

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سطيف 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع

دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

– دراسة حالة شركة الإسمنت بعين الكبيرة –

نوقشت يوم: 2021/07/14

إشراف:

د. شريقي عمر

إعداد الطالبة:

مزيمش أسماء

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	1	جامعة سطيف	أستاذ	أ.د/ العايب عبد الرحمان
مشرفا ومقررا	1	جامعة سطيف	أستاذ محاضر –أ–	د/ شريقي عمر
مناقشا	1	جامعة باتنة	أستاذ	أ.د/ مسامح مختار
مناقشا		جامعة المسيلة	أستاذ محاضر –أ–	د/ عجلان العياشي
مناقشا	1	جامعة سطيف	أستاذ محاضر –أ–	د/ مساهل ساسية

السنة الجامعية: 2021/2020

إهداء

إلى الذي أنار دمي والذي ساندني وشجعني لأكون ما أنا عليه اليوم... أبي مجيد رحمه
الله وأسكنه فسيح جناته

إلى التي منحتني السعادة وفرت لي سبل الراحة لكي أحقق حلمي... أمي الغالية أطل
الله في عمرها

إلى جميع اخوتي وأولادهم كل باسمه والذين لم يخلوا علي بشيء في سبيل تحقيق حلمي
كما لا أنسى جميع الزملاء والأساتذة الذين شجعوني وساندوني في اتمام هذا العمل.

شكر و عرفان

إن الحمد لله وحده، نحمده ونشكره ونستعين به على قضاء كل حوائجنا.

أقدم بكل الشكر لوالدي الذي هو السبب الرئيسي لكل نجاح في حياتي، ولوالسدي التي وفرت لي سبل تحقيق هذا النجاح.

أقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الفاضل شريقي عمر على قبوله الإشراف على هذا العمل، وعلى ما قدمه لي من توجيهات وملاحظات أفادتني في إنجاز أطروحتي.

كما أتوجه بالشكر الجزيل لكافة أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم تقبيلهم ومناقشة هذا العمل وإثرائه بالملاحظات والأفكار القيمة.

وأقدم بالشكر إلى كافة عمال مؤسسة الاسمنت عين الكبيرة - سطيف - كل باسمه على حسن استقبالهم لي... وأخص بالذكر موظفي مصلحة المحاسبة والمالية، ومصلحة التدقيق على كل ما قدموه لي

من معلومات وتوجيهات ووثائق ساعدتني في إنجاز هذا العمل.

لي كل من ساندني ولو بكلمة تشجيع في إنجاز هذا العمل....

أسماء

المقدمة

شهد العالم في العقود الأخيرة سلسلة أزمات مالية كانت سببا في انهيار الكثير من الشركات العالمية الكبرى، والتي خلفت عدة آثار سلبية على الاقتصاد، ومن بين الأسباب التي أدت إلى تلك الانهيارات غياب رقابة فعالة على عمليات التسيير من قبل الشركات من جهة، وسوء إدارة المخاطر من جهة أخرى. ومنذ ذلك الوقت أصبحت إدارة المخاطر من أهم المواضيع التي يعطى لها اهتماما بالغا، حيث ظهرت عدة دراسات تهتم بتحليل المخاطر وقياسها وكيفية مواجهتها، كما قامت الشركات بإنشاء أقسام خاصة لإدارة المخاطر أو تعيين أشخاص للقيام بهذه المهمة بهدف التحكم في تلك المخاطر والحد من آثارها السلبية.

وباعتبار أن التدقيق الداخلي يسمح بإبراز مدى مصداقية وموضوعية القوائم المالية المعدة من قبل الشركات والمخاطر التي قد تتضمنها ومدى فعاليتها تسييرها، برز دور التدقيق الداخلي كأداة تساهم في التحكم في المخاطر التي تواجهها الشركات وتحدد بقائها واستمرارها، وذلك من خلال المساعدة في التعرف عليها وتقييمها ووضع الإجراءات اللازمة لمواجهتها. فالشركات الرائدة هي تلك التي تستطيع التحكم في المخاطر التي تواجهها وتسييرها بفعالية كبيرة، حتى تتمكن من تعظيم أرباحها وبأقل تكلفة وخطر ممكنين، وفي الحالة العكسية ستتحمل خسائر يمكن أن تؤدي بها إلى الانهيار والزوال.

كما أنه بتوسع الشركات وكبر حجمها وازدياد ارتباطاتها وتعاملاتها وكذا تعقد نشاطاتها، لم يعد بإمكان أصحاب هذه الشركات الرقابة المباشرة على كل الأنشطة بأنفسهم، خاصة فيما يتعلق بالاستراتيجيات المتبعة من قبلهم، كل هذه الظروف أدت إلى الاهتمام بالتدقيق الداخلي بشكل جد خاص، فأصبح مجال اهتمام من قبل المنظمات المهنية للمحاسبة والتدقيق وكذلك أصحاب الشركات، حيث قام معهد المدققين الداخليين بوضع معايير لأجل ضبط ممارسة هذا النشاط حتى يتسنى للمدقق الداخلي القيام بمهمته على أكمل وجه خاصة في مجال إدارة المخاطر.

وتعتبر المخاطر الجبائية من بين الأسباب التي تهدد بقاء الشركات بسبب الضغوطات التي تواجهها من قبل السلطات الضريبية ومن طرف المتعاملين معها، لذلك نجد أن الشركات أصبحت تقوم بدمج السياسات الجبائية ضمن سياساتها وقراراتها وأهدافها العامة لأجل ضمان الاستمرار، فكما هو معروف فلكل أثر جبائي مخلفات مالية، لذلك يجب على الشركات الالتزام بدفع مستحقاتها الضريبية من جهة، كما يجب عليها العمل على تقليص هذه التكاليف الضريبية والتحكم فيها من أجل تعظيم أرباحها من جهة أخرى، وذلك عن طريق الاستفادة من الامتيازات الضريبية التي يمنحها القانون وغيرها من الطرق التي تسمح بتخفيض الالتزامات الجبائية، دون الإخلال بالتشريع الضريبي، والذي قد يؤدي بها للوقوع في المخاطر الجبائية التي يمكن أن تكون

سببا في انهيارها. ومن هنا برزت الحاجة للتعرف على مدى اهتمام الشركات الجزائرية بالبحث عن أدوات تسمح لها بالكشف عن مدى وضعها لهيكل جبائي فعال يساهم في الرفع من مقدرتها على التحكم في المخاطر الجبائية، حيث يمكن الاعتماد على التدقيق الداخلي باعتباره أداة فعالة في إدارة المخاطر في الشركات.

مشكلة البحث

نظرا لتعدد القوانين الجبائية وعدم استقرارها أصبحت الشركات تواجه مهمة صعبة في تسيير الأعمال الجبائية، لذلك نجد أن هناك من تسعى للتهرب والتملص من العبء الضريبي دون أن تفكر في التبعات والأخطار اللاحقة التي ستنتج عن هذه المخالفات. وباعتبار أن التدقيق الداخلي أحد الآليات الهامة التي يعتمد عليها كثيرا في إدارة المخاطر (تشغيلية، أو مالية، أو اجتماعية، أو بيئية... إلخ)، ويسعى لتسييرها بطريقة فعالة ويعمل على التحكم فيها بما يضمن استمرار الشركة وتحقيق الأهداف التي تصبو لها، جاءت هذه الدراسة للوقوف على الدور الذي يمكن أن يؤديه التدقيق الداخلي في سبيل تسيير المخاطر الجبائية في الشركات بما يمكنها من الإلمام بكافة الجوانب المتعلقة بكيفية إدارة وتسيير المخاطر الجبائية.

ومما سبق، فإنه يمكن طرح مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية بشركة الإسمنت عين الكبيرة؟

وتندرج تحت هذا السؤال الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

- ما دور التدقيق الداخلي بالشركة محل الدراسة في ضمان احترام القوانين والتشريعات الضريبية لتفادي المخاطر الجبائية؟
- ما دور التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية التسيير الجبائي في الشركة محل الدراسة؟
- ما دور التدقيق الداخلي في إنتاج معلومات مالية ذات مصداقية تعمل على تخفيض المخاطر الجبائية في الشركة محل الدراسة؟

فرضيات البحث

للإجابة على مشكلة البحث، تمت صياغة فرضيات الدراسة من خلال فرضية رئيسية وفرضيات فرعية كالآتي:

الفرضية الرئيسية: يساهم التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية تسيير المخاطر الجبائية بالشركة.

الفرضيات الفرعية: يمكن تجزئة الفرضية الرئيسية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

1. يعمل التدقيق الداخلي على ضمان احترام الشركة للقوانين والتشريعات لتفادي المخاطر الجبائية.
2. يساهم التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية التسيير الجبائي بالشركة محل الدراسة.
3. يعمل التدقيق الداخلي على ضمان مصداقية المعلومات المالية مما يساهم في التحكم في المخاطر الجبائية.

أهمية البحث

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تسمح للشركة بمعرفة كيفية تسيير مخاطرها الجبائية بطريقة فعالة بما يضمن لها تعظيم نتائجها وتخفيض أعبائها إلى أدنى مستوى ممكن دون أن يؤثر ذلك على مكانتها التنافسية والاقتصادية، وذلك من خلال الاعتماد على التدقيق الداخلي باعتباره وسيلة من وسائل التحكم في تسيير المخاطر.

وتبرز أهمية هذا الموضوع أيضا، كونه يسمح بمعرفة كيف يساهم التدقيق الداخلي باحترام القوانين والتشريعات الضريبية بما يخدم مصالح الشركة، وكذلك مدى تبني هذا النوع من أنواع التدقيق في تسيير المخاطر الجبائية من قبل المؤسسات الجزائرية، خاصة بعدما أصبح التسيير الجبائي اليوم يلقي أهمية كبيرة في كل مؤسسات العالم وتأثيره على القرارات العامة التي تتخذها المؤسسات.

أهداف البحث

تهدف دراستنا هذه إلى تحقيق عدة أهداف نلخصها في الآتي:

- التعرف على التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من فعالية تسيير المؤسسات؛
- التعرف على طرق التعامل مع الأعباء الضريبية وكيفية التخفيف من مخاطر تسييرها؛
- تحسين كفاءة وفعالية تسيير المخاطر الجبائية بالاعتماد على التدقيق الداخلي؛
- التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في إنتاج معلومات مالية جبائية ذات مصداقية؛

- التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في ضمان احترام القوانين والتشريعات الضريبية لتفادي المخاطر الجبائية؛
- التعرف على كيفية تعامل المؤسسات الجزائرية مع مخاطر التسيير الجبائية من خلال اعتمادها على التدقيق الداخلي.

دوافع اختيار الموضوع

يعود اختيارنا لهذا الموضوع إلى عدة اعتبارات ذاتية وموضوعية نوردتها في الآتي:

- الرغبة في توسيع معرفتي في مجال التدقيق بحكم تخصصي، والتوصل لمعرفة مدى تطبيق التدقيق الداخلي من قبل الشركات في إدارة المخاطر بصفة عامة، وفي إدارة المخاطر الجبائية بصفة خاصة؛
- الدراسات السابقة تتناول الأمور الجبائية من وجهة نظر الإدارة الجبائية، وعدم إعطاء أهمية كبيرة من قبل بعض المؤسسات الجزائرية لأمر التسيير الجبائي؛
- زيادة الاهتمام بالتدقيق بصفة عامة، والتدقيق الداخلي بصفة خاصة والذي توسع ليهتم بمجال المخاطر؛
- إبراز كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في عمليات تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسات.

حدود البحث

- **الحدود المكانية:** تتمثل الحدود المكانية في اختيار شركة الإسمنت عين كبيرة سطيف لتكون محل الدراسة الميدانية؛
- **الحدود الزمانية:** تغطي فترة الدراسة الزمنية الممتدة من سنة 2016 إلى سنة 2018، بالاعتماد على الميزانيات وجداول حسابات النتائج وموازن المراجعة للسنوات الثلاث، والوثائق المحاسبية والتصريحات الجبائية.

منهج البحث

للإجابة على مشكلة الدراسة الرئيسية والتساؤلات الفرعية المطروحة، سوف يتم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري، وذلك من خلال التشخيص الدقيق لعناصر البحث المتمثلة في تسيير المخاطر الجبائية والتدقيق الداخلي والعلاقة بينهما، معتمدين في ذلك على جمع البيانات من الكتب والمجلات والمقالات والرسائل الجامعية لبناء الإطار النظري للدراسة. أما في الجانب التطبيقي فسيتم الاعتماد على منهج دراسة

الحالة الذي يعتمد على تحليل البيانات المتحصل عليها من قبل الشركة محل الدراسة لأجل معرفة دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية.

خطة البحث

لمعالجة هذا الموضوع بطريقة تسمح بالإلمام بجميع جوانب الموضوع التي نراها مهمة، وللإجابة على التساؤلات المطروحة، تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول على النحو التالي:

يتناول الفصل الأول مدخل عام للتدقيق الداخلي وإدارة المخاطر، حيث سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مدخل إلى التدقيق الداخلي من حيث المفهوم والأهمية وكذا التطور التاريخي له، ومدخل يتناول إدارة المخاطر من حيث مفهومها ومصادرها وكذا خطوات عملية إدارتها، ثم التطرق لإدارة المخاطر وفق الإطار المرجعي COSO2 من خلال التعريف بعناصر إدارة المخاطر ومكوناتها والأطراف المسؤولة عن الرفع من فعالية إدارة المخاطر.

أما الفصل الثاني، فسنتناول فيه المخاطر الجبائية والتسيير الجبائي، حيث سيتم التطرق في البداية لتعرف على الجبائية (التعرف على مختلف الضرائب وكيفية حسابها والتخفيضات الممنوحة ومختلف التصريجات التي يجب على المكلف القيام بها)، ومن ثم التعرف على التسيير الجبائي، مفهومه وحدوده، وبعد ذلك نتطرق لماهية المخاطر الجبائية، أنواعها ومصادرها.

ويتناول الفصل الثالث التدقيق الداخلي كآلية لتسيير المخاطر الجبائية، وذلك بالحديث عن تسيير المخاطر الجبائية، وأنواع التدقيق الجبائي، ومن ثم التطرق إلى دور التدقيق الداخلي في عملية التسيير الجبائي ومعالجة المخاطر الجبائية.

أما الفصل الرابع فهو عبارة عن دراسة تطبيقية في شركة الإسمنت عين الكبيرة سطيف، حيث سنعمل على إبراز دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في الشركة من خلال تدقيق القوائم المالية والمعلومات الجبائية خلال الفترة الممتدة من 2016-2018، والخروج بأهم النتائج التي تم التوصل لها من خلال هذه الدراسة.

1. دراسة (أميرة فنحة، 2018)، وهي أطروحة دكتوراه تحت عنوان: "دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس -باتنة". هدفت الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية. وقد توصلت الباحثة من هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- المراجعة الجبائية تسمح بتقديم تأكيد بأن المخاطر الجبائية قد تم تقييمها بشكل سليم، كما أنها تساهم في تفعيل إدارة المخاطر من خلال تحسين قدرتها في فهم المخاطر الجبائية وتحديدتها وإدارتها، وهي تجعل المؤسسة قادرة على استعمال الجبائية لفائدتها، وبالتالي تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة؛
- من أهم المخاطر التي أخذت جزءا كبيرا من انشغالات المؤسسات الاقتصادية نجد المخاطر الجبائية وما ينجم عنها من أعباء مالية تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة وبالتالي تؤثر سلبا على إستراتيجيتها وأهدافها المستقبلية، وعقوبات جنحية تؤثر سلبا على سمعتها؛
- المراجعة الجبائية تسمح بالحصول على مؤشرات حول حجم الخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة، بالإضافة إلى أنها تسعى للتحقق من انتظام وفعالية التسيير الجبائي بهدف تجنيب المؤسسة الاقتصادية مخاطر جبائية يمكن أن تؤثر سلبا على وضعيتها المالية وبالتالي يجد من قدرتها على تحقيق أهدافها المسطرة.

2. دراسة (Mouna Guedrib ben Abderrahmane, 2013)، وهي أطروحة دكتوراه تحت

عنوان: « **Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal: une étude menée dans contexte tunisien** ».

هدفت هذه الدراسة لمعالجة موضوع أثر آليات الحوكمة الداخلية على المخاطر الجبائية، حيث هدفت الباحثة إلى تحديد طبيعة المشاكل الضريبية بين الشركات التونسية والإدارة الضريبية والمصادر المحتملة لهذه المشاكل، كما هدفت إلى الكشف عن ما إذا كانت الشركات التونسية تكشف عن المعلومات الضريبية في بياناتها المالية، وقد توصلت الباحثة إلى أن المخاطر الجبائية ناتجة عن عدم الإمتثال لأحكام التشريع الجبائي وكذا تعقد وغموض اللوائح الضريبية.

3. دراسة (قحموش سمية، 2012)، وهي مذكرة ماجستير تحت عنوان: "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريجات الجبائية: دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة الجزائر للفترة 2009-2010".
- هدفت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريجات الجبائية، وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية لها دور إيجابي في تحسين جودة التصريجات الجبائية للمكلفين بالضريبة، حيث أن برنامج المراجعة الجبائية الفعال وما يتوفر عليه المراجع الجبائي من مؤهلات علمية وعملية، يساهم في تشجيع المكلفين على أن تكون تصريجاتهم بالضريبة صحيحة ودقيقة، وهو ما من شأنه زيادة الإيرادات الضريبية.
4. دراسة (حميداتو صالح، 2012)، وهي مذكرة ماجستير تحت عنوان: "دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي". هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية وذلك باعتبارها إحدى الأدوات الفعالة التي يستعملها المسير لتقليل العبء الجبائي، وقد توصل الباحث لجملة من النتائج منها:
- المراجعة الجبائية تسمح بالقيام بعملية التشخيص الجبائي ومعرفة الوضعية الجبائية للمؤسسة وكيفية تأثيرها على الوضعية المالية لها؛
 - تعتبر المراجعة الجبائية أداة تسييرية تساعد المسيرين في اتخاذ القرارات؛
 - تسمح المراجعة الجبائية بتقييم الخطر الجبائي وتقديم اقتراحات تخص تحسين إجراءات المراقبة الداخلية من الناحية الجبائية.
5. دراسة (سميرة بوعكاز، 2015)، وهي عبارة عن أطروحة دكتوراه تحت عنوان: "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة". هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي، باعتبار أن التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي لكونه يعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخل التي يحققونها، وتم اختبار ذلك وفقا لدراسة تقويمية لنتائج التدقيق الجبائي بالإضافة إلى دراسة استقصائية لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة.
- وقد توصلت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من حيث برنامج التدقيق الجبائي وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة ومصداقية عمليات التدقيق الجبائي، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة: من خلال الدراسات السابقة المذكورة نلاحظ أن البعض منها تناول التدقيق الجبائي والدور الذي يمكن أن يؤديه في مجال الأمن الجبائي، والبعض الآخر تطرق لآليات الحوكمة وتأثيرها على المخاطر الجبائية، وأخرى تطرقت للمراجعة الجبائية من وجهة نظر الإدارة الجبائية، في حين نجد أن هناك دراسات هدفت لدراسة مدى مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من إمكانية التهرب الجبائي. وما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة المذكورة أننا سنعمل على ربط التدقيق الداخلي بتسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، وهذا من خلال التركيز على التدقيق الداخلي باعتباره وسيلة وآلية هامة تعمل على تقييم إدارة المخاطر في المؤسسة وتعمل على تحسينها وفقا للاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي، ودراسة دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية والرفع من فعاليتها الجبائية من خلال محاولة تطبيق عملية التدقيق على مختلف التصريحات الجبائية والضرائب التي تخضع لها شركة الإسمنت عين الكبيرة.

صعوبات البحث

تتمثل صعوبات الدراسة في كثرة النصوص القانونية الجبائية وتعقدها وتعديلها المستمر، وكذا عدم الاهتمام بالتدقيق الداخلي في بعض الشركات الخاصة وعدم قبولها لطلبنا للقيام بالدراسة الميدانية فيها، مما حتم علينا الاكتفاء بمؤسسة واحدة عمومية، حيث وقع اختيارنا على شركة الإسمنت عين الكبيرة نظرا لمكانتها الهامة في الاقتصاد الوطني، كما واجهتنا صعوبات في الحصول على كل المعلومات التي كنا نطلبها في كل مرة بحجة السر المهني أو وجود قوانين تمنع ذلك.

الفصل الأول

مدخل عام للتدقيق الداخلي وإدارة المخاطر

تمهيد

نتيجة التغيرات الحاصلة على مستوى الأنشطة الاقتصادية وكذا انفصال الملكية عن الإدارة، ازدادت أهمية التدقيق لأجل مراقبة كيفية سير الأداء في المؤسسات، وباعتبار التدقيق الداخلي أحد أنواع التدقيق فهو ذو أهمية بالغة في إدارة المؤسسات وإدارة مخاطرها، حيث يضيف هذا النوع من التدقيق المصدقية والموثوقية في النتائج المتوصل لها، وكذا يقلل من المخاطر المحيطة بها ويعمل على تحسين تسييرها بطريقة فعالة، وحتى يتسنى للمدقق الداخلي القيام بعملية التدقيق الداخلي، فقد تم وضع معايير صارمة تكون بمثابة مرجع منظم لهذه المهنة تسمح بتقليل المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها المدقق أثناء أداء وظيفته.

وبناء على ما تقدم، ولأجل التعرف على التدقيق الداخلي والمخاطر بشكل مفصل، تم تقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

- المبحث الأول: مدخل عام للتدقيق الداخلي؛
- المبحث الثاني: مدخل لإدارة المخاطر؛
- المبحث الثالث: إدارة المخاطر وفق الإطار المرجعي COSO 2.

المبحث الأول: مدخل عام للتدقيق الداخلي

لقي التدقيق الداخلي اهتماما كبيرا من طرف المؤسسات، نتيجة مساهمته في حماية الممتلكات واكتشافه للتلاعبات التي يمكن حدوثها وكذا اكتشاف المخاطر التي قد تهدد المؤسسة، حيث يساهم التدقيق في الرفع من فعالية التسيير وإضفاء الثقة على المعلومات التي تنشرها المؤسسات والتي تساعد في ترشيد قرارات أصحاب المصالح.

سنحاول في هذا المبحث التطرق للعناصر التالية:

- نشأة وتطور التدقيق الداخلي؛
- مفهوم وأهمية التدقيق الداخلي؛
- أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه.

المطلب الأول: نشأة وتطور التدقيق الداخلي

أدت عوامل كثيرة إلى ظهور الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي، فمنها ما هو مهني ومنها ما هو أكاديمي، حيث في بداية الأمر كان يهدف التدقيق الداخلي لتصيد أخطاء العاملين وكذا حماية الأصول وكشف الأخطاء والغش والتلاعب، وكان يطلق على المدقق الداخلي تسمية جاسوس الإدارة أو عين الإدارة، ولكن مع التطورات الحاصلة تغيرت نظرة الإدارة والمؤسسات والمجتمع إلى التدقيق الداخلي وازدادت أهميته¹، فكان للتدقيق خلال القرنين الماضيين أثرا واضحا على العمليات المالية، لذلك ازدادت أهمية التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يُعتمد عليها في اتخاذ القرارات والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع.

ولقد تم الاستعانة بالمدققين الداخليين قبيل القرن الخامس عشر بهدف اكتشاف التلاعب ومنع الغش والاختلاس وغيرها من المسائل المماثلة، حيث عرف التدقيق الداخلي منذ حوالي 3000 سنة في بلاد ما بين النهرين (بلاد الرافدين)، ومنذ حوالي 5500 سنة عرف في مصر وفي السجلات العبرية وفي روما قديما واليونان، وترجع البدايات الأولى للتدقيق في عهد سيدنا يوسف عندما طلب التدقيق في رحل إخوانه ليتأكد من وجود صواع الملك، واهتمت به الإمبراطورية الكلدانية والإمبراطورية البابلية وكانوا من الأوائل من تقدم اقتصاديا وسياسيا واهتم بالتدقيق².

¹ حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، ج1، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص520.

² خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، ط1، مؤسسة الوراق، عمان، 2014، ص26.

ومع تطور الصناعة والتجارة، تطورت أيضا طرق الضبط وتقنيات التدقيق، وانتقلت من إنجلترا إلى أمريكا، خلال الثورة الصناعية، واستمر بعد ذلك تزايد أهمية الضبط الإداري من خلال التدقيق خلال القرن العشرين¹.

ويظهر الأزمة الاقتصادية سنة 1929 في الولايات المتحدة الأمريكية والتي تسببت في حدوث انهيار اقتصادي، دفعت المؤسسات للجوء إلى خدمات التدقيق الخارجي التي تتمثل مهمتها في المصادقة على الحسابات والبيانات المالية، وبسبب ارتفاع أسعار خدمات المدققين الخارجيين ومن أجل تخفيض حجم النفقات تم اقتراح أن يتم القيام ببعض هذه الأعمال من قبل أشخاص من داخل المؤسسة، وقد وافقت مكاتب التدقيق الخارجية على ذلك بشرط أن تبقى تحت إشرافها، وبذلك أصبح المدققون الداخليون يشاركون في الأعمال اليومية للمدققين الخارجيين، وبذلك تمكنوا من الوصول للهدف الخاص بتخفيض تكاليف المؤسسة².

ولقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في سنة 1941، أين تم إنشاء منظمة رسمية في 17 نوفمبر 1941 تسمى "معهد المدققين الداخليين IIA*" في الولايات المتحدة الأمريكية، كأول منظمة مهنية منظمة للمهنة، حيث اهتمت هذه المنظمة بالأهداف التالية³:

- تطوير وتعزيز ونشر المعارف والمعلومات المتعلقة بالتدقيق الداخلي؛
- وضع معايير النزاهة والأخلاق والسلوك للمدققين والحفاظ عليها؛
- توفير المعلومات للأعضاء والأطراف ذات العلاقة بشأن التدقيق الداخلي والممارسات والأساليب؛
- نشر المقالات المتعلقة بالتدقيق الداخلي والممارسات والأساليب؛
- إتاحة مكتبة وقاعات للقراءة وقاعات اجتماعات للأعضاء؛
- تعزيز العلاقات التبادلية بين الأعضاء.

¹داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2010، ص42.

²Jacques RENARD, *Théorie et pratique de l'audit interne*, 8^e éd, Eyrolles éditions d'organisation, paris, France, 2013, pp 35-36.

*The Institute of Internal Auditors

³Zied BOUDRIGA, *L'audit interne : organisation et pratiques*, collection azurite, Tunisie, Septembre 2012, p13, disponible sur le site : <https://www.fichier-pdf.fr/2015/01/29/audit-interne-zied-boudriga/audit-interne-zied-boudriga.pdf>, (consulté le 25/02/2018, 16 :22).

وفي سنة 1947، قام المعهد بوضع بيان مسؤوليات المدقق الداخلي الذي أوضح أنه في حين أن التدقيق الداخلي تناول في المقام الأول المسائل المحاسبية والمالية فإن المسائل ذات الطابع التشغيلي تقع أيضا في نطاق أنشطته، وبحلول سنة 1957 تم توسيع نطاق بيان مسؤوليات التدقيق الداخلي ليشمل كثيرا من خدمات الإدارة مثل¹:

- مراجعة وتقييم مدى سلامة وكفاية وتطبيق النظم المحاسبية والمالية والتشغيلية؛
- التأكد من مدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات المقررة؛
- التحقق من مدى محاسبة أصول الشركة وحمايتها من الخسائر بجميع أنواعها؛
- التأكد من موثوقية المحاسبة وغيرها من البيانات التي تم تطويرها داخل المنظمة؛
- تقييم جودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المسندة إليه.

وفي سنة 1971، تطورت مسؤوليات التدقيق الداخلي، وخضع بيان المسؤوليات لمزيد من التعديلات في سنة 1976 و1981 و1990 لتعكس التطور المستمر والسريع لمهمة التدقيق الداخلي.

وفي سنة 1978، وافق معهد المدققين الداخليين رسميا على المعايير المتعلقة بالممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي كان غرضها يتمثل في²:

- المساعدة في التواصل مع الآخرين على دور ونطاق وأداء وأهداف التدقيق الداخلي؛
- توحيد التدقيق الداخلي في جميع أنحاء العالم؛
- تشجيع تحسين التدقيق الداخلي للحسابات؛
- إرساء قواعد عمليات التدقيق الداخلي؛
- توفير وسيلة يمكن من خلالها الاعتراف الكامل بالتدقيق الداخلي للحسابات كمهنة.

وفي جوان 1999، تم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل، وفي سنة 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي الذي يتناسب والتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال، وبدأت تتغير النظرة إلى أهداف التدقيق الداخلي والتركيز إلى جانب تقييم نظم الرقابة على تقييم إدارة المخاطر في الشركة وتحسين حوكمة الشركات، إضافة إلى تقديم خدمات استشارية بهدف تحسين عمليات الشركة.

¹Sridhar RAMAMOORTI, **internalauditing: history, evolution, and prospect**, the institute of internal auditors research foundation, Florida, USA, 2003 ,p5. Available on: <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>, (Accessed on: February 25, 2018, 17:00).

²Ibid, p6.

وخلال سنة 2008، قام المعهد بإصدار النسخة المعدلة من معايير الممارسة المهنية الدولية للتدقيق الداخلي، مع الحفاظ على الجوهر الأساسي لتعريف التدقيق الداخلي، ولقد تم مراجعة هذه المعايير سنة 2011 و2013، والتي تم إقرارها من طرف مجلس رقابة إطار الممارسة المهنية الدولية. وفي نوفمبر من سنة 2013، تأسس فريق عمل لمراجعة وإعادة النظر في الإطار الدولي للممارسة المهنية وهو تابع لمعهد المدققين الداخليين، وهدفه تقييم محتوى وهيكل الإطار الدولي للممارسات المهنية IPPF* بما يخدم مهنة التدقيق، ولقد تم إصدار الإطار الدولي للممارسات المهنية المعدل عند اكتماله في 2016¹.

من خلال تتبعنا للتطور التاريخي للتدقيق الداخلي، يتضح لنا أن هذا التطور كان يماشي التغيرات الحاصلة منذ ظهوره إلى يومنا هذا (انفصال الملكية، أزمات...)، حيث انتقل من مرحلة اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب إلى مرحلة فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة والمخاطر المحيطة بها، ويعتبر معهد المدققين الأمريكيين السبب الرئيسي في تعزيز مكانة التدقيق الداخلي بجعله مهنة متطورة ذات قواعد وتعليمات ومعايير دولية خاصة به.

ويمكن القول أن من بين العوامل التي دفعت للحاجة لتطور وظيفة التدقيق الداخلي وجعله وظيفة هامة بالمؤسسات نذكر:

- الإنهيارات الاقتصادية وإفلاس العديد من الشركات العالمية الكبرى؛
- توسع حجم ونشاط المؤسسات وتعقيد عملياتها؛
- ظهور حاجة الإدارة العليا للتقارير الدورية والتي تتصف بالدقة؛
- وجوب تقديم بيانات صحيحة للأطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة؛
- التطورات التكنولوجية والعلمية؛
- ارتفاع تكاليف التدقيق الخارجي.

*International Professional Practices Framework.

¹ سايج نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر -دراسة استقصائية لمجموعة من الشركات-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف1، 2015-2016، ص 15، 16.

المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي وأهميته

يعتبر نطاق التدقيق الداخلي واسعا جدا فهو يشمل جميع أبعاد المؤسسة وأنشطتها وهو من بين أساليب نظام الرقابة الداخلية التي تسمح بتحقيق الفعالية داخل المؤسسة بما يمكنها من بلوغ أهدافها.

الفرع الأول: تعريف التدقيق الداخلي

عرّف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية *IFACI التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل داخل المؤسسة لتقييم ومراقبة العمليات، ويكون في خدمة الإدارة، ويعتبر نشاطا رقابيا له وظيفة تقدير وتقييم فعالية الأنشطة الرقابية الأخرى، والتدقيق الداخلي يهدف لمساعدة أعضاء الإدارة في ممارسة مسؤولياتهم بفعالية عن طريق تزويدهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والتعليقات ذات الصلة بالأنشطة التي تم فحصها"¹. فحسب هذا المعهد فإن المدقق الداخلي يجب أن يكون مستقلا حتى يستطيع أن يقوم بعملية الرقابة للأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتقييمها، ومن ثم تقديم التوصيات الضرورية للرفع من فعالية تلك الأنشطة.

كما عرّف على أنه: "نشاط مستقل وموضوعي يعطي المؤسسة تأكيدا على درجة السيطرة على عملياتها، ويقدم المشورة حول كيفية تحسينها، والمساهمة في خلق قيمة مضافة"². في هذا التعريف نلاحظ أنه بالإضافة للاستقلالية، فإن المدقق الداخلي يجب أن يكون موضوعيا وغير متحيز لطرف معين، بحيث لا يجب أن يتعرض للضغوطات من قبل جهة معينة قد تؤثر على مصداقية قراراته المتخذة، ويجب أن يقدم التدقيق الداخلي قيمة مضافة من خلال المهام الجديدة الموكلة له والمتمثلة في مهمة التأكيد، حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة تأكيدية تبرز مدى صحة العمليات المنجزة، ووظيفة استشارية تقدم النصائح والإرشادات التي قد تساهم في تحسين عمليات المؤسسة.

ويعرّف المعهد المعتمد للمالية العامة والمحاسبة *CIPFA التدقيق الداخلي بأنه "وظيفة ضمان توفر في المقام الأول رأي مستقل وموضوعي للمنظمة عن مدى دعم بيئة الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المنظمة"³، أو هو: "مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في التحقق من العمليات والقيود المحاسبية بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المنشأة، وفي التحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية

*Institut Français de l'audit et du Contrôle Internes

¹Lionnel Collins et Gerard Valin, "Audit et control interne: aspects financiers, opérations et stratégies", 4^{ème} édition, Dalloz, paris, France, 1992, p23.

²Pierre schick, *Mémento d'audit interne, Méthode de conduite d'une mission*, 2^e édition, Dunod, France, 2008, p5.

*Chartered Institute of Public Finance and Accountancy

³K.H.Spencer PICKETT, *The internal auditing handbook*, 3rd ed, Johnwiley and sons Ltd, United Kingdom, 2010, p316.

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 القصوى¹. هذا التعريف تطرق إلى أن التدقيق الداخلي هدفه اكتشاف الأخطاء المحاسبية التي قد تعرّض ممتلكات المؤسسة للضياع والاختلاس، والتأكد من كفاية وكفاءة الإجراءات الموضوعية لسير الأنشطة ومدى الالتزام بها من قبل الموظفين، وكذلك التأكد من جودة الأنشطة الرقابية التي تم تصميمها لمراقبة عمليات التنفيذ، وتقديم التوصيات التي تحسن من كفاءة العمليات والأنشطة وأداء الموظفين على حد سواء.

وعرّفه المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين IIA على أنه: "نشاط مستقل وموضوعي واستشاري يهدف إلى تحسين عمليات المؤسسة وإضافة قيمة لها، وهو يعمل على مساعدتها في تحقيق أهدافها من خلال وضع منهج منضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة"². في هذا التعريف أصبح التدقيق الداخلي عبارة عن منهج يقيّم عمليات إدارة المخاطر والحوكمة، حيث يهدف نشاط التدقيق الداخلي لمساعدة المؤسسة في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة التي تمتلكها، وذلك من أجل تفعيل ودعم حوكمة الشركات والتطبيق السليم لمبادئها.

يتضح من التعاريف السابقة، أن التدقيق الداخلي لم يعد يهتم فقط باكتشاف الأخطاء والغش وتقديم خدمات تأكيدية، وإنما أصبح نشاطا يهتم بكافة أنشطة المؤسسة يهدف لمساعدة الإدارة في تقييم أداء المؤسسة واكتشاف المخاطر المحيطة بها وتقديم خدمات الاستشارة والتوصيات اللازمة لتحسين النظام الداخلي للمؤسسة بما يسمح لها من تحقيق عنصر الكفاءة والفعالية، وهذا باستخدام مجموعة من التقنيات وفقا للمعايير التي تنظم المهنة والتي تؤدي لتحقيق الهدف المرجو من عملية التدقيق الداخلي.

وبالرغم من تعدد التعاريف المختلفة للتدقيق الداخلي وتطورها عبر الزمن إلا أنها كلها تؤكد بأن عملية التدقيق يجب أن تكون ذات طبيعة:

- تأكيدية: تسمح للإدارة من التأكد من السير الحسن لمختلف الأنشطة في المؤسسة؛
- استشارية: من خلال تقديمه لبعض الاقتراحات من أجل اتخاذ القرارات والتدابير اللازمة؛
- مستقلة: أي إمكانية قيام المدقق الداخلي بواجبه دون ممارسة أي ضغوطات عليه يمكن أن تؤثر على قراراته؛
- موضوعية: عدم التحيز لجهة معينة عند ممارسة مهمة التدقيق.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 2006، ص33.

²K.HSpencer PICKETT, **The essential handbook of internal auditing**, John Wiley & Sons Ltd, London, 2005, p109.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الداخلي

لقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي مع التطورات التي مست أنشطة المؤسسة وتعقيدها، حيث تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في مايلي¹:

- مقدرته على إضافة القيمة، حيث أن قيام التدقيق بالدور الاستشاري والتأميني يهدف أساسا لخلق القيمة للمؤسسة، وهذه الأخيرة لن تتم إلا من خلال تحسين وزيادة فرص إنجاز أهداف المنظمة وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر للمستويات المقبولة؛
- يوفر الرقابة الفعالة التي تساعد الإدارة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، كما أنه وسيلة يعتمد عليها المدقق الخارجي في أعماله، كما أنه من أهم آليات التحكم المؤسسي؛
- تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في كونه نشاط تأكيد يطمئن الإدارة بأن المخاطر المحيطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب، كما أنه نشاط استشاري يزود الإدارة بالتحليلات والدراسات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات، وهو نشاط مستقل وموضوعي في أداء الأعمال الموكلة إليه، ويعمل على خفض التكاليف واكتشاف الغش وتقييم نظام الرقابة الداخلي والعمل على تقديم التوصيات التي من شأنها تحسين العمل.

ومن بين الأسباب التي تجعل التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة نذكر²:

- يسمح باكتشاف الغش والاحتيال، وتحديد مواطن الخطر لإعلام الجهات المعنية بها والقيام بالإجراءات اللازمة؛
- حماية أصول المؤسسة؛
- يمكن من الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية؛
- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- يمكن من بلوغ الأهداف والغايات بحيث يعمل المدقق الداخلي على تحديد إذا ما تم وضع نظام الرقابة الداخلي بشكل يتوافق مع أهداف وغايات المؤسسة.

¹ - محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الإيزو 9001، الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر - الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سيكيدة، يومي 11 و12 أكتوبر 2010.
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 63.
² خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره، ص 42، 43.

مما سبق، يمكن القول أن التدقيق الداخلي وظيفة هامة في المؤسسة لأنه يسمح بتقييم الكفاءة والفعالية التشغيلية في المؤسسة ويساهم في تحسين عملياتها، وهذا من خلال عملية المراقبة المستمرة التي تسمح بتحديد الثغرات والمخاطر، ومن ثم وضع خطط لمعالجة تلك المشاكل أو التخفيف منها، كما يعمل على تحسين نظام الرقابة الخاص بالمؤسسة وضمان الامتثال للقوانين والسياسات الموضوعية من قبلها، والعمل على قياس مدى تنفيذ الاقتراحات الموضوعية.

المطلب الثالث: أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه

صاحب توسع نشاط المؤسسات وتطورها تطور أنواع التدقيق الداخلي وأهدافه، حيث لم يعد التدقيق الداخلي يقتصر هدفه على تدقيق البيانات المحاسبية والمالية في قسم المحاسبة فقط، وإنما توسع ليشمل كل الأنشطة الموجودة فيها وكل العمليات التي تقوم بها، وهذا بهدف حماية المؤسسة وضمان بقائها واستمرارها في السوق. ولهذا سنتطرق في هذا المطلب لكل من أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه.

الفرع الأول: أهداف التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي هو وظيفة تهتم بفحص وتقييم أنشطة المؤسسة لأجل معرفة مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلي لها، وتحديد مجالات القوة والضعف لأجل اتخاذ التدابير اللازمة، وقد حدد معهد المدققين الداخليين الأمريكي الأهداف العامة من التدقيق الداخلي كمايلي¹:

- التأكد من أن السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة تنفذ بدون أي انحراف؛
- تدقيق وتقييم مدى كفاءة وفعالية وسائل الرقابة المالية والمحاسبية التي تتبعها المؤسسة؛
- توفير الحماية لكافة أصول المؤسسة ضد السرقة والاختلاس والإسراف؛
- تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل مسؤولياتهم، وكذا تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية؛
- التحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية المثبتة في دفاتر وسجلات المؤسسة.

ومن هنا يمكن القول أن التدقيق الداخلي له هدفان رئيسيان هما²:

1. هدف الحماية: حيث يتم القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية سابقا لكل من: سياسات الشركة، الإجراءات المحاسبية، نظام الضبط الداخلي، سجلات المؤسسة، قيم المؤسسة، وأنشطة التشغيل.

¹ - عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، ط1، الدار النموذجية، بيروت، 2011، ص151.

- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص132.

² فتحي رزق السوافيري، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2002، ص46.

2. هدف البناء: يقصد به اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة. ولذلك على المدقق الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية القيام بـ:
- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط؛
 - التحقق من مدى ملاءمة إجراءات حماية الأصول؛
 - اقتراح تطوير وتحسين الأداء.
- كما يمكن تلخيص الأهداف الخاصة بالتدقيق الداخلي كما يلي¹:
- متابعة الرقابة الداخلية: وهذا بفحص أدوات الرقابة من أجل التأكد من تنفيذها بكفاءة وفعالية طبقا لما هو محدد لها، وتقديم اقتراحات لتحسينه.
 - فحص ومراجعة البيانات المحاسبية والمالية: وهذا للتأكد من دقة البيانات والمعلومات وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، من خلال الفحص التفصيلي لجميع معاملات وسجلات المشروع والتقارير المالية.
 - فحص الأنشطة التشغيلية: وهذا من خلال فحص جدوى وكفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية، بما في ذلك الأنشطة غير المالية للمؤسسة.
 - مساعدة الإدارة في إدارة المخاطر المختلفة: من خلال تقديم الأفكار البناءة للتخفيف والحد من هذه المخاطر وكذا المساهمة في تحسين نظم الرقابة.
 - فحص مدى الالتزام بالأنظمة واللوائح: سياسات وتوجهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.
 - المساعدة في تفعيل قواعد ومبادئ الحوكمة: وتجدر الإشارة إلى أن هذه الأهداف تلقي عبئا ثقيلا على عاتق إدارة التدقيق الداخلي، لذلك فالاتجاه الحديث يرى إمكانية الاستعانة بمصادر خارجية ذات خبرة وكفاءة في هذه المجالات لأجل مساعدتها، دون المساس باستقلاليتها.
- مما سبق، نخلص إلى أن التدقيق الداخلي يهدف لمساعدة إدارة المؤسسة من أجل تنفيذ أهدافها، من خلال التحقق وفحص مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، والتحقق من مدى كفاءة وفعالية الأداء داخل المؤسسة وكذا طمأننتها على كافة الجوانب المحاسبية والتشغيلية والإدارية الخاصة بها، وفي الأخير تقديم التوصيات والتدابير اللازم إتباعها.

¹ - عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، د.ت، ص53. متاح على الموقع <https://drive.google.com/file/d/0B6YxdhVTv7usOENuV3FXcG1kU3c/view> (تاريخ الاطلاع: 2018/02/21، 19:00).
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار المراجعة 610: استخدام عمل المراجعين الداخليين، ص8. متاح على الموقع www.socpa.org.sa > Socpa > [610.pdf.aspx](https://www.socpa.org.sa/610.pdf.aspx) (تاريخ الاطلاع: 2018/02/21، 19:00).

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الداخلي

يختلف التدقيق الداخلي باختلاف النشاط ونوع العمل والغرض من عملية التدقيق، ونذكرها في الآتي:

1. التدقيق المالي

يعرّف التدقيق المالي على أنه: "الفحص الكامل والمنظم الذي يقوم به المدقق الداخلي للقوائم المالية والسجلات المحاسبية وجميع العمليات المتعلقة بتلك السجلات، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية للشركة والمنظمة"¹. حيث يهدف التدقيق المالي الداخلي لفحص البيانات المالية لتحديد ما إذا كان يتم عرضها بصورة عادلة وفقا للمعايير المحددة والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما².

وينقسم التدقيق المالي الداخلي إلى قسمين هما³:

- **التدقيق المالي قبل الصرف:** هذا النوع من التدقيق يتطلب تدقيق الأعمال قبل وأثناء تنفيذها، عن طريق تكليف موظف معين لتدقيق عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات وصحة القيود المحاسبية واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ.
- **التدقيق المالي بعد الصرف:** يتم تطبيقه بعد تنفيذ المعاملات وفق خطة مرسومة وبأسلوب اختباري (المعاينة)، ويتم فحص هذه المعاملات ليؤكد المدقق الداخلي للإدارة العليا أن المعاملات تتم وفق السياسات واللوائح والإجراءات الموضوعية والمقررة بما يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة، بالإضافة إلى توفير الضمانات بشأن القوائم والتقارير المالية المقدمة إلى الإدارة العليا للمؤسسة.

2. التدقيق التشغيلي

ويسمى كذلك بالتدقيق العملي، وهو يهتم بالجانب التسييري لنشاط المؤسسة، وقد عرّف المعهد الفدرالي المالي الكندي التدقيق التشغيلي كما يلي: "إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها"⁴.

¹ حناش حبيبة، واقع استخدام نظام المعلومات المحاسبي والمالي وأثره في التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية بقطب الحروفات سكيكدة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2016-2017، ص78.

² Rick Hayes and others, **principles of auditing an introduction to international standards on auditing**, 2nd edition, Pearson edition, England, 2005, p14.

³ علون محمد أمين، دور نظم المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة OPGI، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015-2016، ص24.

⁴ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص16.

كما يقصد به: "التدقيق الشامل للوظائف المختلفة داخل المؤسسة، للتأكد من كفاءة وفعالية وملاءمة هذه الوظائف، من خلال تحليل الهياكل التنظيمية وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة، للحكم على مدى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال هذه الوظائف"¹.

ولذلك فالتدقيق التشغيلي يسعى إلى فحص وتقييم أداء أعمال المؤسسة ككل، لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة في ضوء عدة معايير موضوعية لتقييم الكفاية، ومن أمثلة هذا النوع من التدقيق²:

- تدقيق الإجراءات المتعلقة بتشغيل عمليات المؤسسة مثل تدقيق إجراءات إعداد الموازنات التقديرية، وتدقيق إجراءات تقييم رأس المال العامل؛
- تدقيق إدارة موارد المؤسسة المتاحة مثل تدقيق إدارة أموال ومعدات المؤسسة وتدقيق إدارة رأس المال البشري؛
- تقييم دقة وكفاءة ومعالجة عمليات الرواتب في نظام الكمبيوتر.

3. تدقيق الالتزام

يسمى كذلك بتدقيق الامتثال أو تدقيق الإذعان، والهدف الرئيسي منه هو التحقق من الامتثال للإجراءات والأحكام القانونية والتنظيمية³، وبعبارة أخرى تدقيق الالتزام هو إجراءات تتبعها المنظمة لتحديد ما إذا كانت المنظمة تتبع الإجراءات والقواعد أو الأنظمة التي تم تحديدها مسبقاً، كما أنه يقيس مدى امتثال المؤسسة للمعايير المحددة، ومن أمثلة ذلك⁴:

- تقييم موظفي المحاسبة لتحديد ما إذا كانوا يتبعون الإجراءات التي يحددها مراقب الشركة؛
 - تقييم الموظفين الآخرين لتحديد ما إذا كانوا يتبعون السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة؛
- وعادة ما يتم إبلاغ نتائج تدقيق الالتزام إلى الجهات المعنية المهتمة بعملية التدقيق.

¹ إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطوير، ط1، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2009، ص16.

² رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ط1، دار وائل، عمان، 2015، ص43.

³ Khayarallah BELAID, *l'audit interne et l'approche de la dynamique de groupes*, centre de publication, universitaire, Tunis, 2005, p23.

⁴ Rick Hayes and others, Op.cit, p15.

كما توجد أنواع أخرى للتدقيق الداخلي ظهرت مع التطورات والتغيرات الحاصلة نذكرها فيما يلي:

1. التدقيق الجبائي الداخلي

هو عبارة عن فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة، ويقصد به التدقيق الذي تقوم به المؤسسة بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، إذ تعمل على تكليف إما جهة خارجية تدقق حساباتها أو جهة داخلية (خلية المراجعة الداخلية) بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسة، إذ يكفي هنا المدقق بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية، ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى تقديم اقتراحات تؤهل القوائم النهائية للمؤسسة بأن تكون سليمة وشرعية، فيبعد المؤسسة بذلك عن العقوبات المالية ويمكنها من الاستفادة من الامتيازات الجبائية المقدمة¹.

2. التدقيق البيئي

عرّف المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين التدقيق البيئي على أنه "عمليات تقييم داخلية تقوم بها المنشآت والجهات الحكومية للتحقق من مدى التزامها بالمتطلبات القانونية، وأيضا الالتزام بسياساتها الداخلية، بما يساعد في تحديد المشاكل التي تعترض هذا الالتزام، ومواطن الضعف في النظم الإدارية ومجالات المخاطر"². ويهدف هذا النوع من التدقيق لتحقيق مايلي³:

- التأكد من مدى تطبيق القوانين الصادرة بحماية البيئة؛
- التأكد من أن الأنشطة التي تمارسها المؤسسة والبرامج التي تطبقها غير ضارة بالبيئة؛
- التأكد من كفاءة المؤسسة في تنظيم نظام الإدارة البيئية والتحقق من مدى فاعلية تطبيقه.

3. التدقيق الاجتماعي

هو عملية للتقييم الاجتماعي، وذلك بإجراء تشخيص وفحص منتظم لجمع الأدلة والقرائن والوصول إلى تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة، ممثلا في البرامج والأنشطة الاجتماعية بهدف التأكد من مدى التزام المنظمة بمسؤولياتها الاجتماعية ومدى فعالية أدائها لهذه المسؤوليات، في ضوء مجموعة من المعايير المعتمدة والمقبولة والملائمة ثم التقرير عن ذلك كله للأطراف المعنية لمساعدتها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها⁴. فالتدقيق الاجتماعي يهدف لفحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات، بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير

¹صديقي مسعود، أحمد نزار، المراجعة الداخلية، ط1، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010، ص27-26.

²رشا الغول، دراسات متقدمة في المراجعة، المراجعة البيئية، التأصيل النظري والممارسات المهنية، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ط1، 2014، ص22.

³المرجع نفسه، ص30.

⁴مراد سكاك، دور التدقيق الاجتماعي في بناء استراتيجية المؤسسة، دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف1، الجزائر، 2010-2011، ص161.

القوائم والتقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المؤسسة للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها، ومدى مساهمتها في الرفاهية العامة للمجتمع مع مراعاة مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان جدية وسلامة الأداء من جانب القائمين بهذا النوع من التدقيق¹.

4. تدقيق نظم المعلومات

يهدف إلى اختبار أمن وتشغيل بيانات نظم المعلومات ونزاهتها، بالإضافة إلى البيانات التي أخرجتها هذه النظم²، ويتضمن ذلك أن السجلات الخاصة بالعمليات المالية والتشغيلية والتقارير المعدة على أساسها تتضمن معلومات دقيقة وقابلة للتصديق، ومعدة في الوقت المناسب، تامة ومفيدة.

5. تدقيق الأداء

ويسمى كذلك بالتدقيق الإداري لأنه يعمل على فحص وتقييم العمليات والإجراءات التشغيلية المختلفة لوظيفة أو نشاط معين، والهدف من وراء هذا التدقيق هو التأكد من كفاءة العمليات وفعالية إدارة الموظفين، والسياسات والإجراءات الموضوعية ووسائل الرقابة المتبعة لتدعيم كفاءة تلك العمليات. وعليه فالهدف من وراء تدقيق الأداء هو³:

- فحص وتقييم الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة توافق السياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة؛
- تقييم الإجراءات الخاصة بمختلف العمليات، مع ضرورة أن يخلص التدقيق بتوصيات ملائمة في حال وجود أي انحرافات عما تم التخطيط له ومعالجة نقاط الضعف، واقتراح طرق وإجراءات جديدة لزيادة الكفاءة والفعالية.

¹ علون محمد لين، مرجع سبق ذكره، ص26.

² حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص527.

³ نور الدين مزياي، تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عنابة، الجزائر، 2012-2013، ص31.

المطلب الرابع: معايير التدقيق الداخلي

تعتبر معايير التدقيق الداخلي الأساس الذي ينظم عمل المدققين الداخليين وكيفية سير مهمتهم، حيث تسعى هذه المعايير لتوجيه سلوك المدققين الداخليين من أجل تقليل التفاوت في ممارستهم لهذه الوظيفة.

وقد قام معهد المدققين الداخليين IIA سنة 1978 بإصدار معايير التدقيق الداخلي وهي "عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المدقق الداخلي والتي يمكن بها تقييم عمليات وخدمات وأداء قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة"¹.

وتتمثل هذه المعايير في معايير الصفات ومعايير الأداء، بالإضافة إلى معايير التنفيذ والتي نجدها في الصنفين.

الفرع الأول: معايير الصفات (سلسلة الألف)

تعتبر هذه المعايير عن الصفات التي يجب أن تتوفر في الأشخاص والمؤسسات الذين يقومون بممارسة أنشطة التدقيق الداخلي²، وهي تتضمن أربعة معايير رئيسية بالإضافة إلى معايير فرعية تنبثق عنها وهي:

- الغرض والسلطة والمسؤولية؛
- الاستقلال والموضوعية؛
- الكفاءة والعناية المهنية اللازمة؛
- ضمان الجودة وتحسينها.

ويمكن تلخيص معايير الصفات في الجدول الموالي:

¹محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري للمعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص131.

²حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص532.

الجدول رقم (1-1): ملخص معايير الصفات

المعيار الرئيسي	الرمز	المعايير الفرعية
الغرض والسلطة والمسؤولية	1000	1010 الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي
الاستقلالية والموضوعية	1100	1110 الاستقلال التنظيمي
		1111 التفاعل المباشر مع المجلس
		1120 الموضوعية الفردية
		1130 معوقات الاستقلالية والموضوعية
الكفاءة والعناية المهنية اللازمة	1200	1210 الكفاءة
		1220 العناية المهنية اللازمة
		1230 التطوير المهني المستمر
برنامج ضمان الجودة وتحسينها	1300	1310 متطلبات برنامج ضمان الجودة وتحسينها
		1311 التقييمات الداخلية
		1312 التقييمات الخارجية
		1320 التقارير الخاصة ببرنامج ضمان الجودة وتحسينها
		1321 إستعمال عبارة "يتطابق مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق"
		1322 الإفصاح عن عدم المطابقة

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على:

Patrick OnwuraNzechukwu, **internal audit practice from A to Z**, 1st edition, CRC Press, Florida, USA 2016, p525.

الفرع الثاني: معايير الأداء (سلسلة الألفين)

تتناول معايير الأداء طبيعة التدقيق الداخلي وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة وهي تشمل سبعة معايير رئيسية، بالإضافة إلى المعايير الفرعية المنبثقة عنها، ويمكن تلخيص معايير الأداء في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-1): ملخص معايير الأداء

المعايير الفرعية	الرمز	المعيار الرئيسي
التخطيط	2010	2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي
الاتصالات والموافقة	2020	
إدارة الموارد	2030	
السياسات والإجراءات	2040	
التنسيق	2050	
رفع التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس	2060	
مزود الخدمة الخارجية والمسؤولية التنظيمية للتدقيق الداخلي	2070	
الحوكمة	2110	2100 طبيعة العمل
إدارة المخاطر	2120	
الرقابة	2130	
اعتبارات التخطيط	2201	2200 التخطيط للمهمة
أهداف التدقيق	2210	
نطاق المهمة	2220	
تخصيص الموارد للمهمة	2230	
برنامج عمل المهمة	2240	
تحديد المعلومات	2310	2300 تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي
التحليل والتقييم	2320	
توثيق المعلومات	2330	
الإشراف على المهمة	2340	
معايير التبليغ	2410	2400 تبليغ النتائج
جودة التبليغات	2420	
الخطأ والسهو	2421	
استعمال عبارة "تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"	2430	
الافصاح عن عدم الالتزام	2431	
نشر النتائج	2440	
الآراء العامة	2450	
	2500	مراقبة سير العمل
	2600	تبليغ قبول المخاطر

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على:

Patrick Onwura NZECHUKWU, **internal audit practice from A to Z**, 1st edition, CRC Press, Florida, USA 2016, p525.

الفرع الثالث: معايير التنفيذ

توفر معايير التنفيذ متطلبات تطبيق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء، حيث تتوسع في شرح هذين الأخيرين وذلك من خلال تقديم إرشادات ملزمة حول تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء عند تقديم¹: خدمات تأكيدية والتي يرمز لها بـ (ت) في النسخة المترجمة بالعربية، وبـ (A) في النسخة الصادرة باللغة الانجليزية (Assurance services). والخدمات الاستشارية والتي يرمز لها بـ (ل) في النسخة العربية، وبـ (C) في النسخة الصادرة بالانجليزية (Consulting services).

1. المهام التأكيدية

هي عملية فحص موضوعي للأدلة بغرض تقديم تقييم مستقل لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. ومن الأمثلة على خدمات التأكيد: مهمات تدقيق مالية وتدقيق الأداء، والامتثال للأنظمة والقوانين، وأمن النظم، والعناية اللازمة². وبالتالي يمكن القول أن الخدمات التأكيدية هي بمثابة إصدار حكم حول نظام، نشاط...إلخ.

وبالتالي تشمل خدمات التأكيد تقييما موضوعيا للأدلة من طرف المدقق الداخلي وذلك لتقديم آراء أو استنتاجات بشأن كيان أو عمل أو وظيفة أو عملية أو نظام أو غيرها من الموضوعات. ويتم تحديد طبيعة ونطاق مهمة التأكيد من قبل المدقق الداخلي وبصفة عامة تشترك ثلاثة أطراف في خدمات التأكيد:

- الشخص أو المجموعة التي هي في علاقة مباشرة بالكيان أو بالعملية أو بالوظيفة أو بالمسار أو بالنظام أو غيرها من الموضوعات (مالك العملية)؛
- الشخص أو المجموعة التي تقوم بإجراء هذا التقييم (أي المدقق الداخلي)؛
- الشخص أو المجموعة التي تستخدم نتائج هذا التقييم (أي المستخدم).

¹معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، ترجمة فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، 2017، ص2. متاح على الموقع: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Arabic.pdf>، (تاريخ الاطلاع: 20:00، 2019/11/10).

²المرجع نفسه، ص20.

2. المهام الاستشارية

هي أنشطة متعلقة بتقديم الاستشارة والخدمات لعميل ما، والتي يتم الاتفاق على طبيعتها ونطاقها مع هذا الأخير، والهدف منها إضافة قيمة وتحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك من دون أن يطلع المدقق الداخلي بأي مسؤوليات إدارية¹. ومن بين الأمثلة على هذه الخدمات تقديم النصائح والإرشادات والتدريب.

ومنه الخدمات الاستشارية هي خدمات إرشادية وتُنقذ بصفة عامة بناءً على طلب محدّد من عميل المهمّة. وتخضع طبيعة ونطاق المهام الاستشارية للاتفاق مع عميل المهمة. وتتضمن هذه الخدمات بصفة عامة طرفين وهما:

- الشخص أو المجموعة التي تقدّم الاستشارة (أي المدقق الداخلي)؛
- الشخص أو المجموعة التي تبحث عن الاستشارة وتتلقاها (العميل).

3. أمثلة عن الخدمات التأكيدية والخدمات الاستشارية

من بين الأمثلة التي يمكن تقديمها لإظهار الفرق بين الخدمات التأكيدية والخدمات الاستشارية نذكر²:

1130.ت1-1 يجب أن يمتنع المدققون الداخليون عن تقييم العمليات التي كانوا مشرفين عليها فيما سبق. ومن المتوقع أن تتأثر موضوعية المدقق الداخلي إذا ما قدّم خدمات تأكيد متعلّقة بنشاط كان مسؤولاً عنه خلال السنة المنصرمة.

1130.ت2-2 المهام التأكيدية المتعلّقة بوظائف هي تحت إشراف الرئيس التنفيذي للتدقيق يجب أن توضع تحت إشراف طرف من خارج نشاط التدقيق الداخلي.

1130.ت3-3 يمكن للمدقق الداخلي أن يقدم خدمات تأكيد في المجالات التي سبق له أن قدم فيها خدمات استشارية، بشرط أن تكون تلك الخدمات الاستشارية لا تؤثر سلباً على موضوعيته، وبشرط أن يتم التعامل بطريقة مناسبة مع الموضوعية الفردية عند تخصيص الموارد اللازمة للمهمة الجديدة.

1130.أ1-1 يمكن للمدققين الداخليين أن يقدموا خدمات استشارية متعلّقة بعمليات كانوا مشرفين عليها فيما سبق.

¹معهد المدققين الداخليين، نفس المرجع السابق، ص21.

²المرجع نفسه، ص5.

1130.أ2- إذا وُجد ما من شأنه أن يؤثر على استقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين أثناء مهمّات استشارية مقترحة، فإنه يجب عليهم الإفصاح عن ذلك للعميل الذي أمر بهذه المهمة قبل قبولها.

نلاحظ من خلال معيار معوقات الاستقلالية والموضوعية أن المدقق الداخلي في حالة تقديمه لخدمات تأكيدية يمنع من تقييم الأنشطة التي كان في السابق يشرف عليها، وذلك بسبب إمكانية تأثير ذلك على مصداقيته، على عكس حالة تقديمه لخدمات استشارية على الأنشطة التي كان يشرف عليها، إذ بإمكانه تقديم إرشادات ونصائح باعتباره أدرى بظروف العمل والتي قد تحسّن من ظروف العمل. أما في حالة وجود مانع قد يعرقل موضوعية المدقق في تقديم استشارة فيجب الإفصاح عن ذلك.

المبحث الثاني: مدخل لإدارة المخاطر

نظرا لتعدد المخاطر المحيطة بالمؤسسة، سواء كانت هذه المخاطر داخلية أو خارجية، نجد أنها تسعى لإدارة وتسيير هذه المخاطر بما يسمح من التخفيف من آثارها السلبية على المؤسسة بما يضمن بقاءها واستمرارها، لذا سنحاول في هذا المبحث على التعرف على المخاطر وكيف يمكن إدارتها من قبل المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم المخاطر ومصادرها

تتعدد المفاهيم الخاصة بالمخاطر كل حسب نظرتة والمجال الذي سيتم تناولها فيه، وهو ما سيتم التطرق له في هذا المطلب بالإضافة إلى مصادر المخاطر.

الفرع الأول: مفهوم المخاطر

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم المخاطر وكذا إدارة المخاطر حيث عرّف معهد المدققين الداخليين الأمريكي المخاطر بأنها: "احتمال وقوع حدث من شأنه أن يكون له تأثير على تحقيق الأهداف، وتقاس هذه المخاطر من حيث التأثير واحتمال حدوثها"¹. والمخاطر كذلك "هي مفهوم يشير إلى إمكانية أن يؤدي الجمع بين حالة غير مؤكدة وطريقة تشغيل عشوائية إلى فشل الهدف"²، أو هي "حالة عدم التأكد في المشروع، وهي احتمال حدوث أشياء يكون لها تأثير على الأهداف، وتشمل إمكانية الخسارة أو الربح، وحدث اختلاف في النتيجة المرجوة والمخطط لها، نتيجة لعدم التأكد المرتبطة بإتباع مسار معين للعمل، وبالتالي فالمخاطر ترتبط بعنصرين هما: احتمال حدوث شيء ما، والعواقب التي ستترتب عن هذا الحدث"³. وتعرف المخاطرة على أنها: "مفهوم يستخدم للتعبير عن حالة عدم التأكد المتعلقة بالأحداث و/أو النتائج المتوقعة والتي يمكن أن تؤثر بشكل ملموس على أداء المنشأة وتعمل على منع تحقيق المؤسسة لأهدافها"⁴.

ومما سبق، يمكن القول أن المخاطر هي حالة من عدم التأكد والتي يمكن قياسها، وهذه المخاطر سيكون لها تأثير على نتائج وأهداف المؤسسة وبالتالي على الخطط الموضوعة من قبلها.

¹The Institute of Internal Auditors, Op.Cit, p22

²Pierre Schick et al, **Audit interne et référentiels de risques**, 2^{éd}, dunod, Paris, France, 2014, p11.

³Dale Cooper and others, **Project Risk Management Guidance, ManagingRisk in Large Projects and Complex Procurements**, John Wiley& Sons, USA, 2005, p3.

⁴إيهاب نظمي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص27.

الفرع الثاني: مصادر المخاطر

باعتبار المؤسسة نظام مفتوح تتأثر وتؤثر بالبيئة المحيطة بها، يمكن من خلالها تقسيم مصادر المخاطر التي تتعرض لها إلى مخاطر مرتبطة بالبيئة الداخلية ومخاطر مرتبطة بالبيئة خارجية.

1. المخاطر الداخلية

وهي مخاطر خاصة بأنشطة المؤسسة والتي تنتج عن المتغيرات والعوامل المرتبطة والمؤثرة تأثيرا مباشرا على المؤسسة وأدائها وتتمثل في¹:

- **المخاطر التنظيمية والإدارية:** تعاني المؤسسة من قصور واضح في الخبرات الإدارية والقدرات التنظيمية، والتي تقوم على مزيج من التقاليد والاجتهادات الشخصية، والتي تتميز بمرورية اتخاذ القرار، وعدم الاستفادة من مزايا التخصص وتقسيم العمل التي قد تساهم في تحقيق زيادة الإنتاجية، وغياب الهياكل التنظيمية للمؤسسة وعدم اتساق القرارات بسبب نقص القدرة والمهارات الإدارية، هذا كله من شأنه أن تنجر عليه مخاطر عدة، كخطر زوال المؤسسة في المراحل الأولى من حياتها وكذا خطر فقدان الثقة بين أفراد المؤسسة كنتيجة للصراعات والخلافات وغيرها من المخاطر المرتبطة بضعف التسيير والتحكم في العمليات الإدارية.
- **المخاطر المالية:** إن أهم المشكلات المالية التي قد تواجه المؤسسات تتمثل في مخاطر التمويل والائتمان، حيث تتمثل هذه المخاطر في عدم مقدرة المؤسسة على الحصول على أموال وقروض من الغير نتيجة محدودية الموارد التي تمتلكها كضمانات، هذا الأمر سينعكس سلبا على هيكلها المالي ويرفع من مخاطر عدم إمكانية الوفاء بالتزاماتها المالية اتجاه المتعاملين معها وحتى اتجاه الموظفين لديها، وتشكل المخاطر المالية تهديدا كبيرا على استمرارية المؤسسة وإمكانية تطورها.
- **المخاطر المتعلقة بالموارد البشرية:** تفتقر بعض المؤسسات لإطارات ذات كفاءة ومهارة بسبب عدم ملاءمة نظم التعليم والتدريب لمتطلبات واحتياجات المؤسسة من العاملين، بالإضافة إلى توظيف عاملين لا يتمتعون بالمهارة والكفاءة المطلوبة لتأدية العمل، الأمر الذي يمكن أن ينجر عنه مخاطر ناتجة عن حدوث خسائر نتيجة ضعف كفاءة هؤلاء العمال. كما توجد مخاطر أخرى تتمثل في خروج المهارات والكفاءات البشرية من المؤسسة نحو مؤسسات أخرى نتيجة توفير ظروف أحسن، مما يحول دون قدرة هذه المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، وبالتالي عدم قدرتها على تحقيق أهدافها وهو ما يعرف بالمخاطر الفكرية.

¹أمن حسن طوباسي، إدارة المخاطر في مؤسسات القطاع الثالث، ص10، متاح على الموقع:

<https://docplayer.ae/116257260-%D8%AE%D8%B7%D8%A9%D8%A7%D8%AF%D8%A7%D8%B1%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AE%D8%A7%D8%B7%D8%B1.html>، تاريخ الإطلاع: (2018/03/17، 12:00).

2. المخاطر الخارجية

هي مخاطر خارجة عن سيطرة المؤسسة تأتي من البيئة الخارجية التي تعمل فيها، وتتمثل هذه المخاطر في¹:

- **المخاطر التشريعية:** وهي تنتج عن احتمال مخالفة تطبيق القوانين والقواعد التشريعية، وتشير هذه المخاطر إلى تأثير تشريعات الدول التي تعمل فيها المؤسسة والتي يجب مراعاتها عند تقييم المخاطر.
 - **مخاطر البيئة الاقتصادية:** وتشمل المخاطر المترافقة مع عوامل الاقتصاد القومي والدولي، والتي يمكن أن تؤثر في أداء المؤسسات، سواء كان بصورة مباشرة أم غير مباشرة.
 - **مخاطر المنافسة:** ظهرت هذه المخاطر نتيجة ظهور منتجات جديدة وابتكار خدمات متميزة وذات أداء عال، من خلال استخدام آليات ووسائل مختلفة لتقديم أفضل الخدمات للعملاء، وهذا كله بهدف السيطرة على السوق.
 - **مخاطر التكنولوجيا:** تتمثل هذه المخاطر في المخاطر التشغيلية الناشئة عن استخدام التكنولوجيا والنظم التي تساند عمليات المنظمة وصفقاتها².
- كما توجد أشكال أخرى للمخاطر مثل مخاطر الموردين، مخاطر المستهلكين، بالإضافة إلى مخاطر البيئة الطبيعية والتي تكون خارجة عن سيطرة المؤسسة كلياً.

¹صادق راشد الشمري، مرجع سبق ذكره، ص36.

²كارين أ.هورشر، أساسيات إدارة المخاطر المالية، ترجمة عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، مكتبة الحرية، القاهرة، 2008، ص58.

المطلب الثاني: مفهوم إدارة المخاطر وأهدافها

تعد إدارة المخاطر في المؤسسات عملية أساسية في ضمان السير الحسن لأنشطة المؤسسة، فهي تعمل على التحكم في المخاطر من خلال اتباع أسلوب منهجي يهدف لاستغلال الفرص المحيطة بالمؤسسة، وتجنب أو مواجهة التهديدات التي قد تتعرض لها، حسب نوع المخاطر التي قد تواجهها وكذا احتمال تأثيرها وتكلفتها.

الفرع الأول: مفهوم إدارة المخاطر

تعرف إدارة المخاطر بأنها: "العمليات التي تحدد بواسطتها المنظمات مخاطرها، ومن ثم تتخذ أي أفعال مطلوبة لمراقبة الانحرافات عن المخاطر الحقيقية والتعرض لهذه المخاطر"¹. كما تمثل "مدخل أو منهج علمي للتعامل مع المخاطر، عن طريق توقع الخسائر المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو التأثير المالي للخسائر التي تقع إلى الحد الأدنى"².

وتعرف كذلك بأنها: "مجموعة الأنشطة الخاصة بالتخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة لموارد المنظمة من أجل تدنية الآثار المحتملة للمخاطر التي تتعرض لها تلك الموارد"³. كما أنها: "تنظيم متكامل يهدف إلى مجابهة المخاطر بأفضل الوسائل وأقل التكاليف وذلك عن طريق اكتشاف الخطر وتحليله وقياسه وتحديد وسائل مجابهته مع اختيار أنسب هذه الوسائل لتحقيق الهدف المطلوب"⁴. وهي "مجموعة من الإجراءات المستمرة والدائمة التي تتبعها المؤسسة بشكل منظم ومنهجي لمواجهة كل الأخطار التي تصاحب أنشطتها داخليا أو التي تواجهها خارجيا بهدف ضمان بقائها وتحقيق المزاي المستدامة من كل نشاط داخل المؤسسة"⁵.

ومع تزايد الاهتمام بإدارة المخاطر قدّم معهد المدققين الداخليين تعريفا لها على أنها "عملية تحديد وتقييم وإدارة ومراقبة الأحداث أو الأوضاع المحتملة، لتقديم تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف المنظمة"⁶.

¹ صادق راشد الشمري، إستراتيجية إدارة المخاطر المصرفية وأثرها في الأداء المالي للمصارف التجارية، دار اليازوري، عمان، 2013، ص 23.

² طارق عبد العال حمادة، إدارة المخاطر: أفراد، إدارات، شركات، بنوك، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 51.

³ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره، ص 575.

⁴ أسامة عزمي سلام، شقيزي نوري موسى، إدارة الخطر والتأمين، دار الحامد، عمان، 2006، ص 55.

⁵ عبد الكريم قندوز، التحوط وإدارة الخطر (مدخل مالي)، ط 1، E-kutub Ltd، لندن، 2018، ص 106.

⁶The Institute of internal auditors, **IIA position paper: The role of internal auditing in enterprise-wide risk management**, 2009, p8. Available on:

<https://na.theiia.org/standardsguidance/public%20documents/pp%20the%20role%20of%20internal%20auditing%20in%20enterprise%20risk%20management.pdf>, (Accessed on: July 16, 2021, 15:29).

بينما عرّفها معهد إدارة المخاطر على أنّها: "جزء أساسي من الإدارة الإستراتيجية لأي منظمة، فهي العملية التي من خلالها تعالج المنظمات بشكل منهجي المخاطر المرتبطة بأنشطتها بهدف تحقيق فائدة مستدامة داخل كل نشاط، وعبر محفظة كل الأنشطة. فالتركيز على الإدارة الجيدة للمخاطر هو تحديد ومعالجة هذه المخاطر، وهدفها هو إضافة أقصى قيمة مستدامة لجميع أنشطة المؤسسة من خلال الرفع من احتمالية النجاح والتقليل من احتمالية الفشل وعدم اليقين في تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة"¹.

نستنتج من التعاريف السابقة، أن إدارة المخاطر هي التي تعنى بتحديد المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة مع تحديد الإجراءات اللازمة لمواجهتها، أي أن إدارة المخاطر تسعى للتعرف على المخاطر المحيطة بالمؤسسة من أجل تقييمها وقياس درجة تأثيرها على خطط وأهداف المؤسسة، والبحث عن طرق وإجراءات التحكم فيها وذلك بهدف تقليل التأثير السلبي لهذه المخاطر والسيطرة عليها.

الفرع الثاني: أهداف إدارة المخاطر

تسعى إدارة المخاطر لحل المشاكل التي تواجه المؤسسات فهي تهدف إلى²:

- ضمان استمرار عمل المنظمة وتمكينها من تحقيق أهدافها التنظيمية؛
 - تحديد المخاطر المحتمل أن تعيق نجاح المنظمة والتحكم فيها، والعمل على استغلال الفرص المحتمل أن توصل إلى هذا النجاح؛
 - خلق القيمة لأصحاب المصالح والحفاظة عليها وعلى أصول وسمعة المنظمة عن طريق تحديد وتحليل التهديدات والفرص المحتملة واستباق المخاطر بدلا من تحملها؛
 - تأمين عملية اتخاذ القرار وعمليات المنظمة من أجل تعزيز تحقيق الأهداف.
- مما سبق، نستنتج أن إدارة المخاطر تهدف إلى اكتشاف المخاطر التي تحيط بأنشطة المؤسسة ومن ثم العمل على تحليلها لأجل معرفة مسبباتها، ودرجة تأثيرها على الأرباح والخسائر، وهذا كله من أجل التوصل للتحكم فيها وتسييرها بشكل يسمح من إبعاد المخاطر أو تخفيضها للحد الأدنى.

¹The institute of risk management, a risk management standard, arms-2002-irm, 2002, p2. Available on: https://www.theirm.org/media/4709/arms_2002_irm.pdf, (Accessed on : July 16, 2021, 16:29).

²صالحى بوعلام، دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2017-2018، ص184.

المطلب الثالث: خطوات عملية إدارة المخاطر

تتمثل الخطوات والمراحل التي يتم اتباعها في تسيير وإدارة المخاطر في المؤسسة فيما يلي:

أولاً: تحديد المخاطر

تعتبر عملية تحديد المخاطر المرحلة الأولى والأهم في عملية إدارة المخاطر، ونعني بهذه الخطوة التعرف على الأحداث التي لها أثر سلبي على انجاز وتحقيق أهداف واستراتيجيات وخطط المؤسسة، وتتم عملية تحديد المخاطر باستخدام أساليب وأدوات مناسبة ومنهجية تضمن بأن جميع الأنشطة والمجالات التي تكون عرضة للمخاطر قد تم تحديدها، وتحديد المخاطر التي يمكن أن تنتج عنها¹.

ثانياً: تقييم المخاطر

بعد أن يتم التعرف على المخاطر يجب أن يتم تقييمها من حيث الحجم المحتمل للخسائر واحتمال حدوثها وترتيب أولويات العمل²، فالهدف من تقييم المخاطر هو تحديد أي الأحداث التي لها أهمية خاصة ليتم التركيز عليها من قبل الإدارة، فأهم المخاطر هي تلك التي تكون لديها احتمال حدوث مرتفع كما أن تأثيرها يكون كبير، والنتيجة النهائية للعملية هو تحديد مقدار كل خطر من حيث كل من الاحتمالية والتأثير³.

– الأثر (Gravité, Effet, Impact): قد يأخذ الحالات (عالي، متوسط، منخفض)

– احتمال الحدوث (Fréquence, Probabilité d'occurrence): قد يأخذ الحالات (عالي، متوسط، منخفض)

والجدول الموالي يبين تقييم درجة أو شدة المخاطر:

¹بجناس العباس، الإصلاح المالي وتسيير المخاطر المصرفية، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2012-2013، ص146.

²طارق عبد العال حمادة، مرجع سبق ذكره، ص61.

³خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره، ص609.

الجدول رقم (3-1): تقييم درجة أو شدة المخاطر

منخفض	متوسط	عالي	احتمال الحدوث الأثر
متوسط	عالي	عالي جدا	عالي
منخفض	متوسط	عالي	متوسط
منخفض جدا	منخفض	متوسط	منخفض

المصدر: عبدلي لطيفة، دور ومكانه إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته SCIS سعيدة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011-2012، ص54.

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن هناك مخاطر تكون تقديراتها عالية وذات تأثير عالي وبالتالي ستكون شدة المخاطرة جد عالية، لذلك ستكون هذه المخاطر ذات اهتمام كبير من طرف مدير المخاطر، على عكس المخاطر المنخفضة ذات التأثير المنخفض. وتجدد الإشارة إلى أن هناك مؤسسات تعتمد على المصفوفة 3X3 مثل المثال السابق، أو مصفوفة 5X5 وهذا يكون حسب احتياجات المؤسسة.

ويلجأ مدير المخاطر إلى استخدام أداة رئيسية في هذه المرحلة وهي مصفوفة المخاطر، حيث تعتبر هذه المصفوفة أداة هامة في عملية تقييم وترتيب المخاطر، فمن خلالها يتم تحديد مستوى المخاطر في نظام ما أو أحداث معينة، وكذا تحديد ما إذا كان يتم التحكم في المخاطر بشكل كافٍ أم لا¹، بحيث يتم تحديد هذه المخاطر بطرق كمية أو نوعية، ويمكن تقديم الشكل التالي كمثال عن مصفوفة المخاطر التي يستعملها مدير المخاطر في المؤسسة لتقييم وتصنيف المخاطر وترتيبها حسب الأولويات:

¹Leveson Nancy, **Improving the Standard Risk Matrix: Part 1**, 2019,p1, Available on: <http://sunnyday.mit.edu/Risk-Matrix.pdf>, (Accessed on 17/08/2018, 16 :30).

الشكل رقم (1-1): مثال عن مصفوفة المخاطر

Impact	Probability				
	5	4	3	2	1
5	Yellow	Yellow	Red	Red	Red
4	Green	Yellow	Yellow	Red	Red
3	Green	Green	Yellow	Yellow	Red
2	Green	Green	Green	Yellow	Yellow
1	Green	Green	Green	Green	Yellow
	A	B	C	D	E

Risk Probability and Impact Assessment
 Probability: A – Rare; B – Unlikely; C- Possible; D – likely; E – Frequent
 Impact: 1= Up to \$100K; 2= up to \$1MM; 3= up to \$5MM; 4= up to \$10MM; 5 =>\$10MM

Source : <https://ar.wikipedia.org/wiki/> (consulté le 03/09/2021)

وفي العموم يتم ترتيب وتصنيف المخاطر حسب مصفوفة المخاطر على النحو التالي:

- **المخاطر الحرجة:** وهي المخاطر التي تقيّم بشدة خطورة عالية، وهي التي تظهر في المصفوفة أعلاه في المنطقة الحمراء، وهذه المخاطر ترتب كمخاطر ذات أولوية في المعالجة، وكمثال على ذلك كل الظروف التي قد تؤدي لخسارة كبيرة محتملة ينتج عنها الإفلاس؛
- **المخاطر الهامة:** وهي المخاطر التي تقيّم بشدة خطورة متوسطة، وهي التي تظهر في المصفوفة أعلاه في المنطقة البرتقالية، وهذه المخاطر ترتب بعد المخاطر الحرجة من حيث الأولوية في المعالجة، وكمثال على ذلك ظروف التعرض للمخاطرة التي لن يترتب على الخسائر المحتملة فيها الإفلاس، ولكنها سوف تلزم المؤسسة على الاقتراض مثلا لمواصلة العمليات؛
- **المخاطر غير الهامة:** وهي المخاطر التي تقيّم بشدة خطورة منخفضة، وهي التي تظهر في المصفوفة أعلاه في المنطقة الخضراء، وهذه المخاطر ترتب بعد المخاطر الهامة وهي ليست ذات أولوية في المعالجة، وكمثال على ذلك ظروف التعرف على المخاطر التي يمكن تعويض الخسائر المحتملة اعتمادا على الأصول الحالية للمؤسسة أو دخلها دون أن يتسبب في ضائقة مالية.

ثالثا: مرحلة التعامل مع المخاطر (اتخاذ القرار)

وتعني إستراتيجية التعامل مع المخاطر دراسة الخيار الاستراتيجي الذي سيتم اختياره لأجل التعامل مع المخاطر، ويمكن أن يتم استعمال إحدى الخيارات التالية¹:

- **التجنب:** الانسحاب أو عدم دخول السوق أو إيقاف النشاط الذي سيكون مصدر للخطر؛
 - **التأجيل:** الانتظار والتروي أو تأجيل القرارات والإجراءات؛
 - **التقليل:** تحسين الرقابة وتطبيق برامج علاجية لتقليل المخاطر إلى أقل مستوى ممكن؛
 - **تحمل المخاطر:** وتُتبع هذه الإستراتيجية لما تكون الخسائر المتوقعة صغيرة الحجم مع توفر القدرة المادية على مواجهة هذه الخسائر، أو في حالة عدم وجود استراتيجيات أخرى يمكن إتباعها؛
 - **النقل (تحويل الخطر):** بمقتضى هذه الطريقة فإنه يتم مواجهة الخطر بتحويله إلى طرف آخر نظير دفع مقابل معين له، مع احتفاظ صاحب الشيء موضوع الخطر الأصلي بملكته لهذا الشيء، ويتحقق هذا التحويل بمقتضى عقود الإيجار وعقود التأمين... الخ؛
 - **المشاركة:** يقصد بها مشاركة المخاطر مع منظمات أخرى مثل اللجوء لشركات التأمين فهي تعتبر إحدى طرق المشاركة في المخاطر التي تلجأ لها المؤسسات.
- ونشير إلى أنه يمكن دمج الخيارات السابقة كما يمكن أن يكون لبعض هذه المصطلحات معاني مختلفة لدى المجموعات المهنية المختلفة.

رابعا: تنفيذ القرار

يقصد بتنفيذ القرار اتخاذ الإجراءات العملية للإستراتيجية التي تم اختيارها في الخطوة السابقة. فإذا كان القرار هو تحويل الخطر مثلا إلى جهة أخرى (شركة التأمين)، هنا لا بد من اختيار المؤمن المناسب والتفاوض معه ثم التعاقد على التأمين، ولو كان القرار يقتضي اختيار أسلوب منع الخسارة فلا بد من تصميم برنامج معين لمنع وقوع الخسارة، وإذا ما كان القرار التأمين الذاتي فعلى المشروع أن يقوم بإنشاء إدارة أو صندوق خاص لهذا الغرض².

¹صالح بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 185.

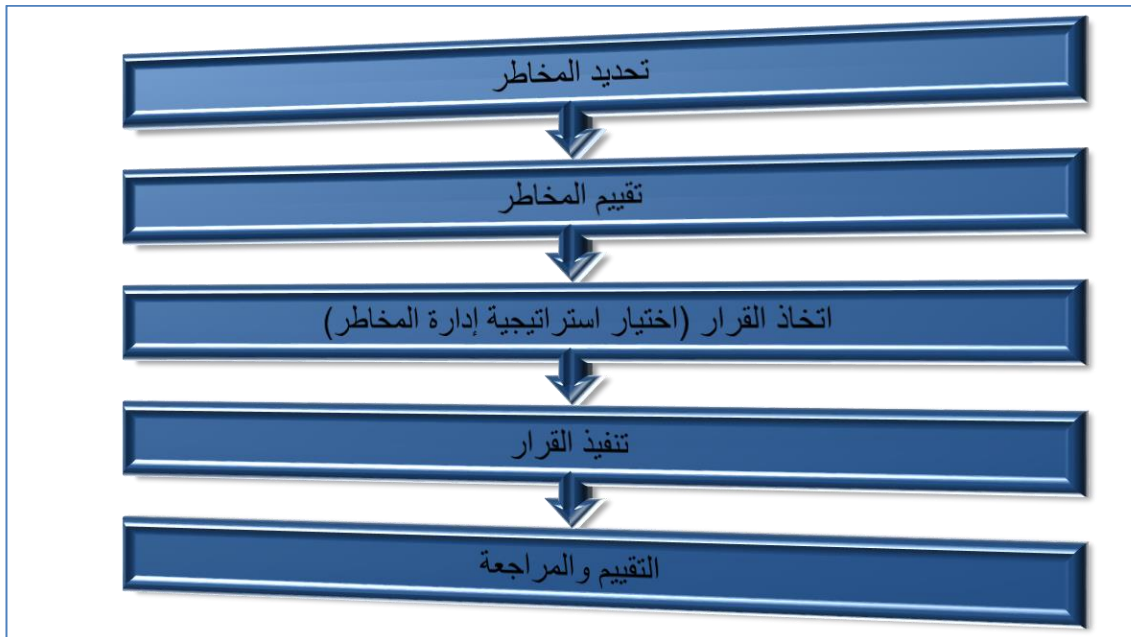
²أسامة عزمي سلام، شقيري نوري موسى، مرجع سبق ذكره، ص 49.

خامسا: التقييم والمراجعة

تعتبر هذه العملية جد ضرورية وذلك لكون إدارة المخاطر لا تعمل في بيئة ساكنة، فالمخاطر تتغير وتبدل، وتحتفي بعض المخاطر وتنشأ مخاطر جديدة، كما أن عملية التقييم والمراجعة ضرورية لاكتشاف الأخطاء قبل أن تصبح هذه الأخطاء مكلفة¹.

بعد عرض الخطوات التي يتم تتبعها في إدارة المخاطر، يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): خطوات عملية إدارة المخاطر



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على ما سبق.

يوضح الشكل أعلاه مختلف المراحل التي تتبعها المؤسسة في إدارة مخاطرها، حيث يتم كمرحلة أولية دراسة المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة أثناء مباشرة أنشطتها والعمل على تحديدها وترتيبها وفقا لشدتها من خلال حساب احتمال وقوعها ودرجة تأثيرها على الأنشطة، ومن ثم العمل على وضع الإجراءات المناسبة لكيفية التعامل معها، كأن يتم التخلي عن النشاط المسبب للمخاطر أو أن يتم تحويله لطرف آخر أو حتى قبوله في حالة ما كانت تكلفة معالجة الخطر أكبر من تكلفة الخطر في حد ذاته... إلخ، بعد ذلك تباشر المؤسسة بتطبيق الاستراتيجية التي قررت تنفيذها، وفي نفس الوقت تقوم بمراقبتها أثناء مرحلة التنفيذ لمعرفة أي نقص في الخطة الموضوعية وتعمل على تصحيحها، وفي النهاية تقوم بمراجعة ما تم التوصل إليه وتحديد نقاط الضعف والقوة والانحرافات التي تكون قد حدثت، واقتراح الحلول والتوصيات للتحكم في المخاطر بأكثر فعالية.

¹أسامة عزمي سلام، شقيري نوري موسى، مرجع سابق، ص 49.

المبحث الثالث: إدارة المخاطر وفق الإطار المرجعي COSO2

نظرا لزيادة الاهتمام بإدارة المخاطر من قبل الشركات، قامت لجنة رعاية المنظمات للجنة تريداوي COSO* بمحاولة تنظيم كيفية سير عملية إدارة المخاطر في الشركات من خلال إصدار الإطار المرجعي لإدارة المخاطر سنة 2004. تم تأسيسها سنة 1985 لإعداد التقارير المالية عن الاحتيايل المالي، وتتكون هذه اللجنة من مجموعة منظمات مهنية دولية تتمثل في: جمعية المحاسبة الأمريكية AAA، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، معهد المدققين الداخليين IIA، معهد المحاسبين الإداريين IMA**، ومعهد المدراء الماليين الدوليين FEI*.

قامت هذه اللجنة في سنة 1992 بإصدار النسخة الأولى لتقريرها بعنوان "الرقابة الداخلية - إطار متكامل" (Internal control - Integrated framework) والمعروف باسم COSO 1، وذلك بهدف تقييم والرفع من فعالية نظم الرقابة الداخلية. ثم قامت بتضمين إدارة المخاطر ضمن ذلك الإطار، حيث لم يعد يهتم فقط بالرقابة الداخلية، لتقوم سنة 2004 بإصدار النسخة الجديدة له بعنوان "الإطار المرجعي لإدارة مخاطر المشروع" (ERM: Enterprise Risk Management framework) والمعروف باسم COSO 2.

وسنحاول في هذا المبحث التعرف على أهداف إدارة المخاطر وفق الإطار المرجعي COSO2، والعناصر التي تنظم إدارة المخاطر في الشركات، بالإضافة إلى التعرف على المبادئ والأطراف المسؤولة عن تحقيق إدارة مخاطر فعالة.

*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

**Institute of Management Accountants

***Financial Executives International

المطلب الأول: مفهوم وأهداف إدارة المخاطر وفق الإطار المرجعي COSO2

عرّفت لجنة COSO سنة 2004 إدارة المخاطر على أنها: "عملية تنفذ بواسطة مجلس إدارة المؤسسة والإدارة والموظفين لتطبيق وتطوير الإستراتيجية الموضوعية، وهي مصممة بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي يمكن أن تؤثر على أدائها ليكون ضمن المخاطر المقبولة لتحقيق الأهداف المسطرة"¹.

وقد تناولت هذه اللجنة أهداف إدارة المخاطر من خلال هذا الإطار المرجعي، والتي لخصتها في²:

- التوفيق بين الرغبة في المخاطرة وإستراتيجية المنظمة: تقبل المخاطر هو أمر تضعه الإدارة في الاعتبار عند تقييم الخيارات الاستراتيجية المختلفة، وتحديد الأهداف المرتبطة بها، وكذا تطوير النظام لإدارة المخاطر المقابلة؛
 - تطوير طرق معالجة المخاطر: حيث يوفر نظام إدارة المخاطر طرق محددة لكيفية معالجة المخاطر مثل تجنب المخاطر، تقليلها، مشاركتها، أو قبولها؛
 - تقليل الخسائر التشغيلية: وذلك من خلال تحديد الأحداث المحتملة وكيفية التعامل معها، والتي تؤدي إلى تقليل التكاليف والخسائر المرتبطة بها؛
 - تحديد وإدارة المخاطر المتعددة والمتعددة الوظائف: تواجه كل مؤسسة العديد من المخاطر التي تؤثر على المستويات المختلفة لها. ونظام إدارة المخاطر يعزز فعالية معالجة الآثار المتتالية ويوفر حلولاً متكاملة للمخاطر ذات العواقب المتعددة؛
 - إغتنام الفرص: من خلال النظر في مجموعة واسعة من الأحداث المحتملة، ستكون الإدارة قادرة بشكل أفضل على تحديد الفرص والاستفادة منها بشكل استباقي؛
 - تحسين استخدام رأس المال: من خلال الحصول على رؤية واضحة لمخاطر المنظمة، يمكن للإدارة تقييم الاحتياجات من رأس المال بشكل فعال وتحسين تخصيصه.
- نلاحظ أن إدارة المخاطر حسب معيار COSO تهدف إلى تحديد المخاطر المرغوب فيها من قبل الشركة ومدى استعدادها لمواجهتها، والتي على أساسها تتخذ طريقة العلاج التي تكون متناسبة والأهداف المسطر لها، والتي تسمح بتخفيض معدل الخسائر إلى أدنى مستوى ممكن، وذلك من خلال محاولة الاستفادة من الفرص ومواجهة التهديدات.

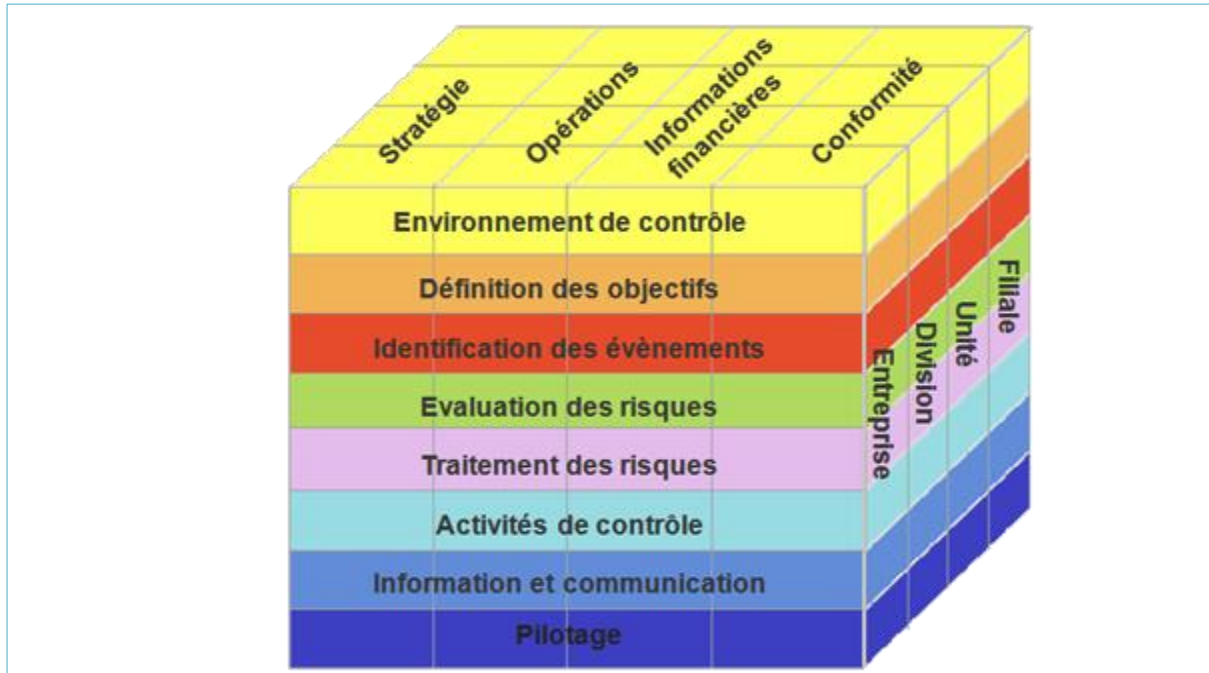
¹The Committee of Sponsoring Organizations, **le management des risques de l'entreprise - cadre de référence**, 2004, p3. Available on: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-French.pdf>, (Accessed on 16/07/2021, 19:10).

²lipid, p2.

المطلب الثاني: مكونات إدارة المخاطر

قامت لجنة COSO في عام 2004 بنشر المفاهيم الرئيسية للإطار المرجعي لإدارة مخاطر المؤسسة، والتي تشير إلى أن عملية إدارة المخاطر تتعامل مع الفرص التي تؤثر على خلق القيمة أو الحفاظ عليها، وقد استهدف هذا التقرير توسيع مجال الرقابة الداخلية مع التركيز على إدارة المخاطر التي تتعرض لها الوحدة، وذلك من خلال تحسين نظم الرقابة الداخلية بما يساعد الوحدات على تحقيق أهدافها، وقد أوضحت اللجنة أن هذا الإطار ليس بديلاً لإطار الرقابة الداخلية ولكنه يتضمنه ويشمله¹، حيث يشمل هذا الإطار مقارنة بالإطار السابق على أربعة أهداف بإضافة هدف الإستراتيجية، وعلى ثمانية عناصر بإضافة ثلاثة عناصر هي: تحديد الأهداف، تحديد الأحداث التي قد تؤثر على قدرة الشركة على تنفيذ الإستراتيجية وتحقيق الأهداف وتطوير الاستجابة لتقييم المخاطر (معالجة المخاطر)، إذ أن هناك علاقة مباشرة بين الأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية لتحقيقها ومكونات إدارة المخاطر فيها، والتي تمثل ما هو مطلوب لتحقيق هذه الأهداف²، وقد تم تصور هذه العلاقة في مصفوفة ثلاثية الأبعاد في شكل مكعب على النحو التالي:

الشكل رقم (3-1): مكعب COSO لإدارة المخاطر



Source : The Committee of Sponsoring Organizations, **le management des risque de l'entreprise-cadre de référence**, 2004, p5. Available on:

<https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-French.pdf>,

(Accessed on 19/07/2021, 19:25).

¹ خالد صباح علي وآخرون، نموذج مقترح لتقييم إدارة مخاطر الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على وفق إطار COSO، مجلة جامعة جيهان أربيل العلمية، ع2، جA، 2018، ص164.

² هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فعالية دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار COSO: دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة غزة، فلسطين، 2016، ص47.

من خلال الشكل، نلاحظ أن هذا المكعب يتكون من وجه علوي يحتوي على الأهداف، ووجه أمامي يمثل عناصر إدارة المخاطر، أما الوجه الجانبي فيشتمل على المستويات التنظيمية، والتي سنتطرق لها بالتفصيل على النحو التالي:

الفرع الأول: تحقيق الأهداف

يتضمن الوجه العلوي للمكعب على أهداف إدارة المخاطر التي يجب تحقيقها، والتي حددتها اللجنة في أربعة أهداف رئيسية هي¹:

- بلوغ الأهداف الإستراتيجية التي تخدم رسالة المنظمة؛
 - الأهداف التشغيلية من أجل الاستخدام الفعال والكفء للموارد؛
 - الأهداف المتعلقة بمصادقية التقارير؛
 - أهداف الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.
- وفيما يلي تفصيل لهذه الأهداف كآلي²:

1. الأهداف الإستراتيجية

وهي الأهداف رفيعة المستوى، حيث يعبر الهدف الإستراتيجي عن ماهية الشركة، وعن مسار نشاطاتها وأهميتها وربطها بالنتائج المتوقعة، ويجب أن يكون الهدف الإستراتيجي للشركة واضحا وتخصص لمهامه النشاطات المناسبة، والإجراءات الكفيلة وربطها ببعضها البعض لتحقيق الأهداف المرغوبة؛

2. الأهداف التشغيلية

تتعلق هذه الأهداف بكفاءة وفعالية العمليات التشغيلية في الوحدات الاقتصادية، بما فيها أهداف الأداء وحماية الموارد من الضياع، حيث تقوم الإدارة التنفيذية بتنفيذ ومراقبة سير العمليات، وهي كذلك المسؤولة عن تحقيق الأهداف واتباع الخطط الموضوعة، ويتم إعداد ورفع التقارير عنها، وتحتاج الأهداف التشغيلية أن تعكس البيئة المحددة التي تعمل ضمنها، وتعتبر هذه الأهداف النقطة الأساسية لتوجيه الموارد المخصصة، وعدم وضوح هذه الأهداف أو عدم استيعابها من الممكن أن يسبب في سوء توجيهها؛

¹The Committee of Sponsoring Organizations, le management des risque de l'entreprise-cadre de référence, op.cit, p3.

²هيا مروان إبراهيم لظن، مرجع سبق ذكره، ص48، 49.

3. الأهداف المتعلقة بمصدقية التقارير

تتعلق هذه الأهداف بعملية إعداد التقارير الموثوق بها والتي قد تحتوي على كل من البيانات المالية وغير المالية، وعلى الرغم من أن هذه الأهداف قد تتعلق أيضا بالمعلومات التي تم إعدادها لأطراف خارجية إلى أن الهدف الأساسي من إعداد هذه التقارير هو تزويد الإدارة بمعلومات دقيقة وكاملة، تتناسب مع الهدف المقصود منها حيث أن عدم توفر المعلومات الدقيقة والكاملة يجعل اتخاذ القرار السليم من قبل الإدارة أمرا صعبا؛

4. أهداف الامتثال

هذه الأهداف ترتبط بمدى تحقيق الالتزام بالقوانين والضوابط ذات الصلة، كما أنها قد تتعلق بمتطلبات الأسواق المالية والبيئية ورعاية الموظفين وغيرها، كما قد تفرض بعض الجهات ضرورة الالتزام بأهداف الامتثال الدولي.

الفرع الثاني: عناصر إدارة المخاطر

حسب لجنة COSO فإن إدارة المخاطر تتكون من ثمانية عناصر مترابطة فيما بينها (الوجه الأمامي للمكعب)، تتمثل في¹:

1. البيئة الداخلية

تعتبر البيئة الداخلية أساس العناصر الأخرى، إذ أنها توفر الانضباطية والمناخ الذي يؤثر على الكيفية التي يتم بها وضع الإستراتيجيات والأهداف فضلا على أنها تقوم بمراقبة الأنشطة المهيكلية، حيث تعبر البيئة الداخلية عن أسلوب المؤسسة وكيف يمكن أن تؤثر على الآخرين، حيث تتكون البيئة الداخلية من عوامل متعددة، تتمثل في²:

- **النزاهة والقيم الأخلاقية:** يجب على الإدارة والموظفين إظهار المواقف الداعمة في الرقابة الداخلية في جميع الأوقات وفي كل أنحاء المؤسسة؛
- **الكفاءة:** تشمل الكفاءة مستوى المهارة المطلوبة الذي يساعد في توفير أداء نظامي وأخلاقي واقتصادي عالي، إذ يتعين على المدراء والموظفين الاحتفاظ بمستوى من الكفاءة يسمح لهم بفهم أهمية تطوير وتطبيق رقابة داخلية جيدة والمحافظة عليها، وأداء واجباتهم سعيا إلى تحقيق الأهداف العامة للرقابة الداخلية وأهداف المؤسسة؛

¹The Committee of Sponsoring Organizations, **le management des risque de l'entreprise-cadre de référence**, op.cit, p4.

²خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره، ص350، 352.

- **إتجاهات الإدارة:** يقصد بها فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي، بحيث تعكس موافقتها الدائمة تجاه الرقابة الداخلية في جميع الأوقات، واستقلالها وكفاءتها وأن تكون قدوة، كما تقوم الإدارة بوضع قواعد للسلوك وتقييم الأداء مما يدعم الرقابة الداخلية والسلوك الأخلاقي؛
- **الهيكل التنظيمي:** يوفر الهيكل التنظيمي تحديد الصلاحيات والمسؤوليات لكل قسم أو لكل مصلحة أو لكل مسؤول في المؤسسة؛
- **سياسات وممارسات الموارد البشرية:** تشمل هذه السياسات إجراءات التعيين والتوجيه والتدريب والتعليم والتقييم والترقيات والتعويضات والتظلمات... الخ.

2. تحديد الأهداف

يجب أن تكون الأهداف قد تم تحديدها مسبقاً، حتى تتمكن الإدارة من تحديد الأحداث المحتملة التي من المحتمل أن تؤثر على تحقيقها، إذ يجب على إدارة المخاطر التأكد من أن الإدارة قد وضعت عملية لتحديد الأهداف وأن هذه الأهداف تتماشى مع مهمة الكيان وكذلك يجب تحديد مدى تقبل المخاطر.

3. تحديد الأحداث

تعرف لجنة COSO الحدث على أنه حدث ينشأ من مصادر داخلية أو خارجية، والذي يؤثر على تطبيق الإستراتيجية أو بلوغ الأهداف، وقد تكون للأحداث انعكاسات سلبية أو إيجابية أو كليهما معاً، والأحداث بطبيعتها تعني عدم اليقين لأنه من الصعب معرفة متى ستقع، كما أنه يصعب تحديد تأثيرها على المؤسسة عندما تقع، فقد ينتج عنها أحداث أخرى وقد تقع بشكل منفرد أو بالتزامن، وعلى المؤسسة أن تتوقع جميع الأحداث الممكنة، سواء كانت إيجابية أو سلبية، والتي قد تؤثر عليها¹.

4. تقييم المخاطر

يتم تحليل المخاطر من حيث كل من الاحتمالية والتأثير، مع استخدام هذا التحليل كأساس لتحديد كيفية إدارتها، حيث يتم قياس المخاطر على أساس مخاطر ملازمة ومخاطر غير ملازمة.

5. الاستجابة للمخاطر

تحدد الإدارة الحلول المناسبة للتعامل مع المخاطر والتي تم التطرق لها سابقاً (التجنب، القبول، التقليل أو المشاركة.. الخ). وللقيام بذلك، تقوم الإدارة بتطوير مجموعة من التدابير لمواءمة مستوى المخاطر مع رغبة المؤسسة في المخاطرة.

¹علي عبد الحسين راجي، دور التدقيق الخارجي في تقويم إدارة المخاطر على وفق إطار COSO بحث تطبيقي في مصرف بغداد شركة مساهمة خاصة، ص9، مداخلة متاحة على الموقع: <http://qu.edu.iq/repository/wp-content/uploads/2016/11/%D8%A8%D8%AD%D8%AB-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%A4%D8%AA%D9%85%D8%B12.pdf>، تم الإطلاع بتاريخ (2021/07/22، 16:30).

6. أنشطة الرقابة

- الأنشطة الرقابية تتمثل في السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ استجابة إدارة المخاطر، حيث تحدث الأنشطة الرقابية في جميع أنحاء المنظمة وعلى جميع المستويات وفي جميع الوظائف. وفي سياق إدارة المخاطر تندرج جميع الإجراءات الرقابية في أربع فئات واسعة¹:
- **الرقابة الوقائية:** وهي مصممة للحد من إمكانية توسع الخطر والحد من النتائج غير المرغوب فيها، وكل ما كان تأثير الخطر على القدرة على تحقيق الأهداف كبير كلما أصبح تنفيذ الرقابة الوقائية أكثر أهمية؛
 - **الرقابة التوجيهية:** وهي مصممة لضمان تحقيق نتيجة معينة، خاصة عندما يتم تجنب حدوث أمر غير مرغوب فيه، وغالبا ما تستخدم لدعم تحقيق أهداف الإذعان؛
 - **الرقابة التحقيقية:** وهي مصممة لتحديد ما إذا كانت النتائج غير المرغوب فيها قد تم تحقيقها، أي بعد الحدث، ومع ذلك فإن وجود رقابة تحقيقية مناسبة يمكن أن يخفف خطر حدوث نتائج غير مرغوب بها بواسطة عمل أثر رادع؛
 - **الرقابة التصحيحية:** وهي مصممة لتصحيح النتائج غير المرغوب فيها التي تم تحقيقها.

7. المعلومات والاتصالات

يتم تحديد المعلومات ذات الصلة وجمعها ونقلها في شكل وفي إطار زمني يسمح للموظفين بممارسة مسؤولياتهم. وبشكل عام، يجب أن يتدفق الاتصال عموديا وأفقيا داخل المنظمة وبطريقة فعالة.

8. المراقبة (Pilotage)

ينبغي مراقبة إدارة المخاطر لتقييم أداء عناصرها على مر الزمن، ويمكن تحقيق ذلك عن طريق المراقبة المستمرة للأنشطة أو التقييمات المنفصلة أو مزيج من الإثنين، وتستدعي أوجه القصور في نظام إدارة المخاطر ضرورة الإبلاغ عنها للمستوى الإداري المناسب، بالإضافة إلى الإبلاغ عن الأمور الجدية وتقديم تقارير عنها للإدارة العليا أو مجلس الإدارة بهدف تحسين أدائها.

قد تتغير الأهداف بمرور الزمن ومن المرجح أيضا أن تتغير حافظة المخاطر التي يتم مواجهتها، وأهميتها النسبية بمرور الزمن، حيث أن الاستجابة للمخاطر التي كانت ذات فعالية في السابق قد تصبح غير فعالة أو يستحيل تنفيذها في الوقت الحالي، وقد تصبح الأنشطة الرقابية أقل فعالية أو تنزل أهميتها، لذا تحتاج الإدارة لمراقبة فعالية نظام إدارة المخاطر باستمرار من أجل تحديد مدى فعالية النظام وملاءمته².

¹علي عبد الحسين راجي، مرجع سابق، ص25.

²لجنة الإنتوساي، مرجع سبق ذكره، ص27.

الفرع الثالث: المستويات التنظيمية

يوضح الوجه الجانبي للمكعب الأجهزة والمستويات التي يتم تطبيق عليها نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، والعمل على تقييم مدى تطبيقه على مستويات مختلفة أكثر توسعا من المستويات السابقة التي تم تحديدها في COSO1، حيث يمكن تطبيقها على مؤسسة أو قسم أو وحدة أو فرع... الخ.

قد يبدو للوهلة الأولى أن التعديلات التي تم إجراؤها على مستوى الإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية محدودة، لكون المكونات الجديدة يمكن اعتبارها عناصر فرعية لعملية تقييم المخاطر في COSO 1، إلا أن تقرير 2004 نص على أن الإطار المرجعي الجديد قد وسّع مجال الرقابة الداخلية، وأعطى اهتماما أوسع لإدارة مخاطر المؤسسات بحيث يتضمن في نفس الوقت الإطار المرجعي للرقابة الداخلية¹، أي أن هذا الإطار أبقى على مفهوم الرقابة الداخلية وتوسع في مجال إدارة المخاطر.

فعند المقارنة بين COSO 1 و COSO 2 نجد أن هناك علاقة جد واضحة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، فالرقابة الداخلية تقدم تأكيدا معقولا بأن مخاطر تحقيق الأهداف التنظيمية موجودة في مستويات مقبولة، فنحن بحاجة لأن تكون هذه المخاطر محددة، مفهومة ومقيّمة قبل أن نعرف ما هي عمليات الرقابة التي نحتاج إليها، وفي نفس الوقت نحتاج إلى الرقابة من أجل إدارة هذه المخاطر وضمان بقائها في مستويات مقبولة². كما تم ملاحظة أن هناك عدة فروقات بين COSO 1 و COSO 2، سواء من ناحية الأهداف التي توسعت أو من ناحية العناصر أو حتى المستويات التي تتم إدارتها، وفي العموم يمكن تقديم وحصر هذه الفروقات في النقاط التالية³:

- كان COSO لسنة 1992 يرى بأن الرقابة الداخلية هي العامل الحاسم والأهم لتحقيق الأهداف التنظيمية، بينما COSO لسنة 2004 يعتبر إدارة المخاطر المؤسساتية هي العامل الحاسم في ذلك؛
- خلال عملية إدارة المخاطر في المؤسسة، يبرز COSO 2 الحاجة إلى أن يتم تقييم وإدارة المخاطر ضمن سياق الأهداف التنظيمية الواسعة والتي بدورها ستؤثر على الاستجابة المنتهجة لأي خطر تم تحديده؛
- COSO لسنة 2004 يرى أن إدارة المخاطر تخدم الوظيفة الاستراتيجية؛
- كذلك من بين الفروقات توسع في نطاق الأهداف وظهور أهداف جديدة؛
- توسع كذلك في مكونات الرقابة الداخلية والمفاهيم الأساسية الخاصة بها.

¹ صالح بوعلام، دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2017-2018، ص186.

² المرجع نفسه، ص159.

³ المرجع نفسه، ص187.

المطلب الثالث: مبادئ ومسؤولية تحقيق إدارة مخاطر فعالة

في سنة 2017 قامت لجنة COSO بإجراء تحديث جوهري للإطار المرجعي لإدارة المخاطر (ERM) لسنة 2004، حيث يحمل هذا التحديث عنوان: "إدارة مخاطر المؤسسة - التكامل مع الاستراتيجية والأداء" (Enterprise Risk Management—Integrating with Strategy and Performance)، والذي يسلط الضوء على أهمية النظر في المخاطر في كل من عملية وضع الاستراتيجية وفي أداء القيادة، وقد تم من خلاله التطرق لمبادئ إدارة المخاطر والتي سنتعرف عليها في هذا المطلب، بالإضافة إلى التطرق للأطراف المسؤولة عن تحقيق إدارة مخاطر فعالة بالمؤسسة.

الفرع الأول: مبادئ إدارة المخاطر حسب تحديث COSO2 لسنة 2017

حسب نموذج COSO الجديد لسنة 2017، والذي يشمل تحديثا للإطار المرجعي لإدارة مخاطر المؤسسة (ERM)، حددت اللجنة 20 مبدأ لإدارة المخاطر تم تقسيمها على خمسة مكونات أساسية لإدارة المخاطر، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (4-1): مبادئ إدارة المخاطر حسب تحديث COSO2 لسنة 2017



Source: The Committee of Sponsoring Organizations, **Enterprise risk management integrating with strategy and performance, executive summary**, 2017, p6,7. Available on: <https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>, (Accessed on: July23, 2021).

نلاحظ من خلال الشكل أن مكونات إدارة المخاطر حسب تحديث COSO2 لسنة 2017 يتكون من خمسة مكونات أساسية مقارنة بنسخة COSO2 لسنة 2004 الذي كان يحتوي على ثمانية مكونات، وهذه المكونات تتداخل فيما بينها، حيث تبدأ عملية إدارة المخاطر من الرؤية والرسالة والقيم الأخلاقية وبعدها تأتي تطوير الاستراتيجية، ومن ثم صياغة الأهداف التشغيلية، لتأتي مرحلة التنفيذ وتحقيق الأداء، وفي المرحلة الأخيرة تأتي تحسين وخلق القيمة، وتمثل هذه المكونات في: الحوكمة والثقافة، الإستراتيجية وضبط الأهداف، الأداء، الفحص والمراجعة، المعلومات والاتصال والتقارير. وتدرج ضمن كل مكون مجموعة من المبادئ والتي تم تحديدها كالآتي¹:

1. الثقافة والحوكمة

الحوكمة هي التي تحدد أسلوب المنظمة وتعزز أهميتها، كما أنها تحدد مسؤوليات الرقابة لإدارة مخاطر، أما الثقافة فتتعلق بالقيم الأخلاقية والسلوكيات المرغوبة وفهم المخاطر في المؤسسة، وتدرج ضمنها خمسة مبادئ أساسية تتمثل في:

- أ. مجلس الإدارة يتولى عملية مراقبة المخاطر: فحسب COSO يعتبر مجلس الإدارة المسؤول الأول عن عملية إدارة ومراقبة وتنفيذ إدارة المخاطر بالمؤسسة، وهو الذي يهتم بمسؤوليات الحوكمة لدعم الإدارة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية؛
- ب. تأسيس الهياكل التشغيلية: حيث تنشئ المؤسسة هياكل تشغيلية تسعى لتحقيق الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية؛
- ج. تحديد الثقافة المرغوبة: يجب أن تحدد المؤسسة السلوكيات المرغوبة وثقافتها؛
- د. الالتزام بالقيم الأساسية والأخلاقية: يجب أن تظهر المؤسسة التزامها اتجاه القيم الأخلاقية والتي تعتبر من مسؤوليات مجلس الإدارة؛
- هـ. إستقطاب الأفراد: يجب أن تعمل المؤسسة على اختيار موظفين ذوي كفاءة والعمل على تطويرهم بما يتماشى مع استراتيجياتها، والعمل على الاحتفاظ بهم.

¹The Committee of Sponsoring Organizations, **Enterprise risk management integrating with strategy and performance, executive summary**, Op.Cit, pp : 6-10.

2. الإستراتيجية وضبط الأهداف

تعمل إدارة المخاطر الاستراتيجية وتحديد الأهداف معا في عملية التخطيط الاستراتيجي، حيث تحدد قابلية تحمل المخاطر ومواءمتها مع الاستراتيجية، كما أنها تضع أهداف العمل الإستراتيجية موضع التنفيذ أثناء العمل، كأساس لتحديد وتقييم والاستجابة للمخاطر، وتندرج ضمنها أربعة مبادئ:

أ. تحليل بيئة الأعمال: أي تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة؛

ب. تحديد القابلية لتحمل المخاطر؛

ج. تقييم البدائل الاستراتيجية؛

د. صياغة الأهداف.

3. الأداء

يجب تحديد وتقييم المخاطر التي قد تؤثر على تحقيق الإستراتيجية والأهداف التشغيلية، حيث يتم تحديد أولويات المخاطر وتعطى الأهمية للمخاطر التي تكون شدتها عالية وتكون ضمن سياق الرغبة في المخاطرة من قبل المؤسسة، ثم تختار المنظمة الطريقة التي تراها مناسبة لمعالجة المخاطر، ويتم الإبلاغ عن نتائج هذه العملية لأصحاب المصلحة الرئيسيين في مجال المخاطر. وتوجد خمسة مبادئ تحكم الأداء هي:

أ. تحديد المخاطر؛

ب. تقييم شدة المخاطر؛

ج. ترتيب أولويات المخاطر؛

د. تنفيذ الاستجابات للمخاطر؛

هـ. تطوير محفظة المخاطر.

4. الفحص والمراجعة

من خلال مراجعة أداء المؤسسة، يمكن النظر في مدى جودة أداء مكونات إدارة مخاطر المؤسسة بمرور الوقت، وفي ضوء التغييرات الجوهرية والمراجعات المطلوبة. يحتوي الفحص والمراجعة على ثلاثة مبادئ هي:

أ. تقييم التغيير الجوهري: تحدد المؤسسة وتقيم التغييرات التي قد تؤثر بشكل كبير على الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية؛

ب. مراجعة المخاطر والأداء؛

ج. العمل على تحسين إدارة المخاطر.

5. المعلومات، الاتصال والتقارير

تتطلب إدارة المخاطر الحصول على المعلومات الضرورية من كل من المصادر الداخلية والخارجية والعمل على مشاركتها، والتي تندفق لجميع المستويات في المؤسسة. وتتمثل مبادئها في:

أ. تعزيز المعلومات والتكنولوجيا: لأجل استخدامها في إدارة المخاطر المؤسسية؛

ب. إيصال معلومات المخاطر: حيث تعمل المؤسسة على استخدام قنوات الاتصال لدعم إدارة المخاطر المؤسسية؛

ج. التقارير عن المخاطر والثقافة والأداء.

الفرع الثاني: مسؤولية تحقيق إدارة مخاطر فعالة

إدارة المخاطر هي عمل الجميع، ولكن في النهاية يكون الرئيس التنفيذي هو من يتحمل المسؤولية عنها. إذ يدعم المدراء الآخرون إدارة المخاطر، ويعملون من أجل امتثالها لقابلية تحمل المخاطر، وكما أن إدارة المخاطر تقع ضمن نطاق مسؤوليتهم، وعادة ما يكون لمدير المخاطر والمدير المالي والمدقق الداخلي وغيرهم مسؤوليات دعم أساسية في إدارة المخاطر، وحتى الموظفون الآخرون في المنظمة مسؤولون عن نظام إدارة المخاطر وفقا للتوجيهات الموجهة لهم، كما أن مجلس الإدارة يقوم بتنفيذ نشاط المراقبة على نظام إدارة المخاطر، فهو على دراية برغبة المنظمة في المخاطرة والتحقق من صحتها. كما يمكن أن تقدم بعض الأطراف الأخرى مثل العملاء والموردين وشركاء الأعمال والمدققين الخارجيين والمنظمين والمحللين الماليين بشكل متكرر معلومات مفيدة لنظام إدارة المخاطر، لكنهم غير مسؤولين عن فعاليته ولا يشاركون في تنفيذه¹.

وتساهم جميع العناصر السابقة بشكل كبير في الرفع من فعالية إدارة المخاطر، وذلك من خلال عملها في شكل نظام شامل على النحو التالي²:

1. رقابة فعالة من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا

تتطلب إدارة المخاطر إشراف فعلي من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا، حيث يجب على مجلس الإدارة اعتماد أهداف، استراتيجيات وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر التي تتناسب ووضع الشركة وطبيعة مخاطرها ودرجة تحملها للمخاطر، بالإضافة إلى ضرورة وجود هيكل فعال لإدارة المخاطر بما في ذلك وجود أنظمة ذات كفاءة لقياس ومراقبة حجم المخاطر والإبلاغ عنها والتحكم فيها، كما ينبغي استقلال القسم

¹The Committee of Sponsoring Organizations, op-cit, p6.

²سايح نوال، مرجع سبق ذكره، ص76.

المكلف بإدارة المخاطر عن الأنشطة التي تؤدي إلى نشوء المخاطر وأن يتبع مباشرة لمجلس الإدارة أو الإدارة العليا؛

2. كفاية السياسات والحدود

لابد على مجلس الإدارة العمل على ضرورة تحقيق التناسب بين سياسة إدارة المخاطر مع المخاطر الموجودة، واتباع إجراءات سليمة لتنفيذ كافة عناصر إدارة المخاطر؛

3. كفاية رقابة المخاطر وأنظمة المعلومات

الرقابة الفعالة للمخاطر تستوجب معرفة وقياس كافة المخاطر التي لها تأثير مادي كبير، وبالتالي فإن رقابة المخاطر تحتاج إلى نظم معلومات قادرة على تزويد الإدارة العليا ومجلس الإدارة بالتقارير اللازمة وفي الوقت المناسب عن المعلومات المرغوبة؛

4. كفاية أنظمة الضبط

إن توفير أنظمة الرقابة والضبط من شأنه أن يوفر تقارير مالية ذات مصداقية عالية، تساعد على التقيد والالتزام بالأنظمة والقوانين.

كل هذه العوامل السابقة وبتضافر جهود الأطراف المختلفة يمكن بلوغ الهدف من إدارة المخاطر في المؤسسة، والتمكن من الحد من التهديدات التي قد تتعرض لها أو حتى التخفيض من تأثيراتها السلبية، وفي نفس الوقت فإن التمكن من إدارة المخاطر بشكل فعال سيؤدي إلى تحسين الاستراتيجيات والأداء الذي يسمح بخلق القيمة المضافة وتحقيق النتائج الايجابية.

خلاصة

تم التطرق في هذا الفصل للجوانب المتعلقة بالإطار الفكري للتدقيق الداخلي وإدارة المخاطر، حيث أن التدقيق الداخلي تطورت أهدافه عبر الزمن من اكتشاف الأخطاء والغش إلى عملية مستقلة منظمة تهدف للتأكد من مدى موثوقية وسلامة ومصداقية أنشطة المؤسسة لأجل تخفيض درجة المخاطر المحيطة بالمؤسسة، والعمل على تقديم الاقتراحات التي تساعد في اتخاذ القرارات.

ومن أجل ضمان قيام المدقق الداخلي بعمله على أكمل وجه، فقد تم وضع مجموعة من المعايير التي توضح له كيفية سير مهنة التدقيق الداخلي، وهذه المعايير قد عرفت عدة تغييرات حتى تتماشى مع التطورات التي مست مهنة التدقيق وهي تتمثل في معايير الصفات ومعايير الأداء، بالإضافة إلى معايير التنفيذ.

كما أن إدارة المخاطر تعتبر في غاية الأهمية في المؤسسة، فهي تسعى لضمان بقائها واستمرارها، وتعمل على تحديد المخاطر التي ستواجه المؤسسة وقياسها وتقييمها، وتبحث عن طرق تسييرها بما يمكنها من التصدي لها والتقليل من آثارها على موارد وأنشطة المؤسسة. كما تم عرض مختلف مصادر المخاطر التي يمكن أن تهدد بقاء المؤسسة، وتم تقسيمها إلى مصادر داخلية ومصادر خارجية، ثم تم التطرق لكيفية إدارة هذه المخاطر وكيف تناول الإطار المرجعي COSO لإدارة المخاطر والمبادئ التي تحكمها.

وبعد حديثنا في الفصل الأول على المخاطر وإدارة المخاطر بصفة عامة، فإننا في الفصل الموالي سنتطرق بشيء من التفصيل إلى نوع خاص من المخاطر وهي المخاطر الجبائية، وهي التي تواجهها المؤسسات بصفة عامة بحكم أنها تخضع للضرائب وتتعامل مع إدارة الضرائب.

الفصل الثاني

المخاطر الجبائية و التفسير الجبائي

تمهيد

إن عدم احترام المؤسسات للقوانين الجبائية التي تفرضها الدولة من شأنها أن تؤدي بالمؤسسة الوقوع في المخاطر الجبائية، وذلك بسبب العقوبات التي تفرضها الدولة عن عدم دفع الضريبة أو الغش فيها أو عدم القيام بالتصريحات اللازمة في الوقت المحدد، وتفاقم هذه المشاكل الجبائية يعرض المؤسسة لمخاطر جبائية وخيمة قد تؤدي لحد زوال نشاطها، لذا نجد المؤسسات أصبحت تولي اهتماما كبيرا لعملية التسيير الجبائي، والذي من شأنه أن يسمح بالاستفادة من المزايا الضريبة التي تمنحها الدولة وكذا تقليل المخاطر الجبائية والحد منها.

ومما سبق، سنحاول في هذا الفصل تغطية مختلف الجوانب الخاصة بالجبائية، وهذا من خلال تناول المباحث التالية:

- المبحث الأول: عموميات حول الجبائية؛
- المبحث الثاني: ماهية التسيير الجبائي؛
- المبحث الثالث: المخاطر الجبائية التي تواجهها المؤسسات.

المبحث الأول: عموميات حول الجباية

تلعب الجباية دورا هاما في تنمية وتطوير النشاط الاقتصادي، حيث تمثل الجباية أحد أهم مصادر التمويل التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها من جهة، ومن جهة أخرى، تؤثر الجباية على القرارات التمويلية والاستثمارية للمؤسسات بسبب تحمل هذه الأخيرة للعبء الضريبي.

ولأجل ذلك، سنحاول في هذا المبحث التطرق للمفاهيم الخاصة بالضريبة وذلك على النحو التالي:

- مفهوم الضريبة وأهدافها؛
- مبادئ الضريبة وأنواعها؛
- أنواع الضرائب المطبقة في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وأهدافها

الضرائب كانت مفروضة منذ القديم وإلى غاية يومنا هذا، وهي في غاية الأهمية لتسيير الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة. لذا سنحاول في هذا المطلب التطرق لمفهوم الضريبة وكذا الأهداف المرجوة من وراء فرضها.

الفرع الأول: مفهوم الضريبة

تعددت التعاريف الخاصة بالضريبة إلا أنها تنصب كلها في معنى واحد من حيث الأهداف والخصائص، حيث تعرّف الضريبة على أنها: "استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطنين"¹. من هذا التعريف نرى أن الضريبة يتم فرضها على الأشخاص من أجل تحقيق الأهداف التي تصب في خدمة الصالح العام للمجتمع. وهي "وسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين الأفراد وتوزيعها قانونيا وسنويا طبقا لقدرتهم التكليفية"². والضريبة هي "مبالغ مالية مطلوبة من قبل أفراد المجتمع، منصوص عليها من قبل السلطة، بشكل نهائي وبدون تعويض"³. فالمبالغ التي يتم دفعها للدولة في شكل ضرائب هي غير قابلة للاسترجاع.

¹أعد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، عمان، 2008، ص124.

²عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، دار الحامد، عمان، 2007، ص20.

³BENAMARA Mansour, BOUZNAD Hocine, **le droit fiscal des affaires en Algérie: élabore selon les normes IAS/IFRS**, éditions houma, Alger, 2012, p22.

وتعرف كذلك بأنها "اقتطاع نقدي جبيري تفرضه الدولة على المكلفين وفقا لقدراتهم بطريقة نهائية وبلا مقابل، وذلك لتغطية الأعباء العامة وتحقيق أهداف الدولة المختلفة"¹. في هذا التعريف نرى أن الضريبة تفرض على الأشخاص كل حسب قدرته في المساهمة في تحمل وتحقيق مصالح المجتمع، كما تعرّف بأنها "فريضة مالية يدفعها الفرد جبيرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"². هذا التعريف يبين أن الضريبة هي إجبارية، وبالتالي من يتهرب من دفعها سيكون عرضة للعقاب، ولا ينتظر من دفعها فوائد تعود له وإنما الفائدة تمس جميع أفراد المجتمع.

وتعرّف أيضا على أنها "مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبيرا، ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل، وذلك وفق قانون أو تشريع محدد، ويكون الهدف من فرض الضريبة المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة، وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة للوصول إليها"³. هذا التعريف أشار إلى أن الضريبة يتم تحصيلها وفقا لما يتطلبه القانون، وهي لا تسعى فقط لتحقيق الأهداف الاجتماعية كما كان في بداية الأمر من وراء تحصيل هذه الضرائب، وإنما أصبحت تهدف كذلك لتحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة، كما تعرف أيضا بأنها "فريضة إلزامية تقوم الدولة بتحديددها بما تتمتع به من سيادة، ويلتزم الممول بأدائها متى انطبقت عليه شروطها دون مقابل تحقيقا لأهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية"⁴.

من خلال التعاريف المختلفة السابقة، يمكن القول بأن الضريبة هي اقتطاع نقدي تفرضه الدولة جبيرا على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وبصفة نهائية ودون مقابل، وهذا لأجل تغطية النفقات العامة وتحقيق منافع عامة على المجتمع. ومن هنا يمكن استخراج الخصائص العامة للضريبة، وهي كالتالي:

- الضريبة تكون بصورة نقدية؛
- الضريبة تدفع جبيرا بقوة القانون فالأشخاص ليس لهم حق الخيار في دفعها أو الامتناع عن ذلك؛
- الضريبة تدفع بشكل نهائي، أي أن المكلفين ليس لهم الحق في استرجاعها؛
- الضريبة تكون دون مقابل، أي أن الشخص المكلف بالضريبة لا ينتظر منافع تعود عليه وإنما هذه المنافع تكون بشكل غير مباشر وعلى الكل؛
- الضريبة تهدف لتحقيق منافع عامة على المجتمع.

¹ طارق الحاج، المالية العامة، ط1، دار صفاء، عمان، 2009، ص47.

² محمد عباس محرز، المدخل إلى الجبائية والضرائب، دار ITCIS، الجزائر، 2010، ص10.

³ شعباني لطفى، جبائية المؤسسة: دروس مع أسئلة وقمارين محلولة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017، ص15.

⁴ سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة، مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2008، ص106.

الفرع الثاني: أهداف الضريبة

في بداية الأمر كان الهدف من الضريبة هو تغطية النفقات العامة للدولة، إلا أن التطورات الحاصلة خلقت أهداف أخرى لها، والتي سيتم توضيحها كالآتي:

1. أهداف مالية

يعتبر الهدف المالي للضريبة من الأهداف التقليدية، والتي تهدف لتغطية النفقات العامة للدولة والتي تستخدمها لتسيير مرافقها العامة، لذا يمكن القول أن الإنفاق من أجل الصالح العام هو أساس الضريبة والمحدد لها¹.

2. أهداف اقتصادية

تعتمد الدولة قصد تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية والتخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية ومعالجة المشاكل الاقتصادية على الضريبة نتيجة تأثيرها على الواقع الاقتصادي، حيث تتمثل أهداف الضريبة الاقتصادية في تحقيق النمو الاقتصادي وذلك من خلال عدة آليات مثل اللجوء للإعفاء الضريبي والتخفيض الضريبي، كما أنها تهدف لتحقيق الاستقرار الاقتصادي فالضريبة أداة لعلاج التضخم والبطالة²، فمثلا في حالة التضخم تعمل الدولة على رفع الضرائب المستحقة وهذا لأجل سحب الكتلة النقدية الزائدة.

3. أهداف اجتماعية

تمثل الضريبة أداة لتحقيق الأهداف الاجتماعية، حيث استعملت كوسيلة للإصلاح الاجتماعي نتيجة انتشار الأفكار الاشتراكية، فهدفت إلى إعادة توزيع الدخل الوطني وتقليل الفوارق بين الطبقات، وقد استخدمت الضريبة كذلك للتحكم في النمو السكاني، فنجد الدول التي من صالحها زيادة عدد السكان تلجأ مثلا إلى تخفيض الضريبة العائلية³، كما يتم استخدام الضريبة للحد من استهلاك السلع الضارة (الكحول، الدخان...)، أو تعمل على تشجيع الاستهلاك لبعض السلع⁴.

¹عادل فليح العلمي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد، عمان، 2003، ص93.

²ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص ص: 44-41.

³علي زغودو، المالية العامة، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص178.

⁴فتحي أحمد ذياب عواد، اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار الرضوان، عمان، 2013، ص127.

4. أهداف سياسية

تستعمل الضريبة لحماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية، وذلك بفرض ضرائب ورسوم جمركية على السلع المستوردة، كما أن الدولة تستطيع أن تعبر عن موقفها السياسي اتجاه الدول الأخرى، إذ تعمل على فرض رسوم جمركية متنوعة وعالية على سلع الدول المخالفة لها سياسيا، وتقوم بالعكس مع سلع الدول الموافقة لها سياسيا¹.

مما سبق، تم التوصل بأن الضريبة لها أهداف مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية، وفي حالة حصول تعارض بين هذه الأهداف فالدولة ستعمل من أجل إحداث التوازن بين مختلف الأهداف التي تصبوا لها من وراء فرضها للضريبة.

المطلب الثاني: مبادئ الضريبة وأنواعها

رغم تعدد وتنوع الضرائب التي تقوم الدولة بفرضها، إلا أن جميع هذه الضرائب تحكمها مبادئ أساسية ينبغي على المشرع مراعاتها أثناء سن وفرض النظام الضريبي.

الفرع الأول: المبادئ العامة للضريبة

يقصد بالمبادئ العامة للضريبة الأسس والقواعد التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند فرض الضريبة، ويعد آدم سميث أول من سنّ هذه المبادئ، وهي تتمثل في المبادئ التالية:

1. مبدأ العدالة

يقصد به تحمل العبء الضريبي من طرف أفراد المجتمع كل حسب مقدرته، أي تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين المواطنين. وقد تطور مفهوم مبدأ العدالة حيث كان يشار له لدى التقليديين أن يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة حسب مقدرتهم النسبية، أي أن تكون مساهمتهم متناسبة مع دخولهم. أما حديثا، فأخذت فكرة العدالة منحى آخر في سن القوانين الضريبية، ولتحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد، أصبح يؤخذ كاستثناء عن عمومية الضريبة عند التنظيم الفني للضريبة لمقابلة اعتبارات يراها المشرع ضرورية فيلجأ لعملية الاختلاف في المعاملة الضريبية².

¹ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، ط2، دار هومة، الجزائر، 2008، ص23.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص9.

2. مبدأ اليقين

يجب أن تكون الضريبة الملزم بدفعها من طرف المكلف محدودة وواضحة وخالية من الغموض أو الاجتهاد الشخصي، بحيث يكون ميعاد دفع الضريبة وطريقة الدفع والمبلغ الواجب دفعه واضحا ومعلوما للمكلف، والهدف من ذلك هو حماية المكلف من التعسف، ويتطلب هذا المبدأ وضع تشريعات قانونية تتميز بالاستقرار النسبي والوضوح في النصوص التشريعية¹.

3. مبدأ الملاءمة

يتعلق هذا المبدأ بكيفية تحصيل الضريبة وتوقيت دفعها، ويقضي هذا المبدأ بأن أسلوب دفع الضريبة وتوقيته يجب أن يكونا ملائمين ومناسبين لدافع الضريبة، فهذا الأمر يخفف العبء النفسي لدافع الضريبة ويجعل الضريبة مقبولة لديه²، مثل أن يتم تحصيل الضريبة مع موعد تحقيق الدخل.

4. قاعدة الاقتصاد في النفقة

يقصد بها الاقتصاد في جباية الضريبة، أي أن يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف وبين ما يدخل في خزينة الدولة أقل فرق ممكن³.

تعتبر هذه المبادئ الأربعة التي وضعها آدم سميث لا تزال سارية المفعول لحد الساعة، كما توجد قواعد مكملة تتمثل في المرونة والإنتاجية، حيث يقصد بالمرونة أن تكون الضريبة تتغير وفقا للتغيرات الحاصلة في الدخل، أما الإنتاجية فيقصد بها أن تكون الحصيلة الضريبية أكبر ما يمكن وتقل عن تكاليف تحصيلها.

¹ محمد خصاونة، المالية العامة النظرية والتطبيق، ط1، دار المناهج، عمان، 2014، ص92.

² محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، ط2، دار المسيرة، عمان، 2010، ص53.

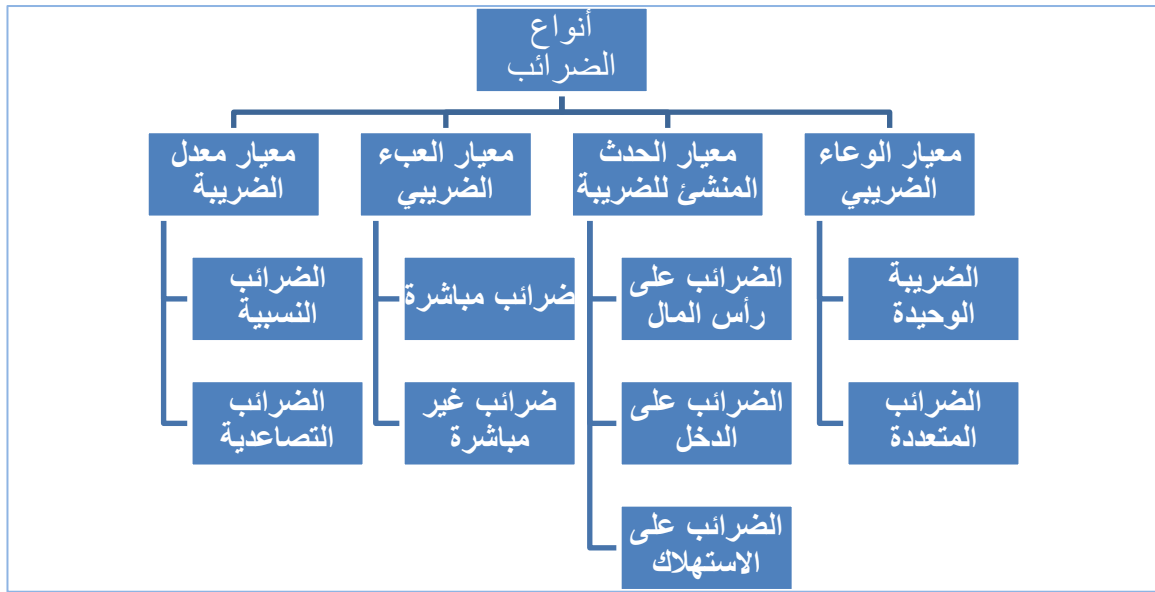
³ برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015، ص81.

الفرع الثاني: أنواع الضريبة

لقد تعددت جهات النظر الخاصة بتصنيف الضرائب، لذلك نجد أن هناك عدة معايير تؤخذ بعين الاعتبار عند تصنيف الضريبة، فنجد أن هناك من يصنفها على أساس وعاء الضريبة، وهناك من يصنفها على أساس الحدث المنشئ للضريبة، أو على أساس معيار العبء الضريبي، أو معيار معدل الضريبة.

ويمكن حصر أنواع الضرائب التي يدفعها المكلف بالضريبة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-2): أنواع الضرائب



المصدر: من إعداد الطالبة

أولاً: التصنيف على أساس معيار الوعاء الضريبي

في هذا المعيار يتم تصنيف الضرائب إلى الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة.

1. الضريبة الوحيدة

هنا تقوم الدولة بفرض ضريبة واحدة رئيسية تعتمد عليها في الحصول على ما يلزمها من موارد مالية، حيث تم في القرن 18 فرضها على عوائد الأرض باعتبارها المصدر الوحيد للثروة الحقيقية، أي أن نظام الضريبة الوحيدة يقوم على أساس فرض ضريبة واحدة على مجموع الإيرادات من مختلف المصادر، ويتميز هذا النظام بسهولة وبساطة إجراءات التحصيل وانخفاض تكاليف جبايتها، إلا أن هذا النظام يعاب عليه أنه يختار نوع واحد من الثروة والأنشطة التي يتم فرض عليها الضريبة، وهذا يؤدي للتفرقة في المعاملة المالية بين مختلف

طبقات المجتمع، وهو يعتبر خروجاً عن مبدأ العدالة الضريبية، كما أنها تتركز على جزء من الثروة وهذا يساعد على التهرب من دفع الضريبة¹.

2. الضرائب المتعددة

يقصد بنظام الضرائب المتعددة إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب، وهنا يتم فرض أنواع متعددة من الضرائب التي يخضع لها المكلف، ومن ثم تتعدد وتختلف الأوعية الضريبية، وهذا راجع لتعدد مصادر الثروة وتكاليف تحقيق الدخل، ويتميز هذا النوع من الضرائب أنه يقلل من التهرب الضريبي كما أنه يقلل من العبء الضريبي على المكلفين، إلا أن الإفراط في تعدد الضرائب من شأنه أن يؤدي لتعقيد النظام الضريبي وعرقلة سير النشاط الاقتصادي وزيادة نفقات التحصيل².

ثانياً: التصنيف على أساس معيار الحدث المنشئ للضريبة

يقصد بها أن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر الظروف الشخصية والموضوعية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة³، وتنقسم إلى الضرائب على رأس المال والضرائب على الدخل والضرائب على الاستهلاك:

1. الضرائب على رأس المال

تعتبر ضرائب الثروة أحد الأدوات الهامة التي يعتمد عليها النظام الضريبي في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، وهذا النوع من الضرائب يتخذ من ثروة الفرد وعاء للضريبة وليس دخل الفرد، ويقصد برأس المال أو ثروة الفرد هو ما يملكه المكلف في لحظة زمنية معينة من عقارات مبنية وغير مبنية أو ممتلكات مادية أو معنوية، شرط أن تكون قابلة للتقدير النقدي، سواء كانت مولدة لدخل نقدي أو عيني أو غير مولدة لدخل على الإطلاق، أي عاطلة⁴.

2. الضرائب على الدخل

يقصد بالدخل ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية على نحو مستمر من مصدر معين قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو فيهما معاً، أو هو مجموع المنافع والخدمات النقدية القابلة للتقدير بالنقود التي تنتج عن رؤوس الأموال خلال فترة معينة⁵، وتعتبر ضريبة الدخل أهم الضرائب لأنها تراعي العدالة الضريبية للمكلف.

¹ علي زغدود، مرجع سبق ذكره، ص: 187-189.

² محمد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 19، 20.

³ شعبان لطفى، مرجع سبق ذكره، ص 26.

⁴ محمد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص 105.

⁵ عادل الفليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ط2، دار إثراء، عمان، 2011، ص 135.

3. الضرائب على الاستهلاك

تفرض هذه الضريبة بمجرد إنفاق الفرد لدخله، وهي ضريبة متعددة ومتنوعة، فهي تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها¹.

ثالثا: التصنيف على أساس معيار العبء الضريبي

حسب هذا المعيار تنقسم الضرائب إلى:

1. ضرائب مباشرة

هي ضرائب يتحملها الممول مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، مثل الضرائب على المرتبات والضريبة على إيرادات المهن غير التجارية والضريبة على إيرادات الثروة العقارية والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وتتميز هذه الضريبة باعتمادها على مفهوم المقدرة التكليفية للممول، كما أن حصيلتها ثابتة نسبيا لتوقع ثبات الوعاء الذي تفرض عليه، وتتميز بسهولة التحصيل، كما تسمح بتحقيق العدالة، أما عيوب هذا النوع من الضرائب فتتمثل في تعقد وطول الإجراءات الخاصة بحصر وربط وتحصيل الأعباء الضريبية².

2. ضرائب غير مباشرة

هي ضرائب يمكن نقل عبئها إلى شخص آخر، حيث يتم دفعها بشكل غير مباشر من قبل الشخص الذي يريد أن يستهلك الأشياء أو الخدمات الخاضعة للضريبة، ومن أمثلة الضرائب غير المباشرة الضرائب المفروضة على الاستيراد والتصنيع والبيع والنقل ودخول السلع الاستهلاكية، ورسوم التسجيل والرهن العقاري... إلخ³. حيث ستكون الضريبة ضمن التكاليف عند تحديد أسعار المنتجات والخدمات، وتتميز الضرائب غير المباشرة بأنها لا تتطلب إجراءات معقدة ويتم تحصيلها مباشرة عند بيع السلعة أو استيرادها، كما أن المكلف لا يشعر بعبئها نسبيا لأنها تدخل ضمن أسعار الشراء، إلا أنها لا تأخذ بعين الاعتبار قدرة المكلف، فهي تفرض على كل ما يرغب في الحصول عليه وبالتالي يمكن أن تخل بمبدأ العدالة⁴.

¹ رانيا محمود عمارة، المالية العامة: الإيرادات العامة، ط1، مركز الدراسات العربية، القاهرة، 2015، ص138.

² أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة الخاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص14.

³ Mohamed Abbas MAHERZI, **introduction à la fiscalité**, édition ITCIS, Alger, 2010, p35.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص15.

رابعاً: التصنيف على أساس معيار معدل الضريبة (سعر الضريبة)

يقصد به نسبة مبلغ الضريبة إلى الوعاء الخاضع لها، أي أنه ذلك المبلغ الذي تقتطعه الضريبة من المال أو الأموال الخاضعة لها، وتمثل أنواع سعر الضريبة في¹:

1. الضرائب النسبية

هنا يبقى سعر الضريبة ثابتاً بغض النظر عن حجم الوعاء، أي أن حصيلة الضرائب تتغير بشكل مباشر مع حجم المادة الخاضعة للضرائب، في حين يبقى المعدل ثابتاً، ونلاحظ أن هذه الضريبة تتناقض مع مبدأ العدالة في فرض الضرائب.

2. الضرائب التصاعدية

تتميز هذه الضرائب بازدياد أسعارها (المعدل) كلما ارتفع حجم الوعاء الخاضع للضريبة، وبالتالي فحصيلة الضرائب المدفوعة سوف تزداد بشكل أكبر من الدخل الخاضع للضريبة، وهي تأخذ شكلين²:

- **التصاعدية الإجمالية:** هنا يتم تقسيم الدخل لعدة طبقات ويتم ترتيبها تصاعدياً، ثم يتم فرض الضريبة بمعدل متزايد كلما انتقلنا من طبقة إلى أخرى؛
- **التصاعدية بالشرائح:** يتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة حيث يتم تقسيم الدخل إلى شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى .

¹فتحي أحمد ذياب عواد، مرجع سبق ذكره، ص143.

²محمد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص26.

المطلب الثالث: أنواع الضرائب المطبقة في الجزائر

يتكون النظام الضريبي في الجزائر من العديد من الضرائب، والتي تتمثل في:

- الضريبة الجزافية الوحيدة؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- الرسم على القيمة المضافة؛
- الرسم على النشاط المهني؛
- الضريبة على أرباح الشركات.

الفرع الأول: الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)

أولا: تعريف الضريبة الجزافية الوحيدة

تعرف الضريبة الجزافية الوحيدة على أنها ضريبة وحيدة تم تأسيسها لتحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وتغطي زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني¹. أي أن المكلف بالضريبة هنا ليس مجبر بالتصريح بعدة ضرائب والقيام بدفعها، وإنما يكفي بدفع ضريبة سنوية واحدة فقط تدعى الضريبة الجزافية الوحيدة.

ثانيا: مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة

يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة كل من²:

- الأشخاص الطبيعيون والمعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين يكون رقم أعمالهم لا يتجاوز 30.000.000 دج؛
- المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلين للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.

وتجدر الإشارة أنه خلال سنة 2020 تم تغيير رقم الأعمال، حيث أصبحت المادة من نفس القانون تقول أنه ينبغي أن يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، الأشخاص والشركات المدنية ذات الطابع المهني التي تمارس نشاطا صناعيا وتجاريا وحرفيا، وكذا التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2018، المادة 282 مكرر، ص74.

²Direction des relations publiques et de la communication, **Calendrier fiscal**, Algérie, 2018, p8.

أو إيراداتها المهنية السنوية 15.000.000 دج، ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي. كما تم استثناء من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي؛
- أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها؛
- أنشطة شراء وإعادة البيع على حالها، الممارسة حسب شروط البيع بالجملة، طبقاً للأحكام المنصوص عليها في المادة 224 من هذا القانون؛
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء؛
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل الطبية؛
- أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة؛
- القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، وصانعي وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين؛
- الأشغال العمومية والري والبناء.

ثالثاً: الإعفاءات من الضريبة الجزافية الوحيدة

تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة كل من¹:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة، وكذا المصالح الملحقة بها؛
- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطاً حرفياً فنياً، والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدده بنوده عن طريق التنظيم؛
- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
- تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوي المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع المؤهلة للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، من إعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ استغلالها، ويتم تمديدتها إلى 6 سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال عندما تتواجد هذه الأنشطة في المناطق التي يراد ترقيتها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، وتمدد هذه المدة بستين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 3 مستخدمين على الأقل لمدة غير محدودة.

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، مرجع سبق ذكره، المادة 282 مكرر 6، ص 75.

ويترتب على عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة سحب الاعتماد واسترداد الحقوق والرسوم التي كان من المفروض تسديدها، غير أن المستثمرين يبقون مدينين بدفع الحد الأدنى للضريبة الموافق لنسبة 50% من المبلغ المنصوص عليه بموجب المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

رابعا: تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة

يتم حساب الضريبة الجزافية الوحيدة من خلال رقم الأعمال المحقق، وذلك بتطبيق المعدلات التالية¹:

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

الفرع الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

أولا: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي

تعرف بأنها ضريبة شاملة وسنوية، يتم تطبيقها على الدخل الإجمالي الصافي للأشخاص الطبيعيين²، ويتم الحصول على صافي الدخل الخاضع للضريبة بشكل أساسي من خلال مجموع الدخول الفئوية (المرتبات والأجور، الإيرادات الفلاحية، عائدات رؤوس الأموال المنقولة...)³.

من خلال هذا التعريف، يمكن القول أن الضريبة على الدخل الإجمالي تتميز بالخصائص التالية⁴:

- **ضريبة إجمالية:** يتم فرضها على الدخل الإجمالي الصافي الذي يتحصل عليه بعد طرح التكاليف المنصوص عليها قانونا؛
- **ضريبة سنوية:** تدفع كل سنة على أساس الأرباح أو الدخول التي يحققها المكلف بالضريبة؛
- **ضريبة أحادية:** أي تشمل كل فئات الدخل؛
- **ضريبة تصاعدية:** يتم حساب الضريبة من خلال تطبيق سلم تصاعدي مقسم إلى شرائح من الدخول، الذي يسمح بتطبيق معدل تصاعدي كذلك، بشكل يكون فيه العبء الضريبي الملقى على عاتق المكلف بالضريبة أكثر أهمية كلما زاد دخله؛
- **ضريبة تصريحية:** تقوم على أساس التصريحات بالدخول المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.

¹ المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر، 2018، ص60.

² Mohamed Abbas MAHERZI, Op.cit, p60.

³ François CHOUVEL, **Finances publiques 2013**, 16^e édition, gualino, paris, France, 2013, p107.

⁴ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط4، دار هومة، الجزائر، 2008، ص97.

كما ينص قانون الضرائب المباشرة الجزائري على أن هناك ست فئات من المداخيل التي يتكون منها الدخل الصافي الإجمالي وهي¹:

- أرباح مهنية؛
- عائدات المستثمرات الفلاحية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والمعاشات والربوع العمرية؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.

ثانيا: الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي

يتم تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي على كافة مداخيل²:

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر؛
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر وعائداتهم من مصدر جزائري؛
- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم؛
- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى؛
- الشركاء في شركات الأشخاص؛
- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها،
- شركاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي، شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة؛
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، مرجع سبق ذكره، المادة 2، ص 10.

² المرجع نفسه، المواد 3، 4 و 7، ص 10.

ثالثا: الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي كل من¹:

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للاخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الاجمالي؛
- السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

رابعا: تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي التالي:

الجدول رقم (1-2): جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120.000 دج
20%	من 120.001 إلى 360.000
30%	من 360.001 إلى 1.440.000
35%	أكثر من 1.440.000

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2018، المادة 104، ص26.

تستفيد المرتبات والأجور من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية يساوي 40%، غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج سنويا أو يزيد عن 18.000 دج سنويا أي بين (1.000 و1.500 دج شهريا)، فضلا عن ذلك، تستفيد مداخل العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو المكفوفين أو الصم البكم، وكذا العمال المتقاعدين التابعين للنظام العام من تخفيض إضافي في مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي في حدود 1.000 دج شهريا، ما يعادل:

- 80% بالنسبة لدخل أكثر من 20.000 دج أو يساويه وأقل من 25.000 دج؛
- 60% بالنسبة لدخل أكثر من 25.000 دج أو يساويه وأقل من 30.000 دج؛
- 30% بالنسبة لدخل أكثر من 30.000 دج أو يساويه وأقل من 35.000 دج؛

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، مرجع سبق ذكره، المادة 5.

- 10% بالنسبة لدخل أكثر من 35.000 دج أو يساويه وأقل من 40.000 دج؛
- وفضلاً عن ذلك، يطبق تخفيض قدره 20% على المرتبات المدفوعة بعنوان عقد للخبرة أو التكوين.
- وقد تم تعديل هذه المادة سنة 2020، حيث أصبحت التعديلات تمس المداخيل التالية:
- المداخيل التي لا تتعدى 30.000 دج، تحصل على إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- المداخيل التي تفوق مبلغ 30.000 دج وتقل عن 35.000 دج تحصل على تخفيض إضافي، حيث:
- الضريبة على الدخل الإجمالي = الضريبة على الدخل الإجمالي (وفقاً للتخفيض الأول) $\times (3/8) - (3/20.000)$ ؛
- المداخيل التي تفوق مبلغ 30.000 دج وتقل عن 40.000 دج، التي يتقاضاها العمال المعوقين حركياً أو عقلياً أو المكفوفين أو الصم البكم وكذا العمال المتقاعدين التابعين للنظام العام، تستفيد من تخفيض إضافي في مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي، بشرط أن لا يتراكم مع التخفيض الثاني المشار إليه أعلاه، حيث:
- الضريبة على الدخل الإجمالي = الضريبة على الدخل الإجمالي (وفقاً للتخفيض الأول) $\times (3/5) - (3/12.500)$.

الفرع الثالث: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

أولاً: تعريف الضريبة على أرباح الشركات

تعرف بأنها ضريبة سنوية تفرض على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى بالضريبة على أرباح الشركات¹.

وتتمثل خصائص الضريبة على أرباح الشركات في أنها²:

- ضريبة سنوية: تفرض مرة واحدة خلال السنة المالية على الأرباح المحققة خلال تلك السنة؛
- ضريبة حقيقية: فهي لا تأخذ بعين الاعتبار الحالة الشخصية للخاضع لها، ولا تأخذ بعين الاعتبار حالته المادية، وهي تهتم بالمادة الخاضعة للضريبة والمتمثلة في الربح؛
- ضريبة عامة: فهي تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز طبيعتها؛
- ضريبة نسبية: وذلك بتطبيق معدل ثابت على الأرباح المسجلة من المؤسسة؛
- ضريبة تصريحية: المكلف يعمل على تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية.

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، نفس المرجع السابق، المادة 135، ص 32.

² شعباي لطفى، مرجع سبق ذكره، ص 144.

ثانيا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تفرض الضريبة على أرباح الشركات على¹:

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء: شركات الأشخاص وشركات المساهمة، والشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، إلا في حالة اختيارهم الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وهذا الاختيار لا رجعية فيه مدى حياة الشركة، هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل، الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة؛
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثالثا: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات

في بعض الحالات تكون المؤسسة خاضعة للضريبة على أرباح الشركات إلا أنها قد تكون معفية من هذه الضريبة سواء بشكل دائم أو مؤقت وهو ما سنوضحه فيما يلي²:

1. **الإعفاءات الدائمة:** يتم منح هذه الإعفاءات بشكل نهائي ل:
 - صناديق التعاونيات الفلاحية في إطار العمليات البنكية وتلك الخاصة بالتأمين والمنجزة خصيصا مع شركائها؛
 - التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية؛
 - الإيرادات المنجزة من طرف الفرق والهيئات التي تمارس نشاطا مسرحيا؛
 - المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها؛
 - عمليات تصدير السلع وتلك التي تتضمن الخدمات المدرة للعملة الصعبة، باستثناء عمليات النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك وكذا بالنسبة لمتعاملي الهاتف النقال وحاملي تراخيص إقامة واستغلال خدمات تحويل الصوت عبر بروتوكول الانترنت والمؤسسات الناشطة قبل وبعد الإنتاج في

¹ المدبرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، مرجع سبق ذكره، المادة 136، ص32.

² يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، ط1، دار المحمدية، الجزائر، 2008، ص ص: 218-220.

القطاع المنجمي فيما يخص عمليات تصدير المواد المنجمية على حالها الخام أو بعد تحويلها، ويمنح هذا الإعفاء حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة¹؛

- التعاونيات الفلاحية لتمويل والشراء وكذلك الاتحادات المستفيدة من الاعتماد المسلم من طرف المصالح المؤهلة لوزارة الفلاحة، والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تسيرها، باستثناء العمليات المنجزة مع المستعملين غير الشركاء؛

- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتجات الفلاحية، وكذا اتحاداتها المعتمدة، حسب نفس الشروط المنصوص عليها سابقا، والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تسيرها باستثناء العمليات التالية:

- المبيعات المحققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسساتها الرئيسية؛
- عمليات التحويل التي تخص المنتجات أو شبه المنتجات باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوان، أو التي يمكن استعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة؛
- العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت لقبولها.

هذا الإعفاء يطبق على العمليات المحققة من تعاونيات الحبوب واتحاداتها مع الديوان الجزائري المهني للحبوب بالنسبة لشراء، بيع، تحويل، أو نقل الحبوب، ونفس الشيء بالنسبة للعمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب مع تعاونيات أخرى للحبوب في إطار برامج مسطرة من طرف الديوان أو بترخيص منه.

2. الإعفاءات المؤقتة: يمنح هذا الصنف من الإعفاءات بصفة محددة زمنيا وتستفيد منه:

- المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجنبان وهذا لمدة 10 سنوات، باستثناء وكالات السياحة والأسفار، وكذا الشركات الاقتصادية المختلطة التي تمارس نشاطا في القطاع السياحي؛
- وكالات السياحة والسفر وكذا المؤسسات الفندقية وهذا لمدة 3 سنوات حسب رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة؛

- الأرباح المنجزة من طرف الشباب المستثمرين والمستفيدين من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة وهذا لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، وترفع المدة إلى 6 سنوات في المناطق التي يجب ترقيتها، وتمدد فترة الإعفاء هذه بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 3 عمال على الأقل لمدة غير محددة، كما

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، مرجع سبق ذكره، المادة 138 الفقرة 5، ص 34.

أنه في حالة تواجد النشاط في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب تمتد مدة الإعفاء إلى 10 سنوات¹؛

- الأرباح التي تحققها الشركات ذات رأس المال المخاطرة وهذا لمدة 5 سنوات.

رابعا: تحديد الضريبة على أرباح الشركات

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات على أساس النتيجة المحاسبية المعدلة والتي تراعي القواعد الضريبية المحددة²، أي الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي الناتج عن الفرق بين الإيرادات المحققة من المؤسسة والأعباء الناتجة عن ممارسة النشاط، ويطبق المعدل على الربح الجبائي، والذي يساوي الربح المحاسبي المصرح به من طرف المؤسسة مضافا إليه التكاليف المرفوضة من الخصم من طرف الإدارة الجبائية وتخضع منه الإعفاءات أو التخفيضات إن وجدت³. ويحدد الربح الخاضع للضريبة بعد خصم كل التكاليف وتتمثل هذه التكاليف في⁴:

- **المصاريف العامة:** وتشمل مصاريف المستخدمين، استهلاك المواد والبضائع، مصاريف مالية، أعباء جبائية، منح التأمين، مكافآت الغير، مصاريف مختلفة؛
- **الإهلاكات؛**
- **المؤونات.**

كما يسمح القانون الجبائي بخصم التكاليف التالية:

- الهدايا، عندما تكتسي طابعا إسهاريا ولا تتجاوز قيمتها الموحدة 500 دج لكل مستفيد؛
- الإعانات والتبرعات والمنح باستثناء تلك التي تم استلامها نقدا أو عينا لفائدة المؤسسات والجمعيات ذات النشاط الإنساني عندما لا تتجاوز قيمتها السنوية مبلغ 1.000.000 دج عينا أو نقدا، وقد تم تعديل هذا المبلغ سنة 2020 ليصبح 2.000.000 دج؛
- الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة 300.000 دج، مع احتساب كل الرسوم؛
- تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، من النتيجة الجبائية لمخطط الامتصاص الأصلي؛

¹المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، نفس المرجع السابق، المادة 138 الفقرة 1، ص33.

²JEAN-MARC Tirard, **la fiscalité des sociétés dans l'UE**, 8^{ème} édition, groupe revue fiduciaire, Paris, France, 2010, p31.

³شعباي لطفى، مرجع سبق ذكره، ص148.

⁴المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، الجزائر، 2018، ص12.

- تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا الدخل في حدود سقف 100.000.000 دج، النفقات المصروفة في إطار بحث التطور داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث؛
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب شريطة إثباتها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية وفي حد أقصاه 30.000.000 دج.
- كما أضاف نفس القانون في سنة 2020 إمكانية خصم النفقات المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية وشبه الصيدلانية، وذلك في حدود 1% من رقم الأعمال السنوي.
- ولكي تكون هذه الأعباء قابلة للخصم يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية:
 - إظهارها عن طريق تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة؛
 - أن يتم إظهارها في المحاسبة وتكون مدعمة بالوثائق التبريرية؛
 - أن تدرج ضمن أعباء السنة المالية التي خصصت لها؛
 - أن تكون مخصصة للفائدة المباشرة للاستغلال أو تكون مرتبطة بالتسيير العادي للمؤسسة.
- ويحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يلي¹:
 - 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛
 - 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛
 - 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.
- يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه، وفي حالة عدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

¹Direction des relations publiques et de la communication, **guide fiscal du jeune promoteur d'investissements**, Algérie, 2018, p23.

الفرع الرابع: الضريبة على الرسم على القيمة المضافة (TVA)

أولاً: تعريف ضريبة الرسم على القيمة المضافة

هي ضريبة على استهلاك السلع والخدمات، مهما كان مصدرها. وضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة، تحتل مكانة هامة في النظام الضريبي¹.

يمكن تحديد الخصائص التالية للرسم على القيمة المضافة في الآتي²:

- ضريبة غير مباشرة: تدفع للخزينة بطريقة غير مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي، لكن من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات؛
- ضريبة حقيقية: تخص استعمال المداخل أي المصاريف أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات؛
- ضريبة نسبية القيمة: تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتوج؛
- ضريبة مؤسسة حسب آلية عمل المدفوعات المجزئة: في كل مرحلة توزيع فإن الرسم على القيمة المضافة يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج، بحيث أن في نهاية الحلقة التي تتبعها المنتوج فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك؛
- ضريبة محايدة: بالنسبة للمدينين الشرعيين نتيجة تحمله من قبل المستهلك النهائي؛
- ضريبة تتوقف على آلية الخصوم: حيث يجب على المدين أن يدفع للخزينة الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم.

¹CHRISTIAN Schoenauer, **les fondamentaux de la fiscalité: Techniques et applications**, 6^{ème} édition, éditions ESKA, Paris, France, 2005, p120.

²Direction générale des impôts, **Guide pratique de la TVA**, Algérie, 2018, p8.

ثانيا: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

تخضع للرسم على القيمة المضافة¹:

- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية؛
- عمليات الاستيراد.

وتتمثل العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا في²:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون؛
- الأشغال العقارية؛
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين؛
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.
- التسليمات لأنفسهم:
- لعمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم؛
- الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم لأنفسهم، لتلبية حاجاتهم الخاصة أو حاجيات مستشاراتهم.
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛
- بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها؛
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات المكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية أو الأشياء المقيدة تحت الرقمين 71-01 و 71-02 من التعريفات الجمركية وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات المقيدة تحت الرقمين 99-06 و 99-07 من التعريفات الجمركية؛
- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهن الحرة؛
- الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها؛

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر، 2018، المادة 1، ص4.

² المرجع نفسه، المادة 2، ص4.

- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات؛
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزائي؛
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

كما يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناء على تصريح منهم الخضوع للرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع أو خدمات: للتصدير، للشركات البترولية، للمكلفين بالرسم الآخرين، لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

ثالثا: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة

تستجيب الإعفاءات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة إلى الاعتبارات التالية¹:

- في المجال الاقتصادي: تتعلق الإعفاءات بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها واستغلالها وتوزيعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها مؤسسة سوناطراك؛
- في المجال الاجتماعي: تتعلق بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، الدقيق...)، الأدوية والمطاعم معتدلة الأسعار التي لا يهملها الربح، وكذا السيارات التي تكون موجهة للمعطوبين؛
- في المجال الثقافي: تمس الإعفاءات المظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون، وكذا كل المؤلفات والأعمال المتعلقة بالإبداع والإنتاج والنشر الوطني على الحامل الرقمي.

كما تخص هذه الإعفاءات المنتجات التي تخضع للرسم الصحي على اللحوم ومصنوعات الذهب والفضة والبلاطين الخاضعة لرسم الضمان، وتستثنى كذلك من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يساوي رقم أعمالهم أو يقل عن 30.000.000 دج.

¹ المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، الجزائر، 2018، ص9.

رابعاً: تحديد الرسم على القيمة المضافة

قبل التطرق للمعدلات التي يتم تحديد بها الرسم على القيمة المضافة سيتم التطرق للحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في¹:

- التسليم القانوني أو المادي للبضاعة في حالة المبيعات؛
- القبض الكلي أو الجزئي للثمن بالنسبة للأشغال العقارية؛
- التسليم بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية؛
- إدخال البضاعة عند الجمارك بالنسبة للواردات، والمدين بالرسم هو المصرح لدى الجمارك؛
- تقديم البضاعة للجمارك بالنسبة للصادرات من المنتجات الخاضعة للضريبة؛
- قبض الثمن جزئياً أو كلياً بالنسبة للخدمات عموماً.

أما معدلات الرسم على القيمة المضافة فيتم حسابها بتطبيق معدلين هما²:

- المعدل المخفض 9%: والذي يطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي والاجتماعي والثقافي؛
- المعدل العادي 19%: يطبق على العمليات والخدمات والمنتجات الغير خاضعة للمعدل المخفض 9%.

يتم حساب الرسم على القيمة المضافة بإتباع الخطوات التالية³:

- حساب الرسم المستحق على المبيعات بضرب المعدل المناسب برقم الأعمال خارج الرسم؛
- استخراج الرسم القابل للخصم لمختلف المشتريات المحققة مع احترام المواعيد الزمنية؛
- حساب الرسم الواجب تسديده من خلال الفرق بين الرسم المستحق على المبيعات والرسم القابل للخصم على المشتريات.

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، المادة 14، ص 10.

² Direction générale des impôts, **Guide pratique de la TVA**, Algérie, Op.cit, p18

³ شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 192.

الفرع الخامس: الرسم على النشاط المهني (TAP)

أولاً: تعريف الرسم على النشاط المهني

يعرف الرسم على النشاط المهني بأنه الضريبة التي تفرض على رقم الأعمال الذي تحققه المؤسسة أو أي وحدة من وحداتها في كل بلدية تابعة لمقر إقامتها¹، وعائدات الرسم على النشاط المهني تعتبر المورد المالي الرئيسي للجماعات المحلية².

ثانياً: مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

يتم تطبيق الرسم على النشاط المهني على رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات. غير أنه يتم استثناء مداخل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة³.

ثالثاً: الإعفاءات الخاصة بالرسم على النشاط المهني

لا يدرج ضمن رقم الأعمال المعتمد كأساس لحساب الرسم على النشاط المهني⁴:

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 80.000 دج، إذا تعلق الأمر بمكلفين بالضريبة يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع السلع أو الأشياء أو المواد المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، ورقم الأعمال الذي لا يتجاوز 50.000 دج إذا تعلق الأمر بمكلفين آخرين بالضريبة يقومون بتأدية الخدمات، وللإستفادة من هذه المزايا يتعين على الأشخاص الطبيعيين الاشتغال بمفردهم دون الاستعانة بشخص آخر؛
- مبلغ عمليات البيع المتعلقة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل الدولة أو المستفيدة من التعويض؛
- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة مباشرة للتصدير؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة المتعلقة بالمواد الإستراتيجية التي لا يتجاوز هامش بيعها بالتجزئة 10%؛
- الجزء المتعلق بتسديد قرض في إطار عقد قرض الإيجار المالي؛
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس التجمع، مثلما هو محدد في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

¹ خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص 169.

² Mohamed Abbas MAHERZI, Op.cit, p77.

³ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، مرجع سبق ذكره، المادة 217، ص 55.

⁴ المرجع نفسه، المادة 220، ص 57.

- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحموية والإطعام المصنف والأسفار.
كما يتم الإعفاء من الرسم على النشاط المهني¹:

- رقم الأعمال المحقق من الأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، والمستفيدين من نظام دعم إحداث أنشطة إنتاجية الذي يسهره الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، والمستفيدين من إعانة الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، وهذا لمدة 3 سنوات ويتم تمديد الإعفاء إلى 6 سنوات إذا تم النشاط في المناطق التي يجب ترقيتها؛

- شركات ما بين البنوك لتسيير الأصول وشركات تحصيل الديون ابتداء من تاريخ صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2009 إلى غاية 2012/12/31 من الرسم على النشاط المهني خلال مدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وإذا تواجدت هذه الأنشطة في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب تمتد مدة الإعفاء إلى 10 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

رابعاً: تحديد الرسم على النشاط المهني

يتم حساب الرسم على النشاط المهني من المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال من دون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بمدينين بهذا الرسم والمحقق خلال السنة، مع مراعاة التخفيضات الممنوحة والمتمثلة في²:

1. تخفيض 30% من:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛
 - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة المتعلقة بالمنتجات التي يتشكل ثمن بيعها من أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة؛
 - مبلغ العمليات المحققة من طرف تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو في جيش التحرير الوطني أو في المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وكذا أرامل الشهداء؛
 - عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محلياً.
- غير أنه يستفيد المكلفين بالضريبة الخاضعون للنظام الضريبي حسب الربح الحقيقي من هذا التخفيض المطبق خلال السنتين الأوليتين فقط من مباشرة النشاط.

¹ المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص51.

² المرجع نفسه، ص: 48-51.

2. تخفيض 50 % من:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة المتعلقة بالمنتجات التي يتضمن ثمن بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية وهذا عند توفر شرطين:
- أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 96-31 المؤرخ في 15/01/1996؛
- أن يتراوح هامش البيع بالتجزئة بين 10 و30%.

3. تخفيض 75 % من:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغاز.
- وتجدر الإشارة إلى أن هذه التخفيضات لا يتم منحها إلا لرقم الأعمال غير المحقق نقدا.
- أما بالنسبة للحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني فيتمثل في التسليم القانوني أو المادي للبضاعة فيما يخص البيع، أما بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات القبض الجزئي أو الكلي للثمن¹.
- كما يحدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 2%، ويخفض هذا المعدل إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات لأنشطة الإنتاج، أما بالنسبة لنشاطات البناء والأشغال العمومية والري تحدد نسبة الرسم بـ 2% مع تخفيض بنسبة 25%، ويتم رفع الرسم على النشاط المهني إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنايب².

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، مرجع سبق ذكره، المادة 221 مكرر، ص57.

² المرجع نفسه، المادة 222، ص57.

المبحث الثاني: ماهية التسيير الجبائي

تسعى المؤسسات لتحسين عملياتها والاطلاع بكل المستجدات القانونية وهذا كله بهدف التسيير الجبائي الفعال لها، فالتسيير الجبائي يسعى لجعل المؤسسة في وضعية تسمح لها من تدنية التكاليف الجبائية دون الوقوع في المخاطر التي قد تهدد مصالحها وأهدافها. ومن هنا ولأجل معرفة التسيير الجبائي بشكل أكثر تفصيل سنتطرق في هذا المبحث للعناصر التالية:

- مفهوم التسيير الجبائي؛
- أهداف التسيير الجبائي؛
- أسس وحدود التسيير الجبائي.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي

يعتبر التسيير الجبائي علم وفن، ولقد استخدم المسيرون عدة مفردات تشير لمصطلح التسيير الجبائي، حيث أشار له الفرانكفونيون بمصطلح: التسيير الجبائي (gestion fiscale)، الإستراتيجية الضريبية (stratégie fiscal)، التحسين الضريبي (optimisation fiscale)، أما الأنجلوسكسونيون فقد أشاروا له بمصطلح: التخطيط الجبائي (tax planning)¹.

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالتسيير الجبائي، حيث عرّف على أنه: "محاولة تخفيض الضريبة والاستفادة مما تتيحه القوانين الضريبية والقوانين ذات الصلة ولوائحها التنفيذية والتعليمات التفسيرية والتنفيذية الضريبية والكتب الدورية والمنشورات التي تصدرها الإدارة الضريبية"². أي أن التسيير الجبائي يهدف إلى الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يمنحها القانون والتي تساهم بتخفيض الضرائب التي يجب دفعها من طرف المكلف بالضريبة.

كما يعرف التسيير الجبائي على أنه: "مدى قدرة المؤسسة على الاستفادة من مزايا جميع الاختيارات الجبائية، وتجنب المؤسسة التكاليف الجبائية الإضافية، وذلك من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والاختيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي"³. هذا التعريف يشير إلى

¹MAURICE Cozian, *les grands principes de la fiscalité de l'entreprise*, 4^{ème} édition, LITEC droit, Paris, France, 1999, p20.

²صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015-2016، ص55.

³زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة لمسيلية، الجزائر، يومي 14-15 أبريل 2009.

مدى قدرة المسير الذي تعينه المؤسسة في إدارة الأمور الجبائية في اختيار التوليفة الجبائية التي تقلص من أعبائها الجبائية، وذلك طبعاً في حدود ما يسمح به القانون.

كما يعرف كذلك بأنه: "مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتبعها دافع الضرائب لتقليل مبلغ الضريبة المستحقة أو إعفاؤه منها"¹، أي هو "جميع الإجراءات والقرارات التي تتخذها المؤسسة للسيطرة على العبء الضريبي وتخفيفه بأكثر قدر من الكفاءة ودون التعرض للمخاطر"². وهذا التعريف يؤكد على ضرورة عدم تعريض المؤسسة للمخاطر أثناء محاولة التخفيض من أعبائها الجبائية، إذ يجب أن يتم التسيير بطريقة فعالة وفي إطار القانون.

كما أنه يمثل "عملية استخدام العمليات القانونية من أجل تقليل العبء الضريبي الذي يتحمله دافع الضرائب عادة"³. أما بالنسبة لـ Hoffman، فإن التخطيط الضريبي هو "تحويل النقدية التي تندفق عادة إلى السلطات الضريبية بواسطة المؤسسات، ومن المستحسن القيام بأنشطة التخطيط الضريبي إلى الحد الأدنى الذي تقلل فيه الدخل الخاضع للضريبة إلى الحد الأدنى دون التضحية بالإيرادات المحاسبية"⁴.

وفي حالة ما تم النظر إلى التسيير الجبائي من الناحية الفرانكفونية والأنجلوسكسونية، نجد أن هناك تصورين للتسيير الجبائي⁵:

- التصور الأول: تصور فرانكفوني، والذي من خلاله عُرِفَ التسيير الجبائي على أنه آلية لتخفيض التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، في حدود مبدأ عدم التعسف في استعمال الحق والتصرف غير العادي في التسيير، فهذا التعريف يقتصر على التكاليف الجبائية فقط ويهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطار الجبائية ممكنة الوقوع.
- التصور الثاني: وهو تصور أنجلوسكسوني، والذي يرى أن التسيير الجبائي يهتم بكل التكاليف بما فيها التكاليف الجبائية والأطراف المتعاقدة المعنية بالإفصاح لها عن مبلغ الضريبة (المساهمين، المدراء التنفيذيين، المدراء الماليين، إدارة الضرائب، المراجعين... إلخ.

¹BARIYINA D Kiabel, CLETUS O Akenbor, **Tax Planning and corporate governance in Nigerian banks**, European journal of business and management, Vol 6, No 19, 2014, p237.

²HANTATI Adlène, **L'optimisation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés : rôle de l'expert comptable**, Mémoire élaboré en vue de l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Faculté des sciences économiques et de gestion de SFAT, Tunisienne, (2008-2009), p13.

³HANTATI Adlène, Op.cit, p13.

⁴SEYRAM Kawor & Holy Kwabla Kportorgbi, **Effect of tax planning on firms mark et performance : Evidence from listed firms in Ghana**, International journal of economics and finance, Vol 6, No 3, 2014, p163.

⁵صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة -الجزائر، مجلة الباحث، ع12، 2013، ص118.

من خلال جملة التعاريف التي تم التطرق لها، يمكن القول أن التسيير الجبائي هو الإجراءات التي تتبعها المؤسسة بغية التخفيض من الضرائب التي تتحملها دون الوقوع في الغش الضريبي، أو الحصول على الإعفاء الضريبي من خلال الاستفادة من الامتيازات الضريبية، وهذا كله في حدود ما يسمح به القانون، كما يجب مراعاة جانب التكلفة عند القيام بعملية التخطيط الضريبي، أي يجب أن لا تتجاوز تكاليف التسيير الجبائي تكلفة الضريبة التي من المفروض دفعها لإدارة الضرائب.

المطلب الثاني: أهداف التسيير الجبائي

يسعى التسيير الجبائي لتحقيق جملة من الأهداف والغايات والتي يتم تلخيصها على النحو التالي¹:

1. التحكم في العبء الجبائي

يساهم العبء الضريبي في الرفع من تكاليف الإنتاج باعتبارها جزء من سعر التكلفة لأي منتج وهذا ما يزيد من أهمية التحكم فيها، وذلك من خلال العمل على تخفيض الضريبة، وتأجيل دفعها من أجل الاستفادة من وفورات مالية تعزز وضعية الخزينة. كما أن التحكم في العبء الضريبي يختلف من مؤسسة لأخرى وذلك حسب الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، فالمؤسسة التي تمر بمرحلة نمو سيكون هدفها الأساسي هو تخفيض الضريبة، وبالتالي توفير وفورات مالية تتيح لها إمكانية توسيع استثماراتها، بينما المؤسسة التي تكون في حالة انحدار فهي تعمل على تحسين صورتها أمام البنوك والمساهمين وغيرها من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح².

2. تحقيق الأمن الجبائي

التسيير الجبائي يرتبط بالحدز الخاص بمدى احترام مطابقة القرارات الجبائية للمؤسسة للقواعد الجبائية، التي قد تؤدي إلى الرقابة الجبائية على صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وهذا عند تطبيق القواعد الجبائية على حسابات المؤسسة والتي تظهرها القوائم المالية، ومنه يجب عرض قوائم مالية موثوق بها باحترام القواعد الجبائية من أجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية.

¹صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة -الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011-2012، ص 13-14.

²حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011-2013، ص 94.

3. خدمة إستراتيجية المؤسسة

للحصول على أحسن وضعية جبائية ملائمة يجب النظر إلى الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، وذلك بإدماج المتغير الجبائي في القرار التسييري، وبالتالي الفعالية الجبائية هي مفهوم مرتبط بوضع أحسن الحلول الجبائية بالنظر إلى الأهداف الإستراتيجية العامة للمؤسسة.

4. تحقيق الفعالية الجبائية

الفعالية الجبائية مرتبطة بمدى تمكن المؤسسة من الحصول على الامتيازات الجبائية، المالية والتنافسية. فالقانون الجبائي يعطي بعض الحرية للمؤسسة أو هامش حركة يسمح لها بالحصول على الامتيازات الاقتصادية من أجل تعظيم الخيار، وبالتالي فهو يساعد على عملية التحريض الجبائي بواسطة الخيارات القانونية، كما يساعد المؤسسة على إمكانية الاختيار بين العديد من البدائل مثل الاختيار بين الخضوع للرسم على القيمة المضافة أو لا، وطرق حساب الاهتلاك بأحسن خيار للمؤسسة للوصول إلى الفعالية الجبائية. والنتيجة أن مراقبة الخيار الجبائي تعتبر من عوامل الفعالية، هذه الرقابة تؤدي من طرف المراجع الجبائي، الذي يقوم بمراقبة مدى تجسيد المؤسسة للمخطط الجبائي للحذر من الأخطاء وسوء الاختيار، كما يقوم بقياس درجة الانحراف بين الفعالية المحققة والمتوقعة، أو من طرف خلية داخل المؤسسة معنية بحل المشاكل الجبائية.

يهدف التسيير الجبائي بالدرجة الأولى إلى خدمة الإستراتيجية العامة للمؤسسة والرفع من ثقة المتعاملين معها، فالتسيير الجبائي الفعال يزيد من ثقة المتعاملين معها من خلال جودة ومصداقية القوائم المالية التي تعدها. ولتحقيق ذلك، تقوم المؤسسات بإنتاج قوائم مالية تعكس مقدرتها على تسيير تكاليفها الجبائية، في حدود ما ينص عليه القانون دون أي خلل أو تجاوزات أو محاولة تملص من التزاماتها الجبائية، فالمؤسسات اليوم تلجأ إلى عمليات التسيير الجبائي بهدف التحكم في التكاليف الجبائية، وذلك من خلال محاولة الصدق في التصريحات المقدمة وكذا الالتزام بالتصريحات في الوقت المحدد لتجنب العقوبات والغرامات المالية، بالإضافة إلى هدف الاستفادة من الامتيازات القانونية الممنوحة لها، وتحاول كذلك اختيار الأفضل من البدائل الممنوحة، وهذا طبعاً يسمح بالتحكم في الأعباء الجبائية ويرفع من فعاليتها الجبائية.

المطلب الثالث: أسس وحدود التسيير الجبائي

تتمثل أسس التسيير الجبائي في المبادئ والقواعد التي يجب مراعاتها من أجل تحقيق عملية التسيير، أما بالنسبة لحدود التسيير فتتمثل في القيود التي يتم أخذها بعين الاعتبار أثناء ممارسة العملية التسييرية.

الفرع الأول: أسس التسيير الجبائي

تتمثل أسس ومبادئ التسيير الجبائي في الحرية في التسيير وعدم التدخل في التسيير¹:

1. مبدأ الحرية في التسيير

على المسير في المؤسسة التحكم في تقنيات التسيير لأنها تدخل ضمن مسؤولياته، فالإدارة الضريبية تقوم بفحص مدى مصداقية النتيجة الخاضعة للضريبة والقواعد المحاسبية المطبقة، وهذا دون انتقاد جودة التسيير باعتبار أن المؤسسة تطبق القانون ولا تعمل على مخالفته.

2. مبدأ عدم التدخل في التسيير

يقصد بها أن الإدارة الضريبية لا يمكنها الاعتراض على الأعمال العادية في تسيير المؤسسة، كما قال M. Cozian سنة 2014 أن الإدارة لا تمارس مهمة الرقابة على التسيير²، أي أن الإدارة الضريبية يجب أن لا تتدخل في القرارات التسييرية الخاصة بالمؤسسة والتي هي تراها مناسبة لها، حتى وإن لم تؤدي لتخفيف التكاليف الجبائية.

كما يمكن القول أن التسيير الجبائي يستند على المبادئ التالية³:

1. اختيار الطريقة التي تحقق أقل تكلفة عن طريق استغلال نقاط الضعف المتواجدة في التشريعات الجبائية حيث يعتبر التهرب في هذه الحالة ضمن الواجبات الجبائية للمسير؛
2. التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى لاستعمال الجبائية، فالمسيرين لهم الحق في استخدام ذكائهم للمفاضلة بين الاختيارات الجبائية الموضوعية تحت تصرف المؤسسة، وهذا بهدف تقليل التكلفة لأقل ما يمكن؛

¹ صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة - الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص15.

²STEPHANE Buffa, CELINE Gagnet, **optimisation fiscale de la politique éthique des entreprises**, Association pour le Développement de l'Enseignement et de la Recherche sur la Responsabilité Sociale de l'Entreprise, paris, 2008, p4. Disponible sur le site : <https://www.researchgate.net/publication/228450460>, consulté le(31/03/2018; 14:15).

³زواق الحواس، مرجع سبق ذكره، ص2.

3. يستمد التسيير الجبائي فعاليته في توظيف سياسة التحفيز الضريبي لترشيد قرارات المسير من خلال ارتكازه على :

- أهمية الضريبة في حياة المؤسسة والتي تترجم في الحجم المالي الذي تتحمله المؤسسة، ولهذا نجد كل قرار يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يتجسد دائما في أثر مالي؛
- تبني التشريعات الجبائية بعض الإجراءات التي توفر للمؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي مما يمكن المسير من المفاضلة بين الاختيارات الجبائية المتعددة،

الفرع الثاني: حدود التسيير الجبائي

يقصد بحدود التسيير الجبائي القيود التي ينبغي على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار عند القيام بعملية التسيير، وهي تقسم لحدود قانونية وحدود مالية.

أولا: الحدود القانونية

إن عدم احترام التشريعات الجبائية أثناء عملية تسيير المؤسسة يعد تعسفا قانونيا، والتعسف في القانون هو التلاعب في الآليات القانونية، حيث يترك القانون مزيدا من الطرق للحصول على نفس النتيجة، والتعسف في استعمال الحق هو تعسف في استخدام الخيارات القانونية¹. وقد نص المشرع الجزائري في القانون المدني في المادة 41 أن التعسف يكون في الحالات التالية²:

- إذا وقع بقصد الإضرار بالغير؛
- إذا كان يرمي للحصول على فائدة قليلة بالنظر إلى الضرر الناشئ للغير؛
- إذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة؛

¹ صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، مرجع سبق ذكره، ص 60.

² صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة - الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 17.

ومن مظاهر التعسف في استخدام القانون الضريبي والتي يجب على المسير تجنبها نذكر ما يلي¹:

- الأعمال الوهمية: وهي أعمال مصممة لخداع السلطات الضريبية، فهي أعمال خيالية مثل إنجاز عقد إيجار بدون دفع الإيجار؛
 - الأعمال لأغراض ضريبية بحتة: هي أعمال وبالرغم من مشروعيتها أقرب للاحتيال على القانون بحيث يكون الهدف الوحيد لدفع الضرائب هو تقليلها، وهذا الهدف لديه أشكال عدة منها: التخفيض من الديون الجبائية، إضافة قرض ضريبي أو عجز زائد لا مبرر له.
- وبالتالي فالحدود القانونية توجب على المؤسسة احترام القوانين الجبائية دون الوقوع في التعسف في استعمال حقها القانوني.

ثانيا: الحدود المالية

العديد من قرارات التسيير هي صحيحة من الناحية القانونية (نفقات مبررة بوثائق)، لكن بالأخذ بعين الاعتبار لآثارها الاقتصادية والمالية السلبية على المؤسسة يمكن تصنيفها ضمن التصرفات غير العادية في التسيير وذلك بالنظر لحجمها (مكافأة عالية للمسيرين) أو إلى عدم فائدتها (هدايا كمالية). ويجب الإشارة إلى أن هناك قدر كبير من الذاتية في الحكم على قرار ما بأنه غير عادي، فقد يحصل وأن تعتبر إدارة الضرائب تصرف ما ضمن التصرفات غير العادية في التسيير في حين قد لا يكون كذلك بالنسبة للمؤسسة، لذلك يجب على إدارة الضرائب تحديد هذه التصرفات لكي تتجنبها المؤسسة.

ومن الأمثلة التي تعتبر تصرفات غير عادية في التسيير نذكر²:

- الإسراف في الإنفاق والهدايا والتبرعات ...؛
- تحميل المؤسسة لأعباء خاصة شخصية؛
- التنازل عن العقارات بأسعار منخفضة مقارنة بالأسعار الحقيقية؛
- خسائر غير مبررة مثل انخفاض صافي الأصول.

وعليه يجب على المسير الجبائي أن يحدد بشكل دقيق العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي قد تكون ضمن هذه الأفعال، وذلك حتى يتم الوقوف على درجة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة.

¹صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، مرجع سبق ذكره، ص 61.

²صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة - الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 20.

المبحث الثالث: المخاطر الجبائية التي تواجهها المؤسسات

لقد أصبحت المخاطر الجبائية محل اهتمام جميع المؤسسات نظرا لتأثيراتها الكبيرة على أدائها المالي، لذلك تسعى جل المؤسسات للتحكم والسيطرة على هذه المخاطر وجعلها في أدنى المستويات، ومن هنا ولأجل فهم طبيعة المخاطر الجبائية سيتم التطرق في هذا المبحث للعناصر التالية:

- تعريف المخاطر الجبائية؛
- أنواع المخاطر الجبائية؛
- مصادر المخاطر الجبائية.

المطلب الأول: تعريف المخاطر الجبائية

يعرّف الخطر الجبائي بأنه "خطر يتعلق بسلوك المؤسسة تجاه الالتزامات نحو الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقييد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش أو التهرب الجبائي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة، علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية، إلى تكبدها لأعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات"¹. هذا التعريف يشير إلى التصرفات التي قد تلجأ لها المؤسسة وتعرضها للمخاطر نتيجة مخالفتها للقوانين الجبائية بسبب سوء التسيير الحاصل من قبل الشخص المكلف بالأمر الجبائية، سواء نتيجة تقصير منه أو نتيجة عدم فهم النصوص القانونية.

أي أن الخطر الجبائي هو تلك "التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي"². كما يرى Neuman, Omer and Schmidt أن "المخاطر الجبائية تشير إلى احتمال أن يؤدي العمل أو النشاط المختار إلى نتيجة ضريبية تختلف عما هو متوقع في البداية"³.

¹ يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص37.

² قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية: دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة الجزائر للفترة 2009-2010، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011-2012، ص25.

³ 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, USA, 2013, p2.

وهو "عدم التأكد من كيفية تنفيذ القوانين الجبائية، أو عدم التأكد من كيفية تنفيذ الأنظمة للتخفيف من هذه المخاطر الجبائية"¹. هذا التعريف تطرق إلى عدم مقدرة المؤسسة في إدارة أمورها الجبائية الجبائية نتيجة عدم مقدرتها في تسيير القوانين الجبائية وفهمها.

كما أن هناك من يرى أن الخطر الضريبي يشمل معنيين، المعنى الأول هو المعنى الكلاسيكي والذي يشير لعدم الامتثال الطوعي للقواعد الضريبية، والمعنى الثاني يرتبط بالجهل بالامتيازات الممنوحة، وبالتالي المخاطر الجبائية تجمع بين مخاطر العقوبة ومخاطر فقدان الفرصة².

كما يعرف Rego & Wilson سنة 2011 المخاطر الجبائية على أنها "حالة عدم التأكد للمواقف الضريبية والتي تدعمها حقائق ضعف في عدم وجود استدامة للمراجعة"³.

وهناك من يرى أن المخاطر الضريبية تتكون من عنصرين هما عنصر اقتصادي وعنصر تنظيمي، وهما ينشآن من القرارات أو الإجراءات أو حالات عدم عمل دافعي الضرائب أو السلطات الضريبية، والتي تؤدي إلى نتائج ضريبية غير متوقعة⁴.

من مجموع هذه التعاريف، يمكن استنتاج أن المخاطر الجبائية لها علاقة بالقانون الجبائي، حيث أن عدم تطبيق القوانين الجبائية أو عدم فهمها أو التفسير الخاطئ لها سيؤثر على تكاليفها، وبالتالي على مردودية وربحية المؤسسة، كما أنه سيؤدي لتشويه سمعة المؤسسة مما يقلل من فرصة استمرارها.

¹LEON JANSEN Van Rensburg, **Tax risk management :A Framework for Implementation**, Magister commercein Taxation, faculty of economic and management sciences, Pretoria, 2012, p1.

²JEON-LUC Rossignol, **Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise**, Management & Avenir, N 33, 2010, p176.

³صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، مرجع سبق ذكره، ص139.

⁴STEYANIE S. Neuman and others, **Risk and Return: Does Tax Risk Reduce Firms' Effective Tax Rates?**, American Taxatio Association Midyear Meeting: Research-In-Process, 2013, p8. Available on: <https://pages.business.illinois.edu/accountancy/wp-content/uploads/sites/12/2014/10/Tax-2013-ConsortiumNeuman.pdf>, Accessed on (14:23, 03/04/2018).

المطلب الثاني: أنواع المخاطر الجبائية

هناك من يرى أن المخاطر الجبائية تكون إما مخاطر خاصة أو مخاطر عامة، حيث ينقسم النوع الأول إلى مخاطر المعاملات، مخاطر تشغيلية، مخاطر الالتزام، مخاطر المحاسبة المالية، في حين تشمل المخاطر العامة مخاطر المحافظ، مخاطر الإدارة، ومخاطر السمعة. وسيتم التطرق لهذه الأنواع على النحو التالي:

الفرع الأول: المخاطر الخاصة

تتمثل المخاطر الخاصة في¹:

أولاً: مخاطر المعاملات

كلما كانت المعاملة أكثر تعقيدا وغير روتينية وغير عادية، كلما زادت قدرتها على توليد الشكوك الضريبية وبالتالي المخاطر الضريبية، والمؤسسة تكون أكثر عرضة لمخاطر المعاملات في ظروف معينة مثل:

- عدم معرفة الممارسات الإدارية؛
- عدم إدراك المخاطر المرتبطة بالمعاملة ووثائقها القانونية.

هذه المعاملات محفوفة بالمخاطر لأن الإجراءات التي تضعها المؤسسة بشكل عام تتعلق بالمعاملات العادية (الروتينية) مثل: الشراء، البيع، تقديم التصريحات...إلخ.

ثانياً: مخاطر تشغيلية

المخاطر الجبائية التشغيلية تتعلق بالمخاطر الخاصة بتطبيق القوانين واللوائح الضريبية التي تحكم العمليات اليومية للمؤسسة، وهذه المعاملات لها مستويات مختلفة من المخاطر الجبائية، وتختلف شدتها تبعاً إذا كانت الوظيفة الضريبية تقترب من مسار هذه المعاملات. وتشتمل المخاطر التشغيلية جميع الخدمات وجميع الأشخاص المرتبطين أو غير المرتبطين بالوظيفة الجبائية ومن أمثلة ذلك: التموين، النقل، محاسبة المخزونات، الموظفين، الخزينة والمالية، التجارة، الفواتير، التسليم، الاستثمار، المحاسبة...إلخ.

¹-TALYA Segal, WARREN Maroun, Taxrisk-management analysi :coparisonbetween the united states of america, the unitedkingdom and southAfrica, Journal of Economic and Financial Sciences,vol7(2) July 2014, p377.

-MOHAMED Ben Hadj Saad, L'audit fiscal dans les PME :proposition d'une demarche pour l'expert comtape, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, faculte des sciences economiques de gestion de SFAX, université de SFAX, Tunisia, (2008-2009), p18.

ثالثا: مخاطر الالتزام

تشير مخاطر الامتثال إلى مخاطر سوء تطبيق القوانين الضريبية سواء كان ذلك بسبب الاحتيال أو الخطأ، حيث يعد إصدار قوانين ضريبية جديدة إلى جانب التعقيد المتزايد للأحكام الضريبية مصدرا رئيسيا لمخاطر الامتثال¹.

رابعا: مخاطر المحاسبة المالية

المحاسبة هي أداة لحساب وتركيب الوعاء الضريبي، فهي تعتبر أساس الرقابة الجبائية واكتشاف أوجه القصور الجبائية، والمحاسبة أيضا تجسد خيارات تسيير النتيجة الجبائية وبالتالي تعتبر المحاسبة هي مصدر التهديد الجبائي الأول.

الفرع الثاني: المخاطر العامة

تشمل المخاطر العامة كل من مخاطر المحافظ، مخاطر الإدارة، مخاطر السمعة، وهي كالتالي²:

أولا: مخاطر المحافظ

تتعلق مخاطرة المحافظ بالمستوى الكلي الإجمالي للمخاطرة عند تناول مخاطر المعاملات والتشغيل والالتزام ككل، وتبحث في التفاعل بين هذه المخاطر، فمثلا قد تكون المعاملات فردية أدنى من حد المخاطرة، ولكن عند دمج عدد من المعاملات قد لا يكون المركز التراكمي مقبولا.

ثانيا: مخاطر الإدارة

هناك عدد قليل من المؤسسات من تقوم بوضع سياسة رسمية لإدارة مخاطر الضرائب، وتكمن المخاطرة الحقيقية في عدم كفاية إدارة هذه الناحية بسبب انعدام المهارات أو الموارد أو الوقت.

ثالثا: مخاطر السمعة

السمعة الجيدة هي من أكثر الأصول قيمة لدى المؤسسة خاصة في مجال الضرائب، حيث تكون السمعة الجيدة نتيجة امتثال المؤسسة للأنظمة الضريبية المطبقة³، وبالتالي فإن عدم الامتثال للممارسات الضريبية سيشكل تهديدا لمصداقية وشرعية المؤسسة ومنه على سمعتها.

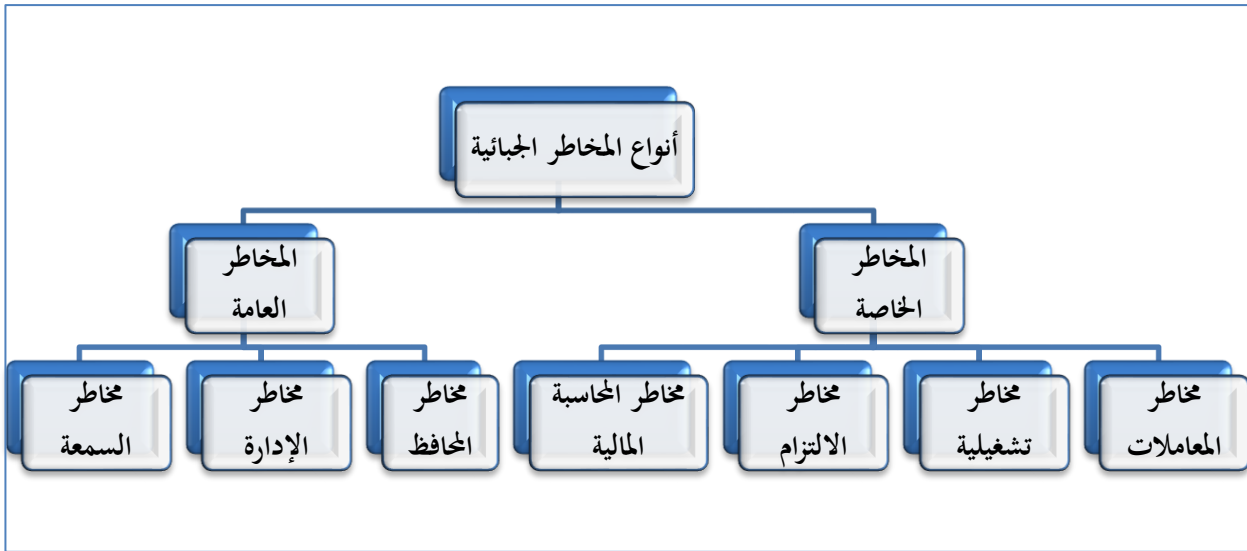
مما سبق، يمكن تلخيص أنواع المخاطر الجبائية فيما يلي:

¹STEYANIE S. Neuman and others, Op.cit, p377.

²وناثان روفيد: إدارة مخاطر الأعمال دليل عملي لحماية أعمالك، ط 1، ترجمة علا أحمد إصلاح، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2008، ص330.

³Mohamed ben hadj saad, Op.cit, p20.

الشكل رقم (2-2): أنواع المخاطر الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الشكل أعلاه، يمكن القول أن المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة تكون نتيجة حدوث معاملات جديدة لم تتعامل معها المؤسسة من قبل، وبالتالي يكون لديها نقص المعرفة في كيفية التعامل معها، أو نتيجة عدم فهم النصوص القانونية الجديدة وكذا عدم معرفة كيفية تطبيقها، بالإضافة إلى إمكانية حصول مخاطر تتعلق بمحاسبة المؤسسة نتيجة كون المحاسبة تحتوي على مختلف العمليات التي تمس الجانب الجبائي، كما قد تتحمل المؤسسة مخاطر جبائية نتيجة عدم توفر الكفاءات المؤهلة لتسيير الأمور الجبائية... إلخ. كل أنواع هذه المخاطر والتي قد تتحملها المؤسسة ستنعكس سلباً على سمعة المؤسسة وعلى مكانتها التنافسية، لذا على المؤسسات التي تريد الاستمرار في السوق أن تثبت كفاءتها في قدرتها على تسيير مختلف أنواع هذه المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها.

المطلب الثالث: مصادر المخاطر الجبائية

في هذا المطلب سنتطرق لمصادر المخاطر الجبائية من خلال تصنيفها إلى مصادر داخلية ومصادر خارجية، وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: المصادر الداخلية

تتمثل المخاطر الجبائية الداخلية في المخاطر المرتبطة بالإجراءات والمخاطر المرتبطة بالأشخاص ومخاطر مرتبطة بالتكنولوجيا.

أولاً: المخاطر المرتبطة بالإجراءات

للقاية من المخاطر الجبائية يجب اعتماد مجموعة من الأساليب والإجراءات الجبائية، فالإجراءات الخاطئة أو التي لا تلي الاحتياجات الجبائية للمؤسسة تؤدي للرفع من المخاطر الجبائية، لذلك يجب توفير إجراءات ضريبية مناسبة تهدف للحد من المخاطر الجبائية¹. ومن أهم الإجراءات التي توقع المؤسسة في المخاطر الجبائية في حالة امتناعها القيام بها نذكر ما يلي:

1. إجراءات إعداد التصريحات الجبائية

تتمثل المخاطر المتعلقة بالتصريحات الجبائية في التأخير وعدم احترام مواعيد إرسال التصريحات إلى الإدارة الضريبية، وهذا يعني عدم تطبيق والامتثال للأنظمة الضريبية مما يترتب عليه عقوبات وغرامات التأخير²، وبالتالي تتمثل أهم وضعيات الخطر في هذه الحالة في³:

- الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات: وبالتالي ستقوم المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها في القانون؛
 - الغش في التصريح: في هذه الحالة سيتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات.
- وحسب النظام الضريبي الجزائري، فإن هذه التكاليف الإضافية (العقوبات) تكون كما يلي:

¹MOHAMED Ben Hadj Saad, Op.cit, p25.

²HASSANE Saley Abdoussalam, **Audit de la gestion des risques fiscaux : CAS d'orange Niger**, Mémoire de fin d'étude, diplôme d'études supérieures spécialisées en audit et contrôle de gestion, Institut supérieur de comptabilité, de banque et de finance, 2012-2013, p14.

³فحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية: دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة الجزائر للفترة 2009-2010، مرجع سبق ذكره، ص26.

الجدول رقم (2-2): عقوبات عدم أو التأخير أو نقص التصريحات الجبائية أو التدليس

عقوبات عدم التصريح أو التأخير	عقوبات نقص التصريح	عقوبات التدليس (الغش)
عدم التصريح بالوجود تؤدي لدفع غرامة جبائية تقدر بـ 30.000 دج.	ينتج عن نقص التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب عقوبات تضاف على مبلغ الحقوق وهي:	عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، وهذه الزيادة لا يمكن أن تقل عن 50%، وفي حالة عدم دفع أي حق تحدد النسبة بـ 100%، وتطبق هذه النسبة كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.
يؤدي تقديم التصريح السنوي المتأخر الخاص بالضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات إلى فرض تلقائي للضريبة مع مضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%. وتخفيض هذه النسبة في حالة التأخير الذي لا تتجاوز مدته الشهر فتكون الزيادة بنسبة 10%، أما في حالة المدة تتراوح بين الشهر والشهرين تكون الزيادة بنسبة 20%.	10% إذا كان المبلغ الغير مصرح عنه لا يتجاوز أو يساوي 50.000 دج.	
أما في حالة عدم تقديم التصريح في أجل قدره 30 يوم من تاريخ تبليغ المكلف مع إشعار بالاستلام سيتم تطبيق زيادة بنسبة 35%.	15% إذا كان بين [50.000، 200.000 دج].	
بالنسبة للمستفيدين من الإعفاءات الجبائية والذين كانت نتائجهم خسارة والذين تحمل تصريحاتهم عبارة "لاشيء"، فإن التأخير في التصريح يؤدي بهم لدفع غرامة:	25% إذا كان أكبر من 200.000 دج.	
- 2.500 دج، للمتأخر مدة شهر		
- 5.000 دج، عند تجاوز مدة التأخير شهر وتكون أقل من شهرين		
- 10.000 دج، عندما يتجاوز التأخر شهرين.		

عقوبات التدليس (الغش)	عقوبات نقص التصريح	عقوبات عدم التصريح أو التأخير
		<p>يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحدد أو عند إثبات تصريحه الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة دفع غرامة جبائية قدرها 1000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق أو عدم صحتها، وفي حالة عدم تقديم الوثائق في مدة شهر من تاريخ الإنذار مع الإشعار بالاستلام يتم فرض ضريبة تلقائية وتضاعف الحقوق إلى غاية 25%.</p> <p>في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة أو عدم اكتمالها تطبق غرامة قدرها 2.000.000 دج، وهذا خلال أجل قدره شهر ابتداء من تاريخ التبليغ مع إشعار بالاستلام، وفي حالة لم تقم المؤسسة بالتصريح وتعرضت للمراقبة فبالإضافة للغرامة السابقة يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشر.</p>

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المواد 192، 193، 194، 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.

2. إجراءات عدم مراقبة الاختيارات الجبائية

عند قيام المؤسسة بانتقاء اختيار جبائي ما بهدف الاستفادة من الامتيازات المالية التي تمنح من أجل تدعيم قدرتها التمويلية مثل: الإعفاءات الجبائية في إطار دعم الاستثمار، الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر، التخفيضات الممنوحة عن إعادة استثمار الأرباح... إلخ، قد يؤدي ويتحول هذا الاختيار الجبائي إلى مصدر للمخاطر الجبائية نتيجة عدم توفر شروط الاستفادة منه أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويزداد على ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من الامتياز وتحملها للضرية والعقوبات الجبائية¹.

تتمثل التكاليف التي يتم تحملها في حالة الاختيارات الجبائية الخاطئة بهدف الاستفادة من الامتيازات (عدم التنفيذ للاستثمار الذي استفاد من الامتيازات، عدم تطبيق شروط الحصول على الامتياز)، في سحب الاعتماد وتجريد المكلفين من الامتيازات الجبائية الممنوحة. وبالتالي تصبح الحقوق والرسوم والأتاوى التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور بغض النظر عن كل الأحكام المخالفة، ودون المساس بعقوبات تأخير الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تحسب ابتداء من التاريخ الذي كان يستوجب فيه دفعها².

ثانيا: المخاطر المرتبطة بالأشخاص

تتمثل هذه المخاطر في مخاطر الإهمال والتجاهل أو نتيجة عدم الكفاءة وعدم التعاون وغياب الروح الجماعية. يجب أن يتصرف الموظفون بطريقة تعزز الامتثال الطوعي للقانون الجبائي، ويجب أن يشرح لهم أن المخاطر الجبائية وتسييرها بطريقة فعالة هي من قيمة المؤسسة، وأن ضمان الكفاءات الجبائية والمؤهلات الشخصية لا يتطلب فقط قيام المؤسسة بتوظيف أشخاص مؤهلين، ولكن يجب أيضا العمل على تدريبهم وبشكل مستمر³.

ثالثا: المخاطر المرتبطة بالتكنولوجيا

هي مخاطر مرتبطة بالقدرة على السيطرة والتحكم في أجهزة الكمبيوتر والانترنت⁴. فكما هو معروف فاليوم يتم الاعتماد كليا على نظم المعلومات الآلية في معالجة مختلفة العمليات المحاسبية مما سينعكس ذلك على المخرجات الجبائية.

¹زواق الحواس، مرجع سبق ذكره، ص10.

²المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، مرجع سبق ذكره، المادة 194 مكرر، ص51.

³MOHAMED Ben Hadj Saad, Op.cit, p26.

⁴REDHA Khelassi, Précis d'audit fiscale de l'entreprise, BERTI Editions, Alger, 2013, p158.

الفرع الثاني: المصادر الخارجية

تشمل المصادر الخارجية كل من النصوص القانونية، والتناقض الذي قد يحصل بين النتيجة المحاسبة والنتيجة الجبائية، الفقه الإداري.

أولاً: تعقد النصوص القانونية

إن النظام الضريبي الجزائري هو أحد أكثر الأنظمة تعقيدا في العالم، وبسبب هذا التعقيد فإنه يصعب التحكم فيه وفي تكلفته، مما يعطي مجالاً للتهرب الضريبي والاحتيال¹، ويمكن قياس تعقد النصوص القانونية الجبائية من خلال معيارين هما²:

- كثرة إصدار النصوص القانونية: القانون الجبائي هو قانون واسع ومعقد وغامض، ونتيجة لذلك يجد المكلف نفسه في وضعية صعبة غير قادر على معرفة وتفسير نظامه الجبائي بشكل مؤكد؛
- عدم اليقين في النصوص وعدم وجود ضمانات قانونية للمكلف: ينشأ عدم اليقين القانوني من عدة ظواهر التي منها على وجه الخصوص عدم الاستقرار وغموض النصوص الجبائية.

ثانياً: التناقض بين المحاسبة والجبائية

إن النتيجة المحاسبية تعد الأساس الذي تطبق عليه القواعد الجبائية للوصول إلى النتيجة الجبائية التي تمثل الوعاء الضريبي، أي بعد أن تقوم المؤسسة بتحديد النتيجة المحاسبية تقوم الإدارة الجبائية بتحديد النتيجة الجبائية من خلال القيام ببعض التعديلات (إضافة بعض الأعباء غير القابلة للخصم، وتخفيض بعض النواتج غير الخاضعة للضريبة)، وهذا وفقاً للتشريع الجبائي المطبق، وبالتالي في المرحلة الأولى يتم تحديد النتيجة المحاسبية طبقاً للمبادئ المحاسبية، ومن ثم في المرحلة الثانية يتم تحديد النتيجة الجبائية طبقاً للقواعد الجبائية³، من هنا نرى أن أي عملية تقوم بها المؤسسة يجب أن تستوفي شروط معينة لكي تتمكن من خصم أي تكلفة أو تخفيض نواتج معينة، وهذا ما قد يؤدي بالمؤسسة للوقوع في مخاطر تحديد النتيجة الجبائية وما قد يحملها من عقوبات جبائية.

¹YOUCEF Debboub, le nouveau mécanisme économique en Algérie, office des publications universitaires, Alger, 2000, p109.

²REDHA Khelassi, Op.cit, p145.

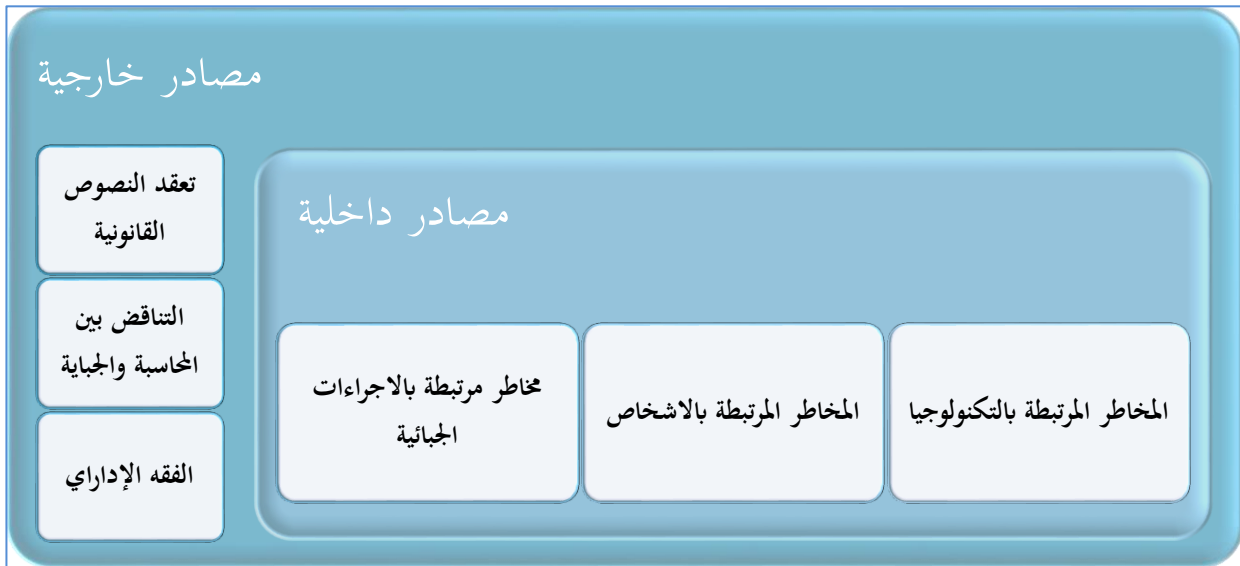
³يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص128.

ثالثا: الفقه الإداري

بسبب تعقد النصوص القانونية يتم اللجوء للفقه الإداري لتفسير النصوص القانونية، وبالتالي فالتفسير هو شرح نص قانوني يسوده الغموض بعبارات دقيقة وواضحة دون تغيير محتواه، وهذه الوظيفة هي أكثر الوظائف حساسية، وفي بعض الحالات يمكن أن يتجاوز التفسير الإداري أحيانا النص المفسر مما يؤدي إلى تشويه محتواه وفرض رؤية مختلفة عن رؤية المشرع، والواقع أن القاضي الجبائي هو الذي يملك صلاحية التحكم في مطابقة التفسير الإداري مع التشريع واقتراح تفسير أكثر حيادية وأكثر دقة¹.

يمكن تلخيص مصادر المخاطر الجبائية من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-3): مصادر المخاطر الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة

¹MOHAMED Ben Hadj Saad, op.cit, p23.

من خلال الشكل، يمكن ملاحظة أن مصادر المخاطر الجبائية قد تكون خارجية لا يمكن أن تتحكم فيها المؤسسة، لذا عليها أن تحاول التأقلم في التعامل معها من خلال السعي لتحليلها وفهمها والسيطرة عليها، وهي تتمثل في النصوص القانونية التي تفرضها الدولة على المكلفين والتي في كثير من الحالات نجد عدم مقدرة المؤسسة في تطبيقها، نتيجة تعقد النص الجديد أو تعارضه مع نص قديم، مما يتم في بعض الحالات اللجوء لتفسيرها، ورغم ذلك يبقى هناك غموض في كيفية التعامل معها، مما ينبغي على المكلف بالضريبة أن يكون بينه وبين إدارة الضرائب تواصل دائم لتفادي هذا النوع من المشاكل التي قد تؤدي بالمؤسسة للوقوع في مخاطر جبائية غير مقصودة. كذلك من بين المصادر التي تعرض المؤسسة للمخاطر التعارض الموجود بين المحاسبة والجبائية في تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة، ففي بعض الحالات قد يستغل المكلف الإعفاءات التي يمنحها القانون له ويعمل على تضخيم تكاليفه لتسديد ضريبة أقل، لذا يجب على المؤسسة أن تعيد تكييف النتيجة المحاسبية لتوافق النتيجة الجبائية حتى لا تكون عرضة للمساءلة الجبائية.

أما بالنسبة للمخاطر الداخلية، فنظرا لكون جل المؤسسات اليوم تعتمد على التكنولوجيا في تقييد عملياتها المحاسبية فهي معرضة للمخاطر، سواء مخاطر ضياع المعلومات أو مخاطر أخطاء التسجيل المحاسبي، وكذا عدم توفر أشخاص مؤهلين في التعامل مع التكنولوجيا، بالإضافة إلى عدم التحكم في القوانين الجبائية نتيجة عدم التكوين الجيد أو عدم الاطلاع على المستجدات القانونية، مما يؤدي ذلك لنقص فعالية تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة.

خلاصة

من خلال هذا الفصل تم التوصل بأن التسيير الجبائي له تأثير كبير على المؤسسة، خاصة في عملية التحكم في الأعباء والتكاليف الجبائية، كما أنه يسعى لتحقيق استراتيجيات المؤسسة من خلال إدخال المتغير الجبائي في عملية اتخاذ القرارات، وقد تم التطرق للمخاطر الجبائية والتي تم التوصل على أنها تنتج عن عدم تطبيق القوانين الجبائية أو بسبب عدم فهم التشريعات الجبائية، وحتى أنها قد تنشأ عن سوء التسيير الجبائي المتبع من طرف المؤسسة.

أما في الفصل الموالي فسيتم التطرق لتسيير المخاطر الجبائية باعتباره من بين الأهداف التي يسعى لها التسيير الجبائي، كما سيتم محاولة التعرف كيف يمكن أن يساهم التدقيق الداخلي في تسيير هذه المخاطر الجبائية.

الفصل الثالث

التدقيق الداخلي كآلية لتفسير المخاطر الجبائية

تمهيد

تعتبر عملية تسيير المخاطر الجبائية عملية جد هامة في المؤسسة نظرا لوجود تأثير كبير للعامل الجبائي على الوضعية المالية لها، حيث كلما كان الوضع الجبائي جيدا في المؤسسة كلما كان له انعكاس ايجابي على القرارات الكلية والعكس صحيح.

ولأجل ضمان التسيير الحسن للمخاطر الجبائية فعادة ما يتم اللجوء إلى خدمات التدقيق الداخلي من أجل كشف مختلف النقائص التي يحتويها النظام الجبائي داخل المؤسسة، وذلك باعتبار أن التدقيق الداخلي يلعب دورا هاما في اكتشاف المخاطر الجبائية المحيطة بالمؤسسة، ويعمل على السيطرة عليها من خلال إبراز مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات الجبائية، وكذا العمل على وضع الإجراءات التصحيحية المناسبة في حالة وجود أي خلل بهدف الوصول إلى صورة صادقة لوضعية المؤسسة.

ومن خلال هذا الفصل، سنحاول إبراز كيف يساهم التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة، وذلك من خلال التطرق للمباحث التالية:

- المبحث الأول: تسيير المخاطر الجبائية؛
- المبحث الثاني: أنواع التدقيق الجبائي؛
- المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في عملية التسيير الجبائي ومعالجة المخاطر الجبائية.

المبحث الأول: تسيير المخاطر الجبائية

إن الخطر موجود في كل المجالات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة لأنها تعمل في بيئة معقدة ومحفوفة بالمخاطر، لذا لا يمكنها أن تتجاهل هذه المخاطر نظرا لما سيكون لها من تأثير على إمكانية استمرارها وبقائها ونموها، وتعتبر المخاطر الجبائية أحد أهم المخاطر التي أصبحت تلقى اهتمام من قبل الباحثين والمسيرين في المؤسسات نظرا لتأثيرها السلبي على المركز التجاري والمالي للمؤسسة وسمعتها.

وسنحاول في هذا المبحث تسليط الضوء على تسيير المخاطر الجبائية، وذلك من خلال التطرق إلى تعريفها ومراحلها، وكذا الإجراءات التي يمكن إتباعها من أجل الوقاية من المخاطر الجبائية.

المطلب الأول: تعريف تسيير المخاطر الجبائية

يتم تعريف تسيير المخاطر الجبائية بأنها "التسيير الذي يهدف إلى تحقيق حد أدنى من الضمان والأمن الجبائي للمؤسسة، وهذا من خلال إسناد هذه المهمة إلى مختصين في مجال الجبائية، ذوي معرفة بالقواعد والنصوص الجبائية وتطبيقاتها، مع توفير الوسائل المادية المناسبة"¹، أي أن تسيير المخاطر حسب هذا التعريف هو العمل على تحقيق الأمن الجبائي من قبل أشخاص مختصين بالجانب الجبائي.

كما يمكن القول أن تسيير المخاطر الجبائية تمثل "إجراءات منظمة تهدف إلى تحديد وتقييم وتصنيف ومعالجة مخاطر عدم الانضباط الضريبي مثل عدم التسجيل، القيام بالتصريحات الخاطئة... إلخ، فهي مثلها مثل تسيير المخاطر بشكل عام، تعتبر عملية تتضمن خطوات محددة تهدف إلى تحسين عملية صنع القرار"². أما هذا التعريف فيرى أن تسيير المخاطر الجبائية عملية منظمة تتبع نفس مراحل إدارة المخاطر، تبدأ بفهم وتحديد المخاطر وتنتهي بوضع الإجراءات اللازمة لعلاجها.

وبالتالي يتضمن تسيير المخاطر الجبائية فهم أصل المخاطر وإصدار أحكام حول كيفية التعامل معها، فهي لا تهدف بالضرورة إلى تقليل مخاطر الأعمال، إذ يمكن للمؤسسات تحقيق الأرباح عن طريق المخاطرة، وبالتالي فإن سياسة تسيير المخاطر الضريبية ستحدد القيمة التي يمكن تحقيقها عن طريق تحمل المخاطرة، والتكاليف التي يمكن توفيرها عن طريق تقليل المخاطرة والموارد اللازمة لإدارة كل من الفرص والمخاطرة³. إذن

¹ يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص37.

² Organisation de Coopération et de Développement Economiques, **gestion du risque d'indiscipline fiscale: gérer et améliorer la discipline fiscale**, CPAF, 2004, p11. Disponible sur le site: <https://www.oecd.org/fr/ctp/administration/34511821>, (consulté le 27/04/2018, 15 :10).

³ Mouna Guedrib ben Abderrahmane, **Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal: une étude menée dans contexte tunisien**, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion (Université de Franche-Comté) et en sciences comptables (Université de Tunis El Manar), 2013, p76.

فتسيير المخاطر الجبائية لا يتعلق بالحد من المخاطر الضريبية فقط، ولكن يتعلق بتحديد مستوى المخاطر المقبولة للمؤسسة وما هي الاستجابة المطلوبة للمخاطر الضريبية¹.

ويمكن أن يأخذ تسيير المخاطر الضريبية شكلين هما: التسيير السلبي للمخاطر الضريبية، والتسيير الاستباقي أو القبلي للمخاطر الضريبية، ففي الشكل الأول يساعد مدقق الضرائب مدير المؤسسة على الرد على التهديد وتقليل الآثار السلبية للمخاطر التي قد تنشأ ويحد منها، في حين التسيير الاستباقي لا يوفر للمؤسسة فقط الوسائل لتجنب الأخطار، بل يسعى كذلك إلى الاستفادة من الفرص التي ترافقها وبالتالي فهي تعمل على اكتشاف المخاطر والاستفادة من الفرص².

من خلال ما سبق، نرى أن تسيير المخاطر الضريبية لا تسعى للتخلص من المخاطر الضريبية التي لها تأثير سلبي على المؤسسة فقط مثل تخفيض التكاليف، وإنما تهدف كذلك للاستفادة من الفرص من خلال إدارتها بشكل فعال، وبالتالي فتسيير المخاطر الضريبية يتم التعامل معها مثل بقية المخاطر الأخرى التي يمكن أن تواجهها المؤسسة.

المطلب الثاني: مراحل تسيير المخاطر الجبائية

تتمثل مراحل تسيير المخاطر الجبائية في تحديد مخاطر الأعمال، ثم تقييمها والعمل على معالجتها وإدارتها وسيتم التطرق لها على النحو التالي³:

- **تحديد وتقييم المخاطر:** يتم فحص كل جانب من جوانب الشركة من زاوية المخاطر الجبائية، وذلك بهدف تحديد المخاطر المحتملة التي يمكن أن تواجهها المؤسسة وقياس احتمال حدوثها، وتأثيرها وذلك من أجل ترتيب أولويات التعامل معها وتحديد طريقة التعامل معها؛
- **معالجة المخاطر:** تقوم الإدارة ومجلس الإدارة بوضع آليات مراقبة تجعل من الممكن معالجة المخاطر التي ستكتشفها، من خلال اتباع استراتيجيات محددة، كتجنب المخاطر المكتشفة أو تحويلها أو التقليل منها... الخ، وذلك تبعا لما تم التوصل إليه من حيث احتمال وقوع هذه المخاطر ومدى تأثيرها والتكلفة التي ستحملها، أي أنه في هذه المرحلة يتم وضع الإجراءات التي تهدف إلى معالجة المخاطر الجبائية بأقل تكلفة ممكنة؛

¹Tax management in companies, p5, Available on :

<file:///C:/Users/DELL/Documents/Documents/%D8%AC%D8%A8%D8%A7%D9%8A%D8%A9%D8%A9/tax-management-in-companies-06.pdf>, (Accessed on 05/27/2018, 18 :00 pm).

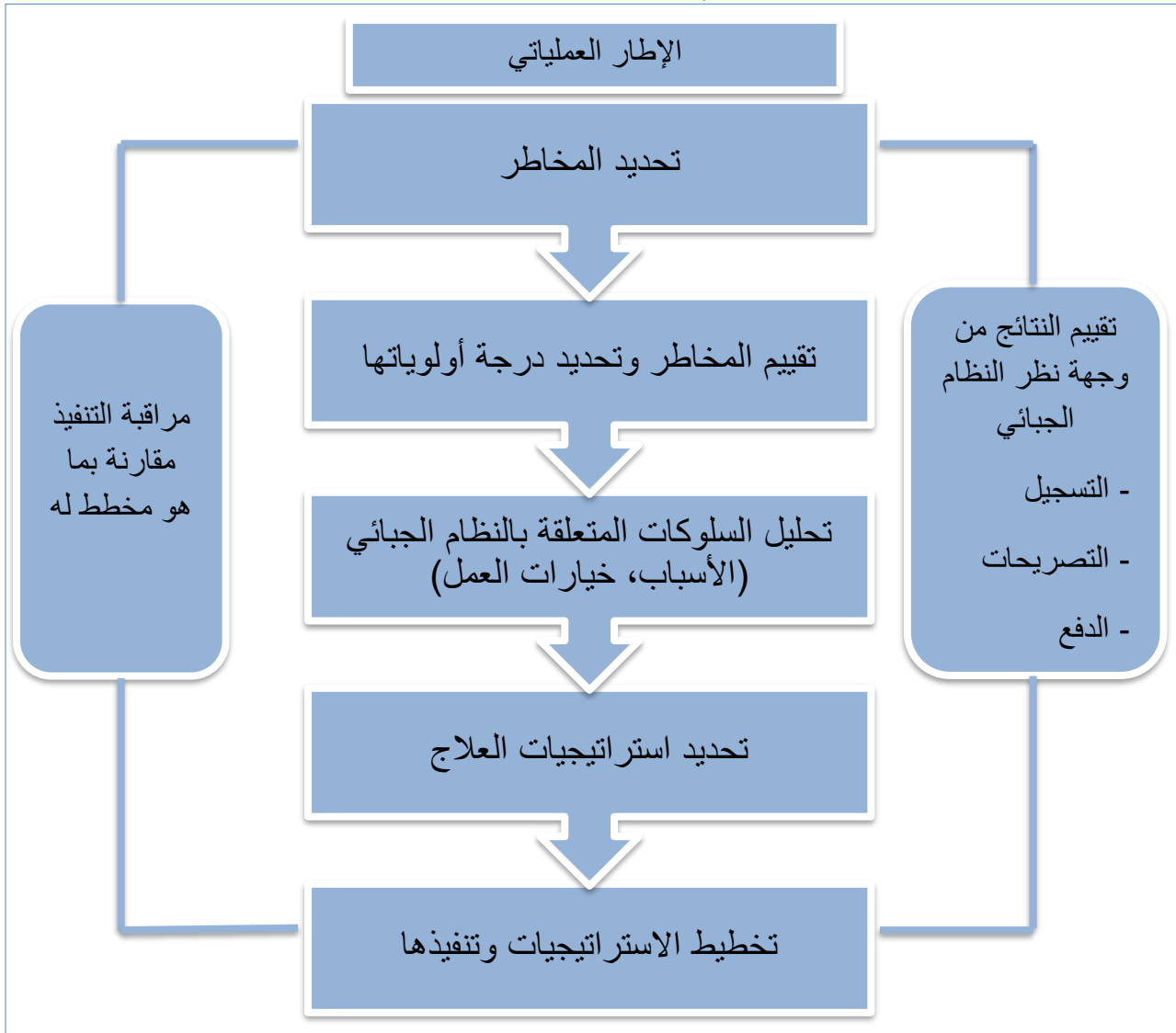
²Oussama Salih, l'audit fiscal, Rapport de projet de fin d'études, Ecole Supérieure de Technologie de Berrechid, Université Hassan 1^{er}, 2012, p15.

³Rédha Khelassi, Op.cit, p225.

- ضمان متابعة التنفيذ: بحيث يجب أن يكون على رأس كل مجموعة مدير يكون مسؤول عن تنسيق وتحسين الاستراتيجيات والعمليات والإجراءات في إدارة المخاطر؛
- تبني سياسة واستراتيجية تسيير المخاطر الجبائية: على الإدارة العليا وضع ونشر المبادئ التوجيهية لتفادي المخاطر، كما يجب عليها أن تحدد عتبة المخاطر الجبائية للمؤسسة وتحدد أساليب تسهل وضع الخطط الجبائية.

ويمكن تقديم الشكل الموالي لمراحل تسيير المخاطر الجبائية:

الشكل رقم(3-1): مراحل تسيير المخاطر الجبائية



Source : Organisation de Coopération et de Développement Economiques, **gestion du risque d'indiscipline fiscale: gérer et améliorer la discipline fiscale**, CPAF, 2004, p11. Disponible sur le site: <https://www.oecd.org/fr/ctp/administration/34511821>, (consulté le 27/04/2018, 15 :10).

من خلال الشكل السابق، نلاحظ أن أول خطوة في عملية تسيير المخاطر الجبائية هي عملية التحضير ووضع الإطار العملي الذي ينظم سير العمل ويسمح بمباشرة المهمة، أي يتم وضع نطاق العمل، ومن ثم يتم تحديد المخاطر من خلال التعرف على المسببات التي قد تؤدي بالمؤسسة للوقوع في المخاطر الجبائية أي ما هو مصدر الخطر، ليتم بعد ذلك دراسة هذه المخاطر ومدى احتمال وقوعها ومدى تأثيرها على الوضعية الجبائية للمؤسسة من أجل تصنيفها وترتيبها بحسب الأولوية في العلاج، وبعد ذلك يتم وضع مجموعة من الاقتراحات والحلول التي قد تناسب المشاكل التي تصادف المؤسسة والعمل على وضع استراتيجيات التعامل مع المخاطر الجبائية بحيث يجب أن تكون القرارات المتخذة منطقية وقابلة للتطبيق ولا تفوق تكلفتها المخاطر المحتملة، وبعدها يتم اتخاذ القرار النهائي تأتي مرحلة متابعة تنفيذ الإجراءات المتفق عليها في علاج المخاطر الجبائية للتخفيف منها مع المراقبة المستمرة لقياس نجاح العملية، ومن ثم تأتي مرحلة المراقبة البعدية، أي مقارنة ما تم التخطيط له مع ما تم تنفيذه فعلا وتحديد الانحرافات عما كان مخطط له، والتوصل في النهاية لمعرفة نتيجة الإجراءات المتبعة في علاج المخاطر الجبائية وهل تم التقليل منها أو التخلص منها، أم أن هناك أي تقصير، ومن ثم العمل على وضع التعديلات والإجراءات التصحيحية اللازمة.

ويرى مكتب التدقيق KPMG* أنه لكي يكون في المؤسسة نظام فعال لتسيير المخاطر الضريبية، يجب أن يتم تحديد العناصر التالية¹:

- بيئة تسيير المخاطر الضريبية: من خلال وضع سياسة لتسيير المخاطر الجبائية تعكس موقف وثقافة المؤسسة اتجاه المخاطر الضريبية، من المستوى الاستراتيجي إلى المستوى التشغيلي؛
- أهداف الخطر الجبائي: هو بمثابة مقياس لقياس ما إذا كانت سياسة تسيير المخاطر فعالة أم لا في المؤسسة، وذلك من خلال تحديد الموارد وتوجيهها داخل المؤسسة، وهل هذه الأهداف على مستوى استراتيجي أم تشغيلي؛
- تحديد وتقييم المخاطر الجبائية: يمثل درجة وعي واستجابة المؤسسة لأنواع مختلفة من المخاطر الجبائية التي قد تنشأ من التغييرات في العملية التجارية أو من الأنشطة يوما بعد يوم أو في تعديلات للقوانين واللوائح الضريبية، وبالتالي يجب على المؤسسة وضع نهج شامل لتحديد هذه المخاطر، وحالما يتم الكشف عنها ينبغي لها أن تنظر في الآثار الضريبية المحتملة لهذه المخاطر؛
- تصميم ضوابط رقابة المخاطر الجبائية: مثل الفصل بين المهام، الفحص... إلخ؛

* شركة تدقيق تقدم خدمات مهنية، KPMG تمثل أسماء الأعضاء المؤسسين الرئيسيين للشركة، حيث يرمز اسم الشركة إلى Klynveld Peat Marwick Goerdeler، وذلك بعدما اندمجت كل من شركة Klynveld Main Goerdeler مع شركة Peat Marwick في عام 1987.
¹ صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، مرجع سبق ذكره، ص 148.

- تسيير المعلومات الضريبية والاتصال: وذلك بتقديم المعلومات عن المخاطر الجبائية في الوقت المناسب لأصحاب المصلحة، لضمان أنه يتم اتباع سياسة تسيير المخاطر الجبائية؛
- الرصد والمراقبة: إنشاء آلية للرصد لتقييم مدى نجاح ضوابط المخاطر الجبائية وإيصال النتائج إلى الأطراف المعنية، لتقييم فعالية أنشطة المراقبة التي تم تصميمها وتنفيذها.

المطلب الثالث: الإجراءات الوقائية من المخاطر الجبائية

- في كثير من الحالات نجد المؤسسات تسعى للوقاية من المخاطر قبل وقوعها حتى تتجنب تبعات ما بعد المخاطر، ومن بين الإجراءات التي يمكن أن تلجأ لها المؤسسة لتفادي المخاطر الجبائية يمكن ذكر ما يلي¹:
- دمج الإستراتيجية الجبائية في الإستراتيجية المالية للمؤسسة: إذ تعتبر التكلفة الجبائية متغيراً متعلقاً بالتسيير المالي للمؤسسة، فكلما كانت التكاليف الجبائية منخفضة كلما كان الوضع المالي بالمؤسسة جيداً والعكس صحيح؛
 - التشخيص السليم لمواقع الخطر (فوائد التدقيق الضريبي الوقائي): إن انتظار مفتشي الضرائب للتأكد من تطبيق المتطلبات الضريبية بشكل صحيح عادة ما يكون مكلفاً للمؤسسة، لذا فالمراجعة الدورية من قبل خبير مختص يؤدي لتحديد هذه المخاطر بشكل مبكر، وبالتالي تتمكن المؤسسة من اتخاذ التدابير اللازمة؛
 - تشكيل فريق جبائي: يعتمد الفريق الجبائي المسؤول عن تنفيذ إستراتيجية تسيير المخاطر الجبائية بشكل كبير على حجم المؤسسة، حيث في الشركات الكبيرة يقترح (Erasmus, 2009) كخطوة أولى في الإدارة الاستباقية للمخاطر الجبائية تشكيل فريق لتسيير المخاطر الجبائية مؤلف من المدير المالي، ومسير جبائي وممثل عن كل وحدة وظيفية، ومستشار مستقل، محاسب جبائي وفريق قانوني مؤهل لقيادة عملية التخطيط الضريبي والقيام بالتسيير الجبائي، لكن في الواقع هذه العملية جد صعبة بسبب الموارد المالية المحدودة خاصة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، لذا يمكن أن يتألف فريق تسيير المخاطر الجبائية من مهنيين موثوق بهم، ولهم القدرة على تحديد المخاطر الجبائية بطريقة سريعة وتقييم العواقب الجبائية؛
 - استخدام مستشار أو مدقق جبائي خارجي: تساعد مهمة التدقيق الجبائي المؤسسة على اكتشاف المخاطر الجبائية، كما أنها تساعد على اختيار النظام الضريبي الأنسب، وبالتالي سيسمح من تجنب المخاطر الجبائية التي قد تنشأ عن عمليات محددة قد تقوم بها المؤسسة.

¹-Jean-Luc Wuidard, **Conseils pratiques pour la gestion des risques fiscaux de l'entreprise**, 4 mai 2011, pp : 4-6, Disponible sur le site: <http://www.acteo.be/files/uploads/2011/06/Wuidard-Jean-Luc-Droit-Rencontres-4-mai-2011-version-fran%C3%A7aise-.pdf> (consulté le 28/04/2018, 19 :10).
-Mouna Guedrib Ben Abderrahmane, Op.cit, pp: 80-82.

يمكن القول أن الإجراءات اللازمة للوقاية من المخاطر الجبائية تتمثل في¹:

- احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع؛
 - تعيين مختص يتولى مهمة التسيير الجبائي، وإنشاء خلية جبائية مكلفة بالتحسين الدائم للتسيير الجبائي واستغلال الإمكانيات المتاحة في ميدان الجبائية؛
 - تطوير مهمة التدقيق الجبائي، وكذا القيام بإجراءات الرقابة الجبائية الداخلية؛
 - إنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات وإطلاع المسيّرين على المستجدات في المجال الجبائي.
- ومن مزايا الوقاية من المخاطر الجبائية وتسيير المخاطر الجبائية²:
- تقليل التعرض للعقوبات الضريبية والمخاطر المالية ذات الصلة؛
 - زيادة فهم الاستراتيجيات الضريبية وموقف الأعمال؛
 - بناء علاقة ثقة وشفافية مع السلطات الضريبية؛
 - تقليل مخاطر المراجعة الضريبية وتكاليف الامتثال؛
 - زيادة اليقين عند إعداد القوائم المالية؛
 - تجنب عنصر المفاجأة الذي يؤثر على سمعة المؤسسة؛
 - تعزيز حوكمة الشركات؛
 - إمكانية الحصول على قرارات مسبقة.

ونشير إلى أن هناك مؤسسات تقوم بدمج الاستراتيجيات الجبائية ضمن الاستراتيجيات المالية لها، نظرا لتزايد اهتمام شركات العالم بالأمور الجبائية، فهي على يقين بتأثير الأمور الجبائية على وضعيتها، سواء المالية أو التنافسية، خاصة إذا ما أرادت دخول البورصة أو توسيع حصتها السوقية، فلا أحد يرغب بالتعامل مع شركات لها سوابق جبائية، لذا نجد بعض المؤسسات أصبحت تقوم بإنشاء قسم خاص بالمؤسسة يتولى تسيير الأمور الجبائية ويعمل على الاطلاع على المستجدات القانونية الجبائية، ويدرس الخيارات الجبائية المسموحة لها والتحكم في المخاطر التي قد تواجهها. وفي حالة استحالة تعيين أشخاص من داخل المؤسسة، فغالبا ما يتم بطلب خدمات من مستشارين خارجيين متخصصين في الأمور الجبائية، وتعتبر هذه الإجراءات جد هامة في التحكم في المخاطر الجبائية.

¹هميدانو صالح، مرجع سبق ذكره، ص 101.

²صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، مرجع سبق ذكره، ص 149.

المبحث الثاني: أنواع التدقيق الجبائي

لكي يتسنى للمدقق الداخلي القيام بمهامه على أكمل وجه، يجب عليه اتّباع إجراءات محددة أثناء عملية التدقيق، فهذه الإجراءات تضمن تحقيق الهدف المرجو من عملية التدقيق، والذي يتمثل هنا في الحد من المخاطر الجبائية وتسييرها بشكل فعال، إذ يجب أن يعمل المدقق الداخلي على تدقيق كل من الوثائق المحاسبية والاطلاع على مختلف الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة وكذا التصريحات المتعلقة بهذه الضرائب، كما يعمل على تدقيق الفعالية الجبائية في المؤسسة ومدى ملاءمة خياراتها الجبائية لأهداف المؤسسة، وهذا كله من أجل ضمان تحقيق الأمن الجبائي في المؤسسة.

المطلب الأول: تدقيق الوثائق المحاسبية

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمؤسسة، يجب أن تعكس القوائم المالية الختامية الوضعية الحقيقية لعناصر حسابات الأصول والخصوم وحسابات النتائج، إذ ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي¹:

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

الفرع الأول: تدقيق حسابات الميزانية (قائمة المركز المالي)

الميزانية هي جدول ذو جانبين: جانب للموجودات أو الاستخدامات ويعرف بالأصول، وجانب للموارد يطلق عليه بالخصوم يحث تقوم المؤسسة بإعدادها في فترة معينة بهدف تحديد ذمتها وحالتها الصافية، وذلك من خلال إظهار ما تملكه من موجودات وما عليها من ديون². وقد يطلق على هذه القائمة اسم الميزانية العامة، وهو مصطلح قديم أما مصطلح قائمة المركز المالي فهو مستحدث، حيث تقوم المؤسسة بإعداد هذه القائمة من أجل بيان المركز المالي لها في تاريخ معين³.

¹محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص148.

²إسماعيل عرابجي، اقتصاد وتسيير المؤسسة: أهمية التنظيم، ديناميكية الهياكل، ط2، موفم، الجزائر، 2013، ص230.

³مسعود محمود الشرفاوي، مبادئ المحاسبة المالية، ط1، دار إتراء، عمان، 2009، ص30.

ومن أجل التأكد من صدق هذه الحسابات يجب القيام بـ:

أولاً: تدقيق حسابات رؤوس الأموال

حسابات رؤوس المال تمثل المجموعة الأولى ضمن المخطط المحاسبي المالي، وهي تضم الحسابات التالية:

- رأس المال والاحتياطات وما يماثلها؛
- الترحيل من جديد؛
- نتيجة الدورة؛
- النواتج والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال؛
- مؤونات للأعباء - خصوم غير جارية؛
- القروض والديون المماثلة؛
- الديون المرتبطة بالمساهمات؛
- حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات بالمساهمة.

ومن أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في هذه الحسابات، يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بالعمليات التالية¹:

- التأكد من أن رأس المال يتوافق مع ما تم ذكره في القانون الأساسي (عدم وجود اختلاف في رأس المال الموضح في الميزانية ورأس المال المحدد في القانون الأساسي)؛
- التأكد من أن التزامات المؤسسين قد تم الوفاء بها؛
- يتأكد المدقق كذلك في حالة تغيير رأس المال أن نسبة الاحتياطات القانونية تمثل 10% من رأس المال الجديد؛
- يقوم المدقق بالرجوع إلى القانون الأساسي للشركة، وقرارات المجالس العامة للإطلاع على ما تم الاتفاق عليه فيما يتعلق بالاحتياطات الواجب تكوينها؛
- التأكد في حالة التخفيض من رأس المال لتغطية الخسائر، أن الحصيلة الجبائية أخذت بعين الاعتبار؛
- يتم التأكد من مصدر الإعانات وطبيعتها لأن هذين العنصرين هما اللذان يأخذان بعين الاعتبار عند التحديد الجبائي للعناصر الخاضعة للضريبة؛

¹حميدانو صالح، مرجع سبق ذكره، ص73.

- كما يعمل المدقق على التأكد في حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتنائها عن طريق إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات، بأنه تم طرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة الحسابية لهذه التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضعة للضريبة أو ناقص القيمة؛
- كما يجب على المدقق أن يولي اهتماما بفائض القيمة الناتج عن تنازل عن التثبيتات لأن له تأثير عن نتيجة الدورة؛
- يتحقق المدقق من أن المؤسسة قد خصصت مبالغ لمواجهة ما قد يحدث من أخطار مستقبلية، وذلك بتطبيق المبدأ المحاسبي "الحيطة والحذر"، ويعاد النظر في هذه المؤنات في نهاية كل دورة من أجل تعديلها، سواء بالزيادة أو النقصان أو الإلغاء؛
- يجب التحقق من استناد تكوين مؤنات الأعباء على وثائق إثبات، وأنه في الفترة التي كونت فيها المؤونة قد توفرت عناصر الأدلة الخاصة بالخطر المتوقع؛
- يقوم المدقق بالتأكد من توفر جميع الشروط اللازمة لتوزيع الأرباح؛
- يجب التأكد من أن مبلغ المكافآت الموزعة 10/1 من الربح القابل للتوزيع.

ثانيا: تدقيق حسابات التثبيتات

تتمثل التثبيتات في كل الأصول غير المتداولة المشتراة أو المصنعة أو المنشأة أو المستأجرة التي من المفترض نظريا على الأقل ثباتها كأصل، وليس ثبات قيمتها خلال مراحل إكمال نموذج الأعمال لكونها تمثل أحد أهم عوامل إتمامه، حيث لا يتم تخزينها أو استخدامها لغرض إعادة بيعها، وإنما يتم الانتفاع بها واستخدامها لفترات عديدة من الزمن¹.

ومن أجل تدقيق هذه الحسابات يجب على المدقق التأكد من²:

- توفر شرطين أساسيين حتى يتم إدراج تكلفة هذا النوع من العناصر في صنف التثبيتات، وهذين الشرطين هما³:

- تكلفتها قابلة للقياس ويمكن تقديرها بشكل موثوق وبصورة صادقة، سواء أنتجتها المؤسسة بنفسها أو تم اقتنائها؛

- أن يتوقع منها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية.

¹ عبد الرحمان بن ابراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، ط1، مكتبة الملك فهد، الرياض، 2009، ص433.

² - حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص408.

- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من النهب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص177.

³ علاوي لخضر، المحاسبة المعقدة وفق النظام SCF، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2018، ص31.

- وفي حالة غياب أحد هذين الشرطين، فيتم اعتبارها مصاريف تحمل للدورة المالية التي أنفقت فيها؛
- التأكد من أن مدة استعمال هذه التثبيات تتجاوز الدورة المحاسبية الواحدة؛
 - التأكد من أن التثبيات الملموسة تم اقتناؤها للاستخدام وليس لغرض البيع، وذات عمر إنتاجي طويل نسبيا وذات وجود مادي ملموس؛
 - أن تسجيلها المحاسبي كان بتكلفة الاقتناء، أو بتكلفة الإنتاج إذا تم إنجازها في المؤسسة؛
 - أن نفقات الشحن والتركيب كافة قد أضيفت إلى قيمة الأصل؛
 - في حالة إنجاز هذه التثبيات داخليا، يتم التأكد من أنها سجلت على أساس جمع تكاليف الحيازة بما في ذلك النفقات الضرورية لجعل الأصل جاهزا للاستعمال؛
 - أن مصاريف الإصلاح والصيانة لم ترسم؛
 - لم تحمل نفقات الإضافات الرأسمالية إلى مصروفات الصيانة والإصلاح؛
 - خصم الرسم على القيمة المضافة المدفوع عند اكتساب التثبيات والتي تخص استغلال المؤسسة بصفة مباشرة؛
 - التأكد من عدم خصم الرسم على القيمة المضافة الخاص بالسيارات السياحية وعربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسية لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة¹؛
 - تم احتساب الضرائب المستحقة على الأصول الثابتة، وأنه تم تسديدها؛
 - تمت رسملة عقود الإيجار بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما أو المعايير الدولية؛
 - التأكد من أنه تم معالجة الأصول المرهونة بشكل سليم؛
 - التأكد من الأعمار الافتراضية للأصول الثابتة، وطرق اهتلاكها وكذا معدلات الاهتلاك المستخدمة، وتاريخ بداية الاهتلاك، وجمع الاهتلاك في بداية ونهاية الفترة المالية²؛
 - التأكد من أن المؤسسات التي اختارت الاهتلاك المالي التنازلي هي مؤسسات خاضعة لنظام الربح الحقيقي، ويجب الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيات أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة³.

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر، مرجع سبق ذكره، المادة 41، ص22.

² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص255.

³ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، مرجع سبق ذكره، المادة 174 الفقرة د، ص45.

ثالثا: تدقيق حسابات المخزون

تعتبر البضاعة الباقية في المخازن آخر الفترة المحاسبية أهم أوجه الاستثمار قصيرة الأجل، وأكثرها تأثيرا على نتيجة النشاط وعلى المركز المالي، كما أنها تعتبر من أكثر البنود بعد النقدية مجالاً للتلاعب والاختلاس. لذا نجد المسؤولين يولون اهتماما كبيرا بهذا العنصر، كما يلقي اهتماما خاصا من قبل المدققين عند القيام بتدقيق عناصر المركز المالي¹. إذ يجب على المدقق الداخلي الاهتمام بجميع أصناف المخزونات، سواء كان مخزون مواد أولية، بضاعة، منتجات تامة الصنع، نصف مصنعة، مخزون المؤسسة لدى الغير، مخزون الفضلات...إلخ.

وتتمثل أساليب التحقق من المخزونات فيما يلي²:

1. أسلوب الجرد الفعلي

ويهدف للتحقق من الوجود الفعلي للمخزون، وهنا ينبغي على المدقق الداخلي القيام بما يلي:

- الإطلاع على كشوفات الجرد المعتمدة من طرف الإدارة؛
- القيام بعمليات جرد اختبارية ومقارنتها مع قوائم الجرد؛
- التأكد من عدم إدراج بنود وهمية تضخيما للمخزونات أو عدم إظهار أصول ثابتة ضمن قوائم الجرد؛
- التأكد من إدراج كل المخزونات في قوائم الجرد.

2. أسلوب المراجعة المستندية

ويهدف للتأكد من الملكية وصحة تقويم المخزونات، وذلك من خلال:

- المراجعة الاختبارية لبعض مستندات الشراء والبيع ومقارنتها مع ما هو مقيّد ومسجل في الدفاتر؛
- التأكد من أن المؤسسة تستخدم سياسة تسعير ثابتة، نظرا لتعدد طرق تسعير المخزون، وكذا عدم مخالفتها للأصول والقواعد المحاسبية؛
- الحصول على شهادة الجرد من الإدارة؛
- الحصول على مصادقات من الوكلاء بالبضائع الموجودة بحوزتهم.

¹عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سبق ذكره، ص234.

²عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ج2، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2013، ص101.

3. أسلوب الدقة الحسابية لبيانات المخزونات

ويهدف إلى التأكد من صحة العمليات الحسابية المرتبطة ببيانات المخزونات ومن صحة تبويب هذه المخزونات، وذلك كالآتي:

- الفحص الاختباري للدقة الحسابية لبعض المخزونات؛
- اختبار صحة تبويب المخزونات؛
- مطابقة الرصيد الإجمالي للمخزونات مع المبالغ الواردة في المركز المالي.

رابعاً: تدقيق حسابات الغير

تضم حسابات الغير كل من: حساب الموردين والزبائن، المستخدمون والهيئات الاجتماعية، حسابات الدولة، الجماعات العمومية، الهيئات الدولية، حسابات المجمع والشركاء، مختلف الدائنين والمدينون، الحسابات الانتقالية، أعباء ونواتج مقيمة سلفاً ومؤونات، حسابات خسائر القيمة عن حسابات الغير.

بالنسبة لحسابات الزبائن ومختلف المدينون يتمثل دور المدقق هنا فيما يلي¹:

- في البداية يجب على المدقق فحص وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على المدينين، وتحديد مدى كفايتها وملاءمتها في تحقيق الأهداف والتي تتمثل في حماية هذه الحقوق والديون المستحقة على العملاء، وهنا يجب على المدقق الداخلي التحقق من:
 - مدى كفاية وملاءمة إجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة؛
 - وجود نظام خاص بإعداد أوامر البيع؛
 - مدى فعالية إجراءات منح الائتمان والموافقة عليه؛
 - مدى سلامة إجراءات إعداد فواتير البيع؛
 - مدى سلامة إجراءات التسجيل الدفترية لعمليات البيع.
- على المدقق مراجعة وتدقيق الأطراف الداخلية والخارجية ذات العلاقة بعمليات البيع وعناصر العملاء والمدينون، ومن بين أهم الأطراف التي يمكن للمدقق تدقيقها: إدارة المبيعات، إدارة الائتمان، إدارة المخازن، إدارة الخزينة، إدارة الحسابات؛
- على المدقق التحقق من فصل وظيفة إعداد الفواتير عن وظيفة الاحتفاظ بدفتر أستاذ العملاء، وكذا عن مسؤولية الاحتفاظ بحسابات مراقبة العملاء؛

¹محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص: 465-469.

- على المدقق التحقق من مطابقة العمليات المسجلة في فواتير البيع مع المسجل في كل من دفتر أستاذ العمليات وحسابات المراقبة؛
 - يجب على المدقق دراسة وفحص وتحليل طبيعة الديون المستحقة على العملاء، وبصفة خاصة الديون المعدومة والمشكوك فيها، وبحث طرق معالجتها وأسبابها، ومدى ملاءمة نسبة الديون المشكوك فيها التي تحددها الشركة؛
 - على المدقق التحقق من المردودات والمسموحات للعملاء وأسباب ذلك وشروطها؛
 - يجب التأكد من أرصدة العملاء والتحقق منها عن طريق فحص أرصدة حسابات العملاء في دفتر الأستاذ، وكذا التحقق من أن مجموع كشف أرصدة العملاء يطابق رصيد حساب إجمالي العملاء؛
 - على المدقق فحص الأرصدة الشاذة للعملاء، والتي تنتج من قيام العميل بسداد مبالغ مقدما للشركة تحت الحساب حتى يتم تسليمه البضاعة، مما يترتب على ذلك ظهور رصيد الحساب العميل دائنا.
- بالنسبة لحسابات الموردين ومختلف الدائنين، يجب على المدقق هنا إتباع ما يلي¹:
- فحص وتدقيق نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الخاص بعمليات التسديد وأنها ضمن الأنظمة الموضوعية؛
 - التأكد من أن جميع المستندات المؤيدة لتوريد المواد مرفقة مع فاتورة الشراء بالإضافة لجميع الوثائق؛
 - التأكد من أن جميع الوثائق محتومة وموقعة من قبل الجهة التي قامت بتوريد المواد؛
 - تدقيق الإيصالات الواردة من قبل الجهة التي قامت بالتوريد، والتأكد من المبالغ المدفوعة والمبالغ الواردة في الفواتير والمبالغ المثبتة على إيصالات الدفع؛
 - التأكد من حصول المؤسسة على الخصم المكتسب الممنوح من قبل المورد؛
 - مطابقة حسابات الموردين مع الكشوفات الواردة من قبلهم للمؤسسة.
- وبالنسبة لحسابات المستخدمين والهيآت الاجتماعية، يجب على المدقق الداخلي التأكد من²:
- إدماج التسبيقات الممنوحة ضمن الأعباء القابلة للخصم؛
 - أن المؤسسة قد أدرجت ضمن أعبائها القابلة للخصم اشتراكات الضمان الاجتماعي الخاصة بأرباب العمل، والتي لم تدفع في ختام السنة المالية.

¹ زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العملية، ط1، دار البداية، عمان، 2015، ص167.

² فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس -باتنة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، بسكرة، الجزائر، 2017-2018، ص140.

وبالنسبة لحسابات المجمع والشركاء، يجب على المدقق¹:

- التأكد من قانونية المعاملات المتعلقة بالحسابات الجارية للشركاء؛
- التحقق من أن كل المساهمات قد أدرجت ضمن حساب الرأس المال؛
- إجراء تقارب بين التسجيلات المرتبطة بالحسابات الجارية للشركاء والتصريحات السنوية؛
- التحقق من أنه ليس هناك توزيعات لأرباح وهمية؛
- التحقق في حالة دمج المبالغ الخاصة بالحسابات الجارية للشركاء في رأس مال الشركة؛
- التحقق من أن حساب الشركاء -حسابات جارية ليس رصيذا مدينا؛
- بالنسبة للفوائد على رأس المال التي تقدمها الشركة للشركاء بمناسبة المبالغ المدفوعة من طرفهم، فيجب التأكد من أن الشركة قد إمتثلت لشروط خصم هذه الفوائد.

كما يجب عليه:

- التحقق من أنه تم الإعفاء من حقوق تسجيل العقود التي تثبت نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء؛ والعقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في التجمعات²؛
- التأكد من أنه لم يتم إدخال ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم على النشاط المهني العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثل ما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³؛
- التأكد من تطبيق معدل 19% في حساب الضريبة على أرباح الشركات في حال كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركاء أعضاء التجمع خاضعة لمعدلات مختلفة، في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق، وفي الحالة العكسية يسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصف رقم الأعمال⁴.

¹فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس -باتنة، نفس المرجع السابق، ص 142.

²المديرية العامة للضرائب، قانون التسجيل، الجزائر، 2018، المادة 347 مكرر 4، ص 61.

³المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، مرجع سبق ذكره، المادة 220-6، ص 57.

⁴المرجع نفسه، المادة 138 مكرر، ص 34.

خامسا: تدقيق الحسابات المالية

تتمثل الحسابات المالية في القيم المنقولة للتوظيف، البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها، الأدوات المالية المشتقة، الصندوق، وكالات التسبيقات والاعتمادات، التحويلات الداخلية، خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.

بالنسبة لتدقيق هذه الحسابات المالية، فإنه من بين المهام التي يجب على المدقق القيام بها نذكر¹:

- التأكد من أن الإفصاح عن الحسابات المالية تم حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ضمان امتثال الشركة للقواعد التي تحكم إصدار السندات؛
- التحقق من أن المداخل المترتبة عن السندات غير الإسمية أو لحاملها تم إخضاعها للاقتطاع من المصدر؛
- التحقق من نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات فيما يخص المداخل الناتجة عن سندات الصندوق غير الإسمية أو لحاملها؛
- مطابقة النقدية الظاهرة بمحضر الجرد مع ميزان المراجعة؛
- القيام بالجرد الفعلي للنقدية الموجودة في الصندوق؛
- التحقق من التحصيلات النقدية وضمان عدم وجود محفظات وهمية تؤدي إلى حدوث تسريب مالي واختلاسات؛
- التأكد من صحة أي مصروفات أو فوائد بنكية ظهرت في كشف الحساب ولم تثبت دفتريا لعدم وجود إشعارات عنها، وعليه أن يتأكد بعد ذلك من صحة تسجيلها محاسبيا في نفس السنة المالية؛
- الحصول على تسويات حسابات البنوك من البنوك التي تتعامل معها المؤسسة كما في تاريخ الميزانية؛
- مراقبة الرصيد الدفترى الوارد في كشوفات الحسابات البنكية ومذكرة التسوية؛
- المطابقة بين رصيد المصادقة الوارد من البنك ورصيد مذكرة التسوية؛
- التأكد من أن الكتابات الظاهرة في حساب تحويلات داخلية لا تتعلق بأعباء وإيرادات مؤجلة، وكذا التأكد من أنه تم ترصيده في نهاية الدورة.

¹ - فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس -باتنة، مرجع سبق ذكره، ص: 144-146.

-عصام نعمه قريط، مدخل إلى تدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل، عمان، الأردن، 2006، ص199.

-سعد فؤاد علي حبابة، أصول تدقيق الحسابات، ط1، دار الابتكار، عمان، الأردن، 2017، ص172.

الفرع الثاني: تدقيق حسابات التسيير

بعدما يتم الانتهاء من تدقيق حسابات الميزانية، يشرع المدقق في التأكد من حسابات جدول النتائج وذلك من خلال التأكد من صحة التسجيلات التي تظهر في حسابات التسيير (الأعباء والنواتج)، وذلك كما يلي:

أولاً: تدقيق حسابات الأعباء

تمثل الأعباء التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال ممارسة نشاطها، وهنا يجب على المدقق الداخلي¹:

- التأكد من أن هذه القائمة قد أعدت حسب القواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- التأكد من صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية على كل بند من بنود هذه المرحلة؛
- التأكد من تطبيق مبدأ الاستحقاق والذي يقضي بأن يتم تحميل الدورة المالية بما يرتبط بها من نفقات وليس بما تم دفعه أو صرفه فعلاً، وهذا حتى لا يتم إدراج بعض بنود النفقات التي تتعلق بالفترة المالية القادمة؛
- التأكد من عدم الخلط بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية؛
- التأكد من ثبات طرق تحديد القسط السنوي للاهلاك الأصول الثابتة؛
- التأكد من صحة حساب مشتريات بضاعة مبيعة وكذا حساب مواد أولية مستهلكة ومقارنتها مع حساب بضاعة وحساب مواد أولية؛
- التأكد من عدم إدراج الرسم على القيمة المضافة غير القابل للخصم ضمن الرسوم القابلة للحسم جبائياً ضمن تصريح G50، وأنه تم التصريح وتسديد مختلف الضرائب والرسوم خلال الدورات الخاصة بها؛
- التأكد من جميع الوثائق الخاصة بحساب خدمات مقدمة؛
- التأكد من احترام المؤسسة للقوانين الخاصة بمسك دفاتر المستخدمين، وكذا قيامها بالاقتطاعات اللازمة؛
- التأكد من أن الرواتب التي يستفيد منها المسيرون مبررة وطبيعية؛
- التأكد من صحة الفوائد المالية المصرح بها، وأن هذه الديون تخص المؤسسة من خلال الاطلاع على العقود؛
- يجب التأكد من توفر وثائق إثبات الخطر المسبب لتكوين مؤونة في التاريخ الذي كونت فيه؛

¹-مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، ط1، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2014، ص262.

-خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، ط2، دار وائل، عمان، 2004، ص229.

-سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص183-184.

- التحقق من أن جميع هذه الأعباء حقيقية وتخص استغلال المؤسسة ولا تهدف إلى تضخيم المصاريف لغرض تقليص الضريبة على الأرباح، أو بالعكس تقليص الأعباء بغرض زيادة الأرباح لتضليل المساهمين؛
- التحقق من عدم إدراج الأعباء الغير قابلة للخصم أو التي تم تحديد سقفها لها.

ثانيا: تدقيق حسابات المنتوجات أو النواتج

على المدقق القيام بما يلي¹:

- التأكد من أن جميع المبيعات المقيدة في الحساب قد تحققت فعلا وفقا للأسس المتعارف عليها؛
- التأكد من أن المؤسسة تتبع قاعدة الاستحقاق التي تتضمن استفادة كل فترة محاسبية بما يخصها من إيرادات، سواء تم تحصيلها أم لا؛
- فحص عمليات البيع للتحقق من عدم وجود أي إغفالات أو تجاوزات عن طريق تسجيل مبيعات صورية مع المردودات بهدف تضخيم رقم الأعمال وكذلك الأرباح الناجمة عنه؛
- التحقق من العقود والمراسلات التي تمت بين الشركة وزبائنها وما يتعلق بالتعويضات والمردودات؛
- القيام بتدقيق مستندي وحسابي لكل الفواتير المتعلقة بعمليات البيع مع المعالجة المحاسبية لها؛
- التأكد من الإنتاج المخزون عن طريق الجرد المادي لعناصر مخزون المنتجات في نهاية الدورة؛
- التأكد من إرسال فواتير البيع للزبائن وخروج السلع المباعة من المخزن لتسلم لأصحابها في الوقت المحدد؛
- التأكد من صحة تحصيل الديون المسجلة بالدفاتر مع تواريخ تسديدها مع صيغ التسديد المتوفرة؛
- التأكد من تحصيل الفوائد المالية ومعرفة شروطها من حيث المعدلات المطبقة ومواعيد استحقاقها؛
- الاطلاع على عقد الإيجار وشروطه مع فحص وصولات قبض المبالغ المستلمة من المستأجر؛
- التأكد من صحة تحقق الإيراد بالمستندات المؤيدة له مع فحص معالجته المحاسبية السليمة؛
- التأكد من عدم إدراج الإيرادات الاستثنائية؛
- الفحص التحليلي لنسبة إجمالي الربح إلى المبيعات ومقارنتها بالسنوات السابقة، وفي حال وجود اختلاف كبير، سواء بالزيادة أو بالنقصان، يجب التحري عن أسباب ذلك.

¹ - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم لبواقي، مذكرة ماجستير غير منشورة، باتنة، الجزائر 2010-2011، ص57.

-أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، ط1، دار صفاء، عمان، 2009، ص384.

ثالثا: تدقيق حسابات النتائج

وتعرف كذلك بقائمة الدخل، وهي عبارة عن قائمة تلخص إيرادات ومصروفات المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وتسمى أيضا قائمة العمليات أو قائمة نتيجة الأعمال، وتظهر هذه القائمة معلومات مهمة جدا عن المشروع، ومنها النتيجة الصافية التي تمثل الفرق بين الإيرادات والمصروفات¹. ولقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لإعداد قائمة الدخل:

1. جدول النتائج حسب الطبيعة

هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة خلال السنة المالية، ويبرز بتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية بالربح أو بالخسارة. والمعلومات الدنيا المقدمة في حسابات النتائج هي:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها: التي تسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهاش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتوجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات غير المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة².

¹خالد أمين عبد الله، صايل رمضان، مبادئ المحاسبة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2008، ص235.

²قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ع19، المؤرخة في 25 مارس 2009، ص24.

2. جدول النتائج حسب الوظيفة

هذا الجدول يقوم على مقارنة تحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، وهذا ما يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية والإدارية دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية، ومن أجل إعداد هذه القائمة فإنه يتطلب إعادة ترتيب الأعباء حسب طبيعتها (حصص الاهتلاك، مشتريات البضائع...) إلى الأعباء حسب الوظيفة¹.

ولكي يتم تدقيق حسابات النتائج، يجب العمل على تدقيق الحسابات التالية²:

- القيمة المضافة للاستغلال؛
- الفائض الإجمالي للاستغلال؛
- النتيجة العملياتية؛
- النتيجة المالية؛
- النتيجة الصافية للأنشطة العادية؛
- النتيجة غير العادية؛
- النتيجة الصافية السنوية؛
- النتيجة الصافية للمجموعة.

ويجب كذلك على المدقق الداخلي فيما يخص النتيجة المحاسبية، التأكد من كيفية تحديد النواتج والأعباء، وذلك من خلال إجراء عمليات البحث اللازمة، خاصة فيما يخص رقم الأعمال، والعمل على التأكد من:

- الأرباح المحققة في نهاية السنة المالية والتي يمكن أن تكون مسجلة في حساب الهامش الإجمالي؛
- أن النتيجة الخاضعة للضريبة تم تحديدها وفقا للقانون (أي أن عملية خصم الأعباء القابلة للخصم تكون حسب القانون والإجراءات المعمول بها)، وهي:
- الأعباء القابلة للخصم هي التي تدخل ضمن مصلحة المؤسسة مباشرة أو أن ترتبط بالسير العادي للعمل في المؤسسة؛
- الأعباء ملائمة لعبء حقيقي ومثبت ومبرر بوثائق كافية؛
- الأعباء يجب أن تكون خاصة بدورة الاستغلال؛

¹راشدي أمين، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة تطبيقية على بعض الشركات المساهمة في ولاية سطيف، أطروحة دكتوراه غير منشورة، سطيف، الجزائر، 2017-2018، ص 103.

²بن عثمان عائشة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي -دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017، أطروحة دكتوراه غير منشورة، المسيلة، الجزائر، 2018-2019، ص 160.

- ترحيل الخسائر مبرر (4 سنوات على الأكثر).
- الإعانات المتحصل عليها، والخاصة بالمعدات، مسجلة خارج الرسم على القيمة المضافة وتكون من مكونات النتيجة الخاضعة للضريبة؛
- الخسائر الاستثنائية غير موجودة ضمن الأعباء القابلة للخصم؛
- التأكد من استفادة المؤسسة من نظام الإعفاء الذي يمنحه قانون الضرائب؛
- في حالة وجود خصم محاسبي للخسائر السابقة على الاحتياطات، يجب أن يظل تأجيل العجز الضريبي سليماً.

المطلب الثاني: تدقيق مختلف التصريحات الجبائية والضرائب والرسوم

نقصد بعملية تدقيق التصريحات الجبائية وكذا تدقيق الضرائب والرسوم، التأكد من صحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة لمصلحة الضرائب. لذا سيتم التطرق هنا لكيفية قيام المدقق الداخلي بعملية التدقيق لكل من التصريحات الجبائية، وكذا مختلف الضرائب التي تتحملها المؤسسة (ضريبة أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني)، وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: تدقيق التصريحات الجبائية

يعرّف التصريح الجبائي على أنه: "عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة، سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة"¹.

فالتصريحات الجبائية هي وثائق قانونية يقدمها المكلف بالضريبة لمصلحة الضرائب، وهي بمثابة بيان لما قام به من نشاطات خلال السنة المالية، والتي تعتمد عليها الإدارة الضريبة في تحديد الوعاء الذي يتم على أساسه حساب مختلف الضرائب التي يكون المكلف ملزماً بتسديدها.

وينجم عن عدم انتظام ودقة هذه التصريحات الجبائية عدة مخاطر يمكن أن يكون لها تأثير كبير على الوضعية المالية للمؤسسة ومستقبلها، وذلك بسبب ما ستتحمله من عقوبات ومساءلة جبائية ناجمة عن عدم القيام بالتصريحات الجبائية اللازمة أو نقص محتوى التصريحات أو عدم انتظامها بمعنى عدم التصريح في الآجال المحددة، ويبرز دور المدقق الداخلي في هذه الحالة من خلال القيام بالعمليات التأكيدية التالية:

¹سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، ع6، ديسمبر 2016، ص299.

1. التأكد من قيام المؤسسة بالتصريح بالوجود

يقصد بالتصريح بالوجود قيام المكلفين بالضريبة الجدد باكتتاب التصريح بالوجود في أجل 30 يوما، ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة الجزافية الوحيدة، ويجب على المدقق بالإضافة إلى التأكد من قيام المؤسسة بالتصريح بالوجود في الآجال المحددة، التأكد من احتواء التصريح على المعلومات التالية¹:

- نسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد، معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني؛
- الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية؛
- تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر؛
- في حالة وجود وحدة أو عدة وحدات إلى جانب المقر الرئيسي يجب تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة.

ويجب أن يشير هذا التصريح الشامل إلى كل المعلومات المذكورة أعلاه عن مكونات المؤسسة.

2. التأكد من قيام المؤسسة بالتصريح الشهري

يجب على المدقق التأكد من قيام المؤسسة بإيداع التصريحات الشهرية في آجالها المحددة، وذلك قبل اليوم 20 الموالية من الشهر لدى قبضة الضرائب التي يتبع لها مقر المؤسسة، والتصريح الشهري يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر وفق نموذج G50، كما يعمل على التأكد من صحة محتوى هذا النموذج وأنه مطابق لما هو مسجل في حسابات المؤسسة.

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، مرجع سبق ذكره، المادة 183، ص48.

3. التأكد من قيام المؤسسة بالتصريح السنوي

يجب على المدقق التأكد من قيام المؤسسة باكتتاب التصريح بمدخيلها قبل 30 أبريل من كل سنة مالية، من خلال نموذج موضوع تحت تصرف المؤسسة من طرف المصالح الضريبية، أي المكلفون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات ملزمون باكتتاب وإيداع تصريحاتهم الخاصة بمدخيلهم وفق النموذج G4، حيث يحتوي هذا التصريح على قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع، رقم الأعمال ورقم التسجيل في السجل التجاري، بالإضافة إلى مسك المحاسبة طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها، تحديد الربح الخاضع للضريبة، كشف المدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني، كشف مفصل للتسيقات المدفوعة للضريبة على أرباح الشركات¹.

تعتبر علمية التدقيق الداخلي عملية جد هامة لمراقبة النظام التصريحي المعتمد من قبل المؤسسة، حيث يتم التأكد من صحة التصريحات المكتتبه، وكذا القيام بالعمليات التصحيحية المناسبة في حالة وجود واكتشاف أخطاء في محتوى التصريحات، وذلك لضمان مصداقيتها وموثوقيتها بما يمكنها من أداء مهامها دون أي مخاطر جبائية محتملة.

الفرع الثاني: تدقيق الضريبة على أرباح الشركات

في هذه الحالة يجب على المدقق الداخلي التأكد من المعلومات والتصريحات التي سيتم تقديمها لإدارة الضرائب والتي على أساسها سيتم تحديد مبلغ الضريبة على أرباح الشركات الواجب دفعه لمصلحة الضرائب، إذ يجب²:

- التحقق من مبلغ الضريبة الواجب الدفع؛
- التأكد من أنه قد تم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة بشكل دقيق؛
- التحقق من المعدلات المطبقة؛
- التحقق من وعاء حساب الضريبة، وذلك من خلال القيام بمقارنة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية؛
- التأكد من أنه تم التصريح بمبلغ الربح الخاضع للضريبة في غضون 4 أشهر من تاريخ نهاية كل سنة مالية (نموذج G1)؛

¹قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة الجزائر 2009-2010، مرجع سبق ذكره، ص62.

²فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس -باتنة، مرجع سبق ذكره، ص155.

- التأكد من مبلغ التسبيقات وميعاد دفعها ورصيد التسوية، حيث يكون التسبيق الأول من 20 فيفري إلى 20 مارس، التسبيق الثاني من 20 ماي إلى 20 جوان، أما التسبيق الثالث فيكون من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر، أما بالنسبة لرصيد التسوية (متبقى التصفية) فيكون خلال أجل أقصاه 30 أفريل من السنة الموالية¹.

يتم حساب التسبيقات على النحو التالي:

يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المرجعي لآخر سنة مالية، حيث يكون التسبيق الأول على أساس الربح الجبائي للسنة المالية المقفلة ما قبل الأخيرة أي (ن-2)، في حالة عدم تحديد الربح الجبائي للسنة المالية الماضية لكون التسبيق الأول يجب دفعه من 20 فيفري إلى 20 مارس، ثم يتم تعديله عند التسبيق الثاني، أي:

التسبيق الأول = الربح الجبائي للسنة (ن-2) x معدل الضريبة x 30%؛

التسبيق الثاني = [2 x الربح الجبائي لسنة (ن-1) - الربح الجبائي للسنة (ن-2)] x معدل الضريبة x 30%؛

التسبيق الثالث = الربح الجبائي لسنة (ن-1) x معدل الضريبة x 30%؛

أما بالنسبة لرصيد التسوية فيكون كالتالي:

رصيد التسوية = ربح السنة ن x معدل الضريبة - مجموع التسبيقات الثلاثة المسددة

أما في حالة الشركات حديثة النشأة، فيتم حساب التسبيقات على أساس 30% من الضريبة المحسوبة من الربح الجبائي المقيّم بنسبة 5% من الرأس المال الاجتماعي المطلوب؛

- على المدقق التأكد من أن المؤسسة استفادت من حقها في الإعفاءات، وأنها استفادت من التخفيضات الممكنة التي يسمح بها في قانون الضرائب.

¹ شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 149.

الفرع الثالث: تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي

فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور، فعلى المدقق الداخلي التأكد من أنه 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، كما يجب التدقيق في التصريحات المقدمة إلى إدارة الضرائب G50، وأنه تم إعدادها وفقا للتشريعات المعمول بها. كما يجب على المدقق التأكد من أن وعاء الضريبة يحتوي على العناصر التالية¹:

- المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية المدفوعة للمستفيدين وكذا الامتيازات العينية الممنوحة لهم (الامتيازات العينية الخاصة بالتغذية والمسكن والألبسة والتدفئة والإنارة)؛
 - المداخل المدفوعة إلى الشركاء والمسيّرين للشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية وأعضاء شركات المساهمة؛
 - التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات لقاء مصاريفهم؛
 - علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين؛
 - المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون، إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كإساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذلك المكافآت الناتجة عن نشاط ظرفي ذي طابع فكري.
- كما يجب على المدقق التحقق من عدم ضم العناصر التالية إلى الوعاء الضريبي، لأنها تعفى من الضريبة²:
- الامتيازات العينية المتمثلة في التغذية والمسكن التي يستفيد منها العاملون في المناطق الواجب ترقيةها؛
 - الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم؛
 - التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة؛
 - التعويضات عن المناطق الجغرافية؛
 - المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة؛
 - التعويضات المؤقتة ومنح الريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم؛
 - المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي؛
 - تعويض التسريح.

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، مرجع سبق ذكره، المادتين 67-69، ص18.

² المرجع نفسه، المادة 68، ص18.

الفرع الرابع: تدقيق الرسم على القيمة المضافة

يجب على المدقق في حالة قيامه بعملية تدقيق الرسم على القيمة المضافة التأكد من العناصر التالية¹:

1. التأكد من الحدث المنشئ للرسم

حيث يعرف بأنه الحدث القانوني أو المادي الذي بمقتضاه تصبح المؤسسة مكلفا مدينا للخرينة العمومية بالرسم على القيمة المضافة، وقد تم تحديد الحدث المنشئ للرسم في المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الجزائري.

2. التأكد من رقم الأعمال الخاضع للرسم

على المدقق التأكد من أن وعاء الرسم على القيمة المضافة قد تضمن العناصر التالية:

- ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات المؤداة؛
- جميع المصاريف المفوترة للزبون؛
- الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة وحقوق الطابع الجبائية والتخفيضات الممنوحة وحسوم القبض إذا كانت مفوترة، وكذلك يجب التأكد من خصم المبالغ المودعة بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع.

3. التأكد من المعدل المطبق في حساب الرسم على القيمة المضافة

4. تدقيق عمليات الحسم

يجب على المدقق 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 فوترة التخفيضات والحسومات المالية والانتقاصات الممنوحة وحسوم القبض.

5. الالتزام بالتصريح بالرسم على القيمة المضافة وتسديده في الآجال المحددة قانونا

يجب على المدقق أن يتأكد من أن المؤسسة قامت بالتزامات دفع الحقوق وذلك بتقديم التصريح الشهري أو الفصلي حسب الحالة، وأن هذا التصريح يتضمن رقم الأعمال، سواء كان خاضع للرسم أو معفي منه، وأن يتأكد من إرفاق هذا التصريح بكشف فواتير الشراء التي كانت موضوع خصم للرسم على القيمة المضافة والذي يتضمن مجموع الرسوم القابلة للخصم.

¹ -حميدانو صالح، مرجع سبق ذكره، ص ص: 66-70.

-فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس -باتنة، مرجع سبق ذكره، ص 157.

6. التحقق من إمكانية وجود إعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة بالرجوع إلى الحالات المنصوص عليها في قانون الرسوم على رقم الأعمال (المواد من 8 إلى 13)؛
7. التحقق من التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة.

الفرع الخامس: تدقيق الرسم على النشاط المهني

يجب على المدقق أن يعمل على التحقق من أن الرسم على النشاط المهني المصرح به، صحيح ويراعي القوانين المطلوبة، وذلك من خلال¹:

1. التحقق من الحدث المنشئ للرسم

حيث يكون الحدث المنشئ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة بالنسبة لعمليات البيع، أما بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات فالحدث المنشئ يكون القبض الكلي أو الجزئي للثمن؛

2. مراجعة الوعاء

حيث يقوم المدقق 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؛

3. مراجعة التخفيضات

ويقصد بها التخفيضات التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة حسب الحالات التي نصت عليها المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس -باتنة، مرجع سبق ذكره، ص157.

المطلب الثالث: تدقيق الفعالية الجبائية والخيارات الجبائية

بعدما كان التدقيق يهتم بالجانب المحاسبي من خلال سعيه لاكتشاف الأخطاء والتجاوزات والمحافظة على الأصول في المؤسسة، أصبح اليوم التدقيق الداخلي ليس فقط أداة رقابية، وإنما نشاط تقييمي يوجه ويعمل لأجل تحقيق الفعالية والكفاءة داخل المؤسسة بما يمكنها من بلوغ الأهداف المرجوة.

الفرع الأول: تدقيق الفعالية الجبائية

تعرف الفعالية بأنها "القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك، أي أن الفعالية تهدف فقط إلى قياس مدى تحقيق الأهداف بغض النظر عن الإمكانيات التي استخدمت في تحقيقها"¹.

أما بالنسبة للفعالية الجبائية وحسب Bernard Salanié، فإنها تتمثل في التوفيق بين العدالة الجبائية والفعالية الاقتصادية. وحسب Pierre Beltran فهي السؤال الذي يطرح إمكانية تصميم نظام ضريبي يشمل الضريبة التي تعود بأقصى مردودية وبأقل تضحية ممكنة، كما يربطان مسألة الفعالية الجبائية بنظرية المنفعة².

كما تعني الفعالية الجبائية تمكين المؤسسة من الحصول على الامتيازات الجبائية والمالية والتنافسية، على النحو التالي³:

- الفعالية بواسطة الحصول على الامتيازات الجبائية: البحث عن الامتيازات يعتبر من أسس البحث عن الفعالية الجبائية، إذ أن هذه الامتيازات توجد في العديد من الخيارات الجبائية الممنوحة للمؤسسة، وهذه الخيارات تسمح بتخفيف الديون الجبائية.
- الفعالية بواسطة الحصول على الامتيازات المالية: إن بحث المؤسسة عن الخيار الجبائي الأمثل يسمح لها بالحصول على الامتيازات المالية، لأنه بطبيعة الحال الامتيازات الجبائية تتبعها امتيازات مالية، لأن الضريبة هي عبارة عن تكلفة لها تأثير مباشر على خزينة المؤسسة والتوازن المالي لها، مع الإشارة إلى أنه يوجد العديد من الامتيازات المالية ليست نتيجة الامتيازات الجبائية، لذلك يجب على المؤسسة إصلاح الخلل الجبائي من أجل تحسين الوضعية المالية لها.

¹عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص127.

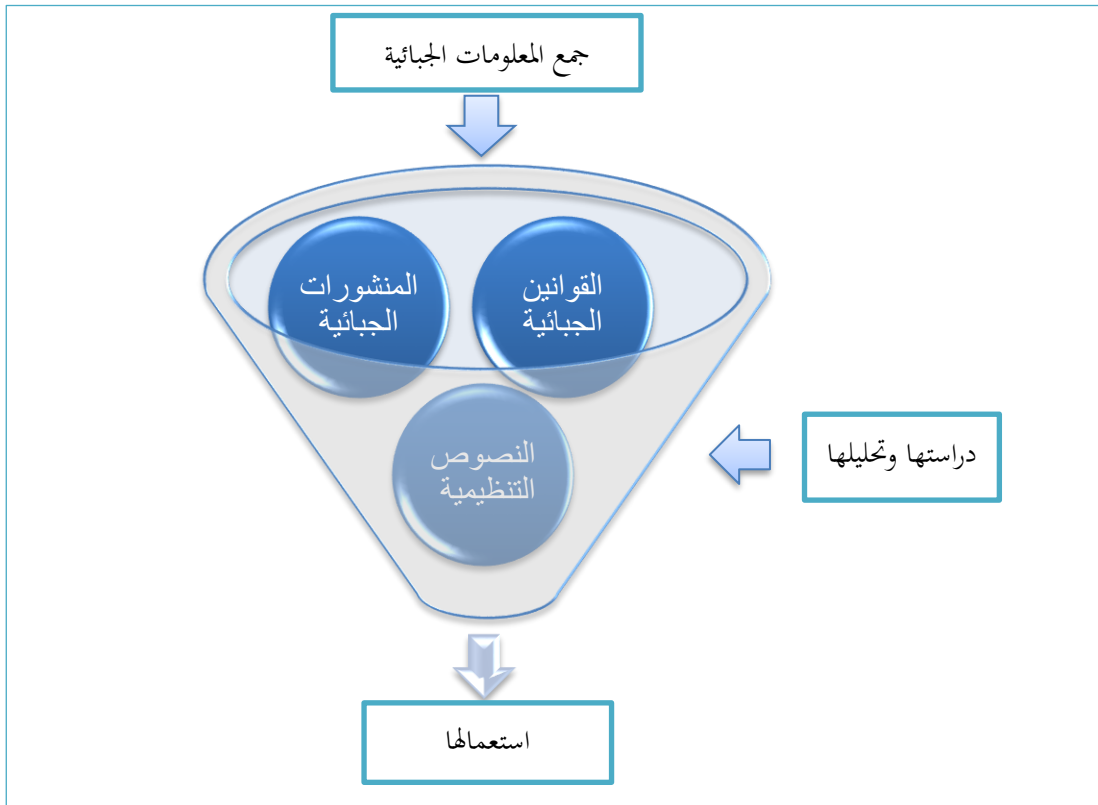
²سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص188.

³صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة -الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص14،15.

- **الفعالية بواسطة الحصول على الامتيازات التنافسية:** من أجل الحصول والاستفادة من مزايا تنافسية في السوق، يجب على المؤسسة التحكم في التكاليف الجبائية على المستوى الوظيفي للمؤسسة فيما يتعلق بعلاقتها مع العملاء والشركاء.

ولكي تتمكن المؤسسات من تحقيق الفعالية الجبائية لابد من تحقيق الأمن الجبائي داخلها، حيث يتم تحقيق هذه الأخيرة عندما تكون المؤسسة في وضعية قانونية جيدة تجاه الضرائب، بحيث لا يكون هناك أي تخوف من أي عملية رقابة قد تقوم بها إدارة الضرائب للتأكد من عدم وجود مخالفات أو اخلال بالالتزامات الجبائية للمؤسسة¹، فالأمن الجبائي يتحقق من خلال تطبيق العديد من الإجراءات والتي من بينها العمل على تجميع المعلومات ذات الطابع الجبائي من مختلف المصادر، كالقوانين الجبائية والمنشورات والنصوص التنظيمية حيث يتم دراستها وتحليلها ومحاولة الاستفادة من نصوصها، ثم استعمالها بالطريقة التي تسمح بتخفيض العبء الجبائي وبالتالي تحقيق الأمن الجبائي في المؤسسة. ويمكن تقديم الشكل الموالي لإجراءات تحقيق الأمن الجبائي في المؤسسة:

الشكل رقم (3-2): إجراءات تحقيق الأمن الجبائي



المصدر: فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس - باتنة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، بسكرة، الجزائر، 2017-2018، ص165.

¹فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس -باتنة، مرجع سبق ذكره، ص76.

ومن بين الإجراءات التي يجب أن تتخذها المؤسسة كذلك من أجل ضمان أمنها الجبائي والوصول بها إلى مستوى عال من الفعالية الجبائية: تطوير مهمة ودور التدقيق الجبائي الداخلي، فهذا سيمكن من¹:

- تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة؛
 - تحديد الاستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها؛
 - تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي.
- ويمكن استعراض جملة من النقاط التي تساهم في تحقيق الفعالية الجبائية في المؤسسة فيما يلي²:
- وجود هدف محدد ومتفق عليه يعرفه جميع الأفراد والمدراء، ويوفر التوجيهات اللازمة للوصول لتحقيق الهدف؛
 - تحديد الخريطة التنظيمية وطريقة العمل الجبائي وتوجيه الموارد ومراكز القرار، بناء على معيار موضوعي يتمثل في طبيعة الوظيفة الجبائية ومتطلباتها؛
 - منح تحفيزات وعوائد لقاء العمل المنجز مع وجود توازن بين المكافآت المادية والمعنوية؛
 - النظرة الايجابية للأفراد وحسن توجيه طاقاتهم، والتأكد من وضعيتهم ومدى التزامهم؛
 - تشجيع التعاون بين الأفراد والمصالح الجبائية، ومواجهة النزاعات والمشاكل والعمل على تجنبها، واتخاذ العلاج السريع لتحقيق أهداف المؤسسة بأقصى فعالية وأقل تكلفة ممكنة؛
 - القياس الدقيق للإنجازات والتعرف على نواحي القوة والضعف، وتحليل الأسباب وتطبيق الإجراءات المناسبة.

بالإضافة إلى ذلك وحتى تكون هناك فعالية جبائية، يجب أن يعمل المدقق الداخلي على التأكد من وجود المقومات الأساسية والإطار الذي يسمح بتحقيق الفعالية الجبائية، وذلك من خلال تركيز المدقق على اكتشاف الأخطاء أو سوء التسيير الذي قد يتم ارتكابه من قبل المؤسسة فيما يتعلق بالحصول على الامتيازات الجبائية أو المالية أو التنافسية... الخ، ويعتمد تدقيق إطار الفعالية الجبائية بشكل أساسي فحص ما يلي³:

¹ محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات حالة شركة الأموال في التشريع الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير غير منشورة، ورقلة، الجزائر، 2002-2003، ص7.

² صالح بن نوار، الفعالية التنظيمية داخل المؤسسة الصناعية من وجهة نظر المديرين والمشرفين دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية لإنتاج العتاد الفلاحي مركب المحركات والجرارات بقسنطينة CMTC، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2004-2005، ص299.

³ L'approche de l'audit fiscal, p6. Disponible sur le site :

<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:vUJBjgsqiIAJ:https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/pdf/53971f3c179bb.pdf+&cd=4&hl=en&ct=clnk&gl=dz>, (consulté le 06/09/2019, 13:00).

1. **لوحة القيادة الجبائية:** حيث تعتبر لوحة القيادة الجبائية أداة تساعد في اتخاذ القرار وتعمل على التنبؤ بالمخاطر الجبائية والعمل على مواجهتها، فهي مجموعة من المؤشرات المصممة التي يتم اختيارها من طرف المسؤولين، والتي تسمح بتحديد الاتجاهات التي ستؤثر عليهم، وكذلك تساعدهم على معرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة.

2. **معدل الضريبة الفعلي:** هو مؤشر مالي يقيس قدرة الشركة على تحسين كتلتها الضريبية، ويتم تحديده من خلال العلاقة التالية:

مجموع الضرائب المستحقة والمؤجلة المعترف بها من قبل الجهة المدققة / النتيجة المحاسبية قبل الضريبة.

معدل الضريبة الفعلي يسمح للمدقق بالحكم مسبقا على جودة الأداء الجبائي للمؤسسة محل التدقيق، لأن معدل الإخضاع الضريبي الفعلي يعكس الأثر الجبائي للقرارات المتخذة من قبل المؤسسة.

الفرع الثاني: تدقيق الخيارات الجبائية

يقصد بالخيار الجبائي جميع الإجراءات المتعلقة بالخيارات التي تتبعها المؤسسة والتي من شأنها تبديل النتيجة الجبائية، حيث نلاحظ أن المؤسسة لديها العديد من الخيارات الممكنة في كل وقت من دورة حياتها بالنظر للحدث الجبائي في كل خيار، حيث تقوم المؤسسة بالتحقق من إمكانية القيام بكل خيار جبائي بالنظر للجانب المالي، التجاري، التقني، الموارد البشرية... الخ، بما يسمح للمؤسسة من الوصول إلى الخيار الذي يسمح للمؤسسة بتعظيم المكاسب وتقليل التكاليف، مما يساعد على تحقيق الأمن والأداء الجبائي الجيد¹.

وبالتالي يمكن القول أن الخيارات الجبائية هي خيارات يمنحها القانون للمكلف بالضريبة، وذلك من أجل الاستفادة منها في شكل امتيازات تسمح له من تخفيض الضريبة الواجب دفعها، ويكون ذلك من خلال حسن التسيير لهذه الخيارات بما يخدم مصالح المؤسسة ويحقق أهدافها.

¹صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة - الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص12.

يستند التدقيق الجبائي إلى تصنيف الخيارات الجبائية إلى¹:

1. خيارات استراتيجية

الخيارات الجبائية الإستراتيجية هي خيارات ذات أبعاد جبائية مهمة، حيث تشمل هذه الخيارات ما يلي:

- إختيار النظام الذي تريد المؤسسة أن تخضع إليه (نظام حقيقي، جزائي)؛
- إختيار مكان تأسيس المؤسسة، كأن تتم في منطقة التنمية الإقليمية للاستفادة من المزايا الممنوحة لهذه المناطق؛
- إختيار نظام الإخضاع الخاص بالمجمعات؛
- إختيار الخضوع لضريبة أرباح الشركات بالنسبة لشركات الأشخاص؛
- الإختيارات المرتبطة بإعفاءات الأرباح المعاد استثمارها؛
- الخيارات المتعلقة بإعفاءات أجهزة دعم ومرافقة الاستثمار... الخ.

2. خيارات تكتيكية

هي خيارات جبائية مرتبطة بالتسيير الدائم للمؤسسة والتي تسمح بتوفير امتيازات مالية للمؤسسة في المستقبل القريب، وهذه الخيارات التكتيكية توفر العديد من المزايا للمؤسسة، ومن أمثلة تلك الخيارات:

- تبني طريقة خاصة فيما يخص التعامل مع الرسم على القيمة المضافة؛
- إختيار طريقة اهتلاك معينة.

فالمدقق هنا يعمل على تقديم اقتراحات حول الإشكال والحلول الجبائية، وهذا لضمان أن تعمل المؤسسة بقدر كبير من الفعالية الجبائية وبدون خطر مجهول، فيمكن للمدقق اقتراح تغييرات للحلول المتخذة، وهذا بالأخذ بعين الاعتبار أهداف السياسة العامة.

¹-فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس -باتنة، مرجع سبق ذكره، ص176.
-Mohamed ben hadj saad, Op.cit, p32.

ومن أجل تدقيق الخيارات الجبائية، يجب على المدقق القيام بمراقبة معمقة لتقييم مردودية الامتيازات الجبائية المرتبطة بالخيارات، إذ يجب مراقبة تأسيسها وشرعيتها وكذلك نتائجها. ويعمل المدقق خلال عملية تقييم الامتيازات الجبائية المرتبطة بالخيارات الجبائية على¹:

- إحصاء الامتيازات الجبائية التي تحصلت عليها المؤسسة نتيجة الاختيارات الجبائية؛
 - التحقق من حقيقة هذه الخيارات وأن المؤسسة قامت بتطبيقها بطريقة جيدة؛
 - البحث عن الأصل القانوني لهذه الخيارات، والعمل على معرفة هل المؤسسة تستجيب لشروط الاستفادة من هذه الامتيازات؛
 - مراقبة أهمية هذه الامتيازات على الوضعية العامة للمؤسسة وسياساتها العامة؛
 - مراقبة إذا ما تم استعمال الخيارات الأقل تكلفة والأكثر مردودية من الناحية الضريبية في المؤسسة.
- يعتبر تدقيق الكفاءة الضريبية أكثر تعقيدا من تدقيق الانتظام الضريبي، لأنه يقع على عاتق المدقق اكتشاف الهفوات التي ارتكبت من قبل المؤسسة، وخاصة فيما يتعلق بالأنظمة التفضيلية التي كان من الممكن أن تستفيد منها، وكذا تسليط الضوء على العمليات التي يمكن للمؤسسة أو كان من المفروض أن تتعامل معها بطريقة أكثر مردودية من الناحية الضريبية، فمراجعة الكفاءة الضريبية تسمح بقياس مدى استعداد المؤسسة لاستغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها.
- فالمدقق الداخلي يعمل هنا على تدقيق الخيارات الجبائية قبل تنفيذها ويدرس الخيار الأفضل الذي يسمح بإعطاء أقصى وفر ضريبي ممكن للمؤسسة، حيث يعتبر هذا التدقيق وقائي على عكس التدقيق البعدي الذي يأتي بعد مباشرة تنفيذ الخيارات لوضع الإجراءات التصحيحية واتخاذ التدابير اللازمة لعلاج الاختلالات، وهذا النوع يكون مكلفا مقارنة بالتدقيق القبلي هذا من جهة، ومن جهة ثانية فإن إدارة الضرائب لها الحق في مراقبة وضعية المؤسسة متى شاءت، وقد يسبق تدخلهم تدخل المدقق مما قد يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف نتيجة الخيارات الجبائية الخاطئة أو عدم توفر شروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

¹حميداتو صالح، مرجع سبق ذكره، ص84.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في عملية التسيير الجبائي ومعالجة المخاطر الجبائية

للتدقيق الداخلي دور مهم في تسيير المخاطر الجبائية، حيث يلعب دورا فعالا لضمان الكفاءة والفعالية في المؤسسات، من خلال العمل على تشخيص المخاطر بصفة عامة، والمخاطر الجبائية بصفة خاصة، وتقديم الحلول الممكنة لمعالجتها بأقل المخاطر الممكنة، فالتدقيق الداخلي يهدف إلى تحسين العمليات الجبائية بوضع نهج منضبط ومنهجي للتقييم والمساهمة في فعالية تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسات.

وبعد ما تم التعرف على أنواع التدقيق الجبائي التي يقوم بها المدقق الداخلي، سنحاول التطرق في هذا المبحث لإبراز مدى أهمية التدقيق الداخلي كآلية لتسيير المخاطر الجبائية، وكذا إبراز مدى أهمية هذه العملية في تحسين التسيير الجبائي، وتناول كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في معالجة المخاطر الجبائية.

المطلب الأول: مهام التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية

حتى يتسنى للمؤسسة تسيير المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها، يجب عليها أن تعمل في المستوى الأول على اكتشاف هذه المخاطر والعمل على قياسها ودرجة تأثيرها على الوضعية المالية للمؤسسة، ويمكن أن يتم وضع استبيان من قبل المدقق الداخلي كخطوة أولية لأجل تحديد نقاط الضعف والقوة في الجانب الجبائي والتي قد تؤدي بها في النهاية للوقوع في المخاطر الجبائية، وعلى هذا الأساس يتم البدء في عملية التدقيق الجبائي، وعلى أساس ما تم التوصل له من مخاطر يتم وضع الإجراءات اللازمة لعلاجها بشكل صحيح. أما في المستوى الثاني، فيتم قياس الفعالية الجبائية، أي محاولة معرفة مدى مقدرة المؤسسة على التعامل مع المخاطر الجبائية التي اكتشفتها أم أنها بحاجة لمصادر خارجية تساعد في تسيير المخاطر الجبائية والتحكم فيها.

الفرع الأول: قياس الخطر الجبائي

إن عدم احترام القوانين الجبائية وعدم الالتزام بها ومحاولة التملص منها، سواء بقصد أو دون قصد، قد يعرض المؤسسة للعديد من المخاطر الجبائية، لذا ينبغي عليها أن تعمل على فهم المخاطر التي يمكن أن تواجهها، أي يجب أن تبحث عن أسباب ومصادر المخاطر، سواء كانت جراء عدم فهم القوانين الجبائية وتطبيقها بشكل خاطئ، أو جراء التأخير في تقديم التصريحات الجبائية، أو حتى في حالة اتخاذ قرارات خاطئة بشأن الامتيازات الجبائية الممنوحة، والتي قد ترفع من قيمة التكاليف الجبائية... إلخ، كما ينبغي عليها أن تعمل على قياس هذه المخاطر من حيث احتمال حدوثها ودرجة تأثيرها، إذ يقوم المدقق الداخلي بقياس شدة المخاطر الجبائية كالتالي: شدة الخطر الجبائي = احتمال الحدوث x الأثر المتوقع.

بعد قياس شدة المخاطر الجبائية، يقدم المدقق الداخلي توصيات وحلول للإدارة تمكّنها من تعديل الإجراءات الجبائية المتبعة من قبل المؤسسة أو وضع إجراءات جديدة لمعالجة هذه المخاطر مع مراعاة جانب التكلفة، حيث لا ينبغي أن تكون التكاليف التي تتحملها جراء الإجراءات والسياسات التي وضعتها للتخلص من المخاطر الجبائية تفوق العائد المتوقع منها.

الفرع الثاني: قياس الفعالية الجبائية

غياب الفعالية الجبائية قد يحد من إمكانية بلوغ المؤسسة لأهدافها ويعرقلها من التطور والنمو، وبالتالي تعد عملية الاهتمام بالفعالية الجبائية وكذا الرفع منها في المؤسسات عملية جد هامة، إذ يجب أن لا يكون هناك تعارض بين الضرائب التي يتم دفعها والأهداف المالية المسطرة، وفي حالة حصول ذلك ينبغي إعادة النظر في السياسة الجبائية التي تتبعها المؤسسة، لتسمح لها بالرفع من مداخيلها وتخفيض من التزاماتها وتكاليفها الجبائية، وطبعاً ذلك يكون في حدود ما يسمح به القانون وإلا ستكون عرضة للمخاطر الجبائية وتعرض للغرامات والعقوبات التي قد تؤدي بها إلى حد الإفلاس.

ومن أجل معرفة مدى تحقيق الفعالية الجبائية، يمكن للمدقق الداخلي الاعتماد على بعض المؤشرات لقياسها، والتي تساعد في اكتشاف النقائص التي قد تعترى النظام الجبائي الداخلي للمؤسسة، وذلك على النحو التالي:

- قياس مدى مقدرة المؤسسة على الاستفادة من الامتيازات الممنوحة، وكذا مدى قدرتها على الاختيار بينها في حالة وجود أكثر من امتياز جبائي عليها الاختيار فيما بينهم؛
- مدى استفادة المؤسسة من الإعفاءات الممنوحة في القوانين الجبائية؛
- مدى التزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين الجبائية، وكذا مدى اطلاعها على المستجدات القانونية وفهمها لها والعمل على تطبيقها؛
- مدى التزام المؤسسة بالتصريح في الآجال المحددة؛
- التأهيل العملي والوظيفي، خاصة لقسم محاسبة والمالية، ومدى اعتماد برامج التدريب والتكوين لتطوير قدراتهم العملية في الناحية الجبائية؛
- مدى دقة وصحة المعلومات والبيانات المالية الجبائية المصرح بها في وثائق المؤسسة؛
- مدى تعرضها للعقوبات والغرامات الجبائية.

وبالتالي يمكن للمدقق الداخلي، قياس الفعالية الجبائية وكذا الحكم على مدى فعالية إجراءاتها الجبائية المتخذة من خلال العمل على دراسة هذه العناصر، فهي تعد مؤشرات جيدة للحكم على درجة الالتزام الجبائي وجودته، وكذلك مقياس فعال لتحديد واكتشاف المخاطر الجبائية، فكلما كان هناك إلتزام كبير كلما كان هناك مخاطر أقل، وبالتالي يدل هذا على أن هناك فعالية جبائية في تسيير القضايا الجبائية التي تواجهها المؤسسة.

الفرع الثالث: التحكم في المخاطر الجبائية

التحكم في المخاطر الجبائية يقتضي الفهم الجيد لهذه المخاطر، وذلك من خلال العمل على فهم التشريع الجبائي، فكما أشرنا سابقا فإن التعقيد الموجود في التشريع الجبائي يعتبر أحد أهم مصادر المخاطر، لذلك تسعى المؤسسات إلى الترشيد الجبائي من خلال تحقيق الترشيد في تسييرها المالي، ولا يمكن تحقيق ترشيد جبائي دون التحكم في المخاطر الجبائية.

والتدقيق الداخلي يساعد المؤسسة على أن تكون مرنة في وضع سياساتها الجبائية الداخلية، وكذا البحث عن المناطق والأنشطة التي تتطلب يقظة دائمة، من خلال المتابعة الدورية والمنتظمة لجبائيتها وكذا دراسة مدى سلامة الاختيارات الجبائية، والعمل على وضع إجراءات تسيير تهدف إلى تحقيق هدفين على الأقل وهما¹:

- تقليل المخاطر ونطاق تأثيرها؛
- زيادة المستوى المعرفي والقدرة على التنبؤ بالمخاطر.

فالتحكم في المخاطر الجبائية يتم من خلال تحليل الوضعية الجبائية للمؤسسة، وهذه الأخيرة تتطلب تحليل لطريقة تعامل المؤسسة مع الجباية ومدى تأثير العامل الجبائي في قرارات المؤسسة، وذلك بالاعتماد على الوسائل التالية:

- الاحترام التام للالتزامات الجبائية؛
- كفاءة المؤسسة على توظيف القواعد الجبائية.

وبهذه الطريقة يتم تحديد الوضعية الجبائية للمؤسسة، والقيام بالتشخيص الجبائي الذي يعتبر جزءا من التشخيص العام للمؤسسة ويساعد المؤسسة في اتخاذ قرارات .

¹حفاي عبد القادر، تسيير المخاطر الجبائي في المؤسسة حالة شركة الأموال في إطار التشريع الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الأغواط، الجزائر، 2003-2004، ص ص:53-55.

المطلب الثاني: أهمية التدقيق الداخلي في تحسين التسيير الجبائي

يعتبر التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة في عملية التسيير الجبائي، وتبرز أهميته بشكل واضح من خلال:

- التشخيص السليم لمواقع الخطر؛
- الوقاية من المخاطر الجبائية؛
- الثقة بالقوائم المالية؛
- إدماج العامل الضريبي في اتخاذ القرارات.

الفرع الأول: التشخيص السليم لمواقع الخطر

لقد سبق الإشارة إلى أنه من بين الإجراءات الوقائية من المخاطر الجبائية اللجوء إلى عملية التشخيص السليم لمواقع الخطر، حيث أن انتظار مفتشي الضرائب للقيام بالتأكد من تطبيق المتطلبات الضريبية بشكل صحيح يكون مكلفا بالنسبة للمؤسسة، لذا أصبحت المؤسسات ترى أنه من الضروري الاعتماد على المدقق الداخلي من أجل تحسين التسيير الجبائي لها وتمكينها من اتخاذ الإجراءات اللازمة قبل تعرضها للمساءلة الجبائية.

والتدقيق الداخلي له دور هام هنا في عملية إدارة المخاطر الجبائية وتحديدتها، وذلك من خلال رصد المخاطر الجبائية المحيطة بالمؤسسة وأهدافها، والعمل على تنبيه الإدارة عنها في الوقت المناسب، وبالتالي إعطاء فرصة أكبر للاستجابة بفعالية نحو المخاطر، حيث يقوم المدقق الداخلي بتقييم المخاطر الجبائية من حيث احتمال حدوثها وأثرها من أجل ترتيبها وتحديد المخاطر الجبائية ذات الأولوية في العلاج، واقتراح أدوات ومناهج ملائمة للتعامل مع المخاطر (قبول الخطر، تجنب الخطر، أو التخفيف منه...). ومن هنا يتضح دور التدقيق الداخلي في مدى مساهمته في التشخيص السليم للمخاطر الجبائية والعمل على التخفيف منها أو حتى التخلص منها، حيث يعمل التدقيق الداخلي على تزويد الإدارة بتأكيدات معقولة حول سلامة وفعالية سيرورة إدارة المخاطر الجبائية مع توفيره لجملة من البدائل والإرشادات الفعالة في كيفية اكتشاف المخاطر الجبائية وطريقة التعامل معها¹.

¹نور الدين مزياي، مرجع سبق ذكره، ص85.

الفرع الثاني: الوقاية من المخاطر الجبائية

تصنف المخاطر الجبائية من بين أهم مخاطر الأعمال التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، فهي تعيش في حالة عدم اليقين من الناحية الجبائية بسبب خضوعها لتنظيم معقد وتميزه بالتطور المستمر، بالإضافة إلى إمكانية خضوعها لرقابة جبائية وما ينتج عنها من تسويات وعقوبات.

وبذلك فقياس الخطر الجبائي يسمح للمؤسسة بالتعرف على العواقب الناتجة عن عملية الرقابة الجبائية، بالإضافة إلى أن تقييم الخطر الجبائي وترجمته من الناحية المالية يشكل أداة معلومات هامة للتسيير المالي المتوقع بالمؤسسة، ولتحديد ثم تقليل المخاطر الجبائية قد تلجأ المؤسسة إلى مجموعة من الإجراءات المتعلقة بعملياتها، أو المتعلقة بالتنظيم الخاص بها¹.

1. الإجراءات المتعلقة بالعمليات

إن الإجراءات المتعلقة بعمليات المؤسسة تصنف في إطار تسيير وقائي من المخاطر الجبائية، كما أنها تسمح بمراقبة انتظام عملياتها بما يتماشى والأحكام الجبائية التي تخضع لها هذه المؤسسات، هذا الإجراء يتم من خلال قيام المدقق الداخلي بعملية التدقيق من الناحية الجبائية، وهذا التدقيق من الممكن أن يتم تطبيقه على كافة عمليات المؤسسة، أو قد ينطوي على واحدة من معاملاتهما على سبيل المثال التدقيق الجبائي في حالة الاندماج.

إن هذه العملية والتي يلجأ إليها المدقق الداخلي للتأكد من صحة المعلومات الجبائية يمكن القيام بها من حين لآخر أو بشكل دوري، وهي تخص كل أو جزء من الضرائب التي تدفعها المؤسسة والتي سبق التطرق لها (تدقيق الرسم على القيمة المضافة، تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي، تدقيق الضريبة على أرباح الشركات، تدقيق الرسم على النشاط المهني...).

2. الإجراءات المتعلقة بالتنظيم

إن الإجراءات المتعلقة بالتنظيم تهدف 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 الملاءمة بين مهارات الشخص المكلف بالمسائل الجبائية، ومستوى صعوبة القضايا وإمكانية الوصول إلى المعلومات الجبائية اللازمة.

¹فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، ع17، 2017، ص195.

الفرع الثالث: الثقة بالقوائم المالية

تمثل القوائم المالية المرجع الأساسي الذي يعتمد عليه المستخدمون لإتمام عملية التحليل والتشخيص والتقييم للوضعية المالية للمؤسسة، وعلى أساس نتائج هذا التحليل تتخذ القرارات التمويلية على المدى الطويل أو القصير. ومن ثم، فإن درجة الإفصاح والتمثيل العادل لهذه القوائم سيعزز من علمية تقييم الأداء المالي للمؤسسات، وعلى هذا الأساس لابد للمدقق عند أداء مهامه التحقق من بعض المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية¹، كأن يقوم بالتحقق من صحة ومصداقية نتيجة أعمال الوحدة التي تظهرها، وكذا التأكد من اتفاق بنود الإيرادات والمصروفات فيها مع أحكام قانون الضرائب، فتدقيق البيانات الضريبية تهدف إلى توفير معلومات موثوق بها لإدارة الضرائب، وتقرير التدقيق الجبائي سيقدم خلال فترة من الزمن فيما إذا كانت البيانات الضريبية لا تحتوي على أخطاء جوهرية، ومن ثم فإن هذه التصريحات تشكل أساسا صالحا لتحديد ودفع الضرائب².

الفرع الرابع: إدماج العامل الضريبي في اتخاذ القرارات

إن اعتماد المؤسسة على المدقق الداخلي في عملية تسيير العمليات الجبائية يدل على مدى إدراكها لأهمية إدماج العامل الضريبي في اتخاذ القرارات، فالتشريع الجبائي يمتاز بكثافته وتطوره المستمر، لذا لا يجب على المؤسسة أن تقتصر أهدافها حول الوفاء بالتزاماتها الجبائية والبقاء في مأمن من الغرامات والعقوبات، بل يجب عليها أن تعمل على إدماج العامل الجبائي بشكل مباشر في إدارتها، وذلك لسببين رئيسيين هما³:

- أن التشريع الجبائي يحتوي على مجموعة من الإعفاءات والامتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة، حيث تسمح بتحقيق وفورات مالية لا يستهان بها؛
- وكذلك بالنسبة للقوانين الجبائية التي تحتوي على خيارات متعددة كما سبق الإشارة إليها، والتي هي كذلك تمكن المؤسسة من تحقيق وفورات مالية.

¹ زوهري جلييلة، أهمية التدقيق في دعم مصداقية المعلومة المالية بين النظرية والتطبيق: دراسة استنبائية لواقع التدقيق في الجزائر بالنسبة للأطراف المعنية، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 3، ع2، 2017، ص41.

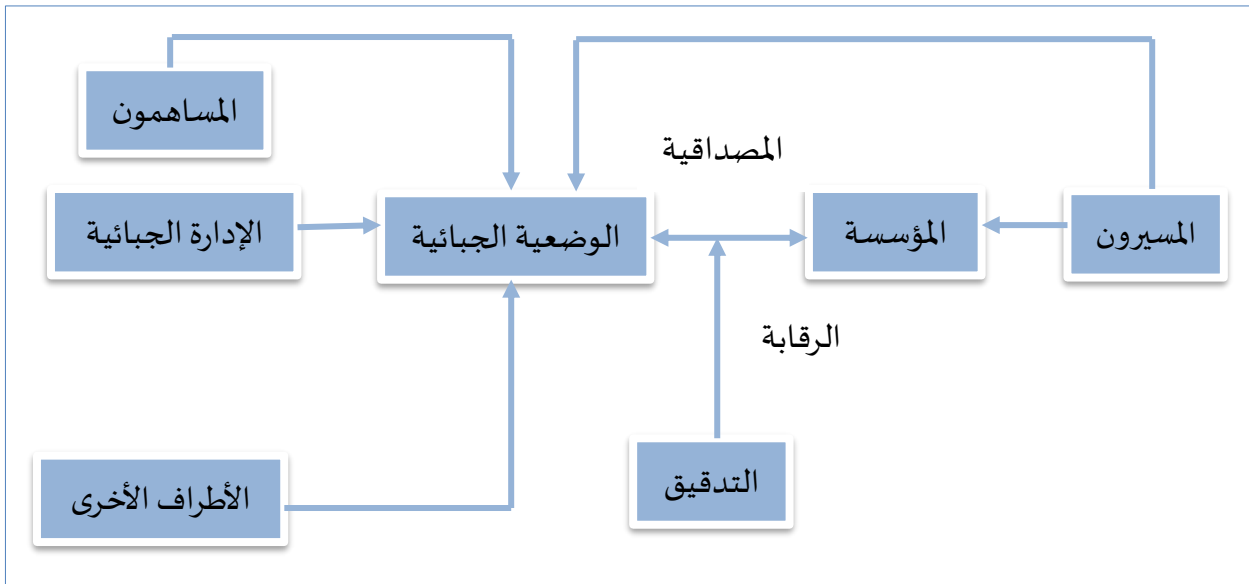
² قحموش سميرة، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية: دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة للفترة 2009-2010، مرجع سبق ذكره، ص 84، 87.

³ فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة، مرجع سبق ذكره، ص195.

ونظرا للتغيرات المستمرة التي تحصل في التشريعات والتنظيمات الجبائية والتي ينجر عنها عدم الفهم الدقيق لنصوص القانون الجبائي سيكون له أثر سلبي على فعالية التسيير الجبائي بالمؤسسة، هذا الأمر استدعى وتطلب اهتمام المدقق الداخلي بالخدمات الجبائية من خلال القيام ب¹:

- خدمات جبائية ليست ضرورية لاستكمال عملية التدقيق الجبائي، وتمثل في تحديد الالتزامات الجبائية (مختلف التصريحات والمعلومات الواجب تقديمها للسلطات الجبائية)، وكذا الرد على مختلف الاستفسارات الضريبية؛
- مختلف الخدمات الجبائية التي تشكل جزءا أساسيا في عملية التدقيق الجبائي مثل تدقيق الاحتياطات، حساب الدين الضريبي (الضريبة على أرباح الشركات)، حساب حجم الضرائب المدفوعة خلال فترة حياة المؤسسة، هذه العملية تتطلب معرفة شاملة بالقوانين الضريبية والمبادئ المحاسبية. وتظهر أهمية التدقيق الداخلي من الناحية الجبائية بالنسبة للمسيّرين في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-3): أهمية التدقيق الداخلي من الناحية الجبائية



المصدر: فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، ع17، 2017، ص173.

من الشكل أعلاه، نلاحظ اهتمام كل من المسيّرين والمساهمين والإدارة الجبائية وغيرهم من الأطراف الأخرى بالتدقيق لما له من أهمية في إضفاء المصدقية لمختلف البيانات ذات الطابع الجبائي والتي تعكس الوضعية الجبائية للمؤسسة، وسبب اهتمام واعتماد المسيّرين على هذه البيانات المدققة هو السماح لهم من اتخاذ القرارات الإستراتيجية بالمؤسسة بشكل صحيح وسليم.

¹فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة، مرجع سبق ذكره، ص195.

المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في معالجة المخاطر الجبائية

بعد عملية التدقيق ونتيجة بعض الأخطاء والمشاكل التي يتم اكتشافها من قبل المدقق، فإنه يعمل على معالجتها، وذلك من خلال العمل على تقديم اقتراحات وتوصيات لضمان الحد من المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها من جراء هذه المخالفات، وسيتم التطرق لكيفية معالجة بعض المخاطر الجبائية التي يكتشفها المدقق أثناء أدائه لمهامه كالاتي:

الفرع الأول: معالجة المخاطر الجبائية المتعلقة بالتصريحات

كما سبق الإشارة إليه، يمكن أن تواجه المؤسسة عدة مخاطر مرتبطة بالتصريحات الجبائية، وهي تتمثل في عقوبات عدم التصريح أو عقوبات التأخير، عقوبات نقص التصريح وكذا عقوبات التدليس¹، غير أنه يمكن الاعتماد على المدقق الداخلي لتجنب هذه المخاطر، وذلك من خلال القيام بعملية التدقيق القبليّة حيث تسمح هذه العملية للمؤسسة من:

- تجنب دفع غرامة عدم القيام بالتصريح بالوجود والمقدرة بـ 30.000 دج؛
- تجنب دفع غرامة التأخير في التصريح بالضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات والمقدرة بـ 25% من مبلغ الضريبة، وتختلف هذه النسبة حسب مدة التأخير؛
- تجنب دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج، وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق أو عدم صحتها؛
- في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة أو عدم اكتمالها ستطبق غرامة على المؤسسة، وهذا خلال أجل قدره شهر ابتداء من تاريخ التبليغ مع إشعار بالاستلام، وفي حالة لم تقم المؤسسة بالتصريح وتعرضت للمراقبة، فبالإضافة للغرامة السابقة يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، إلا أن قيام المدقق بعملية التدقيق ستمكّنه من اكتشاف هذه النقائص الموجودة، وبالتالي تجنب دفع الغرامات المتعلقة بهذا البند؛
- تجنب الوقوع في عقوبات خاصة بنقص التصريحات، والتي ينجر عنها تسديد مبالغ إضافية عن كل مبلغ مغفل حسب ما حدده قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- تجنب المؤسسة الوقوع في الأعمال التدليسية، والتي سيتم تطبيق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة.

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المواد 192، 193، 194، ص 49، 50.

الفرع الثاني: معالجة المخاطر الجبائية لحسابات الميزانية

تتطلب عملية فحص وتدقيق حسابات الميزانية ضرورة اهتمام المدقق بجملة من النقاط التي تسمح من معرفة مدى التزام المؤسسة بالجانب الجبائي أثناء تسجيلها للعمليات المحاسبية، فالمؤسسة معرضة لمخاطر جبائية عديدة قد تكون نتيجة تقصير من قبلها أو نتيجة أخطاء غير مقصودة بسبب الاختلاف الموجود بين المعالجة الجبائية والمحاسبية للعمليات، وهنا المدقق يعمل على اكتشاف أوجه القصور الموجودة، ومن ثم يعمل على توضيح المشاكل التي قد تؤدي بها نتيجة هذه المخالفات، وما هي الإجراءات التي ينبغي عليها اتباعها لتفادي هذا النوع من المخاطر.

فمثلا في كثير من الحالات تقوم المؤسسات بخصم مخصصات المخاطر والمصروفات غير القابلة للخصم، في هذه الحالة يقوم المدقق بطلب إعادة دمج المبلغ المخصص في القاعدة الضريبية أو أنها ستتحمل عقوبات جبائية في حالة اكتشاف مصلحة الضرائب بذلك، كذلك في بعض الحالات لا يتم احترام آجال استحقاق الديون فنجد المدقق يؤكد على ضرورة وضع لكل قرض جدول اهتلاك، مع التحديد الواضح لقيمة الاهتلاك والفائدة وكذا آجال استحقاقه حتى لا يحدث أي سهو أو خطأ عند تحديد الأقساط وتسجيلها في السجلات المحاسبية. المبالغة في تقدير قيمة براءات الاختراع الخاصة بإعادة الإدماج في الشركة (يجب أن تكون قيمة البراءة مساوية لقيمة العناصر التي ساهمت في إنشائها)، لذلك نجد المدقق يقوم بإعادة دمج الجزء الذي يتجاوز القيمة العادلة للاهتلاك.

كما أن هناك مخاطر تتعلق بالأصول الثابتة وذلك من خلال تحميلها ببعض التكاليف الزائدة (إدماج مصاريف الصيانة والإصلاحات لتجهيز التثبيت)، وبالتالي سيتم الرفع من قيمة الاهتلاك والذي لا يقابله مصروف فعلي، هنا يقوم المدقق من التأكد من الفواتير التي تثبت قيمة الأصل وكذا التحقق من المبلغ الذي يعتبر كعبء، ومن ثم يعمل على إعادة الفرق بين مبلغ العبء ومقدار الاهتلاك المسجل، كذلك قد يتم التنازل عن بعض هذه الأصول ولا يتم حساب فائض القيمة بشكل صحيح أو لا يتم حساب الضرائب الخاصة بها رغم عدم إعادة استثمارها، فيجب إعادة مبلغ فائض القيمة الخاضعة للضريبة في النتيجة الجبائية بعد تطبيق التخفيضات أو يجب التأكد من قيام المؤسسة بإعادة استثمار الفائض خلال 3 سنوات.

كذلك هناك مخاطر في طريقة تقييم المخزونات فقد تقوم المؤسسة بتقييم المخزونات بطرق أخرى غير تلك التي ينص عليها القانون، وهنا يجب حساب العبء الضريبي، والقيام بإجراء عمليات الاسترداد والتخفيضات اللازمة حسب طريقة التقييم المفروضة، كما قد يتم تشكيل مؤونة لتدهور المخزونات دون سبب

وجيه (ضعف المبيعات، خطر السوق... الخ) من أجل الرفع من قيمة المصاريف، فالمدقق يتأكد من وجود التبريرات اللازمة لهذه المؤونة، وفي حالة عدم توفرها يقوم بطلب لاسترجاعها.

ونفس الشيء يتم مع الديون المعدومة إذا ثبت استحالة تحصيلها يقوم المدقق بطلب تسجيل مبلغ الدين في حساب الخسائر، واسترجاع المؤونة وإعادة دمجها في النتيجة الخاضعة للضريبة. قد يجد المدقق أثناء عملية التدقيق حسابات مستحقة الدفع لموردين لا تتطابق مع الواقع، فيقوم المدقق بإعادة مبلغ المشتريات المتعلقة بأعباء هذه الدورة، كما قد يكتشف عدم إنشاء مؤونة في حالة ارتفاع الديون بالعملة الصعبة فيقوم بتشكيل مؤونة خسائر سعر الصرف، كما أنه في بعض الحالات يتم تطبيق معدل الفائدة على الحسابات الجارية للشركاء أعلى من المعايير المعمول بها، فيقوم بطلب تطبيق المعدل الفعلي وإعادة الفرق في الفائدة الناتجة عن الفرق في المعدل المطبق¹.

تعتبر هذه بعض المشاكل التي قد تصادف المدقق أثناء قيامه بمهمة التدقيق فيعمل على علاجها من خلال تقديم التوصيات اللازمة وفق ما تقتضيه التشريعات المحاسبية والجبائية، والجدول الموالي تلخيص للمخاطر التي قد يتم اكتشافها في حسابات الميزانية والاجراءات التي قد يلجأ لها المدقق لتقليل المخاطر:

¹Rédha KHELASSI, *précis d'audit fiscal de l'entreprise*, Berti éditions, Alger, 2013, pp :435-458.

الجدول رقم (1-3): معالجة المخاطر الجبائية لحسابات الميزانية

المخاطر الجبائية	معالجة المخاطر
في حالة تخفيض رأس المال من خلال امتصاص الخسائر، هناك خطر من خصم الخسائر التعويضية من العجز المرحل.	فيما يتعلق بالانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، يجب التحقق من طبيعة ومصدر العجز المرحل (لا تأخذ بعين الاعتبار الخسائر الممتصة).
في حالة الاندماج، قد تتعرض الشركة المستحوذة إلى نوعين من المخاطر : - مخاطر عدم دمج قسط الاندماج في النتيجة؛ - مخاطر الفشل في تقديم الالتزام في الوقت المناسب عند إعادة المؤونات، أو عدم إعادة صافي الأرباح المحققة لكل من المؤسسات الممتصة.	على المؤسسة أن تستعين بمستشار جبائي لتحسين الضريبة المستحقة من جهة، ومن جهة أخرى تجنب المخاطر الجبائية اللازمة في هذه العملية.
عدم احترام آجال استحقاق الديون وسعر الصرف.	من الضروري وضع لكل قرض جدول اهتلاك القرض، مع تحديد قيمة الاهتلاك والفائدة وكذا آجال استحقاقه.
خصم مخصصات المخاطر والمصروفات غير القابلة للخصم، والتي من الضروري التحقق من طبيعتها وكذا توفر شروط الخصم.	في هذه الحالة يجب إعادة دمج المبلغ المخصص في القاعدة الضريبية.
إنشاء مؤونة تدهور الأصول غير الملموسة خارج الشروط المنصوص عليها في القانون (عدم وجود خطر، التقييم الخاطئ للتدهور).	إعادة المؤونة إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.
المبالغة في تقدير قيمة براءات الاختراع الخاصة بإعادة الإدماج في الشركة (يجب أن تكون قيمة البراءة مساوية لقيمة العناصر التي ساهمت في إنشائه).	إعادة دمج الجزء الذي يتجاوز القيمة العادلة للاهتلاك.
تحميل الأصول الثابتة ببعض التكاليف الزائدة (إدماج مصاريف الصيانة والإصلاحات لتجهيز التثبيت).	التحقق من المبلغ الذي يعتبر كعبء (إعادة الفرق بين مبلغ العبء ومقدار الاهتلاك المسجل).
حالة التنازل عن الأصول الثابتة هناك خطر في ارتكاب الخطأ في حساب فائض القيمة من التنازل الخاضع للضريبة (تطبيق التخفيضات المنتظرة عن طريق القانون، أو الإعفاءات مع الالتزام بالاستثمار).	إعادة مبلغ فائض القيمة الخاضعة للضريبة في النتيجة الجبائية بعد تطبيق التخفيضات.
عدم وجود وثائق تبريرية عند حيازة التثبيتات.	إعادة الاهتلاك المقابل لها.
تقييم المخزونات بطرق أخرى غير تلك التي ينص عليها القانون.	يجب حساب العبء الضريبي، والقيام بإجراء عمليات الاسترداد والتخفيضات اللازمة.

المخاطر الجبائية	معالجة المخاطر
تشكيل مؤونة لتدهور المخزونات دون سبب وجيه (ضعف المبيعات، خطر السوق... الخ).	إعادة إدماج المؤونة عند حساب النتيجة الجبائية.
الإبقاء على الديون المدومة في الميزانية وعدم استرجاع المؤونات الخاصة بها.	يجب تسجيل مبلغ الدين في حساب الخسائر، ويجب استرجاع المؤونة أو إعادة دمجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.
عدم إخضاع قروض الموظفين الذين تتجاوز مدة قرضهم السنة للفائدة.	على المؤسسة أن تحسب لكل قرض مدته تتجاوز السنة مبلغ الفائدة للمدة التي تزيد عن سنة، وإدماجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.
وجود حسابات مستحقة الدفع للموردين والتي لا تتطابق مع الواقع.	إعادة مبلغ المشتريات المتعلقة بأعباء هذه الدورة.
عدم إنشاء مؤونة في حالة ارتفاع الديون بالعملة الصعبة.	إنشاء مؤونة خسائر سعر الصرف.
تطبيق معدل الفائدة على الحسابات الجارية للشركاء أعلى من المعايير المعمول بها.	إعادة الفرق في الفائدة الناتجة عن الفرق في المعدل المطبق.
عدم احترام شروط خصم مصاريف الفوائد.	التحقق من شروط خصم الفوائد المدفوعة وإعادة المبلغ الذي لا يحترم الشروط السائدة.

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على:

Rédha KHELASSI, **précis d'audit fiscal de l'entreprise**, Berti éditions, Alger, 2013, pp : 435-458

الفرع الثالث: معالجة المخاطر الجبائية لحسابات جدول النتائج

في حالة قيام المدقق الداخلي بتدقيق جدول حسابات النتائج واكتشافه لمختلف الأخطاء والتجاوزات التي قد تؤثر على الوضعية المالية للمؤسسة، فإنه يقوم بتقديم اقتراحات وتوصيات قد تجنب المؤسسة من دفع الغرامات وتحمل العقوبات نتيجة المخالفات التي كانت ستقع فيها.

ففي بعض الحالات نجد تسجيلات لأتعاب لا وجود لها، كأن يتم تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم، وهنا يجب على المدقق في هذه الحالة أن يطالب بتبرير العبء المسجل أو إعادته إلى النتيجة الخاضعة للضريبة. كذلك قد تقوم المؤسسة بخصم الهدايا في تحديد النتيجة الجبائية رغم تجاوز الحد المسموح به، وهذا سيؤدي بها لمخالفة الشرط الذي يسمح بخصم مبلغ الهدايا، وهنا يجب على المدقق أن يطالب بأن يتم إرجاع الجزء غير القابل للخصم.

كذلك في بعض الحالات يتم خصم مبلغ الغرامات التي تفرض على الشركة من النتيجة الجبائية رغم أن القانون يمنع من ذلك لذلك نجد المدقق يطالب بإعادة إدماجها للنتيجة الجبائية، قد يتم كذلك تطبيق معدلات اهتلاك غير التي يجب تطبيقها أو يتم تغيير قيمة الأصل الحقيقية في حساب الإهلاك لذا المدقق يقوم بالتأكد من تطبيق المعدل الحقيقي وأن قيمة الأصل لم يتم تغييرها.

نفس الشيء يتم مع الإيرادات، ففي الكثير من الحالات يتم إخفاء جزء من رقم الأعمال ولا يتم التصريح به، ففي هذه الحالة المدقق يطلب إعادة دمج رقم الأعمال غير المصرح به وتسديد الضرائب الخاصة به، كما يتم في بعض الحالات دمج إيرادات سندات المساهمة المتأتية من الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات في القاعدة الضريبية، هنا نجد المدقق يطلب من المؤسسة أن لا تقوم بتضمينها في حساب الضريبة على أرباح الشركات، كذلك قد يتم عدم التصريح بالإعانات والتبرعات في تحديد النتيجة الجبائية لذلك المدقق يتأكد من تضمينها في حساب هذه النتيجة لتفادي الوقوع في المشاكل الجبائية¹.

مما سبق، يمكن تلخيص كيفية معالجة المخاطر الجبائية لحسابات الأعباء والإيرادات في الجدول الموالي:

¹KHELASSI, *précis d'audit fiscal de l'entreprise*, Berti éditions, Alger, 2013, pp: 476,469.

الجدول رقم (2-3): معالجة المخاطر الجبائية لحسابات جدول النتائج

المخاطر الجبائية	طريقة علاج المخاطر
تحميل المبالغ المقدمة كضمان في الأعباء.	المبالغ المقدمة كضمان يجب أن تعاد في النتيجة الخاضعة للضريبة.
وجود أتعاب لا تقابل أعباء فعلية.	يجب على المؤسسة أن تبرر الأتعاب المدفوعة، وإلا يجب إعادتها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.
عدم تطبيق شروط الحصول على خصم الهدايا.	يجب إعادة المبلغ الذي يتجاوز الجزء المسموح به.
ربط بعض الضرائب والرسوم بالاستغلال.	لا يمكن للمؤسسة اقتطاع الغرامات والضرائب بسبب مخالفة القانون، لذا يجب إعادة دمج المبلغ المقابل لها في النتيجة الخاضعة للضريبة.
خصم الإعانات المقدمة من قبل المؤسسة خارج الشروط المعمول بها.	إعادة الإعانات الغير المصرح بها كخصم.
وجود جزء من رقم الأعمال غير مفوتر.	يجب إعادته في النتيجة الخاضعة للضريبة.
عدم تسجيل الأعمال المحققة من المؤسسة لنفسها من الإيرادات.	إعادة مبلغ الأعمال الذي يقابل تكلفة الإنتاج.
عدم إدماج التبرعات والإعانات المقدمة.	تفرض ضرائب على إعانات الاستغلال على مستوى نتيجة سنة الحصول عليها، لذا يجب إعادة دمجها في النتيجة الخاضعة للضريبة. إعانات الاستثمار يجب أن يسترجع جزء منها في كل سنة مالية لإلغاء مخصصات الاهتلاكات للأموال المكتسبة.
دمج إيرادات سندات المساهمة المتأتية من الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات في القاعدة الضريبية.	خصم إيرادات المساهمة المتأتية من المؤسسة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على:

Rédha KHELASSI, précis d'audit fiscal de l'entreprise, Berti éditions, Alger, 2013, pp : 469,476.

خلاصة

يعتبر التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة في عملية التسيير الجبائي وكذا مواجهة المخاطر الجبائية، وذلك لكونه آلية من آليات تسيير المخاطر الجبائية التي تعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المسجلة، سواء عن قصد أو دون قصد، والتأكد من مدى صحة القرارات الجبائية وأنه تم اختيار البديل الجبائي الأمثل الذي يضمن تحقيق أكبر قدر ممكن من الفعالية الجبائية، وكذا معرفة مدى التزام المؤسسة بالتشريعات الجبائية ومقدرتها على فهمها ومواكبتها للمستجدات القانونية بما يسمح من تحقيق وتوفير الأمن الجبائي.

ومن أجل تحقيق ما سبق ذكره، يعمل المدقق الداخلي على تدقيق التصريحات الجبائية ومختلف الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة بغية اكتشاف أي خلل يمكن أن يعرض المؤسسة للمساءلة الجبائية، وكذا البحث عن أسباب الاختلالات من خلال العمل على تدقيق الفعالية الجبائية والخيارات الجبائية، وتقديم النصائح والتوصيات التي تهدف لتصحيح الأخطاء والسهو المرتكب من قبل المؤسسة، وهذا على أساس ما تم التوصل إليه أثناء عملية التدقيق المنجزة من طرفه من أجل تحسين العمل الجبائي داخل المؤسسة والرفع من جودة الخدمات الجبائية بما يقلل من المخاطر ويحسن التسيير الجبائي للمؤسسة.

وسنحاول في الفصل الموالي تطبيق ما تم التوصل إليه في الجانب النظري وفي هذا الفصل بشكل خاص، من خلال القيام بدراسة ميدانية بشركة الإسمنت عين الكبيرة بهدف إبراز دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية.

الفصل الرابع

دور التدقيق الداخلي في تفسير المخاطر الجبائية في شركة

الإسمنت عين الكبيرة

تمهيد

بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث، والذي تم التطرق فيه إلى مختلف الجوانب التي تتعلق بالتدقيق الداخلي والمخاطر الجبائية وكذا كيفية تسيير هذه المخاطر بواسطة التدقيق الداخلي. ومن أجل إثبات ما تم التوصل إليه في الفصول السابقة، تم اختيار شركة الإسمنت عين الكبيرة نظرا لأهميتها على مستوى القطاع الصناعي وتأثيرها الكبير على الاقتصاد الوطني لتكون محل الدراسة التطبيقية، حيث تم العمل على إبراز مدى أهمية التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في هذه الشركة.

ولتحقيق ذلك، تم تقسيم هذا الفصل كالتالي:

- المبحث الأول: التعريف بشركة الإسمنت عين الكبيرة؛
- المبحث الثاني: عرض القوائم المالية للشركة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي لها؛
- المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق التسيير الجبائي.

المبحث الأول: التعريف بشركة الإسمنت عين الكبيرة

تعد شركة الإسمنت عين الكبيرة أحد أهم الشركات الناشطة في مجال صناعة الإسمنت، وقبل البدء في عملية التدقيق سيتم التعريف بهذه الشركة من ناحية نشأتها وهيكلها التنظيمي، وكذا الأهداف التي تسعى لتحقيقها، وما هي مكانة وأهمية التدقيق الداخلي لديها.

المطلب الأول: نشأة شركة الإسمنت وهيكلها التنظيمي

عرفت شركت الإسمنت عين الكبيرة عدة تطورات هامة منذ نشأتها إلى غاية يومنا هذا، وسيتم إبراز أهم مراحل هذا التطور من خلال ما يلي:

الفرع الأول: نشأة شركة الإسمنت عين الكبيرة

تعتبر شركة الإسمنت عين الكبيرة بولاية سطيف شركة مساهمة، وهي تابعة للمجمع الصناعي لمؤسسات الإسمنت بالجزائر GICA* والذي يمتلك 100% من رأسمالها الذي يقدر بـ 200 000 000 دج. وقد تم بناء هذا المصنع في عام 1974 على مساحة تقدر بـ 50 هكتار، وكانت الانطلاقة في العملية الإنتاجية سنة 1978 من طرف الشركة الوطنية لمواد البناء SNMC**، وبعد الافتتاح الذي قام به الرئيس السابق هواري بومدين في 3 نوفمبر 1978 تحوّل إسمها إلى SCAEK***. وفي إطار إنشاء وإعادة الهيكلة لسياسة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، تمت إعادة هيكلة الشركة الوطنية لمواد البناء سنة 1982، إلى ثلاثة مجتمعات مستقلة جهوية وشركة، وذلك على النحو التالي:

- المجمع الصناعي والتجاري للإسمنت ومشتقاته شرق؛
- المجمع الصناعي والتجاري للإسمنت ومشتقاته غرب؛
- المجمع الصناعي والتجاري للإسمنت ومشتقاته وسط؛
- شركة الإسمنت بالشلف.

وفي سنة 1998، انفصلت شركة الإسمنت عين الكبيرة عن باقي وحدات صناعة الإسمنت الوطنية، حيث تم ميلاد شركة الإسمنت عين الكبيرة التي تقوم بتصنيع وبيع الإسمنت تحت الاسم التجاري SCAEK.

*Groupe Industriel des Ciments d'Algérie

**Société Nationale des Matériaux de Constructions

***Société des Ciments de Ain El Kébira

كما تم إنشاء الخط الثاني بموجب الاتفاقية التي تم توقيعها مع شركة فرنسية POLYSIUS SAS في 2013/08/21 ودخول العقد حيز التنفيذ في 2014/01/23، أما تاريخ بداية الإنتاج فكانت سنة 2017 بطاقة إنتاجية تقدر بـ 2 مليون طن.

ويمكن تقديم ملخص أو بطاقة فنية لشركة الإسمنت عين الكبيرة كما يلي:

- التسمية: شركة الإسمنت عين الكبيرة؛
- الموقع: بلدية أولاد عدوان دائرة عين الكبيرة - سطيف الجزائر؛
- الإدارة العامة: حي بونشادة، شارع عباشة عمار - سطيف؛
- الرأس المال الاجتماعي: 200 2 000 000.00 دج؛
- عدد الأسهم: 22 000 000 سهم؛
- المساهم الرئيسي: المجمع الصناعي والتجاري لمؤسسات الإسمنت الجزائرية 100% والذي يعتبر ممثل للدولة؛
- النشاط الرئيسي: إنتاج وتسويق الإسمنت؛
- القطاع الذي تنتمي إليه: مواد البناء؛
- الطاقة الإنتاجية: 3 000 000 طن من الإسمنت سنويا؛
- الشهادات: الحصول على شهادة الإدارة المتكاملة:
- الحصول على شهادة الجودة ISO 9001 * نسخة 2008؛
- الحصول على شهادة حماية البيئة ISO 14001 نسخة 2004؛
- الحصول على شهادة الصحة والسلامة المهنية OHSAS 18001 ** نسخة 2007.
- النظام الذي تخضع إليه: نظام الربح الحقيقي؛
- الضرائب التي تخضع لها:
- الرسم على النشاط المهني: بمعدل 1%؛
- الرسم على القيمة المضافة: 19%؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- الضريبة على أرباح الشركات.

ويمكن تلخيص التطور التاريخي لشركة الإسمنت عين الكبيرة في الجدول الموالي:

*International Organization for Standardization

**Occupational Health and Safety Assessment Series

الجدول رقم (4-1): التطور التاريخي لشركة الإسمنت عين الكبيرة _ سطيف

السنة	التطورات
1974	إمضاء الاتفاقية وبدء أعمال بناء مصنع الإسمنت.
1978	الدخول في العملية الإنتاجية في بداية سبتمبر.
1982	إعادة هيكلة SNMC، وإنشاء شركة الإسمنت شرق ERCE.
1998	إنفصال الشركة عن باقي وحدات صناعة الإسمنت الوطنية وميلاد شركة الإسمنت عين الكبيرة التي تقوم بتصنيع وبيع الإسمنت تحت الاسم التجاري SCAEK.
2000	لأول مرة قامت الشركة بتجاوز الطاقة الإنتاجية المقدرة بـ مليون طن من الإسمنت.
2002	الحصول على شهادة ISO 9001 الخاصة بمعايير الجودة نسخة 2000.
2003	إمضاء اتفاقية مع شركة AAF للبناء لتركيب مصفاة كيسية بأكثر من 4 000 750 أورو.
2005	إمضاء عقد مع الشركة ICER الفرنسية من أجل تزويد ورشات الإنتاج بنظام التشغيل الآلي.
2006	في شهر ماي تم تركيب مصفاة كيسية على مستوى الفرن من أجل معالجة غاز تسخين الفرن والتحكم في انبعاث الغبار، وتعتبر شركة الإسمنت عين الكبيرة أول من استخدم هذه التكنولوجيا وطنيا.
2008	- الحصول على شهادة ISO 14001 في شهر جوان الخاصة بحماية البيئة نسخة 2004؛ - الحصول على الجائزة الوطنية للبيئة والتي تمنحها وزارة البيئة وهيئة الإقليم، حيث احتلت المرتبة الثانية.
2009	- تركيب مصفاة على مستوى ورشة تبريد الكلنكر؛ - توقيع العقد الهندسي والاستشاري مع CETIM بمبلغ قدره: 560 036 788 دج؛ - بدء أشغال الحفر وفقا لدفتر الشروط الخاصة بمشروع بناء الخط الثاني للإنتاج.
2010	- عملية إعادة هيكلة ثانية بعد إنشاء المجمع الصناعي للإسمنت في 26 نوفمبر 2009، وتحويل الأسهم وإتمام تصفية المؤسسة الوطنية لمواد البناء ERCE وإنشاء مجمع GICA اعتبارا من 30 مارس 2010؛ - الحصول على شهادة ISO 14001 نسخة 2008.
2011	- تجاوز شركة الإسمنت عين الكبيرة لأول مرة في تاريخها عتبة 1 040 022 طن من الكلنكر؛ - الحصول على شهادة الإدارة المتكاملة (ISO 9001 نسخة 2008؛ ISO 14001 نسخة 2004؛ OHSAS 18001 نسخة 2007).
2013	توقيع عقد بناء خط إنتاج ثاني مع الشركة الفرنسية POLYSIUS SAS في 21 أوت 2013.
2014	- بدء تنفيذ العقد المبرم مع الشركة الفرنسية POLYSIUS SASA في 23 جانفي 2014؛

<p>- الجمعية العامة لشركة الإسمنت عين الكبيرة تقرر الدخول للبورصة عن طريق زيادة رأسمالها بنسبة 35%.</p>	
<p>اعتماد قرار AGEX لزيادة رأسمال الشركة بنسبة 35٪، على أن تتم العملية خلال فترة الاكتتاب المقرر إجراؤه في 2016.</p>	2015
<p>- بلغ معدل التقدم في مشروع الخط الإنتاجي الثاني 93.5% في نهاية ديسمبر؛ - دمج وحدة جميلة في شركة الإسمنت عين الكبيرة، والتي نشاطها الرئيسي هو استخراج وإعداد الجبس؛ - لأول مرة على المستوى الوطني قامت الشركة بإنتاج 300 طن من الإسمنت البترولي تم تسليمه لشركة النفط في شهر نوفمبر؛ - عملية الدخول للبورصة انتهت في 13 جوان 2016، حيث لم تحقق هذه العملية الأهداف المتوقعة وفشلت الشركة في الدخول للبورصة.</p>	2016
<p>- 5 جانفي كانت هناك زيارة لخط الإنتاج الثاني من قبل وزير الصناعة والمناجم؛ - البداية الفعلية لخط الإنتاج الثاني في 01 مارس والحصول على أول كلنكر بـ 2130 طن في اليوم الأول؛ - إطلاق إنتاج الإسمنت من خط الإنتاج الثاني في 01 أبريل مما سمح بتعزيز النتائج التشغيلية للشركة؛ - الحصول على امتيازات جبائية من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بموجب الخط الثاني، تخفيض بنسبة 72% من الضريبة على أرباح الشركات؛ - الانتهاء من اختبارات الإنتاج الصناعي للخط الثاني خلال الربع الرابع من عام 2017.</p>	2017
<p>- الحصول على شهادة TEDJ في 05 أوت 2018، والتي تعد علامة مطابقة الجودة لمنتجي الإسمنت CPJ و CRS.</p>	2018

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قبل إدارة الموارد البشرية بالشركة.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت

من خلال الهيكل التنظيمي المقدم لنا من قبل إدارة الموارد البشرية (الملحق رقم 01)، تم ملاحظة أن شركة الإسمنت عين الكبيرة تتكون من:

1. الرئيس المدير العام

هو مدير عام وعضو في مجلس الإدارة وهو المسؤول الأول في الشركة قانونيا ومدنيا، ومن مهامه:

- وضع الاستراتيجيات وكشف نقاط القوة والضعف في الشركة؛
- مسؤول عن التنظيم الإداري لمقر الشركة؛
- تقديم الأمانة للجنة الصفقات؛
- تقديم أمانة لمجلس إدارة الشركة؛
- تنظيم وتنسيق الضوابط المتعلقة بالموارد العامة.

2. مديرية التجارة والتسويق

تعمل مديرية التجارة والتسويق على ضمان تطبيق السياسة التجارية والتسويقية للشركة، وتعزيز مبيعاتها وتقديم الخدمات الجيدة للعملاء، انطلاقا من المصالح التالية:

- مصلحة البرمجة وتسيير العملاء؛
- مصلحة الفوترة؛
- مصلحة الاستماع للعملاء؛
- مصلحة إدارة شبكة المبيعات.

3. مديرية الموارد البشرية

تشرف على تسيير الشؤون الاجتماعية للمستخدمين من خلال السهر على تكوين العمال للحصول على عمال مؤهلين وذوي كفاءة، كما تقوم بتنظيم العطل والغيابات، إعداد بطاقة الأجور والمكافآت كما تربطها علاقات مع جميع الإدارات الأخرى.

4. مديرية المالية والميزانية

تعمل على تقييم نشاط الشركة وتسيير الموارد المالية الداخلية لها، كما تقوم بإعداد الميزانية العمومية للشركة ووضع السياسات المالية والمحاسبية، وتعمل على مراقبة تنفيذها.

5. مديرية التموين

هي المديرية التي تربط المؤسسة بالعالم الخارجي من خلال الأسواق التي تتعامل فيها سواء المحلية أو الدولية، وهي تهتم بتموين الشركة بكل ما تحتاج إليه، حيث تعمل على:

- توفير أحسن السلع من حيث النوعية والكمية والتوقيت والسعر، وكذلك البحث عن أحسن مورد لضمان السير الجيد لعمل الشركة؛
- العمل على إدارة المخزون بأعلى كفاءة.

6. مديرية الشؤون القانونية والمنازعات

من مهام هذه المديرية وضع وتنفيذ سياسة الاتصال في الشركة لتعزيز صورتها ومنتجاتها وخدماتها، وتقديم المساعدة في التعامل مع أي قضية قانونية والدعاوي المرفوعة ضد الشركة، وكذا إدارة الشركة.

7. مديرية التدقيق ومراقبة التسيير

تعمل مديرية التدقيق ومراقبة التسيير على:

- تدقيق الحسابات ومعرفة مصادر الأخطاء وتحديد التقديرات المستقبلية للإنتاج؛
- مسؤولية عن جمع مختلف الهياكل ذات الصلة في مجتمع المعلومات وكذا تطوير الأنشطة؛
- تطوير وتأطير النشاطات وتحضيرها ومتابعة لوحة الإعدادات؛
- إعداد تقارير تحليل الوضعيات المالية تحت إشراف الإدارة.

8. مديرية الإنتاج

مسؤولة عن تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع، وهي تتولى إدارة خطي الإنتاج، كما أنها المسؤولة عن التنسيق والإشراف على الأنشطة الفنية والتقنية، وأي عطل في أي دائرة من دوائرها قد يؤدي إلى توقف المؤسسة بأكملها.

9. مديرية الصيانة

هي المسؤولة عن الصيانة الدورية والوقائية أو الاضطرارية للفرن وآلات الطحن وآلات السحق بصفة خاصة والورشات بصفة عامة، وتشمل المديرية عدة أقسام منها: مصلحة الدراسات المنهجية، مصلحة الكهرباء، مصلحة الأتممة، ومصلحة الصناعة الميكانيكية.

10. مديرية التطوير

تعمل على متابعة كل التطورات الخاصة بالآلات والوسائل التكنولوجية لأجل الرفع من مردودية الإنتاج، وكذا وضع خطط متطورة والعمل على تنفيذها.

11. مديرية الأمن والتنمية المستدامة

من مهام هذه المديرية نذكر:

- إقتراح السياسات والخطط للسلع والعمال في الشركة؛
- التنسيق والتحكم في الحركات والرقابة؛
- مراقبة وتنفيذ سياسات الإدارة وجودة المواد الأولية لإنتاج الإسمنت، وذلك وفقا للمتطلبات القانونية.

المطلب الثاني: طبيعة نشاط شركة الإسمنت وأهدافها

سنتطرق في هذا المطلب للأنشطة التي تقوم بها الشركة، وكذا الأهداف التي تسعى لتحقيقها على

النحو التالي:

الفرع الأول: طبيعة نشاط الشركة

يتمثل النشاط الأساسي لشركة الإسمنت عين الكبيرة في إنتاج وتسويق الإسمنت، إذ يتمثل النشاط الشركة في:

1. الأنشطة الإنتاجية

تقوم شركة الإسمنت بعين الكبيرة بإنتاج خمسة أنواع من الإسمنت وهي:

- إسمنت سريع التصلب تحت الماء (حسب الطلب)؛
- إسمنت آبار البترول (حسب الطلب)؛
- إسمنت بورتلاند متعدد الاستخدامات (CPJ-CEM 32.5) حسب المعيار NA422/2000؛
- إسمنت بورتلاند متعدد الاستخدامات (CEM-CPJ 42.5) حسب المعيار NA422/2000؛
- الإسمنت المقاوم للكبريت CRS 400 حسب المعيار NA443/999.

تمر العملية الإنتاجية بمراحل، وذلك على النحو التالي:

- مرحلة استخراج وإعداد المواد الخام

يتم استخراج الحجر الجيري والرمل من خلال معالجة ميكانيكية، بحيث يتم تحطيم الصخور بالمتفجرات، ثم يتم نقلها من خلال شاحنات تفرغ إلى ورشات تكسير، أين يتم سحقها لجعل حجمها يتراوح بين 1-25 مم، ثم يتم نقل المواد المعالجة للمصنع بواسطة سكتين ناقلتين إلى المخازن.

- مرحلة تحضير الفريسة

لكي يتم إعدادها يجب مزج كل من المواد الخام وطحن الحجر الجيري والرمل مع إضافة 4% من الحديد الخام، ثم طحنها للحصول على مسحوق يعرف بـ العجينة، ويتم نقل الجزيئات الدقيقة هوائياً نحو صهاريج.

- مرحلة الطهي

بعد التخزين في الصهاريج يتم إرسال العجينة عبر برج أين يتم تسخينها، ثم حرقها في الفرن الدوار الذي تبلغ درجة حرارته 1450 درجة مئوية، ثم يتم إرساله إلى المبرد، وهكذا يتم الحصول على الكلنكر، وبعد التأكد من جودته يتم تخزينه في صهاريج.

- طحن الكلنكر وتخزين الإسمنت

يتم طحن الكلنكر بعد إضافة الجبس وبعض المواد الأخرى، وهكذا يتم الحصول على الإسمنت، والذي يرسل إلى الصهاريج لتخزينه.

وفي هذه المرحلة، فإنه يمكن الحصول على أنواع الإسمنت التالية:

- عند مزج الكلنكر مع الجبس، يتم الحصول على إسمنت بورتلاند اصطناعي؛
- عند مزج الكلنكر مع الجبس والإضافات الأخرى، يتم الحصول على بورتلاند بالإضافات؛
- أما عند مزج الكلنكر الخاص مع الجبس، فيتم الحصول على الإسمنت المقاوم للكبريت.

- مرحلة الشحن

يتم تخزين الإسمنت حسب نوعه في صوامع الإسمنت ليتم توزيعها في أكياس بحجم 50 كلغ أو ليعبأ في صهاريج الشاحنات ويتم وزنها.

- مراقبة جودة المنتج والبيئة

إن تصنيع الإسمنت CPJ CEM II/A 42,5 والإسمنت CRS 400 من قبل شركة الإسمنت عين الكبيرة يخضع لمراقبة صارمة ومستمرة للجودة، وكذا تقوم باختبار الامتثال للمعايير الحالية، حيث تتم مراقبة الجودة في جميع مراحل الإنتاج من استخراج المواد الخام إلى غاية التسليم.

2. الأنشطة التجارية

يتمثل النشاط التجاري لشركة الإسمنت في:

- التكفل بتحقيق الإجراءات الإدارية اللازمة في إطار النشاط التجاري للشركة؛
- متابعة عمليات التخزين؛
- تسيير المنتوجات الموجهة للعملاء وفقا للعقود المبرمة، والعمل على إيصال المنتج للمستهلك النهائي.

الفرع الثاني: أهداف شركة الإسمنت عين الكبيرة

هناك عدة أهداف تسعى شركة الإسمنت لتحقيقها، من بين تلك الأهداف نذكر مايلي:

- تحقيق الأرباح؛
- الاستفادة من السيولة النقدية؛
- الزيادة في الإنتاج وتلبية احتياجات الزبائن؛
- تعزيز الصحة والوقاية وسلامة المستخدمين من خلال تحسين ظروف العمل؛
- الوقاية من التلوث وحماية المحيط؛
- تنمية كفاءات وقدرات العاملين عن طريق التكوين والتدريب وغيرها من الوسائل التي تساهم في زيادة جودة العمل؛
- التقليل من استهلاك الطاقة؛
- التخفيض من الاستيراد، حيث قامت الدولة برفع الأسعار الجمركية على الإسمنت المستورد من الخارج؛
- التقليل من ظاهرة البطالة؛
- تحسين دخل الفرد، فكلما كانت الطاقة الإنتاجية كبيرة والأرباح مرتفعة ومستمرة كان الدخل أفضل.

المطلب الثالث: مكانة التدقيق الداخلي في شركة الإسمنت عين الكبيرة

لقد كانت أول بداية لنشاط التدقيق الداخلي في الشركة سنة 2001، حيث تحتل وظيفة التدقيق الداخلي مكانة هامة على مستوى الشركة، وتستند مهمة التدقيق الداخلي لمديرية التدقيق ومراقبة التسيير المتواجدة على مستوى المديرية العامة لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة الواقعة بشارع عباشة عمار حي بونشادة سطيف، حيث يمارس المدققون الداخليون مهامهم على مستوى المديرية العامة وعلى مستوى مصنع الإسمنت المتواجد بعين الكبيرة.

تشكل هيئة التدقيق الداخلي للمؤسسة من موظفين إثنين: رئيس القسم ومساعدته، يتمتعان بمستوى عالي من التعليم والتكوين في مجال المحاسبة والتدقيق وخبرة طويلة في مجال المحاسبة والتدقيق، كما تم تكوينهما من خلال القيام بالعديد من التبرصات والتكوينات أهمها كان تحت إشراف المعهد الفرنسي للمراقبة والتدقيق الداخلي IFACI، وتتمتع هيئة التدقيق الداخلي للشركة بالاستقلالية التامة في أدائها لمهامها دون أي ضغوط أو تدخل من قبل أطراف داخلية أو خارجية.

وقد عمل رئيس القسم على إعداد ميثاق لمهنة التدقيق الداخلي خاص بالشركة يتوافق مع ما جاءت به القوانين والقواعد المهنية الدولية، وقد تمت المصادقة عليه من طرف المدير العام للمديرية وهذا بعد موافقة أعضاء مجلس الإدارة. ويحتوي ميثاق التدقيق الخاص بالشركة على عدة عناصر هامة أهمها:

- تعريف التدقيق الداخلي ووضعيته في الشركة؛
- الاستقلالية، المسؤولية والسلطة؛
- طرق تدخل التدقيق الداخلي؛
- عملية ومراحل مهمة التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي للشركة وعرض القوائم المالية

من أجل القيام بالتدقيق الداخلي الذي يهدف لمعرفة مدى اهتمام الشركة بتوفير الأمن الجبائي داخلها وتجنبها للمخاطر الجبائية الممكنة، سيتم أولاً تقييم نظام الرقابة الداخلي الجبائي لها، ومن ثم تقديم عرض لمحتوى قوائمها المالية ودراسة مدى صحة المعلومات المتضمنة فيها، والتي تساهم في تحديد مدى ملاءمة وصحة النظام الجبائي في شركة الإسمنت.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي

من أجل تقييم النظام الجبائي للمؤسسة ومعرفة مدى فعالية الإجراءات الجبائية التي تتخذها شركة الإسمنت الهادفة لتحسين التسيير الجبائي، تم إعداد مجموعة من الأسئلة التي تهدف إلى التعرف على نظام الرقابة الداخلية للشركة من الناحية الجبائية (من ناحية الفصل في المهام، الشفافية والمصادقية في البيانات المالية التي تفصح عنها... الخ).

يحتوي استبيان الرقابة الداخلية على أسئلة مغلقة تكون الإجابة عليها بـ "نعم" أو "لا"، حيث كل إجابة بـ "نعم" تمثل نقطة قوة في النظام، وكل إجابة بـ "لا" تعتبر نقطة ضعف، وقد تم توجيه هذه الأسئلة إلى المدير المالي (عن طريق المقابلة)، وقد كانت إجابته على النحو التالي:

الجدول رقم (4-2): تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي لشركة الإسمنت عين الكبيرة

رقم	الأسئلة	الجواب		الملاحظات
		لا	نعم	
1	هل هناك قسم خاص يتولى مهمة التسيير الجبائي؟ في حالة الإجابة بلا: من هو المسؤول عن الجباية في المؤسسة؟	X		مديرية الجباية على مستوى مجمع GICA
2	هل هناك فصل كافي بين مهمة حساب الضريبة ومهمة تسديدها، ومهمة التسجيل المحاسبي لها؟	X		
3	هل يتم مراقبة التصريجات الجبائية من طرف أشخاص مؤهلين لتأكيد مطابقتها مع ما هو مسجل محاسبيا؟	X		
4	هل هناك مراقبة لمدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات الضريبية؟	X		
5	هل هناك إطلاع مستمر على المستجدات القانونية الجبائية؟	X		
6	هل يتم استغلال الامتيازات الممنوحة من طرف المشرع الجبائي من خلال دراسة الخيارات الضريبية الممنوحة؟	X		
7	هل يتم إعداد الوثائق الضريبية وتقديمها لمصلحة الضرائب في الوقت المحدد، وهل يتم تسديدها في الآجال المحددة؟	X		
8	هل يتم إجراء مطابقة بين الأعباء الضريبية المسجلة في حساب النتائج والأعباء المصرح بها جبائيا؟	X		
9	هل يتم التأكد من حسابات الأعباء والنواتج المسموح بها من الناحية الجبائية في تحديد النتيجة الجبائية؟	X		
10	هل يتم الاعتراف والإفصاح عن الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة؟	X		
11	هل يتم الاحتفاظ بالوثائق التي تؤكد صدق العمليات الجبائية؟	X		

المصدر: من إعداد الطالبة.

من خلال الإجابات المقدمة من طرف المدير المالي لشركة الإسمنت على أسئلة الاستبيان، والتي تهدف لتقييم نظام الرقابة الداخلية من الناحية الجبائية، فقد كانت الإجابات بـ "نعم" باستثناء سؤال واحد كانت الإجابة عليه بـ "لا"، وهذا يدل على أن النظام الجبائي للشركة يحتوي على نقطة ضعف واحدة، أما الباقي فهي تعتبر نقاط قوة، وهذا يعني سلامة وقوة نظام الرقابة الداخلية من الناحية الجبائية.

ويمكن تلخيص نقاط القوة في النظام الجبائي للشركة في الآتي:

- وجود فصل كافي من ناحية الأشخاص المكلفين بمهمة حساب الضريبة ومهمة تسديدها ومهمة التسجيل المحاسبي لها، حيث أن حسابها يتم من قبل رئيس المصلحة ويتم المصادقة عليها من قبل رئيس الدائرة هذا بالنسبة للتصريحات الشهرية، أما التصريحات السنوية فيتم إعدادها من قبل رئيس الدائرة ويصادق عليها المدير المالي، أما التسجيل المحاسبي فيتكفل به قسم المحاسبة العامة بالشركة؛
- يتم مراقبة التصريحات الجبائية من طرف أشخاص مؤهلين للتأكد من مطابقتها مع ما هو مسجل محاسبيا؛
- يتم مراقبة مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات الضريبية؛
- هناك إطلاع مستمر على المستجدات القانونية الجبائية؛
- تقوم الشركة بدراسة الخيارات الضريبية الممنوحة بهدف الاستفادة من الامتيازات الممنوحة من طرف المشرع الجبائي؛
- يتم إعداد الوثائق الضريبية وتقديمها لمصلحة الضرائب في الوقت المحدد، ويتم تسديدها في الآجال المحددة؛
- يتم إجراء مطابقة بين الأعباء الضريبية المسجلة في حساب النتائج والأعباء المصرح بها جبائيا؛
- يتم التأكد من حسابات الأعباء والنواتج المسموح بها من الناحية الجبائية في تحديد النتيجة الجبائية؛
- يتم الاعتراف والإفصاح عن الأصول والخصوم الضريبة المؤجلة ؛
- يتم الاحتفاظ بالوثائق التي تؤكد صدق العمليات الجبائية.

أما نقاط الضعف، فتتمثل أساسا في عدم وجود قسم خاص بالشركة يتولى مهمة التسيير الجبائي، وفي حالة وجود أي تساؤلات أو مشاكل جبائية يتم الرجوع إلى مديرية الجبائية الموجودة على مستوى المجمع GICA. وبالتالي، ومن أجل زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية الجبائي وتحسين قراراته، فإنه ينبغي إنشاء قسم خاص يهتم بالتسيير الجبائي للشركة.

المطلب الثاني: تقديم ميزانيات الشركة للسنوات محل الدراسة

في هذا المطلب سيتم تقديم ميزانيات شركة الإسمنت عين الكبيرة خلال السنوات التالية: 2016، 2017، و2018، وذلك من خلال التطرق لمحتويات الأصول والخصوم التي لديها.

الفرع الأول: أصول الميزانية

يوضح الجدول الموالي أصول الميزانية لشركة الإسمنت عين الكبيرة للسنوات: 2016، 2017، و2018:

الجدول رقم (3-4): أصول الميزانية المحاسبية لشركة الإسمنت عين الكبيرة للفترة (2016-2018)

المبلغ الإجمالي (دج)			الأصول
2018	2017	2016	
			أصول غير جارية
0	0	0	فارق الاقتناء
29 490 811	29 490 811	26 102 511	تثبيتات معنوية
56 817 841 985	54 671 487 629	15 620 451 528	تثبيتات عينية
537 637 436	168 946 715	45 181 850	أراضي
4 419 932 684	4 051 088 037	3 575 314 017	مباني
51 860 472 664	50 451 683 646	11 999 287 330	تثبيتات عينية أخرى
0	0	0	تثبيتات ممنوح امتيازها
181 779 109	266 984 991	36 553 202 050	تثبيتات جاري إنجازها
8 556 144 695	1 533 244 189	162 019 019	تثبيتات مالية
0	0	0	سندات موضوعة موضع معادلة
0	0	0	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
5 000 000 330	0	0	سندات أخرى مثبتة
3 695 144 226	1 533 244 189	162 019 019	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
201 146 296	128 704 968	113 506 015	ضرائب مؤجلة على الأصل
65 714 552 818	56 286 183 661	51 971 791 117	مجموع الأصول غير الجارية
			أصول جارية
3 804 179 190	3 416 058 246	2 806 948 665	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
1 520 996 737	386 175 441	299 690 485	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
719 002 796	165 841 427	88 425 704	الزبائن
230 531 063	169 774 503	139 813 124	المدينون الآخرون
571 410 930	50 669 720	72 968 139	الضرائب وما شابهها
0	160 520	0	الأصول الأخرى الجارية
2 077 377 031	5 014 706 020	5 067 208 458	الموجودات وما يشابهها
0	1 000 000 000	4 000 000 400	الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
2 077 377 031	4 014 706 020	1 067 208 058	الخزينة
7 356 553 004	8 822 939 701	8 564 847 218	مجموع الأصول الجارية
73 071 105 822	65 109 123 362	60 536 638 335	المجموع العام للأصول

المصدر: ميزانيات شركة الإسمنت عين الكبيرة لفترة الدراسة، (أنظر الملحق رقم 2)

من خلال الميزانيات الختامية وموازن المراجعة، نلاحظ أن أصول المؤسسة تتكون من العناصر التالية:

أولاً: أصول غير جارية

تتمثل الأصول غير الجارية في العناصر التالية:

1. تقيتات معنوية:

يتم الاعتراف بالموجودات غير الملموسة بتكلفة الاقتناء (التكلفة التاريخية)، وتشمل بشكل أساسي البرامج، حيث يتم اهتلاكها خطياً على مدى 5 سنوات من تاريخ دخولها في الخدمة، وتضم حساب برامج الإعلام الآلي بمبلغ إجمالي قدره: 26 102 511، 29 490 811، 29 490 811 دج خلال السنوات الثلاث (2016، 2017، 2018) على التوالي. ووفقاً لبرنامج التدقيق الذي تم وضعه من قبل المدقق الداخلي، فقد تم فحص هذه الأصول والتأكد من وجودها وكذا التأكد من توفر الفواتير الخاصة بعمليات الشراء، بالإضافة لتدقيق حسابات الاهتلاك من حيث طريقة الاهتلاك المعتمدة، مدة الاهتلاك ومبلغ الاهتلاك والمعدل المطبق، وتظهر الاهتلاكات خلال الفترة محل الدراسة كالتالي:

إهتلاك التقيتات المعنوية: الإهتلاك في 2016 كان: 24 562 511 دج، أما في 2017 فقدّر بـ 25 012 536 دج، في حين سنة 2018 كان مبلغ الإهتلاك يساوي 25 456 836 دج.

2. تقيتات عينية:

تظهر الأصول الثابتة الملموسة في الميزانية بتكلفة اقتنائها مطروح منها الاهتلاك المتراكم، ويتم تقييمها بالتكلفة التاريخية، سعر الشراء أو تكلفة الانتاج والمصروفات المنسوبة إليها مباشرة، باستثناء تلك المكتسبة قبل عام 1996 والتي خضعت لإعادة التقييم في عام 1992 و1996، ويتم حساب قسط الاهتلاك على أساس القسط الثابت عن طريق تطبيق المعدلات التالية:

- المباني: 5%، 10%، 15%؛

- تركيبات تقنية: 7%؛

- معدات النقل: 20%؛

- أجهزة الكمبيوتر: 33.33%؛

- أثاث ومعدات مكتب: 10%؛

- التركيبات والتجهيزات: 5%، 10%، 20%.

لا يتم الاعتراف بمكونات الأصل الثابت واهتلاكه بشكل منفصل، ويتكون حساب التقيتات العينة للشركة من الحسابات التالية:

الجدول رقم (4-4): جدول تفصيلي للتبittات العينة الوحدة: دج

2018	2017	2016	البيان
537 436 637	168 715 946	45 850 181	أراضي
4 419 932 684	4 051 088 037	3 575 314 017	مباني
51 860 472 664	50 451 683 646	11 999 287 330	تتبittات عينية أخرى
56 817 841 985	54 671 487 629	15 620 451 528	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

من خلال الجدول أعلاه، يمكن ملاحظة أن هناك توسع كبير في التتبittات العينية في سنتي 2017 و2018 مقارنة بسنة 2016، وهذا راجع للتوسعات الكبيرة التي قامت بها الشركة لإنشاء خط الانتاج الثاني الذي بدأ في العمل سنة 2017، وقد تم تنفيذ مهمة التدقيق لهذه التتبittات من خلال قيام المدقق بفحص عمليات الشراء والفواتير وتسجيلها المحاسبي، حيث تم التحقق من طبيعة المصاريف التابعة لقيمة الأصل، كما قام بعملية الجرد المادي لهذه الأصول، بالإضافة إلى قيامه بعملية تدقيق الاهتلاكات، حيث سجلت خلال الدورات الثلاث الاهتلاكات كالتالي:

إهلاك التتبittات العينية: كانت المبالغ الخاصة بالاهتلاك سنة 2016، 2017، 2018 على النحو التالي:
11 155 071 500، 13 923 148 898، 17 302 510 535 دج.

3. تبittات جاري إنجازها (ح/23): يشمل هذا الحساب كل من الحسابين التاليين:

- تبittات عينية قيد الانجاز (ح/232)؛

- تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات التتبittات (ح/238).

والجدول الموالي يوضح تفصيل هذا الحساب:

الجدول رقم (4-5): جدول تفصيلي للتتبittات الجاري إنجازها الوحدة: دج

2018	2017	2016	البيان
63 539 962	198 368 569	35 890 950 298	تبittات عينية قيد الإنجاز
46 239 219	68 623 415	159 252 255	تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات التتبittات
109 779 181	266 991 984	36 050 202 553	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

وقد قام المدقق بعملية التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها، وظهرها في القوائم المالية ودفتر الجرد، كما عمل على الاطلاع والتأكد من الوثائق الشبوتية.

4. تثبيبات مالية:

يتم تسجيل الأصول المالية الثابتة بقيمتها الاسمية، ويتم الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، وهي تشمل:

الجدول رقم (4-6): جدول تفصيلي للتثبيبات المالية الوحدة: دج

2018	2017	2016	البيان
5 330 000 000	0	0	أصول مالية مثبتة
8 420 000	12 870 000	7 640 000	القروض والحقوق المرتبطة بعقد إيجار
217 724 695	176 374 533	154 379 019	الودائع والكفالات المدفوعة
3 000 000 000	1 000 000 00	0	حقوق أخرى مثبتة
8 556 144 695	1 189 244 533	162 019 019	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

تقدر القروض والأصول المالية خلال السنوات الثلاث 2016، 2017 و 2018 بـ 162 019 019، 1 189 244 533، 3 226 144 695 دج على التوالي؛ وهي تمثل مجموع كل من القروض والحقوق المرتبطة بعقد إيجار وحساب الودائع والكفالات المدفوعة، كما تمثل السندات الأخرى المثبتة سنة 2018 مبلغ 5 330 000 000 دج، وتمثل رصييدا معدوما سنتي 2016 و 2017.

وقد عمل المدقق الداخلي على التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للعمليات، من خلال وجود الوثائق التي تثبت العمليات المسجلة، تدقيق وفحص المصرفيات والفوائد البنكية، والتأكد من التسجيل الصحيح للفوائد والأرباح.

5. الضرائب المؤجلة على الأصول:

هي ضرائب عن الأرباح قابلة للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية، ومن خلال الميزانيات يظهر هذا الحساب خلال السنوات 2016، 2017 و 2018 بمبالغ إجمالية قدرت بـ: 113 015 506، 128 968 704، 201 296 146 دج على التوالي، وهذه الضرائب في أغلبها تمثل منح التقاعد والعطل مدفوعة الأجر، وقد تم التأكد من صحتها.

ثانيا: أصول جارية

1. مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ:

يتم تقييم المخزون بتكلفة الشراء أو تكلفة الانتاج، كما يتم تقييم المواد الخام والإمدادات وقطع الغيار بتكلفة الشراء، ويتم استخدام طريقة متوسط التكلفة المرجحة بعد كل إدخال، تشمل تكلفة الشراء المصاريف التي تتحملها أثناء الشراء وسعر الشراء، ويتم تقييم المخزونات النهائية والوسيطه بالتكلفة الفعلية للإنتاج، كما يتم مراقبة المخزون باستخدام طريقة الجرد الدائم وفقا للخيار الذي اتخذته مجموعة GICA.

وقد قدرت المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ خلال السنوات: 2016، 2017 و 2018 بمبالغ إجمالية كالآتي: 2 806 948 665، 3 416 058 246، 3 804 179 190 دج، وتفصيل هذا الحساب كما يلي:

الجدول رقم (4-7): جدول تفصيلي للمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ الوحدة: دج

البيان	2016	2017	2018
مواد أولية ولوازم	419 569 493	194 693 112	214 274 858
تموينات أخرى	2 097 099 122	2 507 574 105	2 834 940 585
مخزون المنتجات	254 269 496	621 006 932	611 724 848
مخزون لدى الغير	36 010 554	92 784 097	143 238 899
المجموع	2 806 948 665	3 416 058 246	3 804 179 190

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

يضم حساب تموينات أخرى كل من: مواد قابلة للاستهلاك، لوازم قابلة للاستهلاك، وأغلفة مستهلكة. كما يضم حساب مخزون المنتجات كل من حساب المنتجات الوسيطة والمنتجات تامة الصنع، ويمكن تلخيص هذين الحسابين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-8): جدول تفصيلي للحسابين تموينات أخرى ومخزون المنتجات الوحدة: دج

البيان	2016	2017	2018
تموينات أخرى	2 097 099 122	2 507 574 105	2 834 940 585
مواد قابلة للاستهلاك	338 128 299	310 437 348	352 599 646
لوازم قابلة للاستهلاك	1 734 765 689	2 147 888 537	2 450 061 015
أغلفة مستهلكة	24 205 134	49 248 220	32 279 924
مخزون المنتجات	254 269 496	621 006 932	611 724 848
منتجات وسيطة	194 961 113	289 303 453	274 536 481
منتجات مصنعة تامة الصنع	59 308 383	331 703 479	337 188 367

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

أما بالنسبة لحساب خسائر القيمة عن المخزونات، فقد ظهرت في الحساب 392 الخاص بخسائر القيمة عن التموينات الأخرى خلال السنوات 2016، 2017 و2018 على التوالي المبالغ التالية: 51 165 630 ، 129 831 274 و134 886 403 دج.

وقد عمل المدقق الداخلي على التأكد من بنود هذه الحسابات، من خلال دراسة عينات لعمليات الدخول والخروج للمخزونات، دراسة حساب التكلفة (سياسة تقييم المخزونات)، والقيام بعمليات الجرد الدائم، التأكد من المطابقة في عمليات الاستلام، تدقيق الوثائق الثبوتية (أوامر الشراء، فواتير الشراء، وصل الاستلام، وصل الدفع... إلخ)، الإطلاع على كشوفات الجرد المعتمدة من طرف الإدارة، ومحاولة معرفة أسباب الفروقات بين الجرد المادي والمحاسبي، وكذا القيام بتدقيق المؤونات المكوّنة لحساب المخزونات.

2. حسابات الزبائن:

في الجدول الموالي تفصيل لحسابات الزبائن والحسابات الملحققة، والذي ظهر في الميزانية بمبلغ إجمالي قدره 88 425 704 ، 165 841 427 ، 719 002 796 دج، خلال 2016، 2017، و2018:

الجدول رقم (4-9): جدول تفصيلي لحسابات الزبائن والحسابات الملحقة الوحدة: دج

البيان	2016	2017	2018
الزبائن	88 215 886	165 631 609	718 792 978
الزبائن المشكوك فيهم	209 818	209 818	209 818
المجموع	88 425 704	165 841 427	719 002 796

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

كما يظهر حساب الزبائن مؤونات والتي قامت المؤسسة بتشكيلها لمواجهة مخاطر احتمال عدم إلتزام زبائنها بالسداد خلال السنوات الثلاث ببلغ يقدر بـ 179 332 دج.

تم التدقيق من قبل المدقق وذلك خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، التأكد من قائمة الزبائن الذين تتعامل معهم الشركة، التأكد من الفواتير، التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية، التأكد من المدة الزمنية التي يتم فيها تحصيل مستحقات الشركة، ومدى إمكانية تحصيل ديونها، ومدى كفاية وواقعية مؤونات خسائر القيمة التي قامت المؤسسة بتشكيلها لمواجهة الديون التي قد لا تتمكن من تحصيلها.

3. المدينون الآخرون: تم التركيز في هذا الحساب على فحص عمليات البيع، وكذا فحص عمليات التحصيل والتسوية، وخلال السنوات 2016، 2017 و 2018 حساب المدينون الآخرون يظهر مدينا بالمبالغ التالية على التوالي: 139 124 813، 169 503 774، 230 063 531 دج.

4. الضرائب وما شابهها: يظهر هذا الحساب مدينا بمبالغ إجمالية قدرها: 72 139 968، 50 669 720، 571 930 410 دج، خلال السنوات 2016، 2017 و 2018 على التوالي، تخص الضرائب التالية:

الجدول رقم (4-10): جدول تفصيلي لحساب الضرائب وما شابهها الوحدة: دج

البيان	2016	2017	2018
الدولة - ضرائب على النتائج	-	865 753	390 680 025
الدولة - رسوم على رقم الأعمال	72 139 968	43 475 642	174 922 060
الضرائب والرسوم الأخرى والتسديدات المماثلة	-	6 328 325	6 328 325
المجموع	72 139 968	50 669 720	571 930 410

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

وقد عمل المدقق الداخلي على تحليل هذه الحسابات، من خلال العمل على فحص المستندات المحاسبية والجبائية للتأكد من صحة التصريجات الجبائية وكذا صحة المبالغ التي تم تسديدها.

5. **الموجودات وما شابهها:** من أجل معرفة التفاصيل الخاصة بالخزينة، فقد تم الإطلاع على موازين المراجعة للسنوات الثلاث، وكانت الحسابات المالية تحتوي على الحسابات التالية:

الجدول رقم (4-11): جدول تفصيلي للحسابات المالية الوحدة: دج

2018	2017	2016	البيان
-	1 000 000 000	4 400 000 000	قيم منقولة للتوظيف (السندات، قسائم الخزينة والصندوق قصيرة الأجل)
914 561 434	976 303 162	169 239 074	قيم للتحصيل
642 326 058	2 894 267 250	722 304 735	بنوك حسابات جارية
351 216 343	39 463 032	99 950 000	فوائد منتظرة للدفع
28 514	14 213	5 336	الصندوق
123 244 728	110 658 357	66 708 922	وكالات التسيقات والاعتمادات
2 031 377 077	5 020 706 014	5 458 208 067	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

تم التدقيق من خلال قيام المدقق بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، التأكد من صحة الوثائق الثبوتية، والتأكد من تسجيل فوائد القيم المنقولة للتوظيف المستحقة وفحص حسابات الصندوق، كما تم القيام بالجرد الفعلي للنقدية الموجودة في الصندوق، التأكد من صحة العمليات البنكية، وكذا صحة أي مصروفات أو فوائد بنكية ظهرت في كشف الحساب والقيام بالمقاربة البنكية.

الفرع الثاني: خصوم الميزانية

خصوم الميزانية لشركة الإسمنت عين الكبيرة بالنسبة للسنوات محل الدراسة يوضحها الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-12): خصوم الميزانية المحاسبية لشركة الإسمنت عين الكبيرة للفترة (2016-2018)

المبالغ (دج)			الخصوم
2018	2017	2016	
			أموال خاصة
2 000 000 200	2 000 000 200	2 000 000 200	رأس المال الصادر (رأسمال الاستغلال)
0	0	0	رأس مال مستعان به
25 070 478 001	20 637 832 433	17 485 942 835	علاوات واحتياطات مدجة
0	0	0	فارق إعادة التقييم
0	0	0	فارق تقييم المعادلة
8 304 622 528	7 576 127 412	3 619 963 014	نتيجة صافية (حصة المجموعة)
100 758 746	(342 907 143)	(15 498 467)	أموال خاصة أخرى (ترحيل من جديد)
			حصة الشركة الأم
		0	حقوق الأقلية
35 133 847 830	29 070 053 703	23 637 407 035	المجموع 1
			خصوم غير جارية
13 583 928 550	13 284 860 549	13 596 807 548	القروض والديون المالية
36 704 734	9 760 834	20 987 128	الضرائب المؤجلة
0	0	0	ديون أخرى غير جارية
770 642 093	848 328 894	543 964 316	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
14 929 756 357	14 373 589 408	14 112 253 547	مجموع الخصوم غير الجارية 2
			خصوم جارية
2 321 452 888	4 457 229 673	5 106 711 460	الموردون والحسابات الملحقة
040 807 880	325 195 260	75 643 657	ضرائب
1 293 209 650	1 085 722 919	6 540 241 538	ديون أخرى
-	1 142 097	83 889 387	خزينة خصوم
5 654 468 419	6 879 308 919	12 178 998 157	مجموع الخصوم الجارية 3
55 716 072 608	51 951 030 322	49 659 305 362	مجموع الخصوم

المصدر: ميزانيات شركة الإسمنت عين الكبيرة لفترة الدراسة، (أنظر الملحق رقم 3)

تتكون خصوم شركة الإسمنت من العناصر التالية:

1. رأس المال الصادر (رأس مال الشركة): يتكون رأس مال الشركة من أسهم عادية، وتظهر في الميزانية بقيمتها الاسمية، وخلال السنوات الثلاث كان رأس المال الصادر ثابتا، حيث قدرت قيمته بـ 2 200 000 000 دج؛
 2. الاحتياطات: كانت الاحتياطات في شركة الإسمنت خلال السنوات الثلاث 2016، 2017 و 2018 على التوالي: 17 835 942 485 دج، 20 433 832 637 دج ، 25 001 478 070 دج؛
 3. النتيجة الصافية: حققت شركة الإسمنت عين الكبيرة أرباحا مستمرة خلال السنوات الثلاث، وهي في تزايد مستمر، خاصة في 2017 بعد انطلاق العمل في الخط الثاني، حيث كانت الأرباح في 2016، 2017، 2018 على التوالي: 3 014 963 619 دج، 7 412 127 576 دج ، 8 528 622 304 دج؛
 4. الترحيل من جديد: كان هذا الحساب رصيد مدين خلال السنتين: 2016، 2017 بمبالغ قدرت بـ: 15 498 467، 342 907 143 دج، أما في 2018 دائن بمبلغ: 100 746 758 دج؛
 5. القروض والديون المالية: تتمثل هذه القروض في:
 - اقتراض لدى مؤسسات القرض: حيث كانت المبالغ تساوي 13 545 829 712، 13 549 860 284، 13 550 928 583 دج خلال السنوات 2016، 2017، 2018 على التوالي؛
 - ودائع وكفالات مقبوضة: كانت تساوي 2 977 884 دج خلال سنة 2016.
 6. الضرائب المؤجلة خصوم: هي ضرائب عن الأرباح قابلة للدفع خلال سنوات مالية مستقبلية، حيث يضم حساب الضرائب المؤجلة الحسابين التاليين، وهما:
 - الضرائب المؤجلة على الخصوم: هو حساب يكون رصيده دائن، حيث ظهر خلال السنوات الثلاثة محل الدراسة 2016، 2017، 2018 على التوالي: 18 990 500، 7 497 976، 34 397 920 دج؛
 - مؤونة للضرائب: في نهاية 2016 كان هذا الحساب دائنا بمبلغ 1 138 487 دج، وفي 2017 و 2018 كان دائنا بنفس المبلغ والذي يقدر بـ 2 336 784 دج.
- قام المدقق بالتدقيق من خلال فحص مختلف الوثائق الشبوتية التي تثبت صحة هذه العمليات، والتحقق من صحة التسجيل المحاسبي لها.

7. مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا: كان هذا الحساب دائما خلال السنوات 2016، 2017 و2018 بمبلغ إجمالي قدره: 543 316 964، 848 894 328، 770 093 642 دج على التوالي. وهذا الحساب عبارة عن إعانات التجهيز ومؤونات للأعباء خصوم غير جارية والتي تم تفصيلها في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-13): جدول تفصيلي لحساب مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا الوحدة: دج

2018	2017	2016	البيان
162 092	204 377	246 662	إعانات التجهيز
601 026 662	678 566 015	394 135 159	مؤونة للمعاشات والالتزامات المماثلة
155 445 052	90 925 427	50 722 093	مؤونة بتحديد التثبيتات
13 459 836	79 198 509	98 213 050	المؤونات الأخرى للأعباء
770 093 642	848 894 328	543 316 964	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

قام المدقق بفحص أسباب تكوين هذه المؤونات والاطلاع على الوثائق التي تثبتتها وكيفية حسابها وتسجيلها، وهل يتم تعديلها بحسب الحاجة.

8. الموردون والحسابات الملحقه: ظهر هذا الحساب دائن بـ 5 460 711 106، 4 673 229 457، 2 888 452 321 دج خلال 2016، 2017، 2018 على التوالي، ويضم هذا الحساب مايلي:

الجدول رقم (4-14): جدول تفصيلي لحساب الموردون والحسابات الملحقه الوحدة: دج

2018	2017	2016	البيان
806 873 025	508 470 772	696 681 981	موردو المخزون والخدمات
1 945 907 589	3 939 296 168	4 707 536 112	موردو التثبيتات
135 671 707	225 462 517	56 493 013	موردون- فواتير قيد الاستلام
2 888 452 321	4 673 229 457	5 460 711 106	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

تم التدقيق من قبل المدقق من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة طريقة اختيار الموردين، الاطلاع على الكشوفات والفواتير، التأكد من التسجيل المحاسبي لعمليات الشراء، ودراسة المدة الزمنية لتسديد المستحقات.

9. **الضرائب:** يظهر هذا الحساب رصيد دائن بمبلغ قدره: 75 657 643، 325 260 195، 880 807 040 دج.

10. **ديون أخرى:** من خلال الميزانية يظهر حساب الديون الأخرى الواجبة التسديد رصيد دائن في سنة 2016، 2017، و2018 بالمبالغ التالية على التوالي: 6 538 241 540، 1 919 722 085، 1 650 209 293 دج.

11. **خزينة خصوم:** تتمثل في المساهمات البنكية الجارية، حيث كانت سنة 2016 تقدر بـ 83 387 889 دج، وفي 2017 كانت تساوي: 1 097 142 دج.

تم التدقيق من قبل المدقق من خلال فحص وجود الوثائق الثبوتية، وكذا صحة التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بهذه الحسابات.

ومن خلال المقابلة التي أجريت مع المدقق الداخلي لشركة الإسمنت عين الكبيرة، فقد تم التحقيق في بعض النقاط المتعلقة بالميزانية لأجل التأكد من صحة ما هو وارد بها، وقد تم التوصل إلى أن :

- رأس مال الشركة يتوافق مع ما هو مذكور في القانون الأساسي؛
- الاحتياطات التي تم تكوينها تتطابق مع القانون الأساسي للشركة وقرارات المجلس العام؛
- مؤونات الأعباء استند تكوينها على وثائق إثبات، وأنه في الفترة التي كونت فيها المؤونة قد توفرت عناصر الأدلة الخاصة بالخطر المتوقع؛
- المعاملات المتعلقة بالحسابات الجارية للشركاء قانونية، كما أن كل المساهمات قد أدرجت ضمن حساب الرأس المال؛
- ليس هناك توزيعات لأرباح وهمية؛
- الموجودات العينية تمثل أصول وليست مصاريف؛
- التثبيات تم اقتناؤها للاستخدام وليس لغرض البيع وأنها موجودة فعلا؛
- مصاريف الإصلاح والصيانة لم ترسمل؛
- العمر الافتراضي للتثبيات وطرق الاهتلاك المتبعة ومعدلات الاهتلاك تم تحديدها وفقا للقانون؛
- حسابات المخزونات صحيحة وليست هناك حسابات وهمية أو حسابات غير ظاهرة في الميزانية؛
- المدقق قام بالمراجعة الاختبارية لمستندات الشراء والبيع وتم مقارنتها مع ما هو مقيّد في الدفاتر المحاسبية وهي صحيحة ولا يوجد أي أخطاء فيها؛
- هناك مطابقة بين الرصيد الإجمالي للمخزونات مع المبالغ الواردة في المركز المالي.
- المخزونات يتم تسجيلها على أساس التكلفة الوسطية المرهجة؛

- هناك فحص لطبيعة الديون المستحقة للعملاء، وبصفة خاصة الديون المشكوك فيها وكيفية معالجتها، ومدى ملاءمة نسبة الديون المشكوك فيها التي تحددها الشركة، وقد تم إثبات صحة المعلومات الواردة فيها من خلال التحقق منها عن طريق فحص أرصدة حسابات العملاء في دفتر الأستاذ، وكذا التحقق من أن مجموع كشف أرصدة العملاء يطابق رصيد حساب إجمالي العملاء؛
- الشركة تقوم بتقييم طريقة اختيار الموردين، وأن جميع المستندات المتعلقة لعملية توريد الموارد مرفقة مع فواتير الشراء؛
- الشركة تتمثل للقواعد التي تحكم إصدار السندات؛
- بالنسبة للتحصيلات النقدية ليس هناك أي تسريب مالي واختلاسات، كما أن هناك مطابقة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي؛
- المصروفات والفوائد البنكية التي تظهر في كشف الحساب صحيحة ومثبتة؛
- القيام بالتسويات البنكية والتأكد من صحة حساباتها البنكية، وأن هناك تطابق بين الحسابات البنكية المسجلة لدى المؤسسة مع ما هو مسجل لدى البنوك التي تتعامل معها.

المطلب الثالث: عرض جداول حسابات النتائج

يتضمن جدول حسابات شركة الإسمنت عين الكبيرة الحسابات التالية:

الجدول رقم (4-15): جدول حسابات النتائج لشركة الإسمنت عين الكبيرة للفترة (2016 – 2018) الوحدة: دج

2018	2017	2016	البيان
19 743 062 361	17 517 108 677	8 816 008 134	رقم الأعمال
(9 282 084)	360 528 236	12 817 233	تغير مخزون المنتجات المصنعة وقيد التصنيع
-	-	319 634 702	إنتاج مثبت
3 622 014	8 812 426	4 015 455	إعانات الاستغلال
19 355 402 673	17 726 063 886	9 152 475 524	1 إنتاج السنة المالية
3 636 265 768	3 814 822 907	2 165 821 885	مشتريات مستهلكة
990 821 476	902 355 272	741 480 919	الخدمات الخارجية والخدمات الأخرى
4 627 087 245	4 717 178 179	2 907 302 803	2 استهلاك السنة المالية
14 728 315 427	13 168 885 546	6 245 172 721	3 القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
1 623 005 938	1 371 076 152	1 358 642 119	أعباء المستخدمين
241 204 343	280 304 217	137 522 543	ضرائب ورسوم والمدفوعات المماثلة
12 864 105 146	11 517 505 177	4 749 008 059	4 الفائض الإجمالي للاستغلال
75 959 244	100 186 182	95 212 830	نواتج الاستغلال الأخرى
(6 703 576)	(8 127 164)	(17 185 548)	أعباء الاستغلال الأخرى
(3 584 261 372)	(3 114 457 098)	(1 070 965 867)	مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر
14 264 690	1 623 829	678 504	استرجاع خسائر القيمة والمؤونات
9 363 364 131	8 496 730 926	3 756 747 978	5 نتيجة الاستغلال
424 738 988	81 449 594	132 204 992	نواتج مالية
(483 607 988)	(369 456 594)	(13 601)	أعباء مالية
(58 869 000)	(288 007 000)	132 191 391	6 نتيجة مالية
9 304 495 131	8 208 723 925	3 888 939 369	7 نتيجة عادية قبل الضريبة (5+6)
(491 300 326)	(424 042 072)	(738 554 232)	ضرائب مستحقة على النتيجة العادية
45 427 499	27 445 722	(5 421 517)	ضرائب مؤجلة على النتيجة العادية
(330 000 000)	(400 000 000)	(130 000 000)	مشاركة العمال في الأرباح
8 528 622 304	7 412 127 576	3 014 963 619	8 النتيجة الصافية

المصدر: جدول حسابات النتائج لشركة الإسمنت عين الكبيرة لفترة الدراسة (أنظر الملحق رقم 4)

يتكون جدول حسابات النتائج من حسابات الأعباء وحسابات النتائج، ومن خلال الإطلاع على جدول حسابات النتائج والحسابات الموجودة في ميزان المراجعة لشركة الإسمنت، فقد تم التوصل إلى:

الفرع الأول: حسابات الأعباء

تتمثل أعباء شركة الإسمنت عين الكبيرة في العناصر التالية:

1. مشتريات مستهلكة:

ظهر هذا الحساب في نهاية السنوات الثلاث (2016، 2017، 2018) رصيد مدين بالمبالغ التالية على التوالي: 2 165 821 885، 3 814 822 907، 3 636 265 768 دج. ويتضمن هذا الحساب العناصر التالية:

الجدول رقم (4-16): جدول تفصيلي لحساب مشتريات مستهلكة الوحدة: دج

2018	2017	2016	البيان
209 232	485 229	1 336 125	مشتريات بضاعة مباعة
722 137 548	1 380 797 114	753 043 822	مواد أولية مستهلكة
1 541 278 917	1 121 547 350	738 088 336	تموينات أخرى مستهلكة
1 371 408 345	1 310 829 285	671 887 539	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات
1 231 726	1 163 929	1 466 063	مصاريف الشراء التابعة
3 636 265 768	3 814 822 907	2 165 821 885	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

قام المدقق بتدقيق وفحص طريقة حساب تكلفة البضاعة المستهلكة وكيفية تقييمها، كما قام بفحص الفواتير التي تثبت العمليات ومدى استيفائها للشروط الشكلية، فحص السجلات المحاسبية والقيام بالجرد المادي والقيام بالتأكد من المشتريات والمخزونات والمبيعات، مقارنة الحسابين 30 و 31 مع الحسابين 600 و 601 والتأكد من ترصيد الحساب الوسيط.

2. الخدمات الخارجية والخدمات الأخرى:

يظهر هذا الحساب برصيد مدين بـ 741 480 919 دج بالنسبة لسنة 2016، وبمبلغ 902 355 272 دج بالنسبة لسنة 2017، وفي سنة 2018 كان 990 821 476 دج، حيث ضم هذا الحساب:

1.2 الخدمات الخارجية: ويشمل حساب الخدمات الخارجية الأعباء وفق ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-17): جدول تفصيلي لحساب الخدمات الخارجية الوحدة: دج

2018	2017	2016	البيان
336 099 669	286 749 334	216 709 726	مناولة عامة
11 000 392	196 478 844	177 707 399	الإيجارات
208 525 162	93 855 981	92 343 132	الصيانة، التصليحات والرعاية
59 940 314	44 605 048	44 301 557	أقساط التأمينات
64 644 691	25 887 617	18 743 700	الدراسات والأبحاث
72 722	135 369	293 456	التوثيق ومصاريف متنوعة
680 282 950	647 712 193	550 098 970	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

2.2 الخدمات الخارجية الأخرى: يضم هذا الحساب الأعباء التالية:

الجدول رقم (4-18): جدول تفصيلي لحساب الخدمات الخارجية الأخرى الوحدة: دج

2018	2017	2016	البيان
200 367 000	173 808 300	109 633 140	العاملون الخارجيين عن المؤسسة
22 111 385	7 108 426	7 280 968	أجور الوسطاء والأتعاب
44 431 070	28 490 733	37 981 300	الإشهار، النشر والعلاقات العامة
18 739 644	17 839 499	7 579 860	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين
12 454 418	11 184 847	16 000 404	التنقلات، المهمات والاستقبال
4 810 079	4 428 931	4 185 505	مصاريف البريد والاتصالات
7 517 070	11 684 633	8 649 252	الخدمات المصرفية وما شابهها
107 860	97 710	71 520	اشتراكات ومصاريف متنوعة
310 538 526	254 643 079	191 381 949	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

قام المدقق بدراسة مدى احترام مبدأ استقلال الدورات، والعمل على التأكد من أن الشركة لم تحمّل الأعباء على سنة واحدة وأنها قامت بتوزيعها على عدة سنوات، التأكد من طبيعة وصحة الأعباء المسجلة في هذين الحسابين وأنها مبررة بالوثائق الثبوتية، التأكد من مصاريف الصيانة وعدم الخلط بين المصاريف الرأسمالية والمصاريف الإيرادية، التأكد من صحة المصروفات القابلة للخصم من الناحية الجبائية وأنها لم تتجاوز الحد المسموح به والتأكد من القيام بالتصحيحات اللازمة عند تحديد النتيجة الجبائية.

3. أعباء المستخدمين:

يشمل هذا الحساب كل من حساب أجور المستخدمين، الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية، والأعباء الاجتماعية الأخرى، وقد كانت حسابات مدينة بالمبالغ التالية:

الجدول رقم (4-19): جدول تفصيلي لأعباء المستخدمين الوحدة: دج

البيان	2016	2017	2018
أجور المستخدمين	1 052 269 230	1 065 217 676	1 215 228 036
الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	255 255 662	255 014 989	292 167 972
الأعباء الاجتماعية الأخرى	51 117 227	50 843 487	115 609 930
المجموع	1 358 642 119	1 371 076 152	1 623 005 938

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

تم التدقيق بفحص عينة من حساب أجور المستخدمين للتأكد من صحة التسجيل المحاسبي لها، كما تم فحص كشوفات الرواتب والمكافآت الممنوحة للعمال وأن الأجور تم حسابها كما يتطلب القانون، فحص الضريبة على الدخل الإجمالي ومختلف الاشتراكات التي تم دفعها للهيئات الاجتماعية.

4. الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة:

يضم هذا الحساب الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال، وكذا الضرائب والرسوم الأخرى، وفيما يلي تفصيل لكل حساب:

- **الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال:** لقد كان هذا الحساب في نهاية سنة 2016، 2017، 2018 رصيد مدين بالمبالغ التالية: 89 704 811، 149 684 190، 55 975 587 دج؛
- **الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب على النتائج):** لقد كان هذا الحساب أيضا في نهاية سنة 2016، 2017، 2018 رصيد مدين بالمبالغ التالية: 47 817 732، 130 620 028، 185 228 756 دج.

تم التأكد من عدم تسجيل الضريبة على أرباح الشركات ضمن هذا الحساب، إذ تسجل في الحساب الخاص بها ح/ 695، التأكد من توفر جميع الوثائق التي تثبت صحة العمليات، والتأكد من رقم الأعمال المصرح به.

5. الأعباء العملياتية الأخرى: في نهاية السنة كان هذا الحساب كما يلي:

الوحدة: دج

الجدول رقم (4-20): جدول تفصيلي للأعباء العملياتية الأخرى

2018	2017	2016	البيان
462 744	1 582 579	10 322 440	الأتاوى المترتبة عن الامتيازات، البراءات، الرخص، برامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة
33	0	212 341	نقص في القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية
555 000	600 000	450 000	أتعاب الحضور
5 572 197	5 745 942	5 342 339	الغرامات، العقوبات، الإعانات الممنوحة، الهبات والتبرعات
113 602	198 643	786 102	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري
0	0	72 326	أعباء أخرى للتسيير الجاري
6 703 576	8 127 164	17 185 548	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

تم التدقيق من خلال التأكد من صحة العمليات من الناحية المحاسبية، والتأكد من توفر الوثائق التي تثبت وتبرر هذه العمليات وأنها مرتبطة بالتسيير العادي للشركة.

6. الأعباء المالية

تتمثل الأعباء المالية في سنة 2016 في خسائر الصرف بمبلغ قدره 13 601 دج، أما في سنتي 2017 و2018 فقد تمثلت في: أعباء الفوائد بمبالغ 369 432 982 و482 602 321 دج، وبالنسبة لخسائر الصرف فقدرت بـ 23 612 و1 005 667 دج على التوالي.

قام المدقق بالتدقيق من خلال التحقق من أسعار الصرف، والتحقق كذلك من دقة الفوائد المدفوعة التي تم التصريح بها وأنها محسوبة بالمعدلات المفروضة، وتتناسب مع الديون والقروض التي تتحملها الشركة.

7. **مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة:** هذا الحساب يكون رصيد مدين في نهاية السنة وهو يشمل الحسابات التالية:

الجدول رقم (4-21): جدول تفصيلي لمخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الوحدة: دج

2018	2017	2016	البيان
3 382 024 869	2 767 305 194	810 328 008	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الأصول غير الجارية
64 519 626	40 203 334	14 774 959	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الممتلكات الموضوعة موضع الامتياز
137 716 877	306 948 569	243 297 062	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الأصول الجارية
0	0	2 565 838	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة العناصر المالية
3 584 261 372	3 114 457 097	1 070 965 867	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

تم التدقيق من خلال فحص طريقة الاهتلاك التي تم تطبيقها في حساب الاهتلاك والمعدل المطبق والاطلاع على جدول الاهتلاك، كما تم فحص مدى جدية المؤونات التي تم تشكيلها وأنها تتعلق بمخاطر محتملة الوقوع.

8. **الضرائب عن النتائج وما يماثلها:** يشمل هذا الحساب العناصر التالية:

الجدول رقم (4-22): جدول تفصيلي لحساب الضرائب وما يماثلها الوحدة: دج

2018	2017	2016	البيان
(72 327 442)	(15 953 198)	5 421 517	الضريبة المؤجلة الأصول
26 899 943	(11 492 524)	0	الضريبة المؤجلة الخصوم
491 300 326	424 042 072	738 554 232	الضرائب على أرباح الشركات
330 000 000	400 000 000	130 000 000	الضرائب الأخرى على النتائج
775 872 827	796 596 350	873 975 749	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

قام المدقق بفحص صحة التسجيل المحاسبي لهذه الحسابات، كما قام بالتأكد من صحة الوثائق الثبوتية، بالإضافة إلى التأكد من صحة الضريبة على الأرباح التي تم دفعها.

بعد المقابلة التي أجريت مع المدقق ومن خلال العمل الذي قام به في السنوات الثلاث ومن خلال المعلومات المقدمة، فقد تم التأكد من صحة الأعباء المسجلة وأنها مرتبطة بدورة الاستغلال، كما أنها تحتفظ بكل الوثائق التي تثبت العمليات التي حصلت خلال هذه السنوات، حيث تم التأكد من:

- تطبيق مبدأ الاستحقاق والذي يقضي بأن تحمل الدورة المالية بما يرتبط بها من نفقات وليس بما تم دفعه أو صرفه فعلا؛
- عدم الخلط بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية؛
- ثبات طريقة تحديد القسط السنوي لاهتلاك الأصول الثابتة؛
- عدم إدراج أي أعباء غير قابلة للخصم ضمن أعباء الدورة؛
- الأعباء المصرح بها حقيقية ومثبتة ومبررة بالوثائق وهي تخص الدورة التي تم تسجيلها فيها، أي أنها مرتبطة بدورة الاستغلال؛
- القيام بتعديل النتيجة المحاسبية للوصول إلى النتيجة الجبائية من أجل تحديد الضريبة على أرباح الشركات؛
- عدم حدوث خلط في الحسابات أثناء تسجيل الضريبة على أرباح الشركات، حيث تم تسجيلها في الحساب الخاص بها؛
- الرواتب التي يستفيد منها المسّيرون مبررة وطبيعية؛
- صحة الفوائد المالية المصرح بها وأن هذه الديون تخص الشركة من خلال الاطلاع على العقود والوثائق اللازمة؛
- توفر وثائق تثبت الخطر المسبب لتكوين المؤونة؛
- توفر جميع الوثائق والمستندات التي تبرر العمليات التي قامت بها الشركة في حسابات الأعباء واحتفاظها بها لإمكانية الرجوع لها عند احتياجها.

الفرع الثاني: حسابات النواتج

تتمثل نواتج شركة الإسمنت عين الكبيرة في الحسابات التالية:

1. مبيعات البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة

يتمثل هذا الحساب في رقم الأعمال الذي حققته الشركة وكذا المنتجات التي في المخزن، وهو يشمل العناصر التالية:

الجدول رقم (4-23): جدول تفصيلي لمبيعات البضاعة والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة الوحدة: دج

2018	2017	2016	البيان	
4 382 770	15 088 300	2 371 990	مبيعات بضاعة	مبيعات بضاعة
18 776 861 787	17 196 716 186	8 813 487 713	مبيعات المنتجات تامة الصنع	
579 615 093	305 155 761	0	مبيعات المنتجات الوسيطة	
203 093	148 431	148 431	خدمات أخرى مقدمة	
(9 282 084)	360 528 236	12 817 233	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	
0	0	319 634 702	إنتاج مثبت	
19 351 780 659	17 877 636 914	9 148 460 069	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

قام المدقق بالاطلاع على الفواتير والتأكد ما إذا كانت مطابقة مع ما هو مسجل محاسبيا أم لا، دراسة عينة من حسابات الزبائن ومقابلتها مع حساب مبيعات بضاعة، التأكد من وجود مردودات البضائع أم لا، وهل هناك فواتير تم إلغاؤها وما هو سبب الإلغاء، كذلك التأكد من ما هو مسجل في حساب تغيير المخزون، مع الاطلاع على بطاقات الجرد لعمليات دخول وخروج المنتجات من المخزن، والإطلاع على الوثائق التي تثبت التكاليف المرتبطة بإنجاز المنتج المثبت.

2. إعانات الاستغلال

قدّرت إعانات الاستغلال الأخرى في شركة الإسمنت خلال سنة 2016 بـ 4 015 455 دج، بينما كانت في سنة 2017 تقدر بـ 8 426 812 دج، أما في سنة 2018 فكانت 3 622 014 دج.

وقد قام المدقق بالاطلاع على الوثائق التي تثبت صحة الإعانة التي تحصلت عليها الشركة، كما تم الاطلاع على السجلات المحاسبية للتأكد من صحة المبالغ التي تظهر في جدول حسابات النتائج.

3. النواتج العملياتية الأخرى: ظهر هذا الحساب في نهاية السنوات الثلاثة محل الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (4-24): جدول تفصيلي لحساب النواتج العملياتية الأخرى الوحدة: دج

2018	2017	2016	البيان
100 000	638 000	1 860 000	فائض في القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية
42 285	42 285	42 285	أقساط إعانات الاستثمار المحولة إلى نتيجة الدورة
52 265 935	84 627 027	82 015 399	النواتج الاستثنائية عن عمليات التسيير
23 551 024	14 878 870	11 295 146	النواتج الأخرى للتسيير الجاري
75 959 244	100 186 182	95 212 830	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

قام المدقق بالتدقيق من خلال فحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي تثبت العمليات أعلاه، كما قام بفحص حساب أقساط إعانات الاستثمار المحولة إلى نتيجة الدورة للتأكد من قسط الإعانة المسجل وأنه محسوب من خلال ما تم تسجيله في الحساب 131 إعانات التجهيز.

4. النواتج المالية: تتمثل النواتج المالية في شركة الإسمنت عين الكبيرة في العناصر التالية:

الجدول رقم (4-25): جدول تفصيلي لحساب النواتج المالية الوحدة: دج

2018	2017	2016	البيان
191 870 271	1 278 219	0	عائدات الأصول المالية
232 812 255	80 170 567	132 000 000	عائدات الحقوق/ المدينون
0	0	204 992	أرباح الصرف
56 462	808	0	نواتج مالية أخرى
424 738 988	81 449 594	132 204 992	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

قام المدقق بفحص ما تم تسجيله محاسبيا للتأكد من صحة الحسابات، كما قام بفحص الاتفاقيات المتعلقة بالقروض ومعدلات الفائدة، التأكد من فارق إعادة التقييم، أسعار الصرف... إلخ، وفحص حساب نواتج مالية أخرى.

5. الإسترجاعات من خسائر القيمة والمؤونات: قدرت المبالغ التي تم استرجاعها من حساب خسائر القيمة والمؤونات خلال السنوات الثلاث 2016، 2017 و 2018 ب:
- بالنسبة للأصول الغير الجارية: الإسترجاعات قدرت ب: 584 205، 1 587 072، 14 228 202 دج؛
 - بالنسبة للأصول الجارية: قدرت الإسترجاعات ب: 94 299، 36 757، 36 487 دج.
- عمل المدقق على التأكد من صحة إسترجاع المبالغ المسجلة في هذه الحسابات، وفحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحة ما تم تسجيله.
- ومن خلال المقابلة التي أجريت مع المدقق الداخلي، تم التأكد كذلك من صحة العناصر المسجلة في حسابات النواتج، وأنها مرتبطة بدورة الاستغلال، كما أنها تحتفظ بكل الوثائق التي تثبت العمليات التي حصلت خلال هذه السنوات، وقد تم التوصل إلى:
- أن المؤسسة تتبع قاعدة الاستحقاق التي تتضمن استفادة كل فترة محاسبية بما يخصها من إيرادات، سواء تم تحصيلها أم لا؛
 - عدم وجود أي إغفالات أو تجاوزات عن طريق تسجيل مبيعات صورية مع المردودات بهدف تضخيم رقم الأعمال وكذلك الأرباح الناجمة عنها؛
 - تحصيل الفوائد المالية ومعرفة شروطها من حيث المعدلات المطبقة ومواعيد استحقاقها؛
 - توفر الوثائق التي تثبت صحة استرجاع المؤونة؛
 - النواتج المصرح بها حقيقية ومثبتة ومبررة بالوثائق، وهي تخص الدورة التي تم تسجيلها فيها؛
 - عدم إدراج إيرادات استثنائية؛
 - توفر جميع الوثائق والمستندات التي تبرر العمليات التي قامت بها الشركة في حسابات النواتج واحتفاظها بها لإمكانية الرجوع لها عند احتياجها.

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للضرائب بشركة الإسمنت عين الكبيرة

من أجل معرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق ورفع من فعالية التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية، تم طلب الوثائق اللازمة في دراستنا من شركة الإسمنت عين الكبيرة والمتعلقة بالسنوات 2016، 2017، 2018 ليتم مراقبتها والقيام بعملية التدقيق على كل من الرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة، والرسم على رقم الأعمال، والضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات.

المطلب الأول: تدقيق الرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA)

سنعمل في هذا المطلب على تدقيق كل من الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، من أجل معرفة كيفية سير العمل في هذه الحسابات، وهل توجد أي أخطاء في هذه الحسابات أم لا، وهل التصريحات تتم في الوقت المحدد.

الفرع الأول: تدقيق الرسم على النشاط المهني TAP

حسب المادة 222 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن شركة الإسمنت عين الكبيرة ونظرا لطبيعة نشاطها (نشاط الإنتاج) يتم تطبيق عليها معدل 1% دون الاستفادة من تخفيضات، كما أنها تستفيد من إعفاء من الرسم على النشاط المهني فيما يخص العمليات المنجزة بينها وبين الفروع الأخرى التابعة لنفس المجموع، وكذا العمليات التي تتم في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار. ويعتبر الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني حسب المادة 221 مكرر من نفس القانون التسليم المادي والقانوني للبضاعة، والقبض الكلي والجزئي للثمن في حالة الأشغال العقارية وتأدية الخدمات.

ومن أجل التأكد من صحة الرسم على النشاط المهني المسدد لمصلحة الضرائب، تم الإطلاع على التصريحات الجبائية الشهرية، ومطابقتها مع ما هو وارد في ميزان المراجعة، كما تم التأكد من أن المبيعات تتم من خلال الفواتير اللازمة التي تثبت صحة العمليات.

لقد كانت المبالغ الظاهرة في الوثائق الخاصة بالتصريح بهذا الرسم والتي تضمنتها G50 للسنوات الثلاث محل الدراسة على النحو التالي:

أولاً: تدقيق الرسم على النشاط المهني لسنة 2016

في سنة 2016 سددت الشركة مبلغ 89 704 813 دج رسم على النشاط المهني، وفي الجدول الموالي تفصيل يوضح كيفية حساب هذا الرسم في كل شهر من أشهر السنة:

الجدول رقم (4-26): الرسم على النشاط المهني المسدد حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2016. الوحدة: دج

الشهر	رقم الأعمال الإجمالي المصرح به في G50	رقم الأعمال في ميزان المراجعة	رقم الأعمال الخاضع	الرسم على النشاط المهني
جانفي	782 536 264	782 577 290	765 522 780	7 655 228
فيفري	772 339 464	772 339 464	757 291 056	7 572 911
مارس	653 699 288	653 699 288	638 149 188	6 381 492
أفريل	499 351 448	508 931 774	499 352 837	4 993 528
ماي	913 147 536	913 147 536	898 429 486	8 984 295
جوان	829 607 858	829 607 858	826 459 447	8 264 594
جويلية	832 201 484	832 201 484	828 467 332	8 284 673
أوت	785 904 235	785 904 235	785 184 235	7 851 842
سبتمبر	564 499 836	564 499 836	561 748 452	5 617 485
أكتوبر	873 382 695	873 382 695	862 555 928	8 625 559
نوفمبر	778 551 058	778 510 032	766 633 213	7 666 332
ديسمبر	804 781 962	795 201 636	780 687 412	7 806 874
المجموع	9 090 003 128	9 090 003 128	8 970 481 366	89 704 813

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

بعد الإطلاع على الوثائق الخاصة بسنة 2016 المقدمة من طرف شركة الإسمنت ومراجعة التصريحات وميزان المراجعة وجدول حسابات النتائج، تم ملاحظة ما يلي:

1. رقم الأعمال المعفى من الرسم على النشاط المهني يتمثل في الأعمال التي تمت بين الفروع، وأن هناك عدم تطابق بين رقم الأعمال الإجمالي السنوي المسجل في ميزان المراجعة وجدول حسابات النتائج، حيث أن المسجل في ميزان المراجعة سنة 2016 يقدر بـ 9 090 003 128 دج، في حين كان في جدول حسابات النتائج يبلغ 8 816 008 134 دج أي هناك فرق بمقدار 273 994 994 دج، وبعد البحث عن أسبابه، تم التوصل إلى أن هذا الفرق هو عبارة عن أموال يتم تحويلها إلى المجمع تخص تكاليف نقل الإسمنت لولايات الجنوب التي تقوم الدولة بتدعيمها للحفاظ على نفس سعر الإسمنت في الشمال، حيث يتم وضعها في الصندوق الداخلي الخاص بمجمع صناعة الاسمنت.

2. وجود تطابق في المبلغ الإجمالي السنوي المسدد لمصلحة الضرائب مع ما هو مسجل محاسبيا في وثائق المؤسسة (ح/642 الرسم على النشاط المهني تضمن مبلغ 89 704 813 دج)؛

3. وجود تطابق في رقم الأعمال الإجمالي السنوي المصرح به في G50 وميزان المراجعة، حيث حققت شركة الإسمنت رقم أعمال إجمالي قدره 9 090 003 128 دج؛

4. وجود اختلاف في رقم الأعمال الشهري المصرح به مع ما هو موجود في ميزان المراجعة خلال الأشهر التالية: جانفي، أفريل، نوفمبر وديسمبر:

- في شهر جانفي كان المبلغ المصرح به 782 536 264 دج، وهو أقل من المبلغ المتضمن في ميزان المراجعة 782 577 290 دج بفرق قدره 41 026 دج. هذا المبلغ عبارة عن خدمات أخرى تقدمها الشركة إلا أنها لم تحسّله بعد، لذا لم يتم التصريح به في G50 الخاص بشهر جانفي، لأنه حسب ما هو منصوص عليه في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما سبق ذكره (الحدث المنشئ للضريبة القبض الكلي أو الجزئي في حالة تأدية خدمات).

- في شهر أفريل كانت التصريحات كما يلي: رقم الأعمال المصرح به كان 499 351 448 دج، بينما رقم الأعمال في ميزان المراجعة يساوي 508 931 774 دج، أي الفرق بينهما قدر بـ 9 580 326 دج. هذا الاختلاف ناتج عن عدم التصريح بفواتير للعمليات التي تمت مع الشركات التابعة والفروع، فهذا المبلغ معفى من الرسم على النشاط المهني. وبالرغم من أنه ليس له تأثير من الناحية المالية، إلا أنه يجب التصريح به في G50 من أجل التوافق بين ما هو مسجل محاسبيا وما هو مصرح به، وقد قام المدقق بنصح قسم المحاسبة بإظهاره، لذلك تم في شهر ديسمبر إدراجه في التصريح الشهري G50، وهو سبب الاختلاف

الحاصل في هذا الشهر، حيث تم إيجاد أن المبلغ المصرح به 804 781 962 دج أكبر من المسجل في ميزان المراجعة 795 201 636 دج بمبلغ قدره 9 580 326 دج.

- بينما في شهر نوفمبر، فقد كان المبلغ المصرح به 551 778 058 دج أكبر من المبلغ الوارد في ميزان المراجعة 778 510 032 دج بمقدار 41 026 دج، وهذا الفرق يمثل عملية تحصيل الخدمات الأخرى التي تم تقديمها من قبل الشركة في شهر جانفي، وبالتالي أصبحت ملزمة على التصريح به في التصريح الشهري G50 الخاص بشهر نوفمبر.

ثانيا: تدقيق الرسم على النشاط المهني لسنة 2017

في سنة 2017، سددت الرسم على النشاط المهني ما مقداره 149 684 194 دج، والمبالغ الشهرية التي قامت الشركة بتسديدها هي:

الجدول رقم (4-27): الرسم على النشاط المهني المسدد حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2017. الوحدة: دج

الشهر	رقم الأعمال الإجمالي المصرح به في G50	رقم الأعمال في ميزان المراجعة	رقم الأعمال الخاضع	الرسم على النشاط المهني
جانفي	554 517 812	554 558 838	547 076 069	5 470 761
فيفري	615 352 905	615 352 905	609 462 137	6 094 621
مارس	1 010 683 348	1 010 683 348	924 240 846	9 242 408
أفريل	1 243 647 146	1 243 647 146	1 136 599 559	11 365 996
ماي	1 884 093 119	1 884 093 119	1 781 521 144	17 815 211
جوان	1 739 779 249	1 739 779 249	1 681 176 182	16 811 761
جويلية	1 624 512 878	1 624 512 878	1 582 555 050	15 825 550
أوت	1 762 112 733	1 762 112 733	1 707 536 514	17 075 365
سبتمبر	1 817 395 423	1 817 395 423	1 757 221 772	17 572 217
أكتوبر	2 350 858 928	2 350 858 928	2 276 018 148	22 760 181
نوفمبر	1 822 307 287	1 822 307 287	504 419 673	5 044 196
ديسمبر	1 651 981 893	1 651 967 716	460 592 762	4 605 927
المجموع	18 077 242 721	18 077 269 570	14 968 419 856	149 684 194

بعد الإطلاع على الوثائق الخاصة بسنة 2017 المقدمة من طرف شركة الإسمنت ومراجعة التصريحات وميزان المراجعة وجدول حسابات النتائج، تم ملاحظة ما يلي:

1. رقم الأعمال المعفى من الرسم على النشاط المهني يتمثل في الأعمال التي تمت بين الفروع، كما أن هناك عدم تطابق بين رقم الأعمال الإجمالي السنوي المسجل في ميزان المراجعة وجدول حسابات النتائج، حيث أنه في سنة 2017 كان المسجل في ميزان المراجعة يساوي 18 077 269 570 دج، في حين كان في جدول حسابات النتائج يبلغ 17 517 108 677 دج، أي هناك فرق بمقدار 560 160 893 دج. هذا الفرق هو عبارة عن أموال يتم تحويلها إلى المجمع تخصص تكاليف نقل الإسمنت لولايات الجنوب التي تقوم الدولة بتدعيمها للحفاظ على نفس سعر الإسمنت في الشمال، حيث يتم وضعها في الصندوق الداخلي الخاص بمجمع صناعة الاسمنت.
2. تم ملاحظة وجود تطابق في المبلغ الإجمالي السنوي المسدد لمصلحة الضرائب مع ما هو مسجل محاسبيا في وثائق المؤسسة (ح/642 الرسم على النشاط المهني تضمن مبلغ 149 684 194 دج).
3. كما تم ملاحظة وجود اختلاف في الرقم الأعمال الإجمالي السنوي المصرح به في G50 وميزان المراجعة، حيث كان رقم الأعمال المصرح به هو 18 077 242 721 دج والمبلغ الوارد في ميزان المراجعة هو 18 077 269 570 دج بفرق قدره 26 849 دج، ويرجع سبب الاختلاف إلى شهر جانفي الذي تم التصريح فيه بمبلغ قدر 554 517 812 دج، في حين المسجل في ميزان المراجعة كان يساوي 554 558 838 دج، أي أن المبلغ المصرح به كان أقل المبلغ المحاسبي بمقدار 41 026 دج، وهذا المبلغ كما سبق القول يمثل خدمات مقدمة من طرف شركة الإسمنت والتي لم تحصل بعد، وبالتالي لن يتم التصريح به في هذا الشهر، وفي شهر ديسمبر تم استلام جزء من هذا المبلغ بمقدار 14 177 دج، وبالتالي هنا يجب دفع الرسم على النشاط المهني على هذا المبلغ والذي تم التصريح عنه في نفس الشهر، وهو سبب الاختلاف الحاصل في شهر ديسمبر، حيث كان المبلغ المصرح به أكبر من المسجل بفارق قدره (1 651 981 893 – 1 651 967 716 = 14 177 دج)، وباقي المبلغ أي 26 849 دج لم يتم تحصيله بعد، وبالتالي لن يتم التصريح به إلا في حالة القبض.

ثالثا: تدقيق الرسم على النشاط المهني لسنة 2018

في سنة 2018 سددت الشركة رسم على النشاط المهني مقداره 55 975 586 دج، والمبالغ الشهرية التي قامت الشركة بتسديدها لمصلحة الضرائب كانت كالتالي:

الجدول رقم (4-28): الرسم على النشاط المهني المسدد حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2018 الوحدة: دج

الشهر	رقم الأعمال الإجمالي المصرح به في G50	رقم الأعمال في ميزان المراجعة	رقم الأعمال الخاضع	الرسم على النشاط المهني
جانفي	1 906 147 149	1 906 147 149	530 255 175	5 302 552
فيفري	1 363 442 595	1 363 442 595	378 356 557	3 783 565
مارس	1 584 877 177	1 560 370 361	443 765 609	4 437 656
أفريل	1 740 471 318	1 740 471 318	487 331 969	4 873 319
ماي	1 726 280 875	1 726 280 875	483 358 645	4 833 586
جوان	1 150 869 466	1 150 869 466	322 243 450	3 222 434
جويلية	1 745 229 727	1 745 229 727	488 664 323	4 886 643
أوت	1 420 492 774	1 420 492 774	397 737 977	3 977 380
سبتمبر	1 701 049 448	1 701 049 448	476 293 845	4 762 938
أكتوبر	1 822 333 479	1 822 333 479	510 253 374	5 102 533
نوفمبر	1 772 519 889	1 772 348 889	496 305 569	4 963 055
ديسمبر	2 082 116 354	2 082 116 354	582 992 580	5 829 925
المجموع	20 015 830 251	19 991 152 435	5 597 559 073	55 975 586

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

بعد الإطلاع على الوثائق الخاصة بسنة 2018 المقدمة من طرف شركة الإسمنت ومراجعة التصريحات وميزان المراجعة وجدول حسابات النتائج، تم ملاحظة ما يلي:

1. رقم الأعمال المعفى من الرسم على النشاط المهني يتمثل في الأعمال التي تمت بين الفروع، وهناك عدم تطابق بين رقم الأعمال الإجمالي السنوي المسجل في ميزان المراجعة وجدول حسابات النتائج، حيث كان المسجل في ميزان المراجعة يساوي 19 991 152 435 دج، في حين كان في جدول حسابات النتائج يبلغ 19 361 062 743 دج، أي هناك فرق بمقدار 630 089 692 دج. هذا الفرق هو عبارة عن أموال يتم تحويلها إلى المجمع تخص تكاليف نقل الإسمنت لولايات الجنوب التي تقوم الدولة بتدعيمها للحفاظ على نفس سعر الإسمنت في الشمال، حيث يتم وضعها في الصندوق الداخلي الخاص بمجمع صناعة الاسمنت.
2. وجود تطابق في المبلغ الإجمالي السنوي المصرح به لمصلحة الضرائب مع ما هو مسجل محاسبيا في (ح/642 الرسم على النشاط المهني) والذي يحتوي على مبلغ قدره 55 975 586 دج؛
3. رقم الأعمال الإجمالي السنوي المصرح به 20 015 830 251 دج، أكبر من المسجل محاسبيا في ميزان المراجعة 19 991 152 435 دج بقيمة 24 677 816 دج، ويرجع سبب الاختلاف إلى شهر مارس ونوفمبر، حيث أن سبب اختلاف رقم الأعمال في هذين الشهرين يرجع إلى:
 - في شهر مارس كان رقم الأعمال المصرح به يساوي 1 584 877 177 دج، في حين الوارد في ميزان المراجعة يساوي 1 560 370 361 دج، أي هناك فرق قدره 24 506 816 دج في شهر مارس، وهو يمثل العمليات المعفية من الرسم على النشاط المهني التي تمت بين الفروع في شهري جانفي وفيفري، ولكن بعدما حُيِّرت الشركة في شهر مارس بين البقاء في المجمع والاستفادة من الامتيازات الخاصة بالمجمع، والتي من بينها الإعفاء على الرسم على النشاط المهني، أو الاستفادة من الامتياز الممنوح في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، اختارت الثاني، وبالتالي قامت بدفع الرسم على النشاط المهني لشهري جانفي وفيفري والمقدر بـ 24 506 816 دج؛
 - أما في شهر نوفمبر، فقد كان المصرح به أكبر من المحاسبي بـ 171 000 دج، وبعد البحث عن سبب الاختلاف مع المدقق تم معرفة أنها عبارة عن فاتورة بيع مسترجعة.

الفرع الثاني: تدقيق الرسم على القيمة المضافة TVA

وفقا للمادة 138 مكرر قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن العمليات التي تتم فيما بين الشركات الأعضاء في مجمع تعفى من الرسم على القيمة المضافة، وهو ما ينطبق على شركة الإسمنت عين الكبيرة أثناء قيامها لعمليات مع الشركة الأم وباقي الفروع الأخرى. وبعد مراقبة التصريحات الشهرية G50 تم تسجيل المبالغ المسددة الخاصة بالرسم على القيمة المضافة كما يلي:

أولا: تدقيق الرسم على القيمة المضافة TVA لسنة 2016

صرحت شركة الإسمنت عين كبيرة برقم أعمال إجمالي قدره 9 090 003 128 دج، ودفعت ما مقداره 917 905 326 دج TVA خلال سنة 2016، وفيما يلي جدول تفصيلي للرسم على القيمة المضافة الذي دفعته الشركة لمصلحة الضرائب خلال 12 شهرا:

الجدول رقم (4-29): الرسم على القيمة المضافة المسدد حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2016 الوحدة: دج

الشهر	رقم الأعمال الإجمالي	رقم الأعمال الخاضع	TVA على المبيعات	TVA على المشتريات	TVA المدفوعة
جانفي	782 536 264	765 522 780	130 138 873	23 916 896	106 221 977
فيفري	772 339 464	757 291 060	128 739 480	24 189 139	104 550 341
مارس	653 699 288	638 149 190	108 485 363	47 791 142	60 694 221
أفريل	508 931 774	499 352 840	84 889 983	39 684 334	45 205 649
ماي	913 147 536	898 429 480	152 733 012	49 017 228	103 715 784
جوان	829 607 858	826 459 440	140 498 105	57 472 537	83 025 568
جويلية	832 201 484	828 467 330	140 839 446	49 693 471	91 145 975
أوت	785 904 235	785 184 230	133 481 319	31 746 800	101 734 519
سبتمبر	564 499 836	556 284 910	94 568 435	66 608 654	27 959 781
أكتوبر	873 382 695	856 333 210	145 576 646	50 232 744	95 343 902
نوفمبر	778 551 058	762 150 340	129 565 557	45 974 824	83 590 733
ديسمبر	795 201 636	694 686 100	118 096 637	103 379 761	14 716 876
المجموع	9 090 003 128	8 868 310 910	1 507 612 856	589 707 530	917 905 326

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

من خلال المعومات المتوفرة في ميزان المراجعة ودفتر الأستاذ لسنة 2016، والتي تم تدقيقها تم ملاحظة

ما يلي:

1. وجود تطابق بين TVA المدفوعة خلال السنة، المصرح بها في G50 والمسجلة في ميزان المراجعة؛
2. وجود تطابق بين TVA القابلة للتحويل المصرح بها في G50 والواردة في ميزان المراجعة؛
3. وجود اختلافات بين الرسم على القيمة المضافة المسترجعة المصرح بها لدى مصلحة الضرائب، وما هو مسجل محاسبيا خلال الأشهر التالية:
 - في شهر مارس: كان الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع والمصرح به لدى مصلحة الضرائب أكبر مما هو مسجل في دفاتر المؤسسة، حيث صرحت بـ 47 791 142 دج في حين المسجل في ميزان المراجعة كان يبلغ 47 411 810 دج، أي هناك زيادة في المبلغ المسترجع بمقدار 379 332 دج. وقد كان هذا الاختلاف بسبب تسجيل فاتورة شراء مرتين، وعند ملاحظة ذلك تم إلغاؤها في شهر مارس في السجلات المحاسبية، ولكن كان قد تم التصريح بها، لذلك تم تخفيض ذلك المبلغ في شهري أبريل وجوان.
 - في شهر أبريل: تم استرجاع TVA على المشتريات بمبلغ أقل مما كان يجب استرجاعه، إذ كانت المبالغ المسجلة الخاصة بالضريبة الواجبة الاسترجاع على المشتريات على النحو التالي: في G50 كانت 39 684 334 دج، أما في ميزان المراجعة كانت 39 922 951 دج أي الفرق بلغ 238 617 دج.
 - في شهر جوان: حَقَّضت من المبلغ المسترجع ما قدره 140 715 دج حيث كان المبلغ المصرح به 57 472 537 دج، أما المسجل في ميزان المراجعة فهو 57 613 252 دج.
 - في شهر ديسمبر: وجود اختلاف في رقم الأعمال الذي تم التصريح به في حساب TVA وفي حساب الرسم على النشاط المهني TAP، حيث كان المصرح به في حساب TVA أقل من المصرح به في حساب TAP بمبلغ قدره 9 580 326 دج، وسبب الاختلاف ناتج عن العملية الحاصلة في شهر أبريل المعفية من الرسم على النشاط المهني والتي لم يتم التصريح بها في أبريل وتم تداركها في شهر ديسمبر.

ثانيا: تدقيق الرسم على القيمة المضافة TVA لسنة 2017

في سنة 2017 صرحت الشركة برقم أعمال قدره 18 468 638 398 دج، ودفعت رسم على قيمة مضافة ما مقداره 2 410 969 459 دج، والجدول الموالي يقدم تفصيلا حول الرسم على القيمة المضافة الذي تحمته الشركة:

الجدول رقم (4-30): الرسم على القيمة المضافة المسدد حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2017 الوحدة: دج

الشهر	رقم الأعمال الإجمالي	رقم الأعمال الخاضع	TVA على المبيعات	TVA على المشتريات	TVA المدفوعة
جانفي	554 517 812	544 287 812	103 414 684	26 775 807	76 638 877
فيفري	1 006 748 582	997 251 557	189 477 795	62 807 613	126 670 182
مارس	1 010 683 348	917 295 050	174 286 060	54 642 640	119 643 420
أفريل	1 243 647 146	1 126 201 250	213 978 238	47 763 944	166 214 294
ماي	1 884 093 119	1 769 926 935	336 286 117	98 255 483	238 030 634
جوان	1 739 779 249	1 676 062 284	318 451 833	72 785 221	245 666 612
جويلية	1 624 512 878	1 577 380 741	299 702 340	97 300 593	202 401 747
أوت	1 762 112 733	1 691 199 644	321 327 932	96 510 009	224 817 923
سبتمبر	1 817 395 423	1 730 638 694	328 821 351	83 557 646	245 263 705
أكتوبر	2 350 858 928	2 271 666 300	431 616 597	121 300 433	310 316 164
نوفمبر	1 822 307 287	1 782 075 397	338 594 325	71 306 360	267 287 965
ديسمبر	1 651 981 893	1 636 035 584	310 846 760	122 828 824	188 017 936
المجموع	18 468 638 398	17 720 021 248	3 366 804 032	955 834 573	2 410 969 459

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة بالشركة

من خلال المعومات المتوفرة في ميزان المراجعة ودفتر الأستاذ لسنة 2017، والتي تم تدقيقها تم ملاحظة ما يلي:

1. في شهر مارس: وجود اختلاف بين TVA على المشتريات الواجب استرجاعها المصرح بها 640 642 54 دج و TVA على المشتريات الواجب استرجاعها الواردة في ميزان المراجعة 54 410 605 دج، حيث كانت المصرح بها أكبر من المسجلة محاسبيا بقيمة 37 230 دج، وبالتالي

الشركة قامت باسترجاع TVA أكبر مما يجب استرجاعه، إذن تم تسديد TVA واجبة الدفع أقل من التي يجب دفعها بمقدار 37 230 دج.

وعند البحث عن سبب الاختلاف، تم ملاحظة أن المحاسب قام بتسجيل TVA عن المشتريات الخاصة بسنة 2016 (شراء معدات مكتب بمبلغ 000 219 دج، في آخر السنة لم يتم استلام الفاتورة إلا خلال شهر مارس من سنة 2017)، أي TVA على المشتريات = 000 219 دج x 17% = 37 230 دج، والمؤسسة قامت بالتصريح متضمنا هذا المبلغ واسترجاعه، ولكن في شهر مارس تم حذف هذه العملية في نفس القيد من خلال تصفيره (القانون المحاسبي يمنع الرجوع للعمليات المحاسبية السابقة وتصحيحها). وبعد ملاحظة الخطأ الحاصل في حساب TVA والتي أصبحت تطبق معدل 19% بدلا من 17%، قام المورد بإرسال فاتورة جديدة في شهر ماي التي تظهر TVA بمعدل 19%. فأصبحت TVA على المشتريات الواجب استرجاعها = 000 219 x 19% = 41 610 دج، وقد تم التصريح عنها في شهر ماي.

2. في شهر ماي: يوجد اختلاف كذلك بين TVA على المشتريات الواجب استرجاعها المصرح بها 483 255 98 دج و TVA على المشتريات الواجب استرجاعها الواردة في ميزان المراجعة 98 863 298 دج، أي تم التصريح بمبلغ أقل مما هو مسجل محاسبيا بمبلغ قدره 43 380 دج، وسبب هذا الاختلاف هو إعادة إرجاع المبلغ الخاص بالاسترجاع الحاصل في شهر مارس المقدرة بـ 37 230 دج، بالإضافة إلى إرجاع مبلغ قدره 6 150 دج، TVA على مشتريات مواد غير مطابقة للمواصفات قامت الشركة بإرجاعها للمورد، أي (37 230 + 6 150 = 43 380 دج) وهو سبب الاختلاف الحاصل هنا. ويمكن توضيح ذلك من خلال هذا الجدول:

الفرق	ميزان المراجعة	G50	الشهر
37230	54605410	54642640	مارس
(43380)	98298863	98255483	ماي
(6150)	152904273	152898123	المجموع

3. في شهر فيفري: تم ملاحظة من خلال تدقيق التصريحات الخاصة بـ G50 وجود فرق في رقم الأعمال الإجمالي المصرح به في حساب TVA و TAP، حيث كان رقم الأعمال الإجمالي المصرح به في حساب الرسم على النشاط المهني هو 615 352 905 دج، بينما قدر بـ 1 006 748 582 دج في حساب الرسم على القيمة المضافة، أي أن هناك فرق بقيمة 391 395 677 دج، وهو يخص أشغال قامت المؤسسة بها لصالحها وهو غير خاضع للرسم على النشاط المهني.

ثالثا: تدقيق الرسم على القيمة المضافة TVA لسنة 2018

في سنة 2018 صرحت الشركة برقم أعمال قدره 20 106 947 520 دج، ودفعت رسم على القيمة المضافة ما مقداره 2 745 056 984 دج، والجدول الموالي يقدم تفصيلا حول الرسم على القيمة المضافة الذي تحمته الشركة:

الجدول رقم (4-31): الرسم على القيمة المضافة المسدد حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2018 الوحدة: دج

الشهر	رقم الأعمال الإجمالي	رقم الأعمال الخاضع	TVA على المبيعات	TVA على المشتريات	TVA المدفوعة
جانفي	1 906 147 149	1 887 414 738	358 608 800	62 179 507	296 429 293
فيفري	1 363 442 595	1 340 174 747	254 633 201	71 520 045	183 113 156
مارس	1 584 877 177	1 543 026 105	293 174 959	52 678 381	240 496 578
أفريل	1 740 471 318	1 712 753 755	325 423 213	53 196 817	272 226 396
ماي	1 726 280 875	1 695 541 866	322 152 954	77 187 201	244 965 753
جوان	1 150 869 466	1 143 443 683	217 254 299	79 797 104	137 457 195
جويلية	1 745 229 727	1 730 035 735	328 706 789	73 920 368	254 786 421
أوت	1 420 492 774	1 418 233 285	269 464 324	102 426 269	167 038 055
سبتمبر	1 786 365 131	1 783 173 605	338 802 984	77 603 643	261 199 341
أكتوبر	1 828 135 065	1 826 835 860	347 098 813	105 307 911	241 790 902
نوفمبر	1 772 519 889	1 769 695 529	336 242 150	93 850 546	242 391 604
ديسمبر	2 082 116 354	2 082 116 354	395 602 107	192 439 817	203 162 290
المجموع	20 106 947 520	19 932 445 264	3 787 164 593	1 042 107 609	2 745 056 984

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قبل قسم المحاسبة بالشركة

من خلال المعومات المتوفرة في ميزان المراجعة ودفتر الأستاذ لسنة 2018، والتي تم تدقيقها تم ملاحظة ما يلي:

1. كل التصريجات في سنة 2018 كانت مطابقة لما هو وارد في ميزان المراجعة، حيث أن هناك تطابق بين رقم الأعمال المصرح به والمسجل محاسبيا، وكذا تطابق بين الرسم على القيمة المضافة المحصل والمسترجع المصرح به والمسجل محاسبيا، أي أن هناك:

- تطابق بين TVA المدفوعة خلال السنة، والمصرح بها في G50 والمسجلة في ميزان المراجعة؛
 - تطابق بين الرسم المحصل على المبيعات المصرح به في G50 والوارد في ميزان المراجعة؛
 - تطابق بين الرسم على القيمة المضافة المسترجع المصرح به لدى مصلحة الضرائب، وما هو مسجل محاسبيا.
2. وجود اختلاف بين رقم الأعمال المصرح به في حساب TVA وما هو مصرح به في حساب TAP خلال شهري سبتمبر وأكتوبر، حيث كان سبب الاختلاف صدور القرار الخاص بخروج شركة الإسمنت من المجمع، وبالتالي يجب إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة الذي كان بينها وبين بقية الفروع من شهر جانفي إلى شهر أوت، ولذلك نجد أن رقم الأعمال المصرح به في حساب الرسم على القيمة المضافة أكبر من رقم الأعمال المصرح به في حساب الرسم على النشاط المهني خلال شهري سبتمبر وأكتوبر بقيمة (85 315 683، 5 801 586 دج) على التوالي.

المطلب الثاني: تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS)

الفرع الأول: تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

تقوم شركة الإسمنت عين الكبيرة بدفع نوعين من الضريبة على الدخل الإجمالي باعتبارها مكلف قانوني، ويتمثلان في:

1. الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور: ويتم حسابها على أساس جدول الشرائح الموضوع من قبل مصلحة الضرائب؛
2. الاقتطاعات الأخرى من المصدر: تحسب على أساس نسبة 10% بالنسبة للسنوات 2016، 2017، و2018 وأخرى على أساس 15% بالنسبة لسنة 2018.

من خلال التصريحات والوثائق المقدمة من قبل شركة الإسمنت عين الكبيرة، تم إعداد الجداول التالية الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي التي تم تسديدها خلال الفترة (2016-2018).

أولاً: تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لسنة 2016

بالنسبة لسنة 2016 سددت الشركة ضريبة سنوية على الدخل الإجمالي بمبلغ 191 953 554 دج، وهي تضم كل من الضريبة المفروضة على المداخل التي تدفع للشركاء والمسيرين، وكذا الضريبة التي تفرض على أجور المستخدمين.

الجدول رقم (4-32): الضريبة على الدخل الإجمالي حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2016 الوحدة: دج

الشهر	الدخل الخاضع لجدول الشرائح	الدخل الخاضع لمعدل 10%	الضريبة على الأجر	الاقتطاعات الأخرى من المصدر	الإجمالي
جانفي	25 309 953	157 251 072	5 937 392	15 725 107	21 662 499
فيفري	24 932 929	90 457 002	4 920 878	9 045 700	13 966 578
مارس	24 809 263	41 666 439	4 612 821	4 166 644	8 779 465
أفريل	24 310 520	93 157 095	5 814 272	9 315 710	15 129 982
ماي	25 231 133	253 672 439	4 695 915	25 367 244	30 063 159
جوان	26 040 563	44 324 593	11 220 300	4 432 459	15 652 759
جويلية	43 120 616	39 655 336	10 271 458	3 965 534	14 236 992
أوت	58 047 519	9 696 036	15 171 496	969 604	16 141 100
سبتمبر	31 913 178	53 775 453	6 325 217	5 377 545	11 702 762
أكتوبر	32 266 722	-	5 707 221	-	5 707 221
نوفمبر	57 874 247	5 516 988	13 136 834	551 699	13 688 533
ديسمبر	116 173 038	113 882 176	13 834 286	11 388 218	25 222 504
المجموع	490 029 681	903 054 629	101 648 090	90 305 464	191 953 554

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قبل قسم المحاسبة بالشركة

بعد الاطلاع على الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف الشركة وكشوفات بعض العمال خلال 12 شهرا من سنة 2016، ومقارنتها مع التصريحات المقدمة، تم التأكد من وجود تطابق في المبالغ المسجلة في ميزان المراجعة والمصرح بها لدى مصلحة الضرائب وعدم وجود أي اختلافات أو أخطاء قد يؤدي بالشركة لتحمل غرامات جبائية، وأن هناك التزام بما ينص عليه القانون الجبائي.

ثانيا: تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لسنة 2017

بالنسبة لسنة 2017، فقد كانت الضريبة على الدخل الإجمالي تقدر بـ 180 131 374 دج، وهي موزعة على الأشهر كما يلي:

الجدول رقم (4-33): الضريبة على الدخل الإجمالي حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2017 الوحدة: دج

الشهر	الدخل الخاضع لجدول الشرائح	الدخل الخاضع لمعدل 10%	الضريبة على الأجر	الاقتطاعات الأخرى من المصدر	إجمالي
جانفي	32 171 069	169 242 249	5 874 532	16 924 224	22 798 756
فيفري	29 229 917	136 739 418	4 771 040	13 673 942	18 444 982
مارس	29 534 826	76 209 820	4 883 233	7 620 982	12 504 215
أفريل	32 222 810	9 520 492	5 741 632	952 049	6 693 681
ماي	30 622 009	219 554 494	5 271 258	21955 449	27 226 707
جوان	32 369 636	47 989 950	5 896 271	4 798 995	10 695 266
جويلية	41 438 371	47 597 371	8 649 397	4 759 737	13 409 134
أوت	45 119 784	427 500	9 931 013	42 750	9 973 763
سبتمبر	80 453 869	-	13 224 032	-	13 224 032
أكتوبر	36 242 246	-	7 028 219	-	7 028 219
نوفمبر	32 388 146	97 569 612	5 782 316	9 756 961	15 539 277
ديسمبر	31 872 393	169 797 167	5 613 624	16 979 716	22 593 340
المجموع	453 665 076	974 648 073	82 666 567	97 464 807	180 131 374

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قبل قسم المحاسبة بالشركة

بعد الاطلاع على كشوفات بعض العمال خلال 12 شهرا من سنة 2017 والوثائق المحاسبية المقدمة من طرف الشركة، ومقارنتها مع التصريحات المقدمة، تم التأكد من وجود تطابق في المبالغ المسجلة في ميزان المراجعة والمصرح بها لدى مصلحة الضرائب وعدم وجود أي اختلافات أو أخطاء قد يؤدي بالشركة لتحمل غرامات جبائية، كما تم التأكد من أن المؤسسة تعمل على أساس ما هو منصوص عليه في القانون الجبائي.

ثالثا: تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لسنة 2018

الجدول الموالي يوضح ضريبة على الدخل الإجمالي المسددة من طرف الشركة خلال سنة 2018:

الجدول رقم (4-34): الضريبة على الدخل الإجمالي حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2018 الوحدة: دج

الشهر	الدخل الخاضع لجدول الشرائح	الدخل الخاضع لمعدل 10%	الضريبة على الأجور	الاقتطاعات الأخرى من المصدر	إجمالي
جانفي	31 239 071	9 893 426	5 448 645	989 343	6 437 988
فيفري	29 030 608	97 500 (15%)	4 794 064	14 625	4 808 689
مارس	29 721 767	43 539 438	4 966 293	4 353 943	9 320 236
أفريل	29 909 655	622 223 (10%) 82 500 (15%)	5 026 233	62 222 12 375	5 100 830
ماي	28 731 518	484 399 765 1 672 500 (15%)	4 791 547	48 439 976 250 875	53 482 398
جوان	28 731 518	287 591 037	6 258 245	28 759 103	35 017 348
جويلية	43 739 192	97 500 (15%)	9 544 327	14 625	9 558 952
أوت	48 643 503	-	11 225 150	-	11 225 150
سبتمبر	45 652 767	37 240 067	10 194 859	3 724 006	13 918 865
أكتوبر	38 106 764	764 000	7 754 991	76 400	7 831 391
نوفمبر	34 734 482	64 841 961 112 500 (15%)	6 617 314	6 484 196 16 875	13 118 385
ديسمبر	34 309 516	163 747 800 97 500 (15%)	6 534 373	16 374 780 14625	22 923 778
المجموع	422 550 361	1 094 799 717	83 156 041	109 587 969	192 744 010

المصدر: من اعداد الباحثة بناء على المعلومات المقدمة من قبل قسم المحاسبة بالشركة

بالنسبة لسنة 2018، فإن الضريبة على الدخل الإجمالي المدفوعة تضم كل من الضريبة على أجور المستخدمين التي تحسب على أساس جدول الشرائح، والضريبة على المداخيل والمنح التي تدفع للشركاء والمسيرين، والتي تدفع على أساس النسبة 15% و10%.

وبعد الاطلاع على الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف الشركة، حيث تم الإطلاع على كشوفات بعض العمال خلال 12 شهرا من سنة 2018، ومقارنتها مع التصريحات المقدمة، تم التأكد من وجود تطابق في المبالغ المسجلة في ميزان المراجعة والمصرح بها لدى مصلحة الضرائب وعدم وجود أي اختلافات أو أخطاء قد يؤدي بالشركة لتحمل غرامات جبائية، كما تم التأكد من أن المؤسسة تعمل على أساس ما هو مفروض من قبل القانون في كيفية حساب ضريبة الدخل، حيث يتم الاعتماد على جدول الشرائح وكذلك يتم تطبيق النسب المحددة في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفرع الثاني: تدقيق الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

يتم تحديد الضريبة على أرباح الشركات على أساس النتيجة الجبائية، وهي تمثل النتيجة المحاسبية المعدلة وفقا للقانون الجبائي، وبالتالي يجب هنا الرجوع للنتيجة المحاسبية وإعادة تكييفها حسب القانون الجبائي.

بالرجوع للوثائق المحاسبية نجد أن النتيجة المحاسبية لشركة الإسمنت خلال السنوات 2016 و2017 و2018 هي على التوالي: 3 888 939 369، 8 208 723 925، 9 304 495 131 دج، وهنا يجب إعادة تأسيس النتيجة حسب القانون الجبائي من خلال إعادة إدماج التكاليف غير القابلة للخصم وخصم الإعفاءات.

أولاً: التكاليف غير القابلة للخصم

تتمثل التكاليف غير القابلة للخصم حسب القانون الجبائي في شركة الإسمنت فيما يلي:

الوحدة: دج

الجدول رقم (4-35): التكاليف غير القابلة للخصم

2018	2017	2016	الإسترجاعات
3 101 539	897 692	1 514 590	الهدايا الإعلانية غير قابلة للخصم
233 900	703 500	97 500	رسوم غير قابلة للاقتطاع
2 206 810	1 955 283	1 994 993	المساهمات والتبرعات غير القابلة للخصم
700 000	700 000	1 100 000	الضرائب والرسوم غير قابلة للاقتطاع
-	7 660 264	-	مؤونات غير قابلة للخصم
2 449 700	2 785 333	2 845 342	اهتلاكات غير قابلة للخصم
550 000	1949 807	3 485 832	العقوبات والغرامات
266 889 023	174 671 144	332 569 094	استرجاعات أخرى
276 130 972	191 323 023	343 607 351	مجموع الإسترجاعات

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قبل قسم المحاسبة بالشركة

ثانياً: التكاليف المخصومة

تتمثل المصاريف القابلة للخصم في:

الوحدة: دج

الجدول رقم (4-36): التكاليف القابلة للخصم

2018	2017	2016	التخفيضات
65 000	414 700	1 209 000	فائض قيمة التنازل عن الأصول الثابتة
345 592 566	428 916 617	360 216 679	خصومات أخرى
345 657 566	429 331 317	361 425 679	مجموع الخصومات

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قبل قسم المحاسبة بالشركة

ثالثا: حساب الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

بعد تدقيق السجلات المحاسبية (جدول حسابات النتائج، وميزان المراجعة)، تم التأكد من صحة الحسابات وأن الأعباء والنواتج التي تم تسجيلها وخصمها مرتبطة بدورة الاستغلال للسنة محل الدراسة، وبالتالي النتيجة الجبائية التي على أساسها يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات تكون وفقا للجدول الموالي:

الجدول رقم (4-37): جدول حساب النتيجة الجبائية للسنوات 2016، 2017 و2018 الوحدة: دج

البيان	2016	2017	2018
النتيجة المحاسبية	3 888 939 369	8 208 723 925	9 304 495 131
+ الإسترجاعات	343 607 351	191 323 023	276 130 972
-الخصومات	361 425 679	429 331 317	345 657 566
النتيجة الجبائية	3 871 121 041	7 970 715 631	9 234 968 537

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قبل قسم المحاسبة بالشركة

الضريبة على أرباح الشركات التي ينبغي على الشركة دفعها خلال السنوات الثلاثة تكون على النحو التالي:

في 2016 : $3\ 871\ 121\ 041 \times 19\% = 735\ 512\ 998$ دج؛

في 2017 : $7\ 970\ 715\ 631 \times 19\% = 1\ 514\ 435\ 970$ دج؛

في 2018 : $9\ 234\ 968\ 537 \times 19\% = 1\ 754\ 644\ 022$ دج؛

لكن حسب جدول حسابات النتائج، فإن شركة الإسمنت سددت ضريبة على الأرباح للسنوات

الثلاث بالمبالغ التالية:

في 2016 : 738 554 232 دج؛

في 2017 : 424 042 072 دج؛

في 2018 : 491 300 326 دج.

بالنسبة للاختلاف الحاصل في سنة 2016 والمقدر بـ 3 041 234 دج، يرجع إلى أن المجموع هو الذي كان يقوم بحساب الضريبة على أرباح الشركات لكل الفروع، ثم يقوم بتحديد نصيب كل فرع من هذه الضريبة. أما الفرق الحاصل خلال سنتي 2017 و2018، فهو راجع إلى حصول شركة الإسمنت على امتيازات جبائية: تتمثل هذه الامتيازات الجبائية في قيام الشركة باستثمارات توسعية (إنجاز خط إنتاج ثاني)، ففي حالة تطبيق الاتفاق الذي بينها وبين الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ستمكن من الاستفادة من هذه الامتيازات، وتتمثل هذه الامتيازات في مرحلتين: إمتيازات تتحصل عليها أثناء مرحلة الانجاز، وتتمثل في إعفاءات من ضرائب التسجيل، ضريبة الرسم على القيمة المضافة، والحقوق الجمركية... إلخ، أما في مرحلة الاستغلال فتستفيد من إعفاء من الرسم على النشاط المهني وتخفيض في الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 72%.

ونتيجة التزامها بالاتفاق، تمكنت من الحصول على هذا التخفيض ودفعت فقط 28% من الضريبة على أرباح الشركات خلال سنتي 2017 و2018 كما يلي:

$$\text{IBS 2017: } 1\ 514\ 435\ 970 \times 28\% = 424\ 042\ 072 \text{ دج؛}$$

$$\text{IBS 2018: } 1\ 754\ 644\ 022 \times 28\% = 491\ 300\ 326 \text{ دج.}$$

وهي المبالغ المتوصل لها في جدول حسابات النتائج خلال السنوات محل الدراسة. هذه الضريبة يتم تحويلها للمجموعة وهي التي تتولى عملية تسديدها حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أي أن الشركة الأم هي المسؤولة عن دفع الضريبة على أرباح الشركات الخاصة بالشركات التابعة.

المطلب الثالث: تدقيق الفعالية الجبائية والخيارات الجبائية

الهدف من دراسة وتحقيق الفعالية الجبائية هو تمكين الشركة من الحصول على الامتيازات التي تضمن تحقيق أقصى مردودية وبأقل تكلفة ممكنة، لذلك نجد المدقق الداخلي لشركة الإسمنت عين الكبيرة يعمل على اكتشاف الأخطاء أو سوء التسيير الذي قد يتم ارتكابه، سواء عن قصد أو غير قصد، فيما يتعلق بالحصول على الامتيازات الجبائية، حيث يعمل المدقق الداخلي على تدقيق الخيارات الجبائية من خلال تقييم مردودية الامتيازات الجبائية المرتبطة بالخيارات، إذ يقوم بمراقبة تأسيسها وشرعيتها وكذلك النتائج المتوقع منها.

كما يقوم المدققون في الشركة بشكل مستمر بدورات مستمرة للاطلاع على كل المستجدات القانونية الخاصة بالجمال الجبائي والعمل على فهمها حتى لا تقع الشركة في المخاطر الجبائية، ففي حالات يمكن أن يتم فهم نص قانوني على خلاف ما هو مفهوم لدى إدارة الضرائب، وبالتالي ستقع في الأخطاء، كما يتم تحسين مقدرتهم على التحكم في النظام الجبائي بهدف الاستفادة من كل المزايا التي تمكنهم من تحقيق الفعالية الجبائية وتجنب الوقوع في المخاطر الجبائية.

ومن خلال الدراسة التي قمنا بها في شركة الإسمنت، لاحظنا أن قسمي المحاسبة والتدقيق لديهم معرفة كبيرة بأمور التسيير الجبائي، حيث يتم التصريح في الوقت المحدد للعمليات التي تمت وهذا لتفادي أي غرامة ممكنة عن التأخير، إذ نجد أن الشركة لم تتحمل أي غرامة جبائية خلال السنوات الثلاث محل الدراسة، وكذا عدم وجود أي إغفالات قد تسبب للشركة مخاطر من شأنها التأثير على فعاليتها الجبائية.

كما تم ملاحظة أن الشركة كانت تستفيد من امتيازين جبائيين: امتياز خاص باعتبارها عضو في مجمع الشركات حسب ما نصت عليه المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وامتياز في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار. وبعد ما أجبرت سنة 2018 على الاختيار بين أحد الامتيازين لعدم إمكانية الجمع بين الامتيازات، تم القيام بدراسة الخيارين وقررت الخروج من المجمع والاستفادة من الامتيازات المتحصل عليها في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار باعتبارها أكثر مردودية من الناحية الجبائية.

وبالتالي نجد أن شركة الإسمنت لعين كبيرة تولي اهتماما كبيرا بأمور التسيير الجبائي، وذلك من خلال دراستها للخيارات الجبائية الممنوحة لها، والتي يمكن أن تستفيد منها في إطار ما يمنحه لها القانون، كما أنها تقوم بالقيام بكامل الالتزامات الجبائية التي عليها من أجل الرفع من فعالية التسيير الجبائي، وهذا طبعا نظرا لاتجاه العالم نحو ترشيد التسيير الجبائي وإدراك المخاطر التي قد تنجر من وراء سوء التسيير الجبائي، وكذا الوعي الكبير الذي يتحلى به العاملون في شركة الإسمنت فهم يؤمنون بمدى أهمية إدراج العامل الجبائي في تحقيق التسيير الفعال في الشركة.

خلاصة

من خلال المعلومات المقدمة لنا من قبل قسم المحاسبة والمالية في شركة الإسمنت عين الكبيرة، وبعد اطلاعنا عليها، تم التعرف على الوضعية الجبائية للشركة، حيث في بداية الأمر تم تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي لها ورأينا عدم وجود قسم خاص يتولى مهمة التسيير الجبائي، ثم قمنا بدراسة موجودات والتزامات الشركة من خلال تحليل الميزانية وجدول حسابات النتائج، بعد ذلك تم القيام بعملية تدقيق لمختلف الضرائب التي تتحملها المؤسسة.

وقد تم التوصل بأن هناك تحكم بالجانب الجبائي في الشركة، حيث يتم التصريح في الوقت المحدد والتصريح بما يقتضي به التشريع الجبائي، وهذا الشيء مكنها من تجنب الوقوع في الأخطاء التي قد تؤدي بها لتحمل عقوبات وغرامات جبائية خلال السنوات الثلاث محل الدراسة، غير أن هذا لا ينفي عدم تحملها لغرامات خلال سنوات سابقة. كما تم ملاحظة أن المدققين لديهم مقدرة على تحليل ودراسة الخيارات الجبائية، وذلك نتيجة اهتمامهم الكبير بالجانب الجبائي الذي ساهم بشكل كبير في الرفع من الفعالية الجبائية في الشركة وتفادي المخاطر الجبائية.

الحاتمة

إستهدف بحثنا دراسة دور التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية التسيير الجبائي، حيث انطلقنا من إشكالية أن تعقد التشريع الجبائي ووجود النظرة السلبية اتجاه الضرائب من قبل الشركات، بالإضافة إلى ضعف التحكم في الجانب الجبائي وتشخيص الوضعية الجبائية في بعض الشركات، قد يؤدي بها لمخاطر عديدة، الأمر الذي يحتم على الشركات البحث عن أداة مساعدة للتحكم في هذه المخاطر، حيث يعتبر التدقيق الداخلي أحد الأدوات الأساسية التي تعتمد عليها الشركات في التعرف على مخاطرها وتقييمها وسبل معالجتها.

وقد تطرقنا في هذا البحث إلى كل من التدقيق الداخلي، التسيير الجبائي والمخاطر الجبائية، وكيف يساهم التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية، حيث اشتمل البحث على جزئين، جزء نظري يحتوي على ثلاثة فصول تناول الفصل الأول منها مدخل عام للتدقيق الداخلي وإدارة المخاطر، في حين تطرق الفصل الثاني إلى المخاطر الجبائية والتسيير الجبائي، أما الفصل الثالث فقد تناول التدقيق الداخلي كآلية لتسيير المخاطر الجبائية، وجزء تطبيقي يحتوي على فصل واحد تناول الدراسة الميدانية التي تمت على مستوى شركة الإسمنت عين الكبيرة بسطيف.

نتائج البحث

من خلال دراستنا لدور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة، وفي شركة الإسمنت عين الكبيرة بصفة خاصة، فقط تم التوصل لمجموعة من النتائج تم تقسيمها إلى نتائج تخص الجانب النظري ونتائج تخص الجانب التطبيقي، وهي كالاتي:

نتائج تخص الجانب النظري

- يعتبر تسيير المخاطر الجبائية حقيقة حتمية فرضتها الظروف نتيجة تعقد القوانين الجبائية وصعوبة تسييرها، وكذا عدم تطبيقها من قبل بعض المؤسسات والذي قد يؤدي بإفلاسها في نهاية الأمر، مما يتطلب الاهتمام بنشر الثقافة الضريبية، وكيفية الاستفادة من الامتيازات القانونية من أجل تحقيق الوفورات المالية؛
- تطور التدقيق الداخلي وتوسعه ليصبح أداة تأكيدية واستشارية في المؤسسة لأجل إدارة المخاطر والرقابة، مكن المؤسسة من تطبيق التدقيق الداخلي في مجال إدارة المخاطر الجبائية، حيث شكلت أداة هامة في عملية التسيير الجبائي والرفع من فعاليته؛
- يعد التدقيق الداخلي ركيزة أساسية لنجاح التسيير الجبائي في الشركات، إذ يساهم في وضع الأسس التي يقوم عليها النظام الجبائي الكفء؛
- يسمح التدقيق الداخلي بقياس مدى كفاءة المؤسسة في تحقيق التسيير الجبائي الفعال الذي يضمن التحكم في الأعباء الجبائية والوقاية والحد من الوقوع في المخاطر الجبائية؛

- يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة الشركات في تحقيق الأمن الجبائي من خلال التحكم في التكاليف والتأكد من أن المسيرين قد أحسنوا الاختيار الجبائي؛
- يساهم التدقيق الداخلي في ترشيد القرارات المتعلقة بالخيارات الجبائية التي يمنحها التشريع الجبائي، واختيار الخيار الأفضل للمؤسسة الذي يعود عليها بالمنافع، سواء من ناحية تخفيض التكاليف والأعباء أو زيادة الأرباح؛
- وجود علاقة بين المعلومات المفصح عنها وبين فعالية التسيير الجبائي، فكلما كانت المعلومات المالية الجبائية المفصح عنها ذات مصداقية كلما زادت فعالية التسيير الجبائي؛
- وجود علاقة عكسية بين فعالية التسيير الجبائي والمخاطر الجبائية، فكلما كانت هناك فعالية وتسيير جبائي محكم في المؤسسة كلما قلت المخاطر الجبائية؛
- تسيير المخاطر الجبائية يعتبر أحد المتطلبات الضرورية التي فرضتها الظروف على المؤسسات الاقتصادية نتيجة تأثيرها على الوضع المالي لها وكذا سمعتها، فالمؤسسات التي لا تهتم بالجانب الجبائي لها ستكون عرضة للمساءلة الجبائية، وهو ما سيؤثر على قيمتها السوقية وإمكانية زوالها؛
- التدقيق الداخلي له دور استباقي في التحكم في المخاطر الجبائية، وذلك من خلال الكشف المسبق للنقائص التي قد تعترض نظام الرقابة الداخلية الجبائي للمؤسسة وكذا القيام بدراسة القرارات الموضوعة والتي سيتم اتباعها في تسيير الأمور الجبائية، والعمل على تقديم توصيات وقرارات تسمح من تجنب أوجه القصور التي تم اكتشافها في الخطط الموضوعة، كما أن له دور بعدي ويتمثل في تدقيق مختلف العمليات التي تم إنجازها وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعة والعمل على تصويبها بما يؤدي لرفع من فعالية التحكم من المخاطر الجبائية في المؤسسة؛
- التدقيق الداخلي يسعى لتنبه الإدارة عن مختلف المخاطر الجبائية التي قد تعرقل سير نشاط الشركة، وذلك من خلال قياس الخطر الجبائي واحتمال وقوعه ودرجة تأثيره على أهداف الشركة، وبالتالي الرفع من إمكانية الاستجابة في السيطرة على المخاطر والوقاية منها؛
- يعد التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة في عملية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف الشركة، وكذا مدى احترامها وتطبيقها للقوانين والتشريعات التي يفرضها القانون الجبائي، كما يعمل التدقيق الداخلي على زيادة الثقة في القوائم المالية المنشورة؛
- تتوقف فعالية التسيير الجبائي على مدى فعالية وكفاءة المدقق الداخلي، فكلما كانت له القدرة على التحكم في أدوات التدقيق، كلما كان قادرا على اكتشاف النقائص الموجودة في السياسة الجبائية المتبعة من طرف الشركة والعمل على تصحيحها للرفع من فعاليتها.

نتائج تخص الجانب التطبيقي

من خلال دراستنا الميدانية في شركة الإسمنت عين الكبيرة، حيث كانت لنا الفرصة للاطلاع على الوثائق والتصريحات الجبائية والقوائم المالية وكذا محاوره العديد من موظفي الشركة، فقد تم التوصل لمجموعة من النتائج نلخصها في الآتي:

- يساهم نظام الرقابة الداخلية الجبائي الفعال في شركة الإسمنت عين الكبيرة في التحكم في المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها، فمن خلال الدراسة التي قمنا بها ومن خلال المقابلات التي تمت مع المدقق الداخلي، فإنه قبل أن يباشر مهمته المتعلقة بدراسة الوضع الجبائي في الشركة، فإنه يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي للحكم على مدى فعاليته، من خلال استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف، مما يسمح له بتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة الاختلالات، الأمر الذي يساهم في الرفع من فعالية التسيير الجبائي بالشركة؛
- يعمل المدقق الداخلي على اكتشاف المخاطر الجبائية وتصنيفها حسب أهميتها وتأثيرها، وتضمن التوصيات في تقريره ومتابعة مدى تنفيذها؛
- عدم وجود قسم خاص بالشركة يهتم بالأمور الجبائية يعتبر من نقاط الضعف التي وقفنا عليها بالشركة، حيث أن مديرية المحاسبة والمالية هي المصلحة المسؤولة عن الاهتمام بتسيير العمليات الجبائية؛
- على الرغم من عدم وجود قسم خاص يهتم بالأمور الجبائية بالشركة، فقد لمسنا وجود إلمام كافي بالأمور الجبائية من طرف قسم المحاسبة بالشركة، وقد تبين لنا ذلك من خلال الفحص الذي قمنا به على مختلف الضرائب بالشركة، حيث لم نجد هناك أخطاء فيما يخص الضرائب والتصريحات الجبائية، وقد يفسر ذلك بالدورات التكوينية التي يستفيدون منها بشكل مستمر وكذلك اهتمام فريق العمل بكل المستجدات القانونية الجبائية والعمل على فهمها وتطبيقها؛
- تعمل شركة الإسمنت على تطبيق القوانين الجبائية والالتزام بها، حيث تبين لنا من خلال عمليات الفحص التي قمنا بها، الالتزام بالقيام بالتصريحات الجبائية في مواعيدها المقررة وبالطريقة الصحيحة، وهو ما جعلها تتفادى المخاطر الجبائية المتمثلة في الغرامات والعقوبات التي قد تتعرض لها؛
- عدم تحمل شركة الإسمنت خلال السنوات الثلاث محل الدراسة لأي غرامات وعقوبات جبائية نتيجة الاهتمام الكبير بالجانب الجبائي، عكس السنوات السابقة والتي تحملت فيها عقوبات وغرامات جبائية؛
- هناك اهتمام كبير من طرف المدقق الداخلي بالأمور الجبائية، وذلك من خلال قيامه بشكل مستمر بعمليات تدقيق جبائية، وإطلاعه الدائم على المستجدات القانونية والعمل على الاستفادة من الامتيازات الضريبية الممنوحة؛

- تقوم شركة الإسمنت بالبحث عن العناصر التي قد تؤدي بها للحصول على الامتيازات الجبائية، وتعمل على دراسة الخيارات المختلفة التي بين يديها وتقارن فيما بينها، لأجل التوصل للخيار الجبائي الأمثل الذي يساهم في التحكم في تكاليفها الجبائية بصفة خاصة وفي التكاليف الإجمالية بصفة عامة، وهذا بدوره يؤثر على السياسة المالية للشركة؛
- كما يسعى المدقق الداخلي على ضمان تحقيق إستراتيجية جبائية مثلى تساهم في ترشيد النفقات الجبائية دون الوقوع في المخاطر الجبائية من خلال الاستخدام والاستغلال الكفاء للقانون الجبائي، مع وجوب مراعاة الهدف العام للشركة، إذ يجب أن يكون هناك ترابط بين القرارات الجبائية والقرارات المالية الأخرى المتخذة، وأن لا تنعكس بالسلب عليها؛
- شركة الإسمنت لديها اهتمام كبير بالأمر الجبائية، وهذا يدل على ثقافتها وإيمانها بأن الجانب الجبائي له دور كبير في تعزيز المكانة الاقتصادية للشركة؛
- إمكانية تطبيق التدقيق الداخلي باعتباره آلية من آليات إدارة المخاطر في الشركات في إدارة المخاطر الجبائية التي يمكن أن تواجهها أثناء مزاوله نشاطها.

إختبار الفرضيات

من خلال النتائج النظرية والتطبيقية المتوصل إليها، تم اختبار فرضيات البحث على النحو التالي:

الفرضية الفرعية الأولى: يعمل التدقيق الداخلي على ضمان احترام الشركة للقوانين والتشريعات لتفادي المخاطر الجبائية.

يعمل التدقيق الداخلي على الرفع من فعالية المؤسسات في توظيف التشريع الجبائي، نظرا لأن هناك علاقة بين الفعالية الجبائية والكفاءة في التعامل مع التشريع الذي يتميز بالتغير المستمر، حيث يقوم المدقق الداخلي بتقديم التوجيهات والنصائح اللازمة للجهات المعنية من أجل العمل بما يقتضيه القانون لتجنب المخاطر الجبائية محتملة الوقوع في حالة عدم احترام القوانين والتشريعات.

وكما هو معروف، فإن أي مخالفة للقوانين ستتبعها عقوبات وغرامات، فعدم تطبيق القوانين الجبائية، سواء عدم القيام بالتصريحات أو القيام بتصريحات كاذبة أو العمل على مخالفة نص قانوني أو القيام بتأجيل المتطلبات القانونية، كله سيكون له أثر سلبي، لذا نجد المدقق الداخلي يلح على ضرورة الالتزام بالقوانين، فاحترام القوانين والتشريعات يدل على التسيير الجبائي الجيد، ومادام هناك تسيير وتحكم جيد فهذا يدل على المقدرة على السيطرة على المخاطر الجبائية، وهذا ما تم ملاحظته أثناء قيامنا بالدراسة الميدانية في شركة الإسمنت عين الكبيرة، حيث أن المدقق الداخلي له دراية واسعة بمجال القوانين ويقوم بدورات تكوينية ويحضر

الملتقيات التي من شأنها أن تساعد في توسيع معرفته في المجال القانوني والعمل على تطبيقها، بما يُمكن من احترام الشركة للقوانين والتشريعات وتفادي المخاطر الجبائية، وهو ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى.

الفرضية الفرعية الثانية: يساهم التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية التسيير الجبائي بالشركة محل الدراسة.

تم التوصل من خلال الدراسة الميدانية أن التدقيق الداخلي يسمح بالتشخيص السليم لمواقع الخطر والوقاية منه، إذ يعمل المدقق الداخلي أولاً على تسطير مهمة التدقيق الجبائي والعمل على دراسة نظام الرقابة الداخلية الجبائي للشركة وتحديد نقاط الضعف والقوة فيه، ومن ثم يباشر التخطيط في كيفية مباشرة عملية التدقيق الجبائي، وذلك على أساس ما تم التوصل إليه من تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من صحة العمليات المحاسبية التي تم تسجيلها ومدى الالتزام بالإجراءات الجبائية أثناء القيام بالتصريحات الجبائية الشهرية والسنوية، وهل يتم القيام بالتعديلات اللازمة.

كما يقوم المدقق الداخلي بتنبه الإدارة للتغيرات التي تطرأ على القوانين الجبائية، وكذا يعمل على فهم القوانين الجبائية لإزالة الغموض منها، ودراسة مدى نجاعة الخيارات الجبائية التي يتم اتخاذها من قبل الشركة، وهل تعرضت الشركة لعقوبات جبائية من قبل أم لا، وإذا كان الأمر كذلك يبحث عن سبب ذلك، ومن ثم يتم إعلام الجهات المعنية بالنتائج التي تم التوصل لها ويقدم لهم الإرشادات التي تساهم في تحسين الوضع الجبائي في الشركة، وطبعاً كل هذا العمل يقوم به المدقق بغرض المساهمة في تحسين ورفع فعالية التسيير الجبائي بالشركة، وهو ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية.

الفرضية الفرعية الثالثة: يعمل التدقيق الداخلي على ضمان مصداقية المعلومات المالية مما يساهم في التحكم في المخاطر الجبائية.

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى شركة الإسمنت عين الكبيرة، تبين لنا أنه توجد علاقة وطيدة بين المعلومات المالية المصرح بها والمخاطر الجبائية، حيث كلما كانت المعلومات المالية المصرح بها معبّرة عن الوضع الحقيقي للمؤسسة وذات مصداقية كلما كانت المعلومات الجبائية حقيقية وذات مصداقية، وبالتالي سينعكس ذلك على المخاطر الجبائية. فالتدقيق الداخلي يساهم بشكل كبير في ضمان هذه المصداقية كونه يقوم بفحص المعلومات المالية والتحقق من صحتها وصحة الوثائق المالية الختامية، وعند قيام المدقق بهذا الفحص فإنه في نفس الوقت يتأكد من توفر وتطبيق القوانين الجبائية عند القيام بتسجيل العمليات الجبائية، كما يتأكد من القيام بالتعديلات التي يتطلبها القانون عند تحديد النتيجة الجبائية بهدف إصدار معلومات مالية خالية من الأخطاء، وبالتالي يمكن القول أن تقرير المدقق الداخلي يعمل على إظهار أن المعلومات المالية

بما فيها البيانات الضريبية لا تحتوي على أخطاء من شأنها أن تعرض الشركة للمخاطر الجبائية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثالثة.

الفرضية الرئيسية: يساهم التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية تسيير المخاطر الجبائية بالشركة.

من خلال إثباتنا لصحة الفرضيات الفرعية، فإنه يمكن القول أن التدقيق الداخلي له دور فعال في كل ما يتعلق بتطبيق القوانين الجبائية ومصادقية المعلومات المالية والتسيير الجبائي والمخاطر الجبائية، حيث يظهر دور التدقيق الداخلي في التحكم في المخاطر الجبائية من خلال الرفع من فعالية التسيير الجبائي وكذا مدى مصادقية المعلومات المالية، والتي بدورها تزداد من خلال مدى الالتزام بالتشريعات والقانون، وكل هذا العمل سيؤدي بالضرورة إلى تخفيض المخاطر الجبائية.

ولكي يتم ذلك، يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي للمؤسسة والعمل على الرفع من فعاليته من خلال استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف وتقديم الاقتراحات والتوصيات لمعالجة الاختلالات التي تعترضه، كما يقوم بعمليات التأكد من مدى صحة التصريحات الجبائية الدورية من حيث تاريخ التصريح والوعاء الضريبي وكذا قيمة الضرائب المدفوعة... الخ، وهذا كله بهدف التأكد من جودة وصحة ومصادقية القوائم المالية. كما أن التدقيق الداخلي يساعد الإدارة في تشخيص المخاطر الجبائية وتقديم النصائح والإرشادات للوقاية منها في إطار مهامه العادية أو في إطار تقديم المساعدة للإدارة العليا في إدارة المخاطر.

ومن خلال النتائج المذكورة أعلاه، يمكن القول أن التدقيق الداخلي يساهم في الرفع من فعالية تسيير المخاطر الجبائية التي تواجهها المؤسسة، وهو ما يثبت صحة الفرضية الرئيسية.

الإقتراحات

من خلال تناولنا للموضوع بجانبيه النظري والتطبيقي والنتائج التي تم التوصل إليها، يمكننا تقديم جملة من الاقتراحات التي نراها ضرورية من أجل تحكم المؤسسات في المخاطر الجبائية، وكذا زيادة تفعيل دور التدقيق الداخلي في ذلك، والتي نلخصها في الآتي:

- تبسيط القوانين الجبائية وإجراءات تطبيقها لتسهيل فهمها والعمل بها؛
- العمل على الاستفادة من التجارب الدولية في مجال تسيير المخاطر الجبائية، والاهتمام بالشفافية والإفصاح فيما يتعلق بهذه المعلومات؛
- تفعيل دور إدارة المخاطر الجبائية في المؤسسات لأجل فهم الأمور الجبائية من حيث تحديد المخاطر وقياسها ودرجة تأثيرها والعمل على وضع الإستراتيجيات اللازمة لمواجهتها؛

- تعيين مدققين مؤهلين لديهم المعرفة الكافية بالأمور الجبائية مع إخضاعهم للتكوين المستمر من خلال الدورات التكوينية لمواكبة المستجدات في المجال الضريبي؛
- بالرغم من أن ممارسة التسيير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية يساهم في تحسين قدرة التحكم في الأعباء، إلا أن هناك من يتجنبه ولا يهتم به، ولذلك فإنه ينبغي نشر الوعي لدى مسيري المؤسسات من خلال القيام بالأبحاث والمؤتمرات التي تبرز مدى أهمية الاهتمام بالعامل الجبائي في تحسين الوضع المالي للشركة وفي اتخاذ القرارات؛
- تحسين العلاقة بين المؤسسات الخاضعة للضريبة والإدارة الجبائية لتسهيل عملية التواصل والتعاون فيما بينهم؛
- بالرغم من توفر المعرفة لدى المحاسبين بالجانب الجبائي في شركة الإسمنت عين الكبيرة، إلا أننا نرى أنه ينبغي وجود قسم خاص بالشركة يهتم بالجانب الجبائي يساهم في مواكبة المستجدات القانونية دون الحاجة للرجوع لمديرية الجباية على مستوى المجمع GICA، كما يعمل هذا على توفير شخص مؤهل ومتخصص في عملية التسيير الجبائي يساعدهم في وضع السياسات الجبائية التي تعود بالنفع على الشركة.

آفاق البحث

- في نهاية هذه الدراسة ونظرا لأهمية الجباية والتدقيق الداخلي، يمكننا تقديم بعض المواضيع كدراسات مستقبلية لها علاقة بموضوع بحثنا، نلخصها في الآتي:
- دور التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية تسيير الضرائب المؤجلة؛
 - دراسة مقارنة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية بين القطاعين العام والخاص؛
 - دور التدقيق الجبائي في تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين بالضريبة؛
 - مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لأغراض ضريبية لتحسين التسيير الجبائي في المؤسسة.

في الأخير، نأمل أن نكون قد وفّقنا في معالجة الموضوع وساهمنا في تدعيم البحث العلمي في الجزائر والمكتبة الاقتصادية ببحث في مجال التدقيق الداخلي والتسيير الجبائي ليستفيد منه الطالب والجامعة الجزائرية والممارسين لمهنة التدقيق الداخلي ومسيري المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة.

قائمة المراجع

أولاً: المصادر والمراجع باللغة العربية

أ/ الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، الداخلي، الحكومي، الإداري، الخاص، البيئي، المنشآت الصغيرة، ط1، دار صفاء، عمان، 2009.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، ط1، دار صفاء، عمان، 2009.
3. أسامة عزمي سلام، شقيري نوري موسى، إدارة الخطر والتأمين، دار الحامد، عمان، 2006.
4. إسماعيل عرباجي، اقتصاد وتسيير المؤسسة: أهمية التنظيم، ديناميكية الهياكل، ط2، موفم، الجزائر، 2013.
5. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، عمان، 2008.
6. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
7. إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطوير، ط1، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2009.
8. برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015.
9. جوناثان روفيد: إدارة مخاطر الأعمال دليل عملي لحماية أعمالك، ط1، ترجمة علا أحمد إصلاح، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2008.
10. حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، ج1، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2014.
11. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
12. خالد أمين عبد الله، صايل رمضان، مبادئ المحاسبة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2008.
13. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، ط2، دار وائل، عمان، 2004.
14. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، ط2، دار هومة، الجزائر، 2008.
15. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 2006.
16. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، ط1، مؤسسة الوراق، عمان، 2014.

17. داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2010.
18. رانيا محمود عمارة، المالية العامة: الإيرادات العامة، ط1، مركز الدراسات العربية، القاهرة، 2015.
19. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ط1، دار وائل، عمان، 2015.
20. رشا الغول، دراسات متقدمة في المراجعة، المراجعة البيئية، التأصيل النظري والممارسات المهنية، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ط1، 2014.
21. زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العملية، ط1، دار البداية، عمان، 2015.
22. سعد فؤاد علي حبابة، أصول تدقيق الحسابات، ط1، دار الابتكار، عمان، الأردن، 2017.
23. سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة، مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2008.
24. شعباني لطفي، جباية المؤسسة: دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017.
25. صادق راشد الشمري، إستراتيجية إدارة المخاطر المصرفية وأثرها في الأداء المالي للمصارف التجارية، دار اليازوري، عمان، 2013.
26. صديقي مسعود، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، ط1، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010.
27. طارق الحاج، المالية العامة، ط1، دار صفاء، عمان، 2009.
28. طارق عبد العال حماده، إدارة المخاطر: أفراد، إدارات، شركات، بنوك، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
29. عادل الفليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ط2، دار إثراء، عمان، 2011.
30. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد، عمان، 2003.
31. عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، دار الحامد، عمان، 2007.
32. عبد الرحمان بن ابراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، ط1، مكتبة الملك فهد، الرياض، 2009.
33. عبد الرزاق بن حبيب، "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
34. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، ط1، الدار النموذجية، بيروت، 2011.
35. عبد الكريم قندوز، التحوط وإدارة الخطر (مدخل مالي)، ط1، E-kutub Ltd، لندن، 2018.
36. عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات 2، ج2، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2013.

37. عصام نعمه قريط، مدخل إلى تدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل، عمان، الأردن، 2006.
38. علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام SCF، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2018.
39. علي زغدود، المالية العامة، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
40. فتحي أحمد ذياب عواد، اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار الرضوان، عمان، 2013.
41. فتحي رزق السوافيري، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2002.
42. كارين أ.هورشر، أساسيات إدارة المخاطر المالية، ترجمة عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، مكتبة الحرية، القاهرة، 2008.
43. كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
44. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
45. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
46. محمد خصاونة، المالية العامة النظرية والتطبيق، ط1، دار المناهج، عمان، 2014.
47. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
48. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط4، دار هومة، الجزائر، 2008.
49. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار ITCIS، الجزائر، 2010.
50. محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، ط2، دار المسيرة، عمان، 2010.
51. مسعد محمود الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية، ط1، دار إثراء، عمان، 2009.
52. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، ط1، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2014.
53. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.

54. يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، ط1، دار المحمدية، الجزائر، 2008.

ب/ ملتقيات

55. زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة لمسيلة، الجزائر، يومي 15/14 أفريل 2009.

56. محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001، مداخلة قدمت إلى ملتقى جامعة 20 أوت 1995 سكيكدة، الجزائر، 2012.

ج/ مجلات

57. خالد صباح علي وآخرون، نموذج مقترح لتقويم إدارة مخاطر الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على وفق إطار COSO، مجلة جامعة جيهان أربيل العلمية، ع2، جA، 2018.

58. رافد عبد النواس، دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي، دراسة تحليلية في ضوء دليل التدقيق الداخلي رقم 240، مجلة المحاسب، المجلد 24، ع47، مارس 2017.

59. زوهري جليلة، أهمية التدقيق في دعم مصداقية المعلومة المالية بين النظرية والتطبيق: دراسة استنباطية لواقع التدقيق في الجزائر بالنسبة للأطراف المعنية، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 3، ع2، 2017.

60. سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريجات الجبائية دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، ع6، ديسمبر 2016.

61. صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة - الجزائر، مجلة الباحث، ع12، 2013.

62. فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، ع17، 2017.

د/ الرسائل الجامعية

63. بن عثمان عائشة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017، أطروحة دكتوراه غير منشورة، المسيلة، الجزائر، 2018-2019.

64. بهناس العباس، الإصلاح المالي وتسيير المخاطر المصرفية، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2012-2013.
65. حفاي عبد القادر، تسيير المخاطر الجبائي في المؤسسة حالة شركة الأموال في إطار التشريع الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير غير منشورة، الأغواط، الجزائر، 2003-2004.
66. حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية: دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011-2013.
67. حناش حبيبة، واقع استخدام نظام المعلومات المحاسبي والمالي وأثره في التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية بقطب المحروقات سكيكدة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2016-2017.
68. راشدي أمين، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة تطبيقية على بعض الشركات المساهمة في ولاية سطيف، أطروحة دكتوراه غير منشورة، سطيف1، الجزائر، 2017-2018.
69. سايج نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر -دراسة استقصائية لمجموعة من الشركات-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف1، 2015-2016.
70. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
71. صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة -الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011-2012.
72. صابر عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، بسكرة، الجزائر، 2015-2016.
73. صالح بن نوار، الفعالية التنظيمية داخل المؤسسة الصناعية من وجهة نظر المديرين والمشرفين دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية لإنتاج العتاد الفلاحي مركب المحركات والجرارات بقسنطينة CMTC، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2004-2005.

74. صالحى بوعلام، دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2017-2018.
75. صالحى بوعلام، دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2017-2018.
76. علون محمد لين، دور نظم المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة OPGI، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015-2016.
77. فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس -باتنة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، بسكرة، الجزائر، 2017-2018.
78. قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريجات الجبائية: دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة الجزائر للفترة 2009-2010، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011-2012.
79. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم لبواقي، مذكرة ماجستير غير منشورة، باتنة، الجزائر 2010-2011.
80. محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات حالة شركة الأموال في التشريع الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، ورقلة، الجزائر، 2002-2003.
81. مراد سكاك، دور التدقيق الاجتماعي في بناء استراتيجية المؤسسة، دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف1، الجزائر، 2010-2011.
82. نور الدين مزياني، تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عنابة، الجزائر، 2012-2013.
83. هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فعالية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO: دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة غزة، فلسطين، 2016.

84. قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة والكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ع19، المؤرخة في 25 مارس 2009.
85. المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، الجزائر، 2018.
86. المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الجزائر، 2018.
87. المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، الجزائر، 2018.
88. المديرية العامة للضرائب، قانون التسجيل، الجزائر، 2018.
89. المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر، 2018.
90. المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2018.

و/ مواقع الكترونية

91. أيمن حسن طوباسي، إدارة المخاطر في مؤسسات القطاع الثالث، متاح على الموقع:
<https://docplayer.ae/116257260%D8%AE%D8%B7%D8%A9%D8%A7%D8%AF%D8%A7%D8%B1%D8%A9%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AE%D8%A7%D8%B7%D8%B1.html>.
92. علي عبد الحسين راجي، دور التدقيق الخارجي في تقويم إدارة المخاطر على وفق إطار COSO
بمبحث تطبيقي في مصرف بغداد شركة مساهمة خاصة، مداخلة متاحة على الموقع:
<http://qu.edu.iq/repository/wpcontent/uploads/2016/11/%D8%A8%D8%AD%D8%AB%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%A4%D8%AA%D9%85%D8%B12.pdf>
93. عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر،
د.ت. متاح على الموقع:
<https://drive.google.com/file/d/0B6YxdhVTV7usOENuV3FXcG1kU3c/view>
94. معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، ترجمة فريق
عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، 2017. متاح
على الموقع: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Arabic.pdf>
95. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار المراجعة 610: استخدام عمل المراجعين الداخليين. متاح
على الموقع: [www.socpa.org.sa > Socpa > 610.pdf.aspx](http://www.socpa.org.sa/Socpa/610.pdf.aspx)

96. BENAMARA Mansour, BOUZNAD Hocine, **le droit fiscal des affaires en Algérie: élabore selon les normes IAS/IFRS**, éditions houma, Alger, 2012.
97. CHRISTIAN Schoenauer, **les fondamentaux de la fiscalité: Techniques et applications**, 6^{ème} édition, éditions ESKA, Paris, France, 2005.
98. Dale Cooper and others, **Project Risk Management Guidance, Managing Risk in Large Projects and Complex Procurements**, John Wiley & Sons, USA, 2005.
99. 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, USA, 2013.
100. François CHOUVEL, **Finances publiques 2013**, gualino, 16^e édition, paris, France, 2013.
101. Jacques RENARD, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 8^e édition, Eyrolles éditions d'organisation, paris, France, 2013.
102. JEAN-MARC Tirard, **la fiscalité des sociétés dans l'UE**, , 8^{ème} édition, groupe revue fiduciaireparis, France, 2010.
103. K H Spencer PICKETT, **The essential handbook of internal auditing**, John Wiley & Sons Ltd, London, 2005.
104. K H Spencer PICKETT, **The internal auditing handbook**, 3^{ed} edition, Johon wiley and sons Ltd, United Kingdom, 2010.
105. Lionnel Collins et Gerard Valin, "**Audit et control interne: aspects financiers, opération et stratégies**", 4^{ème} édition, Dalloz, paris, France, 1992.
106. MAURICE Cozian, **les grands principes de la fiscalité de l'entreprise**, 4^{ème} édition, LITEC droit, Paris, France, 1999.
107. Mohamed Abbas MAHERZI, **introduction à la fiscalité**, edition ITCIS, Alger, 2010.
108. Patrick Onwura NZECHUKWU, **internal audit practice from A to Z**, , 1st édition,CRC Press, Florida, USA 2016.
109. Pierre Schick et d'autres, **Audit interne et référentiels de risques**, 2^{éd}, dunod, Paris, France, 2014.
110. Pierre schick, **Mémento d'audit interne, Méthode de conduite d'une mission**, 2^{ém} édition, Dunod, France, 2008.
111. REDHA Khelassi, **Précis d'audit fiscale de l'entreprise**, BERTI Editions, Alger, 2013.

112. Rick Hayes and others, **principles of auditing an introduction to international standards on auditing**, 2^{ed} edition, Pearson education, England, 2005.
113. YOUCEF Debboub, **le nouveau mécanisme économique en Algérie**, office des publications universitaires, Alger, 2000.

ب/ مجلات

114. BARIYINA D Kiabel, CLETUS O Akenbor, **Tax Planning and corporate governance in Nigerian banks**, European journal of business and management, Vol 6, No 19, 2014.
115. JEON-LUC Rossignol, **Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise**, Management & Avenir, N 33, 2010.
116. 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, 2014.
117. TALYA Segal, WARREN Maroun, **Tax risk-management analysi : coparison between the united states of america, the united kingdom and south Africa**, Journal of Economic and Financial Sciences, vol 7(2) July 2014.

ج/ الرسائل الجامعية

118. HANTATI Adlène, **L'optimisation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés : rôle de l'expert comptable**, Mémoire élaboré en vue de l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Faculté des sciences économiques et de gestion de SFAT, Tunisienne, (2008-2009).
119. HASSANE Saley Abdoussalam, **Audit de la gestion des risques fiscaux : CAS d'orange niger**, Mémoire de fin d'étude, diplôme d'études supérieures spécialisées en audit et contrôle de gestion, Institut supérieur de comptabilité, de banque et de finance, 2012-2013.
120. Khayarallah BELAID, **l'audit interne et l'approche de la dynamique de groups**, centre de publication universitaire, Tunis, 2005.
121. LEON JANSEN Van Rensburg, **Tax risk management : A Framework for Implementation**, Magister Commerce in Taxation, faculty of economic and management sciences, Pretoria, 2012.
122. MOHAMED Ben Hadj Saad, **L'audit fiscal dans les PME : proposition d'une demarche pour l'expert comtape**, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, faculte des sciences économiques de gestion de SFAX, université de SFAX, Tunisie, (2008-2009).
123. Mouna Guedrib ben abderrahmen, **Impact des mecanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal: une etude menée dans contexte tunisien**, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion

(Université de Franche-Comté) et en sciences comptables (Université de Tunis El Manar), 2013.

124. Oussama Salih, **l'audit fiscal**, Rapport de projet de fin d'études, Ecole Supérieure de Technologie de Berrechid, Université Hassan 1^{er}, 2012.

د / قوانين

125. Direction des relations publiques et de la communication, **Calendrier fiscal**, Algérie, 2018.
126. Direction des relations publiques et de la communication, **guide fiscal du jeune promoteur d'investissements**, Algérie, 2018.
127. Direction générale des impôts, **Guide pratique de la TVA**, Algérie, 2018.

هـ / مواقع الكترونية

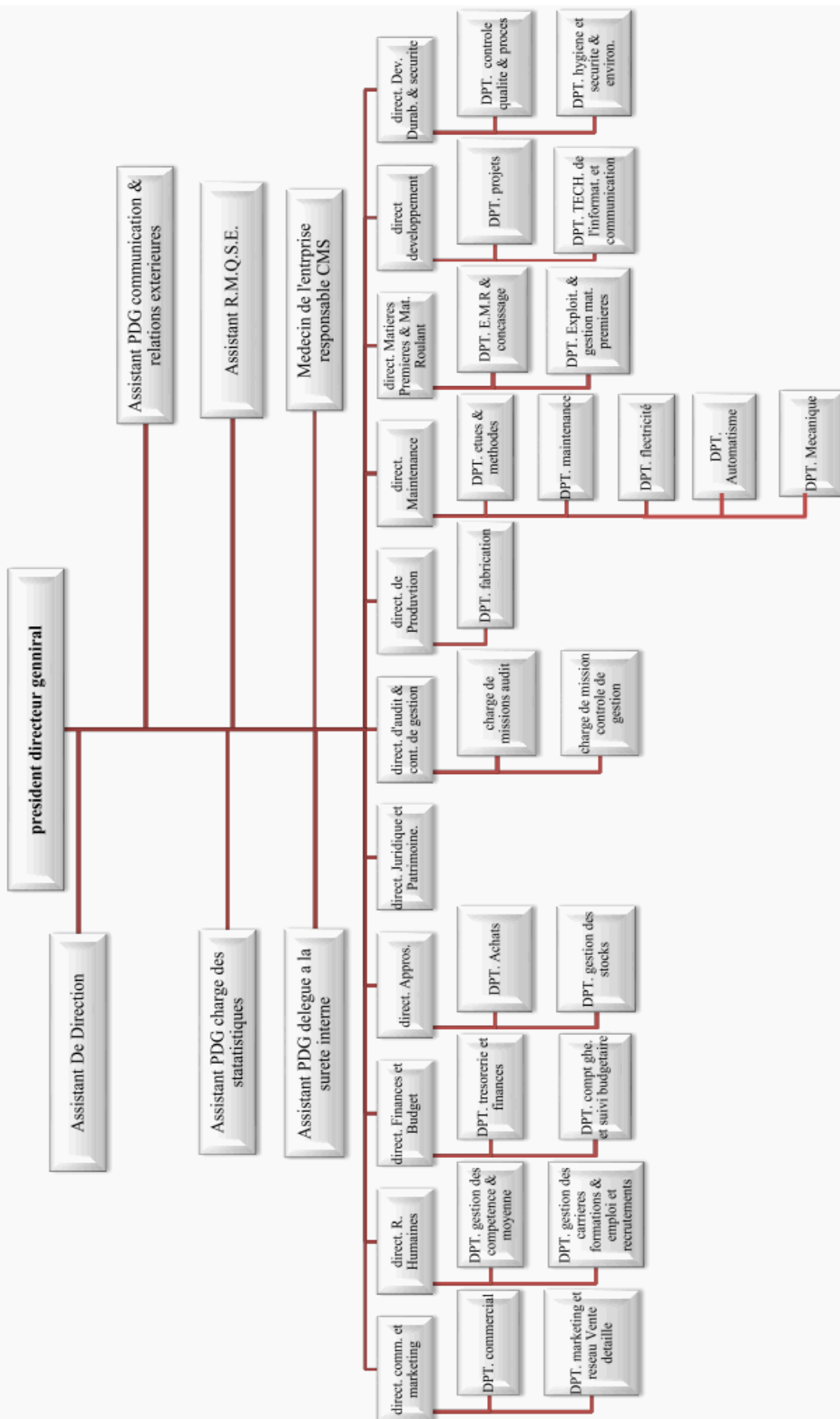
128. <https://ar.wikipedia.org/wiki/>
129. Jean-Luc Wuidard, **Conseils pratiques pour la gestion des risques fiscaux de l'entreprise**, 4 mai 2011, Disponible sur le site: <http://www.acteo.be/files/uploads/2011/06/Wuidard-Jean-Luc-Droit-Rencontres-4-mai-2011-version-fran%C3%A7aise-.pdf>, consulté le.
130. **L'approche de l'audit fiscal**, disponible sur le site : <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:vUJBjgsqiIAJ:https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/pdf/53971f3c179bb.pdf+&cd=4&hl=en&ct=clnk&gl=dz>, consulté le.
131. Organisation de Coopération et de Développement Economiques, **gestion du risque d'indiscipline fiscale: gérer et améliorer la discipline fiscale**, CPAF, 2004, p11. Disponible sur le site: <https://www.oecd.org/fr/ctp/administration/34511821.pdf>.
132. Sridhar RAMAMOOTI, **internal auditing : history, evolution, and prospect**, the institute of internal auditors research foudation, Florida, USA, 2003, Availabme on : <https://na.theiia.org/iia/PUBLIC/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>.
133. STEPHANE Buffa, CELINE Gainet, **optimisation fiscale de la politique éthique des entreprises**, Association pour le Développement de l'Enseignement et de la Recherche sur la Responsabilité Sociale de l'Entreprise, paris, 2008. Availabme on: <https://www.researchgate.net/publication/228450460>, consulté le.
134. STEYANIE S. Neuman and others, **Risk and Return: Does Tax Risk Reduce Firms' Effective Tax Rates?**, American Taxation Association Midyear Meeting: Research-In-Process, 2013. Availabme on:

- <https://pages.business.illinois.edu/accountancy/wpcontent/uploads/sites/12/2014/10/Tax-2013-Consortium-Neuman.pdf>.
135. **Tax management in companies**, Availabme on:
<file:///C:/Users/DELL/Documents/Documents/%D8%AC%D8%A8%D8%7%D9%8A%D8%A9%D8%A9/tax-management-in-companies-06.pdf>.
136. The Committee of Sponsoring Organizations, **Enterprise risk management integrating with strategy and performance, executive summary**, 2017. Available on: <https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>.
137. The Committee of Sponsoring Organizations, **le management des risques de l'entreprise - cadre de référence**, 2004. Available on: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-French.pdf>.
138. The institute of internal auditors, **international standards for the professional practice of internal auditing (standards)**, 2017, Availabme on: <https://na.theiia.org/standards-guidance/>.
139. Zied BOUDRIGA, **L'audit interne : organisation et pratiques**, collection azurite, Tunisie, septembre 2012, disponible sur le site : <https://www.fichier-pdf.fr/2015/01/29/audit-interne-zied-boudriga/audit-interne-zied-boudriga.pdf>.

الملاحق

الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت عين
الكبيرة

الملحق رقم (1-4)



أصول شركة الإسمنت عين الكبيرة لفترة

الدراسة 2018-2016

الملحق رقم (2-4)

Désignation de l'entreprise : Société des ciments de Ain Elkebira
SCAEK

Activité : Production et commercialisation de ciment

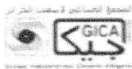
Adresse : BP 01 ain el kebira Ouled adouane 19400

Exercice clos le 31/12/2016

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2011)

ACTIF	2016			2015
	Montants Bruts	Amortissements , provisions et pertes de valeurs	Net	
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif	0	0	0	
Immobilisations incorporelles	26 102 511	24 562 511	1 540 000	407 500
Immobilisations corporelles	15 620 451 528	11 155 071 500	4 465 380 028	4 234 895 978
Terrains	45 850 181		45 850 181	45 850 181
Bâtiments	3 575 314 017	3 243 421 465	331 892 552	353 200 535
Autres immobilisations corporelles	11 999 287 330	7 911 650 035	4 087 637 295	3 835 845 261
Immobilisations en concession	0	0	0	0
Immobilisations en cours	36 050 202 553	0	36 050 202 553	25 738 047 016
Immobilisations financières	162 019 019		162 019 019	4 441 629 914
Titres mis en équivalence		0	0	0
Autres participations et créances rattachées	0	0	0	0
Autres titres immobilisés	0	0	0	0
Prêts et autres actifs financiers non courants	162 019 019		162 019 019	4 441 629 914
Impôts différés actif	113 015 506	0	113 015 506	118 437 023
TOTAL ACTIF NON COURANT	51 971 791 117	11 179 634 011	40 792 157 106	34 533 417 432
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	2 806 948 665	51 165 630	2 755 783 035	2 314 046 239
Créances et emplois assimilés	299 690 485	179 332	299 511 153	223 446 325
Clients	88 425 704	179 332	88 246 372	82 351 402
Autres débiteurs	139 124 813	0	139 124 813	102 205 225
Impôts et assimilés	72 139 968	0	72 139 968	38 889 698
Autres créances et emplois assimilés		0	0	0
Disponibilités et assimilés	5 458 208 067		5 458 208 067	1 330 661 694
Placements et autres actifs financiers courants	4 400 000 000		4 400 000 000	0
Trésorerie	1 058 208 067		1 058 208 067	1 330 661 694
TOTAL ACTIF COURANT	8 564 847 218	51 344 962	8 513 502 256	3 868 154 258
TOTAL GENERAL ACTIF	60 536 638 335	11 230 978 973	49 305 659 362	38 401 571 689



SCAEK

SCAEK

Unité: BP01, Ouled Aduane Ain elkebira 19400

Matricule Fiscal : 0 9 8 8 1 5 0 0 6 2 3 6 3 1 9

Article : 1 5 2 4 2 0 1 0 0 1 1

Exercice allant 01/01/2017 au 31/12/2017

15/04/18 13:20

Bilan Actif
Exercice clos le 31/12/2017

Unité: null

ACTIF	Note	2017 Brut	2017 Amort-Prov.	2017 Net	2016 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)	5				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)	5	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles	5	29 490 810,94	25 012 535,94	4 478 275,00	1 540 000,00
Immobilisations corporelles	5	54 671 487 628,85	13 923 148 898,77	40 748 338 730,08	4 465 380 028,15
Terrains	5	168 715 946,38	0,00	168 715 946,38	45 850 161,38
Bâtiments	5	4 051 068 036,52	3 719 424 563,82	331 663 472,70	331 892 551,94
Autres immobilisations corporelles	5	50 451 663 645,95	10 203 724 334,95	40 247 959 311,00	4 087 637 294,83
Immobilisations en concession	5	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations encours		266 991 984,48	0,00	266 991 984,48	36 050 202 552,89
Immobilisations financières	6	1 189 244 532,57	0,00	1 189 244 532,57	162 019 018,55
Titres mis en équivalence – entreprises associées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	13	1 189 244 532,57	0,00	1 189 244 532,57	162 019 018,55
Impôts différés actif	11	128 968 703,99	0,00	128 968 703,99	113 015 506,12
TOTAL ACTIF NON COURANT		56 286 183 660,83	13 948 161 434,71	42 338 022 226,12	40 792 157 105,71
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	7	3 416 058 246,22	(129 831 274,04)	3 286 226 972,18	2 755 783 035,48
Créances et emplois assimilés	14	386 175 440,79	(179 332,00)	385 996 108,79	299 511 153,30
Clients	8	165 841 426,88	179 332,00	165 662 094,88	88 246 372,46
Autres débiteurs	9	169 503 773,88	0,00	169 503 773,88	139 124 612,88
Impôts et assimilés	21	50 669 720,50	(0,00)	50 669 720,50	72 139 967,96
Autres actifs courants		160 519,53		160 519,53	0,00
Disponibilités et assimilés	10	5 020 706 014,47	0,00	5 020 706 014,47	5 458 208 067,39
Placements et autres actifs financiers courants	17	1 000 000 000,00	0,00	1 000 000 000,00	4 400 000 000,00
Trésorerie	10	4 020 706 014,47	0,00	4 020 706 014,47	1 058 208 067,39
TOTAL ACTIF COURANT		8 822 939 701,48	(130 010 606,04)	8 692 929 095,44	8 513 502 256,17
TOTAL GENERAL ACTIF		65 109 123 362,31	(14 078 172 040,75)	51 030 951 321,56	49 305 659 361,88

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.L.F 9 9 8 1 9 0 0 8 2 3 6 3 1 9

1 0 9 1 0

Désignation de l'entreprise : Société des ciments Ain el kebira

Activité : Production et commercialisation des ciments

Adresse : BP 01 OuledADOUANE Ain El Kebira SETIF

Exercice clos le 31 décembre 2018

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2011-V2.0)

ACTIF	N			N - 1
	Montants bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif			0	
Immobilisations incorporelles	29 490 811	25 456 836	4 033 975	4 478 275
Immobilisations corporelles	56 817 841 985	17 302 510 535	39 515 331 449	40 748 338 730
Terrains	537 436 637		537 436 637	168 715 946
Bâtiments	4 419 932 684	4 344 065 394	75 867 289	331 663 473
Autres immobilisations corporelles	51 860 472 664	12 958 445 141	38 902 027 523	40 247 959 311
Immobilisations en concession			0	
Immobilisations en cours	109 779 181		109 779 181	266 991 984
Immobilisations financières	8 556 144 695	0	8 556 144 695	1 189 244 533
Titres mis en équivalence			0	
Autres participations et créances rattachées			0	
Autres titres immobilisés	5 330 000 000		5 330 000 000	
Prêts et autres actifs financiers non courants	3 226 144 695		3 226 144 695	1 189 244 533
Impôts différés actif	201 296 146		201 296 146	128 968 704
TOTAL ACTIF NON COURANT	65 714 552 818	17 327 967 371	48 386 585 446	42 338 022 226
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	3 804 179 190	134 886 403	3 669 292 787	3 286 226 972
Créances et emplois assimilés	1 520 996 737	179 332	1 520 817 405	385 996 109
Clients	719 002 796	179 332	718 823 464	165 662 095
Autres débiteurs	230 063 531		230 063 531	169 503 774
Impôts et assimilés	571 930 410		571 930 410	50 669 721
Autres créances et emplois assimilés			0	160 520
Disponibilités et assimilés	2 031 377 077	0	2 031 377 077	5 020 706 014
Placements et autres actifs financiers courants	0		0	1 000 000 000
Trésorerie	2 031 377 077		2 031 377 077	4 020 706 014
TOTAL ACTIF COURANT	7 356 553 004	135 065 735	7 221 487 269	8 692 929 095
TOTAL GENERAL ACTIF	73 071 105 822	17 463 033 106	55 608 072 716	51 030 951 322

خصوم شركة الإسمنت عين الكبيرة لفترة

الدراسة 2016-2018

الملحق رقم (3-4)

Désignation de l'entreprise : Société des ciments de Ain Elkebira
SCAEK

Activité : Production et commercialisation de ciment

Adresse : BP 01 ain el kebira Ouled adouane 19400

Exercice clos le 31/12/2016

BILAN (PASSIF)

PASSIF	2016	2015
<u>CAPITAUX PROPRES :</u>		
Capital émis	2 200 000 000	2 200 000 000
Capital non appelé	0	0
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	17 835 942 485	16 479 353 772
Ecarts de réévaluation	0	0
Ecart d'équivalence (1)	0	0
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	3 014 963 619	3 207 771 487
Autres capitaux propres - Report à nouveau	-15 498 467	-231 032 774
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		0
TOTAL I	23 035 407 637	21 656 092 485
<u>PASSIFS NON-COURANTS :</u>		
Emprunts et dettes financières	13 548 807 596	8 483 000 695
Impôts (différés et provisionnés)	20 128 987	18 990 500
Autres dettes non courantes	0	0
Provisions et produits constatés d'avance	543 316 964	624 959 439
TOTAL II	14 112 253 547	9 126 950 635
<u>PASSIFS COURANTS :</u>		
Fournisseurs et comptes rattachés	5 460 711 106	4 051 346 500
Impôts	75 657 643	113 277 314
Autres dettes	6 538 241 540	3 370 893 556
Trésorerie Passif	83 387 889	83 011 199
TOTAL III	12 157 998 178	7 618 528 569
TOTAL PASSIF (I + II + III)	49 305 659 362	38 401 571 689

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



SCAEK
SCAEK

Unité: BP01, Ouled Adouane Ain elkebira 19400

Matricule Fiscal : 0 9 3 3 1 3 0 0 3 2 3 3 1 3
Article : 1 9 2 4 2 0 1 0 0 1 1

Exercice allant 01/01/2017 au 31/12/2017

15/04/18 13:28

BILAN PASSIF

Exercice clos le **31/12/2017**

Unité: null

Passif	Note	2017	2016
CAPITAUX PROPRES	3		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	3	2 200 000 000,00	2 200 000 000,00
Capital non appelé		0,00	0,00
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))	3	20 433 832 637,43	17 835 942 485,23
Ecart de réévaluation		0,00	0,00
Ecart d'équivalence (1)		0,00	0,00
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)	24	7 412 127 575,85	3 014 963 619,30
Autres capitaux propres – Report à nouveau	3	-342 907 143,20	-15 498 467,10
Liason inter unité	26	0,00	0,00
Part de la société consolidante) (1)		29 703 053 070,08	23 035 407 637,43
Part des minoritaires (1)		0,00	0,00
TOTAL I		29 703 053 070,08	23 035 407 637,43
PASSIFS NON COURANTS		0,00	0,00
Emprunts et dettes financières	13	13 549 860 284,37	13 546 807 595,91
Impôts (différés et provisionnés)	11	9 834 760,20	20 128 988,55
Autres dettes non courantes	14	0,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance	12	848 894 328,20	543 316 964,04
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		14 408 589 372,77	14 112 253 546,50
PASSIFS COURANTS		0,00	0,00
Fournisseurs et comptes rattachés		4 673 229 456,81	5 460 711 105,72
Impôts		325 260 194,97	75 657 643,20
Autres dettes	9	1 919 722 084,61	6 536 241 540,38
Trésorerie Passif	10	1 097 142,32	83 387 888,85
TOTAL PASSIFS COURANTS III		6 919 308 878,71	12 157 998 177,95
TOTAL GENERAL PASSIF		51 030 951 321,56	49 305 659 361,88

Désignation de l'entreprise : Société des ciments Ain el kebira

Activité : Production et commercialisation des ciments

Adresse : BP 01 OuledADOUANE Ain El Kebira SETIF

Exercice clos le 31 décembre 2018

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis	2 200 000 000	2 200 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	25 001 478 070	20 433 832 637
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	8 528 622 304	7 412 127 576
Autres capitaux propres - Report à nouveau	100 746 758	-342 907 143
Comptes de liaison		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	35 830 847 133	29 703 053 070
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières	13 550 928 583	13 549 860 284
Impôts (différés et provisionnés)	36 734 704	9 834 760
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	770 093 642	848 894 328
TOTAL II	14 357 756 929	14 408 589 373
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	2 888 452 321	4 673 229 457
Impôts	880 807 040	325 260 195
Autres dettes	1 650 209 293	1 919 722 085
Trésorerie Passif		1 097 142
TOTAL III	5 419 468 654	6 919 308 879
TOTAL PASSIF (I+II+III)	55 608 072 716	51 030 951 322

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

جدول حسابات الإنتاج لشركة الإسمنت

عين الكبيرة لفترة الدراسة 2016-2018

الملحق رقم (4-4)

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 8 1 9 0 0 8 2 3 6 3 1 9 9 4 1 8 8

Désignation de l'entreprise : Société des ciments de Ain Elkebira
SCAEK

Activité : Production et commercialisation de ciment

Adresse : BP 01 ain el kebira Ouled adouane 19400

Exercice clos le 31/12/2016

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	2016		2015	
	DEBIT (en dinars)	CREDIT (en dinars)	DEBIT (en dinars)	CREDIT (en dinars)
Ventes de marchandises		-		36 513 570
Production vendue	Produits fabriqués	8 816 008 134		8 417 200 395
	Prestations de services	-		130 831
	Vente de travaux	-		-
Produits annexes		-		-
Rabais, remises, ristournes accordés	-			
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		8 816 008 134		8 453 844 796
Production stockée ou déstockée	-	12 817 233	6 384 459	
Production immobilisée		319 634 702		71 760 975
Subventions d'exploitation		4 015 455		1 731 000
I - Production de l'exercice		9 152 475 524		8 520 952 312
Achats de marchandises vendues	1 336 126		20 134 648	
Matières premières	753 043 822		560 908 101	
Autres approvisionnements	738 088 336		708 328 564	
Variations des stocks	-		-	
Achats d'études et de prestations de services	-		-	
Autres consommations	673 353 601		555 044 753	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats	-	-	-	-
Services extérieurs	Sous-traitance générale	216 709 726	197 560 770	
	Locations	177 707 399	144 445 884	
	Entretien, réparations et maintenance	92 343 132	111 168 773	
	Primes d'assurances	44 301 557	39 093 618	
	Personnel extérieur à l'entreprise	109 633 140	99 809 010	
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	7 280 968	8 547 484	
	Publicité	37 981 300	23 564 814	
Déplacements, missions et réceptions	16 000 404	10 297 199		
Autres services	39 523 293		37 974 717	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs	-		-	
II-Consommations de l'exercice		2 907 302 803		2 516 878 335
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I - II)		6 245 172 721		6 004 073 977
	Charges de personnel	1 358 642 118,68	1 099 712 852	
	Impôts et taxes et versements assimilés	137 522 543,30	118 029 275	
IV-Excédent brut d'exploitation		4 749 008 059		4 786 331 850

20/10/2020
19:58

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 8 1 9 0 0 8 2 3 6 3 1 9 9 4 1 8 8

Désignation de l'entreprise : Société des ciments de Ain Elkebira
SCAEK

Activité : Production et commercialisation de ciment

Adresse : BP 01 ain el kebira Ouled adouane 19400

Exercice clos le 31/12/2016

Autres produits opérationnels	-	95 212 830		81 233 886
Autres charges opérationnelles	17 185 548,22	-	7 120 641	
Dotations aux amortissements	810 328 008,37		613 216 905	
Provision	260 637 859,05		153 082 587	
Pertes de valeur	-		-	
Reprise sur pertes de valeur et provisions	-	678 504		13 788 278
V- Résultat opérationnel	-	3 756 747 978	-	4 107 933 880
Produits financiers		132 204 992		152 171 845
Charges financières	13 601,26		299 869	
VI-Résultat financier	-	132 191 391	-	151 871 976
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	-	3 888 939 369	-	4 259 805 856
Eléments extraordinaires (produits) (*)		-		-
Eléments extraordinaires (Charges) (*)		-		-
VIII-Résultat extraordinaire	-	-	-	-
IX - RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE	-	3 888 939 369	-	4 259 805 856
Impôts exigibles sur résultats	738 554 232,00		812 143 477	-
Impôts différés (variations) sur résultats	5 421 517,29		39 890 892	-
Participation des travailleurs aux bénéfices	130 000 000,00	3 753 517 851	200 000 000	
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-	3 014 963 619	-	3 207 771 483



SCAEK
SCAEK

Unité: BPD1, Ouled Adouane Ain elkebira 19400

Matricule Fiscal : 9 9 9 9 1 9 0 9 2 3 3 1 9
Article : 1 9 2 4 2 0 1 0 0 1 1

Exercice allant 01/01/2017 au 31/12/2017

15/04/18 13:37

Compte de resultats (Par nature)

Unité:

	Note	2017	2016	%
Ventes et produits annexes	15	17 517 108 677,26	8 816 008 134,20	98,70
Variation stocks produits finis et en-cours	7	360 528 236,17	12 817 233,06	2 712,0
Production immobilisée	7	0,00	319 634 702,01	-100,0
Subventions d'exploitation	7	8 426 812,44	4 015 454,54	109,8
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		17 886 063 725,87	9 152 475 523,81	95,42
Achats consommés	18	(3 614 822 908,89)	(2 165 621 884,33)	78,14
Services extérieurs et autres consommations	18	(902 355 272,53)	(741 460 918,37)	21,70
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		(4 717 178 179,42)	(2 907 302 802,70)	62,25
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		13 168 885 546,45	6 245 172 721,11	110,8
Charges de personnel	20	(1 371 076 151,99)	(1 358 642 118,68)	0,92%
Impôts, taxes et versements assimilés	21	(280 304 217,50)	(137 522 543,30)	103,8
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		11 517 505 176,96	4 749 008 059,13	142,5
Autres produits opérationnels	22	100 186 181,64	95 212 829,96	5,22%
Autres charges opérationnelles	22	(8 127 164,18)	(17 185 548,22)	-52,71
Dotations aux amortissements	12	(2 767 305 194,17)	(810 328 008,37)	241,5
Dotations aux provisions	12	(347 151 903,43)	(260 637 859,05)	33,19
Reprise sur pertes de valeur et provisions	22	1 623 829,11	678 504,40	139,3
V- RESULTAT OPERATIONNEL		8 496 730 925,93	3 756 747 977,85	126,1
Produits financiers	23	81 449 594,15	132 204 992,00	-38,39
Charges financières	23	(369 456 593,90)	(13 601,28)	2 716
VI- RESULTAT FINANCIER		(288 006 999,75)	132 191 390,74	317,8
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		8 208 723 926,18	3 888 939 368,59	111,0
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	24	(424 042 072,00)	(736 554 232,00)	-42,58
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	11	27 445 721,67	(5 421 517,29)	-806,2
Participation des travailleurs aux bénéfices		(400 000 000,00)	(130 000 000,00)	207,6
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		18 069 323 330,77	9 380 571 850,17	92,62
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		(10 657 195 754,92)	(6 365 608 230,87)	67,42
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 412 127 575,85	3 014 963 619,30	145,8
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	27	0,00	0,00	0,00%
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0,00	0,00	0,00%
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00	0,00%
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		7 412 127 575,85	3 014 963 619,30	145,8
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence		0,00	0,00	0,00
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		0,00	0,00	0,00
Dont part des minoritaires (1)		0,00	0,00	0,00
Part du groupe (1)		0,00	0,00	0,00

Désignation de l'entreprise : Société des ciments Ain el kebira

Activité : Production et commercialisation des ciments
Adresse : BP 01 OuledADOUANE Ain El Kebira SETIF

Exercice clos le 1 janvier 2018 au 31 décembre 2018

COMpte DE RESULTAT

Rubriques	N		N - 1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue		19 361 062 743		17 517 108 677
Produits fabriqués				
Prestation de services				
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordée				
Chiffre d'affaires net des rabais, remises, ristournes		19 361 062 743		17 517 108 677
Production stockée ou déstockée	9 282 084	0		360 528 236
Production immobilisée				
Subvention d'exploitation		3 622 014		8 426 812
I - Production de l'exercice		19 355 402 673		17 886 063 726
Achats de marchandises vendues	209 232		485 229	
Matières premières	722 137 548		1 380 797 114	
Autres approvisionnements	1 541 278 917		1 121 547 350	
Variation des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	1 372 640 071		1 311 993 214	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Sous-traitance générale	336 099 669		286 749 334	
Locations	11 000 392		196 478 844	
Entretien, réparations et maintenance	208 525 162		93 855 981	
Primes d'assurances	59 940 314		44 605 048	
Personnel extérieur à l'entreprise	200 367 000		173 808 300	
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	22 111 385		7 108 426	
Publicité	44 431 070		28 490 733	
Déplacement, missions et réceptions	12 454 418		11 184 847	
Autres services	95 892 066		60 073 759	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II - Consommation de l'exercice	4 627 087 245		4 717 178 179	
III - Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)	0	14 728 315 427	0	13 168 885 547
Charges de personnel	1 623 005 939		1 371 076 152	
Impôts et taxes et versements assimilés	241 204 343		280 304 218	
IV - Excédent brut d'exploitation	0	12 864 105 146	0	11 517 505 177
Autres produits opérationnels		75 959 244		100 186 182
Autres charges opérationnelles	6 703 576		8 127 164	
Dotations aux amortissements	3 382 024 869		2 767 305 194	
Provision	202 236 503		347 151 903	
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		14 264 690		1 623 829
V - Résultat opérationnel	0	9 363 364 131	0	8 496 730 927
Produits financiers		424 738 988		81 449 594
Charges financières	483 607 988		369 456 594	
VI - Résultat financier	58 869 000	0	288 007 000	0
VII - Résultat ordinaire (V+VI)	0	9 304 495 131	0	8 208 723 927
Eléments extraordinaires (Produits) *				
Eléments extraordinaires (Charges) *				
VIII - Résultat extraordinaire	0	0	0	0
IX - RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE	0	9 304 495 131	0	8 208 723 927
Impôts exigibles sur résultats	491 300 326		424 042 072	
Impôts différés (variations) sur résultats	330 000 000	45 427 499	400 000 000	27 445 722
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	0	8 528 622 304	0	7 412 127 576

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

الفهارس

فهرس الجردون

الصفحة	العنوان	الرقم
17	ملخص معايير الصفات	(1-1)
18	ملخص معايير الأداء	(2-1)
28	تقييم درجة أو شدة المخاطر	(3-1)
61	جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	(1-2)
87	عقوبات عدم أو التأخير أو نقص التصريحات الجبائية أو التدليس	(2-2)
138	معالجة المخاطر الجبائية لحسابات الميزانية	(1-3)
141	معالجة المخاطر الجبائية لحسابات جدول النتائج	(2-3)
147	التطور التاريخي لشركة الإسمنت عين الكبيرة _ سطيف	(1-4)
156	تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي لشركة الإسمنت عين الكبيرة	(2-4)
159	أصول الميزانية المحاسبية لشركة الإسمنت عين الكبيرة للفترة (2016-2018)	(3-4)
161	جدول تفصيلي للتثبيات العينة	(4-4)
161	جدول تفصيلي للتثبيات الجاري إنجازها	(5-4)
162	جدول تفصيلي للتثبيات المالية	(6-4)
163	جدول تفصيلي للمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	(7-4)
164	جدول تفصيلي للحسابين تموينات أخرى ومخزون المنتجات	(8-4)
165	جدول تفصيلي لحسابات الزبائن والحسابات الملحقة	(9-4)
165	جدول تفصيلي لحساب الضرائب وما شابهها	(10-4)
166	جدول تفصيلي للحسابات المالية	(11-4)
167	خصوم الميزانية المحاسبية لشركة الإسمنت عين الكبيرة للفترة (2016-2018)	(12-4)
169	جدول تفصيلي لحساب مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	(13-4)
169	جدول تفصيلي لحساب الموردون والحسابات الملحقة	(14-4)
172	جدول حسابات النتائج لشركة الإسمنت عين الكبيرة للفترة (2016 – 2018)	(15-4)
173	جدول تفصيلي لحساب مشتريات مستهلكة	(16-4)
174	جدول تفصيلي لحساب الخدمات الخارجية	(17-4)

174	جدول تفصيلي لحساب الخدمات الخارجية الأخرى	(18-4)
175	جدول تفصيلي لأعباء المستخدمين	(19-4)
176	جدول تفصيلي للأعباء التشغيلية الأخرى	(20-4)
177	جدول تفصيلي لمخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	(21-4)
177	جدول تفصيلي لحساب الضرائب وما يماثلها	(22-4)
179	جدول تفصيلي لمبيعات البضاعة والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة	(23-4)
180	جدول تفصيلي لحساب النواتج التشغيلية الأخرى	(24-4)
180	جدول تفصيلي لحساب النواتج المالية	(25-4)
183	الرسم على النشاط المهني المسدد حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2016	(26-4)
185	الرسم على النشاط المهني المسدد حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2017	(27-4)
187	الرسم على النشاط المهني المسدد حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2018	(28-4)
190	الرسم على القيمة المضافة المسدد حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2016	(29-4)
192	الرسم على القيمة المضافة المسدد حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2017	(30-4)
194	الرسم على القيمة المضافة المسدد حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2018	(31-4)
197	الضريبة على الدخل الاجمالي حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2016	(32-4)
198	الضريبة على الدخل الاجمالي حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2017	(33-4)
199	الضريبة على الدخل الاجمالي حسب التصريحات الشهرية المصرح بها لسنة 2018	(34-4)
201	التكاليف غير القابلة للخصم	(35-4)
201	التكاليف القابلة للخصم	(36-4)
202	جدول حساب النتيجة الجبائية للسنوات 2016، 2017 و 2018	(37-4)

فهرس الاشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
29	مثال عن مصفوفة المخاطر	(1-1)
31	خطوات عملية إدارة المخاطر	(2-1)
34	مكعب COSO لإدارة المخاطر	(3-1)
40	مبادئ إدارة المخاطر حسب تحديث COSO2 لسنة 2017	(4-1)
53	أنواع الضرائب	(1-2)
85	أنواع المخاطر الجبائية	(2-2)
91	مصادر المخاطر الجبائية	(3-2)
98	مراحل تسيير المخاطر الجبائية	(1-3)
123	اجراءات تحقيق الأمن الجبائي	(2-3)
134	أهمية التدقيق الداخلي من الناحية الجبائية	(3-3)

فهرس الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
227	الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت عين الكبيرة	(1-4)
229	أصول شركة الإسمنت عين الكبيرة لفترة الدراسة 2016-2018	(2-4)
233	خصوم شركة الإسمنت عين الكبيرة لفترة الدراسة 2016-2018	(3-4)
237	جدول حسابات النتائج لشركة الإسمنت عين الكبيرة لفترة الدراسة 2016-218	(4-4)

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة
IIA	The Institute of Internal Auditors
IPPF	International Professional Practices Framework
IFACI	Institut Français de l'audit et du Contrôle Interne
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
COSO	The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
FEI	<i>Financial Executives International</i>
IFU	Impôt Forfaitaire Unique
IRG	Impôt sur le Revenu Global
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
TAP	Taxe sur l'Activité Profe
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
GICA	Groupe Industriel des Ciments d'Algérie
SNMC	<i>Société Nationale des Matériaux de Constructions</i>
SCAЕК	Société des Ciments de Ain El Kébira
ISO	International Organization for Standardization
OHSAS	Occupational Health and Safety Assessment Series

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان	البيان
أ-ط		المقدمة
45-1	مدخل عام للتدقيق الداخلي وإدارة المخاطر	الفصل الأول
2		تمهيد
21-3	مدخل عام للتدقيق الداخلي	المبحث الأول
3	نشأة وتطور التدقيق الداخلي	المطلب الأول
7	تعريف التدقيق الداخلي وأهميته	المطلب الثاني
7	الفرع الأول: تعريف التدقيق الداخلي	
9	الفرع الثاني: أهمية التدقيق الداخلي	
10	أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه	المطلب الثالث
10	الفرع الأول: أهداف التدقيق الداخلي	
12	الفرع الثاني: أنواع التدقيق الداخلي	
16	معايير التدقيق الداخلي	المطلب الرابع
16	الفرع الأول: معايير الصفات (سلسلة الألف)	
17	الفرع الثاني: معايير الأداء (سلسلة الألفين)	
19	الفرع الثالث: معايير التنفيذ	
31-22	مدخل لإدارة المخاطر	المبحث الثاني
22	مفهوم المخاطر ومصادرها	المطلب الأول
22	الفرع الأول: مفهوم المخاطر	
23	الفرع الثاني: مصادر المخاطر	
25	مفهوم إدارة المخاطر وأهدافها	المطلب الثاني
25	الفرع الأول: مفهوم إدارة المخاطر	
26	الفرع الثاني: أهداف إدارة المخاطر	
27	خطوات عملية إدارة المخاطر	المطلب الثالث

44-32	إدارة المخاطر وفق الإطار المرجعي COSO2	المبحث الثالث
33	مفهوم وأهداف إدارة المخاطر وفق الإطار المرجعي COSO 2	المطلب الأول
34	مكونات إدارة المخاطر	المطلب الثاني
35	الفرع الأول: تحقيق الأهداف	
36	الفرع الثاني: عناصر إدارة المخاطر	
39	الفرع الثالث: المستويات التنظيمية	
40	مبادئ ومسؤولية تحقيق إدارة مخاطر فعالة	المطلب الثالث
40	الفرع الأول: مبادئ إدارة المخاطر حسب تحديث COSO2 لسنة 2017	
43	الفرع الثاني: مسؤولية تحقيق إدارة مخاطر فعالة	
45		خلاصة
93-46	المخاطر الجبائية والتسيير الجبائي	الفصل الثاني
47		تمهيد
73-48	عموميات حول الجبائية	المبحث الأول
48	مفهوم الضريبة وأهدافها	المطلب الأول
48	الفرع الأول: مفهوم الضريبة	
50	الفرع الثاني: أهداف الضريبة	
51	مبادئ الضريبة وأنواعها	المطلب الثاني
51	الفرع الأول: المبادئ العامة للضريبة	
53	الفرع الثاني: أنواع الضريبة	
57	أنواع الضرائب المطبقة في الجزائر	المطلب الثالث
57	الفرع الأول: الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)	
59	الفرع الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)	
62	الفرع الثالث: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)	
67	الفرع الرابع: الضريبة على الرسم على القيمة المضافة (TVA)	

71	الفرع الخامس: الرسم على النشاط المهني (TAP)	
80-74	ماهية التسيير الجبائي	المبحث الثاني
74	مفهوم التسيير الجبائي	المطلب الأول
76	أهداف التسيير الجبائي	المطلب الثاني
78	أسس وحدود التسيير الجبائي	المطلب الثالث
78	الفرع الأول: أسس التسيير الجبائي	
79	الفرع الثاني: حدود التسيير الجبائي	
92-81	المخاطر الجبائية التي تواجهها المؤسسات	المبحث الثالث
81	تعريف المخاطر الجبائية	المطلب الأول
83	أنواع المخاطر الجبائية	المطلب الثاني
83	الفرع الأول: المخاطر الخاصة	
84	الفرع الثاني: المخاطر العامة	
86	مصادر المخاطر الجبائية	المطلب الثالث
86	الفرع الأول: المصادر الداخلية	
90	الفرع الثاني: المصادر الخارجية	
93		خلاصة
142-94	التدقيق الداخلي كآلية لتسيير المخاطر الجبائية	الفصل الثالث
95		تمهيد
101-96	تسيير المخاطر الجبائية	المبحث الأول
96	تعريف تسيير المخاطر الجبائية	المطلب الأول
97	مراحل تسيير المخاطر الجبائية	المطلب الثاني
100	الإجراءات الوقائية من المخاطر الجبائية	المطلب الثالث
127-102	أنواع التدقيق الجبائي	المبحث الثاني
102	تدقيق الوثائق المحاسبية	المطلب الأول
102	الفرع الأول: تدقيق حسابات الميزانية (قائمة المركز المالي)	
111	الفرع الثاني: تدقيق حسابات التسيير	

115	تدقيق مختلف التصريجات الجبائية والضرائب والرسوم	المطلب الثاني
115	الفرع الأول: تدقيق التصريجات الجبائية	
117	الفرع الثاني: تدقيق الضريبة على أرباح الشركات	
119	الفرع الثالث: تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي	
120	الفرع الرابع: تدقيق الرسم على القيمة المضافة	
121	الفرع الخامس: تدقيق الرسم على النشاط المهني	
122	تدقيق الفعالية الجبائية والخيارات الجبائية	المطلب الثالث
122	الفرع الأول: تدقيق الفعالية الجبائية	
125	الفرع الثاني: تدقيق الخيارات الجبائية	
141-128	دور التدقيق الداخلي في عملية التسيير الجبائي ومعالجة المخاطر الجبائية	المبحث الثالث
128	مهام التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية	المطلب الأول
128	الفرع الأول: قياس الخطر الجبائي	
129	الفرع الثاني: قياس الفعالية الجبائية	
130	الفرع الثالث: التحكم في المخاطر الجبائية	
131	أهمية التدقيق الداخلي في تحسين التسيير الجبائي	المطلب الثاني
131	الفرع الأول: التشخيص السليم لمواقع الخطر	
132	الفرع الثاني: الوقاية من المخاطر الجبائية	
133	الفرع الثالث: الثقة بالقوائم المالية	
133	الفرع الرابع: إدماج العامل الضريبي في اتخاذ القرارات	
135	مساهمة التدقيق الداخلي في معالجة المخاطر الجبائية	المطلب الثالث
135	الفرع الأول: معالجة المخاطر الجبائية المتعلقة بالتصريجات	
136	الفرع الثاني: معالجة المخاطر الجبائية لحسابات الميزانية	
140	الفرع الثالث: معالجة المخاطر الجبائية لحسابات جدول النتائج	
142		خلاصة

205-143	دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في شركة الإسمنت عين الكبيرة	الفصل الرابع
144		تمهيد
154-145	التعريف بشركة الإسمنت عين الكبيرة	المبحث الأول
145	نشأة شركة الإسمنت وهيكلها التنظيمي	المطلب الأول
145	الفرع الأول: نشأة شركة الإسمنت عين الكبيرة	
149	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت	
151	طبيعة نشاط شركة الإسمنت وأهدافها	المطلب الثاني
151	الفرع الأول: طبيعة نشاط الشركة	
153	الفرع الثاني: أهداف شركة الإسمنت عين الكبيرة	
154	مكانة التدقيق الداخلي في شركة الإسمنت عين الكبيرة	المطلب الثالث
181-155	تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي للشركة وعرض القوائم المالية	المبحث الثاني
155	تقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي	المطلب الأول
158	تقديم ميزانيات الشركة للسنوات محل الدراسة	المطلب الثاني
158	الفرع الأول: أصول الميزانية	
167	الفرع الثاني: خصوم الميزانية	
172	عرض جداول حسابات النتائج	المطلب الثالث
173	الفرع الأول: حسابات الأعباء	
179	الفرع الثاني: حسابات النواتج	
204-182	التدقيق الداخلي للضرائب بشركة الإسمنت عين الكبيرة	المبحث الثالث
182	تدقيق الرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA)	المطلب الأول
182	الفرع الأول: تدقيق الرسم على النشاط المهني (TAP)	
196	الفرع الثاني: تدقيق الرسم على القيمة المضافة (TVA)	
196	تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS)	المطلب الثاني

196	الفرع الأول: تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)	
200	الفرع الثاني: تدقيق الضريبة على أرباح الشركات (IBS)	
204	تدقيق الفعالية الجبائية والخيارات الجبائية	المطلب الثالث
205		خلاصة
213-206		الخاتمة
225-214		قائمة المراجع
241-226		الملاحق
252-242		الفهارس

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية، حيث أنه مع ازدياد اهتمام المؤسسات بدراسة الجوانب الجبائية بهدف التحكم في التكاليف الجبائية والسيطرة على المخاطر التي قد تتعرض لها بسبب سوء التسيير الجبائي، زاد الاهتمام بالتدقيق الداخلي في تقييم وتحسين إدارة المخاطر في إطار الاتجاهات الحديثة لهذه المهنة، وبالتالي اعتماد المؤسسات عليه كأداة للرفع من فعالية تسيير المخاطر الجبائية. ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على مشكلة البحث، فقد تم اختيار شركة الإسمنت عين الكبيرة بسطيف لتكون محل الدراسة الميدانية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساهم بشكل كبير من الرفع من فعالية التسيير الجبائي في شركة الإسمنت والتحكم في المخاطر الجبائية بها، حيث يعمل على مساعدة الإدارة في التعرف عن مختلف المخاطر الجبائية المحتملة، وتقييمها من حيث احتمال وقوعها ودرجة تأثيرها على أهداف الشركة، وبالتالي الرفع من إمكانية الاستجابة في السيطرة على هذه المخاطر والوقاية منها. وقد تم تقديم جملة من الاقتراحات من أجل تحكم المؤسسات في المخاطر الجبائية وإبراز دور التدقيق الداخلي في ذلك.

الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي، إدارة المخاطر، تسيير جبائي، مخاطر جبائية، تسيير المخاطر الجبائية.

Abstract

This study aimed to identify the role of internal audit in the management of tax risks in economic enterprises, where by increasing the interest of enterprises to study the tax aspects in order to control the tax costs and control the risks that may be exposed due to tax mismanagement, the interest in internal audit has increased in assessing and improving risk management in the context of recent trends in the profession, and thus enterprises have adopted it as a tool to increase the effectiveness of the tax risk management. In order to achieve the objectives of the study and answer the research problematic, the cement company Ain El Kebira was selected for the field study.

The study concluded that the internal audit contributes greatly to raising the effectiveness of tax management in the cement company Ain El Kebira and controlling the tax risks in it, where it works to help the management to identify the various possible tax risks, and evaluate them in terms of the probability of occurrence and the degree of impact on the company's objectives, so increasing the possibility of response to controlling and preventing these risks. A number of proposals have been made for enterprises to control tax risks and highlight the role of internal audit.

Keywords: Internal audit, risk management, tax management, fiscal risks, tax risks management .