

تحليل دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسات البترولية: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) خلال عام 2019

د. عمامرة ياسمين

أستاذ محاضر «أ»

جامعة العربي التبسي، تبسة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية في المؤسسات البترولية، من خلال دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار بـ «حاسي مسعود»، وذلك في الاعتماد على تحليل وقياس وتفسير للتقارير والوثائق المقدمة من المؤسسة، وفحص كل الوثائق الجبائية ومراجعتها؛ بهدف الحصول على المصدقية للمعلومات الجبائية والاختلافات في الوثائق الجبائية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية تسمح بالحصول على مؤشرات حول المخاطرة الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة، وكذلك تعتبر إحدى الأدوات الفعالة في التسيير الجبائي للتقليص من العبء الضريبي إلى الحد الأدنى، من خلال استغلال الامتيازات التي يقرها التشريع الجبائي، وبالتالي تخفيض المخاطر الجبائية بالمؤسسة محل الدراسة.

الكلمات المفتاحية: مراجعة جبائية، مخاطر جبائية، تسيير جبائي، عبء ضريبي.

المقدمة

إن التغير الدائم للظروف الاقتصادية والاجتماعية، والسياسية، والتشريعية، ونتيجة للتطورات التكنولوجية، استدعى على المنشآت التكيف مع هذه التغيرات، لذا تعد المؤسسة محل أنظار العديد من المتعاملين ذوي المصالح المختلفة والمتعارضة أحياناً، ومن هذا المنطلق ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول الأنشطة والنتائج، ولكي تنال رضاهم لا بد أن تكون تلك المعلومات صادقة وبعيدة عن الشكوك، خاصة المتعلقة بالجانب الضريبي.

تعتبر المراجعة الجبائية أهم أدوات التسيير الجبائي في المؤسسة، حيث تقف على معرفة مواطن الخطأ، كما إن التغيرات المستمرة التي تمس مختلف التشريعات والتنظيمات الجبائية ينتج عنها عدم الفهم الدقيق لنصوص القانون الجبائي، وبالتالي إمكانية تعرض المؤسسة لمخاطر يمكن أن تؤثر على مركزها المالي، مما يؤثر سلباً على قدرتها على تحقيق أهدافها، أصبحت المخاطر الجبائية اليوم من بين أهم مخاطر الأعمال التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، ولذلك وجب عليها أن تتبنى مراجعة تتعلق بالجانب الجبائي تسهر على التسيير والأداء الحسن لأنشطتها من الناحية الجبائية، والتأكد من مدى احترامها للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها.

مشكلة البحث

من خلال ما سبق، يمكن إبراز الإشكالية الرئيسية، التي سوف يتم معالجتها في هذه الدراسة من خلال الإشكالية الرئيسية التالية: «ما مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية بالمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) خلال عام 2019؟»

* تم استلام البحث في نوفمبر 2017، وقبل للنشر في يناير 2018، وتم نشره في مارس 2020.

- من خلال التساؤل الرئيس وضمن سياق الإجابة، تم طرح التساؤلات الفرعية التالية:
- ما المقصود بالمراجعة الجبائية، وما هي أنواعها؟
- هل يوجد فعلاً مخاطر جبائية تواجه المؤسسات؟
- كيف تساهم المراجعة الجبائية في تجنب المخاطر الجبائية في المؤسسات البترولية؟
- كيف ينعكس القيام بمراجعة جبائية على التسيير الجبائي بالمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار «حاسي مسعود»؟

فرضيات البحث:

- لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية، تم الانطلاق من الفرضيات التالية:
- المراجعة الجبائية تحقق الانتظام والكفاءة الضريبية، وهي وسيلة لمعرفة مدى فعالية التسيير الجبائي في المؤسسة.
- توجد مخاطر جبائية من خلالها تؤثر على سمعة المؤسسة، وتكلفتها لأعباء إضافية.
- المراجعة الجبائية لا تسمح بالحصول على مؤشرات حول حجم المخاطرة الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية.
- المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار تقوم بتسيير عملياتها الجبائية بكفاءة وفعالية.

أهداف البحث:

- يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:
- إبراز أهمية تطبيق المراجعة الجبائية في المؤسسة.
- إبراز كيفية تجنب وتخفيض المخاطر الجبائية بطرق قانونية.
- تخفيض الأعباء التي تعرقل استمرارية المؤسسات البترولية.
- إبراز أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الجبائية في الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) للتأكد من مدى تطابق الجانب النظري على الواقع العملي.

منهج البحث:

للإجابة عن أسئلة البحث، تم اتباع المنهج الوصفي في ضبط المفاهيم الأساسية النظرية للموضوع، إضافة إلى المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي، من خلال تحليل نشاط مؤسسة (E.N.S.P) قصد التعرف على خطوات المراجعة الجبائية فيها، وكيفية استخدامها في تدنية المخاطر الجبائية.

خطة البحث:

- تم تقسيم موضوع البحث كما يلي:
- الدراسة النظرية.
- الدراسة التطبيقية.
- تحليل ومناقشة النتائج.

الدراسة النظرية.

طبيعة المراجعة الجبائية:

- 1- تعريف المراجعة الجبائية: تعددت التعريفات الخاصة بالمراجعة الجبائية، أذكر منها:
- تعريف مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي (G.A.O): المراجعة الجبائية هي جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب البيان الضريبي المقدم من المكلف لتحديد ما إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح (3: Benadda, 2004).
- كما تم تعريفها على أنها «جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم، لتحديد ما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة الضريبة على الدخل والتقرير عن ذلك، ويجب أداء عمليات المراجعة من قبل مراجع أو

فريق يتصف بالكفاءة والموضوعية (عوادي، 2017: 03).

من خلال التعريفات السابقة يمكن استخلاص خصائص المراجعة الجبائية كما يلي:

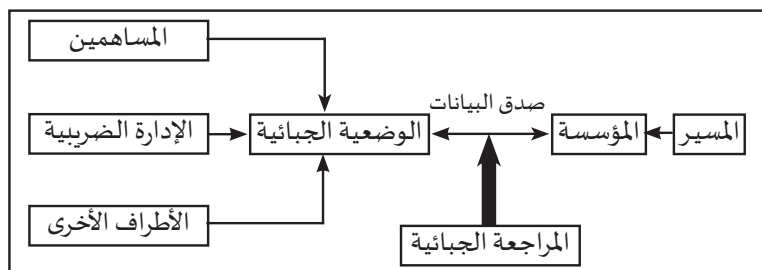
- قياس الخطر الجبائي.
- تقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة.
- التحليل والملاحظة وجمع المعلومات.

2- أنواع المراجعة الجبائية: يمكن أن نميز بين نوعين من المراجعة، هما:

أ- المراجعة الجبائية الداخلية:

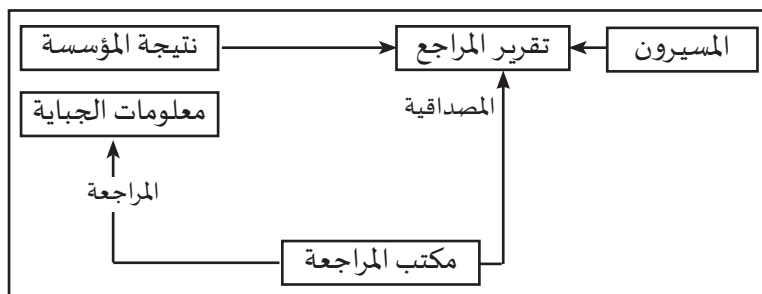
عرفها معهد المراجعين الداخليين «هي نشاط مستقبلي وهادف يعطي للمؤسسة نوعاً من الحماية من خلال التحكم في مختلف العمليات، وذلك لتحسينها والمساهمة في إنشاء القيمة المضافة عن طريق النصائح والاستشارات التي تحملها (Jocque Renard Avec Le Conc Ours De Jeon, 2000: 61).

ومن خلال الشكل رقم (1) يظهر اهتمام كل من المساهمين وإدارة الضرائب، بالإضافة إلى الأطراف الأخرى بالوضع الجبائية للمؤسسة، حيث يلجأ هؤلاء إلى مكاتب المراجعة للقيام بعملية المراجعة الجبائية للبيانات والمعلومات الجبائية التي تخص المؤسسة، والتي يعتمد عليها المسكرون في اتخاذ القرارات.



Source: Olivier herlach, le comportement des collaborateurs, de colunet d'audit, thèse de doctorat de gestion, Université des sciences sociales, Toulouse, 2000, p 04.

الشكل رقم (1): دور المراجعة الجبائية الداخلية



Source: Olivier herlach, op cit, p 06

الشكل رقم (2): دور المراجعة الجبائية الخارجية

ب- المراجعة الجبائية الخارجية:

هي عبارة عن مهمة تمارس من قبل شخص مستقل عن المؤسسة بصفة دائمة أو منظومة بإبداء رأي محايد حول الوضعية الجبائية للمؤسسة (أحمد، 2012: 11).

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل رقم (2) الذي يظهر دور المراجعة الجبائية، وذلك من خلال التأكد من التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية لمختلف الضرائب، من أجل إعداد التقرير الذي يهتم به المسكرون من أجل بناء القرارات.

مفهوم المخاطر الجبائية

1- تعريف المخاطر الجبائية:

من أهم تعريفات المخاطر الجبائية ما يلي:

- تعرف بأنها: الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب

عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عمومًا، وتنشأ المخاطرة الضريبية نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي (Venter, 2009: 10).

- تعرف أيضًا على أنها من بين أهم المخاطر الناتجة عن مخاطر التسيير والمتعلقة بتصرفات المؤسسة والقرارات التي تتخذها في مجال التسيير المالي ومختلف الجوانب التسييرية، وكذلك الخسارة المالية الممكنة الحدوث عن تطبيق القواعد الجبائية (دشاش، 2010: 08).

ومنه يمكن القول: إن المخاطرة الجبائية تتمثل في مختلف العقوبات والغرامات والزيادات التي تتحملها المؤسسة في حالة عدم امتثالها للنصوص التي يسنها التشريع الجبائي، مما يؤثر سلباً على استراتيجية وأهداف المؤسسة.

2- أنواع المخاطر الجبائية:

إن إجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع المخاطرة الجبائية التي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها الشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة، وأهم وضعيات هذا المخاطرة هي كما يلي (زواق، 2005: 10):

- الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات.
- الغش في التصريح.
- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية.

ومن حالات المخاطرة الجبائية حسب النظام الضريبي الجزائري المخاطر التالية:

3- مخاطر عدم الانتظام الضريبي:

كون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي فإن إخلال المؤسسة بتصريحاتها الجبائية سواء الامتناع أو التأخر في إيداعها أو الغش في إعدادها ينجر عنه تكاليف إضافية تتعلق بهذه التصريحات تتمثل في العقوبات الموضحة في الجدولين رقمي (1، 2).

جدول رقم (1)

عقوبات عدم الإيداع أو التأخير في إيداع التصريح

| طبيعة التصريح | غيات التصريح | التأخير في إيداع التصريح |
|---|--|---|
| التصريح بالوجود | 30000 دج | مدة التأخير شهر: 30000 دج |
| التصاريح السنوية الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات. | إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة (25%) من الحقوق المستحقة كعقوبة. | مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة (10%) على الحقوق المستحقة. مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة (20%). مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة (25%). إذا وصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوماً اعتباراً من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالتسلم الذي يقضي بموجب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل تطبق زيادة بنسبة (30%). |
| التصاريح التي تحمل عبارة "لا شيء" بالنسبة للمستفيدين من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة. | | دج عندما تكون مدة التأخير شهراً واحداً. دج عندما تتجاوز مدة التأخير شهراً واحداً، وتقل عن شهرين. 10000 دج عندما يتجاوز التأخير شهرين. |
| التصاريح الشهرية أو الفصلية لنموذج (50) G. | | (10%) عن الإيداع المتأخر. (25%) عن الإيداع المتأخر في حالة إعدار الإدارة الشخص الملزم بالانقطاع بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل تسلم لتسوية وضعيته خلال شهر واحد. |

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على محتويات المواد: 134، 192، 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

إدماج المراجعة الجبائية في التسيير الجبائي الفعال للمؤسسة:

يجب على المؤسسة إدماج العامل الجبائي بشكل مباشر في إدارتها، وذلك لسببين هما: (Raydew, 2005: 05-09)

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

وعليه فالنظام الجبائي يتضمن عدة حوافز واختيارات ما يشكل دليلاً على دعم مراعاة البعد الجبائي في القرارات الاستراتيجية للمؤسسة، وتعزيز عملية التسيير الجبائي للمؤسسة، ولا يتحقق ذلك إلا بتوافر الإمكانيات اللازمة التي تسمح للمؤسسة بأن تكون فعالة من الناحية الجبائية.

والقيام بعملية تسيير جبائي لمؤسسة كبيرة هي عملية جد معقدة، حيث إنها تتطلب معرفة واسعة لتاريخها وكيفية عملها بالإضافة إلى أنه يفرض وجود تنسيق مع مختلف مصالحها التي تنطوي على عمليات داخلية وخارجية بما في ذلك: الإنتاج، التسويق، التمويل، إعادة التقارير المالية، إدارة الموارد البشرية والتكنولوجيا المستخدمة.

ونظرًا للتغيرات المستمرة التي تمس مختلف التشريعات والتنظيمات الجبائية، مما ينتج عنه عدم الفهم الدقيق لنصوص القانون الجبائي، مما يؤثر سلبًا على فعالية عملية التسيير الجبائي بالمؤسسة، استدعت الحاجة الاستعانة بخدمات المراجع الجبائي من خلال نوعين من الخدمات الجبائية، وهي كما يلي: (Edwards L. raydew, 2005: 10)

- النوع الأول: تتمثل في خدمات جبائية ليست ضرورية لاستكمال عملية المراجعة الجبائية، وتتمثل في تحديد الالتزامات الجبائية، وتقديم الاستشارات الجبائية، والرد على مختلف الاستفسارات بشأن معاملة معينة من المعاملات الخاضعة للضريبة.
- النوع الثاني: يتمثل في مختلف الخدمات الجبائية التي تشكل جزءًا أساسيًا في عملية المراجعة الجبائية، كمراجعة الاحتياطات الجبائية، وتقدير الدين الضريبي (الضريبة على الأرباح)، من خلال البيانات المالية للمؤسسة، وتقدير حجم الضرائب المدفوعة خلال فترة حياة المؤسسة، وليس فقط خلال سنة النشاط، وهذه العملية تتطلب معرفة شاملة للقوانين الضريبية والمبادئ المحاسبية.

جدول رقم (2)

عقوبات النقص والغش في التصريح

| عقوبات النقص في التصريح | عقوبات الغش والتدليس |
|---|---|
| الحقوق المغفلة | نسبة الزيادة |
| مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50000 دج. | 10 % |
| تزيد على 50000 دج، وتقل أو تساوي 500000 دج. | 15 % |
| تتجاوز 200000 دج. | 25 % |
| | عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة. |
| | توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان السنة نفسها. |
| | لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50 %، وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة بـ 100 %. |
| | تطبق نسبة 100 % كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر. |

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادًا على المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

ثانيًا - الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموع المؤسسات البترولية التي تعاني من مخاطر جبائية مرتفعة، وبما أن الاقتصاد الجزائري يعتمد على قطاع المحروقات بنسبة 97% فإن أغلب المؤسسات البترولية تعاني من ارتفاع كبير في المخاطر الجبائية، كما تم اختيار شركة (E.N.S.P)، وبالتحديد في مصلحة قسم الجبائية لمعالجة الموضوع كعينة الدراسة، ويمكن التعرف عليها من خلال ما يلي:

- اسم الشركة وغرضها الاجتماعي: المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (م.و.خ.أ) (E.N.S.P).
- الشركة الأم: سوناطراك 100%.
- الشكل القانوني: مؤسسة اقتصادية ذات طابع خدماتي (SPA/EPE).
- رأس المال الاجتماعي: شركة ذات أسهم برأسمال اجتماعي 8000000000 دج، أي بما يعادل 80000 سهم.
- عدد العمال: أكثر من 2500 عامل.
- رقم السجل التجاري: 99 0122 445.
- الرقم الضريبي: 0999 3001225 45 43.
- عنوان ومقر الشركة: المنطقة الصناعية، ص، ب: 83، حاسي مسعود، 30500، ولاية ورقلة.
- المقرات الرئيسية: الجزائر/حاسي مسعود.
- موقعها على الإنترنت: WWW.Ensp group. Com

الجانب التقني للمراجعة الجبائية في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار:

باعتبار مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) مؤسسة اقتصادية ذات طابع خدماتي في القطاع البترولي، فهي ممول جبائي ترتبط ارتباطاً كبيراً بمصالح الضرائب، خاصة مديريةية كبريات المؤسسات (D.G.E)، وهذا ما يجعل المراجعة الجبائية داخل المؤسسة هي الاختيار الأنسب من بين الاختيارات الجبائية المتاحة في المؤسسة؛ لأنها تلعب دوراً كبيراً في تدنية درجة المخاطرة الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها.

1- المراجعة الجبائية للرسم على القيم المضافة (TVA):

إن الرسم على القيمة المضافة يعتبر رسماً غير مباشر يتم دفعه شهرياً لمديرية كبريات المؤسسات (DGE) بالجزائر العاصمة؛ لكونها المؤهلة لتحصيل هذا الرسم قبل الـ 20 من الشهر التالي، ويتم التصريح بها في وثيقة (سلسلة 50G)، ويوضع من خلالها رقم الأعمال المحقق خلال الشهر السابق، مع إظهار الرسم المستحق على المبيعات والرسم القابل للاسترجاع لمختلف المشتريات والرسم الواجب دفعه، ويتم تطبيق الرسم وفقاً لمعدل (19%).

تجدر الإشارة أن المؤسسة، ونظراً لاستفادتها من إعفاء ضريبي فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة بالنسبة للتعاملات مع المؤسسات البترولية- فإن كل فواتير البيع التي تكون فيها السلع والمنتجات والخدمات المفوترة تنتهي إلى هذه التعاملات، يجب أن تبرر بشهادة إعفاء الرسم على القيمة المضافة مستخرجة من طرف مصالح إدارة الضرائب، ولهذا الغرض فإن كل الفواتير التي تستفيد من الإعفاء تبرر بشهادة إعفاء من الرسم على القيمة المضافة تقوم مصلحة الجباية بمتابعات دائمة ومنتظمة للعملاء من أجل إعدادها.

ومن خلال استجواب رئيس قسم الجباية المكلف لدى الشركة أنه أقر بانضباط الشركة في إيداع تصريحاتها في الوقت المحدد، ولم يسبق أن حدث تأخر منها لدى مصلحة الضرائب، وللتأكد من الحساب يقوم المراجع الجبائي بمقارنة المبالغ الموجودة في فاتورة الرسم على القيمة المضافة مع المبالغ الموجودة في وثيقة (سلسلة 50 G) أي:

دفعه الواجب المبلغ = 19% × (المعفى الأعمال رقم - الرسم خارج الأعمال رقم مبلغ)

- فرع الشريك (Baroid Algeria Services Ausc Puits) (BASP) لا يزال يطبق معدل الضريبة 17% على رقم الأعمال، مجموع رقم أعمال 3470900، BASP: 3470900، مجموع رقم أعمال المعفى لـ 3437551 BASP:

ومنه المبلغ الواجب دفعه لـ BASP: 5669 = 17% × (3470900-3437551)

- باقي الفروع: تطبق معدل ضريبة 19% على رقم الأعمال، مجموع رقم أعمال باقي الفروع: 1425418، مجموع رقم الأعمال المعفى لباقي الفروع: 404447

ومنه المبلغ الواجب الدفع لباقي الفروع: 193984 = 19% × (1425418-404447)

المبلغ الإجمالي الواجب الدفع: 199654 = 5669 + 193984

وبمقارنة المبلغ مع الفاتورة ووثيقة (50 G) تم استنتاج أنها خالية من الخطأ الحسابي.

2- المراجعة الجبائية للرسم على النشاط المني (T.A.P):

إن الرسم على النشاط المني واجب الدفع شهرياً، يساوي معدل قدره 2% من رقم الأعمال المصرح به، والذي حققته المؤسسة أو أي وحدة من وحداتها في كل بلدية تابعة لمقر إقامتها، وفي هذا الصدد يمكن أن تستفيد المؤسسة من تخفيض بنسبة 30% على عمليات البيع بالجملة، علماً بأن مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار يستفيد من هذا التخفيض فقط بالنسبة لمديرية التصنيع التي تقوم بعمليات تصنيع منتجاتها وبيعها بالجملة.

وانطلاقاً من ذلك تقوم مديرية المالية والمحاسبة بمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار بإحصاء جميع العمليات المقدمة من مختلف فروع المجمع خلال شهر كامل، ثم تقوم بحساب قيمة الرسم على النشاط المني من رقم الأعمال المحقق الإجمالي الصافي، ويدفع الرسم لدى مصلحة الضرائب التابعة له (حسب البلديات) قبل الـ 20 من الشهر التالي.

ويتم التصريح به في وثيقة (سلسلة G 50)، وفي حالة التأخر يتم دفع غرامة تقدر بنصف المبلغ المستحق. وعلى المراجع الجبائي التحقق مما يلي:

- صحة التسجيلات المحاسبية الخاصة بهذا الرسم.
 - توفر الوثائق الثبوتية.
 - التأكد من الحساب للخلو من الخطأ الحسابي، وذلك بمقارنة المبالغ الموجودة في وثيقة الرسم على النشاط المهني.
- ومنه يكون مبلغ TAP المستحق هو:

$$2\% \times (\text{المعفى الأعمال رقم-الرسم خارج الأعمال رقم}) = \text{المستحق TAP مبلغ}$$

$$(4896318-0) \times 2\% = 97926$$

ومنه نستنتج أن الحساب خالي من الخطأ بمقارنة المبلغ الموجود في الوثيقة مع المبلغ الموجود في G 50.

- إيداع التصريح لدى الشركة في الوقت المحدد.
- تسديد مستحقات ضريبة الرسم على النشاط المهني في بلدية حاسي مسعود.
- التأكد من عدم استغلالها لأي تخفيض غير التخفيض المتاح لها.

3- المراجعة الجبائية للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/Salaire):

إن الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة شهرية تقتطع من الأجور والتعويضات والمكافآت التي يتحصل عليها المستخدمون، أي أنها ضريبة تقع على عاتق الأجراء، والمؤسسة مكلفة فقط بجمعها، حيث يتم دفعها شهرياً لمديرية كبريات المؤسسات (PGE) بالجزائر العاصمة، لكونها المؤهلة لتحصيل هذه الضريبة قبل الـ 20 من الشهر التالي، ويتم التصريح بها في وثيقة (سلسلة G 50). ويجب على المراجع الجبائي التأكد مما يلي:

- التأكد من الحساب، حيث يتم جمع جميع مقتطعات ضريبة الأجر لجميع العمال حسب سلم الأجور من كل أجور العمال، ثم مقارنة المبلغ الواجب الدفع في وثيقة IRG (ملحق رقم 6) مع المبلغ الموجود في وثيقة (سلسلة G 50).
- بعد المقارنة يتم التأكد من أن الحساب خالي من الخطأ.
- التأكد من إيداع التصريح في الوقت المحدد.

4- المراجعة الجبائية للضريبة على أرباح الشركات (I.B.S):

إن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة سنوية تفرض على الأرباح المحققة من طرف مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وفروعه خلال السنة، حيث تقوم المديرية العامة للمجمع في نهاية السنة المالية بتجميع حسابات فروع المجمع، وبعد استخراج النتيجة المحاسبية الصافية يدفع التصريح الخاص بالضريبة على أرباح الشركات إلى مصالح إدارة الضرائب.

يقوم مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار الخاضع لهذه الضريبة بدفع أربعة أقساط كتسبيقات، حيث تقوم بتسديدها تلقائياً دون سابق إنذار، حيث يتم دفعها لمديرية كبريات المؤسسات (DGE) بالجزائر العاصمة؛ لكونها المؤهلة لتحصيل هذه التسبيقات، كما إن المؤسسة قد حددت أقساط هذه التسبيقات بـ 30% من الضريبة المستحقة للسنة الماضية (N-1)، وتدفع على أقساط كما يلي:

- التسبيق الأول: من 15 فبراير إلى 15 مارس.
- التسبيق الثاني: من 15 مايو إلى 15 يونيو.
- التسبيق الثالث: من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر.
- التسبيق الرابع: من 15 أبريل من السنة التالية (إيداع القوائم المالية).

وعند عملية المراجعة الجبائية يقوم المكلف بما يلي:

- مراجعة المعدل مع تطابق نشاط المؤسسة.
- التحقق من النتيجة الصافية في جدول حسابات النتائج في تطابقها في التصريح في وثيقة (سلسلة 50G).

5- المراجعة الجبائية للرسم العقاري (TF):

إن الرسم العقاري هو رسم يفرض على المداخل العقارية، أي المداخل الآتية من تأجيل العقارات أو جزء منها، أو تأجير كل محل صناعي أو تجاري غير مجهز بعتاده، ويتكون الأساس الضريبي المعتمد من القيمة الإيجارية المحددة إسنادًا إلى السوق المحلية، أو حسب المقاييس المقررة عن طريق التنظيم.

إن مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار خاضع للرسم العقاري على الأملاك المبنية وغير المبنية، طبقاً للمادة 248 وما تلاها من مواد في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويقوم المجمع بدفعه عند تحصيله على وثيقة تسمى بإشعار بالدفع، حتى تقوم مصلحة الجبائية بالمؤسسة بالتحقق من مطابقة المعلومات الموضحة بإشعار الدفع، وتسديد هذا الرسم يكون وفقاً لما نص عليه القانون، أي في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي تحصيل الكشف.

6- المراجعة الجبائية للرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة (T.A.P.D):

أنشأ هذا الرسم بموجب المادة 117 من القانون رقم 25/91 المتضمن لقانون المالية لسنة 1992، بمعدلين سنويين، ولكنه لم يعرف التطبيق الفعلي إلا ابتداء من سنة 1994، وفي قانون المالية لسنة 2000، بموجب المادة 54 من القانون رقم 11/99 تم تعديل المادة المتعلقة بتأسيس الرسم على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة.

وتدفع المؤسسة هذا الرسم مرة واحدة فقط في السنة على الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة، على أساس تعداد المؤسسة، وهذا عند تلقيها وثيقة إشعار بالدفع، حيث تقوم مصلحة الجبائية في المؤسسة بالتحقق من مطابقة المعلومات الموضحة بإشعار الدفع، وتسديد هذا الرسم يكون وفقاً لما نص عليه القانون، أي في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي تحصيل الكشف، ويدفع الرسم لدى مصلحة الضرائب على مستوى ولاية ورقلة؛ لكونها المؤهلة لتحصيل هذا الرسم لتمويل الصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث.

7- المراجعة الجبائية لرسوم التكوين والتمهين (T.P.A):

تتمثل رسوم التكوين والتمهين (T.P.A) في رسمين شبه ضريبيين مفروضين على المؤسسات التي لا تقوم بجهد لتقديم تكوين لفائدة عمالها أو لفائدة المتهنيين في إطار التكوين، عن طريق المتهنيين الرسميين المؤسسين للتكوين والتمهين (T.P.A) والمقشرين بـ (2%)، أي (1%) من الأجر السنوي لعمليات التكوين المهني، و(1%) من الأجر الصافي لعمليات التكوين عن طريق التمهين، حيث يخضع مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) لهذه الضريبة، وذلك وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 149/98 المحدد لشروط وكيفيات تطبيق المادتين 55 و56 من القانون رقم 2/97، حيث تستفيد المؤسسة من خلال بذلها جهداً تكوينياً من إعفاء كلي أو جزئي من الرسمين، ويقصد بالجهد التكويني قيام المؤسسة باستقبال متربيصي مراكز التكوين المهني والتمهين في كل سداسي لمديرية كبريات المؤسسات (PGE) بالجزائر العاصمة، لكونها المؤهلة لتحصيل هذه الضريبة لتمويل الصندوق الوطني لتطوير التمهين والتكوين؛ لكي يعيد استثماره في تدريب وتحسين مستوى العمال حسب طلب المؤسسات الاقتصادية، وذلك بعد قيام إدارة الموارد البشرية بالمجمع بإعداد الوعاء الضريبي لها، ويتم التصريح بها في وثيقة (سلسلة 50G)، ويقوم المراجع الجبائي بالتأكد من مبالغها، وكذا التأكد من دفعها لمديرية كبريات المؤسسات.

المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار:

بما أن المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) تنشط في مجال بترولي واقتصادي، ونظراً لمكانتها فهي تشكل أحد أهم المجمعات في الخدمات البترولية، لكنها عرضة لجملة من المخاطر الجبائية التي من أهمها:

1- خطأ في دفع أقساط الضريبة على أرباح الشركات:

حيث إنه تم دفع مبلغ 147058014 دج، أي 49019347 دج لكل قسط، والمبلغ المستحق هو 81758529 دج فقط، أي بفارق قدره 65299512 دج، وقد قامت المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار بتقديم طلب لمديرية كبريات المؤسسات لاسترجاع المبلغ الزائد، ولكن دون جدوى. هذا الخطأ راجع إلى عدم كفاءة المكلف، وعدم معرفته لكيفية الحساب والوعاء الضريبي المتعلق بهذا الرسم.

2- التأخر في إيداع مبلغ الضريبة على التكوين والتمهين:

حيث قامت مصلحة الضرائب بخصم المبلغ مباشرة من حساب المؤسسة دون علمها، وكذا خصمها مبلغ عقوبة تأخير بمبلغ 9301270 دج، وهذا راجع إلى نقص في عملية المراجعة الجبائية، ونسيان المكلف لتاريخ إيداع هذه الضريبة.

دور المراجعة الجبائية في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) في تدنية المخاطر الجبائية:

يتضح من خلال الدراسة التي تمت على مستوى المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار - حاسي مسعود- أهمية المراجعة الجبائية بالنسبة لهذه المؤسسة، سواء أكان ذلك من ناحية تفعيل التسيير الجبائي، أم من ناحية التقليل من المخاطر الجبائية. ويمكن إيجاز هذه الأهمية فيما يلي:

- المراجعة الجبائية داخل المؤسسة تضمن لها الفعالية والأمن الجبائي، وذلك أنها تمكنها من استعمال الجبائية لفائدتها من خلال تدنية العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن، في أطر قانونية.
- المراجعة الجبائية تسمح لمؤسسة (E.N.S.P) بالمفاضلة بين الاختيارات المطروحة والاستفادة من بعض المزايا التي يمنحها القانون.
- تعمل المراجعة الجبائية على تفادي تكبد المؤسسة لعقوبات كبيرة، وذلك من خلال فرض التشريع الجبائي واحترام القواعد وإلزام المؤسسة بتطبيق هذه النصوص القانونية لتدنية المخاطر الجبائية.

ثالثاً - تحليل ومناقشة النتائج

وذلك من خلال فحص الوثائق والمستندات المتعلقة بالضرائب وما شابهها المتمثلة فيما يلي:

- وثيقة (50G) في الجانب المتعلق بالرسم على القيمة المضافة.
- وثيقة (50G) في الجانب المتعلق بالرسم على النشاط المهني.
- وثيقة (50G) في الجانب المتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي، وكذا الضريبة على أرباح الشركات.
- الفواتير.

وبعد عملية الفحص تمت مطابقة الوثائق بما يعمل به في الواقع، وتبين أنها مطابقة إلى حد مساوٍ مع الوثائق الموجودة في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

ومنه تم استخلاص النتائج التالية:

- المراجعة الجبائية تمكن المؤسسة من استعمال الجبائية لفائدتها.
- تنشأ المخاطرة الجبائية من خلال عدم احترام المؤسسة للقوانين الضريبية، مما يجعلها تتحمل أعباء وتكاليف إضافية.
- المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) تضم في هيكلها التنظيمي مصلحة خاصة بالجبائية.
- نقص الكفاءة المهنية في مجال الجبائية في مؤسسة (E.N.S.P).
- عدم توافر مراجع جبائي في مؤسسة (E.N.S.P) يقوم بمراجعة الوثائق.
- من أهم المخاطر الجبائية التي تتعرض لها مؤسسة (E.N.S.P) هي المتعلقة بالخطأ والتأخر في إيداع التصريح.
- مؤسسة (E.N.S.P) تسدد الضريبة على أرباح الشركات (I.B.S) في شكل أقساط فصلية وليست سنوية.
- مؤسسة (E.N.S.P) لا تمارس أي غش ضريبي.
- لعملية المراجعة دور فعال في التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية.
- المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) تسعى بشتى الطرائق لتجنب المخاطر الجبائية والحد من الخسائر الناتجة عنها، وذلك باستخدام وسائل المراجعة الجبائية.

ويمكن أن نعرض تقييمنا لأهم نتائج الدراسة المتوصل إليها كما يلي:

- يجب على مؤسسة (E.N.S.P) القيام بمراجعة جبائية، للاستفادة من الاقتراحات التي يقدمها المراجع الجبائي، والتي من شأنها أن تبعدها عن العقوبات المالية وتنبهها للاستفادة من الامتيازات الجبائية.

- عملية التسيير الجبائي تحظى باهتمام كبير من قبل المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P)؛ لكونها خصصت مصلحة خاصة بالجبائية، وهذا ما يساعدها على تحقيق وفور مالية تساعد على النمو والبقاء.
- يجب على المؤسسة تخصيص مراجع جبائي أو الاستعانة بمراجع جبائي خارجي، وهذا من شأنه أن يلعب دوراً فعالاً في توجيه المؤسسة جبائياً للتقليل من التكاليف، وخاصة العبء الضريبي.
- الالتزام بإيداع التصاريح في الوقت المناسب وفي المكان المناسب لتجنب الغش الضريبي.
- زيادة التأهيل والرفع من مستوى الثقافة الجبائية للمراجعين والارتقاء بمستواهم العملي والمهني.
- المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) تسدد ضريبة الأرباح على الشركات (I.B.S) في شكل أقساط فصلية، وهذا ما يجنبها دفع مبالغ كبيرة دفعة واحدة.

الخاتمة

تناولت هذه الدراسة إبراز دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية في مؤسسة بترولية، من خلال دراسة حالة «المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار» (E.N.S.P) (حاسي مسعود)، حيث تم تحديد هذه المهمة لحساب المؤسسة وليس لحساب إدارة الضرائب، أي مراجعة المؤسسة لذاتها، وهذا ما يبين أن المراجعة الجبائية من بين الأدوات التي تقوم بتخفيض المخاطرة الجبائية للمؤسسة خلال فترة الدراسة.

من أهم النتائج التي تم التوصل إليها ما يلي:

- تكشف المراجعة الجبائية عن مناطق المخاطرة الجبائية إن وجدت.
- من أهم المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة محل الدراسة ما يتعلق بعدم إيداع تصريح، أو خطأ، أو تأخر أو سهو.
- لعملية المراجعة دور فعال في التسيير الجبائي والحد من المخاطر الجبائية.
- أداء العمليات الجبائية للمؤسسات يستوجب خبرة وكفاءة عاليتين.
- المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) تضم في هيكلها التنظيمي مصلحة خاصة بالجبائية، وهذا ما يبين اهتمامها بالجانب الجبائي.
- نقص الكفاءة المهنية في مجال التسيير الجبائي في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P).
- المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار تسدد الضريبة على أرباح الشركات في شكل أقساط فصلية، وهذا ما يجنبها دفع مبالغ كبيرة دفعة واحدة.
- المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار تسعى بشتى الطرائق لتجنب المخاطر الجبائية؛ وذلك باستخدام وسائل المراجعة الجبائية.

من خلال ما سبق يمكن اقتراح جملة من التوصيات لشركة (E.N.S.P)، وهي:

- زيادة تأهيل وتدريب المراجعين، والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني داخل المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، وذلك لضمان الالتزام بعمليات التسيير الجبائي الفعال.
- ضرورة قيام المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار بمراجعة جبائية لمختلف عملياتها لتجنب المخاطر الجبائية.
- الحرص على إيداع التصاريح الجبائية في الوقت والمكان المناسبين.
- جعل عملية التسيير الجبائي جزءاً لا يتجزأ من تحقيق أهداف المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

المراجع

أولاً - مراجع باللغة العربية:

- الحواس، زواق. (2005). «فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار»، ملتقى دولي حول التسيير الفعال في المؤسسة. المسيلة، الجزائر، جامعة المسيلة.
- عبد القادر، دشاش. (2010). تسيير المخاطرة الضريبي في المؤسسات. جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.
- لعناق، أحمد. (2012)، «المراجعة الجبائية ودورها في تدنية المخاطر الجبائية»، رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة ورقلة، الجزائر.
- نعمان، عوادي. (2017). المراجعة الجبائية. محاضرات موجهة للطلبة. جامعة سوق أهراس، الجزائر.

ثانياً - مراجع باللغة الأجنبية:

- Benadda, M. F. (2004). *L audit Fiscal Aspect Théorique et Pratique*. Mémoire De Troisième Année en Finances Publique, Customs and Fiscal Région Imstitut.
- Edwards L. Raydew, D. A. (2005). *The Changing Role of Auditors in Corporate Tax Planning*. NB ER Working paper, University of North Carolina. N° 11504 July.
- Jocque Renard Avec Le Concours De Jeon, R. C. (2000). *Théorique et Pratique Daudit Interne. France: édition les éditions d organisation*.
- Venter, A. (2009, 10 30). *Strategic Tasc Risk Management Fir South Africa Farmers: An Enalua-tion of an Industry Leader*, Rijister Commercial, University of Pretoria.

Analyzing the Role of Tax Auditing in Minimizing Tax Risks In Petroleum Institutions: Case Study of the National Well Services Corporation (E.N.S.P) in 2019

Dr. Amamra Yasmina

Associate Professor

Larbi Tebessi University - Tebessa

Algeria

amamra.yasmina@univ-tebessa.dz

amamra.yasmina@yahoo.fr

Abstract

This study aims to highlight the role of tax auditing in minimizing tax risks in petroleum institutions, through studying the case of the National Well Services Corporation in Hassi Messaoud, by relying on an analysis, measurement and interpretation of reports and documents submitted by the institution, and examining all tax documents and reviewing them in order to obtain credibility of tax information And differences in fiscal documents.

The study concluded that the tax review allows obtaining indicators about the tax risk that the institution is exposed to, and is considered one of the effective tools in fiscal management to reduce the tax burden to a minimum, by exploiting the privileges established by tax legislation and thus reducing the tax risks to the institution under study.

Key words: *Tax Review, Tax Risk, Fiscal Administration, Tax Burden.*