

مساهمة التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
- دراسة حالة شركة ذات المسؤولية المحدودة "SARL NAS" -

The contribution of tax audit to improving the quality of tax declarations in Algerian economic institutions - case study of limited liability company "SARL NAS"

سلمة شيخي*¹ ، مريم رياض²

¹مخبر الدراسات في المالية الإسلامية والتنمية المستدامة بالمركز الجامعي مرسللي عبد الله تيبازة، الجزائر، selma.chikhi@cu-tipaza.dz

²المركز الجامعي مرسللي عبد الله تيبازة، الجزائر، Riad.meriem@cu-tipaza.dz

تاريخ الاستلام: 2021/08/15، تاريخ القبول: 2021/10/07، تاريخ النشر: 2021/12/22

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث أصبحت الشركات الاقتصادية تعاني من أعباء كبيرة، وهو ما دفعها للبحث عن طرق فعالة تضمن لها الحصول على تصريحات جبائية صحيحة. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أهمية تدقيق التصريحات الجبائية في الشركة "SARL NAS" ومساعدته في تحسين جودتها وذلك بالتحقق من امتثالها للقوانين الجبائية المعمول بها في الجزائر، مع تقديم توصيات لتصحيح النقائص والانحرافات الناتجة عن صعوبة تعدد وعدم استقرار النصوص الجبائية من جهة، وضعف تكوين المستخدمين من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: تدقيق جبائي، تصريحات جبائية، جودة التصريحات الجبائية، التزامات ضريبية.

Abstract: This study aims to highlight the role of tax audit in improving the quality of tax declarations. In fact, economic enterprises have become overburdened and that is what led them to seek effective ways to ensure obtaining correct tax declarations. It concluded that it is important to audit the tax declarations made by "SARL-NAS" and to assist it in improving their quality by verifying its compliance with Algerian tax laws and making recommendations to correct the deficiencies and discrepancies resulting from the difficulty, multiplicity, and instability of tax texts on one side, and the poor training of its employees, on the other.

Keywords: tax audit; tax declarations; Quality of tax declarations; tax obligations.

1- تمهيد:

تشكل التصريحات الجبائية أحد الالتزامات الضريبية الأساسية للشركات والتي تتطلب أكثر من أي وقت مضى المعالجة والمراقبة بشكل يومي ومكثف، فبسبب تعدد وتعقد النصوص الجبائية أصبح من الصعب على المؤسسات الاقتصادية التحكم الفعلي والكلي في حساب الضرائب والرسوم والتصريح بها ودفع استحقاقاتها في الآجال القانونية.

وعلى غرار كل المؤسسات الاقتصادية في العالم، تسعى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تعزيز جودة التصريحات الجبائية من خلال محاولة تحقيق الالتزام الضريبي وبالتالي فهي مرغمة على العمل مع المهنيين الأكفاء والمؤهلين كالخبراء المحاسبين والمستشارين الجبائين من جهة والاعتماد على وظيفة التدقيق الجبائي من جهة أخرى.

على ضوء ما تقدم نلجأ إلى طرح الإشكال الرئيسي التالي:

* المؤلف المرسل

- هل يساهم التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
ومن خلال السؤال الرئيسي ندرج الأسئلة الفرعية التالية:
- فيما تكمن أهمية اعتماد المؤسسة الاقتصادية على وظيفة التدقيق الجبائي؟
- هل تحقق المؤسسة الاقتصادية الجودة فيما يتعلق بالتصريحات الجبائية؟
- ما هو أثر التدقيق الجبائي على جودة التصريحات الجبائية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة "SARL NAS"؟
بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:
- تكمن أهمية اعتماد المؤسسة الاقتصادية على وظيفة التدقيق الجبائي في ضمان الالتزام الضريبي
- تحقق المؤسسة الاقتصادية الجودة فيما يتعلق بالتصريحات الجبائية بشكل نسبي
- يؤثر التدقيق الجبائي إيجابا على جودة التصريحات الجبائية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة "SARL NAS"
لقد سبقت دراستنا العديد من الأبحاث المتعلقة بالتدقيق الجبائي والتصريحات الجبائية ولعل أهمها:
- **الدراسة الأولى** لسميرة بوعكاز، تتمثل في رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، وتحمل عنوان "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي -دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة-" والتي هدفت إلى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمتها في الحد من التهرب الضريبي.
- وقد أظهرت الدراسة التقييمية لنتائج التدقيق الجبائي بالإضافة إلى الدراسة الاستبائية أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية وبالتالي الحد من التهرب الضريبي.
- **الدراسة الثانية** لسمية قحموش تحمل عنوان "المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية -دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة-" والمنشورة في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية في العدد السادس من سنة 2016، والتي هدفت إلى استكشاف مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية من خلال استبيان بمديرية الضرائب لولاية بسكرة.
- وقد أظهرت الدراسة وجود أثر إيجابي لبرنامج المراجعة الجبائية لما له من قدرة على زيادة الالتزام الضريبي للمكلف بالضريبة وبالتالي تحسين جودة التصريح الجبائي.
- **الدراسة الثالثة** لأسماء مزيمش وعمر شريفي تحمل عنوان "دور التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية التسيير الجبائي بالمؤسسة -دراسة ميدانية بشركة الإسمنت عين الكبيرة سطيف-" والمنشورة في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية في المجلد 08، العدد 01 سنة 2021، والتي هدفت إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية التسيير الجبائي من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الضرائب في شركة الإسمنت عين الكبيرة سطيف.
- وقد أظهرت الدراسة مساهمة التدقيق الداخلي في الالتزام بالتصريح الضريبي والاستفادة من الامتيازات الجبائية وبالتالي تحسين عملية التسيير الجبائي في الشركة.
- تكمن أهمية دراستنا في تسليط الضوء على ضرورة اعتماد المؤسسات الاقتصادية على وظيفة التدقيق الجبائي من أجل تعزيز جودة التصريحات الجبائية وبالتالي تفادي تحمل أعباء مالية والتي قد تنتج عن أخطاء في إنجاز التصريحات الجبائية أو عدم الالتزام بالآجال القانونية لإيداعها.
- تهدف دراستنا إلى التطرق لوظيفة التدقيق الجبائي كأداة فعالة لتحسين جودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولتحقيق ذلك اعتمدنا على:

- المنهج الوصفي التحليلي مع محاولة إسقاط الجانب النظري على دراسة حالة لشركة ذات مسؤولية محدودة "SARL NAS"

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

لهذا الغرض، سنتطرق أولاً إلى دراسة الإطار النظري للتدقيق الجبائي والتصريحات الجبائية، ثم نتعرض للجانب التطبيقي الذي يشمل دراسة حالة لشركة ذات مسؤولية محدودة "SARL NAS" حيث من خلاله نبرز مساهمة التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية.

1.1- الإطار النظري للتدقيق الجبائي والتصريحات الجبائية

سنتطرق إلى دراسة الإطار النظري للتدقيق الجبائي والتصريحات الجبائية، ثم سنحاول إبراز مساهمة التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية.

1.1.1- أساسيات حول التدقيق الجبائي: سنشرح خلال هذا الجزء في تعريف التدقيق الجبائي، أهميته، خصائص المدقق الجبائي ومراحل عملية التدقيق الجبائي.

أ- تعريف التدقيق الجبائي

عرف التدقيق الجبائي أو المراجعة الجبائية عدة تعاريف نذكر منها:

تعريف 01: حسب مكتب التدقيق والاستشارة KPMG: "تمثل عمليات التدقيق الجبائي فحصاً محاسبياً دقيقاً ومدى مصداقية وموثوقية الإقرارات والتصريحات الضريبية المختلفة ومدى اعتماديتها وتطابقها مع مختلف تسجيلات العمليات المحاسبية، وتمثل وسيلة من بين الوسائل المستخدمة من قبل الدولة لمكافحة التهرب الضريبي و أدت داخل المؤسسة لتحسين الفعالية الجبائية وتقليل المخاطر" (مسدد وعنون، 2020، صفحة 71)

تعريف 02: حسب البروفيسور م. كولين: "المراجعة الجبائية هي مراقبة احترام القوانين الجبائية" (حميداتو، 2012، صفحة 38).

تعريف 03: يجعل التدقيق الجبائي الشركة قادرة على استخدام النظام الجبائي بما يخدم مصالحها. كما يساهم في تحقيقها للأمن الجبائي (إجراءات تنظيمية) وتحسين التسيير الجبائي فيها (إجراءات تحقيق الفعالية الجبائية). (Khelassi, 2013, p. 94) من خلال ما سبق يمكن تعريف التدقيق الجبائي كفحص الهياكل الجبائية لمؤسسة ما، ومراقبة مدى امتثالها للقوانين الجبائية لغرض تحقيق الأمن والفعالية الجبائين.

ب- أنواع التدقيق الجبائي: يتميز التدقيق الجبائي بعدة أنواع تتمثل فيما يلي: (الولبية و مسعودي، 2020، صفحة 41)

أولاً: بالنسبة للمؤسسة

نميز التدقيق الجبائي الداخلي والتدقيق الجبائي الخارجي حيث:

✓ **التدقيق الجبائي الداخلي:** وهو ذلك النشاط المستقل داخل المؤسسة، يهدف إلى التأكد من دقة وفعالية الأنظمة، التعليمات والإجراءات الجبائية المطبقة في المؤسسة، وتزويد الإدارة بتقارير عن الانحرافات ونقاط الضعف.

✓ **التدقيق الجبائي الخارجي:** يمارس من طرف شخص مستقل عن المؤسسة، وهو مهمة متقطعة أو وقتية، يأتي أحياناً لتكملة التدقيق الداخلي.

ويمكن للتدقيق الجبائي الخارجي أن يكون بالتعاقد، وهذا ما يسمح للمؤسسة باللجوء إلى مكتب التدقيق (مكتب الخبرة المحاسبية، أو الاستشارة الجبائية) لجعل التسيير الجبائي أكثر أداءاً وتحقيق الفعالية الجبائية.

ثانياً: بالنسبة للإدارة الضريبية: هي عملية تقوم على أساس إجراءات الرقابة الجبائية، والتي تعمل على تدقيق السجلات المحاسبية للمؤسسة، وكذا التصريحات المكتتبة بالاستناد على التشريعات الجبائية المعمول بها، وفي حالة عدم امتثال المؤسسة بالقواعد الجبائية فإن الإدارة الجبائية لديها صلاحيات تعديل الوعاء الضريبي، ما يؤدي بالمؤسسة إلى دفع الغرامات المالية وفقدان بعض الامتيازات والإعفاءات الضريبية.

ج- أهمية التدقيق الجبائي: (طلحة و عدالة، 2018، صفحة 90)

تكمن أهمية التدقيق الجبائي في:

- ✓ توضيح مجالات وبنود القوانين الضريبية ربما الغير الواضحة بالنسبة للمكلفين، وتوعيتهم بالطرق المثلى على ما يجب القيام به للالتزام الضريبي مستقبلاً، من هذا المنطلق برنامج التدقيق الجبائي يمثل استثماراً استراتيجياً كبيراً يملئ ضرورة وضع سياسات وممارسات الإدارة السليمة؛
- ✓ تجميع المعلومات الهامة، التي تمكن الإدارة الضريبية من معرفة الممارسات الغير قانونية للمكلفين، والتي تعتبر خسارة لخزينة الدولة.

د- خصائص المدقق الجبائي

- يتطلب التدقيق بصفة عامة والتدقيق الجبائي بصفة خاصة، مجموعة من الخصائص الواجب توفرها ، وبالتالي يجب على المدقق الجبائي الامتثال بها، أثناء قيامه بالتأكد من صحة الالتزامات الضريبية المصرح بها من قبل المكلف، وتمثل هذه الخصائص في:
- ✓ **الاستقلالية والحياد:** تعني الاستقلالية أن يكون المدقق الجبائي محايداً في قراره، ويقصد بالحياد عدم الانحياز من طرف المدقق، أي أن يكون مستقلاً تماماً عن المؤسسة قيد التدقيق، ولا تربطه بها أي علاقة منفعلة ماعدا علاقة المراجعة. (كويدي، و مداحي، 2020، صفحة 783)

- ✓ **الكفاءة المهنية أو الأهلية:** بحكم المهام المنوط للمدقق الجبائي لأداء عملية التدقيق، بات من الأجدر عليه أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفاء بهذه المهمة، خاصة أن المادة الجبائية تمس جميع المجالات مهما كانت تقنية أو قانونية. (كويدي، و مداحي، 2020، صفحة 783)
- ✓ **السر المهني:** إن طبيعة عمل المدقق تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية، (كويدي، و مداحي، 2020، صفحة 783)، وبالتالي يجب عليه الالتزام بسر المهنة عند قيامه بمهامه، إلا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولاسيما بموجب إلزامية اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأهم أو عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم. (بوعكاز، 2015، صفحة 96)

هـ - مراحل عملية التدقيق الجبائي

من أجل تحقيق أهداف المراجعة الجبائية، يعمل المدقق الجبائي على تطبيق تقنيات مرتكزة على منهجية معدة سلفاً ويتبع في ذلك ثلاث مراحل تبدأ بعمليات الإعداد للمهمة ثم التنفيذ والذي يليه إعداد التقرير، والتي يمكن تلخيصها في الشكل الموالي:

الشكل 1: مراحل التدقيق الجبائي



المصدر: (حميدان، 2012، صفحة 55)

2.1.1- ماهية التصريحات الجبائية

سنعرض فيما يلي مفهوم التصريحات الجبائية، أنواعها، ثم نتطرق إلى جودة التصريحات الجبائية ومساهمة التدقيق الجبائي في تحسينها.

أ- مفهوم التصريحات الجبائية: تمثل التصريحات الجبائية تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف، والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية (قحموش، 2013، صفحة 47). ويمكن تعريف التصريح الجبائي على أنه عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة.

ب- أنواع التصريحات الجبائية

أوجب النظام الضريبي الجزائري التزامات جبائية لإيداع التصريحات لدى الإدارة الجبائية وفق رزنامة محددة مسبقا تصدر عن المديرية العامة للضرائب تحدد نوع التصريح، مكان إيداعه والتاريخ المحدد لذلك والوثيقة المخصصة لهذا الغرض. (حميداتو، 2012، صفحة 130). يمثل الجدول الموالي رزنامة التصريحات الجبائية التي يجب على المكلف بالضريبة الالتزام بها:

الجدول 1: رزنامة التصريحات الجبائية

الوثيقة المستخدمة	التاريخ المحدد لإيداع التصريح	مكان إيداع التصريح	طبيعة التصريح
سلسلة G N°8	خلال 30 يوما من بداية النشاط	مفتشية الضرائب لوجود المقر الاجتماعي	1- التصريح بالوجود فيما يخص IBS، IRG
سلسلة G50 سلسلة G50 A	خلال العشرين 20 يوما الأولى من كل شهر	قباضة الضرائب لمكان وجود النشاط	2- التصريح الشهري للضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر IBS، IRG، TVA، TAP، نظام حقيقي / دفعات مسبقة. IBS / دفعات مسبقة، IRG / مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.
سلسلة G N°1	على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة	مفتشية الضرائب لمكان الإقامة	3- تصريح إجمالي المداخيل RG والضريبة على الدخل الإجمالي IRG
سلسلة G N°11	على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة	مفتشية الضرائب لمكان وجود النشاط	4- أرباح مهنية
سلسلة G N°15	على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة	مفتشية الضرائب لمكان وجود النشاط	5- أرباح فلاحية
-	على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها الموطن الجبائي للمستفيد	6- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة
سلسلة G N°29	على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة (تصريح يكتب من طرف المستخدم أو المدين)	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مسكن رب العمل أو مقر مؤسسته أو المكتب الذي قام بعملية الدفع. - مديرية المؤسسات الكبرى بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لها مهما كان محل دفع المداخيل الخاضعة للضريبة	7- رواتب وأجور
سلسلة G N°4	قبل 30 أبريل من كل سنة	مفتشية الضرائب لمكان وجود النشاط	8- تصريح الضريبة على أرباح الشركات (IBS)
سلسلة G N°31	في أجل شهرين من الإنجاز النهائي للبناءات الجديدة وكذا التغييرات أو التحويلات التي أدخلت على شكل أو تخصيص الملكية	مفتشية الضرائب لمكان وجود العقار	9- تصريح الرسم العقاري للملكيات المبنية وغير المبنية
سلسلة G N°37	كل أربع سنوات على الأكثر يوم 31 مارس من السنة الرابعة تطبيقا للمادة 281 مكرر 11 من قانون الضرائب المباشرة.	مفتشية الضرائب لمكان إقامة	10- تصريح بالضريبة على الممتلكات ISP

المصدر: من أنجازنا اعتمادا على الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة (DGI، 2021)

❖ **ملاحظة متعلقة بآجال الإيداع:** عندما ينتهي أجل إيداع التصريحات يوم عطلة قانونية، يمدد أجل الاستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه.

ج- مفهوم جودة التصريحات الجبائية (قحموش، 2016، صفحة 299)

يقصد بالجودة صحة ومصداقية المعلومات المقدمة والتي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ومنه فإن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها. إن طابع الجودة لا يكون على مستوى التصريحات الجبائية إلا إذا التزم المكلف ضريبيا. ويعني الالتزام الضريبي نظريا: "الالتزام بالقوانين الضريبية والتي تختلف من بلد لآخر، وهدف الإدارة الضريبية هو تشجيع وتعزيز الالتزام الضريبي الطوعي، وبالتالي تقليل الفجوة الضريبية".

د- مساهمة التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية: (قحموش، 2016، صفحة 300)

يساهم التدقيق الجبائي بكل أنواعه في تحسين جودة التصريحات الجبائية من خلال:

- ✓ **التصحيح:** من خلال إجراء تعديلات لحالات عدم الالتزام.
- ✓ **الردع:** بالتأثير على سلوك دافعي الضريبة الخاضعين للمراجعة، أو مجموعة من دافعي الضرائب للالتزام مستقبلا.
- ✓ **تشجيع الالتزام الطوعي بالقوانين الضريبية،** وذلك من خلال تذكير المكلفين دائما بعواقب ومخاطر عدم الالتزام والثقة التي تولد في المجتمع بكشف الانتهاكات والعثرات على القانون الضريبي والعقوبات المناسبة لها.
- ✓ **توضيح تطبيق القانون لدافعي الضرائب** وتحديد التحسينات المطلوبة لحفظ الدفاتر، وبالتالي يمكن أن يساهم التدقيق الجبائي في تحسين الامتثال من قبل دافعي الضريبة في المستقبل.
- ✓ **الوقاية:** من خلال إقناع المجتمع ككل بالالتزام.

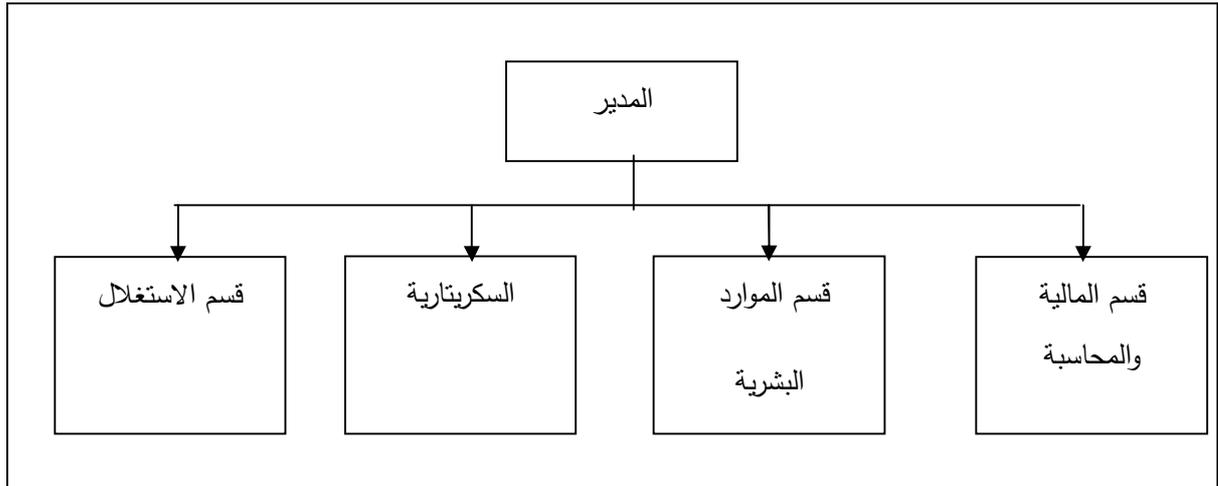
2.1- التدقيق الجبائي للتصريحات الجبائية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة "SARL NAS"

بغية التعمق في الموضوع أكثر تم العمل على ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي لحالة المؤسسات الجزائرية ، وذلك من خلال التنقل إلى شركة ذات مسؤولية محدودة التي قمنا بتسميتها ب "SARL NAS" احتراماً للسر المهني، المتواجدة على مستوى مدينة بجاية حيث تم التواصل مع رئيس قسم المالية والمحاسبة تحت إشراف السيد مدير الشركة الذين وافقوا على قيامنا بمهمة تدقيق التصريحات الجبائية للسنة المالية 2019، والتي تعد الأولى في تاريخ الشركة، وبالتالي سنتمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة في دراستنا، وقد تعذر علينا تدقيق السنة المالية 2020 نظرا لجائحة كورونا التي تسببت في تأخير نشاط المؤسسة وبالتالي استحالة توفر الوثائق اللازمة.

1.2.1- التعريف بالشركة

وفقا لمعيار التدقيق الدولي 315 فإنه يجب أن يكتسب المدقق المعرفة بالمنشأة وبيئتها، وانطلاقا من هذه النقطة نعرض

الهيكل التنظيمي للشركة "SARL NAS":



المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة المتحصل عليها في 15 فيفري 2021

قبل الشروع في مهمة التدقيق الجبائي للتصريحات الجبائية، توجهنا إلى قسم المالية والمحاسبة للحصول على الوثائق والمعلومات المتعلقة بالسنة المالية 2019. وفيما يلي نعرض البطاقة الفنية للشركة محل الدراسة،

الجدول 2: البطاقة الفنية للشركة محل الدراسة

الشركة ذات المسؤولية المحدودة "SARL NAS"	التسمية
2009-02-15	تاريخ بداية النشاط
مدينة بجاية، ولاية بجاية	المقر الاجتماعي
10 000 000 دج	رأسمال الشركة
أشغال البناء	النشاط
32 500 000 دج	معدل رقم الأعمال المحقق كل سنة
القبض الكلي أو الجزئي	الحدث المنشئ للضريبة أو الرسم
محافظ الحسابات/ غير موجود.	التدقيق الخارجي/الداخلي
150	عدد العمال
لم تبرم الشركة محل الدراسة أي اتفاقيات دولية، حيث تنشط على المستوى المحلي فقط وبالتالي تخضع الشركة إلى النظام الجبائي الجزائري.	اتفاقيات دولية
تعد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي الجزائري SCF.	النظام المحاسبي

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على الوثائق الداخلية للشركة محل الدراسة المتحصل عليها في 15 فيفري 2021

❖ معلومات ذات طابع جبائي متعلقة بالشركة محل الدراسة

تخضع شركة أشغال البناء "SARL NAS" إلى النظام الحقيقي وبالتالي يجب عليها التصريح لدى مركز الضرائب لولاية بجاية بالضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة (TVA) وفقا للمادة 02 من قانون الرسوم على أرقام الأعمال
- الرسم على النشاط المهني (TAP) وفقا للمادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) وفقا للمادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- الضريبة على الدخل الإجمالي/ الأجر (IRG/Salaires) وفقا للمادة 66 و 67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

- اقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي لرؤوس الأموال المنقولة (IRG/RCM) وفقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- حقوق الطابع وفقا للمادة 100 من قانون الطابع.

1-2-2- تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة "SARL NAS"

بعد الحصول على كل المعلومات والوثائق التي ستفيدنا في مهمتنا، سنحاول أن نقيم نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالتصريحات والعمليات الجبائية بالاعتماد على استبيان الرقابة الداخلية وذلك كما يلي:

الجدول 3: استبيان الرقابة الداخلية المتعلق بالتصريحات والعمليات الجبائية للشركة "SARL NAS"

التعليقات	لا	نعم	البيان
	X		1- هل تتوفر الشركة على قسم للتسيير الجبائي؟
يتعلق الأمر بمحافظ الحسابات والإدارة الضريبية		X	2- هل هناك طرف مستقل عن الشركة يقوم بتدقيق التصريحات والعمليات الجبائية؟
إجراءات غير مكتوبة		X	3- هل توجد إجراءات تضمن صحة التصريحات الجبائية وإدائها في الآجال القانونية؟
لا يمكن الجزم بكون الشخص المراقب مؤهلا 100% حيث يتعلق الأمر بمحاسب الشركة، هذا الأخير مكلف بالعديد من المهام.		X	4- هل يتم مراقبة التصريحات الجبائية من طرف أشخاص مؤهلين للتأكد من مطابقتها مع ما هو مسجل محاسبيا؟
لا يتم التأشير على التصريحات الضريبية إلا بعد التحقق من امتثالها للقوانين السارية المفعول.		X	5- هل هناك مراقبة دورية لمدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات الضريبية؟
يتم ذلك من خلال الاستفسار لدى مركز الضرائب وتصفح الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب.		X	6- هل هناك إطلاع مستمر على المستجدات القانونية الجبائية؟
		X	7- هل تتوفر الشركة على دفتر التقويم؟
		X	إذا كانت الإجابة "نعم"
		X	* هل هو مرقم ومصادق عليه؟

		X	* هل تم تسجيل كل المعلومات اللازمة بدقة ودون أخطاء؟
		X	8- هل تتوفر الشركة على دفتر الجريدة العامة؟ إذا كانت الإجابة "نعم"
		X	* هل هو مرقم ومصادق عليه؟
		X	* هل تم تسجيل كل المعلومات اللازمة بدقة ودون أخطاء؟
		X	9- هل تتوفر الشركة على سجل الأجرة؟ إذا كانت الإجابة "نعم"
		X	* هل هو مرقم ومصادق عليه؟
		X	* هل تم تسجيل كل المعلومات اللازمة بدقة ودون أخطاء؟
		X	10- هل تم الاحتفاظ جيدا بالقوائم المالية للعشر سنوات الأخيرة؟
		X	تم حفظ القوائم المالية في شكل عدة نسخ ورقية وإلكترونية.
	X		11- هل تم إيداع التصريحات الضريبية الشهرية في الآجال القانونية؟ لم يتم إيداع G50 لشهر ديسمبر 2019 في الآجال القانونية.
		X	12- هل تم إيداع التسيقات التقديرية في الآجال القانونية؟ تم التأكد من احترام الآجال القانونية بعد الإطلاع على قسيمة الإيداع التي تمنحها إدارة الضرائب.
		X	13- هل تم إيداع التصريحات الضريبية السنوية في الآجال القانونية؟
		X	14- هل سبق للشركة دفع غرامات مالية ناتجة عن عدم دفع مستحقاتها الضريبية في الآجال القانونية؟ غرامة مالية على التصريح والدفع المتأخر ل G50 ديسمبر 2019.
	X		15- هل سبق للشركة الاستفادة من امتيازات جبائية؟ يسبب تعقد وتعدد الإجراءات
		X	16- هل سبق للشركة التعرض لتعديل ضريبي من طرف الإدارة الجبائية فيما يتعلق بالتصريحات الجبائية؟ إذا كانت الإجابة "نعم" * كيف تم التعامل مع هذا التعديل الضريبي؟ لم تكلف الشركة نفسها عناء التحقق من صحة التعديل الضريبي المرسل من طرف مركز الضرائب لولاية بجاية، بل فور استلامها له قامت بدفع المبلغ المستحق.
	X		17- هل سبق لمحافظ حسابات الشركة تقديم تحفظ فيما يخص التصريحات الجبائية للمؤسسة؟
	X		18- هل تعتمد الشركة على مستشار جبائي أو خبير محاسبي في المسائل الجبائية
	X		19- هل تقوم الشركة بتكوين إطاراتها في الجبائية؟

المصدر: من إعدادنا حسب احتياجات الدراسة وطبيعة الشركة

1-2-3- تدقيق التصريحات والعمليات ذات الطابع الجبائي في الشركة "SARL NAS"

بعد الاعتماد على استبيان الرقابة الداخلية كخطوة ثانية في مهمتنا، سنقوم فيما يلي بتدقيق كل التصريحات والعمليات الجبائية التي تخص الشركة محل الدراسة خلال السنة المالية 2019.

أ- تدقيق التصريحات ذات الطابع الجبائي: بعد الحصول على التصريحات الجبائية قمنا أولاً بالتأكد من احترام الالتزامات الشكلية والآجال القانونية لإيداع هذه التصريحات، وقد تلخصت النتائج في الجدول التالي:

الجدول 4: التأكد من احترام الالتزامات الشكلية والآجال القانونية للتصريحات الجبائية لسنة 2019

التعليقات	احترام الآجال القانونية		احترام الالتزامات الشكلية		نوع التصريح
	لا	نعم	لا	نعم	
تم إيداع G50 لشهر ديسمبر 2019 يوم 21 فيفري 2020	X	X		X	تصريحات شهرية G50 - G50A (TAP) خارج المقر الاجتماعي
		X		X	تصريحات فصلية -تقديرات جزافية (IBS)
		X		X	تصريحات سنوية - الميزانية السنوية G01 (الشركاء) G04 (TAP) E8 (TAP) خارج المقر اجتماعي - G29 (الأجور)

المصدر: من إعدادنا انطلاقاً من التصريحات الجبائية للشركة

التعليق: من خلال الجدول أعلاه توصلنا إلى ما يلي:

- قامت الشركة باحترام كل الالتزامات الشكلية والآجال القانونية لإيداع التصريحات الجبائية باستثناء التصريح الشهري G50 لشهر ديسمبر، وقد بررت هذا التأخر بعجز ميزانيتها عن دفع الاستحقاق الضريبي في أجل أقصاه 20 جانفي 2020. وينجر عن هذا التأخر في الإيداع غرامة مالية بمعدل:

- 10% وفقاً للمادة 115 من قانون الرسم على رقم الأعمال نظراً للتصريح المتأخر.

- 10% وفقاً للمادة 402: 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نظراً للدفع المتأخر.

- 3% وفقاً للمادة 402: 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث تم دفع المستحقات في الشهر الموالي لتاريخ الاستحقاق.

ب- تدقيق العمليات ذات الطابع الجبائي: بعد تدقيق التزام الشركة بالتصريحات الجبائية من حيث الشكل والآجال القانونية، نقوم بتدقيق العمليات ذات الطابع الجبائي الخاصة بالرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على القيمة المضافة TVA، IRG/Salaires، IRG/RCM وحقوق الطابع، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية والضريبة على أرباح الشركات IBS.

أولاً- الرسم على النشاط المهني: بعد إطلاعنا على التصريحات الشهرية G50 و G50A للشركة والمتعلقة بالسنة المالية 2019، نعرض في الجدول الموالي العمليات الخاصة بالرسم على النشاط المهني TAP:

الجدول 5: العمليات الخاصة بالرسم على النشاط المهني TAP للشركة لسنة 2019 ب(دج)

الفترة	رقم الأعمال المحقق	معدل الرسم	معدل التخفيض	TAP
	(1)	(2)	(3)	(4)
جانفي 2019	6 182 371	%2	%1.75	108 191
فيفري 2019	3 248 697	2%	%1.75	56 852
مارس 2019	1 677 173	2%	%1.75	29 351
أفريل 2019	2 851 295	2%	%1.75	49 898
ماي 2019	8 392 710	2%	%1.75	146 872
جوان 2019	1 227 633	2%	%1.75	21 484
جويلية 2019	781 603	2%	%1.75	13 678
أوت 2019	/	2%	%1.75	/
سبتمبر 2019	5 600 000	2%	%1.75	98 000
أكتوبر 2019	/	2%	%1.75	/
نوفمبر 2019	6 104 172	2%	%1.75	106 823
ديسمبر 2019	4 225 853	2%	%1.75	73 952
المجموع	40 291 508	/	/	705 101

المصدر: من إنجازنا اعتمادا على التصريحات الشهرية G50 و G50A للشركة

التعليق: خلال إنجازه للتصريحات الشهرية G50 و G50A قام محاسب الشركة:

- بحساب رقم الأعمال المحقق خلال كل شهر وفقا للمادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبالتالي يتشكل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني لشركة أشغال البناء من التحصيل الكلي أو الجزئي.
- بخطأ حسابي يتعلق بمعدل التخفيض للرسم على النشاط المهني حيث تستفيد الشركة من معدل تخفيض يساوي 25 % نظرا لممارستها نشاط أشغال البناء وذلك وفقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وعند قيامنا بالعملية الحسابية التالية نجد أن معدل التخفيض هو:

$$\begin{aligned} & \text{—————} \frac{\%100}{\%2} \\ & \text{X} \text{—————} \frac{\%25}{\%25} \end{aligned}$$

نجد $X = 100/2 * 25 = 0.5\%$ ومنه $(2-0.5=1.5\%)$ وبالتالي معدل التخفيض يساوي 1.5% وليس 1.75% .
وبالتالي قامت الشركة بدفع مبلغ 101 705 دج خلال السنة المالية 2019 بدل مبلغ 373 604 دج أي بفارق 728 100 دج موضح في الجدول أدناه:

الجدول 6: فائض الرسم على النشاط المهني TAP للشركة لسنة 2019 ب(دج)

الفترة	رقم الأعمال المحقق (1)	رقم الأعمال المعفى من الرسم $\%25*(1)=(2)$	رقم الأعمال الخاضع للرسم $\%75*(1)=(3)$	معدل الرسم (4)	TAP الواجب دفعها $(4)*(3)=(5)$	TAP التي تم دفعها (6)	الفائض (7) $(5)-(6)=$
جانفي	6 182 371	1 545 593	4 636 778	2%	92 736	108 191	15 455
فيفري	3 248 697	812 174	2 436 523	2%	48 730	56 852	8 122
مارس	1 677 173	419 293	1 257 880	2%	25 158	29 351	4 193
أفريل	2 851 295	712 824	2 138 471	2%	42 769	49 898	7 129
ماي	8 392 710	2 098 178	6 294 533	2%	125 891	146 872	20 981
جوان	1 227 633	306 908	920 725	2%	18 414	21 484	3 070
جويلية	781 603	195 401	586 203	2%	11 724	13 678	1 954
أوت	/	/	/	2%	/	/	/
سبتمبر	5 600 000	1 400 000	4 200 000	2%	84 000	98 000	14 000
أكتوبر	/	/	/	2%	/	/	/
نوفمبر	6 104 172	1 526 043	4 578 129	2%	91 563	106 823	15 260
ديسمبر	4 225 853	1 056 463	3 169 390	2%	63 388	73 952	10 564
المجموع	40 291 508	10 072 877	30 218 631	/	604 373	705 101	100 728

المصدر: من إنجازنا اعتمادا على التصريحات الشهرية G50 و G50A للشركة

- الخطأ الحسابي الذي قام به المحاسب لا يقتصر على السنة المالية 2019، فبعد مقابلتنا له أكد أنه يقوم بحساب الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه بالاعتماد على نفس معدل التخفيض، أي منذ شهر جوان 2015 حيث تستفيد الشركة من تخفيض بنسبة 25% ابتداء من جوان 2015 وفقا للمادة 03 من قانون المالية التكميلي 2015 والذي نص على: ".....فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري تحدد نسبة الرسم ب 2% مع تخفيض بنسبة 25% ". وقد قمنا بالتأكد من هذه الأخطاء الحسابية عند إطلاعنا على تصريحات G50 و G50A للسنوات المالية 2015، 2016، 2017 و 2018 وبالتالي قامت الشركة بدفع فوائض في الرسم على النشاط المهني للسنوات السالفة الذكر تتمثل في:

الجدول 7: فوائض الرسم على النشاط المهني للسنوات المالية 2015، 2016، 2017 و 2018 ب(دج)

السنة المالية	رقم الأعمال المحقق المعني بالتخفيض (1)	TAP الواجب دفعها %1.5*(1)=(2)	TAP التي تم دفعها %1.75 *(1) =(3)	فائض الرسم على النشاط المهني TAP (1)-(3) =(4)
2015	8 280 143	124 202	144 903	20 701
2016	28 940 320	434 105	506 456	72 351
2017	32 470 180	487 053	568 228	81 175
2018	37 450 920	561 764	655 391	93 627
المجموع	107 141 563	1 607 124	1 874 978	267 854

المصدر: من إنجازنا اعتمادا على G50 و G50A للسنوات المالية 2015، 2016، 2017 و 2018.

- إن الفوائض في الرسم على النشاط المهني تؤثر مباشرة على النتائج المحاسبية والجبائية.
 - لم نسجل أية أخطاء محاسبية فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني وذلك بعد تدقيق الحساب 642.
- ثانيا- الرسم على القيمة المضافة: بعد إطلاعنا على التصريحات الشهرية G50 و G50A للشركة والمتعلقة بالسنة المالية 2019، نعرض في الجدول الموالي العمليات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة TVA:

الجدول 8: العمليات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة TVA للشركة لسنة 2019 ب(دج)

الفترة	رقم الأعمال المحقق (1)	معدل TVA (2)	TVA التي يتم دفعها (2)*(1) =(3)	TVA التي تم استرجاعها (4)	TVA الواجب دفعها	الدفع المسبق على الحساب TVA
جانفي	6 182 371	%19	1 174 650	1 542 236	-	367 586
فيفري	3 248 697	%19	617 253	2 154 296	-	1 537 043
مارس	1 677 173	%19	318 663	2 509 638	-	2 190 975
أفريل	2 851 295	%19	541 746	2 190 975	-	1 649 229
ماي	8 392 710	%19	1 594 615	2 361 465	-	766 850
جوان	1 227 633	%19	233 250	766 850	-	533 600
جويلية	781 603	%19	148 505	1 920 568	-	1 772 063
أوت	/	%19		1 772 063	-	1 772 063
سبتمبر	5 600 000	%19	1 064 000	2 411 502	-	1 347 502
أكتوبر	/	%19		1 347 502	-	1 347 502

187 709		1 347 502	1 159 793	%19	6 104 172	نوفمبر
-	615 203	187 709	802 912	%19	4 225 853	ديسمبر
/	615 203	/	7 655 386	/	40 291 508	المجموع

المصدر: من إنجازنا اعتمادا على التصريحات الشهرية G50A و G50 للشركة

التعليق: خلال إنجازه للتصريحات الشهرية G50 و G50A قام محاسب الشركة:

- بحساب رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة وفقا للمادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وبالتالي يتشكل الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا.
 - تطبيق معدل 19% وفقا للمادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
 - استرجاع الرسم على القيمة المضافة وفقا للشروط التي تنص عليها القوانين المعمول بها على غرار المواد 29، 30 و 32 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
 - بحساب الدفع المسبق على الحساب وفقا للمادة 33 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- وخلال قيامنا بتدقيق الحسابين 4456 و 4457 تأكدنا من أن المحاسب لم يسجل أي خطأ محاسبي.

ثالثا- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG: عند تدقيقنا للعمليات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي للشركة، تطرقنا أولا إلى الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور (IRG/Salaires) ثم الضريبة على الدخل الإجمالي للقيم المنقولة، وقد تأكدنا مما يلي:

- تحترم الشركة المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عند حساب الضرائب على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأجور.
 - الوعاء الضريبي (الأجور الخاضعة للضريبة) مستخرج بشكل سليم.
 - العمليات المحاسبية المتعلقة بالأجور و IRG/Salaires صحيحة.
 - لم يتم توزيع الأرباح وبالتالي لم تصرح الشركة بالضريبة على الدخل الإجمالي للقيم المنقولة IRG/RCM.
- رابعا- حقوق الطابع:** لم تقم الشركة بالتصريح بحقوق الطابع في التصريحات الشهرية، وهذا يعود إلى تعاملها مع زبائنها عن طريق البنك.

خامسا- الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية: يظهر الجدول رقم 9 والمتعلق بالانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ما يلي:

- النتيجة المحاسبية للسنة المالية 2019 بلغت 3 489 193 دج
- النتيجة الجبائية للسنة المالية 2019 بلغت 4 531 420 دج
- الضريبة على أرباح الشركات للسنة المالية 2019 بلغت 1 042 227 دج، والتي حددت باحتساب معدل 23 % من النتيجة الجبائية وفقا للمادة 150: 1) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- خطأ وحيد قام به المحاسب يتمثل في عدم إعادة إدماج مبلغ 60 000 دج والذي كان مسجلا كعبء محاسبي رغم أنه يمثل تذكرة طائرة أحد الشركاء عند قيامه برحلة سياحية خارج إطار العمل، كما هو منصوص في المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم.

1-2-4- تقرير التدقيق الجبائي للتصريحات الجبائية للشركة "SARL NAS"

بعد تقييمنا لنظام الرقابة الداخلية وتدقيق التصريحات والعمليات الجبائية، قمنا بتحديد مواطن القوة والضعف وكذلك الأخطاء والمخاطر التي وقعت وقد تقع فيها الشركة والتي شاركناها مع مدير الشركة في شكل تقرير يتضمن أيضا بعض التوصيات، كما يلي:

أ- مواطن القوة والضعف

والتي تتلخص في الجدول التالي:

الجدول 9: مواطن القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية المتعلق بالتصريحات والعمليات الجبائية

مواطن الضعف	مواطن القوة
- غياب قسم للتسيير الجبائي - عدم الفصل في المهام خاصة مهام المحاسب حيث يعد المسؤول عن كل التزامات الشركة المالية والقانونية. - عدم وجود دليل كتابي يتضمن الإجراءات المتعلقة بصحة التصريحات الجبائية. - ضعف في تسيير خزينة الشركة وبالتالي تحمل غرامات مالية ناتجة عن التأخر في الدفع والتصريح - عدم الاعتماد على المستشارين الجبائيين والخبراء المحاسبين في المسائل الجبائية - اقتناء معدات بمبالغ كبيرة دون استغلال الامتيازات الضريبية التي تمنحها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI - غياب الدورات التكوينية لصالح الإطارات فيما يخص الجبائية والرقابة الجبائية - نقص الخبرة في التعامل مع التعديلات الضريبية المفروضة من قبل الإدارة الضريبية.	- الإطلاع المستمر على المستجدات القانونية والجبائية بالاعتماد على مصادر رسمية (إدارة الضرائب، الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب) - احترام الالتزامات الجبائية الشكلية - احترام الآجال القانونية لإيداع التصريحات الضريبية - الاحتفاظ الجيد بالقوائم المالية والتصريحات الجبائية (نسخ ورقية وإلكترونية) -

المصدر: من إنجازنا بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالتصريحات والعمليات الجبائية

ب- تحديد الأخطاء والمخاطر المتعلقة بالتصريحات والعمليات الجبائية للسنة المالية 2019.

تتعلق أساسا هذه الأخطاء والمخاطر بفائض الرسم على النشاط المهني TAP، التأخر في إيداع التصريح الشهري G50 ودفع المستحقات الضريبية لشهر ديسمبر والتعديل الضريبي الذي قامت الشركة بقبوله مباشرة دون التأكد من صحته.

أولاً - فائض الرسم على النشاط المهني TAP

يمكن للشركة مراسلة الإدارة الضريبية من أجل تعويضها لفوائض الرسم على النشاط المهني TAP والتي قدرت بقيمة 582 368 دج للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018 و 2019. وفي حالة تفتن عون الرقابة الجبائية فيمكنه المطالبة بتصحيح النتيجة الجبائية والتي تعتبر قاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات IBS مع الأخذ بعين الاعتبار مدة التقادم التي تنص عليها المادة 111 من قانون الإجراءات الجبائية.

نفرض أن الإدارة الضريبية ستطالب بذلك خلال السنة المالية 2021 وبالتالي ستلزم الشركة على تحمل الأعباء التالية:

الجدول 10: الأعباء المتوقعة أن تتحملها الشركة فيما يخص فائض الرسم على النشاط المهني TAP ب(دج)

السنة المالية	فائض TAP (1)	IBS الواجب دفعه %23*(1) =(2)	غرامات التأخر %10*(2) =(3)	المبلغ الكلي (3)+(2) =(4)
2018	93 627	21 536	2 154	23 690
2019	100 728	23 167	2 317	25 484
المجموع				49 174

المصدر: من إنجازنا اعتمادا على الجدولين 6، 7 والمواد 150 و 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانياً - التأخر في إيداع التصريح الشهري G50 ودفع المستحقات الضريبية لشهر ديسمبر 2019

إن تأخر الشركة في إيداع التصريح الشهري G50 ودفع المستحقات الضريبية لشهر ديسمبر 2019، قد كلف خزنتها أعباء مالية إضافية تتمثل في:

الجدول 11: غرامات التأخر عن إيداع ودفع مستحقات التصريح الشهري G50 ب(دج)

المبلغ	البيان
73 952	الضرائب والرسوم المستحقة في G50
615 203	TAP
230 528	TVA
	IRG/Salaires
919 683	المجموع (1)
91 968	غرامة التصريح المتأخر (10%) (2) = (1) * 10%
91 968	غرامة الدفع المتأخر (10%) (3) = (1) * 10%
27 591	فوائد التأخر (3%) (4) = (1) * 3%
211 527	غرامات التأخر: (5) = (2) + (3) + (4)

المصدر: من إنجازنا اعتمادا على G50 شهر ديسمبر 2019

ثالثا - نقص في تصريح الضريبة على أرباح الشركات IBS

إن إعادة إدماج مبلغ 60 000 دج في جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للسنة المالية 2019 سيشكل حتما عبئا إضافيا للشركة يقدر بـ 17 250 دج والذي تم حسابه حسابه كما يلي:

$$IBS = 60\ 000 * 23\% = 13\ 800 \text{ دج}$$

$$\text{غرامات التأخر} = 13\ 800 * 25\% = 3\ 450 \text{ دج}$$

رابعا - التعديل الضريبي: تلقت الشركة بتاريخ 19-10-2019 تعديلا ضريبيا Cn^o4 موجه من طرف مركز الضرائب لولاية بجاية يطالب فيه بتصحيح رقم الأعمال المصرح به خلال السنة المالية 2018 كما يلي:

الجدول 12: ملخص عن التعديل الضريبي محل الدراسة

المبلغ ب(دج)	البيان
41 222 253	رقم الأعمال المحصل (1)
37 450 920	رقم الأعمال المصرح به (2)
3 771 333	الفارق (3) = (1) - (2)
716 553	TVA (4) = (3) * 19%
56 567	TAP (5) = (3) * 1.5%
867 407	IBS (6) = (3) * 23%
1 640 527	مجموع الضرائب والرسوم المستحقة (7) = (4) + (5) + (6)
410 132	غرامات التأخر (8) = (7) * 25%
2 050 659	المجموع (9) = (7) + (8)

المصدر: من إنجازنا اعتمادا على Cn^o4 الموجه من طرف الإدارة الضريبية

يمثل الفارق المتحصل عليه التسيقات الجزافية (Avances forfaitaires) التي لم تؤخذ بعين الاعتبار من قبل الإدارة الضريبية، وعليه يمكن للمؤسسة أن تطعن في هذا التعديل وتطالب باسترجاع المبلغ الذي تم دفعه والمقدر بـ 2 050 659 دج .

ج - التوصيات

بعد إتمام مهمة التدقيق الداخلي الجبائي، تأكدنا أن الأخطاء التي وقعت فيها الشركة فيما يخص التصريحات والعمليات الجبائية قد كلفتها دفع مبالغ مالية كبيرة وعليه قدمنا جملة من التوصيات ولعل أهمها:

- ضرورة تعزيز الهيكل التنظيمي بقسم يهتم بالمسائل الجبائية .
- تعزيز قسم المحاسبة بالكفاءات التي يمكنها إعداد تصريحات جبائية ذات جودة في أي مرحلة من السنة المالية.
- وجوب الاعتماد على المستشارين الجبائيين والخبراء المحاسبين في المسائل الجبائية.
- إلزامية التسيير الجيد للخزينة لتفادي التأخر في إيداع التصريحات الجبائية وبالتالي تحمل أعباء مالية أخرى.
- تسخير ميزانية مالية لتكوين إطارات الشركة في مجال الجبائية.

- إعادة النظر في إجراءات تعيين محافظ الحسابات، حيث لم يقدم هذا الأخير من خلال تقاريره أي تحفظات بشأن التصريحات الجبائية.

وأخيرا يمكن أن نقول أننا حققنا الهدف المسطر عند قيامنا بالدراسة التطبيقية حيث تمكنا من خلال مهمة التدقيق الجبائي للتصريحات والعمليات ذات الطابع الجبائي للشركة ذات المسؤولية المحدودة "SARL NAS" من تحديد مواطن القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية وتقديم توصيات لتصحيح الأخطاء وتفادي الأخطار لغرض تحسين جودة التصريحات الجبائية.

2- الطريقة والأدوات

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم بجمع المعلومات الدقيقة والكافية عن الموضوع محل الدراسة مع محاولة إسقاط الجانب النظري على دراسة حالة لشركة ذات مسؤولية محدودة "SARL NAS" أما بالنسبة لأدوات الدراسة المستعملة فتتمثل في الكتب، الأبحاث العلمية وقوانين الضرائب والرسوم والإجراءات الجبائية وكذا مختلف الوثائق والإجراءات المتوفرة لدى المؤسسة محل الدراسة.

3- مناقشة النتائج

اشتملت دراستنا لموضوع مساهمة التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة الشركة ذات المسؤولية المحدودة "SARL NAS" على أهمية اعتماد المؤسسات الاقتصادية على وظيفة التدقيق الجبائي من خلال إظهار فعاليته في تحسين جودة التصريحات الجبائية. وفيما يلي نعرض نتائج الفرضيات:

- تكمن أهمية اعتماد المؤسسة الاقتصادية على وظيفة التدقيق الجبائي في ضمان الالتزام الضريبي، صحيحة، حيث تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص العمليات ذات الطابع الجبائي وبالتالي التأكد من تحقيق الالتزام الضريبي.

- تحقق المؤسسة الاقتصادية الجودة فيما يتعلق بالتصريحات الجبائية بشكل نسبي، صحيحة، حيث يصعب عليها التكيف مع تعقد، تعدد وعدم استقرار النصوص الجبائية.

- يؤثر التدقيق الجبائي إيجابا على جودة التصريحات الجبائية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة "SARL NAS"، صحيحة، حيث من خلال مهمة التدقيق الجبائي للتصريحات الجبائية تم العمل على تدقيق كل التصريحات والعمليات التي لها علاقة مباشرة بالتصريحات الجبائية مع تقديم توصيات من أجل تصحيح الأخطاء وتفادي الأخطار لغرض تحسين جودتها.

وكخلاصة فإن الإجابة على الإشكالية المطروحة في بداية الدراسة كانت ب"نعم" حيث تساهم وظيفة التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، من خلال التحقق من سلامة نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف التي تتميز بها، لذلك ننصح المسؤولين عن إدارة الشركات الجزائرية الاعتماد على وظيفة التدقيق الجبائي كطرف فاعل في اتخاذ القرارات السليمة فيما يتعلق بالمسائل الجبائية.

4. الخاتمة

يتميز النظام الجبائي الجزائري بالتنوع والتعقد وعدم الاستقرار، ما يصعب على الشركات والمؤسسات في الجزائر إنجاز تصريحات جبائية سليمة في الآجال القانونية. ويعتبر التدقيق الجبائي من أهم الوظائف التي تسعى إلى تحقيق الجودة في التصريحات الجبائية حيث يعمل على تقييم الإجراءات الداخلية المتعلقة بالمسائل الجبائية وفحص مدى انتظام الضريبة في الشركة وامثالها للقوانين المعمول بها.

- من خلال الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:
- احترام الشركة الاقتصادية الجزائرية للنصوص والتشريعات الجبائية يضمن لها سلامة التصريجات الجبائية وبالتالي تجنب النزاعات الضريبية.
 - يضمن التدقيق الجبائي المعرفة الواسعة للنصوص والتشريعات الجبائية.
 - ضعف تكوين العمال في مجال الجبائية يؤثر سلبا على سلامة التصريجات الجبائية وبالتالي تحمل أعباء مالية أخرى.
 - مصادقة محافظ حسابات الشركة ذات المسؤولية المحدودة "SARL NAS" على حسابات الشركة دون أي تحفظ، رغم الأخطاء الضريبية التي تميز التصريجات الجبائية.
 - قدرة وظيفة التدقيق الجبائي على المساهمة في تحسين جودة التصريجات الجبائية، لكونها طرفا مستقلا يهتم بكل التفاصيل عكس محافظ الحسابات الذي يعتمد على العينات الإحصائية.
 - يمكن أن تشكل الإدارة الضريبية أخطارا جبائية تسبب للمؤسسة دفع أعباء مالية إضافية.
 - امتتان القائمين على تسيير الشركة ذات المسؤولية المحدودة "SARL NAS" من مهمة التدقيق الجبائي الأولى من نوعها والتعهد بالعمل على تجسيد التوصيات المقدمة في التقرير.
 - وأخيرا نقدم جملة من التوصيات:
 - وجوب الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي بصفة عامة والتدقيق الجبائي بصفة خاصة.
 - تكريس ميزانيات لتكوين مدققين مؤهلين في مجال الجبائية والتدقيق الجبائي.
 - حسن اختيار محافظ الحسابات لضمان جودة التصريجات الجبائية.
 - توفير المحيط الملائم للقيام بمهام التدقيق الداخلية خاصة الجبائية منها.
 - التكنيز من مهام التدقيق الداخلية للحد من مختلف المخاطر الداخلية والخارجية التي قد تهدد استمرارية نشاط المؤسسة.
 - الإطلاع على الامتيازات الضريبية لتخفيف الأعباء الجبائية.
 - ضرورة التنديد بممارسات البيروقراطية التي تحد من استفادة الشركات الاقتصادية من مختلف الامتيازات الضريبية التي يمنحها المشرع الجزائري.

5. قائمة المراجع

- 1- مسدد نور الإسلام، عنون فؤاد، (2020)، دور التدقيق الجبائي التعاقد في حساب الضرائب المؤجلة دراسة حالة في مكتب التدقيق KPMG -، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، 05 (02)، 69-88.
 - 2- حميداتو، صالح، (2012)، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية - دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي-، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- KHELASSI, Rédha, (2013), Précis d'audit fiscal de l'entreprise, BERTI Edition, Alger, 3-Algérie.

- 4- لوالبية فوزي، مسعودي محمد، (2020)، التدقيق الجبائي الخارجي كآلية لضبط ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، 06 (01)، 37-56.
- 5- طلحة مختار، عدالة العجال، (2018)، الحوكمة ودورها في تحسين عملية التدقيق الجبائي، مجلة مجاميع المعرفة، (06)، 87-99؛
- 6- كويدمي محمد أمين، مداحي عثمان، (2020)، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة-، مجلة البشائر الاقتصادية، 06 (02)، 780-796.
- 7- بوعكاز، سميرة، (2015)، مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة-، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- 8- حميداتو، صالح، (2012)، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية - دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي-، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- 9- قحموش، سمية، (2013)، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية - دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة-، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- 10- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2021، المادة 281 مكرر 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 11- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2021، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة.
- 12- قحموش سمية، (2016)، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية -دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة-، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، (06)، 295-313.
- 13- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2019، قانون الرسم على أرقام الأعمال.
- 14- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2019، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 15- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2019، قانون الطابع.
- 16- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2021، قانون الإجراءات الجبائية.