دور التدقيق الجبائي في الحد من مخاطر الرقابة الجبائية

The role of the tax audit in reducing the risks associated with the tax audit

نجار أيوب[1*]، ناصر شارفي [2]

[1] جامعة البليدة 02 (الجزائر)، a.nedjar@univ-blida2.dz

[2] جامعة البليدة 02 (الجزائر)، nacer_charfi@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 01 /2022/02 تاريخ القبول: 2022/04/13 تاريخ النشر: 2022/06/01

ملخص: يقوم المكلفون بالضريبة بالتصريح بنتائجهم المالية شهريا وسنويا لمصلحة الضرائب بحيث يتبعون في ذلك مجموعة من القوانين ومن جانب آخر فإن الإدارة الجبائية تحتفظ بحق الرقابة على التصريحات، بحيث تتبع في عملها خطوات يحدها قانون الإجراءات الجبائية ويكون الهدف منها التحقق من مدى التزام المكلف بالقوانين الجبائية عند تحديد النتيجة الجبائية وكل التصريحات

إن أية أخطاء في تصريحات المكلف أو عدم احترامها للقوانين الجبائية تنتج عنه إضافة للتصحيحات مجموعة من الغرامات التي يجب على المكلف الوفاء بها. ولتجنب هذا الخطر تلجئ المؤسسة لتفعيل التدقيق الجبائي بحيث يقوم المدقق بالتحقق من مدى التزام المؤسسة بالقوانين الجبائية عند إعداد النتائج وذلك قبل تقديم التصريحات.

الكلمات المفتاحية: تدقيق جبائي.، رقابة جبائية.، خطر جبائي.، قوانين جبائية.

تصنيف JEL : M42؛G32؛K34.

Abstract:

Taxpayers declare their financial results monthly and annually to the tax department in compliance with a set of laws, on the other hand the tax administration reserves the right to control the declarations, following steps determined by the tax procedure code, whose purpose is to verify the extent of the taxpayer's commitment to the tax regulations during the determination of the tax result as well as the elaboration of its tax returns. Any error in the taxpayer's declarations or non-compliance with the tax laws leads to a set of fines that the

* المؤلف المرسل

taxpayer must pay in addition to the rectifications. In order to avoid this risk, the company resorts to the improvement of the tax audit, where the auditor verifies the company's compliance with tax laws during the preparation of the results, before submitting its declarations.
Keywords: keywords Tax audit ;tax control ;tax risk ;tax lows.
Jel Classification Codes: M42 ; G32 ; K34.

1.مقدمة

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعداد قوائمها المالية انطلاقا من توجيهات النظام المحاسبي المالي المعتمد في الجزائر والمستوحى من المعايير الدولية للمحاسبة، حيث كانت الجزائر من ضمن الدول التي تبنت هذا النظام سنة 2010، من جهة أخرى فإن المؤسسات ملزمة بتقديم تصريحات شهرية وسنوية لمصلحة الضرائب موضحة فيها رقم الأعمال والنتائج المحققة ولكن هذه النتائج المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي قد تكون مرفوضة من طرف الإدارة الجبائية

وللوصول إلى إعداد التصريحات الجبائية تقوم المؤسسات بإتباع توجيهات أخرى تتمثل في قواعد التشريعات الجبائية والمتمثلة في مجموعة من القوانين.

في ظل كل هذا الاختلاف في إعداد النتائج تجد المؤسسات نفسها مجبرة على الانتقال من النتائج المحاسبية إلى النتائج الجبائية إذا كانت تريد أن تكون تصريحاتها في وضعية قانونية،

إن هذه التعديلات على النتائج وبالرغم من طابعها القانوني فإن المؤسسة قد تقع في الأخطاء سواء بسبب السهو أو التعمد مما ينتج عنه تغير في النتيجة ومعه تتغير الحقوق المالية اتجاه الإدارة الجبائية، ولكن وفي نفس الوقت فإن الإدارة الجبائية تحتفظ بحق الرقابة على تصريحات المكلفين.

إن رقابة التصريحات الجبائية يكون بهدف التأكد من مدى صحتها واحترامها للقوانين الجبائية وأي خطأ يكتشف ينتج عنه تصحيحات وغرامات تفرضها الإدارة الجبائية على المكلفين، لهذا فإن المؤسسات ولحماية نفسها من الأخطار الجبائية تقوم بتدقيق قوائمها المالية المعدة قبل التصريح بها للإدارة الجبائية بغية تجنب الغرامات والاستفادة من المزايا الجبائية التي يمنحها المشرع الجبائي لصالحها.

وتبعا لما سبق فيمكن طرح إشكالية البحث على النحو التالي:

هل يمكن للتدقيق الجبائي الحد من مخاطر الرقابة الجبائية؟

وللإجابة عن الإشكالية يمكن طرح الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: نعم، يساهم التدقيق الجبائي في الحد من مخاطر الرقابة الجبائية

الفرضية الثانية: لا، يمكن للتدقيق الجبائي الحد من مخاطر الرقابة الجبائية

تهدف دراستنا إلى التطرق لوظيفة التدقيق الجبائي كأداة فعالة للحد من مخاطر الرقابة الجبائية في المؤسسات الاقتصادية، ولتحقيق ذلك اعتمدنا على:

– المنهج الوصفي التحليلي مع محاولة إسقاط الجانب النظري على دراسة تطبيقية

الكتب، الأبحاث العلمية والقوانين الجبائية المعمول بها في الجزائر وكذا مختلف الوثائق والإجراءات المتوفرة لدى المؤسسة محل الدراسة.

لهذا الغرض، سنتطرق أولا إلى دراسة الإطار النظري للتدقيق الجبائي، الرقابة الجبائية والمخاطر الجبائية التي تشكلها الرقابة الجبائية على المؤسسة الاقتصادية، ثم نتعرض للجانب التطبيقي حيث من خلاله نبرز مساهمة التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية.

1. التدقيق الجبائي

تقوم المؤسسات الاقتصادية بالالتزام بالتصريحات الجبائية بصفة مستمرة لذا فهي معرضة للخطر الجبائي عند الخطأ أو عدم الالتزام بالآجال ومحاولتا منها لتجنبه تلجئ للتدقيق الجبائي

1.2 تعريف التدقيق الجبائي

يمكن تعريف التدقيق الجبائي كعملية إبداء الرأي حول انتظام وصحة الحسابات المتعلقة بالجباية. (KHELASSI، 2013، صفحة 91)

2.2 أنواع التدقيق الجبائي

للتدقيق الجبائي عدة أنواع وذلك حسب الهدف منه وكذلك حسب الجهة التي تقوم به(لوالبية و مسعودي، 2020، صفحة 40):

1.2.2 بالنسبة للمؤسسة:

في المؤسسة يوجد التدقيق الجبائي الداخلي وهو يعتبر نشاط مستقلا داخل المؤسسة يهدف للتأكد وفعالية الأنظمة، التعليمات والإجراءات المطبقة في المؤسسة وتزويد الإدارة بتقارير عن الانحرافات أو نقاط الضعف.

وكذلك يوجد التدقيق الجبائي الخارجي بحيث يمارس من طرف شخص مستقل عن المؤسسة بصفة مؤقتة وأحيانا يأتي لتكملة التدقيق الداخلي.

2.2.2 بالنسبة للإدارة الضريبية: هي تلك العملية التي تعتمد على قانون إجراءات الرقابة الجبائية في تدقيق السجلات المحاسبية للمؤسسة، وكذا التصريحات المكتتبة وما يظهر عليها من معلومات، وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المعمول بها، بحيث يتم التأكد بأن المؤسسة قد احترمت القوانين المحاسبية والجبائية عند إعداد التصريحات الجبائية وإن وجدت أية أخطاء فقد يكلف ذلك المؤسسة رفع الوعاء الضريبي المصرح به مع فقدان عدة امتيازات وكذا فقدان الاستفادة من التخفيضات الجبائية الممنوحة بالإضافة إلى فرض إدارة الضرائب لعقوبات مالية.

3.2 أهمية تطبيق التدقيق الجبائي: تكمن أهمية التدقيق الجبائي في (KHELASSI، 2013، الصفحات 96-97):

-كل المؤسسات لديها فاعلية عند تطبيق التدقيق الجبائي بانتظام؛

-تطبيقا لمبدأ الوقاية من الخطر الجبائي فإن المؤسسات تطبق التدقيق الجبائي الذي بدوره يسمح للمؤسسة بتفادي التقارير التصحيحية من مصلحة الضرائب؛

-في الكثير من التقارير فإن المخالفات الضريبية تنتج عن عدم احترام الإجراءات الشكلية وهو ما يمكن تجنبه بسهولة؛

-للتدقيق الجبائي القدرة على إيجاد حلول للتقليل من العبء الضريبي على المؤسسة؛

-تسيير الالتزامات الضريبية للمؤسسة وإدراج العامل الضريبي في استراتيجيه المؤسسة واقتراح حلول لجعل التسيير أكثر كفاءة للتقليل من الأعباء الضريبية.

3. الرقابة الجبائية

من أجل التأكد من صحة وسلامة المعلومات الموجودة في تصريحات المكلفين، منح المشرع للإدارة الجبائية الحق في الرقابة الجبائية.

1.3 مفهوم الرقابة الجبائية: يمكن تعريف الرقابة الجبائية كما يلي: "هي عبارة عن مجموعة العمليات المطبقة من قبل المصالح المتخصصة للإدارة الجبائية، التي تهدف إلى التأكد من احترام القوانين الجبائية.(عباس، 2012، صفحة 18)

2.3 أهداف الرقابة الجبائية: تعتبر الرقابة الجبائية أنها الوسيلة الأكثر فعالية التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق من مدى مطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للقوانين الجبائية، وكذا محاربة الغش والتهرب الضريبي وتخفيف آثاره على الموارد المتعلقة بالميزانية وحصر خطورتها، وكذا التحذير من أي محاولة غش أو ممارسة عمل

من شأنه أن يتهرب به المكلف من التزاماته الضريبية، وكذا ضمان العدالة والمساواة في الدورة المالية بمنافسة شريفة بين الاقتصاديين في إطار التغيرات الهيكلية التي عرفها الاقتصاد الوطني.(منصور، 2011، صفحة 14)

3.3 أنواع الرقابة الجبائية: نظرا للطبيعة المختلفة للتصريحات المقدمة من قبل المكلفين للإدارة الجبائية، تتدخل هذه الأخيرة في مجال مراقبة هذه التصريحات، وبالتالي فالرقابة الجبائية تأخذ عدّة أشكال.

1.3.3 الرقابة الموجزة: تتمثل الرقابة الموجزة في شكلين أساسيين أولهما الرقابة الشكلية والتي تعني مراجعة كل التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بهدف معرفة صحة ومطابقة ما جاء فيها من أمور الجباية، ومدى تطبيق القوانين والتعليمات، بحيث تبدأ الرقابة الشكلية منذ استلام المصالح التصريحات الجبائية المرسلة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات G50وتلك المذكورة في التصريح السنوي مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية.

أما الشكل الثاني من الرقابة الموجزة فيتمثل في الرقابة على الوثائق بحيث تقوم الإدارة الجبائية بإجراء تحقيق شامل للملفات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، ومن ثم مقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى الإدارة، وفي إطار ممارسة هذا النوع من الرقابة فإنه يمكن للإدارة الجبائية مطالبة المكلفين بإحضار المعلومات، الأدلة، التوضيحات والتبريرات لإزالة الشك والغموض.

2.3.3 الرقابة المعمقة: وتنقسم إلى ثلاث أنواع هي:(Ministèredesfinances، 2012، صفحة 7)

النوع الأول هو التحقيق في لمحاسبة بحيث يقوم المراقب بالتحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة، و يجب أن يتم هذا التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

اما النوع الثاني فهو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بحيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في هذا النوع من التحقيق على الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة الدخل الإجمالي، و من خلال هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون بمقارنة المداخيل المصرح بها من جهة و الحالة المالية والمعيشية

للمكلف من جهة أخرى، كما يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متهربة من الضريبة.

ثالث الانواع يتمثل في التحقيق المصوب في المحاسبة بحيث يشمل نوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة.

4.3 إجراءات الرقابة الجبائية للمحاسبة

يعتمد المراقب في فحصه لمحاسبة المكلف إجراءات يحددها قانون الإجراءات الجبائية تتمثل في:

1.4.3 التحضير للتحقيق المحاسبي: بعد إخراج الملفات للتحقق وتحديد المكلفين المعنيين بالتحقيق في محاسبتهم، حيث تتحدد هذه القائمة وفق مجموعة أسس تتعلق برقم الأعمال المصرح به، أو ظهور مؤشرات الغش في التصريحات المقدمة تأتي مرحلة التحضير للتحقيق المحاسبي والتي تتبع الخطوات التالية:

تبدأ عملية الرقابة بالإشعار بالتحقيق بحيث لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ملحق بميثاق المكلف بالضريبة، على أن يستفيد المكلف من مهلة عشر (10) أيام للتحضير.(منصور، 2011، صفحة 24)

ثاني إجراء يقوم به المراقب هو فحص الملفات الجبائية بعد جلب ملف المكلف من المفتشيات أو مراكز الضرائب بحيث على الأعوان التأكد من نظامية التصريحات السنوية وجمع أكبر قدر من المعلومات حول وضعية المكلف، حتى يتسنى لهم إعطاء لمحة عن أجراء وكيفية إجراء عملية التحقيق.

ثالث إجراء هو جمع المعلومات عن الملفات بحيث يباشر أعوان الرقابة بجمع المعلومات حول الملف من كل المصادر المتوفرة، وذلك وفقا لحق الاطلاع، وأهم هذه الأطراف تتمثل أساسا في البنوك والمصارف لمعرفة قيم الأرصدة وتطور حركتها؛ والمحافظات التجارية (الموردين، الزبائن)، وهيئات الضمان الاجتماعي.... الخ.

بعدما يتحصل المراقب على ملف المكلف يباشر عملية التحقيق عن طريق دراسة مقارنة للميزانيات بحيث يقوم المحقق بإعداد وثيقة لمقارنة الميزانيات من سنة لأخرى خلال الأربعة سنوات الأخيرة بالإضافة إلى السنة الخامسة المتقادمة، والهدف من هذه العملية ما يلي:(DGI، 2001، الصفحات 32-33)

-فحص ومتابعة تطور حسابات الاستثمارات والتغيرات التي تطرأ عليها من سنة لأخرى؛

- إظهار القيمة المتبقية لعناصر الأصول المتنازل عنها، والتي فقدت قيمتها نتيجة الاستخدام؛

– التأكد من قيم الاهتلاكات إن كانت طبيعية أو مبالغ فيها وضمان تحميلها بانتظام لأعباء المؤسسة؛

– التأكد من الأرباح المعاد استثمارها؛

– متابعة التغيرات التي تطرأ على مخزون السلع والتأكد من قيمتها.

بعد فحص حسابات الميزانية يقوم المراقب بفحص جدول حسابات النتائج بحيث يلجأ لمقارنة بعض عناصر جدول حسابات النتائج، بهدف معرفة تطور رقم الأعمال والتكاليف، وكذا نسب الهوامش ومقارنة الربح الصافي لكل دورة، وإذا لاحظ وجود حالات غير عادية فعليه محاولة معرفة السبب أو طلب تفسيرات من المكلف إذا تطلب الأمر ذلك.(عباس، 2012، صفحة 69)

2.4.3 عملية التحقيق الفعلي في المحاسبة: يشرع المحقق في التحقيق في محاسبة المكلف وعليه احترام مجموعة من الإجراءات، ابتداء من تحصيل المعلومات اللازمة، بحث يجب على المحققين جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات حول المكلف وتتمثل هذه المعلومات فيما يلي:(عباس، 2012، الصفحات 78-81)

-تبيان النشاط الرئيسي للمكلف، والملحقات الفعلية لمقارنتها بتلك المصرح بها ؛

– عدد الموردين والزبائن و توزيعهم الجغرافي وطرق الدفع؛

– حساب أسعار التكلفة وأسعار البيع؛

– دوران المخزون ومخطط التنظيم التجاري (مشتريات، تسليم، شبكة الممثلين...)

– وسائل الإنتاج المستخدمة؛

-المحلات التي يمارس فيها المكلف نشاطاته؛

– التأكد من عدد العاملين وتوزيعهم؛

-التأكد من الضرائب خلال الفترة الغير خاصة للتقادم، والتأكد من القيم المعفاة من الضرائب؛

-الاستعانة بمركز الميزانيات، حيث يمثل بنك المعلومات والمعطيات المهمة لكل القطاعات والنشاطات المختلفة.

وبعد تحصيل كل المعلومات اللازمة للشروع في التحقيق المحاسبي تبدأ الخرجات الميدانية لأعوان الرقابة الجبائية بحيث يفرض المشرع الجبائي أن تكون عملية التحقيق المحاسبي في عين المكان، إلا في حالة طلب المكلف غير ذلك وكانت له أسباب موضوعية ويجب أن يكون هذا الطلب كتابيا وموجها لمصلحة الضرائب للنظر فيه، وينقسم التحقيق المعمق في ملف المكلف إلى:

- التحقيق في المحاسبة من حيث الشكل وهو ما يعني أنه يجب على المكلف تقديم الدفاتر المحاسبية الإجبارية (دفتر اليومية، دفتر الجرد وسجل الأجور) وتكون مختوما ومؤشرا عليها من طرف المحكمة.

- التحقيق في المحاسبة من حيث المضمون بحيث يلجأ المحقق إلى إجراءات رقابية تقنية وصارمة وهذا من خلال فحص ومراجعة الوثائق المحاسبية المختلفة التي نص القانون التجاري على مسكها والتأكد من مصداقيتها، حيث يقوم المحقق بقراءة معمقة للحسابات الرئيسية التالية:

فيما يخص الميزانية الجبائية

-التأكد من ترتيب وصحة تسجيل العمليات المحاسبية؛

-مراقبة الوجود المادي للتثبيتات؛

-التأكد من تسجيل كل الفواتير المتعلقة بالمشتريات الجديدة في المحاسبة؛

-مراقبة القيم الزائدة والناقصة عند التنازل عن المعدات؛

-التأكد من نوع الاهتلاك المطبق؛

-التأكد من مخزون أول المدة وهل هو مطابق لمخزون آخر المدة للسنة السابقة؛

-التأكد من تطابق حسابات الزبائن في دفتر الأستاذ مع ميزان المراجعة الخاص بالزبائن؛

-التأكد من التوافق بين عناصر المحاسبة وكشوفات البنك؛

-التأكد من صحة المؤونات؛

-التحقق من مدى توافق حساب الموردين في الميزانية مع دفتر الأستاذ.

أما فيما يخص حسابات النتائج فتحتوي على الإيرادات والتكاليف والأرباح المحققة، حيث يمكن اكتشاف أخطاء عديدة من خلاله وعلى المحقق أن يهتم بالنقاط التالية:(منصور، 2011، الصفحات 83-85)

-مراجعة جدول حسابات النتائج ومقارنته مع المعلومات الموجودة في الميزانية؛

-التأكد من الأعباء المدرجة إذا كانت قابلة للفهم أم لا؛

- مراجعة الفواتير المسجلة محاسبيا أثناء النشاط، والتي تمت عملية تسليمها في السنة الموالية؛

- التأكد من صحة العمليات الحسابية للفواتير وصحة تسجيلها المحاسبي؛

- التأكد من أن التكاليف مبررة بالوثائق؛
- التأكد من أن التكاليف متعلقة فعلا بنشاط المؤسسة؛
- التأكد من التبرعات والهدايا إن لم تكن تتجاوز السقف المحدد.

4.المخاطر الجبائية التي تشكلها الرقابة على المؤسسة الاقتصادية

كما رأينا فإن الرقابة الجبائية هدفها تصحيح الوضعية الجبائية وتطبيق غرامات على الأخطاء الموجودة في محاسبة المكلفين وهذا ما يمثل خطرا على المؤسسات الاقتصادية.

1.4 مفهوم الخطر الجبائي: يعرف الخطر الجبائي أيضا أنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، ينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي.(صالح، 2012، صفحة 100)

2.4 المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية: تترتب المخاطر الجبائية أساسا من الأخطاء في التصريحات الجبائية أو عدم الالتزام بالآجال القانونية للتصريح أو الدفع وغيرها من الإجراءات المنصوص عليها في القوانين الجبائية سواء كانت متعمدة أو سهوا ما يعني الإخلال بالتزامات المكلف اتجاه الإدارة الجبائية مما يعرضه لمجموعة من الغرامات والزيادات في المستحقات المالية.

1.2.4 المخاطر المتعلقة بعدم الالتزام بالتصريحات أو التأخر في إيداعها: ينص القانون الجبائي على إلزامية تقديم التصريحات السنوية بالنسبة لجميع الأنظمة المتبعة من طرف المكلف بالضريبة، بحيث يكون على أولئك الذين يتبعون النظام الحقيقي سواء ضريبة الدخل الإجمال أو الضريبة على دخل الشركات إيداع تصريحاتهم الجبائية قبل 30 أفريل من السنة n+1(السنة الموالية للدورة المحاسبية)

إن عدم الالتزام بالفترة المحددة بإيداع التصريحات تترتب عليه غرامات على النحو التالي:

-في حالة إيداع التصريحات خلال الشهر الموالي لانقضاء الآجال تطبق غرامة بقيمة 10% من الحقوق.

- في حالة إيداع التصريحات بعد الشهر الموالي لتاريخ انقضاء الآجال تطبق غرامة 20% من الحقوق.

- ترتفع نسبة الغرامة الى 25% من الحقوق في حالة إيداع التصريحات بعد انقضاء شهرين من آخر أجل لتاريخ إيداع التصريحات.

- بالنسبة للتصريحات الشهرية G50فيجب أن يصرح بها قبل حلول 20 يوما من الشهر المعني، وكل تأخر في إيداعه تطبق غرامة 10% من الرسم المستحق، وترتفع هذه الغرامة حتى 25% في حالة إعذار المكلف عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام بتسوية الوضعية الجبائية في شهر واحد.

2.2.4 مخاطر التهرب من دفع المستحقات الجبائية: الأقساط الخاصة بدفع الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي التي يتأخر المكلفين بدفعها تطبق عليها غرامة 10%.(المديرية العامة للضرائب، 2021).

عندما يصرح مكلف بالضريبة فهو ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس التي تم من خلالها تحديد الوعاء، وعندما يصرح بأعباء غير صحيحة أو يبين ربحا ناقصا أو غير صحيح تطبق زيادة على الحقوق المتملص منها أو أخل بها بنسبة: (المديريةالعامةللضرائب، 2021)

- 10% إذا كان المبلغ المتملص منه يقل عن 50000دج أو يساويه.
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق يفوق 50000 ويقل عن 200000دج أو يساويه.
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق يفوق 200000دج.

3.4 تجنب الخطر الجبائي ووضعياته: إن الفهم ومعرفة أنواع ومصادر الأخطار الجبائية هو أساس لتمكين أي مؤسسة من تجنب الخطر الجبائي والوصول إلى الأمن الجبائي، وبالتالي فإن تجنب الخطر الجبائي يكون بالالتزام بالقوانين الجبائية إضافة إلى الاستغلال الأمثل للامتيازات الممنوحة.

وتتمثل أهم وضعيات هذا الخطر في: (الحواس، 2009، صفحة 10)

-الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات: حيث تلجأ الإدارة الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها.

- الغش في التصريح يؤدي إلى التعديل في الأوعية الجبائية مع تطبيق عقوبات وبالتالي تكاليف إضافية على المؤسسة.

- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية بهدف الحصول على مزاياه المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الجبائي عند عدم توفر شروط الاستفادة منه أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويترتب على ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من الامتيازات وإخضاعها للضريبة وتعرضها للعقوبات جبائية والتي تعد بمثابة تكاليف إضافية.

- التكاليف الإضافية الناتجة عن اختيارات جبائية خاطئة بحيث يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء أو التخفيض في إطار نظام دعم الاستثمار ، إعادة استثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع سنوات ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام تحفيزي، ويترتب على عدم احترام هذه الأحكام استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق

غرامة 30% وبشكل عام فإن كل انتقاء جبائي لا يلتزم بشروطه يترتب عليه استرجاع الامتيازات مع تطبيق الغرامات المحددة في القوانين الجبائية.

5.الحالة التطبيقية

خلال الحالة التطبيقية سوف نحاول التقرب أكثر من حالات الأخطاء التي تقع فيها المؤسسات في تصريحاته الجبائية وكيفية معالجتها من طرف الإدارة الجبائية من جهة ومن جهة مقابلة سنعرض مع كل حالة كيف يمكن للمؤسسة تجنب الأخطاء وبالتالي تجنب الغرامات والخطر الجبائي الذي يتمثل في الغرامات التي تدفعها المؤسسة نتيجة تلك التصحيحات.

المؤسسة تنشط في مجال الأشغال العمومية بحيث تقوم بتقديم خدمات وسيكون التدقيق على مدى أربع سنوات 2015 و2016و2017 و2018 بحيث كانت المعاينات مبينة على النحو التالي:

1.5 التدقيق في الرسم على القيمة المضافة : يخضع نشاط المؤسسة لمعدل الرسم على القيمة المضافة 17٪ للسنوات المالية 2015 و2016، و19٪ للسنة المالية 2017 وما يليها، لهذا الغرض فإن تطبيق الرسم بمعدل مخفض 7٪ و9٪ فيما يتعلق برقم الأعمال المصرح في السنة المالية 2017 غير مبرر.

تفصيل التصريحات مبين من خلال الجدول التالي

الجدول رقم (01): التصريح بالرسم على القيمة المضافة ب(دج)

البيان	رقم الاعمال المصرح 7%	رقم الاعمال المصرح 9%
شهر أفريل 2017	4 155 210	/
شهر جوان 2017	/	2 630 638
شهر جويلية 2017	/	4 252 940
شهر ديسمبر 2017	1 676 656	942 348
مجموع رقم الأعمال	5 834 860	7 825 920
الرسم على القيمة المضافة	408 440	704 333
مجموع الرسم على القيمة المضافة	1 112 773	

المصدر: من انجاز الباحثين بالاعتماد على تقرير الرقابة المحاسبية

إن التدقيق الجبائي يجنب المكلف عدة تكاليف إضافية في هذه الحالة، ففي حالة الالتزام بتدقيق المبيعات قبل التصريح كان يمكن تصحيح التصريحات الشهرية فيما يخص استرجاع الرسم.

إن عدم تصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة ينتج عنه تطبيق غرامة الوعاء حسب توجيهات المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2.5 فيما يخص التصريح الشهريG50:إن استغلالنا لكشوف الحسابات البنكية وكذلك التحصيلات النقدية من الزبائن للسنوات المدققة 2015 / 2016/ 2017/ 2018 كشفت عن اختلافات بين تحصيلات الزبائن الحقيقية وتلك الموجودة في التصريحات الشهرية G50 وهذا مخالف للقوانين الضريبية.

تفاصيل الاختلافات مبينة في الجدول الموالي:

الجدول 2: الاختلافات الموجودة بين الكشوف المحاسبية والتصريحات الشهرية G50 (دج)

البيان	2015	2016	2017	2018
التحصيلات البنكية 1	36 123 634	52 377 504	51 631 039	47 946 894
التحصيلات البنكية 2	/	/	/	4 992 480
التحصيلات النقدية	/	/	631 110	224 994
مجموع التحصيلات بكل الرسوم بعد التدقيق	36 123 630	52 377 500	52 262 140	53 164 360
التحصيلات G50 بالرسوم قبل التدقيق	24 215 820	51 076 340	49 569 250	54 353 400
الفرق متضمن الرسوم	810- 11 907	-1 301 160	- 2 692 890	+ 1 189 040
الفرق بدون رسوم	-10 177 610	-1 112 100	-2 262 930	+ 999 190

المصدر: من انجاز الباحثين بالاعتماد على تقرير الرقابة المحاسبية

إن التدقيق الجبائي يجنب المكلف عدة تكاليف إضافية في هذه الحالة، ففي حالة الالتزام بتدقيق المبيعات والفواتير المصاحبة لها قبل التصريح كان يمكن تصحيح التصريحات الشهرية فيما يخص استرجاع الرسم.

الفروق تمثل حقوق الإدارة الجبائية التي يجب على المؤسسة الوفاء بها. وزيادة على ذلك تطبق غرامة 25% على نفس الحقوق حسب توجيهات المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3.5 بالنسبة للرسم على النشاط المهني: لقد تم ملاحظة اختلافات بين التصريح برقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني TAP والتحصيلات التي تمت فعلا، وكذلك ملاحظة إدراج الاستفادة من التخفيض بنسبة 25٪ للسنة المالية 2015، مع العلم أن نشاط المؤسسة يخضع لمعدل الرسم 2٪ وبنسبة

تخفيض25٪ اعتبارًا من شهر جويلية 2015. وتفصيل هذه الاختلافات يلخص من خلال الجدول التالي:

الجدول 3: الفروقات في رقم الاعمال وتخفيضات الرسم على النشاط المهني (دج)

البيان	2015	2016	2017	2018
مجموع التحصيلات بكل الرسوم	36 123 630	52 377 500	52 262 140	53 164 360
تحصيلات مصرحة *G50* بكل الرسوم	24 215 820	40 507 506	40 462 690	54 353 400
الفرق بكل الرسوم	- 11 907 810	-11 859 990	- 11 799 450	+ 1 189 040
الفروقات خارج الرسم	-10 177 610	-10 136 740	-9 915 500	+ 999 190
رقم الأعمال محصل بدون تخفيض	12 946 370	/	/	/

المصدر: من انجاز الباحثين بالاعتماد على تقرير الرقابة المحاسبية

إن الفرق المكتشف بين رقم الأعمال المحصل فعلا وذلك المصرح به تترتب عنه زيادة في دفع المستحقات على الرسم على النشاط المهني بما يناسب الفرق المخفي ومعه فقدان التخفيض حسب المادة 127 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4.5 بالنسبة لرقم الأعمال المستخرج من فواتير وضعيات الأشغال: خلال التدقيق في فواتير المبيعات تبين أن عدة فواتير غير موجودة في اليومية وحسابات النتائج (أخطاء وإلغاء الفواتير وسهو)، وعليه تم إعادة بناء رقم الأعمال حسب فواتير المبيعات التي تمت حقا تسويتها. وقد لخصت الفروق فيما يلي أدناه:

الجدول رقم(04): الفروقات في رقم الأعمال (دج)

البيان	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
رقم أعمال حسب الفواتيرHT	35 551 880	46 778 740	47 649 140	31 571 590
رقم أعمال مصرح خارج الرسم HT	23 519 140	44 767 100	48 547 580	36 887 750
الفرق	**–12 032 740**	**–2 011 640**	**+898 440**	**+5 326 160**

المصدر: من انجاز الباحثين بالاعتماد على تقرير الرقابة المحاسبية

إن الفرق في رقم الأعمال يؤثر مباشرة في نتيجة المؤسسة وبالتالي فإن تصحيح الوضعية الجبائية ينتج عنه تغير في حقوق الإدارة الجبائية صنف ضريبة على أرباح الشركات إضافة إلى ذلك تطبيق غرامة حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لأن المكلف قد بين ربحا غير صحيح، والذي تأثر بإخفاء جزء من رقم الأعمال الغير مصرح.

5.5بالنسبة للمشتريات

استغلال استخدامات الشيكات المستلمة كشف عدم التصريح عن جزء من المشتريات، وتفاصيل ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 5: الفرق في المشتريات (دج)

البيان	2015	2016
مشتريات مصرحة خارج الرسم	34 492 144	15 997 554
مشتريات حقيقية بعد التدقيق	45 402 404	22 365 125
الفرق الغير مصرح	**10 910 260**	**6 367 571**

المصدر: من انجاز الباحثين بالاعتماد على تقرير الرقابة المحاسبية

المشتريات تدخل مباشرة في نتيجة استغلال المؤسسة بصفتها أعباء، وبالتالي عدم التصريح بجزء منها يجعل النتيجة الجبائية للمؤسسة ترتفع وبالتالي زيادة في الضريبة على أرباح الشركات

هذه الزيادة من الممكن للمؤسسة تجنبها عن طريق التدقيق الجبائي وتصحيح وضعيتها الجبائية قبل التصريح وبالتالي الخطر الجبائي مقدر كما يلي:

10 910 260 * 23% = 2 506 360 دج خلال سنة 2015

و 6 367 571* 23% = 1 464 541 دج خلال سنة 2016

إضافة إلى ذلك تطبق غرامة الوعاء 25% على الحقوق بما أنها قد تجاوزت 200 000دج.

6.5 فيما يتعلق باسترجاع الرسم على القيمة المضافة

لوحظ وجود اختلافات بين الرسم على القيمة المضافة على المشتريات المسترجعة في التصريحات الشهرية G50، وتلك المسجلة محاسبيا بيومية المشتريات، والفروق مبينة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 6: الفروق بين الرسم المسترجعG50 والمسجل محاسبيا (دج)

البيان	2015	2016	2017	2018
الرسم المسترجع G50	7 685 702	5 292 076	4 349 515	11 930 673
الرسم المسجل محاسبيا	6 902 287	4 297 977	3 509 795	11 246 945
الرسم الغير مبرر	783 415	994 099	839 720	683 728

المصدر: من انجاز الباحثين بالاعتماد على تقرير الرقابة المحاسبية

الرسم على القيمة المضافة حق للإدارة الجبائية والمؤسسات تصرح شهريا بالرسم المسترجع من المشتريات، وبالنسبة للمؤسسة الفرق المسجل غير مبرر وبالتالي ينتج عنه إخلال بحقوق الإدارة الجبائية وهذا ما ينتج عنه إعادة تصحيح الوضعية الجبائية إضافة الى عقوبات حسب الحقوق كما جاء في المادة193من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

7.5 فيما يخص حسابات الصندوق

-فاتورة بتاريخ 01/17/ 2016 بمبلغ 482 299 دج بكل الرسوم مدفوعة عن طريق شيك بنكي، ونفس الفاتورة مدفوعة عن طريق الصندوق.

- فاتورة بتاريخ 2015/08/20 بمبلغ 756 288دج مدفوعة بشيك بنكي، ونفس الفاتورة عولجت محاسبيا على انها دفعت عن طريق الصندوق وهو ما يعني عدم السماح للمؤسسة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة حسب المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال بالرغم من أنها دفعت بشيك بنكي وذلك بسبب معالجتها محاسبيا على أنها دفعت نقدا.

8.5 فيما يخص حسابات الصندوق

التصحيحات في رقم الأعمال حسب التحصيلات مع رصيد الزبائن وتسبيقات الزبائن يمكن تلخيصه من خلال الجدول الموالي:

الجدول 7: تصحيح رقم الأعمال المحصل (دج)

البيان	2015	2016	2017	2018
تحصيلات صافية بنكية SG	36 123 634	52 377 504	51 631 039	47 946 894
تحصيلات بنكية BNA	/	/	/	4 992 480
تحصيلات نقدية	/	/	631 110	224 994
مجموع التحصيلات	36 123 634	52 377 504	52 262 149	53 164 368

+ رصيد الزبائن 12/31	416 810	416 810	31 360 467	21 661 518
- رصيد الزبائن 1/1	/	416 810	416 810	31 360 467
- رصيد التسبيقات الزبائن	9 093 158	9 093 158	4 202 346	/
+ رصيد تسبيقات الزبائن	/	9 093 158	9 093 158	4 202 346
رقم اعمال مصحح متضمن الرسم	27 447 286	52 377 504	88 096 618	47 667 765
رقم اعمال مصرح حارج الرسم	27 447 286	52 377 504	55 442 010	43 896 432
الفرق متضمن الرسم	/	/	32 654 608	37 713 333
الفرق خارج الرسم	/	/	**27 440 840**	**3 169 180**
رقم اعمال مصرح خارج الرسم	23 519 140	44 767 100	48 547 580	36 887 750
رقم اعمال مصحح		**44 767 100**	**75 988 420**	**40 056 930**

المصدر: من انجاز الباحثين بالاعتماد على تقرير الرقابة المحاسبية

إن الفرق في رقم الأعمال يؤثر مباشرة في نتيجة المؤسسة وبالتالي فإن تصحيح الوضعية الجبائية ينتج عنه تغير في حقوق الإدارة الجبائية صنف ضريبة على أرباح الشركات إضافة إلى ذلك تطبيق غرامة حسب المادة 193من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لأن المكلف قد بين ربحا غير صحيح، والذي تأثر بإخفاء جزء من رقم الأعمال الغير مصرح به.

6. تحليل النتائج:

إن الملاحظ من خلال نتائج المعالجة في الحسابات المالية (رقم الأعمال المصحح) وبالمقارنة مع رقم الأعمال المصرح يظهر فورقات كبيرة مما يدل على أن رقم الأعمال وأرصدة الزبائن غير صحيحة مما سبق وبالنظر إلى الأخطاء المذكورة أعلاه على وجه الخصوص، الفروقات المكتشفة من الحسابات المالية، والاختلافات في التحصيل ورقم الأعمال، وغياب دفتر الجرد وأرصدة الحسابات غير الصحيحة، وكذلك المشتريات غير المصرح بها.

ومن أجل هاته الأسباب فإن محاسبة المؤسسة تفتقد للمصداقية وهي معرضة للرفض عند مصلحة الضرائب حسب توجيهات المادة 43 من قانون الاجراءات الجبائية.

إن هاته الوضعية تمثل خطر مالي وجبائي على المؤسسة وهذا ما ينافي مبدأ الأمن الجبائي بما أنه لو تمت رقابة جبائية على محاسبة المؤسسة ومقارنتها مع التصريحات فإن المؤسسة ستتعرض لمجموعة من الزيادات والأعباء الجبائية من جهة ومن جهة أخرى تتعرض لغرامات تصل معدلاتها إلى 25%.

وهذا ما قادنا للتمكن من الإجابة عن إشكالية البحث وتأكيد الفرضية الأولى وهي أنه فعلا التدقيق الجبائي يحد من مخاطر الرقابة الجبائية باعتباره يقوم بإجراءات استباقية لتصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة وتحسين نوعية التصريحات الجبائية مما يمكن المؤسسة من تجنب الخطر الناتج عن إدراجها في برنامج الرقابة الجبائية.

7. خاتمة:

بعد دراستنا لموضوع دور التدقيق الجبائي في الحد من مخاطر الرقابة الجبائية و الإجابة عن إشكالية البحث وتأكيد الفرضية الأولى وهي أنه فعلا التدقيق الجبائي يحد من مخاطر الرقابة الجبائية باعتباره يقوم بإجراءات استباقية لتصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة وتحسين نوعية التصريحات الجبائية مما يمكن المؤسسة من تجنب الخطر الناتج عن إدراجها في برنامج الرقابة الجبائية.

يتمثل الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية في كل ما تعلق بتصحيح الوضعيات الجبائية جراء عدم احترام القوانين والإجراءات الجبائية والتي ينتج عنها دفع حقوق مالية للإدارة الجبائية إضافة إلى غرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية هذا من جهة، ومن جهة أخرى عدم استغلال التحفيزات والتخفيضات الممنوحة من طرف الإدارة الجبائية للمؤسسة والثغرات القانونية لصالح المؤسسة مما يضيع عليها عوائد أو يمكنها من تجنب تكاليف جبائية إضافية.

ومما سبق يمكن القول ان اهم اقتراح يتم توجيهه للمؤسسات الاقتصادية هو استباق تطبيق التدقيق الجبائي والحرص على الالتزام بما جاء به القانون الجبائي قبل القيام باي تصريح وتصحيح الاخطاء، ومن جهة أخرى الحرص على استغلال الحوافز والثغرات في القوانين الجبائية لصالح المؤسسة مما يمكنها من تجنب الخطر الجبائي.

8. قائمة المراجع:

- DGI .(2001) .Guide du vérificateur de comptabilité.
- Ministère des finances .(2012) .La lettre de la DGI n°56/2012.
- Rédha KHELASSI .(2013) .Précis de l'audit fiscal de l'entreprise.Alger: Berti editions.
- المديرية العامة للضرائب. (2021). قانون الضرائب المباشرة.
- بن اعمارة منصور. (2011). *إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية*. الجزائر: دار هومة الجزائر.

- حميداتو صالح. (2012). دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية . ورقلة، الجزائر.
- زواق الحواس. (2009). فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار. الملتقى الدولي: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر.
- عبد الرزاق عباس. (2012). *التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي*. الجزائر: دار الهدى.
- فوزي لوالبية، و محمد مسعودي. (2020). التدقيق الجبائي الخارجي كآلية لضبط ممارسات إدارة الارباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر ، المجلد 06 العدد 01، ص37-56، .*