منهجية التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية

Methodology of fiscal audit in minimizing fiscal risks

أيوب نجار[1]

مخبر التنمية الاقتصادية والبشرية في الجزائر

جامعة علي لونيسي البليدة 2(الجزائر)،

a.nedjar@univ-blida2.dz

تاريخ الاستلام: 01 /04/ 2022 **تاريخ القبول: 15 /06/ 2022** **تاريخ النشر: 30 /06/ 2022**

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور التدقيق الجبائي في التحكم في المخاطر الجبائية، حيث أصبحت المؤسسات الاقتصادية تعاني من ثقل العبء الجبائي وإلزامية الامتثال للقوانين الجبائية والتي تتميز بالتعقد والتنوع وعدم الاستقرار،كل هذه العوامل جعلها تبحث عن وسائل وآليات فعالة تضمن لها الفعالية والأمن الجبائي.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أهمية التدقيق الجبائي كآلية لتقليل المخاطر الجبائية، حيث يقوم المدقق بالتحقق من التزام الشركة بإيداع تصريحاتها في الآجال القانونية واحتساب الضرائب والرسوم الواجب دفعها من جهة، ومدى استغلالها للامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع الجبائي من جهة أخرى وبالتالي يتسنى للمدقق الجبائي داخل الشركة تحديد المخاطر الجبائية المحتملة وتقديم توصيات لتجنبها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي، الضرائب،الخطر الجبائي، التصريحات الجبائية،القانون الجبائي.

تصنيف JEL: M42، G32، K34.

Abstract

This study aims to show the role of fiscal audit in controlling fiscal risks, as economic institutions are suffering from the heavy tax burden and the obligation to comply with the tax laws in force, which are characterized by complexity, diversity and instability. .

This study concluded the importance of the fiscal audit as a mechanism to reduce fiscal risks, as the auditor, through the mission message, verifies the company's commitment to depositing its tax declarations within the legal deadlines, while calculating all taxes and fees that must be paid on the one hand, and the extent to which it exploits the fiscal privileges granted by the fiscal legislature from On the other hand, the fiscal auditor within the company can identify potential fiscal risks and make recommendations to avoid them.

Keywords :fiscal audit, taxe, risk tax, tax declarations, tax law.

Classification Jel : M42, G32,k34.

[1] المؤلف المرسل: أيوب نجار.

مقدمة

تصرح المؤسسات الاقتصادية بقوائمها المالية سنويا لصالح الإدارة الجبائية بحيث تقوم بإعدادها وفقا لتوجيهات النظام المحاسبي المالي المعتمد في الجزائر، حيث كانت الجزائر من ضمن الدول التي تبنت هذا النظام سنة 2010 وكذالك بإتباع توجيهات أخرى متمثلة في القوانين الجبائية.

إن هذه التوجيهات قد تتعارض في الكثير من المعالجات باعتبار أن كل جهة لها هدف معين من القوائم المالية ومخرجات النظام المحاسبي ، فتلجأ المؤسسات إلى تعديلات على القوائم المالية والنتائج المحققة بحيث يكون على حسب القوانين الجبائية باعتبار أن القانون الجبائي ينص على تغليب القانون على توجيهات النظام المحاسبي المالي كلما تعارض النصان في المعالجة، وبالتالي فإنه أي خطئ سواء كان سهوا أو متعمد فينتج عنه تغير في النتيجة ومعه تتغير الحقوق المالية اتجاه الإدارة الجبائية، ولكن وفي نفس الوقت فإن الإدارة الجبائية تحتفظ بحق الرقابة على تصريحات المكلفين مما ينتج عنه خطر جبائي على المؤسسة.

وهنا يظهر التدقيق الجبائي كأداة تستخدمها المؤسسات لتقييم مخرجاتها المالية من الجانب الجبائي سعيا منها للتقليل من المخاطر الجبائية عن طريق التأكد من صحة مخرجاتها المالية قبل الإقدام على اكتتاب تصريحاتها ، وكذالك التأكد من مدى استغلال الفرص الجبائية التي يقدمها المشرع الجبائي كتحفيزات ومدى استغلال المؤسسة للفراغات القانونية إن وجدت .

وتبعا لما سبق فيمكن طرح إشكالية الدراسة على النحو التالي:

هل يمكن للتدقيق الجبائي تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟

وللإجابة عن الإشكالية يمكن طرح الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: يساهم التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية

الفرضية الثانية: لمهمة التدقيق الجبائي دور في اكتشاف المخاطر الجبائية من خلال التقرير المقدم حول جباية المؤسسة

تهدف دراستنا إلى التطرق لمنهجية التدقيق الجبائي كأداة فعالة لتدنئة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، ولتحقيق ذلك اعتمدنا على:

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

I- التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

تقوم المؤسسات الاقتصادية بالتصريحات الجبائية والتي يمكن أن تحتوي أخطاء تشكل خطرا وبالتالي تلجأ للتدقيق الجبائي للتأكد من مدى صحتها

1. تعريف التدقيق الجبائي

حسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC) عرفت المراجعة الجبائية على الشكل التالي : "تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة (المؤسسة) وطريقة توظيفها، وبالتالي نجد الجباية بكل أنواعها موضوع المراجعة داخل المؤسسة" (صالح، 2012 صفحة 37)

2. مبادئ التدقيق الجبائي

تتمثل أهم المبادئ التي يقوم عليها التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية فيما يلي: (KHELASSI، 2013، صفحة 97)

1.2 تحقيق أمن جبائي لمواجهة مخاطر الرقابة الجبائية

فهو يسمح للمؤسسات بالاستعداد لجميع المخاطر المرتبطة بالرقابة الجبائية خاصة إذا علمنا أن تعقيد النصوص الجبائية بالإضافة إلى صعوبة تفسيرها وتطبيقها يجعل الضرائب مصدر قلق كبير لدى المؤسسة واهتمامًا مستمرًا لقادة الأعمال.

2.2 التدقيق الجبائي مهمة محددة

العامل الجبائي في المؤسسة يفرض عليها احترام السياق العام داخل المؤسسة وهذا العامل له تأثير مباشر على إدارة المؤسسة وماليتها.

3.2 منع وتقليل المخاطر الجبائية

إن النظام الجبائي يمثل الشاغل الرئيسي لأي مؤسسة، فهو بتعدد نصوصه وتعقيدها وعدم استقرارها يولد المزيد من المخاطر، وأي قرار حوله له آثار جبائية وله تأثير على عمل المؤسسة، ومن ثم فإن الحاجة إلى تطوير وظيفة جديدة تسمح أولاً بمساعدة المؤسسة على إدارة العامل الجبائي بشكل صحيح وثانيًا قياس المخاطر التي قد تنشأ عن أي رقابة جبائية محتملة.

4.2 التدقيق الجبائي أداة في خدمة الشركة

من أجل تخفيف العبء الجبائي بأكبر قدر من الكفاءة ودون تعريض المؤسسة للمخاطر الجبائية، يجب القيام بمجموعة من الإجراءات واتخاذ القرارات بالتزامن مع الوظائف الأخرى للشركة بحيث لا

يمكن تنفيذ هذا الإجراء إلا في إطار الإدارة العامة للشركة، بحيث ستقوم مهمة التدقيق الجبائي بقياس نقاط القوة والضعف في الشركة في الجانب الجبائي، وبالتالي ستؤدي إلى فحص الملف الجبائي للمؤسسة لاكتشاف المخاطر المرتبطة بالتزامات التصريحات وجعلها متوافقة مع القوانين المعمول بها وتقدير هذه المخاطر من أجل منع إجراء رقابة جبائية محتملة

5.2 تمكين المؤسسة من الامتثال للالتزامات الجبائية

إن انتشار النصوص الجبائية وتعقيدها يعني أن المخاطر الجبائية تبقى دائما قائمة (عدم الامتثال للأحكام الجديدة لقوانين المالية) وفقدان الأرباح (جهل المزايا الضريبية التي ينص عليها القانون) وبالتالي زيادات في الوعاء، ولمعالجة ذلك تضطر المؤسسات إلى إيجاد السبل الكفيلة بتجنب كل هذه المخاطر ومن هنا تأتي أهمية التدقيق الجبائي.

II- أهمية التدقيق الجبائي في اكتشاف الأخطاء الجبائية

تسعى المؤسسات لتدقيق قوائمها المالية والتأكد من مدى مطابقتها لمعايير المحاسبة الدولية وفي نفس الوقت لمدى ملاءمتها للقوانين الجبائية المعمول بها

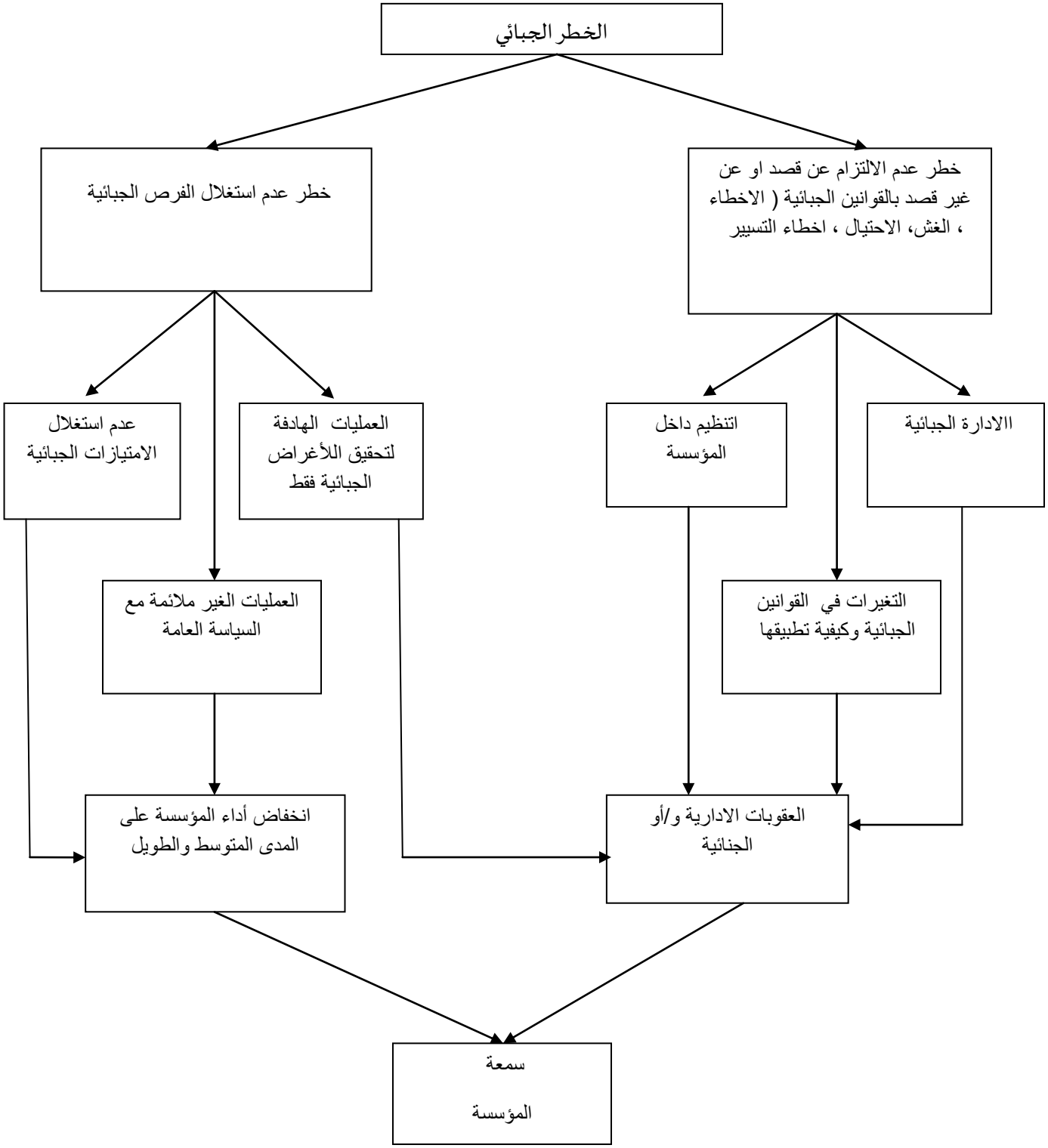
1.ماهية الخطر الجبائي

إن استمرار ونمو المؤسسة الاقتصادية مرهون بقدرة وكفاءة المسير في صنع القرارات المهمة، فإدراك المسير لمحيط المؤسسة بمكوناته الداخلية والخارجية، وكفاء ته في التعامل مع جميع المخاطر التي تعيق تطور المؤسسة وتحد من قدرتها التنافسية والتي أهمها المخاطر الجبائية (حميداتو و ميسي، 2019، صفحة 3)

2.أنواع المخاطر الجبائية

نظرا للاختلافات في القواعد المحاسبية والجبائية في الكثير من المعالجات و كذا عدم استغلال الفرص المتاحة فإن هذا يزيد من إمكانيات الوقوع في الأخطاء وهذا ما يقودنا لتقسيم الأخطار الجبائية إلى أخطار مصدرها المعالجات المحاسبية وأخطار عدم استغلال الفرص الجبائية، ولذا سنعرض الشكل التالي الذي يتبين لنا من خلاله تفاصيل الأخطار الجبائية في المؤسسة .

الشكل رقم 01 : الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية



Mouna Guedrib Ben Abderrahmen, Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, université de Franche-comté et en sciences comptabilité université de Tunis el Manar . page 69.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ انه يمكن تقسيم أنواع الأخطار الجبائية إلى نوعين رئيسين هما :

1.2خطر عدم الالتزام بالقوانين الجبائية

يكون مصدر الخطر في هذه الحالة هي الإدارة الجبائية و التغيرات في القوانين الجبائية

1.2 المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية مصدرها عدم الامتثال للقوانين الجبائية

في غالب الحالات تنجم المخاطر الجبائية من الأخطاء في التصريحات الجبائية أو عدم الامتثال للآجال القانونية للتصريح أو أجال الدفع وهو على العموم ما تنص عليه القوانين و الإجراءات الجبائية بحيث يمكن أن تحدث سواء متعمدة أو سهوا ما يؤدي إلى إخلال بالتزامات المؤسسة اتجاه الإدارة الجبائية مما يجعلها لمجموعة من الغرامات والزيادات في المستحقات المالية.

تتمثل هذه المخاطر فيما يخص عدم تقديم التصريحات أو التأخر في إيداعها في وجوب تقديم التصريحات الجبائية بالنسبة لجميع الأنظمة المتبعة من طرف المكلف بالضريبة، بحيث يكون على أولئك الذين يتبعون النظام الحقيقي سواء ضريبة الدخل الإجمالي IRG أو الضريبة على دخل الشركات IBS إيداع تصريحاتهم الجبائية(القوائم المالية) قبل 30 أفريل من السنة الموالية للدورة المحاسبية

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

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

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

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

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

إن التأخر في دفع أقساط الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي يترتب عنه تطبق غرامة 10% من الحقوق.(المديريةالعامةللضرائب، 2021)

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

- 10% إذا كان المبلغ المتملص منه يقل عن 50000دج أو يساويه.

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق يفوق 50000 ويقل عن 200000دج أو يساويه.

- 25% إذا كان مبلغ الحقوق يفوق 200000دج.

2.2 مخاطر جبائية مصدرها عدم انتظام المحاسبة

في إطار إعداد القوائم المالية في المؤسسة فإن الأخطاء واردة في المعالجات المحاسبية وبالتالي فهي تشكل خطر جبائي على المؤسسة باعتبار أن القانون الجبائي يفرض على المؤسسات الامتثال للنظام المحاسبي المالي في حالة عدم تعارضه مع القوانين الجبائية وتتمثل أهم تلك الأخطاء فيما يلي:

1.2.2أخطاء الحذف :وهي الأخطاء الناتجة من عدم تسجيل عملية بأكملها، ومثل هذا الخطأ لا يخل بتوازن ميزان المراجعة، بينما في حالة عدم تسجيل أحد طرفي القيم يخل بتوازن مزان المراجعة، وعليه فإن أخطاء الحذف تتمثل أساسا في الحذف الكلي أو الحذف الجزئي .

2.2.2أخطاء الارتكابية: وهي لأخطاء الناتجة من العمليات الحسابية، وتتم من خلال النقل من المستندات أو لجميع القيود في الصفحات المختلفة، ولا شك أن استخدام الحاسوب يقلل من هذه الأخطاء .

3.2.2-**الأخطاء المتكافئة** :وهذه الأخطاء تتطلب عناية كبيرة من المدقق ، وذلك لعدم تأثيرها في توازن ميزان المراجعة، ويلاحظ أن الخطأ المتكافئ قد يكون في حساب واحد ، وهذا الخطأ ليس له تأثير كبير. أما الخطأ المتكافئ في جانبين مختلفين فينتج عن ذلك اختلاف أو خطأ في صحة ارصدة الحسابين ، ويترتب على ذلك تأثير في الحسابات الختامية في المنشأة (جمعة، 2005، صفحة 33)

4.2.2الأخطاء الفنية : وهي الأخطاء الناتجة من عدم صحة التوجيه المحاسبي أو المعالجة المحاسبية لعمليات المؤسسة، وتعد هذه الأخطاء من أخطر أنواع الأخطاء المحاسبية لأنها تؤثر تأثيراً شديداً على عدالة وصدق نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة (الخطأ في السياسة المحاسبية)

وما هو جدير بالذكر أن تصحيح الأخطاء يتوقف على مدى أهميتها النسبية وتأثيرها على نتائج الأعمال والمركز المالي، وتقسم قيود التصحيح من حيث التأثير إلى قيود تؤثر على أرباح الدورة المحاسبية مثل الخلط بين النفقات، و قيود تؤثر على التبويب فقط مثل تحميل مصروف إيرادي معين على مصروف إيرادي آخر.

أما الغش أو التلاعب فإنه يعني تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو تضليل طرف أخر أو تحميله بما يزيد عن التزاماته أو الحصول على أصول وممتلكات المؤسسة لاستخدامها في الأعمال الخاصة، أو التحريف المتعمد لمعلومات المالية من قبل موظفي المؤسسة أو طرف ثالث، و عادة يتم تحقيق هدفين هما إخفاء عجز أو اختلاس أو سوء استعمال الأصل من أصول المؤسسة والتأثير على مدى دلالة التقارير المالية. (جمعة، 2005، صفحة 34)

وتوجد العديد من الوسائل لإحداث الغش أو التلاعب يمكن إجمالها في الآتي : (المديريةالعامةللضرائب، 2021)

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة ،

- البيع بدون فاتورة
- نسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات
- اجراء قيد في الحسابات غير صحيح او وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد .
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة؛
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة؛
- عدم توفر محاسبة قانونية.

3.2مخاطر جبائية مصدرها عدم استغلال الفرص الجبائية

يتيح المشرع الجبائي عدة فرص جبائية للمؤسسات لتشجيعها على الاستثمار والتطور ويتيح لها الحرية في استغلال القوانين الجبائية لصالحها هذا من جهة و من جهة أخرى فإن القانون الجبائي مثله مثل أي قانون فهو يحتوي على فراغات قانونية يجب على المؤسسة استغلالها أحسن استغلال لصالحها، بحيث يكون مصدر الخطر في هذه الحالة الخسارة الناتجة عن عدم استغلال الفرصة المتاحة و عدم وضع المؤسسة في سكة التوجهات السياسة العامة للدولة والمشرع الجبائي ما ينتج عنه انخفاض أداء المؤسسة على المدى المتوسط والطويل.

III- دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر الجبائية: مهمة التدقيق الجبائي في شركة ذات مسؤولية محدودة للسنة المالية 2020

بغية التعمق في الموضوع أكثر تم العمل على ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي، وذلك من خلال التنقل إلى شركة ذات مسؤولية محدودة والتي يتعذر علينا ذكرها احتراما للسر المهني، حيث تم التواصل مع المدير العام ومسؤول خلية التدقيق الداخلي الذي وافقوا على مشاركتنا في مهمة التدقيق الجبائي للسنة المالية 2020 وبالتالي سنتمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة في دراستنا.

1. التعريف بالمؤسسة

تنشط المؤسسة محل الدراسة في مجال البناء منذ تاريخ 14أفريل 2005 بولاية الجزائر العاصمة ويبلغ رأسمالها 000 000 20 دج، وعدد عمالها 122 عاملا.

تعد المؤسسة قوائمها المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF ولم تبرم أي اتفاقيات دولية وبالتالي فهي خاضعة للنظام الجبائي الجزائري وبالضبط النظام الحقيقي، وهي ملزمة بالتصريح لدى مصالح الضرائب 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/ الأجور (IRG/Salaires) وفقا للمادة 66 و67 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.

يذكر أن الحدث المنشئ للضريبة هو التحصيل الجزئي والكلي نظرا لطبيعة نشاط المؤسسة المتمثل في أشغال البناء.

2. تدقيق التصريحات والعمليات الجبائية

من أجل الحصول على الوثائق والمستندات اللازمة للقيام بمهمتنا، اتصلنا برئيس قسم المحاسبة والمالية والذي وافق على تزويدنا بما يلي:

- سجل الجريدة العامة مرقم ومصادق عليه بتاريخ 30 جوان 2015 من طرف المحكمة؛

- سجل الجرد مرقم ومصادق عليه بتاريخ 30 جوان 2015 من طرف المحكمة،

- سجل الأجرة مرقم ومصادق عليه بتاريخ 30 جوان 2015 من طرف المحكمة،

- فواتير الشراء للسنة المالية 2020؛

- وضعيات الأشغال للسنوات المالية 2016، 2017، 2018، 2019 و2020؛

- كشف البنك وسجل الإيرادات المحصلة نقدا للسنة المالية 2020؛

- التصريحات الاجتماعية المودعة لدى صندوق الضمان الاجتماعي (CNAS، CASNOS) للسنة المالية 2020؛

- التصريحات الجبائية G50، G01، G04، G29 للسنة المالية 2020؛

- جدول الأصول، الخصوم وحسابات النتائج للسنة المالية 2020؛

- الجدول رقم (09) والمتمثل في جدول تحديد النتيجة الجبائية للسنة المالية 2020؛

- جدول الاهتلاكات للسنة المالية 2020؛

- ميزان المراجعة ودفاتر الأستاذ للسنة المالية 2020؛

3. التأكد من إيداع التصريحات الجبائية اللازمة في الآجال القانونية

بعد الإطلاع الجيد على ملف المؤسسة للسنة المالية 2020، قمنا بالتأكد من احترام الالتزامات الشكلية والآجال القانونية للتصريحات الجبائية وذلك كما يلي:

الجدول رقم (01): التقييم الشكلي والقانوني للتصريحات الجبائية للسنة المالية 2020

نوع التصريح	احترام الالتزامات الشكلية		احترام الآجال القانونية		التعليقات
	نعم	لا	نعم	لا	
تصريحات شهرية					
- G50	X		X		لم تقم الشركة بإعداد تصريح G50A المتعلق ب TAP خارج المقر الاجتماعي
- G50A (TAP خارج المقر الاجتماعي)		X		X	
تصريحات فصلية					
-تقديرات جزافية (IBS)	X		X		
تصريحات سنوية					
- الميزانية السنوية	X		X		لم تقم الشركة بإعداد تصريح E8 المتعلق ب TAP خارج المقر الاجتماعي
- G01 (الشركاء)	X		X		
- G04 (TAP)	X		X		
- E8 (TAP خارج المقر الاجتماعي)		X		X	
- G29 (الأجور)	X		X		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على التصريحات الجبائية للشركة محل الدراسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة قد احترمت التزاماتها الشكلية والآجال القانونية لإيداع تصريحاتها باستثناء التصريح الشهري G50Aوالتصريح السنوي E8 والمتعلقين بالرسم على النشاط المهني TAP خارج المقر الاجتماعي، حيث حصلت الشركة إيرادات عن أشغال منجزة خارج مقرها الاجتماعي (خارج الولاية التابعة لها) وبالتالي هناك خطر مطالبة مركز الضرائب المعني بمقر الأشغال المنجزة بالرسوم المستحقة مع غرامات مالية بمعدل 35% وفقا للمواد 115 من قانون الرسوم على على رقم الأعمال و402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4 .تدقيق الضرائب والرسوم المصرح بها

بعد تدقيق التزام المؤسسة بالتصريحات الجبائية من حيث الشكل والآجال القانونية، نتطرق فيما يلي إلى تدقيق الضرائب والرسوم التي صرحت بها والمتمثلة في الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على القيمة المضافة TVA، الضريبة على أرباح الشركات IBS، الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/SALAIRESوIRG/RCM)، حيث تمكننا من إيجاد بعض النقائص والتي تتمثل في:

1.4 فيما يخص الرسم على النشاط المهني

قامت المؤسسة بالتصريح بالرسم على النشاط المهني TAP خلال السنة المالية 2020 باحتساب معدل 2% من رقم الأعمال المحصل مع الاستفادة من تخفيض قدره 25% وفقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

إلا أنها في شهري ماي ونوفمبر 2020 حققت أشغالا خارج مقرها الاجتماعي (ولاية الجلفة) وصرحت بالرسم على النشاط المهني المتعلق بها لدى مركز الضرائب التابع للمقر الاجتماعي، ويمكن توضيح أرقام الأعمال وقيمة الرسم على النشاط المهني TAP في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): أرقام الأعمال المحصلة خارج المقر الاجتماعي وTAP المتعلقة بها ب(دج)

الفترة	رقم الأعمال المحقق	معدل الرسم	معدل التخفيض	TAP
ماي 2020	16 840 255	%2	%25	252 604
نوفمبر 2020	12 350 700	%2	%25	185 260
المجموع	**29 190 955**	/	/	**437 864**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على كشف البنك ووضعيات الأشغال للسنة المالية 2020

يمكن للمؤسسة أن تتلقى تعديلا ضريبيا فيما يخص الرسم على النشاط المهني TAPبقيمة **591 116** دج مفصلاكما يلي:

- مبلغ الرسم على النشاط المهني TAP المقدر ب 437 864 دج

- غرامة 10% ناتجة عن عدم التصريح برقم الأعمال والتي تقدر ب 43 786 دج وذلك وفقا للمادة 115 من قانون الرسوم على رقم الأعمال؛

- غرامة 10% ناتجة عن عدم تسديد TAP والتي تقدر ب 43 786 دج وذلك وفقا للمادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

- غرامة 3% عن كل شهر وبمعدل أقصى يقدر ب 15% أي 65 680 دج وذلك وفقا للمادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2.4 فيما يخص الرسم على القيمة المضافة TVA

قامت المؤسسة بالتصريح بالرسم على رقم الأعمال TVA خلال السنة المالية 2020 باحتساب معدلي 17و19% من رقم الأعمال وذلك وفقا للمادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال؛

بعد قيامنا بتدقيق التصريحات الشهرية G50وبالاعتماد على كشف البنك ووضعيات الأشغال تأكدنا من صحة العمليات الحسابية المتعلقة برقم الأعمال، إلا أن احتساب الرسم على القيمة المضافة كان صحيحا في مجمل التصريحات باستثناء تصريح شهر جانفي حيث قامت المؤسسة بتاريخ 12 جانفي

2020 بتحصيل فاتورة رقم 2016/711 المؤرخة في 21 ديسمبر 2016 بمبلغ 650 840 28 دج باحتساب كل الرسوم وبالتالي صرحت بالرسم على القيمة المضافة كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03): الرسم على القيمة المضافة TVA لشهر جانفي 2020 المصرح به ب(دج)

تاريخ التحصيل	رقم الفاتورة	المبلغ باحتساب الرسوم	المبلغ خارج الرسم	معدل الرسم المطبق	TVA المصرح بها	TVA الواجب التصريح بها	الفارق
2020-01-12	2016/11/7	28 840 650	24 650 128	%17	4 190 522	4 683 524	493 002

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على كشف البنك ووضعيات الأشغال للسنة المالية 2016

انطلاقا من الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة بعد تحصيلها لإيراد متعلق بالسنة المالية 2016 قد قامت بتطبيق معدل الرسم على القيمة المضافة الساري المفعول في سنة 2016 والمقدر ب 17%، وهذا خاطئ فبعد انتقال معدل الرسم على القيمة المضافة من معدل 17% إلى 19% في سنة 2017، كان من الواجب على المؤسسة تحيين وضعيات الأشغال التي لم يتم تحصيلها قبل تاريخ 31مارس 2017، ويذكر أن الفاتورة رقم 2016/711 لا تتعلق بصفقة عمومية.

يمكن للمؤسسة أن تتلقى تعديلا جبائيا فيما يخص الرسم على القيمة المضافة TVA بقيمة **553 665 دج** مفصلا كما يلي:

- مبلغ الرسم على القيمة المضافةTVA المقدر ب 002 493 دج

- غرامة 10% ناتجة عن عدم التصريح برقم الأعمال والتي تقدر ب 300 49 دج وذلك وفقا للمادة 115 من قانون الرسوم على رقم الأعمال؛

- غرامة 10% ناتجة عن عدم تسديد TVA والتي تقدر ب 30049 دج وذلك وفقا للمادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

- غرامة 3% عن كل شهر وبمعدل أقصى يقدر ب 15%أي951 73 دج وذلك وفقا للمادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أما فيما يتعلق باسترجاع الرسم على القيمة المضافة TVA فنقدم الملاحظات التالية:

- استرجاع TVA لفاتورة شراء مواد أولية قدرت ب 000 150دج باحتساب كل الرسوم والتي تم دفعها نقدا في الحساب البنكي للمورد وهذا غير مقبول جبائيا فالفواتير التي تفوق مبلغ 000 100 دج باحتساب كل الرسوم والمدفوعة نقدا تفقد حق استرجاع TVA من جهة (المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال) وعمليات الدفع التي تتم نقدا إلى الحساب البنكي أو البريدي تماثل عمليات الدفع النقدية المنشور 03/ قانون المالية لسنة 2018م المؤرخ في 08 فيفري 2018)؛وبالتالي على المؤسسة أن تعيد مبلغ TVA المقدر ب 950 23 دج؛

- استرجاع TVAلفاتورة مصاريف رحلة سياحية لأحد الشركاء والتي تقدر ب 570 28 دج، وهذا غير مقبول جبائيا وفقا للمادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال؛

- استرجاع TVA لفاتورة مصاريف إيجار السيارات المقدرة ب 386 148 دج، وهذا غير مقبول جبائيا وفقا للمادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال؛

انطلاقا مما سبق يجب على المؤسسة أن تقوم بإعادة دفع مبلغ **906200 دج** المتعلق بالرسم على القيمة المضافة TVA غير القابل للاسترجاع.

3.4فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

عند تدقيقنا للجدول رقم (09) والمعني بتحديد النتيجة الجبائية للسنة المالية 2020 استخلصنا بعض الأخطاء تتلخص في:

- عدم تسجيل وضعية أشغال بقيمة 450 520 دج خارج الرسم، وبالتالي يجب دمج رقم الأعمال عند تحديد النتيجة الجبائية؛

- خصم مصاريف رحلة سياحية لأحد الشركاء تقدر ب 368 150 دج لا تتعلق بنشاط المؤسسة، فهي غير قابلة للخصم حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

- خصم مصاريف إيجار السيارات المقدرة ب 980 780 دج والتي تعتبر جد مفرطة بالنسبة لطبيعة نشاط المؤسسة حسب المادة 141-7) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

علما أن النتيجة الجبائية للسنة المالية 2020 تقدر ب 870 654 18 دج وبالاعتماد على الأخطاء المسجلة أعلاه فإنه يتم تصحيحها كما يلي:

الجدول رقم (04): تصحيح النتيجة الجبائية للسنة المالية 2020

العنوان	2020
النتائج الجبائية المصرح بها	18 654 870
- ما يتم دمجه	
تصحيح رقم الأعمال	520 450
مصاريف الرحلة	150 368
أعباء إيجار السيارات	780 980
النتيجة الجبائية	**20 106 668**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

تخضع أرباح المؤسسة إلى الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل 23% وفقا للمادة 150-1) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما سيتم تطبيق الغرامات المالية وفقا للمادة 193-1 من نفس القانون كما يلي:

الجدول رقم (05): تحديد الفارق من IBS الواجب دفعه

النتيجة الجبائية	20 106 668
النتيجة الجبائية المصرح بها	18 654 870
الفارق	1 451 798
الضريبة على أرباح الشركات (23%)	333 914
الغرامات المالية (25%)	83 479
المجموع	**417 393**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (04)

4.4 فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

طبقا لأحكام المواد 45، 46، 54 و104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن الفوارق الناتجة عن تصحيح النتائج الجبائية للشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/اقتطاع من المصدر) بمعدل 15% كما يتجلى في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/اقتطاع من المصدر) ب(دج)

العنوان	**2020**
الفارق في النتيجة الجبائية	1 451 798
حق IBS	333 914
مصاريف الرحلة	150 368
الأساس الخاضع ل IRG	967 516
المعدل	%15
حق IRG	145 127
معدل الغرامة	%15
الغرامات المالية	21 769
المجموع	**166 896**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (05)

أما فيما يخص IRG/الأجور فلم تسجل الشركة أية أخطاء فيما يتعلق بحساب الوعاء الضريبي أي الأجر الخاضع للضريبة.

5.4 فيما يخص الرسم على السيارات الخاصة

تحوز المؤسسة على سيارتين جديدتين من صنف خاص (أقل من 5 سنوات) تتمثلان في:

- سيارة رقم 01 تقدر ب 4 000 000 دج تم اقتناؤها بتاريخ 14-04-2018؛
- سيارة رقم 02 تقدر ب 6 500 000 دج تم اقتناؤها بتاريخ 20-02-2019؛

لم تقم المؤسسة بدفع الرسم على السيارات الخاصة والمقدر بمبلغ 350 000 دج بالنسبة للسيارة رقم 01 و600 000 بالنسبة للسيارة رقم 02، أي بمجموع 950 000 دج وفقا للمادة 60 من قانون المالية 2018.

5.الأخطار الجبائية المحتملة بعد تدقيق السنة المالية 2020

تتلخص الضرائب والرسوم بالإضافة إلى الغرامات المتعلقة بالتصحيحات الجبائية للسنة المالية 2020 والتي يمكن أن تطالب مصالح الضرائب المؤسسة بإيفائها في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): الخطر الجبائي المحتمل المقدر ب (دج)

العنوان	2020
- الرسم على النشاط المهني	591 116
- الرسم على القيمة المضافة	866 459
- الضريبة على أرباح الشركات	417 393
- الضريبة على الدخل الإجمالي	166 896
- الرسم على السيارات الخاصة	950 000
المجموع	2 991 864

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة التطبيقة

من خلال مهمة التدقيق الجبائي تمكننا من تحديد مبلغ الضرائب والرسوم التي لم تقم المؤسسة بدفعها وفقا للقوانين المعمول بها في الجزائر والتي قد تشكل خطرا جبائيا وماليا لها في حالة تعرضها لرقابة جبائية من قبل إدارة الضرائب وقدر هذا الخطر بمليونين وتسعمائة وواحد وتسعون ألفا وثمانمائة وأربعة وستون دينار جزائري (2 991 864).

IV- الخاتمة

إن دراستنا حول موضوع منهجية التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية مكننا من الإجابة عن إشكالية الدراسة وتأكيد صحة الفرضية الأولى، بحيث فعلا للتدقيق الجبائي أثر في تدنئة المخاطر الجبائية باعتباره يقوم بإجراءات احترازية لتصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة وتصحيح تصريحاتها الجبائية مما يمكن المؤسسة من تقليص الخطر الجبائي المحتمل.

وقد قمنا بتدعيم دراستنا بحالة تطبيقية والتي تأكدنا من خلالها من صحة الفرضية الثانية، بحيث ومن خلال تقربنا من المؤسسة محل الدراسة تمكننا من تحديد مبلغ الضرائب والرسوم التي لم تقم المؤسسة بدفعها وفقا للقوانين المعمول بها في الجزائر .

ويشمل الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية كل ما تعلق بالأخطاء في المحاسبة أو في الإجراءات الجبائية من عدم الامتثال للقوانين و الآجال والتي ينتج عنها دفع حقوق مالية إضافية للإدارة الجبائية مع تسديد غرامات وفق ما ينص عليه القانون الجبائي،

ومن خلال ماسبق من دراسة نظرية وتطبيقية يمكننا تقديم التوصيات التالية:

- وجوب وجود مصلحة داخل الشركة تتكفل بالجانب الجبائي أو تعيين مستشار جبائي للتكفل بالملف الجبائي للمؤسسة.
- القراءة والفهم الجيد للقوانين الجبائية وكيفية تطبيقها مع احترام الآجال القانونية للتصريح.
- احترام الإجراءات المنصوص عليها في القوانين الجبائية
- القيام بعملية التدقيق للملف الجبائي قبل التصريح لتجنب أي ملاحضات تجعل المؤسسة محل شك مما يؤدي لبرمجتها للرقابة الجبائية من طرف الادارة الجبائية لاحقا.
- استغلال االفرص الجبائية والتخفيضات الممنوحة من طرف الإدارة الجبائية للمؤسسة واستغلال الثغرات القانونية لصالحها.

V- المراجع

- .حميداتو صالح. (2012). *دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية*. جامعة قاصدي مرباح- ورقلة.
- Mouna GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN .JUIN, 2013 .(IMPACT DES MECANISMES INTERNES DE GOUVERNANCE SUR LE RISQUE FISCAL: UNE ETUDE MENEE DANS LE CONTEXTE TUNISIEN .FRANCE- TUNISIE.
- Rédha KHELASSI .(2013) .*Précis de l'audit fiscal de l'entreprise* .Alger: Berti editions.
- أحمد حلمي جمعة. (2005). *التدقيق الحديث*. (دار صفاء للنشر والتوزيع) عمان، الأردن.
- المديرية العامة للضرائب. (2021). قانون الضرائب المباشرة.
- جربوع يوسف محمود. (2007). *مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق*. عمان، الأردن: مؤسسة وراق للنشر والتوزيع.
- خلف عبد الله الوردات. (2014). *دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA*. الاردن: الوراق للنشر والتوزيع.
- صالح حميداتو، و سارة ميسي. (ديسمبر, 2019). الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة. *مجلة التنمية الاقتصادية ، 4* (2)، الصفحات 67-84.