

مساهمة تدقيق حسابات الضرائب في تحسين تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

The contribution of auditing tax accounts in improving the management of tax risk in the economic institution

الحاج عامر

مخبر مالية البنوك وإدارة الأعمال
جامعة محمد خيضر بسكرة - الجزائر

elhadj.ameur@unvi-biskra.dz

تاريخ النشر: 2024/10/31

محمد الأزهر ذهب*

مخبر مالية البنوك وإدارة الأعمال
جامعة محمد خيضر بسكرة - الجزائر

mohammedlazhar.deheb@unvi-biskra.dz

تاريخ القبول: 2024/07/23

تاريخ الإستلام: 2024/06/09

ملخص:

سعت هذه الدراسة إلى تقييم واقع مهنة المراجعة في الجزائر، استكشاف الإجراءات العملية المتبعة في مهنة المراجعة بالبيئة الجزائرية وتحليل أوجه الشبه والاختلاف بين المعايير الجزائرية والدولية للمراجعة، تحقيقا لهذه الأهداف تم الاعتماد على تحليل نتائج استبيان تم توزيعه على عينة من مراجعي الحسابات في الجزائر، كما أظهرت نتائج الدراسة أن معايير المراجعة الدولية حظيت بقبول واسع من قبل المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة في الجزائر، حيث تساهم معايير المراجعة الدولية في تعزيز الثقة والمصداقية بالقوائم المالية للمستثمرين الأجانب. وبناء على هذه النتائج، توصي الدراسة بضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة لمراجع الحسابات حول كيفية تطبيق معايير المراجعة الدولية. الكلمات المفتاحية: معايير المراجعة الدولية، مراجع الحسابات، المراجعة. تصنيفات JEL: M41 ، M48 .

Abstract:

This study sought to evaluate the reality of the auditing profession in Algeria, explore the practical procedures followed in the auditing profession in the Algerian environment, and analyze the similarities and differences between Algerian and international auditing standards. To achieve these objectives, reliance was placed on analyzing the results of a questionnaire that was distributed to a sample of auditors in Algeria. The results of the study also showed that international auditing standards were widely accepted by specialists and those interested in the auditing profession in Algeria, as international auditing standards contribute to enhancing trust and credibility in auditing. Finance for foreign investors. Based on these results, the study recommends the need to hold specialized training courses for auditors on how to apply international auditing standards.

Keywords: International Auditing Standards, Auditor, Audit

Jel Classification Codes: M41 , M48.

* المؤلف المراسل.

في الجزائر يعتبر الطلب على خدمات التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية مهما كان حجمها أو رقم أعمالها أو ربحها المحقق محدودا جدا في إطار التعاقد أو الاستعانة أو الاستشارة بهم، إذ تكتفي المؤسسة في أقصى الحالات بتقرير محافظ الحسابات كمرجعة قانونية إلزامية. إن تقديم طلب خدماتهم بصفة دورية للمؤسسة يجنبها الوقوع في المخاطر الجبائية المحتملة، كما أن عمل مدققي الحسابات الخارجيين (الخبير المحاسب، محافظ الحسابات) يضيئ لمسة إيجابية على أعمال المؤسسة في الجانب الجبائي ويرفع من امتثالهم للقوانين الجبائية.

ويهدف التدقيق الجبائي الخارجي إلى المحافظة على مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة الداخلية منها والخارجية، وهذا عن طريق اكتشاف المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة جراء الأخطاء المرتكبة والإغفالات في تسيير ملفها الجبائي. كما تشكل مهنة تدقيق الحسابات الضريبية من طرف مدقق خارجي عملا إستباقيا بالنسبة للمؤسسة، إذا فهي الوسيلة التي من ورائها تستطيع المؤسسة تحقيق الوفورات الضريبية بتجنبها المخاطر الجبائية وكذا معالجتها في الوقت المناسب دون التأثير على وضعيتها المالية، التي قد تتعرض لها نتيجة إخضاعها للرقابة من طرف مصالح إدارة الضرائب.

1.1. إشكالية الدراسة: مما سبق يمكن طرح إشكالية البحث الرئيسية الموالية:

كيف يساهم تدقيق حسابات الضرائب في تحسين تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؟

من خلال إشكالية البحث الرئيسية يمكن صياغة التساؤلات الفرعية كما يلي:

- فيما تتمثل أهمية تدقيق حسابات الضرائب للمؤسسة؟
 - هل يمكن للمدقق الخارجي من خلال خبرته العلمية والعملية في الكشف عن المخاطر الجبائية؟ وكيف يساهم في تسويتها؟
 - هل الإجراءات المتبعة من طرف المدقق الخارجي في تدقيق حسابات الضرائب لها تأثير في تحسين تسيير الخطر الجبائي؟
- 2.1. فرضيات الدراسة: لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية تم الانطلاق من الفرضيات الموالية:
- تمثل أهمية تدقيق حسابات الضرائب بالنسبة للمؤسسة أداة رقابية، وهذا من خلال إجراء الرقابة القبلية على التصريحات الجبائية لتشخيص وضعيتها الجبائية باستخدام طرق وأدوات لقياس نسبة الخطر الجبائي وتقييمه.
 - يمكن للمدقق الخارجي من خلال خبرته كشف الأخطاء والإغفالات المرتكبة في التصريحات الجبائية المقدمة إلى الإدارة الجبائية، كما يمكنه المساهمة في تصحيحها، بتسوية حالات عدم الانتظام الضريبي وقلّة الفعالية الضريبية.
 - إن الإجراءات المتبعة من طرف المدقق الخارجي في تدقيق حسابات الضرائب لها تأثير إيجابي وفعال في تحسين تسيير الخطر الجبائي. من خلال التأكد من أن المؤسسة غير معرضة للأخطار وأن التكلفة الضريبية في أدنى حدودها.
- 3.1. أهداف الدراسة: يهدف البحث إلى تحقيق عدة أهداف من أهمها ما يلي:
- الإحاطة بأساسيات التدقيق الجبائي وأهميته في الكشف المبكر للخطر الجبائي، من خلال ما يقدمه المدقق الخارجي من خدمات للمؤسسة يساهم فيها في فعالية تسيير وإدارة المخاطر الجبائية؛
 - التدقيق الجبائي يحصر نقاط القوة والضعف في المؤسسة، ويفعل إجراءات إتخاذ القرار في الوقت المناسب لإستدراك النقائص؛
 - إبراز حقيقة جباية المؤسسة أمام إختبار الرقابة الجبائية، وهذا مع غياب خيار اعتماد المؤسسة للتدقيق الجبائي بأنواعه المختلفة بصفة دورية.

4.1. أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذا البحث فيما يلي:

— توضيح مدى أهمية تدقيق حسابات الضرائب في تحسين تسيير الخطر الجبائي عمليا داخل المؤسسة، وهذا من خلال إظهار نتائج تأثير عمل المدقق الخارجي؛

— جل المؤسسات ليست لها ثقافة معرفية بالمكاسب التي يحققها التدقيق الجبائي من آثار إيجابية على الوضعية المالية للمؤسسة قبل تعرضها للرقابة الجبائية؛

— توعية المؤسسات والمسير الجبائي بالخطر الجبائي وإدراجه ضمن وظائف التسيير وإستراتيجية المؤسسة.

5.1. منهجية الدراسة: نظرا لطبيعة موضوع البحث فقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري في عرض مختلف المفاهيم النظرية لمحاوّر البحث ووصفها، وبهدف إبراز مدى الترابط بين المتغيرات وضبط المفاهيم، قمنا بتدعيم الجانب النظري بدراسة حالة لإضفاء الدلالة العملية لتدقيق حسابات الضرائب من طرف المدقق الخارجي.

6.1. الدراسات السابقة: لقد ازدادت في الآونة الأخيرة الاهتمام بالدراسات حول التدقيق الجبائي من طرف مدققي الحسابات، و من بين أهم هذه الدراسات التي إنطلقنا منها على سبيل المثال وليس للحصر، الورقة البحثية التي أعدها كل من كويدمي، مداحي، (2020)، تحت عنوان: "دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية"، حيث هدفت إلى فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة ومدى احترامها لجميع القواعد الضريبية، لتجنب المخاطر والعقوبات في حال رقابة جبائية، وكانت أهم نتيجة لهذا البحث هي أن قيام المؤسسة بالتدقيق الجبائي بشكل دوري يجنبها الوقوع في الكثير من المخاطر الجبائية، في حين أن الدراسة المعدة من طرف رحمانى، بالخوخ، (2021)، تحت عنوان: "دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر"، حيث هدفت هذه الدراسة إلى إبراز فعالية التدقيق الجبائي في تسيير العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة، بشكل دوري ومستمر، والحد من الخطر الجبائي الناجم عن عدم احترام القوانين والتشريعات الجبائية، الأمر الذي يعرض المؤسسة إلى عواقب مالية تتمثل في غرامات وعقوبات قد تصل إلى حد العجز المالي، أما الدراسة التي أعدت من طرف مهدي وجازية، سنة (2022) بعنوان: "أهمية التدقيق الجبائي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية"، هدفت إلى فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة محل الدراسة، وذلك بالتحقق من كيفية حساب الضريبة وإلى مدى احترامها للقوانين، ومن النتائج المتوصل إليها أن القيام بالتدقيق الجبائي الدوري يجنبها الوقوع في المخاطر الجبائية التي قد تؤثر على وضعيتها المالية وعلى سمعتها، كما أثارت دراسة بن تريكة وبن محمد سنة (2023) والموسومة: "بالتدقيق الجبائي الداخلي كألية لتجنب الخطر الجبائي في المؤسسات الاقتصادية"، ولقد خلصت أن للتدقيق الداخلي دور كبير وفعال في تحسين الأداء الجبائي للمؤسسات، من خلال إختيار السياسة الجبائية المثلى أو الاستفادة من الامتيازات الجبائية المتاحة أو تفادي التكاليف الاضافية، وهذا بممارسة الرقابة القبلية على التصريحات الجبائية وتدنية الخطر الجبائي، وكذلك الدراسة التي قام بها قدرأوي وغريسية سنة (2023) تحت عنوان: "دور المستشار الجبائي في الدفاع عن المؤسسة وتجنب الخطر"، بإعتبار أن المستشار الجبائي له خبرة في مجال الضرائب، حيث يدرك المخاطر المحيطة بالمؤسسة، فهو يقوم بفحص الوضعية الجبائية ومدى التزامها بالقوانين وكذلك سلامة محاسبتها وتصريحاتها الضريبية، وخلصت إلى أن تقريره تضمن العديد من المخاطر الجبائية وقام بتسويتها، وبينت أن الاستعانة به يضمن عدم تعسف مصالح الضرائب تجاه المؤسسة.

7.1. خطة الدراسة: لمعالجة موضوع البحث تم اعتماد الخطة الموالية:

أولاً: الدراسة النظرية وتنقسم إلى ثلاث محاور

المحور الأول: الإطار المفاهيمي لتسيير الخطر الجبائي

المحور الثاني: عموميات حول التدقيق الجبائي

المحور الثالث: الإجراءات العملية لمراحل تدقيق الحسابات الضريبية

ثانيا: الدراسة التطبيقية

2. الدراسة النظرية

1.2. الإطار المفاهيمي لتسيير الخطر الجبائي

1.1.2. تعريف الخطر الجبائي

الخطر الجبائي يتمثل في "عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فهو نتيجة لتعدد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية اتجاه هذا التشريع"¹

يعرف على أنه "أي تراخي في الاستراتيجية الجبائية، العمليات، التقارير المالية، الذي يؤثر سلبا على الوضعية الجبائية أو على أعمال المؤسسة أو يعرضها للغرامات وإعادة الاخضاع الضريبي ولضرائب إضافية"².

يعرف على أنه "كل تراخي في الاستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية أو الإلتزام، الذي يؤثر سلبا على ضريبة الشركة نتيجة أعمال غير مقبولة أو غير متوقعة مثل: العقوبات، وتقييمات غير كافية للمخاطر، الضرائب الإضافية، الإضرار بسمعة الشركة، الفرصة الضائعة، تحريف القوائم المالية"³.

ومما سبق يتضح لنا أن الخطر الجبائي ينتج عن كل خلل في تسيير الالتزامات الجبائية، نتيجة للإهمال المتعمد أو غير المقصود، مما يجعل المؤسسة عرضة لتشويه سمعتها وهدفا للرقابة الجبائية، حيث يتولد عنها أعباء إضافية ونتائج وخيمة وهي في غنن عنها، تضر بالوضع المالي للمؤسسة واستقرارها ونموها الاقتصادي.

2.1.2. وضعيات الخطر الجبائي

إن إجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في موضع خطر جبائي نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية وأهم وضعيات الخطر:⁴

- ❖ الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات: يؤدي إلى إعادة تقدير الأمس بطريقة تلقائية مع تسليط العقوبات.
- ❖ الغش في التصريح: حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تسليط العقوبات.
- ❖ عدم مراقبة الاختيارات الجبائية: إن انتقاء المؤسسة لإختيار جبائي ما، قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي، إذا فني ملزمة بإحترام شروط الاستفادة من هذه الامتيازات، و في حالة العكس يترتب عنها إسقاط حقها وتعرض لعقوبات جبائية.

3.1.2. تسيير الخطر الجبائي

يعتبر تسيير الخطر الجبائي هو الخطوة الأولى في أي تسيير جبائي، يهدف إلى تحقيق الأمن الجبائي و إلى إتخاذ الاحتياطات الوقائية اللازمة لتفادي الخطر، وهذه الاجراءات لا تزيل كليا الخطر الجبائي بل تسمح باستبعاد الآثار السلبية لأي مراقبة جبائية و تتمثل في التالي:⁵

- احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع؛
- أن توكل مهمة التسيير الجبائي لمختص ملم بالقواعد الضريبة أو إنشاء خلية جبائية على مستوى المؤسسة، من أجل إستغلال كل الإمكانيات المتاحة في ميدان الجبائية؛
- القيام بإجراءات المراقبة الجبائية الداخلية وتطوير مهمة التدقيق الجبائي؛
- إنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات وإطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي.

2.1.4. مصادر المخاطر الجبائية:⁶

تتعدد مصادر المخاطر الجبائية بالمؤسسة الاقتصادية، بحيث يمكن تصنيفها إلى مصدرين أساسيين وهما:

2.1.4.1. مصادر من أصل خارجي، ونجد منها:

تغيير القوانين والتشريعات، تعقد وغموض وعدم ملائمة النصوص الجبائية، وكذلك طبيعة النشاط غير ملائمة واحتياجات التسيير الجبائي، الاختلاف بين المحاسبة والجبائية، صعوبة الاثبات القانوني لبعض المصاريف، ضغوطات الزبائن أو الموردين أو الأطراف الأخرى من أجل عدم إحترام القواعد القانونية الجبائية.

2.1.4.2. مصادر من أصل داخلي، ونذكر منها:

نقص أو عدم كفاءة الموارد البشرية، تقنيات غير مؤهلة أو مهملة، الجهل بالمزايا الجبائية، غياب الرقابة الذاتية، سوء التنسيق بين المصالح المكلفة بالتسيير الجبائي، محاسبة غير منتظمة، غير منسجمة، غير دقيقة، ناقصة، محاسبة غير ممسوكة يوميا.

2.2. عموميات حول التدقيق الجبائي

إن مفهوم التدقيق الجبائي يرتبط أساسا بوجود التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة، إذ تحتوي على المعلومات التي يتم على أساسها تحديد الوعاء الضريبي.

2.2.1. تعريف التدقيق الجبائي

لقد قدمت العديد من المفاهيم التي تناولت التدقيق الجبائي نذكر منها:

عرف التدقيق الجبائي بأنه "عملية منهجية يسعى للتأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية بما يوافق القوانين الضريبية وفق معايير وضوابط مهنية يلتزم بها المدقق الجبائي".⁷

كما عرف أيضا بأنه: "هي وسيلة لقياس قدرة المؤسسة على تسخير وسائل القانون الجبائي في إطار تسييرها الجبائي من أجل تحقيق أهداف سياستها العامة التي سطرته".⁸

يعتبر التدقيق الجبائي عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة.⁹

كما عرفها البروفيسور م. كولين (M.P.Colin): التدقيق الجبائي هو مراقبة احترام القوانين الجبائية.¹⁰

كما عرف الباحث رضا خلاصي، التدقيق الجبائي على أنها "عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي أو تقييم، الهدف منه هو إعداد وتشخيص جبائي للمؤسسة".¹¹

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن التدقيق الجبائي عمل منظم وممنهج يقوم على أسس وقواعد علمية وعملية من طرف شخص مؤهل تتمثل في فحص إنتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة بناء على التشريعات والقواعد الجبائية.

2.2.2. أنواع التدقيق الجبائي

يمكن تقسيم التدقيق الجبائي إلى نوعين:¹²

النوع الأول: وهو التدقيق الذي تقوم به مصلحة الضرائب على السجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسات، وكذا التصريحات المكتتبه مستندة في ذلك على التشريعات الجبائية المعمول بها.

النوع الثاني: فهو الذي تقوم به المؤسسة ذاتها من أجل التسيير الجبائي، بواسطة مختص سواء داخلي (التدقيق الداخلي) أو خارجي (المدقق الجبائي) وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي، ومنه يتمثل الفرق بين النوعين فيما يلي:¹³

الأول: تنجر عنه عقوبات مالية، فقدان إمتيازات جبائية، برمجة رقابة محاسبية للسنوات الغير متقادمة تشمل جميع الرسوم والضرائب.

أما الثاني: تكون نتائج التدقيق في شكل تقرير يتضمن رأيا فنيا و إقتراحات مهمة تهدف إلى تخفيض الأعباء وتجنب المؤسسة مخاطر جبائية متعددة.

3.2.2. أهداف التدقيق الجبائي

إن المغزى الحقيقي من التدقيق الجبائي هو جعل المكلف بالضريبة إيجابي وطوعي للالتزامات والقوانين الضريبية، لتحقيق مستوى عالي من الالتزام الضريبي في ظل نظام ضريبي تصريحي من خلال ما يلي:¹⁴

- تقديم تصريحات ضريبية صحيحة وعادلة؛

- العمل على استفادة المؤسسة من الخيارات والامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع والتحكم فيه.

3.2. الإجراءات العملية لمراحل تدقيق الحسابات الضريبية

في البداية سنحاول التعرف على أهم المراحل التي يتبناها المدقق الخارجي عند قيامه بعملية التدقيق في المؤسسة بعد إجراءات قبول المهمة والشروع في تنفيذ بنود العقد والمتعلقة بمهمة التدقيق في الحسابات الضريبية للمؤسسة.

3.2.1. مراحل تنفيذ مهام المدقق الخارجي

يمكن إيجازها في ثلاثة مراحل أساسية وقانونية، وهو ما سوف نتعرض له من خلال هذا الملخص أدناه:

المرحلة الأولى(1)	المرحلة الثانية(2)	المرحلة الثالثة(3)
أ- الإجراءات: الفرع الأول: مرحلة الإعداد للمهمة 1/ الأعمال التحضيرية: جمع المؤشرات حول: - المكونات التي تسمح بمعرفة المؤسسة. - الأدوات المستعملة في تسيير المؤسسة. - القطاعات التي يمارس فيه النشاط. 2/ التخطيط لبرنامج العمل: جمع معلومات حول: - الوثائق القانونية والمحاسبية للمؤسسة. - معلومات حول اتفاقياتها مع الغير. - معلومات بخصوص وضعيتها الجبائية. - علاقتها وصورتها مع إدارة الضرائب. ب- الأهداف: - تحديد طبيعة المهمة وقبول طرفي العقد لبنوده (الشركة والمدقق الخارجي). - تقييم خلفية الشركة والأسباب وراء القيام بعملية التدقيق الخارجي. - مسح شامل للحصول على معلومات حول محيط الشركة (الداخلي والخارجي). - تحديد أعضاء فريق التدقيق ومهامهم.	أ- الإجراءات: الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة 1/ تقييم نظام الرقابة الداخلية: وذلك من خلال: - إعداد قائمة الأسئلة للرقابة الداخلية المتعلق بالجبائية. - القيام بعملية التحليل المالي لتصريحات المؤسسة. 2/ تنفيذ إجراءات التحقيق المباشر: و يتم ذلك من خلال: - مراقبة قواعد المضمون. - مراقبة القواعد الشكلية الزمنية. ب- الأهداف: - تقدير وتحديد مقدار دليل الإثبات. - فحص المطلوب من قبل مدقق الحسابات. - التأكد من عدم وجود أي تحريف في القوائم المالية. - اختبار الالتزام بضوابط الرقابة ودليل الإثبات - اختبارات التحقق الأساسية للعمليات.	أ-الإجراءات: الفرع الثالث: مرحلة إعداد التقرير الجبائي 1/ خصائص التقرير المتعلق بالتدقيق الجبائي: وذلك من خلال - إبداء رأي حول الانتظام أو عدمه - تقييم الخطر الجبائي - تحدد العقوبات والغرامات المتحملة من طرف المؤسسة. - اقتراح الامتيازات وأفضل الخيارات الجبائية على المؤسسة. - وصف مختلف الأعمال والصعوبات التي اعترضته أثناء أداء مهمته. 2/ التوصيات المقدمة: - توصيات ذات طابع علاجي (تسمح بتصحيح الوضعية المحاسبية والجبائية للمؤسسة) - توصيات ذات طابع وقائي (كعدم الانتظام) ب- الأهداف: - اختيار أدلة الإثبات المؤيدة لضوابط الرقابة الداخلية. - التأكد من عدالة القوائم المالية. - المصادقة على الحسابات. - إبداء رأي فني ومحامد حول حسابات الشركة في شكل توصيات.

المصدر: من إعداد الباحثين وفق ما تقتضيه مهام المدقق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية.

2.3.2. التدقيق العملي للحسابات الضريبية داخل المؤسسة

إن الإجراءات المتبعة هي مزيج بين تقنيات التدقيق المحاسبي في جانبها الجبائي والتحقيق الجبائي الذي تقوم به مصلحة الضرائب والذي يعتبر أحد أوجه التدقيق الجبائي. وعليه يسعى المدقق إلى التأكد من احترام المؤسسة لالتزاماتها الجبائية من جهة واستفادتها من كل الامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع الجزائري من جهة أخرى.¹⁵

2.3.2.1. خطوات التدقيق في الرسوم على رقم الأعمال

الفرع الأول: التدقيق في الرسوم على رقم الأعمال	
أولاً: التدقيق في الرسم على النشاط المهنى TAP	ثانياً: التدقيق في الرسم على القيمة المضافة TVA
1/ التدقيق في الوعاء الضريبي	1/ التدقيق في الحدث المنثني للرسم
التدقيق في التخفيضات	2/ التدقيق في الوعاء الضريبي
التدقيق في العناصر التي لا تدرج في الوعاء الضريبي	3/ التدقيق في المعدلات المطبقة
2/ التدقيق في التصفية والتسديد	4/ التدقيق في الحسومات الممنوحة
	شروط الشكل
	شروط المضمون
	ج- الشروط الزمنية
	5/ التدقيق في المعلومات الواردة في التصريح

2.3.2.2. خطوات التدقيق في الضرائب على النواتج

الفرع الثاني: التدقيق في الضرائب على النواتج	
أولاً: التدقيق في الضرائب على أرباح الشركات IBS	ثانياً: التدقيق في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
1/ التدقيق في الوعاء الضريبي	1/ التدقيق في الوعاء الضريبي
التدقيق في كيفية تحديد النتيجة المحاسبية	التدقيق في الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور
التدقيق في النواتج الأخرى	IRG/Salair
التدقيق في كيفية تحديد النتيجة الجبائية	ب- التدقيق في الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأرباح
2/ التدقيق في التصفية والتسديد	الصناعية والتجارية IRG/BIC
	2/ التدقيق في التصفية والتسديد

المصدر: من إعداد الباحثين وفق ما تقتضيه مهام المدقق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية

2.3.3. تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يبدأ المدقق الجبائي عمله، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب.¹⁶

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

3. الدراسة التطبيقية

سنحاول التعرض لأهم الخطوات العملية التي يسلكها المدقق الخارجي لأداء مهامه داخل الشركة، للوقوف على الأخطار الجبائية المحتملة من طرف الرقابة الجبائية، وكيف يؤثر تدخله في حماية المؤسسة من تلك الأخطار المحدقة بها والتخفيف من وطئتها، ودور المدقق الخارجي يكمن في تسيير ملفها الجبائي وذلك بتصحيح الأخطاء وتوجيه المسيرين نحو النجاعة في التسيير وبندل عناية أكبر

مساهمة تدقيق حسابات الضرائب في تحسين تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

بالضريبة والعمل على التكيف مع التشريع الضريبي ومواكبة التغييرات وإستغلال الخيارات والإمتيازات الجبائية التي يقرها المشرع الجزائري، ومن هذا المنطلق سنتعرض إلى:

1.3. نموذج الدراسة

تناولت الدراسة التطبيقية حالة شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) تنشط على مستوى ولاية ورقلة، تمارس نشاط مكتب أعمال واستشارة ومساعدة الشركات الوطنية البترولية (شركة خدماتية)، حيث شملت عملية التدقيق في الحسابات الضريبية إلى إعادة تصحيح كل من:

- إعادة تكوين رقم الأعمال المحقق الخاضع؛

- استخراج الأرباح الجبائية؛

- تدقيق جميع حسابات الضرائب والرسوم التي تخضع لها الشركة.

2.3. المحاسبة المقدمة (استظهار من ناحية الشكل):

- سجل اليومية العامة مؤشر ومختوم من طرف رئيس محكمة ورقلة بتاريخ 25/03/2014 تحت رقم 2014/196؛

- سجل يومية الجرد مؤشر ومختوم من طرف رئيس محكمة ورقلة بتاريخ 25/03/2014 تحت رقم 2014/196؛

- التصريحات الشهرية (G50) الخاصة بالسنوات محل التدقيق؛

- الميزانيات المحاسبية للسنوات محل التدقيق مودعة في الأجال القانونية؛

- فواتير الخدمات والاستشارات والمصاريف المصرح بها والمسجلة محاسبيا؛

- شهادات الإعفاء المسلمة من مصالح إدارة الضرائب إلى الشركات البترولية في إطار الخدمات الإستشارية المقدمة لها؛

- إن جميع مقبوضات الشركة للأعمال المنجزة كانت تتم عن طريق البنك.

3.3. أهم المؤشرات التي إعتدنا عليها في دراستنا التطبيقية

3.3.1. التصريحات الجبائية المودعة لدى إدارة الضرائب (DECLARE، G50)

2018				2017				التعيين	
TVA 19%	TAP 2%	رقم الأعمال		TVA 19%	TVA 17%	TAP 2%	رقم الأعمال		البيان
		المعفى	الخاضع				المعفى	الخاضع	
1.064.000	457.013	17.250.668	5.600.000	-	273.360	62.131	1.498.575	1.608.000	جانفي
680.371	825.264	37.682.307	3.580.900	-	323.884	209.582	8.573.894	1.905.200	فيفري
923.438	578.171	24.048.376	4.860.200	-	272.051	194.731	8.136.265	1.600.300	مارس
972.857	582.491	24.004.258	5.120.300	-	196.589	127.984	5.242.805	1.156.405	أفريل
1.862.133	306.110	5.504.808	9.800.700	224.286	-	854.938	41.566.441	1.180.455	ماي
845.519	623.565	26.728.151	4.450.100	277.476	-	864.955	41.787.370	1.460.400	جوان
473.120	1.069.603	50.990.032	2.490.106	359.180	-	326.787	14.448.936	1.890.420	جويلية
881.664	747.261	32.722.725	4.640.340	228.133	-	890.053	43.301.940	1.200.700	أوت
2.004.544	503.259	14.612.699	10.550.230	542.392	-	111.905	2.740.540	2.854.695	سبتمبر
946.333	724.319	31.235.232	4.980.700	283.119	-	778.547	37.437.233	1.490.100	أكتوبر
1.387.152	332.262	9.312.286	7.300.800	256.272	-	801.972	38.749.777	1.348.800	نوفمبر
694.836	539.298	23.307.873	3.657.030	256.652	-	270.657	12.182.068	1.350.800	ديسمبر
12.735.967	7.288.616	297.399.415	67.031.406	2.427.510	1.065.884	5.494.242	255.665.844	19.046.275	المجموع
67.031.406	364.430.821	364.430.821		12.776.370	6.269.905	274.712.117	274.712.117		المبلغ الإجمالي

2020				2019				التعيين
TVA 19%	TAP 2%	رقم الأعمال		TVA19%	TAP 2%	رقم الأعمال		البيان
		المعفى	الخاضع			المعفى	الخاضع	
1.060.333	888.819	38.860.260	5.580.700	1.715.723	480.689	15.004.317	9.030.124	جانفي
1.461.128	642.369	24.428.290	7.690.150	1.081.100	826.640	35.641.990	5.690.000	فيفري
617.684	1.101.585	51.828.270	3.250.970	1.512.495	642.217	24.150.352	7.960.500	مارس
1.210.351	722.754	29.767.440	6.370.270	1.273.152	723.496	29.474.010	6.700.800	أفريل
1.069.852	609.596	24.848.980	5.630.800	1.035.540	932.068	41.153.180	5.450.210	ماي
2.230.638	503.438	13.431.677	11.740.200	1.489.657	755.866	29.953.000	7.840.300	جوان
319.276	1.868.991	91.769.173	1.680.400	912.114	954.178	42.908.290	4.800.600	جويلية
1.643.565	555.158	19.107.560	8.650.340	2.217.399	319.842	4.321.600	11.670.520	أوت
1.491.616	521.262	18.212.470	7.850.610	712.519	1.490.728	70.786.310	3.750.100	سبتمبر
923.461	1.082.890	49.284.190	4.860.320	1.485.866	931.443	38.751.780	7.820.350	أكتوبر
2.453.740	590.853	16.628.220	12.914.419	951.479	1.148.581	52.421.260	5.007.784	نوفمبر
720.180	1.237.889	58.104.051	3.790.420	1.641.638	672.816	25.000.630	8.640.200	ديسمبر
15.201.824	10.325.604	436.270.581	80.009.599	16.028.682	9.878.564	409.566.719	84.361.488	المجموع
80.009.599	516.280.180	516.280.180		84.361.488	493.928.207	493.928.207		المبلغ الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثان.

2.3.3. العمليات الجبائية للشركة

هذا الجدول بين ملخص العمليات الجبائية للشركة للسنوات محل التدقيق وهي موضحة كالتالي:

2020	2019	2018	2017	البيان
522.709.356	508.283.878	374.442.383	276.789.723	رقم الاعمال المفوترح/706
516.280.180	493.928.207	364.430.821	274.712.117	رقم الاعمال المصرح به الإجمالي الخاضع TAP في (G50)
436.270.581	409.566.719	297.399.415	255.665.844	رقم الاعمال المصرح به المعفى من TVA في (G50)
//	//	//	6.269.905	رقم الاعمال المصرح به الخاضع TVA (17%) في G50
80.009.599	84.361.488	67.031.406	12.776.370	رقم الاعمال المصرح به الخاضع TVA (19%) في G50
1.472.214	3.756.553	4.991.213	8.641.217	الرسم على القيمة المضافة المسترجع في (G50)
13.039.779	12.148.856	6.443.814	987.760	الرسم على القيمة المضافة المدفوع في (G50)
67.804.467	45.835.612	29.330.906	21.478.595	النتيجة المحاسبية المصرح بها في الميزانية
68.207.667	63.654.604	39.678.926	30.318.755	النتيجة الجبائية المصرح بها في الميزانية

المصدر: من إعداد الباحثان.

4.3. المراحل العملية لتدقيق حسابات الضرائب

في البداية سنقوم بعمليات التدقيق في الحسابات الضريبية والمتمثلة في الضرائب والرسوم المفروضة والتي تخضع لها الشركة.

4.3.1. الضرائب والرسوم المفروضة على الشركة

الشركة تخضع لبعض الضرائب والرسوم وفقا للتشريعات الجبائية، وذلك من حيث الحدث المنشئ والوعاء والمعدل والتسديد

وأجال التصريح، وهي موضحة في الجدول التالي:

الضريبة أو الرسم	الحدث المنشئ	الوعاء	المعدل	آجال التصريح والتسديد
الرسم على القيمة المضافة TVA	- الخدمات: القبض الكلي أو الجزئي	ثمن الحالة المسلمة	17% 19%	قبل 20 يوما من الشهر الموالي ضمن G50
الرسم على النشاط المني TAP	- الخدمات: القبض الكلي أو الجزئي	رقم الأعمال خارج الرسم (TVA) ويستثنى منه رقم الأعمال المعفى من الشركات الوطنية البترولية	2%	قبل 20 يوما من الشهر الموالي ضمن G50
الضريبة على أرباح الشركات IBS	- تحقيق الأرباح	قيمة الأرباح	26%	ق1: من 20 فيفري إلى 20 مارس ق2: من 20 ماي إلى 20 جوان ق3: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر يمثل كل قسط 30 % ضمن G50
الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء	- توزيع الأرباح	مبلغ الأرباح المحققة والموزعة على الشركاء من كل سنة	15%	تصريح سنوي على الأكثر 30 أفريل من كل سنة
الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رواتب وأجور IRG/SALAIRE	- تحديد ودفع الأجور والرواتب	مبلغ الرواتب والأجور بعد طرح إقتطاعات الضمان الإجتماعي (9%)	حسب السلم	قبل 20 يوما من الشهر الموالي ضمن G50

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات من مصلحة المحاسبة بالشركة

4.3.2. التدقيق في مقبوضات الشركة

من خلال عملية التدقيق في رقم الأعمال يجب التأكد من أن رقم الأعمال يعكس الحقيقة، وذلك بإستعمال تقنيات يتم من خلالها

إعادة تكوين رقم الأعمال وهناك طريقتين وهما:¹⁷

الطريقة الأولى: تتم عن طريق إعادة تأسيس رقم الأعمال اعتمادا على المداخيل. ويكون رقم الأعمال المعاد تكوينه كما يلي:

رقم الأعمال المعاد تكوينه = الصندوق + الحسابات البنكية + تسبيقات الزبائن في (01/01) + رصيد الزبائن في (12/31) - تسبيقات

الزبائن في (12/31) - رصيد الزبائن في (01/01)، وبعد ذلك يتم مقارنته برقم الأعمال المصرح به، من أجل إكتشاف الأخطاء المحتملة.

الطريقة الثانية: وهي تتم عم طريق إعادة تأسيس رقم الأعمال اعتمادا على الفواتير، أي إستخراج رقم الأعمال المفوتر من خلال

المقبوضات، ويكون ذلك كما يلي:

الفوترة المعاد تكوينها = التحصيلات المصرح بها - أرصدة الزبائن في (01/01) + تسبيقات الزبائن في (01/01) + أرصدة الزبائن في

(12/31) - تسبيقات الزبائن في (1/31).

والجدول أدناه يوضح مخرجات الحساب المالي المدققة لرقم الأعمال المقبوض التي إعتدنا عليها في دراستنا التطبيقية للسنوات

محل الدراسة طبقا للمادة 221 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذلك المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال من

أجل تحديد الحدث المنشئ، والجدول التالي يبين رقم الأعمال المعاد تكوينه من خلال مقبوضات الشركة كالتالي:

2020	2019	2018	2017	البيان
579.353.612	695.887.962	442.254.352	300.171.561	إجمالي المقبوضات عن طريق البنك TOTAL CREDIT
47.873.008	185.620.382	63.230.451	17.246.044	إجمالي الإقتطاعات TOTAL DEDUCTION
531.480.604	510.267.580	379.023.901	282.925.517	صافي المقبوضات المتضمنة كل الرسوم (CA. TTC)
436.270.581	409.566.719	297.399.415	255.665.844	رقم الأعمال المعفى في CA EXO sur G50
//	//	//	6.269.905	رقم الأعمال خارج الرسم 17 % CA.HT
//	//	//	7.335.789	رقم الأعمال بكل الرسوم 17 % CA.TTC
95.200.023	100.455.861	81.624.486	19.923.884	رقم الأعمال بكل الرسوم 19 % CA.TTC
80.000.019	84.416.690	68.592.005	16.742.760	رقم الأعمال خارج الرسم 19 % CA.HT
516.280.600	494.228.409	365.991.420	278.678.509	رقم الأعمال المعاد تكوينه CA TOTAL
516.280.180	494.228.207	364.430.821	274.712.117	رقم الأعمال المصرح به في CA DECLARE G50
420	202	1.560.599	3.996.392	الفروقات DIFFER

المصدر: من إعداد الباحثان.

في سنة 2017: فإن رقم الأعمال المعاد تكوينه = صافي المقبوضات بكامل الرسوم (TTC) - مبلغ الرسم على القيمة المضافة
ويمكن حسابه من الجدول أعلاه كالتالي: رقم الأعمال المعاد تكوينه = 282.925.517 - (7.335.789 - 6.269.905) +
(16.742.760 - 19.923.884) = 278.678.509 ، ونفس الشيء يطبق على جميع السنوات محل التدقيق الجبائي.

3.4.3. التدقيق الجبائي للرسم على النشاط المهني TAP

في هذه المرحلة يقوم المدقق بالتدقيق في الوعاء، بعد التأكد من أن وعاء الرسم على النشاط المهني مكون من مبلغ الإيرادات المهنية الإجمالية المحققة، أو رقم الأعمال دون احتساب الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى تدقيق التخفيضات الواجب عدم احتسابها في الوعاء إن وجدت طبقاً للمادة 219 و 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما يقوم أيضاً بالتدقيق في التصفية والتسديد، من خلال التأكد من التطابق في التصريحات الشهرية نموذج G50 والتصريح السنوي نموذج G04 الخاصة بالأشخاص المعنويين في الميزانية، وكذلك كشف العملاء (ETAT G03)، كذلك التأكد من أن رصيد الحساب (ح/641 الضرائب والرسوم والدفوعات المماثلة على الأجر) يساوي قاعدة احتساب الضريبة مضروب في النسبة القانونية وهي (2%). ومن هذه العملية تحصلنا على المخرجات التالية وهي مبينة في الجدول أدناه:

الجدول التالي يبين رقم الأعمال الإجمالي المحقق فعلياً الخاضع للرسم على النشاط المهني TAP

2018	2017	البيان
364.430.821	274.712.117	رقم الأعمال المصرح به الخاضع في نموذج G50
1.560.599	3.966.392	الفارق غير المصرح به المتحصل من جدول الحساب المالي
365.991.420	278.678.509	رقم الأعمال المحقق فعلياً الخاضع للرسم TAP

المصدر: من إعداد الباحثان.

4.4.3. التدقيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة TVA

من أجل التدقيق في الرسم على القيمة المضافة يجب التركيز حول النقاط الأساسية وهي:
* الحدث المنشئ للرسم * رقم الأعمال الخاضع للرسم * المعدلات المطبقة * الحق في الحسم * التصريح بالرسم TVA، وهذا حسب طبيعة نشاط المؤسسة (صناعي، إنتاجي، خدماتي)، طبقاً لمواد قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية ومنها المواد (14-30-37-38-39)، التي تبين كيفية تسيير العمليات الجبائية المنجزة من طرف المؤسسة.

مساهمة تدقيق حسابات الضرائب في تحسين تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

كما يجب على المدقق التأكد من أن المؤسسة قامت بالتزامات دفع الحقوق المدفوعة والمبينة في التصريحات الشهرية، وأنها تضمنت رقم الأعمال سواء أكان خاضعا للرسم أو معفيا منه، مع التأكد من إرفاق قائمة فواتير الشراء التي كانت موضوع خصم للرسم TVA.

الجدول التالي يبين رقم الأعمال الاجمالي المحقق فعليا الخاضع للرسم على القيمة المضافة TVA.

2018	2017	البيان
364.430.821	274.712.117	رقم الاعمال المصرح به الخاضع في نموذج G50
1.560.599	3.966.392	الفارق غير المصرح به المستخرج من جدول المقبوضات
365.991.420	278.678.509	رقم الاعمال الإجمالي المحقق فعليا الخاضع للرسم TVA

المصدر: من إعداد الباحثان.

5.4.3. التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات IBS

تمر مرحلة التدقيق للضريبة على أرباح الشركات عبر مرحلتين هما:

- مرحلة الوعاء

- مرحلة التصفية والتسديد

إن التدقيق في مرحلة الوعاء تتم عن طريق الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، فهو يمثل الربح الصافي المحدد حسب نتيجة العمليات أي كانت طبيعتها المحققة من طرف المؤسسة والفروع التابعة لها، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أو في نهايته. (المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ومنه فإن النتيجة الصافية هي القاعدة الأساسية لتحديد النتيجة الجبائية بعد إجراء تعديلات كما يلي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإدماجات (الإستردادات) - التخفيضات ، وهي موضحة كالتالي:

2020	2019	2018	2017	البيان
68.207.667	63.654.604	39.678.926	30.318.755	النتيجة المصرح بها الخاضعة في الميزانية
-	-	3.096.600	2.051.000	الفواتير الملغاة
1.456.692	1.101.931	1.113.162	1.332.022	المنحة الجزائرية للإقامة والعزلة الملغاة IFRI
69.664.359	64.756.535	43.888.688	33.701.777	النتيجة الجبائية المتحصل عليها والخاضعة

المصدر: من إعداد الباحثان.

6.4.3. التدقيق الجبائي في الاساس الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي للشركاء الاقترط من المصدر IRG/ASS:

من خلال تدقيق التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء الاقترط من المصدر، لاحظنا بأن الشركة تقوم بتطبيق نسبة 10% على الأساس الخاضع للضريبة، في حين أن المؤسسة وطبقا للمادة 104 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، يجب عليها تطبيق نسبة 15%، وعليه سيتم تغريمها على نسبة 15% عوضا عن 10% للسنوات 2017-2018 المصرح بها، أما فيما يخص السنوات 2019-2020 لم توزع فيها النتيجة حيث تم تسجيلها في </11 (ترحيل من جديد)، وعليه يتم تغريم الفارق المضاف إلى الربح وهي موضحة كما يلي:

الجدول التالي يبين الأساس الخاضع للضريبة المتحصل عليه من جراء عملية التدقيق IRG/ASS

2020	2019	2018	2017	البيان
	لم توزع النتيجة	29.330.090	11.478.595	الأساس الخاضع للضريبة 10 % المصرح به
-	-	3.966.600	2.051.000	الفواتير الملغاة
1.456.692	1.101.931	1.113.162	1.332.022	منحة IFRI الملغاة
1.456.692	1.101.931	5.079.762	3.383.022	المجموع المضاف إلى الربح
378.740	286.502	1.320.738	879.586	الضريبة على أرباح الشركات 26 % من الربح المضاف
1.077.952	815.429	3.759.024	2.503.436	الفارق المضاف إلى الأساس الخاضع
1.077.952	815.429	33.089.114	13.982.031	الأساس الخاضع للضريبة 15% المتحصل عليه

المصدر: من إعداد الباحثان.

7.3. التدقيق الجبائي في الأعباء

❖ في سنة 2017:

- التدقيق في الرسوم المسترجعة: أثناء عملية التدقيق في فواتير الرسوم المسترجعة لاحظنا وجود فواتير مسددة نقداً أو عدم تسديدها، وهي مخالفة للقوانين الجبائية طبقاً للمادة 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال. وعليه سيتم إلغاء الاستفادة من استرجاع الرسم، وهي كالتالي:

مبلغ الرسم TVA المسترجع على المشتريات = 797.240 دج، وعليه يتم إلغاء الاستفادة من مبلغ هذا الرسم

- التدقيق في حسابات التكاليف ح/6: من خلال عملية التدقيق في هذا الحساب لاحظنا عدم وجود بعض الفواتير أصلاً (فواتير غير مقدمة)، حيث تعتبر أعباء غير مبررة، وعليه وطبقاً للمادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تلغى هذه التكاليف وتضاف إلى الربح، و المبلغ الاجمالي للفواتير غير مقدمة = 2.051.000 دج.

❖ في سنة 2018:

- أثناء عملية التدقيق في الرسوم المسترجعة إكتشفنا وجود فواتير غير قانونية بالنسبة للموردين، وعليه وطبقاً للمواد 29-30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تلغى الاستفادة من مبلغ الرسم، كما تضاف أيضاً إلى الربح المبلغ الاجمالي للفواتير طبقاً للمادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهي موضحة كالتالي:

- مبلغ الرسم TVA المسترجع على المشتريات = 588.354 دج، و عليه يتم إلغاء الاستفادة من مبلغ هذا الرسم.

- المبلغ الاجمالي للفواتير الملغاة = 3.096.600 دج ، وعليه يتم إضافته إلى الربح.

- من خلال عملية التدقيق في المنحة الجزافية للإقامة والعزلة IFRI (فئة المستخدمين ح/63)، لاحظنا، بأن الشركة تمنح لنفسها الاستفادة الموظفين والعاملين لديها من هذه المنحة الجزافية للإقامة والعزلة، في حين أنهم غير معنيين بها، لأن شروط الاستفادة منها غير متوفرة في الشركة، طبقاً للمرسوم التنفيذي رقم 208/96 المؤرخ في 05/06/1996، العمال الذين استفادوا من هذه المنحة (طبيعة عملهم، مكان عملهم، مدة عملهم)، ومنه سيتم إلغاء مبلغ هذه الاستفادة وإضافتها إلى الربح طبقاً للمرسوم المحدد لشروط الاستفادة من المنحة المذكور أعلاه.

والجدول التالي يبين المنحة الجزافية للإقامة والعزلة IFRI الملغاة.

2020	2019	2018	2017
1.456.692	1.101.931	1.113.162	1.332.022

5.3. تأثير عمل المدقق الخارجي على تحسين تسيير الخطر الجبائي

إن لجوء الشركة إلى المدقق الجبائي الخارجي كان يهدف ضبط وتقييم وضعيتها الجبائية تجنباً لمخاطر جبائية محتملة والتي قد تؤثر سلباً على نتائجها جراء أي رقابة جبائية، ولذا فإن المدقق الخارجي يتدخل بناءً على تعاقدتها معها وفق برنامج محضر سلفاً، للقيام بتشخيص وفحص انتقادي للتصريحات الجبائية المعدة من قبل الشركة.

3.5.1. تأثير عمل المدقق الخارجي على رقم الأعمال

❖ الرسم على القيمة المضافة والعقوبات المرتبطة به (TVA):

2018		2017		التعيين	العملية
المبالغ	شرح العملية	المبالغ	شرح العملية		
دج 486.399	%19x 2.559.996	دج 786.933	%19 X4.141.750	مبلغ الحقوق	A
دج 121.600	%25x486.399	دج 196.733	%25 x 786.933	عقوبات التحصيل	B
دج 607.999		دج 983.666		المجموع	
2020		2019		التعيين	العملية
المبالغ	شرح العملية	المبالغ	شرح العملية		
دج 2.996	%19x 15.769	دج 12.418	%19 X65.356	مبلغ الحقوق	A
دج 749	%25x2.966	دج 3.105	%25 x 12.418	عقوبات التحصيل	B
دج 3.745		دج 15.523		المجموع	

❖ الرسم على النشاط المني والعقوبات المرتبطة به (TAP):

2018		2017		التعيين	العملية
المبالغ	شرح العملية	المبالغ	شرح العملية		
دج 31.212	% 2x 1.560.599	دج 79.328	% 2 X3.966.392	مبلغ الحقوق	A
دج 7.803	%25x31.212	دج 19.832	%25 x 79.328	عقوبات التحصيل	B
دج 39.015		دج 99.160		المجموع	

ومنه فإن الجداول المبينة أدناه تمثل كشف تجميحي لكل من الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المني:

3.5.1.2. كشف تجميحي لمجموع الرسوم على رقم الأعمال (TAP+TVA):

2020	2019	2018	2017	التعيين	العملية
دج 2.996	دج 12.418	دج 517.611	دج 866.261	مبلغ الحقوق	A + A1
دج 749	دج 3.105	دج 129.403	دج 216.565	عقوبات التحصيل	B + B1
دج 3.745	دج 15.523	دج 647.014	دج 1.082.826	المبلغ المجمع (TAP+TVA)	

3.5.2. تأثير عمل المدقق الخارجي على النواتج

بالاعتماد على الوثائق والمستندات السابقة التي تبين رقم الأعمال المفوتر للسنوات محل الدراسة وكما يلي:

❖ الضرائب على أرباح الشركات "IBS" والعقوبات المرتبطة بها:

فيما يخص مبلغ الحقوق المستخرج = (الربح المستخرج الخاضع - الربح المصرح به الخاضع) أو يمثل الحقوق المستخرجة واجبة

الدفع = (الحقوق المستخرجة - الحقوق المسددة) وهو ما تم سرده في الجداول المبينة أدناه:

2018		2017		التعيين	العملية
المبالغ	شرح العملية	المبالغ	شرح العملية		
دج 1.094.538	%26x 4.209.762	دج 879.586	%26 x 3.383.022	مبلغ الحقوق	A
دج 273.635	%25X 1.094.538	دج 219.896	%25 X 879.586	عقوبات التحصيل	B
دج 1.368.173		دج 1.099.482		المجموع	

2020		2019		التعيين	العملية
المبالغ	شرح العملية	المبالغ	شرح العملية		
378.740 دج	26x 1.456.692 %	286.502 دج	26x 1.101.931 %	مبلغ الحقوق	A
94.685 دج	25 X 378.740 %	71.626 دج	25 X 286.502 %	عقوبات التحصيل	B
473.425 دج		358.128 دج		المجموع	

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS والعقوبات المرتبطة به:

* تحديد الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء الاقطاع من المصدر IRG/ASS = أساس IBS-IBS

- وعليه يجب تطبيق نسبة 15 % عوض عن 10% للسنوات 2017 و 2018.
- حيث أن مبلغ الحقوق المستخرجة يمثل (الفارق بين الأساس المستخرج الخاضع لـ 15% وبين الأساس الخاضع المصرح به لـ 10%)، أو يمثل مبلغ (الفارق بين الحقوق المستخرجة و الحقوق المسددة)، وهو موضح في الجداول كالتالي:

2018		2017		التعيين	العملية
المبالغ	شرح العملية	المبالغ	شرح العملية		
2.030.358 دج	2.933.009 - 4.963.367	949.445 دج	1.147.860 - 2.097.305	مبلغ الحقوق	A
507.590 دج	25 x 2.030.358 %	237.361 دج	25 x 949.445 %	عقوبات التحصيل	B
2.537.948 دج		1.186.806 دج		المجموع	

أما فيما يخص السنتين 2019 و 2020 النتيجة لم توزع بعد، حيث تم تسجيل الربح غير الموزع في ح/ 11

(ترحيل من جديد)، وعليه يتم حساب الأساس بإضافة مبلغ الفارق المضاف إلى الربح فقط،

❖ كشف تجميعي لمجموع الضرائب على النواتج (IRG/ASS- IBS):

2020	2019	2018	2017	التعيين	العملية
540.433 دج	408.816 دج	3.124.896 دج	1.829.031 دج	مبلغ الحقوق	A + A1
135.108 دج	102.205 دج	781.225 دج	457.257 دج	عقوبات التحصيل	B + B1
675.541 دج	511.021 دج	3.906.121 دج	2.286.288 دج	المبلغ المجمع (IRG/ASS- IBS)	

3.5.3. الرسوم المسترجعة المرفوضة:

2018		2017		التعيين	العملية
المبالغ	شرح العملية	المبالغ	شرح العملية		
588.354 دج	19 X 3.096.600 %	797.240 دج	19 X 4.196.000 %	مبلغ الحقوق	A
147.089 دج	25x 588.354 %	199.310 دج	25 x 797.240 %	عقوبات التحصيل	B
735.443 دج		996.550 دج		المجموع	

3.6. نتائج مهمة المدقق الخارجي

لقد انتهج المدقق الخارجي في مهمته مراحل معينة، تهدف إلى تحقيق أهداف حالية ذات طابع استعجالي الغاية منها القيام بإعداد تصريحات مكتملة للتصريحات المودعة، وهذا تجنباً لوقوع رقابة جبائية مفاجئة للشركة، قد تعرضها إلى أخطار وأعباء جبائية كبيرة هي في غنى عنها.

3.6.1. النتائج الاستعجالية

إن تدخل مدقق الحسابات يسمح للمؤسسة بتفادي مخاطر عديدة، ويتجلى ذلك من خلال النتائج المتحصل عليها، حيث يقوم بالتسويات اللازمة بتحرير تصريح G50 التكميلي من خلال ضبط المبالغ ذات العلاقة بالضرائب والرسوم المستخلصة من نتائج مهمة المدقق الخارجي، وذلك من خلال الجداول المبينة أدناه.

❖ الرسم على النشاط المهني TAP:

السنوات	الرسم على النشاط المهني	عقوبات التحصيل	المجموع
2017	79.328	19.832	99.160 دج
2018	31.212	7.803	39.015 دج
2019	-	-	-
2020	-	-	-
المجموع	110.540	27.635	138.175 دج

❖ الرسم على القيمة المضافة TVA:

السنوات	الرسم على القيمة المضافة	عقوبات التحصيل	المجموع
2017	1.584.173	396.043	1.980.216 دج
2018	1.074.753	268.689	1.343.442 دج
2019	12.418	3.105	15.523 دج
2020	2.996	749	3.745 دج
المجموع	2.674.340	668.586	3.342.926 دج

❖ الضريبة على أرباح الشركات IBS:

السنوات	الضريبة على أرباح الشركات	عقوبات التحصيل	المجموع
2017	879.586	219.896	1.099.482 دج
2018	1.094.538	273.635	1.368.173 دج
2019	286.502	71.626	358.128 دج
2020	378.740	94.685	473.425 دج
المجموع	2.639.366	659.842	3.299.208 دج

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS:

السنوات	الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء	عقوبات التحصيل	المجموع
2017	949.445	237.361	1.186.806 دج
2018	2.030.358	507.590	2.537.948 دج
2019	122.314	30.579	152.893 دج
2020	161.693	40.423	202.116 دج
المجموع	3.263.810	815.953	4.079.763 دج

3.6.2. تفسير النتائج

مما سبق استنتاجه من الجداول المدرجة أعلاه قام المدقق الخارجي بإستخلاص مجموع مبلغ العقوبات المتعلقة بعملية التحصيل الجبائي للسنوات المعنية بالتدقيق والمقدر بـ 2.172.016 دج، من أجل إدراج طلب لمديرية الضرائب بالولاية للاستفادة من التخفيض. بناء على حسن نية الشركة بتقديمها للتصريحات التكميلية المتعلقة بالتسوية قبل الرقابة الجبائية، والجداول التالي يبين مجموع مبالغ عقوبات التحصيل المعنية.

الرقم	السنوات	مبلغ عقوبة التحصيل
1	2017	873.132 دج
2	2018	1.057.717 دج
3	2019	105.310 دج
4	2020	135.857 دج
	المجموع	2.172.016 دج

7.3. نتائج تأثير الرقابة الجبائية

حالة قيام الإدارة بعملية رقابة جبائية وإكتشف أن المكلف بالضريبة قدم تصريحات جبائية غير صحيحة، فسوف يتم إصدار

جدول ضريبي (وارد فردي) لمطالبتته بالحقوق المتهرب منها مضافا إليها العقوبات الآتية:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أقل أو يساوي 50.000 دج.

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها من 50.000 دج وأقل من 200.000 دج.

- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منها أكثر تماما من 200.000 دج.

وفي ما يلي عرض لنتائج تأثير الرقابة الجبائية في حالة إدراج الشركة للتحقيق من قبل الإدارة الجبائية، وبين عملية التدقيق

الخارجي الإستباقية المنجزة سابقا، مبرزين هامش الفروقات بينهما الذي يمثل نتائج مهمة المدقق الخارجي، والجداول التالية تمثل

كشف تجميحي للضرائب والرسوم في حالة حدوث رقابة جبائية على المؤسسة، وهي موضحة كما يلي:

3.7.1. كشف تجميحي لمجموع الرسوم على رقم الأعمال (TAP+TVA):

العملية	التعيين	2017	2018	2019	2020
A + A1	مبلغ الحقوق	1.663.501 دج	1.105.965 دج	12.418 دج	2.996 دج
B + B1	عقوبات الوعاء 10%، 25% المطبقة	407.942 دج	271.810 دج	1.242 دج	300 دج
C + C1	عقوبات التحصيل 25%	509.928 دج	344.444 دج	3.415 دج	824 دج
	المبلغ المجمع (TAP+TVA)	2.581.371 دج	1.722.219 دج	17.075 دج	4.120 دج

3.7.2. كشف تجميحي لمجموع الضرائب على النواتج (IRG/ASS- IBS)

العملية	التعيين	2017	2018	2019	2020
A + A1	مبلغ الحقوق	1.829.031 دج	3.124.896 دج	408.816 دج	540.433 دج
B + B1	عقوبات الوعاء 15%، 25% المطبقة	457.257 دج	781.225 دج	89.973 دج	118.939 دج
C+C1	عقوبات التحصيل 25%	571.572 دج	976.530 دج	124.697 دج	164.843 دج
	المبلغ المجمع (IRG/ASS- IBS)	2.857.860 دج	4.882.651 دج	623.486 دج	844.426 دج

3.7.3. نتائج مهمة مدقق الحسابات والرقابة الجبائية

السنة	نتائج المراقبة الجبائية	نتائج التدقيق الجبائي	الفروقات
2017	5.439.231 دج	4.365.664 دج	1.073.567 دج
2018	6.604.870 دج	5.288.578 دج	1.316.292 دج
2019	640.561 دج	526.544 دج	114.017 دج
2020	848.546 دج	679.286 دج	169.260 دج
المجموع	13.533.208 دج	10.860.072 دج	2.673.136 دج

من خلال الجداول أعلاه يتضح الدور الأساسي لنتائج مدقق الحسابات في تدنئة المخاطر الجبائية، حيث يمكن للشركة الاستفادة من مبلغ قدره ب(2.673.136 دج)، الذي يمثل الفارق بين نتائج الرقابة الجبائية المحتمل وبين نتائج مدقق الحسابات، كما يجب على المدقق القيام بتصحيح الأخطاء المرتكبة والإغفالات في التصريحات بتسويتها لتفادي العقوبات والغرامات والاستفادة من مبلغ غرامات التحصيل والمقدر ب(2.172.016 دج)، بما يحقق الأمن الجبائي للشركة.

4. الخاتمة:

يستعمل المدقق الخارجي بخبرته العلمية والعملية، بصفة عامة تقنيات متنوعة، تسمح له بالإكتشاف المبكر للتجاوزات والإغفالات وبالتالي حصر الخطر الجبائي لتفاديه أو التقليل منه، لذلك على المؤسسة التي ترغب في تبني سياسة جبائية شفافة، أن تهتم بهذه المهمة التي تعتبر كجهاز إنذار مسبق ومناعة للمؤسسة إن تعرضت لعملية رقابة جبائية محتملة.

كما يلاحظ من خلال هذه الدراسة عدم وجود إدراك و ثقافة معرفية موسعة من معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لما يحققه المدقق الجبائي بخدماته من مكاسب ونتائج إيجابية جيدة في تحسين وتسيير و حصر الخطر على المؤسسة، من خلال النتائج المتوصل إليها من جراء فحص العمليات الجبائية وما يقدمه من توصيات ذات طابع علاجي ووقائي حول تقليص الخطر الجبائي والقضاء على مصادره.

4.1. استنتاجات الدراسة

- لقد جاءت النتائج لتوضح مدى تأثير عمل المدقق الخارجي في تقليل فجوة المخاطر الضريبية، من خلال استباق عملية الرقابة الجبائية للشركة وتقديم الحلول العلاجية والوقائية.
 - أثبتت النتائج المتوصل إليها إلى أهمية تدقيق حسابات الضرائب في تحسين وتسيير وحصر المخاطر الجبائية للشركة.
 - تتجلى مظاهر المخاطر الجبائية في سوء التحكم في الجانب الجبائي نتيجة سوء التسيير أو قصور في التشريعات الجبائية.
 - إن القيام بالتصحيحات والتسويات الضريبية في الكشوف ذات العلاقة من طرف الشركة قبل اكتشفها من طرف إدارة الضرائب يعد إثباتا لحسن نيتها، مما يمكنها من الحصول على تخفيضات مستقبلية بشأن الغرامات والعقوبات.
 - إن نتائج مهمة مدقق الحسابات الخارجي أكبر من تكلفة التعاقد معه، وهذا في حد ذاته مكسبا للشركة وفائدة لها.
- #### 4.2. توصيات الدراسة:

- من الاستنتاجات السابقة يقوم المدقق الخارجي بتقديم جملة من التوصيات الوقائية وكما يلي:
- على مسيري المؤسسات العمل على تعزيز طلب خدمات المدقق الخارجي لما له من أثر إيجابي في تحسين وتسيير العمليات الجبائية في المؤسسة، وجعلها ضمن أولويتها الاستراتيجية وإدراج العامل الجبائي في خططها وأهدافها المستقبلية.
- يجب إنشاء قاعدة للمعلومات الجبائية داخل الاطار العام للهيكل التنظيمي للمؤسسة من أجل متابعة وتحسين كل المستجدات في المجال الجبائي نظرا لتعدد القوانين وعدم استقرارها.
- على مسيري المؤسسات إدراج ثقافة الوعي الضريبي لديهم، لأنهم مسؤولون عن تسيير الأمثل لجباية المؤسسة، لذا يجب عليهم عن إعداد التصريحات الجبائية الإلتزام بالمصداقية والشفافية، وعدم التعامل مع الإدارة الضريبية بعدوانية.
- على المؤسسات الاستعانة بمختصين لهم دراية كافية وملمين بالقوانين والتشريعات الجبائية بهدف تحسين وتسيير أمورهم الضريبية كعملية قانونية تسمح لهم بتحقيق تسيير جبائي فعال يعتمد أساسا على خبرتهم في المجال الجبائي لإختيار أفضل الخيارات المتاحة وإستغلالها لصالح المؤسسة من أجل تخفيض العبء الجبائي إلى أدنى الحدود.

- على مسيري المؤسسات أخذ الحيطة والحذر من الأعباء غير قابلة للحسم المعتمدة قانونيا من طرف إدارة الضرائب أثناء إعداد التصريحات الجبائية، وهذا لتفادي إعادة تكوين أرباح جبائية خاضعة للضرائب يكلف المؤسسة تكاليف إضافية من غرامات وعقوبات تؤثر على سمعتها وعلى وضعها المالي.
- يجب على السلطات العمومية سن النصوص القانونية التي تلزم المؤسسات والأفراد الاستعانة بمكاتب الخبرة الخارجية المختصة في المجال الجبائي وجعلها إجبارية وليس على سبيل الاختيار، كأن يحدد سقف لرقم الأعمال المحقق أو ربح تبلغه المؤسسة أو الاعتماد على كبر حجم نشاطها أو رأس مالها الضخم وفق قاعدة المنفعة والتكلفة، وهذا من أجل المساهمة في الحد من الغش والتهرب الضريبي وتقليل المنازعات الضريبية وزيادة التحصيل الضريبي للخزينة العمومية.
- على الجهات الوصية إصدار قوانين تفرض على مسيري المؤسسات الاقتصادية بضرورة إجراء تكوينات ميدانية دورية لصالح موظفيها في المجال الجبائي تحت تأطير إدارة الضرائب ومعاهد التكوين المهني وبالتنسيق مع المنظمات المهنية المنظمة لمهنة المحاسبة، من أجل المتابعة المستمرة لكيفية التعامل مع النصوص التشريعية الجبائية المحينة لاستغلالها والاستفادة منها لصالح جميع الأطراف.

9. قائمة المراجع:

- ¹ إسماعيل شناوي، كريم هندي، أثر الجبائية على التسيير المالي، مذكرة دراسات عليا في الجبائية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005، ص74.
- ²-Guedrib Ben Abderrahmen.M, impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal: une étude menée dans le contexte Tunisien, thèse de doctorat en sciences de gestion et sciences comptables, université de Franche-Comté et université de Tunis El Manar, 2013,P;69.
- ³ مولود زايمي، ناصر شارفي، دور التدقيق والإستشارة الجبائية في مصداقية التصريحات الجبائية، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، جامعة باتنة1، المجلد 22، العدد 02، 2021، ص607.
- ⁴ قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص26.
- ⁵ صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية. دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2019، ص73.
- ⁶ زين، الفصل الثاني: المخاطر الجبائية، مطبوعة دروس تسيير وتدقيق جبائي، السنة الثانية ماستر د.م.ج.م، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل.
- ⁷ لياس قلاب ذبيح، ووسيلة بن ساهل، دور مخرجات النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المدقق الجبائي، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، 04(02)، 2017، ص 162.
- ⁸ مصطفى إيدير، وعمر الفاروق زرقون، تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية، مجلة إضافات إقتصادية، 03(02)، 2019، ص 66.
- ⁹ Jacques Duhem, Michel Jammes. Audit et Gestion Fiscal de l'entreprise, Edition EFE , Paris, 1986,P24.
- ¹⁰ M.Colin,la vérification fiscale, édition Economica,Paris,1985,P;35.
- ¹¹ ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2009، ص9.

¹² صديقي مسعود، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010، ص26.

¹³ عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتاب للطباعة والنشر، العراق، 1988، ص98.

¹⁴ قحموش، مرجع سابق، ص29.

¹⁵ حميداتو، مرجع سابق، ص124.

¹⁶ فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة،

أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018، ص51.

¹⁷ حميداتو، مرجع سابق، ص126.