# التدقيق الجبائي وسيلة لقياس الخطر الجبائي لمؤسّسة من خلال المراجعة التعاقدية

# Tax auditing is a tool for measuring the tax risk of a business through contractual review

**شراد سمير[1]،**

[1]جامعة البليدة2 لونيسي علي (الجزائر)،مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية،

es.cherrad@univ-blida2.dz

تاريخ الاستلام: 10 / 06/ 2024 تاريخ القبول : 12 / 07/ 2024

**ملخص :**

التدقيق الجبائي يعدّ وسيلة هامّة للمؤسّسة اذ يستدعي الاعتماد على مختص يقوم بانتهاج خطوات تمكّنه من تقدير الخطر الجبائي وتفعيل الجانب الجبائي لها. إنّ دراستنا تهدف الى محاولة اعداد مهمّة التدقيق الجبائي للمؤسّسة للخروج بمختلف التوصيات اللاّزمة ، كما أنّ أهمّية هذا الموضوع تكمن في التسيير الفعّال للخطر الجبائي من طرف المؤسّسة ليسمح لها بتقليص الضرائب المدفوعة و تحسين كفاءة تسيير هذا الخطر

نحاول من خلال هذه الدراسة إبراز التدقيق الجبائي الذي يقوم به شخص مستقل عن المؤسّسة، بعيدا عن المراقبة التي تقوم بها إدارة الضرائب،متناولين مختلف التشريعات الجزائرية محيّنة الى غاية سنة 2023، ومعرضين كيفيّة مراجعة مختلف حسابات النظام المحاسبي المالي بمنظور جبائي.

لقد خلصت دراستنا في الأخير بدراسة تطبيقية على الشركة ذات المسؤولية المحدودة sarl X، والتي تمّ من خلالها تقدير الخطر الجبائي والخروج بمختلف التوصيات التي نراها ضرورية لتصحيح وتفعيل الجانب الجبائي للمؤسّسة.

**الكلمات المفتاحية :**التدقيق الجبائي؛ الخطر الجبائي؛الضرائب

**تصنيف Jel :** XN :1,2,

**Abstract:**

Tax auditing is a significant tool for businesses, as it necessitates the reliance on a specialist who follows steps to assess tax risk and enhance the tax aspects of the business. Our study aims to develop a tax audit task for the business to come up with various necessary recommendations. The importance of this topic lies in the effective management of tax risk by the business, allowing it to reduce the taxes paid and improve the efficiency of managing this risk.

Through this study, we seek to highlight tax auditing conducted by an independent person, distinct from the oversight performed by the tax administration. We address various Algerian legislations updated until 2023 and demonstrate how to review the different accounts of the financial accounting system from a tax perspective.

Our study concludes with an applied study on the limited liability company SARLX, through which tax risk was assessed, and various recommendations were provided that we deem necessary to correct and enhance the tax aspects of the business.

**Keywords:** Tax audit; tax risk; taxes

**Jel classification code :** NX :1,2

**1- مقدمة:**

تتعرّض المؤسّسة في نشاطها لعدّة مخاطر، ومن أبرزها المخاطر الجبائيّة، التي قد تؤثر على الحالة المالية للمؤسّسة و كذلك على سمعتها و ديمومتها. وهذا نظرا لوجوب احترام الالتزامات الجبائية من جهة، و من جهة أخرى لوجود آليات وضعها المشرع تسمح بمراقبة تطبيق القواعد القانونية الجبائية، وبتسليط عقوبات في حالة الانحراف عنها.

إنّ العقوبات التي يمكن أن تتعرّض لها المؤسّسة، تتساوى في نية القصد عند مخالفتها، فتكون على حد سواء أكانت المخالفة غير مقصودة أو تهرّبا جبائيا، وهذا ما يجعل المؤسّسات الخاضعة تضاعف من درجة الوقاية والحذر عند تطبيق هذه القوانين(Khelif I, 1994-1996 P 38)

إنّ المكلف بالضّريبة، يصعب عليه أحيانا تتبع التغييرات المستمرة في التشريعات، وأيضا في دقّة تطبيق نصوص القوانين التي تتعدّد تفسيراتها المختلفة، فلهذا فانّ النظام الضريبي الجزائري، يظهر كنظام ضخم ومعقّد.

كما أن اتخاذ قرار انضمام مؤسّسة ما كمساهم جديد في مؤسسة أخرى، لا يتمّ فقط في معرفة قيمة السّهم و مكانة المؤسّسة في السوق و كذا في دراسة مختلف التوازنات المالية لها، و لكن أيضا في تقدير الخطر الجبائي الذي قد تتعرّض إليه و الذي يجعل المساهم الجديد يتقاسم هذه المخاطر كبقية المساهمين الآخرين، و بالتالي يجعل قيمة شراء السّهم محل إعادة تقدير.

و على ضوء ما سبق، فإنّ المراجعة الجبائيّة، تعدّ وسيلة هامّة للمؤسّسة، تستدعي الاعتماد على مختص يقوم بانتهاج خطوات تمكّنه من القيام بتقدير الخطر الجبائي و تفعيل الجانب الجبائي للمؤسّسة و من هنا جاءت إشكالية البحث كمايلي:

**كيف يمكن تقدير الخطر الجبائي لمؤسّسة من خلال مهمّة تدقيق تعاقديةومن ثمّ اعطاء التوصيات الضرورية واللّازمة،لتخفيض الأعباء وضمان فعالية جبائية مثلى للمؤسّسة؟**

و من خلال هذه الاشكالية، يمكن طرح السؤال الفرعي التالية:

هل مهمة التدقيق الجبائي كفيلة بالحد من الخطر الجبائي للمؤسّسة؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة والسؤال الفرعي تمّ صياغة الفرضيات الموالية:

- تقدير الخطر الجبائي يكون وفق منهجية متبعة من طرف مختص جبائي.
- إن المراجعة الجبائية، لا يمكن أن تضمن الحد النهائي من المخاطر الجبائية، فهناك مخاطر لا يمكن تفاديها من طرف المؤسّسة.

تشترك المراجعة الجبائية مع غيرها من أنواع المراجعات الأخرى، خاصة منها الخارجية، في المراحل الأّولية لإعداد هذه المهمّة، لكن تختلف فيما بينها، خاصّة، في الأهداف المرجوّة من إعدادها، فالنظرة الأساسية للمراجع الجبائي بالنسبة للمؤسّسة يكون مرتكزا على الجانب الجبائي و كيفيّة تفعيله، لأنّ هدف المؤسّسة من تعيين مراجع خارجي مستقل، لا يكمن فقط في إبداء هذا الأخير لرأي حول الحالة الجبائية لها و لكن خاصّة، في التوصّل الى قياس حجم الخطر الجبائي الذي تتعرّض إليه و إعطاءها فيما بعد، لمختلف التّوصيات لتفعيل وضعها الجبائي(PINARD H & FABRO, 2008 P 150)، لهذا سوف يتم تقسيم هذا الموضوع الى النقاط التالية والتي تمثل المراحل الأساسية لاعداد مهمة التدقيق الجبائي:

- **تقديم المؤسسة وعرض نظامها الجبائي**
- **تقييم نظام الرقابة الجبائي وقياس الخطر الجبائي للمؤسسة**
- **اعداد التقرير النهائي وإبراز التوصيات الازمة:**

**1- تقديم المؤسسة وعرض نظامها الجبائي**

نقوم بالتعرف على المؤسسة من خلال تقديمها بصفة عامة ثم التعرف على نظامها الجبائي.

**1-1 تقديم المؤسسة**

مؤسسة x SARL هي مؤسسة جزائرية ذات مسؤولية محدودة ، أنشأت سنة 1998 من قبل ثلاثة شركاء برأس مال قدره 100.000دج، هذا الأخير تم رفعه سنة 2008 إلى مبلغ 151.000.000دج.

المقر الرئيسي للمؤسسة يوجد في ولاية البليدة وهي تختصبإنتاج وإعادة بيع الأبواب الداخلية والخارجية بلواحقها.

إن الهدف الرئيسي للمؤسسة هو التوجه التدريجي من الحد من الاستيراد والقيام بإنتاج وطني يغطي الاحتياجات الوطنية وهذا ما لمسناه في قيامها بإنتاج عدة منتوجات تغطي بها أغلبية الاحتياجات الوطنية خاصة إنتاج لوحات ترقيم السيارات والتي تغطي بها حوالي 95% منذ عدة سنوات ، و إنتاج مقابض الأبواب و اقفالات التي هي في تحسن مستمر نوعا و كما من سنة إلى أخرى

قامت مؤسسة x SARL بتوسيع نشاطها وهذا باستحداث واقتناء معدات إنتاجية جد حديثة لزيادة طاقاتها الإنتاجية، حيث أن رقم أعمالها في تزايد مستمر من سنة إلى أخرى وبوتيرة جد معتبرة وهذا ما نلمسه في الجدول التالي:

جدول رقم (01):رقم أعمال المؤسّسة لخمسة أعوام الأخيرة

الوحدة= 1 000 000 دج

| السنة | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 |
|---|---|---|---|---|---|
| بيع بضائع | 923 | 1 536 | 2 274 | 2 640 | 2 976 |
| نسبة التغير | | 66% | 48% | 16% | 13% |
| منتوج مباع | 152 | 164 | 173 | 278 | 339 |
| نسبة التغير | | 8% | 5% | 61% | 22% |
| رقم الأعمال الإجمالي | 1 075 | 1 700 | 2 447 | 2 918 | 3 315 |
| نسبة التغير الإجمالي | | 58% | 44% | 19% | 14% |

**المصدر: من إعداد الباحث بناءا على معطيات مقدّمة من طرف المؤسّسة**

من خلال الجدول أعلاه يمكن ملاحظة أن نسبة التزايد في رقم أعمال البضائع المستوردة في تزايد وبوتيرة أقل من نسبة تزايد المنتوج المباع وهذا راجع إلى أن السياسة العامة للمؤسسة تتجه نحو الحد من الاستيراد ودفع المنتوج المحلي كبديل لتحقيق الاكتفاء الذاتي.

**2-1 عرض الإطار الجبائي للمؤسسة**

بما أن مؤسسة x SARLمؤسسة ذات مسؤولية محدودة "SARL" فهي تخضع حسب النظام الجبائي الجزائري إلى الالتزامات الجبائية التي يمكن عرضها فيما يلي:

**أوّلا: الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**

وهي تتعدّد فيما يلي:

أ) الضريبة على أرباح الشركة (IBS) بمعدل 19% و26%على الأرباح المحققة وفي حالة إعادة استثمار الربح المحقق فهذا الأخير لا يخضع إلى هذه الضريبة(المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .، 2023)

ب) الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدّل 0%من البيعات المنتجة و بمعدل 1.5% من رقم الأعمال المحققمن إعادة البيع، وبما أن المؤسسة تقوم بالبيع بالجملة فهي تستفيد من تخفيض قدره 30% من الوعاء الخاضع لهذا الرسم(المواد من 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023)

ج) الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور (IRG)(المواد 1-75، 1-129 و2-130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2023)

د) الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على الأرباح الموزعة على المساهمين(المواد من 1، 45، 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023).

**ثانيا: الضرائب و الرسوم الاخرى**

و التي يمكن تفصيلها فيما يلي:

**أ) حق الطابع الجبائي**

تخضع المؤسسة أيضا إلى ضريبة الطابع الجبائي على مبلغ المبيعات التي تمت فوتورتها وتحصيلها نقدا والبالغة 1% من هذا رقم الأعمال وفي حدود 5 إلى 10000دج لكل فاتورة بيع(المادة 100 من قانون الطوابع الجبائية، 2023).

**ب) الرسم على القيمة المضافة**

تخضع إلى الرسم على القيمة المضافة TVA بمعدل 19% من رقم الأعمال المحقق وفي حالة قياسها بعملية التصدير فهي معفاة من هذا الرسم(المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، 2023).

**ج) الرسم على تكوين العمال والرسم على التمهين**

بما أن المؤسسة توظف أكثر من 20 عامل فهي أيضا خاضعة إلى دفع الرسم على تكوين عمالها والرسم على تمهين متربصين جدد والبالغ 2% من الحجم الإجمالي الخام للأجور السنوية

أن المؤسسة تكون خاضعة لهذا الرسم في حالة عدم قيامها بتكوين عمالها و/أو تمهين متربصين جدد فكل رسم يحسب بمعدل 1% من الأجر الخام السنوي ليعطي المجموع 1% +1% =2%

أما في حالة قياسها بذلك فتكون خاضعة بدفع الفرق بين 2% من الوعاء السابق الذكر والمبالغ التي كونت بها عمالها ومتربصيها السنوية وهذا ما جاء به قانون الضرائب(المادة 196 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2023).

عموما يمكن تفصيل كل ما سبق ذكره في الجدول التالي:

جدول رقم (02) : الالتزامات الجبائية للمؤسسة

| الضريبة أو الرسم | الواقعة المنشئة | الوعاء | المعدل | آجال التصريح والتسديد |
|---|---|---|---|---|
| الضريبة على أرباح الشركات IBS | تحقيق أرباح | النتيجةالجبائية= النتيجة المحاسبية - التخفيضات +الادماجات | %25 | التسبيق الأول، من 20 فيفري إلى 20 مارس<br>التسبيق الثاني، من 20ماي إلى 20 جوان<br>التسبيق الثالث، من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.<br>رصيد التصفية، من 01 جانفي الى 30 أفريل من السنة الموالية. |
| الرسم على النشاط المهني TAP | تحرير الفاتورة | رقم الأعمال | %1.5 | قبل الـ20 من الشهر الموالي(يتم التصريح بها في وثيقة.(G50) |
| الضريبة على الدخل الإجمالي IRG/SALAIRE | دفع الأجور والرواتب | الأجور والرواتب الخاضعة للضريبة بعد اقتطاع اشتراكات الضمان الاجتماعي 9% | حسب السلم | قبل الـ20 من الشهر الموالي(يتم التصريح بها في وثيقة.(G50) |
| الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة IRG/Dividendes | دفع الأرباح للشركاء | الربح الموزّع | %15 | قبل الـ20 من الشهرين الموالين لتوزيع الأرباح (يتم التصريح بها في وثيقة.(G50) |
| حق الطابع الجبائي | الدفع النقدي لفاتورة المبيعات | رقم الأعمال الجمالي للفاتورة باحتساب الرسم على القيمة المضافة | 1% | قبل الـ20 من الشهر الموالي(يتم التصريح بها في وثيقة.(G50) |
| الرسم على القيمة المضافة TVA (الفرق بين الرسم على المبيعات و الرسم على المشتريات) | تحرير الفاتورة | التسليم المادي أو القانوني للبضاعة | %19 | قبل الـ20 من الشهر الموالي(يتم التصريح بها في وثيقة.(G50) |
| الرسم على التكوين المهني | إذا بلغ 20 عامل فما فوق | الحجم الإجمالي الخام للأجور | %1 | قبل الـ20 فيفري من السنة الموالة في وثيقة.(G50) |
| الرسم على التمهين | عامل فما فوق | | %1 | |

**المصدر: من إعداد الباحثبناءا على النصوص الجبائية لسنة 2023**

إن الجدول السابق يبين لنا كل الالتزامات الجبائية التي تخضع لها المؤسسة مع عرض الواقعة المنشأة للضريبة أو الرسم وكذا الوعاء الذي تحسب من خلاله ومعدلها، وفي الأخير الآجال التي يتم فيها التصريح بهذه الالتزامات. أما الالتزامات الشكلية الأخرى فيتم عرضهالاحقا في 2-2.

**ثالثا: طرق التقييم المحاسبية المستعملة**

إن مؤسسة SARL xتستعمل في تقييم مخزوناتها (الإخراجات) طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وذلك من خلال برنامج الإعلام الآلي خاص تم إعداده بتكلفة هامة، إذ يتم من خلاله حساب تكلفة الإخراجات من المخزون وهذا بعد إدخال المعطيات اللازمة يدويا.

فيما يخص طريقة الإهلاك المطبقة، فالمؤسسة تستعمل طريقة الإهلاك الخطي، وهي تراها طريقة ملائمة لطبيعة نشاطها.

## 2- تقييم نظام الرقابة الجبائي وقياس الخطر الجبائي للمؤسسة

يتم تقييم نظام الرقابة الجبائية و قياس الخطر الجبائي للمؤسسة من خلال:

### 2-1 تقييم نظام الرقابة الجبائي للمؤسسة

إن تقييم نظام الرقابة الجبائية للمؤسسة تم من خلال إعداد نموذج أسئلة نراها وسيلة لاستخراج نقط قوة و ضعف هذا النظام.

**أوّلا: نموذج أسئلة تقييم نظام الرقابة الجبائي**

إن أول ملاحظة تم الوصول إليها من خلال تصفحنا للهيكل التنظيمي للمؤسسة هو عدم وجود مصلحة أو قسم خاص بالمراجعة والمراقبة الجبائية يتكفل بإعداد إجراءات وتوصيات لمختلف المصالح داخل المؤسسة وخاصة مصلحة المحاسبة والمالية لتفادي وتجنب مخاطر جبائية من جهة، ومن جهة أخرى التمكن من الإستفادة من فرص جبائية أقرّها المشرع وتكون في صالح المؤسسة.

إن عدم وجود مصلحة خاصة بالمراجعة لا ينفي وجود نظام رقابة داخلي، لذا فقد قمنا بإعداد نموذج يتضمن بعض الأسئلة والذي من خلاله يمكن لنا أن نقيم نظام الرقابة الداخلي الجبائي للمؤسسة.

تم عرض هذه الأسئلة على الموظفين المكلفين بالمحاسبة والمالية داخل المؤسسة وتم تأكيدها من طرف مدير الإدارة والمالية، فكانت الأجوبة كما يلي:

جدول رقم(03): إختبار نظام رقابة المؤسّسة

| قائمة الأسئلة | الإجابة | |
|---|---|---|
| | نعم | لا |
| 1- هل توجد إجراءات التحقيق الجبائي ضمن إجراءات المراجعة المالية والمحاسبية؟ | x | |
| 2- هل توجد مصلحة خاصة بالاستشارة الجبائية والقانونية على مستوى مؤسستكم ؟ | | X |
| 3- هل يتم استعمال الإعلام الآلي لإعداد التصريحات الجبائية؟ | x | |
| 4- هل يتم استعمال سجل الاستحقاقات الجبائية أو لوحة القيادة (سجل يحتوي على آجال التصريحات والتسديدات) ؟ | | X |
| 5- هل يتم مراجعة التصريحات الجبائية من قبل أكثر من شخص قبل تقديمها لمصلحة الضرائب؟ | | X |
| 6- هل الموظفين الذين يقومون بإعداد التصريحات الجبائية و المحاسبين ذوي خبرة و كفاءة مهنية معتبرة؟ | x | |
| 7- هل الموظفين الذين يقومون بإعداد التصريحات الجبائية و المحاسبين لهم دورات تكوينية لاستحداث معلوماتهم بشكل دوري؟ | | X |
| 8- إذا كانت الإجابة ب "نعم"، هل أنتم مطّلعون على مستجدّات قانون المالية لسنة 2024 ؟ | | X |
| 9- هل لديكم نظام داخلي في كيفية توثيق الوثائق و المستندات؟ | x | |
| 10- إذا كانت الإجابة ب "نعم"، هل هو نظام مكتوب؟ | | X |
| 11- هل بحوزة مؤسستكم كتب ورقية ومراجع الكترونية خاصة بقانون الضرائب والرسوم؟ | x | |
| 12- هل بالمؤسسة شخص يقوم بالبحث وجمع النصوص الجبائية الجديدة ونشر المعلومة الهامة والمفيدة لمختلف وحدات المؤسسة؟ | | X |
| 13- إذا كانت الإجابة ب "لا" هل المحاسب هو الشخص الوحيد المكلّف بالبحث عن المعلومة الجبائية في المؤسسة ؟ | x | |
| 14- هل تتعامل المؤسسة مع مستشار جبائي بشكل منظم أو بشكل عرضي؟ | | X |
| 15- هل يتم الاحتفاظ دوريا للملفات المحاسبية و الجبائية في أسطوانات و وسائل امنة؟ | x | |
| 16- هل كانت جباية مؤسستكم موضوعا للتحقيق من طرف إدارة الضرائب؟ | x | |
| 17- إذا كانت الإجابة ب "نعم"، هل كانت النتيجة ايجابية من ناحية الانتظام ؟ | x | |

**المصدر: من إعداد الباحث**

إن الأسئلة السابقة تم إعدادها بصفة مغلقة "نعم/لا" للحصول على معلومات كثيرة ومتنوعة في آجال قصيرة وكذا فإن كل سؤال يرمي للوصول إلى هدف معين لتقييم نظام رقابة جبائية المؤسسة.من خلال الأجوبة السابقة يمكن أن نقيم ونلخص مزايا وعيوب نظام الرقابة الجبائي للمؤسسة حيث ان الأجوبة بـ "نعم" غالبا ما تعبر عن نقاط القوة لهذا النظام أما السلبية منها فهي تعبر عن وجود ثغرة أو خلل في الإجراءات.

**ثانيا: نقاط القوة**

- إن وجود إجراءات التحقيق الجبائي ضمن إجراءات المراجعة المالية والمحاسبية على مستوى المؤسسة بشكل دوري يجنبها من الوقوع في الخطأ تخص المبالغ المصرح بها وكذا المعلومات المقدمة إلى إدارة الضرائب.
- إن استعمال الإعلام الالي في إعداد التصريحات يجعل الوقوع في خطأ الحسابات أضيق.
- إن توظيف المؤسسة لمحاسبين والمكلفين بالتصريحات الجبائية ذوي خبرة وكفاءة عالية يعطي لها ضمان في تقليل الأخطاء وتوفير معلومة جبائية ومحاسبة صادقة
- إن توفر نظام داخلي في كيفية توثيق الوثائق والمستندات يجعل المؤسسة في امان للإجابة على تساؤلات محتملة لمصلحة الضرائب، فهي بمثابة ملف دائم تحتفظ به المؤسسة وهذا عامل إيجابي لها خاصة وأنها تقوم بالإحتفاظ بكل ملفاتها المحاسبية والجبائية في اسطوانات بشكل دوري.
- إن توفر مكتبة لمؤسسة على كتب قانون الضرائب والرسوم ومختلف القوانين الجبائية يسمح لها بالإجابة في أي وقت على كل التساؤلات المحتملة والتي تستدعي إجابات دقيقة وفي الوقت المناسب، وتجدر الإشارة إلى أن مكتبة المؤسسة لا تقتصر فقط على كتب على شكل اوراق مادية ولكن تتضمن ايضا على كتب إلكترونية يحتفظ بها في جهاز الإعلام الالي
- يتبين من خلال الإجابة على السؤالين الأخيرين أنّ للمؤسسة سمعة جيدة لدى مصلحة إدارة الضرائب، وهذا راجع لعدم تعرضها لأي إنذار من طرف هذه الأخيرة.

وأخيرا تجدر الإشارة إلى أن نقاط القوة هذه لنظام المؤسسة سوف يتم اختبار قوتها للتأكد من مصداقيتها وهذا عن طريق تحقيقات أخرى حسابية وإستنتاجية يتم التطرق غليها في الخطوات اللاحقة.

**ثالثا: نقاط الضعف**

إن السمعة الجيدة التي تتمتع بها المؤسسة لدى مصلحة الضرائب لا تمنع من القول ان نظام رقابتها الداخلي الجبائي لا يخلو من النقائص، فمن خلال الجدول السابق يمكن الوصول إلى أن:

- غياب مصلحة خاصة بمراجعة العمليات الجبائية واقتصار عمليات التحقيق الجبائي على بعض إجراءات المراجعة المالية والمحاسبية ينتج عنه عدم التعمق والتخصص في دراسة الحالة الجبائية للمؤسسة حيث أن هذا الأخير يعطي آراء سطحية
- إن عدم استعمال سجل الاستحقاقات الجبائية أو لوحة القيادة الجبائية يجعل من الصعب على المؤسسة التحكم في آجال تصريحاتها الجبائية وكذا مقدار المبالغ الواجبة التصريح بها مما يعرضها إلى خطر عقوبات التأخير والتصريح

- إن عدم القيام بالتحقيق ومراجعة التصريحات الجبائية قبل تقديمها لمصلحة الضرائب من قبل أكثر من شخص يجعل احتمال الوقوع في الخطأ الكبير يمكن أن يؤدي غلى عواقب وخيمة على كل المؤسسة، فالمحاسب وحده لا يمكنه ضمان تفادي الخطاء لوحده
- إن عدم قيام المؤسسة بتكوين موظفيها من محاسبين وجبائيين بما فيها قانون المالية الخير يجعل نظام الرقابة الجبائي للمؤسسة ضعيفا وهشا، يمكن أن يعرضها لمخاطر مستقبلية كبيرة. فاليقظة الجبائية أمرا ضروريا نظرا لأن التشريعات الجبائية في حركة دائمة وتغير مستمر.
- يعتبر نظام الرقابة الجبائي للمؤسسة نظام ضعيف وهذا نظرا لعدم وجود نظام مكتوب يسمح لكل موظف، خاصة الموظفين الجدد، الإطلاع عليه واتباع محتواه، فبمجرد تغيير الأشخاص أو الموظفين القائمين حاليا على تسيير المحاسبية والجباية في المؤسسة تتعرض هذه الخيرة إلى مخاطر محتملة مضاعفة، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن عدم توفر مصلحة أو شخص مختص في تجميع ونشر معلومة جبائية جديدة ومفيدة للمؤسسة يجعل طبيعة اقتنائها عشوائية ومن مصادر خارجية مختلفة وبمثابة ثقافة تكميلية. فهذا كله لا يعطي للمؤسسة الحصان في مواجهة المخاطر الجبائية خاصة وأنها لا تتعامل مع مستشار جبائي بشكل منتظم.

## 2-2 قياس الخطر الجبائي للمؤسسة

يتم قياس الخطر الجبائي للمؤسسة من خلال مراجعة مختلف الضرائب والرسوم والتي تم نذكرها فيما يلي:

**أولا: مراجعة الالتزامات الشكلية**

بعد مراجعة الوثائق التأسيسية للمؤسسة والسجلات والدفاتر الواجبة المسك وكذا توثيق الوثائق خرجنا بالنتائج التالية والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

جدول رقم (04) :إختبار مراجعة الالتزامات الشكلية للمؤسّسة

| مراجـــــــــــــــــعة | نعم | لا | ملاحظة |
|---|---|---|---|
| السجل التجاري | X | | |
| التصريح بالوجود خلال شهر من بداية نشاطه المؤسسة | | X | غرامة مالية 30000دج |
| مسك دفتر اليومية موقع ومرقم من طرف المحكمة | X | | |
| مسك دفتر الجرد موقع ومرقم من طرف المحكمة | X | | |
| التسجيلات المحاسبية تمت على دفتر اليومية و دفتر الجرد ل10 سنوات الاخيرة | X | | ماعدا سنة 2023 |
| تقديم التصريحات الشهرية G50 في الأجال المحددة و بالبيانات الازمة | X | | |
| دفع التسبيقات على الضريبة على الأرباح في الأجال المحددة | | X | عقوبة 10% من التسبيق |
| **تقديم التصريحات السنوية في الأجال المحددة و بالبيانات الازمة والتي تحتوي على:** | | | |
| الميزانية (أصول، خصوم) | X | | |
| جدول حسابات النتائج | X | | |
| جدول حركات المخزون، جدول حركات المنتج المخزن (رقم02) | X | | |
| جدول أعباء المستخدمين، الضرائب، الرسوم والمدفوعات المماثلة (رقم03) | X | | |
| جدول الأعباء والإيرادات العملياتية (رقم04) | X | | |
| جدول الاهتلاكات وتدهور القيم (رقم05) | X | | |
| جدول الاستثمارات التي تمت حيازتها أو صنعها خلال الدورة (رقم06) | X | | |
| جدول الاستثمارات التي تم التنازل عنها خلال الدورة (رقم07) | X | | |
| جدول المؤونات وتدهور القيمة (رقم08) | X | | |
| جدول تحديد النتيجة الجبائية (رقم09) | X | | |
| جدول ترحيل النتيجة والاحتياطات (رقم10) | X | | |
| جدول المساهمات (الفروع والمؤسسات الحليفة) (رقم11) | X | | |
| العمولات والسمسرة، الأتاوات، الأتعاب، المقاولة الباطنية وأعباء المقر(رقم12) | X | | |
| الرسم على النشاط المهني(رقم13) | X | | |
| رقم الأعمال للمبيعات بالجملة لكل زبون (état 104) | X | | |
| مجاميع أرصدة دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة و الميزانية كلها متوافقة بينها | X | | |
| التصريح السنوي لوثيقة الملخص السنوية ERA | X | | |
| التصريح السنوي لجدول الضريبة على الدخل للعمال G29 ET 301 bis | | X | 5%من حجم الاجر |

**المصدر: من إعداد الباحث بناءا على النصوص الجبائية لسنة 2023**

يبين الجدول السابق الالتزامات الشكلية التي تخضع لها المؤسسة والتي تم التحقيق في وجودها ومحتواها وكذا تواريخ إيداعها بغية الوصول إلى قياس الخطر الجبائي
إن مسك هذه الدفاتر والتصريحات واحتوائها على كل المستلزمات القانونية تم تأكيده بعلامة في خانة "نعم" أما إذا كان هناك نقص في هذا الالتزام فتم إدراج علامة في خانة "لا" وإظهار العقوبة المحتملة لذلك.

**أ) النتائج**

من خلال الجدول السابق يتضح أن المؤسسة استوفت بأغلبية الالتزامات الشكلية لكنها لم تقم ببعضها والمتمثلة في:

- عند بداية نشاطها فإنها قامت بالتصريح بوجودها لدى مصلحة الضرائب في مدة تعدت الشهر
- كما أن دفع التسبيقات على ضريبة ارباح الشركات IBS والذي يخص التسبيق الثالث(المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .، 2023) كان متأخرا بمدة شهر
- لم يتم القيام بنقل التسجيلات المحاسبية على دفتر اليومية لسنة 2023 كون أن المؤسسة تقوم بذلك كل سنة في شهر ماي.
- التصريح السنوي لجدول الضريبة على الدخل للعمال G29 ET 301 bis لم يتم التصريح به في الاجال القانونية.

**ب) قياس الخطر الجبائي للإلتزامات الشكلية**

يمكن قياس الخطر الجبائي حسب النتائج السابقة كما يلي: الوحدة "دج"

| | |
|---|---|
| عقوبة عدم القيام بالتصريح بالوجود | 30 000 |
| عقوبة التسبيق الثالث للضريبة على الأرباح 10% | 543 000 |
| عقوبةG29 ET 301 bis | 345 000 |
| المجموع الكلي | 918 000 |

إن التأخر في دفع التسبيق على الضريبة IBS ناتج لعدم استعمال المؤسسة للوحدة القيادية الجبائية أين يدون ففيها كل الالتزامات الشهرية، الفصلية والسنوية.

**ثانيا: مراجعة الرسم على القيمة المضافة TVA**

حتى نتمكن من القيام بمراجعة الرسم على القيمة المضافة TVA قمنا باتباع الخطوات التالية:

- التأكد من قيام المؤسسة بتصريح كل مبالغ الرسم على القيمة المضافة TVA لمبيعاتها الشهرية في وثيقة G50 ولهذا تأكدنا أولا من صحة مجموع المبالغ الشهرية لرقم الأعمال المحقق حيث المبيعات المدونة والمسجل في المحاسبة في حساب "70" (المبيعات) وكذا احترام التتابع في ترقيم فواتير المبيعات للتحقق من التسجيل الكلي لها(khalfouni R, 2011 P46).
- إن ضرب هذا المجموع الكلي الشهري في نسبة 19% يعطي المبلغ الواجب التصريح به لمصلحة الضرائب في وثيقة G50 والذي يوافق مجموع حساب "4457" (TVA على المبيعات) دائنا.

تم إعداد هذا العمل عن طريق إعداد جدول تقاربي كما يلي:

جدول رقم(05): جدول مقاربة رقم الأعمال و الرسم TVA
**المصدر: من إعداد الباحث بناءا على معطيات مقدّمة من طرف المؤسّسة**

- التأكد من التسجيل المحاسبي الجيد لفواتير البيع والشراء وذلك بأخذ عينة خاصة الفواتير ذات المبالغ الكبيرة
- مقاربة الرسم TVA على المشتريات والتي تم استرجاعها شهريا في وثيقة G50 مع ما تم تسجيله محاسبيا في حساب "4456" (TVA على المشتريات) مدينا
- التحقق من توفر شروط استرجاع الرسم TVA على المشتريات خاصة تلك التي تخص اقتناء السيارات السياحية ومشتريات البضائع والمواد التي تم دفع فواتيرها التي تتعدى مبالغها 1000.000دج نقدا.
- التحقق من ترحيل مبلغ الرسم TVA الفائض من وثيقة G50 (précompte) من شهر لشهر آخر
- التحقق من صحة إجراء حساب مبلغ الرسم TVA الواجب الدفع من خلال وثيقة G50 لـ 12 شهر (TVA على المبيعات- TVA على المشتريات) وكذا موافقة وثيقة G50 لشهر ديسمبر مع رصيد حساب "44579" (TVA واجبة الدفع) أو "44569" (TVA مؤجلة (précompte)
- التحقق من موافقة مجموع رقم أعمال المبيعات بالجملة والرسم (TVA) الموافق لها مع الجدول السنوي المقدم لمصلحة الضرائب (état104) وكذا مدى التزام المؤسسة في تقديم المعلومات الخاصة بكل زبون في هذا الجدول.

**أ) النتائج (المخالفات)**

- من خلال إعداد الجدول السالف الذكر تم التوصل إلى وجود فرق في الرسم TVA والبالغ 7.710 دج، والذي تم تفسيره، بعد عدة تحقيقات في أنه يتمثل في رقم أعمال كان معفى من الرسم TVA، قدره947 578 40دج، وذلك بقيام المؤسسة بالتصدير للخارج. إن هذه المغالطة ناتجة لعدم صياغة محاسبة المؤسسة لأغراض جبائية.
- قامت المؤسسة خلال سنة 2023 باسترجاع الرسم TVA على المشتريات التي دفعت فواتيرها نقدا والتي تعدت 1000.000دج فكان مجموع هذه المخالفات مبلغ 375.050دج
- كما أن المؤسسة قامت باسترجاع الرسم (TVA) على هدايا قدمتها لزبائنها بمناسبة نهاية السنة لأغراض إشهارية والتي تعد سعرها الوحدوي 1000دج(المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023) فكان مجموع هذه المخالفة 536.400دج

**ب) قياس الخطر الجبائي**

من خلال ما سبق يمكن حساب الخطر الجبائي، وهذا في حالة تعرض المؤسسة لمراقبة جبائية، كما يلي:
الوحدة "دج"

| | |
|---|---|
| إسترجاع TVA غير مستحق | 375 050 |
| إسترجاع TVA عن الهدايا | 536 400 |
| المجموع | 911 450 |
| عقوبة التأخير (25%) | 227 863 |
| المجموع الكلي | 1 139 313 |

عقوبة التاخير(المادة 115 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة محيّن إلى غاية سنة 2023.)

**ثالثا: مراجعة الرسم على النشاط المهيني (TAP)**

للقيام بهذه المراجعة تم انتهاج الخطوات التالية:

- مقارنة ومقاربة رقم الأعمال المصرح به لحساب الرسم على القيمة المضافة (TVA) مع رقم الأعمال المصرح به لحساب الرسم على النشاط المهني (TAP) لكل وثيقة G50 وهذا لـ 12 شهر لسنة 2023 وذلك بإعداد جدول تقاربي كما يلي:

جدول رقم(06): مقاربة رقم الأعمال TVA برقم الأعمال TAP حسب وثيقة G50

الوحدة= 1 000 دج

| الشهر | رقم الاعمال TVA | رقم الاعمال TAP | الفرق |
|---|---|---|---|
| جانفي | 125 060 | 125 060 | - |
| فيفري | 277 840 | 277 840 | - |
| مارس | 302 300 | 302 300 | - |
| أفريل | 262 873 | 262 873 | - |
| ماي | 289 658 | 289 658 | - |
| جوان | 285 877 | 285 877 | - |
| جويلية | 251 694 | 251 694 | - |
| اوت | 342 035 | 342 035 | - |
| سبتمبر | 329 308 | 329 308 | - |
| أكتوبر | 234 054 | 234 054 | - |
| نوفمبر | 327 710 | 327 710 | - |
| ديسمبر | 286 386 | 286 386 | - |
| المجموع | 3 314 794 | 3 314 794 | 0 |

**المصدر: من إعداد الباحث بناءا على معطيات مقدّمة من طرف المؤسّسة**

القيام بحساب مبلغ الرسم TAP على رقم الأعمال الخاضع لسنة 1.5% وبتخفيض 30% للمبيعات بالجملة.

- مقاربة مجاميع الرسم TAP لكل السنة مع رصيد حساب "642" "الرسم على النشاط الصناعي والتجاري"
- التحقق من أن رصيد حساب "447" رسم مستحق على المبيعات" موافق مبلغ الرسم TAP لشهر ديسمبر المصرح به في وثيقة G50
- التحقق من قيام المؤسسة بالتصريح لهذا الرسم في قباضة الضرائب التابعة للمنطقة التي تمت فيها عملية البيع.
- التحقق من الملء الجيد للجدول الملحق للقوائم المالية الجبائية (رقم 13) والخاص بالتصريح بالرسم TAP لكل فروع المؤسسة وتوافق مجاميعه ما هو مصرح به في وثيقة G50.

**أ) النتائج (المخالفات)**

نتيجة للتحقيقات التي قمنا بها والمذكورة أعلاه تم الوصول إلى المخالفات التالية:

من ضمن مبالغ الفواتير التي تم حساب عليها الرسم TAP بمعدل 1.5% وبتخفيض 30% توجد فاتورتين تم تسديدهما نقدا من طرف الزبون وبالتالي فإن المؤسسة تفقد منها هذه الحالة حق التخفيض 30%(المادة 219 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة ، 2023) والذي يجب أن تقوم بإعادته لمصلحة الضرائب والمقدر بمبلغ 152670دج

**ب) قياس الخطر الجبائي**

مما سبق فإن الخطر الجبائي للرسم TAP يمكن حسابه كما يلي: الوحدة "دج"

| | |
|---|---|
| تصحيح الفارق في الرسم TAP | 152 670 |
| عقوبة التأخير (25%) | 38 168 |
| المجموع الكلي | 190 838 |

عقوبة التاخير(المادة 193 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2023)

**رابعا: مراجعة الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور (IRG)**

تمت هذه المراجعة باتباعنا للخطوات التالية:

- التحقق من كيفية حساب هذه الضريبة من خلال أخذ عينة لـ 10 أجور من بين 350 عامل
- التحقق من التسجيل المحاسبي لمجموع هذه الضريبة لكل الأجور الشهرية في حساب "442" "الضريبة على الدخل الإجمالي" ومقاربة هذه المبالغ الشهرية مع ما تم التصريح به في وثيقة G50 لكل شهر وهذا بإعداد جدول تقاربي مساعد كمايلي:

جدول رقم (12) :مقاربة ضريبة IRG محاسبيا و حسب G50

**المصدر: من إعداد الباحث بناءا على معطيات مقدّمة من طرف المؤسّسة**

**أ) النتائج (المخالفات)**

من خلال ما سبق، تم الوصول إلى عدم تصريح مبلغ 780 000 دج وبالتالي قمنا بحساب الفرق الواجب دفعه لمصلحة الضرائب فكان:

**ب) قياس الخطر الجبائي**

مما سبق فإن الخطر الجبائي يحسب كما يلي: الوحدة "دج"

| | |
|---|---|
| ضريبة ال IRG غير المصرح بها | 780 000 |
| عقوبة التأخير 25% | 195 000 |
| المجموع الكلي | 975 000 |

**خامسا: مراجعة الضريبة على الدخل الإجمالي IRG على الأرباح**

إن سنة 2023 لم تشهد أي توزيع للأرباح على الشركاء، وبعد اطلاعنا على محضر الجمعية العامة العادية للمؤسسة تم التأكد من ذلك، وبالتالي تم ترحيل هذه الأرباح إلى حساب "11" التوصل من جديد.

**سادسا: مراجعة حق الطابع الجبائي**

لمراجعة هذه الضريبة قمنا باتباع الخطوات التالية:

- التحقق من استعمال نسبة 1% لحساب هذه الضريبة على الوعاء رقم الأعمال + الرسم TVA للفواتير التي يتم تسديدها نقدا من طرف الزبائن وفي حدود مبلغ 5دج إلى 000 10دج(المادة 100 من قانون الرسوم ، 2023)
- أخذ عينة لهذه الفواتير والتحقق من التسجيل المحاسبي الصحيح لها في حساب "445" "حق الطابع الجبائي"
- إعداد جدول مقاربة شهري لهذا الحساب مع ما تم التصريح به في وثيقة G50 واستخراج الفروقات.

**أ) النتائج (المخالفات)**

من خلال ما سبق فإنه لم يتم التوصل إلى أي مخالفة جبائية.

**سابعا: مراجعة الرسم على التكوين والرسم على التمهين**

إن مؤسسة x SARLتوظف عدد يفوق 20 عاملا وبالتالي فهي ملزمة بالقيام بتكوين عمالها وقبول متربصين جدد بميزانية لا تقل عن نسبة 2% من الحجم الخام للأجور السنوية ولهذا قمنا بمراجعة الوثائق الشهرية G50 فتبين لنا أن المؤسسة لم تدفع أي رسم خلال سنة 2023 ثم تأكدنا بعد ذلك من خلال مراجعة الحسابات الخاصة بتكوين العمال (حساب 635) وأيضا بتأكيد مدير المحاسبة والمالية.

**أ) النتائج (المخالفات)**

بعد قيامنا لحساب الحجم الخام للأجور لسنة 2023 فإن الخطر الجبائي يكون كمايلي:

**ب) قياس الخطر الجبائي**

المبلغ الواجب الدفع تم حسابه كما يلي: الوحدة "دج"

| | |
|---|---|
| مبلغ الرسم على التكوين و التمهين | 1 621480 |
| عقوبة التأخير 25% | 405 370 |
| المجموع الكلي | 2 026 850 |

**ثامنا: مراجعة الضريبة على أرباح الشركات (IBS)**

لمراجعة هذه الضريبة قمنا باتباع الخطوات التالية:

- إعادة حساب التسبيقات الخاصة بهذه الضريبة والتأكد من قيام المؤسسة بتصريحها في وثيقة G50 على ثلاثة تسبيقات خلال السنة
- التأكد من أن المؤسسة قامت بإعداد التصريح السنوي لنتيجتها الجبائية في الوثيقة (رقم 09) من جداول القوائم المالية وهذا بإدخال جميع الإدماجات وطرح كل التخفيضات اللازمة للحصول على نتيجة جبائية صادقة. مع معاينة كل بند في هذا الجدول
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لهذه الضريبة وعدم إدراجها من بين المصاريف القابلة للتخفيض (déductible )
- التأكد من حساب مبلغ هذه الضريبة بمعدل 26% و 19%من النتيجة الجبائية متناسبا مع رقم الاعمال الإجمالي و رقم الاعمال المحقّق من إعادة البيع/الإنتاج(المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2023)

**أ) النتائج (المخالفات)**

من خلال ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن المؤسسة تقوم بحساب التسبيقات على الضريبة IBS على أساس مبلغ الضريبة المدفوع سنة 2021 وهذا مخالف للمادة 356 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2023 والتي تنص على أن "... يساوي مبلغ 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المختتمة..." ولهذا قمنا باستخراج فرق التصريح والمقدر بمبلغ 6.345.700دج
- من بين التكاليف الواجب إدماجها في حساب الضريبة نجد أن المؤسسة لم تقم بإدماج الرسم على شراء السيارات الجديدة (TVN) البالغ مجموعه 570.000دج
- من بين المصاريف أيضا نجد مبلغ 450.360دج خص فواتير السنة السابقة 2022 لم تسجل في سنتها المحاسبة نسيانا فتم تسجيلها في سنة 2023 وبالتالي وجب إعادة دمجها في النتيجة.
- هناك مبلغ قدره 536.400دج يخص هدايا قدمت لأغراض إشهارية والتي يفوق سعرها الوحدوي 1000دج لم يتم إدماجها في النتيجة
- عدة مصاريف تم تبريرها بوصول (Bon-pour) دون الفاتورة والتي تتعدى مبالغها في كل وصل 5000دج فكان مجموع هذه المصاريف غير المبررة مبلغ 320.000دج

**ب) قياس الخطر الجبائي**

بعد عرض المخالفات الخاصة بهذه الضريبة يمكن حساب الخطر الجبائي للمؤسسة كما يلي: الوحدة "دج"

| | |
|---|---|
| التكاليف الواجب إدماجها في النتيجة | 570 000 |
| " | 450 360 |
| " | 536 400 |
| " | 320 000 |
| مجموع التكاليف | 1 876 760 |
| ضريبة ال IBS غير المصرح بها 19و26% | 474 820 |
| ضريبة ال IRG غير المصرح بها 15% | 210 291 |

| | |
|---|---|
| عقوبة التأخير 25% | 171 278 |
| عقوبة الخطأ في تصريح التسبيق على IBS (10%) | 634 570 |
| المجموع الكلي | 1 490 960 |

**عاشرا: مراجعة المحاسبة في إطار جبائي**

في هذه المرحلة قمنا بمراجعة مختلف الحسابات التي لها علاقة بالتصريحات الجبائية والتي لم يتم مراجعتها في المرحلة السابقة فكانت النتائج كما يلي:

**أ) نتائج (المخالفات)**

- بعد مراجعتنا لحسابات الاستثمار تبين أن المؤسسة تقوم باهتلاك تجهيزاتها الإنتاجية بمعدل 20% بدل معدل 10% وبالتالي قمنا بحساب فرق الاهتلاك الواجب إدماجه في النتيجة فكان المبلغ 1.476.830دج
- من خلال مراجعتنا لحسابات المخزون تبين أن المؤسسة وبعد قيامها بعملية جرد المخزون هذا الأخير أعطى فرقا سالبا مقارنة مع رصيد حساب "30" "مخزونات" بمبلغ قدره 20500دج تم اعتباره كمصاريف خصمت من النتيجة
- إن حساب "470" "تحصيلات غير مبررة" كان دائنا بمبلغ 59.000دج منذ سنتين ودون تبرير وبالتالي فإنه تم دمجه ضمن الإيرادات لأنه غير مبرر.

**ب) قياس الخطر الجبائي**

بعد عرض المخالفات السابقة فإنه يمكن حساب الخطر الجبائي للمؤسسة كما يلي: الوحدة "دج"

| | |
|---|---|
| التكاليف الواجب إدماجها في النتيجة | 1 476 830 |
| " | 20 500 |
| " | 59 000 |
| مجموع التكاليف | 1 556 330 |
| ضريبة ال IBS غير المصرح بها 26% | 393 751 |
| ضريبة ال IRG غير المصرح بها 15% | 174 387 |
| عقوبة التأخير 25% | 142 035 |
| المجموع الكلي | 710 173 |

**إحدى عشر: قياس الخطر الجبائي الكلي للمؤسسة**

بعد قيامنا بعرض لمختلف مراحل المراجعة الجبائية وقياس الخطر الجبائي لكل عنصر، فإننا نقوم في هذه المرحلة بقياس مجموع هذه المخاطر والذي نعرضه في الجدول التالي:

جدول رقم(13): قياس الخطر الجبائي الكلي للمؤسسة

| مراجـــــــــــــــــــعـــــة | المخالفة | العقوبة | المجموع |
|---|---|---|---|
| الإلتزامات الشكلية | | 918 000 | 918 000 |
| الرسم على القيمة المضافة TVA | 911 450 | 227 863 | 1 139 313 |
| الرسم على النشاط المهني TAP | 152 670 | 38 168 | 190 838 |
| الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور IRG | 780 000 | 195 000 | 975 000 |
| الضريبة على الدخل الإجمالي للأرباح IRG | 210 291 | 52 573 | 262 864 |
| | 174 387 | 43 597 | 217 984 |
| الرسم على التكوين و الرسم على التمهين | 1 621 480 | 405 370 | 2 026 850 |
| الضريبة على الأرباح IBS | 474 820 | 118 705 | 593 525 |
| | 393 751 | 98 438 | 492 189 |
| تسبيقات الضريبة على الأرباح IBS | | 634 570 | 634 570 |
| المجموع (الخطر الجبائي) | 4 718 849 | 2 732 282 | 7 451 131 |

**المصدر: من إعداد الباحث بناءا على معطيات مقدّمة من طرف المؤسّسة**

من خلال الجدول أعلاه يمكن التوصّل إلى أنّ المؤسسة معرّضة لخطر جبائي يقدّر بمبلغ 131 451 7 دج، وهذا طبعا في حالة خضوعها إلى مراقبة جبائية من طرف إدارة الضرائب.

**3- اعداد التقرير النهائي وإبراز التوصيات الازمة:**

بعد قيامنا بالتعرف على الإطار الجبائي للمؤسسة وتقييم نظامها الجبائي وكذا مراجعةوقياس الخطر الجبائي من خلال مختلف الضرائب والرسوم والالتزامات المختلفة الخاضعة لها، فإننا في الأخير سنحاول إعطاء مختلف التوصيات التي نراها ضرورية للمؤسسة وهي بمثابة ثمرة مهمتنا، والتي تنقسم إلى نوعين: التوصيات ذات طابع تصحيحي ووقائي لتقليص الخطر الجبائي وأخرى متعلقةبالاستفادة من الامتيازات الجبائية لتحسين الفعالية الجبائية.

**3-1 التوصيات ذات طابع تصحيحي ووقائي**

**أوّلا)**على المؤسسة أولا القيام بإيداع تصريح تكميلي أو تصحيحي من خلال وثيقة G50 والذي تدرج فيه مختلف الضرائب، الرسوم والالتزامات الأخرى والتي تم عرضها سابقا من خلال قياس الخطر الجبائي، وهذا لغرض تقليل وتفادي بعض العقوبات الجبائية الناتجة عن عدم الالتزام.

**ثانيا)** إدراج مصلحة أو خلية خاصة بالجباية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، تخوّل لها الصلاحيات اللاّزمة للقيام بـــ :

أ) متابعة جباية المؤسسة، وهذا عن طريق التحقيق في التصريحات الشهرية، الفصلية والسنوية، قبل أن يتم إيداعها لمصلحة الضرائب، وهذا لتجنب الوقوع في أخطاء تصريحية ناتجة عن السهو أو الأخطاء الحسابية.

ب) القيام بتجميع ونشر كل معلومة جبائية جديدة للمصالح المعنية، لغرض تطبيقهاأو الاستفادة منها، فهذه المصلحة يجب أن تكون على إطلاع دائم بالأحكام والتشريعات الجديدة من خلال القوانين المالية السنوية أو التكميلية لأن هذه الأخيرة في حركة دائمة وتغير مستمر، وهذا تطبيقا لمبدأ اليقظة الجبائية.

ج) القيام بتوثيق كل معلومة جبائية ضرورية لتفسير حالة أو وضعية ثم إعدادها من طرف مصلحة المحاسبة، وهذا لمواجهة كل تساؤل أو استفسار مستقبلي محتمل من طرف مصلحة الضرائب، بوثائق ومعطيات دالة، فهي بمثابة ملف دائم يحتفظ به في المؤسسة وبشكل يومي ودوري، وهذا لمدة لا تقل عن أربع سنوات.

**ثالثا)**على المؤسسة أن تقوم بتكوين موظفيها بشكل دوري، خاصة الذين لهم علاقة بالمحاسبة والجباية، فعوض أن تقوم بتسديد رسوم على التكوين البالغ 1% من الحجم العام للأجور(masse-salariale) الناتج عن عدم التكوين، فمن الأحرى استغلال هذه المبالغ الضائعة في رفع مستوى وقدرات موظفيها، فعلى سبيل التذكير، فإن مبلغ هذا الرسم في سنة 2023 قدر بـ 740 810 دج دون حساب العقوبة.

**رابعا)**إعداد إجراءات نظام رقابة جبائي داخلي خاص بالمؤسسة، والذي يمكن الإطلاع عليه واختباره في أي وقت، ومن أي جهة كانت، سواء مراجع داخلي أو خارجي أو موظف جديد، ينقاد وينتهج من خلاله طريقة عمله، فهو بمثابة مرجع لكافة الموظفين.

إن هذه الإجراءات تكون خاصة بالمؤسسة والتي يتم تحسينها دوريا، وهذا من خلال تصحيح النقائص التي يتم اكتشافها من خلال الأخطاء الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة.

**خامسا)**إعداد لوحة قيادة جبائية خاصة بالمؤسسة، يتم فيها تحديد كل الالتزامات الشهرية، الفصلية والسنوية، فهي مجموعة مؤشرات مركبة مع بعضها تُعد للمسيرين من اجل معرفة تطور النظام وتوقع ما سيؤثر عليه في المستقبل القريب، والتي تضمن أيضا متابعة عملية ومراقبة وتقييم الوظيفة الجبائية على المدى القصير، المتوسط والبعيد، فعلى المؤسسة أن تولي اهتماما كبيراً لهذا الجانب نظراً لأن إعداد هذه اللوحة يساعد على اتخاذ قرارات مستقبلية هامة، فعلى سبيل المثال : دفع مستحقات وثيقة G50 في اليوم 01 من كل شهر له أثر سلبي على خزينة المؤسسة في انها لو قامت بدفع هذه المستحقات ما بين اليوم الـ 18 إلى غاية 20 من كل شهر، ونفس الشيء يقال على دفع ضريبة IBS قبل نهاية شهر أفريل، فيجب استغلال هذه الفرص المتاحة لأغراض تسيريه.

**سادسا)**تكييف محاسبة المؤسسة للاحتياجات الجبائية. نظرا للمخالفات والتجاوزات الجبائية التي وقعت فيها المؤسسة فإننا نوصي بوضع إجراءات فعالة وصارمة في كل ما يتعلق بالتسجيلات المحاسبية والوثائق التبريرية التابعة لها، وكذا القيام بعمليات مقاربة دورية ما بين كل ما هو مُسجل محسابيا وما هو مُصرح به لمصلحة الضرائب، وهذا من أجل التقليل من الخطر الجبائي.

إن تكييف العمليات المحاسبية للاحتياجات الضريبية كفيل بتقديم إجابات فعلية، آنية وسريعة لبعض التساؤلات الضريبية.

فعلى سبيل المثال إذا تم تقسيم حساب 700 رقم الأعمال إلى الحسابات الفرعية التالية:

7000 رقم أعمال يحصل بشيك؛

7001 رقم أعمال يحصل نقد؛

7002 رقم أعمال يحصل بدون رسم TVA (للتصدير)؛

يمكن من خلال هذا التقسيم معرفة قيمة الرسم على النشاط المهني(TAP) المصرح به وذلك بحساب ما يلي:

مبلغ حساب "7000" x1.5%x 70% + مبلغ حساب "7001" x1.5% ومقاربته مع مجموع وثيقة G50 المصرح به شهريا أو المجاميع السنوية لها.
كما أن مجموع الحسابين [(حـ/ 7000) + (حـ/ 7001)x19%] يعطى لنا مجموع رسم TVA الواجب التصريح به والذي يمكن مقارنته أيضا بوثيقة G50 الشهري أو المجاميع السنوية لها

**2-3 التوصيات المتعلقة بالإستفادة من الإمتيازات الجبائية:**

و التي نعرض منها مايلي.

**أوّلا: المعدل الفعلي للضريبة**

يتم حسام هذا المعدل وفق القانون التالي :(Chadefaux M. و Rossignol، 2006 P450)
نسبة [مجموع الضرائب المستحقة ] على[/النتيجة المحاسبية قبل الضريبة]، فبعد الحساب تحصلنا على النسبة التالية27.45%علما أن الضرائب المستحقة تقدّر ب 850 312 155دج .
أمّا النتيجة المحاسبية قبل الضريبة لسنة 2023 تقدّر ب 283 788 565 دج
إن هذا المعدل يجب مقارنته من جهة بمعدل مؤسسة أخرى تنشط في نفس قطاع نشاط المؤسسة SARL x. ونظرا لعدم توفر هذه المعلومة فإننا قمنا بمقارنته من جهة أخرى بالمعدل الفعلي للضريبة IBS والذي هو 26%.
إن المعدل الفعلي للضريبة يفوق المعدل الحقيقي بـ 1.45% ، وهي تمثّل الفرصة الضائعة للمؤسسة، لعدم استغلالها للمتاحات والفرص الجبائية.
وبهذا، ننصح المؤسسة بتطوير وتحسين فعاليتها الجبائية، وهذا بالتوجه واغتنام كل الفرص المتاحة و التي أقرّها المشرّع الجزائري، خاصّة تلك الصادرة في السنوات الأخيرة و المشجّعة للنهوض بالاقتصاد الوطني.

**ثانيا: توصيات أخرى**

أ) دراسة إمكانية إنضمام المؤسّسة إلى بورصة الجزائر، و نظرا أن المؤسسة غير منضمة في بورصة الجزائر فإن معدل ضريبة IBS المطبق عليها هو 26%.
طبقا لقانون المالية لسنة 2014 ، فإن المشرع الجزائري أعطى امتيازات جد هامة لكل مؤسسة تنظم إلى البورصة، وبالتالي فإننا ننصح مسيّري المؤسّسة في تحسين فعاليتها الجبائية عن طريق الاستفادة من هذه الفرصة والتي نستعرضها كما يلي :
المادة 66 من قانون رقم 08_ 13 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014 "تستفيد الشركات التي تسعّر أسهمها العادية في البورصة من تخفيض على الضريبة على أرباح الشركات يساوي معدل فتح رأسمالها في البورصة لمدة خمس 5 سنوات، ابتداء من أول يناير 2014"
المادة 67 من نفس القانون : "تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس سنوات، ابتداء من أول يناير سنة 2014 ، مداخيل الأسهم والأوراق المماثلة لها المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو مداخيل السندات ..... تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات نواتج وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الالتزامات

والسندات المماثلة والأوراق المماثلة للخزينة المسعرة في البورصة أو المتداولة في سوق منظمة لأجل أدنى يقدر بخمس سنوات....."

ب) تعظيم رقم الأعمال الموجه للتصدير وذلك للاستفادة من الإعفاء من ضريبة IBS، طبقا للمادة 138 بند 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والذي ينص : "تستفيد من إعفاء دائم، العمليات المدرة للعملة الصعبة، ولاسيما عمليات البيع الموجهة للتصدير..... يمنح الإعفاء حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة....."

ج) القيام بتوسيع الاستثمار في إطار برنامج الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI ، وهذا للاستفادة من كل الامتيازات الجبائية المنصوص عليها في القانون رقم 12_12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 والمتضمن قانون المالية 2013 و من بينها "إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني لمدة 3 سنوات والتي يمكن رفعها إلى 5 سنوات، بالنّسبة للاستثمارات التي تنشئ أكثر من مائة منصب شغل ..."

## 4 - الخاتمة:

توصّلنا من خلال هذه الدراسة، إلى أنّ:

- ✓ معالجة الخطر الجبائي لا يكون إلا عن طريق قيام المؤسّسة بمراجعة جبائيّة، يقوم من خلالها المراجع بانتهاج خطوات هامّة تمكّنه من تحقيق أهداف المهمّة،
- ✓ إن المؤسّسة معرّضة لعدّ أخطار خارجية و داخلية و التي من بينها عدم كفاءة موظفيها، كما أن أفضل وسيلة للحد من هذا الخطر هو القيام بتكوينهم و إنشاء مصلحة تهتم بالجباية و تسعى إلى نشر اليقظة الجبائية داخل المؤسّسة.
- ✓ إنّ إتباع توصيات محافظ حسابات المؤسّسة، المدرجة في تقريره النهائي، ليس كافيا للحد من الأخطار الجبائيّة، ولكن وسيلة تساعد على التخفيف منه، وأفضل طريقة لذلك هو للّجوء للمراجعة الجبائيّة.
- ✓ إنّ المنهجية المتّبعة من خلال المراجعة المالية والمحاسبية، تبدو نفسها المطبّقة في المراجعة الجبائية، لكن يختلفان في نظرتهما للمهمّة، فالأولى لها نظرة مالية محاسبة تسعى لاعطاء رأي حول شرعية و صدق الحسابات و النتيجة، أماّ الثانية فتتعدّى الإدلاء بالرأي و لكن الخروج بالتوصيات الازمة و الكافية لتفعيل الجانب الجبائي للمؤسّسة ولهذا تعتمد على عنصرين ملازمين لها و هما مراجعة الإلتزام و مراجعة الفرصة.
- ✓ إن قيام المؤسّسة بالمراجعة الجبائية، لا يمكن أن يضمن لها الحد النهائي من الأخطار الجبائية، فهناك أخطار لا يمكن تفاديها، و هذا راجع لكون القوانين الجبائية معقّدة و تفسيرها يكون مختلفا من مراقب لآخر، قد يحمّل المؤسّسة أعباء جبائية ضخمة نتيجة لتشدّده برأيه و الذي قد يكون مخالفا لجوهر النص.

إنّ أهم التوصيات التي يمكن الخروج بها لتفعيل الجانب الجبائي للمؤسّسات التي لها حالة جبائية مماثلة لمؤسّسة SARL X نلخّصها كما يلي:

- إدراج مصلحة أو خلية خاصة بالجباية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، تخوّل لها الصلاحيات اللاّزمة للقيام بـــ :

متابعة جباية المؤسسة، وهذا عن طريق التحقيق في التصريحات الشهرية، الفصلية والسنوية، قبل أن يتم إيداعها لمصلحة الضرائب، وهذا لتجنب الوقوع في أخطاء تصريحية ناتجة عن السهو أو الأخطاء الحسابية.

القيام بتجميع ونشر كل معلومة جبائية جديدة للمصالح المعنية، لغرض تطبيقها أو الاستفادة منها، فهذه المصلحة يجب أن تكون على إطلاع دائم بالأحكام والتشريعات الجديدة من خلال القوانين المالية السنوية أو التكميلية.

القيام بتوثيق كل معلومة جبائية ضرورية لتفسير حالة أو وضعية تمّ إعدادها من طرف مصلحة المحاسبة، فهي بمثابة ملف دائم يحتفظ به في المؤسسة لمواجهة كل تساؤل أو استفسار مستقبلي محتمل من طرف مصلحة الضرائب، وهذا لمدة لا تقل عن أربع سنوات.

- تكوين موظفي المؤسسة بشكل دوري، خاصة الذين لهم علاقة بالمحاسبة والجباية.
- إعداد إجراءات نظام رقابة جبائي داخلي خاص بالمؤسسة، والذي يمكن الإطلاع عليه واختباره في أي وقت، ومن أي جهة كانت، فهو بمثابة مرجع لكافة الموظفين.
- تكييف محاسبة المؤسسة للاحتياجات الجبائية، فهو يساعد على تقديم إجابات فعلية، آنية وسريعة لبعض التساؤلات الضريبية.
- حساب المعدّل الفعلي للضريبة و مقارنته من جهة، بمعدل مؤسسة أخرى تنشط في نفس قطاع نشاط، أو بمقارنته من جهة أخرى بالمعدل الحقيقي للضريبة على الأرباح، والذي يسمح بمعرفة الفرصة الضائعة للمؤسسة، لعدم استغلالها و اغتنامها لكل الفرص المتاحة و التي أقرّها المشرّع الجزائري.
- دراسة إمكانية إنضمام المؤسّسة إلى بورصة الجزائر، و الاستفادة من مختلف الامتيازات الجبائيّة التي أقرّها المشرّع الجزائري.

**4- المراجع :**

# Bibliographie


Chadefaux M., & Rossignol, ,. J. (2006 P450). *"La performance fiscale des entreprises",*. France, : Revue du Droit Fiscal n°30-35,27,.

khalfouni R. (2011 P46). *audit fiscal;*. Alger: mémoire pour l'obtention du diplôme de PGS en audit et comptabilité, CACI,.

Khelif I. (1994-1996 P 38). *les spécifités de l'audit fiscal par rapport à l'audit comptable.* Alger: iedf,.

PINARD H, & FABRO, p. (2008 P 150). *Audit fiscal,*. Paris, : edition francise lefebvre, .

*المادة 100 من قانون الرسوم* . (2023).

المادة 100 من قانون الطوابع الجبائية. (2023).
المادة 115 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة محيّن إلى غاية سنة 2023.
المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . (2023).
المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . (2023).
المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023).
المادة 193 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة . (2023).
المادة 196 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . (2023).
المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال . (2023).
المادة 219 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة . (2023).
المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . (2023).
المواد 1-75، 1-129 و2-130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . (2023).
المواد من 1، 45، 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023).
المواد من 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2023).