مجلة دفاتر اقتصادية
المجلد: 11 – العدد: 01 (2020) ص: 149 - 172
P-ISSN: 2170-1040
E-ISSN: 2602-5426

أثر التدقيق الخارجي في تقييم المخاطر الجبائية – دراسة حالة مؤسسة مطاحن الجلفة لسنة: 2015

The impact of external auditing on tax risk assessment - case study of the Djelfa Mills Corporation

لباز عبد القادر[1]♦، بوخاري عبد الحميد[2]

[1] مخبر السياحة، الإقليم والمؤسسات، جامعة غرداية (الجزائر)، lebbaz.abdelkader@univ-ghardaia.dz

[2] مخبر التنمية الإدارية للارتقاء بالمؤسسات الاقتصادية، جامعة غرداية (الجزائر)، boukhari.abdelhamid@univ-ghardaia.dz

تاريخ الاستلام: 2020-03-20 تاريخ القبول: 2020-05-21 تاريخ النشر: 2020-05-21

ملخص:

يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم الوسائل والأدوات التي تستخدمها المؤسسة الاقتصادية للحد من المخاطر الجبائية، حيث يعتمد على مجموعة من الإجراءات تهدف إلى تقييم الأخطار الجبائية التي وقعت فيها المؤسسة الاقتصادية نتيجة التملص الجزئي أو الكلي المتعمد أو غير المتعمد للضريبة أو التأخر في دفع التصاريح وتسديد الضرائب، أو تحمل عبئ ضريبي أكثر من المفروض تحمله نتيجة الأخطاء المحاسبية أو جهل الإعفاءات والامتيازات الممنوحة، أو بسبب تعقد النظام الضريبي وقلة استقراره (تغير المعدلات الضريبية، تطبيق أو إلغاء الإعفاءات....)، وقد أظهر التدقيق الخارجي الذي قام به الباحثان على سبيل المقاربة للتدقيق الخارجي التعاقدي الذي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية وقوع مؤسسة مطاحن الجلفة في مخاطر جبائية عديدة يجب عليها العمل على تسويتها من جهة والعمل على تفاديها مستقبلا.

كلمات مفتاحية: تدقيق خارجي، تدقيق جبائي، مخاطر جبائية

تصنيف JEL : M42، H26.

Abstract:

External auditing is one of the most important means and tools used by the economic establishment to reduce tax risks, as it relies on a set of measures aimed at assessing the financial risks to which the economic institution has been exposed in light of total or partial evasion, intentional or unintended, or delay in payment permits Taxes on payment, or incurring a tax burden more than is imposed, as a result of accounting errors or ignorance of the exemptions and privileges granted, or because of the complexity and instability of the tax system (changing tax rates, applying or abolishing exemptions ....), and the external review that he conducted showed that Enterprise At tax risk, it must be settled on one hand and avoided in the future.

Keywords: External auditing, Fiscal auditing, Fiscal risk.

JEL Classification: M42 ،H26.

♦المؤلف المرسل

1. مقدمة:

فضلا عن الأهمية التي تكتسيها الضرائب على المستوى الكلي (الاقتصاد ككل) من خلال مساهمتها في النفقات العامة للدولة، فإنها تكتسي الأهمية ذاتها على المستوى الجزئي (المؤسسة)، فالمؤسسات التي تحرص على بقائها واستمرارها تولي أهمية كبيرة لهذا النوع من النفقات أو الالتزامات إن صح التعبير فتحاول أن تتحكم فيها وتسيرها وتتجنب مخاطرها بل وتحاول الاستفادة من مزاياها وتجنب سلبياتها المتمثلة أساسا في المخاطر الناجمة عن سوء تسيرها والتحكم فيها، وباعتبار المخاطر الجبائية نوعا من أنواع المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية فالمؤسسة الاقتصادية تسعى بكل الطرق والأساليب والتقنيات المتاحة أمامها من أجل تجنب المخاطر، حيث أن هذه الأخيرة إذا تفاقمت قد تؤدي بالمؤسسة إلى الوقوع في مخاطر أخرى وصولا إلى مخطر الإفلاس، وباعتبار التدقيق الجبائي أحد هذه التقنيات التي تستخدمها المؤسسة لمواجهة هذه المخاطر، من خلال الإجراءات والأدوات التي يستخدمها المدقق في عملية التدقيق الجبائي.

1.1 إشكالية البحث:

على ضوء ما سبق تتمحور إشكالية البحث في السؤال الرَّئيسي الموالي:

ما مدى مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية؟

2.1 أسئلة البحث:

- فيما تتمثل المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية ؟
- ما هي إجراءات التدقيق الجبائي ؟
- كيف يساهم التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية؟
- ما هي نتائج تطبيق التدقيق الجبائي على مؤسسة مطاحن الجلفة ؟

3.1 فرضيات البحث:

رغبةً منَّا في الإجابة عن الأسئلة سابقة الذِّكر، فإنَّه يتعيَّن إعطاء إجابة احتمالية من خلال تبنِّي الفرضية الرَّئيسية الموالية:

التدقيق الجبائي يساهم مساهمة فعالة في قياس وتقييم المخاطر الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال الإجراءات الميدانية التي يقوم بها المدقق من أجل الحد من هذه المخاطر وتحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة.

يمكن تجزئة الفرضية الرَّئيسية إلى الفرضيات الفرعية التَّالية:

الفرضية الأولى: تتمثل المخاطر الجبائية في الغرامات والزيادات الضريبية التي قد تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية نتيجة الأخطاء المحاسبية المرتكبة أو جهل الإعفاءات والامتيازات الممنوحة .

الفرضية الثَّانية: تتمثل إجراءات التدقيق الجبائي في تدقيق مختلف الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال تدقيق الأوعية الخاضعة والتأكد من المعدلات المطبقة وآجال دفع التصاريح وتسديد الضرائب.

الفرضية الثَّالثة: يساهم التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية من خلال الإجراءات التي يتبعها المدقق والتي تهدف إلى تجنب الغرامات والزيادات الضريبية وإعداد مذكرات تسوية من أجل استعادة الأعباء الضريبية المتحملة عن طريق الخطأ ودفع الحقوق المتملص منها لتجنب الغرامات الجبائية.

الفرضية الرابعة: قد يظهر التدقيق الخارجي لمؤسسة مطاحن الجلفة مخاطر جبائية لم تكن المؤسسة على علم بها.

2. ماهية المخاطر الجبائية

تعتبر المخاطر الجبائية من أهم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة خلال دورة حياتها، وإهمال هذه المخاطر أو إغفالها قد يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف إضافية وبالتالي التخفيض من مردوديتها، التي تؤدي إلى تراجع حصتها السوقية نتيجة تحقيقها لخسائر ناجمة عن عدم تسيرها لهذه المخاطر، وينبغي على المسير المالي للمؤسسة أن يتعرف على هذه المخاطر الجبائية من أجل دراسة أسبابها وبالتالي محاولة التحكم فيها أو الحد منها.

1.2 مفهوم المخاطر الجبائية

توجد عدة تعاريف للمخاطر الجبائية من أهمها:

تعريف 1: تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، وينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي. (1)

تعريف 2: الخطر الجبائي يتمثل في عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فهو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية تجاه هذا التشريع. (2)

-تعريف 3: يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي، أو بغرض الغش والتهرب الجبائي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية. (3)

2.2 أسباب المخاطر الجبائية

أ. أسباب ناجمة عن ضعف تسيير المؤسسة: (4)

- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية ونظرا للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم، وضعف تكوينهم من الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب؛

- المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة الجزائرية، فإن ذلك قد يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات الجبائية في مواعيدها المحددة قانونا؛

-شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم كفاية المسيرين، يؤدي بهم غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام تجاه إدارة الضرائب؛

- اعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروض مما يؤدي ببعض المؤسسات لتخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع مما يضطرها أخيرا للمراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها، الشيء الذي يعرضها لمخاطر جبائية قد تؤدي إلى إفلاسها وانسحابها من السوق.

ب. أسباب ناجمة عن التشريع الجبائي: (5)

- التعديلات المستمرة في التشريع الجبائي تؤثر سلبا على تسيير جباية المؤسسة، فالتعديلات المستمرة يصعب رصدها ومتابعتها سواء من قبل مسيري المؤسسات وحتى موظفي الإدارة الجبائية؛

- تعدد الضرائب وارتفاع العبء الضريبي يؤدي بالمؤسسة إلى سلك طرق غير قانونية لتفادي دفع الضريبة.

- غياب الحوار بين الإدارة الجبائية والمؤسسة مما يجعل الإدارة خصما للمؤسسة بدل أن تكون المستشار والمساعد لها؛

- صعوبة تفسير بعض القواعد الجبائية الصادرة قبل الإدارة الجبائية مما قد يلحق ضررا بالمؤسسة، ويشكل خطرا أكيدا لها، كما أن اختلاف القراءات من مصلحة جبائية لأخرى يجعل تطبيق القواعد الجبائية متباين بين المصالح وهذا ما يؤدي إلى نشوء انطباع سيء عن الإدارة الجبائية، وبالتالي فإن تطبيق القانون الجبائي وتفسيراته المتعددة في شكل تعليمات ومناشير إدارية تشكل مصدرا للمخاطر الجبائية في المؤسسة؛

- ضعف مواكبة الإدارة الجبائية للتعديلات الحاصلة في الميدان المحاسبي والانتقال من المخطط الوطني المحاسبي **(PCN)** إلى النظام المحاسبي المالي**(SCF)** ، وما ينجر عنه من انعكاسات على الميدان الجبائي، فهذا التحول قد تنجر عنه مخاطر جبائية على المؤسسات الاقتصادية نتيجة تغير النظام المحاسبي وانعكاساته على جباية المؤسسة خاصة في السنوات الأولى لتطبيقه.

3.2 أنواع المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية:

تنتج المخاطر الجبائية أساسا عن الغرامات والزيادات الجبائية المترتبة على عدم الوفاء بالالتزامات الضريبية للمؤسسة اتجاه إدارة الضرائب (دفع التصاريح في وقتها، تسديد الضرائب...الخ)، أو نتيجة التملص من الدفع الجزئي أو الكلي للضرائب، أو نتيجة ضعف أنظمة المحاسبة المستخدمة بالمؤسسة.

أ- المخاطر الناتجة عن عدم تقديم التصريحات الجبائية أو التأخر في ايداعها:

➢ المخاطر الناتجة عن عدم تقديم التصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات: (6)

تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%، تخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20 % ضمن الشروط التالية:

* عندما يتم إيداع التصريح السنوي في غضون الشهرين الموالين لتاريخ انقضاء هذه الآجال، تنزل نسبة الزيادة إلى 10 %، على عدم التصريح المنصوص عليه إذا لم تتعد مدة التأخير شهرا (زيادة عن الشهرين).

* عندما يتم إيداع التصريح السنوي في غضون الشهرين الموالين لتاريخ انقضاء هذه الآجال، تنزل نسبة الزيادة إلى 20 %، على عدم التصريح المنصوص عليه إذا تعدت مدة التأخير شهرا (زيادة عن الشهرين).

* يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لاشيء" والتصريحات التي تكتتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات الآتية:

2.500دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا.

5.000دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين.

10.000دج عندما يتجاوز التأخر شهرين.

* إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق زيادة بنسبة 35%.

* يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، أوعند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و153 و180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها.

* في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25%.

* يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثون (30) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، تطبيق غرامة بمبلغ 500.000دج، إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للرقابة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، وذلك بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

➢ المخاطر الناتجة عن عدم تقديم التصريح الشهري للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي (صنف الأجور) ودفعها[7]:

يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال نموذج (G50) بعد العشرين يوما من الشهر المتعلق بالعمليات إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، دفع غرامة مالية نسبتها 10% من الرسم المستحق، وترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام بتسوية وضعيته في شهر واحد.

ب. المخاطر الناتجة عن التملص من الدفع الجزئي أو الكلي للضريبة:

عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها ما يلي:

10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه ا يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج.

25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 200.000 دج.

عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة.

توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة بـ 100%.

تطبق نسبة 100%كذلك، عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

بالإضافة إلى المخاطر السابقة قد تقع المؤسسة في مخاطر جبائية نتيجة لأخطاء في مخرجات النظام المحاسبي لديها، فقد تخطأ في نسبة حسم الرسم على القيمة المضافة **"PRORATA"** فتتحمل بذلك مخطرا جبائيا يتمثل في عدم حسم مبالغ كان من المفروض أن تحسمها، وقد تخطأ المؤسسة في حساب مخصصات الاهتلاكات بصورة صحيحة، فإذا قامت بتقليلها عن المبلغ الحقيقي فتتحمل بذلك ضريبة على أرباح الشركات أكثر من اللازم نتيجة تضخيمها للنتيجة، وإذا قامت بتضخيمها تتحمل عقوبات جبائية نتيجة تقليلها للنتيجة والتملص من الضريبة.

3. ماهية التدقيق الخارجي:

1.3 مفهوم التدقيق

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم التدقيق، وهذا حسب وجهات النظر المختلفة أما من أهمها نجد:

تعريف 1: حسب لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين: "هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من مدى مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".[8]

تعريف 2: هو عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.[9]

تعريف 3: هو البحث المنهجي الذي يقوم على جمع أدلة الإثبات وتقويمها، من أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المتعلقة بالظروف والأحداث الاقتصادية في وحدة اقتصادية، وتوصيل ذلك إلى مستخدمي تلك المعلومات المختلفين[10].

تعريف 4: التحقيق الانتقادي المنظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ومن خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير.[11]

3.2 التدقيق الخارجي لأغراض جبائية: [12]

يمكن تعريفه بأنه اختبار انتقادي للوضعية الجبائية للمؤسسة ومدى احترامها للقوانين والتشريعات المعمول بها، وذلك من خلال التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه إدارة الضرائب، وكذا تطوير التسيير الجبائي من أجل تخفيض مبلغ الضريبة، وهي مجموع العمليات التي يقوم بها المدقق الخارجي من أجل:

- تدقيق الوضعية الجبائية للمؤسسة.
- استخراج النقائص المحتملة ذات الطابع الجبائي.
- كشف وتوضيح الإمكانيات التشريعية المقدمة في المجال الجبائي وخاصة تلك التي تسمح بالاقتصاد في الضريبة.
- وضع تحسينات ضرورية على الإجراءات ذات النمط الجبائي.
- تقييم المخاطر الجبائية.

2.3 إجراءات التدقيق الخارجي في تقييم المخاطر الجبائية:

تتمثل إجراءات التدقيق الخارجي من أجل تقييم المخاطر الجبائية في التحقيق والتأكد من كيفيات وطرق تقدير الأوعية الضريبية والمعدلات الضريبية والتخفيضات والإعفاءات الممنوحة ومواقيت دفع التصريحات، ومواقيت تسديد الضرائب ويمكن تلخيص هذه الإجراءات فيما يلي:

أ. تدقيق الضريبة على أرباح الشركات:

➢ تدقيق وعاء الضريبة على أرباح الشركات:

تشمل عملية تدقيق وعاء الضريبة على أرباح الشركات، تدقيق النتيجة الجبائية التي هي عبارة عن نتيجة محاسبية معدلة بالقوانين الجبائية، أي التحقق من احترام القوانين الجبائية عند عملية تأسيس الوعاء الضريبي أي عند عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية (احترام المعدلات الضريبية- تطبيق التخفيضات الممنوحة....)

من الأمور التي ينبغي على المدقق التأكد منها:

- التأكد من الشروط العامة لقابلية تخفيض الأعباء ولكي تكون الأعباء قابلة للتخفيض جبائيا من نتيجة الدورة يجب أن تستوفي كل الشروط الآتية:

* يجب أن ينجر عنها انخفاض في أصول الميزانية الصافية أو ارتفاع في ديون المؤسسة دون أن تتسبب في تغير على مستوى الميزانية.

* يجب أن تكون مسجلة في محاسبة المؤسسة ومستندة على وثائق إثبات، مما يسمح بالتأكد من حقيقة هذه النفقات ومبلغها كما يسمح بتقرر ضمها أو عدمه إلى نفقات دورة ما.

* يجب أن تصب في مصلحة المؤسسة وأن تكون ضرورية لضمان السير العادي لوظائفها [13].

- لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي:

* مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.

الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري مالم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج والإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينارا جزائريا (1.000.000 دج).

* مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

- يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار ا جزائريا (30.000.000دج).

- يمكن خصم النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى:

* ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتجديدها ورد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها.

* ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.

* توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.

* إحياء المناسبات التقليدية المحلية.

* المهرجانات الثقافية المؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي ونشر الثفافة وترقية اللغتين الوطنيتين[14].

- يمكن خصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة (10%) من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينارا جزائريا (100.000.000دج) النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث، ويجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي.

- التأكد من مؤونات الأعباء التي تدرج في الأعباء في الحالات التالية: [15]

* عندما يكون لكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى.

* عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام.

* عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

* لا يمكن أن تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا لمؤونات الأعباء.

➢ **تدقيق التخفيضات والتنزيلات الممنوحة:**

ينبغي على المدقق التأكد من التخفيضات التي قام المحاسب بالاستفادة منها هي نفسها المنصوص عليها في القانون الجبائي وهي:

- 30% بالنسبة للفوائض قصيرة الأمد والتي تنتج من التنازل عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ ثلاث سنوات أو أقل.
- 65% بالنسبة للفوائض طويلة الأجل والتي تنتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من ثلاث سنوات. (16)

وعلى المدقق أخذ هذه الأمور في الاعتبار عند عملية التدقيق(17):

* لا تدخل فوائض القيم الناتجة عن التنازل أثناء استغلال عناصر الأصول المثبتة، ضمن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها، إن التزم المكلف بالضريبة بأن يعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تثبيتات في مؤسسته قبل انقضاء أجل ثلاث (03) سنوات، ابتداء من اختتام هذه السنة المالية، مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها، يجب أن يرفق هذا الالتزام بإعادة الاستثمار بالتصريح بنتائج السنة المالية التي تحققت فيها فوائض القيم.

* إذا تمت إعادة الاستثمار في الأجل المنصوص عليه أعلاه، تعتبر فوائض القيم المخصومة من الربح الخاضع للضريبة، مخصصة للاهتلاك المالي للتثبيتات الجديدة وتخصم من سعر التكلفة، من أجل حساب الاهتلاكات المالية وفوائض القيم المحققة لاحقا، وفي حالة العكس، تنقل فوائض القيم إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها الأجل المذكور أعلاه.

* لا تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة فوائض القيم المذكورة أعلاه والمحققة بين شركات من نفس التجمع كما هو محدد في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

* لا تدخل فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الايجاري من نوع **(lease-back)**ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.

لا تدخل فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.

➢ **التأكد من المعدلات المستخدمة:**

ينبغي على المدقق أن يقوم بالتأكد من معدل الضريبة على أرباح الشركات المستخدم في حساب الضريبة وذلك بمراعاة الشروط التالية:

- يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات بـ 23 %مهما كان نوع النشاط الذي تقوم به.
- تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

* 10 %بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات، ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد –اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي.

* 40 %بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي -هذا الاقتطاع طابعا محررا.

* 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع -إلى الاقتطاع من المصدر. يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

* 24 %بالنسبة:

✓ للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات. للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر.

للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.

- 10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها -الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري، غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل. (18)

➢ **التأكد من مواعيد دفع التصريحات:**

ينبغي على المدقق أن يتأكد من التاريخ الذي قامت المؤسسة بإرسال التصريح فيه إلى الإدارة الضريبية، والذي يجب أن يكون قبل الثلاثين (30) من أفريل لكل سنة سواء حققت ربحا أو خسارة، ويجب عليه في ذلك أن يراعي الاستثناءات التالية:

- عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يمدد أجل الاستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه.

- يمكن تمديد أجل تقديم التصريح المشار إليه سابقا في حالة قوة قاهرة، بناء على قرار من المدير العام للضرائب غير أنه لا يمكن أن يتجاوز تمديد هذا الأجل ثلاثة (3) أشهر.

- يمكن للمؤسسات ذات الجمعية (الجمعيات التي ينص قانونها الأساسي على مصادقة الجمعية العامة على القوائم المالية والحسابات الختامية) التي يجب أن تبت بشأن الحسابات، اكتتاب تصريح تصحيحي، على الأكثر خلال الواحد والعشرين يوم التي تلي انقضاء الأجل القانوني، المنصوص عليه في القانون التجاري، لانعقاد هذه الجمعية، ويجب أن ترفق، تحت طائلة عدم قبول التصريح، ضمن نفس الأجل، الوثائق في شكلها القانوني التي تؤسس التصحيح لاسيما محضر الجمعية وتقرير محافظ الحسابات. (19)

➢ **التأكد من مواعيد دفع الضريبة:**

على المدقق أن يتأكد من أن المؤسسة قامت بدفع الضريبة على أرباح الشركات وفق ما ينص عليه القانون الجبائي الجزائري من خلال ثلاث دفعات على سبيل التسبيق ودفعة رابعة على سبيل التصفية، وعليه أن يراعي الأمور التالية:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس.
- التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان.
- التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

- يساوي مبلغ كل تسبيقة 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المختتمة عند تاريخ استحقاقها، أو بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لفرض الضريبة إذا لم يحصل ختم لأي سنة مالية.

- إذا تعلق الأمر بفترة تقل عن سنة أو تفوقها، تحسب التسبيقات على أساس الأرباح المقدرة بالتناسب مع فترة مدتها إثنا عشر (12) شهرا.

- استثناء من الفقرة الثانية أعلاه، تحسب التسبيقة التي يكون استحقاقها بين تاريخ ختم سنة مالية أو نهاية فترة فرض الضريبة ونهاية أجل التصريح على أساس الأرباح المتعلقة بالسنة المالية أو بفترة فرض الضريبة السابقة التي انقضى أجل التصريح بها، ويسوى مبلغ هذه التسبيقة على أساس نتائج آخر سنة مالية أو آخر فترة فرض الضريبة عند دفع أقرب تسبيقة لاحقة.

- يجبر مبلغ التسبيقات إلى الدينار الأدنى (عندما نكون قيمة الضريبة على أرباح الشركات رقما غير صحيح "بالفاصلة" يتم تدويرها إلى الدينار الأدنى).

- بالنسبة للمؤسسات حديثة الإنشاء، تساوي كل تسبيقة 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة 5% من الرأسمال الاجتماعي المسخر.

- عندما يفترض أن السنة المالية المختتمة الأخيرة غير خاضعة للضريبة في حين أن السنة المالية السابقة لها قد خضعت لفرض الضريبة، يجوز للمكلف بالضريبة أن يطلب من قابض الضرائب المختلفة إعفاءه من أداء التسبيقة الأولى المحسوبة على أساس نتائج السنة المالية ما قبل الأخيرة، وإذا لم يطلب الاستفادة من هذا الإجراء، يمكنه فيما بعد أن يتحصل على تسديد التسبيقة الأولى إذا لم ينتج عن السنة المالية التي ينتمي إليها حساب التسبيقات الموالية أي فرض للضريبة. (20)

ب. تدقيق الرسم على القيمة المضافة:

➢ تدقيق وعاء الرسم على القيمة المضافة:

يتمثل وعاء الرسم على القيمة المضافة في الرسم على المستحق الذي يقوم المكلف بدفعه والذي يمثل الفرق بين الرسم على المشتريات "الرسم القابل للاسترجاع" والرسم على المبيعات، ويقع على عاتق المدقق التحقق من طريقة حساب كلا من الرسمين السابقين من خلال ما يلي:

- تدقيق وعاء الرسم القابل للاسترجاع:

التأكد من صحة المجاميع الموجودة في فواتير الشراء.

التأكد من أن الفواتير تخص مشتريات حقيقية، قامت المؤسسة بشرائها وليست مشتريات وهمية هدفها تضخيم الرسم القابل للاسترجاع من أجل تقليل الرسم المستحق الدفع.

التأكد من تضمن القيمة خارج الرسم جميع الرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى حسم التخفيضات التجارية والمالية وحقوق الطوابع الجبائية، المبالغ المودعة بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع، كما يحسم مبلغ النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم على القيمة المضافة الخاص بها عندما تكون مفوترة على حدى(21)

- تدقيق وعاء الرسم على المبيعات:

- التأكد من صحة المجاميع الموجودة في فواتير البيع.

- التأكد من قيمة رقم الأعمال المصرح به ومقارنته بحسابات الزبائن وكشوفات الحسابات الجارية والصندوق للتأكد من أن المؤسسة لم تقم سهوا أو عمدا بتخفيض قيمة رقم الأعمال الخاضع المصرح به.

- التأكد من أن المؤسسة لم تقم باحتساب أنشطة معفاة من الضريبة أو إخفاء أنشطة خاضعة للضريبة ضمن رقم الأعمال المصرح به.

➢ تدقيق معدل الرسم على القيمة المضافة:

يوجد معدلين للرسم على القيمة المضافة، معدل عادي نسبته 19 % وآخر مخفض نسبته 09%، يطبق المعدل المخفض على عمليات البيع المتعلقة بالمنتوجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات المبينة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وينبغي على المدقق أن يتأكد من المعدلات التي قامت المؤسسة باحتسابها ويطابقها مع الجدول المذكور سابقا(22).

➢ التأكد من مواعيد دفع التصريحات:

يتعين على المدقق أن يتأكد من مواعيد دفع المؤسسة للتصريحات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة والتي يجب أن تكون قبل العشرين يوما التي تلي الشهر الخاص بالعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

➢ **تدقيق عمليات الحسم:**

يقع على عاتق المدقق التأكد من كيفية حسم الرسم على القيمة المضافة وينبغي عليه التقيد بهذه الشروط عند عملية التدقيق:

- يكون الرسم على القيمة المضافة المذكور في الفواتير أو البيانات أو في وثائق الاستيراد والمثقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة قابلا للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية. (23)

- يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله استحقاق أداء الرسم، ولا يمكن أن يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مائة ألف دينارا (100.000 دج) على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا. (24)

- لا يكون الحسم مقبولا، إلا إذا استعملت المواد أو المنتوجات أو الأشياء أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلا، بعد تحويلها أو بدون ذلك. (25)

- في حالة ما إذا كان الرسم المستحق بعنوان شهر أو فصل أقل من الرسم القابل للخصم يؤجل المبلغ المتبقي من الرسم إلى الأشهر أو الفصول الموالية. (26)

- التأكد من كيفية حساب نسبة **"PRORATA"** التي تستخدم عند حساب الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع في حالة مؤسسة رقم أعمالها مختلط "جزء خاضع وآخر غير خاضع"، حيث تحسب هذه النسبة كما يلي: (الخاضع الأعمال رقم)/(الإجمالي الأعمال رقم)، وبما أن الرسم على القيمة المضافة يجب أن يدفع شهريا، ورقم الأعمال الذي تحسب به هذه النسبة هو رقم الأعمال السنوي، فيتم تحديد نسبة أولية (على أساس النسبة الماضية)، ثم في نهاية السنة وقبل نهاية شهر مارس من السنة المقبلة يتم حساب النسبة الحقيقية لهذه السنة ومقارنتها بالنسبة المستعملة فإذا كان الفرق أقل من خمسة أجزاء من مائة تعتمد النسبة الأولى، أما إذا كان الفرق أكثر من خمسة أجزاء من مائة يتم إعادة حساب الرسم على القيمة المضافة لجميع أشهر السنة وإجراء عملية التسوية، فإذا كان هناك حق للإدارة على المؤسسة يجب عليها تسديد الفرق، وإذا كان العكس، يعتبر الفرق تسبيقا يحتسب في الشهر المقبل. (27)

➢ **التأكد من مواعيد الدفع:**

يجب على المدقق أن يتأكد من موعد دفع الرسم على القيمة المضافة الذي يكون في نفس وقت إيداع التصريح بمختلف العمليات المحققة من طرف المؤسسة، سواء إذا كانت هذه العمليات خاضعة للرسم أو لم تكن خاضعة، أي قبل العشرين من كل شهر، وفي نفس الوقت دفع الرسم على القيمة المضافة. (28)

ج. تدقيق الرسم على النشاط المهني:

➢ **تدقيق وعاء الرسم على النشاط المهني:**

يتعين على المدقق أن يتأكد من الوعاء الذي يحسب على أساسه الرسم على النشاط المهني وذلك بأخذه بعين الاعتبار لما يلي:

- رقم الأعمال المحسوب على أساسه الرسم يجب أن يكون خارج الرسم " الرسم على القيمة المضافة غير محسوب".

- عليه أن يتأكد من تطبيق المؤسسة للتخفيضات المستفاد منها طبقا للقانون الجبائي (مبلغ العمليات المحترمة شروط البيع بالجملة، مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة، عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا). (29)

- عمليات البيع التي تقوم بها المؤسسات الإنتاجية. (30)

- عليه أن يتأكد من عدم احتواء الوعاء الخاضع للرسم على إيراد أو رقم أعمال معفى من الرسم مثل: (مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الإستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم 96-31 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كيفيات تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الإستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10%، الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الايجاري المالي) (31).

ومما يجدر أن ننوه به أنه يجب على المدقق أن يتأكد من أن التخفيضات الممنوحة للإيرادات أو رقم الأعمال هي تلك التخفيضات التي نص عليها القانون الجبائي، فقد تقوم المؤسسة بإغفال تخفيضا على وعاء قابل للتخفيض فتتعرض بذلك إلى مخطر جبائي محقق، أو تقوم بتطبيق تخفيضا على وعاء غير قابل للتخفيض فتتعرض إلى مخطر جبائي محتمل في حال تعرضها لرقابة جبائية مفاجئة.

➢ **تدقيق الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:**

ينبغي على المدقق أن يتأكد من الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة، فقد تقوم المؤسسة بعدم التصريح بالرسم على النشاط المهني "التصريح برقم الأعمال الخاضع" بالرغم من كون المؤسسة قد سلمت هذه البضائع وتنتظر قبض ثمن هذه البضائع وبالتالي قد تتحمل مخطرا جبائيا يتمثل في عقوبة التأخر في التصريح ودفع الرسم، كما قد تقوم المؤسسة بالتصريح ودفع الرسم لأنشطة أشغال عقارية أو خدمات مقدمة قبل أن تقبض ثمن هذه الأنشطة من زبائنها وبالتالي قد تتحمل مخطرا أو عسرا ماليا (نقص السيولة).

➢ **تدقيق معدل الرسم على النشاط المهني:**

ينبغي على المدقق الجبائي أن يتأكد من المعدلات التي قامت المؤسسة بتطبيقها عند حسابها للرسم على النشاط المهني، فقد تخطئ المؤسسة وتقوم بتطبيق معدلا أعلى من المعدل الذي من المفروض أن تخضع له فتتحمل بذلك مخطرا جبائيا، أو تقوم بتطبيق معدلا أقل من المعدل الذي من المفروض أن تخضع له، وبالتالي قد تتعرض إلى مخطر جبائي عند تعرضها لرقابة من طرف المصالح الجبائية؛

وتجدر الإشارة إلى أنه هناك ثلاث معدلات للرسم على النشاط المهني وهي: (32)

- معدل 3 %: يخضع لهذا المعدل رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.
- معدل 2%: تخضع له جميع الأنشطة الأخرى باستثناء نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب ونشاط الإنتاج.
- معدل 1%: تخضع له أنشطة الإنتاج.

ومما ينبغي على المدقق أن ينتبه له هو أنه عند تطبيق المعدل المخفض (1%) للرسم على النشاط المهني فإن التخفيضات المشار إليها أعلاه تسقط، وبالتالي قد تتحمل المؤسسة مخطرا جبائيا نتيجة تطبيقها لأحد التخفيضات أعلاه والمعدل المخفض الجديد وبالتالي قد تواجه عقوبة التملص من دفع جزء من الرسم على القيمة المضافة (تخفيض وعاء الرسم).

د- تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي:

نظرا لأن المؤسسات الاقتصادية أغلبها ذات شخصية معنوية كالمؤسسة موضوع دراستنا خاضعة للضريبة على أرباح الشركات وليست خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي فإننا اقتصرنا على التدقيق الجبائي للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور.

➢ **تدقيق وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي- صنف الأجور:**

تقتضي عملية تدقيق وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي القيام بالعمليات التالية من طرف المدقق: (33)

- ينبغي على المدقق الجبائي أن يتأكد من أن وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي يشتمل على ما يلي:

* المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية.

* المداخيل المدفوعة إلى الشركاء والمسيرين لشركات ذات مسؤولية محدودة وأعضاء شركات المساهمة (توزيع الأرباح).

* التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات، لقاء مصاريفهم.

* علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين.

- ينبغي على المدقق أن يتأكد من أن وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي لا يشتمل على ما يلي:

* الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل، منصوص عليها في اتفاق دولي.

* العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أ والصم البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن عشرين ألف دينار جزائريا (20.000 دج) شهريا وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ.

* التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة.

* التعويضات عن المنطقة الجغرافية.

* المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة.

* التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.

* الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية، عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة.

* المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي.

* تعويضة التسريح.

➢ **تدقيق عملية التصريح والتسديد:**

على المدقق أن يتأكد من المؤسسة قامت بالتصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور ضمن التصريح الشهري الذي تدفعه إلى مصالح الضرائب **G50**، كما ينبغي عليه بأن يتأكد بأن عملية التسديد تمت وفق ما جاء في هذا التصريح وفي الآجال القانونية. (34)

4. تحليل النتائج:

1.4 الطريقة والأدوات:

سنقوم في هذا الجانب بإجراء مقاربة للتدقيق الخارجي في مؤسسة مطاحن الجلفة بالاعتماد على مختلف القوائم المالية للمؤسسة والوثائق المحاسبية، وقد قمنا بالاقتصار على السنة المالية: 2015 باعتبارها أحدث سنة قبل تحويل ومركزة حسابات المؤسسة في مؤسسة مطاحن الرياض بالاغواط.

2.4 المناقشة وتحليل النتائج:

أ. التدقيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة لسنة: 2015

شملت عملية تدقيق الرسم على القيمة المضافة لسنة 2015 جميع أشهر السنة حيث قام الباحثان بتوضيح كيفية حساب المؤسسة للرسم، ثم قاما بعرض الأخطاء والإغفالات التي طرأت على حساب الرسم من طرف محاسب المؤسسة، ثم قاما بإعادة حساب الرسم المستحق الصحيح، وحساب الانحراف الناتج عن الأخطاء والإغفالات، وبالتالي حساب الخطر الجبائي المتوقع والمتمثل في الغرامات الجبائية المترتبة عن التملص من الضريبة.

➢ **التدقيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة لشهر جانفي 2015:**

من خلال الوثائق والمستندات المحاسبية للمؤسسة نستخرج المعطيات التالية:

رقم الأعمال المفوتر الإجمالي 96.527.068.00 [35] دج.....(1)

رقم الأعمال المفوتر الخاضع 13.245.847.00 دج.....(2)

مشتريات المواد الأولية والمستلزمات الخاضعة للمعدل العادي 1.324.723.00 دج.....(3)

مشتريات خاضعة للمعدل المخفض 1.507.778.34 دج.....(4)

ر.ق.م محصل على المبيعات = (2)×0.07 = 927.209.00 دج.....(5)

ر.ق.م على المشتريات المحسوب من طرف المؤسسة = 341.341.98 دج.....(6)

بما أن رقم الأعمال للمؤسسة مختلط فيتم تطبيق القاعدة التالية في حساب ر.ق.م القابل للاسترجاع

$$\text{ر.ق.م قابل للاسترجاع} = \frac{\text{رقم الأعمال الخاضع}}{\text{رقم الأعمال الاجمالي}} \times \text{ر.ق.م قابل للاسترجاع}$$

من خلال وثائق ومستندات المؤسسة نجد أن المحاسب قام بتقدير النسبة بـ 12.97%.

ر.ق.م قابل للاسترجاع =(6)×12.97% = 44.272.00 دج.....(7)

ر.ق.م المستحق = (5) – (7) = 882.937.00 (36)دج.....(8)

- عند قيامنا بالتدقيق الجبائي للمستندات والوثائق المحاسبية المبررة للتصريحات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة لهذا الشهر اكتشفنا الأخطاء التالية:

* التملص من التصريح بنشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة يخص كراء مخازن لمؤسسة تعاونية الحبوب التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب، وبما أن فاتورة كراء المخازن لهذا الشهر بلغت 476.261.00 دج فإن الرسم على القيمة المضافة المتملص منه يساوي 69.200.00 دج.

* خطأ في حساب الرسم على القيمة المضافة المسترجع للفاتورة رقم:**451412000104** المؤرخة في: 2014/12/31 لفائدة الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، حيث احتسب مبلغ 113.684.17 دج كرسم، في حين أن القيمة الصحيحة للرسم تقدر بـ:103.608.59، أي بفرق قدره: 10.161.63دج (كزيادة).

* خطأ في طريقة احتساب نسبة استرجاع الرسم القابل للاسترجاع **"Prorata"**، حيث استعمل محاسب المؤسسة نسبة 12.97% كنسبة مؤقتة، غير أنه لم يقم بعد غلق السنة المالية بإعادة احتساب النسبة وإجراءات التسويات المناسبة، نسبة حسم الرسم الصحيحة تساوي: 16%.

ر.ق.م قابل للاسترجاع الصحيح =((6)-10.161.63) ×16% = 52.999.00 دج.....(9)

ر.ق.م المستحق الصحيح = (5)+69.200.00 – (9) = 943.420.00 دج.....(10)

من خلال ما سبق نلاحظ أن محاسب المؤسسة قد أخطأ في حساب الرسم على القيمة المضافة المستحق على المؤسسة نتيجة الأخطاء السابقة، وبالتالي فالانحراف بين الرسم المستحق الصحيح والخاطئ هو:

(10) – (8) = 60.483.00دج

في هذه الحالة لا يوجد خطر جبائي على المؤسسة قد تحقق، أي أن المؤسسة لغاية هذا الوقت لم تتحمل أي أعباء إضافية نتيجة هذا الخطأ، إلا أنه يوجد خطر جبائي قد يتحقق يتمثل في العقوبات أو الغرامات الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة في حالة رقابة فجائية.

بما أن مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50.000 دج، فتطبق نسبة 15% كزيادة (عقوبة)(37)

العقوبات الجبائية المفروضة في حالة رقابة جبائية = 60.483.00×**0.1**5=9072.00 دج

ومنه فالخطر الجبائي المتوقع يقدر بـ: 9072.00 دج.

➢ **التدقيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة للأشهر المتبقية (فيفري – ديسمبر) 2015**

عند قيامنا بالتدقيق الجبائي للمستندات والوثائق المحاسبية المبررة للتصريحات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة لهذه الأشهر اكتشفنا الأخطاء التالية:

- مواصلة التملص من التصريح بنشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة يخص كراء مخازن لمؤسسة تعاونية الحبوب التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب، وبما أن فاتورة كراء المخازن لهذا الشهر بلغت 403.125.00 دج فإن الرسم على القيمة المضافة المتملص منه يساوي 58.574.00 دج.

- نفس الخطأ في طريقة احتساب نسبة استرجاع الرسم القابل للاسترجاع **" Prorata".**

- مواصلة التملص من التصريح بنشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة يخص كراء مخازن لمؤسسة تعاونية الحبوب التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب، وبما أن فاتورة كراء المخازن لهذا الشهر بلغت 550.923.00 دج فإن الرسم على القيمة المضافة المتملص منه يساوي 80.048.64 دج.

- خطأ في حساب الرسم على القيمة المضافة المسترجع للفاتورة رقم:**451501001241** المؤرخة في: 2015/01/01 لفائدة الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، حيث احتسب مبلغ 109.066.21 دج كرسم، في حين أن القيمة الصحيحة للرسم تقدر بـ:98.904.58، أي بفرق قدره: 10.161.63دج (كزيادة). (سددت في شهر مارس2015).

قمنا بتلخيص النتائج التي أسفرت عليها نتائج التدقيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2015 والأخطار الجبائية التي تم اكتشافها في الجدول الموالي:

الجدول رقم:01 نتائج تدقيق الرسم على القيمة المضافة لسنة: 2015

الاشهر	ر.ق.م قبل التدقيق	ر.ق.م بعد التدقيق	الانحراف	الخطر الجبائي(الغرامات)
جانفي	882.937.00	943.420.00	60.483.00	9.072.00
فيفري	1.123.766.00	1.177.373.00	53.607.00	8.041.00
مارس	676.208.00	730.598.00	54.390.00	8.159.00
أفريل	730.717.00	769.312.00	38.595.00	3.860.00
ماي	807.498.00	916.151.00	108.653.00	16.298.00
جوان	1.067.523.00	1.183.080.00	115.557.00	17.334.00
جويلية	776.985.00	917.096.00	140.111.00	21.017.00
أوت	632.919.00	751.628.00	118.709.00	17.806.00
سبتمبر	90.619.01-	3033.12	93.652.00	14.048.00
أكتوبر	647.560.00	713.742.00	66.182.00	9.927.00
نوفمبر	792.673.00	857.769.00	65.096.00	9.764.00
ديسمبر	976.231.00	1.069.118.00	92.887.00	13.933.00
المجموع	9.024.397.99	10.032.320.12	1.007.922.00	149.259.00

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على نتائج تدقيق الوثائق المحاسبية للمؤسسة

من خلال الجدول السابق يتبين لنا أن المؤسسة قد تتعرض إلى مخاطر جبائية تتمثل في الغرامات الضريبية نتيجة التملص من دفع جزء من الرسم على القيمة المضافة لسنة **2015** قدر حسب نتائج التدقيق التي قام بها الباحثان بـ **1.007.922.00**دج ، هذه الغرامات الجبائية قدرت بـ **149.259.00** دج.

لذلك ينبغي على المؤسسة أن تقوم بإعداد مذكرة تسوية في أقرب وقت ممكن ودفع المبلغ المتملص منه، كي يثبت حسن نيتها وتتجنب دفع الغرامة الجبائية.

- ويجدر الإشارة إلى أن المؤسسة قد تحملت خطرا جبائيا كبيرا تمثل في عدم استرجاعها للرسم على القيمة المضافة للزبائن المفلسين للمؤسسة الذي تقدر قيمة دينهم حسب مصلحة المنازعات بالمؤسسة بأكثر من 470.000.000.00[38]دج منه أكثر من 313.000.000.00 دج خاضعا للرسم بمعدل 7 %، أي أن المؤسسة لم تسترجع ما قيمته أكثر من 20.400.000.00 دج من الرسم المدفوع لهؤلاء الزبائن المعدومين، وبالتالي فالمؤسسة قد تحملت خطرا جبائيا كبيرا تمثل في عدم استفادتها من حسم مبلغ معتر (أكثر من 20 مليون دينارا جزائريا) كانت سوف تنعش بها خزينتها لأنها سوف تحسم من مبلغ الضرائب المستحقة على -
عاتقها لدى إدارة الضرائب.

ب. التدقيق الجبائي للرسم على النشاط المهني:

- **التدقيق الجبائي للرسم على النشاط المهني للأشهر من جانفي – جوان 2015:**
  - من خلال التدقيق الجبائي لوثائق ومستندات المؤسسة تبين أن المحاسب قام بحساب الرسم على النشاط المهني بكيفية صحيحة، وبالتالي فالخطر الجبائي هنا معدوم في هذه الأشهر.
- **التدقيق الجبائي للرسم على النشاط المهني للأشهر من جويلية – ديسمبر 2015:**

من خلال التدقيق الجبائي لوثائق ومستندات المؤسسة تبين أن المحاسب قد أخطأ في حساب الرسم على النشاط المهني للأشهر من جويلية إلى ديسمبر 2015، من بين هذه الأخطاء.

- استعمال المعدل المخفض 1% المنصوص عليه في قانون المالية التكميلي لسنة 2015 إلا أنه قد أخطأ في كيفية حساب هذا الرسم إذ تنص هذه المادة أنه في حالة تطبيق المعدل المخفض 1 % لا يمكن تطبيق التخفيض المستفاد منه حسب المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بينما محاسب المؤسسة قام باحتساب التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 مع المعدل المخفض 1% (خطأ في الأشهر من جويلية إلى سبتمبر 2015، واكتشف هذا الخطأ في شهر أكتوبر فقط).
- أخطأ المحاسب في حساب الرسم على النشاط المهني بالنسبة لرقم الأعمال الناتج عن كراء مخازن لمؤسسة تعاونية الحبوب التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب (نفس الخطأ للأشهر من جويلية – ديسمبر 2015).

قمنا بتلخيص النتائج التي أسفرت عليها نتائج التدقيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2015 والأخطار الجبائية التي تم اكتشافها في الجدول الموالي:

الجدول رقم:02 نتائج تدقيق الرسم على النشاط المهني لسنة: 2015

الأشهر	ر.ن م قبل التدقيق	ر.ن.م بعد التدقيق	الانحراف	الخطر المتوقع
جانفي	185.442.00	185.442.00	0.00	0.00
فيفري	237.068.00	237.068.00	0.00	0.00
مارس	168.227.00	168.227.00	0.00	0.00
أفريل	205.569.00	205.569.00	0.00	0.00
ماي	193.922.00	193.922.00	0.00	0.00
جوان	235.053.00	235.053.00	0.00	0.00
جويلية	105.048.00	155.579.00	50.531.00	7.580.00
أوت	108.468.00	159.622.00	51.154.00	7.673.00
سبتمبر	117.402.00	171.400.00	53.998.00	8.100.00
أكتوبر	167.887.00	172.441.00	4.554.00	455.00
نوفمبر	179.029.00	183.509.00	4.480.00	448.00
ديسمبر	177.333.00	183.726.00	6.393.00	639.00
المجموع	2.080.448.00	2.251.558.00	171.110.00	24,895.00

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على نتائج تدقيق الوثائق المحاسبية للمؤسسة

من خلال الجدول السابق يتبين لنا أن المؤسسة قد تتعرض إلى مخاطر جبائية تتمثل في الغرامات الضريبية نتيجة التملص من دفع جزء من الرسم على النشاط المهني لسنة **2015** قدر حسب نتائج التدقيق التي قام بها الباحثان بـ 171.110.00 دج، هذه الغرامات الجبائية قدرت بـ 24.895.00 دج، لذلك ينبغي على المؤسسة أن تقوم بإعداد مذكرة تسوية في أقرب وقت ممكن ودفع المبلغ المتملص منه، كي يثبت حسن نيتها وتتجنب دفع الغرامة الجبائية.

ج. تدقيق الضريبة على أرباح الشركات:

نظرا لخصوصية المؤسسة فإننا قمنا بالتأكد من العمليات التي قامت بها المؤسسة والتي من شأنها أن تعدل النتيجة المحاسبية عند عملية الانتقال إلى النتيجة الجبائية وهي:

* التأكد من أنه تم حسم الغرامات والزيادات الضريبية عند عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية؛
* التأكد من نفقات الاستقبال ومدى ارتباطها بنشاط المؤسسة؛
* التأكد من مخصصات الاهتلاكات والمؤونات، حسب ما نص عليه القانون الجبائي.

عند تدقيقنا للضريبة على أرباح الشركات لسنة 2015، لاحظنا أيضا أن الميزانية الجبائية لهذه السنة والمرسلة إلى المصالح الضريبية هي نفسها الميزانية المالية للمؤسسة، أي أن النتيجة المحاسبية تساوي النتيجة الجبائية، إلا أنه مما لفت انتباهنا عندما كنا نقوم بتدقيق الضرائب الأخرى للمؤسسة عن طريق التصريحات الشهرية "نموذج G50" أن المؤسسة قامت بدفع الضرائب المستحقة على عاتقها لشهر ديسمبر 2015 تأخرت عن الموعد المنصوص عليه في القانون الجبائي وهو 20 من الشهر المقبل أي كان من المفروض أن تدفع الضريبة المستحقة على عاتقها قبل يوم 20 جانفي 2016، إلا أنها قامت بدفع الضريبة

يوم 26 جانفي 2016، وبالتالي تحملت غرامة جبائية قدرها 15% من مجموع الضرائب المستحقة والبالغة بمجموع قدره 1.709.327.00دج،كما يلي:

* الرسم على القيمة المضافة: 976.321.00دج

* الضريبة على الدخل الإجمالي"صنف أجور": 555.763.00دج

* الرسم على النشاط المهني:177.333.00دج.

أي أنها قامت بتحمل غرامة مالية قدرها: 256.398.00دج كعقوبة تأخر في دفع التصريح وتسديد الضريبة.

طبقا لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كان على المؤسسة أن تستثني هذا المبلغ المتمثل في الزيادة أو الغرامة الجبائية السابقة عند عملية إعداد الميزانية الجبائية (الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية)، إلا أنها لم تقم بذلك، وبالتالي فالنتيجة الجبائية التي حسب على أساسها الرسم على أرباح الشركات كان من المفروض أن يحسم منها مبلغ 256.398.00 دج (مقدار العقوبة).

وبالتالي فالمؤسسة عند تعرضها لرقابة جبائية من طرف المصالح الضريبية قد تتعرض إلى خطر جبائي يتمثل في مقدر الغرامة المالية المترتبة عن هذا التملص (إنقاص الضريبة)، إلا أن قيمة هذا الخطر قليلة مقارنة بما تحملته المؤسسة من خطر دفع ضريبة كان من المفروض أن لا تدفعها (الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2014)، والضريبة على أرباح الشركات لسنة 2015 كما سنبين لا حقا.

مقدار الضريبة على أرباح الشركات المتملص منها = 256.398.00 × 0.23 =58.972.00

بما أن مبلغ الحقوق المتملص منها يزيد عن مبلغ 50.000 دج، فتطبق نسبة 15% كزيادة (عقوبة)[39]

العقوبات الجبائية المفروضة في حالة رقابة جبائية = 58.972.00×0.15=8846.00 دج

ومنه فالخطر الجبائي المتوقع يقدر بـ: 8846.00 دج.

- والاعتبار الثاني الذي قمنا بالتأكد منه والذي من المفروض أن يعدل في عملية حساب النتيجة الجبائية هو مصاريف الاستقبال إن كانت لا تدخل في النشاط الرئيسي للمؤسسة، وبعد فحصنا وتدقيقنا لمختلف وثائق وفواتير هذا البند وجدناها عبارة عن مستحقات أكل وإيواء (مصاريف فندقية) لمدقق حسابات الشركة، وللبعثة الألمانية والتركية التي تقوم بالإشراف على تركيب آلات خط الانتاج الجديد بالمؤسسة (العجائن)، أي أنها نفقات مقبولة جبائيا.

- والاعتبار الأخير الذي قمنا بالتأكد منه، هو عنصر الاهتلاكات والمؤونات، فبالنسبة لعنصر المؤونات فالمؤسسة لم تقم بتكوين مؤونات جديدة لهذه السنة، أما مخصصات الاهتلاكات لهذه السنة بلغت 35.000.000.00دج [40]، وقامت المؤسسة أيضا بتخصيص هذا المبلغ جزافا وهذا المبلغ أيضا أقل من ثلث المبلغ الحقيقي مقارنة بحجم التثبيتات التي قامت المؤسسة باقتنائها والخاصة بخط العجائن الجديد بالإضافة إلى معدات نقل جديدة؛

إن عدم ايلاء العناية الكاملة لعنصر الاهتلاك بالمؤسسة قد كلف المؤسسة خطرا جبائيا كبيرا تمثل في إظهار نتيجة محاسبية إجمالية موجبة في حين أنه لو قامت المؤسسة بتحديد مبلغ الاهتلاك الحقيقي لأصبحت النتيجة الإجمالية سالبة، وبالتالي فالمؤسسة لن تدفع الضريبة على أرباح الشركات لهذه السنة، وتقوم بترحيل الخسائر إلى السنوات المقبلة وبالتالي الاستفادة أيضا من حسم الضريبة كليا أو جزئيا السنوات المقبلة (على حسب نتيجة السنوات المقبلة).

تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي(صنف الأجور) لسنة:2015

نظرا لصعوبة تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي لجميع عمال المؤسسة، فإننا قمنا بأخذ عينات فقط من موظفي المؤسسة، وقمنا بالتأكد من طريقة احتساب الضريبة على الدخل الإجمالي ضمن كشف الراتب، ووجدنا أن المؤسسة تعتمد على برنامج أجور يقوم باحتساب الأجر الصافي لعمال المؤسسة وجميع الاقتطاعات الخاصة بالأجور والتي من بينها الضريبة على الدخل الإجمالي بصفة سليمة حسب سلم الشرائح المنصوص عليه في القانون الجبائي، ولكون أن الأجور الشهرية لموظفي المؤسسة ليست هي الوعاء الوحيد الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي(صنف الأجور)، فتوجد هناك أيضا مستحقات تقوم المؤسسة بدفعها لفائدة موظفيها بصورة اعتيادية أو استثنائية (أشباه أجور) مثل منح المشاركة في الأرباح(PRC)، ومكافأة رئيس مجلس الإدارة، وعند تدقيقنا لهذا النوع من الأجور اكتشفنا بأن المؤسسة تقوم بتسديد مستحقات لرئيس مجلس الإدارة للمؤسسة قدرها 20.000.00 دج شهريا، إلا أن المؤسسة لا تقوم بدفعها بصورة منتظمة (شهرية)، فهي تقوم بدفعها مرة كل شهر وأحيانا مرتين في الشهر وأحيانا كل شهرين (بصورة غير منتظمة)، إلا أن المؤسسة لا تقوم بدفع الضريبة على الدخل الإجمالي لها والمقدرة بنسبة 10% (تعامل معاملة منح كعلاوات المردودية)، ولا تقوم أيضا بدفع اقتطاع الضمان الاجتماعي.

وباعتبار أن المؤسسة تلتزم بدفع المبلغ صافيا إلى رئيس مجلس الإدارة فإنه ولحساب مبلغ الضريبة المتملص من دفعه هو:

مبلغ الضريبة المتملص من دفعه شهريا= 20.000.00 – 0.9/20.000.00 = 2222.22 دج

مبلغ الضريبة المتملص من دفعه سنويا = 2222.22 ×12=26.667.00 دج

بما أن مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج، فتطبق نسبة 10% كزيادة (عقوبة)[41]

العقوبات الجبائية المفروضة في حالة رقابة جبائية = 26.667.00×0.10=2667.00 دج

مجموع الحقوق المتلمص منها = 26.667.00 + 2667.00 = 28.934.00 دج

ومنه فالخطر الجبائي المتوقع يقدر بـ: 28.934.00 دج.

4.3 اختبار الفرضيات:

أ. الفرضية الأولى: تتمثل المخاطر الجبائية في الغرامات والزيادات الضريبية التي قد تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية نتيجة التملص الجزئي أو الكلي المتعمد أو غير المتعمد للضريبة أو التأخر في دفع التصاريح وتسديد الضرائب، أو تحمل عبئ ضريبي أكثر من المفروض تحمله نتيجة الأخطاء المحاسبية أو جهل الإعفاءات والامتيازات الممنوحة.

انطلاقاً من عرضنا للجانب النظري للدراسة يتبين لنا أنَّ:

- المخاطر الجبائية هي وجه من أوجه مخاطر التسيير التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية خلال فترة حياتها تنتج عن عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية اتجاه الإدارة الجبائية والمتمثلة أساسا في التصريح بمختلف الضرائب والرسوم في مواعيدها ودفعها؛
- قد تنتج المخاطر الجبائية أيضا عن جهل القوانين الجبائية بسبب تعقدها وعدم استقرارها (تغير المعدلات الضريبية، تغير الإعفاءات الضريبية مما ينتج عنه تغير الأوعية الضريبية ...).

ب. الفرضية الثانية: تتمثل إجراءات التدقيق الجبائي في تدقيق مختلف الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال تدقيق الأوعية الخاضعة والتأكد من المعدلات المطبقة وآجال دفع التصاريح وتسديد الضرائب.

انطلاقاً من عرضنا للجانب النظري للدراسة، يتبين لنا أن إجراءات التدقيق الجبائي فيما يلي:

- تدقيق الأوعية الخاضعة للضريبة والتأكد من مدى مطابقتها للتشريع الجبائي الجاري العمل به.
- التأكد من أن التصريحات الجبائية دفعت في وقتها.
- التأكد من مواعيد دفع الضرائب.

- التأكد من أن المعدلات الضريبية المطبقة محينة وموافقة للتشريع الجبائي.
- التأكد من نسبة حسم الرسم على القيمة المضافة المستخدمة.
- التأكد من اقتطاع الضريبة على الدخل الاجمالي بالنسبة لجميع الأجور والمنح المختلفة.
- التأكد من كيفية حساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية.

ج. الفرضية الثالثة: يساهم التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية من خلال الإجراءات التي يتبعها المدقق والتي تهدف إلى تجنب الغرامات والزيادات الضريبية وإعداد مذكرات تسوية من أجل استعادة الأعباء الضريبية المتحملة عن طريق الخطأ ودفع الحقوق المتملص منها لتجنب الغرامات الجبائية.

انطلاقاً من عرضنا للجانب النظري للدراسة، يتبين لنا أنَّ:

- يعتبر التدقيق الجبائي من بين أهم الوسائل والأدوات التي تستخدمها المؤسسة الاقتصادية للحد من المخاطر الجبائية، حيث يعتمد على مجموعة من الإجراءات تهدف إلى تقييم الأخطار الجبائية التي وقعت فيها المؤسسة بسبب الأخطاء المحاسبية وضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة (أسباب داخلية)، أو بسبب تعقد النظام الضريبي وقلة استقراره (تغير المعدلات الضريبية، تطبيق أو إلغاء الإعفاءات....).

- التدقيق الجبائي يعطي للمؤسسة قابلية استعمال الجباية لفائدتها من خلال التزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن وفق أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجباية وتتبع تغير القوانين الجبائية، وبالتالي فالتدقيق الجبائي داخل المؤسسة يضمن لها الفعالية والأمن الجبائي.

د. الفرضية الرابعة: قد يظهر التدقيق الخارجي لمؤسسة مطاحن الجلفة مخاطر جبائية لم تكن المؤسسة على علم بها:

أسفرت نتائج التدقيق الخارجي لمؤسسة مطاحن الجلفة إلى مخاطر جبائية تمثلت في:

- أخطاء في نسبة حسم الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع "PRORATA" في طيلة أشهر سنتي الدراسة مما جعل المؤسسة تسترجع مبالغا للرسم على القيمة المضافة أقل مما كان من المفروض أن تسترجعه لو استعملت معدلات صحيحة، إلا أن هذه الحقوق التي ضاعت من المؤسسة لا يمكن أن تسترجعها لأن نتائج التدقيق للرسم على القيمة المضافة لسنتي الدراسة أظهرت حقوقا متملصا منها لصالح الإدارة الضريبية (ما يستحق على المؤسسة أكبر مما يستحق لها).

- تملصا من دفع الرسم على القيمة المضافة لأنشطة خاضعة للرسم طيلة أشهر الدراسة قدر بـ 1.007.922.00 دج لسنة 2015، مما قد يترتب عليه خطرا جبائيا يتمثل في الغرامات الجبائية المفروضة على المؤسسة في حالة تعرضها لرقابة جبائية.

- تطبيق تخفيضا قدره 30% بالنسبة للوعاء الخاضع للرسم على النشاط المهني مع المعدل الجديد 1% المقرر بموجب قانون المالية التكميلي لسنة: 2015 بسبب سوء تفسير المادة القانونية نتج عنه تملصا في دفع الرسم خلال الأشهر من جويلية 2015 إلى غاية ديسمبر 2015 قدر بـ 171.11000. دج، مما قد يترتب عليه خطرا جبائيا يتمثل في الغرامات الجبائية المفروضة على المؤسسة في حالة تعرضها لرقابة جبائية.

- تملصا من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي لمنحة مدفوعة لرئيس مجلس الإدارة محسوبة على أساس شهري مدفوعة بصورة غير منتظمة طيلة سنتي الدراسة، قدر هذا التملص بـ 28.934.00 دج، مما قد يترتب عليه خطرا جبائيا (وإن كان بسيطا) يتمثل في الغرامات الجبائية المفروضة على المؤسسة في حالة تعرضها لرقابة جبائية.

- عدم استرجاعها للرسم على القيمة المضافة للزبائن المفلسين للمؤسسة الذي تقدر قيمة دينهم حسب مصلحة المنازعات بالمؤسسة بأكثر من 470.000.000.00دج منه أكثر من 313.000.000.00 دج خاضعا للرسم بمعدل 7 %، أي

أن المؤسسة لم تسترجع ما قيمته أكثر من 20.400.000.00 دج من الرسم المدفوع لهؤلاء الزبائن المعدومين مما جعلها تتحمل خطرا جبائيا كبيرا نتيجة جهلها لحقوقها الجبائية (حسم مبلغ الرسم على القيمة المضافة للزبائن المفلسين).

- عدم حسابها لمخصصات الاهتلاكات بكيفية سليمة (أقل من ثلث المبلغ الصحيح) جعلها تظهر في قوائمها المالية نتيجة موجبة صورية، نتج عليها تحمل المؤسسة ضريبة على أرباح الشركات خلال سنتي الدراسة كانت في غنى عن تحملها.

5. خلاصة:

يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم الوسائل والأدوات التي تستخدمها المؤسسة الاقتصادية للحد من المخاطر الجبائية، حيث يعتمد على مجموعة من الإجراءات تهدف إلى تقييم الأخطار الجبائية التي وقعت فيها المؤسسة الاقتصادية نتيجة التملص الجزئي أو الكلي المتعمد أو غير المتعمد للضريبة أو التأخر في دفع التصاريح وتسديد الضرائب، أو تحمل عبئ ضريبي أكثر من المفروض تحمله نتيجة الأخطاء المحاسبية أو جهل الإعفاءات والامتيازات الممنوحة، أو بسبب تعقد النظام الضريبي وقلة استقراره (تغير المعدلات الضريبية، تطبيق أو إلغاء الإعفاءات....)، وقد أظهر التدقيق الخارجي الذي قام به الباحثان على سبيل المقاربة للتدقيق الخارجي التعاقدي الذي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية وقوع مؤسسة مطاحن الجلفة في مخاطر جبائية عديدة يجب عليها العمل على تسويتها من جهة والعمل على تداركها مستقبلا.

مما سبق يمكن أن نخرج بمجموعة من الاقتراحات الَّتي من شأنها أن تساهم في تجنب المخاطر الجبائية للمؤسسات الاقتصادية بصفة عامة، ومؤسسة مطاحن الجلفة بصفة خاصة وهي:

- مراعاة الحذر في تفسير القوانين الجبائية؛
- مراعاة التخصص والخبرة المهنية في توظيف المدققين الداخليين للمؤسسات؛
- الاستعانة بمدققين خارجيين وخبراء جبائيين من أجل تجنب المخاطر الجبائية التي قد تقع فيها المؤسسة؛
- ايلاء العناية المهنية اللازمة لعملية حساب مخصصات الاهتلاكات؛
- استرجاع قيمة الرسم على القيمة المضافة للزبائن المعدومين.

- آفاق الدراسة:

إنَّ معالجة موضوع دور التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية يثير عدَّة مواضيع على درجة كبيرة من الأهميَّة، تشكِّل في مجملها آفاقاً بحثيةً جديرةً بالاهتمام، نذكر من بين هذه المواضيع:

1- واقع وآفاق تطبيق التدقيق الخارجي الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2- مدى مساهمة التدقيق الجبائي في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة الاقتصادية.

3- التدقيق الخارجي التعاقدي كوسيلة للحد من المخاطر الجبائية.

6. الهوامش والإحالات:

1- صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص 100.

2- حفاي عبد القادر، **تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة: حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجزائري**، مذكرة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2003-2004، ص28.

3- صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص100.

4- المرجع السابق، ص102.

5 - المرجع السابق، ص102.

6- المادتين 192 و322، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة:2016..**

7- بتصرف من المادتين 76 و115 من **قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة:2016** والمادة 26 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.**

8- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية**، ط02، دار المسيرة، عمان الأردن، 2009، ص13.

9- أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق الحديث**، ط02، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص07.

10- حسين القاضي، **مراجعة الحسابات**، ط02، منشورات الجامعة، دمشق، 1993، ص14.

11- أحمد حلمي جمعة، **المدخل لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء، عمان،2000 ، ص 70.

12- صالح حميداتو، مرجع سبق ذكره، ص38.

13- سميرة بوعكاز، مساهمة **فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص 157.

14- المادة 169، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة: 2015**، ص 43.

15- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 1.125 من **القرار (دون رقم) مؤرخ في 26 جويلية 2009، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، العدد 19، 2009، ص14.

16- الفقرة 01 من المادة 173، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة: 2015**، ص44.

17- الفقرة 02 من المادة 173، القانون السابق، ص 44.

18- المادة 150، القانون السابق، ص 39.

19- المادة 151، القانون السابق، ص 39-40.

20- المادة 356، القانون السابق، ص 88.

21- المادة 15، **قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة: 2015**، ص 11.

22- المادتين 21، 23، القانون السابق، ص 13.

23- المادة 29، القانون السابق، ص19.

24- المادة 30، القانون السابق، ص 19.

25- المادة 32، القانون السابق، ص 19.

26- المادة 33، القانون السابق، ص 19.

27- المادة 39، القانون السابق، ص 20.

28- المادة 76، القانون السابق، ص28.

29- المادة 219، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة: 2015، ص 55.

30- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 3 **من الأمر رقم: 15-01 المؤرخ في: 2015/07/23 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015**، العدد 40، 2015، ص06.

31- المادة 220، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة: 2015** ، ص 55-56.

32- المادة 222، القانون السابق، ص 56-57.

33- المواد 67،66،68 بتصرف، القانون السابق، ص 18.

34- المادة 75، القانون السابق، ص 19.

35- من خلال الاطلاع على التصريح الشهري نموذج G50 لشهر جانفي 2015

36- من خلال الاطلاع على التصريح السابق بالاضافة وصل تسديد (TVA-TAP-IRG/SALAIRE) لشهر جانفي 2015

37- المادة 193، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة: 2015**، ص 49.

38- مستخرج من الدفتر الكبير لعمليات تسديد مكافأة رئيس مجلس الإدارة 2015

39- المادة 193 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة: 2015**، ص 49.

40- من خلال الاطلاع على جدول حسابات النتائج لسنة : 2015.

41- المادة 193 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة: 2015**، ص 49.