الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

التدقيق الجبائي كأداة للتسيير الجبائي في المجمعات– دراسة حالة مجمع–

أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه ل م د طور ثالث في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: جباية ومالية المؤسسة

اعداد الطالبة:

العايب فاطمة الزهراء

إشراف الأستاذ:

شارفي ناصر

السنة الجامعية: 2022/2021

الاهداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى كل نفس مؤمنة راجية من الله تعالى القبول ...

شكر وتقدير

قال عز وجل «.... وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ ۖ ..."

اشكر الله عز وجل على نعمة العلم وعلى التوفيق والهداية من أجل إتمام هذا العمل.

يقول حبيبنا رسول الله " من لا يشكر الناس لا يشكر الله "

أشكر والدتي على تحملي منذ صغري وعلى مساندتها لي لإنجاز هذا العمل.

أشكر والدي على اهتمامه بتعليمي منذ الصغر.

أشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل.

أشكر الأستاذ المشرف **ناصر شارفي** على توجيهي وتقديم النصائح اللازمة لإتمام هذا العمل على أحسن وجه.

أشكر أعضاء لجنة المناقشة على الجهد المبذول من أجل تقييم هذا العمل.

الملخص

تهدف الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الجبائي كأداة للتسيير الجبائي في المجمعات من خلال دراسة حالة مجمع سفيتال. حيث يعتبر التسيير الجبائي في المجمع أكثر تعقيدا منه في الشركات الفردية. ويعتبر الادماج الجبائي للشركات التابعة من الآليات المستعملة لتحقيق الاقتصاديات الجبائية بفضل الامتيازات التي يقدمها، اذ تتحصل المجمعات على تخفيضات جبائية هامة للضريبة على الأرباح أو الرسوم الأخرى.

كما تعد المعاملات بين أعضاء المجمع وسيلة لتحقيق تقليص في التكلفة الجبائية للمجمع ككل، فهي غير خاضعة للضريبة في المجمعات المدمجة جبائيا إلا أنها تكون مصدر لمخاطر جبائية هامة في المجمعات الدولية النشاط، حيث تعتبر أسعار التحويل موضوع تركز عليه الإدارات الجبائية بشدة.

وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الجبائي يسمح بتفادي المخاطر الجبائية المتعلقة بعملية الإدماج الجبائي وأسعار التحويل، التي تؤثر سلبا على سمعة المجمع، وعلى التكلفة الجبائية وذلك باتباع منهجية خاصة في التدقيق.

أكدت الدراسة أن مجمع سفيتال يهتم بتفعيل التدقيق الجبائي الداخلي، وذلك كأداة رقابة على الشركات التابعة إلا أنه وعلى مستوى المجمع لم يتم إعطاء أهمية لتدقيق عمليات الإدماج الجبائي وأسعار التحويل رغم المخاطر الجبائية الهامة المرتبطة بهما.

الكلمات المفتاحية: المجمع، التدقيق الجبائي، النظام الجبائي للمجمعات، أسعار التحويل.

الفهرس

العنوان	الصفحة
الاهداء	
الملخص	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الاشكال	
قائمة الملاحق	
قائمة المختصرات	
مقدمة	1
الفصل الأول : مدخل للتسيير الجبائي في المجمعات	
تمهيد الفصل الاول	**12**
المبحث الأول : الإطار النظري و القانوني للمجمعات	**13**
المطلب الأول: تعريف المجمع و النظريات المفسرة لظهورها	**13**
المطلب الثاني: تطور المجمعات في البيئة الدولية والبيئة الوطنية	**18**
المطلب الثالث: المجمعات حسب فروع القانون الجزائري	**31**
المبحث الثاني: نطاق و حدود التسيير الجبائي للمجمعات	**46**
المطلب الأول: نطاق التسيير الجبائي و قياس الأداء الجبائي في المجمع	**46**

المطلب الثاني: حدود التسيير الجبائي	**63**
المبحث الثالث: طبيعة الخطر الجبائي في المجمع	**74**
المطلب الأول: تعريف الخطر الجبائي وأثره على سمعة المجمع	**74**
المطلب الثاني العقوبات المتعلقة بالخطر الجبائي في المجمع	**80**
خاتمة الفصل الاول	**109**
الفصل الثاني: دور التدقيق الجبائي في التسيير الجبائي للمجمع	
تمهيد الفصل الثاني	**111**
المبحث الأول مفهوم للتدقيق الجبائي الداخلي في المجمع	**112**
المطلب الأول: النظريات المفسرة للحاجة للتدقيق وتعريفه	**112**
المطلب الثاني: تنظيم التدقيق الجبائي في المجمع	**121**
المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني للمدقق ومعايير التدقيق	**133**
المبحث الثاني: أهمية التدقيق الجبائي لعملية الادماج الجبائي	**138**
المطلب الأول مدخل للنظام الجبائي للمجمعات	**138**
المطلب الثاني اليات التدقيق الجبائي لعملية الدمج الجبائي	**151**
المبحث الثالث دور التدقيق الجبائي في تسيير أسعار التحويل	**172**
المطلب الأول: مدخل حول أسعار التحويل و متطلبات توثيقها	**172**
المطلب الثاني: الية تدقيق أسعار التحويل	**185**
خاتمة الفصل الثاني	**200**

الفصل الثالث : دراسة حالة مجمع سفيتال	
مقدمة الفصل الثالث	**202**
المبحث الأول: نبذة عن مجمع سفيتال	**203**
المطلب الأول :نشأة و هيكلة مجمع سوفيتال	**203**
المطلب الثاني: الشركات التابعة في مجمع سفيتال	**213**
المبحث الثاني: اهمية التدقيق الجبائي في تسيير الدمج الجبائي في مجمع سفيتال	**228**
المطلب الأول: فحص عمليات الادماج الجبائي للضريبة على الأرباح	**228**
المطلب الثاني: فحص عمليات الادماج الجبائي للرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني	**256**
المبحث الثالث: أهمية التدقيق الجبائي في تسيير أسعار التحويل في مجمع سفيتال	**260**
المطلب الأول: فحص الإجراءات ونظام المعلومات المتعلق بأسعار التحويل	**261**
المطلب الثاني: فحص اليات تحديد أسعار التحويل	**262**
خاتمة الفصل الثالث	**282**
خاتمة	**283**
قائمة المراجع	**288**
الملاحق	**301**
الملخص باللغة الاجنبية	**314**

قائمة الجداول

العنوان	الصفحة
الجدول (1-1): المجمعات الصناعية و شركاتها التابعة	**22**
الجدول (1-2): الاتفاقيات العادية والمنظمة	**40**
الجدول (1-3):مقارنة بين القرارين المتعلقين بأسعار التحويل	**101**
الجدول (2-1) النتائج المحققة من طرف شركات المجمع	**165**
الجدول (2-2) النتائج و الضرائب الواجبة الدفع من الشركة الام و الشركات التابعة	**166**
الجدول (2-3)التسجيل المحاسبي	**167**
الجدول (2-4) نسجل على مستوى الفرع (أ)	**168**
الجدول (2-5) التسجيل المحاسبي على مستوى الفرع (ب)	**168**
الجدول (2-6): تحديد النتيجة الصافية للمجمع	**169**
الجدول (2-7): نتائج والضريبة الواجبة الدفع للشركة الأم والشركات التابعة للسنة ن+1	**169**
الجدول (2-8): الضريبة على أرباح الشركات واجبة الدفع	**170**
الجدول (2-9): التسجيل المحاسبي على مستوى الشركة الام	**170**
الجدول (2-10):التسجيل المحاسبي على مستوى الشركة التابعة (ا)	**171**
الجدول (2-11): التسجيل المحاسبي على مستوى الشركة التابعة (ب)	**172**
الجدول (3-1): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية OXXO	**214**
الجدول (3-2): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية ACTS	**216**
الجدول (3-3): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية ACTS	**218**
الجدول (3-4): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية NUMIDIS	**219**
الجدول (3-5): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية MTP	**222**
الجدول (3-6): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية MTP	**223**
الجدول (3-7): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية MTP	**224**
الجدول (3-8): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية **NUMILOG**	**225**

الجدول (3-9): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية **CEVITAL ENTRERPISES**	**225**
الجدول (3-10): القائمة النهائية للشركات المدمجة جبائيا	**235**
الجدول(3-11): رزنامة عمليات المقاربة للحسابات والعمليات المتقابلة	**239**
الجدول (3-12): الغاء العمليات بين Hunday motors algerie و الشركة الام cevital spa	**244**
الجدول (3-13): الغاء العمليات بين شركة MFG (Mediterranéen Float Glass) و الشركة الام cevital spa	**244**
الجدول (3-14): الغاء العمليات بين شركة **SAMHA** و الشركة الام **spa cevital**	**245**
الجدول (3-15): الغاء العمليات بين شركة Hunday motors algerie و الشركة الام cevital spa	**246**
الجدول (3-16): الغاء العمليات بين شركة Hunday motors algerie و الشركة الام cevital spa	**246**
الجدول (3-17): الغاء العمليات بين شركة SAMHAو الشركة الأم cevital spa	**247**
الجدول (3-18): تحديد الأصول الصافية ل hma	**247**
الجدول (3-19): تحديد الأصول الصافية ل MFG	**248**
الجدول (3-20): تحديد الأصول الصافية ل SAMHA	**248**
الجدول (3-21): الغاء الأصول الصافية ل hma	**249**
الجدول (3-22): الغاء الأصول الصافية ل MFG	**249**
الجدول (3-23): الغاء الأصول الصافية ل samha	**250**
الجدول (3-24): تحديد النتيجة الجبائية للمجمع	**252**
الجدول (3-25): تحديد الضريبة على الارباح للمجمع	**254**
الجدول (3-26): تحديد رصيد التصفية للمجمع	**253**
الجدول (3-27): تحديد الضريبة على الارباح للمجمع	**254**
الجدول (3-28): تحديد التسبيقات	**255**

الجدول (3-29): تصريح الرسم على القيمة المضافة لشركةcevital spa	257
الجدول (3-30): تصريح الرسم على القيمة المضافة لشركة MFG	258
الجدول (3-31): تصريح الرسم على القيمة المضافة لشركةHYUNDAY	258
الجدول (3-32): الوثائق التبريرية لأسعار التحويل cevital spa	265
الجدول (3-33): فحص الوثائق التبريرية لأسعار التحويل شركة MFG	266
الجدول (3-34): فحص الوثائق التبريرية لأسعار التحويل شركة OXXO SPA	268
الجدول (3-35): فحص الوثائق التبريرية لأسعار التحويل شركةMINERALS	269
الجدول (3-36): فحص الوثائق التبريرية لأسعار التحويل شركةACTS	271
الجدول (3-37): فحص الوثائق التبريرية لأسعار التحويل BATICOMPOS	273
الجدول (3-38): فحص الوثائق التبريرية لأسعار التحويلMETAL STRUCTUR	275
الجدول (3-39):طرق تحديد أسعار التحويل	278

قائمة الأشكال

الشكل	الصفحة
الشكل (1-1): سوناطراك دوليا	24
الشكل (1-2): العشر مجمعات الكبرى التي تسيطر على الاستهلاك	29
الشكل (1-3): تطور رقم اعمال GAFAM	30
الشكل (1-4): نطاق المشروعية	57
الشكل(1-5): الخطر الجبائي أنواعه مصادره والعقوبات المتعلقة به	77
الشكل(1-6): علاقة التبعية	91
الشكل(1-7) : مراحل التحقيق الجبائي لأسعار التحويل	49
الشكل(2-1): التدقيق الجبائي الداخلي	120
الشكل(2-2): هيكل المراجعة الداخلية المركزية	122
الشكل(2-3) هيكل المراجعة الداخلية اللامركزي	123
الشكل (2-4): تنظيم مصلحة التدقيق الجبائي	129
الشكل (2-5) : مراحل التدقيق الجبائي	101
الشكل (2-6): مثال أول (امتلاك 90 % من رأس مال الشركة التابعة)	141
الشكل (2-7): مثال ثان (امتلاك 90 % من رأس مال الشركة التابعة)	142
الشكل (2-8): مثال أول (إمتلاك رأس مال الشركة الام من طرف الشركات الأعضاء)	143
الشكل (2-9): مثال ثان (إمتلاك رأس مال الشركة الام من طرف الشركات الأعضاء)	143
الشكل (2-10): مثال ثالث (إمتلاك رأس مال الشركة الام من طرف الشركات الأعضاء)	144
الشكل (2-11): طريقة السعر القابل للمقارنة في السوق الحرة	187
الشكل (2-12): مثال سعر إعادة البيع(التجزئة)	189
الشكل (2-13): مثال طريقة سعر التكلفة المضاف	190
الشكل (2-14): مثال طريقة سعر التكلفة المضاف	191
الشكل (2-15): مثال طريقة الهامش الصافي للمعاملات	193

الشكل (2-16): مثال طريقة تقاسم الأرباح	194
الشكل (3-1): إدارة التدقيق الداخلي في المجمع	211
الشكل (3-2): الهيكل التنظيمي للشركة الأم	212
الشكل (3-3) :التنظيم الداخلي المتعلق بالجباية في المجمع	230
الشكل (3-4): مسار عمليات الادماج الجبائي	231
الشكل (3-5): محيط التجميع المحاسبي	234
الشكل (3-6): أسعار التحويل في سفيتال	280

قائمة الملاحق

الملحق	الصفحة
الملحق –1– جدول التحليل الوظيفي	**289**
الملحق –2–الوثائق التبريرية لأسعار التحويل الشركة الفرعية MFG	**290**
الملحق –2–الوثائق التبريرية لأسعار التحويل الشركة الفرعية PCA	**291**
الملحق –3– الوثائق التبريرية لأسعار التحويل الشركة الفرعية CEVITAL MINERALS	**292**
الملحق –4– الوثائق التبريرية لأسعار التحويل الشركة الفرعيةACTS SPA	**293**
الملحق –5– الوثائق التبريرية لأسعار التحويل الشركة الفرعيةOXXO	**294**
الملحق –6– نموذج جداول المقاربة الديون و الحقوق	**295**
الملحق– 7– نموذج جدول مقاربة الإيرادات و المصاريف	**296**
الملحق–8– اتفاقية الخزينة	**297**
الملحق–9– الميزانية الجبائية	**298**
الملحق 10– تصريح G50	**299**
الملحق –11–تصريح بالرسم على القيمة المضافة للشركة الفرعية	**300**

قائمة المختصرات

المختصر	المعنى
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
MFG	MEDITERRANEAN FLOAT GLASS
HMA	HUNDAY MOTORS ALGERIE
IRG	IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL
IBS	IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES
TVA	TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE
TAP	TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLES

المقدمة

تعتبر المجمعات ظاهرة عالمية أدى إلى ظهورها وانتشارها عدة عوامل، إذ من خلال تشكيل مجمع يمكن الاستفادة من مزايا اقتصادية هامة عن طريق التكامل الأفقي والعمودي، تضاف إليها المزايا المالية والإدارية والجبائية. فيمكن تفسير تطور هذا النوع من الهياكل من عدة جوانب وقد لعبت العولمة دورا هاما في هذا التطور فمعظم المعاملات التجارية الدولية صارت تتم في إطار المجمعات الدولية النشاط التي أصبحت تسيطر على الاقتصاد العالمي.

لقد أضحى المجمع أكثر التنظيمات المعتمدة في تسيير العمليات الإقتصادية الدولية، لكن رغم أنها سمحت من الحد من مخاطر الأعمال وتقسيمها بين بمجموعة الكيانات المستقلة المكونة للمجمع، إلا أنه تنشأ من هذا التنظيم مخاطر جديدة من الناحية الجبائية.[1]

إن تشكيل مجمع شركات يضفي على التسيير الجبائي بعد آخر، فبالإضافة إلى الممارسات التي تعتمدها الشركات الفردية في تسيير جبايتها يضيف هذا الشكل من التنظيم امتيازات ومنافع جبائية أكبر للشركات التابعة له من جهة لكن قد ينشئ مخاطر جبائية خاصة تختلف عن الشركات الفردية من جهة أخرى.

في الجزائر رغم غياب الاحصائيات الرسمية حول مقرات المجمعات، عددها وأحجامها فإعلاميا تظهر أهميتها في الاقتصاد الوطني. الجزء الأكبر منها هو عبارة عن مجمعات اقتصادية تابعة

[1] Pietro PAVONE,Clizia DI NUNZIO, Evolution of the Internal Audit Function in the Management of Transfer Pricing, International Journal of Accounting and Taxation, Volume 6, No. 2, 2018,pp. 14-22.

للدولة نشأت بعد إعادة الهيكلة المستمرة للشركات الوطنية، جزء منها نشأ عن عمليات الخوصصة والقليل الباقي عن طريق استثمارات خواص.

تعتمد المجمعات على ممارسات خاصة في التسيير الجبائي على غرار تطبيق أنظمة الادماج الجبائي التي تتيحها معظم التشريعات الجبائية للدول، بما فيها الجزائر، التي تبنت نظام الميزانية المجمعة بموجب قانون المالية 1997. هذا النظام يوفر بفضل الادماج الجبائي لشركات المجمع اقتصاديات جبائية هامة على مستوى معظم الضرائب المفروضة على الشركات.

كما أن المجمعات الدولية النشاط تعتبر الإطار الهيكلي الذي تجري فيه العديد من المعاملات، وعندما تكون هذه المعاملات عابرة للحدود تنشأ مشاكل متعلقة بتحديد أسعار التحويل التي يتعين أن تمتثل للقوانين الجبائية وتحقق الأهداف الاقتصادية للمجمع في آن واحد.

من المنطقي أن تشعب العلاقات بين شركات المجمع يعقد من المخاطر الجبائية التي تواجهها وتزيد من حدتها مقارنة بالتي تتعرض لها الشركات الفردية، فالشركة الأم معرضة لرقابة جبائية مزدوجة الأولى متعلقة بجبايتها الخاصة والثانية متعلقة بجباية الشركات المدمجة في محيط الادماج الجبائي. كذلك فأسعار العمليات بين أعضاء المجمع تلقى اهتماما هاما من الإدارة الجبائية فعلى المجمع التحكم في تحديد هذه الأسعار وتوثيقها حسب متطلبات كل دولة تم توطين الشركات التابعة فيها لتفادي التقويم الجبائي. وذلك باعتبار أن القوانين المتعلقة بتوثيق أسعار التحويل تختلف من دولة الى أخرى، وأنه من الصعب جدا الموافقة بين أسعار التحويل للأهداف الإدارية والاقتصادية وأسعار التحويل التي تخدم الامتثال الجبائي.

هذه المخاطر بالإضافة إلى تزايد مخاطر السمعة التي تحيط بالمجمعات الكبرى، يزيد من اهتمام المسيرين والمساهمين إلى طريقة تسيير الجباية في المجمع ككل وذلك باللجوء إلى تدقيق جبائي للاطمئنان على سلامة الممارسات.

لقد تطور التدقيق منذ ظهوره ليشمل كل وظائف المؤسسة بما فيها الوظيفة الجباية وبما أن شكل المجمع كهيكل معقد فذلك يؤثر على عملية التدقيق خاصة إذا كان المجمع ينشط على نطاق دولي.

وتظهر أهمية التدقيق الداخلي في المجمعات الكبرى كأداة رقابة للشركة الأم على جباية شركاتها التابعة خاصة في المناطق الجغرافية البعيدة عن مقر الشركة الام[1]. فالوظيفة الجبائية في الشركة الأم لها مسؤولية عن جباية الشركات التابعة وبذلك يعتبر هنا دور التدقيق الجبائي أساسيا.

من هذا المنظور ترتكز إشكالية البحث الرئيسية في:

"هل يمكن اعتبار التدقيق الجبائي أداة للتسيير الجبائي في المجمعات الجزائرية؟ "

من هذا السؤال الرئيسي تنبثق مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- فيما تكمن خصوصية التسيير الجبائي في المجمعات ؟
- ما هو النطاق الممكن أن يتدخل فيه التدقيق الجبائي بناءا على هذه الخصوصية؟
- هل يتم في مجمع سفيتال تفعيل دور التدقيق الجبائي كأداة للتسيير الجبائي في المجمع؟

الفرضيات الأساسية:

- تعتبر آليات التسيير الجبائي المعتمدة على مستوى المجمع مختلفة عن الشركات الفردية؛

[1] Giuliano Lemme, Il governo del gruppo. Editore: Cedam, padova , italia ,1997. consultato su: https://books.google.dz/

- تنشا من آليات التسيير الجبائي مناطق للخطر الجبائي تكون محل اهتمام المدقق؛
- على مستوى مجمع سفيتال لا يتم تفعيل دور التدقيق الجبائي كأداة للتسيير الجبائي.

يكتسي البحث أهميته من كونه يهتم بشكل من أشكال التنظيم التي أصبحت تسيطر على الاقتصاد العالمي ألا وهي المجمعات، إلا أنها مازالت لم تصل إلى مرحلة النضج في الجزائر رغم وجود بعض المجمعات التي تظهر على المستوى الإعلامي. إذ يهتم البحث بالأليات الأكثر استعمالا في تسيير الجباية على مستوى المجمع ودور التدقيق الجبائي في تقويمها.

وبما أنه لا يوجد بحث ينطلق من العدم، فإن الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة مع البحث هي:

1. سويسي أحلام , **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الاقتصاديات الجبائية دراسة تحليلية لعينة من كبريات المؤسسات** ، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة مراجعة و تدقيق, 2016:

اشكالية البحث تمثلت في دراسة الي أي مدى يمكن للمراجعة الجبائية ان يكون لها دور في تحقيق اقتصاديات جبائية في المؤسسات الاقتصادية.

تم التوصل الى نتائج عامة منها أن تعقد النظام الجبائي جعل من الجباية متغير صعب التحكم و ان المؤسسات التي لا تملك خلية داخلية خاصة بالمراجعة الجبائية هي الأكثر رقابة جبائيا و بالتالي تتكبد نفقات جبائية إضافية ، كما تهتم المؤسسات بالمتغير الجبائي شكليا فقط من خلال وضع دليل إجراءات و تتبع التغيرات إلا أنها لا تلجا إلى مختص في الجباية خارجي فالمؤسسة التي لها ثقافة يكون لجوؤها بصفة دورية و منتظمة و أخيرا أن المراجعة الجبائية تساعد المؤسسة على حسن تسيير

المتغير الجبائي و تحقيق الكفاءة الجبائية و تمكين المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الجبائية بشكل قانوني.

2. الطيب مداني، **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار –خلال سنة 2013**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير , 2015 **:**

تعالج هذه الدراسة إشكالية مدى تحكم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في أسس وقواعد إعداد القوائم المالية المدمجة وتم استخلاص أن النصوص التشريعية الجزائرية والمتعلقة بالتجميع لا تعكس الواقع الإقتصادي الجزائري في ظل غياب فعالية البورصة والإقتصاد و أن الشركات المتعددة الجنسيات يمكنها الإعتماد على النظام المحاسبي المالي عند إعداد القوائم المالية المدمجة.

3. شراد سمير, **منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية** , مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية تخصص: محاسبة و تدقيق,2014:

تهدف هذه الدراسة الى محاولة وضع منهجية لكيفية إعداد مهمة المراجعة الجبائية واقتراح نموذج لتقرير نهائي يسمح بالخروج بمختلف التوصيات اللازمة لتفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة.

حيث تم التوصل إلى أن معالجة الخطر الجبائي يبدأ من معرفة مصادره المتنوعة و التي تنقسم إلى أخطار خارجية و أخطار داخلية و أيضا أن معالجة الخطر الجبائي لا يكون إلا عن طريق قيام المؤسسة بمراجعة جبائية يقوم من خلالها المراجع بانتهاج خطوات هامة تمكنه من تحقيق أهداف المهمة، حيث يبدأ أولا بالقيام بالتعرف على المؤسسة من مختلف جوانبها القانونية التنظيمية الجبائية المحاسبية.

ثم يقوم باختبار نظام رقابتها الجبائي لمعرفة درجة الخطر الجبائي لها ثم قياسه إذ أن المراجعة الجبائية تختلف عن باقي أنواع المراجعات الأخرى ويكمن الإختلاف في ضرورة اعتمادها على عنصري مراجعة الالتزام ومراجعة الفرصة واختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية يعتمد على اختبار فعالية لوحة قيادتها الجبائية وحساب المعدل الحقيقي للضريبة.

و أخيرا اعداد تقرير نهائي يلم بكل المراحل و النتائج و التوصيات الضرورية لتفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة .

4. بن زارع رابح، **النظام الجبائي لمجمع الشركات، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون، تخصص قانون الاعمال**، جامعة عنابة، 2010:

اهتم الباحث بدراسة النظام الجبائي لمجمع الشركات، وقد استعان بالأبحاث الفقهية و التطبيقات القضائية الأجنبية و خاصة الفرنسية المتعلقة بهذا الموضوع لغياب تطبيقات فقهية جزائرية و حداثة النظام ان ذاك.

أكد الباحث على اهتمام المشرع بتنظيم مسالة الخضوع الضريبي لمجمع الشركات منذ انفتاحه على اقتصاد السوق الذي تلاه نشأة العديد من المجمعات. ويرى انه يؤخذ على المشرع عدم اهتمامه بتفصيل كيفيات تطبيق هذا النظام و لو بمناشير إدارية منذ تاريخ صدوره مما جعل الغموض يكتسيه

علاوة على ذلك لم يتمكن من تقييم مدى فعالية تطبيق هذا النظام لغياب احصائيات تعبر عن نجاعة تطبيق النظام من عدمه وذلك راجع لضعف هياكل الإدارة الجبائية الجزائرية خاصة في ظل وجود مشاكل متنوعة تعاني منها تتعلق أساسا بعملية التحكم في جباية الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة والموازية.

5. زيتوني كنزة، **دراسة تحليلية لجباية مجمع الشركات دراسة حالة الولايات المتحدة الامريكية فرنسا الجزائر** ،مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية تخصص: مالية و نقود 2005.

تحت إشكالية هل يمكن للجزائر تبني نظام خاص بهذه الكيانات الاقتصادية وما الابعاد الجبائية لها. تم التوصل الى بعض النتائج منها ان وجود شخصية معنوية مستقلة للشركات المدمجة لا يعتبر عامل معيق في تكوين المجتمع وانه على المجمع تحمل كل المسؤولية اتجاه الشركات و الا تشابكت المصالح بينها بالإضافة الى ذلك اتضح ان طرق تكوين المجمعات تختلف من بلد الى اخر و يكمن الاختلاف في نسب الحيازة و الشكل القانوني و جنسية الشركات المدمجة.

بالإضافة الى الإجابة على الأسئلة الفرعية تم استخلاص نتائج إضافية اذ تم التأكيد ان النظام الجبائي الجزائري لمجمع الشركات هو نظام يتضمن شروط يصعب تطبيقها في الميدان اذ يظهر ذلك في اقتصار تكوين المجمع على الشركات ذات الأسهم SPA

6. Pietro pavone, clizia di nunzio, **Evolution of the Internal Audit Function in the Management of Transfer Pricing**, International Journal of Accounting and Taxation, Vol. 6, No. 2, 2018, p-p:14-22

تركز هذه الدراسة على المخاطر الضريبية المتعلقة بالمعاملات بين الشركات. يتعلق تحديد أسعار التحويل بإيجاد توازن بين العوامل المتعلقة بالنشاط والعوامل الضريبية وبذلك يتوجب المواءمة بين الالتزامات الضريبية، الإدارية والمتغيرات الاستراتيجية للشركة.

في هذا السياق، نشأت الحاجة إلى بناء نموذج لتقييم مخاطر أسعار التحويل من أجل التحقق من امتثال التدفقات داخل المجمع للأنظمة الضريبية لمختلف البلدان التي توجد فيها الشركات الطرف في المعاملات، مما سيضمن امتثال مخطط أسعار التحويل لمتطلبات المشرع.

وتحقيقا لهذا الهدف تظهر هذه الدراسة أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المجمعات الدولية النشاط وذلك من أجل توجيه أنشطة التدقيق نحو النقاط من أجل إيجاد توازن بين تطبيق المتطلبات الضريبية والحول دون أن تكون الضرائب عائق أمام التجارة والاستثمار الدوليين.

7. Inès menchaoui, **Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés : une étude menée dans le contexte tunisien**, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion ,Université de Franche-Comté ,2015.

تهدف هذه الاطروحة الى تحديد الممارسات المتعلقة بالتسيير الجبائي في المجمعات التونسية وتحديد أثرها على الأداء الجبائي. حيث تم الخروج بنتائج الدراسة أن المجمعات التونسية تستعمل أساسا طريقتين من أجل تقليص معدل الخضوع الفعلي وهي العمليات بين فروع المجمع ونظام خصم الأرباح أما نظام الدمج الجبائي فقد تم التأكد من قلة الاهتمام بتطبيقه بسبب صعوبة تحقيق شروط التطبيق في الشركات المشكلة لمجمع .

8. Mouna Guedrib Ben Abderrahmen, **Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : une étude menée dans le contexte tunisien**, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, Université de Franche-Comté, 2013.

تهدف هذه الدراسة الى تحديد اثار آليات الحوكمة على الخطر الجبائي للمؤسسات التونسية حيث تم قياس وجود الخطر الجبائي بالاعتماد على تسجيل المؤسسات لمؤونات الخطر والأعباء .

وتم نفي الفرضية الأولى لتاكيد الدور الذي يلعبه مجلس الإدارة و المجلس المستقل في تحديد و تسيير الخطر الجبائي كما اكدت النتائج ان غموض و تعقد النظام الجبائي تعتبر اول مشكل مع الإدارة الجبائية .

بالإضافة الى ذلك تم التوصل الى ان الأطراف المتدخلة في تحديد وتسيير الخطر الجبائي تختلف اذ ما كانت المؤسسة مالية او لا حيث انه في المؤسسات الغير مالية يتمثل في اللجوء الى اعضاء مجلس إدارة مستقلين ونوعية المراجع الخارجي اما بالنسبة للمؤسسات المالية تتمثل في المراجعة الجبائية الداخلية.

يتميز هذا البحث عن باقي البحوث بدراسة أهمية التدقيق الجبائي على مستوى المجمعات، فقد اهتمت الدراسات السابقة بأهمية التدقيق الجبائي على مستوى الشركات الفردية فإن الاهتمام بالمجمع كهيكل تنظيمي لنشاط الشركة يضيف بعد آخر للدراسة. كما يتطرق البحث الى اشكالية أسعار التحويل و المخاطر الجبائية المتعلق بها و هو العنصر الغائب في الدراسات السابقة.

بالنسبة **لحدود البحث** فقد شمل البحث دراسة تطبيقية على مجمع سفيتال بالتحديد سنة 2019 اذ تم تطبيق عملية التدقيق على آخر سنة مقفلة وآخر حسابات مجمعة في تاريخ اجراء التربص الذي تعطل وتأجل عدة مرات بسبب جائحة كورونا، بالإضافة الى الحالة السياسية للبلد التي أثرت كثيرا على التربص حيث زادت من تخوف الشركات من تقديم أية معلومات خاصة المجمعات الكبرى.

تم اعتماد منهج وصفي بالنسبة للجزء النظري من البحث لدراسة ووصف المشكلة العلمية وصفاً دقيقاً للوصول إلى تفسيرات منطقية مبرهنة، و بالنسبة للجزء التطبيقي تم اعتماد نهج دراسة الحالة من خلال تجميع البيانات اللازمة وتحليلها.

من أجل التأكد من نفي أو اثبات الفرضيات يقسم البحث إلى ثلاث فصول، يعتبر الفصل الأول كمدخل للتسيير الجبائي في المجمع ،يتطرق إلى المجمعات و تطورها في المبحث الأول ثم الى نطاق التسيير الجبائي في المجمعات و حدودها و أخيرا إلى طبيعة الخطر الجبائي في المجمع

أما الفصل الثاني يسعى لإظهار دور التدقيق الجبائي في التسيير الجبائي للمجمع، في المبحث الأول يقدم مفهوم للتدقيق الجبائي الداخلي في المجمع ثم يعالج في المبحث الثاني أهمية التدقيق الجبائي لعملية الادماج الجبائي ودور التدقيق الجبائي في تسيير أسعار التحويل في المبحث الثالث من الفصل.

في الجانب التطبيقي أي الفصل الثالث تم اختيار مجمع سفيتال كدراسة حالة، وبعد تقديم نبذة عن مجمع سفيتال في المبحث الأول ، يتم في المبحث الثاني استعراض عملية التدقيق الجبائي للإدماج الجبائي في سفيتال وعملية التدقيق الجبائي لأسعار التحويل في المبحث الثالث.

الفصل الأول

مدخل للتسيير الجبائي في المجمعات

تمهيد الفصل الأول

أصبحت المجمعات ظاهرة عالمية واسعة الانتشار، بما ان هذا التنظيم يساهم في الرفع من تنافسية الشركات كما يحقق العديد من المميزات في تسيير الشركات. اذ تعتبر المجمعات هيكل يسمح بتحقيق تحكم أكبر في مخاطر الأعمال الا أنه تنشأ معه مخاطر جبائية خاصة من أجل تفاديها يتعين التحكم في التسيير الجبائي له.

في هذا الإطار يتم التطرق في هذا الفصل إلى المجمعات، ظهورها وتعريفها حسب مختلف القوانين أولا، ثم إلى نطاق التسيير الجبائي في المجمعات وحدوده ثانيا وإلى الخطر الجبائي وطبيعته في المجمع ثالثا.

المبحث الأول: الإطار النظري والقانوني للمجمعات

لقد أدى تطور الاقتصاد إلى ظهور هياكل جديدة لتسيير الأعمال ألا وهي المجمعات، يشمل هذا المبحث محاولة لذكر اهم الآراء والنظريات التي فسرت ظهور المجمعات مع تقديم تعريف اقتصادي للمجمعات ومراحل تطورها، وتبيين كيف تطرقت مختلف القوانين الجزائرية للمجمعات حسب فروع القانون.

المطلب الأول: تعريف المجمع والنظريات المفسرة لظهورها

من أجل تحديد الإطار النظري للبحث يتعين تقديم تعريف اقتصادي للمجمع ومن ثم ذكر النظريات التي حاولت تفسير ظهور المجمعات.

1. تعريف المجمع

المجمع هو وحدة اقتصادية لا قانونية[1]، ضمنها وتحت تأثير حوافز اقتصادية تنشأ وتنشط وتندثر شركات. الدخول والخروج من هذه الوحدة يحدد من طرف المتعاقدين في ديناميكية مستمرة. وحدات المجمع لها علاقات خاصة فيما بينها تختلف عن علاقات الشركات المنفصلة، على المستوى الاقتصادي، المالي، القانوني، المحاسبي، الجبائي والمدني تتميز بوجود علاقة تبعية اقتصادية بما أن الشركات التابعة خاضعة للسيطرة التي تحصل إما عن طريق ملكية رأس المال أو الهيمنة في اتخاذ القرارات[2].

---

[1] يذكرها القانون لكن ليس بتعريف صريح كذكر مكوناتها او تنظيمها بدون تقديم تعريف واضح لها.

[2] Maggy Pariente, **les groupes des sociétés. Aspects juridique, social, comptable et fiscal**, Editions : Lexis Nexis/Litec, paris, France, 1993 ,p 188.

كما يعرف على أنه مجموعة شركات لكل منها الشخصية القانونية المستقلة تجمعها روابط مختلفة على أساسها احدى الشركات تسمى الشركة الأم تمسك الشركات الأخرى تحت سيطرتها، و تطبق رقابة على المجموعة و تصبح مركز قرار.[1]

حسب Claude Champaud ما يميز المجمعات هو وجود[2]:

أولا: مصدر قرار واحد وهو الشركة الأم الذي يفرض سيطرته على

ثانيا: مجموعة من الشركات لكل منها شخصيتها القانونية وتكون عادة شركات مساهمة.

نرى مما سبق أن فكرة المجمع ترتكز على وجود ثلاث عناصر أساسية:

- وحدة أو مركز قرار (الشركة الام)؛
- عدة شركات لكل منها شخصية قانونية؛
- وجود روابط مختلفة بين الشركات.

2. المقاربات والنظريات المفسرة لنشأة المجمعات

حسب دراسة قامت بها (تباني,2016)[3]حول تطور المجمعات الصناعية وضحت أن أراء الباحثين المفسرة لإنشاء مجمعات تختلف من نظرية إلى أخرى فهناك تفسيرات تاريخية، اقتصادية وأخرى اجتماعية.

---

[1] Champaud Claude, **le pouvoir de concentration de la société par action**, Edition Sirey, Paris,1962, p 195.

[2] المرجع نفسه، ص100.

[3] رزيقة تباني، **حوكمة المجمعات الصناعية العمومية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه ادارة أعمال ، جـامعة بـاجي مختار عنـابة، 2016، ص 136.

إذ انقسمت أراء الباحثين حول المسار التاريخي الذي اتبعته الشركات لتشكيل مجمعات. فأرجع بعض الباحثين أمثال Chandler تكوينها إلى مسار تجميعي بهدف تركيز رأس المال والحصول على القوة الاقتصادية والمالية، أرجع البعض الاخر مثل Montmorillon إلى مسار انقسامي بهدف الحصول على المرونة التنظيمية ومزايا تكوين سوق داخلي ما بين الفروع.

وأسهم الاقتصاديون بواسطة نظريتين أساسيتين:

- ***نظرية تكلفة الصفقات:***

يعتبر كل من كوز (1937 coase) ثم ويليامسون (1975 Williamson) أول من ركز على تكاليف المعاملات[1] . تقترح هذه النظرية أن الهيكل هو الحل لإشكالية الاقتصاد في التكاليف فشكل مجمع الشركات يكون خيار هيكلي يعالج المشاكل الاقتصادية الناجمة عن التبادلات الاقتصادية بين الأعوان الاقتصاديين.

- ***نظرية المسار والكفاءة:***

التي اقرحت نظرة ديناميكية عن المسار الذي اتبعته الشركات لتشكل مجمعات، فهو ليس حرا أو عشوائيا، وإنما على الشركات متابعة مسار يسمح بتطوير كفاءتها المهنية التي اكتسبتها من خلال مزاولة نشاطها، ومنه توجد قيود على الاختيارات المتعلقة بعملية إنشاء فروع للشركات؛ ففي حالات معينة، تندرج عملية إعادة شراء أو إنشاء فروع بهدف الحصول على كفاءات مكملة لنشاطاتها لدعم مكانتها التنافسية.

---

[1] رزيقة تباني،**مرجع سابق ذكره**، ص 136.

كما ذكرت [1]Aurélie Catel Duet نظريتين أساسيتين في تفسير الإشكالية من منظور الاجتماعي حيث وضحت أنه حسب:

- ***النظرية الموفقية:***

التي تركز على دراسة العلاقة بين هيكل المؤسسة والبيئة المحيطة, لا يوجد هيكل ملائم لكل الظروف المحيطة وإنما يتوجب إيجاد شكل لهيكل للشركة ليتلاءم مع ظروف معينة. لذلك فتشكل المجمعات ما هو إلا استجابة لمتغيرات المحيط كالتكنولوجيا، تنظيم السوق Woodward (1965) والطلب M. Granovetter (1995)

- ***النظرية المؤسساتية:***

التي ترتكز على ابراز أثر التشريعات القانونية والسياسات على تنظيم المؤسسات, وحسب دراسات الباحث في عالم الاجتماع N. Fligstein (1990) ، الذي وضح أثر قانون مكافحة الاحتكار على تشكيل التجمعات الاحتكارية Trustالتي اضطرت إلى التحول إلى شركات قابضة في تنظيم نشاطها بعد صدور القانون ,وبذلك أكد أن الحكومات و المسؤولين يساهمون في ظهور أشكال جديدة للشركات.

المطلب الثاني: تطور المجمعات في البيئة الدولية والبيئة الوطنية

1. ظهور وتطور المجمعات في البيئة الوطنية

[1] Catel Duet, **Être ou ne pas être : le groupe comme firme unifiée ou comme ensemble de sociétés? Une approche sociologique** , Revue Droit et société ,2007, p p 615-629

تعلق ظهور المجمعات وتطورها وتغير أشكالها بتطور الاختيارات الاقتصادية للبلد، فيظهر هذا التطور زمنيا في مرحلتين أساسيتين بعد الاستقلال:

المرحلة الأولى من 1962م إلى 1995م: ما قبل تبني اقتصاد السوق

ما يميز هذه المرحلة هو غياب المجمعات بأشكالها المعروفة، إلا أن فكرة التكامل العمودي الذي تقوم عليه المجمعات كان الأساس الذي تم تبنيه في انشاء مختلف الشركات في هذه المرحلة.

مباشرة بعد الاستقلال وإلى غاية 1965م، تميزت المرحلة بنظام التسيير الذاتي اين تم مواصلة النشاط في الشركات من طرف العمال تحت رئاسة لجان منتخبة من بين العمال داخليا. الا أن الصراعات الداخلية الناتجة عن تكتل العمال في مجموعات[1] لم تسمح بمواصلة هذا النمط من التسيير.

سنة 1965م، تم تغيير النمط السابق وتطبيق نظام اشتراكي اين ظهرت المؤسسات العامة التي تكون ملكيتها كلية للدولة. ركز هذا النموذج على تطوير الصناعات الكبرى (الفولاذ، الميكانيك، الطاقة...) بتدعيمها من مداخيل البترول. وقد تميز هذا النمط بالمركزية الشديدة في التسيير.

أما في سنة 1969م، فقد تم اعتماد الشركات الوطنية العمومية والتي تكون أنشطتها متكاملة عموديا في نفس النهج الاشتراكي لكن بمحاولة تقليل مركزية التسيير. إن الحجم العملاق لهاته الشركات والسلطة المطلقة التي قدمت للمسيرين وعدم الاهتمام بالحالة الاجتماعية للعمال أدى إلى إنخفاض اداءها مما استلزم إعادة هيكلتها سنة 1980م.

[1] Aoumeur Akki Alouani, **Evolution De l'environnement De l'entreprise** مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, Volume 6, P P 111-133.

تمت الهيكلة على مرحلتين أولها عضوية و الأخرى مالية ،الا أنها لم تحسن أي أداء ولكن التقسيم أدى إلى فقدان رأسمال الخبرة الذي اكتسب في المرحلة السابقة.[1] بالإضافة إلى أن التسيير الفعلي بقي مركزيا و في يد سلطة عليا واحدة ففكرة اللامركزية في التسيير لم تكن الا شكلية فكان يسند إلى اشخاص مختارين وفقا لمعايير سياسة فقط ليس وفق الكفاءة.

استمرت محاولة الإصلاح الا أن ذلك لم يحسن من مردوديتها رغم العزم على القضاء على التخطيط المركزي، وفي نفس السياق وكمحاولة ثانية لمنح استقلال فعلي وحرية تسيير المؤسسات تم تبني القانون 88-01 بتاريخ 12 جانفي 1988م الذي يمنح صفة التاجر بموجب القانون التجاري للمؤسسات الاقتصادية العمومية التي كانت في شكل إما مؤسسات ذات أسهم أو مؤسسات ذات مسؤولية محدودة. الا أن الدولة لم تبتعد عن التسيير ابدا فمجلس الإدارة للمؤسسات هم نفس الأشخاص من صناديق المساهمة التي يتم تعينهم لمدة خمس سنوات قابلة للتجديد .

ما يلاحظ خلال هذه المرحلة هو العجز عن خلق مؤسسات عمومية تستجيب لقوى العرض و الطلب[2] و غياب تام للقطاع الخاص.

<u>المرحلة الثانية من 1995م إلى 2021م</u> : بعد تبني اقتصاد السوق

يرى BERRAHOU-MELIANI ZOUBIDA أن الشركات القابضة و شركات تسيير المساهمة التي شكلت في هذه المرحلة و كلفت بتسيير المؤسسات التابعة لها ما هي الا عبارة عن مجمعات

---

[1] رزيقة تباني، **مرجع سابق ذكره**، ص 136

[2] لعلى بوكميش، **المؤسسات العامة بالجزائر ظروف تطورها**، وطرق تنظيمها وإدارتها دراسة تتبعية 1962-2003 ،مجلة الحقيقة، العدد 4، 2005، ص ص51-90.

(ولو شكلية)، الا أن النصوص القانونين لم تكن صريحة في استعمال هذا المصطلح "مجمع" الا في سنوات لاحقة[1].

بالفعل وبعد فشل عمليات الإصلاح المتتالية نتيجة استمرار نفس منهج التسيير البيروقراطي المركزي تم العزم على التحول إلى اقتصاد تبتعد فيه الدولة عن التخطيط. و قد كان انشاء شركات قابضة يبدو كأفضل الحلول للمشاكل التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية العمومية[2].

اذ تم انشاء 11 شركة قابضة عمومية وطنية و5 شركات قابضة جهوية. وتم تحويل الرأسمال الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية العمومية إلى الشركات القابضة حسب الامر 95-25 (البند الرابع) مع كما تم فتح راس مال المؤسسات الاقتصادية العمومية جزئيا أو كليا[3]، ووكلت الشركات القابضة العمومية بتسيير وإدارة الأسهم، الأوراق المالية، شهادات الاستثمار أو اية سندات تكون ملكا للدولة" مع " جعل محفظة الاستثمارات التي تم نقل ملكيتها اليها مربحة، وإعادة بعث وتطوير مختلف النشاطات الصناعية، التجارية والمالية التي تتحكم فيها.

تزامنا مع هذا التحول تم تحيين القانون التجاري (المادة 138 مكرر) بتقديم تعريف للشركة القابضة، مجمع الشركات والفروع في قانون المالية 1997 (المادة 14). و قد تم إعادة تنظيم معظم الفروع الصناعية و انشاء مجمعات عمومية (حسب فروع النشاط و التخصص) [4] . كان الأساس في تنظيم

---

[1] Berrahou-meliani Zoubida, **L'avenement Des Groupes Industriels Publics En Algerie : Etude Illustrative De L'ex-sgp-gica- Et Les Groupes Sider Et Saidal**, Revue algérienne d'économie et gestion, Volume 6, P P 41-68.

[2] Ministère de la restructuration industrielle et de la participation (MRIP, **Redressement de l'économie nationale et politique de restructuration industrielle :cadres et principes generaux**,1994,p12

[3] الجريدة الرسمية ،**الامر رقم 95-22 المؤرخ في 1995/08/26**، العدد 48.

[4] Ministère de l'industrie et de la restructuration, **colloque sur la restructuration industrielle : « Point de situation et perspectives »**, El Aurassi 2-3 mars,1999.

المؤسسات العمومية على شكل مجمعات هو معيار تنظيمي يسمح بتقييم و اختيار التشكيلة الاحسن لفروع الصناعات و النشاطات المجدية و القابلة للاستمرار من عدمها [1].

كان هدف البرنامج الإصلاحي لسنة 1995م عن طريق تنفيذ سياسة الخوصصة رفع مستوى نشاط الشركات الاقتصادية العمومية. الا أن طريقة تعيين المسيرين على رأس الشركات القابضة بالإضافة إلى تضارب الصلاحيات بين هذه الأخيرة و المجلس الوطني للخوصصة حال دون ذلك[2]. ومن اجل استدراك ذلك تم حل الشركات القابضة (2001م) واستحداث شركات تسيير مساهمات الدولة على شكل شركات مساهمة.

لقد ساهمت إعادة الهيكلة (2001 م) في انشاء فروع وإلغاء لفروع أخرى اقل مردودية للمجمعات المعنية كما مكنتها من اكتساب خبرة في عمليات الشراكة و الاتفاقيات alliances et partenariats التي تعتبر منهج استراتيجي في التسيير[3].

وقد قامت الدولة بضخ أموال طائلة من اجل تنمية مختلف المجمعات الصناعية وفروعها الا أنها لم تحقق النتائج المرجوة، فقررت عدم الاستمرار بذلك بما أن مشكلتها تتعلق بطرق حوكمتها و ليس مشاكل تمويل. و عليه تم الغاء وصاية شركات تسيير مساهمات الدولة على المجمعات سنة 2014م و تقرر إعادة هيكلة شركات تسيير المساهمات وحصرها في شكل 12 مجمع صناعي بالإضافة إلى العديد من المجمعات الاقتصادية و الشركات التابعة (28 مجمع) ، و ذلك من اجل الغاء كل اشكال الوساطة بين الشركات الاقتصادية العمومية و الدولة[4].

---

[1] Berrahou-meliani Zoubida, **op-cit**, p :64.

[2] Boutaleb Kouider, **La problématique de la gouvernance d'entreprise en Algérie**, la revue de l'économie & de Management ,Université de Tlemcen, volume 7, 2008,p p 173-191

[3] المرجع نفسه.

[4] Ministère de l'industrie et des mines. www.mdipi.gov.dz Consulté le 20/06/2019

و تعد المجمعات التابعة لوزارة الصناعة 11 مجمع صناعي في مجالات مختلفة [1]و هي حسب مجالات النشاط:

1. الاقمشة و الجلود SPA GETEX
2. صناعة المعادن SPA IMETAL
3. المعدات الكهربائية والالكترونية SPA ELEC EL DJAZAIR
4. الصناعات الفلاحية SPA AGRODIV
5. الكمياء ACS
6. الصناعات SPA DIVINDUS
7. الميكانيكSPA AGM
8. الاسمنت GICA
9. السيارات وانظمة النقل SNVI
10. صناعة عتاد ووسائل السكك الحديدية FERROVIAL
11. التبغ والسجائر Holding MADAR

يجدر بالذكر أن معظم المجمعات المذكورة في حالة عسر مالي متواصل، إذ أن القوائم المالية المنشورة على مستوى موقع الرقمي للسجل التجاري[2] توضح النتائج السلبية التي حققتها لاسيما في السنوات الأخيرة، على سبيل المثال نتائج بعض المجمعات و الشركات التابعة :

[1] Coordonnees_des_Groupes_industriels.pdf, www.industrie.gov.dz consulté le 02/08/2021.
[2] https://sidjilcom.cnrc.dz/ , consulté le 05/08/2021.

الجدول رقم (1-1): المجمعات الصناعية و شركاتها التابعة

الشركة الام	الشركة التابعة	السنة	النتيجة الصافية المحققة
GROUPE ACS	ENPC	2017	-199 629 196,23
	GIPEC	2018	-271 869 901,75
	TONIC	2019	-2 407 224 593,18
	DIPROCHIM	2017	-53 287 626,25
	ENAVA	2019	-92 282 926,01
Le Groupe MECANIQUE AGM	SOFARE	2018	-105 122 686,88
	SOMATEL	2018	-146 448 870,42
	FAGECO	2019	-129 706 839,34
Le Groupe IMETAL	SPA ANABIB	2017	-62 918 321,79
	HORES	2018	-32 229 615,48
	ALRIM	2018	-2 634 101 749,43
GROUPE GETEX	TEXALG	2017	-1 072 109 433,7
		2018	-622 996 243,6
		2019	-1 114 655 070,2
	GETEX	2016	-42 667 644,53
		2017	-50 558 334,68
		2018	-28 609 737,46
	ACED	2017	-283 838 167,6
		2018	-77 245 554,6
		2019	-170 653 266,48
GROUP SNVI	C.I.R	2017	-460 977 281,76
		2018	-916 115 631,64

			-1 279 945 534,95
	V.I.R	**2017**	**-1 774 423 588,9**
		2018	**-2 961 126 810,37**
		2019	**-3 533 745 428,59**
groupe Madar Holding	**ICOSIA**	**2018**	**876,14 288 38-**
		2019	**-50 073 556,54**

المصدر : https://sidjilcom.cnrc.dz/

تستثنى بعض المجمعات التي تنشط في قطاعات استراتيجية وتتميز بنوع من الاحتكار في مجالها على غرار سوناطراك، صايدال، سونلغاز التي تمكنت من تحصيل نتائج إيجابية وحتى التوسع دوليا عن طريق شراكات واتفاقيات ولعل أهمها مجمع سوناطراك الذي تمكن من التوسع دوليا بمجموعة من الاستثمارات في دول اجنبية[1] رغم أن بعض الغموض و السرية لاتزال تشوب هذه الاستثمارات. مثله صايدال الذي يمتلك نسبة 0.38% من اسهم في شركة ACDIMA في عمان[2].

[1] Rapport Annuel 2014 de SONATRACH, https://s3.amazonaws.com/, consulté le 05/08/2021.
[2] http://www.saidalgroup.dz/, consulté le 05/08/2021.

الشكل(1-1): تواجد سوناطراك دوليا



المصدر: **Rapport Annuel 2014 de SONATRACH**, https://s3.amazonaws.com/

بالنسبة للقطاع الخاص فالإحصائيات غائبة على مستوى كل الهيئات[1] حول عدد أو مقرات المجمعات، لكن تظهر بعض المجمعات إعلاميا وعلى مستوى السوق تأسس معظمها بعد 1998م أي بعد صدور النظام الجبائي المتعلق بالمجمعات، ومن أجل الاستفادة من التحفيزات الجبائية

[1] DGI ,DGE, BOAL,ONS,CNRC.

اعتمدت الشركات التحول إلى شركات ذات اسهم من اجل تشكيل مجمعات بالمفهوم الجبائي (مجمع سفيتال، مجمع مهري، مجمع حداد، مجمع حسناوي، مجمع بيوفارم..).

رغم أن المجال الأساسي لنشاط المجمعات الخاصة انحصر عموما في الصناعات الغذائية و الخدمات و أن نشاطات فروعها لا علاقة بينها و بين النشاط الأصلي للشركة الام ، قد استطاعت التوسع عن طريق الشراكة مع المؤسسات الأجنبية كما أن منها من تمكنت من التوسع على المستوى الدولي كمجمع سفيتال الذي قام بالحيازة على مجموعة شركات في أوروبا(Brandt, Oxxo...)و تأسيس شركة تابعة في اسبانيا (MFG)[1].

2. تطور ونشأة المجمعات في البيئة الدولية

ارتبط ظهور المجمعات من جهة بحاجة الشركات للتكتل لمواجهة احتياجات الصناعات الكبرى ومن جهة أخرى بتطور قوانين العقود وقوانين شركات المساهمة. اول شكل لها كان باستعمال تقنية ***الائتمان*** أو***الترستات***[2]«les trust» .

يعود انشاء الترست (عقد ائتمان) إلى القرن السادس عشر في انجلترا[3] . و يعتبر اصدار قانون الوصايا و التركات (1540) « Act of wills » الذي يسمح بتحرير وصية قانونية مكتوبة وفق

[1] Saidi Halima, **La place des firmes multinationales dans l'économie mondiale : Etude de leur présence en Algérie durant la période 2000-2014**, THESE Pour l'obtention du diplôme de Doctorat « L.M.D » En Sciences économiques, Université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed, 2019, P 137.

[2]Pierre Estrabaud, **Les groupes de sociétés en droit de la concurrence et en droit fiscal**, thèse en droit de l'Union européenne, université de Université Panthéon-Assas , paris, France, 2014.

[3] Bruno Gouthière**, Les impôts dans les affaires internationales**, 8eme edition, Edition Francis Lefebvre, paris, France, 2010, p 597

القانون العام COMMON LAW الذي ظهر في إنجلترا الاساس التي تبنى عليه الترست . اذ يتمثل الائتمان في عقد قانوني يدير بموجبه شخص أملاك شخص آخر مع وجود مجموعة من الضمانات.

عرفت شركات الأمانة انتشارا كبيرا في الدول الرأسمالية خاصة أمريكا في القرن التاسع عشر, و أصبحت احتكارية اكثر فاكثر و لعل من اشهرها شركة التكرير "Standard Oil" التي أسسها رجل الإعمال روكفيلر John D. Rockefeller سنة 1870م و عمد عن طريق قوانين الترست إلى ادماج جل شركات التكرير في أمريكا للحصول على احتكار تام للسوق سعيا منه للتحايل على قانون الشركات (شركات ذات مسؤولية محدودة) في ذلك الوقت الذي لم يكن يتيح مساهمة شركة في رأسمال شركة اخرى[1].

أدت هذه الوضعية إلى اصدار قانون المنافسة لحماية الشركات في 1890م المعروف بقانون ***شرمان*** لمنع الاحتكار Sherman Antitrust Act، الذي يمنع أنشطة تجارية معينة تصنف على أنها لا تحترم مبادئ المنافسة، ويهدف إلى ملاحقة الاحتكارات والتكتلات التي تحدد الأسعار، ثم تلاه صدور قانون ***كلايتون Clayton*** سنة 1914م الذي ينص على منع ربط شراء سلعة بسلعة أخرى. انتهى الامر بعد ضجة إعلامية كبيرة مناهضة للتكتلات الاحتكارية، سنة 1914م ,وبقرار من المحكمة العليا بعد متابعة قضائية، بحل Standard Oil وتكوين 34 شركة مستقلة لها شخصية قانونية منفصلة.

[1] مقدار المسؤولية للشخص لا يتوافق مع مقدار المساهمة في راس المال مثل ما أصبح متعامل به في شركات المساهمة شخص= سهم او حصة ولا يمكنه امتلاك أكثر.

تم التوجه بعد ذلك إلى تكوين الشركات القابضة خاصة بعد الحرب العالمية الثانية لإعادة اعمار أوروبا. كنتيجة للبحث عن وسائل جديدة تسمح بالتركيز الاقتصادي و التكتل[1]. كما أصبح العمل على تنويع مخاطر الاعمال اهم من تحقيق التكامل العمودي والافقي[2].

إن مجمع الشركات متواجد في وقتنا الحالي على عدة اشكال و يختلف من دولة إلى أخرى، حيث نجده في الدول الغربية تحت اسم الشركات القابضة « Holding ». كما توجد الاشكال اليابانية « Keirstsu »[3] و الاشكال الكورية « Chaebols », و الصينية « qiye jituan », في أمريكا اللاتينية « les groupes économiques », في تايوان « les qiye guanxi » أو أيضا « les exploitations familiales en Turquie » في تركيا. الكانرزن « konzern » في المانيا. يجب التأكيد على أن الاختلافات بين هذه الاشكال لا تكمن فقط في التسمية بل هي غير متطابقة سواء في الهيكلة أو في التنظيم مثلا [4] « les chaebols » في كوريا تعتمد على ملكية الاسر للشركة الام, أما الشركات التابعة فهي مرتبطة عن طريق تكامل عمودي[5].

---

[1] امال زايدي، **واقع القانون الجزائري لتجمعات الشركات و آفاق تعديله**، مجلة العلوم الانسانية ، العدد 11، جوان 2010، ص ص 212-197.

[2] رحمة الشيخ ياسين، **القوائم المالية الموحدة –مع دراسة تطبيقية على الشركة السورية الأردنية للصناعة-** ، مذكرة ماجيستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية،1989، ص 11.

[3] تتكون Keirstsu من عدد وحدات إنتاجية و وحدات توزيع مندمجة في عائلة واحدة لنفس سلسلة الشركات

[4] يتكون CHACBOL من عدد متباين من الشركات التابعة، مرتبطة فيما بينها بنظام معقد من المساهمات المتشابكة

[5] Tarun Khanna, Yishay Yafeh, **Business Groups in Emerging Markets: Paragons or Parasites?** ,Journal of Economic Literature, Volume 45, No. 2, 2007, P P 331-372

أما في الدول العربية نلاحظ أن تشكيل مجمعات و حتى الشركات قد تأخر بسبب خضوع أغلبها للاستعمار الأجنبي الناهب للثروات، فالثروة تركزت بيد القوى الاستعمارية التي أنشات شركات كبرى أصبحت أداة جديدة للهيمنة على هذه الدول[1].

تونس مثلا وبعد الاستقلال لم يعترف المشرع بظاهرة المجمعات رغم تكون العديد منها، إلابعد صدور قانون الاتفاقيات المنظمة رقم 2001-117 الصادر بتاريخ 06 ديسمبر 2001 و القانون 2000-101 الصادرة بتايخ 25 ديسمبر 2000. التي تم اصدارهما في اطار تنظيم نشاط المجمعات قانونيا و جبائيا

معظم المجمعات في تونس رغم تطورها السريع تشكلت بهدف استغلال التحفيزات المختلفة، في مجالات نشاط مختلفة لا علاقة لها مع النشاط الأصلي للشركة الام في منهج تكتلي conglomerats[2].

أحصت تونس سنة2011 ما يقارب 2429 مجمع منها 36 مسعرة في البورصة (لا تستفيد المجمعات من نظام الدمج الجبائي الا اذا كانت مسعرة في البورصة). وقد تمكنت عدد قليل منها من الوصول إلى حجم وقدرة تنافسية كافية لعولمة أنشطتها. تم إحصاء سنة 2011 من بين المجمعات المسعرة 10 مجمعات تونسية تمتلك شركات تابعة في دول اجنبية [3]

---

[1] حمزة شعيب، **محاسبة المجمعات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة 2، 2018، ص 138.

[2] Wassel Madani, Cyrine Ayoub-Jedidi. **Les groupes de sociétés tunisiens face à l'échéance de 2008**. Fitch Ratings Corporate Finance,.2005 ,P 12, http://www.tustex.com/download/notation/fitch/groupestu_200510.pdf, consulté le 28/05/2021

[3] Ines menchaoui, **Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés : une étude menée dans le contexte tunisien**, Thèse doctorat en Sciences De Gestion, Université de Franche-Comté ,paris, France, 2015, p 55.

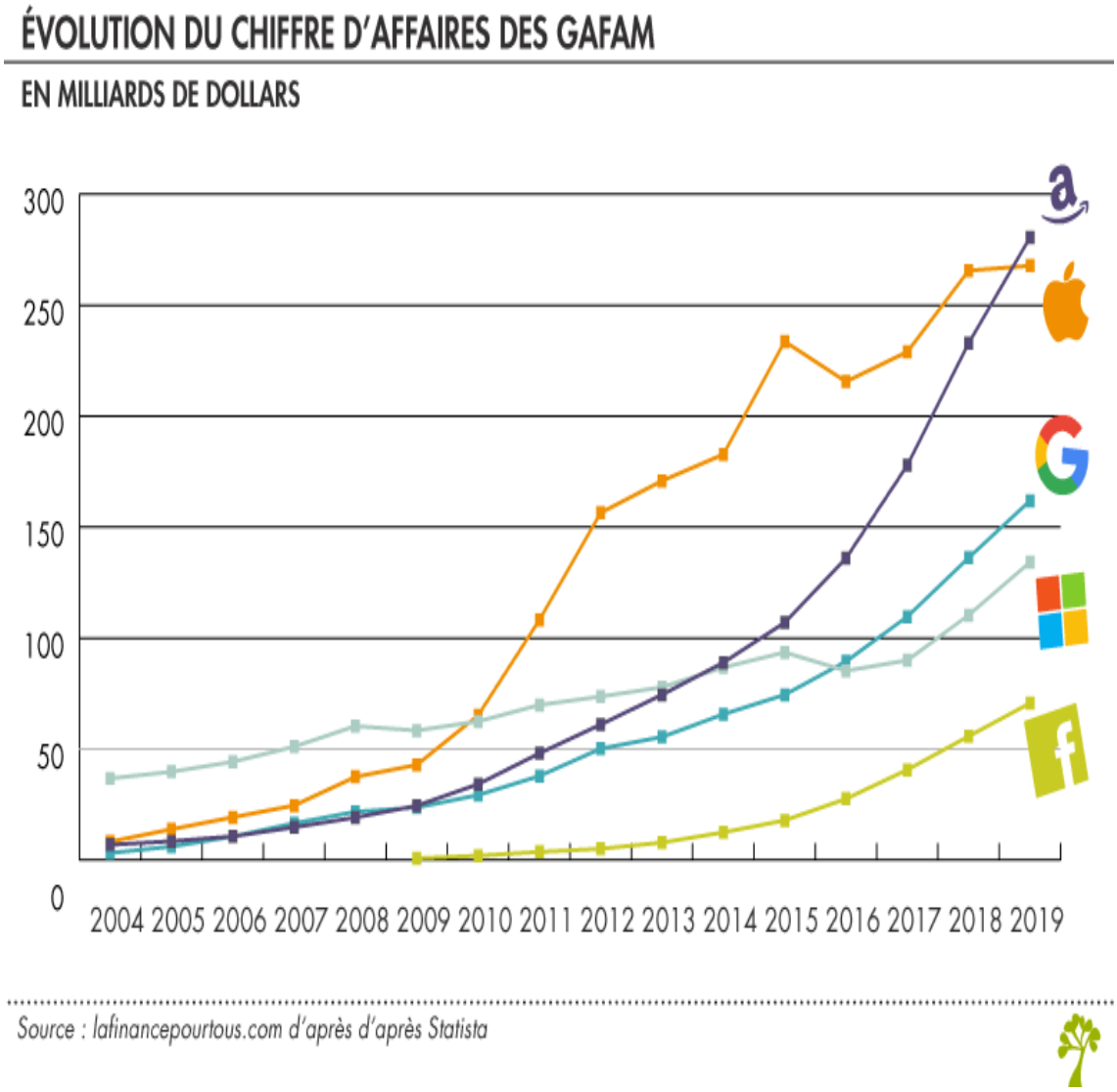
كما يعتبر تزايد و تطور عدد المجمعات كنتيجة للعولمة[1] ، حيث انتقلت من مجمعات داخل اقليم دولة معينة إلى شركات عابرة للقارات ما يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات ذات هيمنة تتجاوز في بعض الحالات سيادة الدول في اتخاذ القرارات منها التي مداخيلها تتجاوز الناتج الداخلي الخام لبعض الدول .

الشكل (1-2) :العشر مجمعات الكبرى التي تسيطر على الاستهلاك


DANONE
GLACÉAU
Yum!
QUAKER
Cheerios
Chex
fibre1
WRIGLEY
Coca-Cola
Kellogg's
KRAFT
PEPSICO
MARS
Nestlé
P&G
Johnson&Johnson
Unilever
L'OREAL
IAMS
Dove AXE
Vittel
NESCAFÉ
Triscuit
PREMIUM
TOBLERONE
Clorets
Trident
Orbit
Excel
Extra
Wrigley's
Snickers
M&M's
Milky Way
Dove
Uncle Ben's
Magnum
Splenda
Crest
Scope
Tylenol
Sudafed
Listerine
Band-Aid
Sun
Gillette
TAMPAX
DURACELL
BOSS
DIESEL
PANTENE
Tide
Ariel
Downy
Ivory
Joy
Gain
Pringles
Lay's
Doritos
Ruffles
Tropicana
Pepsi
Lipton
Dole
Aquafina
Gatorade
Nutri-Grain
Corn Flakes
Special K
Frosted Flakes
Kellogg's Crunch
Kellogg's Extra
Kellogg's Fruit
Kellogg's Muesli
Kellogg's Nut
Kellogg's Raisin Bran
Kellogg's Vector
Kellogg's Wheat
Kellogg's Wheaties
Kellogg's Wholegrain
Kellogg's Wonder
Kellogg's Yogos
Kellogg's Yogurt
Kellogg's Zucaritas
Kellogg's Zucchini
Kellogg's Zucker
Kellogg's Zwieback
Kellogg's Zwieback
Kellogg's Zwieback

أصولها عينية غير ملموسة عكس المجمعات سنوات 1800 و1900 م [1] . وتطور رقم اعمالها يظهر تزايد نشاطها سنة بعد أخرى.

الشكل (1-3): تطور رقم اعمال GAFAM



المصدر: www.lafinancepourtous.com

[1] Koekemoer Alta Dorothea., **a proposed group tax system for south africa**, PhD thesis in Taxation, University Of Pretoria, Afrique du sud, 2018, P 12.

المطلب الثالث: المجمعات حسب فروع القانون الجزائري

1. المجمع في قانون المنافسة، قانون النقد والقرض و القانون التجاري الجزائري

1.1. المجمع في قانون المنافسة

يعتبر مبدأ المنافسة الحرة من مبادئ اقتصاد السوق الذي تبنته الجزائر منذ 1995م، يعني هذا المبدأ أن للمؤسسات الحرية للدخول والخروج من السوق وأن للمستهلكين الحرية في الاختيار الا أن نشاطات بعض المؤسسات قد تلغي هذه الحرية بطريقة معينة[1]

حدد القانون الجزائري المتعلق بالمنافسة التجمعات الاقتصادية التي لها قابلية للمساس بمبدأ المنافسة وبذلك تكون محل مراقبة، حيث تتضمن المادتين 15 و16 من الامر 03/03 المتعلق بالمنافسة شكل التجمعات المراقبة. أولها اندماج مؤسستين أو أكثر كانت مستقلة من قبل ثانيها تحكم مؤسسة في مؤسسة أخرى وانشاء مؤسسة جديدة مستقلة. اذ يمكن لهذين الحالتين المساس بالمنافسة بتعزيز وضعية هيمنة مؤسسة على سوق ما؛

ونص الامر على شروط اخضاع هذه الحالات لرقابة مجلس المنافسة، اين يشترط أن يكون التجميع يهدف إلى تحقيق حد يفوق 40 %من المبيعات أو المشتريات المنجزة في سوق معينة وكذا من شأنه المساس بالمنافسة[2].

---

[1] ليلى جوير، **الطبيعة القانونية لوضعية الهيمنة داخل تجمع الشركات**، مجلة الندوة للدراسات القانونية، العدد 10 ،2016، ص ص. 101-112.

[2] المرجع نفسه، ص 16.

2.1. المجمع في قانون النقد والقرض

تنص المادة 79 من الامر 03-11 المؤرخ في 2003/08/26 المتعلق بالنقد والقرض على أنه يمكن كل مؤسسة أن تقوم بعمليات الخزينة مع شركات تابعة لها بصفة مباشرة أو غير مباشرة، مساهمات في راس المال نخول لإحداها سلطة الرقابة الفعلية على الأخرى

يسمح التشريع الجزائري بقيام مجمع الشركات بعمليات الخزينة رغم أنها تعتبر ممنوعة حسب قانون النقد والقرض حسب المادة 76. وتسيير الخزينة في المجمعات يتم بعدة طرق أهمها[1]:

- ابرام اتفاقية بين الشركات التابعة والشركة الام، convention omnium [2] التي تعطي الحق للشركة الام في تسيير خزينة الشركات التابعة بما يلائم حاجيات كل منها؛
- تأسيس شركة مالية مستقلة تنشا بهدف تجميع المصادر المالية وتوزيعها حسب الحاجة؛

وقد تشكل هذه العمليات مصادر للمخاطر الجبائية و القانونية، فمثلا تحويل الخزينة يجب أن لا يكون مثل اهمال الديون، و الا فإن للإدارة الجبائية الحق في تطبيق جزاءات مرتبطة بالعقد الغير عادي للتسيير

3.1. المجمع في القانون التجاري الجزائري

تم وضع الإطار القانوني الرسمي للمجمعات سنة 1996م بتعديل القانون التجاري. الا أن هذا القانون قد احتوى ومنذ صدوره في 1975م على بعض المواد التي اشارت لمفهوم المجمع، كتعريف الشركة

---

[1] رابح بن زارعي، **النظام الجبائي لمجمع الشركات**، أطروحة دكتوراه في علوم القانون، جامعة باجي مختار عنابة،الجزائر، 2010، ص 225

[2] jean piere Bertrel, **La gestion de trésorerie au sein des groupes de sociétés**, Revue de Jurisprudence de Droit des Affaires, juillet 1992, p p. 539-550

التابعة، اجبارية الإفصاح عن التقرير السنوي وتقرير محافظ الحسابات على المساهمات الجديدة في رأسمال الشركات التابعة.

جاء الامر 96-27 المؤرخ في 1996/12/09 (جريدة رسمية 77 المؤرخة في 1996/12/11) بتعديلات اهمها أن الشركات التابعة يمتلك رأسمالها بأكثر من 50% مع منع امتلاك المساهمات المتقاطعة إذا تجاوزت المساهمة 10% لأحدى الشركتين،

أضاف نص الامر تعريف الشركات القابضة و تعريف السيطرة(الرقابة)، اجبارية القيام بتدقيق من قبل محافظ حسابات للشركات القابضة (يجدر الإشارة إلى أن هذا الامر لم يطبق في معظم الشركات القابضة لاسيما سوناطراك فأول تقرير لمحافظ حسابات صدر في 2017م)، اجبارية اعداد الحسابات المجمعة للشركات القابضة المسعرة في البورصة.

ما يمكن ملاحظته هو غياب تعريف صريح لمجمع الشركات في القانون التجاري مع تحديد مفهوم لمصطلحات متفرقة متعلقة بالمجمع، وبذلك يفقد المجمع الشخصية المعنوية بما أنه لا يصنف في خانة أي من الشركات المذكورة والتي يعطيها القانون الجاري هذه الصفة وبما أنه لا يسجل على مستوى السجل التجاري عكس تجمع الشركات.

في فرنسا وبغياب قانون خاص بالمجمعات تبقى كل القضايا المتعلق بالمجمعات منوطة بالقضاء والقرارات الفقهية jurisprudence. وهو الشيء المفقود في الجزائر اين يتم الاعتماد على القوانين المدونة وبالتالي فالاجتهاد القضائي شبه غائب رغم أهميته في تنظيم الاقتصاد. فمثلا في إنجلترا الاجتهاد القضائي له مكانة بالغة لاسيما وأن القانون لا يدون فلا وجود لقوانين جامعة يتقيد بها القضاة[1] و إنما الاحكام القضائية تمثل مرجعا بحيث أن القاضي الإنجليزي يتقيد باجتهاد المحاكم

[1] حسين فريجة، **الاجتهاد القضائـي مفهومـه وشروطـه**، العدد 1، 2004، ص ص 11-26.

العليا و تعتبر احكام المحاكم كمصدر للقوانين و تكون ملزمة للقضاء و يطلق على مجموعة الاحكام عبارة قرارات فقهية jurisprudence [1]

في تونس تم إعطاء تعريف صريح للمجمع في قانون الشركات التجارية حسب المادة 461 منه، وهو ما يجدر أن يحتويه القانون التجاري الجزائري.

يتعلق مفهوم المجمع بمفهوم السيطرة و الرقابة، فالسيطرة تعبر عن تعدد الشركات و وحدتها، إن تحديد مفهوم للمجمع لا يعبر عن شيء الا بتحديد معنى السيطرة و الشركة المسيطرة[2]

1.3.1. تحديد مفهوم السيطرة (الرقابة) حسب القانون التجاري

حسب Champaud تتمثل السيطرة في حق التصرف في ممتلكات الغير كمالك، فالسيطرة على شركة هو إمكانية التصرف في أصول الشركة بطريقة تسمح التحكم في النشاط الاقتصادي للمؤسسة و توجيهه.[3]

يعبر مصطلح السيطرة عن مجموعة معاني، و ذلك بسبب تنوع اشكال السيطرة ذاتها، و كذا بسبب تعقيد نظامها الذي يتضح من خلال فحص و تحليل نظرية السيطرة[4] في الواقع توجد عدة محولات لتحديد نظرية السيطرة خاصة في النظرية المحاسبية، فيوجد من عرفها بأنها " تتحقق ضمنيا حينما يمارس الشخص الطبيعي أو المعنوي السلطة المطلقة"[5] .

---

[1] مصادر القانون هي التشريع و مبادئ الشريعة الإسلامية و العرف و مبادئ القانون الطبيعي و قواعد العدالة أما اراء الفقه و احكام القضاء ليست مصدر للقانون في الجزائر

[2] Maggy Pariente, **op-cit** , p 22.
[3] Champaud Claude, **op-cit** , p 161.
[4] Champaud Claude, **op-cit**, p 187
[5] Maggy Pariente, **op-cit**., p 39.

قبل صدور الامر 96-27 بتاريخ 09/12/1996 لم يكن مفهوم السيطرة محدد في التشريع الجزائري، حيث حدد الامر مجموعة اشكال للرقابة في المادة 731 من القانون التجاري التي تعتبر ترجمة حرفية للمادة 233.3 من القانون التجاري الفرنسي.[1] الفرق الوحيد بينهما هو أن المشرع القانون الجزائري لا يستعمل مصطلح شركة قابضة.

يعترف القانون التجاري بنوعين من الرقابة. الأولى فعلية وهي التي تنجم إما بالمشاركة في راس المال او عن طريق روابط اقتصادية موجودة بين الشركات. أما الثانية فهي رقابة قانونية تتمثل في امتلاك اغلبية حقوق التصويت في المؤسسة.[2]

كما أن الرقابة قد تكون مباشرة أو غير مباشرة عندما تكون بين الشركة الام والشركة التابعة حلقة تتمثل في شركة تابعة أخرى تنتقل عن طريقها حقوق السيطرة بامتلاك جزء من راس المال.

قد تكون الرقابة مباشرة أو غير مباشرة، فاذا كانت الشركة "ا" تمتلك اغلبية حقوق التصويت داخل الشركة "ب" ، فإن "ا" تراقب "ب" مباشرة، و اذا كانت الشركة "ب" تراقب الشركة "ج"، فإن "ا" تمارس رقابتها بشكل غير مباشر على "ج".[3]

وقد ذكر القانون التجاري المساهمات الغير مباشرة في المادة 732 مكرر ، و التي اكدت أن الشركة المسيطر عليها بصفة غير مباشرة لا يجوز لها امتلاك اكثر من 50%، من رأسمال الشركة الأولى.

---

[1] هارون اوران، **النظام القانوني لمجمع الشركات- دراسة مقارنة-**، رسالة دكتوراه في القانون الخاص، جامعة تلمسان،2016، ص 209.

[2] Bruno Bachy, Michel sion, **Analyse financière des comptes consolidés**, 2eme Edition DUNOD, P 113.

[3] Didier Paul, **Droit Commercial**, 3ème édition, Edition **Presses Universitaires de France** , paris, France, 1993, P 545.

كما أن السيطرة تتكرس مهما كانت جنسية الشركات، جزائرية أو اجنبية مثلما نصت المادة 732 مكرر 1 من القانون التجاري.

2.3.1. تكوين المجمع والواجبات التقريرية

لم يعمد القانون التجاري الجزائري إلى تعريف المجمع صراحة وإنما قدم تعريفا ضمنيا بالتطرق إلى تعريف الشركات المكونة للمجمع كل على حدا.

فالشركة التي تسيطر على شركة أو عدة شركات تسمى شركة قابضة[1] ولم يحدد نوع الشركة (عكس التشريع الجبائي الذي يشترط شركات مساهمة) أما الشركة التابعة هي التي تملك شركة أخرى أكثر من 50% من رأسمالها وهي الأخرى لم يحدد لها شكل الشركة.

الأصل هو جواز حيازة أي شركة اسهما في شركة أخرى اذ يعتبر القانون شركة مساهمة في شركة أخرى اذا كان جزء رأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها[2] .إن وجود علاقة سيطرة بين الشركة الام و الشركة التابعة تحول دون وجود مساهمات متداخلة و متشابكة.

بالإضافة إلى أن التغيرات التي تعرفها المساهمات المتقابلة يمكن أن يوصل إلى درجة الرقابة الذاتية[3]. فلو تصورنا أن كل شركة من هاتين الشركتين قد حازت نصف أسهم الشركة الأخرى، فإن كليهما ستسعى إلى السيطرة على الأخرى، وسيكون مجلس الإدارة في الجانبين مناصفة بين الأعضاء الذين سترشحهم كل شركة من هاتين الشركتين، كما أن كل شركة ستضع استراتيجية مختلفة أو مضادة

---

[1] الجريدة الرسمية ، القانون التجاري، المادة731. https://www.joradp.dz/.

[2] الجريدة الرسمية، القانون التجاري، المادة 7 https://www.joradp.dz/

[3] Yves Guyon , **Droit Des Affaires** , 7eme édition, Economica, Paris, 1990 , volume 587, P 592.

للأخرى، وستحاول كلتا الشركتين فرض استراتيجيتها على الأخرى، كما أن الرقابة ستكون متبادلة بينهما بحكم تشكيل مجلس إدارة الشركتين[1].

وعلى هذا الأساس منع القانون أن تملك شركة المساهمة أسهما في شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تملك مباشرة جزءا من رأسمالها يزيد عن 10%[2]. كما نص القانون على انه عندما تراقب شركة مساهمة شركة أخرى بصفة غير مباشرة لا يجوز لهذه الأخيرة امتلاك أكثر من 50% من رأسمال الشركة الأولى[3].

إن المساهمات المتداخلة والمتشابكة لها سلبيات عديدة من حيث أنها من جهة تضخم صوريا الأصول (بشكل زائف) و من جهة ثانية وضعية مثل هذه تعرقل إدارة الشركات لما تكون كلتا الشركتين تملك نسبة كافية في رأسمال الأخرى تمكنها من السيطرة على الاخرى[4]

من اجل الرقابة على نشاط المجمعات أو الحفاظ على حقوق المساهمين خاصة الأقلية منهم على الشركة الام تقديم تقرير التسيير السنوي للمجمع ككل[5].كما نصت المادة 732 مكرر "عندما تأخذ شركة خلال سنة مالية مساهمة في شركة يوجد مركزها في الجزائر أو تحصلت على اكثر من نصف رأسمال هذه الشركة، يذكر ذلك في التقرير الذي يقدم للشركاء و المتعلق بالعمليات التي تم اجراؤها

---

[1] علي كاظم الرفيعي، علي ضاري، **طبيعة عالقة الشركة القابضة بالشركات التابعة**، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد كلية القانون، العدد 1، 2007، ص ص. 1-57.

[2] الجريدة الرسمية ، القانون التجاري، المادة730. https://www.joradp.dz/.

[3] المرجع نفسه.

[4] Levallois-Perret, **Mémento pratique Groupes de sociétés**, Francis Lefebvre, Paris, 1999, P 355.

[5] Ines menchaoui**, op-cit**, p :46.

خلال السنة المالية و عند الاقتضاء في تقرير محافظ الحسابات "، يستوجب أن يشير التقرير على مجال النشاط بالإضافة إلى النتائج المحققة[1].

تنص المادة 677 فيما يخص شركات المساهمة على أنه" يجب على مجلس الإدارة أن يبلغ المساهمين أو يضع تحت تصرفهم قبل 30 يوم من إنعقاد الجمعية العامة، الوثائق الضرورية لتمكينهم من ابداء الراي عن دراية واصدار قرار دقيق فيما يخص إدارة اعمال الشركة وسيرها"، واتخاذ القرار يزيد صعوبة في حالة تركيبة مجمع شركات، خاصة وأن المساهمين فيهم الاقلية واغلبية.

كما نصت المادة 678 والمادة 680 فيما يخص شركات المساهمة على أن الشركة يجب أن تبلغ المساهمين أو تضع تحت تصرفهم كل المعلومات التالية:

- ✓ المعلومات حول مسيري الشركات؛
- ✓ جرد جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة وقائمة القائمين بالإدارة وبمجلس الإدارة ومجلس المديرين أو مجلس المراقبة (15 يوم قبل انعقاد الجمعية العامة)؛
- ✓ تقارير مندوبي الحسابات التي ترفع للجمعية العامة.

تلزم مجمعات الشركات المسعرة في البورصة أو التي تلجأ علنا للادخار بإعداد حسابات مجمعة أي بتقديم الوضعية المالية ونتائج المجموعة على أنها نفس الوحدة، التي تخضع لنفس قواعد التقييم والمراقبة والمصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات الفردية.

---

[1] رابح بن زارعي، **مرجع سابق ذكره**، ص:320.

تتجر مجموعة عقوبات على الرؤساء كل شركة والقائمين بإدارتها ومدراءها العامين المتمثلة في الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 إلى 200.000 دج أو احدى العقوبتين في حالة عدم قيامهم بالالتزامات السابقة.

3.3.1. الاتفاقات بين الشركات المكونة للمجمع les conventions règlementées

يعتمد نشاط المجمعات كثيرا على ابرام الاتفاقات. بفعل الديناميكية التي يتسم بها المجمع مقابل عجز المشرع عن تقنين كل العمليات تم اللجوء إلى الاتفاقات كأداة تنظم العمليات خاصة التي لا تحدث الا في حالة المجمع وذلك لحماية حقوق المساهمين مع البقاء في إطار القانون.

تعد الاتفاقيات من مجال القضاء في مختلف دول العالم أما في الجزائر فلم يقدم القانون تعريف للاتفاقيات النظامية، بل اكتفى باستعمال عبارة " أي اتفاقية" في القانون التجاري[1] الذي ينص على أنه لا يجوز، تحت طائلة البطلان، عقد أي اتفاقية بين الشركة أو احد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، الا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات[2].

كما أنه من المألوف في تنظيم المجمعات أن يكون نفس المسير لعدة شركات من المجمع كأن يكون مسيرا في شركة ومالكا في شركة أخرى، بذلك تصبح اية اتفاقية تتم بين شركتين خاضعة لتسريح مجلس الإدارة الا إذا كانت عمليات يجرى ابرامها بشروط عادية.

---

[1] وردة سالمي، **حماية مصلحة شركات المساهمة في إطار الاتفاقيات المنظمة**، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، ، العدد 2، 2017، ص ص :638-658.

[2] الجريدة الرسمية ، القانون التجاري، المادة 629 https://www.joradp.dz/

اذ ينص القانون[1] أن الامر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا شريكا ام لا، مسيرا ام قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة.

بعض العمليات تستوجب اتفاقيات لكنها تصنف في خانة العمليات التي لا تحتاج اتفاقيات منظمة وإنما اتفاقيات عادية فقط، اذ ينص القانون[2] أن الأحكام الآنفة الذكر لا تسري على الاتفاقيات العادية التي تتناول عمليات الشركة مع زبائنها.

في الجزائر لا يوجد مصدر واضح يمكن الرجوع اليه لتصنيف عملية معينة في خانة الاتفاقيات المنظمة او العادية أو المحضورة. تعتبر اهم الاتفاقيات المنتشرة في الجزائر للعمليات بين أعضاء المجمع مصنفة كالاتي:

الجدول رقم (1-2): الاتفاقيات العادية والمنظمة

الاتفاقية	نوعها
التنازل عن الحقوق، الإعانات والديون بدون مقابل	اتفاقية منظمة
الضمانات التي تقدمها الشركة الأم إلى أطراف ثالثة لصالح إحدى فروعها	اتفاقية عادية
اتفاقيات الخزينة	اتفاقية عادية لكن في حالة التنازل عن الفوائد تعتبر اتفاقية منظمة

[1] المرجع نفسه.

[2] الجريدة الرسمية ، القانون التجاري، المادة، 629 https://www.joradp.dz/

العمليات التجارية العادية	يجب اثبات انها تمت في شروط عادية
الأعباء المشتركة	التسعير الجزافي أو غياب التسعير يلغي صفة العادية
العمليات على التثبيتات	اذا تمت بسعر السوق فهي عادية
العمليات المالية	عادية على ان يكون سعر الفائدة المستعمل يقترب من سعر السوق
حالة الاندماج الجبائي	تعتبر اتفاقية عادية بشرط ان تنص على كل الاليات المتبناة لضمان الحيادي خلال كل فترة الاندماج الجبائي و حتى عند خروج الشركة من المحيط.

المصدر: CNCC, les conventions règlementées et courantes,2014

2. المجمعات حسب النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

1.2. المجمعات حسب النظام المحاسبي المالي

حسب القانون التجاري المجمعات المسعرة في البورصة ملزمة بإعداد حسابات مجمعة وذلك حسب ما ينص علية النظام المحاسبي المالي والتي تخضع لتقرير محافظ حسابات.

إن تشكيل مجمع يستلزم، الا في حالات استثنائية، أن تقوم الشركة على راس المجمع بإعداد القوائم المالية وتقرير التسيير [1]. يتكون المجمع من الشركة المسيطرة (الشركة الام) والشركات تحت السيطرة

[1] Jean-Marc Moulin, **Droit des sociétés et des groupes**, 15e édition, Editions Gualino,France 2013, P :156.

(الفروع) يتطرق القرار المحدد لقوائم التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية إلى مفاهيم الاندماج، وتجميع الحسابات، بدون تقديم مفهوم واضح للمجمع. كما حدد القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي لتعريف الرقابة.

كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجود في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد و ينشر سنويا الكشوف المالية المجمعة للمجموع المكون لهذه الكيانات.

أطلق النظام المحاسبي المالي تسمية الكيان المدمج على الشركة الام التي تعد القوائم المدمجة Sociétés consolidante وهي الشركة المهيمنة[1]. كما يعرف السيطرة على أنها:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر لأغلبية حقوق التصويت في كيان اخر؛
- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت المحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الاخرين والمساهمين؛
- سلطة تعيين أو انهاء مهام اغلبية مسيري كيان اخر؛
- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي؛

إن مفهوم مجمع مرتبط بالتجميع المحاسبي الذي يتمثل في الية محاسبية بواسطتها يعد المجمع المكون من الشركة الام والشركات التابعة حسابات مجمعة تقدم الحالة المالية والاقتصادية الاجمالية للمجمع بدون الاخذ بالاعتبار الاستقلالية القانونية لكل منها[2].

إن قراءة محتوى النظام المحاسبي المالي توحي أنه في مجمله عبارة عن ترجمة حرفية للنظام PDG المخطط المحاسبي العام الفرنسي بما فيه الجزء المتعلق بالتجميع المحاسبي.

---

[1] رابح بن زارعي، **مرجع سابق ذكره**، ص 206.

[2] Maggy Pariente, **op-cit**, p 134.

تطرق النظام المحاسبي المالي للتجميع المحاسبي في الفصل الخامس من القانون 07-11 (المتضمن النظام المحاسبي المالي) والقسم 2 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 (المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها).

ما يمكن ملاحظته حول التعليمات المنظمة للتجميع المحاسبي هو كونها جد مختصرة ومبهمة فهي عبارة عن مجموعة قواعد تم اقتباسها من المخطط المحاسبي العام الفرنسي بصورة غير كاملة.

كما أن هذه القواعد لم تكن محل تحيين أو تحسين منذ صدورها، رغم التحولات التي عرفتها المعايير المحاسبية الدولية التي هي أساسا مصدر النظام المحاسبي المالي.

إن هذه النقائص ترغم الشركات إلى الرجوع إلى المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع في كل مرة[1]، الا أن هذه المعايير مختلفة كثيرا عن النظام المحاسبي المالي خاصة فيما يتعلق بمحيط التجميع وتعريف السيطرة اذ أنها تتماشي مع طبيعة نشاط المجمعات في بيئة مختلفة عن الجزائر، اين النظام المحاسبي المالي يخدم اهداف جبائية في الواقع (غياب بورصة نشطة).

وقد حدد النظام المحاسبي المالي طرق التجميع الخاصة بالفروع والكيانات المشتركة وحدد طريقتين للتجميع حسب نوع السيطرة المطبقة فطريقة الادماج الكلي (التكامل الشامل) تتم بإدماج كل العناصر من الميزانية وحسابات النتائج للشركة التابعة في حسابات الشركة الام بما أنها تملك أكبر قدر من راس المال أو حقوق التصويت وهذا مع إظهار حقوق الأقلية إن وجدت.

---

[1] Ifrs 10 "القوائم المالية المجمعة IAS 27,"القوائم المالية الفردية" IAS 28 ," المساهمات في الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة" IFRS11 " الترتيبات المشتركة"IFRS12," الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى"

وطريقة التكامل النسبي (وضعية التكافؤ) بإعطاء القيمة المحاسبية لحصص المساهمات من الشركة الام قيمة أخرى والتي تساوي النسية في رأسمال الشركة المحددة بقواعد التجميع.

من الواضح أن المفهوم المقدم للمجمع حسب القانون المحاسبي يشمل مفهوم أوسع مما يأخذ به القانون التجاري، اذ يشمل أيضا الشركات التي تمتلك فيها الشركة الام نسبة مساهمة اقل من 40%[1].

2.2. المجمعات في النظام الجبائي

يعتبر القانون الجبائي أكثر فروع القانون عناية بموضوع مجمعات الشركات. فقد اهتم المشرع الجبائي بتقنين جباية المجمعات عن طريق نظام خاص تم نشره في قانون المالية لسنة 1997.بموجب احكام الامر رقم 96-31 المؤرخ في 1996/12/30 اذ شمل مجموعة من التدابير والشروط المتعلقة بجباية مجمع الشركات.

حيث شمل الامر تعريفا صريحا لمجمع الشركات على أنه "كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها الشركة الام تحكم أخرى مسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر ل 90 %أو أكثر من رأسمالها الاجتماعي والذي لا يكون ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90 %من طرف شركة أخرى يمكنها اخذ طابع الشركة الام. يجب أن يكون العلاقات بين الشركات الأعضاء في التجمع في المفهوم الجبائي مسيرة أساسا بأحكام القانون التجاري.

[1] رابح بن زارعي، **مرجع سابق ذكره**، ص 206.

لقد تم إطلاق مصطلح التجمع للتعبير عن مجمع الشركات، هذا المصطلح استعمل القانون التجاري لتحديد مفهوم اخر يختلف عن مجمع الشركات والذي لديه وجود قانوني وشخصية معنوية ويسجل في السجل التجاري.

قدم هذا النظام امتيازات عدة للمؤسسات التي تنتظم في شكل مجمع، خاصة ما يتعلق بالضريبة على الأرباح، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على النشاط المهني، الرسم على التسجيل مع وجود شروط معينة.

تزامن تطبيق هذا النظام مع تحول التوجه الاقتصادي للجزائر نحو اقتصاد السوق ومحاولة تشجيع الشركات خاصة في القطاع الخاص للتوسع خاصة على المجال الدولي. وكان من أهدافه تزويد الشركات الجزائرية بنظام قابل للتطبيق في كل القطاعات (خاصة فيما يتعلق ب tva) وتقليص التكلفة الجبائية بمقاصة النتائج الإيجابية والسلبية للشركات الأعضاء.

كما تطرق القانون الجبائي (قانون الضرائب المباشرة) لجزئية متعلقة بجباية المجمعات التي تنشط دوليا والمتمثلة في أسعار المعاملات بين الأعضاء في إطار ما يسمى بأسعار التحويل.

عندما تقوم المجمعات بتحديد أسعار تحويلها فهي تقوم باختيارات تؤثر مباشرة وسريعا في الوعاء الجبائي للدول المعنية، ذلك عن طريق التلاعب في زيادتها وتخفيض مبالغ العمليات من اجل نقل الوعاء الخاضع للضريبة للمناطق الأقل خضوعا[1] .

إن وجود حدود بين الدول تستلزم أن الدولة لا تهتم الا بالشركات الموجودة داخل اقليمها وتتعامل معها على أنها وحدة مستقلة لا على أساس أنها تابعة لكيان اقتصادي أكبر له مصالح واهداف.

[1] Bensahli Mustapha, **L'optimisation en fiscalité équation, enjeux et défis** , Édition Office des Publications Universitaires, Algerie, 2015, P :171.

الشيء الذي يجعل من شركات المجمع في حالة تساؤل مستمرة إن كانت عملياتها تتم في ظروف عادية ام لا[1].

بصدد تنظيم هذه الأسعار على اثر تعدد حالات تحويل الأرباح في المؤسسات الخاصة (حالة شركة جيزي اين اتهم المجمع اوراسكوم تيليكوم يتحويل الأرباح بالعملة الأجنبية إلى الخارج)[2] تم تحيين قانون الضرائب المباشرة عن طريق الامر 01/10 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 2010 بإضافة مادتين 141 و 141 مكرر المتعلقة بطرق نقل الأرباح لخارج الجزائر و التي تعتبر غير قانونية.

أما التعليمة الإدارية 674 الصادرة في 2013 فتلزم الشركات بتطبيق سعر المنافسة التامة حسب ما توصي به المنظمة العالمية للاقتصاد و التنمية OCED. فحسب نص النشرة الشهرية للمديرية العامة للضرائب لسنة 2016 رقم 91 "مبدأ المنافسة التامة يعني أن الأسعار تم تحديدها في شروط عادية للسوق في غياب أي ممارسة غير عادلة (ماكرة، تحايلية أو احتكارية) و على هذا الأساس يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بتقويم النتائج الخاضعة للضريبة في حالة عدم توفر هذا الشرط.

إن إشكالية الاخضاع الضريبي للمجمعات تظهر جليا في القانون الجبائي عندما يكون نشاطها دوليا فتكون عرضة لازدواجية الضريبية التي تنتج عندما يتم اخضاع نفس المادة الضريبية في نفس المدة في دولتين مختلفتين باعتبار أن القانون الضريبي يعترف بسيادة الدولة وإقليمية الضريبية و من اجل تفادي هذه الظاهرة تم وضع اتفاقيات جبائية دولية.

---

[1] Bruno Gouthière, **op-cit**, p :897.

[2] Souhila Hammadi, **Ahmed Ouyahia à propos de l'affaire Djezzy**, https://algeria-watch.org/?p=17104 , consulté le 18/08/2021.

المبحث الثاني: نطاق وحدود التسيير الجبائي للمجمعات

يضمن التسيير الجبائي في الاستعمال الأمثل للمعاملات من أجل تعظيم الاقتصاديات الجبائية، لكن يبقى له حدود، من هذا المنطلق يتطرق المبحث إلى نطاق التسيير الجبائي في المجمعات وحدوده.

المطلب الأول: نطاق التسيير الجبائي وقياس الأداء الجبائي في المجمع

يعد التسيير الجبائي عملية معقدة فهي تلبس في العديد من الأحيان مع مفهومين قريبين منها، يتعين تحديد مفهومهما والاختلاف بين كل مفهوم. ويعتبر تسيير جبائي ناجع مرادف للأداء الجبائي الجيد الذي يقاس بالمعدل الفعلي للضريبة في المجمع.

1. نطاق التسيير الجبائي في المجمع

يعد وجود تسيير جبائي دليل على صحة المؤسسة[1], إلا أن تحديد تعريف للتسيير الجبائي المقبول من الإدارة الجبائية يبقى صعب. ذلك نتيجة التباس مجموعة من المفاهيم المتقاربة تصنف إلى ممارسات إلى قانونية وغير قانونية وأخرى لا أخلاقية التي يبقى بينها منطقة رمادية تحول دون تقديم مفهوم صريح متفق عليه بين الجميع. ما يعقد الأمر أيضا هو شكل الاقتصاد الذي يتميز بالعالمية مقابل إقليمية الضريبة الشيء الذي يجعل كل دولة تحدد ما هو مقبول وغير مقبول من ممارسات في اقليمها وتضع المجمعات الناشطة على مستوى دولي بين مجموعة من المفاهيم المختلفة بمكن أن تستغلها لصالحها أو تشكل خطر على نشاطها.

[1] Ines MENCHAOUI, **op-cit** , p :22.

تعددت المصطلحات المستعملة للتعبير عن التسيير الجبائي الفرنكوفونية منها (la gestion fiscale). (L'optimisation fiscale) ,(strategie fiscale) و الأنجلوسكسونية منها (tax planning, . (tax management) (tax evoidance)[1] .عبر على هذا التعدد للمصطلحات jean pierre jarnevic بقوله استخدمت المصطلحات بمفاهيم مختلفة حسب الكتاب و المؤلفين.[2]

اختلفت العبارات المستعملة لوصف ممارسة التسيير الجبائي، اذ تتفرع إلى آليات قانونية (التحسين الجبائي optimisation, التخطيط الجبائي planification) و القانونية الغير أخلاقية (التهرب الجبائي évasion) و الممارسات الغير قانونية (الغش الجبائي fraude).

1.1. التجنب (التحسين) الجبائي optimisation fiscale والتخطيط الضريبي planification fiscale

للتجنب جبائي بعدان: بعد كلي من حيث أن الدول معنية بتطبيقه لأهمية الأثر المترتب عنه على مستوى الاقتصاد الكلي وحتى المالي، كما أن له بعد جزئي على مستوى المؤسسة أين يتيح إمكانية تخفيف الضرائب المدفوعة[3] فالتجنب الجبائي هو قرار تسييري متخذ من طرف المكلف بالضريبة[4].

---

[1] صابر عباسي، محمد فوزي شعوبي، **اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية –دراسة عينة من المؤسسات في ولاية بسكرة–**، مجلة الباحث، العدد 12، 2013، ص ص 117-128.

[2] ناصر شارفي، **التهرب الضريبي اثاره و سبل مكافحته بالإشارة الى حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 3، 2012، ص 52.

[3] Bensahli Mustapha, **op-cit**, P 20.

[4] Hugues bouthinon – dumas, anne jeny, bernard leca, **l'adaptation des fiscaliste aux nouvelles conditions de l'optimisation fiscale**,Revue internationale de droit economique,2018,p p 399-429,sur www.cairn.fr

حسب الإدارة الجبائية الجزائرية «التحسين (التجنب) الجبائي هو آلية تتمثل في استخدام الوسائل القانونية والثغرات الموجودة في قانون الضرائب لتقليل مقدار الضرائب. كما يسمح، من خلال التحليل المقارن للأنظمة الضريبية في مختلف البلدان أو الأنظمة (الأنظمة الاستثنائية والحوافز الضريبية للنشاطات المميزة) بتخفيض الضرائب مع احترام الالتزامات الضريبية لبلاده[1].

تستخدم استراتيجيات التحسين أربعة تقنيات رئيسية:

- الاتاوات؛
- أسعار التحويل؛
- الأعباء المالية؛
- الإقامة في بلد يقدم نظاما ذو امتياز.

يمكن اعتبار إحدى هذه الممارسات غير قانونية إذا كانت تشكل استعمال تعسفي للحق. يتعلق الامر أساسا باستغلال الثغرات في القوانين أو التنظيمات للاستفادة من "ثغرة ضريبية " أو "نظام استثنائي".

ذكر التجنب الضريبي من قبل (OCDE) على أنه: " مصطلح يصعب تحديده بدقة ولكنه يستخدم بشكل عام لوصف شؤون دافع الضرائب الذي يهدف إلى تقليل مسؤوليته الضريبية بطرق قانونية إلا أنه يتعارض عادةً مع الغرض من القانون الذي يزعم تطبيقه". وهو أيضا" الاختيار "بين ما تنص عليه النظم الضريبية داخل البلاد وخارجها" الذي يسمح للشركة بتحمل أقل عبء ضريبي. اذا يمكن اعتبار أن التجنب الضريبي هو الفعل الذي يسمح بتحسين الوضع الضريبي. [2]

---

[1] Direction Générale des Impots ,Bultin d'information N :93/2019,consulté sur www.dgi.dz le 12/12/2021.

[2] Thomas Orban, **attractivité de l'union européenne face aux mesures du projet « BEPS » de l'OCDE**. Université catholique de louvain,2015,http// hdl.handle.net/2078/thesis consulté le 08/09/2020, p 10.

يمكن للتسيير الجبائي ان يكون على شكل تخطيط الجبائي، المتمثل في تنظيم شؤون المكلف بحيث يمكنه الاستفادة من القانون الضريبي في تعظيم العائد بعد الضريبة، وبالتالي فهو وسيلة للبحث عن طرق قانونية للاستفادة من عدم دفع الضريبة المستحقة أو على الأقل تخفيضها. ومثال ذلك: الاستفادة من الإعفاءات المختلفة، أو توقيت تسجيل التدفق النقدي لخضوعه لشرائح ضريبية منخفضة[1]. حيث ترى [2] Christine Collette أن الضريبة بمثابة التزام قانوني للمؤسسة يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وتصبح متغيرا فعالا في استراتيجيتها، إذ بدل السلبية اتجاه الجباية يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها.

إلا أن التخطيط الجبائي لا يعني البحث على تقليص التكلفة الجبائية فقط. ففي الدول التي تكون فيها تكلفة العمليات مرتفعة مثلا, وضع استراتيجية تهدف فقط إلى تقليص العبء الضريبي , يمكنها أن تنشئ تكاليف باهضة على مستويات أخرى غير الجبائية ما يجعل من هذه الاستراتيجية التي تهدف الى تقليص الضريبة استراتيجية غير ناجعة[3]. يستوجب التخطيط الجبائي الفعال مراعات كل التكاليف، ليس فقط التكاليف الجبائية فبعض التركيبات المجدية جبائيا تستلزم هيكلة جد مكلفة [4].

رغم أن الدول تعترف بمشروعية التجنب الجبائي إلا أنها تفرق بين تجنب جبائي وتخطيط جبائي مقبولين وتجنب جبائي وتخطيط جبائي عالي التردد (agressive)[5]. يعتبر اختيار تطبيق نظام جبائي ذو مزايا معينة ممارسة شائعة، إلا أن الحالات التي تجعل من الشركات تدفع مبالغ جد ضئيلة

---

[1] محمد امين سالم ثابت، **أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين** للأوراق المالية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الازهر ، غزة، 2017، ص 41.

[2] Christine Collette, **Gestion fiscale des entreprises**, Edition ellipses, paris, 1998, p :101.

[3] M. Scholes Et M. Wolfson, **Fiscalité et stratégie d'entreprise**, Editions Presses universitaires de France, 1996, P: 9

[4] Idem, P :10.

[5] Ghislain Serge Odon ADETONAH, **L'évasion fiscale des multinationales dans les pays de l'UEMOA**, Thèse pour l'obtention du Doctorat en droit en Sciences juridiques et politiques, 'Université d'Aix-Marseille, 2018, P :19.

من الضرائب مقابل أرباح ضخمة [1]هي ما يصنف كممارسات شرسة(agressive)، تميز بعض المجمعات الكبرى الدولية النشاط.

2.1. الغش الجبائي fraude fiscale

حسب COZIAN يكون الغش عندما يقوم مكلف بالضريبة متعمدا بخرق تعليمات القانون الجبائي، وحسب ROSSIGNOL ET CHAFEDAUX الغش هو إجراء التملص أو محاولة التملص بطرق احتيالية من الإقرار أو دفع الضريبة كليا وجزئيا. فالغش يمثل جرم ولاعتباره كذلك يتوجب وجود نية التعمد[2].

عرفت الإدارة الجباية الجزائرية الغش الجبائي على أنه «فعل يشكل جريمة ضد القانون يتم ارتكابه عن قصد بهدف التهرب من فرض الضرائب أو تخفيض مقدارها. في هذه الحالة، يدفع المحتال ضريبة ضئيلة أو لا يدفع أصلا من خلال اللجوء الى وسائل غير قانونية.

وبالتالي فأن الغش الضريبي يفترض مسبقا وجود نية متعمدة للاحتيال على قانون الضرائب باستخدام ممارسات معينة نقص في التصريح أو الخطأ المتعمد أو المناورات الاحتيالية الأخرى. ولا ينبغي الخلط بين هذا المفهوم ومفهوم التهرب الضريبي[3] »

---

[1] Hugues Bouthinon – Dumas, Anne Jeny, Bernard Leca, **op-cit**, p:6.

[2] Mouna Guedrib ben abderrahmen, **Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : une étude menée dans le contexte tunisien**, Thèse de doctorat en Sciences De Gestion, Université de Franche-Comté, 2013, P :35.

[3] المديرية العامة للضرائب، نشرية رقم 91 المديرية العامة للضرائب ، 2019 ، https://www.mfdgi.gov.dz تم الاطلاع بتاريخ 2020/05/29

ولقد عُرّف من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ocde على أنه شكل من أشكال التهرب المتعمد، الذي يعاقب عيه القانون الجنائي و يشمل الحالات التي يتم فيه تقديم بيانات كاذبة عن عمدا أو انتاج وثائق مزيفة[1].

كما عرفه الاتحاد الأوروبي ضمن اتفاقية حماية المصالح المالية للاتحاد الأوروبي على أنه، من جانب الأعباء هو كل استعمال أو تصريح بوثائق خاطئة أو غير دقية أو غير كاملة والذي يؤدي إلى الاحتفاظ غير المبرر بأموال الموازنة العامة، وأي تحويل أو سوء استخدام لأموال أو خرق لالتزام لنفس الغرض. إما من جانب الإيرادات هو استعمال أو تصريح بوثائق خاطئة أو غير دقيقة أو غير كاملة تستهدف بطريقة غير قانونية تخفيض موارد الموازنة العامة، وأي احتفاظ بمعلومات أو تحويل لامتيازات لنفس الغرض.[2]

يعتمد الغش الجبائي على وجود ثلاث أركان تبنتها النظرية الحديثة للقانون الجنائي وهي: الركن المادي، المعنوي والقانوني.[3]

فالعنصر القانوني يدل على أن المكلف لا يمكن ملاحقته إلا بموجب النص الذي أنشا الضريبة وحدد العقوبات على المخالفين وفقا للأحكام والنصوص القانونية لا سيما أن القواعد الدستورية تقضي بأن الضريبة لا تؤسس بدون نص تشريعي، والعنصر المادي يكمن في سلوك المكلف بتخفيض أساس

---

[1] OECD, **Glossary of Tax Terms - Tax Compliance**, Glossary of Tax Terms, 2015, available at: http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.html .

[2] Kerremans, Olivier ; Biro, Michaël. **Analyse des stratégies d'optimisation fiscales des MNEs: les spécificités de l'économie numérique illustrées par le cas Apple**. Louvain School of Management, Université catholique de Louvain, 2017. Prom. : De Wolf, Michel. Disponible sur http://hdl.handle.net/2078.1/thesis:11243 consulté le 09/03/2020.

[3] محمد الحلاق، **التملص و التهرب الضريبي في الدول السائرة نحو التطور مصر و سوريا**, رسالة دكتوراه 1987, ص33 ، مرجع ذكره ناصر شارفي.

الضريبة والمبلغ المقتطع حتى وإذا كان عن طريق النسيان أو عدم التعمد، أما العنصر المعنوي (النية السيئة) هو الإرادة في مخالفة القانون عند الالتزام بالضريبة.[1]

يعتبر الغش الجبائي جريمة جزائية يعاقب عليها القانون بالسجن أو الغرامات[2]. قد تكون جريمة الغش الجبائي متعلقة بالوعاء وقد تكون متعلقة بالتحصيل بالإضافة إلى أنها تشمل كل الضرائب المكونة للنظام الضريبي إن كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة أو رسوم أو غيرها. حيث يتطرق القانون الجبائي إلى مجموعة من العقوبات حسب الحالة.

مثلا تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه "فضلا عن العقوبات الجباية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا, بغرامة مالية من 50.000 دج الى 100.000 دج , عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج....."

حددت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، الاعمال التدليسية التي تنجم عنها زيادات بنسب تتراوح بين 10% الى 100 %حسب الحالة:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة؛
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو اعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة و إما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدنيين؛

---

[1] ناصر شارفي، **مرجع سابق ذكره**، ص 53.

[2] Mouna Guedrib ben abderrahmen,**op-cit**. p 37.

- القيام عمدا بنسيان تقييد أو اجراء في حسابات، أو القيام بتقييد أو اجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية و دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها. لا يطبق هذا الحكم الا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم اقفال حساباتها؛
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى إمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به؛
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل جزء من مبلغ الضرائب و الرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة؛
- ممارسة نشاط غير قانوني. بعتبر كذلك، كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

وعليه يمكن القول أن الغش يأخذ شكلين المحاكاة "simulation"و الاخفاء "dissimulation", الأولى تتمثل في العزوف عن تصريح جزء من المادة الخاضعة للضريبة بتقديم تصريحات خاطئة و الثانية تعتمد على تقديم الأفعال على غير حقيقتها[1].

رغم أن التجنب الجبائي والغش الجبائي يشتركان في نفس هدف تقليص التكلفة الجبائية إلا أن الوسائل المستعملة في كل منهما مختلفة. بالنسبة للغش الشركات تعمد إلى التملص من القانون من أجل تحقيق هدفها، وبالعكس فإنها تستعمل طرق قانونية متاحة في التشريع الجبائي بالنسبة للتجنب الجبائي.

[1] Ines MENCHAOUI, **op cit** , p 22.

يختلف الغش عن التهرب أيضا، فالتهرب الضريبي يكون بدون تجاوز القانون (غياب الركن القانوني) مع كون الركن المادي والمعنوي حاضرين.

3.1. التهرب الجبائي évasion fiscale

لم يتم الاتفاق على تعريف صريح للتهرب بين الباحثين ولا حتى على مشروعيته أو عدم مشروعيته حيث يبقى بينه وبين الغش والتحسين الجبائي منطقة رمادية. فهو مفهوم مجرد يأخذ عدة أشكال و يمكنه أن يصنف حسب الحالة إلى قانوني أو غير قانوني. [1]كما يعتبر ممارسة غير أخلاقية، اذ أن النقص في الإيرادات الجبائية الناتج عن هذه الممارسة لها آثار سلبية على الخدمة العمومية و الاستقرار الاجتماعي.[2]

حسب ونادي " التهرب هو مجموعة من الطرق التي يستخدمها المكلف بالضريبة من أجل التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة دونما خرقه للتشريعات الجبائية . و هو يتم بطريقتين هما [3]:

- الاستفادة من ثغرات قانونية والنقائص والغموض الذي يكتنف التشريعات الجبائية للتملص من دفع الضريبة بطريقة ذكية؛
- التهرب المنظم من طرف القانون عند التقدير الجزافي الذي تلجا اليه الإدارة في الكثير من الأحيان ومقدرة بذلك أرباحا اقل بكثير من الواقع.

---

[1] Caussade Thomas, **la stratégie fiscale des entreprises : entre optimisation et fraude**, thése de doctorat en science juridique et politique, université de toulouse capitole, France , 2017, p 37.

[2] Prem Sikka. **Smoke and mirrors: corporate social responsibility and tax avoidance**, Centre for global accountability, Accounting Forum - Account Forum, N°34,2010, p p 153-168.

[3] رشيد ونادي، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2002 ، ص 33.

في البيئة الفركفونية و حسب Deboissy et cozian التهرب هو التملص، كليا أو جزئيا، من الضريبة باستعمال أساليب و تركيبات قانونية[1].

في الجزائر تنص المديرية العامة للضرائب على أن التهرب الجبائي ينطوي (relève)على كل من التحسين والغش. فهو يتعلق بممارسات المكلف بالضريبة التي تهدف إلى تقليل مبلغ الاقتطاعات التي يتعين عليه عادة دفعها. إذا كان يستخدم الوسائل القانونية، يدخل التهرب في هذه الحالة في صنف التحسين الجبائي. وعلى العكس من ذلك، إذا كان يعتمد على تقنيات غير قانونية أو يخفي النطاق الحقيقي لفاعليه يكون التهرب أقرب إلى الغش.[2]

تم التطرق له من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD على أنه " مفهوم صعب التعريف يستعمل للإشارة إلى الاجراءات غير القانونية التي من خلالها يتم إخفاء أو تجاهل الالتزامات الضريبية ودفع ضرائب أقل مما ينبغي قانونا، عن طريق عدم الإفصاح عن الدخل أو المعلومات المرتبطة بتحديد قيمة الضريبة" . حيث حددت ثلاث عناصر للتهرب الجبائي:

- النية في تجاوز القانون باستعمال إما الثغرات في القانون، أو بتطبيق ترتيبات تكون قانونية لكن لأغراض غير تلك التي اعدت لها.
- يتم اثبات هذه الترتيبات المتخذة من الشركات بمبررات مختلفة عن المبررات المعلنة (الاحتيال)
- تحاول الشركة الحفاظ على سرية التركيبات.

[1] Mouna Guedrib ben abderrahmen ,**op-cit**, p 36.

[2] المديرية العامة للضرائب، النشرية رقم 91، مرجع سابق ذكره.

عمليا من الصعب تحديد الفرق بين التجنب الجبائي والتهرب الجبائي[1] . في حين أن التجنب الجبائي هو استعمال ما تريده الدولة، التهرب الجبائي هو القيام بأفعال لم يكن يتوقع من دافعي الضرائب القيام بها، والحكومات تحاول جاهدة إزالة أي ثغرات قانونية للحد من قيام المكلفين بالتهرب الجبائي.[2]

ما يهم المجمعات هنا هو معرفة إذا كانت استراتيجية جبائية معينة مقبولة من الإدارة الجباية او لا وكيف سيكون رأي القاضي في حالة المنازعات.[3]

حسب المنظمة العالمية للتعاون والتنمية الاقتصادية OECD يعتبر توطين المجمعات لفروعها في الجنات الضريبية (الملاذات) أفضل مثال للتهرب الجبائي. الا أنه لا يمكن للإدارة الجبائية الحكم على ترتيبات (تركيبات) التهرب الجبائي المستعملة من المجمعات الابعد القيام بفحص دقيق و الناكد من الطبيعة الاقتصادية و المالية للعملية ، أي ان كانت الترتيبات اعدت فقط لأغراض ضريبية أو لها اهداف اقتصادية أو مالية تبررها.

حسب[4] Charles Robbez–Masson توجد ثلاث نطاقات للشرعية les zone du légal: النطاق الغير المشروع، النطاق مشروع، والنطاق الخارج عن التشريع.

على هذا الأساس يمكن تصنيف ثلاث طرق للهروب من دفع الضريبة الغش الذي ينتمي إلى النطاق الأول، التحسين الجبائي الذي ينتمي إلى النطاق الثاني، والتهرب الجبائي الذي ينتمي إلى النطاق

---

[1] Charles Robbez- masson**, la notion d'évasion fiscale en droit interne français**, thése de doctorat en Droit, université de sciences sociales Grenoble, France, 1987,p :103.

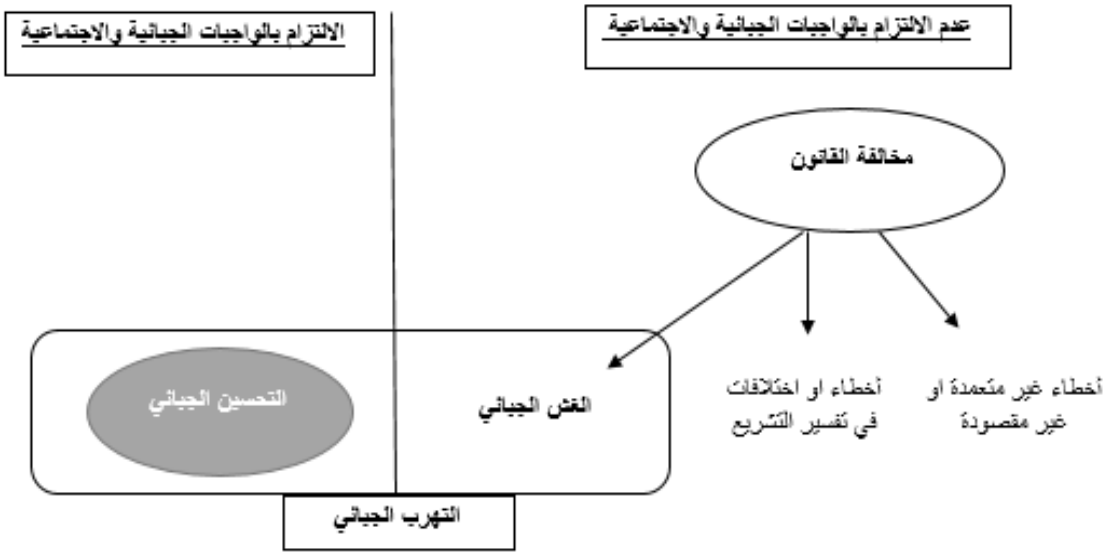
[2] محمد أمين سالم ثابت، **أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأوراق المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة من كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الازهر، فلسطين ، 2017، ص:55.

[3] Ines MENCHAOUI, **op-cit** , p :63.

[4] Charles Robbez- masson**,op-cit,**,p :103.

الخارج عن التشريع، اين لم يضع القانون أي محضور ولم يضع أي طرق يمكن للمكلف اتباعها لتقليص الضريبة وهي منطقة غير مقننة[1] . .ويمكن تمثيله حسب المخطط التالي:

الشكل (1-4): نطاق المشروعية



المصدر:.Charles Robbez- masson,**op-cit**,,p :103

يرى الكاتب أن الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي يكمن في كون الغش له مفهوم قانوني وهو غير مشروع، أما التهرب فله مفهوم اقتصادي .فالتهرب الضريبي هنا يكون ذو بعد دولي أما الغش فيكون داخلي.

المنظور القانوني يعني أن الممارسات التي تتم تخرج عن إطار القانون وحدوده، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة. أما التهرب الاقتصادي فله أثر اقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد من الموارد الأساسية والحيوية للدولة، يستوي في ذلك أن تكون وسيلة التهرب مشروعة أو غير مشروعة. فالذي يؤخذ بالاعتبار في هذا المقام ليست الوسيلة بل الأثر المترتب عليها.

[1] Éric Bocquet, **Rapport sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de la France et ses incidences fiscale fait pour la Commission d'enquête du Senat**, Tome I , France, 2012, p : 122.

زاد الاهتمام بالتهرب جبائي خاصة مع الانفتاح الاقتصادي واتساع التجارة الدولية ما أدى إلى اتساع حركة الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدول، مما دفع المكلفين الى القيام بمحاولات للتخفيف من العبء الضريبي الذي يتحملونه على المستوى الخارجي. ولم يوافق هذا التغير السريع تطور بنفس الوتيرة في التشريعات الداخلية والدولية اذ اقتصرت إلى وقت قريب على اتفاقيات ثنائية لمنع الازدواج الضريبي.

2. قياس الأداء الجبائي في المجمع

1.2. الأداء الجبائي

الأداء في اللغة يقابل الكلمة اللاتينية parformer التي ظهرت في القرن الثالث عشر و التي تعني إنجاز و تنفيذ . أما الفعل to perform باللغة الإنجليزية الذي ظهر في القرن السادس عشر فقد أتى بمفهوم أوسع[1]

يشوب تعريف الأداء بعض الغموض في مجال التسيير، اذ لم يحظى بتعريف واضح. حسب Bourguignon[2] ينطبق الأداء على الافراد والمنظمات، فيكون الاحسن أداء هو من يحقق أهدافه. بالنسبة للمؤسسات يعرف مفهوم الأداء على أنه مستوى تحقيق النتائج بالنسبة إلى الجهود المبذولة والموارد المستهلكة. حيث يرتبط بمفاهيم الفعالية والكفاءة.[3]

---

[1] Stéphane Jacquet , **Management de la performance : des concepts aux outils**, professeur de management, membre du CREG, 2011, https://creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/Management_de_la_performance_-_des_concepts_aux_outils.pdf, consulté le 12/07/2020.

[2] Bouguignon A, **Performance et contrôle de gestion**, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et Audit, Edition Economica,2000, P :934, consulté le 12/07/2021

[3] Zineb Issor, **La performance de l'Entreprise : un concept complexe aux multiples dimensions**, revue projetique, volume 2, 2017, p p 93-103.

ينظر إلى أداء الشركة من عدة أبعاد حيث تطرقت الدراسات إلى: الأداء الاستراتيجي، الأداء التنافسي، الأداء الاقتصادي والمالي، الأداء التنظيمي، الأداء التسويقي وأيضا الأداء الجبائي. مثلا الأداء الاستراتيجي " هو الأداء على المدى الطويل" [1]. أما الأداء الاقتصادي والمالي هو الذي اعتبر ولمدة طويلة المرجع لتقييم الأداء في المؤسسة يتعلق باستمرارية المؤسسة ويقاس بمردودية الاستثمارات والمبيعات، الربحية، الإنتاجية، مردودية الأصول.... كما يشمل خلق القيمة للزبائن، المساهمين وارضاء المستثمرين[2] .

أما بالنسبة للأداء في المجال الجبائي فيتميز بنسبة كبيرة من الذاتية في التقييم. لكنه يقاس ويقدر بالنسبة لهدف معين، مثله مثل الأداء المالي. وهو يتعلق بالرغبة في التحكم في التكلفة الجبائية للشركة عن طريق تحسين فعالية القرار و الإجراءات الجبائية[3] . فالأثر المالي للمتغير الجبائي هو ما يزيد من اهتمام المسيرين به حرصا على تجنب تضاؤل مداخيلهم. [4]

في إطار المجمعات تجد الشركات التابعة لمجمع نفسها مجبرة على خدمة أهداف المجمع ككل، وبذلك تتخذ الخيارات الجبائية المفيدة للمجمع كلل، والتي لا تكون، في بعض الأحيان، هي أحسن خيار جبائي لها كمؤسسة مستقلة. [5]

---

[1] Ines MENCHAOUI, **op-cit** , p :64

[2] Balaji S. Chakravarthy, **Measuring Strategic Performance**, Strategic Management Journal,N° 7,1986,p p 437-458.

[3] Jean-luc Rossignol, **la gouvernance juridique et fiscal des organisations**, Edition: Lavoisier,2010, https://books.google.dz/books, consulté le 12/04/2020.

[4]Martial Chadefaux , jean- luc Rossignol, **Ethique et comportement fiscal de l'entreprise**, Entreprise Ethique 15, N°Spécial Fiscalité et Ethique, 2001, pp 12-21.

[5]Martial Chadefaux , Rossignol jean- luc**, la performance fiscale des entreprises**, Revue de Droit fiscal, volume 30, 2006, p p 1450-1456.

عمليا تقوم المجمعات باستغلال الثغرات والنقائص في التشريع الجبائي من أجل تقليص الوعاء.[1] لتحقيق أحسن أداء جبائي لكن في إطار حدود ما هو مقبول أخلاقيا وما هو قانوني [2] حيث تهدف عموما إلى تقليص معدل الضريبة الفعلي.

بتقليص معدل الضريبة الفعلي، يمكن للمجمعات أن تحقق اقتصاديات جبائية هامة. إذ أنه يتم إعادة ترتيب العمليات من أجل جعل التكاليف الغير قابلة للخصم تصبح قابلة للخصم، كما يتم تحويل دخل عادي إلى دخل رأسمالي، عن طريق التلاعب بين القوانين المختلفة للدول (تحويل الديون إلى عوائد اسهم في البلد الذي لا تكون خاضعة فيه مثلا).[3]

تعتبر المجمعات هيكلة مواتية لتحسين معدل الضريبة الفعلي عن طريق المعاملات بين أعضاء المجمع، حيث تتيح هذه الهيكلة حرية أكبر من الشركات المستقلة. الا أن الحدود الغامضة بين مفهوم التسيير الجبائي والتهرب الجبائي والغش الجبائي ترفع من خطر التقويم الجبائي هذا ما يجعل من الأداء الجبائي تبقى فكرة نسبية.

2.2. المعدل الفعلي للضريبة

[4] John Braithwaite, Markets in Vice, **Markets in Virtue**, oxford university press, 2005, p:89, http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/06/Markets-in-Vice-Markets-in-Vi-1.pdf consulté le 15/04/2020.
[2] Jean-luc Rossignol, op-cit.
[3] John E. Karayan, Charles W. Swenson.Joseph W. Neff, **Strategic Corporate Tax Planning**, wiley edition,2002.

يعتبر معدل الضريبة الفعلي حسب الباحثين Chadefaux و Rossignol مقياس للتسيير الجبائي الفعال[1] .فهو مقياس لأداء الوظيفة الجبائية في المؤسسة.[2]

كما يستعمل المعدل الفعلي للضريبة لقياس فعالية التخطيط الجبائي، حيث اقترح Robert Halperin[3] أن أهم هدف للوظيفة الجبائية أصبح يتمثل في تقليص هذا المعدل. حيث إستعمله Rego لفحص العلاقة بين حجم الشركة والتوسع في الأعمال الدولية من جهة وفعالية التخطيط الضريبي من جهة أخرى[4].

حسب Philippe THIRIA لقد عرفت أعمال المدير الجبائي تطورات كبيرة فقد أصبحت تشمل تسيير المعدل الفعلي للضريبة. هذا بفعل الأسواق المالية التي تعتمد في تقييم الأداء المالي للمجمعات نسبة تكلفة الضريبة على الأرباح الخام الموجودة في القوائم المجمعة[5].

يظهر معدل الضريبة الفعلي في القوائم المجمعة ويتعين مقارنته بالمعدل الفعلي من أجل تفسير نتائج الاختلاف. فهو يتجاوز المعايير التقليدية في تقييم التحكم في الضريبية ويعبر عن مدى التحكم في الضرائب المدفوعة حتى في الشركات التابعة. فيقع على عاتق المدير الجبائي مساعدة الإدارة في التحكم في هذا المعدل ومحاولة تقليل التذبذبات عبر الزمن وأيضا العمل على تقليصه في حالة وجود مقارنة سلبية مع المنافسين[6].

---

[1] Mouna Guedrib ben abderrahmen, **op-cit**, p :341.
[2] Emer Mulligan, **Tax planning in practice : A field Study of US Multinaional corporations**, Dotoral thesis, Business School, 2008, P :222.
[3] Robert Halperin and Richard Sansing, **Is the Effective Tax Rate an Effective PerformanceMeasure**,2005,AvailableatSSRN: https://ssrn.com/abstract=761686 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.761686
[4] Ines Menchaoui, **op cit** , p :145.
[5]Philippe Thiria , **la fonction fiscale dans l'entreprise : les nouveaux defis**, rencontre organisé par la chambre de commerce de paris et l'Association Fiscale Internationale 2005, p :8.
[6] Idem, P : 10.

تهدف المجمعات بواسطة التسيير الجبائي خاصة على المستوى الدولي إلى التخفيض في معدل الضريبة الفعلي (Taux d'Imposition Effectif) الذي يُعتبر معيار لقياس مدى التحكم في المتغير الجبائي، ولما له من تأثير على أرباح الأسهم، وعلى أراء المحللين الماليين والمساهمين، وذلك خاصة مع التوجه نحو ضرورة إظهاره في التقارير المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية: IAS12 .و يمكن تحديده بالعلاقة التالية معدل الضريبة الفعلي= (التكاليف الضريبية الفعلية + الضرائب المؤجلة)\ (الأرباح قبل الضريبة)[1]

في البحوث المحاسبية يستعمل معدل الضريبة الفعلي المدفوع كمقياس للتجنب الجبائي. حيث يظهر أن الشركات الدولية النشاط تدفع معدل ضريبة فعلي أقل وهي ظاهرة يتوسع انتشارها أكثر فأكثر.[2]

يحتسب المعدل عن طريق القوائم المالية المجمعة، ويستعمل في غالب الأحيان من المسيرين كأداة مرجعية لتتبع نظام الخضوع في المجمع، من حيث أنه يقدم ملخص إحصائي حول المزايا الجبائية، التدفقات بين شركات المجمع و مراقبة تطور معدل الضريبة في حالة وجود فروع في الخارج.[3]

حسب Dardenne [4] تقوم المجمعات الدولية بتقليص معدل الضريبة الفعلي المجمع (L'impôt effectif consolidé) عن طريق تحويل الأرباح إلى شركات تابعة تخضع لأنظمة جبائية ذات مزايا.

---

[1] Anne Schafer and christoph Spengel, International **Tax planning in the age of ICT**,Discussion paper, ZEW, centre for european econemic Research , N°04, 2006,p p : 07-09.

[2] Julien Martin , Cristian Stratica, **fiscalité des entreprises et paradis fiscaux : une étude sur données canadiennes**, Revue L'Actualité économique, volume n°3, 2017, pp 404-439.

[3] Ines Menchaoui, op cit , p 143

[4] Dardenne, Aline,**Les multinationales paient-elles des impôts ? Analyse des cas d'Anheuser-Busch InBev,d'ArcelorMittal et du groupe Delhaize**, Louvain School of Management, Université catholique de Louvain, 2017. http://hdl.handle.net/2078.1/thesis:11009 consulté le 05/04/2021.

حسب الحاجة يتم استعمال طرق مختلفة لحساب معدل الضريبة الفعلي، أما في إطار المجمعات يتم تحديده بالعلاقة التالية: معدل الضريبة الفعلي =الضريبة المجمعة / النتيجة المجمعة قبل الضريبة.

المطلب الثاني: حدود التسيير الجبائي

يبقى لممارسة التسيير الجبائي حدود، وهي ألا ينصب على تعسف في استعمال الحق او تصرف (فعل) غير عادي للتسيير.

1. التعسف في استعمال الحق

1.1. تعريف النظرية وتطبيقاتها في جباية المجمعات

لقد أصبحت نظرية التعسف في استعمال الحق تكتسي أهمية بالغة في القوانين الحديثة, وإن كانت في الأصل مطبقة في القانون الاداري والمدني الا أنها اصبحت لا تقتصر عليها بل امتدت لتشمل مختلف فروع القانون[1].

التعسف في استعمال الحق هو استعمال صاحب الحق بصورة تتجاوز حدود الرخصة التي يمنحها القانون له في ممارسة حقه وبالتالي يسأل عن الضرر الذي يسببه للغير[2].

التعسف في استعمال الحق الجبائي والذي يعتبر كإثم العباقرة في الجباية، أين يقوم بعض المكلفين بترتيبات من أجل تجنب الضريبة الفعلية [3]اذ يصبح التحسين الجبائي غير قانوني في حالة التعسف في استعمال الحق, في حالة وجود تركيب منظم من اجل هدف وحيد هو الاعتداء على القانون

---

[1] إيهاب علي محمد عبد العزيز، **نظرية التعسف في استعمال الحق في حقل الملكية العقارية**، رسالة ماجستير في القأنون الخاص، جامعة الشرق الأوسط ،2012، ص:ك.

[2] المرجع نفسه.

[3] Maurice Cozian, Florence Deboissy, Précis de fiscalité des entreprises, 29eme Edition : LexisNexis, Paris, France, 2005, P 192.

والافلات من دفع الضرائب[1].

حسب Maurice Cozian التعسف في استعمال الحق هو الرغبة في الافلات من الضرائب من خلال اجراءات قانونية مصطنعة، تتمثل في خدعة يقوم بها المتخصصون في القانون كشكل من اشكال التلاعب من طرف من يفهمون جيدا قانون الضرائب كعلم من علوم القانون[2].

وبموجب احكام المادة 124 مكرر من القانون المدني يشكل التعسف في استعمال الحق خطأ لاسيما في الحالات التالية:

- إذا وقع بقصد الاضرار بالغير؛
- اذا كأن يرمي للحصول على فائدة قليلة بالنسبة للضرر الناشئ للغير؛
- اذا كأن الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة ؛

يبدو واضحا أنه يمكن اعتبار الاستعمال تعسفي للحق بديلا للاحتيال بطرق اخرى اكثر دقة، تهدف للحصول على نتائج مادية مماثلة لتلك التي يوفرها الاختلاس الجبائي[3].

فهو يطبق على جميع الرسوم والضرائب و على جميع الأفعال ذات الطبيعة الوهمية، وتلك التي من خلال التماس التطبيق الحرفي للتشريع لا تهدف سوى للتهرب أو تخفيض أعباء جبائية من المفروض تحملها عادة اذا لم يتم اللجوء إلى تلك الأفعال المتكررة.

كما تعتبر استراتيجيات التحسين الجبائي غير قانونية اذا كانت تشكل استعمال تعسفي للحق يتعلق الامر أساسا باستغلال الثغرات في القوانين أو التنظيمات, للإستفادة من ثغرة ضريبية أو نظام

---

[1] Ines Menchaoui, **op cit** , p : 84.

[2] Maurice Cozian, **la gestion fiscale de l'entreprise**, Revue de jurisprudence Fiscale, volume 5,1980.

[3] المديرية العامة للضرائب، نشرية رقم 93 المديرية العامة للضرائب، **الاستعمال التعسفي للحق الجبائي**، https://www.mfdgi.gov.dz تم الاطلاع على الموقع في 2020/05/31

استثنائي.

يستند مفهوم التعسف في استعمال القانون الجبائي للمادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وقد تم إنشاء لجنة مختصة في التعسف استعمال الحق سنة 2018م .

يتطلب تأكد التعسف في استعمال الحق توفر عنصرين الأول مادي والثاني معنوي، في ما يتعلق بالعنصر المادي يتمثل في إنشاء إزدواجية في الحالة القانونية واحدة حقيقية ولكن مخفية والثانية صورية ولكن ظاهرة.

يكمن العنصر المعنوي في القيام بوضع آليات من أجل إخفاء أو تقليص الوعاء الخاضع بغرض الفرار من دفع الضريبة جزئيا أو كليا.

2.1. أنواع التعسف في استعمال الحق:

أولا: التعسف استعمال الحق بالمحاكاة

المحاكاة ليست سوى كذبة قانونية أين يقدم المكلف اتفاقية لا تتطابق مع الواقع وهذا من الواضح أمر غير بريء فهو استراتيجية لدفع أقل ضريبة ممكنة. هذا الفعل في الواقع محاكاة تهدف لخداع إدارة الضرائب فالتعسف في استعمال الحق الجبائي يتعلق أساسا بأفعال وهمية تخفي النية الحقيقية للأطراف المتعاقدة[1].

ثانيا: المحاكاة عن طريق العقود الوهمية

يتم عرض الحالة على أنها الواقع للإدارة و لكن هي غير ذلك ولا تكون هذه الأفعال استثنائية مثلا حسبMaurice Cozian تظهر هذه الحالة في المجمعات, عندما تقوم شركة التابعة للمجمع بعقد وهمي , لمجرد تخفيف العبء ضريبي، فالشركة الام تنشئ شركة واجهة لمجرد الاستفادة من المزايا

[1] المديرية العامة للضرائب، نشرية رقم 93 المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق ذكره.

الضريبية.[1]

ثالثا: المحاكاة عن طريق العقود المتنكرة

في هذا الشكل من أشكال المحاكاة يتعلق الأمر بإخفاء العقد, حيث يمكن التحدث حول التنكر عندما لا يتفق العقد المقدم إلى الإدارة مع العقد المبرم بين الطرفين[2]. في هذه الحالة الفعل القانوني الصادر حقيقي ولكن تسميته خادعة. احسن مثال على ذلك هو وجود عقد بيع مزعوم الذي يخفي عملية تقديم هبة تخضع لرسوم تحويل حقوق ملكية كبيرة[3].

رابعا: المحاكاة بتداخل الاشخاص

يكون الفعل هنا صحيحا لكن الخدعة هنا تتعلق بشخص الذي ينفذ العقد ،التداخل يمكن أن يقع بين اشخاص طبيعيين أو معنويين.كما الحال بين شريكتين تابعتين لمجمع في مجال العقارات حيث يتم بيع عقار وكأن سعر البيع الثاني اكبر ثلاث مرات من سعر البيع الأول.[4]

خامسا: المحاكاة عن طريق إساءة استعمال القانون

يشير التعسف في استعمال الحق عن طريق استعمال القانون إلى تحويل نية القانون وإعادة تفسيره لصالحه. يغطي هذا المفهوم بشكل عام الافعال (عقود, أنشاء هياكل...) التي يكون هدفها الوحيد خفض الضريبة و التحصُّل على إعفاء ضريبي غير مبرر أو زيادة الخسارة بشكل مبالغ.[5]في هذه الحالة يتم الالتفاف على روح القانون والنصوص الضريبية, بهدف واحد هو تقليص العبء الضريبي إلى أدنى حد ممكن.

---

[1] Ines Menchaoui, **op-cit** , p : 84

[2] Reda khelassi, **precis d'audit fiscal de l'entreprise**, Edition BERTI, Alger, Algerie, 2013, p :326

[3] Maurice Cozian, **Précis de fiscalité des entreprises**, Edition : LexisNexis, Paris , France, 2008, p :42.

[4] Ines Menchaoui, **op-cit** , p : 85

[5] لمديرية العامة للضرائب، نشرية رقم 93 المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق ذكره.

لقد طعن القضاء الفرنسي في عمليات قام بها مجمع شركات فرنسي حيث تم أنشاء شركة قابضة ولم تتمكن من ايجاد مبرر غير الدوافع الضريبية.[1]

3.1. الطعن لدى لجنة التعسف في استعمال الحق

تم إنشاء على مستوى المديرية العامة للضرائب لجنة النظر في التعسف في استعمال الحق حسب المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية تتكون من:

- مدير التشريع والتنظيم الجبائيين؛
- مدير الأبحاث والتحقيقات؛
- مدير المنازعات؛
- مدير كبريات المؤسسات أو المدير الجهوي للضرائب، حسب الحالة؛
- نائب مدير من المديرية العامة للضرائب بصفة المقرر؛
- خبير محاسبي؛
- موثق.

ويمكن بناء على طلب من المدير العام للضرائب، الاستعانة بخدمات أشخاص ذوي كفاءة، لا سيما أساتذة القانون. يترأس المدير العام اللجنة، يحدد كيفيات سيرها ويملك صوتا مرجحا في حالة تساوي قرارات المشاركين. ويتم الاستماع للمكلف بالضريبة، ويمكن لهذا الأخير أن يختار محاميا لتمثيله. يجب على اللجنة ألا تتعدى أجل ستة أشهر للفصل في الطلب المدرج.

[1] Maurice Cozian, 2008, **op-cit**, p : 43

يتم اللجوء إلى هذه اللجنة بطلب من المكلف بالضريبة في حالة نشوب خلاف حول أساس التصحيح المتعلق باكتشاف مستندات تكتسي طابعا وهميا يخفي مضمونها الحقيقي وتمثل تعسفا في استعمال الحق.

تتضامن كل أطراف الوثيقة أو الاتفاقية مع المكلف بالضريبة عند تقويم الديون غير المبررة، لتسديد الزيادات وتطبيق عقوبات جنائية مقررة في حالة المناورات التدليسية.

بالإضافة إلى هذه الزيادات، تترتب على اجراء التعسف في استعمال الحق آثار جبائية إزاء أنظمة الاخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد، لا سيما:

- استثناء حق الاستفادة من الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية؛
- إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية؛
- إمكانية تمديد اجال التحقيق في عين المكأن؛
- تمديد في اجال التقادم بسنتين؛
- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر ب 20 %وجدول الدفع بالتقسيط؛
- التسجيل في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

2. الفعل (التصرف) الغير عادي للتسيير

1.2. نظرية الفعل (التصرف) الغير عادي للتسيير

أساس نظرية الفعل الغير عادي في التسيير هو عكس نظرية التعسف في استعمال الحق التي تبنى على أساس القانون .فهذه النظرية لا تجد مصدرها في القانون و إنما في الاجتهاد القضائي[1] .ففي الأصل ليس للإدارة الحق في التدخل في تسيير الشركة بما أنها لا تقوم بعمل مراجعة أو مراقبة التسيير و بذلك ليس لها الحق في تقديم رأي حول التسيير و نتائجه. إلا أن المسير ليس له الحق بالقيام بأي فعل لصالحه وليس لصالح الشركة.

ترتكز النظرية على مبدأ البحث عن الربح و تفسير القيام بالأعمال، أساس الفعل الغير عادي للتسيير يكمن ببساطة في مصلحة الشركة و بذلك يتم الحكم على فعل أنه غير عادي عندما يتم الفعل (التصرف) في صالح الغير ضد مصالح المؤسسة.[2]

تطبق نظرية الفعل الغير عادي للتسيير على عملية اخضاع النتائج وتكون بذلك الضريبة على القيمة المضافة خارج مجال تطبيق هذه النظرية[3].

لا يقدم النظام المحاسبي مفهوم واضح للأعباء القابلة للخصم من النتيجة الجبائية. تقدم المواد 141 و141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قواعد صريحة لإبعاد أو تسقيف بعض المصاريف العامة للإهتلاكات والمؤونات ومع ذلك يبقى مفهوم الاعباء القابلة للخصم غائب[4].

---

[1] Maurice Cozian, 2008, **op-cit**, p 45.
[2] Reda khelassi, **précis d'audit fiscal de l'entreprise**, Edition BERTI, Alger, Algerie, 2013, p 308.
[3] Maurice Cozian, 2008, **op-cit**, p 45.
[4] Reda khelassi, **op-cit**, p 309.

ومن اجل تدارك الفراغ القانوني في قانون الضرائب يتم الاعتماد على الاجتهاد القضائي بواسطة الفعل الغير عادي للتسيير[1]. كما أن للإدارة الحق في استبعاد كل المصاريف التي ليس لها علاقة مع طبيعة نشاط الشركة أي التي تعتبر خارج الاستغلال بالإضافة إلى إعادة إدماج الايرادات الواجب اخضاعها.

2.2. تعريف الفعل الغير عادي للتسيير.

يعرف الفعل الغير عادي للتسيير على أنه الفعل الذي يجعل من مصروف أو عبء على عاتق الشركة أو الذي يحرمها من ايراد من غير أن يكون لذلك تفسير لصالح نشاط الشركة. [2]

تستخلص نظرية التصرف الغير عادي للتسيير من الاجتهاد القضائي و المنازعات، اي يتم تحديد ربح الشركة بعد طرح الأعباء المتحملة لصالح الشركة، تنص المواد 141 و 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه" يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف" كما تنص على مجموعة من المصاريف الغير مقبولة في تحديد النتيجة الخاضعة .

باعتبار ما تنصه المادتان فإن نظرية الفعل الغير عادي للتسيير بصفة ضمنية وغير واضحة في القانون الجزائري.

3.2. أنواع التصرفات الغير عادية للتسيير[3]

توجد ثلاث أنواع من المعاملات تصنف على انها تصرفات غير عادية للتسيير.

أولا: المصاريف الغير مبررة في أصلها

تتمثل في المصاريف التي تكون في أصلها لا علاقة لها مع مصلحة الشركة ،في تحديد النتيجة

---

[1] Reda khelassi**, op-cit** ,p 311.
[2] Reda khelassi, **op-cit**, p 306.
[3] Maurice Cozian, 2008, **op-cit**, p 47.

الخاضعة للضريبة، مثلا المنافع المقدمة للأقارب أو لأية شركة أخرى معها المسير صلة قرابة.

ثانيا: المصاريف المبالغ في تقييمها

لا يعتد هنا بطبيعة المصروف وإنما بمبلغ تقييمه يتعلق الأمر عادة بمنافع مباشرة وغير مباشرة ممنوحة لمسيري الشركة.

ثالثا: خسائر الدخل Le manque à gagner

توجد خسائر في الدخل اذا تخلت الشركة بدون مقابل و من غير تفسير عن ايراد ممكن أن تحققه مثلا تقديم خدمات كراء بدون مقابل أو تقديم تطبيقات بدون فوائد أو قروض مجانية.

4.2. التصرف الغير عادي في المجمعات

لقد نصت المادة 141 على أنه في اطار المجمعات وفي حالة تحويل ارباح إلى الخارج يتم إعادة ادراج النواتج في الوعاء الضريبي. فبطبيعة المجمع الشركات التي تملك علاقات فيما بينها يمكن أن تلجأ إلى تقديم إعانات أو قروض بدون فوائد، أو حتى التنازل على الحقوق. إلا أن الإدارة الجبائية لا تعترف بوجود المجمع إلا في اطار نظام الادماج الجبائي وبذلك لا يمكن تسبيق مصلحة احدى الشركات أو مصلحة المجمع ككل على مصلحة احدى الشركات.

على هذا الاساس يكون فعل غير عادي لتسير في مجمع عندما تتصرف الشركة الام في مصلحة واحدة على حساب مصلحة الشركة التابعة.[1] ولا تخرج عن القاعدة العمليات التي تتم بين شركتين تابعتين لمجمع اذ يجب الاخذ بعين الاعتبار مصلحة كل شركة بحسب نظرية التصرف الغير عادي للتسيير كأنهما شركتان منفصلتان[2].

يتعين مراعاة الواقع الاقتصادي لمجمع الشركات و ذلك متروك للمشرع، بأن يفعل ذلك عن طريق

---

[1] Christine Collette, **Initiation à la gestion fiscale des entreprises**, Édition: Eyrolles, Paris , France, 1994,p 50

[2] Reda khelassi, **op-cit**, p 306.

تحديد العواقب التي يجب أن تنجم عنها تحديدا دقيقا ولاسيما العواقب الجبائية المترتبة عليها[1].

يمكن قبول بعض العمليات بين الشركة الام وشركاتها التابعة على أنها أفعال عادية ولا يستوجب اثبات ذلك من طرف الشركات الام .اذ يمكن أن تقوم الشركة الام بمساعدة احدى شركاتها التابعة في حالة ضائقة مالية بما أن الأولى لها منافع في هذا التصرف.

لا تقبل الحالة العكسية في العملية فلا يقبل أن تقوم احدى الشركات التابعة بمساعدة شركتها الام في ضائقة مالية، ويتعين على الشركة الام اثبات المنافع المترتبة عن هذا الفعل، و أن لا تتجاوز المساعدات القدرات المالية للشركة التابعة وأن لا تكون عمليات متتالية بنفس الطريقة.[2]

عند وجود علاقة مالية بين الشركة الام كثيرا ما تلجا شركات المجمع إلى الاتفاق على ابرام عملية مالية مجانية مثل قروض وتسبيقات بدون فوائد وهي عمليات كثيرة الاستعمال خاصة داخل المجمعات.[3]

5.2. مبدأ الحرية في التسيير

ليس للإدارة الجبائية الحق في التدخل في تسيير الشركة. فهي لا تقوم بدور مدقق ومراقب تسيير ،ليس لها الحق في القاء الأحكام حول نوعية النتائج المحققة و لو الرديئة منها المتعلقة بالتسيير المالي[4].

يمكن للإدارة الجبائية عن طريق رقابة التصريحات أو التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق أن تحقق حول المجمعات من دون أن تتدخل في تسيير شركات المجمع.

وبذلك فيمكن للمجمعات أن تسير جبايتها بما يحقق لها الوضعية الجبائية الأمثل لها بدون أن يكون

---

[1] Jean- luc Rossignol, **la gestion fiscale de l'entreprise**, 2008, p 201.
[2] Maurice Cozian, **les grand principes de la fiscalite des entreprises**, 20 eme Edition Litec, paris,France,1996, p 171.
[3] Idem.
[4] Idem .

للإدارة الجبائية حق التدخل في ذلك . ليس للإدارة الحق في الحكم على ملائمة القرارات التسييرية المتخذة.[1]

فالإدارة الجبائية ليس لها الحق في تصحيح سياسة مالية أو تجارية غير سليمة وبذلك فالادارة الجبائية ليس لها الحق في التدخل في القرارات التسيرية لمجمع الشركات اذا كانت لا تخرق قانونا معينا ،الا أنه يتوجب التأكيد على أنه في حالة وجود نية الغش أو تحقيق اقتصاديات جبائية يمكن ان تعتبر كتصرفات غير عادية للتسيير يعاقب عليها القضاء[2].

6.2. اثبات الفعل الغير عادي في التسيير

عموما يقع على عاتق الادارة الجبائية أن تبين وجود فعلي لفعل غير عادي في التسيير وليس على الشركة تفسير أنه فعل عادي.

عندما تكشف الادارة عن تسير غير عادي وتقدم دليل بالاعتماد على مؤشرات وقرائن اثبات, يعود عبئ اثبات العكس إلى الشركة أي اثبات وجود مصلحة مباشرة متعلقة بهذا الفعل بالتعارض مع العناصر المقدمة من طرف الإدارة[3].

اثبات الفائدة التي تترتب عن مصروف معين تكون دوما على عاتق الادارة الجبائية. بنفس الطريقة الحكم على الفعل غير عادي يبقى على عاتق الادارة الجبائية.

في حالة الفعل الغير عادي للتسيير يعتد بمبدأ الاثبات، فيتعين على الطرف المطالب أن يثبت حقه ويدافع الطرف الآخر عن نفسه وعلى هذا الأساس يقوم القاضي بالمراقبة واتخاد القرار، حيث تقوم إدارة الضرائب بطرح الاسئلة والشركة تقوم بالإجابة عنها.

---

[1] Ines Menchaoui, **op-cit** , p 78

[2] Faez Choyakh,. **La réglementation des groupes de sociétés**. La Revue comptable et financière . 2008, volume 4 ,p p 45-65

[3] Florence Deboissy, **Regime fiscal des affaires**, RTD com , volume 52, octobre decembre ,1999, p p 1003-1012

- إذا كانت الاجابة كافية تتوقف الإجراءات؛
- إذا كانت الاجابة غير كافية تواصل الإدارة الجبائية في طرح الأسئلة؛
- اعداد الرقابة الجبائية في حالة رصد تصرف غير عادي خلال النشاط عند اتخاذ القرارات يتم تحليل كل عمليات التي تشكل خطر والتي يمكن أن يتم المساءلة حولها ويوجد لطرف الثالث اجراء البحث.

المبحث الثالث: طبيعة الخطر الجبائي في المجمع

من أجل تفادي المخاطر الجبائية في إطار التسيير الجبائي الناجع، يتعين تحديد مفهوم الخطر الجبائي و طبيعته في المجمع.

المطلب الأول: تعريف الخطر الجبائي وأثره على سمعة المجمع

يتطرق المطلب الى مفهوم الخطر الجبائي عند مختلف الباحثين والمنظمات، ومن ثم يسعى لإظهار كيف يؤثر على سمعة المجمعات ومدى أهمية هذا التأثير.

1. تعريف الخطر الجبائي

توجد عدة تعاريف للخطر الجبائي ومع ذلك لا يوجد اتفاق على تعريف واحد صريح، أما الخطر فهو ناتج عن عدم اليقين باعتبار أن الناس غير قادرين على معرفة كل شيء ولأن المستقبل غير متوقع بشكل كامل [1]. حسب Rossignol من أجل تحديد الخطر الجبائي يجب تقبل أمرين:

[1] Robert G. Picard, **A Typology of Risk in Family Media Entreprises**, Journal of Media Business Studies, N°1, 2004, p-p: 71-83

الأول أن الخطر الجبائي ناتج عدم احترام القاعدة الجبائية، و يكون إما عن قصد أو من دون قصد إذ في بعض الأحيان يكون النظام الجبائي معقدا لدرجة استحالة أخذ كل عناصره في الاعتبار و يعتبر هذا كخطر الحصول على عقوبة. risque de sanction

الثاني أن الخطر الجبائي ينشأ عند وضع الاستراتيجية الضريبية للمؤسسة أين يحدث إغفال بعض القواعد التي تكون أكثر ملاءمة و تحقق مكاسب أكبر لو أخذت بعين الاعتبار في استراتيجية المؤسسة العامة و يعبر ذلك عن خسارة فرصة. [1]

تعرف منظمة التعاون للتنمية الاقتصادية OCDE الخطر الجبائي على أنه عدم احترام المكلف للواجبات التالية: التسجيل في النظام، التصريح في الوقت المناسب على المعلومات الكاملة و الصحيحة (بما فيه مسك وثائق محاسبية سليمة) مع دفع الضريبة في آجالها المحددة. [2]

و لقد اهتم مكتب المراجعة و المحاسبة الدولي Ernest and young بأثر و نتائج الخطر الجبائي على المؤسسة، حيث يعرف الخطر الجبائي على أنه أي حدث، اجراء أو تقاعس في الاستراتيجية الجبائية أو في المعاملات أو التقارير المالية أو الامتثال التي تؤثر سلبا على الوضع الجبائي، التجاري للمؤسسة أو التي تؤدي الى مستوى غير متوقع من العقوبات أو التقويمات أو الضرائب الإضافية أو المساس بالسمعة أو ضياع فرص أو انكشاف بيانات مالية. [3]

---

[1] Jean-luc Rossignol, **Risque et fiscalité de l'entreprise**, Droit et Patrimoine, volume 109, 2002, p-p :26- 30.

[2] OCDE, **Gestion du risque d'indiscipline fiscal : gérer et améliorer la discipline fiscale**. Forum sur l'administration de l'impôt, 2004, 79 pages, consulté sur https://www.oecd.org le 15/06/2020.

[3] Ernst and Young, global tax risk survey, **Steady course**, uncharted waters, 2008, p:18, Available at https://brdo.com.ua/.

أما goodman [1] ربط الخطر الجبائي مع أهداف نظام الرقابة التي حددتها لجنة (COSO) لجنة رعاية المؤسسات و المتمثلة في فعالية العمليات، كفاءتها و موثوقية الإبلاغ المالي و الامتثال للقوانين و الأنظمة كما حدد المخاطر المتصلة بالضرائب التي ترتبط بكل هدف من أهداف كوسو الثلاثة. و قد أكد أن الشركات المتعددة الجنسيات تعتبر الخطر العملياتي من أعلى المخاطر بالتحديد مخاطر أسعار التحويل التي تمثل أكبر قدر من الاخطار.

تعد في مجمع الشركات أسعار التحويل المستعملة في المعاملات الداخلية مصدر للخطر و ذلك لغياب سعر منافسة تامة مرجعي ، هذا ما يمنح مجالا واسعا للتصرف، الامر الذي إما يعتبر خطر جبائي أو يؤدي بالإدارة الجبائية الى القيام بتقويم جبائي (رفض بعض الأعباء).[2]

تقترح[3] mouna تعريفا للخطر الجبائي تضيف فيه للحالات التي ذكرها Rossignol حالتين للخطر الجبائي الأولى هي القيام بعمليات حقيقية و التي يكون هدفها جبائيا بحتا من دون أية مبررات اقتصادية مالية أو لها علاقة مع العملية التي تمت و التي يمكن إعادة اعتبارها من طرف الإدارة الجبائية. الثانية هي عمليات حقيقية تسمح بالحصول على اقتصاديات جبائية لكن تكون غير مطابقة للسياسة العامة للمؤسسة الشيء الذي يمكن أن يؤثر على الأداء العام للمؤسسة وعليه تقترح الشكل التالي الذي يلخص أنماط، مصادر والعقوبات المتعلقة بالخطر الجبائي.

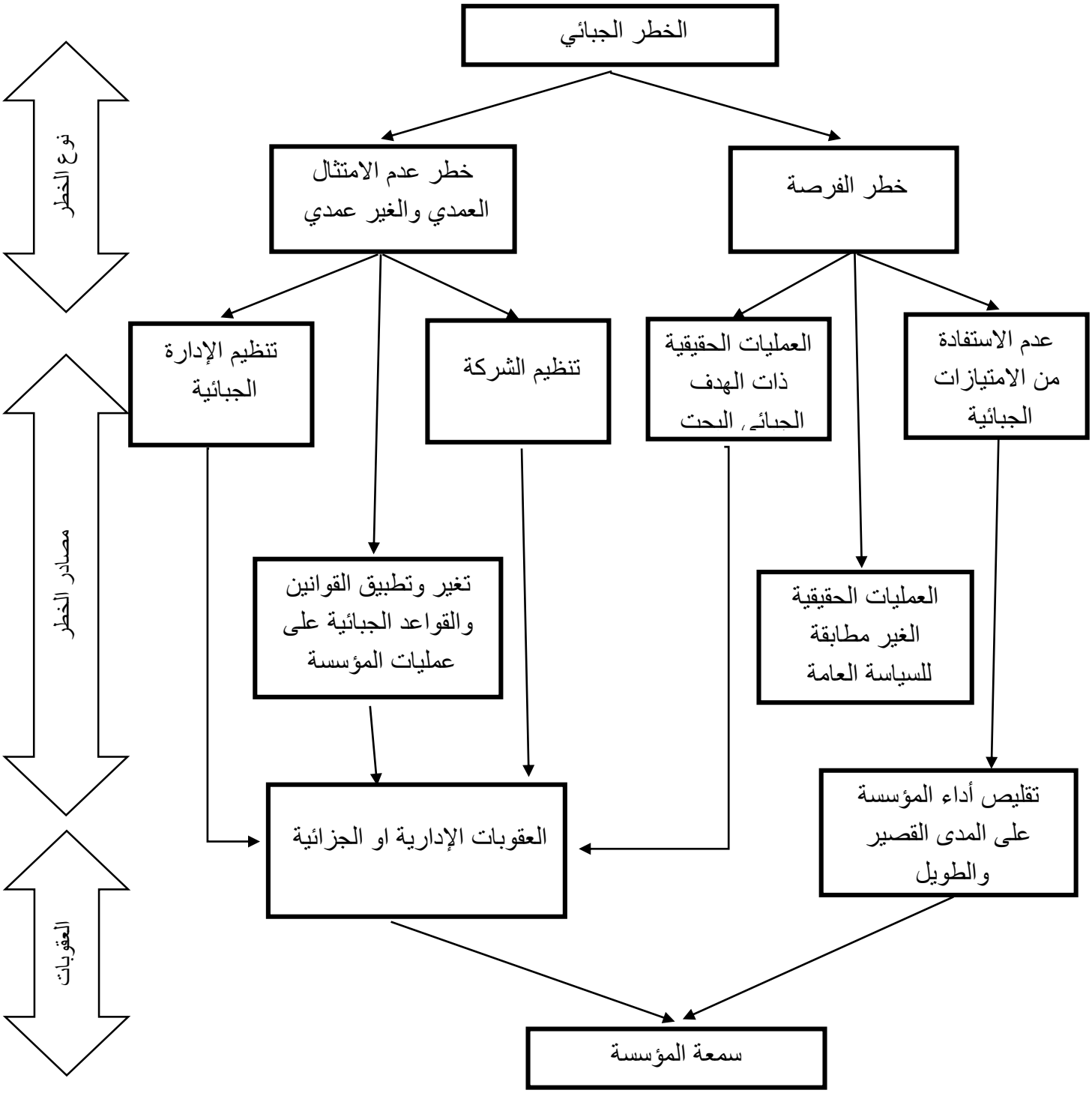
---

[1]George R. Goodman**, Internal controls for the tax department**, Tax Notes, N° 103, 2004.

[2] Ines Menchaoui, **op-cit** , p :77.

[3] Mouna Guedrib ben abderrahmen, **op-cit**. p :69.

الشكل(1-5): الخطر الجبائي أنواعه مصادره والعقوبات المتعلقة به



المصدر: Mouna Guedrib ben abderrahmen, **op-cit**. p :69

2.أثر الخطر الجبائي على سمعة المجمع

يعتبر وجود اطار مناسب لتسيير الخطر الجبائي أمرا ضروريا بالنسبة للسمعة و الحالة المالية لأي مؤسسة [1] .إذ تهتم المجمعات الكبرى بأثر التسويق السلبي على سمعتها [2]، فالتقارير الإعلامية السلبية حول المجمعات الدولية النشاط التي تتهرب من دفع ضرائبها قد تزايدت في السنوات الأخيرة، مما يمكن أن يعود سلبا على ربحية هذه المجمعات الدولية. [3]

يعتبر الرأي العام شغلا شاغلا للشركات الكبرى، ان كان ذلك مباشرة او عن طريق الاعلام، ففي دراسة استقصائية قام بها مكتب المراجعة والتدقيق PWC مع رؤساء تنفيذيين أجاب 40 % منهم أن وسائط الاعلام لها تأثير على استراتيجية شركاتهم و إعترف 12 % آخرون أن ذلك كان له تأثير كبير.[4] كما يظهر تقرير المكتب السنوي سنة 2012 أنه و حسب الرؤساء التنفذيين فإن الضرائب التي تدفعها الشركات أصبحت من اهتمام الراي العام .[5]

في دراسة قام بها Shannon و Diana حول أثر الاعلام على سمعة مجمع ستربكس Starbucksالذي اتهم بعدم دفع ضرائبه في الولايات المتحدة (بريطانيا) رغم تحقيقه أرباح هامة .لقد تم التشهير بالمجمع في مختلف منصات التواصل الاجتماعي و الاعلام، نتيجة لذلك قامت

---

[1] Samuel Jebaraj Benjamin, Mohamed Zulkifflee**, Tax Risks Management - An Overview**, 2014. Available at SSRN: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2502939.

[2] Catriona Lavermicocca, Jenny Buchan, **Role of reputational risk in tax decision making by large companies**, eJournal of Tax Research ,2015, volume 13, no.1, pp.5-50.

[3] Kleinbard, Edward D., **Stateless Income**, Florida Tax Review, Volune 11, p. 699, 2011, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1791769.

[4] PricewaterhouseCoopers, **Tax Strategy and Corporate Reputation—a Business Issue**, 2013, Available at: https:// www.pwc.com//

[5] United States Government Accountability Office, **Corporate Income Tax—Effective Tax Rates Can Differ Significantly from the Statutory Rate** ,2013, Available at http://www.gao.gov/assets/660/654957.pdf

الشركة بعرض لإدارة الضرائب، و هو القيام بدفع ضرائب إضافية بقيمة 10 مليون باوند اكثر من الضرائب المستحقة لمدة سنتين ولو لم تحقق الشركة أرباحا خلالها. [1]

تتشكل سمعة الشركة خلال سنوات لكن يمكن تفقدها في زمن قصير، يشير Rossignol إلى خطر السمعة بالأثر المحتمل السلبي لإنعدام الشفافية على صورة الشركة و مصداقيتها لدى الجمهور.

نشرت مجموعة ACE بيانات تبين أهمية السمعة المرتبطة بدفع الضرائب(من طرف اكبر شركات التأمين)، حيث وضحت الدراسة الاستقصائية حول اكبر مصدر لمخاطر السمعة مع 650 مديرا، فأكد 21% منهم أنه يتمثل في التهرب الضريبي أو التخطيط الضريبي العدواني. [2]

ووجدت دراسة hardeck hetl حول عينة من طلاب جامعة أن الاستراتيجية الجبائية للشركة يمكن أن تؤثر على تعامل المستهلكين مع الشركة، من حيث ان تقارير وسائل الاعلام السلبية حول التهرب الضريبي للشركات يلحق ضررا بسمعة الشركة وتقلل من احتمال شراء الزبون لمنتجاتها. [3]

لقد زاد الاهتمام الدولي بالسلوك الضريبي للشركات و من أهم المنظمات المهتمة بالأمر منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE التي أصدرت دراسات حول زيادة متطلبات الإفصاح عن البيانات من أجل تقليص التهرب الجبائي و ذلك في تقريرها عن مبادرات الكشف عن البيانات.

---

[1] Diana C. Sisson, Shannon A. Bowen, **Reputation management and authenticity: A case study of Starbucks' UK tax crisis and "#SpreadTheCheer" campaign"**, Journal of Communication Management, Volume 21 N° 3,2017, pp 287-302, Available at: https://doi.org/10.1108/JCOM-06-2016-0043

[2] ACE European Group, **'Reputation at Risk—ACE European Risk Briefing**, 2013, Available at: https://www.yumpu.com/.

[3] Inga Hardeck, Rebecca Hertl. **Consumer Reactions to Corporate Tax Strategies**: Effects on Corporate Reputation and Purchasing Behavior. J Bus Ethics 123, volume 74. 2014, p p: 309–326, Available at: https://doi.org/10.1007/s10551-013-1843-7

ويركز التقرير على الفوائد التي تعود على الإدارة الضريبية من الحصول على معلومات مفصلة في الوقت المناسب، فيمكن القول أن زيادة متطلبات الإفصاح عن البيانات سيكون لها تأثير على مستوى مخاطر السمعة التي تواجهها الشركات والمجمعات الكبرى المطالبة بهذه البيانات في حالة عدم القيام بذلك.

تشير أهمية مخاطر السمعة بالنسبة للشركات الكبرى والمجمعات إلى أن الشركات يمكن ان تتجنب، بسهولة أكبر، الدعاية السلبية حول ضرائبها، اذا قامت بشكل منهجي و روتيني بتعريف و معالجة السمعة كخطر جبائي و عملت على أن تظهر مسؤولة أمام الجمهور بشان استراتيجيتها الجبائية.

حيث أظهرت دراسة Graham أن الشركات تخشى التقارير السلبية المتعلقة بعمليات التخطيط الجبائي. [1] و تصل الى عدم الإفصاح عن فروعها في الملاجئ الضريبية خوفا على سمعتها[2]. كما أنه حسب Raffael فان الشركات تتفاعل من أجل تغير الخطر الضريبي عن طريق تعديل تخطيطها الجبائي[3].

<u>المطلب الثاني:</u> العقوبات المتعلقة بالخطر الجبائي في المجمع

تبدي الإدارة الجبائية اهتماما بالمجمعات المدمجة جبائيا لتفادي إضاعة مداخيل الموازنة العامة ، كما تهتم بعدم السماح للمجمعات بتحويل الأرباح الى شركاتها التابعة في الخارج من اجل تحقيق اقتصاديات جبائية هامة.

---

[1] John Robert Graham, Michelle Hanlon and Terry J Shevlin, and Nemit Shroff, **Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field**, The Accounting Review, Volume 89, N° 3, 2013, p p 991-1023.

[2] Scott D. Dyreng and al, **Strategic Subsidiary Disclosure**, Journal of Accounting Research, 2020 pp 643–692. Available at: https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1475-679X.12308

[3] Catriona Lavermicocca, Jenny Buchan, **Role of reputational risk in tax decision making by large companies**, eJournal of Tax Research, volume 13, N°.1, 2015, pp 5-50

1. الرقابة الجبائية على المجمع المدمج جبائيا

إن خصوصيات مجمع الشركات لا يعفيه من الخضوع للرقابة الجبائية رغم أن المشرع الجزائري لم يحدد قواعد خاصة في هذا المجال، مما يؤدي بالقول الى أن له نية قبول أحكام القانون العام و تطبيقها على القانون الخاص. [1]

اذ يثير نظام الدمج الجبائي تساؤلات عدة حول أثره على القواعد المتعلقة بالرقابة الجبائية و المنازعات من طرف الشركات التابعة للمجمع حسب ما إذا كانت شركة تابعة او شركة ام و لا تتضمن النصوص المتعلقة بالإدماج الجبائي إلا أحكام قليلة بشأن هذه المسائل و لذلك يجب إعتماد القواعد العامة المطبقة في هذا الصدد.[2]

1.1. حق الإدارة الجبائية في الرقابة

اعتمادا على القواعد العامة التي تلزم مجمع الشركات بمسك محاسبة طبقا للقانون التجاري وتقديمها للإدارة الجبائية في حالة طلبها لتبرير التصريحات، فإنه يمكن القول أن الإدارة الجبائية لها حق مراقبة التصريحات التي تقدمها المؤسسات، و لأجل ذلك يمنحها القانون سلطة واسعة بغرض قمع محاولات التهرب الضريبي و حماية مصالح الخزينة العمومية و متابعة التطبيق السليم للنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات. [3]

حسب المشور الصادر في 1997/04/13 عن المديرية العامة للضرائب يتوجب على الشركات التابعة أن تقدم نسختين من ميزانيتها لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا كما يجب أن ترفق

---

[1] رابح بن زارعي ، **مرجع سابق ذكره**، ص: 175.

[2] Thierry Pons, **Le contrôle fiscal et le contentieux dans les groupes intégrés**, Revues juridiques,https://www.ponstaxlaw.fr/media/publication/pdf_fr/31_etude_dr_fiscal_le_controle_fiscal_et_le_contentieux_dans_les_groupes.pdf le 20/05/2018, consulté le 02/06/2021

[3] رابح بن زارعي، **مرجع سابق ذكره**، ص: 176.

نسخة طبق الأصل لرسالة إختيار النظام الجبائي لمجمع الشركات والشهادة الأصلية لقبول طلبهم المقدمة من طرف مفتشية الضرائب لمقر الشركة الأم إلا في حال ما إذا كانت إحدى الشركات تابعة لمديرية كبريات الشركات فذلك يصبح من اختصاصها.

إذ ينص قانون الاجراءات الجبائية "تعين المديرية المكلفة بكبريات المؤسسات كمحل لايداع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب والرسوم، بالنسبة إلى ...تجمعات الشركات عندما يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية"[1].

يمكن لكل شركة تابعة للمجمع أن تخضع فرديا لرقابة جبائية في إطار القانون العام كما يمكن التصريح الإجمالي أن يكون أيضا محل تحقيق [2]. كما يمكن أن يتم رقابة الشركة الأم مستقلة على تصريحها الفردي بالإضافة إلى التصريح الإجمالي للمجمع ككل.

وبما أن النظام ينص على وجود تصريحين جبائيين فمن البديهي أن يصبح للإدارة الجبائية حق مزدوج في الرقابة الأول متعلق بالتصريحات الفردية للشركة الام والثاني بتصريحات الشركات التابعة.[3]

2.1. إجراءات التقويم الجبائي

تكون الرقابة المطبقة بأشكالها المختلفة إما على احدى الشركات التابعة لمحيط الدمج او الشركة الأم. في حال تعلق الامر بتحقيق في المحاسبة للشركة التابعة فالإشعار بالتحقيق يرسل الى الشركة التابعة مع إعلام الشركة الأم عن ذلك.

---

[1] المديرية العامة للضرائب، قانون **الإجراءات الجبائية**، 2020.

[2] Patrick Morgenstern, **Integration Fiscale**, 7 eme edition, Groupe Revue Fiduciaire, 2004, paris, France, P :784

[3] Jean-Pierre Casimir, **Contrôle fiscal**, 10eme édition, Edition Groupe Revue Fiduciaire, Paris, France, 2006, p 128.

كل الوثائق المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة يتم إصدارها باسم الشركة التابعة و ينصب التحقيق على التصريح المتعلق بنتائج الشركة التابعة[1]. كل ما يتعلق بالوثائق الإجرائية من اشعار في التحقيق، اشعار بإعادة التقويم وإجابة لأسئلة المكلف يتم التعامل فيها مباشرة مع الشركة التابعة. [2]

في حال حصول الشركة التابعة اشعار إعادة تقويم خلال مرحلة الدمج الجبائي تكون هي المسؤولة عن الإجابة و كل الاجراءات حتى مرحلة التحصيل النهائي. رغم ذلك فان الشركة الام هي المتلقي لشعار التقويم المتعلق بالشركات التابعة باعتبارها المكلف القانوني بالضريبة على المجمع. [3]

كما يجوز للشركة الام ان تعترض على التقويم بصفتها مكلف بالضريبة وبالتالي يجوز لها الدفاع عن حقوقها. [4]

تقوم الشركة الام بوضع تصريحين الأول تصريح فردي على نتائجها هي والثاني تصريح كلي للمجمع. كما يمكن للشركة الام ان تكون محل رقابة على كلتا التصريحين ويطبق قواعد القانون العام على التصريح الفردي.

اما الرقابة على التصريح الكلي يجب ان يتعلق فقط بالعناصر المساهمة في اعداد هذا التصريح، خاصة ما يخص العناصر المحاسبية ويجوز للإدارة الجبائية إعادة النظر في كل التسجيلات

---

[1] Patrick Morgenstern ; Jean-Pierre Casimir, **Initiation à l'intégration fiscale**,2eme Edition, Groupe revue judiciaire, Paris, France, 2006, p 196.

[2] Lefebvre Francis et autres, **Mémento Intégration fiscale**, Edition Lefebvre Francis, , Paris, France ,2013.

[3] Arnaud de Bissy, **La personnalité fiscale du groupe en question(s) : Réflexion à propos de l'intégration fiscale et de la TVA consolidée**, La Personnalité Juridique (en ligne). Toulouse : Presse de l'Université Toulouse 1 Capitole, 2013, consulté sur : http//books.openedition.org/ptc/3044 le 03/06/2018.

[4] رابح بن زارعي ، **مرجع سابق ذكره**، ص: 191.

المحاسبية عند الشركة الام في إطار التحقق من التصريح الكلي رغم أن التصريح في المفروض أن يكون محل اجراء لوحده.

2. الخطر الجبائي المتعلق بأسعار التحويل

1.2. طبيعة الخطر الجبائي لأسعار التحويل وعلاقته بسعر المنافسة التامة

يعنى بأسعار التحويل تلك الأسعار المستعملة من طرف شركة في اطار تحويل أصول مادية، او خدمات لشركة متحالفة (تابعة) داخل او خارج الحدود الجغرافية [1]. و هي أسعار المعاملات بين الشركات من نفس المجمع المقيمة في دول مختلفة فهي تتطلب معاملات داخل المجمع و أن تكون عابرة للحدود إذ هي في النهاية عملية استيراد و تصدير ضمن نفس المجمع و التي تستبعد أية معاملة دولية مع شركات مستقلة و كذا أية معاملة داخل المجمع دون عبور الحدود.[2]

سعر التحويل هو السعر الذي يجب أن تتحمله أو تدفعه لتحويل السلع من احدى الشركات التابعة أو الفروع لقسم آخر من نفس الشركة [3] و هي تشير الى التدفقات داخل مجمع و عبر الحدود المتعلقة بشراء و بيع سلع و خدمات و أتاوات و الفائدة المضمونة و التنازل عن الأصول المعنوية مثل العلامات التجارية، براءة الاختراع و الدراية الفنية.[4]

---

[1] المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد2013/67

[2] المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد2019/91

[3] Nicole Barnhouse, Alton Booth, Kevin Wester, **Transfer Pricing**,2012, available at: http://ssrn.com/abstract=2196826

[4] Direction Générale des Impôts, bulletin d'information fiscale n°5, **Traitement fiscal relatif aux prix de transfert**, 2010, https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/bif/BIF%20prix%20de%20transfert.pdf consulté le 03/06/2021

يمكن لأسعار التحويل أن تكون مصدرا للخطر الجبائي وهذا في إطار المعاملات الدولية بين شركات المجمع. بحيث إذا كان سعر التحويل مبالغ فيه ويحيد عن سعر المنافسة التامة المعتمد بين شركتين مستقلتين فقد يؤدي هذا إلى خطر جبائي [1] و قد أكد Elgood أن الشركات التابعة تنشط عادة دون أن يكون بينها تنسيق في المسائل الجبائية حيث يمكن لأسعار التحويل ان تخلق ضررا ضريبيا حتى مع وجود سياسة لأسعار التحويل وضعتها الشركة الام اذ يعتبر وضع سياسة أسعار تحويل دون تنفيذها لا يجدي نفعا. [2]

تتجسد مخاطر أسعار التحويل في أصلين الأول سياسة أسعار تحويل ضعيفة التصميم ولا تتماشى مع مبدأ المنافسة التامة و الثاني ان كانت هذه السياسة لا تنفذ بشكل ملاءم[3]. وما يزيد من الخطر عولمة المجمعات حيث تجد نفسها تواجه العديد من القواعد الضريبية التي يتعين عليها اتباعها والامتثال لها في وقت واحد.

حسب دراسة منظمة التنمية الاقتصادية والتعاون OCDE يشكل تحويل الأرباح، في سياق أنشطة الشركات المتعددة الجنسيات بهدف الحصول على وفرات ضريبية، خطرا متعلقا بعدم الانضباط الضريبي يتوجب التعامل معه من خلال إجراءات إدارة المخاطر. [4]

---

[1] Tchoudja Njanbou, J. R., Mayegle , S., & Njocke, M.**The determinants of tax risk: an exploratory study in the Cameroonian context,** International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, volume 1,N°3, 2020, pp 20-37.

[2] Elgood, T, **Structuring the tax function**. Supplement - Tax management in companies, International Tax Review,2008, p p 37- 40.

[3] Mouna Guedrib ben abderrahmen, op-cit. p 102.

[4] OCDE, **Gestion du risqué d'indiscipline fiscale**, 2008, https://www.oecd.org/, consulté le : 20/05/2021.

يؤكد Rossignol ان مسالة أسعار التحويل تعتبر بالغة الأهمية بفعل اثارها الاستراتيجية، التنظيمية والتشغيلية على الشركة.

في الأصل الهدف الأساسي من أسعار التحويل هو توجيه مدراء الفروع والشركات التابعة لاتخاذ القرارات التي تساعد على التوزيع الأمثل للموارد الاقتصادية مع محاولة القياس الدقيق لأرباح هذه الفروع أو التوابع، حتى يكونوا قادرين على التعامل مع القواعد الضريبية. [1]

هناك ثلاث عناصر زادت من تعقيد مسائل أسعار التحويل بالنسبة للشركات:

- تنقيح اللوائح التنظيمية في أمريكا بموجب المادة 482 من قوانين الدخل سنة 1994م؛
- التدابير التكميلية مثل العقوبات الجزائية الواردة في القسم 6662،
- المبادرات المختلفة من طرف السلطات الجبائية و الهيئات المختلفة على غرار منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCED منذ 1995م التي تجبر المجمعات الدولية النشاط على الإعلان عن أسعار تحويلها في تاريخ تطبيقها .[2]

يجب على الشركات ان تلزم الحذر المطلوب في مواجهة الإدارة الجبائية ،وذلك بإقامة الدليل على وجود مقابل للمعاملات مع شركاتها التابعة الموجودة بالخارج ،حتى ولو كان ذلك المقابل ضئيلا و يظهر للإدارة الجبائية غير كاف، فإنه قد يلقى قبولا من جانب القضاء الإداري ، ما من شأنه أن يقلص من المبلغ المعاد إدماجه في الوعاء الخاضع للضريبة.[3]

---

[1] سهام محمد علي حسن، **اسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي: دراسة مقارنة**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، 1997، ص ص 219-275.

[2] Victor Miesel H; Harlow Higinbotham, and Chun W Yi, **International transfer pricing: Practical solutions for intercompany pricing,** The International Tax Journal, Greenvale, 2002. P P 1-22

[3] رابح بن زارعي ، **مرجع سابق ذكره**، ص 191

تعطي الإدارة الضريبية أهمية كبيرة لموضوع أسعار التحويل بفعل أنها تؤثر بشكل غير مباشر على الوعاء الضريبي، إذ تؤثر بشكل غير مباشر في تقليص الوعاء الضريبي إلى أدنى حد ممكن، وكثيرا ما تلجأ الشركات المتعددة الجنسيات إلى سعر التحويل فمن الصعب الرقابة عليه وسهل لتجنب الضريبة. [1]

زاد من حدة هذا الخطر أعمال منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، خاصة مشروع BEPS تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، الذي يسعى إلى تقليص التهرب الضريبي الذي يبنى على عدم وجود تناسق بين مختلف البيئات الجبائية في الدول. يحتوي هذا المشروع 15 خمسة عشر اجراء الأخير منها يتمثل في اعداد اتفاقية متعددة الأطراف للتصدي لهذه الظاهرة.

2.2. مبدأ المنافسة التامة

يستند مبدأ المنافسة التامة (طول الذراع) الوارد في المادة 9 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الى مفهوم الأسعار العادلة الذي تم وضعه في 2010م. اذ ان أسعار التحويل كموضوع جبائي هي محل نقاش قانوني في مختلف الدول منذ 1970م. خاصة و أن بعض المجمعات الدولية متهمة بتقليص معدلها الضريبي إلى 30 % اقل من المعدل الفعلي [2].

---

[1] Mustapha Bensahli, **L'optimisation en fiscalité équation, enjeux et défis**,4eme Édition : Office des Publications Universitaires, Alger, 2015, p 200.

[2] Mark Finnegan, **Understanding Transfer Pricing and its role in Multinational Corporation subsidiary revenue and tax reporting: the changing behaviour of MNCs around tax planning**, MBA in International Business Management, Griffith College, Dublin,2019, p7

وبما أن طبيعة أسعار التحويل تتجاوز الحدود الإقليمية للدول، فهي تتطلب معالجة المسألة على الصعيد الدولي وهو ما تكفلت به منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بسرعة كبيرة وباقتراح حلول ومخططات وتبعتها الأمم المتحدة.

في الجزائر يبقى موضوع أسعار التحويل جديدا، فحتى 2007م (قانون المالية) لم يكن هذا المفهوم مذكورا في القوانين وتم إدخال مواد جديدة لقانون الضرائب المباشرة وقانون الاجراءات الجبائية. و قد أكدت المديرية العامة للضرائب في رسالتها على تطبيق مبدأ المنافسة التامة في المعاملات بين الشركات الحليفة.

تعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية السعر العادل على أنه السعر الناتج من تقابل العرض والطلب في السوق الحرة. من اجل ذلك تكون المقارنة بين المعاملات المماثلة في نفس الظروف التي تتعامل فيها الشركات المستقلة، حيث يشار هذا من الناحية التقنية بمبدأ طول الذراع[1]. الا ان المعلومات ليست متاحة دائمة، و تستند المقارنة في هذه الحالة الى مؤشرات غير مباشرة مثل الهامش الإجمالي او الهامش الصافي.

يجب ان يكون السعر على أساس المنافسة التامة (طول الذراع):

- محدد لكل معاملة،
- المعاملات يجب ان تكون متطابقة او متشابهة،
- يعكس ظروف السوق العادية.

[1] Abderrahim el mezouguy, **Le contrôle fiscal des prix de transfert**, thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Faculté Polydisciplinaire Larache, maroc ,2019, p : 18.

3.2. حق الإدارة الجبائية في تقويم أسعار التحويل

يعطي المشرع الجزائري الحق للإدارة الجبائية للرقابة على المعاملات التي تنجزها الشركات الجزائرية مع فروعها الموجودة في الخارج[1]. بالإضافة إلى الشركات الأجنبية التي انشأت لها فروع وشركات تابعة في الجزائر خاصة وأن الجزائر عمدت الى وضع قوانين لتشجيع الاستثمار الأجنبي.

الا أن الهدف الأساسي لتشجيع التنمية الاقتصادية لم يحقق بفعل انه تم الاستفادة من المزايا الممنوحة من طرف المجمعات الدولية و تم تحويل الأرباح بطرق مباشرة و غير مباشرة (22 مليار دولار). الامر الذي لم يخدم ابدا مصالح الخزينة [2].

يتعين على الإدارة الجبائية أن تقدم اثبات على وجود تحويل غير مباشر للأرباح[3] رغم أن المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة لم تأخذ نص المادة 9 من نموذج الاتفاقيتين لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و الأمم المتحدة الذي ينص على إجبارية تقديم إثبات.

عندما تشارك مؤسسة مستغلة في الجزائر او خارج الجزائر، حسب الحالة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة او في مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر او خارج الجزائر، او شارك نفس الأشخاص، بصفة مباشرة او غير مباشرة في إدارة او في مراقبة او في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر أو أن هاتين المؤسستين تكونان في كلتا الحالتين، مقيدتين في علاقاتهما التجارية أو المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة، فإن

---

[1] بن زارع رابح، مرجع سابق ذكره، ص:355.

[2] Goumezaine Smail : transfert de bénéfices vers l'étranger : **La nouvelle dette extérieure des transferts de certains experts**, article publié à ELWATAN, Le 26/10/2008 .

[3] Nassima Yelles Chaouche, **Le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises, le cas de l'Algérie**, Thèse De Doctorat en Droit. Université de Cergy Pontoise , Université d'Oran, 2019, p :143.

الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستغلة بالجزائر ولكن لم يتم تحقيقها بسبب هذه الشروط المختلفة، يتم ادراجها ضمن أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة. وتطبق هذه القواعد أيضا على المؤسسات المرتبطة بها والمستغلة في الجزائر.

حسب نص المادة يتعين على الإدارة الجبائية أن تثبت توفر شرطين، الأول وجود علاقة تبعية بين الشركتين التي تتم بينهما المعاملة، والثاني تقديم امتيازات على شكل أسعار تحويل في صالح الشركة الموطنة في الخارج وعليها يقع مسؤولية اثبات توفر هذين الشرطين في حالة تمكنها من ذلك تستطيع البت في وجود تحويل غير مباشر للأرباح وإعادة ادماج هذه الأرباح.

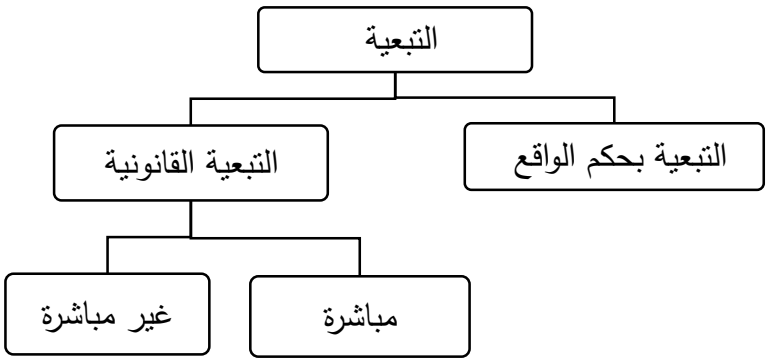
تكون الجهة المخولة للقيام بالرقابة هي المفتشية التابعة لمقر الشركة الام او مديرية كبريات الشركات في حال كانت إحدى شركات المجمع تابعة لها.

1.3.2. اثبات وجود تبعية

يعد مفهوم التبعية ذو أهمية أساسية، اذ تقتضي اشكالية أسعار التحويل وجود تبعية بين الشركات و بدونها تعتبر الشركات منفصلة و بذلك لا تطرح مشكلة سعر التحويل .و تكون التبعية إما بحكم الواقع (الفعلية) او قانونية.[1]

[1] El Mezouguy Abderrahim, **Le contrôle fiscal des prix de transfert, thèse de doctorat en sciences de gestion,** Faculté Polydisciplinaire Larache, rabat, Maroc,2019,p 31

الشكل(1-6): علاقة التبعية



المصدر: El Mezouguy Abderrahim, **Le contrôle fiscal des prix de transfert, thèse de doctorat en sciences de gestion,** Faculté Polydisciplinaire Larache, rabat, Maroc,2019,p 31

يسهل اثبات التبعية القانونية بالنسبة للإدارة الجبائية، عكس التبعية الفعلية التي تنشأ عندما يكون هناك احتكار أو شبه احتكار أو مصلحة مشتركة. في الواقع يمكن ان تظهر علاقات التبعية الفعلية من خلال العلاقات التعاقدية التي تمنح قدرا معينا من السيطرة على شركة معينة أو من خلال طبيعة العلاقات الاقتصادية والشروط التي تخضع لها المعاملات بين الشركات.

تحدد النشرية الصادرة من المديرية العامة للتشريع الضريبي مفهوم التبعية القانونية والتحالف، فتذكر أنه تكون شركتان حليفتان عندما تستطيع احداهما ممارسة سيطرة مباشرة أو غير مباشرة أو تأثير ملحوظ على قرارات الأخرى.

و تتناول هذه المادة التبعية من زاويتين تبعية منشاة في الجزائر الى شركة موطنة خارج الجزائر و هي الحالات الأكثر تداولا و الحالة العكسية تبعية شركة موجودة في الخارج لشركة ام جزائرية.[1]

[1] Nassima Yelles Chaouche ,**op-cit**, p 201.

2.3.2 اثبات وجود تحويل غير مباشر

لم تذكر القوانين الجزائرية او منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية او اتفاقية الأمم المتحدة أنه على الإدارة الجبائية اثبات وجود فعلي لتحويل الأرباح، وانما فقط إيجاد قرينة لافتراض وجود تحويل غير مباشر للأرباح وبعدها يقع على المكلف اثبات العكس أي أن يقدم دليل عكسي ولو اثارة قرينة معاكسة تخضع لتقدير القضاء. هذا حسب نص المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية والتي تطبق عند القيام بتحقيق في المحاسبة او تحقيق معمق في المحاسبة.

4.3.2. حالات التحويل الغير مباشر للأرباح

يطبق نص المادة 189 من قانون الإجراءات الجبائية على عدة حالات فهو يخص تحويل الأرباح من جانب الشركات الجزائرية نحو شركات تابعة لها موجودة بالخارج، كما ينص أيضا على الأرباح التي تحول من شركة متواجدة بالجزائر و تابعة لشركة ام اجنبية و علاوة على ذلك يمكن ان يتم تطبيق النص أيضا على الشركات الجزائرية التي تقوم بعمليات تهدف الى تحويل أرباح بشكل غير مباشر نحو شركات أجنبية هي ذاتها تابعة لمجمع اخر.[1]

حيث تنص المادة 189 من قانون الإجراءات الجبائية على ان التحويل بطرق غير مباشرة يكون اما عن طريق الزيادة او التخفيض في أسعار الشراء او البيع او عن طريق اية وسائل أخرى.

اما المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة تنص أن النواتج التي يتم إعادة ادراجها في الوعاء الضريبي هي المحولة بصفة غير مباشرة الى المؤسسات المتواجدة في الخارج، و قد اضافت بعض الحالات:

---

[1] بن زارع رابح، **مرجع سابق ذكره**، ص315 .

- زيادة او تخفيض أسعار الشراء او البيع؛
- دفع الاتاوى المفرطة او بدون مقابل؛
- منح قروض دون فوائد او بمعدل منخفض؛
- التخلي عن الفوائد المنصوص عليها في عقود القروض؛
- تقديم مزايا خارج النسبة مع الخدمة المحصلة؛
- او عن طريق الوسائل الأخرى.

حسب نص المادة 189 من قانون الإجراءات الجبائية، على الإدارة الجبائية استخدام معيار سعر السوق او حساب سعر مبني على السعر الحقيقي للعملية، وذلك بمقارنة المعاملات المنجزة فيما بين الشركات المرتبطة بتلك المنجزة فيما بين الشركات المستقلة.

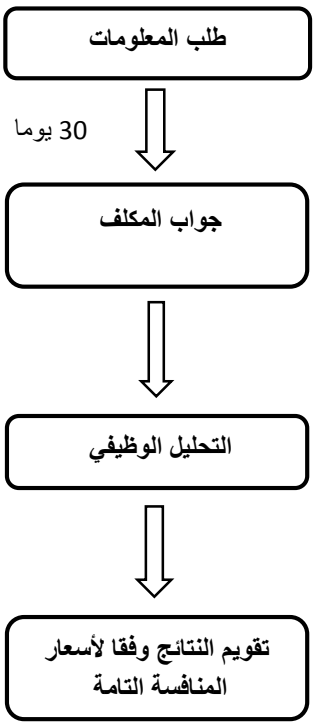
بمعنى أن الإدارة الجبائية الجزائرية قد إعتمدت على طريقة المقارنة مع سعر المنافسة التامة وهو ما اعتمدته عدة تشريعات ضريبية، الامر الذي شجعت عليه منظمة التنمية الاقتصادية والتعاون. الا أن سعر المنافسة صعب التحديد خاصة في حالات الاحتكار او السلع المدعمة، بالإضافة إلى تعقيد بعض المنتوجات.

2. مراحل التحقيق الجبائي لأسعار التحويل

حسب تعليمة مديرية التسيير و التنظيم الجبائيين[1] فعموماو بعد الشك في تحويل غير مباشر للأرباح عادة خلال عملية التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في المحاسبة ترسل المفتشية او مديرية كبريات الشركات طلب معلومات و يكون مسار التحقيق عبر المراحل التالية:

[1] مديرية التسيير و التنظيم الجبائيين ،تعليمة إدارية رقم 674، **أسعار التحويل و التحويل الغير مباشر للأرباح**، 06 اوت 2013.

الشكل(1-7) : مراحل التحقيق الجبائي لأسعار التحويل



المصدر: من إعداد الباحث

1.3. طلب المعلومات

عند قيامهم بالرقابة وفي حالة عدم تقديم الشركة لتوثيق أسعار التحويل المطلوب يتعين على الأعوان ان يقوموا بتوجيه طلب بالمعلومات المتعلقة بوثائق أسعار التحويل وذلك حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية. كما يطبق هذا مهما كانت مجال اختصاص المراقب إن كان تابع لكبريات الشركات او أي هيكل أخر من مديرية العامة للضرائب.

من ثم وفي حالة عدم استجابة المكلف لطلب المعلومات فإنه يتم إعادة تشكيل الوعاء الخاضع للضريبة من طرف الاعوان المراقبين حسب المعلومات المتوفرة عندهم.

2.3. إجابة المكلف بالضريبة

يتعين على المكلف الذي تم توجيه طلب المعلومات إليه، أن يرد في حدود 30 يوم من أجل تقديم العناصر التي تكون إجابة لإدارة الضرائب. ويجب على الشركة في ردها على السلطات الضريبية أن تقدم جميع المعلومات التي ترى من المرجح أن تلبي الطلب.

3.3. التحليل الوظيفي

يسمح التحليل الوظيفي بتحديد الدور الاقتصادي للشركة محل الرقابة داخل المجمع الذي تنتمي إليه، وتحديد العائد المتوقع حسب المخاطر المحتملة.

فيقوم المحقق لكل معاملة:

- بتحديد الوظائف التي تؤديها مختلف الشركات الطرف فيها؛
- المخاطر التي تتكبدها الشركات في أداء تلك الوظائف.

يتعين على المفتش بعد ذلك تقييم درجة الأهمية لهذه الوظائف لأن قيمة الوظائف تهم اكثر من عددها و تسهل العملية بالتعرف على :

- الأصول التي تستخدمها الشركات للقيام بالمعاملات (معدات، براءة اختراع...)
- الالتزامات التعاقدية المفروضة على الشركات لتنفيذ الصفقة(شروط الدفع، الضمانات...)
- البنية الاقتصادية و السوق الذي تنشط فيه الشركة المعنية (المنطقة الجغرافية، اتجاه السوق، المنافسة...)

1.3.1. إجراءات التحليل الوظيفي

أولا: جمع المعلومات

منذ بداية التحقيق يتعين على المحقق أن يجمع أكبر قدر ممكن من الوثائق والمعلومات. ويجب أن يطلب بصفة خاصة عقود الخدمات التي تمت بين شركات المجمع. ويمكن أن يقوم المراقب بزيارة المقرات إذ سيكون ذلك مفيد للتحقيق خاصة إذا تعلق الأمر بموقع الإنتاج.

ثانيا: تحليل المعلومات

بعد جمع الوثائق، يجري تحليل الوثائق القانونية المتعلقة بعقود الخدمات داخل المجمع، محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة، تقارير محافظ الحسابات التي تساعد على فهم الوظائف و المخاطر.

ولكي تكون هناك رؤية عامة للمجمع من الضروري إعادة تشكيل الهيكل التنظيمي الذي يوضح من يسيطر على من والهيكل الوظيفي الذي يوضح من فعل ماذا. بالإضافة للاطلاع على المواقع الالكترونية للشركات المراقبة

ثالثا: تقييم ربحية قطاع النشاط

يتعين أخذ فكرة عامة حول مدى ربحية القطاع عن طريق استشارة الدراسات الاقتصادية في مختلف ميادين النشاط الصناعة، الخدمات، التوزيع والتمويل فضلا عن المنشورات الصحفية الاقتصادية.

رابعا: المقارنة مع المعطيات المحاسبية

يتوجب مقارنة معطيات التحليل الوظيفي مع بيانات المحاسبة، عن طريق القيام بمقاطعة المعطيات مع البيانات المحاسبية لجدول حسابات النتائج التي تعطي معلومات ملموسة حول نفقات الإعلان والعمولات، اللجوء للمناولة (التقاعد من الباطن) والحاجات في التمويل.

حيث تلزم الشركات بمسك محاسبة تحليلية، والتي يتم تقديمها إلى أعوان الرقابة في حالة طلبها خلال القيام بتحقيق مصوب او في المحاسبة وذلك حسب نص المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

و أيضا تلزم المادة 20 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة حسب قانون المالية 2018م، المؤسسات التي تعد حسابات مجمعة ان تضعها تحت تصرف أعوان التحقيق عند الطلب. الشيء الذي يمكنهم من الوصول بسهولة الى المعلومات المتعلقة بالمؤسسات الداخلة في محيط التجميع.

خامسا: جدول التحليل الوظيفي

لكي يتم اخذ نظرة عامة حول الكيان والشركة محل الرقابة في تحقيق المعاملات، من الضروري إعداد جدول يوضح الوظائف التي تم الاضطلاع بها والمخاطر المحتملة. عدد الأعمدة في الجدول يعبر عن عدد الشركات التي لها علاقة بالمعاملة أما الأسطر فتمثل الوظائف المؤداة والخاطر المحتملة للقيام بالمعاملة.

لكل شركة، كل وظيفة مؤداة وكل خطر محتمل تترجم على شكل علامة، يمكن أن يتم اظهار أهمية كل وظيفة وخطر بتحديد إن كان الخطر منخفض أو مرتفع جدا. يتم ملئ هذا الجدول (انظر

الملاحق) بإقحام الشركة محل التحقيق من أجل تفادي أية اختلافات لاحقة، لكن يمنع أن تسند هذه المهمة للشركة لتقوم بها لوحدها. يجب أن يوجه المحقق انتباهه إلى العناصر التالية:

- عملية شراء لإعادة البيع تنطوي على مخاطر ووظائف محدودة يمكن لسعر أعلى ان يقبل إذا اتسع نطاق المهام والوظائف و إذا تعقدت العمليات؛
- ينطوي نشاط البحث والتطوير على وظيفة ذات قيمة مضافة عالية ولكنه ينطوي في نفس الوقت على مخاطر مرتفعة بالنظر إلى عدم التأكد من الوصول إلى نتائج. يستلزم هذان العاملان إسناد سعر مرتفع نسبيا.

4.3. تقويم النتائج

يعود للإدارة الجبائية أن تثبت حسب إجراءات القانون العام الطابع الغير عادي للعملية المراد تقويمها. في حالة غياب عناصر دقيقة يتم التقويم عن طريق مقارنة مع المنتجات الخاصة للمشاريع المماثلة عندما تشتغل في حالة عادية.

يحدد مبلغ الايرادات الخاضعة إما مباشرة وفقا للعناصر الدقيقة للعملية محل التقويم وهذا بإدراج الأرباح المحولة بطريقة تعسفية للخارج أو في حالة غياب عناصر محددة لإجراء التعديلات بالمقارنة مع المنتجات المشابهة الخاضعة للضريبة.

يجب أن يستند هذا التقييم إلى مقارنات مع نتائج شركات مستقلة في نفس مجال النشاط في ظروف عادية.

4.إجبارية تبرير المصاريف المتعلقة بمقابل العمليات التي تمت مع شركات موطنه في بلدان لا تملك الجزائر معها اتفاقيات جبائية:

أسست المادة 5 من قانون المالية 2010 اجبارية تبرير المصاريف المتعلقة بدفع مستحقات المعاملات لصالح الشركات الموطنة في بلدان خارج الجزائر والتي لم توقع معها الجزائر اتفاقية جبائية.

عندما تكون المصاريف المتعلقة بالعمليات المنصوص عليها في المادة 141 مكرر مدفوعة للشركة متواجدة في بلد لم توقع الجزائر معه اتفاقية جبائية فإن شرط وجود علاقة تبعية لا يشترط لتطبيق أحكام المادة 141 مكرر لنفس القانون.

تعتبر هذه المصاريف غير قابلة للخصم ما لم تقدم الشركة دليلا على أن هذه المصاريف تتعلق بمعاملات فعلية و أنها ليست غير طبيعية أو مفرطة و تطبق أحكام المادة على المدفوعات في حساب معين في مؤسسة مالية متواجدة في أقاليم أو دول خارج الجزائر.

5.المتطلبات المستندية المبررة لأسعار التحويل:

لقد فرضت المادة 21 من قانون المالية التكميلي ل 2010م على الشركات التابعة لمجمع الشركات بالمعنى الوارد في المادة 160 من قانون الاجراءات الجبائية أن تقدم، في نفس الوقت مع التصريح السنوي، وثائق لتبرير سياسة أسعار التحويل المطبقة فيما يتعلق بمعاملات من أي نوع مع شركات حليفة بالمعنى الوارد في المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

حدد القرار الوزاري المؤرخ في 22 أفريل 2012 الوثائق التبريرية الواجب إعدادها. وأضاف القرار الوزاري المؤرخ في 17 نوفمبر 2020م تغيرات فيما يخص الوثائق التبريرية لأسعار التحويل بإضافة مجموعة وثائق تكميلية للوثائق الأولية والجدول التالي يوضح الفرق بين القرارين:

الجدول (1-3):مقارنة بين القرارين المتعلقين بأسعار التحويل

المادة	القرار الوزاري المؤرخ في 17 نوفمبر 2020م	المادة	القرار الوزاري المؤرخ في 22 افريل 2012
1	تطبيقا لأحكام المادة 169 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية، يهدف هذا القرار الى تحديد الشركات المعنية بالوثائق الأولية و التكميلية التي تبرر أسعار التحويل المطبقة من طرف الشركات المتصلة	1	تطبيقا لاحكام المادة 21 من الامر رقم 10-01 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت سنة 2010 و المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، يهدف هذا القرار الى تحديد الوثائق التي تبرر أسعار التحويل المطبقة من طرف الشركات المتصلة
2	تتمثل الوثائق المطلوبة في مجال أسعار التحويل المنصوص عليها في المادة 169 مكرر المذكورة أعلاه، في الوثائق الأولية والتكميلية الموضوعة تحت تصرف الإدارة الجبائية التي تسمح بتبرير سياسة التحويل المطبقة في اطار التعاملات بكل أنواعها المنجزة من طرف الشركات المتصلة لا يشترط تقديم الوثائق التكميلية الا في حال اجراء تحقيق في المحاسبة	2	يتمثل الالتزام الوثائقي فيما يخص أسعار التحويل المنصوص عليه في المادة 21 من الامر رقم 10-01 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت 2010 و المذكور أعلاه، في الوثائق الموضوعة تحت تصرف الإدارة الجبائية و التي تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المطبقة في اطار التعاملات بكل أنواعها المنجزة من طرف الشركات المتصلة
3	**الشركات المعنية بتقديم الوثائق هي:** - الشركات التي تتمتع بعضوية مجمعات الشركات بما فيها الشركات الممارسة في قطاع المحروقات و الخاضعة للتشريع المتعلق بالمحروقات -الشركات الأجنبية العاملة مؤقتا في الجزائر في اطار تعاقدي خاضع للربح الحقيقي	3	**يخص تقديم الوثائق:** - الأشخاص المعنويين او تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلين بقوة القانون او فعليا، العاملين في ميدان المحروقات و كذا الشركات التابعة لهم كما هو منصوص عليه قانونا - شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي يفوق رقم اعمالها السنوي مئة مليون دينار (100.000.000دج) او يساويها

			– مجمعات الشركات القانونية او الفعلية عندما يفوق رقم اعمالها السنوي لاحدى الشركات العضوة مئة مليون دينار (100.000.000دج) او يساويها – الشركات المقيمة بالجزائر العضوة في مجمعات اجنبية و كذا تلك التي لا تتوفر عالى إقامة مهنية بالجزائر، كما منصوص عليه في المادة 156–1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
4	يجب ان تتضمن الوثائق الأولية المقدمة سنويا لتبير أسعار التحويل، فئتين من المعلومات، الأولى تتعلق بمعلومات عامة حول مجمع الشركات و الثانية تتعلق بالشركة الممارسة في الجزائر . و تتمثل هذه الوثائق في **1. وثائق أساسية تتعلق بالمعلومات العامة حول المجمع تتضمن :** – وصفا عاما لميدان او ميادين النشاطات الممارسة، بما في ذلك التغيرات المدرجة خلال السنة المالية، – مخططا توضيحيا للهيكل القانوني و الراسمالي للمجمع و أيضا الوضعية الجغرافية للهيئات العملياتية، – وصف سلسلة التموين الخاصة بخمس سلع او خدمات رئيسية يقدمها المجمع. و يمكن وصف ان يكون على شكل مخطط او رسم بياني، – وصف للأسواق الجغرافية الرئيسية تاتي يتم بيع السلع و الخدمات الرئيسية للمجمع فيها، – وصف عام للوظائف الممارسة و المخاطر التي يمكن ان تواجهها و الأصول التي تخصصها الشركات المتصلة و التي تؤثر على المؤسسة الممارسة في الجزائر،	4	يجب ان تتضمن الوثائق الأولية المقدمة سنويا لتبير أسعار التحويل، فئتين من المعلومات، الأولى تتعلق بمعلومات عامة حول مجمع الشركات و الثانية تتعلق بالشركة الممارسة في الجزائر . و تتمثل هذه الوثائق في **1.وثائق أساسية تتعلق بالمعلومات العامة حول المجمع تتضمن :** – وصفا عاما لميدان او ميادين النشاطات الممارسة، بما في ذلك التغيرات المدرجة خلال السنة المالية، – مخططا توضيحيا للهيكل القانوني و الراسمالي للمجمع و أيضا الوضعية الجغرافية للهيئات العملياتية، – وصف سلسلة التموين الخاصة بخمس سلع او خدمات رئيسية يقدمها المجمع. و يمكن وصف ان يكون على شكل مخطط او رسم بياني، – وصف للأسواق الجغرافية الرئيسية تاتي يتم بيع السلع و الخدمات الرئيسية للمجمع فيها، – وصف عام للوظائف الممارسة و المخاطر التي يمكن ان تواجهها و الأصول التي تخصصها الشركات المتصلة و التي تؤثر على المؤسسة الممارسة في الجزائر،

	– قائمة الأصول المعنوية او فئات الأصول المعنوية الرئيسية التي يملكها المجمع المتعدد الجنسيات (براءات اختراع و العلامات و الأسماء التجارية و المهارة ...) مع المؤسسات الممارسة في الجزائر و كذا الهيئات التي تملكها قانونا، – وصف عام لسياسة أسعار التحويل للمجم خاصة تلك المتعلقة بالبحث و التطوير و الأصول المعنوية . 2. **وثائق خاصة بالمؤسسة الممارسة بالجزائر و تتضمن** – وصف دقيق للنشاطات المنجزة، و استراتيجية المؤسسة المحلية و النشاطات التي تمارسها و طبيعة التعاملات التي تنجزها مع الإشارة، على الخصوص ،الى ما اذا كانت المؤسسة معنية / او متاثرة باجراء عمليات إعادة تنظيم المؤسسات او تحويل الأصول المعنوية خلال السنة المالية الجارية او السابقة مع شرح مظاهر هذه التعاملات التي تؤثر على المؤسسة، – وصف للعمليات المنجزة مع شركات متصلة أخرى(مثل شراء خدمات التصنيع و اقتناء السلع و تقديم الخدمات...) – نسخ من التقرير السنوي لمحافظ الحسابات و الجداول المالية للسنة المالية المذكورة في الوثائق – عرض لطريقة تحديد أسعار التحويل المطبقة و تبرير هذه الطريقة بالنظر لمبدا المنافسة النزيهة بما يسمح بالتحليل المقارن (دراسة السوق و التحليل الوظيفي و الوضعية الاقتصادية و البنود التعاقدية)		–قائمة الأصول المعنوية او فئات الأصول المعنوية الرئيسية التي يملكها المجمع المتعدد الجنسيات (براءات اختراع و العلامات و الأسماء التجارية و المهارة ...) مع المؤسسات الممارسة في الجزائر و كذا الهيئات التي تملكها قانونا، –وصف عام لسياسة أسعار التحويل للمجم خاصة تلك المتعلقة بالبحث و التطوير و الأصول المعنوية . 2. **وثائق خاصة بالمؤسسة الممارسة بالجزائر و تتضمن** – وصف دقيق للنشاطات المنجزة، و استراتيجية المؤسسة المحلية و النشاطات التي تمارسها و طبيعة التعاملات التي تنجزها مع الإشارة، على الخصوص ،الى ما اذا كانت المؤسسة معنية / او متاثرة باجراء عمليات إعادة تنظيم المؤسسات او تحويل الأصول المعنوية خلال السنة المالية الجارية او السابقة مع شرح مظاهر هذه التعاملات التي تؤثر على المؤسسة، – وصف للعمليات المنجزة مع شركات متصلة أخرى(مثل شراء خدمات التصنيع و اقتناء السلع و تقديم الخدمات...) – نسخ من التقرير السنوي لمحافظ الحسابات و الجداول المالية للسنة المالية المذكورة في الوثائق –عرض لطريقة تحديد أسعار التحويل المطبقة و تبرير هذه الطريقة بالنظر لمبدا المنافسة النزيهة بما يسمح بالتحليل المقارن (دراسة السوق و التحليل الوظيفي و الوضعية الاقتصادية و البنود التعاقدية)

	– قائمة ووصف الاتفاقات المتضمنة تقديم الخدمات بين المؤسسات المتصلة بما في ذلك اتفاقات توزيع التكاليف و الاتفاقات الرئيسية المتضمنة خدمات البحث و منح التراخيص ، – قائمة الأصول المعنوية او فئات الأصول المعنوية الأساسية لتحديد أسعار التحويل و كذا الهيئات التي تملكها قانونا، – وصف عام لمختلف التحويلات المحتملة لحصص الأصول المعنوية بين المؤسسات المتصلة ، مع الإشارة الدول و المداخيل الموافقة ،		– قائمة ووصف الاتفاقات المتضمنة تقديم الخدمات بين المؤسسات المتصلة بما في ذلك اتفاقات توزيع التكاليف و الاتفاقات الرئيسية المتضمنة خمات البحث و منح التراخيص ، – قائمة الأصول المعنوية او فئات الأصول المعنوية الأساسية لتحديد أسعار التحويل و كذا الهيئات التي تملكها قانونا، – وصف عام لمختلف التحويلات المحتملة لحصص الأصول المعنوية بين المؤسسات المتصلة ، مع الإشارة الدول و المداخيل الموافقة.
5	تتضمن الوثائق التكميلية الموضوعة تحت تصرف المحققين، بعد طلب من الإدارة الجبائية ما يأتي : – وصف عام لاستراتيجية المجمع فيما يتعلق بالتطوير و الملكية و استغلال الأصول المعنوية و يتضمن هذا الوصف على الخصوص، تحديد موقع المنشات الرئيسية للبحث و التطوير و كذا مديرية نشاطات البحث و التطوير. – وصف لعمليات إعادة تنظيم المؤسسات و كذا شراء و بيع عناصر الأصول التي جرت خلال السنة الكالية المحقق فيها، – تحليل وظيفي يصف الاسهامات الرئيسية لمختلف هيئات المجمع حين انشاء القيمة، أي الوظائف الرئيسية المماراية و المخاطر الهامة المفترضة و الأصول الهامة المستخدمة،		

	– تحديد هوية المؤسسات المتصلة المندرجة ضمن كل فئة من فئات التعاملات المراقبة و الواردة في الوثيقة بما في ذلك التغييرات المحتملة بالمقارنة بالسنوات السابقة، – وصف للعمليات المنجزة مع شركات متصلة أخرى (كشراء خدمات التصنيع و اقتناء السلع و توفير خدمات و القروض و الضمانات المالية و ضمانات حسن التنفيذ و منح حق الامتياز عن التراخيص المتضمنة الأصول المعنوية ...)، يتضمن طبيعة التدفقات و المبالغ بما في ذلك الاتاوات و يمكن ان تعرض هذه العناصر عن طريق التدفقات الاجمالية و نوع المعاملة. – نسخ من كل العقود المبرمة بين الشركات المتصلة، نسخ من الاتفاقات الداخلية للشركات المبرمة من طرف المؤسسة المحقق معها و كذا اتفاقات التحديد المسبق لاسعار التحويل أحادية الجانب و الثنائية و متعددة الأطراف و قرارات السلطات الجبائية الأجنبية التي تساهم في تحديد أسعار التحويل للمؤسسة المحقق معها		
6	يمكن للشركات المعنية بالإلزام الوثائقي ان تقدم كل وثيقة من شانها تنوير و تسهيل عمل الإدارة	5	يمكن للشركات المعنية بالالتزام الوثائقي، ان تقدم كل الوثائق الأخرى التي من شانها مساعدة الإدارة
7	في حالة عدم تقديم الوثائق او تقديم وثائق غير مكتملة سواء تعلق ذلك بالوثائق الأولية او التكميلية، توجه الإدارة اشعار بتقديم الوثائق او اتمامها في غضون اجل ثلاثين (30) يوما، و يجب ان يشير هذا الاشعار الموجه عبر ظرف موصى	6	في حالة عدم تقديم الوثائق او تقديم وثائق غير كاملة، ترسل الإدارة للشركة اشعارا بغرض تقديمها او اتمامها في اجل ثلاثين 30 يوما. و يجب ان يتضمن الاشعار المرسل في ظرف موصى عليه مع وصل الاستلام، الوثائق او الوثائق التكميلية التي على الشركة تقديمها و كذا العقوبات المطبقة في حالة عدم الإجابة او الإجابة الجزئية

	عليه مع وصل بالاستلام الى الوثائق او الوثائق التكميلية الواجب تقديمها من طرف الشركة و كذا العقوبات المطبقة في حالة عدم الإجابة او الإجابة المنقوصة		
8	ان عدم تقديم الوثائق او التقديم الغير مكتمل للوثائق المنصوص عليها في المادتين 4 و 5 أعلاه، في غضون اجل (30) يوما ابتدءا من تاريخ التبليغ بواسطة ظرف موصى عليه مع وصل بالاستلام، المنصوص عليه في المادة 7 أعلاه، يترتب عليه تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 192-3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.	7	يترتب عن تعذر تقديم او التقديم غير الكامل للوثائق المذكورة في المادة 2 أعلاه، في اجل ثلاثين 30 يوما ابتداءا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه من وصل الاستلام، حسبما هو منصوص عليه في المادة 6 أعلاه، إعادة دمج الأرباح المحولة يضاف اليها غرامة قدرها 25% من هذه الأرباح المحولة وفقا لاحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
		8	يحتفظ مفتش الضرائب بامكانية طلب عناصر تكميلية من الشركة محل التحقيق و ذلك في اطار احكام المواد 19 و20و20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية
9	يجب إيداع الوثائق الأولية على مستوى المصالح الجبائية المختصة اثناء إيداع التصريح السنوي للنتائج .	9	يجب إيداع الوثائق المذكورة أعلاه، لدى المصالح الجبائية المختصة، اثناء إيداع التصريح السنوي للنتائج
10	يمكن ارفاق الوثائق الأولية و التكميلية المتعلقة بالعقود بالصيغة الرقمية		
11	يمكن مصالح الإدارة الجبائية ان تطلب من الشركات المعنية، ترجمة الوثائق المقدمة باللغات الأجنبية، الى احدى اللغات المعمول بها في الإدارة الجبائية.		
12	تلتزم المصالح الجبائية طبقا للتشريع الجبائي الساري المفعول، باحترام السر المهني و سرية الوثيقة المقدمة		

13	تلغى أحكام القرار المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1433 الموافق 12 أفريل 2012 و المتعلق بالوثائق التي تبرر أسعار التحويل المطبقة من طرف الشركات المتصلة		
		10	يطبق الالزام الوثائقي ابتداءا من السنة المالية 2010

المصدر: من إعداد الباحث

تتمثل اهم التعديلات التي اتى بها قرار 2020:

- تعديل قائمة الشركات المعنية بتقديم الوثائق التبريرية لأسعار التحويل حيث أصبحت أكثر شمولا وبدون تخصيص أو شروط؛
- يشمل القرار الزامية تقديم وثائق تكميلية تم تحديدها بالتفصيل، ويتم وضع هذه الوثائق التكميلية تحت تصرف المحققين عند قيامهم بمهامهم.

قبل صدور القرار كان لمفتش الضرائب وحده الحق في طلب عناصر تكميلية من الشركة محل التحقيق من دون ذكر نوع الوثائق او طبيعتها.

في حالة عدم قيام الشركة بإعداد الوثائق المبررة لأسعار التحويل، أو وثائق غير كاملة إن كانت الابتدائية أو المكملة، فان الإدارة تقوم بإرسال إنذار للقيام بإعدادها. في حدود 30 يوم يتم ارسال الإنذار عن طريق ظرف مغلق موصى مع امضاء بالاستلام وبعد انتهاء المهلة يتم تطبيق غرامة 500.000دج.

في حالة القيام بتحقيق للشركة التي لم تقدم الوثائق المبررة للأسعار يتم تطبيق زيادة بنسبة 25% على الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة المحددة بعد التحقيق.

وفي حالة إثبات وجود تحويل غير مباشر للأرباح فإنه يتم تطبيق زيادة بنسبة 25 %على هذه الأرباح المحولة للخارج حسب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. رغم ذلك فإن هذه الزيادة لا تطبق على الشركات التي تكون خارج نطاق اختصاص ومراقبة مديرية كبريات الشركات.

خاتمة الفصل الاول

سمح هذا الفصل بتحديد مفهوم المجمعات حسب مختلف القوانين التي وضعها المشرع رغم عدم اعترافه بوجود المجمعات كشخصية قانونية.

إضافة الى ذلك تم تطبيق نظرية التسيير الجبائي واسقاطها على المجمعات التي تعتمد إضافة الى اليات التسيير الجبائي للشركات الفردية اليات خاصة وضع القضاء حدود لها في حالة التعسف في استعمال الحق والفعل الغير عادي في التسيير.

تتشكل مناطق للخطر الجبائي خاصة في المجمعات بفعل انها تطبق نظام جبائي خاص المعروف بنظام الميزانية الموحدة وبفعل ان معظم المعاملات بين شركات المجمع تبقى تحت الرقابة الجبائية فيما يعرف بأسعار التحويل.

الفصل الثاني

دور التدقيق الجبائي في التسيير الجبائي للمجمع

تمهيد الفصل الثاني

لقد تطور التدقيق عبر الزمن لتصبح له عدة اشكال، فيمكن ان يكفل بالمهمة افراد خارج الشركة في اطار التدقيق الخارجي، كما يمكن ان تتم من طرف افراد داخل الشركة بما يعرف بالتدقيق الداخلي.

عرف التدقيق أيضا تطورا في المجالات التي يمسها فبعد ان كانت المهمة متعلقة أساسا بالأمور المحاسبية اصبح يشمل كل العمليات في الشركة بما يعرف بالتدقيق التشغيلي الذي صار يضم التدقيق الجبائي للشركة.

تؤثر المخاطر الجبائية التي يمكن ان تمس المجمع على عملية التدقيق و تنظيمها، فلا يمكن ان تكون مثل الشركات الفردية المستقلة و هذا ما يستلزم البحث عن هيكل تنظيمي مواتي للمجمع.

تتعلق المخاطر الجبائية الأساسية في المجمع بعملية الادماج الجبائي للشركات وأسعار التحويل المتعلقة بالمعاملات البينية داخل المجمع الامر الذي يحتاج بذل عناية خاص من طرف المدقق.

في هذا الإطار يتطرق هذا الفصل في المبحث الأول الى مفهوم التدقيق الداخلي في المجمع ثم في المبحث الثاني الى أهمية التدقيق الجبائي لعملية الادماج الجبائي و أخيرا يتطرق الى أهمية التدقيق الجبائي لأسعار التحويل في المبحث الثالث.

المبحث الأول: الاطار النظري للتدقيق الجبائي الداخلي

إن تطور حجم الأعمال وانفصال الملكية عن المسؤولية جعل من الضروري إيجاد أداة لضمان مصداقية تسيير الاعمال بما في ذلك التسيير الجبائي. وعليه يتطرق هذا المبحث الى تعريف التدقيق الجبائي في إطار التدقيق الداخلي مع محاولة تحديد النظريات المفسرة للحاجة الى التدقيق ثم الى التنظيم الممكن ان يتخذه التدقيق الجبائي الداخلي في المجمع وأخيرا قواعد السلوك المهني للمدقق ومعايير التدقيق.

المطلب الأول: النظريات المفسرة للحاجة للتدقيق وتعريفه

يتطرق هذا المطلب إلى النظريات المفسرة للحاجة إلى التدقيق ثم مراحل تطور التدقيق إلى ظهور التدقيق الجبائي وأخيرا تعريف التدقيق الجبائي في إطار التدقيق الداخلي.

1. النظريات المفسرة للحاجة إلى التدقيق

حسب نصر صالح محمد [1] و حسب دراسة الجمعية الامريكية للمحاسبة[2] في محاولة دراسة الحاجة إلى التدقيق فإن أهم النظريات و الآراء المفسرة للحاجة إلى التدقيق تتمثل في :

أولا: إضفاء الثقة على المعلومات

تساهم استقلالية المدقق في إضفاء ثقة على المعلومات، أي المصداقية ويقصد بها هنا أن المعلومة يمكن أن تصدق من طرف عدة مستعملين المساهمين، المدينين، السلطات، المستهلكين وأي طرف ثالث يهمه الامر. الطرف الثالث في المعادلة يستعمل المعلومة لاتخاذ قرارات ...والمدقق يقلل من مخاطر المعلومة

---

[1] صالح محمد نصر، **نظرية المراجعة**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن،2016، ص:37.

[2] American Accounting Association, **Astatement of Basic Auditing Concepts**, Committee On Basic Auditing Concepts, Studies In accounting Research, N:6, Sarasota, Florida, USA.

في أن تكون المعلومة المالية (او غيرها) المستعملة لاتخاذ القرار خاطئة. إن التقارير المالية المعدة من طرف المدراء والتي تنشر من غير فحص مدقق مستقل تترك فجوة ثقة، فإنه من غير المعقول أن يُنتظر من المسير حياد ونزاهة مثالية في اعداد التقارير وبالعكس يُنتظر ذلك من مدقق يلتزم بالاستقلالية[1].

ثانيا: نظرية المسؤولية

يمتلك التدقيق دورا هاما في مراقبة قيام المسيرين بمسؤولياتهم، يتمثل دور التدقيق هنا في اعتباره أداة رصد عند مساءلة المسيرين[2].

كما أن التطورات الحديثة وظهور ما يعرف بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية للمنظمات، وما صاحبها من تعدد وتنوع في الأطراف المستفيدة لتشمل المجتمع ككل، قد تجعل لمفهوم تعرض المصالح دورا مهما في زيادة الطلب على خدمات المراجعة، وتوسيع نطاقها افقيا ليشمل تقييم الأداء الاجتماعي والبيئي[3].

ثالثا: تعارض المصالح، الأثر المتوقع، التعقيد، البعد

حسب دراسة جمعية المحاسبة الامريكية تم صياغة أربعة عوامل رئيسية للحاجة إلى المراجعة.

- **تعارض المصالح**

إن الرجوع إلى تاريخ التدقيق يوضح أن التعارض بين مصالح مستخدمي المعلومات ومعديها هو الذي خلق الحاجة للتدقيق.

---

[1] Ray Whittington, Kurt Pany , **Principles of Auditing and Other Assurance Services**, McGraw−Hill Companies, United States of America, 17th edition,2009 p :10.

[2] Michael Sherer, David Kent, **Auditing and Accountability**, Pitman,France, 1983,P :9.

[3] صالح محمد نصر، **مرجع سابق ذكره** ،ص:45.

اذ اخذ تعارض المصالح شكلا حاسما في اعقاب الثورة الصناعية، و ما رافقها من انفصال بين الإدارة و الملكية و ما ترتب عليه من تعرض مصالح الكثير من الممولين إلى الخطر الناجم عن قبولهم قوائم مالية مضللة، مما اضطر الكثير منهم إلى اللجوء إلى المحاكم في محاولة لتعويض الاضرار التي لحقت بهم نتيجة عدم نزاهة الادرة، و نشرها لقوائم مالية مضللة، و بالتالي صار تقرير المراجع بمثابة عنصر لا غنى عنه لإقناع الممولين بمدى تمثيل القوائم المالية المنشورة لنتائج عمليات الوحدة الاقتصادية، و عليه باتت التشريعات المختلفة في معظم الدول تتبنى ضرورة ارفاق تقرير المراجع مع القوائم المالية المنشورة[1].

- **الأثر المتوقع**

للقوائم المالية والمعلومات المفصح عنها أثر على عملية اتخاذ القرار وكلما كان القرار اهم كلما زاد الأثر. من هنا يكتسي التدقيق أهمية بالغة.

فمستعملو القوائم المالية القوائم المالية (او غير المالية) إذا ما بنوا قراراتهم على أساس معلومات غير موثوقة يمكن أن تصيبهم خسائر هامة نتيجة ذلك. وعليه فقبل أن بتم ذلك فهم يرغبون في أن يطمئنوا من مصداقية وسلامة هذه المعلومات.

- **التعقيد**

مع تزايد تعقد الواقع الاقتصادي وتعقد النظام المحاسبي وتعقد النظام المحاسبي الذي يسجل هذا الواقع، يواجه المستعمل صعوبات متزايدة للاطمئنان على أن البيانات المالية تعبر تعبيرا سليما عن الاحداث الاقتصادية الكامنة.

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان 1999،ص:26.

بالإضافة إلى أن هذا التعقيد يزيد من فرص حدوث أخطاء في عملية القياس والإفصاح، هذا ما ينشئ الحاجة إلى شخص يتمتع بما يكفي من الكفاءة التقنية لمواجهة التعقيد وتقديم تقارير للمستعملين.[1]

البعد

نتيجة للعوامل القانونية، المكانية والاقتصادية التي تحول بين مستعملي القوائم المالية وبين القيام بفحص شخصي للمعلومات المقدمة من مسيري الشركة يصبح وجود طرف مستقل (مدقق) حاجة ماسة لتقييم مصداقية المعلومة نيابة عنهم[2]

اذ يتحقق البعد اما بطريقة طبيعية تتعلق بالبعد المكاني بين مكان المستخدمين ومكان المنظمة، واما بواسطة الموانع القانونية التي تحد من إمكانية وصول هؤلاء المستخدمين لمثل هذه المعلومات، واما بفعل عوامل الوقت والتكلفة (عوامل اقتصادية)[3]

رابعا: نظرية الوكالة وتكاليف المعاملات

تفترض هذه النظرية أن المسيرين يعتبرون أن المنافع المتأتية من القيام بالتدقيق تتعدى التكاليف المترتبة عنه. وتشمل هذه التكاليف من وجهة نظر المسير(تكاليف التدقيق مصاريف التدقيق بالإضافة إلى الوقت الذي يمضيه الاعوان والمدراء مع المدققين) والتكلفة التي تلحق بالمديرين عندما يتهمون بتقديم بيانات مضللة.[4]

---

[1] Campbell Leslie, **International Auditing**, Palgrave Macmillan, United Kingdum, 1984, P : 14.

[2] صالح محمد نصر، **مرجع سابق ذكره** ،ص:45.

[3] حسين القاضي، حسين دحدوح ،**مرجع سابق** ،1999،.

[4] Campbell Lesli , **International Auditing**, op cit p:62.

كما أن المديرين يعملون على تخفيض اثار التعارض بين الملاك والمديرين عن طريق اخضاع القوائم المالية التي يعدونها للتدقيقمن قبل طرف مستقل. وبناء على ذلك سيكون لدى الملاك حافزا اقل لتخفيض مكافآت المديرين.[1]

2. تطور التدقيق وظهور التدقيق الجبائي

لم يعرف التدقيق الجبائي بمفهومه الحالي سابقا، إلا أن المتتبع لتاريخ تطور التدقيق يمكن أن يلاحظ أن أول العمليات الرقابية تعلقت بفحص الضرائب المحصلة والزكاة. يمكن قراءة تطور التدقيق في مجمله على مرحلتين:

الأولى: العصور القديمة حتى سنة 1929:

ترجع الممارسات الأولى المشابهة للتدقيق إلى العصور القديمة و سنوات 3000 قبل الميلاد عند السومريين، كما أن قصة سيدنا يوسف التي وردت في القرآن الكريم اكبر دليل على قدم ممارسات التدقيق.[2] رغم أن الممارسات قديمة الا أن التسمية ظهرت متأخرة عند الرمان اين عرفت عملية العرض الشفوي للحسابات مثلهم مثل المصريين القدامى و الاغريق و اشتقت كلمة audit من الاستماع audir[3]

كانت لحقبة الإسلام دور هام في مسار تطور التدقيق أهمله معظم الباحثين. اذ تميز عهد الرسول صلى الله عليه وسلم بوجود والي الحسبة الذي يتكفل بمراقبة تحصيل الإيرادات ومراقبة المصروفات والعمل على عدم انفاقها في غير محلها (لاسيما مداخيل الزكاة). من ثم تطور هذا النظام في العهد العباسي بإقامة رقابة الدواوين، من أهمها رقابة ديوان الزمام ورقابة ديوان بيت المال ورقابة ديوان النظر[4].

---

[1] الفيومي محمد، لبيب عوض، **أصول المراجعة**، بدون، الإسكندرية، مصر، 1999،ص: 34.

[2] صالح محمد نصر، **مرجع سابق ذكره** ،ص:45.

[3] نفس المرجع، ص: 50.

[4] صالح محمد نصر، **مرجع سابق ذكره**، ص:29.

تعتبر إيطاليا مهد لتطور عمليات التدقيق فبعد سقوط الدولة الرومانية استعمل تجار فلورنسا و فنيسا التدقيق في فحص حسابات قباطنة السفن التجارية .[1]

أما في فرنسا فقد كان للملك لويس التاسع مستخدمون متخصصون في المالية مكلفين برقابة محاسبة المجندين المحليين عند تقديمهم المقبوضات للخزينة الملكية ثلاث مرات في السنة، وكان الهدف الأساسي هو فحص امانة الأشخاص والمكلفين بالمالية.[2]

مع ظهور وتطور شكل الشركات خاصة شركة المساهمة نص قانون الشركات 1862 م في بريطانيا على ضرورة تدقيق شركات المساهمة من قبل مراجعي حسابات ثم أصبح الامر الزاميا بإصدار قانون الشركات في 1900 م الذي يعتبر حجر أساس في تطور مهنة التدقيق،.[3] انصب اهتمام التدقيق في هذه المرحلة على اكتشاف الغش و الأخطاء عن طريق القيام بالتدقيق التفصيلي و التركيز على الميزانية العامة .

<u>الثانية: من 1930 إلى يومنا الحالي</u>

تعتبر سنة 1929م والأزمة الاقتصادية العالمية نقطة تحول في ممارسة التدقيق، فبعد أن كان المراجع يخضع للإدارة فيسمح بممارسات تضليلية محاسبية الشيء الذي ساهم في تشكل الازمة الإقتصادية، حدث التحول بإصدار معايير التدقيق من طرف المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين 1954 م التي أصبحت توجه ممارسة التدقيق وتنص على استقلالية المدقق. وبفعل هذه المعايير تطور دور المدقق إلى ابداء الراي فني محايد على مدى مصداقية القوائم المالية من خلال الحكم على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي.

---

[1] حسين أبو زيد، **دراسات في المراجعة الجزء الأول**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر،1988.

[2] Martial Chadefaux, **L'audit fiscal**, Libraire de la Cour de cassation, paris, France,1987, p : 21

[3] صالح محمد نصر، **مرجع سابق ذكره** ،ص:45.

من جهة أخرى و خلال ازمة 1929 م كان الشغل الشاغل للمؤسسات الامريكية هو تقليص الأعباء فتم اللجوء إلى خدمات مراجعين خارجيين .[1]الامر الذي يحتاج القيام بأعمال كثيفة من الجرد و الحسابات ما يتطلب عدد كبير من الاعوان و تكاليف باهضه، و عليه تم الاتفاق على تحويل جزء من هذا المهام إلى موظفين داخل هذه الشركات، تحت متابعة مكاتب التدقيق الخارجية .من هنا كانت نشأة التدقيق الداخلي أين اصبح العمال التابعين للشركة يقومون بالمساهمة في اعمال المراجعين الخارجيين دون القيام بتقديم نتائج او حلول او توصيات، الشيء الذي صار فيما بعد من مهام التدقيق الداخلي.

وإلى يومنا الحالي يعرف التدقيق تطورات بفعل ظواهر وأزمات مختلفة كما كانت جهود مختلفة لتوحيد الممارسة العملية للتدقيق بإصدار معايير مقبولة على المستوى الدولي.

في هذه المرحلة عرف نطاق التدقيق توسعا عموديا وافقيا وتنوعت مواضيعه فظهرت الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي التي تطور دورها سريعا من الاهتمام بالعمليات المحاسبية والمالية إلى الاهتمام بمختلف الوظائف التشغيلية داخل المؤسسة.

بذلك صارت كل وظيفة يمكن أن تكون موضوعا للتدقيق، وعبرت عن هذه الظاهرة الكتابات المختلفة فمنها ما تحدث عن التدقيق الاجتماعي، تدقيق المرتبات، تدقيق تسيير أوقات العمل، تدقيق الاتصال، تدقيق العمليات التجارية، التدقيق التسويقي، تدقيق التصدير، تدقيق الشراء، تدقيق الإنتاج، تدقيق النوعية، التدقيق الالكتروني، التدقيق القانوني، تدقيق العقود، تدقيق المنازعات، تدقيق الموازنات، تدقيق الإدارة، التدقيق

[1] Saïd Essekkaki, **Aperçue historique sur l'évolution de la notion et la fonction d'audit interne (dans le temps et l'espace)**, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Volume 4, numéro 2,2019, p : 625 – 642.

الاستراتيجي. فكان التدقيق الجبائي الداخلي هو نتيجة لتطور مواضيع التدقيق، يعتبر كجزء من التدقيق التشغيلي[1].

3. تعريف التدقيق الجبائي الداخلي

بالنسبة لتعريف التدقيق الداخلي فقد عرف تحولات كبيرة عبر الزمن و أحدث تعريف قدمته معهد المراجعين الداخليين على أنه نشاط مستقل وموضوعي يقدم للمنظمة ضمان حول مستوى التحكم في العمليات، كما يقدم توصيات من أجل تحسينها، مع المساهمة في خلق قيمة مضافة. و يساعد المنظمة في الوصول إلى أهدافها بتقييم مناهجها في تسيير المخاطر و نظام الرقابة و الحوكمة مع تقديم اقتراحات لتعزيز فعاليتها[2].

فالمدقق الداخلي يقيم فعالية نظام الرقابة الداخلية مع تقديم توصيات لتحسينه[3]. الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي هو تقييم إجراءات تسيير المخاطر أي تقييم الرقابة الداخلية[4]. أما التدقيق الجبائي فهو مهمة تسمح بتقدير حجم المخاطر الجبائية التي يمكن أن تتحملها المؤسسة و تعمل على تقييم آليات التسيير الجبائي[5]. و حسب خلاصي رضا التدقيق الجبائي هو فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض القيام بتقييم الهدف منه تقديم تشخيص .[6]

---

[1] Martial Chadefaux, **L'audit fiscal**, Libraire de la Cour de cassation, paris, France,1987, p : 21

[2] The Institute of Internal Auditors, **definition of internal auditing**, available on site of www.IIA.com : accessed, accessed 10/09/2021.

[3] Henri-Pierre Maders, Jean-Luc Masselin. **Contrôle interne des risques : cibler, évaluer, organiser, piloter, maitriser**. Editions d'organisation,2009 .

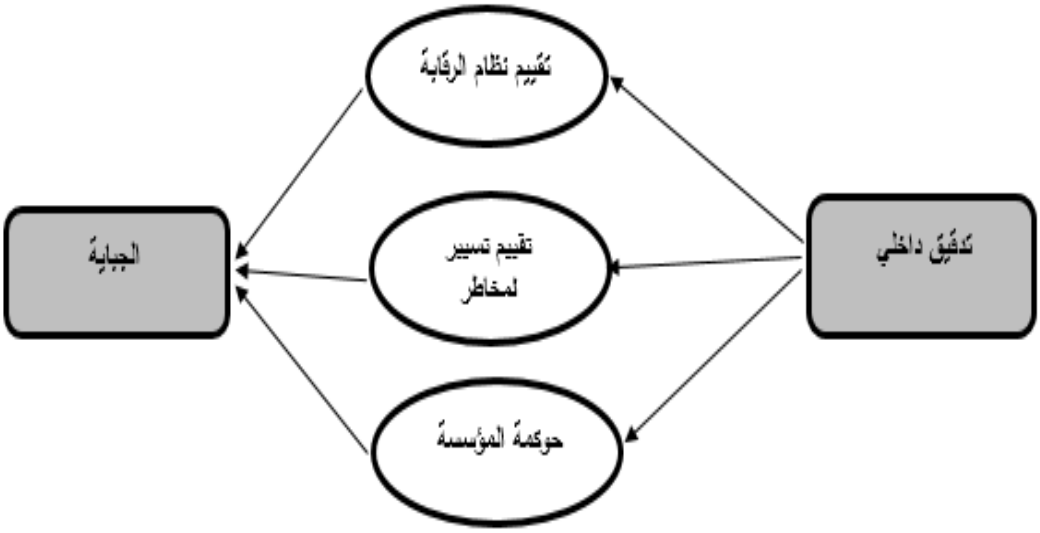
[4] Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Editions d'organisations, 2009, P :103.

[5] Mohamed Ben Hadj Saad: L'audit Fiscal dans les PME, proposition d'une démarche pour l'expert comptable, faculté des sciences économiques et de gestion, université de Sfax, 2008, P : 12.

[6] Rédha Khelassi, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition BERTI, 2013, P : 94.

التدقيق الجبائي الذي يندرج ضمن الامن الجبائي، يسمح بالتأكد من أن المؤسسة ليست معرضة لمخاطر جبائية غير متحكم فيها. كما يقيس بصفة موضوعية مدى إمتثالها للقوانين الجبائية.[1]

الشكل(2-1): التدقيق الجبائي الداخلي



المصدر: من إعداد الباحث

إن تغير التعامل مع الجباية من كونها عبئ على المؤسسة إلى أداة لخلق القيمة، ومع الانفصال بين المحاسبة والجباية زاد الاهتمام بالمتغير الجبائي كموضوع للتدقيق الداخلي.

وبذلك يمكن أن نعرف التدقيق الجبائي الداخلي على أنه وظيفة مستقلة في المؤسسة تعمل على تقييم آليات تسيير المخاطر الجبائية مع تقييم نظام الرقابة الداخلي المتعلق بالجباية وأليات الحوكمة الجبائية في المؤسسة و تقييم فعاليتها. ويرى Darsaأن هذا الدور تظهر أهميته في المؤسسات الكبرى أكثر من غيرها.[2]

---

[1] Fatima zohra DRISSI, **Les guides d'audit de gestion de l'entreprise**, Berti Edition, Alger, Algérie, 2016, P :238.

[2] Jean-David Darsa. **La gestion des risques en entreprise : identifier, comprendre, maitriser**. Edition GERESO, France ,2009.

المطلب الثاني: تنظيم التدقيق الجبائي في مجمع

يتطرق المطلب الى موقع مديرية (وظيفة) التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمجمع، أهمية وتشكيل مصلحة للتدقيق الجبائي ضمن هذه المديرية وكيفية تنظيمها.

1. مديرية التدقيق الداخلي

يمكن أن تأخذ الوظيفة المكلفة بالتدقيق الجبائي عدة مواقع في الهيكل التنظيمي للمجمع، وتتأثر هذه الوظيفة إن كان المجمع ذو نشاط دولي فنجد الأنواع التالية من التنظيم:

1.1. الهيكل المركزي

حسب دراسة قامت بها مكتب التدقيق ey حول واقع التدقيق الداخلي في المجمعات الدولية النشاط سنة 2007، اين تم استجواب 138 وظيفة تدقيق داخلي حول تنظيم الوظيفي في مؤسساتهم. حيث تم استجوابهم حول الهيكل التنظيمي فكانت 35% من الاجابات بوجود مراجعة داخلية مركزية مع وجود فريق تابع مباشرة لمدير التدقيق الداخلي.[1]

في هذا النوع من الهياكل هناك تنظيم واحد فقط مركزي للتدقيق الداخلي يتركز موقعه في المركز الرئيسي للشركة الام، وعادة ما يقوم المدققون الداخليون بالنظر إلى أجزاء مختلفة من العالم حيث تعمل الشركات التابعة او الفروع الأجنبية لأداء المراجعات الداخلية بالإضافة إلى أداء وظائف أخرى على سبيل المثال الرقابة على الجودة وأبحاث التدقيق والاتصال المتبادل مع المراجعين الخارجيين والتدريب والدعم الفني.[2]

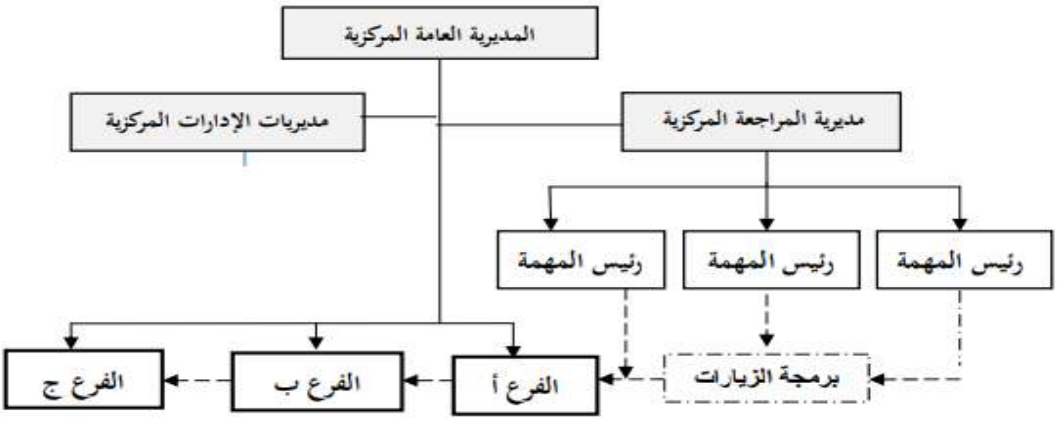
---

[1] Ernt and Young, l**es pratiques de l'audit interne dans les groupes mondiaux et les spécificités française**,2007, sur : www.ey.com , consulté le 10/09/2021 a 22.34.

[2] امين السيد احمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 627.

و يكون تنظيم نشاط التدقيق في مجمع ذو نشاط دولي على شكل مديريات يقسم ضمنها المدققون حسب الوظائف و الخبرة أو حسب مجالات النشاط و موقع الشركة التابعة[1]

الشكل(2-2): هيكل المراجعة الداخلية المركزية



المصدر: بوعزيز إبراهيم، **تقييم وافع المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من منظور المعايير الدولية** – دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة 2، 2018.

يمكن تقسيم وظيفة التدقيق حسب الوظائف والخبرة بتكوين مجموعات للمدققين لهم نفس التخصص أو حسب قدراتهم الفنية فنجد مدققين ماليين، مدققو الجودة، مدققو التسويق...كما يمكن تنظيم إدارة التدقيق الداخلي حسب مجال النشاط أو حسب الشركة التابعة. فيتم الاعتماد على الموقع الجغرافي ومجال النشاط للمدققين[2].

يتم اعتماد هذا النوع من التنظيم في المجمعات الدولية التي تكون فروعها أو شركاتها التابعة لها أنشطة متباينة، اذ يتم تدخل المدققين حسب الطلب وفي مجالات معينة تتطلب خبرة واسعة.

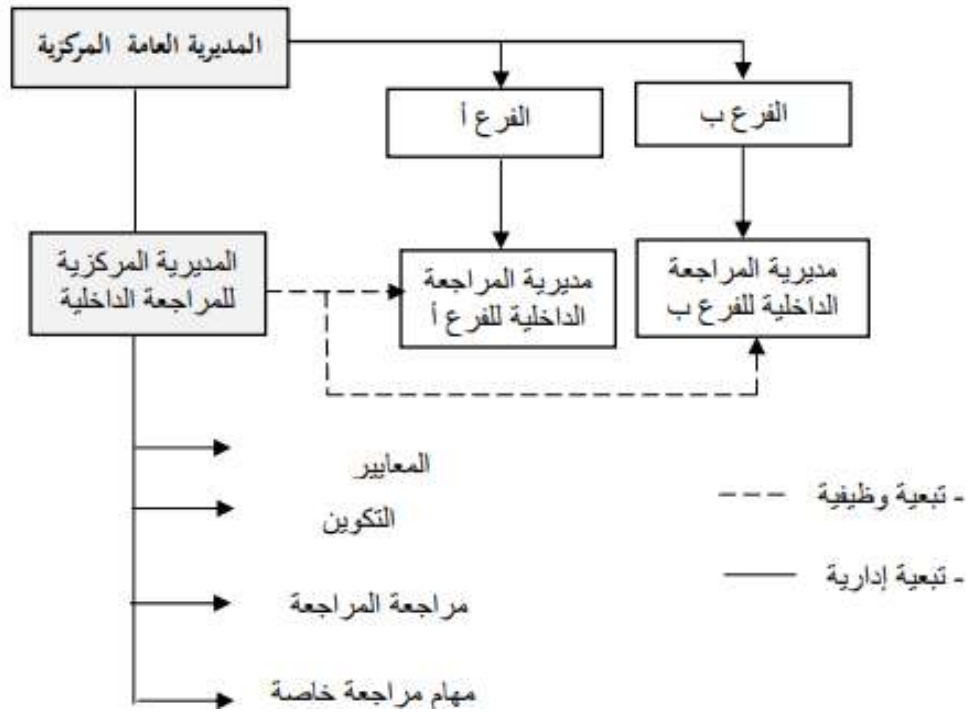
[1] Élisabeth Bertin, **Audit interne**, Groupe Eyrolles ,Paris,2007, P :29.
[2]Olivier Lemant, **La direction d'un service d'audit interne**, IfAcI ,Paris ,France, 1995.

2.1. الهيكل الغير مركزي

لا تعني اللامركزية غياب وظيفة التدقيق في الشركة الام بل بالعكس كل عملية دولية (شركة تابعة او فرع) لها هيكلها التنظيمي الخاص بالمراجعة الداخلية وللشركة الام وظيفة تدقيق داخلي أيضا.

يتم تحديد مسؤوليات المديريات اللامركزية للتدقيق من طرف المديرية المركزية للشركة الأم في الأمور التي لا تستطيع التكفل بها. أما مديرية التدقيق المركزية فلها دور مزدوج الأول هو القيام بإدارة عملية التدقيق الداخلي في المجمع والثاني هو القيام بعمليات تدقيق شاملة في مسائل لها خصوصيات مثل تدقيق الإجراءات او تدقيق التنازل عن الاستثمارات .... [1]

الشكل(2-3) هيكل المراجعة الداخلية اللامركزي



Source : J. Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, Op.cit. p 381

[1] Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 6eme édition., Éditions d'Organisation, paris, France, 2006,p :105.

3.1. الاستعانة بمصادر خارجية للتدقيق OUTSORCING

عرفت آلية الاستعانة بمصادر خارجية في التدقيق الداخلي رواجا كبيرا خاصة في الأسواق المتطورة مثلا في الولايات المتحدة الأمريكية 30 إلى40% من الشركات تستعين بمصادر خارجية في هذا المجال.[1]

توجد عدة عوامل تدفع الشركة للاستعانة بمصادر خارجية، منها تقليص عدد العمال والتكاليف الإدارية كما أنها تتيح للشركة خدمات أشخاص أكثر تأهيلا وتخصصا في المجالات الغير موجودة داخل المؤسسة[2] كما يضمن استقلالية التدقيق وموضوعية المهمات.

ومع انتشار الشركات التي تقدم هذا النوع من الخدمات خاصة مكاتب التدقيق الكبرى BIG FOUR[3] زاد الاقبال على الاستعانة جزئيا أو كليا في أنشطة التدقيق الداخلي. عادة ما تمتلك هذه المكاتب عدد عمال كبير متاحين للتدخل في أي مهمة تدقيق داخلي. وعادة توفر هذه الخدمات نفس شركات المحاسبة التي تتكفل بالتدقيق الخارجي للشركة[4] ويمكن للشركة أن تختار التعاقد على كل وظيفة التدقيق أو جزء منها[5].

في حالة التعاقد على التكفل بكل وظيفة المراجعة، يتم اختيار المكتب المتعاقد من طرف لجنة المراجعة التي تحدد المهام الواجب القيام بهاو يتم تقديم التقرير النهائي إلى لجان المراجعة مباشرة أو إلى الفرقة

---

[1] Saeed Rabea Baatwah, Adel Ali Al-Qadasi, **Determinants of outsourced internal audit function: a further analysis**, Eurasian Business Review,2019,P:3.
[2] Dereck Barr-Pulliam, **Engaging Third Parties for Internal Audit Activities: Strategies for Successful Relationships**, Institute of Internal Auditors (IIA) Research Foundation, 2016.
[3] Deloitte Touche Tohmatsu, EY (Ernst & Young), KPMG, PwC (PricewaterhouseCoopers)
[4] William Messier Jr, Steven Glover , Douglas Prawitt, **Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach: A Systematic Approach**,10th Edition, McGraw-Hill Education, USA,2016, P:18.
[5] Dr. Sajjad Nawaz Khan, Dr. Muzaffar Asad, Arooj Fatima,Kaleem Anjum and Kalsoom Akhtar, **Outsourcing Internal Audit Services: A Review,International Journal of Management**, 2020, pp. 503-517.

المكلفة بالتدقيق داخل الشركة التي تقوم بضم نتائج تقرير المكتب المتعاقد إلى تقريرها فتكون مسؤولة عن نوعية المعلومات الواردة في التقرير [1]

أما في حالة التعاقد الجزئي يتم تنفيذ برنامج التدقيق من طرف فريقين للتدقيق فريق الشركة وفريق المكتب المتعاقد بعد تقسيم المهام وفي الأخير يتم تقديم تقرير واحد شامل للشركة.

يتم اللجوء إلى هذا النوع من التعاقد عندما تفتقد الشركة الخبرة في التنظيم أو الموارد البشرية اللازمة للقيام بوظيفتها أو في حالة الملفات السرية. فالمكتب المتعاقد معه يوفر اليد العاملة اللازمة للقيام بالعمليات، إلا أن برنامج التدقيق وخطط سير المهام وإجراءات التدقيق تبقى تحت اشراف مدققين من داخل الشركة [2]

2. إنشاء مصلحة التدقيق الجبائي ضمن مديرية التدقيق الداخلي

1.2. أهمية إنشاء مصلحة تدقيق جبائي

حسب المادة 40 من القانون 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المؤسس لحرية التسيير في الشركات العمومية ينص على أنه "يتيعن على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم و تعزيز هياكل التدقيق الداخلي و العمل المتواصل على تحسين أداءها، و طرق تسييرها و عملها". وبما أن المخاطر الجبائية تعتبر من أهم العناصر المحددة للتسيير الجيد للشركة فمن الطبيعي أن يتم الاهتمام بإنشاء مصلحة للتدقيق الجبائي في الشركة.

[1] Martin, C. L, Lavine, M. K, **Outsourcing the internal audit function. The CPA Journal**, 2000, P-P:58-59.
[2] Karin Barac,Kgobalale Nebbel Motubatse, **Internal audit outsourcing practices in South Africa**, African Journal of Business Management, Volume 3,2009, pp. 969-979

كما أن أهمية الحاجة للتدقيق الجبائي دفعت العديد للتساؤل عن مدى جدوى تشكيل مصلحة داخلية و ذلك من أجل تسيير الوظيفة الجبائية للشركة بشكل سليم[1] و يؤخذ في عين الاعتبار عند تشكيل المصلحة عدة معايير لتقييم الفائدة منها:[2]

- الحجم: يعتبر رقم الاعمال وحجم اليد العاملة انسب معيارين لقياس حجم المشاريع.
- لامركزية المسؤوليات: لقد أصبحت المسؤوليات في المجال الضريبي لامركزية أكثر فأكثر، وعلى مستوى الشركات (المجمعات خاصة) يتم تحديد السياسات الضريبية للشركة والتفاوض بشأنها وتنفيذها ويتم وضع المبادئ التوجيهية لها على المستوى المركزي.
- السياسة الجبائية: حسب الأهمية التي توليها الشركة للبعد الضريبي تظهر أهمية إنشاء مصلحة تدقيق جبائي داخلي؛
- المصاريف الضريبية التي تثقل خزينة الشركة بسبب جهل القوانين الجبائية فيكون دور التدقيق الداخلي هنا :
  - ✓ مضاعفة المهام في إطار التسيير الجبائي؛
  - ✓ تدريب مدققين جبائيين من اجل القيام بالمهم الموكلة إليهم في أحسن وجه.

يمكن لمصلحة التدقيق الجبائي الداخلي أن تكون مكونة من رئيس مصلحة يعمل بمرافقة مجموعة رؤساء خلايا مكونة للمصلحة حيث يقوم رئيس المصلحة بإعداد مخططات التدخل لفترة معينة (مخطط سنوي، مخطط سداسي، مخطط ثلاثي).

---

[1] وزارة المالية، المنشور 559، إجراءات التحصيل الجبري للديون الجبائية للشركات و الهيئات التابعة للقطاع العمومي

[2] Jean Folégot ,**Management strategique** , edition Marabout pratique,1995, p :17.

يتم الموافقة على خطة العمل من طرف رئيس المصلحة ومديرية التدقيق الداخلي بالإضافة إلى الإدارة العامة او لجان التدقيق. [1]

تكمن أهم ميزة في التدقيق الجبائي الداخلي في أن المدققين الداخليين لديهم معرفة خاصة بالشركة مقارنة بالمدققين الخارجيين. حيث أن معرفتهم بأهداف الشركة، آلياتها ومواطن ضعفها تجعلهم في أحسن مكان لتقييم أحسن الاختيارات الجبائية[2].

2.2. تنظيم المصلحة[3]

يمكن أن تتكون مصلحة التدقيق الجبائي من:

- خلية الرقابة على الإجراءات الجبائية:

تكفل هذه الوحدة التشغيل الفعال والمستمر لمختلف إجراءات التسيير الجبائي بعبارة أخرى، تقوم بتصميم واعتماد المنهجية العامة والتحقق من امتثال المعاملات التي تجريها الشركة للقواعد الضريبية.

- خلية الرقابة على العمليات الجبائية:

تتكفل هذه الخلية بفحص مستمر لمختلف العمليات التي تقوم بها الشركة. يساعد هذا الفحص على اعداد التصريحات صحيحة وفي الآجال المحددة لتفادي التكاليف الإضافية.

- خلية المنازعات الضريبية:

تعمل هذه الخلية كوسيط للمؤسسة سواء مع الإدارة الجبائية او القضاء. اذ تكون مسؤولة عن المنازعات الضريبية بشأن كل المسائل الضريبية.

---

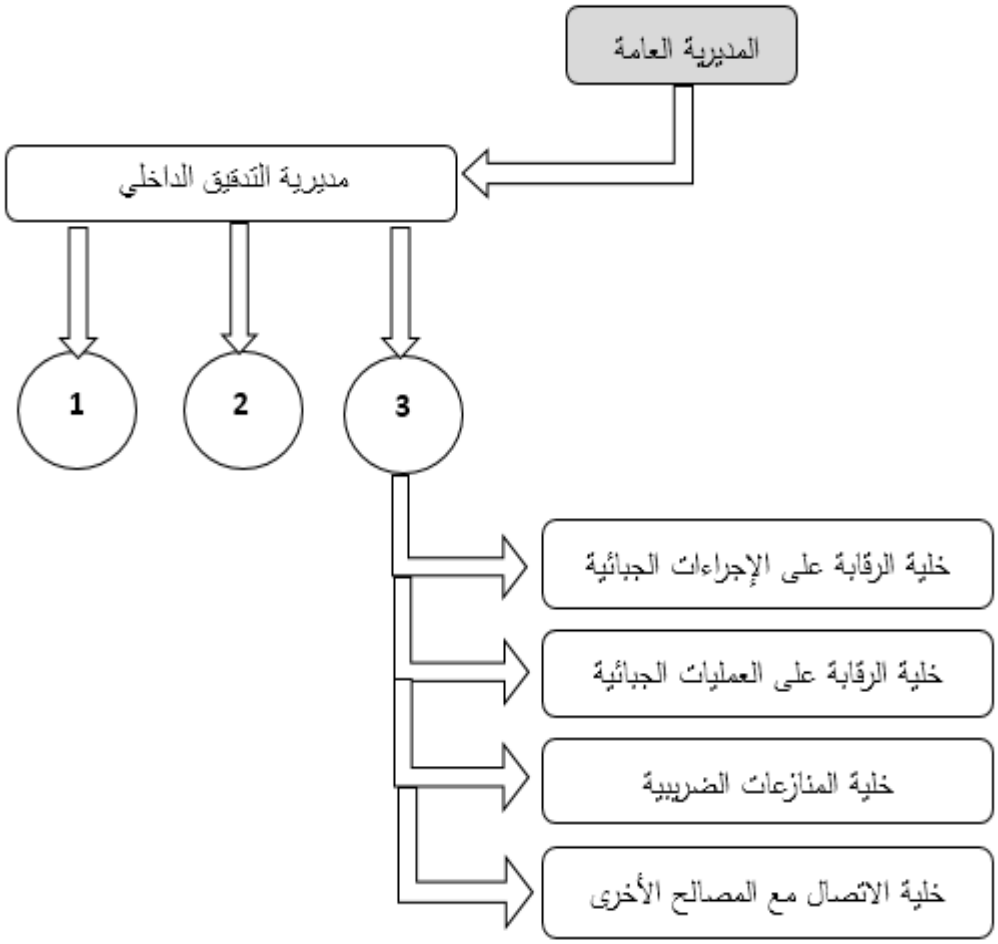
[1] Rédha Khelassi, **op-cit**, P :335.
[2] Martial Chadefaux, **op-cit**, p :103.
[3] Rédha Khelassi, **op-cit**, P :336

- خلية الاتصال مع المصالح الأخرى:

تعتبر هذه الخلية مسؤولة عن العلاقات مع الإدارة العامة والمصالح الأخرى في المؤسسة بالإضافة إلى المحيط الخارجي

يمكن لهذه الخلايا أن تتكون من اثنين أو ثلاثة موظفين حسب حجم المؤسسة والتدخلات التي تتم.

الشكل (2-4): تنظيم مصلحة التدقيق الجبائي

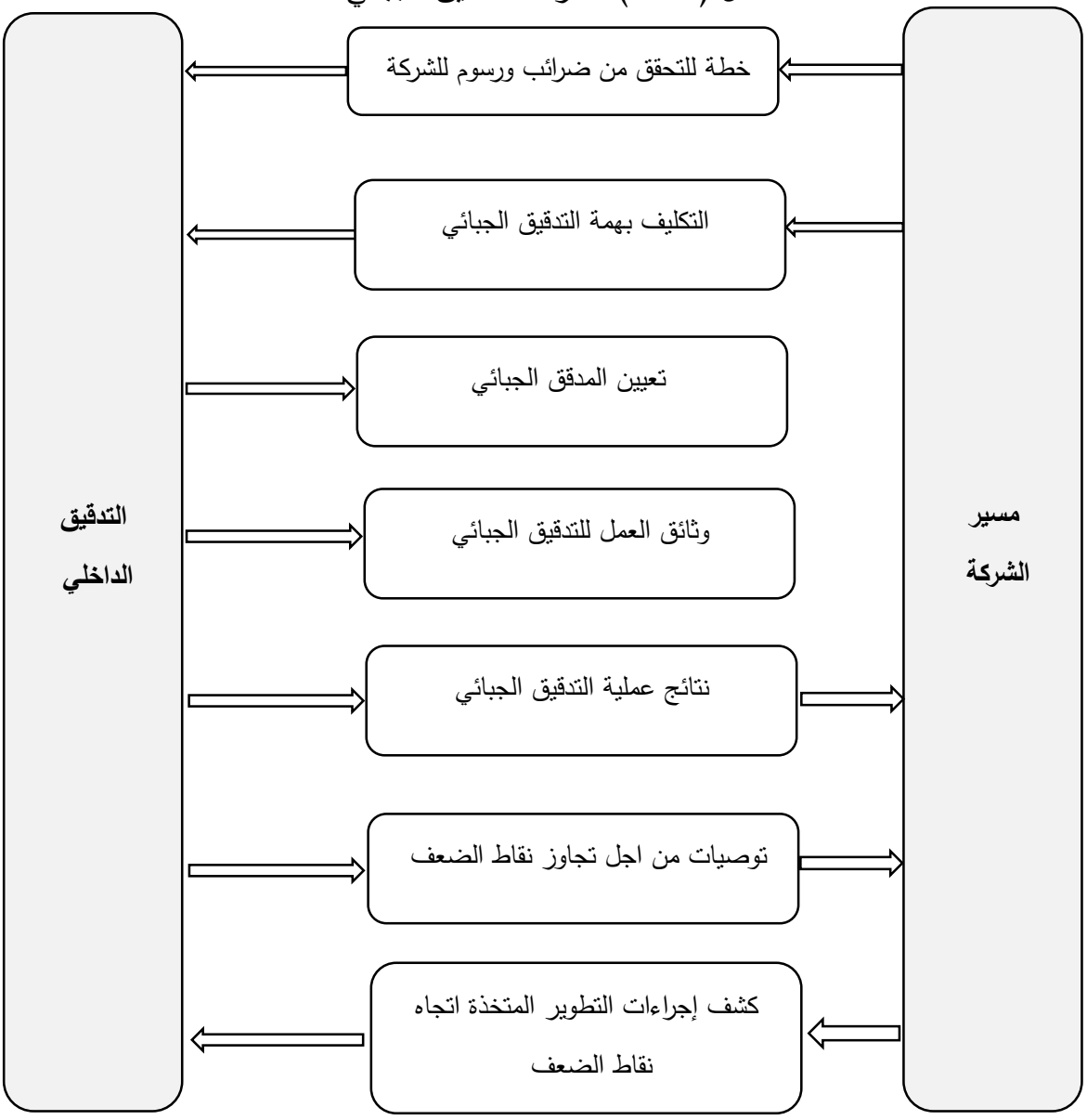


المصدر: Rédha Khelassi, **op-cit**, P :33

3.2. خصائص مهمة التدقيق الجبائي في المجمع

بعد تحديد تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي يتعين التركيز على تنظيم المهمات المخولة للوظيفة، عموما تستند وتنفذ مهمة التدقيق عبر المراحل التالية[1] :

الشكل (2-5) : مراحل التدقيق الجبائي



المصدر: Tiana polova, Iyna Porsiurova**, particularities to organizations internal taxes audit,** strategic research directions, agenda publishing house, united kingdom,2018, p-p:78-81.

[1] Tiana polova, Iyna Porsiurova, **particularities to organizations internal taxes audit**, strategic research directions, agenda publishing house, united kingdom,2018, p-p:78-81.

حسب مكتب التدقيق الدولي deloitte يمكن إتباع المنهج التالي في التدقيق الجبائي[1]:

أولا: التعرف على الشركة وتحديد نطاق التدقيق

ويتم ذلك عن طريق:

- المقابلات مع مدير الضرائب على مستوى الشركة من اجل فهم العمليات والإجراءات والقواعد الضريبية،
- وضع خطط للمقابلات/ حلقات العمل واستبيانات مصممة خصيصا لذلك

ثانيا: تقييم المخاطر الضريبية المفتاحية وعمليات الرقابة

- اجراء مقابلات لتقييم المخاطر مع الموظفين المعنيين بوحدات الضرائب والشؤون المالية والاعمال،
- الموافقة على معايير تقييم المخاطر (الاثار والاحتمال)،
- توثيق المخاطر الضريبية التي لها أولوية وعمليات الرقابة المطبقة.

ثالثا: وضع خطة للتدقيق الجبائي الداخلي

- وضع خطة للتدقيق الداخلي للضرائب يغطي الضرائب، الإجراءات، الوحدات، او التشريعات ذات الأولوية القصوى،
- يمكن أن تشمل الخطة إجراءات الوظيفة الجبائية، المالية، الحسابات المحاسبية (المقبوضات و المدفوعات)، الموارد البشرية، كشوف المرتبات و الوحدات التابعة.

[1] Deloitte Australia, **Tax internal audit**, Australia , 2010.

رابعا: فحص العمليات الضريبية واختبارات الرقابة

- الشروع في فحص الإجراءات الضريبية عن طريق المقابلات ومراجعة الوثائق،
- إجراء اختبارات إجراءات الرقابة الداخلية،
- تقييم نتائج الفحص،
- إعداد سجل يتضمن النتائج والمخاطر الضريبية وعمليات الرقابة.

خامسا: تحديد خطة التطوير والتحسين

- وضع توصيات لتحسين العمليات والإجراءات الغير ملائمة او غير الفعالة،
- تقديم نتائج المراجعة إلى أصحاب المصلحة (مسيرين، لجنة المراجعة ....)،
- وعند اقتضاء الحاجة المساعدة على تنفيذ خطة التحسين و التطوير.

تختلف مهمة التدقيق في المجمعات خاصة التي تنشط على مستوى دولي عن الشركات الفردية، على مستوى مهمات التدقيق، تكوين فريق التدقيق والتقارير.

تنقسم مهمات التدقيق الداخلية للحسابات في مجمع إلى ثلاث فئات[1]: مهمات التدقيق للمجمع، مهمات تدقيق الحسابات المحلية، والمهمات الافقية والمختلطة.

الأولى تتم هذه المهمات على مستوى مديرية التدقيق المركزية للشركة الام وفي الشركات التابعة، وتكون مديرية التدقيق المركزية مسؤولة عن تنفيذ هذه المهام.

[1] Élisabeth Bertin, **op-cit** ,p 35.

الثانية المهمات المحلية أي تلك الناتجة عن برنامج التدقيق لكل وحدة أو شركة تابعة تتم بعد الموافقة على برنامج التدقيق من طرف المديرية المركزية للتدقيق في الشركة الأم ويتكفل بها وظيفة التدقيق للشركة التابعة إن وجدت أو فريق تدقيق مركزي من الشركة الام.

الثالثة مهمات تدقيق الحسابات المختلطة يقوم بها مدققون من الشركة الأم ومدققون من الشركات التابعة. تتعلق هذه المهمات عادة بنشاط موجود في مختلف شركات المجمع. وتكون مديرية التدقيق المركزية هي المسؤولة على هذا النوع من المهمات.

ينقسم المدققون في شركة أو مجمع دولي إلى فئتين: الذين يتدخلون على مستوى المجمع أي على مستوى مختلف الشركات التابعة. والذين يتدخلون في محيطهم الجغرافي.

تحتاج بعض المهمات فرق مختلطة من مدققين من الشركة الأم ومدققين من الشركات التابعة ويتوجب الأخذ بعن الاعتبار عند تحديد فرقة التدقيق الثقافة المحلية التي تتواجد فيها الشركة التابعة خاصة اللغة.

يمكن أن تكون المهمات محلية وتسند إلى مدققي الشركات التابعة محليا، وهنا يلعب دور المكلفين بالاتصال في المنطقة الجغرافية دورا هاما في تسيير وتنسيق علاقات التدقيق مع مسيري المناطق.

بالنسبة للتقرير، كل شركة فرعية، تقوم بإعداد تقرير تدقيق داخلي الذي ترسله إلى مديرية التدقيق المركزية للشركة الام. الذي بدوره يصدر تقريرا شاملا.

المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني للمدقق ومعايير التدقيق

من أجل القيام بهامه على أحسن وجه على المدقق الالتزام قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الداخلي الدولية.

1. قواعد السلوك المهني للمدقق

يقترح معهد المدققين الداخليين مجموعة من قواعد السلوك المهني التي يتعين على المراجع اتباعها في أداء مهامه[1]:

- **النزاهة او الاستقامة l'Intégrité**

إن استقامة ونزاهة المدققين الداخلين تظفي الثقة والمصداقية على آرائهم واحكامهم من اجل الاعتماد عليها. ويتضمن مبدا النزاهة تطبيق القواعد السلوكية التالية:

- على المدققين الداخليين أن يؤدوا أعمالهم بنزاهة وحرص وشعور بالمسؤولية؛
- أن يلتزموا بالقوانين المعمول بها، مع مراعاة الإفصاح عما يتوفر لهم من معلومات في الحدود المتوقعة منهم، وفقا للقوانين المعمول بها ولصالحها؛
- أن يراعوا ويسهموا في تحقيق الأهداف المشروعة للشركة التي يعملون بها ولصالحها.

---

[1] IFAC,**Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles** , Edition 2017, https://docs.ifaci.com/ consulté le 05/06/2021

– معهد المدققين الداخليين، **مبادئ اخلاقيات المهنة**، ترجمة الجمعية السعودية للمدققين الداخليين، الرياض، 2013، ص ص 01– 03.

– لخضر أوصيف، **نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية ، جامعة المسيلة، 2017، ص 168.

الموضوعية l'Objectivité

يجب على المدققين الداخليين مراعات ارفع مستويات الموضوعية في جمع وتقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط او العمل الذي يكونون بصدد فحصه، ويجب على المدققين الداخليين مراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة وكذلك مراعاة الا يتأثروا في تكوينهم لآرائهم او احكامهم بمصالحهم الشخصية او بآراء او تأثيرات الاخرين.

- الا يشاركوا في أي نشاط او علاقة قد تسيء – او يتوقع أن تسيء–إلى تقييمهم المحايد؛ ويشمل ذلك عدم المشاركة في الأنشطة او العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح الشركة التي يعملون بها او لصالحها.
- الا يقبلوا أي شيء سيء – او يفترض أن يسيء–إلى تقديرهم المهني؛
- أن يفصحوا على كافة الحقائق المادية المعلومة منهم، والتي قد تكون من شأن عدم الإفصاح عنها تحريف او تشويه تقاريرهم عن النشاطات التي يجرى تدقيقها.

السرية la confidentialité

على المدققين الداخليين أن يحترموا قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها او يطلعون عليها، وعليهم الا يفصحوا عن تلك المعلومات بدون الحصول على الاذن او التفويض المناسب اللازم، وذلك ما لم يكن هناك أي التزام قانوني او مهني بالإفصاح عن تلك المعلومات. وتضمن مبدا السرية تطبيق القواعد السلوكية التالية:

- التبصر في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها في سياق أداء واجباتهم؛
- عدم استخدام تلك المعلومات لأجل أي منفعة شخصية او على أي نحو من شأنه مخالفة القوانين او الإساءة إلى مشروعية وأخلاقية اهداف الشركة التي يعملون بها او لصالحها.

الكفاءة la compétence

على المدققين الداخليين أن يستخدموا المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي، ويتضمن مبدا الكفاءة تطبيق القواعد السلوكية التالية:

- الا يؤدوا سوى الخدمات التي تكون لديهم المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها؛
- أن يؤدوا خدمات التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي؛
- أي يعملوا باستمرار على تحسين مهاراتهم وفاعلية وجودة الخدمات التي يؤدونها.

2. معايير التدقيق الداخلي

يعتبر معهد المدققين الداخليين الامريكيين هيئة معترف بها دوليا والتي أصدرت معايير مقبولة دوليا للممارسة مهنة التدقيق الداخلي سنة 1978م. تم تعديل وتحسين هذه المعايير عدة مرات اخرها سنة 2009م. ويقترح المعهد نوعين من المعايير تتخللها معايير التنفيذ التي توضح كيفية تطبيق كل معيار:

1.2. معايير الخصائص

تحدد هذه المعايير الخصائص التي يجب توفرها في المؤسسات والافراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي. وتتكون معايير الخصائص من أربع معايير رئيسية[1]:

[1] ناجي فياض و اخرون، **المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي**، ترجم هذه المعايير الى اللغة العربية فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الاستاذ ناجي فياض، www.theiia.org ، تم زيارة الموقع بتاريخ 2022/05/04.

- **المعيار-1000-الغرض، السلطة والمسؤولية**

يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي ومع العناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي.

- **المعيار -1100- الاستقلالية والموضوعية**

يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.

- **المعيار – 1200-المهارة والعناية المهنية اللازمة**

يجب إنجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة ومع توخي العناية المهنية اللازمة.

- **العيار-1300-برنامج تأكيد وتحسين الجودة**

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق لن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

2.2. معايير الأداء

تتناول هذه المعايير طبيعة التدقيق الداخلي وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة. وتتكون معايير الخصائص من أربع معايير رئيسية:

- **معيار-2000-إدارة نشاط التدقيق الداخلي**

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان قيمة للمؤسسة.

معيار-2100 -طبيعة العمل

يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة والاسهام في تحسينها وذلك من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم وقائم على المخاطر.

معيار-2200-تخطيط مهمة التدقيق الداخلي

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بوضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن اهداف المهمة، ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها. ويجب أن تأخذ الخطة في الاعتبار استراتيجيات واهداف ومخاطر المؤسسة ذات الصلة بالمهمة.

معيار-2300- تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق اهداف مهمة التدقيق.

معيار-2400-

تبليغ النتائج يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج مهام التدقيق.

معيار-2500-مراقبة سير العمل

يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام لمراقبة ما يتخذ من أفعال إزاء النتائج التي تم إبلاغها إلى الادارة، وأن يحافظ على هذا النظام

معيار 2600- التبليغ عن قبول المخاطر

عندما يخلص الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى أن الادارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول بالنسبة للمؤسسة، فإنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يناقش الأمر مع الإدارة العليا. وإذا ما ارتأى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن المسألة لم تُحل، فإنه يجب عليه تبليغ المسألة إلى مجلس الإدارة.

المبحث الثاني: أهمية التدقيق الجبائي لعملية الإدماج الجبائي

على غرار معظم التشريعات الجبائية يتيح التشريع الجزائري نظام للمجمعات من أجل تشجيع توسع الشركات وتحقيق اقتصاديات جبائية، وعليه يتعين معرفة مكونات هذا النظام (المطلب الأول) ومحاولة تقديم منهجية لتدقيق المجمع المدمج جبائيا (المطلب الثاني)، وذلك لتفادي أي خطر جبائي متعلق بعملية الادماج.

المطلب الأول: مدخل للنظام الجبائي للمجمعات

يشمل هذا المطلب عموما مكونات النظام الجبائي للمجمعات من شروط تطبيقه إلى المزايا التي يقدمها.

1. شروط تطبيق النظام

تظهر شروط تطبيق نظام الميزانية الموحدة في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري، بالإضافة الى المنشور الصادر عن المديرية العامة للضرائب رقم 07 الصادرة في 1997/04/13، تبين عن طريقها الإدارة الجبائية وبشكل مفصل الشروط الواجب توفرها لتطبيق النظام.

1.1. الشكل القانوني الشركة

حسب المادة 138 تعتبر شركات المساهمة وحدها المؤهلة للخضوع لنظام المجمعات، إذ تذكر المادة أن المجمع الجبائي هو كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونا. ومنه تستثنى كل الاشكال الأخرى للشركات المنصوص عليها في القانون التجاري.

كما ينبغي أن تتمتع الشركة بالشخصية القانونية المستقلة[1]، أي أن جميع أشكال الشركات التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية، كشركات المحاصة، أو غيرها، لا يمكن أن تستفيد هي الأخرى من تطبيق النظام عليها[2].

2.1. طبيعة نشاط الشركات

حسب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، " يمكن لتجمعات الشركات مثلما هي محددة في صلب هذه المادة أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية"

ويؤكد المنشور 97/07 الصادر عن المديرية العامة للضرائب تحديد هذه الشركات، فهي تنص على أن الشركات المستثناة يقصد بها، كل الشركات التي تنشط في ميدان استغلال أو تحويل أو تجارة أو نقل المحروقات ومشتقاتها مثل مجمع سوناطراك ونفطال...

---

[1] المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المادة 138 مكرر، تم الاطلاع على الموقع: https://www.mfdgi.gov.dz

[2] رابح بن زارعي، **مرجع سابق ذكره**، ص:19 .

3.1. القانون الذي يسير الشركة

يشترط حسب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة أن تكون الشركة مسيرة بأحكام القانون التجاري. كما تضيف التعليمة الإدارية أنه يتعلق الأمر بالشركات القابضة العمومية والمؤسسات الاقتصادية التي يمتلك رأسمالها الإجتماعي من طرف تلك الشركات القابضة، بحيث لا يمكنها تكوين مجمع شركات من الناحية الجبائية، ويرجع ذلك إلى كون علاقتها منظمة وفق الامر 25/95 الذي يتعلق بتسيير رؤوس أموال الدولة المتاجر بها.

كما تنص التعليمة على أنه يسمح للمؤسسات العمومية الاقتصادية والخاصة التي يؤول رأسمالها الاجتماعي إلى ملكية القابضة بنسبة 90 % أو أكثر أن تستفيد من النظام بصفة شركة أم، لكن شرط أن تمتلك نسبة 90 من رأس المال الاجتماعي بشكل مباشر، مع استيفاء الشروط الأخرى لتطبيق النظام.[1]

4.1. تواريخ إقفال السنة المالية

لا يوجد تطابق بين التجميع الجبائي والمحاسبي حيث يصعب تحديد النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية.

توجد اختلافات في عدة نقاط: نطاق التجميع, طريقة التجميع, تواريخ اقفال السنوات, طرق التقييم[2]

إن عدم وجود حلول وضعها التشريع الجزائري في حالة اختلاف تواريخ اقفال السنوات و لأجل التمكن من تحديد نتائج المجمع دون تعقيدات محاسبية يتعين التقيد بضرورة أن تفتح الشركات المدمجة سنة نشاطها و تغلقه بنفس التاريخ، وذلك لمدة 12 شهرا، وهي قاعدة تستجيب لضرورات عملية[3]

---

[1] المديرية العامة للضرائب، المنشور رقم 97/07 ، المؤرخة في 1997/04/13، مصدر سابق ذكره.

[2] Maggy Pariente, **op-cit**, p :162.

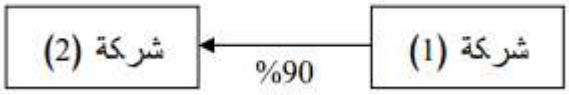
[3] Pierre Gastineau, **La fiscalité des groupes des sociétés (L'intégration fiscale)** , Edition Lexisnexis,2003, P :31

5.1.امتلاك نسبة 90 %من راس مال الشركات التابعة

حددت أحكام المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997 الشروط المتعلقة بنسبة حيازة رأس المال الاجتماعي للشركات التابعة، والذي يجب أن يكون ممتلكا بشكل مباشر و ليس بواسطة شركات أخرى على الأقل بنسبة 90 %من طرف الشركة الام[1].

وعلى هذا الأساس، فالشركات التي يمتلك رأسمالها بنسبة مباشرة ونسبة بطريقة غير مباشرة ويكون المجمع الكلي 90 %، لا يمكنها ان تنتمي الى نطاق التجميع بالمفهوم الجبائي.

الشكل (2-6): مثال أول (امتلاك 90 % من رأس مال الشركة التابعة)

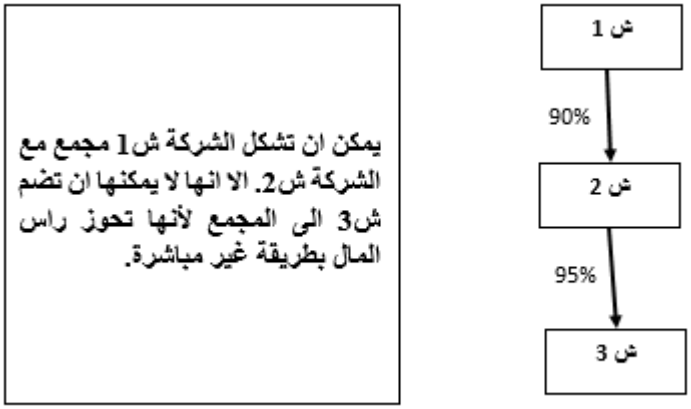


المصدر : وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل، الجزائر 2004، ص 39.

يمكن للشركة (1) أن تطبق النظام الجبائي للمجمع مع الشركة (2) لأنها تمتلك على الأقل 90% من رأس مالها.

[1] مقدمي أحمد، **النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر3، 2006، ص: 131.

الشكل (2-7): مثال ثان (امتلاك 90 % من رأس مال الشركة التابعة)

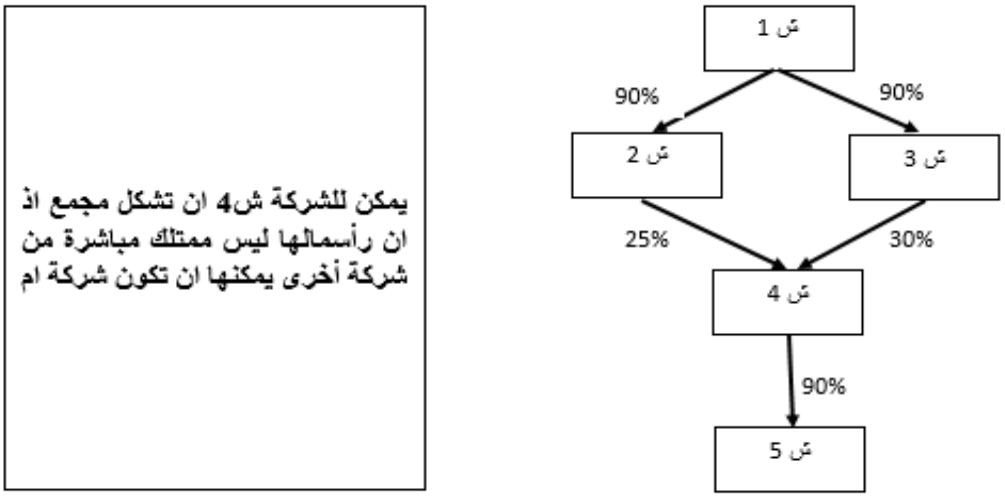


المصدر khelaf belamiri, receuil des notes 1998 ; note F7-09/1998

6.1.عدم امتلاك رأس مال الشركة الام من طرف الشركات الأعضاء

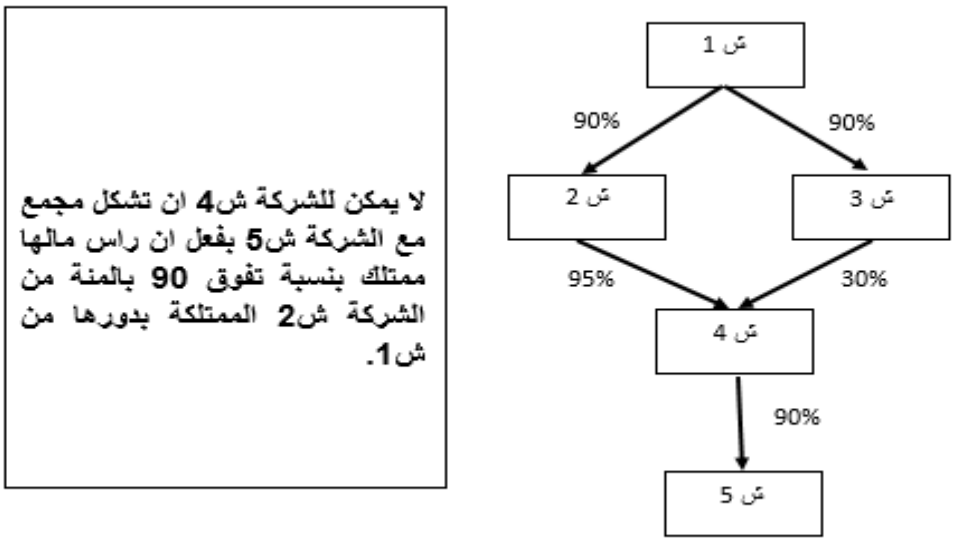
حسب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه من أجل تطبيق نظام الميزانية الموحدة يجب ألا يكون رأس مال الشركة الأم ممتلكا جزئيا أو كليا من إحدى الشركات الأعضاء أو شركة يمكنها أن تكون شركة أم. على هذا الأساس ينجم عن وجود مساهمات متداخلة ومتشابكة عدم قابلية تطبيق النظام. وهو ما يؤكده منشور قانون المالية رقم 07 الصادر في 1997/04/13.

الشكل (2-8): مثال أول (إمتلاك رأس مال الشركة الام من طرف الشركات الأعضاء)



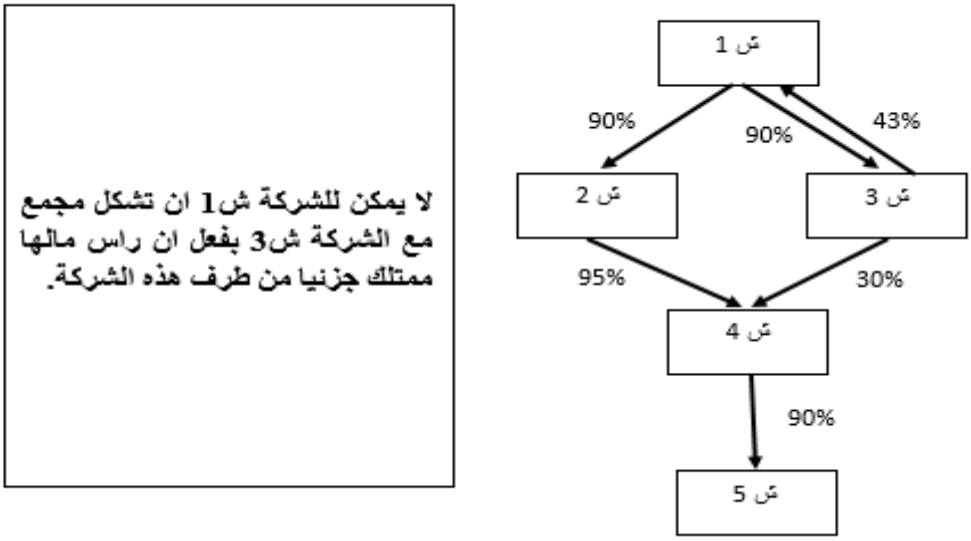
المصدر: من إعداد الباحث

الشكل (2-9): مثال ثان (إمتلاك رأس مال الشركة الام من طرف الشركات الأعضاء)



المصدر: من اعداد الباحث

الشكل (2-10): مثال ثالث (إمتلاك رأس مال الشركة الام من طرف الشركات الأعضاء)



المصدر: من اعداد الباحث

2. إجراءات اختيار نظام الميزانية الموحدة

توجد مجموعة من الإجراءات الإدارية يستوجب القيام بها من أجل تشكيل مجمع جبائي، تتمثل عموما في استخراج وثيقة "اختيار الخضوع للنظام" تقوم بها الشركة الأم يرافقها القبول من كل الشركات التابعة للنطاق.[1] حيث أنه وبالرجوع إلى المنشور يكون اختيار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة من جانب الشركة الام بطريقة مكتوبة، كما ان الاختيار لا يقبل التراجع لمدة 04 سنوات.

يمكن القول بأن قرار إختيار الخضوع للنظام الخاص بمجمع الشركات يكون من اختصاص المدير العام للشركة ورئيس مجلس الإدارة او رئيس مجلس المراقبة. [2] كما أن الشركات الأعضاء في المجمع عادة ما

[1] Pascal moine**, le regime fiscal des groupes de sociétés – l'intgration fiscale-**, Edition EFE, France,1996, p 21.

[2] المديرية العامة للضرائب، المنشور رقم 07 الصادر عن في 1997/04/13، مرجع سابق ذكره.

تلجا إلى تسوية نتائج الدمج الجبائي عن طريق اتفاقيات تبرمها فيما بينها، بغرض اقتسام الاقتصاديات أو المصاريف الضريبية الإضافية[1].

يتوجب على الشركة الام التي تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة ان تقوم بتقديم رسالة طلب ممضاة من طرف كل من المدير العام للشركة ورئيس مجلس ادارتها او رئيس مجلس المراقبة[2]. اذ تتضمن هذه الرسالة جملة من البيانات، يمكن إجمالها فيما يلي[3]:

- القبول من طرف اغلبية أعضاء المجلس؛
- سبب النشأة، المقر الاجتماعي، الرقم الجبائي للشركة الام إضافة الى رقم المادة؛

يرفق الطلب برسالة قبول كل شركة فرعية ممضاة من قبل المدير العام للشركة الفرعية؛ ورئيس مجلسها الرقابي، وتتضمن رسالة قبول الشركة الفرعية ما يلي:

- عبارة قبول أغلبية أعضاء المجلس الإداري؛
- سبب النشأة، المقر الاجتماعي، الرقم الجبائي للشركة التابعة.[4]

بما أن قائمة الشركات الداخلة في نطاق الاندماج ليست نهائية، فيتعين على الشركة الأم بعد إقفال كل سنة نشاط خلال مدة النظام أن تبلغ الإدارة باللائحة المحينة للشركات المدمجة في سنة النشاط الموالية و التي خرجت من نطاق الإدماج [5].

---

[1] Pierre Gastineau ,**op-cit**, p 45.

[2] المديرية العامة للضرائب ، المنشور رقم 07 الصادر عن المديرية العامة للضرائب في 1997/04/13، مرجع سابق ذكره.

[3] رابح بن زارعي، مرجع سابق ذكره، ص59

[4] رضا خلاصي: مرجع سابق ذكره، ص 188

[5] Pascal Moine, **le régime fiscal de groupes l'intégration fiscale**, EFE, Édition formation entreprise, 2002, https://books.google.dz/, consulté le 27/11/2021

بالنسبة للجهة المختصة فقبل 2018، كانت مديرية كبريات الشركة هي من يقدم طلب إختيار النظام إليها من قبل الشركة الام بموجب المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية التي تم تعديلها بموجب القرار الصادر في 24 ديسمبر 2017 و الذي يحدد الحد الأدنى لرقم اعمال الشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات. الذي ينص على أنه وحدها المجمعات التي يفوق رقم أعمال إحدى شركاتها العضوة ملياري دينار 2.000.000.000 دج التي تكون تابعة لمديرية كبريات الشركات. وعليه فالمجمعات التي لا تحقق هذا الشرط تكون تابعة لمركز الضرائب او مفتشية الضرائب التابعين لها حسب المقر.

يضاف إلى الشروط التي تقع على عاتق الشركة الأم مجموعة من الشروط تقوم الشركات التابعة باستكمالها، والمتمثلة في تقديم نسختين من ميزانيتها لدى مفتشية الضرائب التابعة لها، المختصة إقليميا.

يتم إرفاق الميزانية بنسخة طبق الأصل لرسالة اختيار النظام الجبائي لمجمع الشركات والشهادة الأصلية لقبول طلبهم المقدمة من طرف مفتشية الضرائب لمقر الشركة الام. وبذلك تعمل مفتشية الضرائب الإقليمية على إرسال نسخة من الميزانية لمفتشية مقر الشركة الأم مرفقة بشهادة سالبة فيما يتعلق بالخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

3. المزايا المترتبة عن اختيار الخضوع للنظام

1.3. الاعفاء من حقوق تسجيل تحويل الشركات

حسب المادة 347 مكرر 04، من قانون التسجيل تعتبر كل عمليات تحويل الملكية بين الشركات الأعضاء في نفس المجمع وكل العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد ادماجها في التجمعات معفية من حقوق التسجيل المذكورة في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

يتعلق الأمر بالإعفاء من حقوق التسجيل العمليات والعقود المتعلقة بتغير الشكل القانوني للشركة لتتمكن من الإستفادة من النظام (مثلا تحويل من شركة ذات مسؤولية محدودة الى شركة ذات أسهم)، وأيضا تحويل ملكية الأسهم بين الشركات الأعضاء في نفس المجمع.

تكوين مجمع الشركات بالمفهوم الجبائي، يتطلب الأمر أن تتملك الشركة الأم وبشكل مباشر نسبة 90 %على الأقل من رأس مال باقي الشركات الأعضاء، وهو ما يعني عمليا، وجوب تحرير عقود تحويل الملكية أو بيع أسهم الشركة التابعة بنسبة 90 %على الأقل من إجمالي رأس المال، إلى الشركة الأم، ونتيجة لذلك، فإن هذه العقود تعفى من الخضوع لرسم التسجيل المقدر في القواعد العامة بنسبة 2.5%[1].

2.3. اعفاء الأرباح الموزعة Exonération des dividendes

يقصد بالأرباح الموزعة حسب نص المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة «تعتبر مداخيل موزعة، على وجه الخصوص:

- الأرباح أو الإيرادات التي لا تدرج في الاحتياطات أو في رأس المال؛
- المبالغ والقيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم أو حاملي حصص الشركة وغير المقتطعة من الأرباح؛
- إيرادات الأموال المستثمرة؛
- القروض او التسبيقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء اما مباشرة او بواسطة شخص او شركة؛
- المكافآت والامتيازات والتوزيعات غير المعلن عنها؛
- المكافآت المدفوعة للشركاء أو المدراء غير المعوضة أو لأداء خدمة أو التي يعد مبلغها مبالغا فيه؛
- أتعاب مجلس إدارة الشركة والنسب المئوية من الربح الممنوح لمدراء الشركات كمكافأة عن وظيفتهم؛

[1] رابح بن زارعي، مرجع سابق ذكره، ص:149

- النتائج في طور التخصيص للشركات التي لم تكن خلال فترة مدتها ثلاث سنوات محل تخصيص لرأس مال المؤسسة؛

- الأرباح المحولة الى شركة اجنبية غير مقيمة من قبل شركاتها الفرعية المقيمة في الجزائر او كل منشاة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي.

كما أن نص المادة 49 يقضي بأنه « لا تعتبر مداخيل موزعة :

- المبالغ الموزعة التي تكتسي بالنسبة للشركاء أو حاملي الأسهم طابعا تسديديا لمساهماتهم أو لعلاوات الاصدار، غير ان التوزيع لا يكتسي هذا الطابع الا إذا سبق توزيع الأرباح والاحتياطات ما عذا الاحتياط القانوني ولتطبيق هذا الحكم لا تعتبر مساهمات:

- الاحتياطات المدرجة في رأس المال؛

- المبالغ المدرجة في رأس المال أو الإحتياطات (مكافآت الإندماج) بمناسبة إندماج شركتين.

- المبالغ الموزعة نتيجة تصفية شركة عندما:

- تمثل تسديدا للمساهمات؛

- تتم على مبالغ او قيم فرضت عليها ضريبة الدخل حياة الشركة.

يفترض نظام الميزانية الموحدة امتلاك الشركة الام 90 % من رأس مال الشركات التابعة لها بشكل مباشر، كما يشترط عدم امتلاك جزء من رأس مال الشركة الأم من أحد الشركات التابعة. وبذلك لا يوجد توزيع للأرباح من الشركة الأم نحو الشركات التابعة لكن العكس ممكن.[1]

[1] رابح بن زارعي، مرجع سابق ذكره، ص:200

اذ تعفى الحصص الموزعة التي تتحصل عليها الشركات من مساهماتها في رأس مال شركات تابعة أخرى من نفس المجمع من الضريبة على أرباح الشركات. ويضيف المنشور الصادر في 1997/04/13 أن الأمر يتعلق فقط بحصص الأرباح الموزعة للشركة الأم من طرف الشركات الأعضاء في المجمع، وبما أن المساهمات المتداخلة غير مسموح بها قانونيا، فإنه لن توزع أي أرباح من طرف الشركة الأم لصالح فروعها[1].

3.3. الإعفاءات الخاصة بالرسوم على رقم الاعمال

يستحق الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال المحقق دون الرسم على القيمة المضافة، وكما نصت المادة 220 مكرر على أن العمليات المحققة بين شركات أعضاء المجمع المنصوص عليه في المادة 138 مكرر معفاة من الرسم.

حسب المادة 8 من قانون الرسوم على رقم الأعمال فإن العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء لنفس المجموعة مثلما حددت المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة . يجب الإشارة هنا أن الإدارة الجبائية تسحب هذا الإعفاء في حالة ما إذا كانت الشركة المسحقة للرسم على القيمة المضافة هي المستهلك النهائي للسعة أي أنها لن تستعمل السلع كسلع وسيطة.

---

[1] رابح بن زارعي، مرجع سابق ذكره، ص:200

كما تعفى من الرسم على القيمة المضافة التجهيزات الموجهة للتسليم من قبل شركات عضوة في نفس المجمع و ذلك شرط أن تكون هذه الأخيرة هي الأخرى تخضع للرسم على القيمة المضافة[1].

4. محل التصريح الجبائي ومعدل الضريبة المطبقة

يتم التصريح الجبائي للمجمع على مستوى قباضة الضرائب التي تقع مقر الشركة الأم، إلا في حال ما كانت إحدى الشركات التابعة من إختصاص مديرية كبريات المؤسسات، فحسب قانون الإجراءات الجبائية "تعين المديرية المكلفة بكبريات المؤسسات كمحل لإيداع التصريحات الجبائية و تسديد الضرائب و الرسوم، بالنسبة إلى تجمعات الشركات عندما يساوي رقم الاعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية" .

و قد تم تحديد المبلغ بموجب قانون المالية لسنة 2018 من طرف مديرية كبريات المؤسسات بقيمة تساوي ملياري دينار للشركات جزائرية ، و للمجمعات التي تعدى رقم أعمال إحدى شركاتها التابعة لهذا المبلغ و كانت تطبق النظام الجبائي للمجمعات[2].

و بذلك يتم تركيز التصريح بالرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني على مستوى الشركة الام من أجل القيام بتصريح اجمالي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات[3]

---

[1] المديرية العامة للضرائب، **قانون الرسوم على الاعمال، المادة 31 مكرر**، تم الاطلاع على الموقع في 2019/12/15 https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/codes_fiscaux_arabe/CPF_2022_ar.pdf.

[2] Samir Hadj Ali ,https://www.elwatan.com/edition/economie/eligibilite-a-la-dge-le-grand-demenagement-4e-partie-29-01-2018, consulté le 27/05/2021.

[3] المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية** 2022، https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/codes_fiscaux_arabe/CPF_2022_ar.pdf

المطلب الثاني: آليات التدقيق الجبائي لعملية الإدماج الجبائي

يعتبر هذا المطلب محاولة لاقتراح منهجية للتدقيق الجبائي لعملية الإدماج الجبائي وذلك باقتراح النقاط التي يتوجب على المدقق اخذ العناية اللزمة في فحصها.

1.فحص عناصر نظام الرقابة المتعلق بالإدماج الجبائي

يتم خلال هذه المرحلة جمع الأدلة حول نظام الرقابة الداخلي المتعلق بالإدماج الجبائي وذلك عن طريق جمع الأدلة.

1.1. التنظيم الداخلي المتعلق بعمليات الادماج

يتم تحليل التنظيم الموضوع من أجل توجيه عمليات الفحص اللاحقة، فإذا وجد خلل كبير هنا فيمكن للمراجع أن ينتظر وجود خلل في عملية الادماج الجبائي.

فمن أجل ضمان مصداقية وتناسق المعلومات المستعملة من أجل الإدماج الجبائي يفترض تواجد العناصر التالية:

- دليل محاسبي وجبائي يوضح ترتيبات اعداد القوائم المجمعة والمدمجة جبائيا؛
- توجيهات التجميع والادماج الجبائي التي توضح تدفق المعلومات افقيا من الشركات التابعة والعمليات الواجب القيام بها؛
- وجود دليل جبائي لمختلف عمليات الادماج الجبائي.

على المراجع القيام بعمليات الفحص التالية[1]:

[1] Antoine Mercier, Philippe Merle, **memento pratique audit et commissariat aux comptes**, Francis Lefebvre, paris, France , 2011, P 729

- فحص تطابق الدليل مع متطلبات تطبيق النظام الميزانية المجمعة،
- التعرف على ترتيبات عملية التجميع المحاسبي والإدماج الجبائي وتقييم صحة التقنيات المستعملة؛
- التأكد أن المخطط المحاسبي للمجمع ووثائق التجميع تسمح بصعود المعلومات الكافية لإنجاز عمليات التجميع والدمج؛
- التأكد أن توقيت برنامج عمليات التجميع كاف ومقبول فالمجمعات التي تحتاج أن تصعد البينات من الشركات التابعة تتطلب إعتماد آجال كافية من أجل أن يتمكن فريق الإدماج من إعداد التصريح في الوقت المناسب، وتتراوح هذه الآجال بين عدة أيام إلى أكثر من شهر حسب حجم المجمع فمثلا إعداد تصريح مجمع مكون من أكثر من عشر شركات تابعة والتي تكون مقراتها بعيدة عن بعضها سيستلزم مدة أسبوعين أو ثلاثة قبل دفع الضريبة.

هذه الآجال يفترض أن تشمل بالإضافة إلى العمل الفعلي آجال إرسال البيانات، عمليات معالجة الإدماج، تأكيد المعلومات من الشركات التابعة، التغيرات الممكنة، إعداد تصريح المجمع ككل وهذا بدون الأخذ بعين الاعتبار حالة تغير الهيكلة في المجمع خلال الدورة[1].

2.1. الوظيفة الجبائية

يهتم المراجع بالوظيفة الجبائية في الشركة الأم والشركات التابعة المعنية بعمليات الإدماج، فيجب التأكد من وجود مديرية مركزية للعمليات الجبائية لكل من الشركة الام والشركات التابعة لمحيط الدمج. مع التأكد من موقعها على مخطط التنظيم الداخلي

[1] Patrick Morgenstern, **l'intégration Fiscale**,6eme Edition Group Revue Fiduciaire, paris,France, 2003, p 35.

بالإضافة الى التأكد من ان يكون الشخص مسؤول عن التصريح له تكوين متخصص ويمتلك المؤهلات اللازمة من اجل تطبيق النظام الذي رغم انه يظهر بسيطا الا انه توجد صعوبات في تطبيقه وكفاءة المستخدمين على مستوى هذه المديريات ومدى تحكمهم في التقنيات المتعلقة بالإدماج الجبائي وعمليات التجميع. وكذا التأكد من تحديد المهام لكل فرد عن طريق لائحة الوصف الوظيفي.

1. فحص مدى فعالية نظام معلومات

على المراجع التأكد من فعالية نظام المعلومات المتعلق بعملية الادماج الجبائي عن طريق[1]:

- التحقق من وجود نظام معلومات فعال وان العنصر الجبائي مدمج في تسيير الشركة، فيمكن ان يقوم من فحص وجود نظام تسيير متكامل والذي يمكن من القيام بعمليات الادماج أوتوماتيكيا؛
- التأكد من الملف جبائي، وذلك بطلب الملف الجبائي عند الشركة الام والتأكد من محتواه (الملف الدائم والسنوي والمتعلق بالمنازعات)؛
- التأكد من محتويات كل ملف؛
- التأكد من وجود نظام للتوثيق و الإحتفاظ بالأرشيف؛

2. تحليل المخاطر

يشمل تحليل المخاطر التي يتعين على المراجع اخذها بعين الاعتبار:[2]

- المخاطر المتعلقة بتدقيق الحسابات الفردية التي تدخل في محيط التجميع إذ يتم فحص هذه المخاطر لكل كيان يعتبر هام؛

---

[1] Fatima Zohra Drissi, **Les guides d'audit de gestion de l'entreprise**, 1ere Editions Bertie, Alger, Algerie,2016, P 246.

[2] Benoît Pigé , **Qualité de l'audit enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations,** De Boeck , Bruxelles , 2011, p 39

- المخاطر المتعلقة بعمليات التجميع والتي يمكن أن يكون مصدرها:

  - تنظيم غير كاف لإيصال المعلومات اللازمة لقسم التجميع؛
  - نظام محاسبي غير ملائم ولا يكفل فحص عمليات التجميع؛
  - وجود عمليات غير طبيعية تمت داخل المجمع او مع الغير مثل التنازل عن التثبيتات؛
  - تغير في محيط الادماج الجبائي.

3. برنامج العمل ومخطط المهمة

بعد الحصول على معلومات أولية كافية يتم وضع مخطط المهمة وبرنامج العمل ويشمل مخطط المهمة:

- منهجية التدقيق التي تتعلق بمستوى الفحص اللازم على مستوى الشركات التابعة لمحيط الادماج؛
- العمليات التي يمكن أن يكون لها أثر على عمليات الادماج؛
- وصف إجمالي للعمليات التي ستتم خلال المهمة؛
- كل ترتيبات التدخل من فرق التدخل وتواريخ التقارير؛

فيما يخص برنامج العمل فهو يحدد امتداد وطبيعة الإجراءات التي تعتبر لازمة لكيفية تطبيق خطة المهمة بالنسبة لمعايير العمل.

2. القيام بعمليات الفحص

1.2. فحص تحديد نطاق الادماج الجبائي

تكمن أهمية النظام الجبائي للمجمعات في إمكانية انتقاء الشركات المدمجة من غيرها حسب أهميتها وسهولة إدماجها. فالشركات التي ينتظر منها تحقيق خسائر تعتبر أهم، لأنها ستقلص من التكلفة الإجمالية الضريبية وعليه فدور المراجع هو التأكد من اختيار التوليفة من الشركات التي تخفض الى أقصى قيمة ممكنة الضريبة الاجمالية مع سهولة ادماجها.

يتم أيضا التأكد من قانونية العمليات من حيث:

- كون الشركات تحترم شروط تحقق الرقابة على الشركات التابعة؛
- هل توليفة الشركات المختارة هي أحسن التوليفات حسب شروط تطبيق النظام؛

من أجل ذلك عمليات الفحص تتم عن طريق[1]:

- تحليل محفظة الأسهم لكل شركة تابعة؛
- التأكد من تحديد نسب الرقابة عن طريق إعادة احتساب نسبة حقوق التصويت؛
- التأكد من غياب أي تنازلات عن الأسهم؛
- التأكد من غياب الرقابة المتشابكة أو حالة رقابة ذاتية.

2.2. فحص آليات تحديد الربح الجبائي لكل الشركات المدمجة

لضمان سلامة الإدماج الجبائي لشركات المجمع يجب التأكد من سلامة تحديد الربح الجبائي لكل من شركات المجمع الداخلة في محيط الإدماج، وعليه يجب الاطلاع على تقارير محافظي الحسابات لكل شركة بالإضافة إلى نتائج الرقابة الجبائية السابقة لكل شركة.

يمكن أن تكون هذه المرحلة كمهمة كاملة للمراجعة الجبائية، فيقوم المراجع بتطبيق محاكاة للرقابة جبائية من الشركة الأم إلى الشركات التابعة. فيقوم المراجع بالتأكد من أن نتائج الشركات المدمجة تم تحديدها حسب قواعد الضريبية على الأرباح.

[1] Eric Ropert, **Nouvelle pratique des comptes consolidés**, Edition, Gualino, Allemagne, 2000, p 234

كما يتعين التأكد من مراحل التجميع المحاسبي بما أن تطبيق النظام الجبائي للمجمعات يعتمد على إعداد ميزانية مجمعة وفق قواعد النظام المحاسبي المالي. [1]

يتم التوحيد بتكوين ميزانية واحدة لمجمل شركات المجمع مع احترام حدود الخصوم والقواعد الخاصة بها. ووضحت المادة 169-1 من قانون الضرائب المباشرة المزايا المقبولة للخصم وحدود الخصوم في بعض الحالات مثلا عدم تجاوز 500 دج للهدايا ذات الطابع الاشهاري.

تستفيد كل شركات المجمع بصفة مستقلة من الخصوم و عند انتماءها إلى مجمع فإن الحدود المقبولة تبقى نفسها فمثلا إذا افترضنا وجود مجمع جبائي مكون من 05 شركات، فإن النتائج الخاصة لكل عضو من هذه الأعضاء يمكن أن تتضمن خصم مثل هذه الهبات و في الحدود المسموح بها قانونا، و يعني ذلك عمليا، أن تطبيق هذا يؤدي إلى مضاعفة هذا الحد خمس مرات أي 200000*5 ليصبح الحد المسموح به هو 100.000.00 دج في إطار تكوين الميزانية الموحدة.[2]

لا يسمح بإجراء موازنات بين شركات نفس المجمع، في إطار الخصومات التي تقوم بها كل واحدة منها، يعني أن الشركة التي بلغت الحد المسموح به قانونيا من الخصم لا يمكنها الاستفادة من الحد المسموح به قانونا لشركة أخرى من نفس المجمع[3].

3.2. حذف المعاملات البينية (الداخلية) بين شركات محيط الإدماج

تعفى العمليات بين أعضاء المجمع من الخضوع للضريبة عند تطبيق النظام وعليه يجب التأكد من عدم بقاء أي عملية بين أعضاء المجمع وذلك عن طريق:

---

[1] المديرية العامة للضرائب، التعليمة الإدارية رقم 97/07 الصادرة في 19/04/13

[2] المديرية العامة للضرائب، المنشور رقم 07 الصادرة بتاريخ: 1997/04/13، مرجع سابق ذكره.

[3] ا المديرية العامة للضرائب، لمنشور رقم 07 الصادرة بتاريخ: 1997/04/13، مرجع سابق ذكره.

- تحديد بنود الميزانية المتقابلة (الحقوق والديون، القروض والسلفيات)؛
- تحديد العمليات التي لها اثار على النتيجة والتأكد من الغاءها؛

1.3.2. المؤونات وخسائر القيمة البينية

يجب التأكد من إلغاء المؤونات وخسائر القيمة التي تم طرحها عند إعداد النتائج الفردية إذ أن المؤونات المسجلة على مستوى شركة تابعة للمجمع بفعل خسائر تكبدتها شركة أخرى داخلة في محيط الإدماج ستشكل ازدواجا في التسجيل فيجب أن تلغى لدى الشركة التي سجلتها[1].

2.3.2. التنازل عن الثتبيتات والأوراق المالية

لا يتم إخضاع عمليات التنازل عن التثبيتات والأوراق المالية للضريبة، ما يسمح بتخصيص أحسن للأصول من دون عراقيل جباية، فوائض القيمة للتنازل عن الاستثمارات المحققة عند الشركة المتنازلة يتم تحييدها. وبالمقابل الإهتلاكات الإضافية المسجلة على فوائض القيمة عند الشركة المقتنية يتم تحييدها أيضا عند تحديد النتيجة الاجمالية[2].

3.3.2. التنازل عن الحقوق والإعانات بين الشركات المدمجة

يتم فحص عمليات التنازل عن الحقوق والإعانات وذلك من أجل إعادة إدماجها لتحديد النتيجة الاجمالية، يجب التأكد من:

– إضافة التنازلات والإعانات إلى مبلغ الأعباء المسجلة والمقبولة جبائيا على مستوى الشركة التي قامت بالتنازل؛

---

[1] Concolidation et reporting financier dans les groupes, www.netatliance.fr. Consulté le 21/11/2021.

[2] Florence Deboissy, Maurice Cozian, **précis de fiscalité des entreprises**, 3eme Edition Lexis Nexis, 2015,paris,France, P 404.

- خفض قيمة التنازلات والإعانات من النواتج المسجلة والخاضعة للضريبة بالنسبة للشركة المستفيدة.

4.3.2. الأرباح الموزعة بين شركات المجمع

يتوجب التأكد من عدم إخضاع الأرباح الموزعة من طرف الشركات التابعة للشركة الأم، وذلك لتجنب الازدواج الضريبي وذلك حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اذ يتم معالجتها جبائيا على أساس انها تدفقات خزينة لا أكثر.

5.3.2. الغاء الهامش على المخزون

يتوجب التأكد من شمولية الغاء الهامش بين أعضاء المجمع المتعلق بالمخزون وذلك من خلال[1]:

- فحص الإجراءات المستعملة لتحديد المخزون البيني؛
- مراقبة تطبيق القواعد المعتمدة من المجمع؛
- مقارنة العمليات للسنوات السابقة؛
- فحص العمليات القريبة من تاريخ الاقفال؛
- الاستعلام عن الطرق المتبعة في حالات استحالة تحديد مخزون المجمع.

4.2. فحص معالجة الخسائر عند تحديد النتيجة

يتم فحص معالجة الخسائر التي تكبدتها الشركات التابعة قبل دخولها لمحيط الادماج الجبائي فمن أجل تجنب أي تقويم جبائي لا يتم ادماج الخسائر التي تحققها الشركات التابعة قبل دخولها لمحيط الادماج الجبائي.

[1] Antoine Mercier, Philippe Merle, **Memento Pratique audit et commissariat aux comptes**, **op-cit**, P 700.

أما بالنسبة للخسائر التي تحققها الشركات خلال فترة الإدماج فيمكن ترحيل الخسائر وخسائر القيمة الطويلة الأمد عند تحديد النتيجة المجمعة وبذلك لا يتم ترحيلها على مستوى الشركات التابعة[1].

5.2. فحص فقدان الأهلية للانتماء إلى محيط الادماج وأثره

يتوجب فحص إمكانية تأكد شروط فقدان الأهلية للانتماء للمجمع الجبائي والمتمثلة في:

- إذا انخفضت نسبة الملكية في رأس المال عن النسبة المطلوبة القانونية والتي تسمح بدخول الشركة لمحيط الادماج 90%؛
- تغيير تواريخ اقفال السنة المالية، إذ أن الشركة التابعة تخرج نفسها من محيط التجميع تلقائيا إذا اخذت قرار تغيير تاريخ اقفال حساباتها المالية دون الشركات الأخرى التابعة للمحيط؛
- تغيير النظام الجبائي المتبع بتغيير شكل الشركة اذ بذلك يتم استبعاد الشركة من محيط الادماج مباشرة ويجب التأكد من حفاظ الشركات على شكلها طيلة مدة تطبيق النظام؛
- إذا تم حل الشركة خلال مدة التجميع؛
- تغير مقر الشركة لخارج الجزائر؛
- اندماج احدى الشركات الذي يؤدي استلزاما الى اختفاء الشركة ودمجها مع شركة خارج محيط الادماج.

بالإضافة إلى أن الخروج من المجمع له نتائج منذ السنة التي تم فيها الخروج رغم أن التشريع الجزائري لا يتطرق إلى أية معالجة والتي يتعين على المراجع التأكد منها:

[1] Elisabeth Bertin, Godowski Cristophe, khlassi Rédha, **Comptabilite et audit**, Edition Berti, Alger,2013, p 505.

– العمليات البينية الملغات وفي حالة خروج احدى الشركات من المجمع يتم إعادة ادماجها وذلك على مستوى تصريح الشركة الام[1]؛

– الخسائر المسجلة خلال الانتماء إلى محيط الادماج لا يمكن استعمالها من طرف الشركة الغير مدمجة في السنوات اللاحقة للخروج؛

6.2. فحص اتفاقيات الادماج واتفاقيات الخزينة

يتم التأكد من اتفاقيات الادماج التي أبرمتها الشركة الأم مع كل شركة من الشركات التابعة والتي طبقا لها تقوم الشركات بالتزاماتها اتجاه الضرائب المدفوعة. ويكون إبرام الاتفاقية من مسؤولية الممثل الرسمي لكل شركة طرف في الاتفاقيات. وتمتلك الشركات الحرية التامة في محتوى الاتفاقية إلا أنها يجب أن تضمن حقوق المساهمين الأقلية والمساواة بين الشركات المدمجة اتجاه دفع الضريبة.

ومن أجل اقتسام عبئ الضريبة والاقتصاديات المحققة تنص الاتفاقيات على أن يتم:

– تسجيل ودفع الضريبة من طرف الشركة التابعة بمبلغ يساوي الضريبة المستحقة لو لم تكن داخل محيط الادماج؛

– دفع من طرف الشركة الأم للشركات التابعة التي حققت خسائر الاقتصاديات الجبائية المتأتية من استعمال الخسائر ومن ثم تقوم هذه الشركات بإعادة دفع المبالغ عند تحقيق أرباح في حدود ارباحها الفردية.

من جهة أخرى يجب التأكد من اتفاقيات الخزينة وأن العمليات على الخزينة يتم بمقابل نسبة فائدة مقاربة لمبلغ الفائدة على مستوى البنك.

---

[1] Patrick Morgenstern**, initiation à l'intégration fiscale**,4eme Edition, Group Fiduciaire, paris, 2013, p 115.

7.2. فحص آليات ادماج الدفع للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني

من أهم النقاط التي يتوجب التأكد منها من طرف المراجع:

- وجود نظام ادماج الرسم على القيمة المضافة للشركات الداخلة في محيط الادماج والذي يسمح باحترام آجال تسديد الرسم شهريا؛
- التأكد أنه على مستوى تصريح الشركة الام يتم التصريح برقم الاعمال الإجمالي عن طريق المقاربة بين رقم الاعمال المحاسبي لكل شركة تابعة ورقم الأعمال المصرح به على مستوى الشركة الأم؛
- التأكد من رقم الأعمال المعفى والمتمثل في العمليات بين الشركات الداخلة في محيط الإدماج عن طريق المقاربة بين المبالغ المدرجة في ملف الإدماج والمبالغ المسجلة محاسبيا؛
- التأكد أن رقم الاعمال المصرح يدخل في إطار نشاط الشركة؛
- التأكد من توفر الشروط مجموعة من الشروط لدمج الرسم[1]:
  - ✓ الروابط الاقتصادية بين الشركات المدمجة اذ يستوجب أن تكون الشركات المدمجة لها نفس طبيعة النشاط او أنشطة متكاملة او لها هدف مشترك؛
  - ✓ الروابط المالية التي تجمع الشركة الام بالشركات المدمجة؛
  - ✓ الشركات مرتبطة تنظيميا أي ان تكون تحت إدارة واحدة والتي تنظم أنشطتها كتركيز؛
- التأكد من وجود العمليات فعليا بين الشركات المدمجة (الفواتير، التسليم، ...)؛
- التأكد أن مبلغ الرسم المدفوع يمثل فعلا الفرق بين الرسم على المبيعات والرسم على المشتريات من خلال فحص وصول الدفع.

---

[1] Armelle Courtois-Finaz et Philippe Breton, **Le groupe TVA**, https://revuefiduciaire.grouperf.com/article/3889/hb/20210330173740417.html, consulté le 04/07/2021.

– فحص التصريحات المتعلقة بالرسم على النشاط المهني لكل شركة من الشركات والتأكد من تطبيق الاعفاء، يتعين على المراجع إما التنقل إلى الشركة التابعة أو الاتصال بالوظيفة الجبائية على مستواها للحصول على مختلف الوثائق المتعلقة بالتصريحات التي تتم على مستوى مقر الشركات التابعة.

8.2. فحص الضرائب المؤجلة

يهتم المراجع بفحص التسجيلات المحاسبية للضرائب المؤجلة لكون عملية الإدماج تؤدي إلى إنتاج عدة فروقات زمنية.

يجب التأكد أنه قد تم تسجيل الخسائر المرحلة قبل الإدماج الجبائي في حدود الربح المحقق من طرف الشركة التابعة بما يعني تخفيض الضريبية المؤجلة أصول المسجلة سابقا عند الشركة التابعة

بالنسبة للخسائر المتحملة خلال مدة الادماج الجبائي في الشركات الغير مدمجة تسجل ضريبية مؤجلة أصول على خسائرها ويتم تعديلها بعد الادماج الجبائي إما:[1]

– تمتص الخسائر مع المجمع فالخسائر لا توجد وبذلك لا وجود لضرائب مؤجلة أصول التي تعوض باقتصاديات فعلية في الضرائب على مستوى جدول حسابات النتائج؛

– يتم ترحيلها على مستوى نتائج المجمع فيتم تسجيل ضريبة مؤجلة أصول.

[1] Ptarick Morgentern**, Les Impôts Différés**, 1ere Edition, Group Revue Fiduciaire, paris, 2011, P 82.

3. فحص مسار تحديد، التصريح، دفع الضريبة والتسجيلات المحاسبية

1.3. فحص مسار تحديد، التصريح ودفع الضريبة

يتم فحص سلامة التصريحات الجبائية وكيفية إعدادها ويجب التأكد قبل كل شيء من الوثائق المتعلقة بقبول الشركات التابعة الدخول في محيط الادماج ثم سلامة مسار التصريح فيجب فحص أنه:

كمرحلة أولى تقوم كل شركة من شركات المدمجة والشركة الأم بتحديد نتيجتها الجبائية بهدف تحديد النتيجة الاجمالية للمجمع فتقوم بإعداد التصريح الخاص بها وملف يوضح العمليات البينية في جدول خاص لذلك. على الشركات التابعة أن تقدم نسختين من ميزانيتها لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا كما يجب أن ترفق الميزانية بنسخة طبق الأصل لرسالة اختيار النظام الجبائي لمجمع الشركات والشهادة الاصلية لقبول طلبهم المقدمة من طرف مفتشية الضرائب لمقر الشركة الام"[1]

ثم يتم اعداد ملف يسمح بحساب نتيجة الشركة كأنها ليست مدمجة جبائيا يهدف هذا أساسا الى تحديد قيمة الضريبة التي تكون على عاتق الشركة التابعة اتجاه الشركة الام.

كمرحلة ثانيا مصلحة الادماج الجبائي تقوم بتحديد نتيجة المجمع مع القيام بالتعديلات اللازمة والالغاءات المتعلقة بالعمليات الداخلية.

يتم عن طريق النتائج المحددة من طرف الشركات التابعة إلغاء العمليات البينية ويتم التصريح الجبائي على أربعة مراحل. إذ يتم تحديد النتائج الجبائية الفردية على كشف وثيقة خاصة ذلك بالنسبة لكل شركات المجمع بما فيها الشركة الأم، ثم يتم إدراج العمليات البينية في الكشف الخاص، ملف التصحيحات وفي نفس الوقت يتم جمع عددي سطر بسطر لهذه الكشوف والمجاميع تحمل في وثيقة تصبح الكشف التصحيحي للمجمع.

---

[1] المديرية العامة للضرائب ،التعليمة التعليمة رقم07 ،مرجع سابق ذكره.

مجموع النتائج الجبائية زائد ومنقوص التعديلات ينتج في مجموع التصريح التصحيحي للنتيجة المصححة وفي حالة خروج الشركة من محيط الادماج يتم القيام بتصريح تصحيحي للأثار الجبائية فقط وليس كل نتائج الشركة.[1]

أما بالنسبة للتصريح الجبائي و لعدم تمتع المجمع بالشخصية المعنوية المستقلة، و بما أن التجميع الجبائي يتم على مستوى الشركة الأم، من الطبيعي أن تعتبر هذه الخيرة المكلف الرسمي بدفع الضرائب دون بقية الشركات الأعضاء في المجمع و ذلك لتسهيل عملية التحصيل الجبائي[2]

عند دخول الشركة لمحيط الدمج تبقى الشركات ملزمة بدفع التسبيقات خلال السنة الأولى من تطبيق النظام، مع أن تتكفل الشركة الام برصيد التصفية بجمع كل التسبيقات المدفوعة. خلال سنوات تطبيق النظام تتكفل الشركة الأم بتسديد التسبيقات ورصيد التصفية على أساس النتيجة الاجمالية للمجمع.

في حالة خروج إحدى الشركات من محيط التجميع تقوم الشركة الأم بدفع التسبيقات للسنة الموالية على أساس النتائج السابقة للشركة. [3]

في حالة ما كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء في المجمع خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات، يخضع الربح المتأتي بعنوان كل معدل، تبعا لحصة رقم الاعمال المصرح به لكل صنف من النشاط عكس ما كان معمولا به قبل صدور قانون المالية2022 .

2.3. فحص التسجيل المحاسبي للإدماج الجبائي

---

[2] Clotilde Cattier, **integration fiscale**, www.compta-online, consulté le 28/11/2021.
[3] Robert Obert, Marie Pierre Mairesse, **op-cit**, P :392.

يتم اعتماد إحدى الطريقتين التاليتين لتسجيل الادماج الجبائي [1]:

الطريقة الأولى:

كل شركة لا تسجل الا جزء من الضريبة التي يتم تحديد قيمتها من طرف الشركة الام مع تحديد معايير اقتسام الضريبة بين الشركات المدمجة وبذلك لا يتم تسجيل أي ضريبة مؤجلة.

الطريقة الثانية: يتم تسجيل الضريبة على الأرباح الخاصة بالشركة التابعة حيث تستمر الشركة التابعة باحتساب وتسجيل الضريبة على الأرباح حسب الأحكام الجبائية الخاصة بها مع تسجيل الضرائب المؤجلة.

و يتم التسجيل المحاسبي كالأتي حسب طريقتين:

يتكون المجمع من شركة أم و شركتين فرعيتين(ا، ب)؛ لا توجد معاملات او تحويلات فيما بين المجمع والتي بإمكانها التأثير على النتائج؛ تخضع الشركة الام و الشركتين الفرعيتين للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 25% و كانت النتائج المحققة كالاتي:

الجدول رقم (2-1) النتائج المحققة من طرف شركات المجمع

الشركة	النتيجة السنوية	
	السنة (ن)	السنة (ن+1)
الشركة الأم	-50.00	-50.00
الشركة التابعة ا	100	-10.00
الشركة التابعة ب	-120.00	140.00
النتيجة المدمجة	-70.00	80.00

Source :www.cnc.dz, consulté le 01/12/2021

[1] Zaatri Mohamed, **Commentaires sur certains points de l'avis "traitement comptable de l'ibs consolide**, www.cn-cncc.dz, consulté le 27/11/2021.

على مستوى المجمع، النتيجة المحققة هي خسارة (70) وبالتالي لا توجد ضريبية على الأرباح للدفع، و من المرجح أن الخسارة المحققة سيتم خصمها من أرباح السنوات المقبلة، و بالتالي هناك ضريبة مؤجلة للأصول يجب استرجاعها.

حسب الطريقة الأولى يتم تسجيل ضريبة مؤجلة أصول على مستوى الشركة الام بمعدل 25% أي 17.50=(25*70)

بالنسبة للشركتين التابعتين (ا،ب)، ووفقا لهذه الطريقة لا توجد ضريبة على النتيجة للتسجيل ، و بالتالي فان نتائج الشركتين التابعتبن ستظل دون تغيير بين و تسجل الشركة الام عجزا قدره 32.050 فقط (عجز الشركة الام وهو (50) ناقصا الضرائب المؤجلة للأصول (17.50))

الجدول (2-2) النتائج و الضرائب الواجبة الدفع من الشركة الام و الشركات التابعة

الوحدة	النتيجة	الضريبة للدفع	الضريبة المؤجلة	النتيجة الصافية
الشركة الام	-50		12.5	-37.50
الشركة التابعة	100	25		75.00
الشركة التابعة	-120		30.00	-90.00
المجموع	-70	25	42.50	-52.50
المجمع	-70		17.50	-52.50

Source :www.cnc.dz, consulté le 01/12/2021

يكون التسجيل المحاسبي على مستوى الشركة الام كالتالي

الجدول (2-3)التسجيل المحاسبي

رقم الحساب		12/31/ن	المدين	الدائن
133		ضرائب مؤجلة اصول	12,50	
	692	الضرائب المؤجلة		12,50
		ضريبة مؤجلة أصول على خسارة الشركة الام (50*25%)		
451		عمليات المجمع الفرع (ا)	25,00	
	697	الضريبة الجبائية المجمعة		25,00
		الضريبة للتحصيل من طرف القرع (ا) (100*25%)		
697		الضريبة الجبائية المجمعة	30,00	
	451	عمليات المجمع الفرع(ب)		30,00
		ديون الضريبة المؤجلة اتجاه الفرع(ب) (120*25%)		
133		ضريبة مؤجلة أصول	5.00	
	692	الضرائب المؤجلة		5.00
		تعديل الضرائب المؤجلة للشركة الام وفقا للضرائب المؤجلة للمجموعة (12.5-17.50)		

Source :www.cnc.dz, consulté le 01/12/2021

و الجدير بالإشارة أيضا الى انه كزء من اعمال تجميع الحسابات سيتم تعديل حساب الضريبة المؤجلة للأصول مقابل الحساب 695.

الجدول (2-4) النسجيل على مستوى الفرع (أ)

رقم الحساب		12/31/ن	المدين	الدائن
697		الضريبة الجبائية المجمعة	25.00	
	451	عمليات على المجمع (الشركة الام)		25.00
		ضريبة على أرباح الشركات للدفع للمجمع (100*25%)		

Source :www.cnc.dz, consulté le 01/12/2021

الجدول (2-5) النسجيل المحاسبي على مستوى الفرع (ب)

رقم الحساب		12/31/ن	المدين	الدائن
451		عمليات على المجمع (الشركة الام)	30.00	
	697	الضريبة الجبائية المجمعة		30.00
		ضريبة مؤجلة على الأصول مقابل العجز الضريبي (120*25%)		

Source :www.cnc.dz, consulté le 01/12/2021

في نهاية هذه التسجيلات و العمليات، النتيجة الصافية لكل من الشركة الام و فروعاه تكون كما يلي:

الجدول رقم (2-6): تحديد النتيجة الصافية للمجمع

الوحدة	النتيجة	الضريبة للدفع	الضريبة المؤجلة	النتيجة الصافية
الشركة الام	-50		12.5	-37.50
الشركة التابعة	100	25		75.00
الشركة التابعة	-120		30.00	-90.00
المجموع	-70	25	42.50	-52.50
المجمع	-70		17.50	-52.50

Source :www.cnc.dz, consulté le 01/12/2021

النتائج المتوصل اليها تتوافق مع ما نص عليه النظام المحاسبي المالي فيما يخص التسجيل المحاسبي للضريبة على النتيجة و تترجم فعليا النتائج الحقيقية للشركة الام و فروعها.

التسجيل المحاسبي للسنة (ن+1)

الجدول رقم (2-7): نتائج والضريبة الواجبة الدفع للشركة الأم والشركات التابعة للسنة ن+1

الوحدة	النتيجة	الضريبة للدفع	الضريبة المؤجلة	النتيجة الصافية
الشركة الام	-50.00		12.5	-37.50
الشركة التابعة (ا)	-10.00		2.50	-7.50
الشركة التابعة (ب)	140.00	35.00		105.00
المجموع	80.00	35.00	15.00	60.00
المجمع	80.00			60.00

Source :www.cnc.dz, consulté le 01/12/2021

مع الأخذ بعين الاعتبار الخسارة المرحلة للسنة (ن) للمجمع، فإن قيمة الضريبة على أرباح الشركات التي ستدفعها الشركة الام نيابة عن المجمع للسنة (ن+1) هي 2.50 و التي يتم حسابها على النحو التالي:

الجدول رقم (2-8): الضريبة على أرباح الشركات واجبة الدفع

البيان	المبالغ
خسارة المجمع المرحلة للسنة (ن)	-70.00
أرباح المجمع للسنة (ن+1)	+80.00
الأرباح الخاضعة للضريبة للمجمع للسنة (ن+1)	10.00
معدل الضريبة على أرباح الشركات	25%
قيمة الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة باسم المجمع للسنة (ن+1)	2.50

Source :www.cnc.dz, consulté le 01/12/2021

ويتم عرض التسجيلات المحاسبية في دفاتر الشركة الام وفروعها في نهاية السنة المالية (ن+1) كما يلي:

الجدول رقم (2-9): التسجيل المحاسبي على مستوى الشركة الام

رقم الحساب		12/31/ن	المدين	الدائن
133	692	ضرائب مؤجلة اصول الضرائب المؤجلة ضريبة مؤجلة أصول على خسارة الشركة الام (50*25%)	12,50	12,50
451	697	عمليات المجمع الفرع (ب) الضريبة الجبائية المجمعة الضريبة للتحصيل من طرف القرع (ب) (140*25%)	35.00	35.00
697	451	الضريبة الجبائية المجمعة عمليات المجمع الفرع(ب) ديون الضريبة المؤجلة اتجاه الفرع(ا)	2.50	2.50

695		ضريبة للدفع من طرف المجمع	2.50	2.50
	44	الضرائب على أرباح الشركات للدفع		
		الضريبية على أرباح الشركات على النتيجة الجبائية للمجمع ((80-70)*25%)		
692		الضرائب المؤجلة	30.00	30.00
	133	الضريبة المؤجلة للاصول		
		استرجاع قيمة الضرائب المؤجلة للاصول و المسجلة في دفاتر الشركة الام		
		ض م ا للسنة (ن): 12.50		
		ض م ا المعدلة للسنة (ن): 5.00		
		ض م ا للسنة (ن+1) :12.50		

Source :www.cnc.dz, consulté le 01/12/2021

الجدول رقم (2-10):التسجيل المحاسبي على مستوى الشركة التابعة (ا):

رقم الحساب		12/31/ن	المدين	الدائن
451		عمليات على المجمع (الشركة الام)	2.50	
	697	الضريبة الجباية المجمعة		25.00
		ضريبة مؤجلة للأصول على العجز المحقق (10*25%)		

Source :www.cnc.dz, consulté le 01/12/2021

الجدول رقم (2-11): التسجيل المحاسبي على مستوى الشركة التابعة (ب):

رقم الحساب		12/31/ن	المدين	الدائن
697		الضريبة الجبائية المجمعة	25.00	
	451	عمليات على المجمع (الشركة الام)		25.00
		ضريبة على أرباح الشركات للدفع للمجمع(140*25%)		

Source :www.cnc.dz, consulté le 01/12/2021

المبحث الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير أسعار التحويل

من أجل تفادي المخاطر الجبائية المتعلقة بأسعار المعاملات بين شركات المجمع يتعين تحديد أسعار التحويل المقبولة من طرف الإدارة الجبائية ويتم التطرق لهذه النقطة في المطلب الاول، وللتأكد من سلامة الأسعار المطبقة تم اقتراح منهجية لتدقيق أسعار التحويل في المطلب الثاني.

المطلب الأول: مدخل حول أسعار التحويل

يشمل هذا المطلب تحديدا لمفهوم أسعار التحويل والمراحل الأساسية التي يتعين اتباعها لتحديد سياسة أسعار التحويل.

1. مكانة وتعريف أسعار التحويل:

تعتبر مسألة أسعار التحويل من القضايا التي يليها المدراء الماليون أهمية بالغة في المجمعات دولية النشاط وذلك راجع إلى: [1]

[1] Scholz, C. M; E. Kohl. 2011, **Managing Transfer Pricing Documentation: An Updated Approach,' Tax Management Transfer Pricing Report**, ,2014, p-p:274-277.

- رفع السلطات الضريبية من متطلبات توثيق أسعار التحويل؛
- تركيز عمليات الرقابة الجبائية على موضوع أسعار التحويل؛
- تضاعف المعاملات بأسعار التحويل في المجمعات الدولية.

أصبحت لعملية إعداد سياسة أسعار تحويل شاملة للمجمع أهمية بالغة, بما أنها تخدم الأهداف الإقتصادية للمجمع وعليها أن تراعي المتطلبات الجبائية في نفس الوقت.

في الأصل لأسعار التحويل أهداف أخرى من غير الأهداف الجبائية فهي تعتبر[1]:

وسيلة لاتخاذ القرار

تعتبر وسيلة هامة لاتخاذ القرار فمثلا وجود فرع او شركة تابعة تبيع بأسعار تحويل مرتفعة تظهر على ان لها مردودية لكن في الواقع يمكن الاستغناء عنها والعمل بالمناولة.

وسيلة لتخصيص الموارد

وتكون أهداف المجمع ككل لا تتطابق مع أهداف فرع أو شركة تابعة. على الشركة الأم أن تضع سياسة أسعار التحويل تسمح بالوصول إلى تعظيم الارباح مع مراعاة أهداف الشركات التابعة. وعليه فإن نظام معلومات جيد يسمح بوضع أسعار تحويل مثالية مثلا: في شركة مكونة من شركتين فرعيتين الشركة الأولى تقوم بالإنتاج تضع مستوى إنتاج بحيث تكون التكلفة الحدية مساوية للإيراد الحدي وعليه فإن سعر التحويل يكون مساو للتكلفة الحدية أو الايراد الحدي المرافق لهذا المستوى من الانتاج. هذا يضمن أن تكون قيمة الأرباح المرافقة للتنظيم في شكل مجمع مساوي للمستوى الأرباح قبل الهيكلة في شكل مجمع.

يتعين على نظام أسعار التحويل الأمثل أن يحقق الأهداف التالية:

[1] Marcel Boyer, **op-cit**, p :32.

- تحقيق الاستقلال الذاتي أي درجة حرية الشركات التابعة، في اتخاذ القرارات المتعلقة بها؛
- تقييم أداء الإدارة أي مدى تحقيق الشركات التابعة أو الشركة الأم الأهداف المرغوب فيها.[1]

2. مراحل تحديد سياسة اسعار التحويل

عند إعداد سياسة أسعار التحويل يمكن إعتماد المراحل التالية[2]:

1.2. جمع المعلومات حول المجمع

الهدف الأساسي في هذه المرحلة هو الحصول على معلومات حول النشاطات، الوظائف والمخاطر، أصول الشركات في المجمع والمؤشرات (المعايير) المهمة ويتم الإعتماد على:

- شبكة تحليل الوظائف، مخاطر الأصول (تسمح بوضع خريطة وظيفية)؛
- مبالغ التدفقات في المجمع؛
- حسابات جدول النتائج التي توضح التدفقات داخل المجمع؛
- العقود المنظمة للعمليات الداخلية.

يتم الحصول على المعلومات اللازمة عن طريق لقاءات مع المسيرين المعنيين (التشغيليين والماليين)، وعن طريق التقرير الداخلي الذي يسمح بالحصول على المعطيات المالية اللازمة. تسمح هذه المرحلة على الأقل بوضع خريطة التدفقات في المجمع.

2.2. التشخيص

تعتمد هذه المرحلة على استعمال المعلومات المجمعة من المرحلة السابقة، يجب مطابقة كمية المعاملات

---

[1] سهام محمد علي حسن، **مرجع سابق ذكره**، ص: 11.

[2] Jean-luc Rossignol, la gouvernance juridique et fiscale des organisations , Edition Lavoisier, 2010 p :135, https://books.google.dz/books?id=jUHvAQAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=fr&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false consulté le 12/07/2019

ومكافأة الوظائف الأساسية, المخاطر والأصول مع التزامات التوثيق لأسعار التحويل وشدة حزم الادارة الجبائية مع موضوع أسعار التحويل.

يسمح هذا بتصنيف المخاطر الحالية المتعلقة بأسعار التحويل وتحديد الفرص. تستلزم هذه المرحلة استعمال وسائل خاصة في تحديد أسعار التحويل المتمثلة في تحليل الوظائف, المخاطر والاصول والتحليل الاقتصادي بهدف تحديد سعر المنافسة التامة للعمليات المعنية.

اذا كانت سياسة أسعار التحويل محددة مسبقا, فعلى المجمع أن يكون قادر في هذه المرحلة من تحديد مناطق الخطر في هذه السياسة وأيضا الفرص. تختم هذه المرحلة باقتراح تعديل وإعادة تعريف سياسة اسعار التحويل.

يمكن اقتراح صيغ أخرى للسياسة من المناقشة وتسهيل مسار إتخاذ القرار. إن التغيير الكلي لسياسة أسعار التحويل يمكن أن يكون له مزايا في تقليص التكلفة الجبائية مع التحكم في المخاطر.

في حالة غياب تام للسياسة يكون الهدف الاساسي للتشخيص هو اقتراح سياسة جديدة تنتهي هذه المرحلة باقتراح عدة سياسات كل منها له مزايا ونقائص تسهل اتخاذ القرار.

3.2. مسار اتخاذ القرار واختيار سياسة أسعار التحويل

يتم بعد التشخيص إلقاء الضوء على صعوبات النظام الحالي في ما يخص أسعار التحويل او في معظم الحالات غياب السياسة كليا, كما يسمح للمسيرين في المجمع بأخذ القرار حول السياسة الواجب تطبيقها.

تؤسس سياسة أسعار التحويل حسب مسار خلق القيمة, مسار عمليات الشركات التابعة, تحليل الوظائف, مخاطر الأصول والتحليل الاقتصادي.

4.2. تطبيق سياسة أسعار التحويل

بعد إعداد السياسة يتعين تطبيقها على مستوى كل المجمع, و من أجل جعلها قابلة للتطبيق يستوجب أن

تكون مفهومة ومقبولة ومطبقة من طرف كل الفئات المعنية. هذا التطبيق يستلزم بأن تحدد المسؤوليات بشكل واضح.

تستند السياسة على تحليل اقتصادي مناسب مصادق عليه من طرف المستعملين ومطابق لأهداف تسيير المخاطر وتسير التكلفة الاجمالية للضريبة.

تعد هذه المرحلة أهم المراحل. فإذا اعتبرنا وجود سياسة أسعار التحويل مطابقة لسعر المنافسة التامة وغير مطبقة بشكل ملائم فقط تصبح تشكل مخاطر مرتفعة ممكن أن تؤدي إلى أسعار مختلفة عن سعر المنافسة التامة. وعليه فإنه لا يمكن تحديد الخطر المتعلق بأسعار التحويل إلا من خلال مرحلة التطبيق.

يجب الإستثمار في تحديد التنظيم, الإجراءات ونظام صعود المعلومات ويعتبر هذا أقل شيء من أجل التأكد من تطبيق فعال لسياسات اسعار التحويل.

5.2. توثيق أسعار التحويل(الوثائق المبررة لأسعار التحويل)

تلخص الوثائق المتعلقة بأسعار التحويل المراحل اللازمة لإعداد سياسة أسعار التحويل. وتعتبر عنصرا أساسيا في تسيير أسعار التحويل.

لا تقتصر العملية على صياغة المراحل السابقة فقط، وإنما تفترض أن تحتوي على تحليل للقطاع الصناعي والمجمع, تحليل للوظائف, المخاطر, وأصول الشركات المعنية, والتحليل الاقتصادي(مع الأخذ بعين الإعتبار أن هذه الوثائق سيتم تقديمها للإدارة الجبائية المعنية ويتم إعادة تحيينها متى استدعت الضرورة لتأخذ بعين الاعتبار أي تطور في المجمع أو تغير في القوانين الجبائية)

6.2. طرق تسيير أسعار التحويل

تختلف اختيار طريقة لتسيير أسعار التحويل حسب هيكل المجمع , فيوجد النموذج المركزي الذي يتماشى مع المجمعات التي تكون الوظائف المركزية لها دور محرك, أما النموذج الغير مركزي يلائم المجمعات التي يكون فيها دور الشركة الأم(المقر) يتلخص في دور تنسيقي لنشاطات المجمع.

1.6.2. النموذج الغير مركزي

في هذا نوع من التنظيم تتكفل الأجهزة التنفيذية والمالية للفروع بهيكلة ومتابعة مدى مطابقة سياسة اسعار التحويل للقوانين السائرة.

في هذه الحالة لا يوجد فريق محدد بوضوح لتسير أسعار التحويل على مستوى الوظيفة الجبائية أو وظيفة أخرى. هذا لا يتعارض مع تواجد مختص في أسعار التحويل على مستوى المجمع، رغم ذلك تبقى قرارات أسعار التحويل متعلقة بالوظيفة الجبائية اذ يكون لها دور استشاري في هذا الإطار. تقسم المراحل الأساسية لإعداد أسعار التحويل بين عدة أطراف حسب هيكل المجمع. فيكون التشخيص والتعريف والتطبيق من مسؤولية العمليات المعنية بالتنسيق مع الوظيفة الجبائية.

يلائم نموذج اللامركزي التنظيم المجمعات اللامركزية التنظيم مثل التي تنشا عن طريق الاستحواذ في مجالات صناعية مختلفة وتوجد عمليات قليلة بين الوظائف المختلفة للمجمع.

أكبر ميزة لهذا النموذج هو أنه يجعل من سياسة أسعار التحويل أكثر قبولا من الوظائف التنفيذية باعتبارها مصدر المعلومات اللازمة لتحديد وتنفيذ سياسة أسعار التحويل. ترتبط مساوئ هذا النظام من جهة بإمكانية افتقار أسعار التحويل الى التناسق مع توجه المجمع ككل ومن ناحية أخرى عدم تمكين الوظيفة الجبائية على القدرة للتخطيط الكافي لأسعار التحويل[1].

2.6.2. النموذج المركزي

يقوم النموذج المركزي على أن تكون عملية تسير أسعار التحويل من مهمة الوظيفة الجبائية. حيث يمكن تعيين فريق أسعار التحويل يشمل أعضاء من وظيفة مراقبة التسيير، المالية و الوظيفة الجبائية للشركة الأم. يعتبر هذا الفريق عنصر الرئيسي في هيكلة وتسير أسعار التحويل، فهو يشارك في كل مراحل تحديد سياسة أسعار التحويل. و يعد الهدف الأساسي للفريق التحكم في الخطر الجبائي والتحكم في معدل الضريبة

[1] Jean-luc Rossignol, la gouvernance juridique et fiscale des organisations,op-cit.

الاجمالي.

يتكيف هذا النوع من النماذج مع المجمعات التي يتجاوز فيها دور الشركة الأم دور التنسيق البسيط والتي تكون فيها المعاملات في إطار المجمع. ذلك يسمح بتطبيق السياسة التي تكون مطابقة لأهداف المجمع.

3.متطلبات توثيق أسعار التحويل في بعض الدول

أولا: كندا

يشترط التشريع المستحدث في كندا ،حسب المادة « T 106» المتعلقة بأسعار التحويل، على المكلفين الذين يزاولون نشاطات تتجاوز قيمتها 1 مليون من المعاملات العابرة للحدود أن يقوموا بإعداد وثائق محددة تشمل ستة أنواع من المعلومات:

- المنتجات او الخدمات المباعة؛
- أحكام الصفقة وشروطها؛
- جميع الكيانات المشاركة والعلاقات فيما بينها؛
- تقييم المخاطر التي يتحملها كل طرف والوظائف التي تؤدى؛
- الأصول المعنوية إن وجدت ورأس المال المستخدم في الصفقة؛
- وصف لسياسة أسعار التحويل الموضوعة بين الشركة المتواجدة داخل كندا والشركة الغير مقيمة؛
- الافتراضات والاستراتيجيات والسياسات التي أثرت في تحديد أسعار التحويل.

ويتوقف مقدار ونوع الوثائق المتوقعة على حجم الشركة وأحجام المعاملات وأنواعها والطريقة المستعملة في تحديد أسعار التحويل. يجب أن تقدم الوثائق المطلوبة في نفس التاريخ استحقاق التصريحات الضريبية.[1]

[1] Swaneveld, H., M. Przysuski, V. Nagaraian and S. Krishna, **Canada targets transfer pricing transgressions**, International Tax Review, London. 2002, p-p: 27-30.

ثانيا: إسبانيا

توجد فئتان من الوثائق المطلوبة في إسبانيا، الملف الرئيسي فيه معلومات متعلقة بالمجمع الذي ينتمي اليه المكلف والملف المحلي الذي يشمل وثائق متعلقة بدافع الضريبة نفسه.

كما قد تم انشا القانون الجديد يشترط على شركات المقيمة في اسبانيا والتي يتجاوز رقم اعمالها 750مليون أورو، تقريرا دولة بدولة الذي نصت عليه منظمة تعاون الاقتصادي والتنمية, وذلك حسب المادة42 من القانون التجاري الاسباني. لا تجبر الشركات التي رقم اعمالها الكلي لا يتجاوز 45مليون بإعداد الملف الرئيسي[1].

ثالثا: ألمانيا[2]

إلى غاية سنة 2000 لم يوجد أي أساس قانوني يمنح لموظفي الضرائب الحق في طلب وثائق متعلقة بأسعار التحويل في ألمانيا. إلا أنه منذ سنة 2000 يوجد اقتراح من طرف وزارة المالية لإتباع توجيهات منظمة التنمية الاقتصادية والتعاون في مجال توثيق أسعار التحويل.

كما لا توجد الى يومنا هذا أية عقوبات على الوثائق المبررة لأسعار التحويل إلا في حالة الغش الجبائي.

تشمل هذه الوثائق معلومات حول هيكل المجمع, المواد والخدمات, الأسواق, الإتفاقيات الموجودة, الطرق المختارة لتحديد أسعار التحويل ويجب تحيين هذه الوثائق بصفة مستمرة.

في ماي 2001، أصدرت محكمة الضرائب الفيدرالية حكما بأن قانون الضرائب الألماني لا يضع أسس الالتزامات بالوثائق المنصوص عليها في مشروع القانون. كما ينص الحكم أيضا أن الفروع أو الشركات التابعة في ألمانيا غير مطالبة عموما بتقديم وثائق أسعار التحويل.

منذ 2003 وحسب الفرع 90 من قانون الضرائب الألماني يجب على المكلف أن يحضر وثائق لأسعار

---

[1] Https:// cms.law. En/ int. Consulté le 15/06/2020.

[2] M. Abdallah Wagdy, **Documentation of Transfer Pricing: A New Global Approach**, International Journal of Accounting and Taxation, 2016, Volume 4, pp. 37-55

التحويل المتعلقة بالمعاملات مع الأطراف التي لها علاقة. وعلاوة على ذلك يجب على المكلف أن يقدم أدلة تدعم هذه المعاملات. فإن المعاملات بين هذه الشركات يجب أن تثبت باتفاقيات خطية تقبلها السلطات الضريبية الألمانية ويجب إبرام إتفاق قبل أية معاملة.

لا يوجد تحقيق حول الوثائق المطلوبة إلا في حالة:

- مبلغ المعاملات أقل من ستة ملايين بالنسبة للسلع والخدمات؛
- بالنسبة للخدمات عندما لا يتجاوز 600 ألف أورو سنويا.

ثالثا: اليابان

تعتمد الإدارة الضريبية في اليابان عموما بالمبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في إعدادها لقوانين المتعلقة بأسعار التحويل. على الرغم من أن المكلفين بالضرائب اليابانيين غير ملزمين بتقديم أية وثائق تبريرية لأسعار التحويل فإن عقوبة 10% اضافية للضريبة يمكن أن تقع على المكلفين، في حالة وجود إعادة تقويم، وتضاف 15% اضافية إذا كانت الضريبة الاضافية 500,000 ين او أكثر من مبلغ الضريبة المدفوعة على العائد الاصلي[1].

تعتبر اليابان عضوا من الرابطة السلمية لمديري الضرائب PATA. وتعتمد الدول الاعضاء في هذه الرابطة نفس المتطلبات من الوثائق المبررة لأسعار التحويل.

منذ 2010 قامت اليابان بالاهتمام أكثر بأسعار التحويل عن طريق إضافة متطلبات جديدة للوثائق, لذلك فإن اتفاقات أسعار التحويل قد يزداد عددها ما يمكنه أن يرفع من القضايا المتعلقة بالاتفاقات[2] المسبقة لأسعار التحويل.

---

[1] Felgran, S. D. and Mito Yamada. **Transfer Pricing: A truly global concern**, Financial Executive, Morristown, 2001,21-27.

[2] Gregory, Dolores W. **Japan's Transfer Pricing Documentation Rule May Add Appeal to APAs**', Accounting Policy & Practice Report, 8.22, 2012, p-p: 891-893.

رابعا: بريطانيا[1]

تتبع بريطانيا، في إطار الوثائق المبررة لأسعار التحويل، مرجع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الأعمال التجارية. اصدرت إدارة الإيرادات الداخلية (in land Revenue) بشأن المستوى المطلوب من الوثائق, مع اعتماد مرجع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كتفسير لمتطلبات المملكة المتحدة في هذا الموضوع خاصة الفصل الخامس من المرجع.

أصدرت إدارة الايرادات الداخلية توجيهات حول متطلبات الوثائق المتعلقة بأسعار التحويل تنص على أن تعقد الوثائق متعلق بتعقد العملية من عدمه ويجب أن تشمل العناصر التالية:

- معلومات حول العلاقات التجارية أو المالية ذات الصلة التي تدخل في نطاق النظام الجديد؛
- طبيعة وشروط المعاملات؛
- الطرق التي يتم من خلالها التوصل إلى طبيعة وشروط المعاملات التجارية بين الشركات المرتبطة، بما في ذلك أية دراسة مقارنة أو تحليل وظيفي تم القيام به؛
- كيف تم اختيار طريقة تحديد أسعار التحويل حسب مبدأ المنافسة التامة.

ويشترط تقديم الوثائق في تاريخ تقديم التصريحات الضريبية والاحتفاظ بها لعدة سنوات.

خامسا: الولايات المتحدة الامريكية

لا يوجد توثيق إجباري خاص في الولايات المتحدة الأمريكية. إلا أنها كانت السباقة في تعديل المادة 482 من القانون الضريبي IRC ،عام 1986 ،بإصدار أحكام "الاتاوات المرتفعة" وذلك كإستجابة لظاهرة عدم دفع شركات المتعددة الجنسيات نصيبها العادل من الضريبة للولايات المتحدة. إضافة إلى قرارات محكمة

[1] Scholz, C. M; E. Kohl. **Managing Transfer Pricing Documentation: An Updated Approach**,' Tax Management Transfer Pricing Report, 20.6, 2011, p-p:274-277

الضرائب حيث كان ينظر إلى الشركات المتعددة الجنسيات على أنها تحول معظم دخلها إلى الشركات الموطنة في جنات ضريبية.

منذ ذلك الوقت المشاريع التنظيمية في تحديد معايير لأسعار التحويل الذي تجسد في مبدأ الذراع والطول(المنافسة التامة) الذي اقتبست منه دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قوانينها ، وأصبحت القوانين التي تنص على تقديم وثائق تبريرية لأسعار التحويل هي المعيار العالمي وهيمنت الرقابة الضريبية لأسعار التحويل كإشكالية للخلافات الضريبية بين معظم السلطات الضريبية في انحاء العالم[1].

سنة 2002 أصدرت مصلحة الضرائب(IRS–2002–77) مع الرابطة السلمية لمديري الضرائب وثائق مبسطة لتبرير أسعار التحويل لكل الدول المنتمية للرابطة بدون الحاجة لإعداد كل واحدة على حدى والتي يتم العمل على ترويجها في عدة دول[2].

لا توجد وثائق إجبارية لتبرير أسعار التحويل في الولايات المتحدة الأمريكية, إلا أن الادارة يمكن أن تطلب وثائق تبريرية في حالة الشك في وجود تهرب جبائي وعدم التمكن من تقديم الوثائق يؤدي إلى تطبيق 20 %الى 40 %اضافية الى المبلغ المقوم للضريبة.

سادسا : تونس والمغرب

لا يوجد متطلبات واضحة لتوثيق مسبق لأسعار التحويل في تونس إلا انه يتم الرقابة على المعاملات بين الشركات الحليفة استنادا إلى المادة 51 من قانون 2009–71 المؤرخ في 21 ديسمبر 2009 الذي يحدد الحالات التي تعتبر تحويل غير مباشر للأرباح.

أيضا لا توجد متطلبات واضحة لتوثيق أسعار التحويل مسبقا في المغرب. تم اعتماد المادة 213–II من

---

[1] Levy, M. M,**Transfer pricing -- what's next?** , International Tax Review; London; 2001; P-P: 91-92, cité par : Wagdy M. Abdallah.

[2] Purcell III, T J. 2002, **TEC Initiatives," The Tax Adviser**, New York, 2002, p-p: 732-733, cité par : Wagdy M. Abdallah.

القانون العام للضرائب في المغرب التي تنص على أن الأرباح المحولة للخارج بطريقة غير مباشرة يتم إعادة ادماجها في النتيجة أو في رقم الأعمال المصرح، مع إمكانية طلب وثائق تبرر أسعار التحويل من طرف الإدارة الجبائية، تقدم في حدود 30 يوم وذلك حسب المادة 214 من قانون ضرائب العام .

سابعا: منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE

انبثق عن اعمال منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بشأن تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح اعتماد تقرير في ديسمبر 2015 بعنوان «وثائق اسعار التحويل والتصريح عن كل بلد على حدة» Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays

وتنص المنظمة على ان تشمل وثائق أسعار التحويل عل ملف رئيسي، ملف محلي وتصريح لكل بلد على حدى إذ ينبغي للبلدان أن تعتمد نهجا موحدا إزاء وثائق أسعار التحويل.

والمقصود بالملف الرئيسي هو تقديم لمحة عامة عن أنشطة المجمع الدولي النشاط أما الملف المحلي الذي يشير على وجه التحديد إلى المعاملات الهامة لدافعي الضرائب المحليين والتصريح كل دولة على يتضمن معلومات معينة تتعلق بالتوزيع العالمي لأرباح الشركة المتعددة الجنسيات والضرائب التي تدفعها، إلى جانب بعض المؤشرات المتعلقة بموقع أنشطة المجمع [1].

ينظم الملف الرئيسي كالآتي:

- وصف على مستوى المجموعة لسلسلة التوريد، وخلق القيمة، والأسواق الرئيسية، والتحليل الوظيفي، والتغييرات؛
- وصف عام لاستراتيجية المجموعة للأصول غير الملموسة والتأجير والبحث والتطوير وإدارتها

[1] Ocde, **Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays**, 2015, p 17

- وصف التمويل في المجمع وأنشطة التمويل الداخلية
- الحسابات المجمعة
- وصف الاتفاقات المسبقة على أسعار التحويل.

اما الملف المحلي فينظم كما يلي :

- وصف التنظيم الداخلي للكيان، بما في ذلك الخطوط الهرمية للإدارة المحلية؛
- وصف كامل للمعاملات داخل المجموعة (المبالغ، الأطراف المقابلة، سياسات التسعير التحويلي، التحليل الوظيفي، التغييرات)
- التحليل الاقتصادي؛
- نسخ من الإتفاقيات المسبقة لأسعار التحويل وقرارات السلطات الضريبية التي ليست السلطات الضريبية المحلية طرفا فيها والتي ترتبط بمعاملات خاضعة للرقابة؛
- مطابقة البيانات المستخدمة في التحليل الاقتصادي مع البيانات المالية؛

التصريح دولة بدولة يشمل لكل تشريع :

- رقم الاعمال؛
- الربح قبل الدخل؛
- الضريبة على الأرباح المدفوعة؛
- الضريبة على الأرباح المستحقة؛
- رأس المال؛
- الأرباح الغير موزعة؛
- عدد العمال؛

- الأصول المادية خارج الخزينة وشبه الخزينة؛

كما يشمل التصريح دولة بدولة لكل شركة:

- التسمية؛
- التشريع الضريبي التابعة له؛
- الأنشطة الأساسية.

3. طرق تحديد أسعار التحويل

قبل تحديد الطريقة المستعملة يتم القيام بالتحليل الوظيفي الذي يسمح باختيار الطريقة مع تحديد طبيعة العملية وظروف تنفيذها ,مع البحث على عدة معاملات قابلة للمقارنة بين الشركات الحليفة او التابعة.

خمس طرق تم اقتراحها من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية جمعتها في فئتين, الطرق التقليدية والطرق المبنية على الارباح.

1.3. الطرق التقليدية

تنصح منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE باستعمال الطرق التقليدية في تحديد أسعار التحويل

1.1.3. طريقة السعر القابل للمقارنة في السوق الحرة

تقارن هذه الطريقة أسعار السلع والخدمات في المعاملات بين الشركات المرتبطة(المعاملات المراقبة) بأسعار سلع وخدمات ذات طابع مماثل في المعاملات الغير مراقبة(بين شركات مستقلة غير مرتبطة) و التي تمت في نفس الشروط[1].

[1] Eukeria mashiri, **Regulating Multinational Enterprises (MNEs) transactions to minimise tax avoidance through transfer pricing: Case of Zimbabwe**, submitted in accordance with the requirements for the degree of doctor of philosophy, university of south Africa, 2018, p: 59

غير أن التحقق من سعر المنتجات المماثلة في نفس الظروف في صفقات بين شركات مستقلة يعتبر تحديا أمام الشركة[1]. كما أنه يمكن أن يكون محدودا خاصة في حالة الأصول المعنوية الفريدة التي يصعب إيجاد سلع تقارن بها[2].

تعتبر هذه الطريقة هي الأمثل في حالة المجمعات التي تكون في شكل تكتلات لأنها تقدم رؤيا أفضل على مردودية الشركات.

تكون سلعة في السوق الحرة قابلة للمقارنة في حالة توفرها على شروط الآتية[3]:

- لا يوجد فرق بين المعاملات محل المقارنة وبين الشركات التي تقوم بهذه المعاملات؛
- يمكن أن يتم إدخال تعديلات موثوقة بما فيها الكفاية لإزالة الأثار المادية للاختلافات الموجودة.

من أجل القيام بالمقارنة يجب الأخذ بعين الاعتبار عدة عناصر:

مرحلة السلعة في السوق:

يجب ان تكون السلعة المقارنة في نفس الموضع من الدائرة الاقتصادية(جملة, تجزئة, نصف جملة..)

ظروف اقتصادية مماثلة:

يختلف سعر السوق الحرة حسب اتجاهات السوق حتى بالنسبة للمعاملات المتعلقة بنفس السلع. وعليه يبقى تحليل الحالة الاقتصادية للسوق من خلال مقاربة عدة معطيات مثل الموقع الجغرافي للسوق, حجم السوق, مستوى المنافسة ،وجود سلع استبدالية....

---

[1] PWC (PriceWaterhouseCoopers), **Pharma 2020: Taxing times ahead: Which path will you take?** , Available at: http://www.pwc.com, 2009,p:25.

[2] Commission fiscalité, **prix de transfert analyse critique des pratiques actuelles**, le club des juristes, 2012,consulté sur www.leclubdesjuristes.com le 01/01/2021.

[3] OCDE, **Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert** ,2017, consulté sur : https://www.oecd.org/, le 13/03/2022.

السلعة المقارنة:

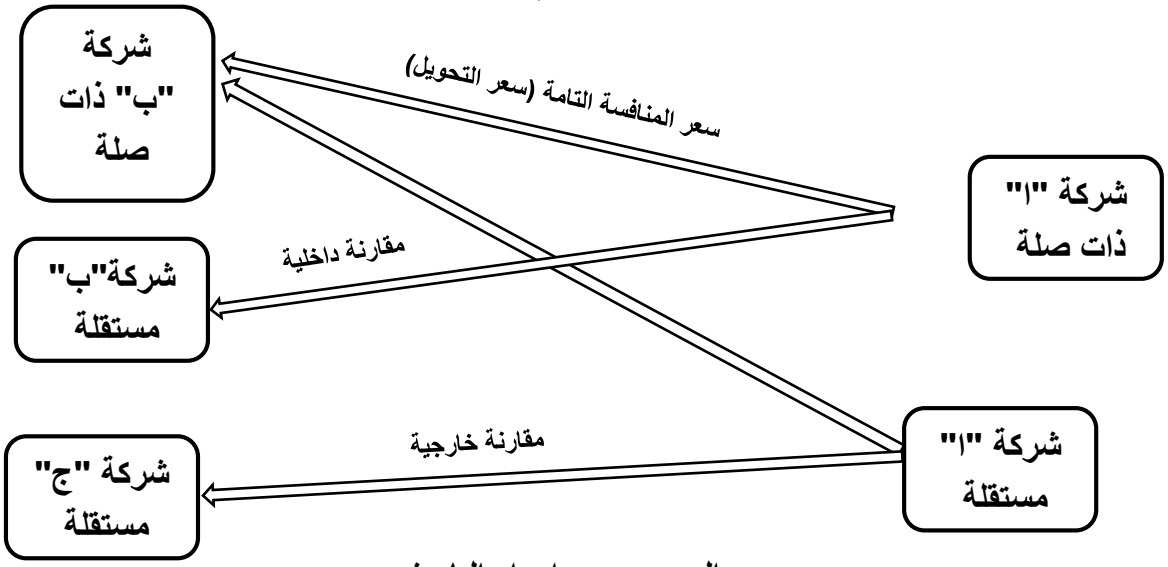
في معظم الاحيان يكون من الصعب ايجاد منتجات مماثلة في السوق الحرة, نظرا لمختلف العوامل التي تدخل في تحديد سعر المنتج, قد تكون في الواقع عدة عوامل خارجية مصدرا لتفاوت الاسعار(الخصائص المادية ,سمعة العلامة, المصاريف...).

2.1.1.3. مثال تطبيقي:

شروط تطبيق هذه الطريقة تعتبر جد صارمة فهي تتطلب استعمال سلع مقارنة ناجعة. عندما تفقد معاملة مماثلة يتعين إجراء تصحيحات على الأسعار بشرط أن تتم بطريقة موثوقة للتقرب من سعر السوق. سعر السوق يحدد إما داخليا أو خارجيا:

- داخليا الشركة المعنية وشركة أخرى تنتمي إلى المجمع تقوم بشراء سلعة أو خدمة من شركة مستقلة؛
- خارجيا شركة مستقلة تبيع أو تشتري نفس نوع السلعة أو الخدمة من شركة أخرى مستقلة .

الشكل رقم (2-11): طريقة السعر القابل للمقارنة في السوق الحرة



المصدر: من اعداد الباحث

تبيع شركة "أ" المانية منتج إلى شريكتها الايطالية الفرعية "ب"، إذا كانت الشركة الفرعية ستحصل على امدادات من السوق المحلية الايطالية سوف تشتري هذا المنتج ب 260 للطن, سعر التحويل من "أ" نحو "ب" يجب أن يكون مماثلا أي 260 للطن. إذا كانت الشركة الايطالية تضمن النقل وجب تصحيح سعر السوق بتكلفة النقل .فإذا قدرت قيمة النقل ب 30 وحدة للطن فإن سعر التحويل من "أ" نحو "ب" يصبح بالتالي 290 لطن الواحد.

2.1.3. سعر إعادة البيع(التجزئة)

سعر إعادة البيع هو السعر الذي يعاد به بيع منتج تم شراؤه من شركة مرتبطة إلى شركة مستقلة[1].

تطبق هذه الطريقة في المجمعات الكبرى أين تكون عملية الانتاج وعملية التوزيع تتم من طرف شركتين مختلفتين في المجمع.

هذه الطريقة هي الاكثر ملاءمة عندما يكون تم تشكيل قيمة المنتج في المعاملة السابقة, ولا يقوم الذي يعيد بيع المنتج إلا بمهمة تسويقية التي يتحمل من أجلها المخاطر.

في الواقع في هذه المرحلة يمكن تحديد الهامش بسهولة أكثر مما هو عليه في حالة تعرض المنتج لمزيد من التحولات: حيث يظل المنتج على حاله لا تزداد قيمته وبذلك يصبح حساب الهامش أقل تعقيدا وأقل جزافية[2].

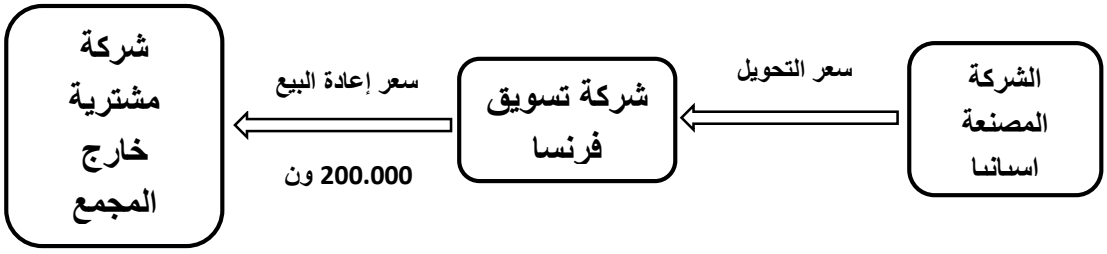
نقطة البداية في هذه الطريقة هي سعر الذي يباع به المنتج إلى عميل مستقل عن المجمع. الذي يستعمل لتحديد سعر التحويل الذي تضعه الشركة المنتجة للشركة المسوقة بذلك يحدد سعر التحويل بطرح الهامش الذي تولده شركة التوزيع من سعر إعادة البيع خارج المجمع، شركة التسويق تعتبر وسيط في المجمع.

[1] Ocde, 2017**, op-cit**, p 54.
[2] Commission fiscalité, 2012, **op-cit** p 27.

1.2.1.3 مثال تطبيقي

يوضح الشكل علاقة بين شركتين عضو في نفس المجمع (تصنع الاحذية وشركة تشتري خارجة عن المجمع.

الشكل (2-12): مثال **سعر إعادة البيع(التجزئة)**



المصدر: من اعداد الباحث

سعر إعادة البيع مساوي 200.000 و.ن مفوتر من شركة التسويق للشركة المشترية, هذا يعتبر سعر المنافسة التامة بما ان الشركتين مستقلتين. السعر الباقي للتحديد هو السعر المفوتر من شركة التوزيع الموطنة في فرنسا من الشركة المصنعة المتواجدة في اسبانيا، من أجل صناعة الاحذية ويرجع ذلك الأمر الى تحديد الهامش الخام للشركة المصنعة.

اذا اخذ الهامش الخام بنسبة 15% بالمئة فإننا نجد:

سعر التحويل= 200.000* (1-15%) = 170.000 ون

ويكون السعر المفوتر من الشركة المصنعة في اسبانيا 170 الف وحده نقدية ،أي ما يعادل هامش في الشركة الموزعة في فرنسا يساوي 30.000 و.ن .

3.1.3. طريقة سعر التكلفة المضاف

سعر البيع، في هذه الطريقة، يحدد على أساس سعر التكلفة مضافا إليها هامش ربح يتم الاتفاق عليه.

تعتبر هذه الطريقة المفضلة لدى الشركات الصناعية حيث انه وفقا لهذه الطريقة تقوم الشركة بإضافة نسبة معقولة الى تكاليف الانتاج وذلك للحصول على نسبة ربح مناسبه لها[1].

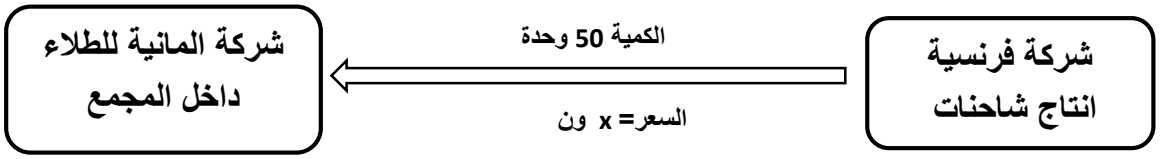
تبدا هذه الطريقة من التكلفة التي يتحملها المصنع(المورد) وتضاف بعد ذلك علاوة(هامش) مناسبة الى التكاليف[2].

يتم تحديد سعر التحويل بإضافة نسبة مناسبة من الأرباح الخام لتكلفة الانتاج. يمكن تحديد النسبة (الهامش) بتحليل نسب الأرباح الخام المحققة من طرف الشركة في اطار معاملات مع الغير بالاعتماد على مبيعات السلع المماثلة لشركات مشابهة تشتغل في نفس الظروف[3].

مثال تطبيقي:

معاملة بينية داخلية بين شركتين تابعتين لنفس المجمع الاولى فرنسية وتنتج الشاحنات من دون طلاء خارجي والشركة الالمانية تتكفل بعملية الطلاء.

الشكل (2-13): مثال طريقة سعر التكلفة المضاف



المصدر: من إعداد الباحث

سعر التكلفة =1.200.000 ون

سعر التحويل = x

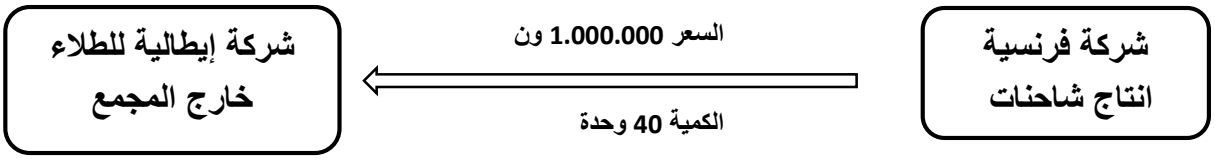
[1] سهام محمد علي حسن، **أسعار التحويل في الشركات المتعددة الجنسيات و النظام الضريبي:** دراسة مقارنة. مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد و الإدارة، 1997،ص-ص : 219- 375.

[2] OCDE, 2017, **op-cit**.

[3] Marcel Boyer, **prix de transfert éfficacité fiscale et organisationnelles dans les firmes multidivisionnelles**, Rapport de projet, montréal, 2007, p :10.

من أجل تحديد الهامش يوجد معاملات تقوم بها الشركة الفرنسية على نفس الشاحنات مع الشركة الإيطالية خارج المجمع.

الشكل (2-14): مثال طريقة سعر التكلفة المضاف



المصدر: من إعداد الباحث

معلومات إضافية :

- سعر التكلفة = 952.000 ون
- السعر =1.000.000 ون
- الكمية= 40 ون
- الهامش=(952.000/1.000.000)= 5 %

يستعمل هذا الهامش في تحديد سعر التحويل في المعاملة بين شريكتي المجمع أي:

- سعر التحويل = 1.200.000 * (1 + 5 %) =1.260.000 و.ن

تلائم هذه الطريقة المجمعات التي يكون مسار الانتاج موزع على مجموع الشركات التابعة لها.

2.3. الطرق المبنية على الأرباح méthodes transactionnelles

تنظر هذه الطرق إلى الأرباح المحققة عن معاملات معينة مراقبة(بين اعضاء المجمع)، تبنى هذه الطرق على الارباح(العائد).[1]

يمكن تطبيق هذه الطرق خاصة في حالة الاصول المعنوية , عند تأكد عدم نجاعة الطرق التقليدية[2].

[1] OECD, **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, 2010, Available at: www.oecd.org
[2] Eukeria mashiri, **op-cit**, p :16.

1.2.3. طريقة الهامش الصافي للمعاملات

تنظر إلى صافي الربح بالنسبة الى أساس معين يحققه المكلف بالضريبة من معاملة مراقبة(بين شركات المجمع).[1]

تعتمد هذه الطريقة على مقارنة الهامش الصافي المحقق في معاملة داخل المجمع مع الهوامش الصافية المحققة في معاملات مماثلة مع شركات مستقلة ومن قبل هذه الشركات. واستنادا على الهامش الصافي يمكن تقدير سعر التحويل[2].تناسب هذه الطريقة نشاطات التصنيع والتوزيع.

1.1.2.3. مثال تطبيقي

موزع ايطالي يبيع بضاعة لصالح شركة الأم بفرنسا, يساوي رقم أعماله المحصل حصريا من البضاعة المشتراة من الشركة الأم 10.000ون. تكلفة الاستغلال تساوي 2500 (25 % من رقم الأعمال). الشركات المماثلة تحقق هامشا صافي يساوي 10% .

تحديد سعر التحويل :

رقم الاعمال : 10.000 ون.

تكلفة الاستغلال : 2500 ون.

الهامش الصافي : 10000 * 10%

سعر التحويل: 6500 ون.

1.1.2.3. مثال تطبيقي ثان

شركة تنتج وتسوق لوازم الرياضة (مضرب التنس). يتم صنع المضارب في فرنسا ومن ثم توزع من طرف شركه في المانيا.

---

[1] OECD,2010,**op-cit**.

[2] Marcel Boyer**, op-cit**, p :14.

الشكل رقم(2-15): مثال طريقة الهامش الصافي للمعاملات



المصدر: من اعداد الباحث

بإعتبار أن المجمع يرى ان أمثل طريقة لتحديد الهامش للشركة الموزعة يكون باستعمال معدل هامش الاستغلال (اعباء الاستغلال/ رقم الاعمال). العناصر القابلة للمقارنة الخارجية تظهر هامش الاستغلال 15% للشركات الموزعة للوازم الرياضة.

هامش الاستغلال للشركة الموزعة الموطنة في المانيا يساوي 150.000 ون (1.000.000 * 15 %).

ما يميز هذه الطريقة هو استعمال هامش الاستغلال. فالهامش الذي يساوي 150.000 ون على مبيعات مساوية 1.000.000 ون يعني ان أعباء التشغيل للشركة الموزعة الالمانية ستكون أقل بما انها لا تشمل ثمن شراء لوازم رياضية من الشركة المنتجة بفرنسا. بالفعل فسعر التحويل سيحدد لاحقا(بعد ان تتم العملية).

فاذا كانت اعباء الاستغلال الفعلية (قبل صنع لوازم الرياضة للشركة الموزعة مساوية ل 300.000ون هذا يعني ان سعر التحويل المفوتر من الشركة الموزعة الفرنسية يساوي 550.000ون (850.000 - 300.000).

2.2.3. طريقة تقاسم الأرباح:

تعتمد هذه الطريقة على تقاسم الربح بين الشركات المرتبطة. فأولا يجب ان تحدد الشركات في المجمع التي تجرى المعاملات في ما بينها المبلغ الإجمالي (الأرباح المجمعة) المحصلة من المعاملة. ثم يتم تقاسم هذا الربح بين الشركتين بالاعتماد على اساس مقبول اقتصاديا وكان متوقعا ويتجلى في اتفاق يطابق شروط

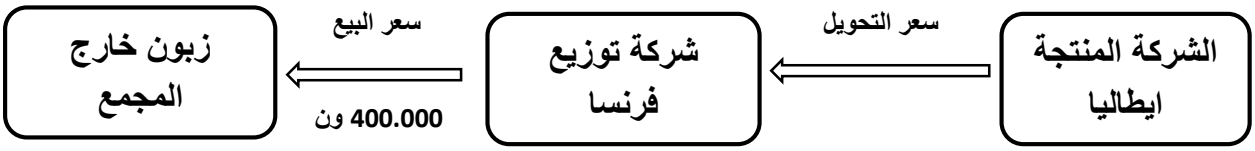
المنافسة التامة[1].

تستعمل هذه الطريقة في حال كانت الشركات الوحدات متكاملة بصفة كبيرة بحيث يستحيل فصل عملياتها او عند وجود عناصر معنوية او فريدة من نوعها تمنع تطبيق الطرق التي تتطلب مستوى عال من التماثل مع الشركات الخارجة عن المجمع[2].

1.2.2.3. مثال تطبيقي:

شركة تنتج حقائب يدوية جلدية. الشركة المنتجة تتكفل بدباغة واعداد الجلد اما شركة التوزيع تتكفل بالإنجاز والتوزيع.

الشكل رقم(2-16): مثال طريقة تقاسم الأرباح



المصدر: من إعداد الباحث

حسب المجمع فإن مفتاح التوزيع الملائم لمبدأ المنافسة التامة هو نسبة الاصول الثابتة.

معلومات أخرى:

- ✓ تكلفة الانتاج لشركة الإنتاج= 1.000.000 ون.
- ✓ الاصول الثابتة لشركة الإنتاج= 2.000.000 ون.
- ✓ تكلفة الانتاج /توزيع لشركة التوزيع = 2.000.000 ون.
- ✓ اصول ثابتة لشركة التوزيع = 3.500.000 ون.
- ✓ الربح الموزع = 4.000.000- 1.000.000 -2.000.000= 1.000.000 و.ن
- ✓ الربح الذي يتم توزيعه بين الشركتين هو 1.000.000 و.ن

[1] Ocde,2017,**op-cit.**
[2] Marcel Boyer, **op-cit**, p :12.

مع مفاتيح التوزيع:

- ✓ مفتاح التوزيع لشركة الإنتاج= 2.000.000 /(3.500.000+2.000.000) = 36,36 %
- ✓ مفتاح التوزيع لشركة التوزيع =3.500.000/ (3.500.000+ 2.000.000) =63,64%

الارباح الموزعة على اساس مفاتيح التوزيع:

- ✓ ربح الموزع لشركة الإنتاج = 1.000.000 * 36,36 %
- ✓ ربح الموزع لشركة التوزيع = 1.000.000 * 63,64 %

المطلب الثاني: آلية تدقيق أسعار التحويل

يقترح هذا المطلب منهجية يمكن للمدقق الجبائي اتباعها في مهمته المتعلقة بأسعار التحويل، ابتداء من آلية تقييم نظام الرقابة الداخلي مرورا بفحص آليات تحديد أسعار التحويل.

1. تقييم نظام الرقابة الداخلي ونظام المعلومات المتعلق بأسعار التحويل:

يسمح الفهم المعمق لإجراءات الرقابة الداخلية من تقييم هذه الإجراءات خاصة التي تتعلق بالمعاملات البينية. وبذلك يتمكن المدقق من التعرف على المخاطر التي يمكن أن تواجهها واقتراح اجراءات لتقليص هذه المخاطر.[1]

1.1 فهم الإجراءات المعتمدة

يتعين على المدقق في هذه المرحلة التأكد أن الاجراءات الموضوعة تضمن :

- فوترة شاملة للمعاملات الداخلية؛
- أن أسعار التحويل تعبر عن تبادل فعلي للسلع والخدمات؛

[1] Slim JEMAL, **Audit du prix de transfert par le commissaire aux comptes : méthodologie & diligences spécifiques**, Mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme d'Expert Comptable, 2018, p :87.

- أن أسعار التحويل تقترب من سعر المنافسة التامة و يتم تحسينها بصفة مستمرة؛
- أن أسعار التحويل يتم الترخيص بها من طرف شخص مؤهل ؛

يتم التأكد من انه:

- توجد اتفاقيات قانونية conventions reglementée تنظم المعاملات الداخلية لبعض أو كل العمليات؛
- توجد اجراءات داخلية مكتوبة تضعها الشركة الأم لتحديد أسعار التحويل متعلقة بالمعاملات الداخلية؛

2.1. الوظيفة المكلفة بتحديد أسعار التحويل:

من أجل ضمان تحديد أسعار التحويل مطابقة لسعر المنافسة التامة يجب أن يتم وضعها من طرف أشخاص مؤهلين ويتمتعون باستقلالية كافية. فعلى المدقق التأكد من:

- وجود فرقة خاصة لتحديد أسعار التحويل وتطبيق سياسة أسعار التحويل المحددة؛
- التأكد من تأهيل الأشخاص الموكلين بمتابعة أسعار التحويل (فحص الهيكل التنظيمي, والمؤهلات العلمية)؛
- هل الأشخاص والفرقة المكلفة بأسعار التحويل تابعة للوظيفة الجبائية للشركة الأم أو منفصلة عنها, وإلا هل تتم اجتماعات دورية حول هذه الوظيفة الجبائية (تحليل برنامج الاجتماعات)؛
- التأكد من التكوين المستمر للفرقة المكلفة بأسعار التحويل (برنامج تكوين مصلحة المستخدمين)؛
- التأكد أن فرقة أسعار التحويل تقوم بتكوين الموظفين المعنيين بأسعار التحويل والتابعين لمختلف المديريات؛
- التأكد أنه يوجد مكلف باليقظة الجبائية فيما يخص أسعار التحويل والأمور الجبائية عموما.

3.1 نظام المعلومات

على المدقق التأكد من فعالية نظام المعلومات الآلي:

- التأكد أن من له حق الولوج إلى النظام والقيام بتغييرات فيه هم فقط الاشخاص المؤهلون ؛
- التأكد أن النظام يضمن تخزين للمعلومات وأن الأرشيف السابق محتفظ به في مكان مضمون؛
- التأكد من أن هذا النظام يستطيع معالجة كم كبير من المعلومات تمكن من تحديد أسعار التحويل؛
- التأكد من موثوقية المعلومات الموجودة داخل النظام والمعلومات الخارجة بعد مطابقتهما وأنه يسمح باستخراج المعلومات بطريقة التي تناسب المستعمل.

2. فحص مسار تحديد أسعار التحويل

1.2. فحص تحديد سياسة أسعار التحويل

يتعين على التحقق من سياسة أسعار التحويل المتبعة من المجمع:

- التأكد من وجود سياسة أسعار التحويل وماهيتها؛
- التأكد من أهداف سياسة أسعار التحويل وأنها تتطابق مع الاهداف العامة للمجمع؛
- التأكد من طريقة إعداد أسعار التحويل (مركزية او غير مركزية)؛
- التأكد من أن الفرقة المكلفة بأسعار التحويل على دراية بأهداف سياسة اسعار التحويل(تحليل متابعة الاهداف: الطرق, المعلومات اللازمة...)
- التأكد أن كل الشركات التابعة لها علم بسياسة اسعار التحويل؛
- التأكد أن الوظيفة الجبائية هي من يضمن تطبيق جيد للسياسة إذ أن المهمة الأساسية تتمثل في[1]:

[1] Pietro PAVONE, Clizia DI NUNZIO, **Evolution of the Internal Audit Function in the Management of Transfer Pricing**, International Journal of Accounting and Taxation, Volume 6, Numero 2, 2018, pp 14-22

- ✓ تحديد المخاطر الضريبية وتخفيضها ومراقبتها؛
- ✓ إدارة العلاقات الضريبية مع السلطات المحلية لبلد توطين الشركات الفرعية؛
- ✓ العمل على إجراء فحص مشترك مع مكاتب الادارات الضريبية وتحديد المعاملات التجارية الممكن اعتبارها تهرب جبائي؛
- ✓ إعداد وتحديث وثائق أسعار التحويل.

2.2. فحص آليات إعداد اسعار التحويل

1.2.2. فحص الاتفاقيات المنظمة وغيرها

بما أن أسعار التحويل ترتبط ارتباطا وثيقا بالعقود وخاصة الاتفاقات المنظمة، يجب التأكد من:

- هل توجد اتفاقات منظمة في المجمع وما هي إجراءات إعدادها؛
- ما هو موضوع الاتفاقية؛
- هل تم الترخيص بها من طرف مجلس الإدارة؛
- هل يوجد اتفاقيات أخرى يمكن اعتبارها اتفاقيات عادية وليست اتفاقيات منظمة؛
- التأكد من غياب اتفاقيات ممنوعة.

2.2.2. فحص اختيار أسعار التحويل

يتعين على المدقق فحص:

- هل كل الوحدات التابعة entitées liées تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد سياسة أسعار التحويل وبمطابقة المستندات المبررة لأسعار التحويل مع القوائم المجمعة؛
- التأكد أنه قد تم تحليل وظيفي للمجمع قبل اختيار أسعار التحويل؛
- التأكد أن الطرق المختارة هي أحد الطرق المقبولة في القانون؛

- التأكد من كيفية تحديد أسعار التحويل بالاشتراك مع مراقبة التسيير في المجمع؛
- التأكد أنه قد تمت عمليات مقارنة بصفة كاملة وسليمة والتأكد من نوعية هذه المقارنة؛
- التأكد أن سعر التحويل المحدد يعبر عن سعر المنافسة التامة؛
- التأكد من أن أسعار التحويل قد تم ايصالها communiqué الى الوحدات التابعة في الوقت المناسب؛
- التأكد من آلية تحديد أسعار التحويل أنه يراعى التغيرات التي تحدث في المجمع وتغيرات السوق fréquence de mise a jour
- التأكد من ان الوثائق المبررة لأسعار التحويل مطابقة للمتطلبات القانونية السارية المفعول.

2.2.3. فحص الاتفاقيات المسبقة APA لأسعار التحويل

الاتفاق المسبق على أسعار التحويل هو عبارة اتفاق رسمي بين دافع الضرائب والادارة الضريبية، يحدد الطريقة المستعملة في وضع سعر تحويل معين من أجل عدم انتهاك القوانين الضريبية، يمكن ان يكون هذا الاتفاق ثنائي أو متعدد الأطراف.[1]

على المدقق أن يفحص الدول التي تم انشاء شركات تابعة فيها إن كانت توفر إمكانية القيام باتفاقيات أسعار التحويل، فمثلا الجزائر لا يوجد قوانين تشرح هذه الاتفاقيات, فعلى المدقق أن يفحص آليات القيام بالاتفاقيات ومضمونها ومدى نجاعتها.

[1] Marcin Jamrozy, **Tax risque management in the area of transfert pricing**, Business ana non-profit Organisation Facing increased competition and growing customers' demands,2013, p-p:311-321.

خاتمة الفصل الثاني

يعتبر تنظيم التدقيق الداخلي في مجمع معقدا، خاصة إذا كان ذو نشاط دولي فهو يحتاج وجود عناصر من بيئات مختلفة تتحكم في قوانين متباينة. ينطبق ذلك على جباية المجمع فالقوانين الجبائية المتعلقة بالمجمعات تختلف من دولة الى أخرى.

تنشا من عملية تطبيق النظام الجبائي للمجمع مخاطر تتطلب من المدقق التحكم في عمليات التجميع المحاسبي، وما يزيد من تعقد عملية التدقيق الثغرات الموجودة في النظام التي يتعين على المدقق تنبيه الشركة اتجاهها خاصة ما يتعلق بدمج الرسم على القيمة المضافة

تتطلب المعاملات البينية بين شركات المجمع عناية خاصة من المدقق الجبائي من أجل ضمان غياب أي خطر جبائي متعلق بهذه المعاملات من أجل ذلك يتعين التحكم في قوانين دول مختلفة بغية ضمان مطابقة أسعار التحويل الى سعر المنافسة التامة.

الفصل الثالث

دراسة حالة مجمع سفيتال

مقدمة الفصل الثالث

يعتبر مجمع سفيتال من أكبر المجمعات التابعة للقطاع الخاص، يشتهر بتنظيمه المحكم المطابق للمعايير العالمية الامر الذي سمح له بالتوسع و اكتساح الأسواق العاليمة. من اجل التأكد من مدى اهتمام المجمعات بعملية التدقيق الجبائي تم اجراء دراسة تطبيقية على مستوى المجمع .

يهتم المجمع بسمعته اذ يمكن ملاحظة ذلك على مستوى وسائل الاعلام، خاصة ما يتعلق بدفع الضرائب اذ فند المجمع في عدة مرات المعلومات التي تبين ان المجمع يحاول التهرب الجبائي.

بما ان المجمع يطبق الادماج يتعين عليه التحكم في المخاطر الجبائية المتعلقة بهذه العملية من جهة و أيضا مطابقة أسعار التحويل للقوانين المطبقة خاصة انه ذو نشاط دولي.

في هذا الاطار تم تقسيم الفصل الثالث الى ثلاث مباحث:

الأول : تقديم عام لمجمع سفيتال

الثاني : التدقيق الجبائي لعملية الادماج الجبائي في سفيتال

الثالث : التدقيق الجبائي لاسعار التحويل في سفيتال.

المبحث الأول: نشأة وتطور مجمع سوفيتال

يتطرق هذا المبحث إلى تنظيم مجمع سفيتال ومراحل تطوره بالإضافة إلى تعريف بشركاته التابعة مع تقديم فكرة عن مدى اهتمام المجمع بأثر الخطر الجبائي على سمعته.

المطلب الأول: نشأة وهيكلة مجمع سفيتال

يتطرق المطلب إلى مراحل تطور المجمع وأقسامه المختلفة بالإضافة إلى الهيكل التنظيمي للشركة الأم ووظيفة التدقيق الجبائي.

- **نشأة مجمع سفيتال**

تعود نشأة مجمع سوفيتال إلى سنة 1971 م ثم تطورت بخلق عدة شركات مترابطة فيما بينها لتشكل التكتل الحالي المعروف بمجمع سفيتال، بأكثر من 26 فرع وشركة تابعة موزعة عبر ثلاث قارات افريقيا (تونس، المغرب)، أوروبا (فرنسا إيطاليا، الولايات المتحدة، اسبانيا) وأمريكا الجنوبية (البرازيل) كما يهدف المجمع للتواجد في خمس قارات.

سنة 1998 تم انشاء مجمع سوفيتال بمفهومه الجبائي بعد صدور النظام الجبائي للمجمعات في قانون المالية لسنة 1997، وذلك بتحويل شكل الشركات إلى شركات أسهم فأصبح المجمع مكون من الشركة الام CEVITAL SPA والشركات التابعة على عدة مستويات مع تسعير المجمع في بورصة الأوراق المالية في الجزائر.

تطور رأس مال المجمع منذ تأسيسه حيث كان 970.000.000 دج (تسع مئة وسبعون مليون دينار) سنة 2000 دج ثم تم رفعه إلى 3.900.000.000 دج (ثلاث ملايين وتسع مئة مليون دينار) سنة 2001 اما حاليا فقد بلغ 18.000.000.000 دج (ثمانية عشر مليار دينار).

انطلق المجمع في النشاط على شكل مجموعة شركات عائلية تم تأسيسها من طرف رئيس المدير العام، أولها سنة 1971م في مجال الصناعات الفولاذية اين تمت الحيازة على مساهمة جزئية في شركة سكوماغ SOCOMEG. من ثم استمر المجمع في التوسع بنسبة نمو متوسطة مساوية لثلاثة في المئة 3% بين السنوات 1999م إلى 2014م إلى وصل رقم الاعمال الإجمالي إلى أربع ملايير دولار.

- **هياكل وانشطة مجمع سفيتال**

ينشط المجمع في عدة اقطاب اهمها الصناعة، الصناعة الغذائية والزراعية، السيارات والبناء، الخدمات والتوزيع. ويظهر هيكل المجمع الشركات الرئيسية المكونة له حسب الهيكل التنظيمي، في الأقسام التالية:

1.2. قسم الأجهزة الكهرو منزلية:Division électroménager

قام المجمع بإعادة استثمار أرباحه في شراء المجمع الفرنسي برانت FAGOR–BRANDTالمتخصص في صناعة الأجهزة الكهرو منزلية، ذلك سنة 2014 بعد حصولها على قرض من بنك فرنسي. يمتلك المجمع خمس شركات تابعة ومتواجدة في أوروبا، افريقيا، اسيا

كما تم انشاء شركة برانت الجزائر BRANT ALGERIE لتصنيع الأجهزة الكهرو منزلية محليا وشركة سمحة samha المتواجدة في سطيف لتوزيع المنتوجات الكهرومنزلية ل شركة سامسونغ SAMSUNG.

2.2. قسم النقل و اللوجستيك Division Transport et Logistique

وتخصص المجمع في اللوجستيات والنقل الذي عن طريق شركة نوميلوغ NUMILOG في الجزائر و المغرب ، والنقل البحري عن طريق انشاء شركة نوليس NOLIS، إضافة إلى شركة Cetelog France و Service Transit Central المتخصصة في مجال المناولة .

3.2. قسم الصناعة الزراعية Division Agro-industrie

تم إنشاء قطب توزيع المنتجات الزراعية في سنة 2015 والذي يشمل الأنشطة التالية:

- توزيع المواد الغذائية والمواد غير الغذائية نوميديس – Numidis مع سلسلة متاجر أنو uno
- توزيع متخصص في مجالات المعدات الشخصية والمنزلية والخدمات
- الإنتاج الزراعي مع سيفيارغو CEVIAGRO
- إدارة مراكز التسوق مع سييراسيفيتال
- إنتاج المواد الغذائية :يمثل 80 % من نشاط هذا القطب

اعتبارا من سنة 2016 ،تم توسيع القطب بإدراج أنشطة "الغذاء" أي إنتاج السكر والزيوت والدهون النباتية والحبوب ومشروبات الثمار والمياه المعدنية والجير عن طريق سيفيتال للصناعة الزراعية، الواقعة في ميناء بجاية بالجزائر، هي الرائدة في قطاع إنتاج المواد الغذائية في الجزائر، الفرع الذي يقترح منتجات ذات جودة عالية وبأسعار تنافسية، وهي مكونة من عدة وحدات للإنتاج المجهزة بجميع كيانات التطور المكلفة باختبار و إطلاق منتجات جديدة .

وحدات الإنتاج أبرزها :أكبر مصانع تكرير السكر في العالم ذات قدرة إنتاجية تقدر بـ 2 مليون طن سنويا وأكبر مصانع لإنتاج الزيوت في أفريقيا تقدر بـ 570000 طن سنويا .يعد مركب بجاية أيضا أكبر محطة تفريغ بالميناء لحوض البحر الأبيض المتوسط بسعة 2000 طن /ساعة.

3.3. قسم النوافذ والسحابات Division fermeture et fenêtre

انطلق المجمع في مجال صنع النوافذ و السحابات بعد الحيازة على شركة اوكسو فرنسا OXXO FRANCE وانشاء اوكسو الجزائر OXXO ALGERIEفي 2013م .

كما اختار المجمع تحقيق تكامل العمودي بين الشركات هذه الشركات مع شركة الساف ALSEV التي انطلق نشاطها سنة 2014م في مجال تصميم وإدارة مشاريع أعمال تغليف المباني

4.3. قسم البناء Division construction

يشمل القسم شركة سوفيتال اونتريريز CEVITAL ENTRERPISES التي أنشأتها في عام 2007 إرادة المجموعة تكرست مهمتها حصرا في بناء مشاريع المجموعة، وهي منصات لوجستية ومراكز للتسوق ومباني صناعية وما إلى ذلك.

بالإضافة إلى باتيكومبوز BATICOMPOS هو الصانع الأول في الجزائر للالواح العازلة Panneau sandwichوهي رائدة في تصنيع وتسويق هذا المنتج بالإضافة إلى منتج الصفحة المشدودة. Tôle nervurée .

و أيضا شركة ميتال ستروكتور METAL STRUCTURE التي أنشئت في عام 2015م، وتتخصص في دراسة وإنتاج الهياكل الفولاذية للبناء و قدور الخلط وخزانات الصب ومعدات التخزين.

وتصنع هذه الشركة الفرعية ومعدات تخزين المياه والوقود ، وصوامع المعادن ، ومعدات مصانع الاسمنت و تقدم الشركة سلسلة كاملة من الخدمات في ما يتعلق بمشاريع البناء .

5.3. قسم خدمات الصلب Division Acier services

يشمل هذا القسم شركة ميتال سايدر METAL SIDER التي تأسست سنة 1988م ، وهي شركة متخصصة في إعادة بيع منتجات الصلب من الشركة الإيطالية الفرعية.AVERPI SPA

الشركة التابعة هيونداي متور الجيري HMA لتسويق السيارات من ماركة هيونداي سنة 1997م لتلبية احتياجات المجمع الداخلية من الإيجار والنقل .وقد امتدت معاملاتها سريعا لتشمل العملاء الخارجيين من استئجار جميع أنواع المركبات السياحية والتجارية؛ واستئجار آلات الأشغال العامة، والرافعات ووسائل نقل البضائع؛ وخدمات نقل الموظفين؛ وخدمات نقل أي نوع من البضائع.

وتعمل الشركة الفرعيةIMMOBIS ، التي أنشئت في عام 2006م، في مجال العقارات من خلال أنشطة مختلفة: التطوير العقاري، والدراسات، والهندسة المعمارية، والدراسات والتنفيذ في الهندسة المدنية، وتأجير العقارات، وتأجير الأراضي، وتأجير الهياكل التجارية.كما تقوم بالإشراف على تنفيذ المشاريع العقارية في جميع أنحاء الإقليم الوطني.

أيضا يشمل القسم شركة COGETP المتخصصة في تسويق معدات وآلات الأشغال العمومية و التي أسست سنة 2007م أيضا شركة فوتور ميديا هي شركة اتصالات محلية متعددة الوسائط متخصصة في عروض الإعلانات الكبيرة .وقد استحوذ عليها مجمع سيفيتال في عام 2008م وهي موجودة في الجزائر منذ عام 2002م

6.3. قسم الماء المنقى و تطبيقاته Division Eau Ultra Pure et Applications

اقتحم المجمع مجال تنقية المياه بانشاء شركة تابعة المانية (تمتلك سفيتال 80% من رأسمالها) في ميونخ سنة 2016م، وتعتمد شركة ايفكون Evecon تقنية جديدة في تنقية المياه، تتواجد هذه الشركة في فرنسا أيضا. تعثرت هذه الشركة سنة 2019م الا انها تواصل نشاطها عاديا في الوقت الحالي.

و اكتسح المجمع المجال الطبي أيضا كتكامل عمودي مع الشركة السابقة إذ انشا Pharmatec Industry المتخصصة في صناعة أكياس المواد الطبية مثل المخدرات و المصل . و في سنة 2019م عمدت إلى توفير فحص الكوفيد خلال مرحلة الجائحة .

7.3. مجالات أخرى

دخل المجمع مجال صناعة الزجاج بإنشاء شركة ام اف جي MFG المتخصصة في صنع وتسويق الزجاج من خلال عوامته ووحداته المجهزة ويصدر المجمع 70% من الإنتاج الزجاج المسطح إلى جنوب أوروبا وأفريقيا.

في مجال التسويق، وعن طريق انشاء الشركة التابعة NUMIDIS لسلسلة من المتاجر الكبرى والمحلات الكبرى في الجزائر التي استمرت في النمو منذ إنشائها في عام 2007م. و قد تمكنت من انشاء مركز تسوق بمساحة وصلت 5000 متر مكعب.

ثالث مجال هو مجال التكنولوجيا بشركة رايت اينوف Right Innov، المتخصصة في البحث والتطوير في مجال حديث و المتمثل في انترنات الأشياء system iot يساعد المتعاملين على تحقيق الأرباح و التطور بفضل الرقمنة . اذ ان هذه التكنولوجيا تسمح بتطوير التقارير ووسائل التسيير عن بعد الممكن استعمالها خاصة في تسيير المرور

4. الهيكل التنظيمي للشركة الأم cevital spa

تحت قيادة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق يشمل الهيكل التنظيمي للشركة الأم المديريات التالية التي تتكفل بقيادة الشركات التابعة وباقي المجمع:

مديرية تسيير المخاطر: تعمل على تقليل المخاطر المفاجئة، وتحديد الفرص، والحفاظ على وجاهة واستدامة خدمات الشركة، من خلال استشراف مستمر للمستقبل وإعمال سيناريوهات "توقع الأسوأ".

مديرية نظام المعلومات: والتي تقوم بوضع نظام المعلومات وتتكفل بكل ما يتعلق بالأعلام الالي وتطوره.

مديرية المحاسبة و المالية : والتي تتكفل بالأمور المتعلقة بالمالية و المحاسبة من تحديد السياسة المالية إلى التسجيلات المحاسبية م قيادة الشركات التابعة في عمليات التجميع المحاسبي و غيرها.

مديرية الموارد البشرية: مسؤولة بإعداد و متابعة تنفيذ سياسة الموارد البشرية في المجموعة.

مديرية المشتريات الغير مباشرة: تتكفل بالمشتريات الغير مباشرة

مديرية الموارد العامة: التي تتكفل بالتسيير الموارد و الوسائل بالطريقة المثلى

مديرية الشؤون القانونية: والتي تتأكد من مدى تطابق جميع ملفات و معاملات الشركة مع القوانين السارية

مديرية الرقابة الداخلية للمجمع: تتكفل بإعداد إجراءات الرقابة الداخلية و مدى تطبيقها

مديرية الاتصال للمجمع: اقتراح و تفعيل وتقييم الاستراتيجية الشاملة للاتصال التي يتبعها المجمع على الصعيدين الداخلي و الخارج

1.4. التعريف بإدارة التدقيق الداخلي في المجمع

تحت اشراف مدير للتدقيق الداخلي في المجمع، وفي تسلسل مباشر بعد الإدارة العامة ولجان المراجعة تتوقع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمجمع. وتتشكل من العناصر التالية:

- مساعدة مديرية؛
- مجموعة مسيرين للتدقيق؛
- مسؤول التنظيم والجودة؛
- مجموعة فرق مكونة كلها من
  - رئيس مهمة
  - مدقق ذو اقدمية
  - مدقق اقل اقدمية

تعمل المديرية العامة على ان تضمن لإدارة التدقيق تأدية مهامها بسلاسة (تعاون الجهات الخاضعة للمراجعة) وأنها مستقلة وموضوعية من حيث العمل والنتائج وتتمثل مهام المديرية فيما يلي:

-مراجعة الحسابات المقررة وفقا للخطة السنوية التي أقرتها الإدارة العامة للمجمع؛

-المراجعة الفورية للحسابات بناء على طلب إدارة المجمع أو احدى الشركات التابعة؛

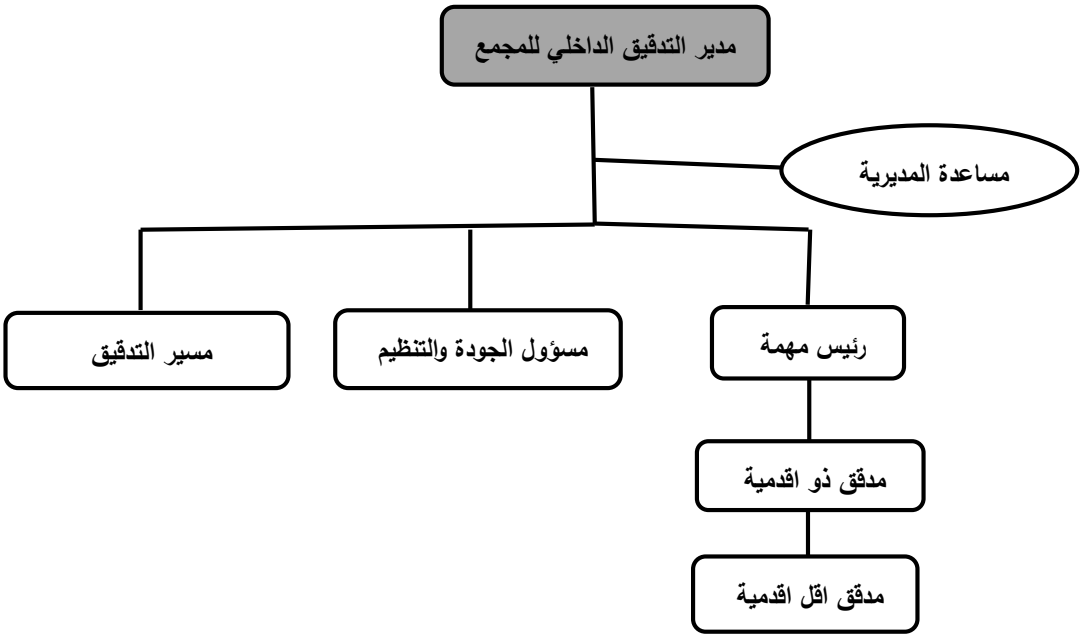
-تقييم المخاطر كجزء من تنفيذ رسم خرائط المخاطر؛

-المساعدة/الدعم في المجالات مختلفة للمديريات في الشركة الام او على مستوى الشركات التابعة؛

-مهمة المراقبة (مراقبة تنفيذ خطة العمل التصحيحية)؛

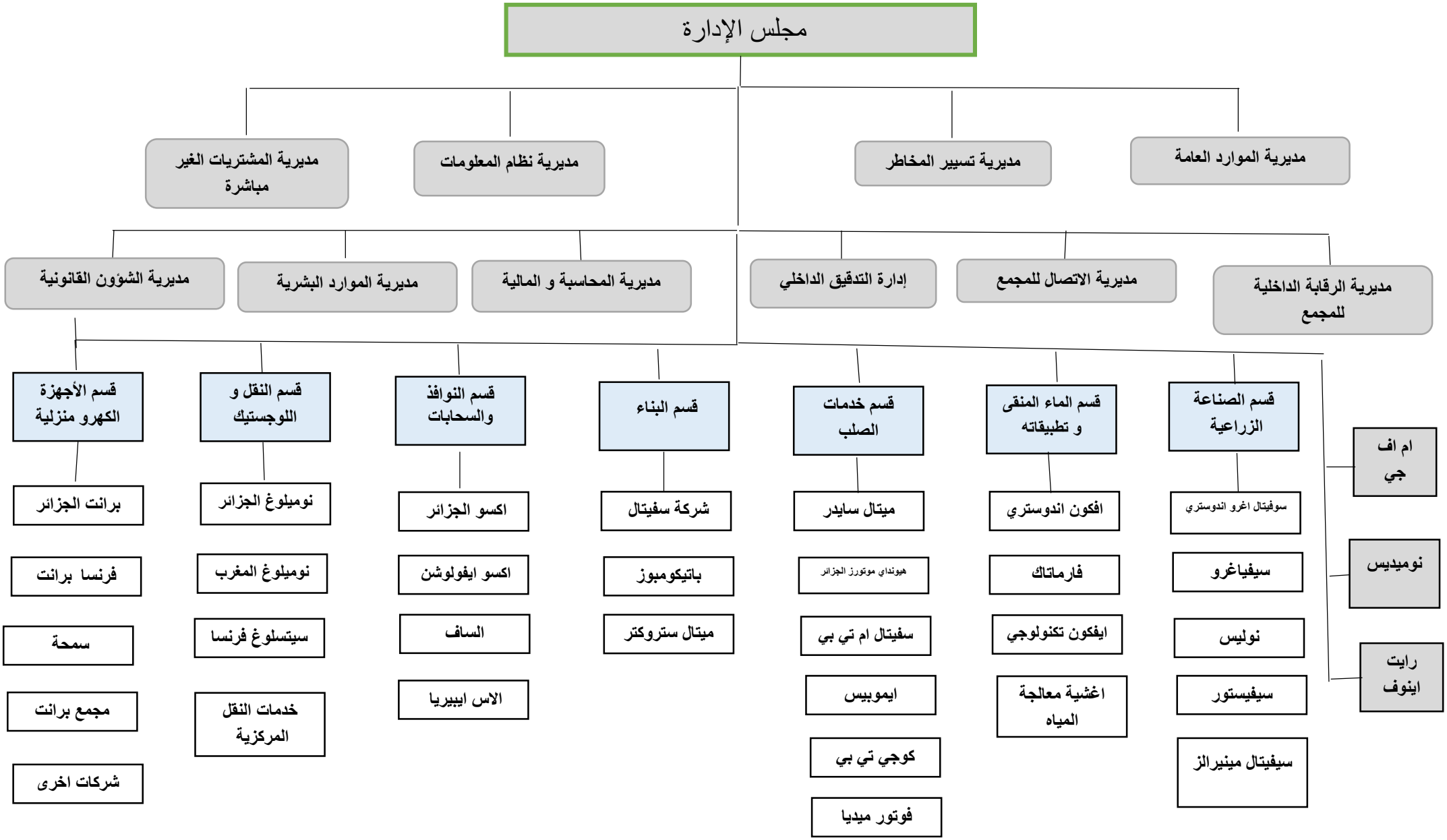
- مهمات تدقيق أخرى بناء على طلب الإدارة العامة للمجمع.

الشكل (3-1): إدارة التدقيق الداخلي في المجمع



المصدر: من اعداد الباحث على أساس المعلوم

الشكل (3-2): الهيكل التنظيمي للشركة الأم



المطلب الثاني: الشركات التابعة لمجمع سفيتال

1. شركة باتيكومبوز BATICOMPOS

تم انشاء الشركة بانفصال احدى الشركات الفرعية لمجمع باتيميتال BATIMETAL اذ حازت عليها شركة سفيتال و ضمتها إلى مجمعها سنة في 2007م. و هي متخصصة في :

- **صناعة الألواح المدعمة Panneau sandwich**

ويمتد استخدام هذا النوع من الالواح ليشمل جميع أنواع المباني الصناعية (المصانع، والتخزين البارد ، وقاعات الألعاب الرياضية ، والغرف الباردة ، ومحطات الطاقة الحرارية ، وما إلى ذلك) وعزل الواجهات الخارجية والتجهيزات الداخلية للمباني التجارية ، والمساحات والمكاتب الكبيرة ، فضلاً عن تحديث المباني القديمة.

- **القطع المشكلة Pièce façonnée**

عبارة عن قطع تشطيب تفيد في تحسين المباني وتعزيز قدرتها العازلة للماء وشكلها الجمالي.

- **المقصورات الصحراوية Cabines sahariennes**

تفيد المقصورات الصحراوية بقواعد معيشية المؤقتة في حالة وجود مشاريع لشركات النفط و البناء و مخيمات الحفر.

2. شركة اكسو OXXO

علامة اكسو موجودة منذ 1923م، أصبحت تابعة لمجمع CEVITAL بعد شراء شركة اوكسو فرنسا OXXO France في عام 2013م، وهي مختصة منذ 90 سنة في تصاميم ومصنوعات النجارة بالحطب ووسعت نشاطها ليشمل ال pvc

عموما مرت الشركة بالمراحل التالية في تطورها:

- سنة 1923م قام اغوستين باردون بإنشاء محل للنجارة في ليون بفرنسا؛
- سنة 1991م تم التحول الي تسمية اوكسو، اين ارتكز نشاطها لقطاع المشاريع الكبرى اين أصبحت شركة تابعة لمجمع GROUPE LAPEYRE؛
- سنة 2008م انفاص الشركة عن المجمع اين تم الاستحواذ عليها من طرف شركة اوريوم للاستثمار؛
- إطلاق سلسلة اوكسيا oxiéa السلسلة الجديدة للبناء؛
- سنة 2013م انضمام الشركة إلى مجمع سفيتال؛
- إطلاق الإنتاج في المركب الصناعي لبرج بوعريرج سنة 2016م؛

و يظهر تطور رقم اعمال الشركة الفرعية oxxo كالاتي:

الجدول (3-1): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية OXXO

السنة	2 017	2 018	2 019	2 020
ر.ا دج	6 025 958 298	3 424 248 358	2 177 499 586	2 165 387 396
السنة	**2 013**	**2 014**	**2 015**	**2 016**
ر.ا دج	-	89 641 087,33	1 281 309 847	2 497 846 901

1. المصدر: https://sidjilcom.cnrc.dz/

3.شركة COGETP

تأسست الشركة سنة 2007م كشركة تابعة لمجمع وهي شركة ذات أسهم، متخصصة في تسويق معدات وآلات الأشغال العامة إذ تعتبر الممثل الوحيد لشركة VOLVOو الشركة الصينية SDLG حيث تضمن بيع قطع الغيار و الخدمات ما بعد البيع وفقا للمعايير العالمية . منذ 2014م ضاعفت الشراكات مع علامات تجارية معروفة في مجال الصناعات والمتخصصين في الآلات أين أصبح رأسمالها 220.000.000دج.

5.شركة MFG (Mediterranean Float Glass)

تأسست الشركة سنة 2007م، متخصصة في إنتاج ومعالجة الزجاج المسطح، على مساحة 30 هكتار تمتلك خطين للإنتاج على المستوى المحلي. بفضل التكنولوجيا المتقدمة أصبحت تعد أول منتج للزجاج المسطح في أفريقيا، كما تعتبر فاعل هام على مستوى السوق العالمية.

تمثل الصادرات جزءا كبيرا من رقم اعمال الشركة، حيث وصلت إلى 52 %من نسبة الإنتاج لسنة 2018م حيث تعمل على تلبية الطلب المتزايد في السوق العالمية على الزجاج الممتاز مع تلبية احتياجات السوق المحلي الذي يعتبر أولوية.

بعد توجيه صادراتها جنوب أوروبا تعمل على غزو الخط الثاني من الأسواق الجديدة للبلدان المتطورة وفي طريق النمو، لا سيما بلدان أفريقيا، مع تعزيز تموضعها في المغرب الكبير وتركيا.

6.شركة ACTS (Associated Car and Truck Specialist)

تأسست الشركة سنة 2004م وتتخصص بتسويق وصيانة المركبات (الوسائل الصناعية، النقل الجماعي، ومركبات الاشغال العامة). تتميز الشركة بتنويع قطاعات الأعمال، لا سيما عن طريق:

- استيراد وتسويق المركبات الصناعية (الشاحنات، الحافلات، شبه مقطورات، والالت الاشغال العمومية)
- تركيب شبه المقطورات (CKD) لماركة RANDON في الجزائر.

علاوة على ذلك اعتمد المجمع سياسة تنويع تجسدت بتوقيع اتفاقات تجارية مع موردين كبار مثل : RANDON و SUMITOMO و CHETRA و NEOBUS و CAMC و LONKING و SHINERAY

الجدول (3-2): تطور رقم أعمال(دج) الشركة الفرعية ACTS

السنة	2011	2012	2013	2014	2015
ر.ا	3 841 357 673	2 332 825 147	-244 125 842	-124 738 339	1 416 475 376,62
السنة	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**
ر.ا	729 490 295,76	128 250 273,83	376 056 737,79	6 316 135	139 161 662

المصدر: https://sidjilcom.cnrc.dz/

7.شركة SAMHA

تأسست الشركة سنة 2006م كانت الشركة تنشط في إنتاج وتسويق الإلكترونيات والأجهزة المنزلية، ويشمل نطاق إنتاجه الثلاجات ومكيفات الهواء والغسالات وأجهزة التلفزيون الملونة.

8. شركة هيونداي HMA

هيونداي موتورز الجزائر هي الممثل الرسمي لشركة هيونداي موتور (كوريا الجنوبية). تم تأسيسها سنة 1997 يرتكز نشاطها على استيراد وتوزيع جميع مركبات هيونداي والمركبات السياحية والمركبات العامة والشاحنات والحافلات ومعدات العمل، واستيراد قطع الغيار وخدمات ما بعد البيع لجميع مركبات هيونداي. وتعتبر:

- رابع افضل علامة مباعة في الجزائر؛
- 20 عاما من الشراكة مع هيونداي؛
- 400.000 مركبة مباعة في الجزائر؛
- لديها 8 فروع .

9. شركة cevital minerals

تأسست الشركة سنة 2008م تخصص انشاطات المنجمية والصناعية. تتمثل مهمتها الرئيسية في تلبية احتياجات الشركات التابعة لمجمع سفيتال من منتجات التعدين الداخلة في نشاطها. ويتمثل دورها في استكشاف واستغلال مختلف الرواسب ومعالجة المواد المستخرجة.

منذ 2019م، اقتصر نشاطها على انتاج وتسويق المجاميع على مستوى وحداتها. وقد تم نقل نشاط تسويق الجير و الدلوميت الصناعي إلى شركة شقيقة. ويظهر تطور رقم أعمالها كالآتي:

الجدول (3-3): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية ACTS

السنة	2013	2014	2015	2016
ر.ا (دج)	294.415.029	315.299.974	391.813.020	79.685.196
السنة	**2017**	**2018**	**2019**	
ر.ا (دج)	27.723.375	45.845.246	16.711.384	

المصدر: https://sidjilcom.cnrc.dz/

10. شركة METAL SIDER

تم إنشاء شركة metal sider سنة 2015 و هي متخصصة في إعادة بيع منتجات الصلب المستوردة من منتجع Aferpi الإيطالي .

11. شركة NOLIS

تأسست شركة NOLIS سنة 2001 بفعل تطور مجمع سفيتال و إستثماره في مجال النقل البحري، و قد تطورت منذ ذلك الحين لتصبح لها موقع أساسي في الصناعة البحرية الجزائرية.

بفضل قدرتها على الابتكار، عملها على إرضاء عملاءها عن طريق التواصل المستمر، اكتسبت الشركة سمعة دولية. حيث عملت على التحكم في نشاطيها الرئيسيين في مجال النقل البحري النقل العادي والنقل البحري غير المنتظم للبضائع الصلبة المتجانسة والمنتجات المصنعة.

تعمل الشركة من اجل تلبية الطلبات المتزايدة لزبائنها تستعمل البواخر التي تكون من ملكيتها الخاصة بالإضافة إلى استئجار سفن متوفرة عبر الإنترانت في الموانئ التجارية الرئيسية للبحر الأبيض المتوسط. تملك الشركة:

- سفينة بحرية كملكية خاصة بالشركة
- أكثر من 100 ناقلة سوائب وناقلة مستأجرة سنويا
- وكالاتي شحن التي لها كامل ملكيتها (بجاية والجزائر العاصمة)

12. شركة CEVIAGRO

تم إنشاء Ceviagro في 18 أبريل 2007، وهي شركة إنتاج زراعي. تتعلق أنشطتها بإنتاج وتسويق النباتات المزروعة بالأشجار، والحمضيات، والفواكه والخضروات الطازجة، والبستنة في الأسواق تحت الدفيئات والحقول، فضلا عن تسويق اللوازم والأسمدة الزراعية.

وهكذا تغطي أنشطتها جميع القطاعات الزراعية، من الإنتاج إلى التسويق. الابتكار والربحية في صميم مهمتها لتحسين أدائها باستمرار.

13. شركة NUMIDIS

اشتهرت الشركة باسم UNO، نشاطها الأساسي هو التوزيع اذ توجد عدة محلات في مختلف المناطق في الجزائر. برأسمال بشري يزيد عن 1800موظف، يقدر مهارات الجميع وتوفر فرصا للجميع من اجل النمو. تطمح لأن تكون مرجع للقيم التي تشاركها مع زبنائها، وموظفيها وموردیها ومساهميها. يظهر رقم اعمال الشركة ما يلي:

الجدول (3-4): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية NUMIDIS

السنة	2014	2015	2016	2017
ر.ا (دج)	10.371.516.595,07	11 202 301 603,40	12.571.324.915,28	11.831.890.111,48

المصدر: https://sidjilcom.cnrc.dz

14. شركة IMMOBIS

تنشط شركة **IMMOBIS**، الذي أنشئت في عام 2006، في مجال العقارات من خلال أنشطة مختلفة: التطوير العقاري، والدراسات وتحقيق جميع فروع النشاط، والهندسة المعمارية، والدراسات والتنفيذ في الهندسة المدنية، واستئجار العقارات، واستئجار الأراضي، واستئجار الهياكل التجارية. وهي تعمل عن طرق التعاقد في تنفيذ المشاريع العقارية في جميع أنحاء الإقليم الوطني وقد قامت بإنشاء مركز التسوق UNO.

15. شركة PCA

تأسست شركة Prainsa Cevico Algérie في عام 2011 من خلال تآزر ثلاث شركات: Prainsa، وهي مجموعة إسبانية متخصصة في التصنيع الجاهز كانت تعمل منذ عام 1973، Cevico و Cevital Entreprises، وكلاهما فرعان لمجموعة Cevital Group، التي تأسست في عامي 2005 و 2008 على التوالي.

يركز عمل Prainsa Cevico Algérie على استخدام الخرسانة الجاهزة لبناء المباني الصناعية والتجارية والمرافق الرياضية وهياكل الهندسة المدنية. تشارك الشركة في مرحلة التصنيع الجاهز، أي إنتاج وتجميع الخرسانة الجاهزة، وكذلك في البناء في الموقع: الأعمال الأرضية والأشغال الخارجية والأعمال الهيكلية (الخرسانة المسلحة والإطار المعدني) ومعدات HVAC. تمتلك الشركة مكتب تصميم قادر على تطوير جميع أنواع مشاريع البناء لتقديم أفضل الحلول لعملائها حسب احتياجاتهم وميزانياتهم. تحتوي مواقع ومصانعها الكبيرة على مختبرات لمراقبة الجودة للمواد.

تستخدم شركة Prainsa Cevico Algérie معرفتها بتكنولوجيا البناء الجاهزة لجعل جميع أعمال البناء سريعة وبسيطة، مما يعني أن عملائها لا يحتاجون إلى الانتظار طويلاً للحصول على الأمان والموثوقية والجودة الجمالية لهذه الهياكل الخرسانية.

16. شركة Atlas Pneus

هي شركة تابعة لمجموعة سيفيتال تم إنشاؤها في عام 2013 لبيع إطارات ميشلان في الجزائر، وهي الآن الموزع الرسمي لجميع العلامات التجارية لإطارات مجموعة ميشلان في الجزائر.

طموحها هو أن تصبح الشركة الرائدة في السوق من خلال توفير أفضل الخدمات للمستهلكين. يقع مكتب مبيعاتها في الجزائر العاصمة، ولدى الشركة أيضًا مركز توزيع في البليدة و تقوم بتسويق ثلاث علامات تجارية للإطارات (ميشلان، BFGoodrich، Riken).

17. شركة MTP

هي شركة تابعة لمجموعة Cevital Group، تم إنشاؤها في يوليو 2008 لتلبية احتياجات المجمع الداخلية من الإيجارات والنقل. امتدت هذه الحاجة على الفور إلى زبائن خارجيين.

من أجل شراكة فعالة ومثمرة، تقدمCevital–MTP خدماتها كمحترف في:

- تأجير جميع أنواع المركبات السياحية والتجارية ؛
- تأجير آلات للأشغال العامة ورفع البضائع ومناولتها ووسائل نقلها ؛
- نقل الأفراد ؛
- نقل أي نوع من البضائع

تمكنت Cevital–MTP، من خلال خبرتها، من اكتساب ثقة العديد من العملاء من خلال تقديم حلول لانشغالاتهم اليومية المتعلقة بإدارة أساطيل المواد، مع صيغ إيجار مكيفة مع الاحتياجات المختلفة والعقود المصممة خصيصًا.

نضع أسطولنا وخبرتنا تحت تصرفكم، ونؤكد لكم فترات تسليم قصيرة وتنوعًا كبيرًا في المشاريع، ونوفر لكم المرونة والمزايا المتعلقة بالإيجار.

و يظهر تطور رقم اعمالها كالاتي:

الجدول (3-5): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية MTP

السنة	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ر.ا (دج)	468 052 447	483 423 454	489 380 619	657 965 078	929 240 567,92	844 553 249,81
السنة	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**		
ر.ا (دج)	884 978 311	1 005 445 688	1 059 555 710	995 296 085		

المصدر: https://sidjilcom.cnrc.dz

18. شركة Métal structure

تم إنشاء Metal Structure في عام 2015، وهي متخصصة في دراسة وإنتاج الإطارات charpentes المعدنية وتحقيق معدات التخزين.

تقوم الشركة بتصنيع جميع المنتجات الشائعة لتجارة PCC، وجميع المنتجات ذات الجدران الرفيعة، ومنتجات الملفات المركبة الملحومة PRS، ومعدات تخزين المياه والوقود، والصوامع المعدنية، ومعدات مصانع الأسمنت، إلخ.

تقدم Metal Structure سلسلة كاملة من الخدمات في مشاريع المباني وحظائر الطائرات والقاعات العالمية في عدة أشكال. لها مكتب هندسة لأي نوع من المشاريع في مجال تخصصها. و يظهر تطور رقم اعمالها كالتالي :

الجدول (3-6): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية MTP

السنة	2016	2017	2018	2019
ر.ا (دج)	0	199 803 979,69	1 043 287 674,95	1 197 326 347,09

المصدر: https://sidjilcom.cnrc.dz

19. شركة CEVICO

شركت (CEVICO) CEVITAL CONSTRUCTION متخصصة في صناعات الجاهزة للخرسانة المسلحة والعناصر الخرسانية المسلحة و المسلحة مسبقًا لهياكل المباني و المرائب الصناعية و الحظائر (البريد والعوارض والألواح). توفر هذه العملية سعر جيدا بالمقارنة مع الجودة ومهلة أقل في العديد من مجالات البناء المتعلقة بالمباني والأشغال العامة.

وتقديرا لرضا العملاء وجودة والتزامات الشركة، تنتج CEVICO منتجاتها على أساس نهج إدارة الجودة كجزء من شهادة QHSE و ISO 9001 و ISO 14001 و OHSAS 18001، الصادرة في عام 2010.

من التصنيع إلى التركيب، تتكيف CEVICO مع أي نوع من البناء وأي حالة. لهذا، تمتلك الشركة هيكلًا هندسيًا يتقن الدراسة العامة والمفصلة، بناءً على المعايير والمدونات الوطنية والدولية. كان رؤساء المشاريع حتى الآن فروعًا لمجموعة CEVITAL (MFG, NUMIDIS, NUMILOG, SAMHA, HYUNDAI), Enterprise du Métro d' Algiers, Vinci Construction GAAMEX.

ويظهر تطور رقم أعمالها كالآتي:

الجدول (3-7): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية MTP

السنة	2012	2013	2014	2015	2016
ر.ا (دج)	11 792 485	26 940 963	120 482 799	12 108 873,24	99 608 554,15

المصدر: https://sidjilcom.cnrc.dz

20. شركة NUMILOG

تم إنشاء Numilog في عام 2012، ولديها ثلاث مهام رئيسية:

- دعم نمو أنشطة مجموعة سيفيتال (جميع الشركات الفرعية مجتمعة) من خلال الخدمات اللوجستية وخدمات النقل.
- تقديم خدمات النقل و/أو الخدمات اللوجستية للجهات الفاعلة الاقتصادية والصناعية في الجزائر في جميع أنحاء البلد.
- تقديم الدعم في الحلول الاستشارية واللوجستية.

تستهدف Numilog عملاء يبحثون عن جودة الخدمة وتعرف نفسها على أنها الشريك المستدام للشركات. يقدم خدمة سلسلة إمداد كاملة: من التجميع إلى توزيع المنتجات في جميع أنحاء البلاد، بما في ذلك التخزين بفضل سعة تصل إلى 150.000 منصة نقالة بما في ذلك 35000 تحت درجة حرارة خاضعة للرقابة.

Numilog هو لاعب رئيسي في سلسلة التوريد. وهي تدعم الشركات في تطوير مشاريعها وتحسين أنشطتها، بفضل فريق من المهنيين والبنى التحتية الحديثة.

ويظهر تطور رقما اعمالها كما يلي :

الجدول (3-8): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية **NUMILOG**

السنة	2011	2012	2013	2014	2015
ر.ا (دج)	175 893 513	148 644 313	1 514 500 602,55	10 080 200 104,37	10 257 946 937
السنة	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**
ر.ا (دج)	8 504 297 137	6 843 208 026	6 207 333 377	5 159 815 324	4 459 813 220

المصدر: https://sidjilcom.cnrc.dz

21. شركة CEVITAL ENTRERPISES

هي شركة تابعة لمجمع سفيتال أنشئت في عام 2007. في المرحلة الأولى اقتصرت مهمتها على بناء المشاريع الخاصة بالمجمع من منصات لوجستية ومراكز تسوق ومباني صناعية وما إلى ذلك.

وفي عام 2013، تولى إدارة مشاريع سيفيتال موظفون تقنيون جدد، لم يكونوا سوى بناة سيفيتال الزراعية – الصناعية التي يوجد مقرها في بجاية؛ استدعت في الوقت المناسب مديرية المشاريع، وخبرة 15 عاما في مجال البناء الصناعي، فضلا عن إنجاز جميع الأعمال الصناعية في سيفيتال.

ويظهر رقم أعمالها المبالغ التالية:

الجدول (3-9): تطور رقم أعمال الشركة الفرعية **CEVITAL ENTRERPISES**

السنة	2013	2014	2015	2016
ر.ا (دج)	0	396 937 001,76	4 063 597 047,2	9 382 550 026,52
السنة	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**
ر.ا (دج)	6 240 128 528,2	4 524 890 547,86	2 455 385 900,65	714 039 924,32

المصدر: https://sidjilcom.cnrc.dz

5. مدى إهتمام مجمع سفيتال بأثر الخطر الجبائي على سمعته

يظهر أن المجمع يعطي أهمية بأثر المخاطر الجبائية على سمعته، حيث قام بنشر بيان، على موقعه الالكتروني، من اجل تفسير مجموعة اتهامات اطالت المجمع التي تنتقد المعاملات التي قام بها المجمع والتي تم التشهير بها على أنها عمليات تهدف للتضخيم الفواتير من أجل التهرب الجبائي.

نشر المجمع على الموقع الالكتروني[324] ما يوضح للرأي العام، معلومات تبين أن الاتهامات حول تضخيم الفواتير غير مؤسسة. قام القضاء بمحاكمة للرئيس المدير العام "اسعاد ربراب" في 25

[324] Groupe cevital, **Affaire evcon – les précisions de cevital le 28 décembre 2019**, https://www.cevital.com/affaire-evcon-les-precisions-de-cevital/, consulté le 27/03/2022.

ديسمبر 2019م حول قضية الشركة التابعة Evecon، أين اتهم باللجوء الي تضخيم الفواتير من أجل اقتناء تجهيزات حديثة جد متطورة.

و قد صرح المجمع على موقعه الالكتروني « لم تلجأ شركة سيفيتال وشركاتها الفرعية البالغ عددها 27 شركة قط إلى تضخيم للفواتير، ولا إلى استخدام زائف ومزور. وهذه الممارسات تتعارض مع قيمنا، المكرسة في ميثاقنا وحمضنا النوويADN ، الشيء الذي يدفعنا إلى إعادة استثمار أرباحنا بصورة دائمة. إضافة إلى أن ارباحنا قد تحققت بفضل التفاوض على شراء أفضل للمعدات والمواد الخام.

في سيفيتال، نحن مقتنعون بأن الشركة يجب أن تكون أداة للتنمية الاقتصادية لبلدان، وليست وسيلة للتمتع بثروته. هذا الاقتناع العميق هو الذي دفعنا إلى النظر، من خلال شركة EvCon Industry التابعة لنا، في مشروع كبير وغير مسبوق في الجزائر. »

يتكون المشروع من مركزين لتصنيع الأغشية النافرة للماء membranes hydrophobiques من الجيل الثالث، تغطيهما 189 براءة اختراع، باستخدام تكنولوجيا الفاصلة Une technologie disruptive[325] والثورية. من المقرر وضع هذه الأغشية في مصانع إنتاج المياه النقية لتلبية حاجات الصناعات الصيدلانية والغذائية. كما يمكن استخدامها في محطات تحلية المياه الكيميائية والنفط والغاز ومياه البحر.

[325] وتترسخ التكنولوجيا المعطلة عندما لا تكون التكنولوجيا القائمة كافية لأداء وظيفة تلبي حاجة السوق. ثم تسد التكنولوجيا المعطلة هذه الفجوة بفرض حل جديد بطريقة جذرية أو بزيادة حصتها في السوق تدريجيا مع تحسن أدائها.

ونظرا لعدم وجود معدات في أي مكان في العالم لتصنيع هذه الأغشية، كان من الضروري تصميم وبناء مراكز تصنيع محددة، وهي تعتبر نماذج أولية.

من أجل بناء مراكز الإنتاج الآلية المجهزة بالذكاء الاصطناعي، تم تشكيل اتحاد يتكون من 8 شركات ذات شهرة عالمية: 3 شركات ألمانية، 1 شركة نمساوية تابعة لشركة كورية جنوبية، وشركتين إيطاليتين، وشركتين سويسرية وأمريكية. لقد عملت كل هذه الشركات عن كثب مع مركزنا "إيفكون للبحث والتطوير" في مجال التكنولوجيا ، ومقره في ميونيخ ، ألمانيا.

وكجزء من هذا المشروع التكنولوجي الذي لم يسبق له مثيل، قام المجمع باستيراد خمس آلات لصنع القوالب ، سنة 2018، من نوعي 1300 A5 و A52300 ، مترابطة مع المعدات الأخرى التي تشكل مركز الإنتاج المخطط الممركز في البليدة. وهذه نماذج أولية مصممة حصرياً لشركة EVCON Industries، ويتم اقتناؤها بأموال خاصة ودون أي قروض بنكية.

ومن بين هذه المعدات المستوردة غشاءان من النوع .DL 1300 A5 وهي مصممة لاستيعاب قالب مزدوج البصمة وزنه 17 طنا مع نقاط حقن 10 متزامنة ، ولها خصائص تقنية فريدة لا توجد في أي ضاغطة أخرى في العالم. تم طلب تصنيعها من شركة ووجين النمسا Woojin Autriche التي ومقرها أوروبا ، وهذه الشركة التابعة للبحوث والتطوير في ووجين كوريا الجنوبية Woojin Corée du Sud هي التي نفذت جميع أعمال تصميم هذه النماذج الأولية وكفلت التنسيق مع الشركات الأخرى المشاركة في تصنيع مراكز الإنتاج.

وقد اعتبرت الجمارك عن سهو أن هذا الاستيراد قد رافقه تصريح كاذب عن قيمة المعدات وحالتها. فمجموعة سيفيتال تفند هذه الاتهامات بشكل قاطع. وسعى المجمع ليقدم أمام العدالة كل الأدلة

اللازمة، القادرة على كشف الحقيقة وإعادة إثبات براءة رئيس المدير العام وشركة EvCon Industries.

المبحث الثاني: دور التدقيق الجبائي في تسيير الادماج الجبائي في مجمع سفيتال

يتعين من اجل التحكم في المخاطر الجبائية لعملية الادماج الجبائي تفعيل دور التدقيق الجبائي و ذلك عن طريق فحص الإجراءات المتبعة في الادماج الجبائي ثم فحص اليات الادماج المتبعة في المجمع

المطلب الأول: إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بعملية الدمج الجبائي

1. دليل الإجراءات الداخلية

يعد وجود دليل إجراءات داخلي للقيام بعملية معينة من أهم العناصر في توجيه المكلفين بالعملية بشكل سليم، أما فحص دليل الإجراءات الداخلية فقد تبين غياب دليل دائم لإجراءات الإدماج إذ أن مديرية المحاسبة والمالية تتكفل بإعداد تعليمة سنوية توضح فيها للشركات التابعة كل المراحل المتبعة.

الدليل الموجود على مستوى مديرية المالية والمحاسبة مؤرخ سنة 2012م، توضح فيه الشركة الأم للشركات التابعة تعليمات اقفال السنة المالية فيما يتعلق بتخطيط اجتماعات الإقفال التي تتم شهر نوفمبر. كما ينص الدليل على مراحل عمليات الاقفال (انظر الملاحق).

وفيما يخص مرحلة مقاربة العمليات البينية (بين شركات المجمع) فهي تنص على أن المقاربات تتم وفق إجراءات التجميع المعتادة.

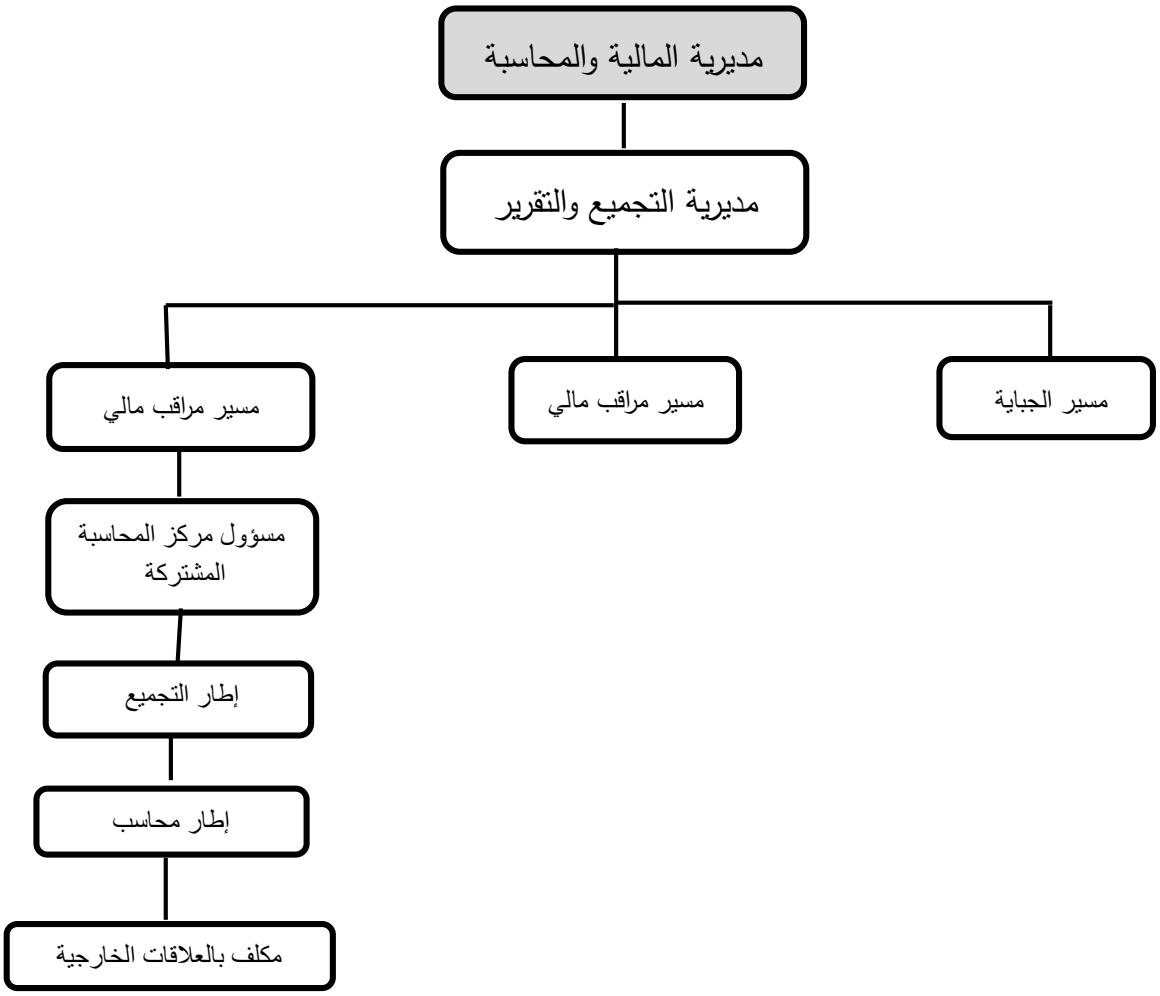
فيما يتعلق بالإدماج الجبائي والتصريح الجبائي تنص التعليمة على أن يتم الصريح الفردي للشركات التابعة على الضريبة على الأرباح بعد الانتهاء من التصريح الإجمالي للمجمع.

وعليه يجدر تعزيز نظام الرقابة الداخلي بدليل إجراءات للتجميع المحاسبي وكذا تعليمات واضحة للإدماج الجبائي.

2. التنظيم الداخلي المتعلق بالجباية في المجمع

يضم الهيكل التنظيمي للشركة الأم **مديرية للضرائب القانونية** تتكفل بالعمليات الجبائية للمجمع وعمليات الإدماج الجبائي بالإضافة إلى جباية الشركة الأم واليقظة الجبائية، إلا أنه يستحسن يستحسن الفصل بين من يقوم بعمليات التجميع المحاسبي ومن يقوم بعمليات الدمج الجبائي. تحت رئاسة مدير التجميع والتقرير تتم عملية التجميع المحاسبي والدمج الجبائي على مستوى مديرية المالية والمحاسبة المنظمة كالتالي:

الشكل (3-3) :التنظيم الداخلى المتعلق بالجباية فى المجمع



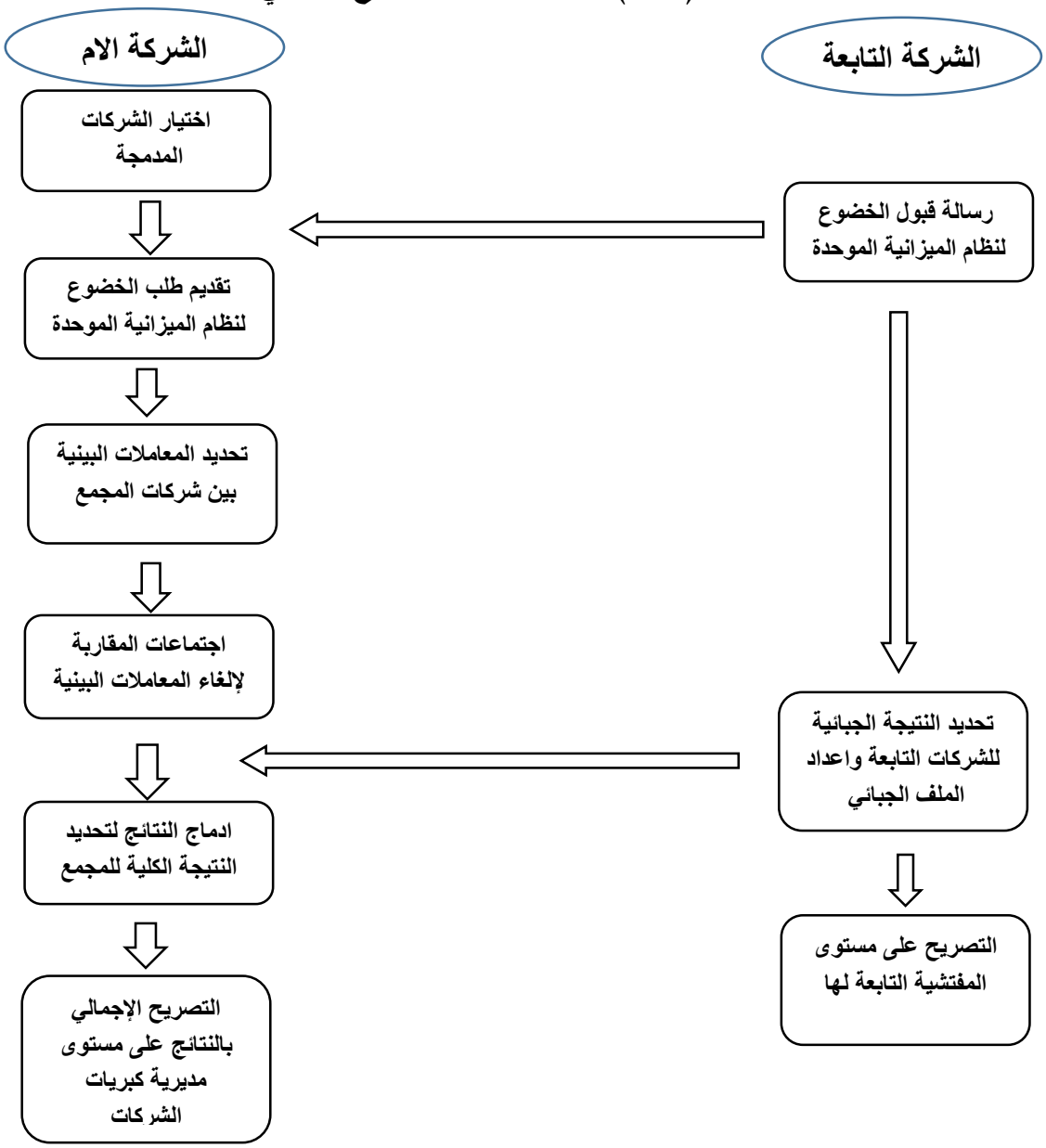
المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على معلومات المؤسسة

3. مسار عمليات الادماج الجبائي

حسب ما يتم العمل به في المجمع تتكفل مديرية المالية والمحاسبة بعمليتي التجميع المحاسبي والادماج الجبائي بالضبط مديرية التجميع والتقرير تحت رئاسة مسير المحاسبة والتجميع المحاسبي.

ويتبع مسار الدمج المراحل التالية:

الشكل (3-4): مسار عمليات الادماج الجبائي



المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على معلومات المؤسسة

4.فحص اعمال اعداد الادماج الجبائي

إن إعداد عمليات الدمج الجبائي تزامنا مع عمليات التجميع المحاسبي، تتم من طرف إطار مكلف بعمليات التجميع وتنطوي هذه العمليات على اعداد:

- هيكل التجميع
- قائمة الشركات المجمعة والمدمجة جبائيا
- اختيار التوجه

1.4. إعداد هيكل التجميع

عن طريق تحليل محفظة الأسهم والسندات التي تمتلكها الشركة الام وشركات المجمع التي يتم تحينها في نهاية كل دورة، وهذا ما سيسمح بإعداد:

- هيكل شركات المجمع، أي العرض البياني للروابط المالية المجودة بينها؛
- الرسم البياني للعلاقات المالية الموجودة بين شركات المجمع والشركات الأخرى الذي يسمح بتحديد نسبة الرقابة والفائدة
- القائمة الأولية المحتمل ان تدخل في محيط التجميع والتي يمكن دمجها جبائيا.

2.4.تحديد محيط الادماج الجبائي

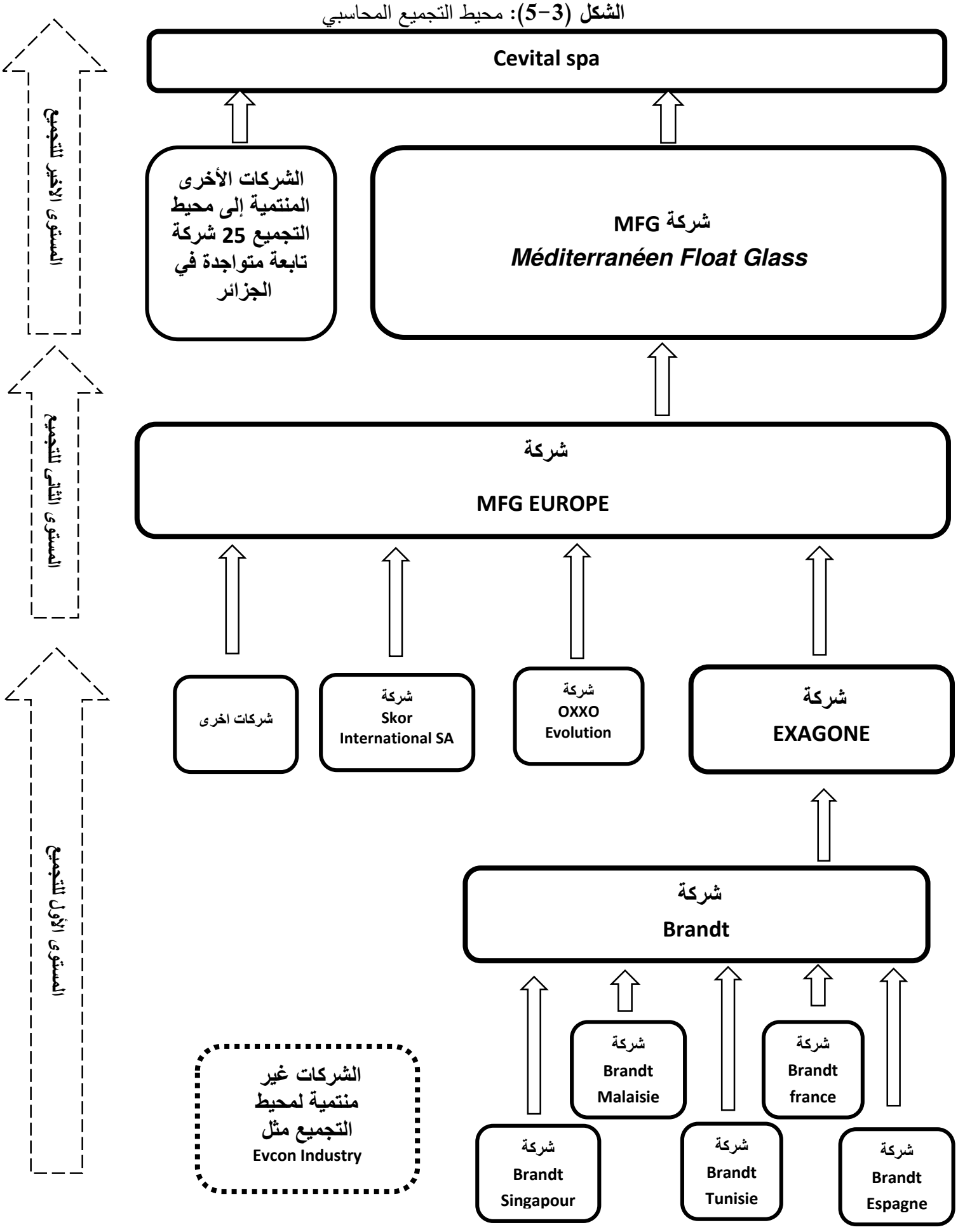
يتم إعادة النظر في القائمة الأولية المؤقتة للشركات، لكي تشمل الا الشركات التي تراقبها الشركة الام بصفة حصرية او التي تمارس عليها تأثير ملحوظ. يتم تحديد بالنسبة لمحيط الدمج الشركات التي سيتم دمجها وتكون نسبة ملكية راس المال فيها تساوي او تتجاوز 90%، والتي قبلت الانتماء لمحيط الدمج.

يختلف محيط التجميع المحاسبي عن محيط الدمج الجبائي، فالأول أوسع يشمل الشركات التي تمارس عليها الشركة الام اما رقابة مطلقة او تأثير بارز واما محيط الادماج الجبائي فيشمل الشركات التي تحقق شروط تطبيق النظام الجبائي للمجمعات اذ يتم اقصاء الشركات التي لا تحقق الشروط أولا والتي ترى الشركة الام انه لا جدوى من دمجها جبائيا اما لصعوبة العملية او لقرار داخلي.

يتم التجميع المحاسب في مجمع سيفيتال تصاعديا عبر مراحل حسب موقع الشركة في المجمع ويتكون المجمع من أكثر من 70 شركة متوزعة على عد دول منها 43 شركة التي تطبق عليها الشركة الام رقابة مطلقة وتأثير بارز والتي يتم تجميعها محاسبيا وفق طريقة التجميع الكلي والتجميع الجزئي والباقي التي تمتلك فيها الشركة الام مساهمات ولم تختر ادماجها لا يتم ضمها في التجميع المحاسبي.

الا ان هذه الشركات يتم استبعادها في الدمج الجبائي لا يبقى منها الا 27 شركة تحقق شروط الانتماء.

الشكل (3-5): محيط التجميع المحاسبي



تشمل القائمة النهائية للشركات المدمجة جبائيا الشركات التابعة التي تتوفر فيها شروط الادماج .

الجدول (3-10): القائمة النهائية للشركات المدمجة جبائيا

الشركات التابعة	نسبة المساهمة
CEVITAL SPA	الشركة الام
HYUNDAI SPA	% 90.38
SAMHA SPA	% 99.98
MFG SPA	% 99.99
ACTS SPA	% 95.00
NUMIDIS SPA	% 99.65
NOLIS SPA	% 98.24
CEVITAL ENTREPRISES SPA	% 99.91
BATICOMPOS SPA	% 99.99
CEVIAGRO SPA	% 99.96
COGETP SPA	% 94.00
MTP SPA	% 94.00
MINERALS SPA	% 95.00
IMMOBIS SPA	% 99.98
NUMILOG SPA	% 99.88
PCA SPA	% 90.13
OXXO SPA	% 99.88
ATLAS PNEUS SPA	% 99.88
METAL STRUCTURE SPA	% 99.88
METAL SIDER SPA	% 94.67

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معلومات المؤسسة

إن تحليل محفظة الأسهم للشركة الام (cevital spa)مع محافظ الشركات المدمجة ومقارنتها مع هيكل المجمع صحيحة كمت انها تملك الشروط المطلوبة لدمجها جبائي، الا وهي حسب المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

- شرط أن تكون الشركات الداخلة في محيط الادماج شركات ذات أسهم وبذلك تقصى العديد من الشركات التابعة للشركة الام؛
- شرط ان تقدر نسبة مساهمة الشركة الام على الشركات التابعة 90% او أكثر، وبذلك تم أيضا اقصاء العديد من الشركات التي تدخل في محيط التجميع المحاسبي ولا تحقق هذا الشرط؛
- شرط أن تكون المساهمات مباشرة وان لا توجد مساهمات متقابلة بين الشركة الام والشركات التابعة
- شرط ألا يكون نشاط الشركة في المجال البترولي وأن تكون شركة متواجدة في الجزائر.

يلاحظ عدم ضم شركة برانت إلى محيط الادماج و ذلك لعدم تحقيقها شروط الادماج في 2018 اذ تمتلك الشركة الام 51% من راس المال وهي تشكل مجمع جبائي مع شركاتها التابعة . في السنة الموالية 2019 ارتفعت نسبة المساهمة الى 100% و بذلك لن يصبح ممكنا تشكيل مجمع جبائي برانت و يتعين دمج الشركة في المحيط الجبائي لسفيتال.

5.فحص عمليات المقاربة وارسال حزمة التجميع والدمج الجبائي

تتم عمليات المقاربة والمعالجة للحسابات الاجتماعية محليا ومباشرة من طرف الشركات الفرعية، يهدف هذا العمل إلى توحيد الإجراءات والطرق المحاسبية التي تطبقها مجمل الشركات داخل المجموعة وتسهيل الغاء الحسابات والمعاملات المتبادلة داخل المجمع.

1.5. التنظيم المعمول به

يتم الغاء الحقوق، الديون والمبيعات والخدمات الداخلية لشركات المجمع من أجل إعداد القوائم المجمعة ودمج الشركات جبائيا من أجل أن يتم ذلك يفترض وجود ترميز محاسبي يسمح بتحديدها وفصلها عن المعاملات مع الأطراف الخارجية .

تطلب الشركة التي تم تسجيل الحقوق والديون على مستواها تأكيد هاته المبالغ وأرصدة الحسابات المعنية. تتم عمليات المقاربة على الأقل كل ثلاثي للعمليات البينية (الحقوق والديون والمصاريف والإيرادات وأي تحويلات للأصول) بين الشركات التابعة والشركة الام.

تعود مسؤولية هذه العملية إلى مدراء المحاسبة والمالية لكل شركة معنية بعمليات التجميع المحاسبي والدمج الجبائي. اذ يتعين عليهم التنسيق من اجل مطابقة وتركيز الحسابات المتبادلة لشركاتهم.

تقع مسؤولية تنسيق الأعمال والبت فيها على المديرية المركزية للتجميع على مستوى الشركة الام. اذ تتكفل بعقد اجتماعات مع الشركات التي تظهر ارصدة متباينة وذلك على الأقل مرة في السنة قبل اقفال الحسابات.

1.1.5.إجراءات المقاربة

يتم اسناد عمليات مقاربة أرصدة الحسابات والعمليات الداخلية للشركات التابعة وشركاتها التابعة اذ تتم حسب رزنامة مضبوطة من قبل. حيث يتم في الأول طلب تأكيد الأرصدة ما بين الشركات ثم معالجة أجوبة تأكيد الأرصدة وأخيرا التنسيق لتسوية الفروق

1.2.5. طلب تأكيد الارصدة داخل المجمع

يتم إعداد طلب تأكيد الأرصدة من طرف مديرية المحاسبة للشركة الدائنة ويوجه لمديرية المحاسبة للشركة المدينة وهذا حسب رزنامة المقاربة التي يتم وضعها سنويا للعمليات البينية. ويكون الطلب مرفقا بالوثائق التالية:

- وثيقة المقاربة لأرصدة الحقوق والديون داخل المجمع؛
- وثيقة المقاربة للمصاريف والإيرادات داخل المجمع؛

2.2.5. الإجابة على طلب تأكيد الأرصدة للشركة من الشركة المدينة

تملك الشركة المدينة أجل قدره عشرة أيام من اجل ملئ وثيقة مقاربة الأرصدة، والتي ترفق بكشوف الفروق المسجلة.

3.2.5. معالجة الاجوبة على طلب تأكيد الأرصدة

تعالج مديرية المحاسبة للشركات التابعة الأجوبة على طلبات تأكيد الأرصدة ويحدد الفروقات وتقيمها. كما يتم إعادة الاتصال بالشركات التي لم تجب على طلبات تأكيد الأرصدة، وعلى هذا الأساس يتم اعداد ملف الفروقات الذي يتم فحصه خلال اجتماعات المقاربة التي تعقدها مديرية التجميع على مستوى الشركة الام. ويتم ارسال وثائق الفروقات المستخرجة إلى مديرية التجميع على مستوى الشركة الأم.

4.2.5. مطابقة وتسوية الفروقات

يجتمع ممثلو الشركات التي تظهر ارصدتها فروقات على مستوى مديرية التجميع للشركة الام، حسب الرزنامة المعدة مسبقا من اجل مطابقة وتسوية الفروقات الموجودة.

تعتبر مرحلة تسوية الأرصدة الغير متطابقة هامة جدا فهي تسهل عملية وترفع من دقة الغاء العمليات البينية بين شركات المجمع. و تمضي وثائق التسجيل المحاسبي للعمليات التعديل من الطرفين مع امضاء مديرية التجميع.

5.2.5. رزنامة عمليات المقاربة للحسابات والعمليات المتقابلة

يتعين إجراء عمليات المقاربة بين الحسابات والعمليات المتقابلة لشركات المجمع في أقرب وقت بعيدا عن تواريخ اقفال السنة المالية، وذلك خلال شهري جانفي او فيفري لكل سنة، وأن يتم الانتهاء منها على الأكثر في بداية شهر مارس لكل سنة، وذلك ليتسنى تسجيل عمليات التعديل في الحسابات السنوية.

الجدول(3-11): رزنامة عمليات المقاربة للحسابات والعمليات المتقابلة

العمليات	الفترة
طلب تأكيد الأرصدة	من 24 إلى 31 جانفي
الأجوبة على الطلب	من 01 إلى 10 فيفري
الغاء الاختلافات	من 11 إلى 23 فيفري
ارسال حزمة التجميع	24 فيفري

المصدر: من اعداد الباحث على أساس معطيات المؤسسة

5.2.5. نظام الألي لمعالجة عمليات المقاربة

من أجل تسهيل العمليات المحاسبية وعمليات التجميع، يعتمد المجمع على نظام تخطيط الموارد في المؤسسة، بواسطته يتم تحديد العمليات البينية (الداخلية، المتبادلة) بين شركات المجمع آليا، اذ تتصل الأنظمة المحاسبية للشركات داخل محيط التجميع كلها داخل هذا النظام.

3.5. فحص عمليات المقاربة

يعد التنظيم المعمول به كاف من أجل إيصال المعلومات اللازمة لقسم التجميع على مستوى الشركة الام، وذلك في الآجال المحددة بصورة صادقة وصحيحة. كما يسمح النظام الالي من معالجة العمليات بصفة شاملة وذلك في إطار نظام محاسبي متناسق.

يتم القيام بمقاربة العمليات البينية كل ستة أشهر الا انه في الإجراءات الداخلية منصوص على أن يتم القيام بها كل ثلاث أشهر و هذه نقطة ضعف في ما يخص عمليات المقاربة.

6. عمليات المعالجة

تتم عمليات المعالجة للحسابات في إطار عملي التجميع المحاسبي من أجل جعل الحسابات متجانسة خاصة عند استعمال طرق تقييم مختلفة بين شركات المجمع ومن أجل مطابقتها مع النظام الجبائي.

1.6. معالجة التثبيتات القابلة للاهتلاك

تسجل التثبيتات عند حيازتها بالتكلفة التاريخية، الا انه يتم إعادة تقييمها في حالة الحاجة إلى ذلك حسب النظام المحاسبي المالي وحسب القوانين الصادرة فيما يخص إعادة تقييم التثبيتات .

2.6. معالجة الاهتلاكات

الاهتلاكات المسجلة على مستوى الشركات التابعة يمكن ان تختلف فيما بينها و بين الشركة الام و عليه يتم معالجة هذه التثبيتات لجعلها على أساس الاهتلاك الخطي المطبق من طرف الشركة الام و المقبول جبائيا.

3.6.معالجة المؤونات

يتم الغاء المؤونات التي تتعلق بعمليات داخلية للمجمع. أما المؤونات المتعلقة ينقص قيمة الأصول (خارج المجمع) فيتم معالجتها لتصبح متجانسة مع سياسة الشركة الام. و نفس الشيء بالنسبة لمؤونات الخسائر و التكاليف.

4.6.معالجة فرق إعادة التقييم

يتم ترحيل فرق إعادة التقييم إلى حساب الإيرادات الاستثنائية بمعدل الإهتلاك الناتج عن إعادة التقييم.

5.6. فحص عمليات المعالجة وجمع الحسابات الاجتماعية للشركات التابعة

يتكفل بالمعالجات المديرية المركزية للتجميع، بطريقة متناسقة وحسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي .كما يتم بعد انتهاء الشركات التابعة من تسجيل عملياتها يتم ارسال حزمة التجميع إلى مديرية التجميع الذي يتحقق من سلامة البيانات، توجد حزمة موحدة لكل شركات المجمع تضمن تطابق محتوى القوائم المحاسبية و المتطلبات الجبائية .

7. اعداد الحزمة الجبائية والتحقق منها

تقوم الشركات كل على حدى بإعداد حزمة الوثائق اللازمة للتجميع و الادماج الجبائي، و بعد استلامها تقوم وظيفة التجميع على مستوى الشركة الام بالتحقق من :

- أن حزمة التجميع كاملة ومملوءة بشكل صحيح،
- أن المجاميع صحيحة في الجداول المكونة لحزمة التجميع ,
- التأكد من أرصدة الحسابات قبل التجميع , وتشمل حزمة الادماج الجبائي:

- القوائم الجبائية و المتمثلة في الميزانية الجبائية و جدول حسابات النتائج إضافة الجداول المرفقة.

8. جمع الحسابات

يتم تجميع الميزانيات وبيانات الدخل للشركات الفرعية وفقًا لطريقة التجميع المستخدمة معظم الشركات يتم تجميعها وفق التكامل الكلي. يتم ضم حسابات الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر بنسبة 100٪، مما يتطلب تحديد مصالح الأقليات.

9. حذف العمليات البينية

يتم حذف العمليات الداخلية في المجمع حسب طريقة التجميع توجد نوعان من العمليات

1.9. الأولى العمليات التي لها اثر على النتيجة

1.1.9. إلغاء الأرباح على المخزونات الداخلية

يتم الغاء الإيرادات المحققة على بيع المخزونات داخل المجمع ويتم ذلك وفق طريقة التجميع المعتمدة. يكون الإلغاء بإعادة طرح الأرباح في جدول التجميع او تسجيل عمليات الإلغاء على دفتر التجميع.

بفعل صعوبة العمليات و بفعل التناقض الموجود بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية لا يتم الغاء الأرباح على المخزونات الداخلية في عملية التجميع و إنما إعادة تصنيفها في حساب مخزون آخر مدة.

بما أن نظام الميزانية الموحدة (النظام الجبائي للمجمعات) يقتضي انه القوائم المالية في المجمعة ان تساوي النتيجة الاجمالية للمجمع مجموع النتائج المفصح عنها، من كل شركة تابعة على حدا ومن أجل التمكن من اظهار هذا لا يتم الغاء العمليات التي لها اثار على النتائج.

2.1.9. الغاء الأرباح الموزعة الداخلية وفوائض القيمة على التنازل

الأرباح المحصلة من الشركة الام خلال الدورة N تمثل في الواقع حصتها من الشركات التابعة التي تم تحقيقها خلال الشنة المالية N−1، فهي متضمنة داخل النتيجة المجمعة للدورة الحالية يتوجب بذلك الغاء الأرباح الداخلية من الحسابات المجمعة حسب طريقة التجميع المتبعة بالنسبة للشركات المدمجة جبائيا فتحذف كليتا.

بالنسبة لفوائض القيمة المحققة للتنازل عن الاستثمارات الداخلية فمن المفترض ان يتم الغاؤها ولكن يتم الاكتفاء بذكرها في ملحقة القوائم المالي.

2.9. الغاء العمليات التي ليس لها أثر على النتائج

1.2.9.الغاء الحقوق والديون الداخلية

يتعين الغاء الحقوق والديون البينية من الميزانية المجمعة وذلك حسب طريقة التجميع المتبعة التي تكون في معظمها طريقة التكامل الكلي، أي بنسبة 100 %.

قبل الإلغاء يتوجب ان تكون الحقوق والديون الداخلية متطابقة. أي اختلاف يتم تصنيفه في حساب مؤقت بعد تحديده حسب المراحل التالية:

- التأكد من جداول المقاربة فيما يخص الحقوق والديون المجمعة من ان المبالغ المتقابلة متساوية بين الحقوق في الشركة المتنازلة والديون في الشركة المستفيدة؛
- طلب بطاقات الرصيد للشركات التي تظهر ارصدة متباينة من اجل التعديل و التقويم

فمثلا الغاء الحسابات بين الشركة الام وبين بعض شركاتها الفرعية يظهر كالتالي :

- بين شركة **Hunday motors algerie** و الشركة الام **cevital spa**

الجدول (3-12): الغاء العمليات بين Hunday motors algerie و الشركة الام cevital spa

ح/ م	ح/د	البيان	المبلغ	المبلغ
40112		موردون –شركات تابعة–	1.902.574	
4518		فوائد للدفع على العمليات الداخلية	678.542	
	41112	شركات تابعة		1.902.574
	4518	فوائد للدفع على العمليات الداخلية		678.542
		إلغاء الحقوق و الديون بين الشركة الام و الشركة التابعة HMA		

المصدر: من إعداد الباحث على أساس معطيات المؤسسة

- بين شركة **MFG (Mediterranéen Float Glass)** و الشركة الام **cevital spa**

الجدول (3-13): الغاء العمليات بين شركة MFG (Mediterranéen Float Glass) و الشركة الام cevital spa

ح/ م	ح/د	البيان	المبلغ	المبلغ
40412		موردو استثمارات –ش/ ت–	8.450.000	
4511		خدمات مالية	24.597.155.358	
4518		فوائد للدفع على عمليات داخلية	3.743.326	
	41112	شركات تابعة		8.450.000
	4511	خدمات مالية		24.597.155.358
	4518	فوائد للدفع على عمليات داخلية		3.743.326
		إلغاء الحقوق و الديون بين الشركة الام و الشركة التابعة MFG		

المصدر: من إعداد الباحث على أساس معطيات المؤسسة

- بين شركة **SAMHA** و الشركة الام **cevital spa**

الجدول (3-14): الغاء العمليات بين شركة **SAMHA** و الشركة الام **cevital spa**

ح/ م	ح/د	البيان	المبلغ	المبلغ
4511		خدمات مالية	15.962.581.384	
4518		فوائد للدفع على عمليات داخلية	135.969.260	
	4511	خدمات مالية		15.962.581.384
	4518	فوائد للدفع على عمليات داخلية		135.969.260
		إلغاء الحقوق والديون بين الشركة الام والشركة التابعة SAMHA		

المصدر: من إعداد الباحث على أساس معطيات المؤسسة

2.2.9. الغاء المصاريف والإيرادات بين شركات المجمع

يتم الغاء المصاريف والإيرادات المتبادلة من جدول حسابات النتائج حسب طريقة التجميع المستعملة في حالة الشركات الداخلة في محيط التجميع تكون بنسبة 100%.

كمثال تظهر عملية الغاء المصاريف والإيرادات بين الشركات التابعة كالتالي:

- بين شركة Hunday motors algerie و الشركة الام cevital spa

الجدول (3-15): الغاء العمليات بين شركة Hunday motors algerie و الشركة الام cevital spa

ح/ م	ح/د	البيان	المبلغ	المبلغ
7630		إيرادات الفوائد داخل المجمع	678.542	
	6612	فوائد داخل المجمع		678.542
		إلغاء الإيرادات و المصاريف بين الشركة الام و الشركة التابعة HMA		

المصدر: من إعداد الباحث على أساس معطيات المؤسسة

- بين شركة MFGو الشركة الام cevital spa

الجدول (3-16): الغاء العمليات بين شركة Hunday motors algerie و الشركة الام cevital spa

ح/ م	ح/د	البيان	المبلغ	المبلغ
7630		إيرادات الفوائد داخل المجمع	3.743.326	
	6612	فوائد داخل المجمع		3.743.326
		إلغاء الإيرادات و المصاريف بين الشركة الام و الشركة التابعة MFG		

المصدر: من إعداد الباحث على أساس معطيات المؤسسة

- بين شركة SAMHAو الشركة الأم cevital spa

الجدول (3-17): الغاء العمليات بين شركة SAMHAو الشركة الأم cevital spa

ح/ م	ح/د	البيان	المبلغ	المبلغ
7630		إيرادات الفوائد داخل المجمع	135.969.261	
	6612	فوائد داخل المجمع		135.969.261
		إلغاء الإيرادات والمصاريف بين الشركة الام والشركة التابعة SAMHA		

المصدر: من إعداد الباحث على أساس معطيات المؤسسة

3.2.9. الغاء سندات المساهمة

يتم الغاء كل مساهمات الشركة الام في الشركات التابعة بعد احتساب قيمة الأصول الصافية، و تظهر عملية احتساب قيمة الأصول الصافية و الغاؤها لمجموعة الشركات التابعة الاتي:

- احتساب الأصول الصافية لشركة
  - شركة Hunday motors algerie (90.38%)

الجدول (3-18): تحديد الأصول الصافية ل hma

الحساب	البيان	المبلغ (دج)	حوق الشركة الام	حقوق الأقلية خارج المجمع
1013	راس المال	8.118.233.000	7.337.258.985,40	780.974.01,60
1060	الاحتياطات القانونية	811.823.300	733.725.898,54	78.097.401,6
1064	الاحتياطات الاختيارية	23.459.864.719,43	21.203.025.733,42	2.256.838.986,01
1100	الترحيل من جديد	27.507.368.924,37	24.861.160.033,85	2.646.208.890,52
1150	تغيرات الطرق المحاسبية	-	-	-
1160	نتائج السنوات السابقة	(2.319.507.565,69)	(2.096.370.937,87)	(223.136.627,82)
1190	الترحيل من جديد خسارة	(1.599.717.061,78)	(1.445.824.280,44)	(153.892.781,34)
المجموع		55.978.065.316,33	50.592.975.432,90	5.385.089.883,43
	القيمة المحاسبية للاسهم		7.337.258.985,40	
	فرق التجميع		43.255.716.447,50	

المصدر: من إعداد الباحث على أساس معطيات المؤسسة

- شركة (Mediterranéen Float Glass) MFG(**99.99%**)

الجدول (3-19): تحديد الأصول الصافية ل MFG

الحساب	البيان	المبلغ (دج)	حقوق الشركة الام	حقوق الأقلية خارج المجمع
1013	راس المال	12.000.000.000,00	11.998.800.000,00	1.200.000,00
1060	الاحتياطات القانونية	-	-	-
1064	الاحتياطات الاختيارية	-	-	-
1100	الترحيل من جديد	110.840.043,88	110.828.959,88	11.084,00
1150	تغيرات الطرق المحاسبية	(190.997.030,77)	(190.997.931,07)	(19.099,7)
1160	نتائج السنوات السابقة	(70.399.630,10)	(70.392.590,14)	(7.039,96)
1190	الترحيل من جديد خسارة	(9.960.442.067,55)	(9.959.446.023,34)	(996.044,21)
المجموع		1.889.001.315,46	1.888.812.415,33	188.900,13
	القيمة المحاسبية للاسهم		11.998.800.000	
	فرق التجميع		(10.109.987.584,67)	

المصدر: من إعداد الباحث على أساس معطيات المؤسسة

- شركة samha(99.98%)

الجدول (3-20): تحديد الأصول الصافية ل SAMHA

الحساب	البيان	المبلغ (دج)	حقوق الشركة الام	حقوق الأقلية خارج المجمع
1013	راس المال	14.000.000.000.00	13.997.200.000.00	2.800.000.00
1060	الاحتياطات القانونية	140.109.182.05	140.081.160.21	28.021.84
1064	الاحتياطات الاختيارية	-	-	-
1100	الترحيل من جديد	4.044.168.625.32	4.043.359.791.59	808.833.73
1150	تغيرات الطرق المحاسبية	3.593.823.93	3.593.105.17	718.76
1160	نتائج السنوات السابقة	-	-	-
1190	الترحيل من جديد خسارة	(12.876.251.040,29)	(12.873.675.790,08)	(2.575.250,21)
المجموع		4.686.010.833,51	4.685.073.631,34	937.202,17
	القيمة المحاسبية للاسهم		13.997.200.000,00	
	فرق التجميع		(9.312.126.368,66)	

المصدر: من إعداد الباحث على أساس معطيات المؤسسة

- الغاء الأصول الصافية لشركة Hunday motors algerie

الجدول (3-21): الغاء الأصول الصافية ل hma

ح/ م	ح/د	البيان	المبلغ (دج)	المبلغ
1013		راس المال	8.118.233.000,00	
1060		الاحتياطات القانونية	811.823.300,00	
1064		الاحتياطات الاختيارية	23.459.864.719,43	
1100		الترحيل من جديد	27.507.368.924,37	
	1160	نتائج السنوات السابقة		2.319.507.565,69
	1190	الترحيل من جديد خسارة		1.599.717.061,78
	2611	الأسهم		7.337.258.985,40
	1420	حقوق خارج المجمع		5.385.089.883.43
	1065	فرق التجميع		43.255.716.447.5
		إلغاء الأصول الصافية للشركة التابعة HMA		

المصدر: من إعداد الباحث على أساس معطيات المؤسسة

- الغاء الأصول الصافية لشركة MFG (Mediterranéen Float Glass)

الجدول (3-22): الغاء الأصول الصافية ل MFG

ح/ م	ح/د	البيان	المبلغ (دج)	المبلغ
1013		راس المال	12.000.000.000,00	
1100		الترحيل من جديد	110.840.043,88	
1065		فرق التجميع	10.109.987.584,00	
	1150	تغيرات الطرق المحاسبية		190.997.030,77
	1160	نتائج السنوات السابقة		70.399.630,10
	1190	الترحيل من جديد خسارة		9.960.442.067,55
	2611	الأسهم		11.998.800.000,00
	1420	حقوق خارج المجمع		188.900,00
		إلغاء الأصول الصافية للشركة التابعة MFG		

المصدر: من إعداد الباحث على أساس معطيات المؤسسة

- الغاء الأصول الصافية لشركة SAMHA

الجدول (3-23): الغاء الأصول الصافية ل samha

ح/ م	ح/د	البيان	المبلغ (ذ ج)	المبلغ
1013		راس المال	14.000.000.000,00	
1060		الاحتياطات القانونية	140.109.182,05	
1064		الاحتياطات الاختيارية	-	
1100		الترحيل من جديد	4.044.168.625 ,32	
1150		تغيرات الطرق المحاسبية	3.593.823,93	
1065		فرق التجميع	9.312.126.368,66	
	1160	نتائج السنوات السابقة		625.609.757,50
	1190	الترحيل من جديد خسارة		12.876.251.040,29
	2611	الأسهم		13.997.200.000,00
	1420	حقوق خارج المجمع		937.202,17
	1065	فرق التجميع		9.312.126.368,66
		إلغاء الأصول الصافية للشركة التابعة SAMHA		

المصدر: من إعداد الباحث على أساس معطيات المؤسسة

10.فحص القوائم النهائية

ينص النظام الجبائي للمجمعات على أن تطبيقه لا يكون فقط بجمع المبالغ للتصريحات و إنما ان يعتمد على ميكانيزمات التجميع المحاسبي في عرض القوائم المالية و عليه يتم اعداد الميزانية المجمعة و جدول حسابات النتائج كما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

11.فحص تحديد النتيجة الجبائية الاجمالية

تقوم كل شركة بإعداد جدول تحديد النتيجة الجبائية ألا وهو الجدول رقم 09 بالإضافة إلى كل الجداول الأخرى المرفقة بالتصريح على الضريبة على الأرباح

- جدول رقم 05 الذي يظهر الاهتلاكات و خسائر القيمة؛
- جدول رقم 06 الذي يبين التثبيتات المتنازل عنها خلال السنة المالية للنشاط؛
- جدول رقم 07 المتعلق بفوائض و خسائر القيمة التثبيتات المتنازل عنها؛
- و الجدول رقم 08 للمؤونات و خسائر القيمة .

ترفق الجداول بالتصريح السنوي للضريبة على الأرباح G n°04 وارساله ضمن حزمة التجميع. من ثمة يتم اعداد جداول وتصريح الشركة الام للشركة الام.

إن تدقيق النتيجة الجبائية الاجمالية المدمجة تتطلب تدقيق كل شركات المجمع الداخلة في محيط الادماج. وذلك من أجل التأكد من صحة الضريبة المدفوعة من الشركة الأم ففي حالة تقويم جبائي من طرف الإدارة الجبائية تعتبر الشركة الأم مسؤولة عن دفع الضريبة الإضافية.

الجدول (3-24): تحديد النتيجة الجبائية للمجمع (د.ج)

الشركة	النتيجة المحاسبية	الاستردادات	التخفيضات	النتيجة الجبائية	النتيجة الجبائية الخاضعة	نسبة الضريبة على الارباح	قيمة الضريبة على الارباح
CEVITAL SPA	10 745 021 877,00	594 300 586,00	4 463 307 336,00	11 876 015 127,00	8 447 060 422,00	19%	1 604 941 480,18
HYUNDAI SPA	(1 666 485 364,00)	1 617 247 332,0	595 218 285,00	- 644 456 317,00			
SAMHA SPA	(7 567 158 659,00)	3 615 102 474,00	807 379 029,00	- 4 759 435 214,00			
MFG SPA	(1 154 154 075,00)	786 755 766,00	354 251 846,00	- 721 650 155,00			
ACTS SPA	(472 715 996,00)	490 644 135,00	114 299 667,00	- 96 371 528,00			
NUMIDIS SPA	(2 300 536 132,00)	195 532 600,84	1 740 203 781,66	- 3 845 207 312,82			
NOLIS SPA	(176 020 609,00)	51 207 115,00	19 543 268,00	- 144 356 762,00			
CEVITAL ENTREPRISES SPA	(1 088 209 378,29)	492 176 839,26	67 568 468,12	- 663 601 007,15			
BATICOMPOS SPA	66 666 203,00	37 466 690,00	24 584 657,00	79 548 236,00	79 548 236,00	19%	15 114 164,84
CEVIAGRO SPA	(279 439 572,00)	161 344 627,00	50 283 888,00	- 168 378 833,00			
COGETP SPA	38 394 177,00	16 579 767,00	7 138 343,00	47 835 601,00	47 835 601,00	26%	12 437 256,26
MTP SPA	268 325 658,00	8 169 654,00	10 347 300,00	266 148 012,00	266 148 012,00	26%	69 198 483,12
MINERALS SPA	(204 939 401,00)	13 883 172,00	11 679 789,00	- 202 736 018,00			
IMMOBIS SPA	(45 372 094,00)	65 418 891,00	11 903 684,00	8 143 113,00	8 143 113,00	26%	2 117 209,38
NUMILOG SPA	75 522 469,00	893 039 201,00	440 354 189,00	528 207 481,00	528 207 481,00	26%	137 333 945,06
PCA SPA	(120 734 662,00)	333 776 810,00	61 856 962,00	151 185 186,00	151 185 186,00	26%	39 308 148,36
OXXO SPA	(2 771 536 371,00)	593 444 029,00	984 934 293,00	- 3 163 026 635,00			
ATLAS PNEUS SPA	(55 196 567,00)	(4 289 243,00)	80 969 824,00	- 140 455 634,00			-

METAL STRUCTURE SPA	(607 605 547,00)	87 505 042,00	16 449 910,00	- 536 550 415,00			
METAL SIDER SPA	(248 720 323,00)	62 722 942,0	14 448 600,00	- 200 445 981,00			-
المجموع	**(7 564 894 366,29)**	15 112 028 430,10	9 876 723 119,78	**- 2 329 589 055,97**	9 528 128 051,00		**1 880 450 687,20**

المصدر: من اعداد الباحث

- يتم تطبيق امتيازات الوكالة الوطني لدعم الاستثمار(11.63%)، بالإضافة إلى اعفاء رقم الاعمال الموجه للتصدير بمبلغ 3.428.954.705 دج. تم طرح هذا المبلغ من النتيجة الجبائية للشركة الام .
- تخضع شركات المجمع لمعدل ضريبة يختلف حسب نوع النشاط، من أجل تحديد معدل الضريبة الذي يخضع له المجمع و حسب ما ينص علي نظام الميزانية الموحدة تخضع النتيجة الاجمالية حسب ترجيح المعدل الذي تخضع له مجموع النتائج الأكبر في هذه الحالة تم تحديد المعدل بالشكل التالي:

الجدول (3-25): تحديد الضريبة على الارباح للمجمع

المعدل	النتائج الجبائية الخاضعة	المجموع (د.ج)
%19	79.548.236+8.447.060.422	8.526.608.658
%26	+8.143.113+266.148.012+47.835.601+79.548.236 151.185.186+528.207.481	1.001.519.393

المصدر: من اعداد الباحث

حسب ما سبق فالمبلغ الخاضع الاكبر هو ما يخضع لمعدل 19% وعليه يحتسب المجمع النتيجة الاجمالية ويعيد اخضاعها لهذا المعدل، ثم يتم اقتسام العبئ الضريبي حسب مساهمة كل شركة في هذه النتيجة.

1.11. احتساب الضريبة

الجدول (3-26): تحديد رصيد التصفية للمجمع

النتيجة الجبائية	(2.329.589.056)
معدل الاخضاع	%19
تخفيض النتيجة المعفاة	3.428.954.705
المبلغ الخاضع	(5.758.543.761)
الضريبة المستحقة	(1.094.123.315)
تسبيق 2018	1.137.006.048
رصيد التصفية	(2.231.129.363)

المصدر: من اعداد الباحث

لا تقوم الشركة الأم بدفع اية ضريبة وذلك نتيجة انها دفعت تسبيقات أكثر مما حققت نتائج وعليه فقيمة الضريبة المدفوعة في 2017 قد غطت سنتين من الضرائب خاصة وان المجمع حقق نتيجة اجمالية سالبة في 2019.

وقد حقق المجمع ربح جبائي معتبر من تطبيق نظام الادماج الجبائي. يساوي الربح المتعلق بالضريبة على الأرباح ما يلي:

الجدول (3-27): تحديد النتيجة الجبائية للمجمع

البيان	المبالغ (دج)
الضريبة المستحقة بالمعدلات العادية	(1.880.450.687,2)
الضريبة المستحقة بعد تطبيق النظام	(1.094.123.315)
الربح الجبائي(اقتصاديات الضريبة)	2.974.574.002

المصدر: من اعداد الباحث

2.11. تحديد التسبيقات

الجدول (3-28): تحديد التسبيقات

التسبيق	التاريخ	طريقة التحديد	المبلغ (د.ج)
الاول	2019/02/20 إلى 2019/03/20	ضريبة 2017*30%	402.208.420 دج
الثاني	2019/05/20 إلى 2019/06/20	ضريبة 2018*30%*2- ضريبة 2017*30%- رصيد التصفية	-
الثالث	0/10/20 إلى 2020/11/21	ضريبة2018*30% - رصيد التصفية	-

المصدر: من اعداد الباحث

بفعل دفع تسبيقات قيمتها اكبر من الضريبة المستحقة حقق المجمع رصيد مدين (حق ضريبي)، مجمل لسنة 2018 و 2019 قيمته 1.539.214.468,33 دج . يمكن للمجمع المطالبة باسترجاعه او ترحيله للسنوات المقبلة.

3.11. تقاسم الضريبة او الربح الضريبي مع الشركات التابعة

تعتبر كل الشركات الداخلة في محيط الادماج متضامنة لدفع الضريبة، فبعد دفع الضريبة من طرف الشركة الام تعد تعليمة خصم note de debit لكل شركة داخلة في محيط الادماج بنسبة مساهمتها من الضريبة.

المطلب الثاني: فحص عمليات التصريح بالرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني

1. التصريح بالرسم على القيمة المضافة

حسب النظام الجبائي للمجمعات فان النظام الجبائي للمجمعات لا يخضع العمليات البينية (المتبادلة) للرسم على القيمة المضافة، الامر الذي يحقق اقصاديات جبائية للمجمع و يحتاج في نفس الوقت تنظيم محكم لتحديد قيم الرسم الخاضع شهريا.

يتم التصريح بالرسم على القيمة المضافة بشكل مركي على مستوى الشركة الام عكس الرسم على النشاط المهني الذي يكون على مستوى محلي لكل شركة تابعة.

1.1. التنظيم المعمول به لتحديد مبلغ الرسم شهريا

يتم تحديد الرسم على القيمة المضافة لكل شركة داخلة في محيط الادماج على حدة، اذ لا يمكن إضافة شركات غير داخلة في محيط الادماج الجبائي.

يحدد رقم الاعمال الخاضع و رقم الاعمال المعفى حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و يشمل رقم الاعمال المعفى:

- رقم الاعمال المعفى نتيجة احدى التحفيزات الجبائية مثل مزايا وكالة تطوير الاستثمار

- رقم الاعمال المعفى نتيجة العمليات البينية (الداخلية) بين شركات المجمع

يتم التأكد من تطابق العمليات البينية من طرف المكلف بالعملية شهريا، وذلك باستلام التصريحات الفردية مع حزمة العمليات البينية قبل 10 من كل شهر لتتمكن المصالح المركزية من مطابقة العمليات و مطابقتها و اعداد التصريح الإجمالي في الوقت المناسب.

في الأخير يتم التصريح الجبائي الالكتروني على مستوى مديرية كبريات الشركات بعد جمع العمليات افقيا و عموديا. مع اعداد مذكرة خصم note de debit لكل شركة تم دفع الضريبة لصالحها من اجل تحصيلها او تسويتها لاحقا.

1. فحص تصريح شهر افريل 2019

تظهر التصريحات الفردية لبعض شركات المجمع المبالغ التالية

1.1. شركة cevital spa

الجدول (3-29): تصريح الرسم على القيمة المضافة لشركةcevital spa

الرمز	مجموع رقم الاعمال	رقم الاعمال المعفى	رقم الاعمال الخاضع	المعدل	المبلغ المدفوع
E3B11	28 043 750	6 945 540	21 098 210	9%	1 898 839
E3B21	16 186 213 000	13 362 823 270	2 823 389 730	19%	536 444 049
E3B22	348 442 170	376 000	348 066 170	19%	66 132 572
E3B28	72 808 770	69 909 430	2 899 340	19%	550 875
E3B32				19%	-
E3B32				17%	-
E3B33				19%	-
E3B36				19%	-
المجموع	16 635 507 690	13 440 054 240	3 195 453 450		605 026 335

المصدر: من اعداد الباحث

3.1.1.شركة MFG

الجدول (3-30): تصريح الرسم على القيمة المضافة لشركة MFG

الرمز	مجموع رقم الاعمال	رقم الاعمال المعفى	رقم الاعمال الخاضع	المعدل	المبلغ المدفوع
E3B11				9%	-
E3B21	831 068 361	454 742 342	376 326 019	19%	71 501 944
E3B22				19%	-
E3B28				19%	-
E3B32				19%	-
E3B32				17%	-
E3B33				19%	-
E3B36				19%	-
المجموع	831 068 361	454 742 342	376 326 019		71 501 944

المصدر: من اعداد الباحث

4.1.1.شركة HYUNDAY

الجدول (3-31): تصريح الرسم على القيمة المضافة لشركةHYUNDAY

الرمز	مجموع رقم الاعمال	رقم الاعمال المعفى	رقم الاعمال الخاضع	المعدل	المبلغ المدفوع
E3B11				9%	
E3B21				19%	
E3B22	30 104 414	13 725 545	16 378 869	19%	3 111 985
E3B28	1 167 612	742 950	424 662	19%	80 686
E3B32				19%	
E3B32				17%	
E3B33				19%	
E3B36				19%	
المجموع	31 272 026,00	14 468 495	16 803 531		3 192 671

المصدر: من اعداد الباحث

يظهر فحص التصريح بالرسم على القيمة المضافة النقاط التالية:

- رقم الاعمال الجمالي يشمل مجموع رقم الاعمال المحقق من كل الشركات المنتمية إلى محيط الادماج الجبائي؛

- الحسابات المحاسبية لرقم الاعمال تطابق المبالغ المصرحة والمبالغ المسجلة محاسبيا؛
- اختلاف نموذج التصريح بين الشركات الامر الذي يمكن ان يسبب أخطاء عند تحديد المبالغ الاجمالية مثلا تصريح شركة PCA ترتيب الرمز EB32 الخاضع ل 17% و EB32 الخاضع ل 19 % معكوسان في الجول و لا يطبقان التصريح الإجمالي مما يمكن ان يؤدي إلى الخطاء.
- تم إيداع التصريح في الاجال المحددة الكترونيا من طرف الشركة الام؛
- التصريح الالكتروني مطابق للتصريح الورقي (رغم وجود اختلافات في بعض الرموز)؛
- عند اعداد التصريح الإجمالي للمجمع يلاحظ انه يتم الغاء كل العمليات البينية للمجمع والتي تتم بين الشركة الام والشركات التابعة و كذلك التي تتم بين الشركات التابعة فيما بينها. يجدر الإشارة إلى وجود خطر جبائي متعلق بهذا التصريح.

يكمن الخطر الجبائي هنا في تعريف الرسم على القيمة المضافة من جهة وتعريف المجمع من جهة أخرى. فالرسم على القيمة المضافة يقع على المستهلك النهائي للسلعة او الخدمة ويخضع على القيمة المضافة في كل مرحلة من انتاج السلعة إلى ان تصل إلى لمستهلك النهائي و بما ان المجمع يلغي كل العمليات التي تتم بين الشركات بما فيها التي تكون احدى الشركات هي المستهلك النهائي و ليست مرحلة من مراحل تطور المنتج. هنا يمكن للإدارة الجبائية إعادة ادماج هذه العمليات في الوعاء الخاضع للضريبة على الرسم على القيمة المضافة. ينصح المجمع في هذه النقطة اللجوء إلى مصالح الإدارة الجبائية للاستفسار حول الموضوع.

2. الرسم على النشاط المهني

حسب المادة 165 من قانون الإجراءات الجبائية يجب ان تمركز كل تصريحات الرسم على النشاط المهني الخاص بالوحدات او المؤسسات او الورشات مهما كان مقر اقامتها و تكتتب و تدفع شهريا لدى مصالح الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى و مركز الضرائب فيما يخص كل هذه الوحدات.

تلزم الشركة، عند كل تصريح بارفاق جدول يبين فيه بالنسبة لكل وحدة ما يأتي:

- رقم التعريف الجبائي للوحدات ؛
- التعيين؛
- عنوان و بلدية وولاية محل الإقامة؛
- مجموع الأبواب السابقة.

يظهر فحص التصريح الجبائي للرسم على النشاط المهني حسب المعلومات المقدمة ان التصريح صحيح شكلا ومضمونا ومطابق لمتطلبات المادة السابقة الذكر.

المبحث الثالث: دور التدقيق الجبائي في تسيير أسعار التحويل في سفيتال

نحاول في هذا الفصل اظهار دور التدقيق الجبائي في تسيير أسعار التحويل لمجمع سفيتال، و ذلك باتباع المنهج المحدد انفا مرورا بالإجراءات المعتمدة لتحديد أسعار التحويل و الوثائق المبررة لهذه الأسعار و أخيرا مدى مطابقتها لأسعار المنافسة التامة.

المطلب الأول: فحص الإجراءات ونظام المعلومات المتعلق بأسعار التحويل

من أجل التأكد أن أسعار التحويل مطابقة للقوانين السارية المفعول يتعين ان يتم فحص نظام الرقابة المتعلق بأسعار التحويل

1. فحص إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بأسعار التحويل

ما يلاحظ عند فحص نظام الرقابة الداخلي المتعلق بأسعار التحويل يمكن استخراج ما يلي:

- لا توجد فرقة واضحة تتكفل بتحديد أسعار التحويل وانما يتم تحديد أسعار التحويل بشكل لا مركزي، يتم ارسال الوثائق التبريرية لأسعار التحويل إلى الشركة الام من اجل التصريح الجبائي السنوي كما يتم الرجوع إلى الشركة الام في حالة وقوع مشاكل؛
- غياب دليل إجراءات واضح ومكتوب تضعه الشركة الام لتحديد أسعار التحويل المتعلقة بالعمليات البينية (الداخلية)؛
- غياب تحليل وظيفي للمجمع الذي يعتبر القيام به امرا هاما في تحديد أسعار التحويل، تتكفل مراقبة التسيير مع المحاسبة التحليلية بوضع أسعار التحويل؛
- يوجد على مستوى الوظيفة الجبائية من هو مكلف باليقظة الجبائية بما فيها أي تحيين لقوانين أسعار التحويل؛
- لا تتكفل الوظيفة الجبائية في المجمع (الشركة الام) بالامور الجبائية للشركات التابعة و المتصلة خارج الجزائر فالمجمع متعاقد مع مكتب مراجعة دولي يتكفل هذه الأمور .

2. فحص تحديد سياسة أسعار التحويل

أظهرت المقابلات مع المسؤولية والوثائق المبررة لاسعار التحويل المصرح بها، غياب سياسة أسعار التحويل.

تكتفي الشركة الام بإصدار توجيهات للشركات التابعة، تنص على اتباع القوانين السائرة المفعول فيما يخص تحديد أسعار التحويل والالتزامات المتعلقة بوثائق أسعار التحويل، وتقع على مسؤولية الوظيفة الجائية المركزية ان تكون أسعار التحويل مطابقة للقواعد المعمول بها.

المطلب الثاني: فحص آليات تحديد أسعار التحويل

1. فحص الاتفاقيات المنظمة وغيرها

يهتم المجمع بتطبيق القواعد الجبائية المتعلقة بالاتفاقات المنظمة **وأهمها اتفاقيات الخزينة**، خاصة بعد صدور المادة 2 من قانون المالية 2019 الذي عدل المادة 141 و الذي حدد المبالغ المسموحة للخصم من الفوائد المحققة بين الشركات المتصلة.

تنص المادة على انه تعد الفوائد المطبقة مقبولة في حدود معدل الفائدة المطبق من بنك الجزائر مع إمكانية إعادة ادماج المبالغ الغير مقبولة (التي لم يطبق عليها معدل فائدة مقبول) عند القيام برقابة جبائية.

وعليه قامت الشركة الام بعقد اتفاقيات خزينة بينها وبين كل الشركات التابعة، ويوضح فحص هذه الاتفاقات (نموذج ملحق)

- يتم تحرير الاتفاقات من طرف الشركة الام وفق القواعد المعمول بها؛

- يعتبر المجمع اتفاقات الخزينة اتفاقات عادية، لا يم المصادقة عليها مسبقا من طرف مجلس الإدارة ؛ الافي حالة وجود نزاع بين الشركتين في تطبيق هذه الاتفاقات.
- توضح الاتفاقية في:

✓ المادة (1) :

موضوع الاتفاقية و الذي هو تحديد شروط و طرق تسديد كل المبالغ المقترضة من الشركة الام من طرف الشركة التابعة، و ذلك في اطار تسبيقات الخزينة و الدفع لحساب الشركة التابعة.

✓ المادة (2):

مبالغ التسبيقات على الخزينة المحصلة من الشركة التابعة و الدفع لحساب.

✓ المادة (3) مدة وطرق تجديد الاتفاقية:

اذ توقع الاتفاقية لمدة صلاحية سنتين ويتم إعادة تجديدها مباشرة بعد نهايتها.

✓ المادة (4) طرق ومدة السداد:

فان الشركة التابعة تلتزم بتسديد المبالغ في جل أقصاه سنتين من تاريخ صدور الاتفاقية. تخصم سنتان لكل تسبيق من تاريخ التحويل او الدفع لصالح. ويكون السداد اما جزئيا او كلبا. تبقى الفوائد مطبقة على الجزء المسبقة الغير مسدد حتى انقضاء الدين بأكمله.

✓ المادة (5) معدل الفائدة المطبق:

اذ تعتبر التسبيقات على الخزينة كقرض, يطبق عليه معدل فائدة 3.75% للمدة الممتدة من 2019/01/01 إلى 2019/12/31.

يحدد معدل الفائدة على أساس معدل الفائدة الرئيسي لبنك الجزائر الساري المفعول.

✓ المادة (6) احكام خاصة:

يتسنى للشركة الام، بصفتها المساهم الأكبر، عقد اجتماع استثنائي للبت في تغيير راسمال الشركة التابعة عن طريق المقاصة مع الحقوق (السيولة). وذلك حسب ما تنص عليه المادة 688 من القانون التجاري، مع تنازل جميع المساهمين الاخرين في الشركة عن حق الأفضلية في الاكتتاب في هذه الزيادة في راس المال.

✓ المادة (7) تسوية النزاعات:

يعرض على الاجتماع العام لمساهمي الشركة الأم أي نزاع ينشأ عن تفسير أو تنفيذ هذا الاتفاق والذي لم يتسنى تسويته وديا بين الطرفين.

✓ المادة (8) الدخول حيز التنفيذ:

تدخل الاتفاقية حيز التنفيذ من تاريخ امضاءها من الطرفين.

2. فحص الوثائق التبريرية لأسعار التحويل

يمتلك المجمع العديد من الشركات التابعة منها التي في الجزائر و منها الموجودة خارج الجزائر و بما ان التشريع المتعلق بأسعار التحويل يجبر كل الشركات التي بينها صلة ان تقدم أوراق تبرر أسعار التحويل المعتمدة بينها يقوم المجمع منذ سنوات بتقديم هذه الوثائق مع التصريح السنوي على الأرباح.

اظهر فحص الوثائق التبريرية لبعض شركات المجمع عن طريق مطابقة الوثائق المقدمة لادارة الضرائب مع القرار المؤرخ في 12 افريل 2012 ما يلي:

1.2. الشركة الام cevital spa

الجدول (3-32): فحص الوثائق التبريرية لأسعار التحويل cevital spa

العنصر	موجود/ غير موجود	ملاحظات
1. وثائق أساسية تتعلق بالمعلومات العامة حول المجمع والتي يجب ان تشمل		
تعريف للهيئة التنظيمية و طبيعة العلاقات التي تربط الشركة الجزائرية بالشركة الأجنبية و /او الشركة الجزائرية بالشركة الجزائرية الأخرى (الخطة العضوية، الروابط المالية (راس المال) المباشر و غير المباشرة، حق الانتخاب ، عقد المساهمين، تيارا ت الاعمال)	موجود	التعريف المقدم شامل للمجمع يفتقر للنقاط المطلوبة الأساسية (طبيعة العلاقات، حق الانتخاب، عقد المساهمين)
تعريفا عاما للمهام الممارسة و الاخطار التي من الممكن التعرض لها و الأموال الموظفة من طرف كل شركة من الشركات المرتبطة،	موجود	
تعريفا عاما لسياسة أسعار التحويل الخاصة بالمجمع	غير موجود	لم يضع المجمع سياسة أسعار تحويل واضحة
1. وثائق خاصة بالشركة و التي يجب ان تشمل		
تعريفا بالشركة و الأنشطة التي تمارسها و طبيعة الصفقات التي تبرمها بما في ذلك التغييرات المدرجة خلال السنة المالية	موجود	
تعريفا بالعمليات المحققة مع شركات متصلة أخرى و المتضمنة لطبيعة التدفقات و المبالغ، بما فيها الاتاوى. يمكن تقديم هذه العناصر عن طريق التدفقات الاجمالية حسب نوع الصفقة	غير موجود	تم ذكر العمليات المحققة مع الشركات التابعة فقط و التي تنتمي للمحيط الادماج الجبائي
نسخ التقارير السنوية لمحافظ الحسابات و الجداول المالية للسنة المشار اليها في الوثائق،	موجود	

قائمة الأصول المعنوية الأساسية التي تملكها (شهادات الاختراع، العلامات، الأسماء التجارية، المهارة....) و المرتبطة بالمؤسسة	موجود	
نسخا عن كل العقود المبرمة بين الشركات المعنية	غير موجود	
المعلومات المالية، المصاريف العامة و الإدارية، تكاليف البحث و التطوير،	موجود	
عرضا لطريقة تحديد أسعار التحويل المطبقة و تبرير هذه الطريقة بالنسبة لمبدا المنافسة التامة و التي تسمح بالتحليل المقارن (دراسة السوق، تحليل وظيفي، الوضعية الاقتصادية و الشروط التعاقدية)	غير موجود	

المصدر: من اعداد الباحث

2. شركة MFG (Mediterranéen Float Glass)

الجدول (3-33): فحص الوثائق التبريرية لأسعار التحويل شركة MFG

العنصر	موجود/ غير موجود	ملاحظات
1. وثائق أساسية تتعلق بالمعلومات العامة حول المجمع والتي يجب ان تشمل		
تعريف للهيئة التنظيمية و طبيعة العلاقات التي تربط الشركة الجزائرية بالشركة الأجنبية و /او الشركة الجزائرية بالشركة الجزائرية الأخرى (الخطة العضوية، الروابط المالية (راس المال) المباشر و غير المباشرة، حق الانتخاب ، عقد المساهمين، تيارا ت الاعمال)	موجود	عدم ذكر العناصر المطلوبة الخطة العضوية، الروابط المالية (راس المال) المباشر و غير المباشرة، حق الانتخاب ، عقد المساهمين، تيارا ت الاعمال

تعريفا عاما للمهام الممارسة و الاخطار التي من الممكن التعرض لها و الأموال الموظفة من طرف كل شركة من الشركات المرتبطة،		
تعريفا عاما لسياسة أسعار التحويل الخاصة بالمجمع	غير موجود	لم يتم ذكر اية سياسة لأسعار التحويل ضمن الوثائق التبريرية
2. وثائق خاصة بالشركة و التي يجب ان تشمل		
تعريفا بالشركة و الأنشطة التي تمارسها و طبيعة الصفقات التي تبرمها بما في ذلك التغييرات المدرجة خلال السنة المالية	موجود	
تعريفا بالعمليات المحققة مع شركات متصلة أخرى والمتضمنة لطبيعة التدفقات والمبالغ، بما فيها الاتاوى. يمكن تقديم هذه العناصر عن طريق التدفقات الاجمالية حسب نوع الصفقة	موجود	يوجد فقط التعريف لا تتضمن طبيعة التدفقات والمبالغ، بما فيها الاتاوى
نسخ التقارير السنوية لمحافظ الحسابات و الجداول المالية للسنة المشار اليها في الوثائق،	موجود	
قائمة الأصول المعنوية الأساسية التي تملكها (شهادات الاختراع، العلامات، الأسماء التجارية، المهارة....) و المرتبطة بالمؤسسة	موجود	
نسخا عن كل العقود المبرمة بين الشركات المعنية	غير موجود	لم يتم ارفاق الوثائق بالعقود
المعلومات المالية، المصاريف العامة و الإدارية، تكاليف البحث و التطوير،	موجود	
عرضا لطريقة تحديد أسعار التحويل المطبقة و تبرير هذه الطريقة بالنسبة لمبدا المنافسة التامة و التي تسمح بالتحليل المقارن (دراسة السوق، تحليل وظيفي، الوضعية الاقتصادية و الشروط التعاقدية)	موجود	لا يوجد تبرير واضح للطريقة المعتمدة في تحديد أسعار التحويل (دراسة السوق، تحليل وظيفي، الوضعية الاقتصادية والشروط التعاقدية)

		و انما تم الاكتفاء بكر الطريقة المستعملة في وضع أسعار التحويل.

المصدر: من اعداد الباحث

4 شركة **OXXO SPA**

الجدول (3-34): فحص الوثائق التبريرية لأسعار التحويل شركة OXXO SPA

العنصر	موجود/ غير موجود	ملاحظات
1. وثائق أساسية تتعلق بالمعلومات العامة حول المجمع والتي يجب ان تشمل		
تعريف للهيئة التنظيمية و طبيعة العلاقات التي تربط الشركة الجزائرية بالشركة الأجنبية و /او الشركة الجزائرية بالشركة الجزائرية الأخرى (الخطة العضوية، الروابط المالية (راس المال) المباشر و غير المباشرة، حق الانتخاب ، عقد المساهمين، تيارا ت الاعمال)	موجود	عدم ذكر العناصر المطلوبة الخطة العضوية، الروابط المالية (راس المال) المباشر و غير المباشرة، حق الانتخاب ، عقد المساهمين، تيارا ت الاعمال
تعريفا عاما للمهام الممارسة و الاخطار التي من الممكن التعرض لها و الأموال الموظفة من طرف كل شركة من الشركات المرتبطة،	غير موجود	
تعريفا عاما لسياسة أسعار التحويل الخاصة بالمجمع	غير موجود	لم يتم ذكر اية سياسة لأسعار التحويل ضمن الوثائق التبريرية
2. وثائق خاصة بالشركة و التي يجب ان تشمل		
تعريفا بالشركة و الأنشطة التي تمارسها و طبيعة الصفقات التي تبرمها بما في ذلك التغييرات المدرجة خلال السنة المالية	موجود	لم يتم ذكر التغييرات المدرجة خلال السنة المالية

تعريفا بالعمليات المحققة مع شركات متصلة أخرى والمتضمنة لطبيعة التدفقات والمبالغ، بما فيها الاتاوى. يمكن تقديم هذه العناصر عن طريق التدفقات الاجمالية حسب نوع الصفقة	موجود	يوجد فقط التعريف لا تتضمن طبيعة التدفقات والمبالغ، بما فيها الاتاوى
نسخ التقارير السنوية لمحافظ الحسابات و الجداول المالية للسنة المشار اليها في الوثائق،	موجود	
قائمة الأصول المعنوية الأساسية التي تملكها (شهادات الاختراع، العلامات، الأسماء التجارية، المهارة....) و المرتبطة بالمؤسسة	موجود	
نسخا عن كل العقود المبرمة بين الشركات المعنية	موجود	
المعلومات المالية، المصاريف العامة و الإدارية، تكاليف البحث و التطوير،	غير موجود	
عرضا لطريقة تحديد أسعار التحويل المطبقة و تبرير هذه الطريقة بالنسبة لمبدا المنافسة التامة و التي تسمح بالتحليل المقارن (دراسة السوق، تحليل وظيفي، الوضعية الاقتصادية و الشروط التعاقدية)	موجود	لا يوجد تبرير واضح للطريقة المعتمدة في تحديد أسعار التحويل (دراسة السوق، تحليل وظيفي، الوضعية الاقتصادية والشروط التعاقدية) و انما تم الاكتفاء بكر الطريقة المستعملة في وضع أسعار التحويل.

المصدر: من اعداد الباحث

5 شركة **MINERALS**

الجدول (3-35): فحص الوثائق التبريرية لأسعار التحويل شركةMINERALS

العنصر	موجود/ غير موجود	ملاحظات
1. وثائق أساسية تتعلق بالمعلومات العامة حول المجمع والتي يجب ان تشمل		
تعريف للهيئة التنظيمية و طبيعة العلاقات التي تربط الشركة الجزائرية بالشركة الأجنبية و /او الشركة الجزائرية بالشركة الجزائرية الأخرى (الخطة العضوية، الروابط المالية (راس المال) المباشر و غير المباشرة، حق الانتخاب ، عقد المساهمين، تيارا ت الاعمال)	موجود	عدم ذكر العناصر المطلوبة الخطة العضوية، الروابط المالية (راس المال) المباشر و غير المباشرة، حق الانتخاب ، عقد المساهمين، تيارا ت الاعمال
تعريفا عاما للمهام الممارسة و الاخطار التي من الممكن التعرض لها و الأموال الموظفة من طرف كل شركة من الشركات المرتبطة،	غير موجود	
تعريفا عاما لسياسة أسعار التحويل الخاصة بالمجمع	غير موجود	لم يتم ذكر اية سياسة لأسعار التحويل ضمن الوثائق التبريرية
2. وثائق خاصة بالشركة و التي يجب ان تشمل		
تعريفا بالشركة و الأنشطة التي تمارسها و طبيعة الصفقات التي تبرمها بما في ذلك التغييرات المدرجة خلال السنة المالية	موجود	
تعريفا بالعمليات المحققة مع شركات متصلة أخرى والمتضمنة لطبيعة التدفقات والمبالغ، بما فيها الاتاوى. يمكن تقديم هذه العناصر عن طريق التدفقات الاجمالية حسب نوع الصفقة	موجود	
نسخ التقارير السنوية لمحافظ الحسابات و الجداول المالية للسنة المشار اليها في الوثائق،	موجود	

قائمة الأصول المعنوية الأساسية التي تملكها (شهادات الاختراع، العلامات، الأسماء التجارية، المهارة....) و المرتبطة بالمؤسسة	موجود	
نسخا عن كل العقود المبرمة بين الشركات المعنية	غير موجود	
المعلومات المالية، المصاريف العامة و الإدارية، تكاليف البحث و التطوير،	غير موجود	
عرضا لطريقة تحديد أسعار التحويل المطبقة و تبرير هذه الطريقة بالنسبة لمبدا المنافسة التامة و التي تسمح بالتحليل المقارن (دراسة السوق، تحليل وظيفي، الوضعية الاقتصادية و الشروط التعاقدية)	غير موجود	لم يتم تحديد الطريقة المستعملة بشكل واضح و صريح

المصدر: من اعداد الباحث

8. شركة **ACTS**

الجدول (3-36): فحص الوثائق التبريرية لأسعار التحويل شركةACTS

العنصر	موجود/ غير موجود	ملاحظات
1. وثائق أساسية تتعلق بالمعلومات العامة حول المجمع والتي يجب ان تشمل		
تعريف للهيئة التنظيمية و طبيعة العلاقات التي تربط الشركة الجزائرية بالشركة الأجنبية و /او الشركة الجزائرية بالشركة الجزائرية الأخرى (الخطة العضوية، الروابط المالية (راس المال) المباشر و غير المباشرة، حق الانتخاب ، عقد المساهمين، تيارا ت الاعمال)	موجود	عدم ذكر العناصر المطلوبة الخطة العضوية، الروابط المالية (راس المال) المباشر و غير المباشرة، حق الانتخاب ، عقد المساهمين، تيارا ت الاعمال

تعريفا عاما للمهام الممارسة و الاخطار التي من الممكن التعرض لها و الأموال الموظفة من طرف كل شركة من الشركات المرتبطة،	غير موجود	
تعريفا عاما لسياسة أسعار التحويل الخاصة بالمجمع	غير موجود	لم يتم ذكر اية سياسة لأسعار التحويل ضمن الوثائق التبريرية
2. وثائق خاصة بالشركة و التي يجب ان تشمل		
تعريفا بالشركة و الأنشطة التي تمارسها و طبيعة الصفقات التي تبرمها بما في ذلك التغييرات المدرجة خلال السنة المالية	موجود	
تعريفا بالعمليات المحققة مع شركات متصلة أخرى والمتضمنة لطبيعة التدفقات والمبالغ، بما فيها الاتاوى. يمكن تقديم هذه العناصر عن طريق التدفقات الاجمالية حسب نوع الصفقة	موجود	لا توجد معاملات
نسخ التقارير السنوية لمحافظ الحسابات و الجداول المالية للسنة المشار اليها في الوثائق،	موجود	
قائمة الأصول المعنوية الأساسية التي تملكها (شهادات الاختراع، العلامات، الأسماء التجارية، المهارة....) و المرتبطة بالمؤسسة	موجود	
نسخا عن كل العقود المبرمة بين الشركات المعنية	موجود	
المعلومات المالية، المصاريف العامة و الإدارية، تكاليف البحث و التطوير،	موجود	
عرضا لطريقة تحديد أسعار التحويل المطبقة و تبرير هذه الطريقة بالنسبة لمبدا المنافسة التامة و التي تسمح بالتحليل المقارن (دراسة السوق،	موجود	لا يوجد تبرير واضح للطريقة المعتمدة في تحديد أسعار التحويل (دراسة السوق، تحليل وظيفي،

تحليل وظيفي، الوضعية الاقتصادية و الشروط التعاقدية)		الوضعية الاقتصادية والشروط التعاقدية) و انما تم الاكتفاء بكر الطريقة المستعملة في وضع أسعار التحويل.

المصدر: من اعداد الباحث

9. شركة **BATICOMPOS**

الجدول (3-37): فحص الوثائق التبريرية لأسعار التحويل BATICOMPOS

العنصر	موجود/ غير موجود	ملاحظات
1. وثائق أساسية تتعلق بالمعلومات العامة حول المجمع والتي يجب ان تشمل		
تعريف للهيئة التنظيمية و طبيعة العلاقات التي تربط الشركة الجزائرية بالشركة الأجنبية و /او الشركة الجزائرية بالشركة الجزائرية الأخرى (الخطة العضوية، الروابط المالية (راس المال) المباشر و غير المباشرة، حق الانتخاب ، عقد المساهمين، تيارا ت الاعمال)	موجود	عدم ذكر العناصر المطلوبة الخطة العضوية، الروابط المالية (راس المال) المباشر و غير المباشرة، حق الانتخاب ، عقد المساهمين، تيارا ت الاعمال
تعريفا عاما للمهام الممارسة و الاخطار التي من الممكن التعرض لها و الأموال الموظفة من طرف كل شركة من الشركات المرتبطة،	غير موجود	
تعريفا عاما لسياسة أسعار التحويل الخاصة بالمجمع	غير موجود	لم يتم ذكر اية سياسة لأسعار التحويل ضمن الوثائق التبريرية

2. وثائق خاصة بالشركة و التي يجب ان تشمل		
تعريفا بالشركة و الأنشطة التي تمارسها و طبيعة الصفقات التي تبرمها بما في ذلك التغييرات المدرجة خلال السنة المالية	موجود	
تعريفا بالعمليات المحققة مع شركات متصلة أخرى والمتضمنة لطبيعة التدفقات والمبالغ، بما فيها الاتاوى. يمكن تقديم هذه العناصر عن طريق التدفقات الاجمالية حسب نوع الصفقة	موجود	
نسخ التقارير السنوية لمحافظ الحسابات و الجداول المالية للسنة المشار اليها في الوثائق،	موجود	
قائمة الأصول المعنوية الأساسية التي تملكها (شهادات الاختراع، العلامات، الأسماء التجارية، المهارة....) و المرتبطة بالمؤسسة	موجود	
نسخا عن كل العقود المبرمة بين الشركات المعنية	موجود	
المعلومات المالية، المصاريف العامة و الإدارية، تكاليف البحث و التطوير،	موجود	
عرضا لطريقة تحديد أسعار التحويل المطبقة و تبرير هذه الطريقة بالنسبة لمبدا المنافسة التامة و التي تسمح بالتحليل المقارن (دراسة السوق، تحليل وظيفي، الوضعية الاقتصادية و الشروط التعاقدية)	غير موجود	

المصدر: من اعداد الباحث

10. شركة **METAL STRUCTURE**

الجدول (3-38): فحص الوثائق التبريرية لأسعار التحويلMETAL STRUCTURE

العنصر	موجود/ غير موجود	ملاحظات
1. وثائق أساسية تتعلق بالمعلومات العامة حول المجمع والتي يجب ان تشمل		
تعريف للهيئة التنظيمية و طبيعة العلاقات التي تربط الشركة الجزائرية بالشركة الأجنبية و /او الشركة الجزائرية بالشركة الجزائرية الأخرى (الخطة العضوية، الروابط المالية (راس المال) المباشر و غير المباشرة، حق الانتخاب ، عقد المساهمين، تيارا ت الاعمال)	موجود	عدم ذكر العناصر المطلوبة الخطة العضوية، الروابط المالية (راس المال) المباشر و غير المباشرة، حق الانتخاب ، عقد المساهمين، تيارا ت الاعمال
تعريفا عاما للمهام الممارسة و الاخطار التي من الممكن التعرض لها و الأموال الموظفة من طرف كل شركة من الشركات المرتبطة،	غير موجود	
تعريفا عاما لسياسة أسعار التحويل الخاصة بالمجمع	غير موجود	لم يتم ذكر اية سياسة لأسعار التحويل ضمن الوثائق التبريرية
2. وثائق خاصة بالشركة و التي يجب ان تشمل		
تعريفا بالشركة و الأنشطة التي تمارسها و طبيعة الصفقات التي تبرمها بما في ذلك التغييرات المدرجة خلال السنة المالية	موجود	
تعريفا بالعمليات المحققة مع شركات متصلة أخرى والمتضمنة لطبيعة التدفقات والمبالغ، بما	موجود	

فيها الاتاوى. يمكن تقديم هذه العناصر عن طريق التدفقات الاجمالية حسب نوع الصفقة		
نسخ التقارير السنوية لمحافظ الحسابات و الجداول المالية للسنة المشار اليها في الوثائق،	موجود	
قائمة الأصول المعنوية الأساسية التي تملكها (شهادات الاختراع، العلامات، الأسماء التجارية، المهارة....) و المرتبطة بالمؤسسة	موجود	
نسخا عن كل العقود المبرمة بين الشركات المعنية	غير موجود	
المعلومات المالية، المصاريف العامة و الإدارية، تكاليف البحث و التطوير،	موجود	
عرضا لطريقة تحديد أسعار التحويل المطبقة و تبرير هذه الطريقة بالنسبة لمبدا المنافسة التامة و التي تسمح بالتحليل المقارن (دراسة السوق، تحليل وظيفي، الوضعية الاقتصادية و الشروط التعاقدية)	غير موجود	

المصدر: من اعداد الباحث

يظهر فحص الأوراق التبريرية مع القانون الساري المتمثل في القرار المؤرخ في 12 افريل 2012 والمتعلق بأسعار التحويل ما يلي

- ✓ معظم الملفات لا تحتوي العقود بين الشركات والتي توضح فعلية هذه الأسعار، الامر الذي يضع المجمع في خطر التقويم الجبائي المتعلق بنقص في الوثائق المبررة لأسعار التحويل تستثنى من ذلك شركة oxxo التي ارفقت الملف بعقود تمكن من اجراء المقارنات.
- ✓ المعلومات المالية حول المصاريف العامة والإدارية، تكاليف البحث والتطوير للشركات التابعة ليست واضحة تم الاكتفاء بوضع مبالغ اجمالية.
- ✓ لم يتم توضيح كيفيات تقاسم المخاطر بين الشركات المتصلة في اطار النشاط، بض الشركات اكتفت بذكر المخاطر التي تتعرض لها .
- ✓ الأصول المعنوية المذكورة في مختلف الوثائق لا تمثل أصول مرتبطة بالمؤسسة و انما أصول تم حيازتها من طرف الشركات مثل نظام التشغيل SAGE او غيره.
- ✓ لا يوجد تبرير للطريقة المختارة في تحديد أسعار التحويل في كل الملفات التي تم تدقيقها وغياب تام لسياسة أسعار التحويل عند الشركة الام.
- ✓ بعض الشركات لم تذكر اية طريقة من الطرق المقترحة من إدارة الضرائب يتم استعمالها، اكتفت بذكر طريقة تحديد سعر البيع بالطريقة المعتادة.

3.فحص الطرق المستعملة في تحديد أسعار التحويل:

يرتبط اختيار طريقة تحديد سعر التحويل بعلاقة الشركتين المتصلتين، طبيعة النشاط وعدة عوامل أخرى .في ما يلي الطرق المطبقة من شركات المجمع:

الجدول (3-39):طرق تحديد أسعار التحويل

الشركة	طريقة أسعار التحويل المعتمدة	ملاحظات
MFG	طريقة سعر إعادة البيع	يتمثل نشاط الشركة في التصنيع اما التسويق تتكفل يه شركاتها التابعة تعتبر الطريقة الأنسب لها.
Minerals	لم تذكر الطريقة	تحديد التكلفة الإنتاج ثم تطبيق هامش لتحديد سعر البيع
PCA	لم تذكر الطريقة	تحديد التكلفة الإنتاج ثم تطبيق هامش لتحديد سعر البيع
BATICOMPOS	طريقة السعر القابل للمقارنة في السوق الحرة	
OXXO	طريقة سعر التكلفة مضاف اليها prix de reviens majoré	اعتمد نشاطها في البداية على تسويق ثم تحولت إلى التصنيع
CEVITAL SPA	لم تذكر الطريقة	ذكر وجود معملات تجارية مع بعض الشركات و معاملات خزينة مع شركات أخرى
METAL STRUCTURE	لم تذكر الطريقة	ذكرت العبارة " سعر السوق"

المصدر: من اعداد الباحث

يظهر فحص الطرق المستعملة لتحديد أسعار التحويل ما يلي:

- ✓ غياب تبرير اختيار طريقة تحديد أسعار التحويل واية أوراق توضح كيفية تحديدها؛
- ✓ جل الشركات لم تذكر طريقة أسعار التحويل المستعملة تستثنى شركات mfg و baticompos و oxxo التي ذكرت بوضوح الطريقة المختارة من بين الطرق المقترحة

4. فحص مدى مطابقة أسعار التحويل لسعر المنافسة التامة

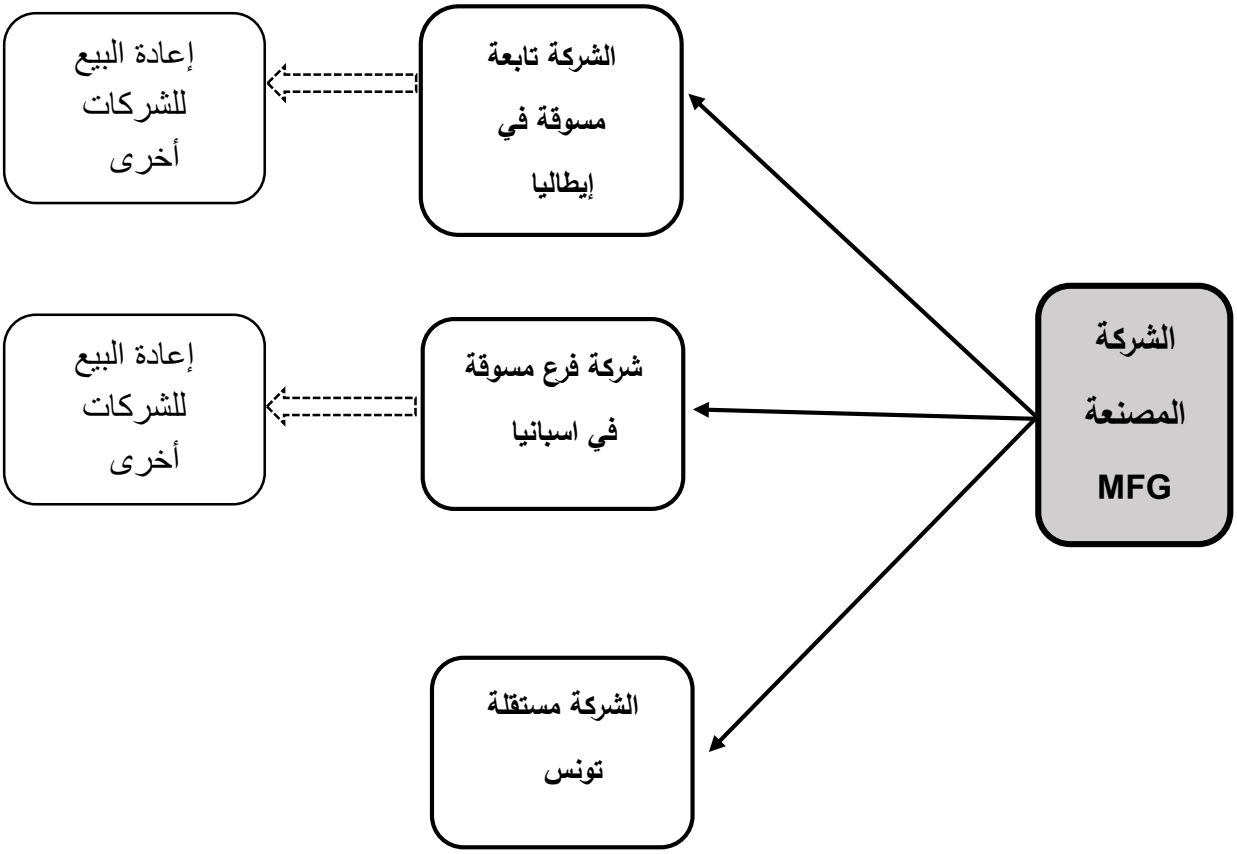
يتم تحديد سعر التحويل من طرف الشركات التابعة بدون تدخل الشركة الام بما ان التنظيم المتبع هو تنظيم غير مركزي. يمكن فحص أسعار التحويل بمقارنة الفواتير والعقود بين الشركة والشركات التابعة لها مع معاملات تربط الشركة نفسها مع شركات المستقلة عنها ان وجدت معاملات قابلة للمقارنة.

تنشط سفيتال في مجال تصنيع الزجاج وتصديره عبر شركتها التابعة MFG التي بدورها تملك شركة تابعة في اسبانيا كما تصدر منتجاتها إلى شركات اخرى في تونس ودول أخرى.

توضح المقارنة بين أسعار البيع التي استعملتها MFG لنفس السلعة في معاملات مع شركات لديها بها صلة ومعاملاتها مع شركات مستقلة عنها. حيث تصنع MFG الزجاج المصفح وتبيعه إلى شركتها التابعة في ايطاليا وفرع للبيع في ايطاليا تقوم ببيع نفس المنتج إلى شركات في تونس وعدة دول أخرى.

تستعمل الشركة طريقة سعر إعادة البيع في تحديد أسعار التحويل، تطبق هذه الطريقة في المجمعات الكبرى اين تكون عملية الإنتاج وعملية التوزيع تتمان من طرف شركتين مختلفتين

الشكل (3-6): أسعار التحويل في سفيتال



المصدر: من اعداد الباحث

يتم تحديد سعر إعادة البيع على أساس سعر بيع تقديري ومنه تحديد هامش الربح. كمثال الأسعار المتعلقة بنفس المنتج من الزجاج والذي يتم بيعه في فترة معينة إلى ثلاث اتجاهات[1]

[1] للحفاظ على سرية الاسعار لم نذكر الأسعار الفعلية و انما تقريب لها

2. سعر البيع في اسبانيا

1100 دج للوحدة

10% هامش البيع

سعر التحويل = 1100* (1-0.1) =990 دج

3. سعر البيع في إيطاليا

1152دج للوحدة

15% هامش بيع

سعر التحويل =1152*(1-0.15) =979.2 دج

4. سعر البيع إلى تونس

1122 دج للوحدة

25% هامش بيع

سعر التحويل= 1122*(1-0.25)= 841.5 دج

يشكل اختلاف هامش البيع بين ثلاث أسعار خطر جبائي للمجمع فيجب الحفاظ على نفس هامش البيع مع كل الشركات التابعة والوحدات التابعة وان يتساوى هذا الهامش مع الهامش المطبق على المعاملات خارج المجمع.

خاتمة الفصل الثالث

يعطي المجمع أهمية بالغة لعملية التدقيق الداخلي بهدف التحكم في رقابة الشركات التابعة على مختلف العمليات التشغيلية ومدى مطابقتها لاستراتيجية الشركة الام. في المجال الجبائي تهتم الوظيفة الجبائية للشركة الام بمدى مطابقة الشركات التابعة للقوانين والتشريعات السارية المفعول.

بعد محاولة تطبيق اليات التدقيق الجبائي من أجل التأكد من خلو عمليات الإدماج الجبائي وأسعار التحويل من أية مخطر جبائية يمكنها أن تكلف المجمع مبالغ هامة في حالة التقويم الجبائي، تم التأكد من ان عملية الادماج الجبائي مطابقة للقوانين السارية المفعول اما عملية تسيير أسعار التحويل تحتوي مجموعة من الاختلالات يتوجب تداركها.

خاتمة

يكتسي التدقيق الجبائي في مجمع الشركات أهمية بالغة من حيث ان المجمعات أصبحت التنظيم الأكثر انتشارا في مجال الاعمال، اذ يعتبر تطور الشركات المستقلة إلى تنظيم المجمع أمرا لابد منه عندما تصل إلى مستوى معين من النشاط، خاصة إذا سعت الشركة إلى التوسع على مستوى دولي وهذا ما أكده تطور الشركات الكبرى منذ سنوات.

سمح الاطلاع على مختلف القوانين والتشريعات في الجزائر، التعرف على رؤية المشرع الجزائري للمجمعات. فقد اهتم بالعمليات المحاسبية للتجميع من دون الاعتراف بوجود قانوني للمجمع، كما اهتم بتقديم مجموعة من الامتيازات الجبائية لخصت في نظام الميزانية الموحدة (النظام الجبائي للمجمعات).

ظهر النظام الجبائي للمجمعات منذ اعتناق اقتصاد السوق، فهو يمد المجمعات بالعديد من الامتيازات من أجل تشجيع الشركات على التطور والتوسع، هذا بالنظر إلى الأهمية الاقتصادية التي يلعبها مجمع الشركات في تطوير القطاع الاقتصادي بزيادة القدرة التنافسية للشركات وطنيا ودوليا. رغم ذلك تبقى تشوبه بعض الفراغات والتي تضع المجمع أمام مخاطر جبائية هو في غنى عنها.

يحقق مجمع الشركات اقتصاديات جبائية هامة بفضل ميكانيزمات الادماج الجبائي، و بذلك من أجل الاستفادة من هذا الهيكل بأحسن الطرق توجب وجود تسيير جبائي محكم للمجمع يبتعد عن التهرب الجبائي و الغش الجبائي.

يمكن ان تستغل المعاملات العديدة بين شركات المجمع لتقليص الفاتورة الجبائية أيضا، عن طريق أسعار التحويل. تختلف رؤية التشريعات لموضوع الاستفادة من أسعار هذه المعاملات، ففي الجزائر يضعها المشرع في خانة التحسين الجبائي.

لذلك فالخطر الجبائي المنوط بالمجمعات أكبر ومجاله أوسع من الشركات الفردية. فالمجمعات التي تنشط دوليا يمكن ان تجد نفسها في نزاعات ضريبية في عدة دول في ان واحد والذي يعقد من الامر اختلاف التشريعات من دولة الى أخرى و زيادة اهتمام الدول على ظاهرة التهرب الدولي عن طريق تحويل الأرباح، هذا ما يجعل المجمعات و التي تهتم بسمعتها في حالة يقظة مستمرة بسبب مخاطر جبائية محتملة.

يظهر دور التدقيق الجبائي هنا كأداة لتقليص الخطر الجبائي. اين تزداد أهميته في مجمع ذو نشاط دولي كما يؤثر شكل المجمع على تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي ويزيد من تعقدها، فعلى المدققين ان يكونوا ذوي توجه دولي.

تتعقد عملية التواصل في بيئة دولية، هذا ان لم تختر الشركة الام اللجوء الى خدمات خارجية التي تضمن هذا النوع من الخدمات عند غياب الكفاءات داخل المجمع.

في الجزائر يعتبر مجال التدقيق الجبائي حديث النشأة، أكثر من يهتم به هي المجمعات الدولية التي تنشئ لها فروع و شركات تابعة في الجزائر. الأمر الذي ساهم في انتشار ثقافة التدقيق الجبائي في الشركات الجزائرية خاصة التي تهدف الى التوسع الدولي.

أفرزت الدراسة التحليلية والتطبيقية مجموعة نتائج حول صحة الفرضيات من عدمها وذلك حسب ما يلي:

- الفرضية الأولى : و التي تم تأكيد أنه توجد خصوصية للتسيير الجبائي في المجمع، لكون آليات التسيير الجبائي في المجمعات تختلف عن الشركات المستقلة. يعود ذلك لكون تنظيم المجمع تنظيم معقد بما فيه المعاملات البينية العديدة التي تتم بين الشركات والتي تسمح بتحقيق اقتصاديات جبائية هامة للمجمع. فنجد أن الشركة الأم تهتم للتسيير الجبائي على مستوى كل الشركات العضوة في المجمع اذ ان اخلال أي منها سيؤثر على المجمع ككل و على سمعة المجمع بأكمله.
- الفرضية الثانية يصبح دور المدقق الجبائي أهم و أكثر تعقيدا في حالة قيامه بهام في مجمع بفعل المخاطر الجبائية التي تظهر في هذا التنظيم الجديد فإن اعتماد نظام جبائي خاص بالمجمعات يغير من منهجية التدقيق و العناصر التي يهتم بفحصها المدقق.

كما أن أسعار المعاملات بين الشركات العضوة في المجمع أي أسعار التحويل تحظى باهتمام خاص من المدقق الجبائي، اذ أنها تتعقد عندما تكون الشركات موجودة في دول مختلفة.

وبذلك تم تأكيد الفرضية الثانية التي تنص على أنه تنشأ من خصوصية التسيير الجبائي في المجمع مناطق للخطر الجبائي تكون محل اهتمام المدقق الجبائي.

- الفرضية الثالثة تم تأكيدها، والتي كانت تنص على أنه على مستوى سفيتال لا يتم تفعيل دور التدقيق الجبائي كأداة للتسيير الجبائي على مستوى المجمع.

اذ يعتبر نطاق اعتماد التدقيق الجبائي في مجمع سفيتال محدودا جدا ويقتصر على القيام بعمليات فحص للشركات التابعة ومدى تطبيقها للتشريع الضريبي كأداة رقابة من طرف الشركة الام. ولايتم تفعيل دور التدقيق الا جزئيا على مستوى المجمع.

تهتم وظيفة التدقيق الداخلي والوظيفة الجبائية بسلامة تطبيق القوانين الجبائية على مستوى الشركات التابعة فمن حين الى آخر يتم برمجة عملية تدقيق جبائي للشركات التابعة، كطريقة لرقابة الشركة الام على الشركات التابعة.

لا يتم الاهتمام بتدقيق عمليات الادماج الجبائي و كيفيتها، فلم تبرمج من قبل مهمات تتعلق بهذه العملية .كما أن أسعار التحويل أو الوثائق التبريرية لأسعار التحويل لا يتم الاهتمام بها كمهمة للتدقيق التشغيلي على مستوى المجمع فلا يرى المسيرون الحاجة الى ذلك و لا حتى لجنة التدقيق.

عموما و بناءا على نتائج الدراسة التحليلية و التطبيقية يمكن تقديم التوصيات التالية:

- على المشرع الجزائري الاهتمام بسد الثغرات في مختلف القوانين خاصة النظام الجبائي للمجمعات إن كان فعلا له الرغبة في تشجيع الاستثمار من جهة ومن جهة ليضمن تقليص فاتورة التهرب الضريبي التي تؤدي الى تقليص المداخيل الضريبية؛
- على المشرع الجزائري أخذ العناية اللازمة بالمصطلحات المستعملة عند ترجمة النصوص من الفرنسية الى العربية، فقد لاحظنا استعمال مصطلح التجمعات مكان مجمعات رغم ان لديهما تعريف مختلف؛
- العمل على تغيير النصوص الجبائية المتعلقة بشروط نظام الميزانية الموحدة لجعلها تتماشى مع الواقع الاقتصادي، خاصة ما يتعلق بنوع الشركات الداخلة في المجمع فالواقع يؤكد أن المجمعات تضم شركات ذات اشكال مختلفة ليس شركات مساهمة فقط؛
- دراسة نظام الإدماج الجبائي للرسم على القيمة المضافة وتعديله، حيث يقع عبئ هذا الرسم على المستهلك النهائي، إلا أن المعاملات بين شركات المجمع معفاة من الرسم وبذلك تحقق

بعض المجمعات اقتصاديات جبائية كبيرة. في الأصل يسعى المشرع الى تشجيع المجمعات التي تحقق تكاملا فعليا في أنشطتها فيتعين عليه إضافة مجموعة من الشروط لتطبيق هذه الإعفاءات على غرار المشرع الفرنسي والالماني.

- الرفع من وعي المدققين بزيادة الاهتمام بالمجال الجبائي سواء كانوا مدققين داخليين او خارجيين، فالتدقيق الجبائي لا يعتبر من أولويات المدقق في الجزائر؛
- العمل على تطوير التدقيق الداخلي في المجمعات الجزائرية ليشمل المجال الجبائي حيث لاحظنا ان المجال الجبائي ليس من أولويات إدارة التدقيق مع العمل على جعلها ذات توجه دولي للتتبع تطور المجمعات الي أصبحت تنشط على مستوى دولي؛
- على المجمعات الاهتمام بتطوير الوظائف الجبائية وجعلها ذات توجه دولي فقد لاحظنا غياب تام لمفهوم سياسة أسعار التحويل في المجمع محل الدراسة وهو الحال في جل المجمعات الجزائرية.

وبناءا على كل ما سبق يبقى هذا البحث نقطة انطلاقة لبحوث أكثر توسعا و شمولا للموضوع فيمكن للدراسات المستقبلية الإهتمام بالعناصر التالية:

- مدى اهتمام المجمعات الجزائرية بالتسيير الجبائي كدراسة استقصائية؛
- دور المدقق الجبائي اتجاه تسيير أسعار التحويل كدراسة استقصائية.

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية

1. امين السيد احمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2005.
2. حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية**،1999 ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان
3. حسين أبو زيد، **دراسات في المراجعة الجزء الأول**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر،1988
4. صالح محمد نصر، **نظرية المراجعة**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن،2016.
5. الفيومي محمد، لبيب عوض، **أصول المراجعة**، بدون، الإسكندرية، مصر، 1999

الاطروحات والمقالات باللغة العربية

6. امال زايدي، **واقع القانون الجزائري لتجمعات الشركات و آفاق تعديله**، مجلة العلوم الانسانية ، العدد 11، جوان 2010
7. إيهاب علي محمد عبد العزيز، **نظرية التعسف في استعمال الحق في حقل الملكية العقارية**، رسالة ماجستير في القأنون الخاص، جامعة الشرق الأوسط ،2012
8. حسين فريجة، **الاجتهاد القضائـي مفهومـه وشروطـه**، العدد 1، 2004
9. حمزة شعيب، **محاسبة المجمعات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة 2، 2018
10. رابح بن زارعي، **النظام الجبائي لمجمع الشركات**، أطروحة دكتوراه في علوم القانون، جامعة باجي مختار عنابة،الجزائر، 2010
11. رحمة الشيخ ياسين، **القوائم المالية الموحدة –مع دراسة تطبيقية على الشركة السورية الأردنية للصناعة–** ، مذكرة ماجيستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية،1989

12. رزيقة تباني، **حوكمة المجمعات الصناعية العمومية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه ادارة أعمال ، جـامعة بـاجي مختار عنـابة، 2016.

13. رشيد ونادي، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2002

14. سهام محمد علي حسن، **أسعار التحويل في الشركات المتعددة الجنسيات و النظام الضريبي:** دراسة مقارنة. مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد و الإدارة، 1997

15. صابر عباسي، محمد فوزي شعوبي، **اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية –دراسة عينة من المؤسسات في ولاية بسكرة–**، مجلة الباحث، العدد 12، 2013، ص ص 117–128.

16. علي كاظم الرفيعي، علي ضاري، **طبيعة عالقة الشركة القابضة بالشركات التابعة**، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد كلية القانون، العدد 1، 2007، ص ص. 1–57.

17. لخضر أوصيف، **نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية ، جامعة المسيلة، 2017

18. لعلى بوكميش، **المؤسسات العامة بالجزائر ظروف تطورها**، وطرق تنظيمها وإدارتها دراسة تتبعية 1962–2003 ،مجلة الحقيقة، العدد 4، 2005.

19. ليلى جوير، **الطبيعة القانونية لوضعية الهيمنة داخل تجمع الشركات**، مجلة الندوة للدراسات القانونية، العدد 10 ،2016

20. محمد الحلاق، **التملص و التهرب الضريبي في الدول السائرة نحو التطور مصر و سوريا**, رسالة دكتوراه 1987, ص33 ، مرجع ذكره ناصر شارفي.

21. محمد امين سالم ثابت، **أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين** للأوراق المالية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الازهر ، غزة، 2017.

22. محمد أمين سالم ثابت، **أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأوراق المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة من كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الازهر، فلسطين ، 2017

23. معهد المدققين الداخليين، **مبادئ اخلاقيات المهنة**، ترجمة الجمعية السعودية للمدققين الداخليين، الرياض، 2013، ص ص 01- 03.

24. مقدمي أحمد، **النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر3، 2006،

25. ناجي فياض و اخرون، **المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي**، ترجم هذه المعايير الى اللغة العربية فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الاستاذ ناجي فياض

26. ناصر شارفي، **التهرب الضريبي اثاره و سبل مكافحته بالإشارة الى حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 3، 2012

27. هارون اوران، **النظام القانوني لمجمع الشركات- دراسة مقارنة-**، رسالة دكتوراه في القانون الخاص، جامعة تلمسان،2016

28. وردة سالمي، **حماية مصلحة شركات المساهمة في إطار الاتفاقيات المنظمة**، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، ، العدد 2، 2017

الكتب باللغة الإنجليزية

1. Ray Whittington, Kurt Pany , **Principles of Auditing and Other Assurance Services**, McGraw−Hill Companies, United States of America, 17th edition,2009
2. John E. Karayan, Charles W. Swenson.Joseph W. Neff, **Strategic Corporate Tax Planning**, wiley edition,2002.
3. William Messier Jr, Steven Glover , Douglas Prawitt, **Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach: A Systematic Approach**,10th Edition, McGraw-Hill Education, USA,2016,

الاطروحات والمقالات باللغة الإنجليزية

1. ACE European Group, **'Reputation at Risk—ACE European Risk Briefing**, 2013
2. American Accounting Association, **Astatement of Basic Auditing Concepts**, Committee On Basic Auditing Concepts, Studies In accounting Research, N:6, Sarasota, Florida, USA.
3. Anne Schafer and christoph Spengel, International **Tax planning in the age of ICT**,Discussion paper, ZEW, centre for european econemic Research , N°04, 2006
4. Balaji S. Chakravarthy, **Measuring Strategic Performance**, Strategic Management Journal,N° 7,1986.
5. Campbell Leslie, **International Auditing**, Palgrave Macmillan, United Kingdum, 1984
6. Catriona Lavermicocca, Jenny Buchan, **Role of reputational risk in tax decision making by large companies**, eJournal of Tax Research ,2015, volume 13, no.1, pp.5-50.
7. Catriona Lavermicocca, Jenny Buchan, **Role of reputational risk in tax decision making by large companies**, eJournal of Tax Research, volume 13, N°.1, pp 5-50,2015
8. Deloitte Australia, **Tax internal audit**, Australia , 2010
9. Dereck Barr-Pulliam, **Engaging Third Parties for Internal Audit Activities: Strategies for Successful Relationships**, Institute of Internal Auditors (IIA) Research Foundation, 2016
10. Diana C. Sisson, Shannon A. Bowen, **Reputation management and authenticity: A case study of Starbucks' UK tax crisis and "#SpreadTheCheer" campaign"**, Journal of Communication Management, Volume 21 N° 3, pp 287-302,2017.
11. Elgood, T, **Structuring the tax function**. Supplement - Tax management in companies, International Tax Review,2008, p p 37- 40.
12. Emer Mulligan, **Tax planning in practice : A field Study of US Multinaional corporations**, Dotoral thesis, Business School, 2008
13. Ernst and Young, global tax risk survey, **Steady course**, uncharted waters, 2008

14. Eukeria mashiri, **Regulating Multinational Enterprises (MNEs) transactions to minimise tax avoidance through transfer pricing: Case of Zimbabwe**, submitted in accordance with the requirements for the degree of doctor of philosophy, university of south Africa, 2018.
15. Felgran, S. D. and Mito Yamada. **Transfer Pricing: A truly global concern**, Financial Executive, Morristown, 2001,21-27
16. George R. Goodman**, Internal controls for the tax department**, Tax Notes, N° 103, 2004.
17. Gregory, Dolores W. **Japan's Transfer Pricing Documentation Rule May Add Appeal to APAs**', Accounting Policy & Practice Report, 8.22, 2012, p-p: 891-893.
18. Inga Hardeck, Rebecca Hertl. **Consumer Reactions to Corporate Tax Strategies**: Effects on Corporate Reputation and Purchasing Behavior. J Bus Ethics 123, volume 74. p p: 309–326,2014.
19. John Braithwaite, Markets in Vice, **Markets in Virtue**, oxford university press, 2005
20. John Robert Graham, Michelle Hanlon and Terry J Shevlin, and Nemit Shroff, **Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field**, The Accounting Review, Volume 89, N° 3, p p 991-1023,2013.
21. Karin Barac,Kgobalale Nebbel Motubatse, **Internal audit outsourcing practices in South Africa**, African Journal of Business Management, Volume 3,2009, pp. 969-979
22. Kleinbard, Edward D., **Stateless Income**, Florida Tax Review, Volune 11, p. 699, 2011,
23. Koekemoer Alta Dorothea., **a proposed group tax system for south africa**, PhD thesis in Taxation, University Of Pretoria, Afrique du sud, 2018
24. Levy, M. M,**Transfer pricing -- what's next?** , International Tax Review; London; 2001; P-P: 91-92, cité par : Wagdy M. Abdallah.
25. M. Abdallah Wagdy, **Documentation of Transfer Pricing: A New Global Approach**, International Journal of Accounting and Taxation, 2016, Volume 4, pp. 37-55
26. Marcin Jamrozy, **Tax risque management in the area of transfert pricing**, Business ana non-profit Organisation Facing increased competition and growing customers' demands,2013, p-p:311-321.

27. Mark Finnegan, **Understanding Transfer Pricing and its role in Multinational Corporation subsidiary revenue and tax reporting: the changing behaviour of MNCs around tax planning**, MBA in International Business Management, Griffith College, Dublin,2019
28. Martin, C. L, Lavine, M. K, **Outsourcing the internal audit function. The CPA Journal**, 2000, P-P:58-59.
29. Michael Sherer, David Kent, **Auditing and Accountability**, Pitman,France, 1983.
30. Nicole Barnhouse, Alton Booth, Kevin Wester, **Transfer Pricing**,2012
31. OECD, **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, 2010.
32. Pietro PAVONE,Clizia DI NUNZIO, **Evolution of the Internal Audit Function in the Management of Transfer Pricing**, International Journal of Accounting and Taxation, Volume 6, No. 2,2018.
33. Prem Sikka. **Smoke and mirrors: corporate social responsibility and tax avoidance**, Centre for global accountability, Accounting Forum - Account Forum, N°34,2010
34. PricewaterhouseCoopers, **Tax Strategy and Corporate Reputation—a Business Issue**, 2013
35. Purcell III, T J. 2002, **TEC Initiatives," The Tax Adviser**, New York, 2002, p-p: 732-733, cité par : Wagdy M. Abdallah.
36. PWC (PriceWaterhouseCoopers), **Pharma 2020: Taxing times ahead: Which path will you take?** , Available at: http://www.pwc.com, 2009.
37. Robert G. Picard, **A Typology of Risk in Family Media Entreprises**, Journal of Media Business Studies, N°1, 2004,
38. Robert Halperin and Richard Sansing, **Is the Effective Tax Rate an Effective PerformanceMeasure**,2005
39. Saeed Rabea Baatwah, Adel Ali Al‐Qadasi, **Determinants of outsourced internal audit function: a further analysis**, Eurasian Business Review,2019
40. Samuel Jebaraj Benjamin, Mohamed Zulkifflee**, Tax Risks Management - An Overview**, 2014
41. Scholz, C. M; E. Kohl. 2011, **Managing Transfer Pricing Documentation: An Updated Approach,' Tax Management Transfer Pricing Report**, ,2014, p-p:274-277.

42. Scott D. Dyreng and al, **Strategic Subsidiary Disclosure**, Journal of Accounting Research pp 643–692,2020
43. Swaneveld, H., M. Przysuski, V. Nagaraian and S. Krishna, **Canada targets transfer pricing transgressions**, International Tax Review, London. 2002, p-p: 27-30.
44. Tarun Khanna, Yishay Yafeh, **Business Groups in Emerging Markets: Paragons or Parasites?** ,Journal of Economic Literature, Volume 45, No. 2, 2007.
45. Tchoudja Njanbou, J. R., Mayegle , S., & Njocke, M.**The determinants of tax risk: an exploratory study in the Cameroonian context,** International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, volume 1,N°3, pp 20-37,2020.
46. Tiana polova, Iyna Porsiurova, **particularities to organizations internal taxes audit**, strategic research directions, agenda publishing house, united kingdom,2018, p-p:78-81.
47. United States Government Accountability Office, **Corporate Income Tax—Effective Tax Rates Can Differ Significantly from the Statutory Rate** ,2013
48. Victor Miesel H; Harlow Higinbotham, and Chun W Yi, **International transfer pricing: Practical solutions for intercompany pricing,** The International Tax Journal, Greenvale, 2002. P P 1-22

الكتب باللغة الفرنسية

1. Antoine Mercier, Philippe Merle, **memento pratique audit et commissariat aux comptes**, Francis Lefebvre, paris, France , 2011
2. Benoît Pigé , **Qualité de l'audit enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations,** De Boeck , Bruxelles , 2011
3. Bouguignon A, **Performance et contrôle de gestion**, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et Audit, Edition Economica,2000
4. Bruno Bachy, Michel sion, **Analyse financière des comptes consolidés**, 2eme Edition DUNOD
5. Bruno Gouthière**, Les impôts dans les affaires internationales**, 8eme edition, Edition Francis Lefebvre, paris, France, 2010
6. Champaud Claude, **le pouvoir de concentration de la société par action**, Edition Sirey, Paris,1962,

7. Christine Collette, **Gestion fiscale des entreprises**, Edition ellipses, paris, 1998
8. Christine Collette, **Initiation à la gestion fiscale des entreprises**, Édition: Eyrolles, Paris , France, 1994
9. Didier Paul, **Droit Commercial**, 3ème édition, Edition **Presses Universitaires de France** , paris, France, 1993
10. Élisabeth Bertin, **Audit interne**, Groupe Eyrolles ,Paris,2007, P :29
11. Elisabeth Bertin, Godowski Cristophe, khlassi Rédha, **Comptabilite et audit**, Edition Berti, Alger,2013
12. Éric Bocquet, **Rapport sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de la France et ses incidences fiscale fait pour la Commission d'enquête du Senat**, Tome I , France, 2012
13. Eric Ropert, **Nouvelle pratique des comptes consolidés**, Edition, Gualino, Allemagne, 2000
14. Fatima zohra DRISSI, **Les guides d'audit de gestion de l'entreprise**, Berti Edition, Alger, Algérie, 2016
15. Henri-Pierre Maders, Jean-Luc Masselin. (2009). **Contrôle interne des risques : cibler, évaluer, organiser, piloter, maitriser**. Editions d'organisation, 2009
16. Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 6eme édition., Éditions d'Organisation, paris, France, 2006
17. Jean-David Darsa. **La gestion des risques en entreprise : identifier, comprendre, maitriser**. Edition GERESO, France ,2009
18. Jean-luc Rossignol, **la gouvernance juridique et fiscal des organisations**, Edition: Lavoisier,2010
19. Jean-Marc Moulin, **Droit des sociétés et des groupes**, 15e édition, Editions Gualino,France 2013.
20. Jean-Pierre Casimir, **Contrôle fiscal**, 10eme édition, Edition Groupe Revue Fiduciaire, Paris, France, 2006.
21. Lefebvre Francis et autres, **Mémento Intégration fiscale**, Edition Lefebvre Francis, , Paris, France ,2013
22. Levallois-Perret, **Mémento pratique Groupes de sociétés**, Francis Lefebvre, Paris, 1999.
23. M. Scholes Et M. Wolfson, **Fiscalité et stratégie d'entreprise**, Editions Presses universitaires de France, 1996.
24. Maggy Pariente, **les groupes des sociétés. Aspects juridique, social, comptable et fiscal**, Editions : Lexis Nexis/Litec, paris, France, 1993.
25. Martial Chadefaux, **L'audit fiscal**, Libraire de la Cour de cassation, paris, France,1987
26. Maurice Cozian, **les grand principes de la fiscalite des entreprises**, 20 eme Edition Litec, paris,France,1996
27. Maurice Cozian, **Précis de fiscalité des entreprises**, Edition : LexisNexis, Paris , France, 2008

28. Maurice Cozian, Florence Deboissy, Précis de fiscalité des entreprises, 29eme Edition : LexisNexis, Paris, France, 2005
29. Mustapha Bensahli, **L'optimisation en fiscalité équation, enjeux et défis**,4eme Édition : Office des Publications Universitaires, Alger, 2015
30. Pascal Moine, **le régime fiscal de groupes l'intégration fiscale**, EFE, Édition formation entreprise, 2002
31. Pascal moine**, le regime fiscal des groupes de sociétés – l'intgration fiscale-**, Edition EFE, France,1996
32. Patrick Morgenstern**, initiation à l'intégration fiscale**,4eme Edition, Group Fiduciaire, paris, 2013
33. Patrick Morgenstern, **Integration Fiscale**, 7 eme edition, Groupe Revue Fiduciaire, 2004, paris, France.
34. Patrick Morgenstern, **l'intégration Fiscale**,6eme Edition Group Revue Fiduciaire, paris,France, 2003
35. Pierre Gastineau, **La fiscalité des groupes des sociétés (L'intégration fiscale)** , Edition Lexisnexis,2003
36. Ptarick Morgentern**, Les Impôts Différés**, 1ere Edition, Group Revue Fiduciaire, paris, 2011
37. Reda khelassi, **precis d'audit fiscal de l'entreprise**, Edition BERTI, Alger, Algerie, 2013
38. Rédha Khelassi, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition BERTI, 2013
39. Yves Guyon , **Droit Des Affaires** , 7eme édition, Economica, Paris, 1990 , volume 587.

الاطروحات والمقالات باللغة الفرنسية

1. Abderrahim el mezouguy, **Le contrôle fiscal des prix de transfert**, thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Faculté Polydisciplinaire Larache, maroc ,2019
2. Aoumeur Akki Alouani, **Evolution De l'environnement De l'entreprise** مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, Volume 6, P P 111-133.
3. Arnaud de Bissy, **La personnalité fiscale du groupe en question(s) : Réflexion à propos de l'intégration fiscale et de la TVA consolidée**, La Personnalité Juridique (en ligne). Toulouse : Presse de l'Université Toulouse 1 Capitole, 2013
4. Berrahou-meliani Zoubida, **L'avenement Des Groupes Industriels Publics En Algerie : Etude Illustrative De L'ex-sgp-gica- Et Les Groupes Sider Et Saidal**, Revue algérienne d'économie et gestion, Volume 6, P P 41-68.

5. Boutaleb Kouider, La problématique de la gouvernance d'entreprise en Algérie, la revue de l'économie & de Management, Université de Tlemcen, volume 7, 2008,p p 173-191
6. Catel Duet, **Être ou ne pas être : le groupe comme firme unifiée ou comme ensemble de sociétés? Une approche sociologique** , Revue Droit et société ,2007, p p 615-629
7. Catel duet. Jun, **Les groupes de sociétés : une réponse à la mondialisation**. Communication au congrès de l'Association Internationale de Recherche sur le Travail et l'Organisation,2005
8. Caussade Thomas, **la stratégie fiscale des entreprises : entre optimisation et fraude**, thése de doctorat en science juridique et politique, université de toulouse capitole, France , 2017.
9. Charles Robbez- masson**, la notion d'évasion fiscale en droit interne français**, thése de doctorat en Droit, université de sciences sociales Grenoble, France, 1987
10. Commission fiscalité, **prix de transfert analyse critique des pratiques actuelles**, le club des juristes, 2012
11. Dardenne, Aline,**Les multinationales paient-elles des impôts ? Analyse des cas d'Anheuser-Busch InBev,d'ArcelorMittal et du groupe Delhaize**, Louvain School of Management, Université catholique de Louvain, 2017
12. El Mezouguy Abderrahim, **Le contrôle fiscal des prix de transfert, thèse de doctorat en sciences de gestion,** Faculté Polydisciplinaire Larache, rabat, Maroc,2019.
13. Ernt and Young, l**es pratiques de l'audit interne dans les groupes mondiaux et les spécificités française**,2007
14. Faez Choyakh,. **La réglementation des groupes de sociétés**. La Revue comptable et financière . 2008, volume 4 ,p p 45-65
15. Florence Deboissy, Maurice Cozian, **précis de fiscalité des entreprises**, 3eme Edition Lexis Nexis, 2015,paris,France
16. Florence Deboissy, **Regime fiscal des affaires**, RTD com , volume 52, octobre decembre ,1999, p p 1003-1012
17. Ghislain Serge Odon ADETONAH, **L'évasion fiscale des multinationales dans les pays de l'UEMOA**, Thèse pour l'obtention du Doctorat en droit en Sciences juridiques et politiques, 'Université d'Aix-Marseille, 2018.
18. Goumezaine Smail : transfert de bénéfices vers l'étranger : **La nouvelle dette extérieure des transferts de certains experts**, article publié à ELWATAN, Le 26/10/2008 .
19. Hugues bouthinon – dumas, anne jeny, bernard leca, **l'adaptation des fiscaliste aux nouvelles conditions de l'optimisation fiscale**,Revue internationale de droit economique,2018,p p 399-429
20. Ines menchaoui, **Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés : une étude menée**

dans le contexte tunisien, Thèse doctorat en Sciences De Gestion, Université de Franche-Comté ,paris, France, 2015.

21. jean piere Bertrel, **La gestion de trésorerie au sein des groupes de sociétés**, Revue de Jurisprudence de Droit des Affaires, juillet 1992, p p. 539-550
22. Jean-luc Rossignol, **Risque et fiscalité de l'entreprise**, Droit et Patrimoine, volume 109, 2002, p-p :26- 30.
23. Julien Martin , Cristian Stratica, **fiscalité des entreprises et paradis fiscaux : une étude sur données canadiennes**, Revue L'Actualité économique, volume n°3, 2017
24. Kerremans, Olivier ; Biro, Michaël. **Analyse des stratégies d'optimisation fiscales des MNEs: les spécificités de l'économie numérique illustrées par le cas Apple**. Louvain School of Management, Université catholique de Louvain, 2017
25. Marcel Boyer, **prix de transfert éfficacité fiscale et organisationnelles dans les firmes multidivisionnelles**, Rapport de projet, montréal, 2007
26. Martial Chadefaux , jean- luc Rossignol, **Ethique et comportement fiscal de l'entreprise**, Entreprise Ethique 15, N°Spécial Fiscalité et Ethique, 2001
27. Martial Chadefaux , Rossignol jean- luc**, la performance fiscale des entreprises**, Revue de Droit fiscal, volume 30, 2006
28. Maurice Cozian, **la gestion fiscale de l'entreprise**, Revue de jurisprudence Fiscale, volume 5,1980.
29. Ministère de la restructuration industrielle et de la participation (MRIP, **Redressement de l'économie nationale et politique de restructuration industrielle :cadres et principes generaux**,1994.
30. Mohamed Ben Hadj Saad: L'audit Fiscal dans les PME, proposition d'une démarche pour l'expert comptable, faculté des sciences économiques et de gestion, université de Sfax, 2008
31. Mouna Guedrib ben abderrahmen, **Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : une étude menée dans le contexte tunisien**, Thèse de doctorat en Sciences De Gestion, Université de Franche-Comté, 2013.
32. Nassima Yelles Chaouche, **Le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises, le cas de l'Algérie**, Thèse De Doctorat en Droit. Université de Cergy Pontoise , Université d'Oran, 2019
33. Ocde, **Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays**, 2015
34. Olivier Lemant, **La direction d'un service d'audit interne**, IfAcI ,Paris ,France, 1995.
35. Philippe Thiria , **la fonction fiscale dans l'entreprise : les nouveaux defis**, rencontre organisé par la chambre de commerce de paris et l'Association Fiscale Internationale 2005

36. Pierre Estrabaud, **Les groupes de sociétés en droit de la concurrence et en droit fiscal**, thèse en droit de l'Union européenne, université de Université Panthéon-Assas , paris, France, 2014
37. Saïd Essekkaki, **Aperçue historique sur l'évolution de la notion et la fonction d'audit interne (dans le temps et l'espace)**, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Volume 4, numéro 2,2019, p : 625 – 642
38. Saidi Halima, **La place des firmes multinationales dans l'économie mondiale : Etude de leur présence en Algérie durant la période 2000-2014**, THESE Pour l'obtention du diplôme de Doctorat « L.M.D » En Sciences économiques, Université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed, 2019.
39. Slim JEMAL, **Audit du prix de transfert par le commissaire aux comptes : méthodologie & diligences spécifiques**, Mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme d'Expert Comptable, 2018
40. Stéphane Jacquet , **Management de la performance : des concepts aux outils**, professeur de management, membre du CREG, 2011
41. Thomas Orban, **attractivité de l'union européenne face aux mesures du projet « BEPS » de l'OCDE**. Université catholique de louvain,2015
42. Vincent Vicard. **Compter les multinationales autant qu'elles comptent.** Éditions La Découverte., L'économie mondiale paris ,france, 2019, p p. 83-98
43. Wassel Madani, Cyrine Ayoub-Jedidi. **Les groupes de sociétés tunisiens face à l'échéan ce de 2008**. Fitch Ratings Corporate Finance,.2005
44. Zineb Issor, **La performance de l'Entreprise : un concept complexe aux multiples dimensions**, revue projetique, volume 2, 2017

الكتب باللغة الإيطالية

1. Giuliano Lemme, **Il governo del gruppo**. Editore: Cedam, padova , italia ,1997.

القوانين والمناشير

1. الجريدة الرسمية، القانون التجاري، المادة731
2. الجريدة الرسمية، الامر **رقم 95-22 المؤرخ في 1995/08/26**، العدد 48
3. الجريدة الرسمية، القانون التجاري، المادة 7
4. المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد2013/67
5. المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد2019/91

6. المديرية العامة للضرائب، قانون **الإجراءات الجبائية**، 2020

7. المديرية العامة للضرائب، نشرية رقم 91 المديرية العامة للضرائب ، 2019

8. المديرية العامة للضرائب، نشرية رقم 93 المديرية العامة للضرائب، الاستعمال التعسفي للحق الجبائي

9. وزارة المالية، المنشور 559، إجراءات التحصيل الجبري للديون الجبائية للشركات و الهيئات التابعة للقطاع العمومي

10. مديرية التسيير و التنظيم الجبائيين ،تعليمة إدارية رقم 674، أسعار التحويل و التحويل الغير مباشر للأرباح، 06 اوت 2013.

المواقع الالكترونية

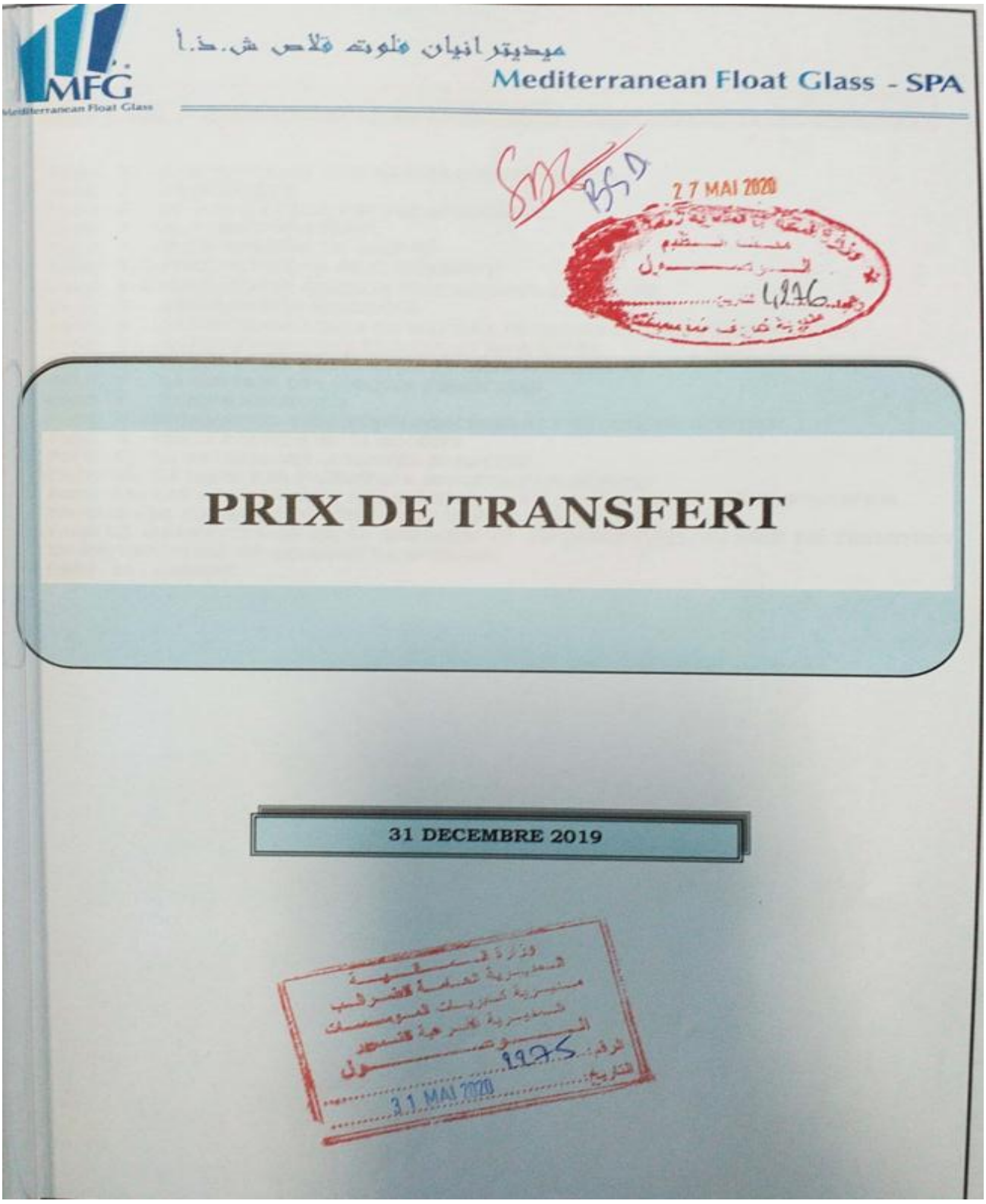
2. **https://www.joradp.dz/**
3. **https://www.mfdgi.gov.dz**
4. **https://www.elwatan.com**
5. **www.netatliance.fr.**
6. **www.compta-online**
7. **www.cnc.dz**
8. **www.mdipi.gov.dz**
9. **www.industrie.gov.dz**
10. **http://www.saidalgroup.dz/**
11. **www.cairn.fr**
12. **www.dgi.dz**
13. **http://www.oecd.org**
14. **https:// www.pwc.com**
15. **http://ssrn.com**
16. **www.IIA.com**
17. **https://www.cevital.com**
18. **https://books.google.dz/**
19. **https://sidjilcom.cnrc.dz/**

الملاحق

الملحق -1- جدول التحليل الوظيفي

أهمية الخطر	A*	A**	A**
الوظيفة	A	B	C
البحث و التطوير			
تطوير منتوجات جديدة			
تطوير الاغلفة			
تسيير الإنتاج			
شراء المواد الأولية			
استلام المواد الأولية			
مراقبة الجودة للمواد الأولية			
تخطيط الإنتاج			
مراقبة الجودة			
انشاء طرائق الإنتاج			
تسيير المخزون			
تسيير العلامات			
ابتكار			
تحديد سياسة التسعير			
تخصيص الموارد			
الاشهار			
دراسة الاستهلاك			
دراسة السوق			
تقدير المبيعات			
التسويق المحلي			
البيع و التوزيع			
نقل السلع و البضائع			
تحديد الأسعار			
تخزين البضائع			
متابعة الطلبيات			
استلام و ارسال البضاعة			
فوترة و تحصيل			
توثيق الجمركة			
التمويل			
تحليل القروض			
خطر السوق			
خطر المخزون			
خطر مهلة الدفع			
خطر الحقوق الجمركية			
خطر تغيير العملة			
مخاطر أخرى			

الملحق –2–الوثائق التبريرية لأسعار التحويل الشركة الفرعية MFG



الملحق –2–الوثائق التبريرية لأسعار التحويل الشركة الفرعية pca



PRAINSA CEVICO ALGERIE
GROUPE CEVITAL

LES PRIX DE TRANSFERT APPLIQUES PAR LES SOCIETES APPARANTIEE

Désignation de l'entreprise : PRAINSA CEVICO ALGERIE

Activité : PRODUCTION BETON ET ELEMENTS PREFA ETUDES ET REALISATIONS TOUS CORPS D'ETAT HYDRAULIQUE ET TRAVAUX PUBLICS

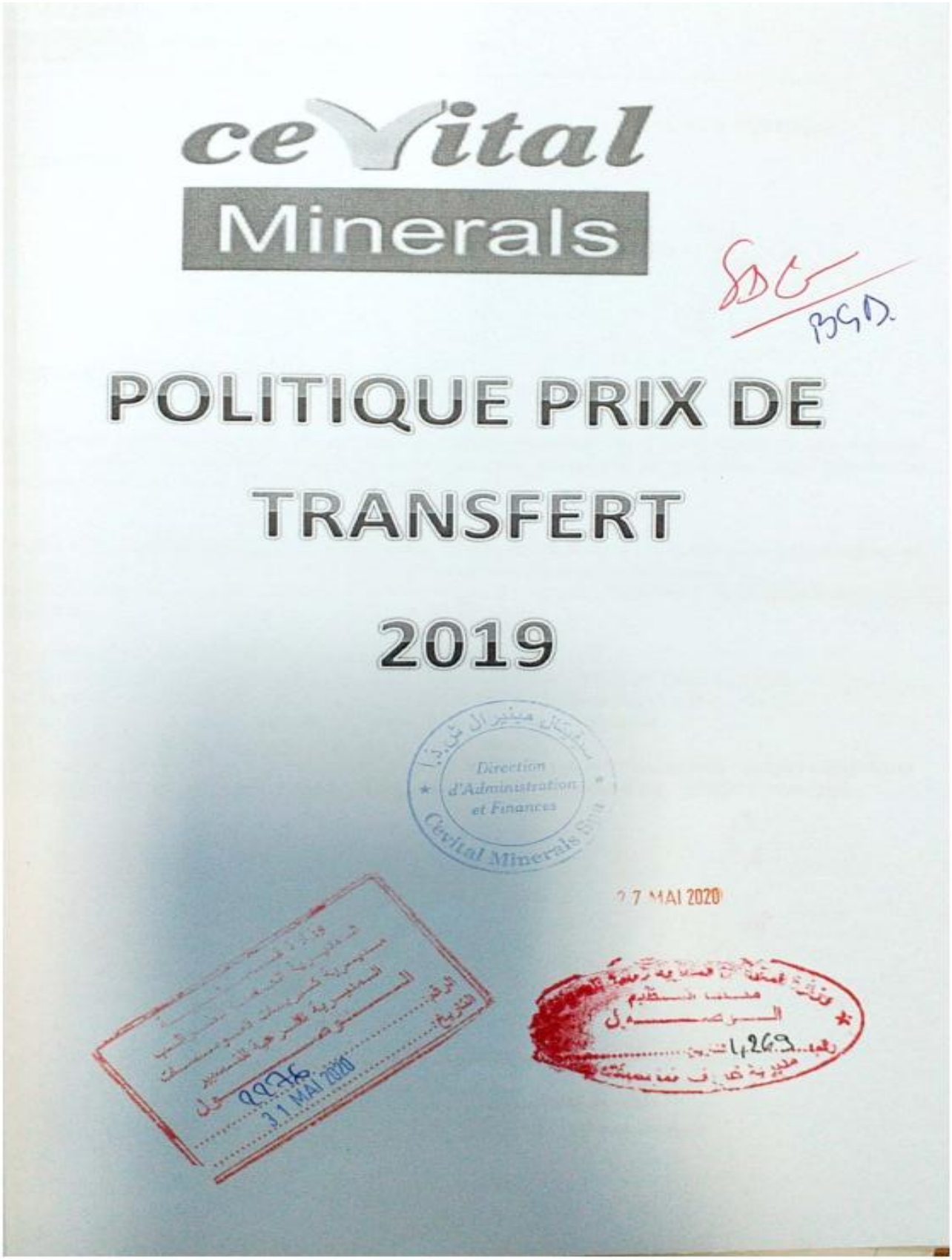
Adresse : LOT D N° 06 ZHUN GARIDI II KOUBA ALGER

N° N.I.F : 001 116 098 766 610
N° A.I : 16186671127
N° T.I.N : 00091081
N° R.C : 11 B 0987666-16/00

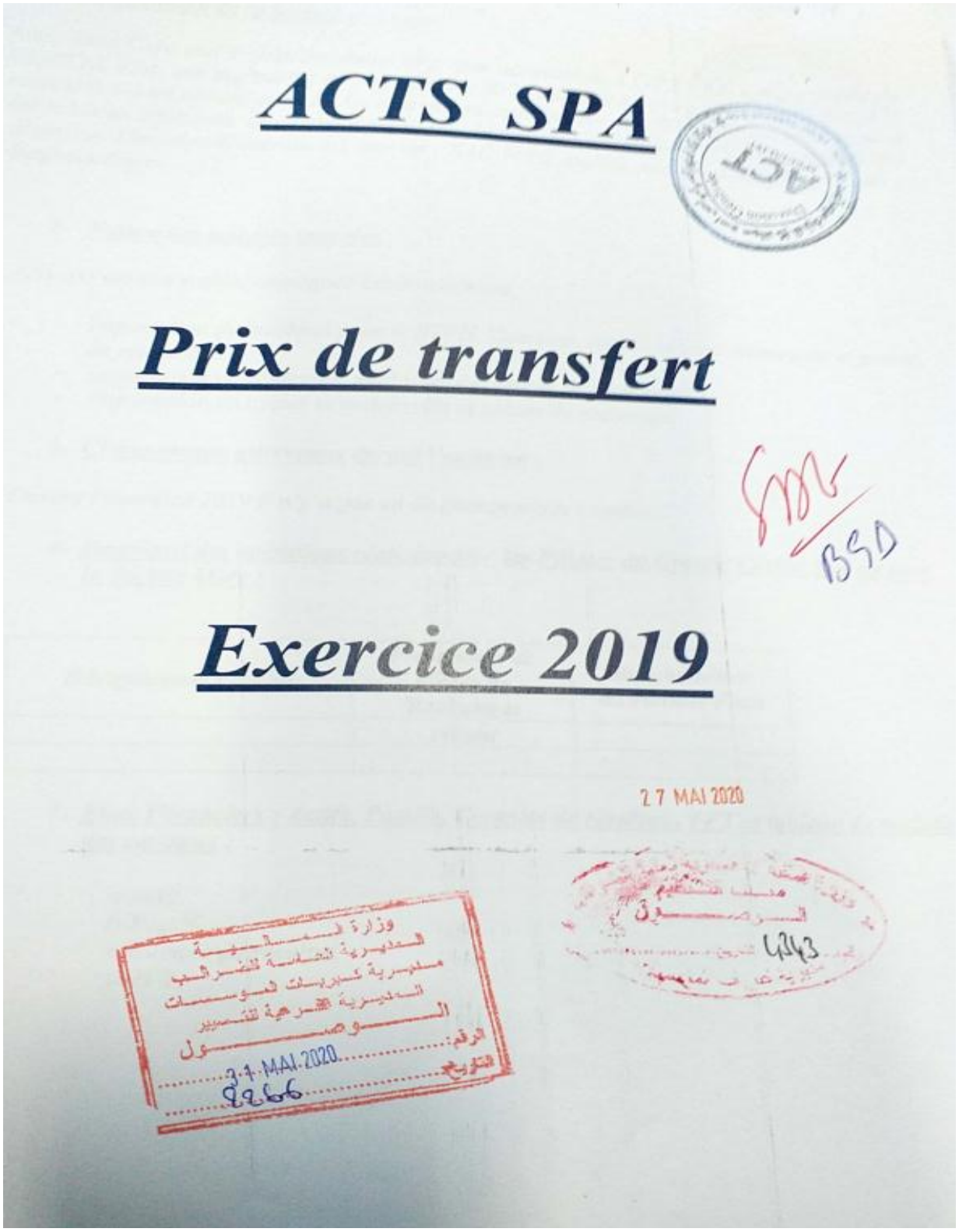
27 MAI 2020

Année 2019

الملحق –3– الوثائق التبريرية لأسعار التحويل الشركة الفرعية cevital minerals



الملحق –4– الوثائق التبريرية لأسعار التحويل الشركة الفرعيةACTS SPA


ACTS SPA

Prix de transfert

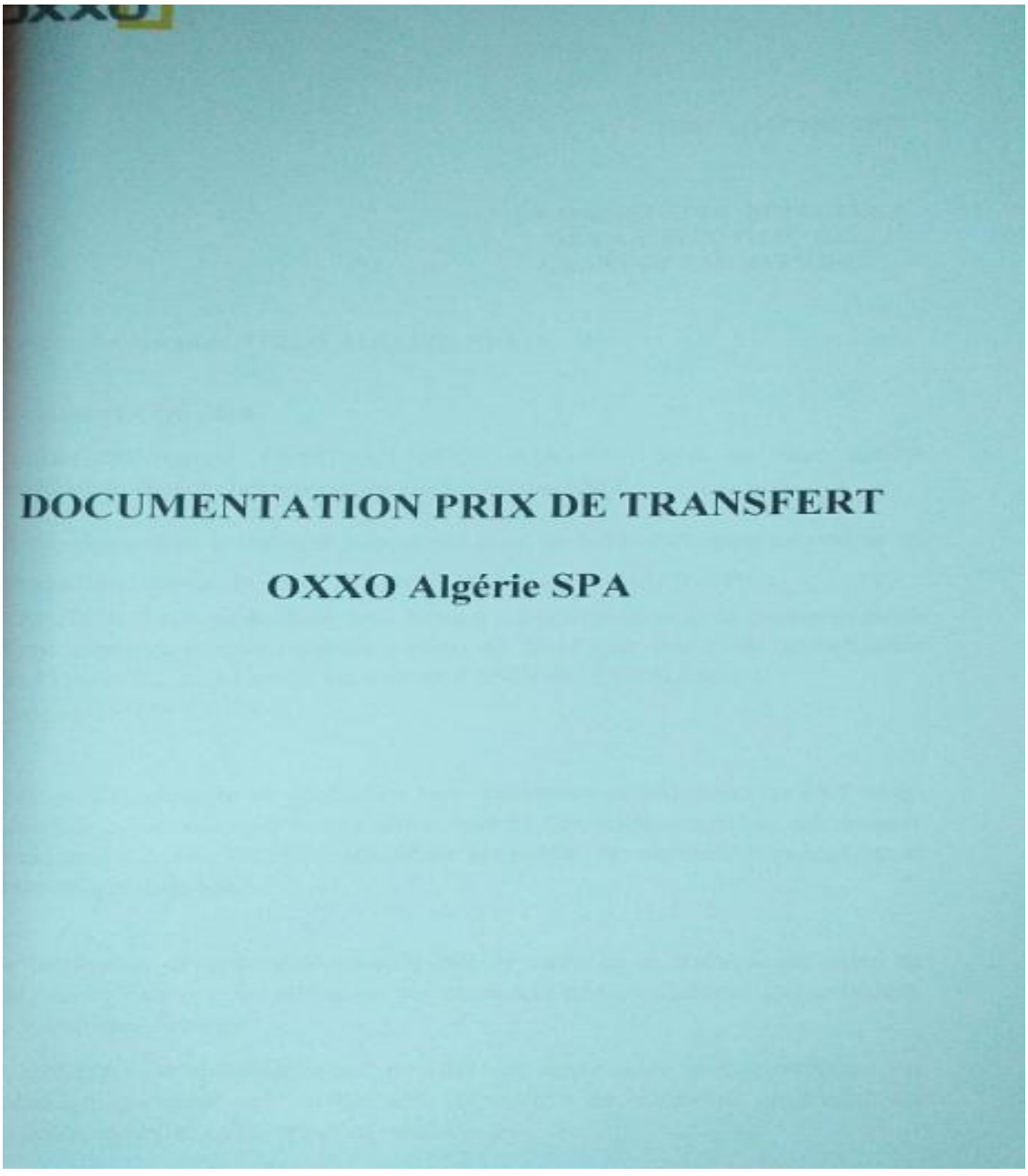
BSD

Exercice 2019

27 MAI 2020

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الدراسات الجبائية
المديرية الفرعية للتشريع
الوصول
الرقم: 8266
التاريخ: 27 MAI 2020

الملحق -5- الوثائق التبريرية لأسعار التحويل الشركة الفرعيةOXXO



الملحق –6– نموذج جداول المقاربة الديون و الحقوق

HYUNDAI MOTOR ALGERIE

BP 80 Zone Industrielle Oued Smar 16309 – Alger
Tél. : +213 21 50 66 22 / +213 21 50 66 55
Fax : + 213 21 50 63 80
www.hyundai-algerie.com

HYUNDAI

Feuille de rapprochement Créances / Dettes intra-groupe

Code Filiale : AC000001/CL000002
Filiale Cédante : HYUNDAI MOTOR ALGERIE
Filiale Cessionnaire: CEVITAL SPA
Date de Clôture : 30/06/2020

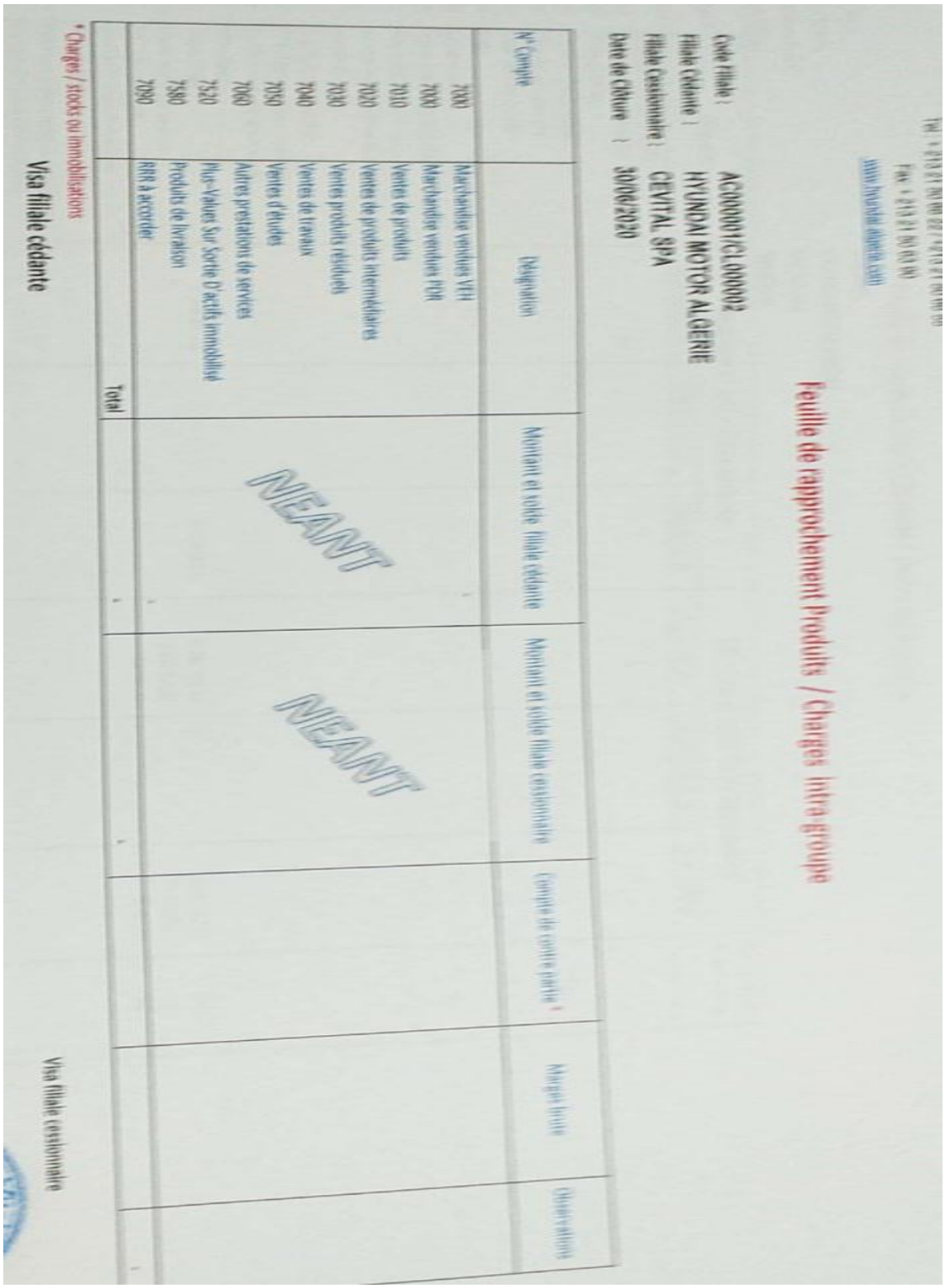
N° Compte	Désignation	Montant et solde filiale cédante			Montant et solde filiale cessionnaire			Compte de dette en contre partie
		Solde 31/12/2019	Mouvements 2020	Solde 30/06/2020	Solde 31/12/2019	Mouvements 2020	Solde 30/06/2020	
	Actifs financiers non courants							
2380	Avances sur immobilisations							
2381	Avances et acomptes versés sur commande d'immo en cours							
2610	Titres de filiales							
2611	Titres de filiales - actions -							
2661	Transfert du patrimoine							
2662	Paiement pour compte	511 213 213,73	6 495 875,67	517 709 089,40	511 213 214,00	6 495 875,35	517 709 089,35	1712
2741	Prêts							
2752	Cautionnements							
2760	Autres créances immobilisées							
4091	Fournisseurs avances et acomptes							
4096	Fournisseurs consignations versées							
4098	RRR à Obtenir							
4111	Clients filiales	1 390 425,25	95 324,53	1 295 100,72	1 199 145,63	10 826,90	1 188 318,73	4011
4117	Clients retenues de garantie				190 779,62	84 497,63	106 281,99	4061
4160	Chèques Rejetés							
4190	Clients Créditeurs, Avances Reçues,							
4191	Avances Et Acomptes Filiales							
4196	Clients - dettes sur emballages et materiels consignes (consignation a rembourser) -scf	30 160 129 440,00	14 092 515 590,20	44 252 645 030,20	30 160 129 440,00	14 092 515 590,20	44 252 645 030,20	4511
4511	Opérations groupe prestation de trésorerie							
4512	Operation groupe (ppc)							
4610	Avances pour comptes-scf-							
4620	Créances sur cession d'immobilisation	7 388 916,90		7 388 916,90	7 389 416,89		7 389 416,89	4041
4671	Autres comptes débiteurs ou créditeurs -autres							
4760	Dépenses en attente d'imputation - algerie							
* a préciser le n° du compte à 04 positions								
	Total	30 680 121 995,88	14 098 916 141,34	44 779 038 137,22	30 680 121 996,14	14 099 106 790,08	44 779 038 137,16	

Actifs financiers courants

Visa filiale cédante

Visa filiale cessionnaire

الملحق– 7– نموذج جدول مقاربة الإيرادات و المصاريف



Feuille de rapprochement Produits / Charges intra groupe

Code Filiale : AC000001/GL000002
Filiale cédante : HYUNDAI MOTOR ALGERIE
Filiale Cessionnaire : CEVITAL SPA
Date de Clôture : 30/06/2020

N° Compte	Désignation	Montant et solde filiale cédante	Montant et solde filiale cessionnaire	Compte de contre partie *	Marges brute	Observations
7000	Marchandise vendues VEH					
7000	Marchandise vendues PDR					
7010	Ventes de produits					
7020	Ventes de produits intermédiaires					
7030	Ventes produits résiduels					
7040	Ventes de travaux					
7050	Ventes d'études					
7060	Autres prestations de services					
7520	Plus-Values Sur Sortie D'actifs immobilisé					
7580	Produits de livraison					
7090	RRR à accorder					
	Total	-	-			-

NEANT

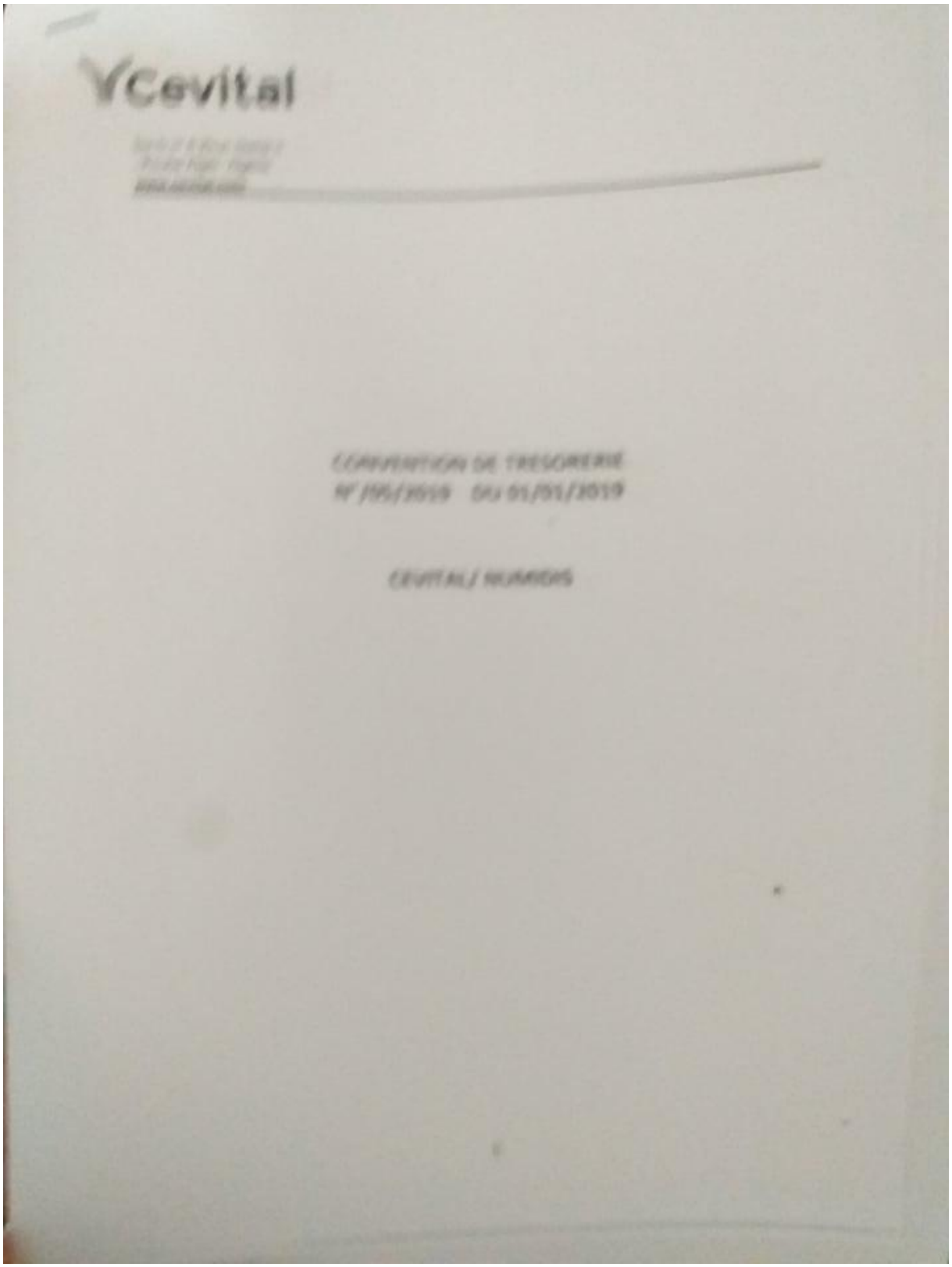
NEANT

* Charges / stocks ou immobilisations

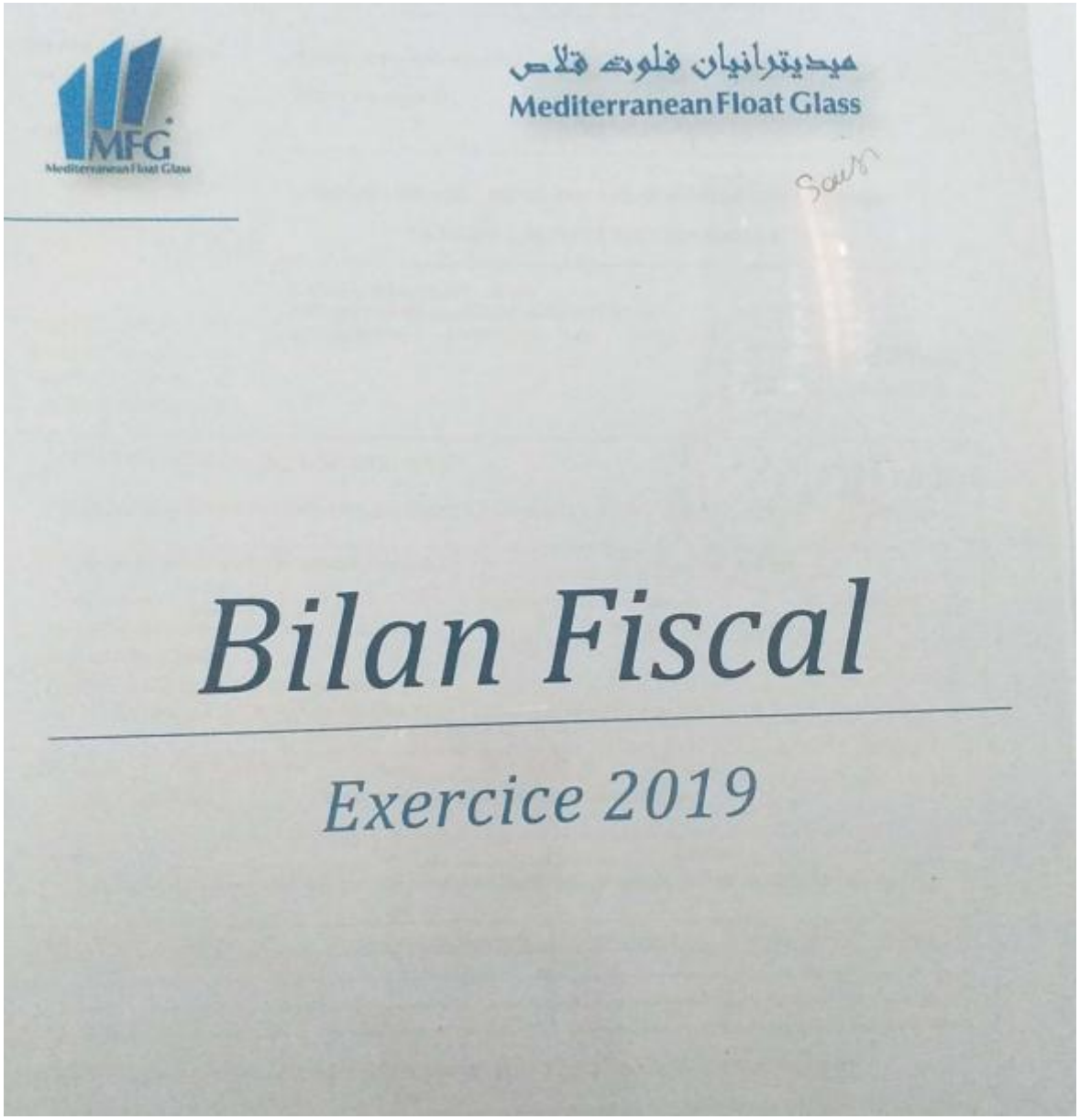
Visa filiale cédante

Visa filiale cessionnaire

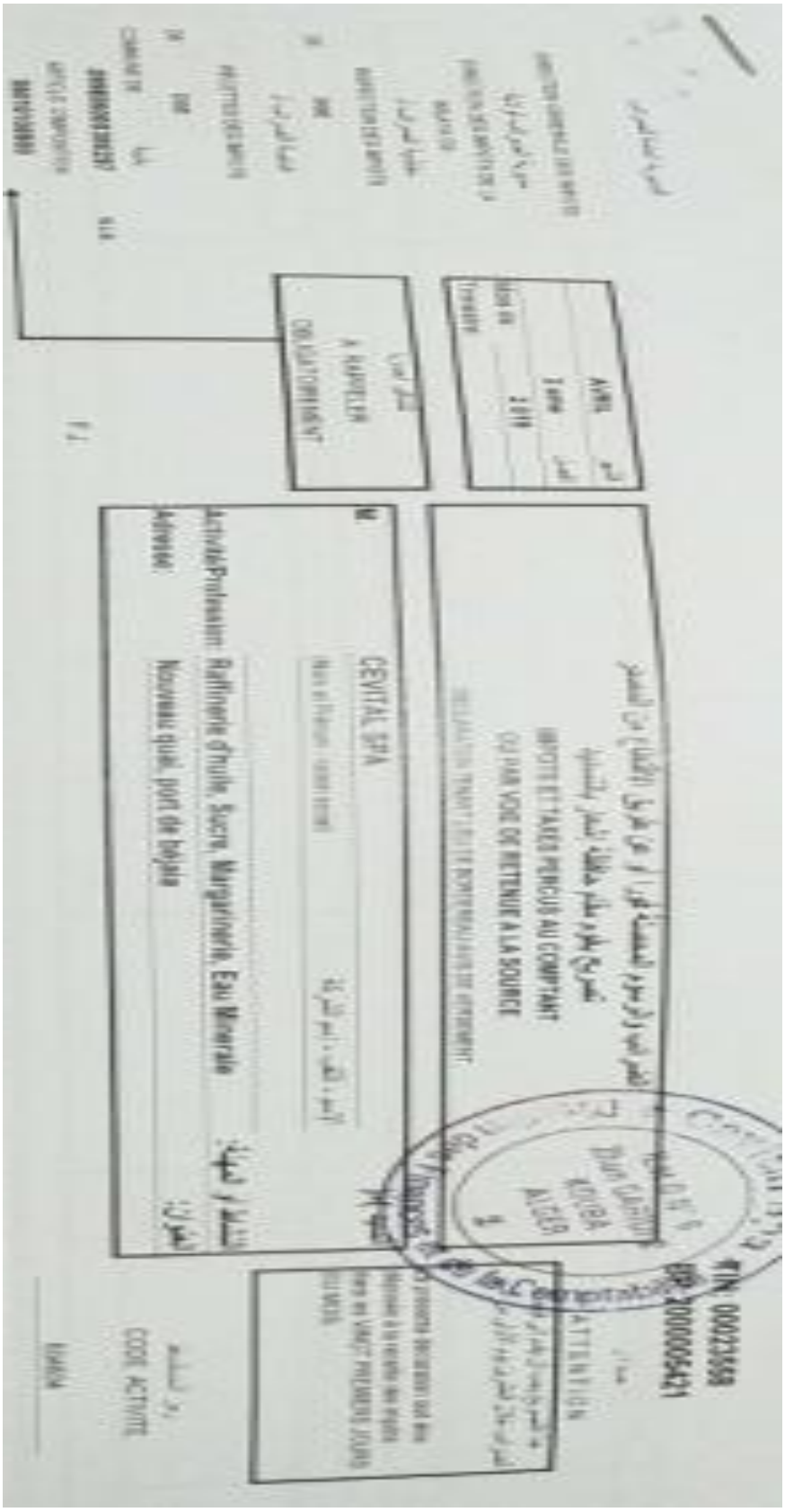
الملحق-8- اتفاقية الخزينة



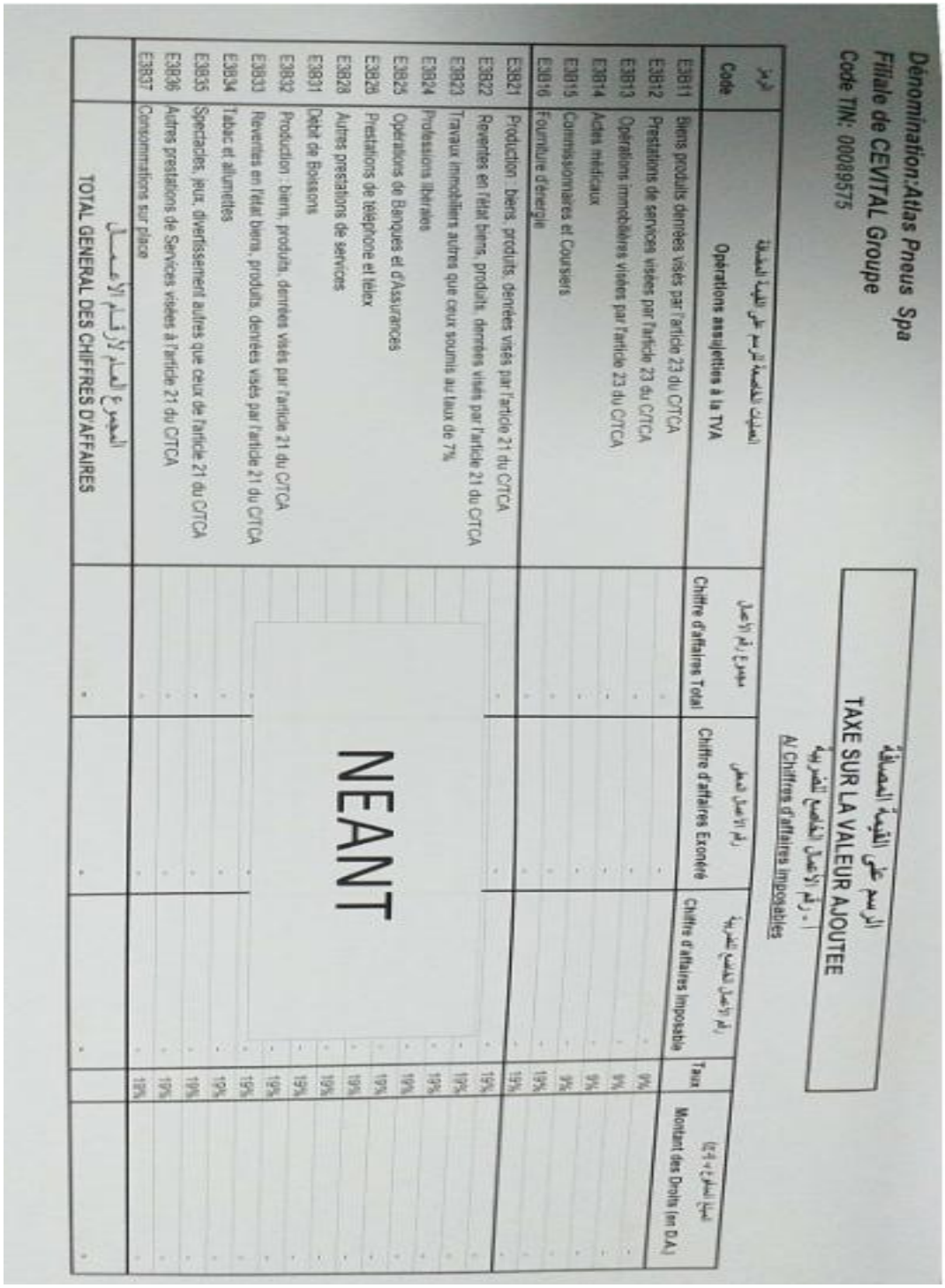
الملحق–9– الميزانية الجبائية



الملحق 10- تصريح G50



الملحق –11–تصريح الرسم على القيمة المضافة للشركة الفرعية



Dénomination:Atlas Pneus Spa
Filiale de CEVITAL Groupe
Code TIN: 000899575

الرسم على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE
رقم الأعمال الخاضع للضريبة
A/ Chiffres d'affaires imposables

الرمز Code	العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة Opérations assujetties à la TVA	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires Total	رقم الأعمال المعفى Chiffre d'affaires Exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires Imposable	Taux	المبلغ الملزم به (2-1) Montant des Droits (en DA)
E3B11	Biens produits denrées visés par l'article 23 du C/TCA				9%	
E3B12	Prestations de services visées par l'article 23 du C/TCA				9%	
E3B13	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C/TCA				9%	
E3B14	Actes médicaux				9%	
E3B15	Commissionnaires et Coursiers				19%	
E3B16	Fourniture d'énergie				19%	
E3B21	Production : biens, produits, denrées visés par l'article 21 du C/TCA				19%	
E3B22	Revientes en l'état biens, produits, denrées visés par l'article 21 du C/TCA				19%	
E3B23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%				19%	
E3B24	Professions libérales				19%	
E3B25	Opérations de Banques et d'Assurances				19%	
E3B26	Prestations de téléphone et telex				19%	
E3B28	Autres prestations de services				19%	
E3B31	Débit de Boissons				19%	
E3B32	Production : biens, produits, denrées visés par l'article 21 du C/TCA				19%	
E3B33	Revientes en l'état biens, produits, denrées visés par l'article 21 du C/TCA				19%	
E3B34	Tabac et allumettes				19%	
E3B35	Spectacles, jeux, divertissement autres que ceux de l'article 21 du C/TCA				19%	
E3B36	Autres prestations de Services visées à l'article 21 du C/TCA				19%	
E3B37	Consommations sur place				19%	
	المجموع العام لرقم الأعمال TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES					

NEANT

Résumé

L'étude vise à mettre en évidence le rôle de l'audit fiscal en tant qu'outil de gestion fiscale dans les groupes de sociétés, avec étude de cas du groupe de cevital .

La gestion fiscale dans un groupe est plus complexe que dans les entreprises individuelles. L'intégration fiscale est l'un des mécanismes utilisés pour réaliser une économie fiscale grâce aux avantages qu'elle offre. Notamment d'importantes réductions fiscales en matiere de l'impôt sur les bénéfices ou d'autre taxes.

Les transactions entre les sociétés du groupe sont également un moyen de réduction du coût fiscal du groupe dans son ensemble, toutefois ces transactions comportent des risques, elles ne sont pas imposables dans les groupes intégrés mais elles sont une source de risques fiscaux importants dans les groupes qui ont une activité internationale, vue que les prix de transfert sont un sujet de grande importance pour les administrations fiscales.

L'étude a conclu que l'audit fiscal permet d'éviter les risques fiscaux liés au processus d'intégration fiscale et aux prix de transfert, qui peuvent nuire a la réputation du groupe et affectent négativement les couts fiscaux. Cela en adoptant une méthode d'audit adaptée.

L'étude a confirmé qu'au niveau du groupe cevital l'audit fiscal interne est un outil de contrôle de la maison mère sur ses filiales, toutefois, aucune importance n'est accordée à l'audit de l'intégration fiscale et des prix de transfert malgré les risques fiscaux importants qui y sont associés.

Mots clés : groupes de sociétés, régime fiscal des groupes, prix de transfert, audit fiscal.