

دور التدقيق الداخلي في السيطرة على الخطر الجبائي المتعلق بالرسم على
القيمة المضافة- دراسة حالة مؤسسة نفطال وحدة قسنطينة -

*The role of internal audit in the conduct of the algebraic risk
of value-added painting - the case study of the -Naftal
Constantine Unit-*

كنوشة عبد الوهاب^{1*}، سايح الطيب²

¹ مخبر الدراسات والبحوث التسويقية، جامعة قسنطينة2، (الجزائر)،
abdoulouahab.kenoucha@univ-constantine2.dz

² مخبر الدراسات والبحوث التسويقية، جامعة قسنطينة2، (الجزائر)،
tayeb.sayah@univ-constantine2.dz

تاريخ الاستلام: 2022/03/28 تاريخ قبول النشر: 2022/06/16 تاريخ النشر: 2022/06/30

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يجب أن يلعبه التدقيق الداخلي في السيطرة على الخطر الجبائي بالمؤسسات الاقتصادية، من خلال التركيز على مختلف الممارسات والإجراءات الهادفة إلى ضمان تحقيق المطابقة (الامتثال) والفعالية الجبائية للمؤسسة. من أجل ذلك تم اتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري، والمنهج التحليلي في دراسة الحالة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي له دور كبير في ضمان احترام القواعد الضريبية المعمول بها من جهة، واغتنام الفرص التي توفرها هذه الأخيرة في تسيير العب الجبائي من جهة أخرى، ومن ثم التحكم في المخاطر الجبائية، التي في حالة تحققها تعرض المؤسسة إلى عواقب وخيمة هي في غنا عنها. الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، تسيير جبائي، مخاطر جبائية، تسيير المخاطر الجبائية.

تصنيف JEL : G23، M42

Abstract:

This study aims to identify the role of internal audit in managing and controlling the taxation risk in economic institutions, through highlighting the various practices and procedures that guarantees the match and the efficiency in institutions taxes, and to achieve this study we relied on the descriptive method in the theoretical and the analytical aspect in the case study.

The study found that internal audit has a significant role of controlling the tax risk, which can expose the institution to serious consequences for it.

Keywords: Internal audit; Tax management; Tax risks; Tax risks management.

Jel Classification Codes : G23, M42.

* المؤلف المرسل: كنوشة عبد الوهاب

1. مقدمة:

يعتبر الجانب الجبائي عنصرا من العناصر الأساسية في استمرارية حياة المؤسسات الاقتصادية، حيث أصبح هذا الجانب مصدرا مقلقا بالنسبة لهاته المؤسسات، نظرا لتعدد النصوص الضريبية وكذلك صعوبة التفسير أو التطبيق، وبالنظر إلى أن الضرائب موضوع يتطلب تحديثا دائما وتكاملا عميقا مع واقع المؤسسات وبيئتها، فقد سعت المؤسسات إلى تحسين إدارة التسيير الجبائي، مما يعني تحسين الإدارة المالية للمؤسسة، ويتمثل التسيير الجبائي في مجموعة الإجراءات والقرارات التي تتخذها المؤسسات من أجل التحكم في العبء الضريبي وتخفيفه قدر الإمكان دون التعرض لمختلف المخاطر الجبائية، حيث أصبح لزاما على المؤسسات دمج أدوات تساعد على تقييم وإبراز نقاط القوة والضعف واقتراح تحسينات وجب تطبيقها للحد من المخاطر الجبائية، أي إيجاد أداة تضمن لها تأكيدات واستشارات في مختلف الجوانب الجبائية.

ومن هذا المنطلق، فإن وظيفة التدقيق الداخلي تتيح للمؤسسات بتقديم ضمانات وتأكيدات مقبولة لمواجهة مختلف الأخطار الجبائية وتقديم توصيات واقتراحات لتصحيح وتحسين مختلف مواطن الخلل، حيث تقوم بتقييم فعالية مختلف أنظمة الرقابة الداخلية ومدى قدرتها على التحكم في مختلف المخاطر الجبائية.

وبالنظر إلى تعدد المخاطر الجبائية، سنركز في دراستنا على تدقيق المخاطر الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، حيث أن الرسم على القيمة المضافة يشكل تدقفا نقديا هاما حتى وإن لم تتحمله المؤسسة، وينجر عدم الالتزام إلى فرض عقوبات وغرامات تؤثر سلبا على أداء المؤسسة واستدامتها.

وفي ضوء ذلك، تتلخص الإشكالية فيما يلي:

كيف يمكن للتدقيق الداخلي السيطرة على الخطر الجبائي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة في مؤسسة نفضال؟

فرضية الدراسة: ولإجابة على الإشكالية تم طرح الفرضية التالية:

- يساهم التدقيق الداخلي بمؤسسة نفضال إلى ضمان امتثال المؤسسة للقواعد الضريبية المعمول بها، مما يؤدي ذلك إلى اكتشاف مختلف المخاطر الجبائية والتحكم بها قبل وقوعها.

أهداف الدراسة: تهدف دراستنا إلى تحديد دور التدقيق الداخلي في السيطرة على الخطر الجبائي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة من خلال:

- تسليط الضوء على مختلف الممارسات والإجراءات المرتبطة بعملية تسيير الخطر الجبائي والمطبقة بالمؤسسة محل الدراسة؛

- إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في منع أو اكتشاف الاختلالات والأخطاء بمختلف العمليات التي تخص الجانب الجبائي والتي تساهم في التحكم الفعال بمختلف المخاطر الجبائية بالمؤسسة محل الدراسة؛

- اقتراح جملة من الإجراءات التي يجب اتخاذها للحد من احتمال وقوع الخطر الجبائي، وتدنية عواقبه الوخيمة إذا وقع.

أهمية الدراسة: يكتسي البحث أهميته من:

- أهمية الخطر الجبائي لدى المسيرين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين على حد سواء في ظل التغير المستمر لنصوص القواعد الضريبية المعمول بها؛

- لا تؤدي المخاطر الضريبية إلى عواقب مالية فحسب، بل يمكن أن تلحق أضرارًا بالغة بسمعة المؤسسة؛

- أهمية احترام القوانين والتشريعات الجبائية، وهذا ما يجعل المؤسسة الاقتصادية في حالة أمان من المخاطر الجبائية.

منهجية الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري، وذلك من خلال التعرف على الإطار العام للتدقيق الداخلي وتسيير المخاطر الجبائية، أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على منهج دراسة حالة لمهمة التدقيق على الرسم على القيمة المضافة في مؤسسة نפטال.

هيكل الدراسة: تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث محاور أساسية متمثلة في:

- ماهية التدقيق الداخلي؛
- ماهية تسيير المخاطر الجبائية؛
- دراسة حالة بمؤسسة نפטال، من خلال التعرف على ممارسات وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة، ومن ثم دراسة لمهمة التدقيق الداخلي المعمق على الوضعية الجبائية للمؤسسة.

2. الإطار النظري لمفردات الدراسة

1.2 ماهية التدقيق الداخلي:

عرف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية 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" (collins lionnel, 1992, p. 23).

وعرفه المعهد المعتمد للمالية العامة والمحاسبة بأنه: "وظيفة ضمان توفر في المقام الأول رأي مستقل وموضوعي للمنظمة عن مدى دعم بيئة الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المنظمة" (k.hspencer, 2010, p. 316).

كما عرف بأنه: "هو مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في التحقق من العمليات والقيود المحاسبية بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المنشأة" (خلف عبد الله، 2006، صفحة 33).

يتضح من التعاريف السابقة، أن وظيفة التدقيق الداخلي عملية تأكيدية، استشارية، وتتميز بالاستقلالية والموضوعية، حيث أنها نشاط يهتم بكافة أنشطة المؤسسة، ويساعد المؤسسة في تقديم خدمات تأكيدية واستشارية في نفس الوقت، وهذا من خلال تقديم التوصيات والاقتراحات اللازمة لتحسين أداء المؤسسة وتحقيق أقصى درجة من الكفاءة والفعالية لتحقيق أهداف المؤسسة.

■ أنواع التدقيق الداخلي:

- **التدقيق المالي:** يعرف 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" (حناش، 2016-2017، صفحة 78).

- **التدقيق التشغيلي:** وقد عرف 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" (بوتين، 2008، صفحة 16).

- **تدقيق الالتزام:** يسمى كذلك بتدقيق الامتثال أو تدقيق الإذعان، والهدف الرئيسي منه هو التحقق من الامتثال للإجراءات والأحكام القانونية والتنظيمية. (Belaid, 2005, p. 23).

- **التدقيق الجبائي الداخلي:** هو عبارة عن فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة، ويقصد به التدقيق التي 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 المقدمة (نقار، 2010، الصفحات 26-27).

- **التدقيق البيئي:** عرف المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين التدقيق البيئي على أنه "عمليات تقييم داخلية تقوم بها المنشآت والجهات الحكومية للتحقق من مدى التزامها بالمتطلبات القانونية، وأيضاً الالتزام بسياساتها الداخلية، بما يساعد في تحديد المشاكل التي تعترض هذا الالتزام، ومواطن الضعف في النظم الإدارية ومجالات المخاطر" (الغول، 2014، صفحة 22).

- **التدقيق الاجتماعي:** هو عملية للتقييم الاجتماعي، وذلك بإجراء تشخيص وفحص منظم لجمع الأدلة والقرائن والوصول إلى تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة، ممثلاً 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 سياساتها (سكاك، 2010-2011، صفحة 161).

2.2 ماهية تسيير المخاطر الجبائية:

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالتسيير الجبائي، حيث عرف على أنه: "محاولة تخفيض الضريبة والاستفادة مما تنتجه القوانين الضريبية والقوانين ذات الصلة ولوائحها التنفيذية والتعليمات التفسيرية والتنفيذية الضريبية والكتب الدورية والمنشورات التي تصدرها الإدارة الضريبية" (عباسي، 2015-2016، صفحة 55).

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" (أسماء، 2020-2021، صفحة 74).

1.2.2 ماهية الخطر الجبائي: يتعلق الخطر الجبائي بسلك المؤسسة تجاه الالتزامات نحو الإدارة الجبائية، فهو يتولد عن عدم تقييد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو عن عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش أو التهريب الجبائي الأمر الذي أدى بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام إدارة الضرائب التي تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية (عثمان، 2020، صفحة 784).

2.2.2 أنواع المخاطر الجبائية: تكمن المخاطر الجبائية في عدم الامتثال لمختلف القوانين واللوائح الضريبية السائدة وقد تكون ناتجة عن:

- **مخاطر ناتجة عن التصريحات الجبائية:** أوجب للمؤسسات التزامات جبائية محددة وفقا لبرنامج زمنية محددة وإجراءات جبائية معلومة مسبقا، حيث تتمثل هذه الالتزامات في التصريح بالوجود، التصريح بالنتائج، التصريح في حالة إلغاء أو التنازل عن المؤسسة (خلاصي، 2006، صفحة 56)، وأهم وضعيات هذا الخطر نذكر (عثمان، 2020، صفحة 786):

- الامتناع أو التأخر في إيداع التصريحات، حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق عقوبات مالية؛
- الغش في التصريح، حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات؛

- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية، حيث إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياها المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الضريبي، فبمجرد قيامها بتطبيق الاختيار الجبائي تكون ملزمة باحترام بعض الشروط وذلك عند عدم توفر شروط الاستفادة من هذه الخيارات أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويترتب على ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من هذه الامتيازات وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعتبر تكاليف إضافية.

- مخاطر ناجمة عن الإعفاءات الجبائية في إطار دعم الاستثمار: لقد منح المشرع الجزائري للمؤسسات الاقتصادية عدة امتيازات جبائية من بينها الإعفاءات في إطار دعم الاستثمار، وقد ألزمت الإدارة الجبائية بتسيير عملية الاعفاء مع المراقبة الدورية لهذا الاستثمار إلى جانب احترام المؤسسة لجميع التزاماتها المحددة في قرار منح الالتزامات، وهناك من صنف كذلك مخاطر مترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر حيث تم تقديم امتيازات ضريبية لفائدة الشباب المستثمر عن طريق الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، والصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، متمثلة هذه الامتيازات في إعفاءات عند مرحلة الإنجاز، مرحلة الاستغلال (حميداتو، 2012، صفحة 115).

3. الجانب التطبيقي:

استنادا إلى ما سبق في الجانب النظري، سنتناول في هذا الجانب ممارسات وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة وكذا دورها في تسيير الخطر الجبائي والمتعلق بالرسم على القيمة المضافة.

3.1 ممارسات وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة نפטال:

3.1.1 نبذة عن مؤسسة نפטال:

أنشأت المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع منتجات البترول (ERDP) بمقتضى المرسوم 80-101، المؤرخ في 25/02/1980، المعدل بالمرسوم رقم 83-112 في 05/02/1983 والمرسوم 87-189 في 1987 الذي حمل تغيير بنية نפטال، حيث وضعت تحت وصاية وزير الطاقة والمناجم. المؤسسة ERDP/NAFTAL مكلفة بتكرير وتوزيع المنتجات البترولية والتي تضم CLP (الوقود، الزيوت، العجلات المطاطية)، GPL (غاز البترول المميع) و BTM (الزفت). بدأت شركة نפטال النشاط في

1جانفي 1982، وسنة 1987 فصل نشاط التكرير عن ERDP وانقسمت هذه الأخيرة إلى شركتان وطنيتان هما:

-نفتك NAFTEC: المكلفة بتكرير المواد البترولية؛

-نפטال NAFTAL: المكلفة بتسويق وتوزيع المواد البترولية.

ومنه تغيرت الصفة القانونية لنפטال وفقا للقرار رقم 17/CAB في 1986/03/30 الذي عدل وكمل بالقرار رقم 90/CAB في 1986/11/05 الذي جعل من نפטال شركة ذات أسهم (S.P.A) فرع 100% من سوناطراك بداية من 18 أفريل 1989، ويتألف اسم نפטال من كلمتين:

- NAFT : وتعني النفط؛

- AL : وهما الحرف الأولين من كلمة ALGERIE الجزائر .

وبالتالي فإن نפטال تعني نفط الجزائر، مقرها الاجتماعي متواجد في طريق الكثبان، الشراقة ص، ب 73 الجزائر العاصمة، حيث ترمز الخطوط الواضحة في الرمز إلى (05) فروع لنפטال وهي:

فرع GPL (غاز البترول المميع)، فرع الوقود CBR، فرع LPB (الزيوت، العجلات المطاطية، الزيت)، الفرع التجاري COM، فرع النشاطات الخارجية والشراكة.

الجدول 1: معلومات عن مؤسسة نפטال

شركة ذات أسهم	شكل الشركة
40 000 000 000.00	رأس المال
486 921 787 219.82	رقم الأعمال 2019
الشراقة، الجزائر العاصمة	المقر الاجتماعي
النظام الحقيقي	النظام الجبائي المتبع
مؤسسة نפטال تقوم بالتصريح شهريا	فترة التصريح
التدقيق الداخلي/ التدقيق الخارجي	الرقابة المتبعة

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول يتبين لنا أن النظام الجبائي المتبع هو النظام الحقيقي وذلك بناءً على رقم الاعمال المحقق.

2.1.3 ممارسات وظيفة التدقيق الداخلي محل الدراسة: تحظى وظيفة التدقيق الداخلي

بأهمية كبيرة من طرف مجلس الإدارة نظرا لأهداف هذه الوظيفة، حيث يعين الرئيس المدير العام للمؤسسة كل سنة لجنة التدقيق الداخلي وتكلف هاته اللجنة بما يلي:

- إعداد والمصادقة على المخطط السنوي للتدقيق الداخلي للشركة قبل وضعه حيز التنفيذ أمام اللجنة التنفيذية؛

- إعداد وتحليل دوريا تقارير الأنشطة المتعلقة بوظائف التدقيق للمؤسسة؛

- إعداد وتحليل وتقييم دوريا جدول التقدم للتوصيات المدرجة في تقارير التدقيق الداخلي؛

- استعراض تقارير المراجعة الداخلية، واتخاذ القرارات حسب الأمور البالغة الأهمية؛

- ضمان التوحيد والتنسيق والملائمة لممارسات التدقيق الداخلي على مستوى وحدات التدقيق في المؤسسة؛

- تقييم دوري فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة وتقديم توصيات لتحسين الأنظمة.

3.1.3 تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة نפטال: وظيفة التدقيق الداخلي في

مؤسسة نפטال مقسمة كالآتي:

- المديرية المركزية للتدقيق الداخلي تابعة هرميا للرئيس المدير العام؛

- مديريات فرعية للتدقيق الداخلي لمختلف فروع المؤسسة تابعة هرميا لمديري فروع النشاط ووظيفيا للمديرية المركزية للتدقيق الداخلي.

4.1.3 دور وظيفة التدقيق الداخلي: يكمن دور وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة

نפטال كونه نشاط مستقل وموضوعي يوفر للمؤسسة تأكيدا على درجة التحكم في أنشطتها وكذا تقديم توصيات واقتراحات دورية ومستمرة لتحسين أنشطتها وتساعد في خلق قيمة مضافة.

5.1.3 منهجية وظيفة التدقيق الداخلي: تعتمد مؤسسة نפטال في تأدية مهمات وظيفة

التدقيق الداخلي على المعايير الدولية للمعهد الدولي للمدققين الداخليين (I.I.A).

تنفذ مهمة التدقيق الداخلي على عدة مراحل وهي:

أ. **مرحلة الإعداد:** تتيح للمدققين معرفة أهداف المهمة، تحديد نطاقها، حيث تجمع هاته المرحلة رؤية وتوقعات المدققين مباشرة مع المهمة الموكلة لهم، وتؤخذ هاته التوقعات في الاعتبار عند أدائها للمهمة.

ب. **مرحلة التنفيذ:** تستهل هاته المرحلة بعقد اجتماع افتتاحي مع مديري الوحدات المراد مراجعتها، ويهدف هذا الاجتماع إلى التذكير بغرض المهمة وتحديد الظروف الملائمة واللازمة لتسهيل سير المهمة أي توفير كافة الظروف من وثائق ومستندات وغيرها من الوسائل الضرورية لتسهيل عمل المدققين، وخلال مرحلة التنفيذ يسعى المدققون إلى كيفية التحكم في مختلف مخاطر المحددة في المهمة.

ج. **مرحلة الرد:** تعرض في هاته المرحلة النتائج والتوصيات الخاصة بالمهمة على الجهات الخاضعة للمراجعة مع إمكانية الرد من طرف مديري الجهات الخاضعة للمراجعة، وتكمن أهمية هذا الرد في أنه عنصر من عناصر المصادقة والتصويب بالنسبة للمراجعين الداخليين دون انتظار انتهاء المهمة وتمكنه أيضا من إعادة توجيه عمله خلال أداء مهمته.

تؤدي كل مهمة إلى عقد اجتماع ختامي بهدف إبلاغ رؤساء الوحدات التي خضعت للمراجعة بنتائج المهمة للتحقق منها، تقديم توصيات وتشجيع الرؤساء على تنفيذها، وتختتم هاته المرحلة بمشروع تقرير عن مهمة المراجعة.

د. **الإجراءات الحضورية:** يحال مشروع التقرير إلى الوحدة التي تمت مراجعتها لكي يعلن خطيا وفي غضون 15 يوما عن ملاحظاته والتي ستدرج في التقرير النهائي لمهمة المراجعة، ويتم وضع خطة عمل للتقدم مع رئيس الوحدة المدققة مع أرفاقه بجدول زمني للتنفيذ وتعين المسؤولين عن ذلك.

هـ. **التقرير النهائي:** بعد إعداده من طرف المدققين يرسل مرفوقا بخطة العمل إلى رئيس الوحدة المدققة وإلى مدير شعبة النشاط، والمدير المركزي لوظيفة التدقيق الداخلي، والمديرية العامة.

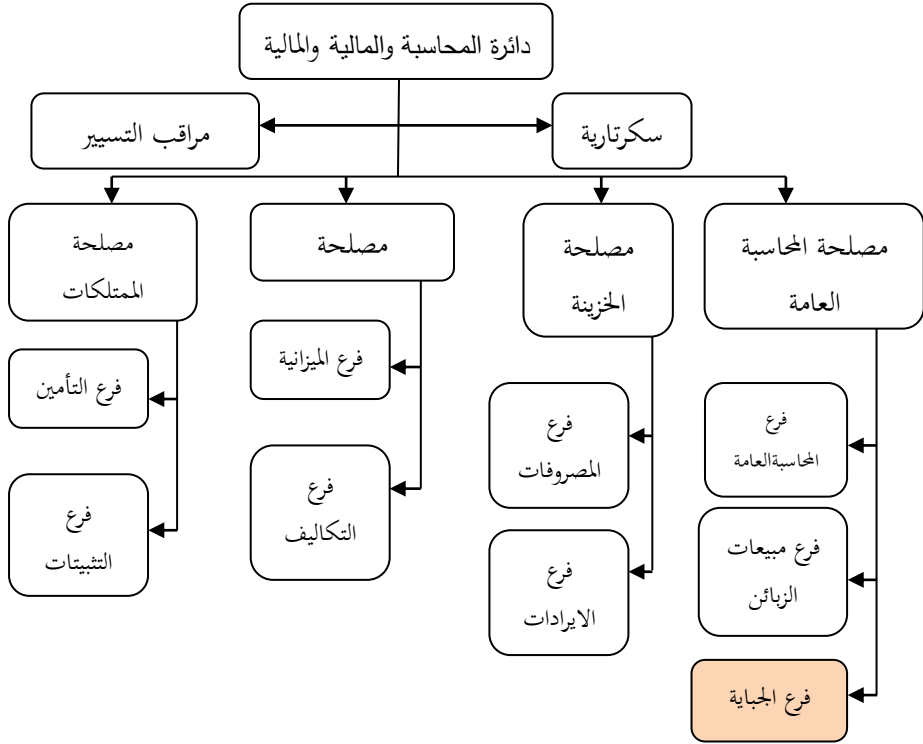
و. **متابعة خطة العمل:** تعمل مديرية المراجعة الداخلية على تنفيذ التوصيات المدرجة في التقرير النهائي كما أنها تتابع التقدم في تنفيذها من خلال خطط العمل المرهنية.

2.3 التدقيق المعمق للوضع الجبائية للمؤسسة:

يشكل تدقيق الوضع الجبائية رقابة أساسية على الإقرارات الضريبية والمحاسبية وبالتالي تسليط الضوء على أوجه القصور والأخطاء في تحديد الأساس الخاضع للضريبة أو في تطبيق المعدل الذي يحتمل أن ينتج عنه مخاطر جبائية، وتخص مهمة التدقيق الداخلي محل الدراسة على تدقيق الوضع الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة

على مستوى قسم الجباية التابعة لدائرة المحاسبة والمالية وتحديدًا في مصلحة المحاسبة العامة لمقاطعة الوقود قسنطينة، وفيما يلي الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية لمقاطعة الوقود قسنطينة:

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية -مقاطعة الوقود قسنطينة-



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

قسم الجباية مكلف بجميع العمليات الجبائية، التصريحات الجبائية، متابعة تسديد الرسوم وهذا بتطبيق جميع اللوائح والقوانين الضريبية، حيث يهدف هذا القسم إلى تجنب الأخطاء، تأمين موثوقية التصريحات، مطابقة العمليات لمختلف اللوائح والتنظيمات السارية المفعول.

1.2.3 الضرائب المطبقة في مؤسسة نفضال: سنتطرق لأهم الضرائب والرسوم المطبقة

في مؤسسة نفضال:

- الرسم على القيمة المضافة (T.V.A): وتحسب بنسبة 19% من رقم الأعمال، ونسبة 09% بالنسبة لقاورورات الغاز الكبيرة المباعة للمحطات، ولتحديد رقم الأعمال يكون محسوب كالآتي:

$$\text{رقم الأعمال خارج الرسم} = (\text{الكمية} + \text{الرسم على المواد البترولية (T.P.P)}) * \text{سعر}$$

- الرسم على النشاط المهني (T.A.P): يطبق بنسبة 2% من رقم الأعمال الخاضع للرسم مع تخفيض ب 30% للبيع بالجملة من رقم الأعمال لمادة البنزين بدون رصاص وتخفيض 50% من رقم الأعمال لمادة المازوت نخص بالذكر مركز توزيع الوقود، تخفيض 25% بالنسبة للوقود المباع في المحطات التابعة للشركة، تخفيض 75% من رقم الأعمال على المنتجات الخاصة بقاورورات الغاز الكبيرة المباعة لمختلف المحطات.

- الرسوم على المنتجات البترولية (T.P.P): وهو رسم خاص إلا بالمنتجات البترولية أي ينشأ عند عملية البيع، وبالتالي ينشأ في المؤسسة وتقوم بالتصريح والتسديد شهريا لمصلحة الضرائب، وتحسب على منتج البنزين بدون رصاص ب 1700 دج للهيكولتر الواحد، 900 دج للهيكولتر الواحد من منتج المازوت، ويحسب كالآتي:

$$\text{سعر الوحدة الواحدة} * \text{الكمية} = \text{T.P.P}$$

- الرسوم المكملة على البنزين (T.C.E): وهي الرسوم التي تطبق على أي كمية تباع من البنزين، وتحسب ب 30 دج لواحد هيكولتر مباع خاصة بمادة المازوت فقط، وهو رسم خاص بالبيئة، ويحسب كالآتي:

$$\text{سعر الوحدة الواحدة} * \text{الكمية} = \text{T.C.E}$$

يجدر الإشارة أن التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم تكون شهرية ومركزية أي التصريح لمختلف الوحدات تكون على مستوى المديرية العامة للضرائب، وبالتالي كل 10 من الشهر الموالي للحدث المنشأ للضريبة يجب على كل الوحدات إرسال كافة التصريحات (G50) مع الوثائق الثبوتية لها، بعدها تقوم المديرية العامة للشركة بالتصريح لدى المديرية العامة للضرائب قبل 20 من الشهر الموالي للحدث المنشأ.

2.2.3 التصريحات السنوية للرسم على القيمة المضافة لسنة 2021: يمثل الجدول الموالي رقم الأعمال لسنة 2021 لمقاطعة الوقود قسنطينة الخاضع للرسم على القيمة المضافة:

الجدول 2: رقم الأعمال السنوي الخاضع للرسم على القيمة المضافة لسنة 2021

رسم على القيمة المضافة T.V.A		رقم الأعمال الخاضع للضريبة		2021
%19	%09	%19	%09	
357 462 402.01	482 077.01	1 881 381 063.21	5 356 411.18	جانفي
322 766 964.43	433 680.34	1 698 773 496.98	4 818 670.44	فيفري
366 042 291.65	222 693.70	1 926 538 377.09	2 474 374.43	مارس
333 700 283.57	460 085.71	1 756 317 281.95	5 112 063.43	أفريل
345 064 829.37	606 885.15	1 816 130 680.89	6 743 168.37	ماي
354 796 147.21	382 557.87	1 867 348 143.22	4 250 643.05	جوان
340 656 882.19	294 152.43	1 792 930 958.87	3 268 360.34	جويلية
340 954 306.83	17 891.26	1 794 496 351.76	198 791.73	أوت
349 920 451.52	283 782.54	1 841 686 586.94	3 153 139.32	سبتمبر
375 232 941.71	519 928.52	1 974 910 219.55	5 776 983.52	أكتوبر
369 710 593.10	245 010.81	1 945 845 226.86	2 722 342.38	نوفمبر
368 434 997.82	346 268.86	1 939 131 567.45	3 847 431.73	ديسمبر
4 224 743 091.41	4 333 943.93	22 235 489 954.77	48 154 932.50	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على المعلومات المقدمة من طرف المدققين.
 يمثل الجدول أعلاه رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة لسنة 2021، حيث يبين رقم الأعمال الخاضع للضريبة بالنسب %09 و %19 ومبالغ الرسم.
 في حين كان الرسم على القيمة المضافة للمشتريات كما يلي:

الجدول 3: رقم الأعمال السنوي الخاضع للرسم على القيمة المضافة لسنة 2021

T.V.A على المشتريات		2021
%19	%09	
15 646 939.54	491 545.52	جانفي
5 059 158.57	2 168 210.81	فيفري
9 216 607.00	3 949 974.43	مارس
6 961 890.61	2 983 667.41	أفريل
21 100 000.00	432 552.58	ماي
5 389 773.76	2 309 903.04	جوان

6 011.17	2 576.22	جويلية
6 445 967.83	2 762 557.64	اوت
10 121 481.48	4 337 777.78	سبتمبر
8 304 750.28	3 559 178.69	أكتوبر
3 775 580.47	1 618 105.91	نوفمبر
4 180 930.31	1 791 827.28	ديسمبر
96 209 091.02	26 407 877.31	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على المعلومات المقدمة من طرف المدققين.

3.2.3 عملية التدقيق الداخلي على الرسم على القيمة المضافة: تمت عملية التدقيق الداخلي من طرف لجنة مكونة من طرف 03 مراجعين داخليين، مدقق رئيسي ومدققين مساعدين معينين من طرف المديرية العامة للتدقيق، حيث أن هذه المهمة مدرجة ضمن المخطط السنوي للتدقيق، وقصد تشخيص وتحليل والتحقق والتأكد من أن التصريحات سواء الجبائية منها والمحاسبية خالية من الأخطاء التي تؤدي إلى مخاطر جبائية والتي قد تكون ناجمة عن خطأ في تحديد الأساس الخاضع للضريبة أو خطأ في تطبيق المعدل أو التسجيل المحاسبي والذي يؤثر سلبا على الشركة، ولهذا الغرض قام المدققون بمختلف المراحل لممارسات التدقيق الداخلي والتي تتمثل:

- **مرحلة الإعداد:** تم إشعار المدققين الداخليين من طرف المديرية العامة للتدقيق بالمهمة وهذا بإعداد تفويض بالمهمة وفقا للمخطط السنوي للتدقيق قبل 10 أيام من تاريخ المهمة، وهذا من أجل القيام بالتحضير اللازم لتحقيق أهداف المهمة والتي تتمثل في تدقيق التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية وتشخيص مختلف الأخطار الممكن الوقوع فيها أي تسيير الخطر الجبائي، ومن أجل فهم أكثر لمرحلة الإعداد قمنا بطرح أسئلة على المدققين وكانت إجاباتهم ملخصة فيما يلي:

بداية يقوم المدققون بمعرفة المسؤولين على الوحدة المدققة ثم دراسة الهيكل التنظيمي للوحدة محل التدقيق، حيث تم طلب الهيكل التنظيمي لمقاطعة الوقود قسنطينة من إدارة الموارد البشرية بالمديرية العامة، ثم اللجوء إلى التعليمات الداخلية الخاصة بدائرة المحاسبة والمالية والتي تمثل الإطار المرجعي لسير دائرة المحاسبة والمالية انطلاقا من الإجراءات العامة وصولا إلى الإجراءات الخاصة والوقوف على أبرز التعليمات الداخلية الخاصة بقسم الجبائية ومن أبرز التعليمات التي تم تحديدها تاريخ ارسال مختلف التصريحات الجبائية مع ارفاقها بالوثائق الثبوتية إلى المديرية العامة لمحاسبة والمالية قبل

تاريخ 10 من الشهر المالي، التسجيل المحاسبي لمختلف الضرائب والرسوم، تحديد أنظمة الاعلام الآلي والتي تسمح بمراقبة المبيعات والمشتريات، تقييم نظام الرقابة الداخلية على عملية المبيعات والمشتريات من خلال الاطلاع على سير مختلف الوثائق الخاصة بعملية المبيعات والمشتريات المنصوصة في التعليمات الداخلية، المقاربة بين عمليات البيع وتحصيل مبالغها وكذا عمليات الشراء وتسديد مبالغها لمختلف الموردين، مراقبة مختلف الملفات المحاسبية الخاصة بالبيع والشراء، الاطلاع على التقرير النهائي لمهمة سابقة والوقوف على أبرز الاختلالات التي وجدت فيها.

وبعد تحديد النقاط الأساسية يتم تحرير خطة عمل وارسالها إلى المسؤول عن الوحدة المدققة للمصادقة عليها ومن ثم إرسالها إلى المديرية العامة للتدقيق في أجل أقصاه 05 أيام.

وكانت خطة العمل المحررة من طرف المدققين هو القيام بتدقيق المبالغ المصرح بها في وثيقة G50 ومقارنتها مع المبالغ الخاضعة للضريبة أي رقم الاعمال في ميزان المراجعة (ما تم تسجيله محاسبيا) من الجدول السنوي للتصريحات على الرسم على القيمة المضافة ، التأكد من تاريخ ارسال التصاريح مع الوثائق الثبوتية في وقتها المحدد، اختيار شهر ماي 2021 كعينة على تدقيق رقم الاعمال الخاضع للضريبة والتأكد من النسب المطبقة الخاصة بالرسم على القيمة المضافة، التأكد من الوثائق المتمثلة في فواتير البيع والشراء لشهر ماي 2021 (اختيار عينات).

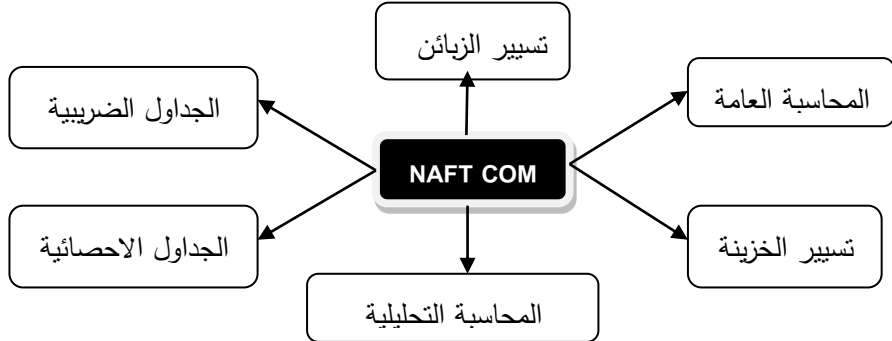
- **تنفيذ المهمة:** بعد قيام المدققين بمرحلة الإعداد تأتي مرحلة تنفيذ المهمة والتي كانت لمدة 10 أيام، وطبقا لإجراءات ممارسة التدقيق الداخلي محل الدراسة، فإن الجزء الأول لتنفيذ المهمة هو عقد اجتماع افتتاحي يتم فيه تقديم المدققين الداخليين والمسؤولين عن الوحدة المدققة، ثم توضيح أهداف المهمة والتي تتمثل في:

- مدى تطبيق التعليمات الداخلية الخاصة بقسم الجبائية؛
- التأكد والتحقق من مختلف التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية مع الوثائق الثبوتية الخاصة بها؛
- تشخيص عدم وقوع أخطاء جبائية وما يترتب عنها من أخطار؛
- تذكير مسؤولي الوحدة المدققة من توفير وتحضير الوثائق والمستندات والتصريحات السنوية للرسم على القيمة المضافة والتصريح الخاص بشهر ماي 2021 مع إمكانية طلب

بعض الوثائق والمستندات خلال تأدية المهمة ان اقتضت الضرورة وهذا لضمان السير الحسن للمهمة وتحقيق أهدافها المرجوة؛

- تحديد الوقت لأداء المهمة والذي يكون طيلة دوام العمل اليومي.
 - بعد القيام بالجلسة الافتتاحية والاتفاق على أهم محاور المهمة، اتجه المدققون إلى قسم الجباية لمباشرة مهمتهم، حيث تم بداية بتكوين ملف عن التصريحات الجبائية السنوية للرسم على القيمة المضافة وملف آخر عن تدقيق شهر ماي 2021.
 - الملف الأول مكون من وثائق ومستندات سنوية خاصة بالتصريحات للمؤسسة
 - الملف الثاني مكون من وثائق خاصة بالتسجيلات والتصريحات الخاصة بشهر ماي 2021، وكذا العمليات المتعلقة بالمبيعات والمشتريات المفصلة للعينة المدققة.
 - دور أنظمة الإعلام الآلي في عملية التدقيق: تسعى مؤسسة نפטال لتطوير أنظمتها الخاصة بتسيير المخزون، ونذكر أبرزها المتمثل في نظام NAFTCOM، من مزايا هذا النظام:- الإثراء الدائم للملف الإداري والتجاري للزبون؛
 - التكيف السريع مع التغيرات التنظيمية؛
 - استخدام سياسة التنبيه لجذب إنتباه المستخدمين وتقليل خطر الخطأ؛
 - دعم كامل وأمن للعملية على المبيعات؛
 - تقييد ومراقبة الاعتمادات الممنوحة لكل عميل؛
 - واجهة تلقائية مع نظام المحاسبة العامة؛
 - إمكانية تتبع العمليات بواسطة تسجيل العمليات.
- والشكل الموالي يوضح مخرجات نظام NAFT COM:

الشكل رقم (02): مخرجات نظام NAFT COM



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال دراسة نظام NAFT COM اتضح لنا أن المدققين يعتمدون على مخرجاته لتدقيق العمليات المختلفة من مبيعات ومشتريات وكذا الجداول الضريبية المعدة من طرف هذا النظام.

بدأ المدققون بالتوجه ميدانيا لمختلف مستخدمي هذا النظام حيث تم التحقق والتأكد من أن المسؤول عن الفوترة هو فقط المسموح له بتحرير الفواتير وبحسابه الخاص وأن المستخدمين الآخرون لهذا النظام لا يسمح لهم النظام بالتسجيل فيه وإنما الاطلاع فقط على مختلف العمليات، والهدف من هذا الاجراء الرقابة وضمان عدم التلاعب في مختلف العمليات التي قد ينتج عنها اخطار مختلفة منها الاخطار الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، خلص المدققون إلى أن مستخدمي هذا النظام هم أنفسهم التي تم تكليفهم من مسؤولي الوحدة المدققة.

بعد التأكد من أن نظام الرقابة الداخلية لأنظمة الإعلام الآلي فعال، تم الاعتماد على مخرجاته المتمثلة في الجداول التفصيلية الخاصة بالمبيعات والمشتريات والمتعلق بهدف المهمة وهي تدقيق التصريحات الجبائية.

- **تدقيق الرسم على القيمة المضافة TVA لسنة 2021:** صرحت مقاطعة الوود قسنطينة برقم أعمال إجمالي قدره 22 283 644 887.27 دج، ودفعت ما مقداره 02 106 460 067.01 دج TVA خلال سنة 2021 كما هو مبين في الجدولين و03.

من خلال تدقيق المبالغ الموجودة في ميزان المراجعة ودفتر الأستاذ لسنة 2021 تبين ما يلي:

- وجود تطابق بين الرسم على القيمة المضافة المدفوعة والمصرح بها في وثيقة G50 والمسجلة في ميزان المراجعة.
- وجود تطابق بين الرسم على القيمة المضافة المحصلة والمصرح بها في G50 والمسجلة في ميزان المراجعة.
- احترام آجال إرسال مختلف التصريحات الجبائية عبر قنوات الاتصال الرسمية للمؤسسة كما هو منصوص في التعليمات الداخلية.
- التأكد من ميزان المراجعة ودفتر الأستاذ أن حساب الرسم على القيمة المضافة (المبيعات، المشتريات) مرصد.

- تدقيق رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة لشهر ماي 2021: بعد التأكد من مختلف التصريحات الجبائية السنوية والتسجيلات المحاسبية لها والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة لسنة 2021، قام المدققون باختيار عينة لإجراء تدقيق تفصيلي على الرسم على القيمة المضافة لشهر ماي 2021. اعتمد المدققون على مخرجات نظام NAFT COM والمتمثل في جدول المبيعات لشهر ماي 2021، بهدف التأكد والتحقق من أن رقم الأعمال الخاضع للضريبة الخاص بعملية المبيعات هو فعلا ما تم تسجيله محاسبيا، والجدول الموالي يوضح رقم الأعمال الخاص بشهر ماي 2021:

الجدول 4: رقم الأعمال للوحدات التابعة لوحد قسنطينة ماي 2021

الرسم على القيمة المضافة للمبيعات		رقم الأعمال الخاضع TVA		الوحدات التابعة
09%	19%	09%	19%	
-	310 053 987.75		1 631 863 093.40	مركز التوزيع
-	263 036.32	-	1 384 401.68	و.تجارية
-	14 523.07	-	76 437.20	25 L
-	18 725 022.32	-	98 552 749.07	25 C
-	7 297 990.95	-	38 410 478.66	25 A
555 036	31 444.69	6 167 066.66	165 498.39	25 P
-	8 674 815.27	-	45 656 922.49	04 E
51 849.15	4 009.00	576 101.71	21 100.00	04 L
606 885.15	345 064 829.37	6 743 168.37	1 816 130 680.89	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على المعلومات المقدمة من طرف المدققين.

يمثل الجدول مبيعات شهر ماي 2021 لكل من الوحدات التابعة لمقاطعة الوقد قسنطينة والتي تبين رقم الاعمال الخاضع للضريبة لكل وحدة. من أجل التأكد من رقم الاعمال المحقق وقع الاختيار من طرف المدققين على عينة من مكونة من 30 زبون وهذا الإجراء من أجل تشخيص وضمان أن كل الوثائق الثبوتية والمتعلقة بعملية البيع صحيحة وسليمة وملائمة لرقم الاعمال المصرح به، يجدر الإشارة أن اليومية الخاصة بالمبيعات تخص مختلف العمليات اليومية لكل الزبائن.

من خلال التحقق من يومية المبيعات (23 ماي 2021) تبين أن كل مخرجات نظام NAFTCOM الخاص بفواتير المبيعات تضم 30 فاتورة بيع حيث تم التحقق مما يلي:

- أرقام الفواتير المسجلة في النظام ومقارنتها مع أرقام الفواتير الفعلية للمبيعات الخاصة باليوم المختار للعينة؛

- الفواتير التي تمت على الحساب والفواتير المسددة؛

- بطاقة حركة المخزونات ومقارنة الكمية من المنتجات المباعة مع الكشف؛

- وسائل الدفع المختلفة للفواتير (الشيكات، الحوالات، سندات قسيمة الوقود)؛

- التأكد من التسجيل المحاسبي الخاص بالمخزونات في الدفاتر الخاصة بالمحاسبة العامة؛

- التأكد من التسجيلات المحاسبية الخاصة بالخرينة؛

- التأكد من تحصيل المبالغ الخاصة بعملية المبيعات.

خلص المدققون من هاته العملية أن نظام الرقابة الداخلي على مستوى فرع مبيعات الزبائن فعال وأن درجة الوقوع في الخطر الجبائي ضعيف جدا وهذا راجع لنظام الرقابة الداخلي الفعال من طرف المؤسسة حيث من خلال التدقيق تبين وجود فصل في المهام داخل الفرع المكلف بمبيعات الزبائن حيث تحديد المسؤولية تقسم على المكلف بمراقبة المبيعات لكل وحدة تابعة لها أي رقابة على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بعملية البيع في حين عند الانتهاء من الرقابة يتم ارسال مختلف الوثائق الثبوتية كل حسب تخصصه.

- تدقيق الرسم على القيمة المضافة للمشتريات لشهر ماي 2021: تمت العملية على مستوى فرع المحاسبة العامة كونه المكلف بمراقبة وتسجيل مختلف العمليات المتعلقة بالشراء (تقديم خدمات، فواتير الكهرباء والغاز، فواتير اقتناء تثبيات...)، ويتم حساب الرسم على القيمة المضافة للمشتريات من خلال الفواتير المستلمة من هاته المصلحة وهذا من أجل تحديد مبالغ الرسم على القيمة المضافة للشهر، حيث يقوم المسؤول عن الجبائية بإعداد جدول كشف الموردين كل شهر مع إرفاقه بمختلف الفواتير المقيدة سلفا في الدفاتر المحاسبية، والجدول الموالي يوضح الرسم على القيمة المضافة للمشتريات لشهر ماي 2021:

الجدول 5: الرسم على القيمة المضافة على المشتريات ماي 2021

المبالغ	الرسم على القيمة المضافة على المشتريات
21 100 000.00	- <u>الرسم على القيمة المضافة 19%</u> :
21 074 654.00	- الرسم على القيمة المضافة الخاص بفواتير تقديم الخدمات (مصاريق النقل، مصاريق الصيانة، تأمينات، وغيرها من الفواتير)
25 346.00	- الرسم على القيمة المضافة الخاص بفواتير اقتناء التثبيات.
432 552.58	- <u>الرسم على القيمة المضافة 09%</u> :
	- فواتير خاصة بإتاوة المياه.

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على المعلومات المقدمة من طرف المدققين.

يمثل الجدول الرسم على القيمة المضافة لمختلف المشتريات الخاصة بشهر ماي 2021، حيث يوضح الجدول الرسم على القيمة المضافة لمختلف الفواتير والخاضع لنسبة 19%، وكذا الفواتير الخاضعة لنسبة 09%.

من أجل التأكد من صحة الرسم القيمة المضافة على المشتريات، قام المدققون بالتأكد من أرصدة الحسابات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة، ح/44510 T.V.A على المشتريات، ح/44512 T.V.A على اقتناء التثبيات. وقد تم إجراء تدقيق على عينات من الملفات:

- الفواتير المتعلقة بنقل المواد البترولية المسجلة محاسبيا ومعينة الملف الخاص بهم، والذي يتمثل بالعقود المبرمة بين المؤسسة والموردون، الفواتير والتأكد من حساب الرسم على القيمة المضافة في الفاتورة وضمان أن الفاتورة تحتوي على كافة المعلومات الجبائية من رقم التعريف الجبائي، رقم المادة، رقم السجل التجاري، العنوان التجاري.

- الفواتير المتعلقة بشراء تموينات أخرى حيث تم التدقيق على الطلبية، الفاتورة وكذا وصل إدخال هاته التموينات، وكذا جدول المقارنة للعروض بين ثلاثة موردين لنفس السلعة المطلوبة واختيار المورد الأقل سعرا، وكذا تدقيق التسجيل المحاسبي لها.

- الفواتير المتعلقة بتقديم خدمات المتمثلة في الصيانة وفواتير التأمينات وغيرها من الفواتير .

بعد التأكد والتحقق من مختلف الفواتير الخاصة بالمشتريات، قام المدققون بالتحقق من تاريخ ارسال مختلف التصاريح الجبائية المختلفة مع إرفاقها بمختلف الوثائق الثبوتية الخاصة بشهر ماي 2021 والتي من ضمنها الرسم على القيمة المضافة عبر وسائل التواصل الرسمية الداخلية للمؤسسة المتمثلة في وسيلة nafatiOutlook، وكذلك التأكد من التسجيل المحاسبي لها، وكانت نتيجة هذا التحقق ما يلي:

- قيام المكلف بالجباية بإرسال وثيقة G50 لشهر ماي 2021 مع مسح مختلف الوثائق الثبوتية في تاريخها المحدد (09 جوان 2021) إلى المديرية العامة للمحاسبة والمالي.

- قيام المكلف بالجباية بالتسجيل المحاسبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة لشهر ماي 2021، والمتمثل في سند قيد ما بين الوحدات، وكان التسجيل المحاسبي كالاتي:

الجدول 5: التسجيل المحاسبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة لشهر ماي 2021

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	09 جوان 2021	ر/ح دائن	ر/ح مدين
345 671 714.52	345 671 714.52	T.V.A مبيعات مديرية المحاسبة والمالية - ترصيد T.V.A مبيعات-	181800	44502
21 507 206.58 25 346.00	21 532 552.58	مديرية المحاسبة والمالية T.V.A المشتريات T.V.A التثبيات - ترصيد T.V.A مشتريات-	44510 44512	181800

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على المعلومات المقدمة من طرف المدققين.

التقرير النهائي: سنذكر أهم ما جاء في التقرير النهائي لمهمة التدقيق:

- بداية تم التذكير بأهداف المهمة والمتمثلة في تدقيق الرسم على القيمة المضافة لسنة 2021؛

- عرض سيرورة العملية من خلال الإجراءات المتبعة انطلاقاً من عقد جلسة افتتاحية إلى غاية تحرير التقرير النهائي للمهمة؛
- ذكر جميع العمليات المدرجة في خطة العمل من تدقيق ومراجعة التصريحات السنوية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة لسنة 2021؛
- ذكر العينة المدققة والمتمثلة في تدقيق الرسم على القيمة المضافة الخاص بشهر ماي 2021؛
- التحقق من مختلف الوثائق والمستندات الثبوتية وكذا الدفاتر المحاسبية لمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة؛
- جاء في ختام التقرير إبراز مواطن القوة والضعف المستخلصة من المهمة وكذا اقتراح تحسينات والمتمثلة فيما يلي:

مواطن القوة:

- توفر جميع العناصر الممكنة بالنسبة للجهة الخاضعة للتدقيق والاهتمام بالعملية من طرفهم؛
- المشاركة والتفاعل الإيجابي من كافة الموظفين؛
- التحكم الجيد في مختلف الأنشطة التي تخص الجانب الجبائي؛
- وجود نظام رقابي فعال، سواء الرقابة من طرف مسؤولي الوحدة على تنفيذ مختلف اللوائح والتعليمات الداخلية للمؤسسة، والالتزام بذلك من مختلف موظفي الجهة المدققة؛
- التحكم والالتزام بمختلف المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- تقديم مقترحات للتحسين من طرف المكلفين بالجباية.

مواطن الضعف:

- عدم توفر الموارد البشرية الكافية، الاقتصار على أطار واحد مكلف بالجباية والذي يقوم بكافة الأعمال التي تخص الجباية، نظراً للعمليات الكبيرة التي تقوم بها المؤسسة يومياً؛
- نقص أماكن حفظ الوثائق الثبوتية والمحاسبية، وهذا قد يؤدي إلى ضياعها أو تلفها وبالتالي خطر عدم وجودها عند الحاجة إليها.

اقتراحات التحسين:

- ضرورة توفير الموارد البشرية الكافية وإعادة النظر في الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية خصوصاً فرع الجباية؛

- إنشاء مستودعات كبيرة للأرشيف؛
- إشراك المكلفين بالجباية في كافة المجالات المتعلقة بنشاطات الشراء والبيع التي تنظمها المؤسسة دورياً؛
- الكفاءة، التكوين، والتحسين المستمر بالجانب الجبائي.

4. خاتمة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع الذي حاولنا فيه إبراز الدور الفعال الذي تقوم به وظيفة التدقيق الداخلي في السيطرة على المخاطر الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، وذلك في ظل تعدد النصوص الضريبية من جهة وصعوبة تفسيرها وتطبيقها من جهة أخرى، وبالتالي احتمال الوقوع في مختلف الاخطار الجبائية، الأمر الذي يحتم على المؤسسات البحث عن أداة تضمن التحكم في هاته المخاطر.

وتم التوصل من خلال الدراسة الميدانية أن التدقيق الداخلي يعمل أولاً على تقييم نظام الرقابة الداخلي الجبائي للشركة وتحديد نقاط القوة والضعف، وهذا من أجل التخطيط المحكم لتنفيذ المهمة بناء على التقييم السابق لنظام الرقابة الداخلي الجبائي، حيث يقوم المدقق بالتأكد من صحة العمليات المحاسبية وكذا التصريحات الجبائية الشهرية والسنوية والتحقق من احترام مواعيد التصريحات الخاصة بها، كما يعمل التدقيق الداخلي على دراسة مدى نجاعة الخيارات الجبائية المتاحة حيث يعتبر كتنبيه للإدارة على مختلف المستجدات التي تطرأ على مختلف القوانين واللوائح الجبائية والعمل على فهمها وتقديم الإرشادات اللازمة في تحسين الوضع الجبائي للمؤسسة.

من خلال الدراسة تم استخلاص النتائج التالية:

- يعتبر التدقيق الداخلي ذو أهمية كبيرة في عملية التأكد من موثوقية ومصداقية التصريحات الجبائية من طرف المؤسسة، أي التأكد من امتثالها لمختلف القوانين والتشريعات التي يفرضها النظام الجبائي؛
- يعمل فريق التدقيق الداخلي على تقييم نظام الرقابة الداخلي الجبائي، حيث من خلال الدراسة الميدانية والمتعلقة بتدقيق الجانب الجبائي لمؤسسة نفطال تبين لنا أن فريق التدقيق يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلي للحكم على مدى فعاليته والاعتماد عليه في أداء المهمة، وذلك من خلال استخراج نقاط القوة والضعف وإبراز الاختلالات والفروقات واقتراح التوصيات اللازمة لمعالجتها؛

- من نقاط القوة، وجود إمام كافي بالأمر الجبائية من طرف المكلف بالجبائية على مستوى المؤسسة، وهذا ما يفسر عدم وجود أخطاء فيما يخص المعالجة المحاسبية والتصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة؛

- قيام مؤسسة نفضال بالتصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة وهو ما جعلها تتفادى المخاطر الجبائية المتمثلة في الغرامات والعقوبات.

أما عن اختبار الفرضية:

- يساهم التدقيق الداخلي بمؤسسة نفضال في ضمان امتثال المؤسسة للقواعد الضريبية المعمول بها، مما يؤدي ذلك الى اكتشاف مختلف المخاطر الجبائية والتحكم بها قبل وقوعها، من خلال دراستنا الميدانية تبين أن الفرضية صحيحة، حيث تم ملاحظة أن وظيفة التدقيق الداخلي تساهم من خلال الإجراءات والممارسات المتبعة لأداء وظيفتها (الفحص، والتحليل التفصيلي)، إلى ضمان أن المؤسسة تتمثل لمختلف الضوابط والقوانين الضريبية مما يجعلها أقل عرضة لوقوع مخاطر جبائية تنعكس على الوضعية المالية.

اقتراحات الدراسة:

- وضع الإستراتيجيات اللازمة من خلال تفعيل دور إدارة المخاطر الجبائية في المؤسسات؛

- التكوين المستمر للمدققين الداخليين وذلك من أجل الإمام الكافي بالأمر الجبائية ومواكبة المستجدات في المجال الضريبي؛

- من الرغم من وجود قسم خاص بالجانب الجبائي في مؤسسة نفضال وحدة قسنطينة، إلا أننا نرى ضرورة استحداث قسم خاص بالتدقيق الداخلي في كل وحدة من وحدات المؤسسة وهذا للتأكد اليومي من مختلف المعالجات المحاسبية وكذا التصريحات الضريبية الشهرية، نظرا للعمليات الكبيرة التي تقوم بها المؤسسة من جراء ممارسة نشاطها.

5. قائمة المراجع:

- Belaid khayarallah (2005), l'audit interne et l'approche de la dynamique de groupes, tunis: centre de publication universitaire.*
- collins lionnel, valin gerrard (1992), Audit et controle interne: aspects financiers, opérations et stratégies 4ème édition. paris, france: Dalloz.*
- k.hspencer pickett (2010), The internal auditing handbook, United kingdom: Johnwiley and sons Ltd.*

أسماء مزيمش، (2021-2020) دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة شركة الاسمنت بعين الكبيرة-، أطروحة دكتوراه، الجزائر: جامعة سطيف1.

الحواس زرواق، (2009) فعالية الترشيح الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول صنع القرار، المسيلة: الجزائر، أبريل.

الغول رشا، (2014) دراسات متقدمة في المراجعة، المراجعة البيئية، التأصيل النظري والممارسات المهنية، ط1، الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية.

بوتين محمد، (2008) المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

حميداتو صالح، (2012) دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية، ماجستير، الجزائر: جامعة قاصدي مرياح ورقلة.

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

خلاصي رضا، (2006) النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الطبعة الثانية، الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر.

خلف عبد الله الوردات، (2006) التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، عمان: مؤسسة الوراق.

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

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

عثمان كويدي، محمد أمين مداحي، (2020) دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة، مجلة البشائر الاقتصادية، السادس(2)، 784.

نقار صديقي محمد، أحمد، (2010) المراجعة الداخلية ط1، الجزائر: مطبعة مزوار.