

دور التدقيق الجبائي في تحسين الأداء الجبائي للشركة: دراسة حالة  
The role of fiscal audit in improving the company's fiscal  
performance: A case study



سعدي أحلام\*

جامعة زيان عاشور الجلفة

[sahlem60@yahoo.com](mailto:sahlem60@yahoo.com)

د. بن موقفي علي

جامعة زيان عاشور الجلفة

[benmouaffeki@univ-djelfa.dz](mailto:benmouaffeki@univ-djelfa.dz)

مخبر البحث: الطرق الكمية في العلوم الاقتصادية وعلوم إدارة الأعمال وتطبيقاتها من أجل التنمية

المستدامة « MQEMADD »

تاريخ الاستلام: 2022/08/18 تاريخ القبول 2022/10/02 تاريخ النشر 2022/10/13



### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار أهمية التدقيق الجبائي لضمان الإدارة الفعالة للمخاطر المتعلقة بالجبائية. حيث تم الاعتماد على دراسة حالة إحدى المؤسسات الناشطة في إقليم ولاية المسيلة والمتخصصة في الإنتاج السمعي البصري داخل وخارج الوطن. أظهرت النتائج التي تم الحصول عليها من خلال هذه الدراسة أن غياب مصلحة التدقيق الجبائي أو إهمال العمليات المتعلقة بإدارة المخاطر الجبائية يولد مشاكل لها تأثير على جميع أنشطة الشركة.

\* المؤلف المراسل

## الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق الجبائي، التسيير الجبائي، الأداء الجبائي، المخاطر الجبائية.

### **Abstract:**

This study aims to demonstrate the importance of fiscal audit to ensure effective management of tax-related risks. The research is based on a case study of an active corporation in the territory of the Wilaya of M'sila and specialized in audiovisual production inside and outside the country.

The results obtained through this study showed that the absence of the tax audit function or neglect of the processes related to tax risk management generates problems that have an impact on all the company's activities.

**Keywords:** Auditing, Fiscal Audit, Fiscal Management, Fiscal Performance, Fiscal Risks.

### مقدمة:

أصبحت الضرائب أحد الاهتمامات الرئيسية لأي شركة لأن تسيير الضرائب بشكل أفضل هو تسيير الأموال بشكل أفضل.

يعتمد التدقيق الجبائي على فحص معمق لكل أو جزء من الوضع الجبائي للشركة. يتم تنفيذ هذا العنصر من التشخيص الجبائي للشركة وفقاً لمعايير الانتظام، من أجل اكتشاف وقياس المخاطر الجبائية المتكبدة، وكذلك الكفاءة، من أجل تقييم مدى ملاءمة الخيارات الجبائية للشركة. على المستوى العملي، يستخدم التدقيق الجبائي أدوات التدقيق التقليدية. كما يمكن أن يتم تمديده من خلال صياغة توصيات تهدف إلى تحسين الوضع الجبائي للشركة من حيث الأمن والكفاءة.

وبالتالي، فإن التدقيق الجبائي سيشكل حقا متميزا في توفير ومنع وتقليل المخاطر الجبائية من ناحية وإدارة الضرائب في مصلحة الشركة فيما يتعلق بالشرعية من ناحية أخرى، مع العمل على تحسين أداؤها.

✓ إشكالية الدراسة: مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية: ما مدى

أهمية التدقيق الجبائي في تحسين الأداء الجبائي للمؤسسة؟.

✓ الأسئلة الفرعية: لمعالجة هذه الإشكالية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الجبائي وما هي خصائصه؟
- ما المقصود بالمخاطر الجبائية وكيف تؤثر على أداء المؤسسة؟
- ما مدى وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية وجود التدقيق الجبائي؟

✓ فرضيات الدراسة: وللإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية

بشكل فعال تمت صياغة الفرضيات التالية:

- يعتبر وجود مصلحة التدقيق الجبائي أساسي بالنسبة لكل مؤسسة؛
- تؤثر المخاطر الجبائية بدرجة كبيرة على أداء المؤسسة؛
- هناك وعي لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية وجود التدقيق الجبائي.

✓ أهمية الدراسة: أصبحت الجباية عنصرا ضروريا لإدارة أي مؤسسة،

حيث يؤدي استخدامها الحكيم إلى تعظيم قيمة للمؤسسة.

### المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي

تشتمل عمليات التدقيق اليوم على جميع قطاعات الشركة، أقدمها وأكثرها شيوعًا نجد التدقيق المحاسبي والتدقيق المالي. يعد مجال الجباية أحد هذه القطاعات التي تشكل مفهومًا موسعًا يجب إدراكه والتحكم فيه من أجل كفاءة أفضل للشركة.

### المطلب الأول: ماهية التدقيق الجبائي

#### الفرع الأول: تعريف التدقيق الجبائي

على الرغم من أن مفهوم التدقيق الجبائي لا يكتسب الإجماع حتى الآن على مجموعة متنوعة من التدقيق، فقد حاولت العديد من التعريفات شرحه، نذكر منها:

## 1. النقابة الفنية لموامة مكاتب التدقيق والاستشارات<sup>1</sup>: التدقيق

الجبائي هو وسيلة لاتخاذ قرار بشأن جميع الهياكل الجبائية للكيان وتشغيلها: إن الجبائية بجميع أشكالها هي موضوع التدقيق داخل المؤسسة.

## 2. تعريف<sup>2</sup> P. Bougon: هو عبارة عن فحص انتقادي للوضع الجبائي

لشخص طبيعي أو اعتباري بهدف صياغة التقييم. بعبارة أخرى، أنها مسألة القيام بعملية التشخيص.

## 3. تعريف<sup>3</sup> P. Colin: التدقيق الجبائي هو عنصر تحكم في الامتثال

للقاعدة الجبائية.

من التعاريف السابقة يمكن القول أن التدقيق الجبائي هو عبارة عن تشخيص للوضع الجبائي لكيان ما يجعل من الممكن تقييم الامتثال للقواعد الجبائية المعمول بها وقدرة هذا الكيان على تعبئة موارد قانون الضرائب في إطار إدارته لتحقيق أهدافه المسطرة.

### الفرع الثاني: مهام وأهداف التدقيق الجبائي

#### أ. مهام التدقيق الجبائي<sup>4</sup>

تتمثل مهمة التدقيق الجبائي في القيام بتشخيص للوضع الجبائي للشركة، فيما يتعلق بالقواعد المعمول بها. تتم هذه المهمة وفقاً لتقنيات معينة، وبالاعتماد على نقاط محددة. حيث يتطلب التدقيق الجبائي معرفة عامة بالشركة وتشكيل ملف جبائي دائم. وبالتالي، يجب أن يكون لدى المدقق دليل جبائي للشركة، ويتم تحديثه بانتظام، ويتضمن ملفاً قانونياً وملفاً جبائياً. كما يجب أن يعرف أيضاً جميع المعلومات المتعلقة بالنظام الجبائي للشركة. يتم استخدام هذه البيانات لتجميع ملف جبائي دائم، بما في ذلك جميع المستندات الضريبية المتعلقة بالشركة الخاضعة للتدقيق (القوانين، إعلان الوجود، المستندات المتعلقة بالمزايا الاجتماعية، إلخ).

كما يتضمن التدقيق الجبائي أيضاً تقييماً للرقابة الداخلية للشركة، من أجل تحديد نوع معالجة المشكلات الجبائية. يتم ذلك عن طريق جمع المعلومات المتعلقة بالوظيفة الجبائية للشركة الخاضعة للتدقيق (وجود وظيفة جبائية، ونظام معلومات جبائية، وكفاءة وتدريب الأشخاص المسؤولين عن القضايا الجبائية، وما إلى ذلك).

وبالتالي فإن المدقق سوف يسلط الضوء على نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، من أجل تحديد مصادر المخاطر الجبائية والإمكانات التي يجب استخدامها لتحسين التسيير الجبائي للشركة.

مما سبق يمكن تلخيص مهام وتقنيات التدقيق الجبائي في النقاط التالية:

- فهم المنشأة وبيئتها وتكوين الملف الجبائي الدائم؛
- تقييم الرقابة الداخلية ونظام المعلومات؛
- تدقيق الإنتظام الجبائي للشركة؛
- تدقيق الكفاءة الجبائية للشركة.

#### ب. أهداف التدقيق الجبائي:

على غرار باقي أنواع التدقيق، يسعى التدقيق الجبائي إلى تحقيق أهداف محددة. في الواقع، يمكن أن يستهدف مدقق الضرائب هدفين أساسيين هما<sup>5</sup>:

#### - رقابة إنتظام الجبائية **Contrôle de la régularité fiscale**

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى ضمان موثوقية المعلومات ذات الطابع الجبائي. كما يسمح بتحديد الانحرافات وأسبابها والمخاطر الجبائية من أجل اكتشاف المخالفات الجبائية المحتملة والتحضير لعمليات التدقيق الجبائي. كما يشكل الانتظام الجبائي تحليل طريقة المعالجة المخصصة للمشكلات الجبائية داخل الشركة الخاضعة للرقابة، حيث سيتساءل المدقق الجبائي عن

وجود متخصصين لإجراء التسجيل المحاسبي ذو العواقب الجبائية ومعرفة ما إذا كانت الشركة تلجأ للمستشارين الجبائيين أم لا .

### - رقابة الكفاءة الجبائية **Contrôle de l'efficacité fiscale** -

أما هذا النوع فيهدف إلى قياس مدى استعداد الشركة للاستفادة من المزايا والفرص التي يوفرها القانون في المسائل الجبائية. كما يعتمد على نوعين من الاختيارات: الأول هو الخيارات التكتيكية المتعلقة بالإدارة اليومية للشركة. على سبيل المثال: طريقة الاهتلاك، ونظام خيار ضريبة القيمة المضافة، وما إلى ذلك. في حين تتمثل الإختيارات الثانية في الإختيارات الإستراتيجية.

### الفرع الثالث: أهمية وانتقادات التدقيق الجبائي

التدقيق الجبائي كغيره من أنواع التدقيق الأخرى له أهمية كبيرة في حياة أي شركة. كما أن فكرة التدقيق الجبائي لا تخلو بالتأكيد من بعض الإنتقادات<sup>6</sup>.

#### أ. أهمية التدقيق الجبائي

إن أهمية التحكم في المسائل ذات الطابع الجبائي واضحة ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- جمع معلومات عن طبيعة ومدى المخاطر الجبائية التي تتكبدتها المنشأة ؛
- دراسة قدرة المنشأة على استخدام الضرائب في مصلحتها (تقوم المنشأة بتنفيذ إجراءات تحسين الجبائية) ؛
- تطوير الفحص الصحي الجبائي الذي يمثل عنصراً أساسياً في التشخيص العام للمنشأة ؛
- معالجة حالات عدم اليقين والمسائل الضريبية للمنشأة ؛
- تسهيل عملية اتخاذ القرار على مستوى المنشأة.

بالإضافة إلى ما سبق، فإنه من المهم أيضاً ملاحظة أنه إذا تم تمديد الفحص من خلال التوصيات أو المشورة، فإن أهمية التدقيق الجبائي تظهر أيضاً في مساهمته في:

- الأمن الجبائي للمنشأة؛

- تحسين التسيير جبائي.

### ب. انتقادات التدقيق الجبائي

على الرغم من الاعتراف بالتدقيق الجبائي كشكل من أشكال التدقيق الحديث الذي يسمح للمنشأة بتحسين التسيير الجبائي، إلا أن الحقيقة تظل أن الممارسين قد صاغوا ثلاثة انتقادات رئيسية، ولا سيما محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة. هذه الانتقادات تتعلق بخصائص التدقيق الجبائي وهي<sup>7</sup>:

- حداثة التدقيق الجبائي؛

- فرصة التدقيق الجبائي؛

- خصوصية التدقيق الجبائي.

ففيما يتعلق بحدثة التدقيق الجبائي، يركز الإنتقاد في هذه النقطة على حقيقة أن التدقيق الجبائي ليس سوى ممارسة قديمة للتدقيق المحاسبي معاد النظر فيها، لذا فهو لا يعتبر شكلاً حديثاً من أشكال التدقيق. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يتسبب تكاثر عمليات التدقيق في زيادة المعلومات وخلق مناخ من التحكم الدائم يمكن أن يثبت في النهاية أنه ضار للمنشأة وهذا، من خلال مقارنة هذا التدقيق بأشكال أخرى من التدقيق الموجودة بالفعل. ولتبرير هذا الموقف يمكن ذكر ما يلي:

- إمكانية رقابة المساهمين؛

- إمكانية رقابة الشركاء؛

- إمكانية الرقابة من قبل مجلس الإدارة؛

- إمكانية تعيين خبراء في التشخيص؛

- الضوابط التي تنفذها مراكز الإدارة ، إلخ.

أما فيما يتعلق بفرصة التدقيق الجبائي، فإن المشكلة التي يطرحها هذا الإنتقاد هي ما مدى امكانية التدقيق الجبائي أن يكون استجابة لحاجة معينة في المسائل الجبائية أم لا. في هذه الحالة، يمكن القول أن المحاسب والمستشار القانوني وربما الموظف المسؤول عن المسائل الجبائية قادرون على تحديد معظم المخاوف الجبائية والاستجابة لها. في هذا السياق، ما فائدة التدقيق الضريبي؟ هل هذا النوع من المهام يلي الاحتياجات غير الملباة في هذا المجال؟

وفيما يتعلق بخصوصية التدقيق الجبائي فإن العمل المتعلق بالتدقيق المحاسبي يأخذ في الاعتبار الجانب الضريبي في التدقيق المحاسبي. لا يمكن فصل هذا الاعتبار إلى حد كبير عن الصلة الموجودة بين المحاسبة والجبائية، وتأثير وأثر الضرائب على إعداد القوائم المالية. في هذه الحالة، يحظر على المدقق التعليق على جودة المعلومات المحاسبية دون مراعاة الجوانب الضريبية.

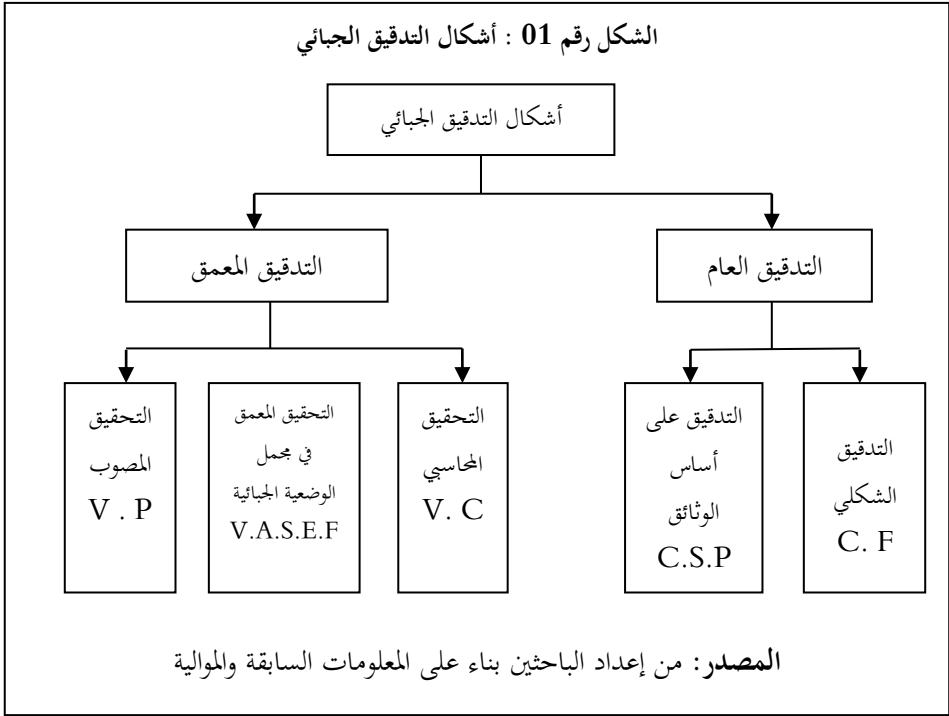
وهكذا يبدو أن الضرائب أصبحت بالفعل موضوع التدقيق، سواء من خلال الشكل التقليدي للتدقيق أو التدقيق المحاسبي أو التدقيق القانوني. لذلك، في ظل هذه الظروف، يجوز التشكيك في استقلالية التدقيق الجبائي وقدرته على أن يكون موضوع تدقيق محدد.

### المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي

تتمتع إدارة الضرائب، بموجب القانون، بسلطة عامة للرقابة تتكون بشكل خاص من حق التحقق. ومقابل ذلك يحق للمكلفين الحصول على ضمانات المنصوص عليها في القانون.

نص قانون الإجراءات الضريبية الجزائري على عدة أشكال من التدقيق الجبائي حسب ما إذا كان يتم تنفيذه في المكتب (التدقيق العام) أو في الموقع (التدقيق المعمق).





### الفرع الأول: التدقيق الجبائي العام (الداخلي)

يتم على مستوى مفتشيات الضرائب أو مركز الضرائب وذلك حسب المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية على شكل فحص تمهيدي، ويمكن التمييز بين نوعين من التدقيق الجبائي العام: التدقيق الشكل والتدقيق على أساس الوثائق<sup>8</sup>.

#### أولاً: التدقيق الشكلي ((Contrôle Formel (CF)):

تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وتتمثل في تصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات. تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتهدف إلى:

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛

- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات؛

- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال هذا التصريح.

### ثانيا: التدقيق على أساس الوثائق (CSP) (Contrôle Sur Pièces):

يكون على مستوى مكاتب مصالح الإدارة الجبائية. يكون شامل ويخص محتوى ومضمون التصريحات، ويعتبر كفحص انتقادي للوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي (السجلات المحاسبية، مقارنة رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة... إلخ)، هذا النوع من التدقيق يمكن أن يؤدي إلى التحقيق المعمق.

### الفرع الثاني: التدقيق الجبائي المعمق (الخارجي)

يعد هذا النوع تدقيقا خارجيا، أي تدقيق في عين المكان، ويهدف إلى التأكد من صحة المصرح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للوثائق والدفاتر المحاسبية وهذا بغرض المقارنة بين ما صرح به وما هو موجود في الواقع.

كما يعتبر هذا النوع من التدقيق إستمرارا للتدقيق على أساس الوثائق ويشتمل بدوره على ثلاثة أنواع من التدقيق وهي:

أولا: التحقيق في المحاسبة (V.C) (Vérification de Comptabilité): إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة. يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها<sup>9</sup>.

### ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة (V.P) (Vérification Ponctuelle de

Comptabilité (V.P)): يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف

المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية<sup>10</sup>.

ثالثا: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (Vérification

Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble (V.A.S.F.E)) يمكن

لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة.

في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصريح بها من جهة، و الذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة<sup>11</sup>.

### المطلب الثالث: منهجية التدقيق الجبائي

إن مهمة التدقيق الجبائي وتعدد أهدافه لا تجعل من الممكن تحديد منهجية واحدة. بصورة عامة يتبى مدققو الضرائب منهجا قائما على خمسة خطوات.

#### الفرع الأول: المرحلة الأولية

تشكل المرحلة الأولية الأساس الذي تتعلق به مهمة التدقيق الجبائي بأكملها، وتتكون هذه المرحلة من إجراء تشخيص يكون هدفه معرفة ما إذا كانت المهمة التي طلبها العميل ممكنة في أي إطار زمني وبأي تكلفة.

كما تشتمل هذه المرحلة الأولية من التعرف على الخصائص الجبائية للشركة، من أجل الحصول على البيانات اللازمة لمهمة التدقيق الجبائي. كما تسمح هذه المرحلة بالتقليل من وقت التدخل وتحسن عمل المدقق.

في نهاية هذه المرحلة، يجب على أطراف التدقيق، أي شركة التدقيق التي يمثلها مدقق الحسابات الجبائي والشركة الخاضعة للتدقيق، الاتفاق على وثيقة تعاقدية تسمى عادة خطاب الارتباط (Lettre de mission) والتي يجب أن تلخص استنتاجات المدقق، وطرق التدخل والميزانية المقترحة لتنفيذ المهمة.

### الفرع الثاني: معرفة عامة بالوظيفة الجبائية للشركة

يتكون الوعي العام من جمع المعلومات العامة المتعلقة بالمنشأة الخاضعة للتدقيق، وهو مهم في تحقيق التدقيق الجبائي، لأنه يجعل من الممكن استهداف الموضوعات الجبائية التي يجب أن تكون موضوع تحليل كجزء من المهمة. بقدر ما توفر هذه المرحلة إطارًا مفيدًا لفهم هذا التحليل، فإن هذه الخطوة مهمة للغاية عندما يتعلق الأمر بالتدخل الأول.

إن المعرفة العامة بخصائص الشركة تجعل من الممكن تحديد خصوصيات ضرائبها. وذلك سيمكن من إعداد ملف دائم يتضمن المستندات الجبائية المختلفة.

إن المعلومات العامة الرئيسية التي يجب تضمينها في تقرير التدقيق يمكن تلخيصها في النقاط التالية<sup>12</sup>:

- وصف موجز للنشاط؛
- الوضعية الجبائية للمؤسسة محل التدقيق؛
- بيان الاحتياطات القابلة للتوزيع؛

- عمليات التدقيق الجبائي السابقة والسنوات المالية المفتوحة للتدقيق الجبائي.

### الفرع الثالث: تقييم الرقابة الجبائية الداخلية

إن تقييم الرقابة الداخلية يجعل من الممكن صياغة تقدير لانتظام وصدق الحسابات. يتم هذا التقييم من خلال فحص الأنظمة الموضوعة لتسجيل عمليات الشركة.

### الفرع الرابع: مراقبة العمليات ذات الطابع الجبائي

سيتيح التدقيق الجبائي بعد ذلك تحديد نقاط الضعف في التعامل مع القضايا الجبائية للشركة، والتي قد تكون مصدرًا للمخاطر. سيتمكن المدقق بعد ذلك من توجيه فحوصات انتظامه، لا سيما من حيث اتساق الإقرارات ودقتها.

### الفرع الخامس: تقرير المدقق الجبائي

يتضمن تقرير التدقيق الجبائي استنتاجات المدقق، الذي يجب أن يحدد كيفية التخفيف من المخاطر الجبائية أو القضاء على مصادر المخاطر. نظرًا لأن المدقق ليس مستشارًا، فإنه يقوم بإعداد تقريره مع الحفاظ على استقلاليته عن الشركة.

### المبحث الثاني: الأداء الجبائي للمؤسسة

#### المطلب الأول: الأداء الجبائي والتحكم في المخاطر

يعتبر تأثير الضرائب على أداء الأعمال ذو شقين. حيث يمكن اعتبار الضرائب من ناحية رادعًا للابتكار أو الاستثمار ومن ناحية أخرى كرافعة لتطوير الأعمال. وجهة النظر الأولى التي طرحتها النظريات القائمة على نماذج الاستثمار النيوكلاسيكية، تفترض أن الضرائب ضارة بتطور الشركات لأنها تميل إلى تعديل قرارات الاستثمار الخاصة بها. لقد أظهرت التحليلات التجريبية التي تختبر هذه التنبؤات النظرية في الاقتصادات المتقدمة أن الضرائب تقلل فعليًا من تراكم رأس المال، ومعدل نمو الشركة، وروح العمل عندما يكون التصاعد الضريبي مرتفعًا جدًا.

من ناحية أخرى، يمكن أن يكون للضرائب تأثيراً إيجابياً على تطوير الأعمال. حيث أن الاستخدام الرشيد للضرائب في تمويل البنية التحتية يعتبر شرطاً ضرورياً لوجود مثل هذا التأثير الإيجابي، والذي يعتمد بشدة على مدى انتشار الفساد داخل الدولة، وعلى المسؤولية السياسية للحكومة واستعدادها لاستثمار الموارد الوطنية في المشاريع الواعدة لنشاط الأعمال.

منطقياً لا يمكن لأي مؤسسة أن تسعى إلى تحسين البعد الجبائي لعملياتها دون التحكم أولاً في المخاطر الجبائية. حيث من غير المجدي السعي لتحقيق وفورات ضريبية كبيرة على هذا الترتيب أو ذاك إذا كانت هناك مخالفات كبيرة، في نفس الوقت، تؤثر على المعاملة الجبائية للعمليات الجارية للمؤسسة.

### المطلب الثاني: الخطر الجبائي

يشمل مفهوم المخاطر الجبائية في الواقع معنيين: الأول، كلاسيكي، يتوافق مع عدم الامتثال، طوعاً أم لا، مع القواعد الجبائية، في حين أن الثاني، يتعلق أكثر بتجاهل وضعية مناسبة التي يمكن أن تولد نقصاً معتبراً في الأرباح التي كان من الممكن الحصول عليها.

### الفرع الأول: تعريف الخطر الجبائي

تم وصف مفهوم المخاطر الجبائية بأنه "الفن المظلم الذي لا يفهمه بالضرورة حتى أولئك الذين يمارسون الإدارة الجبائية، ولهذا السبب لا يوجد تعريف عالمي متفق عليه للمخاطر الجبائية".

"ترتبط المخاطر الجبائية بعدم الإمتثال للقواعد الجبائية، وعدم الاستفادة من المزايا الضريبية، وتنفيذ عمليات حقيقية تسمح بتحقيق وفورات ضريبية ولكنها تتعارض مع السياسة العامة للشركة وتنفيذ عمليات حقيقية لغرض جبائي حصري"<sup>13</sup>.

وبالتالي يمكن القول أن الخطر الجبائي هو أي حدث أو إجراء أو تقاعس في الإستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية والإمتثال الذي يؤثر سلبيًا على الوضعية الجبائية للشركة أو ينتج عنه مستوى غير متوقع من العقوبات أو التعديلات أو الضرائب الإضافية أو الإضرار بالسمعة أو الفرصة الضائعة أو التعرض للبيانات المالية.

### الفرع الثاني: أنواع ومصادر الخطر الجبائي

**أولا الأنواع:** كما تمت الإشارة إليه سابقا فإن مفهوم المخاطر الجبائية يشمل معينين. أولاً، تنشأ المخاطر الجبائية من عدم الامتثال للقاعدة الجبائية. قد يكون عدم الامتثال هذا مقصودًا وقد لا يكون. في الواقع، في بعض الأحيان يكون النظام معقدًا لدرجة أنه من المستحيل التأكد من أخذ جميع العناصر في الاعتبار. هذا المعنى الأول للمخاطر الجبائية يتصورها في شكل خطر - عقوبة (Risque - Sanction).

ثانياً، تنشأ المخاطر الجبائية بشكل خاص أثناء تطوير الإستراتيجية الجبائية التي تقرها الشركة. يشير المعنى الثاني إلى الجهل بحكم موات يمكن، إذا تم أخذه في الاعتبار في الإستراتيجية الشاملة، أن يؤدي إلى مكاسب أعلى. لذلك يتم النظر في المخاطر الجبائية هنا في شكل خسارة الفرصة (Perte d'opportunité).

**ثانياً: المصادر:** يمكن تصنيف مصادر الخطر الجبائي إلى مصادر داخلية وأخرى خارجية والتي تتفاعل فيما بينها. بصورة عامة المخاطر الجبائية ذات المصدر الخارجي تتفاقم بسبب النقائص الداخلية<sup>14</sup>.

✓ **المصادر الخارجية:** يمكن تلخيص المصادر الخارجية للخطر الجبائي

في النقاط التالية:

- تعقيد النصوص الجبائية؛
- التباين بين المحاسبة والجبائية؛
- العقيدة الإدارية: مصدر الخطر الجبائي؛

- عدم نزاهة بعض مفتشي الضرائب؛

- التنظيم الخاص ببعض القطاعات.

✓ **المصادر الداخلية:** يمكن تلخيص المصادر الداخلية في نقطتين وهما:

- **المخاطر المرتبطة بالإجراءات:** حيث نلاحظ في بعض الحالات أن الإجراءات الخاطئة أو غير المكيفة للاحتياجات الجبائية للمنشأة تساعد على تطوير المخاطر. لذلك من الضروري وضع إجراءات جبائية والتحقق من فعاليتها من خلال طرق معينة للرقابة.

- **المخاطر المرتبطة بالأشخاص:** قد يمثل الأشخاص خطرا ناتجا عن الإهمال أو الجهل أو عدم الكفاءة أو عدم التعاون والروح الجماعية. لذلك، ومن أجل ضمان المهارات الجبائية والصفات الشخصية يجي على المؤسسة ليس فقط أن تقوم بتعيين موظفين مؤهلين، ولكن أيضاً تضمن تدريبهم الأولي والمستمر.

### المطلب الثالث: إدارة المخاطر الجبائية

تعد إدارة المخاطر الجبائية أحد المجالات الرئيسية لإدارة الأعمال. في الواقع، يمكن أن يكون لإدارة المخاطر الجبائية غير الفعالة تأثيراً مدمراً. حيث تعد المخاطر الجبائية إحدى القضايا الرئيسية للشركات. وللقيام بإدارتها بشكل فعال، يجب توقع ذلك من خلال إدارة المخاطر الجبائية الحقيقية للإجراءات والعمليات الداخلية المرتبطة باستراتيجية الشركة وربطها برسم خرائط دقيقة للمخاطر الجبائية للشركة.

حالياً، تشير العديد من الدراسات إلى أن التحسين (Optimisation) أو حتى الهندسة الجبائية (Ingénierie Fiscale) إلى جميع الآليات الموضوعية لتقليل الضريبة الواجب دفعها. إنه تشكل بطريقة ما المنطقة الرمادية بين الاحتيال والتهرب الضريبي<sup>15</sup>.



## الفرع الأول: استراتيجيات التحسين الجبائي

تعتبر الضرائب عبئاً على المؤسسة حيث يجب إدارة تكلفتها مع المحافظة على تحسين الخيارات الجبائية المختلفة. فعن طريق المفاضلة بين هذه الاختيارات المختلفة أو الاختيار بين الأساليب الجبائية أو بين الأساليب القانونية، يمكن تحقيق أهداف تجميع وتنظيم العبء الضريبي.

وبالتالي يمكن تعريف التحسين الجبائي « L'Optimisation Fiscale » على أنه استخدام الإجراءات القانونية، بهدف تقليل العبء الضريبي الذي يتحمله عادةً المكلف بالضريبة<sup>16</sup>.

### أولاً: تحسين الجباية من خلال اختيار طريقة الإهلاك

يظهر تأثير نظام الإهلاك على ربحية المؤسسة في شكل وفورات ضريبية محققة وفقاً لنظام الإهلاك الخطي أو المتناقص. هذه الوفورات الضريبية تعادل حاصل ضرب الإهلاك في معدل الضريبة.

تنتج الميزة المالية من حقيقة أن الإهلاك الذي يشكل مصاريف غير مسددة يؤدي إلى وجود فائض في السيولة لدى المؤسسة حيث يمكن استخدامه بشكل خاص في الحصول على استثمارات جديدة.

### ثانياً: التحسين الجبائي من خلال الحوافز الضريبية

تعتمد فعالية الحوافز الجبائية للاستثمار على قدرتها على التأثير على محددات الاستثمار. حيث أن الحوافز الجبائية لها تأثير في تقليل تكلفة رأس المال، وبالتالي يمكنها التأثير على الربحية المتوقعة وقيود الملاءة المالية. كما يمكن لهذه الحوافز أيضاً تشجيع استبدال رأس المال بالعمل. لكي تكون فعالة، يجب أن تكون الاختلافات في تكلفة رأس المال التي تولدها عاملاً محددًا في قرار الاستثمار.

## المبحث الثالث

### دراسة حالة<sup>17</sup>

#### المطلب الأول: عموميات حول المؤسسة ووضعيتها الجبائية

##### الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

المؤسسة تم إنشاؤها في سنة 2012، وتقوم بالإنتاج السمعي البصري، تقوم بإنتاج أفلامها الوثائقية، والفكاهية بخارج الوطن في الجزء الأكبر منها والجزء الآخر بالوطن، فلذا عندها مصاريفها بالأورو محول إلى الدينار ... ومقبوضاتها (مبيعاتها) بالدينار... السنوات المعنيه بالتصحيح هي: 2013 - 2014 - 2015 - 2016. يقدر رأسمالها بمبلغ 100.000.00 دج.

##### الفرع الثاني: الوضعية الجبائية للمؤسسة

تمت برمجة نشاط المكلف في التحقيق المصوب (V.P) وتم تبليغه بموجب إشعار بالتحقيق حيث تم استلامه من طرف المكلف مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة والمحدث بموجب قانون المالية طبقاً لأحكام المادة : 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية. وتم تصويب عملية التحقيق لفئة الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والرسم على القيمة المضافة (TVA) للسنوات 2013 - 2014 - 2015 - 2016.

##### أولاً: الضرائب المباشرة

تخضع المؤسسة محل الدراسة لضريبة الأرباح على الشركات (IBS) بناء على المادة 135 و 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. حيث تنص المادة 135 على ما يلي: تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداحيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة «الضريبة على أرباح الشركات».

##### ثانياً: الرسم على رقم الأعمال

يخضع نشاط المؤسسة محل الدراسة للرسم على القيمة المضافة (TVA) حسب نص المواد 2 و 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال. وبناء على التحقيقات الأولية فقد تركزت عملية التحقيق اعتمادا على الفواتير المقدمة (شراء وبيع) ومطابقتها مع كشوف المعلومات المتواجدة بجوزة المصلحة وتتبع حركة الكشف البنكي ودراسة الحسابات للعمليات المتعلقة بالأعباء والمبيعات.

### ثالثا: التحقيقات المحاسبية

✓ من حيث الشكل تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

- دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس المحكمة بتاريخ 2016/05/08 ويحتوي على 48 ورقة.
- دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس المحكمة بتاريخ 2016/05/08 ويحتوي على 47 ورقة.
- الدفاتر المساعدة: هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الإعلام الآلي وهي: دفتر المشتريات، دفتر المبيعات، دفتر البنك، دفتر الصندوق ودفتر العمليات المختلفة.

✓ من حيث المضمون تمت ملاحظة ما يلي:

- السجلات المحاسبية موقع ومصادق عليها بتاريخ لاحق وغير مكتملة التسجيلات المحاسبية.
- فواتير الشراء وفواتير الخدمات المقدمة والمسجلة في الدفاتر المحاسبية مدونة بالعملة الوطنية.
- عند التقييم العام للمحاسبة ونظرا لمسك السجلات المحاسبية والمستندات المحاسبية المدعمة لها بتاريخ لاحق واعتماد المكلف في التصريحات السنوية في احتساب نتيجة

السنة على الأعباء المدونة على الفواتير المحررة على مستوى الإقليم الفرنسي وبعملة الأورو فقد تم اللجوء إلى إجراءات التصحيح التلقائي المنصوص عليها في المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>18</sup>.

وقد أفضت عملية التقييم العام للمحاسبة إلى ما يلي:

تأسيس رقم الأعمال (المقبوضات)			
الشكل رقم: 02: رقم أعمال (المقبوضات)	الجدول رقم: 01 رقم الأعمال (المقبوضات)		
	السنة	المبلغ	
	2013	6 882 699,00	
	2014	6 820 000,00	
	2015	19 731 631,00	
	2016	11 672 649,00	
المصدر: من إعداد الباحثين بناء على بيانات الجدول رقم 01	المصدر: بيانات المؤسسة وإدارة الضرائب		

تأسيس رقم الأعمال (الفوترة)			
الشكل رقم: 03	الجدول رقم: 02 رقم الأعمال (الفوترة)		
	السنة	المبلغ	
	2013	6 882 700,00	
	2014	6 820 000,00	
	2015	19 731 631,00	
	2016	11 672 649,00	

	2016
	11 672 649,00
المصدر: من إعداد الباحثين بناء على بيانات الجدول رقم 02	المصدر: بيانات المؤسسة وإدارة الضرائب

يلاحظ من خلال الجدولين السابقين وبعد القيام بإجراءات التصحيح التلقائي المنصوص عليها في المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية أنه هناك تطابق شبه تام بين تأسيس رقم الأعمال (المقبوضات) وتأسيس رقم الأعمال (الفوترة).

### المطلب الثاني: نتائج التحقيق المحاسبي

#### الفرع الأول: تأسيس الأرباح (حساب الضريبة IBS)

بما أنه تم اللجوء لإجراءات التصحيح التلقائي فقد تم اعتماد نسبة هامش صافي يقدر ب 10% من رقم الأعمال المستخرج وهذا بالأخذ بعين الاعتبار لمعطيات الربح الموافق لطبيعة النشاط الممارس.

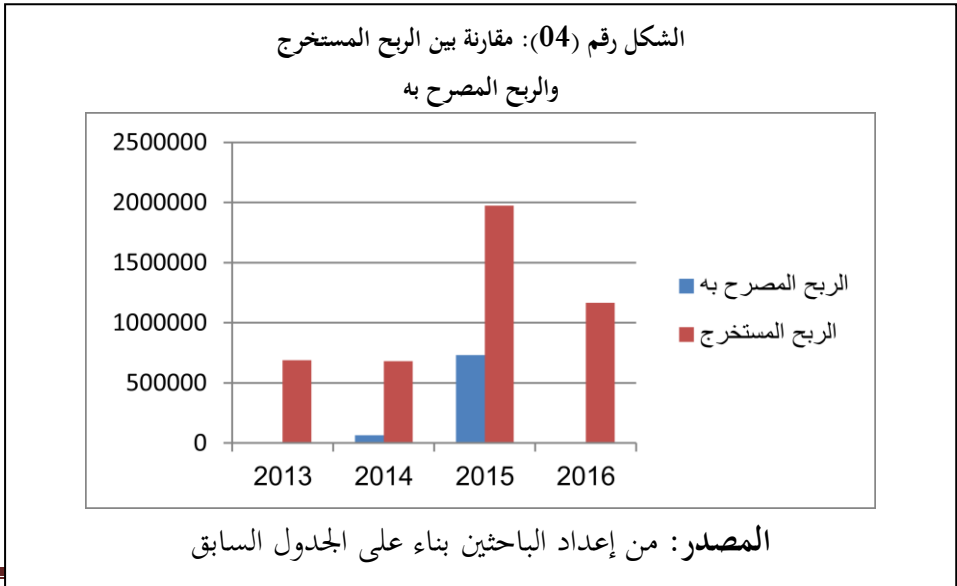
#### الجدول رقم 03: حساب الضريبة على الأرباح

السنوات	2013	2014	2015	2016
البيان				
رقم الأعمال المستخرج	6 882 700	6 820 000	19 731 631	11 672 649
نسبة هامش الربح المعتمد	% 10	% 10	% 10	% 10
الربح المستخرج	688 270	682 000	1 973 163	1 167 265
الربح المصرح به	0	63 959	731 205	0

1 167 265	1 241 958	618 041	688 270	الفارق
% 26	% 23	% 25	% 25	معدل الضريبة
303 489	285 650	154 510	172 068	الضريبة على الأرباح
% 25	% 25	% 25	% 25	معدل العقوبة
75 872	71 413	38 628	43 017	العقوبة
<b>379 361</b>	<b>357 063</b>	<b>193 138</b>	<b>215 084</b>	<b>المجموع العام</b>

### المصدر: إدارة الضرائب لولاية المسيلة

بناء على نتائج التحقيق المحاسبي نلاحظ أن هناك فرق كبير بين الربح المصرح به من طرف المكلف والربح المستخرج من طرف مصالح الضرائب كما هو مبين في الجدول السابق. وبناء عليه تم القيام بالتسوية اللازمة والمتمثلة في حساب الفارق وفرض ضريبة عليه بالإضافة إلى فرض عقوبة تقدر بنسبة 25 % خلال كل السنوات المعنية.



## ✓ الرسم على المشتريات

تصريحات المكلف اعتمدت على خصم الرسم على القيمة المضافة على الفواتير المحررة على مستوى الإقليم الفرنسي وبالأورو حيث لم نجد أي فاتورة مدونة بالدينار الجزائري وهذا حسب ما تنص عليه المادتين 29 و 30 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة. وعليه فقد تم إلغاء الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة المدونة على الفواتير الأجنبية وبالعملة الأجنبية والمحولة من طرف المكلف من تلقاء نفسه إلى الدينار الجزائري وغير المثبة بفواتير شراء محررة على مستوى التراب الوطني وتحدد الوضعية كما يلي:

### الجدول رقم 04: حساب الرسم على المشتريات

المجموع العام	2016	2015	2014	2013	السنوات البيان
0	0	0	0	0	الرسم على المشتريات المستخرج
7 565 368	1 886 374	3 353 709	1 157 069	1 168 216	الرسم المصرح به G50
7 565 368	1 886 374	3 353 709	1 157 069	1 168 216	الرسم القابل للدمج
0	0	0	0	0	الرسم القابل للخصم

المصدر: إدارة الضرائب لولاية المسيلة

### ✓ الجدول رقم 05 : الرسم الواجب الدفع

المجموع العام	2016	2015	2014	2013	السنوات البيان
45 106 981	11 672 649	19 731 631	6 820 000	6 882 700	رقم الأعمال المستخرج

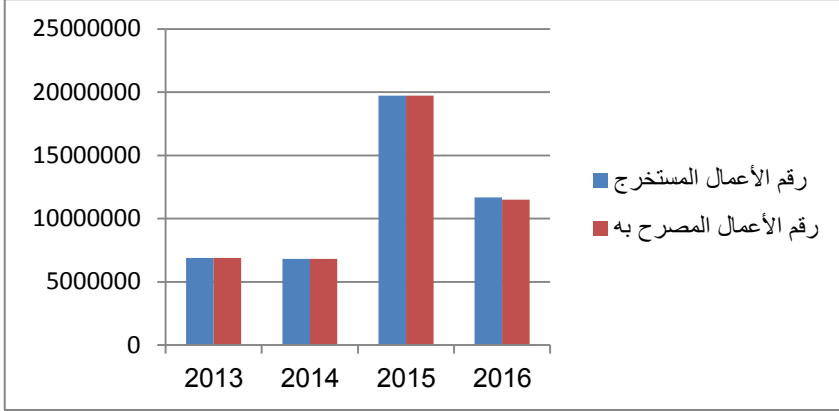
44 941 137	11 506 806	19 731 631	6 820 000	6 882 700	رقم الأعمال المصرح به G50
165 844	165 843	0	0	0	الفارق
28 193	28 193	0	0	0	الرسم المستحق
7 565 368	1 886 374	3 353 709	1 157 069	1 168 216	الرسم القابل للدمج
0	0	0	0	0	الرسم القابل للخصم
7 593 561	1 914 567	3 353 709	1 157 069	1 168 216	الرسم الواجب الدفع
25 %	معدل العقوبة				
1 898 390	العقوبة				
9 491 952	المجموع				

#### المصدر: إدارة الضرائب لولاية المسيلة

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن هناك تطابق تام بين رقم الأعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به G50 خلال السنوات 2013 - 2014 - 2015 مع وجود فارق مقدر بمبلغ 165 843,00 دج وفرضت عليه رسوم بنسبة 17 % وقدرت بمبلغ 28 193,00 دج.

الشكل رقم (05): مقارنة بين رقم الأعمال المستخرج  
ورقم الأعمال المصرح به





#### خاتمة:

إن الضرائب ونظراً لأثارها المتعددة يمكن أن تؤثر على أنشطة الشركة وعلى قراراتها المالية على وجه الخصوص. حيث تتكون الإجراءات الجبائية التي تميز عنصر الضريبة من معدل الضريبة، والقاعدة الضريبية، ومعدل الإهلاك، والحوافز الجبائية، والخسارة المرحلة، والإصلاحات الضريبية.

التدقيق الجبائي جزء لا يتجزأ من التدقيق المحاسبي؛ حيث يتعلق الأمر بمراجعة النموذج الجبائي للشركة ضمن مهمة التدقيق المحاسبي، وبالتالي فإن التحكم في الانتظام أو الإمتثال هو فقط الذي يتم تنفيذه بطريقة غير متعمقة. لذا فإن وجود مصلحة التدقيق الجبائي يعتبر أساسياً بالنسبة للمؤسسة وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

تعتبر استراتيجية تحسين الأداء الجبائي كمجموعة من القرارات والعمليات والخيارات التي يتم إجراؤها بشكل أساسي لتقليل العبء الضريبي من أجل تعظيم صافي الربح بعد الضريبة مع مراعاة معايير الإدارة والسياق الاقتصادي للشركة.

وللوصول إلى المستوى الأمثل للأداء الجبائي، يقع في صميم العملية الوظيفة الجبائية للمؤسسة التي تشكل، في حالة وجودها، المحور الذي تدور حوله جميع القرارات المحاسبية والمالية الخاصة بها.

إن مواءمة استراتيجية وأهداف الوظيفة الجبائية مع تلك الخاصة بنشاط المؤسسة ككل تساعد الوظيفة الجبائية على تحديد خدمات ذات قيمة مضافة وتقديمها بشكل فعال، مع الاستمرار في الامتثال للمتطلبات التشريعية واللوائح الأساسية. حيث في حالة التنافي أو عدم الموائمة سيؤدي ذلك إلى وجود مخاطر جبائية كبيرة مما يؤثر سلبا على أداء المؤسسة وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

من خلال دراسة الحالة نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة وقعت في بعض الأخطاء المحاسبية مما جعلها تخضع للتحقيق المصوب مما أدى إلى إعادة النظر في بعض حساباتها مما يفسر نقص في الوعي لدى المؤسسة بأهمية وجود التدقيق الجبائي وهذا ما ينفي صحة الفرضية الثالثة.

## المراجع و الإحالات:

- <sup>1</sup> L'Association Technique d'Harmonisation des cabinets d'audit et conseil (ATH), Audit Financier, Edition CLET, Paris, France, 1983, p.23.
- <sup>2</sup> Patrice Bougon, Audit et Gestion Fiscale, Tome 1, Edition CLET, Paris, France, 1986, p.17.
- <sup>3</sup> Patrice Colin, La Vérification Fiscale, Edition Economica, Paris, 1985.
- <sup>4</sup> Philippe CAVANNE, Techniques de L'Audit Fiscal, <https://www.petite-entreprise.net/P-2914-88-G1-techniques-de-l-audit-fiscal.html>, consulté le 3 Août 2022.
- <sup>5</sup> Belbachir Abdelkader, L'Audit Fiscal Importance et Enjeux cas de l'Algérie, International Journal of Management and Marketing Research (MMR), Vol2, pp.58-68.
- <sup>6</sup> M. Chadefaux, L'audit fiscal, Edition : Litec, 1987, P19.
- <sup>7</sup> Rédha KHELASSI, Précis d'Audit Fiscal de l'Entreprise, Editions BERTI, Alger, 2013, pp.126-127
- <sup>8</sup> بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص 36.
- <sup>9</sup> المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2020، ص 10.
- <sup>10</sup> المادة 20 مكرر-1، نفس المرجع السابق، ص 11.
- <sup>11</sup> المادة 21-1، نفس المرجع السابق، ص 13.
- <sup>12</sup> MH PINARD-FABRO, "Audit Fiscal", Francis Lefebvre, 2008, p 25.
- <sup>13</sup> Ines MENCHAOUI, Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés: une étude menée dans le contexte tunisien, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en Sciences de Gestion, Université de Franche-Comté, Janvier 2015, p.76.
- <sup>14</sup> Rédha KHELASSI, Op.Cit, pp 144-148.
- <sup>15</sup> Sofian LARACHI, Les stratégies d'optimisation fiscale des entreprises multinationales : Identification et ripostes, Mémoire de Master en Sciences de Gestion, 2015-2016, Université Catholique de Louvain, Belgique, p 19.
- <sup>16</sup> Soulef DAMMAK, Impact de la fiscalité sur les décisions et modalités de financement des investissements, ainsi que sur la valeur de la firme - Analyse comparative (France, Allemagne, Royaume Uni, Etats-Unis et Tunisie), Thèse en vue de l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion, Décembre 2006, Université de Sfax, Tunisie, pp 21-22.
- <sup>17</sup> وثائق المؤسسة الخاصة بالسنوات 2013-2014-2015-2016.
- <sup>18</sup> المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 19.