعير، سميد رغيف، حبوب جافة وعجائن غذائية من خلال فتح 08 نقاط بيع مختلفة.
- خلال سنة 2014 ومقارنة بسنة 2013 نلاحظ ما يلي:
  - انخفاض في كمية بيع مادة السميد بنسبة – 1,26%؛
  - ارتفاع في كمية بيع مادة الفرينة بنسبة 8,86% وهذا راجع لارتفاع الطلب؛
  - انخفاض في نسبة بيع مادة النخالة تقدر بـ – 1,8%؛
  - ارتفاع في نسبة بيع المواد الغذائية الأخرى بنسبة 152%.
- خلال سنة 2015 ومقارنة بسنة 2014 نلاحظ انخفاض في مستوى المبيعات لمنتجات الوحدة وهذا بسبب تراجع كمية الإنتاج خلال السنة كما يلي:
  - – 12,23 % بالنسبة لمادة السميد؛
  - – 12,7% بالنسبة لمادة الفرينة؛
  - – 21,80% بالنسبة لمادة النخالة.
  - ارتفاع في نسبة بيع المواد الغذائية بنسبة 477%.

أما فيما يخص رقم الأعمال المحقق من طرف الوحدة فنلاحظ تطوره من خلال الشكل التالي:

**شكل رقم: 4– 5: تطور رقم الأعمال خلال السنوات 2011 – 2015**

**الوحدة: KDA**




**المصدر: من إعداد الباحثة بناء على معلومات مستخرجة من القوائم المالية للشركة**

من الشكل نلاحظ ارتفاع رقم الأعمال خلال السنوات 2012، 2013 و2014 وهذا راجع لزيادة الإنتاج خلال هذه السنوات بسبب زيادة الطلب على منتجات الوحدة، ونلاحظ انخفاضه خلال سنة 2015 بسبب انخفاض كمية الإنتاج.

## المبحث الثاني: سير مهمة المراجعة الجبائية على مستوى شركة مطاحن الأوراس باتنة

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق لمراحل سير مهمة المراجعة الجبائية من خلال التعرف على الجوانب العامة والجبائية لشركة مطاحن الاوراس، نظرة مفصلة لموجودات والتزامات الشركة بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بها.

### المطلب الأول: الجوانب العامة والجبائية لشركة مطاحن الاوراس

إن التعرف على الجوانب العامة لشركة مطاحن الأوراس –باتنة– تعتبر أو خطوة من خطوات المراجعة الجبائية حيث تسمح بمعرفة مختلف التفاصيل الخاصة بالشركة من الناحية القانونية والجبائية، وجمع مختلف العناصر التي تساهم في توجيه مهمة المراجعة الجبائية، وتتمثل في:

- شكل الشركة: شركة مساهمة (شركة فرعية تابعة لمجمع الصناعات الغذائية "أقروديف")
- رأس مال الشركة: 367.000.000,00 دج؛
- العنوان: المنطقة الصناعية كشيدة –باتنة–؛
- تاريخ بداية النشاط (الفرع): 1998؛
- رقم التعريف الجبائي: 099805022206276؛
- رقم الإخضاع الجبائي: 05715901042؛
- النشاط الرئيسي: إنتاج وتسويق الدقيق، الفرينة والنخالة؛
- نظام الإخضاع: الشركة خاضعة لنظام الربح الحقيقي حسب أحكام المادة 282 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث يوجه هذا النظام للأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا او حرفيا أو مهنة غير تجارية، عندما يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج). و يحدد الربح الحقيقي على أساس مسك محاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، ولأحكام المادتين 152 و 153 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛
- شبكة التوزيع لشركة مطاحن الاوراس –باتنة–: تملك شركة مطاحن الاوراس باتنة 26 نقطة بيع منتشرة على ستة ولايات (باتنة، بسكرة، سطيف، خنشلة، أم البواقي، تبسة)، حيث يتم تزويدها بمختلف المنتجات بالوسائل الخاصة بالشركة، وهي تتوزع حسب الجدول رقم 4–3 كما يلي:

**جدول رقم: 4-3: شبكة التوزيع الخاصة بشركة مطاحن الاوراس**

| الرقم | العنوان | بلدية | ولاية |
|---|---|---|---|
| 01 | كشيدة | باتنة | باتنة |
| 02 | بوعقال | باتنة | باتنة |
| 03 | تازولت | تازولت | باتنة |
| 04 | طريق تازولت | باتنة | باتنة |
| 05 | بوزوران | باتنة | باتنة |
| 06 | باركافوراج 02 | باتنة | باتنة |
| 07 | باركافوراج 03 | باتنة | باتنة |
| 08 | المعذر | المعذر | باتنة |
| 09 | عين التوتة | عين التوتة | باتنة |
| 10 | عين ياقوت | عين ياقوت | باتنة |
| 11 | رأس العيون | رأس العيون | باتنة |
| 12 | مروانة | مروانة | باتنة |
| 13 | الشمرة | الشمرة | باتنة |
| 14 | آريس | آريس | باتنة |
| 15 | تكوت | تكوت | باتنة |
| 16 | ايشمول | ايشمول | باتنة |
| 17 | ثنية العابد | ثنية العابد | باتنة |
| 18 | تبسة | تبسة | تبسة |
| 19 | بير العرش | بير العرش | سطيف |
| 20 | سطيف | سطيف | سطيف |
| 21 | مسكيانة | مسكيانة | ام البواقي |
| 22 | خنشلة | خنشلة | خنشلة |
| 23 | قايس 01 | قايس 01 | خنشلة |
| 24 | قايس 02 | قايس 02 | خنشلة |
| 25 | طولقة | طولقة | بسكرة |
| 26 | أولاد جلال | أولاد جلال | بسكرة |

**المصدر: وثائق داخلية خاصة بشركة مطاحن الاوراس –باتنة–**

## المطلب الثاني: موجودات والتزامات شركة مطاحن الاوراس –باتنة–

أولا: موجودات شركة مطاحن الاوراس –باتنة–: نوضحها من خلال الميزانية الختامية للشركة:

**الجدول رقم: 4–5: الميزانية الختامية لشركة مطاحن الاوراس لسنة 2015 – أصول –**

**الوحدة: دج**

| الأصول | المبالغ الإجمالية | إ – خ ق | المبالغ الصافية N |
|---|---|---|---|
| **الأصول غير الجارية** | | | |
| **تثبيتات معنوية** | **731.833,40** | **394.492,16** | **337.341,24** |
| **تثبيتات عينية** | **1.457.041.984,92** | **879.507.748,45** | **577.534.236,47** |
| أراضي | 251.091.195,00 | | 251.091.195,00 |
| مباني | 581.632.167,38 | 437.084.665,23 | 144.547.502,15 |
| تثبيتات عينية أخرى | 624.318.622,54 | 442.423.083,22 | 181.895.539,32 |
| **تثبيتات جاري انجازها** | **359.809.529,43** | | **359.809.529,43** |
| **تثبيتات مالية** | **3.322.750,33** | | **3.322.750,33** |
| قروض وأصول مالية أخرى غير جارية | 3.322.750,33 | | 3.322.750,33 |
| **ضرائب مؤجلة أصول** | **7.562.279,84** | | **7.562.279,84** |
| **مجموع الأصول غير الجارية** | **1.828.468.377,92** | **879.902.240,61** | **948.566.137,31** |
| **أصول جارية** | | | |
| مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ | 154.277.369,36 | 924.835,77 | 153.352.533,59 |
| الزبائن | 158.045.277,05 | 112.892.257,05 | 45.153.020,00 |
| مدينون آخرون | 25.792.824,59 | 15.931.980,56 | 9.860.844,03 |
| ضرائب ورسوم مماثلة | 8.174.942,60 | 7.979.773,44 | 195.169,16 |
| حسابات دائنة أخرى | 530.000,00 | | 530.000,00 |
| **متاحات** | | | |
| الخزينة | 199.455.267,75 | 4.049.429,07 | 195.405.838,68 |
| **مجموع الأصول الجارية** | **546.275.681,35** | **141.778.275,89** | **404.497.405,46** |
| **مجموع الأصول** | **2.374.744.059,27** | **1.021.680.516,50** | **1.353.063.542,77** |

**المصدر: التصريح السنوي نموذج G04 متعلق بنشاط 2015**

وتتمثل أصول شركة مطاحن الأوراس فيما يلي (خاصة بمعطيات سنة 2015):

أولا: الأصول غير الجارية:

- التثبيتات المعنوية تتمثل في برامج الإعلام الآلي بمبلغ: 731.833,00 دج؛
- التثبيتات العينية بمبلغ إجمالي يقدر بـ: 1.457.041.984,92 تتمثل في:
  - أراضي بمبلغ: 251.091.195,00؛
  - بناءات بمبلغ: 581.632.167,38؛
  - المنشآت التقنية والمعدات والأدوات التقنية (عتاد صناعي): 448.192.431,50؛
  - تثبيتات عينية أخرى (معدات النقل): 176.126.191,01.
- التثبيتات الجاري انجازها بمبلغ: 359.809.529,43 دج كما يلي:
  - تثبيتات عينية جاري انجازها (أشغال منجزة من طرف الغير) بمبلغ 5.480.707,61 دج؛
  - تسبيقات وأقساط مدفوعة على القيم الثابتة بمبلغ 354.328.821,82 دج.
- تثبيتات مالية بمبلغ: 3.322.750,33 دج عبارة عن ودائع وكفالات مدفوعة من قبل الشركة لمؤسسة سونلغاز بمبلغ: 11.780,00 دج، ومبلغ 3.310.970,33 دج كضمان للسير الحسن للصفقة؛
- الضرائب المؤجلة أصول تظهر برصيد مدين يقدر بـ: 7.562.279,84 دج كما يلي:

| | مقر الشركة | وحدة الإنتاج – باتنة– | وحدة الإنتاج –اريس– |
|---|---|---|---|
| **المبالغ** | 661.019,02 دج | 3.168.959,90 دج | 3.732.300,92 دج |

حيث أن:

- مقر الشركة: رصيد حساب الضريبة المؤجلة أصول في 2015/12/31 مدين بمبلغ يقدر بـ: 661.019,02 دج يمثل:
  * مبلغ: 478.319,65 دج يمثل ضريبة مؤجلة أصول الناتجة عن منح الذهاب للتقاعد المتعلقة بسنة 2016؛
  * مبلغ: 182.699,37 دج يمثل ضريبة مؤجلة أصول عن العطل المدفوعة الأجر المتعلقة بسنة 2016.

- وحدة الإنتاج – باتنة –: رصيد حساب الضريبة المؤجلة أصول في 2015/12/31 مدين بمبلغ يقدر بـ: 3.168.959,90 دج كما يلي:
  * مبلغ: 2.753.388,17 دج يمثل ضريبة مؤجلة أصول ناتجة عن منح الذهاب للتقاعد المتعلقة بسنة 2016 الخاصة بعمال الوحدة؛
  * مبلغ: 415.571,73 دج يمثل ضريبة مؤجلة أصول عن العطل المدفوعة الأجر المتعلقة بسنة 2016 الخاصة بعمال الوحدة.
- وحدة الإنتاج – آريس –: رصيد حساب الضريبة المؤجلة أصول في 2015/12/31 مدين بمبلغ يقدر بـ: 3.732.300,92 دج مفصل كما يلي:
  * مبلغ: 3.468.910,30 دج يمثل ضريبة مؤجلة أصول ناتجة عن منح الذهاب للتقاعد المتعلقة بسنة 2016 الخاصة بعمال الوحدة؛
  * مبلغ: 263.390,62 دج يمثل ضريبة مؤجلة أصول عن العطل المدفوعة الأجر المتعلقة بسنة 2016 الخاصة بعمال الوحدة.

ثانيا: الأصول الجارية:

– مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ بمبلغ: 154.277.369,36 دج كما يلي:
- بضاعة بمبلغ: 4.208.165,20 دج؛
- مواد أولية ( قمح صلب ) بمبلغ: 59.843.675,96 دج؛
- مواد أولية ( قمح لين ) بمبلغ: 48.018.874,47 دج؛
- تغليفات بمبلغ: 10.321.972,65 دج؛
- منتجات مصنعة ( سميد، فرينة ): 8.830.549,00 دج
- منتجات متبقية (نفايات): 28.000,00 دج.

– خسائر القيمة عن المخزونات تظهر في 2015/12/31 برصيد دائن يقدر بـ: 924.835,77دج، مفصل كما يلي:
- خسائر القيمة عن مخزونات البضائع يقدر بـ: 820.792,12 دج؛
- خسائر القيمة عن المواد الأولية تقدر بـ: 104.043,00 دج.

– الزبائن بمبلغ: 45.153.020,00 دج مفصلة كما يلي:

- وحدة الإنتاج – باتنة – : رصيد حساب الزبائن في 2015/12/31 يظهر بمبلغ: 8.211.020,00 دج؛
- وحدة الإنتاج آريس: رصيد حساب الزبائن في 2015/12/31 يظهر بمبلغ: 8.211.020,00 دج؛

– خسائر القيمة عن حسابات الزبائن في 2015/12/31 يظهر برصيد دائن يقدر بـ: 112.892.257,05 دج، مفصل كما يلي:

| | مقر الشركة | وحدة الإنتاج – باتنة – | وحدة الإنتاج – آريس – |
|---|---|---|---|
| **المبالغ** | 70.439.158,53 دج | 36.075.864,40 دج | 6.377.234,12 دج |

حيث أن:

- مقر الشركة: يظهر في 2015/12/31 حساب خسائر القيمة عن حسابات الزبائن برصيد دائن يقدر بـ: 70.439.158,53 دج خاص بتكوين مؤونة لمواجهة خطر عدم سداد الزبائن لالتزاماتهم، مفصل كما يلي:
  * تراكم مبالغ غير مدفوعة ( شيكات غير مسددة ) من قبل زبائن يرجع تاريخها من سنة 1990 إلى سنة 2001، ويبلغ مجموعها 28.377.955,00 دج؛
  * مبيعات بالأجل يرجع تاريخها من سنة 1993 إلى سنة 2000، والتي تمثل حقوق غير قابلة للتحصيل تقدر بـ: 42.061.203,35 دج.
- وحدة الإنتاج – باتنة –: يظهر في 2015/12/31 حساب خسائر القيمة عن حسابات الزبائن برصيد دائن يقدر بـ: 36.075.864,40 دج خاص بتكوين مؤونة لمواجهة خطر عدم سداد الزبائن لالتزاماتهم، وهي تمثل مبيعات بالأجل لم يتم تحصيل مبالغها بعد.
- وحدة الإنتاج – آريس –: يظهر في 2015/12/31 حساب خسائر القيمة عن حسابات الزبائن برصيد دائن يقدر بـ: 6.377.234,12 دج خاص بتكوين مؤونة لمواجهة خطر عدم سداد الزبائن لالتزاماتهم، وهي تمثل شيكات لم يتم تحصيلها بعد.

– ضرائب ورسوم: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد مدين يقدر بـ: 8.174.942,60 دج، مفصل كما يلي:

- حـ/ 442 الدولـة، الضـرائب والرسـوم القابلـة للتحصـيل مـن أطـراف أخـرى: يظهـر فـي 2015/12/31 برصيد مدين يقدر بـ: 2.491.148,85 دج، مفصل كما يلي:

| | مقر الشركة | وحدة الإنتاج – باتنة – | وحدة الإنتاج – آريس – |
|---|---|---|---|
| **المبالغ** | 2.487.462,29 دج | / | 3.686,56 دج |

حيث يمثل هذا المبلغ قيمة الرسم على القيمة المضافة على مشتريات من السلع والخدمات والتي لم تكن محل استرجاع والتي يجب أن تكون محل تسوية لتفادي تقادمها.

- حـ/ 444 الدولة الضرائب على النتائج: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد مدين يقدر بـ: 5.683.793,75 دج.*

– حـ/ 496 خسـائر القيمـة عـن حسـابات مـدينين مختلفـين (رسـوم): يظهـر هـذا الحسـاب فـي 2015/12/31 برصيد دائن يقدر بـ: 7.979.773,44 دج، والذي ينقسم إلى:

| | مقر الشركة | وحدة الإنتاج – باتنة – | وحدة الإنتاج – آريس – |
|---|---|---|---|
| **المبالغ** | 7.979.773,44 دج | / | / |

- مقـر الشـركة: يظهـر هـذا الحسـاب فـي 2015/12/31 برصـيد دائـن بقيمـة: 7.979.773,44 دج، وهو يخص مؤونة كونتها الشركة لمواجهة بعض الحقوق، وهي مفصلة كما يلي:
  * مؤونة خاصة بتسبيقات على الضريبة على أرباح الشركات تعتبر متقادمة بمبلغ: 5.683.793,75 دج؛
  * مؤونة تتعلق بالرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع تعتبر متقادمة بمبلغ: 1.105.914,00 دج؛
  * مؤونة متعلقة بمبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم والذي يعتبر ايضا متقادم بمبلغ 1.190.065,69 دج.
- وحدة الإنتاج باتنة: رصيد هذا الحساب في 2015/12/31 على مستوى وحدة الإنتاج باتنة منعدم.

* سوف يتم التطرق لهذا الحساب بالتفصيل في المبحث الثالث عند المراجعة الجبائية للنتيجة.

- وحدة الإنتاج آريس: رصيد هذا الحساب في 2015/12/31 على مستوى وحدة الإنتاج آريس منعدم.

– حسابات دائنة أخرى: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد مدين يقدر بـ: 530.000,00 دج وهو يمثل مبلغ الإشتراك الخاص بإيجار المستودعات خلال سنة 2015.

– الخزينة: يظهر في 2015/12/31 برصيد مدين يقدر بـ: 199.455.267,75 دج، مفصل كما يلي:

- حـ/ 511 قيم التحصيل: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد مدين يقدر بـ: 10.499.223,22 دج، مفصل كما يلي:

| | مقر الشركة | وحدة الإنتاج – باتنة – | وحدة الإنتاج – آريس – |
|---|---|---|---|
| **المبالغ** | 3.698.328,22 دج | 5.825.025,00 دج | 975.870,00 دج |

خاصة بشيكات مقبوضة لم تحصل في 2015/12/31

- حـ/ بنوك الحسابات الجارية: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد مدين يقدر بـ: 184.788.109,13 دج، مفصل كما يلي:

| | مقر الشركة | وحدة الإنتاج – باتنة – | وحدة الإنتاج – آريس – |
|---|---|---|---|
| **المبالغ** | 94.866.034,78 دج | 45.729.270,47 دج | 44.192.803,88 دج |

- حـ/ 511 الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد مدين يقدر بـ: 4.049.429,07 دج، مفصل كما يلي:

| | مقر الشركة | وحدة الإنتاج – باتنة – | وحدة الإنتاج – آريس – |
|---|---|---|---|
| **المبالغ** | 4.049.429,07 دج | / | / |

- حـ/ 53 الصندوق: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد مدين يقدر بـ: 118.506,33 دج، مفصل كما يلي:

| | مقر الشركة | وحدة الإنتاج – باتنة – | وحدة الإنتاج – آريس – |
|---|---|---|---|
| **المبالغ** | / | 118.506,33 دج | / |

– حـ/ 591 خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد دائن يقدر بـ: 4.049.429,07 دج، والذي يمثل مبلغ المؤونة التي قامت الشركة بتكوينها عند إعادة هيكلة ERIAD بقيمة رصيد حـ/ 515.

ثانيا: التزامات شركة مطاحن الاوراس –باتنة–:

**جدول رقم: 4–6: الميزانية الختامية لشركة مطاحن الاوراس لنشاط 2015 –خصوم–**

**الوحدة: دج**

| الخصوم | المبالغ الصافية السنة N |
|---|---|
| **الأموال الخاصة** | |
| رأس المال | 367.000.000,00 |
| الاحتياطات | 89.846.881,28 |
| النتيجة الصافية | 30.201.990,24 – |
| **مجموع 1** | **426.644.891,04** |
| **الخصوم غير الجارية** | |
| قروض وديون | 369.000.000,00 |
| ضرائب مؤجلة | 21.877.011,32 |
| مؤونات وإيرادات مثبتة مسبقا | 36.898.175,52 |
| **مجموع 2** | **427.775.186,84** |
| **الخصوم الجارية** | |
| موردون | 63.583.427,01 |
| ضرائب ورسوم | 5.247.755,24 |
| ديون أخرى | 429.812.282,64 |
| **مجموع 3** | **498.643.464,89** |
| **مجموع الخصوم 1+2+3** | **1.353.063.542,77** |

**المصدر: التصريح السنوي نموذج G04 لنشاط 2015**

وتتمثل خصوم شركة مطاحن الأوراس فيما يلي (خاصة بمعطيات سنة 2015):

- رأس مال الشركة: يمثل رصيد حساب رأس مال الشركة في 2015/12/31 رصيد دائن يقدر بـ: 367.000.000,00 دج؛
- الاحتياطات: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد دائن يقدر بـ: 89.846.881,28 دج، هذا الحساب عرف تغيرات ايجابية راجعة لتكوين احتياطات اختيارية تقدر بـ: 14.853.199,47 دج، خلال انعقاد الجمعية العامة بتاريخ 2015/04/08؛
- النتيجة الصافية: حققت الشركة في 2015/12/31 نتيجة (خسارة) تقدر بـ: - 30.201.990,24 دج؛
- قروض وديون: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد دائن يقدر بـ: 369.000.000,00 دج، من قبل بنك B.A.D.R ( بغرض تمويل مخطط التنمية الخاص بالشركة )؛
- ضرائب مؤجلة خصوم: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد دائن يقدر بـ: 21.877.011,32 دج، وهو مفصل كما يلي:

| | مقر الشركة | وحدة الإنتاج – باتنة – | وحدة الإنتاج – آريس – |
|---|---|---|---|
| **المبالغ** | 621.071,21 دج | 4.550.682,86 دج | 16.705.257,17 دج |

- مقر الشركة: يظهر حساب ضرائب مؤجلة خصوم في 2015/12/31 برصيد دائن على مستوى مقر وحدة شركة مطاحن الاوراس يقدر بـ: 621.071,21 دج، وهو يمثل:
  - * مبلغ: – 1.033.436,73 دج متعلق بالأثر الذي أحدثه الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي على الإهتلاكات سنة 2010؛
  - * مبلغ: 348.842,98 دج متعلقة بضرائب مؤجلة للسنوات السابقة من (2010 إلى 2014)؛
  - * مبلغ: 63.522,46 دج، خاص بالضريبة المؤجلة خصوم لسنة 2015 وهو متعلق بالإهتلاكات؛

- وحدة الإنتاج باتنة: يظهر حساب ضرائب مؤجلة خصوم في 2015/12/31 برصيد دائن على مستوى وحدة الإنتاج باتنة بمبلغ يقدر بـ: 4.550.682,86 دج، وهو يمثل ما يلي:
  * مبلغ: – 8.110.803,92 دج يمثل ضريبة مؤجلة خصوم في 2013/12/31؛
  * مبلغ: 3.560.121,06 دج، يمثل ضريبة مؤجلة خصوم في 2014/12/31.
- وحدة الإنتاج آريس: يظهر حساب ضرائب مؤجلة خصوم في 2015/12/31 برصيد دائن على مستوى وحدة الإنتاج آريس بمبلغ يقدر بـ: 16.705.257,17 دج، وهو يمثل ما يلي:
  * ضريبة مؤجلة خصوم على الإهتلاكات خاصة بنشاط 2009 تقدر بـ: 24.607.571,55 دج؛
  * ضريبة مؤجلة خصوم على الإهتلاكات خاصة بنشاط 2010 تقدر بـ: 3.399.378,08 دج؛
  * امتصاص ضريبة مؤجلة خصوم خلال نشاط: 2010 – 2011 – 2012 بقيمة: – 3.953.699,33 دج؛
  * امتصاص ضريبة مؤجلة خصوم خلال نشاط 2013 بقيمة: – 1.330.721,10 دج؛
  * امتصاص ضريبة مؤجلة خصوم خلال نشاط 2014 بقيمة: – 1.295.663,76 دج؛
  * امتصاص ضريبة مؤجلة خصوم خلال نشاط 2015 بقيمة: – 1.280.727,78 دج؛
  * تسوية رصيد ضريبة مؤجلة خصوم الخاصة بنشاط 2009 + 2010 خلال نشاط 2015 بقيمة: – 3.460.880,49 دج.

– مؤونات وإيرادات مثبتة مسبقا: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد دائن يقدر بـ: 36.898.175,52 دج، ويتمثل في المؤونات المشكلة من طرف شركة مطاحن الاوراس والخاصة بالمنح وتكملة المعاشات لصالح عمال الشركة.

– موردون: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد دائن يقدر بـ: 63.583.427,01 دج، وهو يمثل ما يلي:

- موردو المخزونات والخدمات: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد دائن يقدر بـ: 61.115.160,19 دج، وهو ينقسم إلى:

| | مقر الشركة | وحدة الإنتاج – باتنة – | وحدة الإنتاج – آريس – |
|---|---|---|---|
| **المبالغ** | 1.697.228,18 | 26.020.128,81 | 30.397.803,20 |

- موردو التثبيتات: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد دائن يقدر بـ: 2.461.736,82 دج، وهو ينقسم إلى:

| | مقر الشركة | وحدة الإنتاج – باتنة – | وحدة الإنتاج – آريس – |
|---|---|---|---|
| **المبالغ** | 2.005.992,92 | 406.360,45 | 49.383,45 |

- موردو الفواتير قيد الوصول: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد دائن يقدر بـ: 6.530,00 دج، والذي ينقسم إلى:

| | مقر الشركة | وحدة الإنتاج – باتنة – | وحدة الإنتاج – آريس – |
|---|---|---|---|
| **المبالغ** | / | 6.530,00 | / |

– ضرائب ورسوم: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد دائن يقدر بـ: 5.247.755,24 دج، وهو خاص بالرسم على القيمة المضافة الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور الخاص بشهر ديسمبر والذي لم يتم تسديده بعد (الضرائب الخاصة بشهر ديسمبر تسدد قبل 20 جانفي من السنة ن+1)

– ديون أخرى: وهي عبارة عن ديون على عاتق الشركة واجبة التسديد بمبلغ: 429.812.282,64 دج.

## المطلب الثالث: مساهمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية لشركة مطاحن الاوراس

تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في شركة مطاحن الاوراس – باتنة– يعتبر أهم خطوة من خطوات المراجعة الجبائية لتحديد نطاق الفحص الواجب القيام به، بالإضافة إلى التأكد من مدى سلامة ومصداقية المعلومات الجبائية المصرح بها لدى إدارة الضرائب، والتحقق من فعالية الإجراءات الأمنية التي تقوم بها شركة مطاحن الاوراس –باتنة– لتفادي المخاطر الجبائية، ومن اجل التقييم الجيد لنظام الرقابة الداخلية من الناحية الجبائية، تم صياغة استبيان وفقا لأهداف المراجعة يحتوي على أسئلة مغلقة تكون الإجابة فيها بـ: "نعم" أو "لا" من طرف مسؤولي مديرية المحاسبة والمالية بالشركة، عن طريق المقابلة.

**قائمة استقصاء – تقييم نظام الرقابة الداخلية من الناحية الجبائية–**

| الرقم | الأسئلة | نعم | لا | ملاحظات |
|---|---|---|---|---|
| 01 | هل هناك إجراءات تسمح بالتأكد من أن جداول الإخضاع الواردة من قبل الإدارة الجبائية تعبر عن الضريبة الحقيقية الواجبة الدفع من قبل الشركة. | | x | |
| 02 | هل الشركة تقوم بعمليات لها معالجة خاصة من الناحية الجبائية تتطلب وجود الكفاءات المناسبة لذلك | x | | |
| 03 | هل يوجد مخطط محاسبي خاص بحسابات الشركة | x | | |
| 04 | هل توجد على مستوى الشركة مصلحة (قسم) تتولى تسيير مختلف العمليات الجبائية | | x | هذا العمل تقوم به مديرية المحاسبة والمالية |
| 05 | هل العمليات التي كانت محل تساؤل من الناحية الجبائية قد تم الفصل فيها من قبل مختص جبائي قبل التسجيل المحاسبي لها. | | x | |
| 06 | هل المصلحة (القسم) المكلفة بتسيير العمليات الجبائية على علم بمختلف الآثار الجبائية المترتبة على العمليات والاتفاقيات التي تقوم بها الشركة. | | x | |
| 07 | هل توجد متابعة تسمح بالتحقق من أن كل عمليات البيع | x | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | مسجلة محاسبيا ومعالجة جبائيا | | | |
| **08** | هل توجد مراقبة كافية فيما يخص التصريحات التي تقوم بها الشركة | x | | |
| **09** | هل هناك إجراءات مكتوبة تسمح بضمان أن جميع العمليات التي كانت محل نزاع مع الإدارة الجبائية قد تمت معالجتها. | | x | |
| **10** | هل يوجد على مستوى الشركة إجراءات تسمح بالتحقق من أن كل التزامات الشركة المحاسبية والجبائية قد تم الوفاء بها. | | x | |
| **11** | هل يتم التحقق من حسابات الضرائب والرسوم ومقارنتها بصورة دورية مع التصريحات الجبائية المقدمة لإدارة الضرائب. | x | | |
| **12** | هل تحملت الشركة خلال السنة غرامات وعقوبات ورسوم إضافية عن التأخر في السداد. | x | | تحملت غرامات بسبب عدم قيامها بتسديد الرسم التكميلي على التلوث الجوي، وهذا راجع لعدم علم المحاسب بإلزامية دفعها.<br>نقطة البيع بسطيف لم تقم بتسديد الرسم على النشاط المهني ضمن الآجال المحددة |
| **13** | هل هناك اجراءات تسمح بضمان أن المستندات المؤيدة للتسجيلات المحاسبية تتوافق مع الشروط الشكلية المنصوص عليها في قوانين الضرائب. | | x | |
| **14** | هل كل المقبوضات والمدفوعات مؤيدة بوثائق الثبوتية | x | | |
| **15** | هل هناك قسم التدقيق الداخلي في الشركة | x | | |

**المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات من شركة مطاحن الاوراس –باتنة–**

تمت الإجابة على قائمة الاستقصاء الخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية من الناحية الجبائية من طرف موظفي مديرية المحاسبة والمالية.

**التقييم:** من خلال قائمة الاستقصاء التي أعدت للتحقق من الإجراءات المعمول بها حول تسيير مختلف العمليات الجبائية وبالتالي تقييم نظام الرقابة الداخلية من الجانب الجبائي، واعتمادا على المعلومات المحصل عليها من طرف موظفي مديرية المحاسبة والمالية، تمكنت الباحثة من تقييم نظام الرقابة الداخلية من الناحية الجبائية من خلال النقاط التالية:

**أ. نقاط القوة:** تمثلت في:

- يوجد على مستوى الشركة مخطط محاسبي خاص بحسابات الشركة؛
- توجد متابعة تسمح بالتحقق من أن كل عمليات البيع مسجلة محاسبيا ومعالجة جبائيا؛
- توجد مراقبة فيما يخص التصريحات التي تقوم بها الشركة؛
- يتم التحقق من حسابات الضرائب والرسوم ومقارنتها بصورة دورية مع التصريحات الجبائية المقدمة لإدارة الضرائب؛
- كل المقبوضات والمدفوعات مؤيدة بوثائق الثبوتية؛
- يوجد قسم التدقيق الداخلي في الشركة.

**ب. نقاط الضعف:** تمثلت في:

- عدم وجود إجراءات تسمح بالتأكد من أن جداول الإخضاع الواردة من قبل الإدارة الجبائية تعبر عن الضريبة الحقيقية الواجبة الدفع من قبل الشركة؛
- الشركة تقوم بعمليات لها معالجة خاصة من الناحية الجبائية تتطلب وجود الكفاءات المناسبة لذلك ومع غياب هذه الأخيرة فإن الشركة يمكن أن تتعرض لمخاطر جبائية ناتجة عن عدم قدرتها في التعامل مع الحالات الخاصة؛
- عدم وجود على مستوى الشركة مصلحة (قسم) تتولى تسيير مختلف العمليات الجبائية؛
- العمليات التي كانت محل تساؤل من الناحية الجبائية لم يتم الفصل فيها من قبل مختص جبائي قبل التسجيل المحاسبي لها؛
- المصلحة (القسم) المكلفة بتسيير العمليات الجبائية (مديرية المحاسبة والمالية) ليست على علم بمختلف الآثار الجبائية المترتبة على العمليات والاتفاقيات التي تقوم بها الشركة؛

- ليست هناك إجراءات مكتوبة تسمح بضمان أن جميع العمليات التي كانت محل نزاع مع الإدارة الجبائية قد تمت معالجتها؛
- لا توجد على مستوى الشركة إجراءات تسمح بالتحقق من أن كل التزامات الشركة المحاسبية والجبائية قد تم الوفاء بها؛
- تحملت الشركة خلال السنة غرامات إضافية عن التأخر في السداد بسبب عدم التزام نقطة البيع بسطيف بدفع الرسم على النشاط المهني في الآجال المحددة، بالإضافة إلى تحملها غرامات بسبب عدم قيامها بتسديد الرسم التكميلي على التلوث الجوي، وهذا راجع لعدم علم المحاسب بإلزامية دفعها؛
- ليست هناك إجراءات تسمح بضمان أن المستندات المؤيدة للتسجيلات المحاسبية تتوافق مع الشروط الشكلية المنصوص عليها في قوانين الضرائب.

## المبحث الثالث: المراجعة الجبائية لعمليات شركة مطاحن الأوراس –باتنة–

يتناول هذا المبحث مساهمة لتطبيق مراجعة جبائية لعمليات شركة مطاحن الاوراس – باتنة – من خلال مراجعة وضعيتها الجبائية خلال نشاط 2014 و2015.

### المطلب الأول: مراجعة الوضعية الجبائية لشركة مطاحن الأوراس خلال سنة 2014

يهدف هذا المطلب إلى توضيح المنهجية المتبعة للقيام بمراجعة جبائية على مستوى شركة مطاحن الاوراس من خلال مراجعة الرسوم على رقم الأعمال، المراجعة الجبائية لحسابات التسيير والمراجعة الجبائية للنتيجة.

**أولا: المراجعة الجبائية للرسوم على رقم الأعمال**

خلال سنة 2014 شركة مطاحن الاوراس حققت رقم أعمال يقدر بـ: 1.854.467.799,00 دج، (كل المبيعات مثبتة بوثائق الثبوتية "فواتير")، مفصل في الجدول التالي كما يلي:

**جدول رقم: 4– 7: رقم أعمال الشركة خلال نشاط 2014**

**الوحدة: دج**

| المنتوج | رقم الأعمال المحقق |
|---|---|
| سميد | 996.509.560,00 |
| فرينة | 474.305.058,00 |
| نخالة | 368.532.621,00 |
| بضائع مختلفة | 12.542.941,00 |
| خدمات | 2.577.619,00 |
| **المجموع** | 1.854.467.799,00 |

**المصدر: حسابات النتائج لسنة 2014 الخاصة بشركة مطاحن الأوراس.**

الرسوم على رقم الأعمال المسددة من طرف الشركة مفصلة كما يلي:

– مبلغ الرسم على النشاط المهني المسدد من قبل شركة مطاحن الأوراس يقدر بـ: 5.651.330,00 دج بنسبة 2%، مفصل حسب الجدول التالي:

**جدول رقم: 4– 8: الرسم على النشاط المهني المسدد خلال سنة 2014**

**الوحدة: دج**

| وحدة الإنتاج | الرسم على النشاط المهني المدفوع |
|---|---|
| وحدة الإنتاج (آريس) | 1.993.892,00 |
| وحدة الإنتاج باتنة | 3.657.438,00 |
| **المجموع** | 5.651.330,00 |

**من إعداد الباحثة بناء على وثائق داخلية خاصة بشركة مطاحن الاوراس –باتنة–**

الشركة مستفيدة من إعفاء فيما يخص الرسم على النشاط المهني بالنسبة لمادتي السميد والفرينة حسب ما نصت عليه المادة 220 الفقرة 02 من ق ض م ر م: لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من تعويض (كما هو الحال بالنسبة لمادة السميد والفرينة).

– مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسدد خلال سنة 2014 يقدر بـ: 21.017.766,00 دج مفصل حسب الجدول التالي:

**جدول رقم: 4– 9: الرسم على القيمة المضافة المسدد خلال نشاط 2014:**

**الوحدة: دج**

| | رقم الأعمال الخاضع لمعدل عادي 17% | رقم الأعمال الخاضع لمعدل مخفض 7% | | | رقم الأعمال الإجمالي | الحقوق المحسوبة على المبيعات | الاسترجاع الشهري | رصيد دائن |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | رقم الأعمال الإجمالي | رقم الأعمال المعفى | رقم الأعمال الخاضع | | | | |
| 1 | 5.432 | 130.511.144 | 105.129.867 | 25.381.277 | 130.516.576 | 1.776.689 | 654.184 | 1.123.429 |
| 2 | / | 165.869.489 | 128.843.384 | 37.026.105 | 165.869.489 | 2.591.827 | 120.645 | 2.471.182 |
| 3 | / | 161.185.800 | 126.863.392 | 34.322.408 | 161.185.800 | 2.402.569 | 83.949 | 2.318.620 |
| 4 | / | 167.577.791 | 133.103.695 | 34.474.096 | 167.577.791 | 2.413.187 | 112.032 | 2.301.155 |
| 5 | 61.655 | 166.255.075 | 130.704.555 | 35.509.616 | 166.316.730 | 2.496.154 | 174.144 | 2.322.010 |
| 6 | 100.630 | 162.128.359 | 129.760.595 | 32.567.764 | 162.228.989 | 2.296.851 | 174.144 | 2.119.047 |
| 7 | 63.501 | 948.216.103 | 915.739.731 | 32.476.372 | 948.279.604 | 2.284.141 | 415.720 | 1.868.421 |
| 8 | 77.876 | 126.083.410 | 102.044.875 | 24.038.535 | 126.161.286 | 1.695.936 | 134.037 | 1.561.899 |
| 9 | 123.756 | 154.970.818 | 124.383.240 | 30.587.578 | 155.094.574 | 2.162.169 | 1.512.152 | 2.162.169 |
| 10 | 136.215 | 157.623.877 | 131.880.640 | 25.724.606 | 157.760.092 | 1.823.879 | 773.057 | 1.050.822 |
| 11 | 136.883 | 167.689.150 | 131.772.781 | 35.903.651 | 167.826.033 | 2.536.526 | 2.589.589 | 53.063 |
| 12 | 2.553.003 | 159.969.751 | 128.491.932 | 31.477.819 | 162.522.754 | 2.637.458 | 971.509 | 1.665.949 |
| **مج** | **3.258.951** | **2.668.080.767** | **1.472.718.686** | **379.489.827** | **2.671.339.718** | **27.117.386** | **7.715.162** | **21.017.766** |

**من إعداد الباحثة بناء على المعلومات المستخرجة من التصريحات الشهرية لشركة مطاحن الأوراس لنشاط 2014**

نلاحظ من خلال التصريحات الشهرية لشركة مطاحن الأوراس الخاصة بسنة 2014 أن رقم الأعمال الإجمالي يقدر بـ: 2.671.339.718 دج، بينما رقم الأعمال المصرح به من خلال التصريح السنوي G04 هو: 1.854.467.799,00 دج، حيث أخطأ المحاسب في رقم الأعمال الخاص بشهر جويلية عند ملئ التصريح، حيث حققت الشركة رقم أعمال خلال شهر جويلية يقدر بـ: 131.407.685,00 دج عوض مبلغ 948.279.604,00 دج، أي بفارق يقدر بـ: 816.871.919,00 دج.

**ثانيا: المراجعة الجبائية لحسابات التسيير**

1. فحص حسابات الأعباء

عملية الفحص هذه تستهدف التحقق من أن:

- كل الأعباء خاصة بنشاط الشركة وانه قد تم تحميلها للسنة المعنية؛
- كل الأعباء مسجلة في حسابات النتائج باستثناء تلك الخاصة باقتناء تثبيتات؛
- كل الأعباء مسجلة محاسبيا ومثبتة بوثائق الثبوتية تؤكد قيمتها؛
- كل الأعباء قد تم تقييمها بما يتماثل وأحكام النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي.

وتتمثل أعباء شركة مطاحن الاوراس خلال نشاط 2014 فيما يلي حسب الجدول رقم 4-10:

**جدول رقم: 4-10: أعباء شركة مطاحن الاوراس خلال نشاط 2014**

**الوحدة: دج**

| الحساب | البيـــــــــــان | المبلغ |
|---|---|---|
| 60 | المشتريات المستهلكة | 1.553.719.964,00 |
| 61 | الخدمات الخارجية | 30.761.527,40 |
| 62 | الخدمات الخارجية الأخرى | 25.730.191,15 |
| 63 | أعباء المستخدمين | 155.866.329,45 |
| 64 | الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | 6.269.129,55 |
| 65 | الأعباء العملياتية الأخرى | 1.228.231,72 |
| 68 | المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة | 45.763.278,34 |
| 69 | الضرائب عن النتائج وما يماثلها | 10.788.706,62 |
| **مجمـــــوع حســـابات الأعبـــاء** | | **1.830.127.358,91** |

**المصدر: من إعداد الباحثة بناء على وثائق داخلية خاصة بالشركة**

تفصل هذه الأعباء كما يلي:

- حـ/ 60 المشتريات المستهلكة: يظهر هذا الحساب في 2014/12/31 برصيد مدين يقدر:1.553.719.964,00 دج، وهو يمثل 84,90% من إجمالي الأعباء، وهي مبررة جميعها بكشوف الاستهلاكات الشهرية (Etat de consommation mensuelle)، ويفصل هذا الحساب كما يلي:
  - مبلغ 18.939.717,00 دج خاص بمشتريات البضائع المباعة؛
  - مبلغ 1.499.552.044,00 دج خاص بالمواد الأولية المستعملة في عملية الإنتاج (قمح صلب، قمح لين)؛
  - 17.008.546,00 دج يمثل قيمة المواد التي استعملتها الشركة في معالجة وتصنيع منتوجها (تموينات أخرى)؛
  - مبلغ 283.575,00 دج يمثل تكلفة الخدمات والدراسات خلال النشاط العادي للشركة؛
  - مبلغ 17.936.083,00 دج يمثل الأعباء التي تحملتها الشركة أثناء عملية التصنيع (فواتير المياه، الطاقة).
- حـ/ 61 الخدمات الخارجية: يظهر هذا الحساب في 2014/12/31 برصيد مدين قدره: 30.761.527,40 دج، أي 1,68% من إجمالي أعباء الشركة، وتفصل الأعباء المتأتية من الخدمات الخارجية كما يلي:
  - مبلغ 21.622.586,49 دج خاص بأعباء نقل البضائع (Manutention)؛
  - مبلغ 4.244.401,99 دج خاص بصيانة وتصليحات تثبيتات الشركة؛
  - مبلغ 4.754.874,32 دج خاص بأقساط التأمين؛
  - مبلغ 90.744,00 دج يمثل أعباء خاصة بالدراسات والأبحاث؛
  - مبلغ 48.920,00 دج يمثل أعباء خاصة بالتوثيق والمستجدات.
- حـ/ 62 الخدمات الخارجية الأخرى هذا الحساب يظهر في 2014/12/31 برصيد مدين يقدر بـ: 25.730.191,15 دج وهو يمثل 1,41% من إجمالي أعباء الشركة، ويفصل هذا الحساب كما يلي:

- مبلغ 7.734.481,24 دج يمثل الأعباء المدفوعة من قبل الشركة كأجور الوسطاء والأتعاب؛
- مبلغ 2.036.991,31 دج يمثل المصاريف الخاصة بالإشهار وأعباء التسويق؛
- مبلغ 1.348.750,59 دج يمثل مصاريف نقل السلع المقدمة من الغير؛
- مبلغ 6.213.224,70 دج يمثل مصاريف تنقلات مستخدمي الشركة في إطار مهمات العمل، إضافة إلى مصاريف استقبال الغير؛
- مبلغ 1.362.860,03 دج يمثل مصاريف الشركة من استفادتها من الخدمات السلكية واللاسلكية بالإضافة إلى مصاريف البريد؛
- مبلغ 6.950.883,28 دج يمثل مصاريف معاملة الشركة مع البنك (أعباء تحويل الأموال والدفع والسحب)؛
- مبلغ 83.000,00 دج يمثل مصاريف الاشتراكات المهنية؛

– حـ/ 63 أعباء المستخدمين يظهر هذا الحساب في 2014/12/31 مبلغ 155.866.329,45 دج وهو يمثل 8,52% من إجمالي أعباء الشركة؛

– حـ/ 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة يظهر هذا الحساب في 2014/12/31 رصيد مدين يقدر بـ: 6.269.129,55 دج، حيث هذا الحساب يجمع:

- مبلغ 5.651.329,55 دج يمثل قيمة الرسم على النشاط المهني؛
- مبلغ 617.800,00 دج يمثل قيمة قسيمة السيارات الخاصة بالسيارات التابعة للشركة.

– حـ/ 65 الأعباء العملياتية الأخرى يظهر هذا الحساب في 2014/12/31 برصيد رصيد يقدر بـ: 1.228.231,72 دج يمثل الاعباء الخاصة ببدل الحضور، الغرامات والعقوبات، وأعباء أخرى للتسيير الجاري، كما يلي:

- بدل الحضور لـ 6 اجتماعات لمجلس الإدارة الخاص بالشركة خلال نشاط 2014 بمبلغ إجمالي يقدر بـ: 360.000,00 دج؛
- الغرامات والعقوبات: 78.836,00 دج؛
- أعباء أخرى للتسيير الجاري: 789.395,72 دج.

– حـ/ 68 مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة يظهر هذا الحساب في 2014/12/31 برصيد مدين قدره 45.763.278,34 دج ويفصل كما يلي:

- حـ/681 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – الأصول غير الجارية يظهر هذا الحساب مبلغ 36.742.492,00 دج؛
- حـ/ 683 مؤونة الأصول غير الجارية – الإحالة على التقاعد – وتمثل مبلغ 7.042.961,00 دج؛
- حـ/ 685 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – الأصول الجارية يظهر هذا الحساب مبلغ 1.977.824,02 دج، وهو متعلق بخسائر القيمة المحققة خلال السنة.

– حـ/ 69 الضرائب عن النتائج وما يماثلها يظهر هذا الحساب في 2014/12/31 في جانبه المدين مبلغ 10.788.706,62 دج والذي يخص أساسا مبلغ الضريبة على أرباح الشركات.

كل أعباء الشركة هي أعباء حقيقية متعلقة بالنشاط الاستغلالي للشركة ومثبتة بوثائق الثبوتية التي تثبت صحتها.

ومن خلال فحص الأعباء تم ملاحظة عدم التسجيل المحاسبي للامتيازات العينية الممنوحة للمستخدمين ضمن أعباء المستخدمين، كما أنه لم يتم التصريح بها من خلال التصريح السنوي " Etat 301 BIS " الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية.

هذه الامتيازات يتم تقديرها حسب القيمة الحقيقية للعناصر المقدمة والخاصة بكل يوم أو شهر أو ثلاثي حسب الحالة.

حيث يجب أن تأخذ في الحسبان عند تحديد الدخل الواجب اعتماده لإقرار أساس الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور حسب ما نصت عليه المواد 69، 70، 71، 72 و73 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**2. فحص حسابات المنتوجات**

حيث يتم التأكد من أن هذه الإيرادات:

- تخص شركة مطاحن الاوراس؛
- تم تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة وأنها مبررة بكل الوثائق والمستندات التي تؤكد صحة هذه الإيرادات؛
- وجود توافق بين التصريح الضريبي للشركة وما هو مسجل محاسبيا.

وتتمثل إيرادات شركة مطاحن الاوراس خلال سنة 2014 حسب الجدول رقم 4-11:

**جدول رقم: 4-11: إيرادات الشركة المحققة خلال نشاط 2014**

**الوحدة: دج**

| الحساب | البيـــــــــــــان | المبلغ |
|---|---|---|
| 70 | المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة | 1.854.467.798,95 |
| 72 | الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون | 2.427.626,46 |
| 75 | المنتوجات العملياتية الأخرى | 5.131.060,17 |
| 76 | المنتوجات المالية | 1.181.250,00 |
| 78 | الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات | 4.492.822,80 |
| **مجمـــــــوع حســابــات المنتـــوجـــات** | | 1.867.700.558,38 |

**المصدر: من إعداد الباحثة بناء على وثائق داخلية خاصة بالشركة**

من الجدول نلاحظ ما يلي:

- رقم أعمال الشركة المحقق خلال نشاط 2014 يقدر بـ: 1.854.467.798,95 دج، والذي يفصل كما يلي:
- حـ/ 70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة: تم تفصيلها كما يلي:
  - حـ/ 700 المبيعات من البضائع: مبلغ المبيعات من البضائع المحقق من طرف الشركة يقدر بـ: 12.524.940,70 دج؛
  - حـ/ 701 المبيعات من المنتوجات التامة المصنعة: حققت الشركة من بيع المنتوجات التامة الصنع رقم أعمال يقدر بـ: 11.138.015,04 دج؛
  - حـ/ 702 المبيعات من المنتوجات الوسيطة: الشركة حققت رقم اعمال من بيع المنتوجات الوسيطة يقدر بـ: 1.826.735.144,33 دج؛
  - المبيعات من المنتوجات المتبقية: رقم المبيعات المحقق من طرف الشركة من بيع المنتجات المتبقية يقدر بـ: 1.492.080,00 دج؛
  - حـ/ 706 تقديم الخدمات الأخرى: رقم الأعمال المحقق من تقديم الخدمات يقدر بـ: 2.577.616,88 دج.

أما فيما يخص تفصيل باقي حسابات المنتوجات فهي كما يلي:

- حـ/ 72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون والذي يقدر بـ: 2.427.626,46 دج حيث يفصل كما يلي:

حركة المخزون:

**جدول رقم: 4- 12: حركة المخزون**

**الوحدة: دج**

| المخزون / المواد | مخزون أول مدة | حركة المخزون للفترة | | مخزون آخر مدة |
|---|---|---|---|---|
| | | مدين | دائن | |
| إنتاج مخزن | 25.624.847,00 | 1.697.803.919,00 | 1.695.596.708,00 | 27.832.058,00 |

**المصدر: معلومات مستخرجة من الجدول رقم 01 الخاص بحركة المخزون، التصريح السنوي الخاص بنشاط 2014**

وعليه فإن حـ/72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون يظهر برصيد دائن كما يلي:

**جدول رقم: 4-13: رصيد الإنتاج المخزن**

**الوحدة: دج**

| مدين | دائن | رصيد نهاية المدة | |
|---|---|---|---|
| | | مدين | دائن |
| 1.695.376.293,00 | 1.697.803.919,00 | | 2.427.626,00 |

**المصدر: الجدول رقم 02 المنتوج المخزن، التصريح السنوي الخاص بنشاط 2014**

- حـ/ 75 المنتوجات العملياتية الأخرى: يظهر هذا الحساب في 2014/12/31 رصيد يقدر بـ: 5.131.060,17 دج ويمثل حصة التعويضات التي تحصلت عليها الشركة من طرف مؤسسة التأمين، اضافة إلى المبالغ المتحصل عليها من مديرية التشغيل كتعويض للمبالغ المدفوعة للعاملين في اطار تشغيل الشباب؛
- حـ/ 76 المنتوجات المالية: هذا الحساب يظهر في جانبه الدائن في 2014/12/31 مبلغ: 1.181.250,00 دج خاص بحصة الشركة من الفوائد البنكية؛
- حـ/ 78 الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات: يظهر رصيد هذا الحساب في 2014/12/31 الاسترجاع على المؤونات المشكلة خلال السنة بمبلغ يقدر: 4.492.822,80 دج

حيث أن الشركة قد قامت بالتصريح بمختلف إيراداتها وان كل هذه الإيرادات مسجلة محاسبيا ومثبتة بوثائق الثبوتية.

### 3. المراجعة الجبائية للنتيجة

تهدف هذه العملية إلى التحقق من أن كل حسابات الأعباء وحسابات المنتوجات قد تم إدراجها في حسابات النتائج الخاصة بالشركة لتحديد النتيجة المحاسبية خلال الدورة.

تظهر حسابات النتائج الخاصة بالشركة المصرح بها لدى إدارة الضرائب سنة 2015 نشاط 2014 كما يلي:

**جدول رقم: 4-14: حسابات النتائج متعلق بنشاط 2014**

**الوحدة: دج**

| البيـــــــــان | | مدين | دائن |
|---|---|---|---|
| المبيعات من البضائع | | | 12.524.941,00 |
| المبيعات من المنتوجات التامة الصنع | إنتاج مصنع | | 1.839.365.239,00 |
| | خدمات مقدمة | | 2.577.619,00 |
| | مبيعات الأشغال | | / |
| المنتوجات الملحقة | | | / |
| التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة | | / | |
| **رقم الأعمال الصافي** | | | **1.854.467.799,00** |
| الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون | | | 2.427.626,00 |
| الإنتاج المثبت | | | / |
| إعانات الاستغلال | | | / |
| **إنتاج السنة المالية (1)** | | | **1.856.895.425,00** |
| مشتريات البضائع المبيعة | | 18.939.717,00 | |
| المواد الأولية | | 1.499.552.044,00 | |
| التموينات الأخرى | | 17.008.546,00 | |
| تغيرات المخزونات | | / | |
| مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة | | 283.575,00 | |
| المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات | | 17.936.083,00 | |
| التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها على المشتريات | | / | |
| الخدمات الخارجية | التقاول العام | / | |
| | الإيجارات | 21.622.586,00 | |
| | الصيانة والتصليحات والرعاية | 4.244.402,00 | |
| | أقساط التأمينات | 4.754.874,00 | |
| | العاملون الخارجون عن المؤسسة | / | |
| | أجور الوسطاء والأتعاب | 7.734.481,00 | |
| | إشهار | 2.036.991,00 | |
| | التنقلات والمهمات والاستقبالات | 9.885.159,00 | |
| خدمات أخرى | | 9.885.159,00 | |
| التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى | | / | |

| | | |
|---|---|---|
| **استهلاك السنة المالية (2)** | **1.610.211.683,00** | |
| **القيمة المضافة للاستغلال (1 – 2)** | | **246.683.742,00** |
| أعباء المستخدمين | 155.866.329,00 | |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | 6.269.130,00 | |
| **إجمالي فائض الاستغلال** | | **84.548.283,00** |
| المنتجات العملياتية الأخرى | | 5.131.060,00 |
| الأعباء العملياتية الأخرى | 1.228.232,00 | |
| مخصصات الاهتلاكات | 36.742.492,00 | |
| المؤونات | 9.020.786,00 | |
| استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات | | 4.492.823,00 |
| **النتيجة العملياتية (5)** | | **47.180.656,00** |
| المنتوجات المالية | | 1.181.250,00 |
| الأعباء المالية | / | |
| **النتيجة المالية (6)** | | **1.181.250,00** |
| **النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)** | | **48.361.906,00** |
| عناصر غير عادية (منتجات) | | / |
| عناصر غير عادية (أعباء) | / | |
| **النتيجة غير العادية** | / | / |
| الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية | 11.812.576,00 | |
| الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية | | 1.023.869,00 |
| **صافي نتيجة السنة المالية** | | **37.573.199,00** |

**المصدر: التصريح السنوي للشركة المتعلق بنشاط 2014**

من حسابات النتائج نلاحظ أن الشركة قد قامت بإدراج جميع حسابات الأعباء وحسابات المنتوجات المسجلة محاسبيا ضمن حسابات النتائج محققة بذلك نتيجة محاسبية موجبة تقدر بـ: **48.361.906,00** دج.

الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

النتيجة الجبائية هي النتيجة التي تعتمد كوعاء تحسب عليه الضريبة، ويتم حسابها بالاعتماد على النتيجة المحاسبية بعد إجراء تعديلات تخص جانب الأعباء وأخرى تخص جانب الإيرادات.

وتحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإسترادات – التخفيضات

حيث أن:

– الإستردادات هي عبارة عن تلك الأعباء التي أدرجت عند حساب النتيجة المحاسبية حيث أنه من الناحية الجبائية تعتبر أعباء غير قابلة للخصم، أو أنها تجاوزت الحد الأقصى المحدد من طرف المشرع الجبائي؛

– التخفيضات فهي تلك الإيرادات غير الخاضعة للضريبة.

النتيجة المحاسبية: 48.361.906,00 دج

استردادات: 3.567.774,07 دج مفصلة حسب الجدول التالي:

**جدول رقم: 4– 15: المصاريف غير القابلة للخصم المتعلقة بنشاط 2014**

**الوحدة: دج**

| مصاريف غير قابلة للخصم | المبلغ |
|---|---|
| غرامات وعقوبات | 78.836,28 |
| أعباء خارج الاستغلال غير قابلة للخصم | 3.513.420,53 |
| اهتلاك السيارة السياحية | 41.998,00 |
| ضرائب مؤجلة أصول "التغير" | – 66.480,74 |
| **المجموع** | **3.567.774,07** |

**المصدر: التصريح السنوي للشركة المتعلق بنشاط 2014**

**النتيجة الجبائية:**

النتيجة المحاسبية: 48.361.906,00 دج

استردادات: 3.567.774,07 دج +

تخفيضات: 00

عجز مرحل: 00

النتيجة الجبائية: **51.929.680,00 دج**

حققت شركة مطاحن الأوراس خلال نشاط 2014 نتيجة جبائية موجبة تقدر بـ: **51.929.680,00 دج** الضريبة على أرباح الشركات: 51.929.680,00 x 23% = 11.929.680,00 دج (تحول للمجموعة).

شركة مطاحن الاوراس – باتنة – مستفيدة من النظام الجبائي لتجمع الشركات حسب ما نصت عليه المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات. (الضريبة على أرباح الشركات مستحقة الدفع من طرف الشركة الأم بعد توحيد الأرباح).

**المزايا الجبائية الممنوحة لتجمعات الشركات**

يمنح التشريع الجبائي المعمول به مزايا جبائية معتبرة لتجمعات الشركات فيما يخص الضريبة المباشرة، الرسوم على رقم الأعمال وحقوق التسجيل:[2]

**أ. فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات:**

– توحيد الأرباح:

يمكن للشركات المؤهلة لنظام تجمعات الشركات أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة. التوحيد يعني به الذي يجمع مجموع حسابات الميزانية وليس الإضافة الحسابية لنتائج الشركات الأعضاء للتجمع.

وبعبارة أخرى، يتمثل التوحيد في تقديم وثيقة واحدة موجزة تضم عمليات مجمل شركات التجمعات.الاختيار يتم من طرف الشركة الأم ويكون مقبول من طرف مجموع الشركات الأعضاء وهو لا يقبل التراجع لمدة أربع (4) سنوات.

– إعفاء الأرباح:

بموجب أحكام المادة 173-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدّل بالمادة 19 من قانون المالية لسنة 1997، تعفى فوائض القيم عن التنازلات المنجزة في إطار تبادل الممتلكات، بين الشركات الأعضاء لنفس التجمع، من الضريبة على أرباح الشركات.

**ب. فيما يخص الرسم على النشاط المهني:**

تنص أحكام المادة 17 من قانون المالية لسنة 2007 على الإعفاء من الرسم على النشاط المهني فيما يخص العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء لنفس تجمع الشركات.

**ج. فيما يخص الرسم على القيمة المضافة:**

1. تستثنى من تطبيق الرسم على القيمة المضافة، العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء لتجمعات الشركات، كما هو منصوص عليه في المادة 27 من قانون المالية لسنة 2007 المتمم للمادة 8 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

[2] معلومات مستخرجة من الموقع: https://www.mfdgi.gov.dz بتاريخ: 2017/04/23 على الساعة 13h :31

2. منح الإمكانية لتجمع الشركات بالمعنى الجبائي التي اختارت الربح الموحد، في أن يخصموا، حسب نفس الشروط، الرسم على القيمة المضافة، والذي أثقل السلع والخدمات المقتناة من طرف أو لأجل شركات أعضاء التجمع (المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 المحدثة للمادة 31 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال).

**د. فيما يخص حقوق التسجيل:**

الإعفاء من حقوق التسجيل، العقود:

1. التي تثبت نقل الممتلكات بين الشركات أعضاء التجمع؛
2. التي تثبت تحويلات الشركات من أجل إدماج التجمع (المادة 36 من قانون المالية لسنة 1997).

إن الإعفاء من الحقوق لا يخص الإعفاء من إجراء التسجيل، فالعقود تخضع للتسجيل غير أنه لا ينشئ عنها أي دفع للحقوق.

**تخصيص النتيجة:**

وزعت الشركة أرباح نشاط 2014 والمقدرة بـ **37.573.199,00 دج** بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات حسب الجدول رقم 4–16 التالي:

**جدول رقم 4–16 توزيع الأرباح**

**الوحدة: دج**

| الأرباح الموزعة | المبـــــــــالغ | الضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاع من المصدر 10% |
|---|---|---|
| فوائد مساهمات العمال | 12.000.000,00 | 1.200.000,00 |
| الأرباح الموزعة على الشركاء | 10.000.000,00 | 1.000.000,00 |
| الاحتياطات الاختيارية | 14.853.199,00 | / |
| مكافآت أعضاء مجلس الإدارة | 720.000,00 | 72.000,00 |
| **المجموع** | **37.573.199,00** | **2.272.000,00** |

**المصدر: التصريح السنوي للشركة المتعلق بنشاط 2015**

IRG اقتطاع من المصدر تخص بدل الحضور: 360.000,00 دج x 10% = 36.000,00 دج

## المطلب الثاني: مراجعة الوضعية الجبائية لشركة مطاحن الأوراس خلال سنة 2015

سنحاول في هذا المطلب مراجعة وضعية شركة مطاحن الاوراس –باتنة– من خلال مراجعة الرسوم على رقم الأعمال، المراجعة الجبائية لحسابات التسيير والمراجعة الجبائية للنتيجة لنشاط 2015.

### أولا: المراجعة الجبائية للرسوم على رقم الأعمال

خلال نشاط 2015 شركة مطاحن الأوراس حققت رقم أعمال إجمالي يقدر بـ: 1.620.544.684,00 دج (كل المبيعات مثبتة بوثائق الثبوتية "فواتير")، مفصل في الجدول رقم 4–17 التالي:

**جدول رقم: 4– 17: رقم أعمال الشركة خلال نشاط 2015**

**الوحدة: دج**

| المنتوج | رقم الأعمال المحقق |
|---|---|
| سميد | 881.315.215,00 |
| فرينة | 424.712.686,00 |
| نخالة | 290.457.087,00 |
| بضائع مختلفة | 22.178.756,00 |
| خدمات | 1.880.940,00 |
| **المجموع** | **1.620.544.684,00** |

**المصدر: القوائم المالية لنشاط 2015 الخاصة بشركة مطاحن الأوراس.**

الرسوم على رقم الأعمال المسددة من طرف الشركة مفصلة كما يلي:

– الرسم على النشاط المهني: معدل الرسم على النشاط المهني خلال السداسي الأول من سنة 2015 هو 2%، أما ابتداء من السداسي الثاني (من شهر أوت) فإنه بموجب المادة 03 من الأمر 15–01 المؤرخ في 23 جويلية 2015 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015 والتي تعدل المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه يخفض معدل الرسم على النشاط المهني إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج.

وحسب مانصت عليه المادة 220 الفقرة 02 من ق ض م ر م: لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من تعويض (كما هو الحال بالنسبة لمادة السميد والفرينة).

مبلغ الرسم على النشاط المهني المدفوع من قبل شركة مطاحن الأوراس حسب ماهو مسجل في حـ/642 الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال يقدر بـ: 3.752.055,00 دج مفصلة في الجدول رقم 4–18 التالي:

**جدول رقم: 4–18: الرسم على النشاط المهني المسدد خلال نشاط 2015**

**الوحدة: دج**

| وحدات الإنتاج | الرسم على النشاط المهني المدفوع |
|---|---|
| وحدة الإنتاج (آريس) | 1.598.894,00 |
| وحدة الإنتاج باتنة | 2.153.161,00 |
| **المجموع** | **3.752.055,00** |

**المصدر: من إعداد الباحثة بناء على وثائق داخلية خاصة بشركة مطاحن الأوراس –باتنة–**

لكن عند فحص التصريحات الشهرية G50 المكتتبة من طرف وحدة الإنتاج (آريس) فإنها قامت بسداد مبلغ 1.576.723,00 دج أي انه هناك فارق يقدر بـ: 1.598.894,00 – 1.576.723,00 = 22.171,00 دج واجب دفعه لقباضة الضرائب وهذا يكلفها غرامة قدرها 10% حسب ما نصت عليه المادة 193–01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أي 22.171,00 دج x 10% = 2.217,10 دج.

خلال مراقبة التصريح السنوي G04 تم ملاحظة غياب الجدول رقم 13 الخاص بالرسم على النشاط المهني.

–مبلغ الرسم على القيمة المضافة المدفوع خلال سنة 2015 يقدر بـ: 15.144.084,00 دج مفصل شهريا حسب الجدول رقم 4–19 التالي:

**جدول رقم: 4- 19: الرسم على القيمة المضافة المسدد خلال نشاط 2015**

**الوحدة: دج**

| | رقم الأعمال الخاضع لمعدل عادي 17% | رقم الأعمال الخاضع لمعدل مخفض 7% | | | رقم الأعمال الإجمالي | الحقوق المحسوبة على المبيعات | الاسترجاع الشهري | رصيد دائن |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | رقم الأعمال الإجمالي | رقم الأعمال المعفى | رقم الأعمال الخاضع | | | | |
| 1 | 112.197 | 160.178.853 | 131.170.718 | 28.958.722 | 160.291.050 | 2.046.184 | 745.724 | 1.300.460 |
| 2 | 115.191 | 138.096.300 | 113.675.321 | 24.420.979 | 138.211.491 | 1.729.051 | 456.249 | 1.272.802 |
| 3 | 81.516 | 141.866.973 | 110.877.104 | 30.989.869 | 141.948.489 | 2.183.149 | 327.524 | 1.855.625 |
| 4 | 119.254 | 150.137.630 | 125.295.478 | 24.842.153 | 150.256.884 | 1.759.224 | 1.095.330 | 663.894 |
| 5 | 125.583 | 121.959.680 | 95.651.259 | 26.308.421 | 122.085.263 | 1.862.939 | 244.677 | 1.618.262 |
| 6 | 250.477 | 126.452.069 | 99.603.963 | 26.848.106 | 126.702.546 | 1.921.949 | 457.659 | 1.464.290 |
| 7 | 99.413 | 101.697.671 | 79.346.827 | 22.350.844 | 101.797.084 | 1.581.459 | 161.381 | 1.420.078 |
| 8 | 109.472 | 113.412.329 | 97.430.241 | 15.982.088 | 113.521.801 | 1.137.356 | 326.102 | 811.254 |
| 9 | 157.102 | 137.492.507 | 115.070.018 | 22.422.489 | 137.649.609 | 1.596.282 | 701.983 | 894.299 |
| 10 | 111.431 | 114.779.404 | 90.577.577 | 24.201.827 | 114.890.835 | 1.713.071 | 611.316 | 1.101.755 |
| 11 | 1.927.678 | 148.781.827 | 118.763.349 | 30.018.478 | 148.909.505 | 2.428.999 | 687.499 | 1.741.500 |
| 12 | 127.819 | 162.333.076 | 136.447.280 | 25.885.796 | 162.460.895 | 1.837.004 | 837.139 | 999.865 |
| **مج** | **3.337.133** | **1.617.188.319** | **1.313.909.135** | **303.229.772** | **1.620.525.452** | **21.796.667** | **6.652.583** | **15.144.084** |

**من إعداد الباحثة بناء على المعلومات المستخرجة من التصريحات الشهرية لشركة مطاحن الأوراس الخاصة بنشاط 2015**

من خلال فحص التصريحات الشهرية نلاحظ أن رقم الأعمال الإجمالي حسب تصريح G50 = 1.620.525.452,00 دج أما رقم الأعمال المصرح به في التصريح السنوي G4 = 1.620.544.684,00 دج أي أن هناك فرق قدره: 19.232,00 دج، وهذا راجع لعدم وجود رقابة كافية فيما يخص إعداد التصريحات الجبائية.

عند فحص فواتير الشراء الخاصة بسنة 2015 تم ملاحظة مبلغ 1.190.065,69 دج متعلق بالرسم على القيمة المضافة لم يكن محل خصم خلال السنة، لذا يتوجب تسويته لتفادي تعرضه للتقادم.

في 2015/12/31 تم ملاحظة رصيد دائن خاص بالحساب حـ/ 445 الرسوم على رقم الأعمال يقدر بـ: 684.560,00 دج موضح كما يلي:

| | مقر الشركة | وحدة الإنتاج – باتنة– | وحدة الإنتاج –اريس– |
|---|---|---|---|
| **المبالغ** | 100.219,00 دج (رد) | 515.433,00 دج (رم) | 1.099.774,00 دج (رد) |

- مبلغ 100.219,00 دج يظهر برصيد دائن خاص بحساب الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع لإدارة الضرائب من طرف مقر الوحدة متعلق بسنة 2015؛
- مبلغ 515.433,00 دج برصيد مدين والخاص بحساب الرسم على القيمة المضافة مسدد متعلق بسنة 2014؛
- مبلغ 1.099.774,00 دج برصيد دائن ويمثل مبلغ الرسم على القيمة المضافة لم يتم دفعه لإدارة الضرائب خاص بشهر ديسمبر 2015.

**ثانيا: مراجعة حسابات التسيير**

**1. فحص حسابات الأعباء**

عملية الفحص هذه تستهدف التحقق من أن:

- كل الأعباء خاصة بنشاط الشركة وانه قد تم تحميلها للسنة المعنية؛
- كل الأعباء مسجلة في حسابات النتائج باستثناء تلك الخاصة باقتناء تثبيتات؛
- كل الأعباء مسجلة محاسبيا ومثبتة بوثائق الثبوتية تؤكد قيمتها؛
- كل الأعباء قد تم تقييمها بما يتماثل وأحكام النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي.

وتتمثل أعباء شركة مطاحن الاوراس خلال نشاط 2015 فيما يلي حسب الجدول رقم 4-20:

**جدول رقم: 4- 20: أعباء شركة مطاحن الاوراس خلال نشاط 2015**

**الوحدة: دج**

| الحساب | البيـــــــــــــان | المبلغ |
|---|---|---|
| 60 | المشتريات المستهلكة | 1.364.245.973,90 |
| 61 | الخدمات الخارجية | 33.297.444,33 |
| 62 | الخدمات الخارجية الأخرى | 27.834.525,74 |
| 63 | أعباء المستخدمين | 174.322.091,99 |
| 64 | الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | 4.198.255,00 |
| 65 | الأعباء العملياتية الأخرى | 1.904.119,92 |
| 68 | المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة | 46.420.581,16 |
| 69 | الضرائب عن النتائج وما يماثلها | (-)6.077.491,60 |
| **مجمـــــوع حســـابات الأعبـــاء** | | **1.646.145.500,44** |

**المصدر: من إعداد الباحثة بناء على وثائق داخلية خاصة بالشركة**

تفصل هذه الأعباء كما يلي:

- حـ/ 60 المشتريات المستهلكة: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد مدين يقدر: 1.364.245.973,90 دج، وهو يمثل 82,87% من إجمالي الأعباء، وهي مبررة جميعها بكشوف حركة المواد (Bons de mouvements de matières)، ويفصل هذا الحساب كما يلي:
  - مبلغ 147.630.825,80 دج خاص بمشتريات البضائع المباعة؛
  - مبلغ 1.178.777.938.14 دج خاص بالمواد الأولية المستعملة في عملية الإنتاج (قمح صلب، قمح لين)؛
  - مبلغ 20.173.749.91 دج يمثل قيمة المواد التي استعملتها الشركة في معالجة وتصنيع منتوجها (تموينات أخرى)؛
  - مبلغ 17.663.460,05 دج يمثل الأعباء التي تحملتها الشركة أثناء عملية التصنيع (فواتير المياه، الطاقة).

- حـ/ 61 الخـدمات الخارجيـة: يظهـر هـذا الحسـاب فـي 2015/12/31 برصـيد مـدين قـدره: 33.297.444,33 دج، أي 2,02% من إجمالي أعباء الشركة، وتفصل الأعباء المتأتية من الخدمات الخارجية كما يلي:
  - مبلغ 22.062.634,22 دج خاص بأعباء الإيجار الخاصة بنقاط البيع المتوفرة على مستوى كل من طولقة، ولاد جلال وقايس؛
  - مبلغ 4.724.249,00 دج خاص بصيانة وتصليحات تثبيتات الشركة؛
  - مبلغ 6.332.695,24 دج خاص بأقساط التأمين؛
  - مبلغ 177.866,76 دج يمثل أعباء خاصة بالتوثيق والمستجدات.
- حـ/ 62 الخدمات الخارجية الأخرى هذا الحساب يظهر في 2015/12/31 برصيد مدين يقدر بـ: 27.834.525,74 دج وهو يمثل 1,69% من إجمالي أعباء الشركة، ويفصل هذا الحساب كما يلي:
  - مبلغ 7.080.872,24 دج يمثل الأعباء المدفوعة من قبل الشركة كأجور الوسطاء والأتعاب؛
  - مبلغ 3.401.826,97 دج يمثل المصاريف الخاصة بالإشهار وأعباء التسويق؛
  - مبلغ 1.200.749,76 دج يمثل مصاريف نقل السلع المقدمة من الغير؛
  - مبلغ 9.761.413,21 دج يمثل مصاريف تنقلات مستخدمي الشركة في إطار مهمات العمل، إضافة إلى مصاريف استقبال الغير؛
  - مبلغ 1.329.855,89 دج يمثل مصاريف الشركة من استفادتها من الخدمات السلكية واللاسلكية بالإضافة إلى مصاريف البريد؛
  - مبلغ 5.034.807,67 دج يمثل مصاريف معاملة الشركة مع البنك (أعباء تحويل الأموال والدفع والسحب)؛
  - مبلغ 25.000,00 دج يمثل مصاريف الاشتراكات المهنية؛
- حـ/ 63 أعباء المستخدمين يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 مبلغ 174.322.091,99 دج وهو يمثل 10,58% من إجمالي أعباء الشركة، ويفصل هذا الحساب كما يلي:

- مبلغ 110.847.015,41 دج يمثل أجور العاملين؛
- مبلغ 38.419.627,33 دج يمثل الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية؛
- مبلغ 25.055.449,25 دج، يمثل أعباء العاملين الأخرى.

– حـ/ 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 رصيد مدين يقدر بـ: 4.198.255,00 دج، حيث هذا الحساب يجمع:

- مبلغ 3.752.055,00 دج يمثل قيمة الرسم على النشاط المهني؛
- مبلغ 446.200,00 دج يمثل قيمة قسيمة السيارات الخاصة بالسيارات التابعة للشركة.

– حـ/ 65 الأعباء العملياتية الأخرى يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد مدين يقدر بـ: 1.904.119,92 دج يمثل:

- الأعباء الخاصة ببدل الحضور بمبلغ: 300.000,00 دج؛
- الاعانات الممنوحة والهبات والتبرعات بمبلغ: 494.411,02 دج؛
- أعباء التسيير الجاري الاستثنائية بمبلغ: 455.985,01 دج؛
- أعباء التسيير الجاري الأخرى بمبلغ: 653.723,89 دج.

– حـ/ 68 مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 برصيد مدين قدره 46.420.581,16 دج ويفصل كما يلي:

- حـ/681 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – الأصول غير الجارية يظهر هذا الحساب مبلغ 36.701.904,91 دج؛
- حـ/ 685 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – الأصول الجارية يظهر هذا الحساب مبلغ 9.718.676,25 دج، وهو متعلق بخسائر القيمة المحققة خلال السنة.

– حـ/ 69 الضرائب عن النتائج وما يماثلها يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 في جانبه المدين مبلغ 6.077.491,60 دج والذي يخص أساسا :

- حـ/ 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول برصيد مدين يقدر بـ: 699.700,75 دج، والذي يخص تعويضات الخروج للتقاعد؛

- حـ/ 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم برصيد دائن يقدر بـ: 6.777.192,35 دج، والذي يخص الإهتلاكات المرتبطة بسنوات سابقة ناتجة عن الأثر الذي أحدثه الانتقال من المخطط المحاسبي للنظام المحاسبي المالي.

كل أعباء الشركة هي أعباء حقيقية متعلقة بالنشاط الاستغلالي للشركة ومثبتة بوثائق الثبوتية التي تثبت صحتها.

من خلال فحص الأعباء تم ملاحظة عدم التسجيل المحاسبي للامتيازات العينية الممنوحة للمستخدمين كأعباء المستخدمين، كما أنه لم يتم التصريح بها من خلال التصريح السنوي " Etat 301 BIS " الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية، هذه الإمتيازات يجب أن تأخذ في الحسبان عند تحديد الدخل الواجب اعتماده لإقرار أساس الضريبة على الدخل الإجمالي حسب ما نصت عليه المادة 69 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**2. فحص حسابات المنتوجات**

حيث يتم التأكد من أن هذه الإيرادات:

- تخص شركة مطاحن الاوراس؛
- تم تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة وأنها مبررة بكل الوثائق والمستندات التي تؤكد صحة هذه الإيرادات؛
- وجود توافق بين التصريح الضريبي للشركة وما هو مسجل محاسبيا.

وتتمثل إيرادات شركة مطاحن الاوراس خلال سنة 2015 حسب الجدول رقم 4-21:

**جدول رقم: 4- 21: إيرادات الشركة المحققة خلال نشاط 2015**

**الوحدة: دج**

| الحساب | البيـــــــــــــان | المبلغ |
|---|---|---|
| 70 | المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة | 1.620.544.684,29 |
| 72 | الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون | (-)18.507.247,30 |
| 75 | المنتوجات العملياتية الأخرى | 5.339.482,00 |
| 76 | المنتوجات المالية | 2.455.232,99 |
| 78 | الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات | 6.111.333,06 |
| **مجمـــــــوع حســابــات المنتـــوجـــات** | | **1.615.943.485,04** |

**المصدر: من إعداد الباحثة بناء على وثائق داخلية خاصة بالشركة**

من الجدول نلاحظ ما يلي:

- رقم أعمال الشركة المحقق خلال نشاط 2015 يقدر بـ: 1.620.544.684,29 دج، والذي يفصل كما يلي:
- حـ/ 70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة: تم تفصيلها كما يلي:

- حـ/ 700 المبيعات من البضائع: مبلغ المبيعات من البضائع المحقق من طرف الشركة يقدر بـ: 22.178.755,65 دج؛
- حـ/ 701 المبيعات من المنتوجات التامة المصنعة: حققت الشركة من بيع المنتوجات التامة الصنع رقم أعمال يقدر بـ: 1.595.383.268,50 دج؛
- حـ/ 703 المبيعات من المنتوجات المتبقية: رقم المبيعات المحقق من طرف الشركة من بيع المنتجات المتبقية يقدر بـ: 2.982.660,14 دج؛

أما فيما يخص تفصيل باقي حسابات المنتوجات فهي كما يلي:

- حـ/ 72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون والذي يقدر بـ: – 18.507.247,30 دج حيث يفصل كما يلي:

حركة المخزون:

تذبذب المنتوج المخزن: حـ/ 72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون: (18.507.247,00 دج) حسب الجدول رقم 4–22 كما يلي:

**جدول رقم: 4– 22: متابعة حركة المخزون خلال نشاط 2015**

**الوحدة: دج**

| المخزون / المواد | مخزون أول مدة | حركة المخزون للفترة | | مخزون آخر مدة |
|---|---|---|---|---|
| | | مدين | دائن | |
| بضاعة | 2.507.218,21 | 151.736.243,44 | 150.035.296,00 | 4.208.165,20 |
| مواد ولوازم | 89.347.602,18 | 1.166.791.884,56 | 1.148.276.936,00 | 107.862.550,43 |
| لوازم أخرى | 31.858.997,07 | 70.155.524,57 | 68.666.417,01 | 33.348.104,63 |
| إنتاج مخزن | 27.832.058,90 | 1.474.747.997,43 | 1.493.721.507,23 | 8.858.549,10 |
| **المجموع** | **151.545.876,36** | **2.863.431.650,00** | **2.860.700.157,00** | **154.277.369.36** |

**المصدر: معلومات مستخرجة من الجدول رقم 01 الخاص بحركة المخزون، التصريح السنوي الخاص بنشاط 2015**

وعليه فإن حـ/72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون يظهر برصيد مدين كما يلي:

**جدول رقم: 4– 23: الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون الخاص بنشاط 2015**

**الوحدة: دج**

| مدين | دائن | رصيد نهاية المدة | |
|---|---|---|---|
| | | مدين | دائن |
| 1.493.184.372,00 | 1.474.677.125,00 | 18.507.247,00 | / |

**المصدر: الجدول رقم 02 المنتوج المخزن، التصريح السنوي الخاص بنشاط 2015**

- حـ/ 75 المنتوجات العملياتية الأخرى: يظهر هذا الحساب في 2015/12/31 رصيد يقدر بـ: 5.339.482,00 دج ويمثل حصة التعويضات التي تحصلت عليها الشركة من طرف مؤسسة التأمين، إضافة إلى المبالغ المتحصل عليها من مديرية التشغيل كتعويض للمبالغ المدفوعة للعاملين في إطار تشغيل الشباب؛

- حـ/ 76 المنتوجات المالية: هذا الحساب يظهر في جانبه الدائن في 2015/12/31 مبلغ: 2.455.232,99 دج، وتتمثل في:
  - حـ/ 762 عائدات الأصول بمبلغ يقدر بـ: 1.181.250,00؛
  - حـ/ 766 أرباح الصرف بمبلغ يقدر بـ: 1.273.982,99.
- حـ/ 78 الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات: يظهر رصيد هذا الحساب في 2015/12/31 الاسترجاع على المؤونات المشكلة خلال السنة بمبلغ يقدر: 6.111.333,06 دج

حيث أن الشركة قد قامت بالتصريح بمختلف إيراداتها وان كل هذه الإيرادات مسجلة محاسبيا ومثبتة بوثائق الثبوتية.

**ثالثا: فحص حسابات النتائج**

تهدف هذه العملية إلى التحقق من أن كل حسابات الأعباء وحسابات المنتوجات قد تم إدراجها في حسابات النتائج الخاص بالشركة لتحديد النتيجة المحاسبية خلال الدورة.

تظهر حسابات النتائج الخاصة بالشركة المصرح بها لدى إدارة الضرائب سنة 2016 نشاط 2015 حسب الجدول رقم 4-24 كما يلي:

**جدول رقم: 4-24: حسابات النتائج متعلق بنشاط 2015**

**الوحدة: دج**

| البيـــــــــان | | مدين | دائن |
|---|---|---|---|
| المبيعات من البضائع | | | 22.178.755,65 |
| المبيعات من المنتوجات التامة الصنع | إنتاج مصنع | | 1.596.484.988,50 |
| | خدمات مقدمة | | 1.880.940,14 |
| | مبيعات الأشغال | | / |
| المنتوجات الملحقة | | | / |
| التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة | | / | |
| **رقم الأعمال الصافي** | | | **1.620.544.684,29** |
| الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون | | 18.507.247,30 | |
| الإنتاج المثبت | | | / |
| إعانات الاستغلال | | | / |
| **إنتاج السنة المالية (1)** | | | **1.602.037.436,99** |
| مشتريات البضائع المبيعة | | 147.630.825,80 | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| المواد الأولية | | 1.178.777.938,14 | |
| التموينات الأخرى | | 20.173.749,91 | |
| تغيرات المخزونات | | / | |
| مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة | | / | |
| المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات | | 17.663.460,05 | |
| التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها على المشتريات | | / | |
| الخدمات الخارجية | التقاول العام | / | |
| | الإيجارات | 22.062.634,22 | |
| | الصيانة والتصليحات والرعاية | 4.724.249,00 | |
| | أقساط التأمينات | 6.332.695,24 | |
| | العاملون الخارجون عن المؤسسة | / | |
| | أجور الوسطاء والأتعاب | 7.080.872,69 | |
| | إشهار | 3.401.826,97 | |
| | التنقلات والمهمات والاستقبالات | 9.761.413,21 | |
| خدمات أخرى | | 7.768.281,30 | |
| التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى | | / | |
| **استهلاك السنة المالية (2)** | | **1.425.377.946,53** | |
| **القيمة المضافة للاستغلال (1 – 2)** | | | **176.659.490,46** |
| أعباء المستخدمين | | 174.322.091,99 | |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | | 4.198.255,00 | |
| **إجمالي فائض الاستغلال** | | **1.860.856,53** | |
| المنتجات العملياتية الأخرى | | | 5.339.482,37 |
| الأعباء العملياتية الأخرى | | 1.904.092,92 | |
| مخصصات الاهتلاكات | | 36.701.904,91 | |
| المؤونات | | 9.718.676,25 | |
| استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات | | | 6.111.333,06 |
| **النتيجة العملياتية (5)** | | **38.734.715,18** | |
| المنتوجات المالية | | | 2.455.232,99 |
| الأعباء المالية | | / | |
| **النتيجة المالية (6)** | | | **2.455.232,99** |
| **النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)** | | **36.279.482,19** | |

| | | |
|---|---|---|
| عناصر غير عادية (منتجات) | | / |
| عناصر غير عادية (أعباء) | / | |
| **النتيجة غير العادية** | / | / |
| الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية | | |
| الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية | | 6.077.491,95 |
| **صافي نتيجة السنة المالية** | **30.201.990,24** | |

**المصدر: التصريح السنوي للشركة المتعلق بنشاط 2015**

من حسابات النتائج نلاحظ أن الشركة قد قامت بإدراج جميع حسابات الأعباء وحسابات المنتوجات المسجلة محاسبيا ضمن حسابات النتائج محققة بذلك عجزا يقدر بـ: – 36.279.482,19 **دج.**

**الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية**

النتيجة الجبائية هي النتيجة التي تعتمد كوعاء تحسب عليه الضريبة، ويتم حسابها بالاعتماد على النتيجة المحاسبية بعد اجراء تعديلات تخص جانب الأعباء وأخرى تخص جانب الإيرادات.

وتحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإسترددات – التخفيضات

حيث أن:

– الإسترددات هي عبارة عن تلك الأعباء التي أدرجت عند حساب النتيجة المحاسبية حيث أنه من الناحية الجبائية تعتبر أعباء غير قابلة للخصم، أو أنها تجاوزت الحد الأقصى المحدد من طرف المشرع الجبائي؛

– التخفيضات فهي تلك الإيرادات غير الخاضعة للضريبة.

النتيجة المحاسبية: – 36.279.482,19 دج

استردادات: 4.423.241,61 دج مفصلة حسب الجدول رقم 4–25 التالي:

**جدول رقم: 4– 25: المصاريف غير القابلة للخصم المتعلقة بنشاط 2015**

**الوحدة: دج**

| مصاريف غير قابلة للخصم | المبلغ |
|---|---|
| الإعانات والتبرعات | 466.262,50 |
| فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الأصول | 909.577,50 |
| أعباء خارج الاستغلال غير قابلة للخصم | 3.705.104,36 |
| اهتلاك السيارة السياحية | 41.998,00 |
| ضرائب مؤجلة أصول "التغير" | – 699.700,75 |
| **المجموع** | **4.423.241,61** |

**المصدر: التصريح السنوي للشركة المتعلق بنشاط 2015**

**<u>النتيجة الجبائية:</u>**

النتيجة المحاسبية: – 36.279.482,00 دج

استردادات: 4.423.241,61 دج +

تخفيضات: 00

عجز مرحل: 00

النتيجة الجبائية: – 31.856.241,00 دج

حققت شركة مطاحن الأوراس خلال نشاط 2015 عجزا يقدر بـ: – 31.856.241,00 دج.

الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رؤوس الأموال المنقولة (تخص بدل الحضور)

300.000,00 x 10% = 30.000,00 دج.

يظهر حـ/ 444 الدولـة – الضـرائب علـى النتـائج فـي 2015/12/31 برصـيد مـدين يقـدر بـ: 5.683.793,75 دج كما يلي:

| | مقر الشركة | وحدة الإنتاج – باتنة – | وحدة الإنتاج – أريس – |
|---|---|---|---|
| **المبالغ** | 5.683.793,75 | / | / |

من خـلال مراجعـة رصـيد حـ/444 الدولـة – الضـرائب علـى النتـائج الظـاهر فـي حسـابات مقـر الشركة في 2015/12/31 فإنه يظهر مبلغ 5.683.793,75 دج يمثل مبالغ مدفوعة تسديدا للتسبيقات الخاصـة بالضـريبة علـى أربـاح الشـركات (IBS) المدفوعـة خـلال السـنوات 2011 – 2012 – 2013 – 2014، هذا الرصيد يجب أن يكون محل متابعة من قبل الشركة وذلك لتفادي تقادمه.

ومن خلال ما سبق نجد أن المراجعة الجبائية تساهم بدرجة كبيرة في تحقيق الأمن الجبائي من خلال تفعيل أداء التسيير الجبائي بالشركة بناء على النقاط التالية:

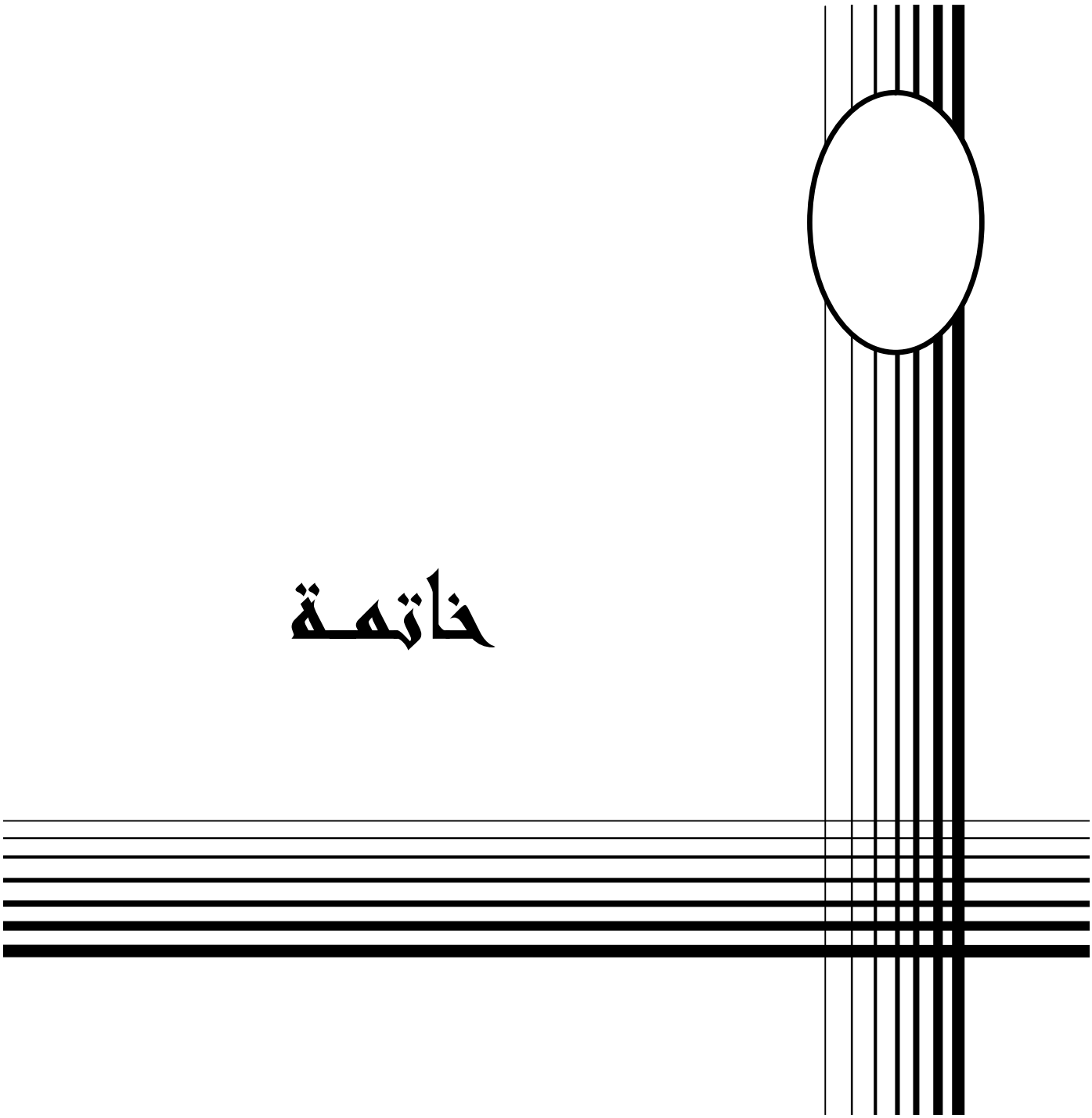
- تساعد المراجعة الجبائية المسير الجبائي بالإلمام بجميع التزامات الشركة الجبائية كما هو الحال بالنسبة للامتيازات العينية الممنوحة للمستخدمين كأعباء المستخدمين، والتي لم يتم التصريح بها من خلال التصريح السنوي " Etat 301 BIS " الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية وبالتالي تدارك الخطأ في التصريحات الخاصة بالسنوات المقبلة؛
- من خلال المراجعة الجبائية تم اكتشاف السهو الذي ارتكبته الشركة فيما يخص التصريحات الجبائية المصرح بها لدى إدارة الضرائب حيث هناك اختلاف بين رقم الأعمال المصرح به في التصريحات الشهرية G50 ورقم الأعمال السنوي المصرح به في التصريح السنوي G04 وبالتالي لفت انتباه القائمين على تسيير العمليات الجبائية بالشركة لهذا النوع من الأخطاء لتفادي التعرض لعملية تسوية من قبل إدارة الضرائب تنجم عنها ضرائب جديدة بالإضافة إلى الغرامات المنصوص عليها في القانون (مخاطر جبائية)؛
- تقييم أداء القائمين على تسيير العمليات الجبائية حيث تبين من خلال المراجعة الجبائية إلى أنهم يجدون صعوبة في التعامل مع الجانب الجبائي؛
- ساعدت المراجعة الجبائية في مراقبة انتظام عمليات الشركة بما يتماشى والأحكام الجبائية التي تخضع لها؛
- لفت انتباه الشركة إلى ضرورة إعداد كشف يتضمن قائمة فواتير الشراء لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة وذلك تفاديا لتقادمه، بالإضافة إلى ضرورة مطالبة الشركة باسترجاع المبالغ المدفوعة تسديدا للتسبيقات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS) المدفوعة خلال السنوات 2011 – 2012 – 2013 – 2014 وبالتالي تحقيق وفورات مالية يمكن أن تستفيد منها الشركة.

**خلاصة الفصل**

إن هذه الدراسة والتي تعلقت بمراجعة جبائية على مستوى شركة مطاحن الاوراس باتنة، أكدت لنا أهمية المراجعة الجبائية في اكتشاف الأخطاء والنقائص والإغفالات خاصة وأن الشركة تقوم بعمليات لها معالجة خاصة من الناحية الجبائية تتطلب وجود الكفاءات المناسبة لذلك ومع غياب هذه الأخيرة فإن الشركة يمكن أن تتعرض لمخاطر جبائية ناتجة عن عدم قدرتها في التعامل مع الحالات الخاصة.

وكمحاولة لفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في شركة مطاحن الاوراس – باتنة– قمنا بصياغة استبيان وفقا لأهداف المراجعة يحتوي على أسئلة مغلقة تكون الإجابة فيها بـ: "نعم" أو "لا" من طرف مسؤولي مديرية المحاسبة والمالية بالشركة، عن طريق المقابلة، حيث أن الإجابات الإيجابية عبرت لنا عن نقاط القوة، أما الإجابات السلبية فقد كشفت لنا عن نقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

تم تشخيص الوضعية الجبائية لشركة مطاحن الأوراس – باتنة – لنشاط 2014 و2015 من خلال مراجعة الضرائب المفروضة على رقم الأعمال والمسددة من طرف الشركة، حيث تم التحقق من صحة رقم الأعمال المصرح به من خلال التصريحات الشهرية وصحة معدلات الضرائب المطبقة والمتعلقة بالرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى إعداد مقاربة مع التصريحات السنوية، كما تمت مراجعة حسابات الأعباء والمنتوجات والتحقق من أنها متعلقة بالنشاط الاستغلالي للشركة وأنها مثبة بوثائق الثبوتية المبررة لقيمتها، كذلك تم التحقق من النتيجة المحاسبية والجبائية المصرح بها من طرف الشركة لدى ادارة الضرائب، وقد تبين من خلال عملية الفحص أن هناك أخطاء فيما يخص ملئ التصريحات الجبائية وبالتالي لفت انتباه القائمين على تسيير العمليات الجبائية بالشركة لهذا النوع من الأخطاء لتفادي التعرض لعملية تسوية من قبل إدارة الضرائب تنجم عنها ضرائب جديدة بالإضافة إلى الغرامات المنصوص عليها في القانون، كذلك لفت انتباههم للجوانب الجبائية التي تم إهمالها وبالتالي تفادي هذا النوع من الأخطاء مستقبلا، فالمراجعة الجبائية ساهمت بدرجة كبيرة في مراقبة انتظام عمليات الشركة بما يتماشى والأحكام الجبائية التي تخضع لها وبالتالي تحقيق الأمن الجبائي بالشركة.



# خاتمـة

# خاتمة

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية من خلال دراسة لحالة شركة مطاحن الأوراس – باتنة – وقد توصلت الدراسة بجانبيها النظري والتطبيقي إلى مجموعة من النتائج يمكن إجمالها فيما يلي:

## أولا: النتائج العامة للدراسة

### 1. نتائج الجانب النظري:

أ. المراجعة الجبائية تسمح بمعرفة نقاط ضعف وقوة المؤسسة من الناحية الجبائية، كما تساعد المؤسسات على الامتثال للقوانين الجبائية؛

ب. المراجعة الجبائية ترفع الحجاب على الشكوك المتعلقة بالمسائل الجبائية للمؤسسة وبالتالي تساهم في تسهيل عملية صنع القرار؛

ج. من غير المعقول تصور أن تخلو مؤسسة ما خلوا تاما من المخاطر لأنها تتبع أساسا كناتج لحالة عدم تأكد الفرد من نتيجة قراراته؛

د. المخاطر تهدد القدرة الإيرادية للمؤسسات لذا كل مؤسسة تسعى إلى تحقيق الأمن الذي يرتبط مستواه بمستوى التنظيم والإدارة؛

هـ. من أهم المخاطر التي أخذت جزء كبيرا من انشغالات المؤسسات الاقتصادية نجد المخاطر الجبائية وما ينجم عنها من أعباء مالية تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة وبالتالي التأثير سلبا على إستراتيجيتها وأهدافها المستقبلية، وعقوبات جنحية تؤثر سلبا على سمعتها؛

و. يرتبط الأمن الجبائي بمدى قدرة المؤسسة على تحليل واستيعاب أحكام التشريع الجبائي، وبالتالي يمكن التنبؤ بمقدار الضريبة الواجبة الدفع من خلال النتائج المتحصل عليها، فهو يعتبر من الأهداف الأساسية التي تسعى كل مؤسسة اقتصادية إلى تحقيقه؛

ز. تعتبر المخاطر الجبائية اليوم من أهم انشغالات المؤسسات الاقتصادية لما لها من تأثير سلبي على مردوديتها المالية؛

ح. هناك ضرورة ملحة لإدماج العامل الجبائي عند اتخاذ مختلف القرارات المالية؛

ط. تعمل المراجعة الجبائية على تفعيل أداء تسيير العمليات الجبائية على مستوى المؤسسة، مما يسمح بتحقيق وفورات ضريبية هامة؛

ي. يهتم مسيرو المؤسسة بتقرير المراجعة الجبائية للحصول على مختلف المعلومات الجبائية التي يمكن بناء عليها اتخاذ قرارات دون التعرض لمخاطر جبائية؛

ك. تسيير المخاطر الجبائية عبارة عن عملية تنطوي على خطة عمل محددة زمنيا مقترنة بمنهجية ومبادئ توجيهية واضحة، وهو إجراء يتطلب تعميق المعرفة بنصوص التشريع الجبائي؛

ل. المراجعة الجبائية تسمح بتقديم تأكيد بأن المخاطر الجبائية قد تم تقييمها بشكل سليم، كما تساهم في تفعيل إدارة المخاطر من خلال تحسين قدرتها في فهم المخاطر الجبائية وتحديدها وإدارتها، فهي تجعل المؤسسة قادرة على استعمال الجباية لفائدتها، وبالتالي تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة.

**2. نتائج الجانب التطبيقي:**

أ. كل أعباء وإيرادات شركة مطاحن الأوراس مبررة بوثائق تثبت صحتها؛

ب. تلتزم شركة مطاحن الأوراس بإيداع تصريحاتها ودفع ضرائبها في الآجال المحددة لذلك؛

ج. لا توجد على مستوى شركة مطاحن الأوراس رقابة كافية فيما يخص ملئ التصريحات الجبائية الخاصة بالشركة؛

د. توجد أخطاء على مستوى التصريحات المقدمة من طرف شركة مطاحن الأوراس – باتنة – لإدارة الضرائب من شأنها أن تؤثر سلبا على وضعيتها المالية في حال عدم تداركها؛

هـ. عدم متابعة المبالغ المدفوعة تسديدا للتسبيقات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS) سيكلف الشركة خسائر مالية في حال تقادمها؛

و. لا توجد متابعة كافية فيما يخص الرسم على القيمة المضافة الظاهر على فواتير الشراء والذي من المفروض أن يكون محل خصم خلال السنة؛

ز. الشركة تقوم بعمليات لها معالجة خاصة من الناحية الجبائية تتطلب وجود الكفاءات المناسبة لذلك ومع غياب هذه الأخيرة فإن الشركة يمكن أن تتعرض لمخاطر جبائية ناتجة عن عدم قدرتها في التعامل مع الحالات الخاصة؛

ح. لا توجد على مستوى الشركة إجراءات تسمح بالتحقق من أن كل التزامات الشركة المحاسبية والجبائية قد تم الوفاء بها؛

ط. ليست هناك بالشركة إجراءات تسمح بضمان أن المستندات المؤيدة للتسجيلات المحاسبية تتوافق مع الشروط الشكلية المنصوص عليها في قوانين الضرائب؛

ي. المصلحة (القسم) المكلفة بتسيير العمليات الجبائية (مديرية المحاسبة والمالية) ليست على علم بمختلف الآثار الجبائية المترتبة على العمليات والاتفاقيات التي تقوم بها الشركة؛

ك. عدم وجود مستخدمين مكونين تكوينا جيدا في الجانب الجبائي أثر سلبا على عملية التسيير الجبائي بشركة مطاحن الأوراس.

**ثانيا: نتائج اختبار الفرضيات**

أسفرت نتائج اختبار الفرضيات إلى ما يلي:

- الفرضية الأولى والتي مفادها أن المراجعة الجبائية أداة في خدمة المؤسسة تسمح بكشف نقاط قوة وضعف المؤسسة ومن خلالها تتخذ المؤسسة قراراتها حيث ثبتت صحة هذه الفرضية، ، فالقيام بمراجعة جبائية يسمح بإعطاء تشخيص حول وضعية المؤسسة، وبالتالي تمكن من اكتشاف نقاط قوة وضعف المؤسسة من الناحية الجبائية؛ بالإضافة لما تضفي من مصداقية حول مختلف البيانات ذات الطابع الجبائي والتي يمكن للمؤسسة الاعتماد عليها للتمكن من اتخاذ مختلف القرارات الإستراتيجية، خاصة أن التشريع الجبائي يحتوي على مجموعة من الإعفاءات والامتيازات الجبائية التي يمكن أن تحقق للمؤسسة ميزة مالية لا يستهان بها.
- الفرضية الثانية والمتمثلة في أن اعتماد المؤسسة الاقتصادية على المراجعة الجبائية من شأنها أن تساهم بدرجة كبيرة في تسهيل تسيير العمليات الجبائية خاصة المعقدة منها، حيث ثبتت صحة هذه الفرضية، ذلك أن تسيير العمليات الجبائية لمؤسسة كبيرة هي عملية جد معقدة، فهي تتطلب معرفة واسعة لتاريخها وكيفية عملها، بالإضافة إلى وجوب معرفة المسير لمختلف الالتزامات الجبائية للمؤسسة، وعليه فإن المراجعة الجبائية تسمح بتحديد هذه الالتزامات، بالإضافة إلى مختلف الحلول والاقتراحات التي يقدمها المراجع الجبائي حول القضايا الجبائية الصعبة التي تواجهها المؤسسة، كذلك مراقبة انتظام عملياتها بما يتماشى والأحكام الجبائية التي تخضع لها مما يجعل تسيير العمليات الجبائية أكثر دقة.
- الفرضية الثالثة والتي فحواها أن المراجعة الجبائية لا تسمح بالحصول على مؤشرات حول حجم المخطر الجبائي الذي قد تتعرض له المؤسسة ، حيث تم نفي هذه الفرضية، ذلك أن المراجعة

الجبائية تقوم بالتعرف على المخاطر الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة، وذلك من خلال تحليل تفصيلي للمؤشرات الرئيسية للمخاطر الجبائية، لتنبيه المؤسسة إلى أن أي خطأ أو أي إخلال لنص من نصوص التشريع الجبائي يمكن أن يكون مؤشرا على زيادة المخاطر الجبائية، بالإضافة إلى تقديم النصح والمساعدة حول اعتماد الخيار الأمثل للتعامل مع المخطر في الوقت المناسب.

- الفرضية الرابعة والمتمثلة في أن شركة مطاحن الاوراس تقوم بتسيير عملياتها الجبائية بكفاءة وفعالية فمن خلال الدراسة الميدانية، تم نفي هذه الفرضية، حيث تم ملاحظه أخطاء فيما يخص ملء التصريحات الجبائية، فضلا عن الاختلافات الموجودة بين التصريحات الشهرية والتصريحات السنوية، كذلك إهمال بعض الجوانب الجبائية كعدم إخضاع الامتيازات العينية للضريبة على الدخل الإجمالي، بالإضافة إلى المبالغ المدفوعة تسديدا للتسبيقات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS) والذي كان من المفروض أن يكون محل متابعة من قبل الشركة وذلك لتفادي تقادمه، وكل هذا راجع لعدم وجود مختصين في تسيير العمليات الجبائية الخاصة بالشركة، حيث يجب أن يتمتع المسير بمعرفة معمقة في المجال الجبائي كي يتمكن من تسيير العمليات الجبائية بكفاءة.

**ثالثا: التوصيات**

بناء على ما توصلنا إليه من نتائج في هذه الدراسة، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات نوجزها فيما يلي:

أ. ضرورة وجود عملية رسمية لتسيير المخاطر بما في ذلك المخاطر الجبائية، مقترنة بمنهجية وأدوات منسقة وبمبادئ توجيهية واضحة في مجال التنفيذ؛

ب. جعل تسيير المخاطر الجبائية جزء من السياسات والممارسات الإستراتيجية والتنفيذية العامة للمؤسسة؛

ج. جعل عملية تسيير المخاطر الجبائية جزء لا يتجزأ من تحقيق أهداف المؤسسة، وبالتالي المساعدة في ضمان تحقيق تلك الأهداف؛

د. القيام بدورات تكوينية في الجانب الجبائي لإطارات المؤسسات الاقتصادية بالتعاون مع إطارات إدارة الضرائب؛

هـ. ضرورة قيام المؤسسات الاقتصادية بمراجعة جبائية لمختلف عملياتها لتجنب المخاطر الجبائية وما لها من انعكاسات خطيرة على وضعيتها المالية، بالإضافة إلى الدور الذي تؤديه في تحسين أداء تسيير العمليات الجبائية بالمؤسسة؛

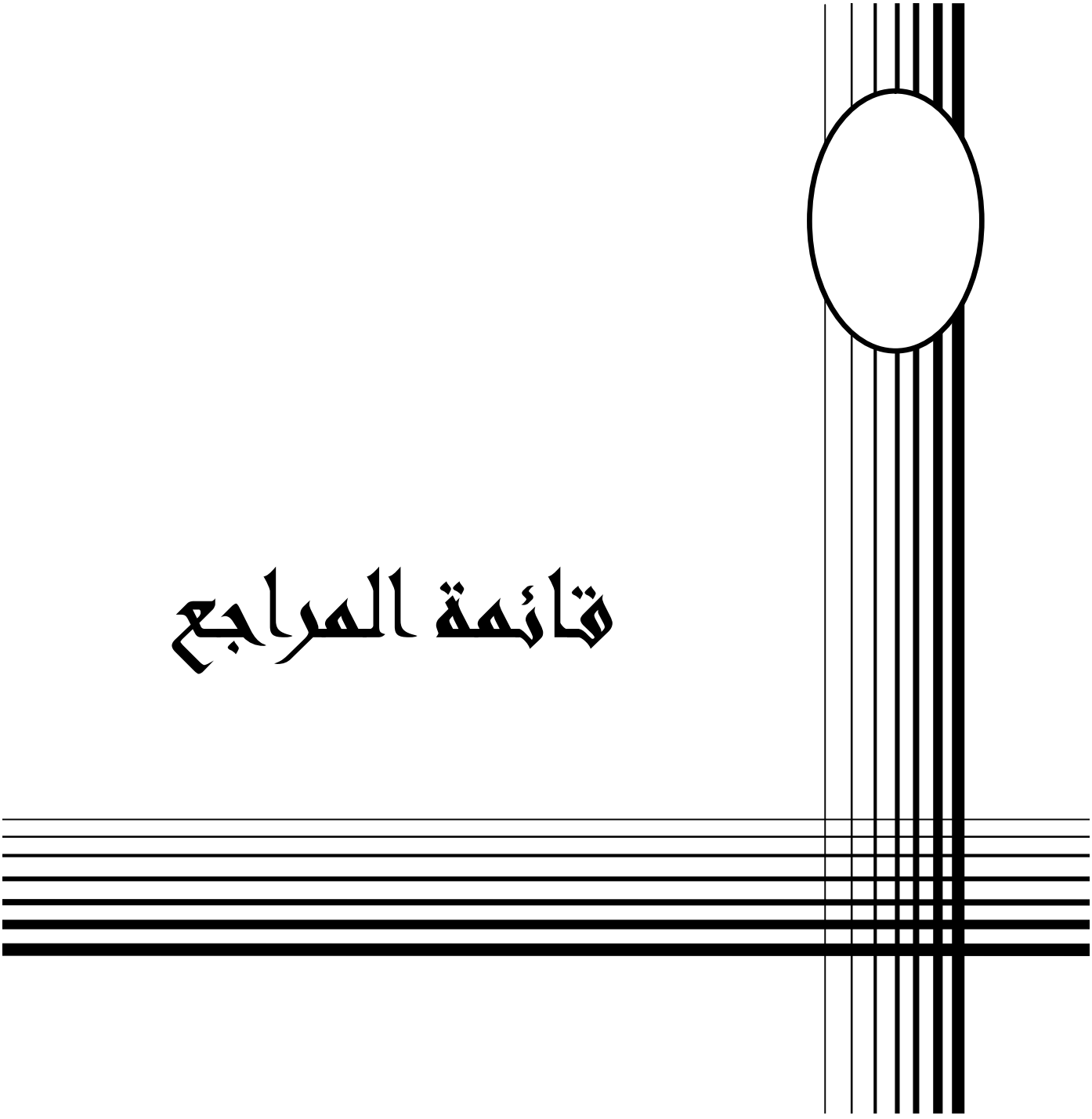
و. وجوب أن توفر شركة مطاحن الاوراس – باتنة– آليات لتجنب المخاطر الجبائية على الصعيدين الداخلي والخارجي فالآليات الداخلية تتمثل في إنشاء مصلحة داخلية في الشركة تكون ذات صلة بجميع المسائل والمشاكل الضريبية ومتابعتها، أما الآليات الخارجية فتتمثل في مختلف المصادر التي تكفل إبلاغ الشركة بأي حكم ينظم نشاطها، كاستخدام المستشارين الضريبيين والقيام بمراجعة جبائية تسمح بتشخيص الوضعية الجبائية للشركة؛

ز. رسكلة وتكوين مستخدمي مديرية المحاسبة والمالية والمراجعين الداخليين في الجانب الجبائي ومتابعة كل ماهو جديد في المجال الجبائي.

**رابعا: آفاق الدراسة**

يمكننا في نهاية هذه الدراسة أن نبرز بعض الإستفهامات التي يمكن التطرق لها في الدراسات المستقبلية وهي:

- عصرنة الإدارة الجبائية وتأثيرها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- واقع تسيير المخاطر الجبائية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- أثر التغير في أسعار البترول على الجباية العادية وانعكاسها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.



# قائمة المراجع

**أولا: المراجع باللغة العربية:**

**الكتب**


1. أمين السيد احمد لطفي: دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
2. أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
3. إبراهيم طه عبد الوهاب: المراجعة النظرية والممارسة المهنية، قسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة المنصورة، الطبعة الأولى، مصر، 2004.
4. إدوارد، ب.بورودزيكيس، ترجمة أحمد المغربي: إدارة المخاطر والأزمات والأمن، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008.
5. ألفين أرينز، جيمس لوبك: ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية، 2002.
6. أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق التأكيد الحديث، الإطار الدولي – أدلة ونتائج التدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
7. أحمد حلمي جمعة: التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
8. أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق التأكيد الحديث، الإطار الدولي – أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
9. أحمد نور: مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
10. آرثيل بيل، ترجمة خالد العامري وآخرون: إدارة الأفراد، دار الفاروق، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2001.
11. أسامة عزمي سلام، شقيري نوري موسى: إدارة الخطر والتأمين، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
12. بن ربيع حنيفة: الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية ، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، ، منشورات كليك، الجزائر، 2013.

13. ثناء القباني: المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
14. جمال لعشيشي: محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، منشورات الورقة الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010.
15. جهان عبد المعز الجمال: المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، الإمارات العربية المتحدة، 2014.
16. حامد طلبة محمد أبو هيبة: أصول المراجعة، دار زمزم للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
17. حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي: مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
18. حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2009.
19. خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة السادسة، 2012.
20. رأفت سلامة محمود وآخرون: علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
21. سلامة عبد الله: الخطر والتأمين، الأصول العلمية والعملية، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1984.
22. شريف محمد العمري، محمد محمد عطا: الأصول العلمية والعملية للخطر والتأمين، دون دار نشر، الطبعة الأولى، السعودية، 2012.
23. شقيري نوري موسى، وآخرون: إدارة المخاطر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.
24. طارق عبد العال حماد: إدارة المخاطر " أفراد– إدارات – شركات – بنوك – مخاطر الائتمان والاستثمار والمشتقات وأسعار الصرف"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.

25. عبد الفتاح صحن، وآخرون: أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

26. عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة: أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013.

27. عبد الرحمن عطية: المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، جيطلي للنشر، برج بوعريريج، 2009.

28. عبد الرحمن عطية: المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، دن، 2014.

29. عبد الناصر براني أبو شهد: إدارة المخاطر في المصارف الإسلامية، دار النفائس للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013،عمان، الأردن.

30. غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.

31. لبوز نوح: مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، دليل تطبيقي للحسابات مدعم بالأمثلة والشرح، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، 2009.

32. لخضر علاوي: نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقاتها، منشورات الورقة الزرقاء، الجزائر، 2014.

33. لخضر علاوي: المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد scf، تمارين وتطبيقات محلولة، منشورات الورقة الزرقاء العالمية، الجزائر، 2009.

34. محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.

35. محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005.

36. محمد بوتين: المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، دروس وتطبيقات، منشورات الورقة الزرقاء، الجزائر، 2010، ص:110.

37. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر، 2006.

38. محمد السيد سرايا: أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

39. محمد السيد سرايا وآخرون: الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013.

40. محمد الفيومي، عوض لبيب: أصول المراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الأزاريطة، الإسكندرية، مصر، 1998.

41. محمد توفيق البقليني، جمال عبد الباقي واصف: مبادئ إدارة المخاطر والتأمين، دار الكتاب الأكاديمية، المنصورة، 2004.

42. محمد وحيد عبد الباري، إدارة الخطر والتأمين التجاري والاجتماعي، دون دار نشر، القاهرة ، مصر، 1997.

43. ممدوح حمزة أحمد، ناهد عبد الحميد: إدارة الخطر والتأمين، دن، القاهرة، مصر، 2003.

44. منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة: دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

45. ناصر دادي عدون: اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، دت.

46. ناصر المنصور كاسر: إدارة الإنتاج والعمليات، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

47. يوسف حجيم الطائي وآخرون: إدارة التأمين والمخاطر، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.

48. يوسف مامش، ناصر دادي عدون: أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الأولى، دار المحمدية للطباعة، الجزائر، 2008.

**الرسائل الجامعية**

49. بوسبعين تسعديت: "**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستير في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010.

50. حفاي عبد القادر: "**تسيير المخطر الجبائي في المؤسسة حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجبائي الجزائري**"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص إدارة أعمال، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، الجزائر، 2004/2003.

51. سردوك فاتح: " **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة**"، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004.

52. صابر عباسي: "**دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات**"، أطروحة دكتوراه علوم تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016/2015.

53. صالح حميداتو: "**دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية الوادي**"، رسالة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012.

54. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: "**التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**"، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر 03، 2009-2010.

55. لقليطي الأخضر: "**مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، دراسة حالة من خلال الاستبيان** "، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2008-2009.

56. محمد عادل عياض: "**محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات –حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري**–"، (مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة أعمال)، جامعة ورقلة، 2003/2002.

57. محمد علي محمد علي: "**إدارة المخاطر المالية شركات المساهمة المصرية مدخل لتعظيم القيمة**"، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور الفلسفة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2005.

58. ولهي بوعلام: "**أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**"، رسالة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004.

**الملتقيات المجلات المؤتمرات والمنشورات**

59. أحمد مصنوعة: الصناعات الغذائية كمدخل لتحقيق الأمن الغذائي في الجزائر الواقع والمأمول، **الملتقى الدولي التاسع حول استدامة الأمن الغذائي في الوطن العربي في ضوء المتغيرات والتحديات الاقتصادية الدولية**، يومي 23-24 نوفمبر 2014.

60. بلعزوز بن علي: استراتيجيات إدارة المخاطر في المعاملات المالية، مجلة الباحث عدد 07، جامعة الشلف، 2009.

61. جاو حدو رضا، حمدي جليلة إيمان: الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، دراسة ميدانية، **مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد الثاني والثلاثون**، 2014.

62. الجمعية المصرية لإدارة الأخطار: معيار إدارة الخطر.

63. زواق الحواس: فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، **الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر**، 14-15 أفريل 2009.

64. سناء عبد الكريم الخناق: مظاهر الأداء الإستراتيجي، والميزة التنافسية، **المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، يومي 08 – 09 مارس، جامعة ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية**، 2005.

65. الشيخ الداوي: تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، **مجلة الباحث، ورقلة، العدد 07**، 2010/2009.

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

67. عبد الحميد برحومة: الكفاءة والفعالية في مجال التصنيع والإنتاج، مجلة الاقتصاد والمالية، الوادي، العدد الأول، 2008.

68. عبد المليك مزهودة: الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، **مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول**، 2001.

69. كاسر نصر المنصور: إدارة المخاطر واستراتيجية التأمين في ظل تكنولوجيا المعلومات، **المؤتمر العلمي السنوي السابع إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة**، أيام 16-18 افريل 2007.

70. محمد بن بوزيان، سوار يوسف: محاولة تقدير خطر القروض البنكية باستعمال طريقة القرض التنقيطي دراسة حالة البنك الوطني الجزائري بسعيدة، **المؤتمر الدولي السنوي السابع ادارة المخاطر واقتصاد المعرفة**، 16-18 افريل 2007.

71. محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدراق: الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، **مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24، المجلد السادس**، 2009.

72. مداني بن بلغيث، عبد الله إبراهيمي: تسيير الخطر في المؤسسة –تحدي جديد–، **مجلة الباحث، العدد 03**، 2004.

73. نبيل عبد الرؤوف ابراهيم: نموذج مقترح لقياس اثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في السوق المالي المصري، **مؤتمر بعنوان "المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار"، جمعية الضرائب المصرية**، 2012.

74. الهيئة المصرية للرقابة على التأمين، المعهد المصري للتأمين: برنامج أساسيات الترخيص لوسطاء التأمين في مصر، إدارة الخطر، أساسيات التأمين، البرنامج الأول، الوحدة الأولى، دت.

75. ولهي بوعلام: التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة المساهمة في اتخاذ القرار، **الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر**، ليومي 14-15 أفريل، 2009.

76. ولهي بوعلام، عجلان العياشي: دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في ظل التحولات المتسارعة، **الملتقى الدولي اقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة، جامعة فرحات عباس، سطيف**، 03-07 أكتوبر 2004.

**المراسيم الدلائل والقوانين**

77. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية لسنة 2007.
78. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 جوان 2008، المتعلق بمعاينة الدخول في الاستغلال للاستثمارات المصرح بها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 57 بتاريخ 05 أكتوبر 2008.
79. الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 21 رجب عام 1429 الموافق لـ 24 جويلية 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.
80. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية عدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009.
81. قانون رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، المتضمن لقانون المالية لسنة 2009.
82. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 فيفري 2009، المتعلق بالكشف السنوي لتقدم مشاريع الاستثمار، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 25 بتاريخ 29 أفريل 2009.
83. الأمر رقم 01-10 المؤرخ في 26 اوت 2010 يتضن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، أحكام جبائية غير مقننة.
84. القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014.
85. القانون رقم 14 – 10 المؤرخ في 2014/12/30، المتضمن لقانون المالية لسنة 2015.
86. الأمر رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن لقانون المالية لسنة 2016.

87. القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن لقانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية العدد 77، بتاريخ: 29 ديسمبر 2016.

88. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2017.

89. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

90. قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

91. قانون التسجيل للجمهورية الجزائرية للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

92. قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية لسنة 2017.

**ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:**

**الكتب الدوريات والمؤتمرات**

1. A.Hamini: L'audit comptable et financier, édition Berti, Alger, 2001.
2. Alain Fernandez : Les nouveaux tableaux de bord des décideurs, Editions d'organisation, Paris, 2000.
3. André Pinto Coelho Vello, Antonio Lopo Martinez : Efficient Tax Planning: An Analysis Of Its Relationship With Market Risk, Fucape Business School, 2011.
4. Adrien Bénard, Anne-Lise Fontan : La Gestion Des Risques Dans L'entreprise Management de L'incertitude, Edition Eyrolles, Paris, 1994.
5. Christine collette : Initiation à la gestion fiscale des entreprises, édition eyrolles université, paris, 1994.
6. CLUSIF (Club de la sécurité de l'information Français) : la gestion des risques concepts et méthode, espace méthodes, 2008/2009 .
7. C.Paramasivan, T.Subramanian : financial Management, New Age International Publishers, India.
8. David A. Guenther, Steven R. Matsunaga, Brian M. Williams: Tax Avoidance, Tax Aggressiveness, Tax Risk and Firm Risk**,** Lundquist College of Business, University of Oregon, Eugene, OR 97403 USA, August 2013.

9. Donald Bruce, John Deskins, and William F. Fox: On The Extent, Growth, and Efficiency Consequences of State Business Tax Planning, University of Tennessee Department of Economics Seminar Series, 2005.
10. Dorfman, Mark S: Introduction To Risk Management & Insurance, 6th edition, Prentice Hall, 1998.
11. Edward L. Maydew, Douglas A. Shackelford, The Changing Role of Auditors in Corporate Tax Planning, University of North Carolina, NBER Working paper N° 11504, July 2005.
12. Eustache Ebondo Wa Mandzila et Daniel Zéghal : Management des risques de l'entreprise, Ne prenez pas le risque de ne pas le faire !, La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion n° 237-238 – Stratégie, 2009.
13. Franck Moreau : Comprendre et gérer les risques, Editions d'organisation, 2002.
14. Frédéric Douet: Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, édition LGDJ, paris 1997.
15. Gilbert Pillot, Maîtrise du Contrôle de Gestion en Shémacolor, édition Sedifor, 3 eme Edition, 1986.
16. Heinz-Peter Berg : Risk Management; Procedures, Methods And Experiences, RT&A # 2(17) (Vol.1) 2010.
17. Inès Bouaziz Daoud, Mohamed Ali Omri. Divergences comptabilité - fiscalité, gestion fiscale et gestion des résultats en Tunisie : les nouveaux défis. Comptabilités, économie et société, Montpellier, France , May 2011.
18. Jacques Duhem, Michel Jammes : Audit et gestion fiscale de l'entreprise, Edition EFE, Paris, 1996.
19. Jérémie LACROIX : Analyse et gestion des risques dans les grandes entreprises Impacts et rôle pour la DSI, rapport réaliser dans le cadre du partenariat de recherche liant le CIGREF et l'IERSE, Publications CIGREF, 2007.
20. la direction générale de la fiscalité et de l'union douanière de la Commission européenne: guide de gestion des risques à l'usage des administrations fiscales, version 1.02.
21. Mahfoudh Hussein Mgammal, Ku Nor Izah Ku Ismail: Corporate Tax Planning Activities, Overview of Concepts, Theories, Restrictions, Motivations and

Approaches, Mediterranean Journal of Social Sciences, Vol 6 No 6 S4, MCSER Publishing, Rome-Italy,2015.

22. Miller Kent & Bromiley Philip : Strategic risk and corporate performance, an Analysis of alternative risk measure, Academy of Management Journal, Vol 33 No 4, 1990.
23. OCDE : Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Gérer et améliorer la discipline fiscale, note d'orientation, 2004.
24. Olivier Fouquet : la sécurité fiscale –le mythe de Sisyphe-, colloque FONDAFIP sur la sécurité fiscale, Bercy, 2015.
25. P.Bougon et J.M.Vallée, Audit et Gestion fiscale, édition clef, ATD, 1986.
26. P.Colin, La vérification fiscale, édition Economica, Paris 1985.
27. Philippe Peuch-Lestrade, laurent Herve : la pratique de l'audit, édition économica, 4eme édition, 1992.
28. Rédha Khelassi, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition BERTI, 2013.
29. R. Yaich : Fiscalité et performance de l'entreprise, rôle de l'expert-comptable, RCF N°52, 2001.
30. Seyram Kawor & Holy Kwabla Kportorgbi : Effect of Tax Planning on Firms Market Performance: Evidence from Listed Firms in Ghana, International Journal of Economics and Finance, Vol. 6, No. 3, Published by Canadian Center of Science and Education, 2014.

**قرارات ومراسيم**

31. Ministère Des Finances, Direction Général Des Impôts, Guide Fiscal Du Jeune Promoteur D'investissements, 2015.
32. Ministère des finances, Direction générale des impôts, Direction de recherche et vérification, Circulaire N°22, Rejet de comptabilité, Modalité d'application des dispositions de l'article 43 du CPF, Alger, le : 18/02/2014.
33. Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, Centre Des Impôts, Brochure Obligations, Edition 2013.
34. Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, Impôts Forfaitaire et Unique, Edition 2013.

**الرسائل**

35. Benadda Fethy : l'audit fiscal, Aspect théorique et pratique, Mémoire de fin d'étude de troisième cycle spécialisé en finances public, option Fiscalité, Institut d'économie Douanière et Fiscale, 21 éme promotion, ALGER, 2004.
36. Felli Mounira : l'audit fiscal, Mémoire de fin d'étude pour l'obtention du diplôme de poste graduation spécialisée en finances public, Institut d'économie Douanière et Fiscale, 27 ème promotion, ALGER, 2011.
37. Ines Menchaoui : Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés : une étude menée dans le contexte tunisien. Gestion et management, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion Université de Franche-Comté, et en science comptable Université de Tunis El Manar 2015.
38. Mohamed Ben Hadj Saad: L'audit Fiscal dans les PME, proposition d'une démarche pour l'expert comptable, faculté des sciences économiques et de gestion, université de Sfax, 2008.
39. Mokhtar Mohamed Aboussalam :Audit Fiscal de la société NIGERIENNE des télécommunications-SONITEL SA, Diplôme d'études supérieures spécialisées en Audit et Contrôle de Gestion, centre africain d'études supérieures en gestion, 2013.
40. Mouna Guedrib Ben Abderrahmen : Impacte des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal une étude menée dans le contexte tunisien, thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion université de franche-comté et en sciences comptable université de tunis ELMANAR, 2013, P : 63.
41. Mustafa Aman, Abdelmadjid Aman, Mahjoub Sahaba : Fiscalité et gestion des PMEIP, Mémoire présenté pour l'obtention du diplôme du cycle supérieur de gestion, institut Supérieur de Commerce et d'administration des Entreprises Casablanca, Cycle supérieur de gestion, 1993.
42. Olivier Herbach : le Comportement au travail des Collaborateurs de Cabinet d'audit financière, thèse de doctorat de gestion, université des sciences sociales, Toulous 1, 2000.
43. Omar Lhasnaoui : problématique fiscale des entreprises hôtelières au Maroc, Analyse critique et démarche d'audit fiscal, Mémoir de fin d'étude, DELOITTE & TOUCHE, institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, 2002.
44. Paul Newton: Managing Project Risk, Project Skills, electronic publication, 2015.

45. Rachid Seddik Seghir : l'audit fiscal des sociétés dans le contexte marocain : aspects méthodologiques et pratiques, mémoire présenté pour l'obtention du diplôme national d'expert comptable, institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises.

46. Souhila Tenkhi : La gestion du risque fiscal outil d'aide à la programmation d'un contrôle fiscal externe , Mémoire de fin d'études pour l'obtention du diplôme de troisième cycle spécialisé en Finances publiques, institut d'économie douanière et fiscale, Alger, 2014, P : 47.

**المواقع الإلكترونية**

47. Kaaouana Hanen & Dhambri Hichem Institut Supérieur de Comptabilité et d'Administration des Entreprises (ISCAE) Tunis 2005, Site:http://www.memoireonline.com/03/07/398/l-audit-fiscal.html, Date :21-10-2015

48. http://www.abahe.co.uk/external-audit-definition.html 09/10/2015

49. https://www.linkedin.com 04/03/2017

50. http://www.marocdroit.com/_a3713.html 23/10/2015

51. www.almaany.com/ar/dict/ar-ar 30/12/2015

52. www.alta2meen.com/author/admin 30/12/2015

53. http://fr.slideshare.net/bouchraelabbadi/les-risques-fiscaux 10/01/2016

54. http://www.mfdgi.gov.dz 21/02/2016

55. Nor Shaipah Abdul Wahab and Kevin Holland: Tax Planning, Corporate Governance and Equity Value: available at https://core.ac.uk/download/files/34/1488364.pdf accessed on : 06/05/2016.

56. https://fr.wikipedia.org/wiki/Performance, consulté le: 04/03/2017.

57. Stéphane Jacquet : Management de la performance : des concepts aux outils, sur le site : http://www.creg.acversailles.fr/IMG/pdf/Management_de_la_performance_des_concepts aux outils.pdf, consulté le: 04/03/2017.

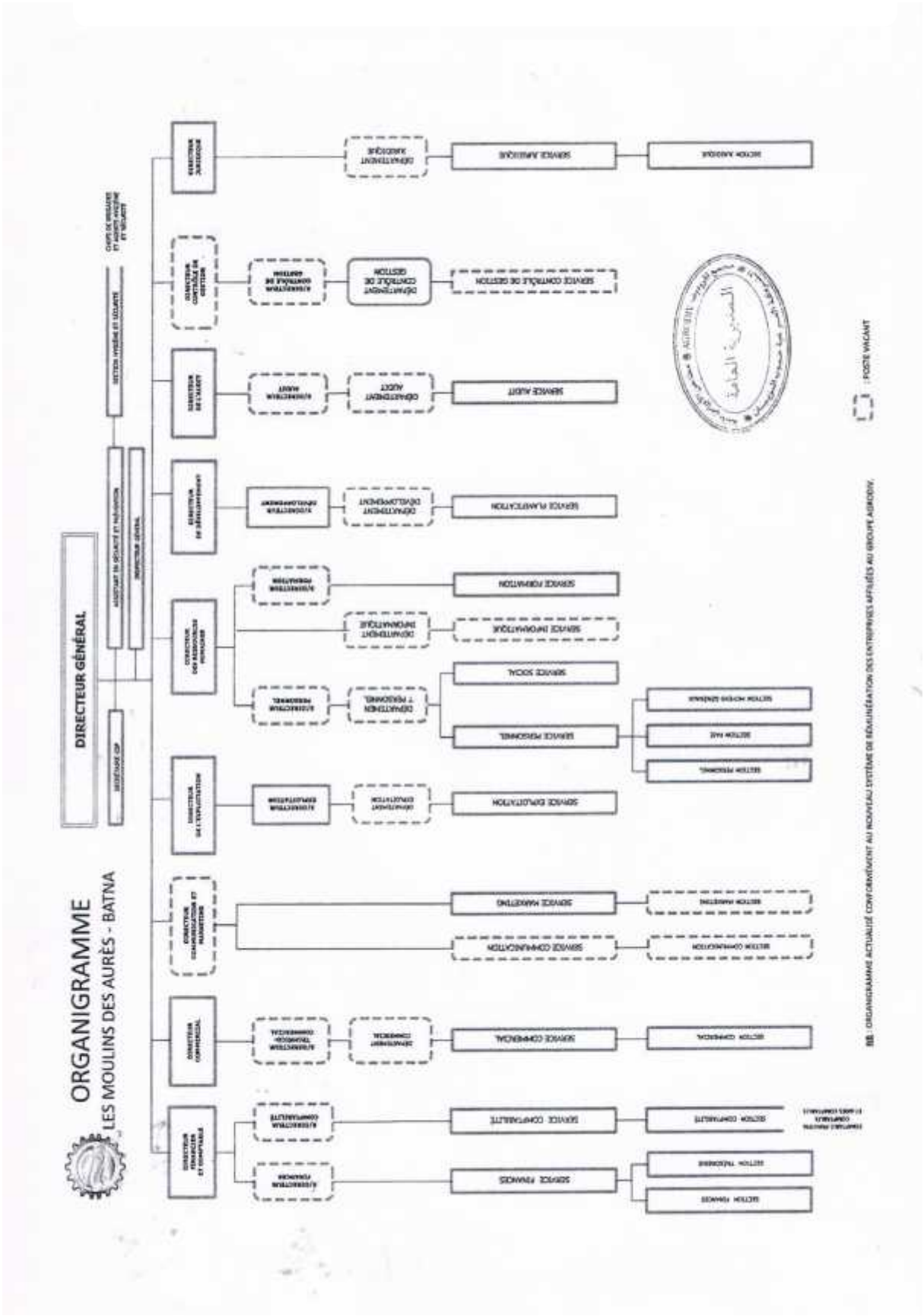
58. Audit fiscal sur le site : https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/pdf/53971f3c179bb.pdf consulté le: 14/03/2017.

59. Généralité Sur L'audit Fiscal, sur le site :
https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/pdf/5384c2cfc4688, consulté le: 14/03/2017

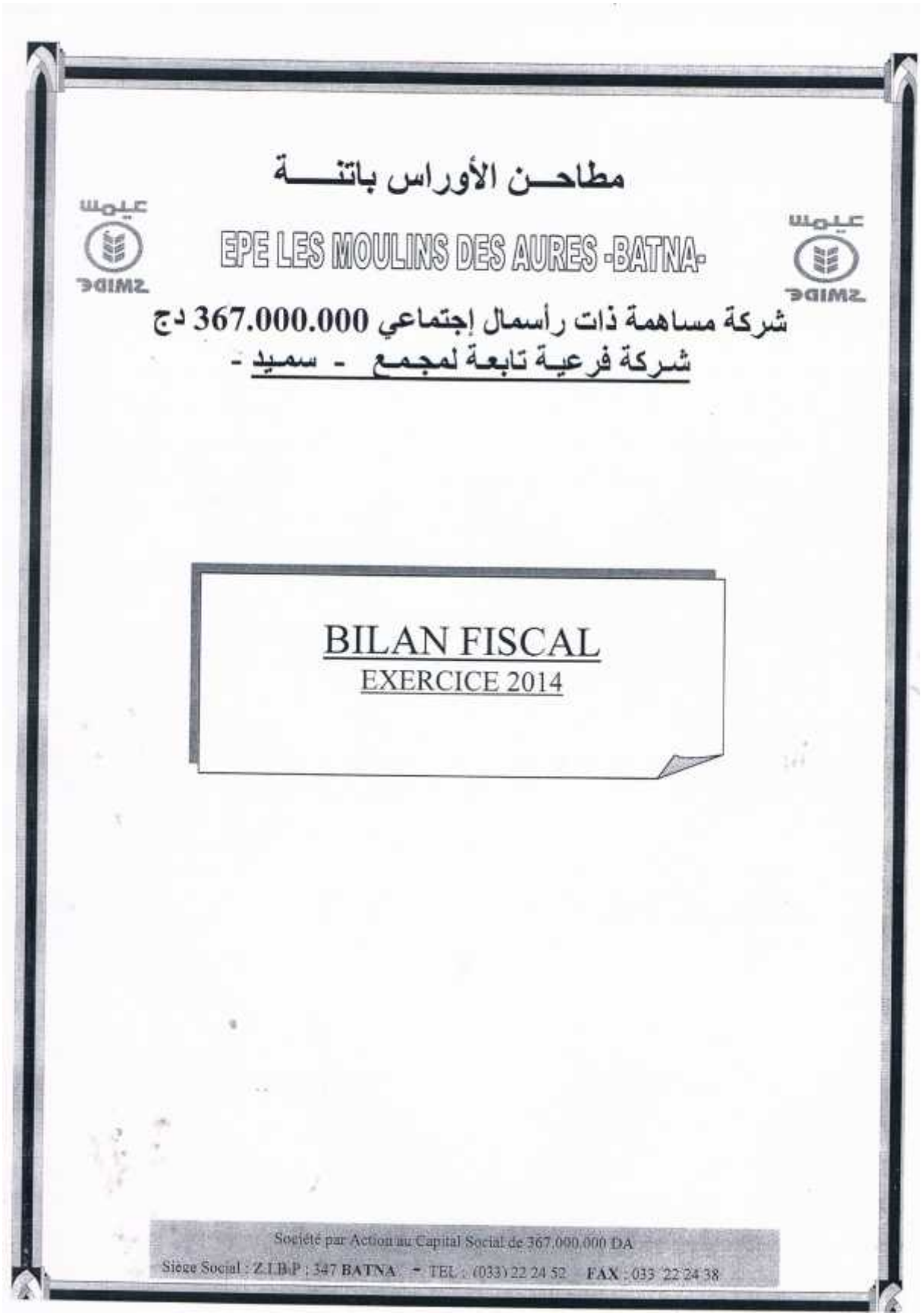
60. http://mawdoo3.com 21/03/2017

# الملاحـــق

ملحق رقم 1: الهيكل التنظيمي الخاص بشركة مطاحن الاوراس – باتنة –



الملحق رقم 2: التصريح السنوي لشركة مطاحن الاوراس خاص بنشاط 2014


مطاحـــن الأوراس باتنـــــة

EPE LES MOULINS DES AURES -BATNA-

شركة مساهمة ذات رأسمال إجتماعي 367.000.000 دج

شـركة فرعيـة تابعـة لمجمـع - سميد -

BILAN FISCAL

EXERCICE 2014

Société par Action au Capital Social de 367.000.000 DA

Siège Social : Z.I.B.P : 347 BATNA - TEL : (033) 22 24 52 FAX : 033 22 24 38

ADMINISTRATION DES IMPOTS

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G n° 4

WILAYA

D Batna

Numéro d'Identification Statistique : 0|9|9|8|0|5|0|1|0|9|8|1|1|3|0|

Indiquez ci-contre la lettre et le numéro d'article de votre imposition établie au titre de l'année 2014

0|5|7|1|5|9|0|1|0|4|2|

COMMUNE

D Batna

## IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES

## TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE

ANNEE 2014

DECLARATION RELATIVE A L'EXERCICE DU ..... AU .....

OU DE LA PERIODE DU 01.01.2014 AU 31.12.2014

Timbre à Date du Service

1042/2015

25 FEV 2015

DGI 2003/ 04 - Imp. Officielle, Alger

**A** **IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE :**

1) Désignation de l'Entreprises (Raison Sociale et Forme) :

EPE LES MOULINS DES AURES BATNA

2) Activités exercées (souligner l'activité principale) : PRODUCTION ET COMMERCIALISATION DES PRODUITS DE LA SEMOULERIE ET MINOTERIE

**Code Activité :** 1|1|0|7|1|0|1| **Numéro du Registre du Commerce :** 0|5|0|1|2|9|0|0|8|1|3|8|

3) Adresses :

- Du siège Social ou du principal Etablissement :
Au 1er Janvier 2014

ZONE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA

B.P 347 RP BATNA Téléphone : 033 22 24 52

Au 1er Janvier ..... (En cas de changement d'adresse en cours d'année)

.....

.....

**NOM ET ADRESSE DU COMPTABLE OU DU CONSEIL DONT L'ENTREPRISE A UTILISE LES SERVICES**
(Préciser si ces techniciens font ou non partie du personnel salarié de l'entreprise)

.....

..... Numéro d'Identification Statistique : | | | | | | | | | | | | | | | |

**— Le montant des sommes à indiquer sur la présente déclaration doit être arrondi au dinar le plus voisin, toute somme inférieure à 50 centimes est négligée et toute somme égale ou supérieure à 50 centimes est comptée pour un dinar.**

**B** RECAPITULATION DES ELEMENTS D'IMPOSITION

**1) IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES**

| | DA, | Ct |
|---|---|---|
| a) Bénéfice global (reporter le montant de la ligne wx figurant au tableau n° 8 ..... → | 37.573.199 | 00 |
| dont : | | |
| — Bénéfice Taxé au Taux de ..... 23 % ..... | | |
| — Bénéfice Taxé au Taux de ..... | | |
| — Bénéfice Taxé au Taux de ..... | | |
| — Bénéfice Exonéré ..... | | |
| b) Déficit (reporter le montant de la ligne wy figurant au tableau n° 8) ..... → | | |

**2) TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE**

| Nature des opérations | Nature des opérations vendues ou des opérations réalisées | Montant brut du chiffre d'affaires corespondant avant application de la réfaction (DA, Ct) |
|---|---|---|
| **OPERATIONS IMPOSABLES :** | | |
| Montant des opérations de ventes en gros portant sur les produits dont le prix de vente comporte plus de 50 % de droits indirects ..... | | |
| Montant des ventes au détail, portant sur les produits dont le prix de vente comporte plus de 50 % de droits indirects ..... | C.A Activité hors siège | 1.854.467.798,00 |
| Montant des opérations de ventes effectuées par les concessionnaires dont les activités sont autorisées conformément à l'article 83 de la loi relative à la monnaie et au crédit ..... | | |
| Opération de ventes au détail de leur propre production effectuées par les torréfacteurs de café ..... | | |
| Opération de ventes en gros ..... | | |
| Autres opérations ouvrant droit à la réfaction ..... | | |
| Ventes et opérations ne bénéficiant pas de réfaction ..... | | |
| MONTANT TOTAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES IMPOSABLE (1) ..... | | — |
| **Opérations exonérées :** | | |
| ..... | ..... | |
| ..... | ..... | |
| ..... | ..... | |
| ..... | ..... | |
| ..... | ..... | |
| ..... | ..... | |
| ..... | ..... | |
| MONTANT TOTAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES EXONERE (2) ..... | | |

## C IMPUTATION

### 1 - Crédit d'impôt :

**IBS retenu à la source au titre des revenus des capitaux mobiliers perçus :** DA, Ct

- Valeurs mobilières ..... 
- Revenus des créances, dépôts et cautionnement ..... 1.312.500,00
- TOTAL à imputer à titre de crédit d'impôt (*) ..... 131.250,00

### 2 - Avoir fiscal

Le Montant à imputer est égal à 30% des dividendes perçus (à reporter ci-contre) .....

*) Joindre Justificatif

## D Répartition Des Produits Des Actions Et Parts Sociales Ainsi Que Des Revenus Assimilés Distribués

1) Montant global brut des distributions correspondant aux intérêts, dividendes, revenus et autres parts sociales payables aux associés; actionnaires et porteurs de parts, sur présentation ou remise de coupons ou d'instruments représentatifs de coupons (1).

Payé par la société elle même .....(a)

Payé par un établissement chargé du service des titres.....(b)

2) Montant des distributions correspondant à des rémunérations ou avantages dont la société ne désigne pas les bénéficiaires (2) .....(c)

3) Etat nominatif détaillé des prêts, avances ou acomptes consentis aux associés actionnaires et porteurs de parts soit directement, soit par personnes ou sociétés interposées :
(si le cadre est insuffisant, joindre à la présente déclaration un état du même modèle).

| Nom, Prénoms, qualité (associé, associé-gérant, administrateur) et adresse complète du domicile de chacun des bénéficiaires de ces distributions | Nature du Versement | Année du Versement | Montant des sommes versées |
|---|---|---|---|
| | | | |
| ..... N.I.S. | | | |
| ..... N.I.S. | | | |
| ..... N.I.S. | | | |
| ..... N.I.S. | | | |
| **TOTAL :** ..... ➡ (d) | | | |

4) Etat nominatif détaillé des distributions autres que celles visées aux lignes 1, 2, et 3 ci-dessus :
(si le cadre est insuffisant, joindre à la présente déclaration un état du même modèle).

| Nom, Prénoms, qualité (associé, associé-gérant, administrateur) et adresse complète du domicile de chacun des bénéficiaires de ces distributions | Nature du Versement | Année du Versement | Montant des sommes versées avant la retenue à la source de l'impôt |
|---|---|---|---|
| a) Distribution correspondant aux produits des parts sociales dans les SARL | | | |
| ..... N.I.S. | | | |
| ..... N.I.S. | | | |
| **TOTAL :** ..... ➡ (e) | | | |
| b) autres distributions (3) | | | |
| ..... N.I.S. | | | |
| ..... N.I.S. | | | |
| **TOTAL :** ..... ➡ (f) | | | |
| 5) Montant total des revenus répartis (total a + b + c + d + e + f..... ➡ (g) | | | |

1) Il s'agit des intérêts, dividendes, revenus et autres produits des actions et parts sociales dont le paiement donne lieu à l'établissement d'un relevé de coupon;
2) Il convient de porter dans ce cadre le montant des sommes versées ou des avantages alloués au titre de ces distributions au cours de l'exercice.
3) Ces distributions comprennent notamment :
Les tantièmes ordinaires et autres rémunérations allouées aux administrateurs et non déductibles pour le calcul du bénéfice.
Les distributions ne résultant pas de déclarations régulières des organes compétents de la société, notamment : intérêts excédentaires des comptes courants d'associés, dons et subventions non admis dans les charges,
Dépenses de caractère somptueuses, rémunérations excessives ou non déclarées exclues des charges déductibles.

## E REMUNERATIONS VERSEES AUX MEMBRES DE CERTAINES SOCIETES

Ce cadre concerne les SARL, les sociétés en commandite par actions, les sociétés civiles constituées sous forme d sociétés par actions et les sociétés de personnes ayant opté pour le régime d'imposition des sociétés par actions (si le cadr est insuffisant, joindre un état du même modèle).

| Nom, Prénoms, domicile, qualité et Matricu- : fiscal de :<br>- Tous les associés pour les SARL.<br>- Tous les associés des sociétés en commandite par actions.<br>- Tous les membres des sociétés civiles constituées sous forme de sociétés par actions.<br>- Tous les associés des sociétés de personnes ayant opté pour le régime d'imposition des sociétés de capitaux. | Pour les SARL Nombre de parts sociales ou de bénéfices appartenant à chaque associé | Sommes versées, au cours de la période retenue pour l'assiette l'impôt sur les sociétés, à chaque associé, associé gérant ou memb associé désigné col. 1 à titre de traitement, émoluments indemnit remboursements forfaitaires de frais ou autres rémunérations de s fonctions dans la société. | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Année de versement | A titre de traitement émoluments et indemnités proprement dits | MONTANT DES SOMMES VERSEES | | | |
| | | | | A titre de frais de représentation, de missions et de déplacements | | A titre de frais profes sionnels autres que ceu visés dans les colonn 5 et 6 | |
| | | | | Indemnités forfaitaires | Rembour sements | Indemni- tés forfaitai- res | Rembour ments |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| N.I.S. | | | | | | | |
| N.I.S. | | | | | | | |
| N.I.S. | | | | | | | |
| N.I.S. | | | | | | | |
| N.I.S. | | | | | | | |
| N.I.S. | | | | | | | |

## F CADRE RESERVE A L'ADMINISTRATION

Renseignements à corriger :

Fait à Batna, Le 26/02/2015

Signature :

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| Désignation de l'entreprise | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| Exercice du | 01/01/2014 | au | 31/12/2014 |
|---|---|---|---|

# BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2010)

| ACTIF | N | | | N-1 |
|---|---|---|---|---|
| | Montants Bruts | Amortissements , provisions et pertes de valeurs | Net | Net |
| ACTIFS NON COURANTS | | | | |
| Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif | | | | |
| Immobilisations incorporelles | 731 833,40 | 256 125,26 | 475 708,14 | 128 801,16 |
| Immobilisations corporelles | 1 483 835 857,83 | 887 692 610,84 | 596 143 246,99 | 483 148 393,62 |
| Terrains | 251 091 195,00 | | 251 091 195,00 | 251 091 195,00 |
| Bâtiments | 577 231 394,12 | 427 451 183,90 | 149 780 210,22 | 152 915 089,53 |
| Autres immobilisations corporelles | 655 513 268,71 | 460 241 426,94 | 195 271 841,77 | 79 142 109,09 |
| Immobilisations en concession | | | | |
| Immobilisations en cours | 43 225 772,32 | | 43 225 772,32 | 38 874 000,00 |
| Immobilisations financières | 655 020,33 | | 655 020,33 | 847 620,33 |
| Titres mis en équivalence | | | | |
| Autres participations et créances rattachées | | | | |
| Autres titres immobilisés | | | | |
| Prêts et autres actifs financiers non courants | 655 020,33 | | 655 020,33 | 847 620,33 |
| Impôts différés actif | 8 261 980,59 | | 8 261 980,59 | 8 328 461,33 |
| TOTAL ACTIFS NON COURANTS | 1 536 710 464,47 | 887 948 736,10 | 648 761 728,37 | 531 327 276,44 |
| ACTIFS COURANTS | | | | |
| Stocks et encours | 151 545 876,36 | 1 064 824,02 | 150 481 052,34 | 137 183 724,46 |
| Créances et emplois assimilés | | | | |
| Clients | 145 893 137,05 | 115 072 637,05 | 30 820 500,00 | 18 886 750,00 |
| Autres débiteurs | 26 749 106,23 | 15 905 562,90 | 10 843 543,33 | 9 347 072,97 |
| Impôts et assimilés | 12 019 917,85 | 7 979 773,44 | 4 040 144,41 | 683 878,65 |
| Autres créances et emplois assimilés | 2 746 753,91 | | 2 746 753,91 | 1 610 715,04 |
| Disponibilités et assimilés | | | | |
| Placements et autres actifs financiers courants | 150 000 000,00 | | 150 000 000,00 | |
| Trésorerie | 112 434 227,10 | 4 049 429,07 | 108 384 798,03 | 294 176 407,37 |
| TOTAL ACTIF COURANT | 601 389 018,50 | 144 072 226,48 | 457 316 792,02 | 461 888 548,49 |
| TOTAL GENERAL ACTIF | 2 138 099 482,97 | 1 032 020 962,58 | 1 106 078 520,39 | 993 215 824,93 |

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| Désignation de l'entreprise | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| Exercice du | 01/01/2014 | au | 31/12/2014 |
|---|---|---|---|

# BILAN (PASSIF)

| PASSIF | N | N-1 |
|---|---|---|
| **CAPITAUX PROPRES :** | | |
| Capital émis | 387 000 000,00 | 367 000 000,00 |
| Capital non appelé | | |
| Primes et réserves - Réserves consolidées(1) | 74 993 681,81 | 51 809 953,48 |
| Ecart de réévaluation | | |
| Ecart d'équivalence (1) | | |
| Résultat net - Résultat net part du groupe (1) | 37 573 199,47 | 50 672 728,33 |
| Autres capitaux propres - Report à nouveau | | |
| **Part de la société consolidante (1)** | | |
| **Part des minoritaires (1)** | | |
| **TOTAL I** | **479 566 881,28** | **469 482 681,81** |
| **PASSIFS NON-COURANTS :** | | |
| Emprunts et dettes financières | 104 504 936,66 | 21 597 135,98 |
| Impôts (différés et provisionnés) | 28 654 204,02 | 29 744 554,14 |
| Autres dettes non courantes | | |
| Provisions et produits constatés d'avance | 34 814 404,76 | 35 598 092,90 |
| **TOTAL II** | **167 973 545,44** | **86 939 783,02** |
| **PASSIFS COURANTS :** | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | 40 233 352,08 | 34 708 676,02 |
| Impôts | 3 150 652,94 | 1 520 297,78 |
| Autres dettes | 415 154 088,65 | 400 564 386,30 |
| Trésorerie Passif | | |
| **TOTAL III** | **458 538 093,67** | **436 793 360,10** |
| **TOTAL PASSIF (I+II+III)** | **1 106 078 520,39** | **993 215 824,93** |

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

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| **Désignation de l'entreprise** | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| Exercice du | 01/01/2014 | au | 31/12/2014 |
|---|---|---|---|

## COMPTE DE RESULTAT

| Rubriques | | N | | N-1 | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) |
| Ventes de marchandises | | | 12 524 941,00 | | 11 888 231,00 |
| Production vendue | Produits fabriqués | | 1 839 365 239,00 | | 1 808 478 312,00 |
| | Prestations de services | | 2 577 619,00 | | 2 560 872,00 |
| | Vente de travaux | | | | |
| Produits annexes | | | | | |
| **Rabais, remises, ristournes accordés** | | | | | |
| **Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes** | | | **1 854 467 799,00** | | **1 822 927 415,00** |
| Production stockée ou destockée | | | 2 427 626,00 | | 7 653 748,00 |
| Production immobilisée | | | | | |
| Subventions d'exploitation | | | | | |
| **I-Production de l'exercice** | | | **1 856 895 425,00** | | **1 830 581 163,00** |
| Achats de marchandises vendues | | 18 939 717,00 | | 12 803 490,00 | |
| Matières premières | | 1 499 552 044,00 | | 1 495 617 685,00 | |
| Autres approvisionnements | | 17 008 546,00 | | 26 029 005,00 | |
| Variations des stocks | | | | | |
| Achats d'études et de prestations de services | | 283 575,00 | | | |
| Autres consommations | | 17 936 083,00 | | 13 199 934,00 | |
| Rabais, remise, ristournes obtenus sur achats | | | | | |
| Services extérieurs | Sous-traitance générale | | | | |
| | Locations | 21 622 586,00 | | 13 399 839,00 | |
| | Entretien, réparations et maintenance | 4 244 402,00 | | 1 770 005,00 | |
| | Primes d'assurances | 4 754 874,00 | | 2 028 398,00 | |
| | Personnel extérieur à l'entreprise | | | | |
| | Rémunération d'intermédiaires et honoraires | 7 734 481,00 | | 10 815 614,00 | |
| | Publicité | 2 036 991,00 | | 3 664 124,00 | |
| | Déplacement, missions et réceptions | 6 213 225,00 | | 4 033 553,00 | |
| Autres services | | 9 885 159,00 | | 3 322 530,00 | |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs | | | | | |
| **II-Consommations de l'exercice** | | **1 610 211 683,00** | | **1 586 684 177,00** | |
| **III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)** | | | **246 683 742,00** | | **243 896 986,00** |
| | Charges de personnel | 155 866 329,00 | | 153 744 779,00 | |
| | Impôts et taxes et versements assimilés | 6 269 130,00 | | 5 503 770,00 | |
| **IV-Excédent brut d'exploitation** | | | **84 548 283,00** | | **84 648 437,00** |

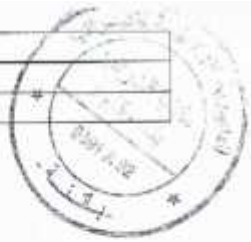
**IMPRIME DESTINEE A L'ADMINISTRATION**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Autres produits opérationnels | | 5 131 060,00 | | 4 125 680,00 |
| Autres charges opérationnelles | 1 228 232,00 | | 1[illegible]658 068,00 | |
| Dotations aux amortissements | 36 742 492,00 | | 25 032 991,00 | |
| Provision | 9 020 786,00 | | 7 988 897,00 | |
| Pertes de valeur | | | | |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | 4 492 823,00 | | 23 676 641,00 |
| **V-Résultat opérationnel** | | **47 180 656,00** | | **59 769 902,00** |
| Produits financiers | | 1 181 250,00 | | 758 296,00 |
| Charges financières | | | | |
| **VI-Résultat financier** | | **1 181 250,00** | | **758 296,00** |
| **VII-Résultat ordinaires(V+VI)** | | **48 361 906,00** | | **60 528 198,00** |
| Eléments extraordinaires(produits) (*) | | | | |
| Eléments extraordinaires(Charges) (*) | | | | |
| **VIII-Résultat extraordinaire** | | | | |
| Impôts exigibles sur résultats | 11 812 576,00 | | 13 366 589,00 | |
| Impôts différés(variations) sur résultats | | 1 023 869,00 | | 3 511 120,00 |
| **IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE** | | **37 573 199,00** | | **50 672 729,00** |

(*) A détailler sur l'état annexe à joindre.

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |



| | | |
|---|---|---|
| **Désignation de l'entreprise** | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| **Activité** | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| **Adresse** | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| Exercice du | 01/01/2014 | au | 31/12/2014 |
|---|---|---|---|

**1/ Tableau des mouvements de stocks :**

| Rubrique | Solde de début d'exercice | Mouvements de la période | | Solde de fin d'exercice |
|---|---|---|---|---|
| | | Débit | Crédit | |
| Stocks de marchandises | 7 568 737,00 | 17 024 409,00 | 22 085 927,00 | 2 507 219,00 |
| Matières et fournitures | 76 309 116,00 | 1 475 661 368,00 | 1 462 622 882,00 | 89 347 602,00 |
| Autres approvisionnements | 29 461 761,00 | 74 319 918,00 | 71 922 682,00 | 31 858 997,00 |
| Encours de production de biens | | | | |
| Encours de production de services | | | | |
| Stocks de produits | 25 624 847,00 | 1 697 803 919,00 | 1 695 596 708,00 | 27 832 058,00 |
| Stocks provenant d'immobilisations | | | | |
| Stocks à l'extérieur | | | | |
| TOTAL | 138 964 461,00 | 3 264 809 614,00 | 3 252 228 199,00 | 151 545 876,00 |

**2/ Tableau de la fluctuation de la production stockée :**

| Débit | Crédit | Solde de fin d'exercice | |
|---|---|---|---|
| | | Débiteur | Créditeur |
| 1 695 376 293,00 | 1 697 803 919,00 | | 2 427 626,00 |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| Désignation de l'entreprise | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| Exercice du | 01/01/2014 | au | 31/12/2014 |
|---|---|---|---|

**3/ Charges de Personnel, Impôts, taxes et versements assimilés, autres sevices :**

| Rubrique | Montants |
|---|---|
| **Autres sevices** | |
| Charges locatives et charges de copropriété | 21 622 586,00 |
| Etudes et recherches | 90 744,00 |
| Documentation et divers | 48 921,00 |
| Transports et biens et transport collectif du personnel | 1 348 751,00 |
| Frais postaux et de télécommunications | 1 362 860,00 |
| Services bancaires et assimilés | 6 950 883,00 |
| Cotisations et divers | 83 000,00 |
| **TOTAL (1)** | **31 507 745,00** |
| **Charges de Personnel** | |
| Rémunérations du personnel | 120 705 252,00 |
| Rémunérations de l'exploitant individuel (cas d'une EURL) | |
| Cotisations aux organismes sociaux | 35 161 077,00 |
| Charges sociales de l'exploitant individuel (cas d'une EURL) | |
| Autres charges sociales | |
| Autres charges de personnels | |
| **TOTAL (2)** | **155 866 329,00** |
| **Impôts, taxes et versements assimilés** | |
| Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations | 5 651 330,00 |
| Impôts et taxes non récupérables sur chiffers d'affaires | 617 800,00 |
| Autres impôts et taxes(hors impôts sur les résultats) | |
| **TOTAL (3)** | **6 269 130,00** |
| **TOTAL (1)+(2)+(3)** | **193 643 204,00** |

**4/ Autres charges et produits opérationnels :**

| Autres charges opérationnelles | Montants |
|---|---|
| Redevances pour concessions,brevets, licences, logiciels et valeurs similaires | |
| Moins values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers | |
| Jetons de présence | 360 000,00 |
| Perte sur créances irrécouvrables | |
| Quote-part de résultat sur opérations faites en commun | |
| Amendes et pénalités, subventions accordés, dons et libéralités | 299 251,00 |
| Charges Exceptionnelles de gestion courante | 550 828,00 |
| Autres charges de gestion courante | 18 152,00 |
| **TOTAL** | **1 228 231,00** |
| **Autres Produits opérationnels** | **Montants** |
| Redevances pour concessions,brevets, licences, logiciels et valeurs similaires | |
| Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers | |
| Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant | |
| Quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice | |
| Quote-part de résultat sur opérations faites en commun | |
| Rentrée sur créances amorties | |
| Produits exceptionnels sur opérations de gestion | -2 072 591,00 |
| Autres Produits de gestion courante | -3 058 469,00 |
| **TOTAL** | **-5 131 060,00** |

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

**Désignation de l'entreprise** : LES MOULINS DES AURES BATNA
**Activité** : PRODU.VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES
**Adresse** : ZONE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA

| Exercice du | 01/01/2014 | au | 31/12/2014 |
|---|---|---|---|

## 5/ Tableau des amortissements et pertes de valeurs :

| Rubrique et Postes | Amortissements Cumulés en début d'exercice | Dotations de l'exercice (1) | Diminutions éléments sortis | Amortissements Cumulés en fin d'exercice | Dotations Fiscales (2) | Ecarts (1)-(2) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Goodwill | | | | | | |
| Immobilisations incorporelles | 181819,00 | 74 306,00 | | 256 125,00 | 256 125,00 | |
| Immobilisations corporelles | 851 126 747,00 | 36 565 864,00 | | 887 692 611,00 | 887 650 613,00 | 41 998,00 |
| Participations financiers non courant | | | | | | |
| **TOTAL** | **851 308 566,00** | **36 640 170,00** | **0,00** | **887 948 736,00** | **887 906 738,00** | **41 998,00** |

## 6/ Tableau des immobilisations crées ou acquises au cours de l'exercice :

| Rubriques (Nature des immobilisations crées au acquises à détailler) | Montants bruts | TVA déduite | Montant net à amortir |
|---|---|---|---|
| Goodwill | | | |
| Immobilisations incorporelles | 416 520,00 | 12 710,00 | 403 810,00 |
| Immobilisations corporelles | 111 927 108,00 | 3 509 134,00 | 108 417 974,00 |
| Participations | | | |
| Autres actifs financiers non courantes | | | |
| **TOTAL** | **112 343 628,00** | **3 521 844,00** | **108 821 784,00** |

**GROUPE SMIDE**

****ACQUISITIONS ANNEE 2014****

| UNITE | COMPTE | DESIGNATION | FACTURE N° | FACTURE DAT | MONTANT H T | TVA | MONTANT TTC | MONTANT COMPTABILISE | AMMORTISSEMENTS AU 31/12/2014 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 204 | BEO INFORMATIQUE | 231150 | 15/12/2014 | 356 000,00 | 60 520,00 | 416 520,00 | 403 810,80 | |
| | | S/TOTAL COMPTE 204 | | | 356 000,00 | 60 520,00 | 416 520,00 | 403 810,80 | |
| | 2180300 | VEHICULE TOURISTIQUE TOYOTA | 14V-F- | 26/08/2014 | 1 179 487,18 | 200 512,82 | 1 450 000,00 | 1 407 892,31 | 258 113,59 |
| | 2183400 | RETRO PROJECTEUR (DATA SHOW EPSON) | 02/2014 | 02/06/2014 | 46 000,00 | 7 820,00 | 53 820,00 | 52 177,80 | 6 087,41 |
| | | MICRO ORDINATEUR | 31/2014 | 01/10/2014 | 36 800,00 | 6 256,00 | 43 056,00 | 41 742,24 | 2 087,11 |
| | | PC PORTABLE HP | 09 | 24/11/2014 | 54 000,00 | 9 180,00 | 63 180,00 | 61 252,20 | 1 020,87 |
| | | MICRO ORDINATEUR | 13/14 | 02/12/2014 | 37 000,00 | 6 290,00 | 43 290,00 | 41 969,10 | 699,49 |
| | | MICRO ORDINATEUR | 15/14 | 15/12/2014 | 37 000,00 | 6 290,00 | 43 290,00 | 41 969,10 | 699,49 |
| | | S/TOTAL COMPTE 21 | | | 2 102 287,18 | 357 288,82 | 2 529 576,00 | 1 642 002,75 | 268 787,95 |
| BATNA | 2183400 | P.C. ALLINONE-LENOVO | 77/2014 | 31/03/2014 | 56 000,00 | 9 520,00 | 65 520,00 | 63 520,80 | 10 586,80 |
| | 2180200 | BOXER PEUGEOT | 494565 | 23/05/2014 | 2 011 965,81 | 325 034,19 | 2 337 000,00 | 2 268 742,82 | 226 874,28 |
| | | BOXER PEUGEOT | 494565 | 23/05/2014 | 2 011 965,81 | 325 034,19 | 2 337 000,00 | 2 268 742,82 | 226 874,28 |
| | 2153000 | TRANSPORTEUR A TAPIE | 391 | 27/07/2014 | 400 000,00 | 68 000,00 | 468 000,00 | 453 720,00 | 189 050,00 |
| | 2180200 | CAMIONS MERCEDES | MB/005/14 | 09/07/2014 | 8 783 263,84 | 265 736,15 | 9 049 000,00 | 8 783 263,84 | 878 326,38 |
| | | CAMIONS MERCEDES | MB/005/14 | 09/07/2014 | 8 783 263,84 | 265 736,15 | 9 049 000,00 | 8 783 263,84 | 878 326,38 |
| | | MAXITY RENAULT | 41/2014 | 25/08/2014 | 2 862 443,00 | 469 615,31 | 3 332 058,31 | 3 233 439,09 | 215 562,61 |
| | | MAXITY RENAULT | 42/2014 | 25/08/2014 | 2 862 443,00 | 469 615,31 | 3 332 058,31 | 3 233 439,09 | 215 562,61 |
| | | MAXITY RENAULT | 43/2014 | 30/08/2014 | 2 862 443,00 | 469 615,31 | 3 332 058,31 | 3 233 439,09 | 215 562,61 |
| | 2130100 | TRAVAUX DE PEINTURE | 01/2014 | 11/08/2014 | 3 342 000,00 | 568 140,00 | 3 910 140,00 | 3 790 830,60 | 105 195,55 |
| | | TRAVAUX D'ETANCHEITE | 01/2014 | 04/08/2014 | 1 125 121,50 | 565 271,00 | 2 890 392,50 | 2 951 256,33 | 92 897,36 |
| | 2153900 | MATERIEL DE LABORATOIRE | 007/2014 | 26/10/2014 | 44 287 620,00 | **** | 44 287 620,00 | 44 287 620,00 | 0,00 |
| | 2153000 | COMPRESSEUR 500 LT | 3100 | 09/11/2014 | 157 264,96 | 26 735,04 | 184 000,00 | 178 385,64 | 2 973,09 |
| | | POMPE HAUTE PRESSION 200 BAR | | | 83 547,01 | 14 202,99 | 97 750,00 | 94 767,17 | 1 579,46 |
| | | ASPIRATION MONO STEEL C/ACC | | | 34 401,71 | 5 848,29 | 40 250,00 | 39 021,86 | 650,36 |
| | | ASPIRATION A L'HUILE | | | 44 230,77 | 7 519,23 | 51 750,00 | 50 170,96 | 836,18 |
| | | POMPE A GRAISSE POUR FUT | | | 29 978,63 | 5 096,37 | 35 075,00 | 34 034,26 | 566,75 |
| | | POMPE A HUILE PNEUMATIQUE | | | 29 978,63 | 5 096,37 | 35 075,00 | 34 034,26 | 566,75 |
| | | CUVE EN PRESSION 40LT MELANGER ET PRODUIRE | | | 44 230,77 | 7 519,23 | 51 750,00 | 50 170,96 | 836,18 |
| | | ENROULEUR AIR/EAU | | | 35 384,61 | 6 015,38 | 41 399,99 | 40 136,76 | 668,95 |
| | | ENROULEUR AV FLEXIBLE 15M | | | 35 384,61 | 6 015,38 | 41 399,99 | 40 136,76 | 668,95 |
| | | ENROULEUR POUR EAU 3/8 15M | | | 35 384,61 | 6 015,38 | 41 399,99 | 40 136,76 | 668,95 |
| | 2153960 | CAISSE A OUTILS 200 PCS | | | 139 384,61 | 23 695,38 | 163 079,99 | 158 103,96 | 2 635,07 |
| | 2130100 | HABILLAGE BN ALUCO BAND | 62/014 | 13/11/2014 | 1 640 100,00 | 278 817,00 | 1 918 917,00 | 1 860 365,43 | 20 650,06 |
| | 2183400 | P.C. ORDINATEUR D 19P | 36-2014 | 23/12/2014 | 36 800,00 | 6 256,00 | 43 056,00 | 41 742,24 | 695,70 |
| | 2153800 | MACHINE A COUDRE 9PTE SURJE 1911 | 233/2014 | 13/12/2014 | 65 000,00 | 11 050,00 | 76 050,00 | 73 729,50 | 614,41 |
| | | MACHINE A COUDRE 9PTE SURJE 1911 | | | 65 000,00 | 11 050,00 | 76 050,00 | 73 729,50 | 614,41 |
| | | S/TOTAL COMPTE 21 | | | 84 864 602,72 | 6 222 249,68 | 91 086 852,39 | 86 150 885,58 | 3 279 044,13 |
| | | MICRO ORDINATEUR RAM 4G | 0001/2014 | 17/02/2014 | 53 500,00 | **** | 53 500,00 | 53 500,00 | 8 916,67 |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ARRIS | 2181100 | MICRO ORDINATEUR RAM 4G | 0001/2014 | 17/12/2014 | 53 500,00 | **** | 53 500,00 | 53 500,00 | 8 916,67 |
| | | MICRO ORDINATEUR RAM 4G | 0007/2014 | 31/05/2014 | 40 000,00 | **** | 40 000,00 | 40 000,00 | 5 333,33 |
| | 2183000 | MOTEUR ELECTRIQUE 11KW | 0136/2014 | 14/05/2014 | 77 932,92 | 13 248,69 | 91 181,52 | 88 209,31 | 10 513,25 |
| | | MOTEUR ELECTRIQUE 30KW | 0163/2014 | 07/06/2014 | 147 266,35 | 25 055,79 | 172 305,14 | 167 947,62 | 19 488,89 |
| | | MOTEUR ELECTRIQUE 15KW | 0181/2014 | 15/06/2014 | 64 368,20 | 10 942,59 | 75 310,79 | 73 012,85 | 8 518,17 |
| | | MOTEUR ELECTRIQUE 1,5KW 1500 T/M | F174/2014 | 18/12/2014 | 139 900,00 | 23 783,00 | 163 683,00 | 158 688,57 | 878 526,39 |
| | 2180900 | CAMION MERCEDES BENZ | 1510000/2014 | 30/04/2014 | 7 783 589,74 | 1 265 470,26 | 9 049 000,00 | 8 783 263,85 | |
| | 2180200 | CAMION RENAULT MAXITY PLATEAU | 00044/2014 | 30/08/2014 | 2 862 443,00 | 469 615,31 | 3 332 058,31 | 3 233 439,10 | |
| | 2180100 | FOURGON PEUGEOT BOXER | 404566/2014 | 25/9/2014 | 2 011 965,81 | 325 034,19 | 2 337 000,00 | 2 268 742,82 | |
| | 2136300 | ETANCHEITES BLOC ADMINISTRATIF | 001/2014 | 04/08/2014 | 680 980,36 | 122 959,81 | 803 940,17 | 820 431,25 | 10 255,39 |
| | 2189100 | MOTEUR ELECTRIQUE 11KW | 0322/2014 | 07/10/2014 | 53 000,00 | 9 010,00 | 62 010,00 | 60 117,99 | |
| | 2183000 | COMPRESSEUR INDUSTRIEL 3720 LT/M | 03018/2014 | 30/07/2014 | 1 950 000,00 | 331 500,00 | 2 281 500,00 | 2 231 885,00 | 184 323,75 |
| | | COMPRESSEUR INDUSTRIEL 3720 LT/M | 03074/2014 | 07/10/2014 | 1 950 000,00 | 331 500,00 | 2 281 500,00 | 2 231 885,00 | |
| | | MOTEUR ELECTRIQUE 1,5KW 1500 T/M | F153/2014 | 13/11/2014 | 139 900,00 | 23 783,00 | 163 683,00 | 158 688,57 | 2 644,81 |
| | 2153800 | MACHINE A COUDRE FISH BEIN | 00695/2014 | 03/09/2014 | 82 400,00 | 14 008,00 | 96 408,00 | 93 466,32 | 1 557,77 |
| | | MACHINE A COUDRE NEWLONG | 018/2013 | 14/10/2013 | | | | 81 018,10 | 9 452,11 |
| | 2153940 | POMPE ACCELERATEUR DAB | 0013/2014 | 08/12/2014 | 54 000,00 | **** | 54 000,00 | 54 000,00 | 450,00 |
| | TOTAL COMPTE 21 | | | | 68 144 749,38 | 2 965 870,35 | 71 110 619,91 | 29 801 080,26 | 1 148 497,20 |
| | TOTAL DU BUREAU COMPTE 21 | | | | 104 113 634,28 | 7 545 469,02 | 111 977 708,12 | 108 417 974,55 | 4 696 249,28 |
| | TOTAL GENERAL | | | | 104 667 639,28 | 7 665 989,02 | 112 343 628,32 | 108 821 785,55 | 4 696 249,28 |

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

**Désignation de l'entreprise** : LES MOULINS DES AURES BATNA
**Activité** : PRODU.VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES
**Adresse** : ZONE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA

| Exercice du | 01/01/2014 | au | 31/12/2014 |
|---|---|---|---|

## 7/ Tableau des immobilisations cédées ( plus ou moins value)au cours de l'exercice :

U : DA

| Nature des immobilisations cédées | date acquisition | montant nets figurant à l'actif | mortissement pratiqués | valeur nette comptable | prix de cession (2) | plus ou moins value | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | plus value | moins value |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| TOTAL | 0 | 0 | | 0 | 0 | 0 | |

## 8/ Tableau des provisions et pertes de valeurs :

U : DA

| Rubriques et postes | provisions cumulées en début d'exercice | dotation de l'exercice | Reprises sur l'exercice | Provisions cumulées en fin d'exercice |
|---|---|---|---|---|
| - Pertes de valeurs sur stocks détailler pour ( chaque catégorie de stock sur état annexe) | 1 584 000 | 657 825 | 1 177 000 | 1 064 825 |
| - Pertes de valeurs sur créances (1) | 116 966 137 | 1 320 000 | 3 213 500 | 115 072 637 |
| - Pertes de valeurs sur actions et parts sociales(2) | | | | |
| - Provisions pour pensions et obligations similaires | 35 598 092 | | 783 688 | 34 814 404 |
| - Provisions sur litiges | | | | 0 |
| - Autres provisions liées au personnel | | | | 0 |
| - Provisions pour impôts | 7 979 773 | | | 7 979 773 |
| - Autres provisions à détailler sur états annexes | 19 954 991 | | | 19 954 991 |
| **TOTAL** | **182 082 993** | **1 977 825** | **5 174 188** | **178 886 630** |

(1) A détailler en tableau 8/1
(2) A détailler en tableau 8/2

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 06715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| Désignation de l'entreprise | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| Exercice du | 01/01/2014 | au | 31/12/2014 |
|---|---|---|---|

**8/1 Relevé des pertes de valeurs sur créances :**

| Désignation des débiteurs | Valeur de la créance | Perte de valeur constituée |
|---|---|---|
| Pertes de valeurs sur comptes de tiers | 145 893 137,00 | 115 072 637,00 |
| Pertes de valeurs sur impôts | 12 019 917,00 | 7 979 773,00 |
| Pertes de valeurs sur comptes debiteurs divers | 26 749 106,00 | 15 905 563,00 |
| Tresorerie | 112 434 227,00 | 4 049 429,00 |

**8/2 Relevé des pertes de valeurs sur actions et parts sociales :**

| Filiales | Valeur nominale au début de l'exercice | Perte de valeur constituée | valeur nette comptable |
|---|---|---|---|

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| Désignation de l'entreprise | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| Exercice du | 01/01/2014 | au | 31/12/2014 |
|---|---|---|---|

## 9/ TABLEAU DE DETERMINATION DU RESULTAT FISCAL

| | | |
|---|---|---|
| **I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)** | **Bénéfice** | **48 361 906,00** |
| | **Perte** | |
| **II-Réintégration** | | |
| Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation | | |
| Quote-part des cadeaux publicitaires non déductible | | |
| Quote-part du sponsoring et parainages non déductible | | |
| Frais de réception non déductibles | | |
| Cotisations et dons non déductibles | | |
| Impôts et taxes non déductibles | | |
| Provisions non déductibles | | |
| Amortissements non déductibles | | 41 998,00 |
| Quote-part des frais de recherche développement non déductibles | | |
| Amortissements non déductibles liés aux opérations de créadit bail (preneur) (cf.art 27 de LFC 2010) | | |
| Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010) | | |
| Impôts sur les bénifices des sociétés | Impôt exigible sur le resultat | |
| | Impôt différé (variation) | -66 480,00 |
| Pertes de valeurs non déductibles | | |
| Amendes et pénalités | | 78 836,00 |
| Autres réintégrations (*) | | 3 513 420,00 |
| | **Total des réintégrations** | **3 567 774,00** |
| **III-Déductions** | | |
| Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA) | | |
| Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse. | | |
| Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA) | | |
| Amortissements liés aux opérations de crédit bail (bailleur) ( cf.art 27 de LFC 2010) | | |
| Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010) | | |
| Complément d'amortissements | | |
| Autres déductions (*) | | |
| | **Total des déductions** | |
| **IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)** | | |
| Déficit de l'année 20 | | |
| Déficit de l'année 20 | | |
| Déficit de l'année 20 | | |
| Déficit de l'année 20 | | |
| | **Total des déficits à déduire** | |
| **Résultat fiscal (I+II-III-IV)** | **Bénéfice** | **51 929 680,00** |
| | **Déficit** | |

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| Désignation de l'entreprise | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| Exercice du | 01/01/2014 | au | 31/12/2014 |
|---|---|---|---|

**10/ Tableau d'affectation du résultat et des réserves (N-1) :**

| | | Montant |
|---|---|---|
| Origine | Report à nouveau de l'exercice N-1 (à détailler) | |
| | Resultat de l'exercice N-1 | 50 672 728,00 |
| | Prélèvements sur réserves (à détailler) | |
| | TOTAL | 50 672 728,00 |
| Affectation | Réserves (à détailler) | 23 183 728,00 |
| | Augmentation du capital | |
| | Dividendes | 10 000 000,00 |
| | Report à nouveau (à détailler) | |
| | TOTAL | 33 183 728,00 |

**11/ Tableau des participcations (filiales et entités associées) :**

| Filiales et entités associées | Capitaux Propres | Dont capital | Quote-part do capital détenu (%) | Résultat dernier exercice | Prêts et avances accordées | Dividendes encaissés | Valeur comptable des titres détenus |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Filiales : | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| Entités Associées | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

| | | |
|---|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 | |
| N.I.F | 099805019122327 | |
| A.I | 5715901042 | |

Désignation de l'entreprise : LES MOULINS DES AURES BATNA
Activité : PRODU.VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES
Adresse : ZONE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA

| Exercice du | 01/01/2014 | au | 31/12/2014 |
|---|---|---|---|

12/ Commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitance, rémunérations diverses et frais de siége:

| Désignation des personnes bénéficiaires | Numéro d'identifiant fiscal | Adresse | Montant perçu |
|---|---|---|---|
| (Avocat) | 195405070053343 | CITE 126 LOGTS N1 BATNA | 1 199 680,0 |
| (Huissier) | 196405510043339 | CITE 410 LOGTS BT23 N°224 BATNA | 36 155,0 |
| (avocate) | 296705010268529 | 02,cité frere NOUARA BATNA | 25 400,0 |
| (avocate) | 297005010213549 | Nedma Aures 2ieme n°16 Batna | 146 350,0 |
| (CAC) | 194925010325440 | 18,boulevard belle vue Constantine | 631800,0 |
| Huissier) | 797105539008605 | Avenur Mostafa ben boulaid Arris | 54 864,0 |

الملحق رقم 3: التصريح السنوي لشركة مطاحن الاوراس خاص بنشاط 2015

مطاحـــن الأوراس باتنـــــة

EPE LES MOULINS DES AURES -BATNA-

شركة مساهمة ذات رأسمال إجتماعي 367.000.000 دج

شركة فرعية تابعة لمجمع - سميد -

# BILAN FISCAL

EXERCICE 2015

Société par Action au Capital Social de 367.000.000 DA

Siège Social : Z.I.B.P : 347 BATNA - TEL : (033) 22.24.52 FAX : 033 22.24.38

ADMINISTRATION DES IMPOTS

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G n° 4

WILAYA

D

Numéro d'Identification Statistique : 101918101510119111212312117

Indiquez ci-contre la lettre et le numéro d'article de votre imposition établie au titre de l'année

057171519101710141121

COMMUNE

D

# IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES

## TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE

Timbre à Date du Service

ANNEE 2015

DECLARATION RELATIVE A L'EXERCICE DU 01/01/2015 AU 31/12/2015

OU DE LA PERIODE DU 01/01/2015 AU 31/12/2015

DGI 2003/01 - Imp. Officielle, Alger

## A IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE :

1) Désignation de l'Entreprises (Raison Sociale et Forme) :

EPE LES MOULINS DES AURES BATNA

2) Activités exercées (souligner l'activité principale) :

Production et commercialisation des produits de Meunerie

**Code Activité :** 1101/1011 **Numéro du Registre du Commerce :** 05B0425106KBE87

3) Adresses :

- Du siège Social ou du principal Etablissement :

Au 1er Janvier 2015

Zone Industrielle Kechida BATNA

Téléphone : 033 22 24 38

Au 1er Janvier ..... (En cas de changement d'adresse en cours d'année)

**NOM ET ADRESSE DU COMPTABLE OU DU CONSEIL DONT L'ENTREPRISE A UTILISE LES SERVICES**

(Préciser si ces techniciens font ou non partie du personnel salarié de l'entreprise)

Numéro d'Identification Statistique :

— **Le montant des sommes à indiquer sur la présente déclaration doit être arrondi au dinar le plus voisin, toute somme inférieure à 50 centimes est négligée et toute somme égale ou supérieure à 50 centimes est comptée pour un dinar.**

**B** RECAPITULATION DES ELEMENTS D'IMPOSITION

## 1) IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES

| | DA. | Ct |
|---|---|---|
| a) Bénéfice global (reporter le montant de la ligne wx figurant au tableau n° 8 ..... ➡ | | |
| dont : | | |
| — Bénéfice Taxé au Taux de ..... | | |
| — Bénéfice Taxé au Taux de ..... | | |
| — Bénéfice Taxé au Taux de ..... | | |
| — Bénéfice Exonéré ..... | | |
| b) Déficit (reporter le montant de la ligne wy figurant au tableau n° 8) ..... ➡ | 30.201.990 | 84 |

## 2) TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE

| Nature des opérations | Nature des opérations vendues ou des opérations réalisées | Montant brut du chiffre d'affaires corespondant avant application de la réfaction (DA. / Ct) |
|---|---|---|
| **OPERATIONS IMPOSABLES :** Montant des opérations de ventes en gros portant sur les produits dont le prix de vente comporte plus de 50 % de droits indirects ..... | | |
| Montant des ventes au détail, portant sur les produits dont le prix de vente comporte plus de 50 % de droits indirects ..... | chiffre d'affaire hors Sig | 311444.841 / 00 |
| Montant des opérations de ventes effectuées par les concessionnaires dont les activités sont autorisées conformément à l'article 83 de la loi relative à la monnaie et au crédit ..... | | |
| Opération de ventes au détail de leur propre production effectuées par les torréfacteurs de café ..... | | |
| Opération de ventes en gros ..... | | |
| Autres opérations ouvrant droit à la réfaction ..... | | |
| Ventes et opérations ne bénéficiant pas de réfaction ..... | | |
| **MONTANT TOTAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES IMPOSABLE** (1) ..... | | |
| **Opérations exonérées :** | | |
| ..... | | |
| ..... | | |
| ..... | | |
| ..... | | |
| ..... | | |
| ..... | | |
| ..... | | |
| ..... | | |
| **MONTANT TOTAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES EXONERE** (2) ..... | | |

**C** **IMPUTATION**

## 1 - Crédit d'impôt :

**IBS retenu à la source au titre des revenus des capitaux mobiliers perçus :** DA,

- Valeurs mobilières .....
- Revenus des créances, dépôts et cautionnement ..... 24 55 233
- TOTAL à imputer à titre de crédit d'impôt (*) ..... 24 55 233

## 2 - Avoir fiscal

Le Montant à imputer est égal à 30% des dividendes perçus (à reporter ci-contre) .....

(*) Joindre Justificatif

**D** **Répartition Des Produits Des Actions Et Parts Sociales Ainsi Que Des Revenus Assimilés Distribués**

1) Montant global brut des distributions correspondant aux intérêts, dividendes, revenus et autres parts sociales payables aux as actionnaires et porteurs de parts, sur présentation ou remise de coupons ou d'instruments représentatifs de coupo

Payé par la société elle même .....(a)

Payé par un établissement chargé du service des titres.....(b)

2) Montant des distributions correspondant à des rémunérations ou avantages dont la société ne désigne pas les bénéficiaires (2) .....(c)

3) Etat nominatif détaillé des prêts, avances ou acomptes consentis aux associés actionnaires et porteurs de parts soit directement, soit par personnes ou sociétés interposées :
(si le cadre est insuffisant, joindre à la présente déclaration un état du même modèle).

| Nom, Prénoms, qualité (associé, associé-gérant, administrateur) et adresse complète du domicile de chacun des bénéficiaires de ces distributions | Nature du Versement | Année du Versement | Montant des somm versées |
|---|---|---|---|
| | | | |
| N.I.S. | | | |
| N.I.S. | | | |
| N.I.S. | | | |
| N.I.S. | | | |
| **TOTAL :** ➡ (d) | | | |

4) Etat nominatif détaillé des distributions autres que celles visées aux lignes 1, 2, et 3 ci-dessus :
(si le cadre est insuffisant, joindre à la présente déclaration un état du même modèle).

| Nom, Prénoms, qualité (associé, associé-gérant, administrateur) et adresse complète du domicile de chacun des bénéficiaires de ces distributions | Nature du Versement | Année du Versement | Montant des somm versées avant la rete la source de l'imp |
|---|---|---|---|
| a) Distribution correspondant aux produits des parts sociales dans les SARL | | | |
| N.I.S. | | | |
| N.I.S. | | | |
| **TOTAL :** ➡ (e) | | | |
| b) autres distributions (3) | | | |
| N.I.S. | | | |
| N.I.S. | | | |
| **TOTAL :** ➡ (f) | | | |
| 5) Montant total des revenus répartis (total a + b + c + d + e + f..... ➡ (g) | | | |

(1) Il s'agit des intérêts, dividendes, revenus et autres produits des actions et parts sociales dont le paiement donne lieu à l'établissement d'un relevé de coupon;
(2) Il convient de porter dans ce cadre le montant des sommes versées ou des avantages alloués au titre de ces distributions au cours de l'exercice.
(3) Ces distributions comprennent notamment :
- Les tantièmes ordinaires et autres rémunérations allouées aux administrateurs et non déductibles pour le calcul du bénéfice.
- Les distributions ne résultant pas de déclarations régulières des organes compétents de la société, notamment : intérêts excédentaires des comptes courants ciés, dons et subventions non admis dans les charges.

Dépenses de caractère somptueuses, rémunérations excessives ou non déclarées exclues des charges déductibles.

**E** **REMUNERATIONS VERSEES AUX MEMBRES DE CERTAINES SOCIETES**

Ce cadre concerne les SARL, les sociétés en commandite par actions, les sociétés civiles constituées sous forme de sociétés par actions et les sociétés de personnes ayant opté pour le régime d'imposition des sociétés par actions (si le cadre est insuffisant, joindre un état du même modèle).

| Nom, Prénoms, domicile, qualité et Matricule fiscal de :<br>- Tous les associés pour les SARL.<br>- Tous les associés des sociétés en commandite par actions.<br>- Tous les membres des sociétés civiles constituées sous forme de sociétés par actions.<br>- Tous les associés des sociétés de personnes ayant opté pour le régime d'imposition des sociétés de capitaux. | Pour les SARL Nombre de parts sociales ou de bénéfices appartenant à chaque associé | Sommes versées, au cours de la période retenue pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, à chaque associé, associé gérant ou membre associé désigné col. 1 à titre de traitement, émoluments indemnités, remboursements forfaitaires de frais ou autres rémunérations de ses fonctions dans la société. | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Année de versement | A titre de traitement émoluments et indemnités proprement dits | MONTANT DES SOMMES VERSEES | | | |
| | | | | A titre de frais de représentation, de missions et de déplacements | | A titre de frais professionnels autres que ceux visés dans les colonnes 5 et 6 | |
| | | | | Indemnités forfaitaires | Remboursements | Indemnités forfaitaires | Remboursements |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| N.I.S. | | | | | | | |
| N.I.S. | | | | | | | |
| N.I.S. | | | | | | | |
| N.I.S. | | | | | | | |
| N.I.S. | | | | | | | |
| N.I.S. | | | | | | | |

**F** **CADRE RESERVE A L'ADMINISTRATION**

Renseignements à corriger :

Fait à BATNA, Le 30/03/2016

**Signature :**

مديرية المالية و الخاصة
حيون سهام

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| Désignation de l'entreprise | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| Exercice du | 01/01/2015 | au | 31/12/2015 |
|---|---|---|---|

# BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2010)

| ACTIF | N | | | N-1 |
|---|---|---|---|---|
| | Montants Bruts | Amortissements, provisions et pertes de valeurs | Net | Net |
| **ACTIFS NON COURANTS** | | | | |
| **Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif** | | | | |
| Immobilisations incorporelles | 731 833,40 | 394 492,16 | 337 341,24 | 475 708,14 |
| Immobilisations corporelles | 1 456 711 884,92 | 879 507 748,45 | 577 534 236,47 | 596 143 246,99 |
| Terrains | 251 091 195,00 | | 251 091 195,00 | 251 091 195,00 |
| Bâtiments | 581 632 187,38 | 437 084 685,23 | 144 547 502,15 | 149 780 210,22 |
| Autres immobilisations corporelles | 624 348 822,54 | 442 423 083,22 | 181 895 539,32 | 195 271 841,77 |
| Immobilisations en concession | | | | |
| Immobilisations en cours | 359 809 529,43 | | 359 809 529,43 | 43 225 772,32 |
| Immobilisations financières | 3 322 750,33 | | 3 322 750,33 | 655 020,33 |
| Titres mis en équivalence | | | | |
| Autres participations et créances rattachées | | | | |
| Autres titres immobilisés | | | | |
| Prêts et autres actifs financiers non courants | 3 322 750,33 | | 3 322 750,33 | 655 020,33 |
| Impôts différés actif | 7 562 279,84 | | 7 562 279,84 | 6 281 980,59 |
| TOTAL ACTIFS NON COURANTS | 1 828 468 377,92 | 879 902 240,61 | 948 566 137,31 | 846 761 728,37 |
| **ACTIFS COURANTS** | | | | |
| Stocks et encours | 154 277 389,36 | 924 835,77 | 153 352 533,59 | 150 481 052,34 |
| **Créances et emplois assimilés** | | | | |
| Clients | 158 045 277,05 | 112 892 257,05 | 45 153 020,00 | 30 820 500,00 |
| Autres débiteurs | 25 792 824,59 | 15 931 980,56 | 9 860 844,03 | 10 843 543,33 |
| Impôts et assimilés | 8 174 942,60 | 7 979 773,44 | 195 169,16 | 4 040 144,41 |
| Autres créances et emplois assimilés | 530 000,00 | | 530 000,00 | 2 746 753,91 |
| **Disponibilités et assimilés** | | | | |
| Placements et autres actifs financiers courants | | | | 150 000 000,00 |
| Trésorerie | 199 456 267,75 | 4 049 429,07 | 195 405 838,68 | 108 384 798,03 |
| TOTAL ACTIF COURANT | 546 275 681,35 | 141 778 275,89 | 404 497 405,46 | 457 316 792,02 |
| TOTAL GENERAL ACTIF | 2 374 744 059,27 | 1 021 680 516,50 | 1 353 063 542,77 | 1 106 078 520,39 |

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| Désignation de l'entreprise | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| Exercice du | 01/01/2015 | au | 31/12/2015 |
|---|---|---|---|

# BILAN (PASSIF)

| PASSIF | N | N-1 |
|---|---|---|
| CAPITAUX PROPRES : | | |
| Capital émis | 367 000 000,00 | 367 000 000,00 |
| Capital non appelé | | |
| Primes et réserves - Réserves consolidées(1) | 89 846 881,28 | 74 993 681,81 |
| Ecart de réévaluation | | |
| Ecart d'équivalence (1) | | |
| Résultat net - Résultat net part du groupe (1) | -30 201 990,24 | 37 573 199,47 |
| Autres capitaux propres - Report à nouveau | | |
| **Part de la société consolidante (1)** | | |
| **Part des minoritaires (1)** | | |
| TOTAL I | 426 644 891,04 | 479 566 881,28 |
| PASSIFS NON-COURANTS : | | |
| Emprunts et dettes financières | 369 000 000,00 | 104 504 936,68 |
| Impôts (différés et provisionnés) | 21 877 011,32 | 28 654 204,02 |
| Autres dettes non courantes | | |
| Provisions et produits constatés d'avance | 36 898 175,52 | 34 814 404,76 |
| TOTAL II | 427 775 186,84 | 167 973 545,44 |
| PASSIFS COURANTS : | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | 63 583 427,01 | 40 233 352,08 |
| Impôts | 5 247 755,24 | 3 150 652,94 |
| Autres dettes | 429 812 262,64 | 415 154 088,65 |
| Trésorerie Passif | | |
| TOTAL III | 498 643 464,89 | 458 538 093,67 |
| TOTAL PASSIF (I+II+III) | 1 353 063 542,77 | 1 106 078 520,39 |

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

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| Désignation de l'entreprise | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| Exercice du | 01/01/2015 | au | 31/12/2015 |
|---|---|---|---|

## COMPTE DE RESULTAT

| Rubriques | | N | | N-1 | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) |
| Ventes de marchandises | | | 22 178 755,65 | | 12 524 940,70 |
| Production vendue | Produits fabriqués | | 1 596 484 988,50 | | 1 839 365 239,37 |
| | Prestations de services | | 1 880 940,14 | | 2 577 618,88 |
| | Vente de travaux | | | | |
| Produits annexes | | | | | |
| **Rabais, remises, ristournes accordés** | | | | | |
| Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes | | | 1 620 544 684,29 | | 1 854 467 798,95 |
| Production stockée ou destockée | | 18 507 247,30 | | | 2 427 626,46 |
| Production immobilisée | | | | | |
| Subventions d'exploitation | | | | | |
| I-Production de l'exercice | | | 1 602 037 436,99 | | 1 856 895 425,41 |
| Achats de marchandises vendues | | 147 630 825,80 | | 18 939 716,69 | |
| Matières premières | | 1 178 777 938,14 | | 1 499 552 044,19 | |
| Autres approvisionnements | | 20 173 749,91 | | 17 008 545,56 | |
| Variations des stocks | | | | | |
| Achats d'études et de prestations de services | | | | 283 575,00 | |
| Autres consommations | | 17 663 460,05 | | 17 936 093,24 | |
| Rabais, remise, ristournes obtenus sur achats | | | | | |
| Services extérieurs | Sous-traitance générale | | | | |
| | Locations | 22 062 634,22 | | 21 622 586,49 | |
| | Entretien, réparations et maintenance | 4 724 249,00 | | 4 244 401,99 | |
| | Primes d'assurances | 6 332 695,24 | | 4 754 874,32 | |
| | Personnel extérieur à l'entreprise | | | | |
| | Rémunération d'intermédiaires et honoraires | 7 080 872,69 | | 7 734 481,24 | |
| | Publicité | 3 401 826,97 | | 2 036 991,31 | |
| | Déplacement, missions et réceptions | 9 761 413,21 | | 6 213 224,70 | |
| Autres services | | 7 768 281,30 | | 9 885 156,50 | |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs | | | | | |
| II-Consommations de l'exercice | | 1 425 377 946,53 | | 1 610 211 683,23 | |
| III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II) | | | 176 659 490,46 | | 246 683 742,18 |
| Charges de personnel | | 174 322 091,99 | | 155 866 329,45 | |
| Impôts et taxes et versements assimilés | | 4 198 255,00 | | 6 269 129,55 | |
| IV-Excédent brut d'exploitation | | 1 660 656,53 | | | 84 548 283,18 |

**IMPRIME DESTINEE A L'ADMINISTRATION**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Autres produits opérationnels | | 5 339 482,37 | | 8 131 060,17 |
| Autres charges opérationnelles | 1 904 092,92 | | 1 226 231,72 | |
| Dotations aux amortissements | 36 701 904,91 | | 36 742 492,45 | |
| Provision | 9 718 676,25 | | 9 020 785,89 | |
| Pertes de valeur | | | | |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | 6 111 333,06 | | 4 492 822,80 |
| V-Résultat opérationnel | 38 734 715,18 | | | 47 180 655,09 |
| Produits financiers | | 2 455 232,99 | | 1 181 250,00 |
| Charges financières | | | | |
| VI-Résultat financier | | 2 455 232,99 | | 1 181 250,00 |
| VII-Résultat ordinaires(V+VI) | 36 279 482,19 | | | 48 361 906,09 |
| Eléments extraordinaires(produits) (*) | | | | |
| Eléments extraordinaires(Charges) (*) | | | | |
| VIII-Résultat extraordinaire | | | | |
| Impôts exigibles sur résultats | | | 11 812 576,00 | |
| Impôts différés(variations) sur résultats | | 6 077 491,95 | | 1 023 869,38 |
| IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE | 30 201 990,24 | | | 37 573 199,47 |

(*) A détailler sur l'état annexe à joindre.

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| Désignation de l'entreprise | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Exercice du | 01/01/2015 | au | 31/12/2015 |

## 1/ Tableau des mouvements de stocks :

| Rubrique | Solde de début d'exercice | Mouvements de la période | | Solde de fin d'exercice |
|---|---|---|---|---|
| | | Débit | Crédit | |
| Stocks de marchandises | 2 507 218,21 | 151 736 243,44 | 150 035 296,45 | 4 208 165,20 |
| Matières et fournitures | 89 347 602,18 | 1 166 791 884,56 | 1 148 276 936,31 | 107 862 550,43 |
| Autres approvisionnements | 31 858 997,07 | 70 155 524,57 | 68 666 417,01 | 33 348 104,63 |
| Encours de production de biens | | | | |
| Encours de production de services | | | | |
| Stocks de produits | 27 832 058,90 | 1 474 747 997,43 | 1 493 721 507,23 | 8 858 549,10 |
| Stocks provenant d'immobilisations | | | | |
| Stocks à l'extérieur | | | | |
| TOTAL | 151 545 876,36 | 2 863 431 650,00 | 2 860 700 157,00 | 154 277 369,36 |

## 2/ Tableau de la fluctuation de la production stockée :

| Débit | Crédit | Solde de fin d'exercice | |
|---|---|---|---|
| | | Débiteur | Créditeur |
| 1 493 184 372,83 | 1 474 677 125,53 | 18 507 247,30 | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| Désignation de l'entreprise | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| Exercice du | 01/01/2015 | au | 31/12/2015 |
|---|---|---|---|

**3/ Charges de Personnel, Impôts, taxes et versements assimilés, autres sevices :**

| Rubrique | Montants |
|---|---|
| **Autres sévices** | |
| Charges locatives et charges de copropriété | 22 052 634,22 |
| Etudes et recherches | |
| Documentation et divers | 177 866,76 |
| Transports et biens et transport collectif du personnel | 1 200 749,76 |
| Frais postaux et de télécommunications | 1 329 855,89 |
| Services bancaires et assimilés | 5 034 808,89 |
| Cotisations et divers | 25 000,00 |
| TOTAL (1) | **29 830 916,52** |
| **Charges de Personnel** | |
| Rémunérations du personnel | 135 902 464,66 |
| Rémunérations de l'exploitant individuel | |
| Cotisations aux organismes sociaux | 38 419 627,33 |
| Charges sociales de l'exploitant individuel | |
| Autres charges sociales | |
| Autres charges de personnels | |
| TOTAL (2) | **174 322 091,99** |
| **Impôts, taxes et versements assimilés** | |
| Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations | 3 752 055,00 |
| Impôts et taxes non récupérables sur chiffers d'affaires | 446 200,00 |
| Autres impôts et taxes(hors impôts sur les résultats) | |
| TOTAL (3) | **4 198 255,00** |
| TOTAL (1)+(2)+(3) | **208 351 262,51** |

**4/ Autres charges et produits opérationnels :**

| Autres charges opérationnelles | Montants |
|---|---|
| Redevances pour concessions,brevets, licences, logiciels et valeurs similaires | |
| Moins values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers | |
| Jetons de présence | 300 000,00 |
| Perte sur créances irrécouvrables | |
| Quote-part de résultat sur opérations faites en commun | |
| Amendes et pénalités, subventions accordés, dons et libéraliés | 466 262,50 |
| Charges Exceptionnelles de gestion courante | 484 106,53 |
| Autres charges de gestion courante | 653 723,89 |
| TOTAL | **1 904 092,92** |
| **Autres Produits opérationnels** | **Montants** |
| Redevances pour concessions,brevets, licences, logiciels et valeurs similaires | |
| Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers | |
| Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant | |
| Quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice | |
| Quote-part de résultat sur opérations faites en commun | |
| Reprise sur créances amorties | |
| Produits exceptionnels sur opérations de gestion | -3 890 339,02 |
| Autres Produits de gestion courante | -1 449 143,35 |
| TOTAL | **-5 339 482,37** |

MPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

| | |
|---|---|
| R.C. | 5/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122377 |
| A.I. | 05715901042 |

Désignation de l'entreprise : LES MOULINS DES AURES BATNA
Activité : PRODU.VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES
Adresse : ZONE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA

| Exercice du | 01/01/2015 | au | 31/12/2015 |
|---|---|---|---|

**Tableau des amortissements et pertes de valeurs :**

| Rubrique et Postes | Amortissements Cumulés en début d'exercice | Dotations de l'exercice (1) | Diminutions éléments sortis | Amortissements Cumulés en fin d'exercice | Dotations Fiscales (2) | Ecarts (1)-(2) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Goodwill | | | | | | |
| mmobilisations ncorporelles | 256 125,00 | 138 367,00 | | 394 492,00 | 138 367,00 | |
| mmobilisations corporelles | 887 650 613,00 | 23 709 429,00 | 0,00 | 911 360 042,00 | 23 667 431,00 | 41 998,00 |
| Participations nanciers non courant | | | | | | |
| TOTAL | 887 906 738,00 | 23 847 796,00 | 0,00 | 911 754 534,00 | 23 805 798,00 | 41 998,00 |

**Tableau des immobilisations crées ou acquises au cours de l'exercice :**

| Rubriques (Nature des immobilisations crées au acquises à détailler) | Montants bruts | TVA déduite | Montant net à amortir |
|---|---|---|---|
| oodwill | | | |
| mmobilisations incorporelles | | | 0,00 |
| mmobilisations corporelles | 16 265 884,00 | 2 003 829,00 | 14 262 055,00 |
| articipations | | | |
| res actifs financiers non courantes | | | |
| TOTAL | 16 265 884,00 | 2 003 829,00 | 14 262 055,00 |

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| Désignation de l'entreprise | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| Exercice du | 01/01/2015 | au | 31/12/2015 |
|---|---|---|---|

## 7/ Tableau des immobilisations cédées (plus ou moins value) au cours de l'exercice :

| Nature des immobilisations cédées | Date acquisition | Montant nets figurant à l'actif | Amortissements pratiqués | Valeur nette comptable | Prix de cession | Plus ou moins value | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | Plus value | Moins value |
| Immobilisations cor | | 31 852 293,97 | 31 852 293,97 | | 1 399 350,00 | 1 399 350,00 | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |

## 8/ Tableau des provisions et pertes de valeurs :

| Rubriques et postes | Provisions cumulées en début d'exercice | Dotation de l'exercice | Reprises sur l'exercice | Provisions cumulées en fin d'exercice |
|---|---|---|---|---|
| -Pertes de valeurs sur stocks (à détailler pour chaque catégorie de stock sur état annexe) | 1 064 824,02 | | | 1 064 824,02 |
| -Pertes de valeurs sur créances(1) | 115 072 637,05 | | | 115 072 637,05 |
| -Pertes de valeurs sur actions et parts sociales(2) | | | | |
| -Provisions pour pensions et obligations similaires | 34 814 404,76 | 2 901 861,66 | -818 090,90 | 36 898 175,52 |
| -Provisions sur litiges | | | | |
| -Autres provisions liées au personnel | | | | |
| Provisions pour impôts | 7 979 773,44 | | | 7 979 773,44 |
| -Autres provisions à détailler sur états annexes | 19 954 991,97 | | | 19 954 991,97 |
| TOTAL | 178 886 631,24 | 2 901 861,66 | -818 090,90 | 180 970 402,00 |

(1) A détailler en tableau 8/1
(2) A détailler en tableau 8/2

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| Désignation de l'entreprise | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| Exercice du | 01/01/2015 | au | 31/12/2015 |
|---|---|---|---|

**3/1 Relevé des pertes de valeurs sur créances :**

| Désignation des débiteurs | Valeur de la créance | Perte de valeur constituée |
|---|---|---|
| Pertes de valeurs sur comptes de tiers | 145 893 137,00 | 115 072 637,00 |
| Pertes de valeurs sur impôts | 12 019 917,00 | 7 979 773,00 |
| Pertes de valeurs sur comptes débiteurs divers | 26 749 106,00 | 15 905 563,00 |
| Tresorerie | 112 434 227,00 | 4 049 429,00 |

**/2 Relevé des pertes de valeurs sur actions et parts sociales :**

| Filiales | Valeur nominale au début de l'exercice | Perte de valeur constituée | valeur nette comptable |
|---|---|---|---|

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| Désignation de l'entreprise | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |

| Exercice du | 01/01/2015 | au | 31/12/2015 |
|---|---|---|---|

## 9/ TABLEAU DE DETERMINATION DU RESULTAT FISCAL

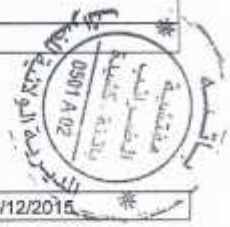
| | | |
|---|---|---|
| I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat) | Bénéfice | -36 279 482,19 |
| | Perte | |
| II-Réintégration | | |
| Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation | | |
| Quote-part des cadeaux publicitaires non déductible | | |
| Quote-part du sponsoring et parainages non déductible | | |
| Frais de réception non déductibles | | |
| Cotisations et dons non déductibles | | |
| Impôts et taxes non déductibles | | 466 262,50 |
| Provisions non déductibles | | |
| Amortissements non déductibles | | 41 998,00 |
| Quote-part des frais de recherche développement non déductibles | | |
| Amortissements non déductibles liés aux opérations de créadit bail (preneur) (cf.art 27 de LFC 2010) | | |
| Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010) | | |
| Impôts sur les bénifices des sociétés | Impôt exigible sur le resultat | |
| | Impôt différé (variation) | -699 700,75 |
| Pertes de valeurs non déductibles | | |
| Amendes et pénalités | | |
| Autres réintégrations (*) | | 3 705 104,35 |
| Total des réintégrations | | 4 423 241,61 |
| III-Déductions | | |
| Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA) | | 909 577,50 |
| Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse. | | |
| Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA) | | |
| Amortissements liés aux opérations de crédit bail (bailleur) ( cf.art 27 de LFC 2010) | | |
| Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010) | | |
| Complément d'amortissements | | |
| Autres déductions (*) | | |
| Total des déductions | | |
| IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA) | | |
| Déficit de l'année 20 | | |
| Déficit de l'année 20 | | |
| Déficit de l'année 20 | | |
| Déficit de l'année 20 | | |
| Total des déficits à déduire | | |
| Résultat fiscal (I+II-III-IV) | Bénéfice | |
| | Déficit | -31 856 240,58 |

(*) A détaillé sur état annexe à joindre.

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222062B98 |
| N.I.F | 099805019122327 |
| A.I. | 05715901042 |

| | | |
|---|---|---|
| Désignation de l'entreprise | : | EPE LES MOULINS DES AURES BATNA |
| Activité | : | PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES |
| Adresse | : | ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA |



| Exercice du | 01/01/2015 | au | 31/12/2015 |
|---|---|---|---|

**10/ Tableau d'affectation du résultat et des réserves (N-1) :**

| | | Montant |
|---|---|---|
| Origine | Report à nouveau de l'exercice N-1 (à détailler) | |
| | Resultat de l'exercice N-1 | 37 573 199,47 |
| | Prélèvements sur réserves (à détailler) | |
| | TOTAL | 37 573 199,47 |
| Affectation | Réserves (à détailler) | |
| | Augmentation du capital | 14 847 199,47 |
| | Dividendes | 10 000 000,00 |
| | Report à nouveau (à détailler) | |
| | TOTAL | 24 847 199,47 |

**11/ Tableau des participcations (filiales et entités associées) :**

| Filiales et entités associées | Capitaux Propres | Dont capital | Quote-part de capital détenu (%) | Résultat dernier exercice | Prêts et avances accordées | Dividendes encaissés | Valeur comptable des titres détenus |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Filiales : | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| Entités Associées | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |

MPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

| | |
|---|---|
| R.C. | 05/00-0222082898 |
| N.I.F | 998050191223?7 |
| A.I. | 05715901042 |

Désignation de l'entreprise : EPE LES MOULINS DES AURES BATNA
Activité : PROD.ET VENTES SEMOULES FARINES ET DERIVEES
Adresse : ZONNE INDUSTRIELLE KECHIDA BATNA

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

12/Commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitance, rémunérations diverses et frais de siége :

| Désignation des personnes bénéficiaires | Numéro d'identifiant Fiscal | Adresse | Montant percu |
|---|---|---|---|
| | 1958 0504 00039 40 | CENTRE COMERCIEL (NEDJMA) CITE EL MOAASKAR 3eme ETAGE BUREAU N°:09 -BATNA | 31 200,00 |
| | 195405070053343 | CITE ASSAADA 126 LOGTS N°:01 BATNA | 325 000,00 |
| | 195419010113448 | RUE SALAH DOUHIL,CITE KAABOUB,SETIF | 503 100,00 |
| | 1966 0516 00436 34 | ALLEES BENBOULAID BATIMENT O N°:211 | 88 579,00 |
| | 2967 0501 02685 29 | 02 RUE LES FRERES NOUAOURA -BATNA | 45 450,00 |
| | 795 405 020 033 242 | ALLES SALEH NEZAR,N°:02-BATNA | 135 000,00 |
| | 195419010113448 | 103 BD MD V ALGER | 561 325,57 |
| | 1955 3901 00942 31 | 22 RUE AISSAOUI MED ANNABA | 140 115,70 |
| | 2953 3608 00331 42 | CITE BELLVEUE BT C3 N°:159 EL-BOUNI 23204 ANNABA | 125 000,00 |
| | | | 1 954 770,27 |

GROUPE SMIDE
EPE LES MOULINS DES AURES
UNITE DE PRODUCTION BATNA
AVENUE DE LA GARE BATNA

## TABLEAU D'ACQUISITIONS ANNÉE 2015

| | COMPTE | DESIGNATION | FACTURE N° | FACTURE DATE | MONTANT H.T | TVA | MONTANT TTC | MONTANT COMPTABILISE | ANNUITE 31/12/2015 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2183400 | MICRO ORDINATEUR P4 | 05/2015 | 01/05/15 | 46 000,00 | 0,00 | 46 000,00 | 46 000,00 | 2 300,00 |
| | 2183400 | MICRO ORDINATEUR HP | 07/M1/2015 | 08/07/15 | 76 500,00 | 13 005,00 | 89 505,00 | 86 773,95 | 8 677,40 |
| | 2183400 | MICRO ORDINATEUR HP | 08/M1/2015 | 08/07/15 | 115 000,00 | 19 550,00 | 134 550,00 | 130 444,50 | 13 044,45 |
| | 2183400 | MICRO ORDINATEUR HP | 01/M1/2015 | 08/07/15 | 64 000,00 | 10 880,00 | 72 595,20 | 72 595,20 | 7 259,52 |
| | 2183400 | MICRO ORDINATEUR HP | 02/M1/2015 | 08/07/15 | 64 000,00 | 10 880,00 | 72 595,20 | 72 595,20 | 7 259,52 |
| | 2183400 | MICRO ORDINATEUR HP | 03/M1/2015 | 08/07/15 | 64 000,00 | 10 880,00 | 72 595,20 | 72 595,20 | 7 259,52 |
| SIEGE | 2183400 | MICRO ORDINATEUR HP | 04/1/2015 | 08/07/15 | 76 500,00 | 13 005,00 | 89 505,00 | 86 773,95 | 8 677,40 |
| | 2183400 | MICRO ORDINATEUR HP | 04/M1/2015 | 08/07/15 | 76 500,00 | 13 005,00 | 89 505,00 | 86 773,95 | 8 677,40 |
| | 2183400 | MICRO ORDINATEUR HP | 05/M1/2015 | 08/07/15 | 76 500,00 | 13 005,00 | 89 505,00 | 86 773,95 | 8 677,40 |
| | 2183400 | MICRO ORDINATEUR HP | 06/M1/2015 | 08/07/15 | 76 500,00 | 13 005,00 | 89 505,00 | 86 773,95 | 8 677,40 |
| | 2180300 | CADDY 1,6TDI FOURGON | 03FI3799 | 01/04/15 | 1 294 273,50 | 204 726,50 | 1 499 000,00 | 1 456 007,44 | 72 800,37 |
| | 2180300 | CADDY 1,6TDI FOURGON | 03FI3798 | 05/03/15 | 1 294 273,50 | 204 726,50 | 1 499 000,00 | 1 456 007,44 | 72 800,37 |
| | 2183400 | POINTEUSE | 230015 | 15/11/15 | 45 625,00 | 7 756,25 | 53 381,25 | 51 752,44 | 862,54 |
| | 2183400 | POINTEUSE | 230015 | 15/11/15 | 45 625,00 | 7 756,25 | 53 381,25 | 51 752,44 | 862,54 |
| | 2183400 | POINTEUSE | 230015 | 15/11/15 | 45 625,00 | 7 756,25 | 53 381,25 | 51 752,44 | 862,54 |
| | 2153000 | MOTEUR ELECTRIQUE B3 7,5HKW | 0010/2015 | 08/02/15 | 31 966,00 | 5 434,22 | 37 400,22 | 36 259,83 | 6 043,17 |
| | 2153000 | MOTEUR ELECTRIQUE 15KW 1500T/M | 0006/2015 | 05/01/15 | 66 000,00 | 11 220,00 | 77 220,00 | 74 863,80 | 12 477,30 |
| | 2153000 | MOTEUR ELECTRIQUE 90KW 3000T/M | | | | | | 504 933,64 | 58 908,93 |
| | 2153000 | TURBINE | 0013/2015 | 09/06/15 | 55 000,00 | 9 350,00 | 64 350,00 | 62 386,56 | 6 238,68 |
| | 2153000 | MOTEUR ELECTRIQUE 15KW 1500T/M | 0069/2015 | 24/06/15 | 68 400,00 | 11 628,00 | 80 028,00 | 77 586,12 | 7 758,60 |
| | 2153000 | MOTEUR ELECTRIQUE 0,75KW | F056/2015 | 13/04/15 | 88 700,00 | 15 079,00 | 103 779,00 | 180 612,41 | 10 061,00 |
| | 2153000 | MOTEUR ELECTRIQUE 1,50KW | F092/2015 | 21/06/15 | 169 890,00 | 28 881,30 | 198 771,30 | 192 706,23 | 19 270,62 |
| | 2153000 | SUPRESSEUR GMA 13F7 | | | | | | 648 240,00 | 198 073,33 |
| | 2153000 | EXCLUSE 22/19ME | | | | | | 8 000,00 | 1 999,98 |
| | 2153000 | PORTE TAMI SASSEUR | 04/2015 | 24/08/15 | 1 394 524,87 | 0,00 | 1 394 524,87 | 1 394 524,87 | 92 968,33 |
| | 2153000 | SASSEUR COMPLET | 05/2015 | 24/08/15 | 380 000,00 | 0,00 | 380 000,00 | 380 000,00 | 25 333,36 |
| ARRIS | 2153000 | MOTEUR A FRENI 1,1 KW 136T MIN | 01/2015 | 17/08/15 | 79 375,00 | 13 493,75 | 92 868,75 | 90 035,86 | 6 002,37 |
| | 2153000 | MOTEUR REDUCTEUR 136T MIN | 535/2015 | 14/10/15 | 98 717,95 | 16 782,05 | 115 508,00 | 111 975,77 | 3 732,55 |
| | 2153000 | MOTEUR B 3 15KW 1400T/M | 085/2015 | 04/10/15 | 71 180,00 | 12 087,00 | 83 187,00 | 80 648,73 | 2 688,25 |
| | 2153000 | CITERNE A AIR COMPRIME 1000L | 3324/2015 | 12/10/15 | 327 000,00 | 55 590,00 | 382 590,00 | 370 916,10 | 12 363,82 |
| | 2153000 | CITERNE A AIR COMPRIME 1000L | 3326/2015 | 21/10/15 | 327 000,00 | 55 590,00 | 382 590,00 | 370 916,10 | 12 363,82 |
| | 2153000 | ECLUSE 22/19 ME | | | | | | 8 000,00 | 333,37 |
| | 2153000 | MOTEUR A FRENI 1,5 KW 1500TR/MIN | 172/2015 | 26/12/15 | 169 890,00 | 28 881,30 | 198 771,30 | 192 706,23 | 0,00 |
| | 2153000 | MOTEUR A FRENI 1,5 KW 1500TR/MIN | 172/2015 | 26/12/15 | 149 980,00 | 25 483,00 | 175 383,00 | 170 031,57 | 0,00 |
| | 2153200 | BATTEUR MOUILLEUR INTENSIF | 07/2015 | 12/11/15 | 56 352,87 | 0,00 | 56 352,87 | 56 352,87 | 939,26 |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2183400 | PC COMPLET | 002/15 | 10/01/15 | 38 000,00 | 6 460,00 | 44 460,00 | 43 103,40 | 8 620,68 |
| | 2183400 | PC COMPLET | 002/15 | 10/01/15 | 38 000,00 | 6 460,00 | 44 460,00 | 43 103,40 | 8 620,68 |
| | 2153000 | ECHAUFAUDAGE ROULEAU | 01/2015 | 02/02/15 | 74 000,00 | 0,00 | 74 000,00 | 74 000,00 | 6 783,37 |
| | 2183400 | PC ALLINONE LENOVO | 368/15 | 10/02/15 | 47 500,00 | 8 075,00 | 55 575,00 | 53 879,25 | 9 877,89 |
| | 2130400 | POSE RIDEAUX METALIQUES | 01/2015 | 18/03/15 | 653 000,00 | 111 010,00 | 764 010,00 | 740 697,90 | 41 149,90 |
| | 2130400 | POSE D'UNE VITRINE ET FENETRE | 02/2015 | 18/03/15 | 60 000,00 | 10 200,00 | 70 200,00 | 68 058,00 | 3 781,00 |
| | 2130300 | PLAFOND EN RESINE | 01/2015 | 13/05/15 | 302 400,00 | 51 408,00 | 353 808,00 | 343 012,32 | 15 245,04 |
| | 2130300 | PAILLASSE MURALE | 02/2015 | 13/05/15 | 414 400,00 | 70 448,00 | 484 848,00 | 470 053,92 | 20 891,28 |
| BATNA | 2130300 | PORTES ET SEPARATEUR EN ALIMINUM | 03/2015 | 13/05/15 | 514 000,00 | 87 380,00 | 601 380,00 | 583 030,20 | 25 912,48 |
| | 2130400 | F/P FAUX EN PVC | 02/15 | 28/05/15 | 517 200,00 | 87 924,00 | 605 124,00 | 586 659,96 | 22 814,61 |
| | 2130100 | TRAVAUX DE PEINURE | 01/15 | 19/05/15 | 665 536,00 | 113 141,12 | 778 677,12 | 754 917,48 | 33 551,92 |
| | 2130100 | TRAVAUX DETENCHIETE | 01/15 | 19/05/15 | 457 834,50 | 77 831,86 | 535 666,36 | 382 220,53 | 16 987,60 |
| | 2153960 | CHARIOT ELEVATEUR 4T | 176/15 | 23/06/15 | 2 650 000,00 | 450 500,00 | 3 100 500,00 | 3 005 895,00 | 100 196,52 |
| | 2183400 | MICRO ORDINATEUR HP | 068/15 | 06/07/15 | 64 000,00 | 10 880,00 | 74 880,00 | 72 595,20 | 1 613,24 |
| | 2183400 | MICRO ORDINATEUR HP | 068/15 | 06/07/15 | 76 500,00 | 13 005,00 | 89 505,00 | 86 773,95 | 1 928,32 |
| | 2183400 | MICRO ORDINATEUR HP | 068/15 | 06/07/15 | 76 500,00 | 13 005,00 | 89 505,00 | 86 773,95 | 1 928,32 |
| | 2183400 | MICRO ORDINATEUR HP | 068/15 | 06/07/15 | 76 500,00 | 13 005,00 | 89 505,00 | 86 773,95 | 1 928,32 |
| | 2153000 | HILTER CRAWN | 004/15 | 21/07/15 | 88 800,00 | 0,00 | 88 800,00 | 88 800,00 | 633,34 |
| | 2153000 | CAISSE FILIERE | 005/15 | 17/08/15 | 62 000,00 | 0,00 | 62 000,00 | 62 000,00 | 1 033,34 |
| | 2153000 | FEURCEUSE MAGNETIQUE | 006/15 | 20/09/15 | 55 000,00 | 0,00 | 55 000,00 | 55 000,00 | 916,68 |
| | 2153000 | BALANCE ZANATI 300 | 12/15 | 29/09/15 | 35 000,00 | 5 950,00 | 40 950,00 | 39 700,50 | 661,68 |
| | 2153000 | BALANCE ZANATI 300 | 12/15 | 29/09/15 | 35 000,00 | 5 950,00 | 40 950,00 | 39 700,50 | 661,68 |
| | 2153000 | ECHELLE A COULISSE | 16/15 | 30/09/15 | 31 000,00 | 5 270,00 | 36 270,00 | 35 163,20 | 586,06 |
| | 2153000 | ECHELLE A COULISSE | 16/15 | 30/09/15 | 31 000,00 | 5 270,00 | 36 270,00 | 35 163,20 | 586,06 |
| | 2153000 | ECHELLE A COULISSE | 16/15 | 30/09/15 | 33 000,00 | 5 610,00 | 38 610,00 | 37 431,90 | 623,88 |
| | 2153000 | ECHELLE A COULISSE | 16/15 | 30/09/15 | 33 000,00 | 5 610,00 | 38 610,00 | 37 431,90 | 623,88 |
| | 2186100 | BACHE POUR CAMION SONACOM | 20/15 | 17/11/15 | 55 000,00 | 0,00 | 55 000,00 | 55 000,00 | 916,67 |
| | 2186100 | BACHE POUR CAMION SONACOM | 20/15 | 17/11/15 | 45 000,00 | 0,00 | 45 000,00 | 45 000,00 | 750,00 |
| | 2186100 | BACHE POUR CAMION SONACOM | 20/15 | 17/11/15 | 45 000,00 | 0,00 | 45 000,00 | 45 000,00 | 750,00 |
| | | | TOTAUX | | 14 268 909,19 | 2 003 829,35 | 16 265 884,14 | 16 884 006,69 | 1 036 829,55 |

ملحق رقم 4: عقد تأمين ضد الكوارث الطبيعية لوحدة الإنتاج بباتنة لسنة 2015

الصندوق الجهوي للتعاون الفلاحي باتنة

Caisse Régionale de Mutualité Agricole - BATNA

2, Avenue de la République Batna Tél. 033 81 26 32

# CONTRAT

Catastrophe Naturelle Bien Industriel ou Commercial

## Identification du contrat

Police n°: 197/50/2015/00005

Client :

*EPE MOULINS DES AURES*

Date d'effet: 01/01/2015

Adresse :

Date fin de contrat: 31/12/2015

*UNITES DE BATNA*

## Garanties

| Garantie | Capitale | Prime/Base | Réduction | Majoration | Prime Nette |
|---|---|---|---|---|---|
| Action dû aux Tempêtes (Cat-Nat) | 350 930 557,69 | 16 376,76 | | | 16 376,76 |
| Tremblement de terre (Cat-Nat) | 350 930 557,69 | 23 395,37 | | | 23 395,37 |
| Inondation (Cat-Nat) | 350 930 557,69 | 32 753,52 | | | 32 753,52 |
| Mouvement de terrain (Cat-Nat) | 350 930 557,69 | 32 753,52 | | | 32 753,52 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Prime nette : | 105 279,17 | Compléments : | 500,00 | Net à payer: |
| Réduction : | | TVA 17% : | 0,00 | 105 819,17 |
| Majoration : | | Timbres : | 40,00 | |

- Le contrat Catastrophes Naturelles couvre les risques Tremblement de terre, Inondation,Tempête, Mouvement de terrain pour un Capitale de: 350 930 557,69 DA.

*Le montant total de la prime toutes taxes et frais compris s'élève à:*

Cent Cinq Mille Huit Cent Dix Neuf Dinars et 17 Cts.

Batna le, 19/01/2015

L'Assuré

P/CRMA

ملحق رقم 5: عقد تأمين ضد الكوارث الطبيعية لمقر الوحدة لسنة 2015

الصندوق الجهوي للتعاون الفلاحي باتنة

Caisse Régionale de Mutualité Agricole - BATNA

21 Avenue Colonel Amirouche Batna - Tel : 033 81 29 32

# CONTRAT

Catastrophe Naturelle Bien Industriel ou Commercial

## Identification du contrat

Police n°: 197/50/2015/00004

Date d'effet: 01/01/2015

Date fin de contrat: 31/12/2015

Client :

*EPE MOULINS DES AURES*

Adresse :

*SIEGE BATNA*

## Garanties

| Garantie | Capitale | Prime/Base | Réduction | Majoration | Prime Nette |
|---|---|---|---|---|---|
| Action dû aux Tempêtes (Cat-Nat) | 21 939 294,91 | 1 023,83 | | | 1 023,83 |
| Tremblement de terre (Cat-Nat) | 21 939 294,91 | 1 462,62 | | | 1 462,62 |
| Inondation (Cat-Nat) | 21 939 294,91 | 2 047,67 | | | 2 047,67 |
| Mouvement de terrain (Cat-Nat) | 21 939 294,91 | 2 047,67 | | | 2 047,67 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Prime nette : | 6 581,79 | Compléments : | 500,00 | Net à payer: |
| Réduction : | | TVA 17% : | 0,00 | 7 121,79 |
| Majoration : | | Timbres : | 40,00 | |

- Le contrat Catastrophes Naturelles couvre les risques Tremblement de terre, Inondation,Tempête, Mouvement de terrain pour un Capitale de: 21 939 294,91 DA.

*Le montant total de la prime toutes taxes et frais compris s'élève à:*

Sept Mille Cent Vingt et Un Dinars et 79 Cts.

Batna le, 19/01/2015

L'Assuré

P/CRMA

ملحق رقم 6: عقد تأمين ضد الكوارث الطبيعية لوحدة الإنتاج –آريس– لسنة 2015

الصندوق الجهوي للتعاون الفلاحي باتنة

Caisse Régionale de Mutualité Agricole - BATNA

Avenue de la République Batna Tél : 033 20 [illegible]

# CONTRAT

Catastrophe Naturelle Bien Industriel ou Commercial

## Identification du contrat

Police n°: 197/50/2015/00006

Date d'effet: 01/01/2015

Date fin de contrat: 31/12/2015

Client :

*EPE MOULINS DES AURES*

Adresse :

*UNITES DE ARRIS*

## Garanties

| Garantie | Capitale | Prime/Base | Réduction | Majoration | Prime Nette |
|---|---|---|---|---|---|
| Action dû aux Tempêtes (Cat-Nat) | 444 363 976,75 | 20 736,99 | | | 20 736,99 |
| Tremblement de terre (Cat-Nat) | 444 363 976,75 | 29 624,27 | | | 29 624,27 |
| Inondation (Cat-Nat) | 444 363 976,75 | 41 473,97 | | | 41 473,97 |
| Mouvement de terrain (Cat-Nat) | 444 363 976,75 | 41 473,97 | | | 41 473,97 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Prime nette : | 133 309,20 | Compléments : | 500,00 | Net à payer: |
| Réduction : | | TVA 17% : | 0,00 | 133 849,20 |
| Majoration : | | Timbres : | 40,00 | |

- Le contrat Catastrophes Naturelles couvre les risques Tremblement de terre, Inondation,Tempête, Mouvement de terrain pour un Capitale de: 444 363 976,75 DA.

*Le montant total de la prime toutes taxes et frais compris s'élève à:*

Cent Trente Trois Mille Huit Cent Quarante Neuf Dinars et 20 Cts.

Batna le, 19/01/2015

L'Assuré

P/CRMA

الحمد لله رب العالمين