

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة البليدة 2
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ضمن إطار المراجعة التعاقدية

- دراسة حالة -

مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و تدقيق

إشراف الدكتورين:

علاش أحمد و براق عيسى

إعداد الطالب:

شرّاد سمير

السنة الجامعية: 2014/2013

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة البليدة 2
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ضمن إطار المراجعة التعاقدية

- دراسة حالة -

مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالب:

شرّاد سمير

أمام اللجنة المشكلة من:

رئيساً	جامعة البليدة 2	أستاذ محاضر (أ)	د. فلاّح محمّد
مشرفاً ومقرراً	جامعة البليدة 2	أستاذ التعليم العالي	د. علاش أحمد
مشرفاً مساعداً	جامعة البليدة 2	أستاذ محاضر (أ)	د. براق عيسى
عضواً مناقشا	جامعة البليدة 2	أستاذ محاضر (أ)	د. بن نذير نصر الدين
عضواً مناقشا	جامعة البليدة 2	أستاذ التعليم العالي	د. ناصر مراد

السنة الجامعية: 2014/2013

الإهداء

إلى

والدايا حفظهما الله ورعاهما وأطال الله في عمرهما
زوجتي العزيزة و ابناي محمد إسلام و بلال حفظهما الله و أنبتهما نباتا حسنا
جميع أخواتي و إخوتي كل باسمهم جعلهم الله عوناً لي
جميع الأهل والأقارب
أصدقائي وزملائي الأعزاء كل باسمه
جميع الزملاء بدفعة ماجستير محاسبة و تدقيق - بجامعة البليدة -
إلى كل طالب وباحث علم أهدي هذا البحث المتواضع عرفانا ومحبة

سمير شرّاد

شكر و تقدير

الحمد لله الذي أمَدَّنِي بالعلم و الجهد و أعانتني على انجاز هذا البحث، والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليما كثيرا.

انه من العرفان بالجميل أن أتوجه في بداية هذا البحث، بالتقدّم بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذائي المشرفان: الدكتور علاش أحمد و الدكتور براق عيسى- على توجيهاتهما ونصائحهما القيّمة التي أفادتني كثيرا في إثراء معارفي العلمية، وتقديم التوصيات الرشيدة، وحرصهما على تقديم يد العون والمساعدة ولم يدّخرا جهدا في تشجيعي ومساعدتي لانجاز هذا العمل.

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من أسهم برأيه وشجعني ولو بكلمة طيبة لإخراج هذا البحث إلى حيز الوجود و أخصّ بالذكر زوجتي و زملائي بدفعة الماجستير.

ملخص

إنّ المراجعة الجبائية تعدّ وسيلة هامّة للمؤسسة، تستدعي الاعتماد على مختص يقوم بانتهاء خطوات تمكّنه من القيام بتقدير الخطر الجبائي و تفعيل الجانب الجبائي لها.

إنّ دراستنا تهدف الى محاولة وضع منهجية لكيفية اعداد مهمّة المراجعة الجبائية، وإقتراح نموذج لتقرير نهائي يسمح بالخروج بمختلف التوصيات اللازمة لتفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة.

إنّ أهميّة هذا الموضوع مزدوجة: بالنسبة للمؤسسة و المراجع :

من جانب المؤسسة، فإن التسيير الفعّال للخطر الجبائي، يسمح لها بتقليص الضرائب المدفوعة و تحسين كفاءة تسيير هذا الخطر، من خلال التعرف على كل الامتيازات الممنوحة لها في إطار القوانين السّارية المفعول.

أما من جانب المراجع الجبائي، فإنه يسمح له باتباع منهجية تمكّنه من التسيير الأمثل لمهمّته و الرفع من قيمتها المضافة لمصلحة المؤسسة.

نحاول من خلال هذه الدراسة إبراز منهجية المراجعة الجبائية التي يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة، بعيدا عن المراقبة التي تقوم بها إدارة الضرائب، متناولين مختلف التشريعات الجزائرية حيّنة الى غاية سنة 2014، و كيفية مراجعة مختلف حسابات النظام المحاسبي المالي بمنظور جبائي.

و لقد خلصت دراستنا في الأخير بدراسة تطبيقية على الشركة ذات المسؤولية المحدودة صوفيكي Soficlef، والتي تمّ من خلالها عرض نموذج لتقرير تطبيق منهجية المراجعة الجبائية في اطار المراجعة التعاقدية. و الخروج بمختلف التوصيات التي نراها ضرورية لتصحيح و تفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة.

Résumé

l'audit fiscal est devenu un outil principal pour l'entreprise car il vise à identifier les risques fiscaux auxquels s'expose l'entreprise et permet aussi l'évaluation de sa gestion fiscale, et ce par la mise en place d'une mission menée par une personne spécialisée dans l'audit et la fiscalité, ce dernier suit une démarche d'audit qui lui permet d'aboutir à ses objectifs.

Un rapport d'audit fiscal, présente un double intérêt incontestable aussi bien pour l'entreprise que pour l'auditeur:

Pour l'entreprise, une gestion du risque fiscal efficace permet de minimiser l'impôt dans un cadre de réduction du risque fiscal,

et pour l'auditeur fiscal, en proposant une démarche qui permet de mieux gérer la mission d'audit fiscal, d'augmenter sa valeur ajoutée pour le client et de maîtriser les risques liés à la mission.

Dans ce contexte, nous allons proposer une démarche d'audit fiscal, qui diffère du contrôle de l'administration fiscale, tout en analysant les comptes comptables du nouveau système SCF d'un point de vue fiscal et selon la législation et lois en vigueur.

et pour concrétiser notre recherche, nous avons étudié un cas pratique sur une société Algérienne, Sarl SOFICLEF, où on a pratiqué la démarche citée dans la phase théorique et on a conclu à des recommandations afin de mieux gérer et optimiser la fiscalité de cette société.

قائمة المحتويات

الإهداء

شكر و تقدير

قائمة الجداول

ملخص

قائمة المحتويات

قائمة الأشكال

قائمة الاختصارات و الرموز

10 مقدمة

16 الباب الأول: الإطار النظري للمراجعة و المراجعة الجبائية للمؤسسة

18 الفصل الأول: المراجعة و المراجعة الجبائية

20 المبحث الأول: المراجعة أهدافها و أنواعها

28 المبحث الثاني: المراجعة الجبائية أهدافها و أنواعها

37 الفصل الثاني: الالتزامات الجبائية للمؤسسة و سلطة إدارة الضرائب

39 المبحث الأول: أهم الالتزامات الجبائية للمؤسسة في النظام الجبائي الجزائري...

56 المبحث الثاني: السلطات الثلاثة التي تتمتع بها إدارة الضرائب

61 الفصل الثالث: المخاطر الجبائية وضرورة اللجوء الى مراجعة جبائية

63 المبحث الأول: مصادر المخاطر الجبائية

70 المبحث الثاني: دور المراجعة الجبائية في التقليل من الخطر الجبائي

80	الباب الثاني: المراحل العملية في إعداد مهمة المراجعة الجبائية.....
82	الفصل الأول: الحصول على معرفة عامة للمؤسسة و تقييم نظام رقابتها الداخلي الجبائي
84	المبحث الأول: الحصول على معرفة عامة للمؤسسة والتعرف على إطارها الجبائي
91	المبحث الثاني: تقييم و اختبار نظام الرقابة الداخلي الجبائي للمؤسسة.....
104	الفصل الثاني: العنصران الملازمان لمهمة المراجعة الجبائية: مراجعة الالتزام ومراجعة الفرصة
106	المبحث الأول: مراجعة الالتزام.....
134	المبحث الثاني: مراجعة الفرصة.....
141	الفصل الثالث: إعداد التقرير النهائي للمهمة نظريا ثم تطبيقيا على مؤسسة صوفيكل.
143	المبحث الأول: إعداد ملفات المراجعة و التقرير النهائي للمهمة.....
152	المبحث الثاني: دراسة تطبيقية على مؤسسة "صوفيكلي ش.ذ.م.م"
191	الخاتمة.....
197	المراجع.....

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	المقارنة بين أنواع المراجعة	26
2	جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	41
3	المنتجات التي تخضع للرسم الداخلي على الاستهلاك	51
4	نسب الخضوع للرسم الداخلي على الإستهلاك	52
5	المعدلات المطبقة لحساب الرسم على المنتجات البترولية	53
6	رقم أعمال المؤسسة لخمس أعوام الأخيرة	157
7	الالتزامات الجبائية للمؤسسة	163
8	إختبار نظام رقابة المؤسسة	166
9	إختبار مراجعة الالتزامات الشكلية للمؤسسة	170
10	جدول مقارنة رقم الأعمال و الرسم TVA	172
11	مقارنة رقم الأعمال TVA برقم الأعمال TAP حسب وثيقة G50	175
12	مقارنة ضريبة IRG محاسبيا و حسب G50	177
13	قياس الخطر الجبائي الكلي للمؤسسة	182

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
31	العقوبات المسلطة من طرف الإدارة الضريبية والمحاكم	1
159	الهيكل التنظيمي لمؤسسة "صوفيكلي" SOFICLEF	2

قائمة الاختصارات و الرموز

الاختصار/الرمز	الدلالة
ANDI	الوكالة الوطنية لدعم الإستثمار
ANSEJ	الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب
BNC	الأرباح الغير تجارية
COSO	المراجع الدولي للمراجعة الداخلية
état 104	جدول سنوي يصرّح فيه بقائمة، رقم أعمال و معلومات الزبائن في حالة البيع بالجملة
FIFO	الداخل أولا خارج أولا، طريقة تقييم الاخراجات من المخزون
G01	وثيقة يصرّح فيها بمختلف المداخل السنوية الشخصية الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي
G04	وثيقة يصرّح فيها بالميزانية الختامية للمؤسّسات (الاشخاص المعنويين)
G11	وثيقة يصرّح فيها بالميزانية الختامية للأشخاص الطبيعيين
G13	وثيقة على شكل ميزانية تخصّ الخاضعين ذوي المهن الحرة
G50	وثيقة يصرّح فيها بمختلف الضرائب و الرسوم الشهرية أو الفصلية معدّة من طرف ادارة الضرائب
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة
INAPI	المعهد الوطني الجزائري للملكية الصناعية
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
ISA	معايير المراجعة الدولية
Sarl SOFICLEF	الشركة ذات المسؤولية المحدودة صوفيكلي
TAP	الرسم على النشاط المهني
TIC	الرسم الداخلي على الإستهلاك
TPP	الرسم على المنتوجات البترولية
TVA	الرسم على القيمة المضافة

مقدمة

مقدمة

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

إنّ العقوبات التي يمكن أن تتعرّض لها المؤسسة، تتساوى في نية القصد عند مخالفتها، فتكون على حد سواء أكانت المخالفة غير مقصودة أو تهربا جبائيا، وهذا ما يجعل المؤسسات الخاضعة تضاعف من درجة الوقاية و الحذر عند تطبيق هذه القوانين.

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

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

و على ضوء ما سبق، فإنّ المراجعة الجبائية، تعدّ وسيلة هامّة للمؤسسة، تستدعي الاعتماد على مختص يقوم بانتهاج خطوات تمكّنه من القيام بتقدير الخطر الجبائي و تفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة .

و من هنا يمكن صياغة الإشكالية الأساسية للبحث كمايلي:

ماهي المنهجية التي يجب على المراجع الجبائي إنتهاجها، من أجل الوصول الى تقدير الخطر الجبائي للمؤسسة، ومن ثمّ اعطاء التوصيات الضرورية واللازمة، لتخفيض الأعباء و ضمان فعالية جبائية مثلى للمؤسسة؟

و من خلال هذه الاشكالية، يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي الالتزامات الجبائية التي تخضع لها المؤسسة الجزائرية؟
- ماهي السلطات التي تفرضها ادارة الضرائب على المؤسسات الخاضعة للضريبة؟
- ماهي المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة؟ و ماهي الوسيلة الفعالة للحد منها؟
- هل المراجعة القانونية، التي يمارسها محافظ الحسابات، كفيلة للحد من الخطر الجبائي للمؤسسة؟
- من هو الشخص المؤهل لإعداد المراجعة الجبائية؟ و ماهي صفاته و كفاءاته؟
- هل مراحل إعداد مهمّة المراجعة الجبائية هي نفسها مراحل إعداد المراجعة المالية و المحاسبية؟

و للإجابة على الإشكالية المطروحة و الأسئلة الفرعية يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- المؤسسة معرضة للخطر الناتج عن عدم كفاءة موظفيها في التصريح بالالتزامات اللازمة لمصلحة الضرائب، و أفضل وسيلة للحد من هذا الخطر هو القيام بتكوينهم.
- إنّ إتباع توصيات محافظ حسابات المؤسسة، المدرجة في تقريره النهائي، كفيل بالحد من المخاطر الجبائية.
- المراجعة الجبائية ليست ضرورية بالنسبة للمؤسسة، فبإمكان المؤسسة القيام بضمان فعالية جبائية دون اللجوء لمختص جبائي خارجي.
- إنّ المنهجية المتبعة من خلال المراجعة المالية و المحاسبية، هي نفسها المطبقة في المراجعة الجبائية.
- يمكن لمراجع الحسابات أو المحاسب المعتمد القيام بمهمّة المراجعة الجبائية.
- إنّ المراجعة الجبائية، لا يمكن أن تضمن الحد النهائي من المخاطر الجبائية، فهناك مخاطر لا يمكن تفاديها من طرف المؤسسة.

لمعالجة إشكالية الموضوع بشكل جيّد، تمّ المزج في هذه الدراسة بين المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، حيث يظهر هذا الأخير في الجانب التطبيقي

الخاص بدراسة حالة، أما المنهج الوصفي فيظهر في الجانب النظري. كما تجدر الإشارة لاستعمالنا لأسلوب المقابلة المباشرة مع مسؤولي المؤسسة و هذا لغرض الاجابة عن نموذج لتقييم نظام الرقابة الجبائي للمؤسسة.

و نظرا لتشعب الجانب الجبائي الجزائري و لتنوع الخاضعين له، و للوصول لهدف الموضوع، فإننا قمنا بتحديد دراستنا كالتالي:

- نتطرق للإلتزامات الجبائية التي تخضع لها المؤسسات الجزائرية باستثناء تلك التي تخضع للضريبة الجزائرية الوحيدة (IFU) و المؤسسات التي تخضع للمحاسبة العمومية؛
- يتم التركيز على الإلتزامات الجبائية تجاه مصلحة الضرائب، دون الإلتزامات شبه الجبائية؛
- نتناول في هذه الدراسة أيضا، مختلف التشريعات الجبائية الجزائرية محينة لغاية سنة 2014، أما فيما يخص الجانب التطبيقي، و المتمثل في دراسة حالة، فتمّ تحيين هذه القوانين لغاية سنة 2013، و التي تمثل سنة القوائم المالية محل دراستنا.

تمّ اختيار هذا الموضوع نتيجة لعدة دوافع، و التي نوضحها فيمايلي:

- نقص المواضيع التي تناولت المراجعة الجبائية، خاصة منها باللغة العربية؛
- إقتراح نموذج يتم من خلاله إعداد تقرير لمهمة المراجعة الجبائية؛
- عرض تحيين لمختلف القوانين و التشريعات الجبائية لغاية سنة 2014؛
- تطبيق الجانب النظري على واقع مؤسسة جزائرية، تتميز برقم أعمال و عدد موظفين جدّ معتبر، للخروج بتوصيات نراها هامة للحد من الخطر الجبائي المحتمل؛
- التعرف على كيفية القيام بالمراجعة الجبائية لمختلف حسابات الميزانية و حسابات التسيير، حسب النظام المحاسبي المالي، والذي يعدّ حديث التطبيق، نظرا لدخوله حيّز التنفيذ سنة 2010.

إنّ الهدف الرئيسي لهذا الموضوع، يكمن في أنّ المشرّع الجزائري أعطى الخطوط العريضة في كيفية إعداد مهمة المراجعة القانونية، و عرض لمختلف التقارير الواجبة، و كذا في نوع إبداء الرأي النهائي للمصادقة، أو عدم

المصادقة، على القوائم المالية للمؤسسة، لكن فيما يخص التقارير المرتبطة بأنواع المراجعات الأخرى، ترك الحرية في كيفية إعدادها من طرف المراجع.

و من هذا المنطلق، فإنّ دراستنا تهدف الى محاولة وضع منهجية لكيفية اعداد مهمّة المراجعة الجبائية، وإقتراح نموذج لتقرير نهائي يسمح بالخروج بمختلف التوصيات اللازمة لتفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة.

أما أهمية هذا الموضوع فهي مزدوجة، بالنسبة للمؤسسة وكذا بالنسبة للمراجع الجبائي.

- من جانب المؤسسة، فإن التسيير الفعال للخطر الجبائي، يسمح لها بتقليص الضرائب المدفوعة و تحسين كفاءة تسيير هذا الخطر، من خلال التعرف على كل الامتيازات الممنوحة لها في إطار القوانين السارية المفعول.
- أما من جانب المراجع الجبائي، فإنه يسمح له باتباع منهجية تمكنه من التسيير الأمثل لمهمته و الرفع من قيمتها المضافة لمصلحة المؤسسة.

من خلا المسح المكتبي الذي قمنا به، لاحظنا أنّ أغلب الدراسات تناولت المراجعة الجبائية التي تقوم بها إدارة الضرائب، أو بما يسمى بالرقابة الجبائية، مع إعطاء دراسة حالة لمؤسسة تعرّضت لهذه الرقابة و إستخراج مختلف العقوبات التي سلّطت عليها، و من بين هذه الدراسات نذكر:

✓ ولهي بوعلام " أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004

حيث تعرض الباحث من خلال موضوعه إلى ظاهرة التهرب الجبائي، وما له من اثر على اقتصاد الدولة، ولعل من بين الأساليب المستحدثة مع الإصلاحات الجبائية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات الجبائية أو تقنية المراقبة والتحقيق، حيث تعتبر المراجعة الجبائية فحص شامل لوضعية المكلف ومراقبة مدى احترامه للقوانين الجبائية. وقد حاول الباحث إبراز الجوانب التقنية لأساليب المراجعة الجبائية، بالإضافة إلى مدى فعاليتها من حيث آثار المردود العام من خلال أرقام وإحصائيات قام بتقديمها.

✓ ناصر احمد أمين الخطيب، "تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن"، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا، 2007

حيث اهتم الباحث من خلال هذه الدراسة، بمحاولة إبراز القواعد الأساسية للضريبة، بالتطرق إلى أحكام وعاء ضريبة الدخل، ثم أحكام الضريبة العامة على المبيعات، ثم بعرض وتحليل الفحص الضريبي من خلال ماهيته وأهدافه، والمعايير التي يمارسها. وقد خلص الباحث إلى أن قيام الإدارة الضريبية بأداء أعمال الرقابة بدرجة عالية من الجودة، سيؤدي بما لا شك فيه إلى تحسين الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين وتخفيض معدلات التهرب الضريبي في إطار نظام ضريبي كفء يجلب ثقة المكلفين ودعمهم.

✓ قحوش سميرة "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية" دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة -الجزائر - مذكرة ماجستير جامعة ورقلة، سنة 2012.

وقد توصلت من خلال هذه الدراسة، إلى أن المراجعة الجبائية لها دور ايجابي في تحسين جودة التصريح الجبائي من حيث فعالية برنامج المراجعة الجبائية وخاصة ما يتوفر عليه المراجع الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة عمليات المراجعة الجبائية، تمكّن من تشجيع المكلفين على أن تكون تصريحاتهم بالضريبة صحيحة ودقيقة وهذا من شأنه زيادة الإيرادات الضريبية.

و لعلّي أقرب هذه الدّراسات لموضوعنا، هي تلك التي تناولها:

Mohamed ben hadj saad "l'audit fiscal dans les PME": Proposition d'une démarche pour L'expert-comptable, Memoire pour l'obtention du diplôme D'expert-comptable; Sfax, Tunis, 2009.

و الذي تناول فيها الباحث مختلف المراحل الضرورية للقيام بالمراجعة الجبائية، وعرض من خلالها مختلف التشريعات الجبائية التونسية و المخاطر الجبائية التي تواجهها المؤسسات مع إقترح، في الأخير، التوصيات اللازمة لتفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة التونسية.

لكن ما نراه، جانبا سلبيا في هذه الدراسة، هو عدم قيام الباحث بدراسة حالة تطبيقية على مؤسسة تونسية، تعطي للجانب النظري أكثر وضوحا و تقريب أكثر للمفاهيم.

لقد جاءت دراستنا هذه مختلفة عن الدراسات السابقة، كون أنها تهتم بإبراز منهجية المراجعة الجبائية التي يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة، بعيدا

عن المراقبة التي تقوم بها إدارة الضرائب، فهدف الأولى علاجي و وقائي، أما الثانية فترمي لفرض عقوبات على المؤسسة. كما أننا سنتناول مختلف التشريعات الجزائرية محينة الى غاية سنة 2014، و نعرض كيفية مراجعة مختلف حسابات النظام المحاسبي المالي بمنظور جبائي.

و لهذا قمنا بتقسيم بحثنا إلى بابين:

في الباب الأول، سنتناول الإطار النظري للمراجعة و المراجعة الجبائية للمؤسسة والذي قسم بدوره إلى ثلاثة فصول:

في الفصل الأول، سنعرض مختلف المفاهيم و الأنواع و كذا أهمية كل من المراجعة و المراجعة الجبائية؛

و في الفصل الثاني، سنتطرق لتبيان مختلف الإلتزامات الجبائية للمؤسسة و كذا السلطة التي تفرضها إدارة الضرائب على المؤسسات الخاضعة،

أما في الفصل الثالث و الأخير في هذا الباب، فسنتطرق للمخاطر الجبائية التي تحيط بالمؤسسة و ضرورة اللجوء الى المراجعة الجبائية.

أما في الباب الثاني، سنتناول من خلاله، للمراحل و المنهجية العملية في إعداد مهمة المراجعة الجبائية ، والتي يستدعي عرضها الفصول الثلاثة التالية:

الفصل الأول، نتطرق للمرحلة الأولى و المتمثلة في الحصول على معرفة عامة للمؤسسة و تقييم نظام رقابتها الداخلي الجبائي؛

أما في الفصل الثاني، فسنتطرق للعنصران الملازمان لمهمة المراجعة الجبائية و المتمثلان في مراجعة الإلتزام ومراجعة الفرصة؛

و في الأخير، نقوم بتقديم كيفية إعداد تقرير نهائي للمهمة، و الذي سوف نتناوله في الفصل الثالث مع تقديم الجانب التطبيقي لهذه المنهجية على مؤسسة "صوفيكي ش.ذ.م.م"، بحيث يكون على شكل تقرير نموذجي لمراجع جبائي.

و في الأخير جاءت الخاتمة متناولين فيها أهم النتائج و التوصيات التي نراها مهمة و ضرورية و المتعلقة بالموضوع.

الباب الأول:

الإطار النظري للمراجعة و المراجعة الجبائية

للمؤسسة

الباب الأول:

الإطار النظري للمراجعة و المراجعة الجبائية للمؤسسة

تمهيد:

بهدف ضمان التحصيل الجيد للضريبة، وضع المشرع الجزائري قوانين تسمح بمراقبة و التحقق من تطبيق القواعد الجبائية، وكذا تسليط عقوبات في حالة الانحراف عنها، فهي بمثابة السلطة التي تختص بها إدارة الضرائب على الخاضعين للضريبة.

فالجباية، أصبحت إحدى إنشغالات المؤسسة، لأنّ التسيير الجيد لها يساعد على التسيير الفعّال للجانب المالي داخل المؤسسة. فتعقّد القوانين الجبائية، لتعدّد و إختلاف تفسيراتها، و كذا التغيّر المستمر في التشريعات، أصبح يشكل خطرا ملازما للمؤسسة، لا يمكن تقديره و الحد منه بمجرد قيام هذه الأخيرة بتعيين مراجع قانوني، محافظ الحسابات، لإبداء رأي محايد حول مصداقية القوائم المالية، و لكن من خلال تعيين خبير خارجي، له الإلمام الكامل بالجانب الجبائي، يقضي برأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية الختامية مع القوانين و الإلتزامات الجبائية المتعدّدة، و كذا الإدلاء بمختلف الاقتراحات المهمة، التي تهدف إلى تخفيض الأعباء و تجنب المؤسسة مخاطر جبائية متعددة، أو بعبارة أخرى، اللجوء الى المراجعة الجبائية و التي تعتبر أحد أنواع المراجعة.

لتفصيل المفاهيم السابقة ، سنتناول في هذا الباب ثلاثة فصول نعرضها كما يلي:

الفصل الأول: المراجعة و المراجعة الجبائية

الفصل الثاني: الإلتزامات الجبائية للمؤسسة و سلطة إدارة الضرائب

الفصل الثالث: المخاطر الجبائية و ضرورة اللجوء الى المراجعة الجبائية

الفصل الأول:

المراجعة و المراجعة الجبائية

الفصل الأول: المراجعة و المراجعة الجبائية

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن، وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة¹، وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة، مما أوجب عليها تبني مهمة جديدة، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة، وكذا النشاطات التي تقوم بها. وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة² كوسيلة مساعدة لتلبية هذه متطلبات.

إن تعدّد مستعملي القوائم المالية، جعل المراجعة تتنوّع حسب الأهداف المرجوة منها، خاصة تلك التي تساعد على تخفيض أعباء المؤسسة و تجنبها مخاطر مستقبلية محتملة، كالمخاطر و الأعباء الجبائية.

من هذا المنطلق، سوف نتناول في هذا الفصل المبحثين التاليين:

- ✓ المبحث الأول: المراجعة أهدافها و أنواعها ؛
- ✓ المبحث الثاني: المراجعة الجبائية أهدافها و أنواعها.

¹ - ومن بينها: المساهمين، المساهمين المحتملين أو الجدد، إدارة الضرائب، البورصة، .. الخ

² "يعود أصل كلمة المراجعة auditing من التعبير اللاتيني audite وتعني الاستماع" للمزيد من المعلومات إرجع الى المرجع:

المبحث الأول: المراجعة أهدافها و أنواعها

إنَّ للمراجعة أهداف تسعى إلى تحقيقها، والتي شهدت تطوُّراً عبر الزمن، و من ثمَّ ظهرت أنواع لها، و ذلك بالنظر لما تسعى من تحقيقه و لما تلبيته من متطلبات الأطراف و الجهات التي لها مصالح في المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف المراجعة و المفاهيم القريبة منها

للمراجعة تعاريف و مفاهيم مختلفة سنحاول ذكر الأهم منها في نظرنا.

الفرع الأول: تعريف المراجعة

اختلفت التعاريف بخصوص المراجعة، لذلك يتم ذكر الأكثر شيوعاً منها:

التعريف الأول: " المراجعة هي الفحص المهني للمعلومات من أجل الإعراب عن رأي مسؤول أو مستقل حول هذه المعلومات من أجل الاستناد على معيار نوعي وهذا الرأي يجب أن يزيد من منفعة وفائدة هذه المعلومات ¹ " .

التعريف الثاني: « المراجعة هي اختبار أو فحص يقوم به شخص مهني كفاء و مستقل من أجل إبداء رأي مبرر حول الانضباط والمصادقية في إعداد البيانات التي تتضمنها القوائم المالية الختامية ² ».

التعريف الثالث: « المراجعة هي عبارة عن مجموعة من التقنيات والمعلومات المستخدمة في عملية منسجمة يقوم بها شخص مهني من أجل إصدار حكم اعتماداً على معايير محددة، وهذا بهدف تكوين رأي حول الإجراءات والتشكيلات المعتمدة عند تحقيق رأي ما ³ ».

من هذه التعاريف يتبين لنا أن المراجعة مهمة مستقلة، يقوم بها شخص متخصص، وتحت مسؤوليته، بهدف التعبير و إعطاء رأيه في تقرير نهائي،

¹ M.Chadefaux, J.L.Rossignol, "La performance fiscale des entreprises", Revue du Droit Fiscal n°30-35,27, France, 2006, p : 05

² Société nationale de comptabilité, drh, Guide d'audit et de commissariat aux comptes , Alger, 1989, p: 1102

³ Jean Raffegau, L'audit opérationnel, 1984, P: 53

حول المصادقية و الانضباط في إعداد البيانات التي تتضمنها القوائم المالية.

الفرع الثاني: المفاهيم القريبة للمراجعة

تعددت مفاهيم المراجعة مما انجر عنه ظهور مرادفات و مفاهيم أخرى قريبة منها، و لنزع هذا الالتباس، ارتأينا إلا أن نقدم هذه المفاهيم و هي : الاستشارة، الرقابة و تدقيق الحسابات .

أولاً: الاستشارة (conseil)

يمكن للمؤسسة أن تحتاج إلى الاستشارة بغرض إعطاء تنظيم جديد أو إستراتيجية أو حتى استشارة قانونية، و هذا تكملة لمهمة المراجع التي تقوم بتبيان الأخطاء و التفاوتات الموجودة على مستوى المؤسسة.

إن المراجع الخارجي لا يستطيع أن يكون مستشار دائم في المؤسسة، لان العلاقة التي تربطه مع الجهة موضوع المراجعة تبقى محدودة، فهي محصورة وتعاقدية، بينما المراجع الداخلي يمكن أن يكون مستشار دائم في المؤسسة.

ثانياً: الرقابة (contrôle)

إنّ الرقابة عبارة عن وضع أسس و إجراءات منهجية لإدارة المخاطر داخل المؤسسة، بغرض الوصول لإعطاء معلومات صادقة، بينما المراجعة تتمثل في مجموعة من التقنيات والمعلومات المستخدمة في عملية منسجمة يقوم بها شخص أو جهة مستقلة من أجل إصدار حكم حول هذه الإجراءات.

و من هنا نستخلص أن المراجعة تتضمن مختلف أنواع الرقابة لكن " كل رقابة لا تتضمن مراجعة"¹.

ثالثاً: تدقيق الحسابات (expertise)

إنّ المراجعة و تدقيق الحسابات هما مرادفتين ، لكن المراجعة هي مفهوم واسع أكثر اتساعاً عن تدقيق الحسابات، لأنها في حد ذاتها لم تكتف بميدان

¹ M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987; p : 06

المحاسبة فقط بل امتدت نحو ميادين مختلفة وعلوم أخرى ليست لها علاقة بالمحاسبة .

و تجدر الإشارة أن مصطلح التدقيق يستعمل غالبا من طرف المشاركة لتعبيرهم عن مصطلح المراجعة.

المطلب ثاني: أهداف المراجعة و أنواعها

إنّ أهداف المراجعة و أنواعها يمكن عرضه من خلال مايلي:

الفرع الأول: أهداف المراجعة

لقد صاحب تطور مهنة المراجعة تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويتمثل ذلك في العرض التالي¹

- قبل عام 1900 م كان الهدف من المراجعة اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كانت المراجعة تفصيلية، وتفتقد لوجود نظام رقابة داخلية؛

- من 1905 م حتى 1940 م كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية؛

- من 1940 م الى 1960 م كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي، وتم التحول نحو المراجعة الاختيارية التي تعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية؛

- من 1960 م وحتى الآن أضيفت مجموعة من الأهداف للمراجعة منها:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛

¹ - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لمراجعة الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط2،

- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
 - القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛
 - تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
 - تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية المراجعة على العميل أو المنشآت محل المراجعة.
- من العرض التاريخي السابق يمكن أن نستنتج أن الهدف الرئيسي لعملية مراجعة الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة محل المراجعة ونتائج الأعمال عن تلك الفترة.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة

يتم تحديد أنواع المراجعة من خلال كيفية النظر إليها و إلى جوانبها، و سننظر إليها في هذه الدراسة من خلال الجهة التي تقوم بالمراجعة، إذ تقسم حسب هذه الزاوية إلى نوعين و هما: المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و سنوضحها كما يلي:

أولاً: المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية وظيفة أو نشاط يقوم به موظفون من داخل المؤسسة ينتمون إلى مصلحة المراجعة الداخلية ، و لها تعاريف متعددة نقتصر على التعريفين التاليين :

1) تعريف المعهد الفرنسي للمراجعين و المراقبين الداخليين :

" المراجعة الداخلية وظيفة داخل المؤسسة أو المنظمة، و هي عبارة عن نشاط مستقل لتقييم الرقابة على عمليات المؤسسة، فوظيفتها تقدير و تقييم فعالية الرقابات الأخرى، إذ يتعلق عمل المراجع الداخلي بكل مراحل النشاط التي تهمّ"

الإدارة ، ومنه وجب عليه الذهاب في عمله إلى أبعد من الجانب المحاسبي و المالي، للوصول إلى الفهم التام للعمليات التي قام بفحصها " ¹.

(2) تعريف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين:

و الذي يعرفها " بأنها نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها، وذلك كأساس لخدمة الإدارة، أنها رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى".²

من خلال ما سبق يمكن أن نعرّف المراجعة الداخلية على أنها وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، تقوم بفحص العمليات المحاسبية و المالية وغيرها لتقييم جودة وفعالية الأنظمة الموجهة أساسا لخدمة الإدارة.

ثانيا: المراجعة الخارجية

يمكن عرض تعريف المراجعة الخارجية و أنواعها فيما يلي.

(1) تعريف المراجعة الخارجية

عرّف محمد سمير الصبان و عبد الله هلال المراجعة الخارجية على أنها³ "فحص لمجموعة من المعلومات تقدم على الاستقصاء، بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقاً لمجموعة من المعايير الموضوعية، تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال رأي المراجع إلى الأطراف المعنية، لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات، وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم"

(2) أنواع المراجعة الخارجية

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات وهي:

¹ - I.collins et g. vallin . " audit et contrôle interne " édition dalloz. France, 98, P 22.

² أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، مطبعة الانتصار، 1992، ص: 233 – 234 .

³ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال :الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية،

الإسكندرية، مصر، 1998 ، ص: 21

- المراجعة القانونية (Audit légal) أي التي يفرضها القانون ، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
- المراجعة التعاقدية (الاختيارية) (Audit-contratuel) التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا وفق عقد رسمي،
- الخبرة القضائية (Expertise judiciaire) التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

ثالثا: المقارنة بين أنواع المراجعة

إن لأنواع المراجعة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية ، التعاقدية ، الداخلية ، الخبرة القضائية) فروقات يمكن حصرها من خلال جدول المقارنة التالي:

جدول رقم (01): المقارنة بين أنواع المراجعة

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	مراجعة داخلية	خبرة قضائية
طبيعية الحجم	مؤسسية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	وظيفة دائمة في المؤسسة	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف الإدارة العامة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة .تدقيق معلومات مجلس الادارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	تحسين الدورة الإدارية .اقتراح شروط تحسين التنظيم ومعاملة المعلومات للإدارة	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة تحدد المديرية العامة	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	عدم الخضوع سلميا ووظيفيا إلا للإدارة العامة	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	تدخل مباشر في التسيير	ينبغي احترامه

إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة عادية، غير عادية	المديرية العامة، مجلس الإدارة	المديرية العامة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات..	التسجيل، مبدئياً، في الجمعية الوطنية	أجبر في المؤسسة	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم	لا	لا	غير معني
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئياً	بحسب النتائج مبدئياً
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	حسب عقد العمل	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	تطبيق عقد العمل	من طرف القاضي المشرف على الخبرات

الأتعاب	حسب إتفاقية بين الطرفين	محددة في العقد	أجرة	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات ، تقييم المراقبة الداخلية ، مراقبة الحسابات ، قانونية	تقييم الإجراءات ، تقييم المراقبة الداخلية ، مراقبة الحسابات	تقييم الإجراءات ، تقييم المراقبة الداخلية ، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر بتصرّف: SNC ,La pratique du commissariat aux comptes en Algérie,

1993, p 37-38

إن اهتمامنا موجّه إلى النوع الثاني (المراجعة التعاقدية)، والتي سوف نتطرق فيها إلى المراجعة الجبائية، باعتبارها مراجعة يقوم بها محترف بطلب من المؤسسة أو من جهة أخرى، وفق عقد رسمي.

المبحث الثاني: المراجعة الجبائية أهدافها و أنواعها

تعتبر المراجعة الجبائية أحد أنواع المراجعة الخارجية، و التي تولي لها المؤسسة، على غرار الأنواع الأخرى، أهمية كبيرة. ولإلمام أكثر بها، سنحاولنا التطرّق في هذا المبحث إلى :
تقديم مختلف التعاريف لهذه المراجعة، إبراز أهميتها و علاقتها بالتعاريف الأخرى.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الجبائية و أهميتها

يمكن عرض تعريف المراجعة الجبائية الخارجية و أهميتها فيما يلي.

الفرع الأول: تعريف المراجعة الجبائية

حسب Bougon-et-Vallée¹ : "المراجعة الجبائية تسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض احترام القوانين الجبائية في إطار سياستها التسييرية من جهة و كذا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى". أما Colin فقد لخصها في التعريف التالي² : " المراجعة الجبائية هي مراقبة احترام القوانين الجبائية".

نستخلص من التعريفين أن المراجعة الجبائية اختبار انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة و مدى احترامها للقوانين و التشريعات المعمول بها، فهي العملية التي تهتم بالتأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه إدارة الضرائب، وكذا تطوير التسيير الضريبي من أجل الاقتصاد في مبلغ الضريبة.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الجبائية

تكمن أهمية المراجعة الجبائية فيما يلي³:

- تسمح باكتشاف نقاط ضعف و نقاط قوة المؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها و هذا بهدف تصحيح الأولى و الاستغلال الأمثل للثانية، حيث يمكننا من تقييم النجاعة الجبائية، و تسمح بوضع الخطوط العريضة للاستراتيجية الجبائية.
- تعطي للمؤسسة قابلية استعمال الجبائية لمصلحتها من خلال التزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، و يتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجبائية و معرفة القوانين و القرارات و المراسيم و البيانات...الخ. و يمكننا القول أن المراجعة الجبائية داخل المؤسسة تضمن لها الفعالية و الأمن الجبائي.

¹ P. Bougon et J-M. Vallée ; Audit et gestion fiscale ; édition Clef ; ATD ;France, 1986 ; p53.

² P. Colin ; La vérification fiscale ; édition economica ; Paris ; 1985 ; p35.

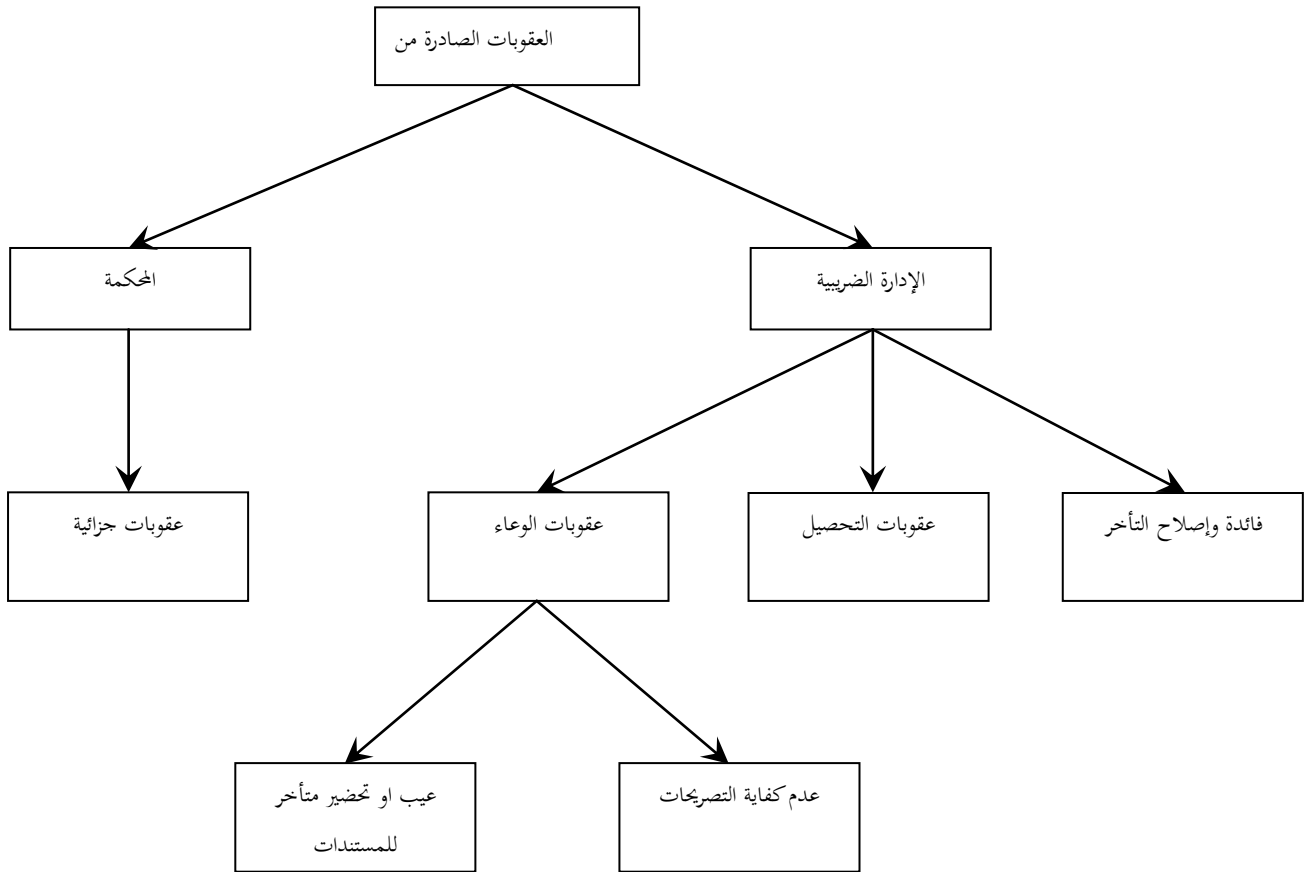
³ : حميداتو صالح ، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة و جبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/211، ص38.

الفرع الثالث: أهداف المراجعة الجبائية

تكمن أهداف هذه المراجعة، في البحث عن معلومات تخص وجود عدم الانتظام والدقة في التصريحات الجبائية، وهو ما يسمح بقياس مدى الخطر المتعلق بها، وبالتالي معرفة الوضعية الجبائية للمؤسسة، والتي تهتم بشكل كبير المؤسسات المالية (البنوك)، محافظي الحسابات، المساهمين و المساهمين الجدد.

كما يمكن أن يكون للمراجعة الجبائية أهداف أكثر عمقا إذا كانت الغاية المنشودة منها هي:

- البحث عن إمكانية تقليص الخطر الجبائي أو القضاء على عوامل ظهوره المتمثلة في عدم الانتظام والدقة؛
- توجيه نتائج التشخيص إلى المسيرين لمساعدتهم في اتخاذ القرار؛
- معرفة مواطن ضعف المؤسسة من الجانب الجبائي، و وضعها أمام حقيقة وضعيتها الجبائية.
- تجنب العقوبات المسلطة من طرف الإدارة الضريبية والمحاكم و التي يمكن تبيانها كمايلي:



الشكل (01):العقوبات المسلطة من طرف الإدارة الضريبية والمحاكم.

المصدر : J. Duhem et M. Jammes, audit et gestion fiscale de l'entreprise, édition efe, France , 1996, p201.

هذا الشكل يبين مجال تعرض المؤسسة للعقوبات و التي قد تكون مسيطرة من طرف الإدارة الضريبية أو من طرف المحاكم، وهذا نتيجة لعدم احترامها لمختلف القواعد القانونية والجبائية، هذه القواعد قد تتعلق بالزمن (عدم احترام مواعيد التصريح) وقد تكون متعلقة بالمضمون (عدم كفاية التصريحات).

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الجبائية الخارجية وعلاقتها بالمفاهيم الأخرى

إنّ المراجعة الجبائية، تتمّ غالبا من طرف شخص أو جهة مستقلة عن المؤسسة، فهي مراجعة خارجية، أما تلك التي تقوم بها الإدارة العامة للمؤسسة، بتعيين موظف تابع لها لتقييم الحالة الجبائية للمؤسسة، فتدخل في زمرة المراجعة الداخلية الجبائية، لذا وكما تمّ ذكره سابق، سوف نقوم بإبراز أنواع

المراجعة الجبائية الخارجية وعلاقتها بالمفاهيم الأخرى باعتبارها مراجعة تعاقدية، والتي هي موضوع بحثنا هذا.

الفرع الأول: أنواع المراجعة الجبائية الخارجية

إن المراجعة الجبائية الخارجية نوعان، يتم التمييز بينهما حسب الجهات التي تقوم بعملية المراجعة و هي :

أولاً: النوع الأول:

و هي المراجعة التي تقوم بها مصلحة الضرائب إذ تعمل على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة و كذا التصريحات المكتتبة، و ما يظهر عليها من معلومات، وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المعمول بها، و تدعى أيضاً المراقبة أو التحقيق الجبائي.

ثانياً: النوع الثاني

و هي المراجعة التي تقوم بها المؤسسة بنفسها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها فتعمل على تكليف جهة خارجية (المراجع الخارجي) و هذا من أجل تسيير الخطر الجبائي.

إن الفرق بين النوعين يتمثل في أن الأول تتجرّ عنه عقوبات مالية و فقدان امتيازات جبائية، و برمجة مراجعة لجميع السجلات و الوثائق و التصريحات التي لم يمسه التقادم، بحيث تسري هذه المراجعة على جميع أنواع الضرائب و الرسوم التي تخضع لها المؤسسة، أما النوع الثاني فتكون نتائج المراجعة في شكل تقرير يتضمن رأياً فنياً و اقتراحات مهمة تهدف إلى تخفيض الأعباء و تجنب المؤسسة مخاطر جبائية متعددة و محتملة.

وسنهتم في دراستنا هذه على النوع الثاني لإدراج وتبيان المراحل و المنهجية المتبعة من طرف المراجع الخارجي للوصول الى إعداد تقرير يتضمن رأياً فنياً فعّالاً ومفيداً للمؤسسة.

الفرع الثاني: العلاقة بين المراجعة الجبائية و المفاهيم الأخرى

تكمن العلاقة بين المراجعة الجبائية و المفاهيم الأخرى في العرض التالي.

أولاً: المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية

هناك تشابه قائم بين مراجعة الحسابات والمراجعة الجبائية، يكمن في آلية المراجعة ومراحلها المختلفة، فالأساليب والتقنيات والأدوات التي يستخدمها المراجع الجبائي في عمله، تتشابه في بعض الجوانب مع الأساليب والأدوات والتقنيات في مجال مراجعة الحسابات.¹

حيث يبدأ معاً بالتخطيط وينتهيان بإعداد التقرير والنتائج، كما يستخدمان ذات الأدوات والفنيات اللازمة لأداء أعمال المراجعة الميدانية، كما يتطلب من كل من المراجع الجبائي ومراجع الحسابات أن يتمتع بحد أدنى من الموصفات العامة أو الشخصية لأداء تلك الأعمال بالكفاءة المطلوبة، وإن اختلفا في الأهداف المرجوة من كل منهما، فهدف المراجع هو إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن حقيقة المركز المالي، في حين يهدف المراجع الجبائي إلى التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المصرح عنها من قبل المكلفين.²

ثانياً: المراجعة الجبائية والمراجعة الداخلية

إن فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة لا تدخل في الأصل في اختصاص المراجع الداخلي، لكن هذا الأخير يستطيع أن يعتمد على ملاحظات المراجع الجبائي.

1 - ناصر احمد أمين الخطيب، تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا 2008، ص 48

2 - مدين إبراهيم الضابط، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا 2006، ص 22

ثالثا: المراجعة الجبائية والمراجعة الخارجية

إنّ المراجعة الجبائية تكون غالبا من طرف المراجع الخارجي ، هذا الأخير له وظيفتين: أن يحلل الوضعيات، ثم يقترح بعدها الحلول و الإستراتيجيات.

المراجع الجبائي يتبنى تقنيات قريبة من تلك التي تطبق من قبل المراجع الخارجي.

رابعا: المراجعة الجبائية و المراجعة العملياتية:

إن المراجعة العملياتية هي عبارة عن مراجعة أداء المؤسسة من أجل الوصول إلى التحقيق الفعلي للأهداف المسطرة, حيث تهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، و عليه فمراجعة العمليات أوسع نطاقا من المراجعة الجبائية بحيث تشمل مراجعة جميع الوظائف و العمليات التي تقوم بها المؤسسة، أما المراجعة الجبائية فهي تقتصر على الأمور الجبائية فقط داخل المؤسسة¹.

خامسا: المراجعة الجبائية و التسيير الجبائي:

إن وجود ما يعرف بالخيارات الجبائية و الذي يجب على المؤسسة توظيفه للوصول إلى حل جبائي أمثل، هذا ما أدى إلى ظهور ما يسمى بالتسيير الجبائي الذي يركز على التحكم في نوعين من القرارات و هي²:

- القرارات القانونية أو الجبائية، و هي قرارات تتركز على أفعال ذات طبيعة جبائية و التي تترك مكانا لاستغلال هامش التصرف (المناورة) الجبائي للقواعد القانونية و الجبائية التي تخضع لها المؤسسة، و هذا للوصول إلى حل جبائي أمثل.

- قرارات خارجة عن المجال القانوني و الجبائي، و هي قرارات تخص تسيير آثار الضريبة و ليس الضريبة في حد ذاتها، حيث أنها تخرج عن الميدانين القانوني و الجبائي. فالمسيرون إذن لا يسعون من وراء هذه القرارات للوصول

¹ صديقي مسعود، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010، ص 47

² A. Condert, D.Gilbert, E.Kormirobst, Fiscalité de l'entreprise, édition Dalloz, France, 1987, p06

إلى حل جبائي بل يسعون إلى الوصول إلى آثار و نتائج مثلى لحل جبائي معطى مسبقا.

إن المراجعة الجبائية تعتبر وسيلة من وسائل التسيير الجبائي، باعتبارها تسمح بتشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة، و تخفيض العبء الجبائي، و جعل التسيير أحسن أداء و أكثر فعالية.

سادسا: المراجعة الجبائية و الاستشارة الجبائية

يتمثل الفرق الجوهرى بين المراجعة الجبائية و الاستشارة الجبائية أن المستشار الجبائي يعلم مسبقا بالمشاكل التي يقترح لها حولا على عكس المراجع الجبائي الذي يكتشفها خلال عملية التحقيق التي يقوم بها.

سابعا: المراجعة الجبائية و التحقيق الجبائي:

من خلال سير المهمة لكل منهما يمكننا القول بأن المراجعة الجبائية و التحقيق الجبائي شيء واحد إلا أن التحقيق الجبائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يمكن أن ينتج عنه عقوبات مترتبة عن عدم الانتظام أما المراجعة الجبائية فتهدف إلى اكتشاف عدم الانتظام لتجنب العقوبات لاحقا¹.

¹ حميداتو صالح، مرجع سابق، ص46.

خلاصة الفصل:

إنّ المراجعة الجبائية ما هي إلا نوع من أنواع المراجعة الخارجية، و التي تقوم بها المؤسسة لتحقيق أهداف متعدّدة، فهي مهمّة لكونها ترمي لضمان و تحقيق الفعالية و الأمن الجبائي للمؤسسة.

كما أنّ المراجعة الجبائية و التحقيق الجبائي، أو المراقبة الجبائية، يتشابهان كثيرا، إلا أن هذه الأخيرة تقوم بها إدارة الضرائب و التي يمكن أن ينتج عنها عقوبات مترتبة عن عدم الانتظام، أما المراجعة الجبائية فيقوم بها مختص له الاستقلالية التامة عن المؤسسة، و يهدف من خلال مهمته إلى اكتشاف عدم الانتظام و لتجنب المؤسسة عقوبات محتملة ناتجة عن عدم الخضوع للالتزامات الجبائية المتعدّدة، لكون إدارة الضرائب تتمتع بسلطات تفرضها على الخاضعين للضريبة، و هذا ما سنتناوله بالتفصيل في الفصل الثاني من هذا الباب.

الفصل الثاني:

الالتزامات الجبائية للمؤسسة و سلطة إدارة
الضرائب

الفصل الثاني:

الالتزامات الجبائية للمؤسسة و سلطة إدارة الضرائب

تمهيد:

يتميز النظام الجبائي الجزائري بالطابع التصريحي، حيث يضع على عاتق المكلف مجموعة من الواجبات عليه احترامها. لذلك فإن أداء الواجب الجبائي يفترض التصريح التلقائي للضريبة خلال فترة محددة، و حسب نموذج مقدم من طرف إدارة الضرائب، مع احترام الواجبات الأخرى المفروضة من خلال التشريعات الجبائية.

إن هذا الطابع التصريحي، يرافقه حق إدارة الضرائب بالقيام بمراقبة التصريحات، ومراقبة مطابقتها مع الوثائق والمستندات و القوائم المالية، و في حالة عدم قيام المؤسسة باحترام هذه التشريعات، تتعرض لعقوبات، وهذا ما يسمى بالخطر الجبائي.

إن الخطر الجبائي مهم جدا مثل أهمية التشريعات الجبائية، فهو معقد وذو حركية، فالسلطة الثلاثية التي تتمتع بها إدارة الضرائب و المتمثلة في: المراقبة، التقويم والعقوبات، تمثل بؤرة هذا الخطر الجبائي.

من هذا المنطلق، سوف نتناول في هذا الفصل المبحثين التالية:

- ✓ المبحث الأول: أهم الالتزامات الجبائية للمؤسسة في النظام الجبائي الجزائري؛
- ✓ المبحث الثاني: السلطات الثلاثة التي تتمتع بها إدارة الضرائب.

المبحث الأول: أهم الالتزامات الجبائية للمؤسسة في النظام الجبائي الجزائري

يمكن تقسيم أهم الالتزامات الجبائية التي أقرها المشرع الجزائري على المؤسسات، الى ضرائب مباشرة، ضرائب غير مباشرة و إلتزامات أخرى. ولضمان التحصيل المناسب لهذه الضرائب، أوجب المشرع على المؤسسات بعض الالتزامات التي يتم دفعها من طرف الخاضعين له، باعتبارهم أشخاص طبيعيين أو معنويون و هذا خلال فترة محددة يجب إحترامها و على نماذج تصريحية إلزامية تفرضها إدارة الضرائب.

المطلب الأول : الضرائب المباشرة

تتمثل في الضريبة التي يتحمل عبؤها نفس الشخص الذي يقوم بتحصيلها لصالح الخزينة العامة و في هذه الحالة لا يستطيع دافعها نقل عبئها لشخص آخر، حيث تفرض هذه الضريبة على الدخل كونها مورد مالي غزير الحصيلة ومتجدد الوعاء وليتحقق ذلك يجب توفر ثلاثة شروط هامة وضرورية و هي: أن يكون الدخل قابل للتقويم النقدي، دوري ومنتظم بالإضافة إلى دوام وثبات المصدر.

وتتكون من الضرائب والرسوم التالية:

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

يمكن تفصيل مفهوم هذه الضريبة فيما يلي.

أولا: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي

تنص المادة الأولى (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:

"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"¹.

¹ - المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محيّن الى غاية سنة 2014.

ثانيا: خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

وتتمثل في¹:

- تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين،
- ضريبة سنوية: أي تستحق الدفع كل سنة على أساس الأرباح والدخول التي حققها المكلف بالضريبة، والتي تحصل عليها خلال السنة،
- ضريبة إجمالية: تقع على الدخل الإجمالي الصافي الذي يتحصل عليه بعد طرح كل التكاليف المنصوص عليها من الدخل الخام،
- ضريبة وحيدة: أي تظم أو تشمل كل فئات الدخل،
- ضريبة تصاعدية: حيث يتم حساب الضريبة بتطبيق سلم تصادي مقسم على شرائح من المداخل ، الذي يسمح بتطبيق معدل تصاعدي بشكل يكون فيه العبء الملقى على عاتق المكلف بالضريبة أكثر أهمية كلما زاد دخله،
- ضريبة تصريحية: حيث تحمّل هذه الضريبة عن طريق جداول وقوائم، ويتم التصريح بها قبل 01 ماي من السنة التي تلي سنة تحقيق الدخل وذلك بمفتشية مقر إقامة المكلف وبواسطة تصريح نموذج G01.

ثالثا: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

المكلفون بهذه الضريبة هم² :

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر،
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ولهم عائدات من مصدر جزائري،
- الموظفون وأعوان الدولة الموجودون في الخارج غير الخاضعين للضريبة الشخصية على دخلهم هناك،
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ويحققون عائدات من مصدر جزائري،

¹ - محمد حمو، منور أوسريز، محاضرات في جباية المؤسسة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص ص 95-96.

² - المادتين 3-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة محين الى غاية سنة 2014.

- الأشخاص الجزائريين والأجانب الذين يستفيدون من المداخل التي تخضع للضريبة على الدخل في الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية.

رابعاً: التنظيم الفني للضريبة على الدخل الإجمالي

والتي نوجزها فيما يلي.

(1) تحديد المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

تتمثل المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي في¹:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية،
- أرباح المهن غير التجارية،
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة،
- عائدات المستثمرات الفلاحية،
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية،
- مداخل العقارات الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية،
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، كما نصت عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) تحديد المعدلات

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي التالي:

الجدول رقم 2: جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة بالدينار
0%	لا يتجاوز: 120.000
20%	من 120.001 إلى 360.001
30%	من 360.001 إلى 1.440.000
35%	أكثر من: 1.440.000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة

2014.

¹ - المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محين الى غاية سنة 2014.

(3) الإعفاءات

يعفى من الضرائب على الدخل الإجمالي¹:

- الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الصافي الإجمالي مبلغ (120.000 دج)،
- السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

يمكن تفصيل مفهوم هذه الضريبة فيما يلي.

أولاً: تعريف الضريبة على أرباح الشركات

"تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين لمشار إليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات"².

خلال هذا التعريف، يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات، هي عبارة عن ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص المعنويين.

ثانياً: خصائص الضريبة على أرباح الشركات

تتمثل خصائصها فيما يلي³:

- ضريبة سنوية: لأنها حسب مبدأ استقلالية الدورات فإن وعائها يتضمن ربح سنة واحدة،

¹ - المادة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محيّن الى غاية سنة 2014.

² - المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محيّن الى غاية سنة 2014.

³ - خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 29.

- ضريبة وحيدة: لأن الأشخاص المعنويين ملزمين بدفع ضريبة واحدة على أرباحهم،
- ضريبة نسبية: لكونها تعتمد على معدل واحد يفرض على الربح الضريبي،
- ضريبة عامة: لأنها شاملة لجميع الأرباح، دون تمييز لطبيعتها،
- ضريبة تصريحية: نظرا لأن المكلفين بها ملزمين على التصريح بالربح السنوي قبل 01 ماي من كل سنة.

ثالثا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تطبق هذه الضريبة على¹:

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء شركات الأشخاص والشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم،
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري،
- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،
- الشركات التعاونية والإتحادية التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

رابعا: التنظيم الفني للضريبة على أرباح الشركات

والتي نوجزها فيما يلي.

(1) أنظمة فرض الضريبة

يخضع الأشخاص المعنويين للضريبة على أرباح الشركات لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق، ويحدد الربح الحقيقي على أساس مسك محاسبة منتظمة تفرض على المكلفين².

(2) المعدلات

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات بـ: (25 في المئة و 19 في المئة)، حسب المادة 151 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.

¹ - المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محين لغاية سنة 2014.

² - المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محين لغاية سنة 2014.

(3) الإلتزامات

على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات القيام بما يلي²:

- تقديم تصريح قبل الفاتح ماي من كل سنة بمبلغ الربح الخاضع للضريبة،
- دفع ثلاثة تسبيقات سنوية والتي تقدر ب(30 في المائة) من الوعاء المتمثل في ضريبة السنة السابقة أو (5 في المائة) من رأس المال الإجتماعي للمؤسسة حديثة النشأة.
- تقديم ترجمة يصادق عليها مترجم معتمد إذا كان مسك لمحاسبة سيتم بلغة أجنبية،
- تقديم ملخصات للحسابات الخاصة منها:
- ملخص عن حسابات الناتج ونسخة من حصيلتهم، وكشف المصاريف العامة حسب طبيعتها،
- كشف المدفوعات الخاصة بالرسم على نشاط المهني (TAP) المذكور مع تقديم كشف مفصل للتسبيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.

(4) الإعفاءات

تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر المؤهل للإستفادة من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاثة سنوات إبتداء من دخولها حيز النشاط، وترفع مدة إعفاء النشاطات المعلن عنها التي تمارس في منطقة يجب ترقيةها إلى ست سنوات انطلاقا من بدء نشاطها، كما تستفيد من الإعفاء كذلك التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات العمومية وتستفيد من الإعفاء لمدة عشر سنوات المؤسسات السياحية باستثناء الوكالات السياحية والأسفار. وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي وتستفيد أيضا من الإعفاء لمدة

¹ - للمزيد من المعلومات حول الجهات الخاضعة لهذه المعدلات، الرجاء الرجوع للمادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2014

² - المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة محين لغاية سنة 2014.

ثلاثة سنوات وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة. وتستفيد من الإعفاء الدائم¹:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة،
- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي،
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والمحققة مع شركائها فقط،
- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء، وكذا الإتحادات المستفيدة من اعتماد تسلمه مصالح الوزارة الفلاحية،
- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته،
- العمليات المدرة للعملة الصعبة ولا سيما:
 - عمليات البيع الموجهة للتصدير،
 - تأدية الخدمات الموجهة للتصدير باستثناء النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك.

الفرع الثالث: الرسم على النشاط المهني (TAP)

يمكن تفصيل مفهوم هذه الضريبة فيما يلي.

أولاً: تعريف الرسم على النشاط المهني

هي عبارة عن ضريبة مستحقة على رقم العمال المحقق من طرف الشخص الطبيعي أو المعنوي بإسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة، حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء، وبإسم كل مؤسسة على أساس رقم العمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية أو وحدة من وحدتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها² ولقد كانت النسبة المطبقة (2.55 في المائة) إلى غاية 2001 حيث تم تخفيضها إلى (2 في المائة)³.

¹ - المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محيّن لغاية سنة 2014.

² - المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محيّن لغاية سنة 2014.

³ - غير أن معدل الرسم على النشاط المهني يرفع إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط لنقل المحروقات بواسطة الأنابيب حسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محيّن لغاية سنة 2014.

ثانيا: تخفيضات المطبقة على الرسم على النشاط المهني

إن رقم الأعمال الخاضع للرسم (TAP) تطبق عليه تخفيضات مختلفة نذكر منها¹:

- (30 في المائة) بالنسبة لرقم الأعمال المحقق ضمن نشاطات البيع بالجملة، وعمليات البيع بالتجزئة المتعلقة بالمنتجات المتضمن سعر بيعها بالتجزئة ما يزيد عن (50 في المائة) من الحقوق غير المباشرة،
- عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجارة بالجملة للأدوية المنتجة محليا،
- (50 في المائة) بالنسبة لعملية البيع بالجملة والمتعلقة بالمنتجات التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من (50 في المائة) من الحقوق غير المباشرة، بالإضافة إلى عملية البيع بالتجزئة التي تتعلق بالأدوية طبقا للمرسوم التنفيذي رقم: 31/96 المؤرخ في 15 جانفي 1996، وأن يكون معدل الريح للبيع بالتجزئة ما بين (10 في المائة و 30 في المائة)
- (75 في المائة) فيما يخص عمليات البيع بالتجزئة للبنزين العادي والممتاز والمازوت.

ثالثا: رقم الأعمال المعفى من الرسم على النشاط المهني

يعفى من (TAP) رقم الأعمال المحقق في إطار النشاط الممارس من طرف الشباب المستثمر والمستفيد من إعانة الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) لمدة ثلاثة سنوات ويمكن أن ترفع لمدة عشر سنوات بشرط أن تمارس في المناطق الواجب ترقيتها، بالإضافة إلى ذلك يعفى من (TAP) رقم الأعمال المحقق في إطار الوكالة الوطنية لدعم الإستثمار (ANDI) لمدة ثلاثة سنوات وترفع إلى عشر سنوات في المناطق المراد ترقيتها².

الفرع الرابع: الضرائب على التجارة الخارجية

ويكتسب هذا النوع من الضرائب أهمية كبيرة بالنظر إلى تأثيره المزدوج على الإيرادات العامة من جهة وعلى تدفق السلع والخدمات من وإلى الخارج. فضلا

¹ - المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محين لغاية سنة 2014.

² - للمزيد من التفصيل الرجاء الرجوع للقانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 المتضمن لقانون المالية لسنة 2013.

عن مساهمته في حماية الاقتصاد الوطني. وتتكون هذه الضرائب أساسا من حقوق الجمارك التي تفرض على أساس القيمة لدى الجمارك على الواردات واستثناء على بعض الصادرات.

المطلب الثاني: الضرائب غير مباشرة

هي الضرائب التي يتولى دفعها إلى خزينة الدولة أشخاص وهذا بعد نقل عبئها إلى غيرهم فيكون بمثابة وسطاء بين من يتحملها والدولة وهي تتكون من الضرائب والرسوم التالية:

الفرع الأول: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يمكن تفصيل مفهوم هذه الضريبة فيما يلي.

أولا: تعريف القيمة المضافة

هي الفرق بين الإنتاج العام والاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، بمعنى آخر فهي تقيس القيمة المحصل عليها من طرف المؤسسة للسلع والخدمات الآتية من المتعاملين¹.

ثانيا: تعريف الرسم على القيمة المضافة

يعتبر "رسم عام للإستهلاك ينطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا، تجاريا أو طابعا حرفيا أو حرا"². بالإضافة إلى ذلك فإنه يعتبر:

- ضريبة غير مباشرة،
- ضريبة حقيقية،
- ضريبة تحصل حسب آلية المدفوعات المقسمة،
- ضريبة نسبية للقيمة،
- ضريبة تتوقف حسب آلية الخصم،
- ضريبة حيادية.

¹ - بن أعمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2007، ص 10.

² Direction Générale des Impôts, Guide pratique de la TVA, édition Sahel, Algérie, 2011, pp 9-10.

ثالثاً: الحدث المنشئ للضريبة:

هو الواقعة التي يتولد عنها الدين من المكلف نحو الخزينة، ويختلف حسب طبيعة العمليات، إذا كانت محققة في الداخل، عند الاستيراد أو التصدير¹.

(1) في الداخل

وتكون كما يلي²:

- بالنسبة للمبيعات عند التسليم المادي أو القانوني للبضاعة،
- بالنسبة للأشغال العقارية من القبض الكلي أو الجزئي للثمن،
- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية من تاريخ التسليم،
- بالنسبة لتقديم الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

(2) عند الإستيراد

يتكون الحدث المنشئ من جمركة السلع، المدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك.

(3) عند التصدير

يتكون الحدث المنشئ من المنتجات الخاضعة للضريبة بمجرد تقديمهم لهذه المنتجات للجمارك والمدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك.

رابعاً: معدلات الرسم على القيمة المضافة

باعتبار أن المعدّل (0 بالمائة) يدخل في إطار الإعفاءات، فأنّه يوجد معدّلين لهذا الرّسم (TVA)³:

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، للجمهورية الجزائرية، 2014، ص 20-21.

² - المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، محيّن لغاية سنة 2014.

³ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، للجمهورية الجزائرية، 2010، ص 23.

- المعدل المنخفض: (07 في المائة) يطبق على المنتوجات والخدمات التي تمثل فائدة خصة حسب المخطط الإقتصادي والاجتماعي والثقافي.
- المعدل العادي: (17 في المائة) يطبق على العمليات، الخدمات والمنتوجات الغير خاضعة للمعدل المنخفض (07 في المائة).

خامسا: حسم الرسم على القيمة المضافة

يكون الحسم على القيمة المبيّنة على فواتير الشراء أو البيانات، أو وثائق الاستيراد (D10) والمحمل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة، قابلا للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية. ولا يمكن أن يتم الحسم إلا على أساس التصريح الذي يودعه الخاضعون للرسم على القيمة المضافة بخصوص رقم الأعمال الشهري الذي يتم إيداعه قبل اليوم العشرين من الشهر الموالي للشهر الذي حررت فيه الفاتورة أو بيانات الإستيراد¹.

ومما سبق يمكن التمييز بين نوعين من الحسم:

(1) الحسم المادي

هو استرجاع مبلغ (TVA) المبين على فواتير شراء المخزونات والخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم وهناك شروط للإستفادة من هذا الحسم وهي:

- أن تكون العملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة،
- وجوب ظهور الرسم على فواتير الشراء.
- يتم عندما يكون دفع مبلغ الفاتورة، الذي يتجاوز مئة ألف دينار (100.000دج) على كل عملية خاضعة للضريبة، نقدا².

¹ - حميد بوزبدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص ص 120-

121.

² - المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، محيّن لغاية سنة 2014.

(2) الحسم المالي

هو استرجاع مبلغ (TVA) المبين على فواتير حيازة الاستثمارات ويتم في التصريح الخاص برقم أعمال الشهر الذي تم فيه الشراء (الحيازة) وهناك شروط للاستفادة من هذا الحسم هي:

- يجب أن تشتري السلع جديدة أو مجددة وبضمان أن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة لـ (TVA) أو تخصص للتصدير،
- يجب أن تسجل هذه السلع في الدفاتر المحاسبية بسعر شراؤها، أو سعر تكلفتها بعد طرح الخصم الذي كانت محله،
- يجب أن تحفظ في ذمة المؤسسة لمدة خمس سنوات بعد تاريخ شراؤها أو إنشائها.
- يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله دفع الرسم، ولا يمكن أن يتم عندما يكون دفع مبلغ الفاتورة، الذي يتجاوز مئة ألف دينار (100.000 دج) على كل عملية خاضعة للضريبة، نقدا¹.
- ويقدم كشف رقم الأعمال (التصريح الشهري أو الفصلي) نموذج² G20 بجدول يتضمن بالنسبة لكل مورد المعلومات الآتية³:

- رقم التعريف الإحصائي،
- الاسم واللقب وعنوان الشركة،
- العنوان،
- رقم القيد في السجل التجاري،
- تاريخ وبيان الفاتورة،
- مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها،
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسدد.

¹ - المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، محين لغاية سنة 2014.

² - هي وثيقة رسمية خاصة بالتصريح بالحقوق الفورية ويكون إيداعها شهري أو فصلي حسب الحالة.

³ - المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2014.

الفرع الثاني: الرسم الداخلي على الإستهلاك (TIC)

يمكن تفصيل مفهوم هذه الضريبة فيما يلي.

أولاً: مجال تطبيق الرسم الداخلي على الإستهلاك

يؤسس على الإستهلاك على المنتجات التالية: الجعة، مواد التبغ والكبريت، السجائر، السيجار، تبغ التدخين، تبغ النشق والمضغ، والكبريت¹.

ثانياً: الوعاء الضريبي

تحدد الأسس الخاضعة للرسم الداخلي على الإستهلاك كما يلي²:

- وفقاً للحجم (الهكتولتر) بالنسبة للجعة،
 - وفقاً للوزن (كـلـغ) بالنسبة لمنتجات التبغ.
- أما بالنسبة للكبريت فيحدد الأساس حسب 100 علبة (باعتبار العلبة الواحدة تحوي على 40 عوداً).

ثالثاً: معدلات الرسم الداخلي على الإستهلاك

والتي حدّدت في الجدول التالي³:

الجدول رقم 3: المنتجات التي تخضع للرسم الداخلي على الإستهلاك

التعريفات	بيان المنتجات
3610.00 دج/هـلتر	الجعة
1040.00 دج/كـغ	التبغ الأسود
1260.00 دج/كـغ	التبغ الأشقر
1470.00 دج/كـغ	السيجار
620.00 دج/كـغ	تبغ التدخين
710.00 دج/كـغ	تبغ النشق والمضغ
26.00 دج لكل 100 علبة تحتوي على 40 عوداً على الأقل	الكبريت

المصدر: المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2014.

¹ - المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال محيّن لغاية سنة 2014.

² - المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال محيّن لغاية سنة 2014.

³ - المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال محيّن لغاية سنة 2014.

كما تخضع أيضا إلى للرسم الداخلي على الاستهلاك المنتجات والسلع التالية¹:

الجدول رقم 4: نسب الخضوع للرسم الداخلي على الإستهلاك

بيان المنتج	النسبة
سلمون	30%
موز طازج	20%
أناناس	30%
كيوي	30%
غير منزوع منه الكافيين	10%
منزوع منه الكافيين	10%
كفيار وبدائله	50%
المواد الرثة	20%
عربات لكل الميادين	20%
غيرها التي تزيد سعة أسطوانتها على 20000سم والتي لا تتجاوز 3000سم	30%
غيرها	30%
عربات لكل الميادين تتجاوز أسطوانتها 2500سم	20%

المصدر: المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2014.

- يدمج الرسم الداخلي على الاستهلاك في الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة،
- يكتب المدينون بهذا الرسم قبل اليوم العشرين من كل شهر تصريحا شهريا يتضمن كميات المنتجات الخاضعة للضريبة والمروجة للإستهلاك، ويتبع هذا التصريح بالدافع المتزامن للرسم الداخلي على الاستهلاك الذي قاموا بتصفيته وفقا للتعريفات أعلاه.
- إن قواعد التأسيس والتصفية والتحصيل والمنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة تسري على الرسم الداخلي على الاستهلاك.

¹ - المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال محيّن لغاية سنة 2014

الفرع الثالث: الرسم على المنتجات البترولية (TPP)

يؤسس لصالح ميزانية الدولة رسم على المنتجات البترولية والمماثلة لها، المستوردة أو المحصل عليها في الجزائر، لاسيما في مصنع تحت المراقبة الجمركية.

يطبق هذا الرسم على المنتجات المذكورة في الجدول التالي وفقا للمعدلات الآتية¹:

الجدول رقم 5: المعدلات المطبقة لحساب الرسم على المنتجات البترولية

تعيين المواد	الرسم (دج)
البنزين الممتاز	1.00/هـلتر
البنزين العادي	1.00/هـلتر
البنزين الخالي من الرصاص	1.00/هـلتر
غاز أويل	1.00/هـلتر
غاز البترول المميع (الوقود)	1.00/هـلتر

المصدر: المادة 28 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2014.

إن قواعد التأسيس والتصفية والتحويل المطبقة على الرسم على القيمة المضافة تمدد إلى الرسم على المنتجات البترولية².

كما أنّ الإلتزامات التصريحية للمكلفين بالرسم على المنتجات البترولية، يجب عليهم أن يكتتبوا قبل اليوم العشرين من كل شهر تصريحا يتضمن الكميات وقيم المواد الخاضعة للإستهلاك، ويتبع هذا التصريح بالتسديد التلقائي للرسم على المنتجات البترولية الذي يؤذونه وفقا للمعدلات الواردة أعلاه³.

المطلب الثالث: الإلتزامات الأخرى

إنّ للمؤسسة، إضافة إلى الإلتزامات الضريبية السابقة الذّكر، إلتزامات أخرى تجاه مصلحة الضرائب، يمكن عرضها كما يلي.

¹ - المادة 28 مكرر من قانون الرسم على رقم الأعمال محيّن لغاية سنة 2014
² - المادة 28 مكرر 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال محيّن لغاية سنة 2014
³ - المادة 28 مكرر 03 من قانون الرسم على رقم الأعمال محيّن لغاية سنة 2014

الفرع الأول: مسك الدفاتر

الدفاتر الإلزامية يجب أن تكون مرقمة ومؤشرة من طرف القاضي التجاري في المحكمة، و تمسك وفق تسلسل زمني من دون فراغات ولا شطب ولا ثغرات ودون تسجيل على الهامش¹، ويتعلق الأمر بما يلي:

أولاً: دفتر اليومية

إن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوماً بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوماً بيوم¹²

فدفتر اليومية دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة ويكون مبنياً على تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتواريخ متتابعة، مع إجمالي نتائج العمليات شهرياً على الأقل، ويعزز قيد كل عملية مهما كان نوعها ومهما كانت قيمتها بمستند أو عدة مستندات تثبت وتفصل العملية .

ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سبباً كافياً لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة.

ثانياً: دفتر الجرد

إلزامية مسك دفتر الجرد محددة في القانون التجاري، و الذي ينص على إجراء الجرد على جميع عناصر الأصول والخصوم سنوياً وبصفة مدققة³.

والجرّد يسمح برصد جميع الحسابات من أجل إنجاز الميزانية الختامية وكذا حساب النتيجة (ربح أو خسارة).

إن هذين الدفترين السابق ذكرهما يجب أن يكونا مؤشرين من طرف قاضي المحكمة حتى يحملا الصبغة القانونية، ويجب أن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير .

¹ - للمزيد من التوضيح، الرجاء الرجوع الى المادتين 9 و 10 من القانون التجاري لسنة 2007.

² حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلل 2000، ص 10.

³ - المادتين 9 و 10 من القانون التجاري لسنة 2007

الفرع الثاني: حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة

إضافة للشروط السالفة الذكر، فإنه يجب على كل تاجر الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة و نسخ الرسائل الموجهة لمدة 10 سنوات¹.

الفرع الثالث: تقديم التصريحات

على المكلف بالضريبة أن يلتزم بتقديم التصريحات التالية في أجلها المحددة:

أولاً: التصريح بالوجود

على الخاضعين للضريبة و المؤسسات أن يقدموا لمفتش الضرائب التابعين له وفي مدة أقصاها ثلاثين يوماً من بداية نشاطهم تصريحاً بالوجود، و الذي يحتوي على:

الاسم واللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي.

هذا التصريح له أهمية كبيرة لأنه يعطي لإدارة الجبائية المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تعرف الإدارة مكان مزاوله النشاط وبدايته و يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها.

ثانياً: التصريحات الشهرية

على المؤسسة القيام بإيداع تصريح وحيد (G50) لكل من الرسم على النشاط المهني (TAP)، الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، ... الخ، كل على حدا، هذا التصريح يجب أن يتم إيداعه لدى قبضة الضرائب خلال الـ 20 يوم الأولى للشهر الذي يلي الشهر موضوع التصريح.

ثالثاً: التصريحات السنوية

المؤسسة ملزمة بإيداع تصريح سنوي من خلال المطبوعات المتوفرة على مستوى إدارة الضرائب¹ على نحو يسمح لأعوان الضرائب بمعرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف ولكل دورة نشاط منقضية.

¹ - المادة 12 من القانون التجاري سنة 2007

يجب أن يصل التصريح السنوي إلى إدارة الضرائب المتواجدة في منطقة المقر الاجتماعي (المقر الرئيسي) للمؤسسة قبل الفاتح من ماي الذي يلي تاريخ إقفال الحسابات.

رابعاً: التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروضة على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري، أو غير التجاري، وجب عليه، وفي أجل شهر على الأكثر، اكتتاب تصريح بذلك، تعلم فيه مفتش الضرائب بتاريخ تنازلها أو توقفها، وكذا أسماء، ألقاب، وعناوين المتنازلين².

المبحث الثاني: السلطات الثلاثة التي تتمتع بها إدارة الضرائب

تعرف المراقبة الجبائية على أنها السلطة المفوضة لإدارة الجبائية لتصحيح النسيان، عدم الكفاءة أو الأخطاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة أثناء قيامه بالتصريح، وهي نتيجة طبيعية لازمة لكل نظام تصريحي لذلك فإن عدم قيام المؤسسة بإتباع القواعد الجبائية يعرضها لعقوبات في حالة المراقبة. هذا الخطر يشد انتباه المؤسسة كون الإدارة تملك سلطة المراقبة، التقويم والعقوبة.

المطلب الأول: سلطة المراقبة

النظام التصريحي، يقابله الإمكانية المتاحة لإدارة الضرائب لمراقبة دقة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، إذا لم تكن الضرائب عائقاً مقبولاً في كل الحالات، فإن المراقبة تضمن قبوله، ومهما يكن فإن المراقبة تبقى شراً لابد منه.

ومن أجل السهر على احترام القواعد الجبائية، جعل المشرع للإدارة عدة طرق للمراقبة نذكرها كما يلي:

¹ - وتتمثل في القوائم المالية الجبائية ولواحقها (Liasse fiscale)، مرفقة بالمطبوعات : G29 ، G13 ، G1

² - للمزيد من التوضيح الرجاء الرجوع للمادة 177 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة محين لغاية سنة 2014.

الفرع الأول: المراقبة التصريحية (العادية)

وتكون لضمان أن التصريحات معدة جيدا ولا تحتوي على أخطاء واضحة. وتتمثل في مراقبة التوافق بين العناصر الموجودة في التصريحات الشهرية (G50)، و التصريح السنوي أو التصريح بالأرباح (G13, G11, G4)، التصريح برقم الأعمال والتصريح بالأجور.

الفرع الثاني: المراقبة المعمقة أو مراقبة المستندات

وهي تعتبر مكملة للمراقبة التصريحية حيث يسمح لأعوان الإدارة الجبائية باختبار الوثائق التي تم على أساسها إعداد التصريحات الضريبية بمساعدة المؤشرات والمعطيات المكونة للملف الجبائي للمكلف. تتم هذه المراقبة في الإدارة مع اللجوء إلى طلب المعلومات إذا وجب ذلك. هذه الطريقة تسمح للإدارة بحصر وتصحيح الأخطاء المرتكبة وبحصر الملفات التي يجب أن تخضع لمراقبة المحاسبية.

الفرع الثالث: المراقبة الدقيقة

يهدف هذا النوع إلى مراقبة ضريبة ما خلال عدة دورات أو عدة ضرائب خلال دورة واحدة، و هذا طبقا للمادة 22 من قانون المالية لسنة 2008.

الفرع الرابع: مراقبة المحاسبة

تجري عامة في مقر المؤسسة محل المراقبة، تتم على شكل مجموعة من العمليات تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف مع احترام التقادم الجبائي الموجود في قانون الإجراءات الجبائية.

تتم المراقبة الدقيقة ومراقبة المحاسبة على أساس إجراءات محددة تحت طائلة البطلان، هذه الإجراءات لا تتطرق إلا بعد إعلام المكلف عن طريق إخطار بعملية المراقبة.

سلطة المراقبة تتماشى مع سلطة التقويم والعقوبة حيث يؤدي اكتشاف أخطاء في التصريحات إلى عقوبات ثقيلة على المؤسسة، لأن الإدارة تملك سلطة التقويم المتمثلة في تحصيل الضرائب غير المدفوعة من طرف المكلف، وكذا

سلطة العقوبة المتمثلة في فرض عقوبات على المكلف بسبب عدم دفع تلك الضرائب في الوقت وبالكيفية اللزمين.

المطلب الثاني: سلطة التقويم (redressement)

إذا اكتشفت الإدارة الجبائية أخطاء مرتكبة من طرف المؤسسة فإنها تطالبها بالضرائب التي لم يتم دفعها في الوقت المحدد والتي تعود إلى الأخطاء المرتكبة. فعلى سبيل المثال، قد تطالب بضريبة على الأرباح محسوبة على تكاليف تم طرحها من نتيجة السنة المالية بالخطأ من أجل تحديد قاعدة حساب الضريبة (احتساب اهتلاك سيارة سياحية على قيمة تفوق 1 مليون دج، هدايا نهاية السنة تفوق قيمة الوحدة منها 500 دج أو الاعانات التي تفوق 1 مليون دج.. الخ) وهي تكاليف غير مقبولة الخصم من النتيجة الجبائية. يمكن أن تكون هذه التقويمات مهمة، خاصة عندما ترتبط بجمع مجموعة من الإختلالات المكتشفة من طرف الإدارة على مجموع الدورات التي تتم مراقبتها.

المطلب الثالث: سلطة العقوبة

لا تتوقف الإدارة عند إعادة قيمة الضريبة إلى المستوى الذي يجب أن تكون عليه هذه الأخيرة، بل يتواصل عملها إلى غاية فرض عقوبة على المؤسسة بسبب الأخطاء المرتكبة. تطبق هذه العقوبات في حالة عدم كفاية التصريحات وكذا في حالة العيب أو التأخير في إعداد التصريحات. حيث يكون هدفها تحصيل الغرامة بسبب التأخر من أجل إصلاح الضرر اللاحق بالخرينة العمومية أو فقط معاقبة المؤسسة على الخطأ المرتكب من طرفها. يمكن تمييز نوعين أساسيين من العقوبات:

- العقوبات الجبائية الإدارية (عقوبة التأخر في التحصيل، غرامة مرتبطة بالانقطاع من المصدر وعقوبات الخطأ أو عدم كفاية حق الطابع)؛
- العقوبات الجبائية العقابية (الجزائية): يتم فيها فرض غرامة أو حبس المكلف أو الإثنين معا.

إن نوع العقوبة المفروضة من طرف الإدارة يمكن أن يؤثر سلبا ولمدة طويلة على الوضعية المالية للمؤسسة.

تمثل هذه العقوبات وسيلة لدفع المؤسسات إلى الاهتمام بالجانب الضريبي، هذا الاهتمام يترجم وجود شكوك من طرف شركاء المؤسسة بإمكانية وجود خطر جبائي، مدى هذا الخطر وكذا تأثيره على المؤسسة. من أجل ذلك، فإن حصر هذا الخطر وحسن تسييره تبرر الاستعانة بالمراجعة الجبائية.

تمثل المراجعة الجبائية الوسيلة الأكثر فاعلية التي تسمح بالحصول على مؤشرات عن مدى اتساع الخطر الجبائي الذي تتعرض له المؤسسة. ويعتبر كذلك وسيلة للمؤسسة ولشركائها من أجل عدم إهمال حق الإدارة الجبائية في الحصول على "الحقيقة" الجبائية للمؤسسة.

خلاصة الفصل:

إنّ الالتزامات الجبائية التي تخضع لها المؤسسة متنوّعة و تنقسم إلى ضرائب مباشرة، ضرائب غير مباشرة و إلتزامات أخرى، أقرّها المشرّع الجزائي على الخاضعين لها و أعطى لهم الحرّية في التصريح بها، كون النظام الضريبي الجزائي نظام تصريحي. لكن هذه الحرّية حدّها من جهة أخرى بإعطائه لسلطات تفرضها إدارة الضرائب على المكلفين بالضريبة، لتصحيح النسيان، عدم الكفاءة أو الأخطاء المرتكبة من طرفهم أثناء قيامهم بالتصريح، و المتمثلة في سلطة المراقبة، سلطة التقويم و سلطة العقوبة.

و من هنا ينشأ الخطر الجبائي، التي تواجهه المؤسسة و الذي تتعايش معه يوميا و تسعى لتفاديه أو التقليل من حدّته، و لهذا فهن الضروري معرفة مصادر هذه المخاطر الجبائية و كذا الوسيلة الناجعة للحد من هذا الخطر. و هذا ما سنتناوله بالتفصيل في الفصل الثالث من هذا الباب

الفصل الثالث:

الأخطار الجبائية وضرورة اللّجوء إلى

مراجعة جبائية

الفصل الثالث:

الأخطار الجبائية وضرورة اللجوء إلى مراجعة جبائية

تمهيد:

يعتبر الخطر الجبائي عنصرا مهما و ملازما للمؤسسة، كون أن التشريعات الجبائية التي تخضع لها تتصف بالتعقد وذات حركية مستمرة، ناتجة عن التغيرات الدائمة في الأحكام و القوانين المفروضة على الخاضعين لها.

كما أن السلطة الثلاثية التي تتمتع بها إدارة الضرائب، تمثل بؤرة هذا الخطر الجبائي، لذا فإن معرفة مصادر هذا الخطر وطبيعته، وكذا البحث عن انسب الطرق التي من خلالها يتم التقليل من الخضوع للضريبة ، أمرا مبررا و هاما للقيام بالمراجعة الجبائية.

إنّ المراجعة الجبائية تمكّن المؤسسة من تجنّب مخلفات تؤثر على حالتها المالية و على سياساتها المستقبلية، و أيضا من اجل ضمان فعالية جبائية مثلى. ممّا يستدعي ضرورة الاعتماد على مختص خارجي لتقدير فعالية التوجهات والخيارات الجبائية، وهو ما يسمى بالمراجع الجبائي.

من هذا المنطلق سوف نتناول في هذا الفصل المبحثين التاليين:

- ✓ المبحث الأول: مصادر المخاطر الجبائية؛
- ✓ المبحث الثاني: دور المراجعة الجبائية في التقليل من الخطر الجبائي.

المبحث الأول: مصادر المخاطر الجبائية

قبل التطرّق لمصادر المخاطر الجبائية، وجب أولاً معرفة مفهوم و تعريف الأخطر الجبائية، والتي يعرفها Ernst et Young على أنّها:

" كل أعمال التّراخي في الإستراتيجية الجبائية و العمليات و التقارير المالية أو الالتزام، و الذي يؤثّر سلباً على ضريبة الشركات أو الأهداف التجارية لها، نتيجة أعمال غير مقبولة أو غير متوقّعة، مثل: العقوبات، الضرائب الإضافية، الإضرار بسمعة المؤسسة، الفرص الضّائعة، تحريف القوائم المالية و تقييمات غير كافية للمخاطر¹، ولذلك يجب على المؤسسة تسييره بين المستوى الإستراتيجي والعملي"

من خلال هذا التعريف، يتّضح لنا أن المخاطر الجبائية ماهية إلا نتيجة للإهمال المقصود أو غير المقصود في أداء الإلتزامات الجبائية، والتي تتجرّ عنها نتائج تمسّ من قريب أو من بعيد مصالح المؤسسة، وللحدّ و تفادي هذه المخاطر وجب أولاً معرفة المصادر الحقيقية لها ثمّ معالجتها.

نميز مصدرين هامين من المخاطر الجبائية و التي تتمثّل في : المصادر الخارجية ؛ و المصادر الداخلية.

المطلب الأول: المخاطر ذات المصادر الخارجية

يمكن جمع هذا النوع من المخاطر في النقاط التالية:

- تعقد النصوص الجبائية (النصوص القانونية المتعلقة بالجانب الجبائي)
- المخاطر المرتبطة ببعض الاختلافات بين القانون الجبائي والقانون المحاسبي
- مذهب الإدارة الجبائية
- عدم كفاءة بعض مراقبي أو مفتشي الإدارة الضريبية
- الجانب التنظيمي لبعض القطاعات.

¹ - M. Borstein, J.Bogan, Tax Risk management, America Tax, ERNST & Young, Tax Educator's Symposium UK, 2006, p15.

الفرع الأول: تعقد النصوص الجبائية

إن تعقد النظام الجبائي، يجعل تطبيق نصوصه صعبا من طرف الإدارة الجبائية أكثر منه من طرف الخاضعين للضريبة: "انطلاقا من هذه الفكرة، فإنّ النظام الجبائي المعقد، هو نظام غير متحكم فيه، والذي يمنح للخاضع له، طرق تمكّنه للتهرب منه. إنّ تعقد النظام الجبائي هو نتيجة حتمية للعبة "القط والفأر" التي تحكم العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة"¹.

يمكن قياس تعقد النصوص الضريبية عن طريق التغيرات المستمرة في هذه النصوص، والتي تأتي في قانون المالية أو قانون المالية التكميلي لكل سنة وأحيانا تكون النصوص خارج قانون المالية، مثل إلغاء الرسم على القيمة المضافة للسكر والزيت وإعفائهما من الرسوم الجمركية الجزائرية سنة 2011.

يظهر النظام الضريبي كنظام ضخم ومعقد، فالمكلف بالضريبة، وحتى أعوان إدارة الضرائب، يصعب عليهم أحيانا تتبع التغيرات المستمرة في التشريعات المستمرة، وهذا ما يجعلهم يجدون أنفسهم أمام وضعية غير ثابتة، تجعلهم يقعون في شكوك خلال تحديدهم للنظام الجبائي لمؤسسة ما.

الفرع الثاني: الخطر المرتبط ببعض الاختلافات بين النظام الجبائي والقانون المحاسبي

يتميز القانون الجبائي، بعلاقة مستمرة مع القانون المحاسبي من خلال الطابع التكاملي للنظامين، ومع ذلك، فإن بعض الاختلافات تظهر جلية بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية، مما يجعل من الصعب على المؤسسة أن تلتزم في نفس الوقت بالواجبات الجبائية والمحاسبية.

إنّ تاريخ 2007/11/25 ، سجّل حدثا هاما في تاريخ المحاسبة في الجزائر، من خلال نشأة فرع جديد من فروع القانون الجزائري، وهو القانون المحاسبي المالي وهذا راجع إلى نشر القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمعنون: "القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي".

تبع هذا القانون الأمر التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، والذي يحتوي تطبيق نصوص القانون رقم 07-11، وكذا الأمر التنفيذي رقم

¹ -M.Chadefaux, Op- cit , page 189

110-09 المؤرخ في 07 أفريل 2009 المثبت لشروط وطرق مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي والقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المثبت لقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، محتوى وعرض القوائم المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد و آليات سير الحسابات.

نشأة هذا الفرع من القانون، تقود إلى التساؤل حول تأهيل هذا النظام وارتباطه مع النظام الجبائي. الأمر الأكيد هو أن طبيعة العلاقة بين النظامين، المحاسبي والجبائي، تغيرت مع نشأة هذا النظام المحاسبي الجديد. ومنه فإن الارتباط أصبح ارتباطا بين قاعدتين تملكان نفس القيمة القانونية أي بين فرعين من فروع القانون، مما يجعل دراسة مشكل تقديم تطبيق فرع عن الآخر واجب الطرح.

تسبيق القانون الجبائي عن القانون المحاسبي:

قام النظام المحاسبي المالي بتوسيع الفجوة بين المحاسبة والجبائية عن طريق إعداد معايير جديدة تفرض تطبيق مجموعة من القواعد وتبني مبادئ جديدة، ما يعني ظهور تناقضات بين النظامين والذي يسوق إلى التساؤل عن النظام الذي يملك الأولوية في التطبيق، هل هو النظام المحاسبي المالي أم النظام الجبائي؟

في إطار تحديد النتيجة الجبائية، فإن أولوية تطبيق النظام الجبائي على النظام المحاسبي تظهر جلية. بينما يمكن أن نؤكد أن النظام الجبائي يشكل بالنسبة للنظام المحاسبي ما يمثل قانون خاص بالنسبة للقانون العام.

يمثل النظام الجبائي قانونا استثنائيا، أكثر من مجرد قانون خاص، حتى القضاة فإنهم يعتبرون القانون الجبائي مرتبطا بموازنة الدولة. هذا ما يثبت الطابع الاستثنائي للقانون الجبائي مقارنة مع الفروع القانونية الأخرى، ما يضعنا أمام نتيجتين:

- ✓ إذا وقع تصادم بين قاعدة جبائية وقاعدة محاسبية تختلف معها، فإنه من الواجب تسبيق القاعدة الجبائية
- ✓ كل قاعدة محاسبية لا تختلف مع قاعدة جبائية، تفرض على أنها قاعدة مشتركة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي.

هذا التسبيق أو الأولوية التي تعطى للقواعد الجبائية على القواعد المحاسبية، ينتج عنه تقديم النتيجة الخاضعة للضريبة.

كذلك ومن أجل تحديد قاعدة حساب الضريبة، على المؤسسة القيام بجرد العمليات التي تخضع لإعادة معالجة من أجل تعديلها لتتوافق مع القواعد الضريبية السارية المفعول، في غياب هذه العملية تتعرض المؤسسة لخطر جبائي، و التي تكون نتائجها وخيمة عليها.

من أجل تخفيض هذا الخطر، نعرض فيما يلي بعض الأمثلة عن اختلافات بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي. هذه الاختلافات تنقسم أساسا إلى مجموعتين: اختلافات دائمة واختلافات مؤقتة:

- بعض الأمثلة عن الاختلافات الدائمة: قد تتمثل في أعباء غير قابلة للخصم أو نواتج (إيرادات) خاضعة للضريبة¹:

- اهتلاك السيارات السياحية بقيمة إجمالية تفوق 1.000.000 دج
- الغرامات والعقوبات
- الضريبة على الأرباح
- الهبات والمساعدات ذات الطابع الإنساني و التي تفوق 1.000.000 دج
- الهدايا الإشرافية التي تفوق الوحدة منها 500 دج

- بعض الأمثلة عن الاختلافات المؤقتة : تكون هذه الاختلافات بين السنة التي يتم الأخذ بها محاسبيا والسنة التي يتم قبولها جبائيا:

- اهتلاك العلامة التجارية، حقوق الملكية وعلامات الإنتاج
- الاهتلاكات التي تتعدى المعدلات الجبائية المقبولة خلال دورة ما
- إعانات الاستغلال المسجلة محاسبيا والغير محصلة (مقبوضة)
- فائض قيمة سندات التوظيف غير المحصلة
- أرباح الصرف على عناصر جارية غير محصلة
- استرجاع فوارق الإقراضات بالعملية الصعبة المرتبطة بفوارق الصرف الغير محصلة.

¹ - المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محيّن لغاية سنة 2014

إنَّ احترام القواعد الجبائية يعود إلى مدى التطابق بين القرارات الجبائية للمؤسسة والقانون الجبائي أو القواعد الجبائية التي تخضع لها المؤسسة. إنَّ عدم احترام القواعد الجبائية يشكل مصدراً للخطر الجبائي والذي تكون نتائجه وخيمة بالنسبة للمؤسسة.

الفرع الثالث: مذهب الإدارة الجبائية

بسبب تعقد القوانين والنصوص الجبائية، فإن تفسيرها يختلف من فرد لآخر. هذا التفسير للنصوص الغامضة بمصطلحات ثابتة ودقيقة قد يغير من محتوى ومعنى هذه النصوص.

وبالتالي فإن وظيفة التفسير تمثل الوظيفة الأصعب التي تضمنها الإدارة الجبائية عن طريق مذهبها، هذا المذهب يتشكل من مجموعة نشرات التطبيق (circulaires-d'application)، وكذا عبر مختلف الأجوبة والمواقف المتخذة من طرف مختلف المديريات المركزية للمديرية العامة للضرائب.

إنَّ هذه المستندات الإدارية، تهدف إلى شرح والتعليق على النصوص الجبائية وتفسيرها، و من أجل هذا، فأنه يجب على هذا المفسر الذهاب إلى أبعد من مجرد تفسير النصوص الجبائية، ليصبح مصدراً مستقلاً للقانون الجبائي.

إنَّ التفسير الإداري، يمكن أحياناً، أن يتجاوز ويتعدى النصوص المفسرة، وهذا عن طريق فرض النظرة الخاصة للمفسر، و تغليب وجهة نظره والتي يمكن أن تناقض النص القانوني نفسه. ولهذا وجب وضع حدود و قيود لهذه التصرفات.

الفرع الرابع: عدم كفاءة بعض المراقبين الجبائيين

قد يقوم بعض أعوان الإدارة الجبائية، بإثارة مشاكل حقيقية اتجاه بعض الخاضعين للمراقبة، و هذا لإمتلاك هؤلاء المراقبين سلطات تخوّل لهم باتخاذ بعض القرارات المجحفة في حق الخاضعين للضريبة، والتي تشكّل صدمة يتعرضون لها، خاصة إذا كان هؤلاء المكلفون يلتزم بالقوانين الجبائية.

من خلال هذه التصرفات، إن لم نقل بعض التّعسّفات، فإنَّ الخاضع للضريبة يتولّد له الإحساس بالظلم و الرغبة في الإنتقام، نظراً للتجربة السيئة التي تعرّض لها مع هؤلاء المراقبين الجبائيين، والذي يمكن أن تؤدي به إلى

الاستنتاج بأنه من المستحيل عليه أن يفلت من التقويم الجبائي واستحالة أن يكون تطبيقه للقانون نموذجيا، ولهذا يرى الحل الوحيد للتقليل من هذا الخطر الجبائي، هو اللجوء للتهرب الجبائي.

و هذا ما يؤكده وزير المالية البلجيكي Philippe-Jacquij كما يلي "إنّ محاولات وزارة المالية في إطار السلامة القانونية سنة 2002، أظهرت أن ثقل الضريبة، التعقد في النصوص، والطابع المتميز بالتغير المستمر للقواعد والنصوص الجبائية، تشكل أهم مصدر للتهرب الضريبي وكذا الإحساس بعدم السلامة و الأمان اتجاه مصالح الضرائب، وهذا من خلال اعتقادهم بعدم إمكانية الاحترام الكلي للقواعد الجبائية في حالة خضوعهم للمراقبة"¹

الفرع الخامس: الجانب التنظيمي لبعض القطاعات

إنّ تنظيم وهيكلية بعض القطاعات التي يسيطر عليها الجانب غير الشرعي، وتحكمها السوق السوداء، يجعل من الصعب بل يتعدى إلى استحالة الالتزام بالقانون، خاصة من الجانب الجبائي.

إنّ معرفة هذه الظاهرة والأخذ بعين الاعتبار المجالات التي تسيطر عليها، يساعد على إعادة هيكلة هذه القطاعات².

إنّ هذه المخاطر ذات المصادر الخارجية، يمكن تسميتها ب "المخاطر الملازمة" لا تشكل دوما مخاطرا يتحملها الخاضع للضريبة، و إنما هي بمثابة ضغوطات و عراقيل يمكن تسييرها في معظم الحالات.

المطلب الثاني: المخاطر ذات المصادر الداخلية

يمكن تقسيم هذا النوع من المخاطر إلى فئتين:

- مخاطر مرتبطة بالإجراءات
- مخاطر مرتبطة بالأشخاص.

1 -P. Jacquij « Les initiatives du ministère des finances en matière de sécurité juridique », 2002. Belgique P 103.

² -R. Yaich, Théories et principes fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2004, Tunisie, p 316

الفرع الأول: المخاطر المرتبطة بالإجراءات

إن الوقاية من الخطر الجبائي، يمر حتماً على تبني مجموعة من الطرق والإجراءات الجبائية داخل المؤسسة.

إن إعداد إجراءات غير الملائمة لمواجهة المخاطر الجبائية، قد يضاعف من العبء و الخطر الجبائي للمؤسسة. ولهذا فعلى هذه الأخيرة تبني إجراءات جبائية تتماشى و الحالة الجبائية للمؤسسة (إجراءات لإعداد التصريحات الجبائية، إجراءات لكيفية إجراء الاقتطاع من المصدر، ...الخ) و من ثم القيام بعملية مراقبة دورية و دائمة لاختبار مدى فعالية هذه الإجراءات.

إن تطبيق الإجراءات الجبائية الفعّلة، تهدف إلى تخفيض احتمال وأثر المخاطر الملازمة للمؤسسة، كما أنّ غياب هذه الإجراءات يؤدي إلى تعظيم احتمال التعرّض لمخاطر.

لهذه الأسباب، ومن أجل تقييم فعالية إجراءات تسيير المخاطر، و يجب قياس الخطر الجبائي للمؤسسة، فكلما كان هذا الأخير أقل، كلما كانت إجراءات تسيير المخاطر الموضوعة حيز التنفيذ أكثر فعالية.

الفرع الثاني: المخاطر المرتبطة بالأشخاص

يمكن للأشخاص أن يشكلوا خطر الإهمال، النسيان أو عدم الكفاءة أو حتى خطر غياب التنسيق والروح الجماعية¹.

و لهذا، فعلى الموظفين داخل المؤسسة، و خاصة الذين لهم علاقة بالجانب الجبائي و المحاسبي، أن يتمتعوا بتصرفات تقضي بالاحترام الطوعي للقانون الجبائي، و كذلك يجب أن يتم توعيتهم، على أن الخطر الجبائي وتسييره، هو في قلب اهتمامات المؤسسة، لما له من انعكاسات على مصالحها.

¹ -R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, Tunisie p.22

إنّ ضمان الكفاءة الجبائية للمؤسسة وكذا لموظفيها، تفرض على متّخذي القرارات أن يقوموا بتوظيف أشخاص ذوي كفاءات عالية، ليس هذا فحسب، و إنما القيام بالسهر على تكوينهم باستمرار.

المبحث الثاني: دور المراجعة الجبائية في التقليل من الخطر الجبائي

إن نظرة المؤسسة للجباية أخذت وجها جديدا في الوقت الحالي، فبعد أن كانت مرتبطة بفكرة القيد المالي والالتزامات الإدارية، أصبحت تعطي للمؤسسة إمكانية تصميم وضعيتها الجبائية¹ من خلال إعطائها شكل اجتماعي، ما يتم اختياره على أساس الخيارات التي تتضمنها التشريعات الجبائية، والتي يمكن أن تستفيد من نظام خاص، كالإعفاءات الضريبية، كما انه أصبح بإمكان المؤسسة قياس وتقدير حجم ديونها الجبائية.² ولهذا فبإمكان المؤسسة البحث عن الطرق الأقل خضوعا للضريبة من اجل ضمان فعالية جبائية مثلى، والتي تدخل ضمن التسيير الجبائي للمؤسسة، وهذا ما يبرر ضرورة الاعتماد على مختص خارجي لتقدير فعالية التوجهات والخيارات الجبائية، وهو ما يسمى بالمراجع الجبائي.

المطلب الأول: المراجع الجبائي، صفاته و كفاءاته

حتى يقوم المراجع الجبائي بمهمته و واجبه المهني على أكمل وجه، يجب أن تتوفر فيه صفات و مؤهلات نتعرف عليها بعد تقديم تعريف هذا المراجع و كيفية تعيينه من قبل المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف المراجع الجبائي و تعيينه

يمكن تعريف المراجع الجبائي و و كيفية تعيينه كما يلي.

¹ I. Khelif, , les spécifités de l'audit fiscal par rapport à l'audit comptable, mémoire de fin d'étude , iedf, 1994-1996. P 09

² Ph. Boudafox, précis de science et technique fiscale, édition dunod, France, 1986, p : 91.

أولاً: تعريف المراجع الجبائي

المراجع هو شخص خبير محكم يقضي برأيه الفني المحايد في مدى انتظام الدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات، وعدالة القوائم المالية الختامية مع القوانين الجبائية و كذا الإدلاء بمختلف الاقتراحات المهمة و التي تهدف إلى تخفيض الأعباء و تجنب المؤسسة مخاطر جبائية متعددة.

ثانياً: تعيين المراجع الجبائي

حسب المادة 19 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 والتي تنص على أنه " يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي"

من هنا فإن الشخص الوحيد و الرسمي الذي يتمتع بإمكانية مزاوله مهمة المراجعة الجبائية للمؤسسة هو الخبير المحاسب و الذي يجب أن تتوفر فيه الشروط التي نص عليها القانون السابق الذكر و التي نذكر من بينها¹:

- ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية
- ✓ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة
- ✓ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين
- ✓ أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون السالف الذكر..الخ²

وحتى تكون لمهمة المراجعة الجبائية صفة رسمية مع المؤسسة المراد مراجعتها، وجب على الطرفين إعداد إتفاقية و رسالة مهمة صادق عليها، تبين مهام و التزامات كل طرف مع تحديد المدة اللازمة لهذه المهمة و مبلغ الأتعاب و هذا لتجنب أي ملاسبات محتملة في المستقبل من أي طرف كان.

1- المادة 08 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010

2- المادة 06 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010

الفرع الثاني: صفات المراجع الجبائي

من بين الصفات، سنذكر تلك التي يجب على المراجع الجبائي احترامها وإتباعها للتحكم الجيد في مهمته، و التي يمكن حصرها فيما يلي:

الاستقلالية، الأهلية المهنية و السر المهني.

أولاً: الاستقلالية

يجب على المراجع الجبائي التمتع باستقلالية تامة تجاه المسؤولين عن المعلومات موضوع المراجعة ، فهو " مستقل مالياً أو على كل وجهات النظر الأخرى في علاقته العملية مع زبائنه موضوع المراجعة " ¹

كما أنه "لا يجب أن يكون في موضع يعرضه للخطر المتعلق بحريته التامة في التصرف و التفكير" ²

و عليه، فإن المراجع الجبائي يجب أن يتمتع بالاستقلالية المادية، المعنوية و المالية، تسييمح له بقيادة مهمته و لإيصالها بدون أي تحيز .

ثانياً: الكفاءة المهنية أو الأهلية

إنّ معيار الكفاءة المهنية في مهمة المراجعة الجبائية تمتاز بالصعوبة ، حيث لا يمكن الوفاء به مقارنة مع المهام الأخرى للمراجعة ، لأن " مهمة المراجعة الجبائية لا يمكن أن نعهد بها إلا لمكاتب متعددة الخدمات و الاختصاصات في ميدان المراجعة أو إلى مهنيين محترفين قادرين و أهل لتشكيل و تكوين فرق متعددة الاختصاصات من أجل قيادة و إدارة هذه المهمة " ³.

ولهذا فإن المراجعة الجبائية يجب " أن تكون منفذة من طرف شخص أو عدة أشخاص الذين تلقوا تكوين ملائم ومناسب مع تمتعهم بالمهارات والقدرات المهنية ذات المستويات العالية . " ⁴

¹ société national de comptabilité, Op-Cit, p : 10

² P. Bougon et J-M. Vallée ; op- cit, p : 156

³ Idem, p : 167

⁴ F. Abed , " Audit financier du secteur bancaire " thèse de Magistère; mars 97 p : 20

ثالثا: السر المهني

إن المراجع الجبائي يجب عليه أن يحافظ ويكتم الأسرار التي تلقاها أو عاينها أثناء ممارسة مهنته ، حيث أنه " يجب أن يحفظ ويكتم كل المعلومات المتعلقة بالزبون المتحصل عليها في فترة ممارسة مهمة المراجعة " ¹ نظرا لأنه يمكن للمؤسسة أن تواجه مشاكل مختلفة من جراء عدم كتمان هذه الأسرار .

رابعا: الصفات الأخرى

بالإضافة إلى الكفاءات المهنية السابقة يجب أن تتوفر في المراجع بعض الصفات الأخلاقية نذكر منها:

- الصدق والدقة، بمعنى يجب أن يكون صادقا في أقواله، دقيقا في أفعاله؛
- الأمانة والنزاهة؛
- الصبر، أي يجب أن يتحلى بالصبر حتى يتمكن من تفهم العمليات؛
- اللياقة، بمعنى حسن المعاملة والتصرف مع الغير سواء عند طرح الأسئلة أو عند اكتشاف الأخطاء.

المطلب الثاني: المراجعة الجبائية ضرورة ملحة للتقليل من الخطر الجبائي

تتمثل ضرورة القيام بمراجعة جبائية للمؤسسة فيما يلي.

الفرع الأول: المراجعة الجبائية أداة لقياس الخطر الجبائي

ينجر عن ملاحظة عدم الانتظام والدقة في التصريحات الجبائية نتائج وخيمة، تتمثل في الإجراءات التقويمية وعقوبات جبائية ، هذه العقوبات يمكن أن تؤثر سلبا وبشكل كبير على الوضعية المالية للمؤسسة.

تندرج التكلفة الجبائية ضمن أعباء المؤسسة وبالتالي تدخل في تحديد النتيجة المحاسبية للدورة، لذا فإنها محل انشغال من طرف مسيري المؤسسة، وما يجعلها أكثر أهمية، هو إمكانية قيام إدارة الضرائب بعملية مراقبة تتبعها

¹ M. CHADEFAX ;. op. cit; p : 58

عقوبات وإجراءات تقويمية، وهكذا تنشأ ضرورة القيام بمهمة مراجعة جبائية لمختلف تصريحات المؤسسة.

كما أن اتخاذ قرار الانضمام كمساهم جديد في مؤسسة ما، يجعل هذا الأخير له امكانية تقاسم العوائد والمخاطر المستقبلية كغيره من مساهمين هذه المؤسسة، فمعرفة القيمة الفعلية للسهم و مكانت المؤسسة في السوق و دراسة التوازنات المالية لها، لا تكفي في إتخاذ قرار فعال. فهو دائما معرض لعقوبات وإجراءات تقويمية يمكن أن تفرضها ادارة الضرائب على المؤسسة لسنوات سابقة قد تمتد لغاية أربع سنوات والتي لم يكن فيها مساهما، و بالتالي يتقاسم هذه المخاطر كبقية المساهمين الآخرين. لذا ولتفادي هذه المخاطر فمن مصلحته الإلتجاء لمراجعة جبائية يقوم بها مختص لتقدير فعالية قراراته.

الفرع الثاني : المراجعة الجبائية أداة لتقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة

تدخل المراجعة الجبائية في إطار التسيير الجبائي، وذلك كونها مراقبة للفعالية الجبائية، ولا يمكن اعتبار المسيرين يطبقون تسييرا جبائيا بمجرد أنهم يوفون بالتزامات المؤسسة الجبائية دون التعرض إلى عقوبات أو غرامات، بل يجب أيضا أن ينجحوا في إدماج الجانب الجبائي في إطار التسيير العام للمؤسسة¹، ولهذا فان المراجعة الجبائية، تعتبر عنصرا مهما في التسيير الجبائي، ولكن مجال تحقيقاتها أضيق من مجال تحقيق التسيير الجبائي، لأنها تركز على تطبيق الخيارات الجبائية واستعمالها.

المراجعة الجبائية هي تقدير لمدى استعمال المؤسسة للأدوات القانونية والجبائية المتاحة، وهذا من خلال التحقق من أن هذا الاستعمال يسمح للمؤسسة بالوصول إلى حل جبائي ملائم، والذي يجعلها تسلك طريقا اقل خضوعا للضريبة، وبالتالي فان مجال المراجعة الجبائية هو مراقبة القرارات القانونية أو الجبائية للمؤسسة، أي بعبارة أخرى هي مراقبة الخيارات الجبائية.

إنّ تحديد مضمون مراقبة استعمال الخيارات الجبائية للمؤسسة، بتطبيقها للقواعد القانونية والجبائية بشكل عقلاني، يجعلها تتحصّل على امتيازات جبائية، وبالتالي امتيازات مالية، وهذا بتفادي دفع مبالغ إضافية، الناتجة عن

¹Ilhem Khelif., Op-Cit, p: 10

التطبيق غير الملائم للنصوص التشريعية، لذا فانه على المؤسسة، أن تستعمل وبشكل جيد مواردها لهذا الغرض، و أن تعتمد على مختص لمراقبة خياراتها الجبائية ومدى ملائمتها.

وفيما يخص الخيارات الجبائية، فانه دائما يفترض ان للمؤسسة الخيار في تطبيق العديد من التوجهات الجبائية، وهذا الاختيار يكون على أساس قياس امتيازات ومساوئ خيار معين، وهذا للوصول إلى الاختيار الأكثر ملائمة، خاصة إذا كان للمؤسسة مجال الاستفادة من نظام إعفاء أو نظام تحفيزات.

أولاً: أنواع الخيارات الجبائية

إن المراجعة الجبائية تأخذ بعين الاعتبار نوعين من الخيارات:¹

(1) الخيارات الجبائية الإستراتيجية

هي عبارة عن الخيارات التي تحدد الخصائص الجبائية للمؤسسة، أي خيارات التوجهات الجبائية الكبرى لها، ولا تظهر هذه الخيارات على مدار السنة ولكن تظهر بشكل عرضي، والتي تساعد في اتخاذ مستوى عالي من القرارات، ونذكر منها:

- اختيار طريقة الإخضاع
- اختيار نظام الإخضاع
- القرارات المخصصة لثروة المؤسسة.

(2) الخيارات الجبائية التكتيكية

وتتعلق بالتسيير الدائم للمؤسسة، وتطبق دورياً تحت سلطة المسؤول الجبائي للمؤسسة، ونذكر منها:

- اختيار طريقة الإهلاك؛
- اختيار طريقة حساب نسبة عدم الإخضاع بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (prorata)
- اختيار إمكانية تأجيل الخضوع للضريبة على القيم الزائدة من خلال إعادة الاستثمار.

¹. Ilhem Khelif., Op-Cit, P : 12.

إنّ دور المراجعة الجبائية، يكمن هنا في التحقق من أن كل الحلول الجبائية المتبعة من طرف المؤسسة هي الأكثر ملائمة، أي أن تقييم الخيارات الجبائية في إطار المراجعة، تساهم في قياس الأداء الجبائي للمؤسسة، وتسمح بالتحسين التدريجي للتسيير الجبائي.¹

ثانيا: معايير مراقبة الفعالية الجبائية

تمكن المراجعة الجبائية في مراقبة الفعالية الجبائية للمؤسسة و ذلك بالإعتماد على معيارين أساسيين هما:

- مدى الاستعمال الأمثل للأحكام التشريعية الجبائية من طرف المؤسسة؛
- مدى تطابق الخيارات الجبائية المنتهجة و السياسة العامة للمؤسسة.

1) مدى الاستعمال الأمثل للأحكام التشريعية الجبائية من طرف المؤسسة

إن المراجعة الجبائية لا تكتفي بالتحقق من تطبيق المؤسسة لالتزاماتها القانونية والجبائية فقط، بل أيضا التأكد من أن المؤسسة لا تملك أي خيار قانوني آخر يسمح لها بالوصول إلى نتائج أحسن أو يمنحها امتيازات أفضل، لذا فهي تهدف الى فحص نظام المعلومات للمؤسسة، من اجل تقييم مدى إمكانية هذا الأخير في تحديد مختلف الحلول؛ أو بعبارة أخرى، التحقق من توفر جميع شروط اختيار الحل الأكثر نفعاً.

أهمية هذا الفحص تكون اكبر على مستوى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وهذا راجع إلى عدم توفرها على مصلحة مختصة في معالجة المعلومات القانونية والجبائية، هذه المعلومات التي صنفها ر.بارسرو R.PERCEROU ضمن المعلومات "الأساسية" في المؤسسة² يجب أن تكون متخصصة ومنفصلة عن المعلومات الأساسية العامة للمؤسسة، وهذا لتسهيل استعمالها في الخيارات الإدارية والتي تتغير وتتعدد مع الوقت، تهدف المراجعة الجبائية من خلال هذا المعيار إلى التأكد من أن الهيئة التسييرية للمؤسسة قد استعملت القانون الجبائي كعامل من عوامل التسيير، كاستعمالها لعاملي التمويل والتسويق³.

1 M. Chadfaux, la gestion fiscale de l'entreprise, encyclopédie vuibert des sciences de gestion, SME, 1992, p : 139.

² R.Percerou, un outil de gestion l'information juridique, revue de gestion, 7-OCT 1981, p: 57.

³ L. Tortaba et J. marie cottret, droit fiscale, édition dalloz, 1993, p : 65.

(2) مدى تطابق الخيارات الجبائية المنتهجة والسياسة العامة للمؤسسة

يمكن تقدير الفعالية الجبائية من خلال تقدير مدى المساهمة الفعالية للقرارات الجبائية في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة، كما يمكن تقديرها من خلال مدى تكيف الخيارات الجبائية مع خيارات السياسة العامة للمؤسسة، وفي هذا الإطار فإن المراجعة الجبائية لها دور التأكد من أن الخيار الجبائي:

- متكيف مع سياسة المؤسسة مالياً، أي يجب أن تكون القرارات الجبائية ذات اثر مالي قابل للقياس، بالإضافة إلى الاعتماد على التكلفة الناتجة عن هذه القرارات أو الامتيازات المتحصل عليها كعنصر للتقدير؛
- منسجم مع أهداف المؤسسة واستراتيجيتها؛
- بسيط، أي انه على المؤسسة أن تتجنب الحلول الجبائية التي تؤدي إلى قرارات تظهر أنها مرضية نظرياً، إلا أنها تواجه العديد من العوائق عند تطبيقها؛
- مرنة، أي انه على المؤسسة أن تحتفظ بإمكانية إعادة تصميم وضعيتها الجبائية؛
- خالي من أي خطر جبائي، أي عدم وجود أي شك في قانونية وشرعية القرار؛
- أن يكون الخيار الجبائي حقيقياً، أي إمكانية تطبيقه على ارض الواقع.

خلاصة الفصل:

تتعدّد المخاطر الجبائية من حيث المصدر، فهي مخاطر خارجية مستقلة عن المؤسسة تتمثّل في تعقّد النصوص الجبائية، الاختلافات الناتجة عن القانون الجبائي و المبادئ المحاسبية، مذهب الادارة الجبائية و أخيرا عدم كفاءة بعض مراقبي أو مفتشي الإدارة الضريبية، و مصادر أخرى داخلية لها صلة مباشرة بالمؤسسة و المتمثلة في مخاطر مرتبطة بالإجراءات و أخرى مرتبطة بالأشخاص أو موظفي المؤسسة.

و من اجل ضمان فعالية جبائية مثلى للمؤسسة ، لا يكفي فقط القيام بتكوين موظفيها، أو الإعتماد على توصيات محافظ الحسابات، و التي تكون غالبا سطحية و غير دقيقة، و لكن يستدعي الأمر ضرورة الاعتماد على مختص خارجي مستقل يتمتع بكفاءات مهنية و أهلية، خاصّة في الجانب الجبائي، تسمح له بقيادة مهمته لتقدير الخطر الجابي و كذا فعالية التوجهات والخيارات الجبائية، ولا تولى هذه المهمة إلا لخبير محاسب أو لمؤسسة خبرة حسب ما جاء به التشريع الجزائري.

خلاصة الباب الأول:

تعتبر المراجعة الجبائية مهمة بالنسبة للمؤسسة، كونها تضمن تحقيق الفعالية و الأمن الجبائي للمؤسسة.

كما أنها تتشابه كثيرا مع المراقبة الجبائية، كون هذه الأخيرة تقوم بها إدارة الضرائب و التي يمكن أن ينتج عنها عقوبات مترتبة عن عدم الانتظام، أما المراجعة الجبائية فيقوم بها مدقق الحسابات له الاستقلالية التامة عن المؤسسة، و يتمتع بكفاءات مؤهلة تسمح له بالوصول الى تحقيق أهداف المهمة المتمثلة في تقدير الخطر الجبائي و الخروج بمختلف التوصيات لتفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة.

تتنوع الالتزامات الجبائية التي تخضع لها المؤسسة الجزائرية إلى ضرائب مباشرة، ضرائب غير مباشرة و التزامات أخرى، أقرها المشرع الجزائري على الخاضعين لها و أعطى لهم الحرية في التصريح بها، لكن هذه الحرية حدها من جهة أخرى بإعطائه لسلطات تفرضها إدارة الضرائب على المكلفين بالضريبة، لتصحيح النسيان، عدم الكفاءة أو الأخطاء المرتكبة من طرفهم أثناء قيامهم بالتصريح، و المتمثلة في سلطة المراقبة، سلطة التقويم و سلطة العقوبة. إن ضرورة خضوع المؤسسة للتشريع الجبائي من جهة، و تمتع إدارة الضرائب بالسلطات الثلاث، ينشأ من خلاله الخطر الجبائي، و الذي تواجهه و تتعايش معه المؤسسة يوميا.

إن معالجة الخطر الجبائي يبدأ من معرفة مصادره المتنوعة و التي تنقسم:

إلى مخاطر خارجية، مستقلة عن المؤسسة تتمثل في تعقد النصوص الجبائية، الاختلافات الناتجة عن القانون الجبائي و المبادئ المحاسبية، مذهب الادارة الجبائية و أخيرا عدم كفاءة بعض مراقبي أو مفتشي الإدارة الضريبية؛

و مصادر أخرى داخلية لها صلة مباشرة بالمؤسسة و المتمثلة في مخاطر مرتبطة بالإجراءات و أخرى مرتبطة بالأشخاص أو موظفي المؤسسة.

كما أن الوصول الى أهداف المهمة التي تم الاتفاق عليها، تستدعي من المراجع الجبائي انتهاج خطوات تمكنه من تحقيق هذه الأهداف بكفاءة و فعالية. إن هذه الخطوات يتم التفصيل فيها في الباب الثاني من هذه المذكرة.

الباب الثاني:

المراحل العملية في إعداد مهمة المراجعة
الجبائية

الباب الثاني: المراحل العملية في إعداد مهمة المراجعة الجبائية

تمهيد:

بعد قيامنا بعرض لمفهوم المراجعة الجبائية، أهدافها و أنواعها و معرفة صفات و كفاءات المراجع الجبائي. ففي هذا الباب، سوف نتناول كيفية قيام المراجع بتطبيق و انتهاج منهجية فعّالة تمكّنه من تحقيق أهداف المهمة التي تمّ الاتفاق عليها مع المؤسسة، موضوع المهمة، و التي ترمي أساسا الى تحقيق الفعالية الجبائية للمؤسسة و تجنبها الخطر الجبائي، و ذلك من خلال القيام بمراجعة الالتزام وكذا مراجعة الفرص الجبائية الممنوحة من قبل المشرّع.

إنّ تطبيق منهجية فعّالة تستدعي انتهاج الخطوات التالية:

الحصول على معرفة عامة للمؤسسة و تقييم نظام رقابتها الداخلي الجبائي
(الفصل الأول)

العصران الملازمان لمهمة المراجعة الجبائية: مراجعة الالتزام ومراجعة الفرصة
(الفصل الثاني)

و في الأخير، إعداد تقرير نهائي للمهمة، و الذي سوف نتناوله في الفصل الثالث مع تقديم الجانب التطبيقي لهذه المنهجية على مؤسسة "صوفيكي"

الفصل الأول: الحصول على معرفة عامة للمؤسسة و تقييم نظام رقابتها الداخلي الجبائي

تمهيد

تشترك المراجعة الجبائية مع غيرها من أنواع المراجعات الأخرى، خاصة منها الخارجية، في المراحل الأولية لإعداد هذه المهمة، لكن تختلف فيما بينها، خاصة، في الأهداف المرجوة من إعدادها، فالنظرة الأساسية للمراجع الجبائي بالنسبة للمؤسسة يكون مرتكزا على الجانب الجبائي و كيفية تفعيله، لأن هدف المؤسسة من تعيين مراجع خارجي مستقل، لا يكمن فقط في إبداء هذا الأخير لرأي حول الحالة الجبائية لها و لكن خاصة، في التوصل الى قياس حجم الخطر الجبائي الذي تتعرض إليه و إعطاءها فيما بعد، لمختلف التوصيات لتفعيل وضعها الجبائي.

إن الخطوتين الأوليتين، اللتين يبدأ بهما المراجع الجبائي في إعداد مهمته نستعرضهما في المبحثين التاليين:

المبحث الأول: الحصول على معرفة عامة للمؤسسة والتعرف على إطارها الجبائي

المبحث الثاني: تقييم و اختبار نظام الرقابة الداخلي الجبائي للمؤسسة

المبحث الأول: الحصول على معرفة عامة للمؤسسة والتعرف على إطارها الجبائي

مرحلة الحصول على معرفة عامة للمؤسسة، تعتبر من أهم مراحل إعداد المراجعة، فهي مرحلة مشتركة وضرورية لكل مهمة، إذ تسمح بالحصول على معرفة قطاع النشاط، المحيط القانوني والتنظيمي للمؤسسة، و تسمح أيضا للمراجع أن يحدد النظام الجبائي المطبق في المؤسسة وكذا الامتيازات الجبائية والمالية التي تمنح لها.

لكن قبل عرض هذه المرحلة، من المهم أن نشير الى أنه على المراجع القيام بالتخطيط و التحضير لهذه المهمة، فهذا الأخير يوجب إعداد خطة جيدة للمهمة، تشرح الإستراتيجية العامة للمراجعة، والتي يتم تكيفها مع المهمة وتطوير خطة العمل من أجل تخفيض خطر المهمة إلى مستوى مقبول و جعلها منظمة بشكل صحيح من أجل تحقيقها بكفاءة و فعالية.

إن مدى عملية المراجعة، يحدد في رسالة المهمة التي تشكل العقد الذي يحوي الواجبات المشتركة، ويمثل الدليل في حالة وجود نزاع بين المراجع والمؤسسة موضوع المراجعة.

المطلب الأول: معرفة قطاع النشاط

قطاع النشاط الذي تعمل فيه المؤسسة، يمكن أن تتلخص عنه مخاطر ذات نوع خاص. فحسب الفقرة 22 من معيار المراجعة الدولي ISA315 "على المراجع الحصول على معرفة عن قطاع النشاط المعني، المحيط التنظيمي والقانوني..."¹ وحسب ISA250 "من أجل تخطيط عملية المراجعة، على المراجع الحصول على معرفة عامة للإطار القانوني والتنظيمي الذي تعمل فيه المؤسسة وكذا قطاع النشاط، وتحديد المعايير التي يجب الالتزام بها"²

¹ - الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق و المراجعة و عمليات التأكيد

الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2010، الجزء الأول، ص 274

² - نفس المرجع، ص 200

على المراجع أن يخطط ويقود العملية بموقف الشك المهني، ما يفرض عليه أن يعرف ما إذا كانت هنالك ظروف تؤدي إلى عدم احترام النصوص القانونية والتنظيمية.

هذه المرحلة، الحصول على معرفة عامة، تنطلق من تحضير عدة ملفات تضم معلومات عن المؤسسة في مجالات مختلفة، كما أنّ إعداد هذه الملفات يشكل الملف الدائم الذي يساعد المراجع خلال تدخلاته المتتالية.

الفرع الأول: المعلومات القانونية

على المراجع الجبائي أن يحصل على الوثائق القانونية الضرورية (عقد تأسيس، محاضر الجمعية العامة العادية والغير عادية، شهادة التصريح الجبائي...)، لأنّ جمع هذه المعلومات يعطي للمراجع مدى احتمال وجود مخاطر جبائية خاصة، يمكن أن تتمثل مثلا في:

- أنّ المؤسسة لم تحترم في تأسيسها أحكام القانون التجاري، كون رأسمالها الاجتماعي غير مقسم بقيم إسمية متساوية، عدم تقسيم رأس المال بين الشركاء حسب مساهمتهم، أو احتواء القانون التأسيسي على إشارة إلى مسؤولية المساهمين التي تتعدى مساهمتهم في رأس المال، فحسب القانون التجاري الجزائري هي شركة باطلة.

- تمنح للمراجع معرفة نسبة الضريبة على الدّخل التي يخضع لها مسير المؤسسة إذا كان هذا الأخير شريكا ذو أغلبية وبالتالي تكون أجرته خاضعة للضريبة على الدخل في صنف الأرباح غير التجارية وهذا حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- معرفة ما إذا قامت المؤسسة بإحترام الاجال القانونية في إستخراج شهادة التصريح الجبائي، و كذا آجال مسك الدفاتر المحاسبية... الخ

الفرع الثاني: الاتفاقيات و التنظيمية الموجودة في محاضر الجمعية العامة

حسب المادة 670 من القانون التجاري الجزائري، أي اتفاقية بين الشركة وأعضاء مجلس المراقبة أو مجلس المديرين يجب أن تخضع لترخيص أولي من مجلس الإدارة.

يجب أن تخضع كذلك للترخيص الأولي، الاتفاقيات بين المؤسسة ومؤسسة أخرى إذا كان أحد أعضاء مجلس إدارة، مجلس المراقبة أو مجلس المديرين مالكا لهذه الأخيرة، مسيرا لها، مديرا..الخ

أي اتفاقية تحصل دون احترام الشروط السابقة فهي باطلة.

الفرع الثالث: المعلومات العملية

معرفة سير مختلف العمليات، تساعد المراجع الجبائي على تحديد مختلف الضرائب والرسوم المطبقة على المؤسسة، وبالتالي اكتشاف المخاطر المتعلقة بها، فالمجال العملي يتضمن مخاطر توحى للمراجع كل التجاوزات الممكنة الوقوع:

فالخدمة المقدمة من طرف المؤسسات الأجنبية التي ليس لها إقامة دائمة في الجزائر، يوحى بخطر إغفال الاقتطاع من المصدر على الصفقات أو العقود.

و معرفة طبيعة المخزون، يوحى بخطر عدم تسجيل مؤنات المواد أو المنتجات التالفة أو القابلة للتلف.

فهي كلها مخاطر يمكن أن ترتبط بالعمليات الميدانية.

المطلب الثاني: معرفة الإطار الجبائي للمؤسسة

و عندها، يتساءل المراجع عن وجود مصلحة جباية، وكذا عن موقعها، وطريقة تنظيمها وتموضعها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة¹.

¹M. Chadeaux, L'audit Fiscal, Editions Litec, Paris, 1987, p121

إنَّ وجود مصلحة جبائية في المؤسسة، يمثل نقطة قوة بالنسبة لتسيير الخطر الجبائي؛ عندئذ يدرس المراجع طريقة عمل المصلحة ويقوم بتحليل مهام الاستشارة الخارجية.

لكن عند غياب مصلحة جبائية في المؤسسة، يجب على المراجع أن يتساءل عن الموظفين القائمين على المهام الجبائية، و يقوم بتقييم مستواهم وتأهيلهم، ويحلل أدوارهم وتخصصاتهم.

على المراجع أن يفحص محتوى الملف الجبائي للمؤسسة، وكذا طريقة الاحتفاظ به و كيفية تسييره

الملف الجبائي للمؤسسة محل المراجعة، يحتوي أساسا على ثلاثة ملفات: الملف الجبائي السنوي، الملف الجبائي الدائم وملف المنازعات الجبائية.

كل الوثائق والمستندات التي تشكل هذه الملفات يتم تحديثها وترتيبها، فهي تحتوي على:

- قائمة المنتجات المباعة أو النشاطات التي تقوم بها المؤسسة والنظام الجبائي المطبق على كل منتج أو نشاط ؛
- الخلية أو الوظيفة المسؤولة عن المسائل الجبائية (إعداد التصريحات الجبائية، العلاقات مع الإدارة الضريبية، الدراسات الجبائية، المستندات ومتابعة المستجدات الجبائية...)
- التصريحات الجبائية المقدمة للإدارة خلال الأربع سنوات الأخيرة
- الميزانية (أصول، خصوم)
- جدول حسابات النتائج
- جدول حركات المخزون، جدول حركات المنتج المخزن (رقم 02)
- جدول أعباء المستخدمين، الضرائب، الرسوم والمدفوعات المماثلة (رقم 03)
- جدول الأعباء والإيرادات العملية (رقم 04)
- جدول الاهتلاكات وتدهور القيم (رقم 05)
- جدول الاستثمارات التي تمت حيازتها أو صنعها خلال الدورة (رقم 06)
- جدول الاستثمارات التي تم التنازل عنها خلال الدورة (رقم 07)
- جدول المؤونات وتدهور القيمة (رقم 08)

- جدول تحديد النتيجة الجبائية (رقم 09)
- جدول ترحيل النتيجة والاحتياطات (رقم 10)
- أصل المداخل الموزعة أو القابلة للتوزيع
- الترحيل من جديد للسنة ن-1
- الاقتطاع للإحتياطات
- جدول المساهمات (الفروع والمؤسسات الحليفة) (رقم 11)
- العمولات والسمسرة، الأتاوات، الأتعاب، المقاولات الباطنية وأعباء المقر (رقم 12)
- الرسم على النشاط المهني (رقم 13)
- التقويمات الجبائية (les redressements) المرسله للمؤسسة
- وصف النظام الجبائي للمؤسسة إزاء مختلف الضرائب والرسوم التي تخضع لها (الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة،...) وكذا السياسة الجبائية المتبعة من طرف المؤسسة.
- النصوص الجبائية أو الشبه الجبائية الخاصة التي تنظم نشاط المؤسسة.

الفرع الأول: المعلومات المحاسبية والمالية

إنّ فهم طريقة عمل المؤسسة محل المراجعة، ينتج عنه معرفة عدد من الأرقام التي تمثل مفاتيح و مؤشرات: رقم الأعمال، كتلة الأجور، عدد العمال، النتيجة المحاسبية الصافية، النتيجة الجبائية، نسبة الضريبة على أرباح الشركات وكذا قيمة الضريبة المستحقة لكل دورة.

تقدم هذه الأرقام على شكل جداول، و تسمح بإيجاد نسبة الضريبة على الأرباح التي تحسب على أساس الضريبة المدفوعة على النتيجة المحاسبية.

هذا المؤشر مثلاً يعطي عنصراً هاماً من حيث معرفة ما إذا كانت هذه المؤسسة تقوم بتعديلات هامة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية¹.

إنّ فحص الوضعية المالية للمؤسسة ضروري لأنه يفيد في عملية البحث عن الأخطاء المرتكبة.

¹ - H-PINARD-FABRO, Audit fiscal, edition francise lefebvre, Paris, 2008, p 26. -

كشف الأخطاء في التصريحات الجبائية يمكن أن يكون كافيا ليؤدي بإدارة الضرائب إلى الاعتقاد بوجود مخالفات، و بالتالي تكون محل إختيار لإجراء عليها عملية الفحص أو المراقبة الجبائية، هذه الاختلالات قد تظهر من مجرد مراجعة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة عن طريق تصريحاتها العادية، أو من خلال مقارنة المعلومات المقدمة مع مؤشرات عامة تملكها مصلحة الضرائب، ترتبط مثلا بقطاع النشاط كنسبة الهامش على الربح على سبيل المثال.

الفرع الثاني: التفكك الجبائي

عند تحديد المخاطر، يلعب الأثر الجبائي دورا هاما في قياس وإثبات الاختلالات أو الأخطاء في التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب، والتي قد تؤدي بهذه الأخيرة إلى اللجوء إلى المراقبة الجبائية.

نظرا إلى أهمية التصريحات التي يجب على المؤسسة تقديمها، على المراجع الجبائي أن يقوم بالمقارنة بين مختلف التصريحات، خلال نفس الدورة ولكن كذلك بالرجوع إلى الدورات السابقة.

الفرع الثالث: نسبة الهامش

من بين أهم التقنيات المستعملة للتقويم الجبائي والتي يتم استعمالها عند مراقبة مؤسسة ما، هي الطرق التحليلية التي تقوم على إعادة حساب القاعدة الخاضعة للضريبة عن طريق النسب، نسبة الهامش على سبيل المثال: معامل الهامش الإجمالي، يشكل اختبارا كاشفا عند المراقبة الجبائية¹.

هذه المعطيات المرجعية تسمى حسب Chadefaux-Martial² "مناطق المعلومات" حيث تسمح للإدارة الضريبية بتقريب نسبة الهامش للمؤسسة مع النسبة التي تميز قطاع النشاط، وبالتالي الكشف عن الاختلالات في حالة وجودها.

¹- M.COZIAN, précis de fiscalité des entreprises, Editions Litec, 10ème édition 1986, p.587

² M.Chadefaux, Op-Cit, p.132

نسبة الهامش = الهامش الخام التجاري (الهامش عن تكلفة المواد) / تكلفة شراء البضاعة (المواد الأولية)

الفرع الرابع: معلومات حول المزايا الجبائية

يجب على المراجع معرفة المزايا الجبائية للنشاط الممارس من طرف المؤسسة، والتأكد من أن النشاط الممارس يدخل ضمن المشاريع التي تستفيد من المزايا الجبائية أم لا.

كقيام المؤسسة بالاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI، القيام بعمليات التصدير للخارج، عمليات الكراء، بيع الوقود، ماء، طاقة، منتجات المناجم.. الخ كل هذه الأعمال لها مزايا جبائية وجب معرفتها.

المطلب الثالث: تقييم عام للخطر الجبائي

يمكن أن يتم تقييم الخطر الجبائي للمؤسسة على أساس تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة، كمرحلة أولى ثم مدى استعمال التحليل المالي، و الذي يتم إجراؤه انطلاقا من التصريحات المصادق عليها من طرف مراجع الحسابات ، الشيء الذي يضمن سلامة ودقة المعلومات المصرح بها¹. و الذي نفصله فيما يلي.

الفرع الأول: معرفة السوابق الجبائية للمؤسسة

يمكن دراسة السوابق الجبائية للمؤسسة من خلال طرح مجموعة من الأسئلة المهمة مثلا :

- هل سبق وأن كانت المؤسسة محل مراجعة جبائية ومحاسبة ؟
- هل سبق وأن قدمت المؤسسة اعتراضا على إدارة الضرائب ؟

الفرع الثاني: التحليل المالي للتصريحات المصادق عليها من طرف المؤسسة

المراجع الجبائي يستطيع أن يستعمل التقنيات الأساسية للتحليل المالي في تحليلية المعلومات المصرح بها من طرف المؤسسة، لأنه من الأهمية بمكان،

¹ J. Duhem et M.Jammes, Audit et Gestion fiscal de L'enreprise. Edition efe. p :231

أن يكون المراجع على دراية بالحالة المالية للمؤسسة، فالمؤسسة التي تعرف مشاكل مالية تستطيع تمويل بعض من احتياجاتها من جهة، مع تأخر التسديد لإدارة الضرائب من جهة أخرى.

المبحث الثاني: تقييم و اختبار نظام الرقابة الداخلي الجبائي للمؤسسة

نظام الرقابة الداخلية الجبائي، موجه للحصول على ضمان عقلاني لمصادقية المعلومة المالية و الجبائية، ومطابقتها للقوانين والتنظيمات السارية المفعول. فوجود نظام رقابة داخلي جبائي فعال يعتبر كأداة رقابية وكذا وسيلة للتحكم في النشاطات.

ينظر إلى الرقابة الداخلية من منظور المخاطر، إذ يجب أن تحتوي على طريقة هيكلية النشاط والمخاطر المرتبطة بها، وكذا تقديرها بالمقارنة مع الإستراتيجية العامة، والحكم عليها من حيث القدرة على التحكم فيها¹.

المقارنة التي جاء بها المرجع الدولي COSO تتجه إلى أبعد من وجهة النظر المحاسبية والمالية، فالرقابة الداخلية تعتبر أكثر من تأطير للإجراءات ولكن كأداة من أدوات الحكم على أداء المؤسسة. فمنذ 1992، يمثل COSO المرجع الدولي للرقابة الداخلية والتي يعطيها التعريف التالي: "الرقابة الداخلية هي إجراء وضع حيز التنفيذ من طرف مجلس الإدارة، المديرين وعمال المنظمة، يوجه لإعطاء ضمان كافي عن تحقيق الأهداف التي تدخل تحت ما يلي:

- تنفيذ و عقلنة العمليات (التنفيذ العقلاني)
- مصداقية المعلومة المالية
- مطابقتها للقوانين والتنظيمات السارية المفعول"².

قامت COSO في سبتمبر 2004 بنشر إطار تصوري جديد يدور مضمونه حول تسيير المخاطر. فكرة هذه المقاربة، هي اعتبار وجود رابط بين الأهداف

¹M.CHADEFAUX, J.L.Rossignol, Op-cit, p.1450

² M.CHADEFAUX, J.L.Rossignol, op-cit; p1451

المسطرة مسبقاً من طرف المؤسسة، الاتصال واحترام الأنظمة والقوانين، وكذا المخاطر المرتبطة بها من حيث قطاع النشاط والمنظمة ككل.

المطلب الأول: الرقابة الداخلية الجبائية

يمثل الانضباط الجبائي حتمية لا بد منها في المؤسسة، لذلك فمن الضروري الالتزام بالقوانين واليقظة المستمرة لتطبيقها، هذا العمل يرجع إلى كفاءة الوظيفة الجبائية في المؤسسة، ما يفرض التقييم الإجمالي للإجراءات الجبائية من أجل التحكم فيها.

يجب على المؤسسة القيام بمراجعة منتظمة لإجراءاتها الجبائية و هذا من أجل التكيف مع المحيط التنظيمي والقانوني الذي هو في تغير مستمر.

إنّ القيام بالمراجعة الجبائية المنتظمة للمؤسسة يكون حسب وضعها وهيكلتها، وذلك من أجل التأكد من الاختيارات الجبائية، فهو يسمح للمؤسسة بتقييم أدائها الجبائي مثلما هو عليه الحال عند تقييم الأداء المالي¹.

في هذا السياق، فإن مهمة المراجعة الجبائية تهدف إلى تحديد الوضعية الجبائية للمؤسسة مع الاهتمام بطريقة تعامل المؤسسة مع الجباية، طريقة مزج المعالم الجبائية في القرارات والاختيارات الإستراتيجية، وكذا مستوى المخاطر الجبائية².

المراجع الجبائي يتأكد أولاً من احترام الواجبات الجبائية، من خلال مراقبة الالتزام بالقوانين والتي تكشف الستار عن مدى المخاطر المتعلقة بالأخطاء المقترفة، حيث يصبح من الواجب تقييم قدرة المؤسسة على التسيير الأمثل لإمكانياتها المتاحة من طرف القواعد الجبائية، والتي تهىء هامش تحكم حقيقي في الوضعية الجبائية، إن مجموعة المعلومات المأخوذة من طبيعة ومدى المخاطر المتعلقة بمهمة المراجع الجبائي، و من خلال اختبار الالتزام والكفاءة، تسمح بتشخيص الوضع الجبائي والذي يمثل جزءاً من التشخيص الكلي للمؤسسة.

¹ M.CHADEFAUX, J.L.Rossignol, op-cit; p1453

² Idem; p 1453

لهذه العملية هدفين رئيسيين:

- الأول هجومي من أجل تفادي الزيادة الضريبية.
- الثاني دفاعي من أجل اكتشاف واستباق المخاطر الجبائية.

إنّ الطريقة المختارة تتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة حيز التنفيذ والتي تحتوي على إجراءات خاصة موضوعة خصيصاً لمواجهة المخاطر الجبائية، فهي مفيدة ليس فقط للمصلحة الجبائية للمؤسسة، ولكن للهيئات الإدارية كذلك، كمجلس الإدارة ولجنة المراجعة. إنّ وضع خريطة للخطر الجبائي تعتبر إلزامية، فهي تمثل أداة قيادة جبائية للمؤسسة، فالرقابة الجبائية الداخلية تسمح ب¹:

- ضمان المطابقة للقوانين الجبائية السارية المفعول
- إنتاج معلومة جبائية ذات نوعية إزاء الإدارة الجبائية
- ضمان قيادة فعالة للمؤسسة من خلال وضع مؤشرات الأداء
- ضمان المصادقية، الفعالية وتأثير العمليات والتوثيق من أجل تأكيد مصداقية الأرقام الجبائية: حساب الضريبة، مؤونات الضرائب، ضمان التدفق بين الوحدات من خلال السياسات المتبعة لتحديد أسعار التنازل بين الوحدات
- تأمين وسائل الإعلام الآلي من خلال مراقبة متشددة لنظام المعلومات الجبائي عن طريق وضع بنية تحتية تسهل انتشار المعارف الجبائية في المؤسسة. وسائل الإعلام الآلي تعتبر وسيلة لتحديد تطور الطرق الجبائية المتبعة. من خلال هذا فإن الرقابة الداخلية الجبائية تضيف قيمة مضافة في حالة دمج استباق المخاطر وليس فقط ضمان عدم تعطل النظام الجبائي في المؤسسة.

يمثل نظام المعلومات الجبائي مركبة هامة لجهاز نظام الرقابة الداخلية الجبائي فهو يسمح بمراقبة فعّالة للمعطيات الجبائية وضمان تسيير أمثل لهذه المعطيات.

¹ M.CHADEFAUX, J.L.Rossignol, Op-Cit; p.1453 -

المطلب الثاني: نظام المعلومات الجبائية

يعتبر وجود نظام المعلومات الجبائية مؤشرا عن نوعية الأداء الجبائي.

حسب تعريف "Olson&David-1985"¹: "يمثل نظام المعلومات الجبائية مجموعة من العناصر، بشرية، مادية و معلوماتية، تسمح بإنشاء، معالجة ونقل المعلومة، فهو يساعد في المؤسسة على وظائف التنفيذ، التسيير واتخاذ القرارات، وبذلك يجمع نصوص تقنية وتنظيمية تسمح بتسجيل، حفظ، ونقل المعلومات. ومن أجل التعرف عليه، يمكن مقارنته مع النظام العملياتي، نظام اتخاذ القرار ونظام المعلومات الذي يظهر كحد بين النظامين السابقين مع نهاية ثلاثية: مساعدة على العمليات، مساعدة على اتخاذ القرار ومساعدة على التواصل. يعطي هذا النظام معلومات مساعدة من أجل مهمة القيادة وضمان تبادل كفاء للمعلومات داخل المؤسسة وبين المؤسسة ومحيطها".

حسب M.Chadefaux&J.L.Rossignol²: "يقع نظام المعلومات الجبائية في قلب أربعة انشغالات: احترام القواعد الجبائية، طريقة عمل النظام الجبائي الداخلي بالنسبة للمؤسسة أو للمجمع، الإعلام الالي والنشاط البشري المتعلق بإنشاء واستعمال المعلومة الجبائية. يمثل نظام المعلومات الجبائي جزءا لا يتجزأ من نظام المعلومات الكلي في المؤسسة، مثلما هو الحال في كون السياسة الجبائية جزءا من السياسة الكلية والتي تغذيها وتتأثر بها، فهو يجمع بين اليقظة فيما يخص الجانب الجبائي، نظام للإنذار الوقائي وكذا نظام يعطي تقارير من أجل تفادي العجز والخطر. وضع المراقبة الجبائية في الخدمة يوحي بضرورة تغذية نظام الرقابة الداخلية الجبائي بالوثائق ودراسة فعالية القرارات المتخذة، وحسن استعمال الوسائل المتاحة".

من خلال ماسبق فإنّ نظام المعلومات الجبائية يسمح بإنشاء، معالجة ونقل المعلومة الجبائية باستعمال عناصر و وسائل بشرية، مادية و معلوماتية لإعطاء تقارير من أجل تفادي مخاطر جبائية و لضمان تبادل كفاء للمعلومات داخل المؤسسة وبين المؤسسة ومحيطها.

¹G.B.David et M.H.Olson, Management Information Systems, Conceptual Foundations, Structure and Development, 1985,p 152.

²M.Chadefaux, J.L.Rossignol; Op-Cit, p1452

تسمح هذه العملية بالتحقق من قدرة المؤسسة على إعداد معطياتها وعرض الوثائق اللازمة لمصالح الضرائب في حالة اللزوم.

تأمين الملفات الجبائية في المؤسسة يسمح بتحليل أمثل وتبين أثر ، نتيجة وفائدة وضع خريطة المخاطر المسجلة.

ضرورة إعطاء معلومة مالية فعالة، مرتبطة بتعميم أدوات التسيير و تقوي التحكم في المعلومة الجبائية، و هذا من أجل فعالية أكبر وتمنعها من التخلي عن نظام المعلومات الجبائي وذلك من أجل ضمان معلومة مالية صادقة، فهي تعطي للوظيفة الجبائية دور عمود الارتكاز، لذا يجب تحليل النظام الجبائي للمؤسسة، بإشراك المؤثرات الخارجية وكذا الداخلية للنظام. إن اشتراك الوظيفة الجبائية في قرارات المديرية العامة، يسمح بسهولة تقدير التكاليف والمخاطر الجبائية الحالية والمستقبلية.

ضرورة التواصل الأمثل، يؤدي أيضا لإنشاء أو تغيير المعايير ذات الطابع الجبائي، وذلك عن طريق البحث على تطوير علاقة شراكة مع الإدارة الضريبية في سبيل الوصول إلى الحوار والشفافية مع هذه الأخيرة.

إن تحليل المسار الجبائي، يعتبر شرطا لتحديد فعالية المعلومة الجبائية للمؤسسة. فنشر معلومة جبائية ذات نوعية يرتبط بأهداف المؤسسة في الجانب الجبائي، لذا فإن نوعية و مفهومية المعلومة الجبائية تقدر عن طريق: ربطها بمصادقيتها، خاصيتها القابلة للتحقيق فيها، مدى مطابقتها للقواعد، وكذا قابليتها للمقارنة.

من أجل ضمان النوعية يجب احترام القواعد الجبائية، وكذا إيجاد تنظيم يسمح بالمراقبة والتحقق من وجود إجراءات لإعداد تقارير جبائية، وهذا من أجل الوصول إلى اتخاذ قرار جبائي فعال .

المطلب الثالث: آلية تقييم نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات الجبائي

هذه المرحلة من مراحل عمل المراجع التي تسمح له بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات والاتصال في المؤسسة.

على المراجع أن يدرس ويختبر الإجراءات من أجل اكتشاف النقائص الجبائية المتضمنة، ويقترح التوجيهات التي يراها ضرورية من أجل أخذ الجانب الجبائي بعين الاعتبار. هذا الاختبار يتم بواسطة الإطلاع على مجموعة من وثائق ومستندات المؤسسة، مثل سجل الإجراءات النوعية أو سجل الإجراءات الإدارية والتجارية¹ (les manuels de procédures) يمكن كذلك للمراجع أن يستعمل تقنيات أخرى، مثل المقابلات المباشرة مع أعضاء الإدارة والعمال، أو استجابات تقييم الرقابة الداخلية². هذا الاختبار يمس كل عمليات المؤسسة خاصة التي تتعلق منها بالجانب الجبائي مثل التموين، المبيعات، الخزينة...الخ.

على المراجع كذلك أن يتأكد مثلاً أن اختيار الموردين يأخذ في الاعتبار النظام الجبائي والجمركي المتعلق بالسلعة أو الخدمة المطلوبة، فإدارة التموين ترسل الطلب إلى الإدارة المالية من أجل تحليل النظام الجبائي والجمركي للسلعة (شراء معفى من الضرائب والرسوم، نظام جبائي ذو امتياز...الخ).

عند إرسال الطلبات، ومن أجل العمليات التي تحتوي على امتيازات جبائية، يقوم مسؤول التموين بالإجراءات اللازمة من أجل الحصول على هذه الامتيازات في أفضل الأحوال وأقصر مدة ممكنة، ثم يقوم بإرفاق سند الطلب الذي يتم تحويله إلى الإدارة التقنية بكل الوثائق الضرورية، من أجل إعداد ملف متكامل للحصول على الامتياز (فاتورة شكلية و شهادة إعفاء من الرسم على القيمة المضافة - في حالة الإعفاء من هذه الأخيرة). إن فحص الفواتير عند تسجيلها يتضمن كذلك فحص الجانب الجبائي من هذه الفواتير.

على المراجع أن يتأكد أيضاً، من وجود نظام معلومات فعال بالتحقق من وجود أو غياب وسائل المراقبة والإنذار.

إن وجود نظام معلوماتي للتسيير، يسمح بإعادة تشكيل مبيعات المؤسسة من خلال الجرد المادي والمعطيات المحاسبية التي تشكل وسيلة إنذار فعالة و هذا لكل عنصر من عناصر المخزونات.

يسمح نظام معلومات المؤسسة بحساب المعادلة التالية:

¹ - K.AyadiLoukil, la gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2007-2008, p.88

² - سوف نطبق هذه الطريقة في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة على مؤسسة، أنظر الفصل الثالث من هذا الباب .

مخزون أول مدة + مشتريات الفترة - مخزون آخر مدة = استهلاكات الفترة.

الاختلافات المتمثلة في خسائر القيمة، التدهور الإلتاف يجب أن يتم إثباتها بأدلة ملائمة (إثبات التدهور من طرف خبير، محضر إلتاف...الخ)

من أجل ذلك، يجب على المراجع أن يولي اهتماما خاصا لطريقة معالجة المشاكل الجبائية في المؤسسة. هذه التحقيقات توصله إلى التعرف على النقائص والعيوب التي تشكل مخاطر جبائية، حيث يمكنه تقييم¹:

- الوظيفة الجبائية
- تقييم الإجراءات الجبائية
- تكييف التنظيم المحاسبي مع الاحتياج الجبائي
- التوثيق
- حفظ المستندات والوثائق
- اليقظة الجبائية

الفرع الأول: الوظيفة الجبائية

يجب على المراجع الجبائي الإطلاع على الوسائل المادية والبشرية التي تملكها المؤسسة وهذا من أجل ضبط المسائل الجبائية والتحكم فيها، حيث يتساءل المراجع عن وجود وظيفة الجبائية، وكذا عن تنظيمها وموقعها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة. في غيابها، على المراجع أن يحدد الأشخاص المسؤولين عن معالجة الأمور الجبائية وأن يقيم مستواهم وتأهيلهم. يمكنه كذلك، مراجعة الطرق التي يتبعها هؤلاء الأشخاص من أجل تحسين مستواهم وتطوير معارفهم: طبيعة الوثائق المستعملة لذلك، التكوين والتدريب...الخ.

مهما كان ممثلوها، سواء في المؤسسات الكبيرة، من خلال مديري الوظيفة الجبائية أو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، من خلال المديرين الماليين، على الوظيفة الجبائية أن تحقق الهدفين التالي ذكرهما:

¹ - M. Ben Hadj Saad, L'audit fiscal dans les PME: Proposition d'une démarche pour l'expert comptable, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, Université de Sfax, Tunis, 2008-2009, P 92.

- التحكم في المخاطر الجبائية، وهذا من خلال وضع إجراءات الاحتياط من الخطر الجبائي؛
- التحكم في العبء الضريبي، من خلال إعداد مخططات تسيير جبائية.

الفرع الثاني: تقييم الإجراءات الجبائية

من المعروف أن الوظيفة الجبائية والمحاسبية في المؤسسة تسيير القليل من المخاطر الجبائية، لأن أكبر المخاطر تكمن لدى الوظائف العملياتية والإدارية للمؤسسة والتي يتم الإطلاع عليها من طرف الوظيفة الجبائية أو المحاسبية بصفة متأخرة، ما يزيد من احتمال التعرض للمخاطر الجبائية. إذن فإن الحدث الجبائي لا يعتبر مسألة التقنيين الجبائيين وحدهم فقط، وإنما هو مسؤولية جميع الأطراف¹.

وبالتالي فالإجراءات العملية يجب أن تتضمن الواجبات الجبائية، فالإجراءات عملية البيع، مثلاً، يجب أن تتضمن الأنظمة السارية المفعول فيما يتعلق بالرسوم على القيمة المضافة (النسبة، الوعاء .. الخ). إن الاهتمام بالجبائية يجب أن ألا يقتصر على ضمان تطبيق القواعد الجبائية بتقليل الأخطاء المادية فقط، وإنما يجب أيضاً، أن يضمن وجود شفافية تامة لأثر العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي لها انعكاسات جبائية محتملة².

و بالمقابل، فإن المؤسسة التي تتميز بأهمية نشاطاتها، و تعقد أو حساسية حالتها الجبائية، فإنه يكون لازماً عليها أن تقوم بوضع وإعداد تنظيم و إجراءات مراقبة خاصة، تسمح لها بأداء لجميع التزاماتها وتصريحاتها بالكيفية اللازمة وفي الوقت الأمثل. هذه الإجراءات يجب أن تكون موافقة تماماً لحالتها الخاصة هذه، و بالتالي فعلى المراجع أن يتأكد، أن هذه الإجراءات تسمح بالحصول على ضمان كافي لإحترام و الإلتزام بالواجبات الجبائية بصفة فعالة.

¹ - R.Yaich, Op-Cit, 2007, p23

² - F.Choyakh, La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, Faculté des Sciences Economiques de Gestion de Sfax, 2005-2006, p.38

الفرع الثالث: تكييف التنظيم المحاسبي مع الاحتياجات الجبائية

تعتبر المحاسبة كوسيلة لتجميع وإعداد الوعاء الضريبي، فهي تشكّل القاعدة الرئيسية للمراقبة الجبائية وبالتالي لاكتشاف الثغرات المحتملة و المؤدية إلى مخاطر جبائية، وهي تترجم أيضا الخيارات الجبائية التي تتبناها المؤسسة، كطريقة الإهلاك، طريقة تقييم المخزون..الخ، و لهذا و من أجل تخفيض الخطر الجبائي ذو الأصل المحاسبي، يجب على المؤسسة تبني إجراءات فعّالة تخصّ التسجيل المحاسبي، تقديم الإثبات المحاسبية الضرورية وكذا إيجاد مقارنة محاسبة-جبائية¹.

الاحتياط من الخطر الجبائي يفترض مقارنة منتظمة للمحاسبة مع التصريحات الجبائية، هذه المقاربة تسمى:

- رقم الأعمال المصرح به في إطار الرسم على القيمة المضافة (TVA) مع رقم الأعمال المسجل محاسبيا
- رقم الأعمال المستفيد من التخفيض (في حالة وجوده)
- قاعدة الأجور المصرح بها في إطار الاقتطاع من المصدر مع التسجيلات الدورية

و من أجل ضمان مقارنة أمثل، يجب أن يتم إعداد التصريحات الجبائية على أساس التسجيلات المحاسبية.

إن تكييف المخطط المحاسبي للمؤسسة مع الاحتياجات الجبائية يمكن أن يشكل جوابا ملائما و شافيا لبعض أنواع الرقابة الجبائية المفروضة على المؤسسة، ومن هذا المبدأ، فإن إنشاء بعض الحسابات في المخطط المحاسبي والتي تسجل فيها العمليات التي لها أثر على النتيجة الجبائية، يسمح بتسريع عملية مراجعة ومعالجة النتيجة المحاسبية للوصول إلى النتيجة الجبائية (النتيجة الخاضعة للضريبة)، ولهذا فعلى المراجع الجبائي أن يقترح على المؤسسة وضع مخطط محاسبي ذو توجهات جبائية لماله من أهمية في التسيير.

¹ - R.Yaich, Op-Cit, 2007, p.19

إنّ التصريحات الجبائية المعدّة من خلال التسجيلات المحاسبية، تعطى للمراجع الجبائي الأمان في التأكّد من مصداقيتها، لأن عملية فحص المعطيات يكون سهلا و أكثر تحكّما فيه. و على العكس من ذلك، فإن إعداد التصريحات الجبائية خارج المحاسبة extra-comptable يبقى فيه الشك قائما تجاه شمولية ومصادقية هذه التصريحات، و أحيانا تنتج فرقاً من الصّعب، إن لم نقل من المستحيل، تفسيرها.

إنّ تكييف وتنظيم المحاسبة في سبيل الاحتياجات الجبائية، يسمح للمراجع الجبائي ب¹:

- معرفة هل تعدّ التصريحات الجبائية على أساس المعطيات المحاسبية، و هذا ما يفرض أن التسجيلات المحاسبية تكون مسّجل يوما بيوم دون تأخير. و في حالة العكس، أي التصريح خارجة عن المحاسبة، فهذا يعني مسبقا وجود إختلافات و تصادمات في المعطيات المحاسبية و الجبائية.
- التعرف على مصادر المعلومات التي يجب المراجعة فيها (معلومات المحاسبة أو خارجة عن المحاسبة أو كلاهما معا و هذا حسب خصوصيات المؤسسة و نوع الضريبة المراد مراجعتها)
- اكتشاف الاختلالات أو النقائص على مستوى الإجراءات المتعلقة بإعداد التصريحات الجبائية، و من ثمّ توجيه النصائح والتوصيات لمعالجة وتصحيح هذه الإجراءات.

الفرع الرابع: التوثيق

على المؤسسة أن تهتم بجانب توثيق كل الوثائق و المعطيات الدّالة و المساعدة على الإجابة لتساؤلات محتملة خاصة من طرف مصلحة الضرائب.

"فهذه العملية يجب أن تكون الانشغال الدائم للمؤسسة، و يحظّر لها بشكل يومي و دوري، دون أن يكون للمؤسسة إشعار بالمراقبة من أي جهة كانت"²

¹ - M. Ben Hadj Saad, Op-Cit, P 98

² - G.FONTE, V. DE LA VARENDE, Contrôle fiscal, comment s'y préparer, Editions DUNOD, France, 1995, p.45

إن التوثيق لا يشمل فقط المستندات و الوثائق الدالة على العمليات، و لكن أيضا طرق الحساب و كل المعطيات المساعدة للإجابة على تساؤلات محتملة، فهي بمثابة ملف دائم يحتفظ به في المؤسسة ولو لفترة طويلة، فقد تمتد و تطول تدخلات مصالح الضرائب إلى مدة أقصاها أربعة (4) سنوات قد تنسي فيها المؤسسة ظروف و المعطيات الدالة على هذه العمليات.

في حالة غياب إجراءات التوثيق و حفظ المستندات والوثائق في المؤسسة، فعلى المراجع الإشارة لهذه النقائص والمطالبة بمعالجتها.

الفرع الخامس: حفظ المستندات والوثائق

حتى يكون التوثيق فعال و يسمح للمؤسسة بالإجابة على مختلف التساؤلات المحتملة، يجب على هذه الأخيرة انتهاج سياسة حفظ فعالة لكل المعطيات الدالة، فيجب أن تتسم هذه السياسة بالسهولة و السرعة في استرجاع البيانات الموثقة.

على المراجع التأكد على أن المؤسسة استعانت بكل الوسائل المادية و التكنولوجية المتاحة في مجال حفظ المستندات والوثائق

الفرع السادس: اليقظة الجبائية

إن التشريعات و النصوص الجبائية في حركة دائمة ومستمرة، و لهذا يجب على الأشخاص المكلفين بتسيير جباية المؤسسة، أن يتمتعوا باليقظة و الفطنة الدائمة، و أن يقوموا بتوظيف كل معارفهم ومعلوماتهم الجبائية باستمرار، من خلال المتابعة المستمرة لتطور التشريعات والنصوص والممارسات الجبائية، والسهر على إعلام و تكوين الأشخاص المسؤولين عن تسيير الملفات الجبائية للمؤسسة بكل المستجدات¹.

تمثل هذه المتابعة عامل مهم من عوامل التسيير الأمثل، فيما يخص الجانب الجبائي للمؤسسة، فعلى سبيل المثال، إذا حدث تغيير في معدل الضريبة ولم يتم أخذه بعين الاعتبار في التصريحات، فإنه يؤدي إلى مخاطر جبائية

¹ - R.Yaich, Op-Cit, p.24

(كخطر دفع غرامات أو اعتبار التصريحات كاذبة من طرف مصلحة الضرائب...)

على المراجع الجبائي، التأكد من أن اليقظة الجبائية تغطي مجموع العمليات المرتبطة بالبحث وجمع النصوص التي تضبط نشاط المؤسسة، وكذا تحليل ونشر المعلومة الهامة والمفيدة لمختلف وحدات المؤسسة.

وبالتالي، وبما أن الضريبة ذات طبيعة تطبيقية، فيجب على المراجع الجبائي أن يتأكد من أن المؤسسة تقوم بجمع، بالإضافة إلى النصوص التشريعية والتنظيمية، كل النقاط المشتركة والمواقف المتخذة من طرف المصالح الجبائية تجاه عمليات معينة، وذلك لتفادي الوقوع في أخطاء وقعت فيها مؤسسات أخرى. هذه النصوص يجب أن ترتب وتصنف حسب التاريخ، الموضوع والمصدر، ثم توضع في الأرشيف بطريقة تسهل الوصول إليها. وفي حالة عدم قيام المؤسسة بجمع هذه النصوص، على المراجع الجبائي أن يتأكد من أنها على دراية بها.

و أخيرا يمكن القول أن "اليقظة الجبائية هامة بالنسبة للمؤسسة، لما لها من دور في وضع نظام فعال لتسيير المخاطر الجبائية"¹.

¹ - K.Ayadi Loukil, Op-cit, p.37.

خـلاصة الفصل:

إنّ التقنيات التي يستخدمها المراجع الجبائي في عمله، تتشابه في بعض الجوانب مع مراجعة الحسابات، حيث يبدآن معا بالتخطيط وينتهيان بإعداد التقرير والنتائج، كما يستخدمان ذات الأدوات والفنيات اللازمة لأداء أعمال المراجعة الميدانية، وإن اختلفا في الأهداف المرجوة من كل منهما. فهدف المراجع هو إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن حقيقة المركز المالي، في حين يهدف المراجع الجبائي إلى التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المصرح بها من قبل المؤسسة، وإعطائها لمختلف التّوصيات لتفعيل وضعها وإختياراتها الجبائية.

إنّ معرفة المؤسسة من مختلف جوانبها، القانونية، التنظيمية، الجبائية، المحاسبية .. الخ، ثمّ إختبار نظام الرقابة الجبائي لها يمكنان المراجع من معرفة درجة الخطر الجبائي للمؤسسة و من ثمّ قياسه.

فالخطر الجبائي يكون متناسبي مع إهتمام المؤسسة بتطبيق الاجراءات اللازمة للحد منه، من إهتمامها بالوظيفة الجبائية، التقييم الدوري للإجراءات الجبائية، تكييف التنظيم المحاسبي مع احتياجاتها الجبائية، التوثيق و حفظ المستندات والوثائق و أخيرا التحلي باليقظة الجبائية.

كما أنّ ميزة المراجع الجبائيّ عن باقي أنواع المراجعات الأخرى تكمن في ضرورة الإعتماد على عنصرين ملازمين لها و المتمثلين في:

معرفة ضعف المؤسسة في مجال الانضباط الجبائي و الكشف عن الأخطاء، واتخاذ الحيطة و الحذر من الاختلالات أو بما يسمى **بمراجعة الإلتزام**؛

و العنصر الثاني يسمح بضمان استفادت المؤسسة من جميع الفرص التي أتيحت لها في إطار التشريع الجبائي الساري المفعول أو بما يسمى **بمراجعة الفرصة**.

إنّ هذان العنصران يتمّ التفصيل فيهما في الفصل الثاني من هذا الباب.

الفصل الثاني:

العنصران الملازمان لمهمّة المراجعة الجبائية:
مراجعة الالتزام ومراجعة الفرصة

الفصل الثاني:

العصران الملازمان لمهمة المراجعة الجبائية:

مراجعة الالتزام ومراجعة الفرصة

تمهيد:

للمراجعة الجبائية هدفين أساسيين ملازمين لها و المتمثلان، في مراجعة الالتزام و مراجعة الفرصة :

مراجعة الالتزام أو مراجعة المطابقة، و الذي يسمح بالوقوف على أهم أسباب الضعف في مجال الانضباط الجبائي، وتبني الإجراءات اللازمة لسد الفجوات أو مخطط تنظيمي للوظيفة الجبائية في المؤسسة، لذلك فإن المراجعة الجبائية تشكل مهمة للكشف عن الأخطاء، واتخاذ الحيلة و الحذر من الاختلالات، فهي تشتغل في سبيل إيجاد موقع آمن جبائيا للمؤسسة، وتساهم في تحسين مستوى النضج الجبائي للمؤسسة.

تسمح مراجعة الفرصة بضمان تسيير جبائي مع مراقبة أن المؤسسة استفادت من جميع الفرص التي أتيحت لها في إطار التشريع الجبائي الساري المفعول، فدور الخبير المحاسبي في مهمة المراجعة الجبائية، يكمن في الإشارة إلى الأخطاء المرتبطة بالاختيارات التي قامت بها المؤسسة.

هذا النوع من المراجعة يسمح أيضا بتحسيس المؤسسة بالفرق بين الفعالية الجبائية التي حققتها المؤسسة، والفعالية الجبائية الممكن الوصول إليها.

بهذه الطريقة، يجب على المؤسسة تبني اختيارات تسمح لها بالوصول إلى توسيع و عقلنة اختياراتها الجبائية وتحسين فعاليتها الجبائية.

و حتى تناول ما سبق بالتفصيل، تم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: مراجعة الالتزام

المبحث الثاني: مراجعة الفرصة

المبحث الأول: مراجعة الالتزام audit de compliance

يقصد بهذا النوع من المراجعة: اختبار مدى احترام المؤسسة لكل واجباتها الجبائية الشكلية.

بما أن المحاسبة تشكل قاعدة للمراقبة الجبائية، فالمسار الأفضل يتمثل في إجراء مراقبة محاسبية في سبيل التعرف على النقاط المتعلقة بالجانب الجبائي. هذا الاتجاه يسمح بتقديم المسائل الرئيسية التي سيركز عليها المراجع في إطار الجبائية، و بذلك يتم اكتشاف الضعف أو العجز الجبائي،..

المطلب الأول: مراجعة احترام الواجبات و القواعد الشكلية

في العديد من الحالات تتم عملية التقويم الجبائي، دفع الغرامات والمخالفات، بسبب عدم احترام القواعد الجبائية السارية المفعول، وهذا حتى ولو كانت القاعدة الخاضعة للضريبة صحيحة¹. إنَّ العقوبات المفروضة لهذا السبب، والتي يراها الخاضعون لها غير عادلة، يمكن أن تؤثر على الوضعية المالية للمؤسسة.

فعلى المراجع ان يقوم باختبار المخاطر المرتبطة بالشكل والأجال المحددة، مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية التي يشكلها الجانب الجبائي.

الفرع الأول: مراقبة القواعد المرتبطة بالشكل

في النظام الجبائي التصريحي، تأخذ المشاكل الشكلية مكانة هامة، لذلك، يمكن للمراجع الجبائي، حسب أهداف المهمة، أن يقوم بالعديد من العمليات المتعلقة بمراقبة احترام القواعد الشكلية، و هذا بمراجعة دفع مختلف التصريحات التي تقع على عاتق المؤسسة، من خلال الوثائق و المطبوعة اللازمة و ضرورة الملء الصحيح لها و التأكد أيضا من عدم احتوائها على أخطاء أو نقائص².

¹ -R. Yaich, Op-Cit, P. 59

² - M. Chadeaux, Op-Cit, p 203 -

كذلك، فمن الضروري عليه أيضا، البحث على ترابط التصريحات الجبائية مع الوثائق المحاسبية، وهل المؤسسة قادرة على تبرير ما تمّ التصريح به لإدارة الضرائب، في حالة طلب هذه الأخيرة

لهذا، فعلى المراجع التأكد ما إذا كانت هذه المؤسسة تستعمل جداول للربط بين ما هو محاسبي والتصريحات الجبائية، وكذلك يجب التساؤل عن وجود تصريحات تكميلية أو تصحيحية موجهة إلى الإدارة الجبائية، والتي، وإن كانت تعني تخفيض الخطر الجبائي بتصحيح الأخطاء المرتكبة سابقا، فإنها تعني من وجهة نظر أخرى وجود أخطاء مرتكبة تؤدي بالإدارة الضريبية إلى الشك حول مدى صحة ودقة التصريحات التي تقدمها المؤسسة¹.

على المراجع كذلك التأكد من أن هذه التصريحات تم تقديمها إلى الجهة الصحيحة من مصلحة الضرائب و في وقتها المحدد.

الفرع الثاني: مراقبة القواعد المرتبطة بالآجال المحددة

هذا النوع من المراقبة له مكانة هامة بالنسبة للمراجع، لأنه ومن المعروف أن عقوبة التأخر عن دفع الضرائب في وقتها تشكل عبئا ثقيلا على المؤسسة².

إنّ أحسن وسيلة يمكن للمؤسسة أن تستعملها لتقادي هذا التأخر، هو إعداد مذكرة تحمل جميع الواجبات الجبائية للمؤسسة، سواء كانت تواريخ إيداع التصريحات أو تواريخ دفع الضرائب المستحقة.

يكمن عمل المراجع هنا، في التأكد أولا من وجود هذه المذكرة في المؤسسة، و نوعيتها و كذا الإستعمال الفعلي لها من طرف المؤسسة، فعلى المراجع التأكد أن هذه المذكرة مكتملة، محينة ويتم نشرها بين المصالح المعنية.

في حالة وجود غرامات ومخالفات التأخر عن دفع الضرائب المستحقة من طرف المؤسسة، فعلى المراجع التأكد من سبب هذا التأخر، هل يعود إلى الإهمال أو الجانب التنظيمي أو غياب التنسيق بين الوظائف¹.

¹ M. Chadeaux, *op-cit*, p 204

² *Idem*, p .204

في إطار مهمة المراجعة، فإنّ عمليات المراقبة التي يقوم بها المراجع للتحقق من احترام القوانين الجبائية، يمكن القيام بها عن طريق استعمال الطريقة التقليدية وهي الاستقصاء أو طرح مجموعة من الأسئلة على أطراف معنيين.

إنّ هذه الأخير لا تلاءم بالضرورة مراجعة دقة التصريحات و التأكد من خلوها من الاختلالات ومواضع الخطر، ولهذا يجب على المراجع الإهتمام بطرق وعمليات مراجعة أخرى مكّلة.

الفرع الثالث: المراقبة المبنية على الاستقصاءات أو الاستجابات

مراقبة الانضباط أو الالتزام بالقوانين الجبائية، تتم عادة عن طريق استعمال الاستجابات التي تتساءل عن مدى قدرة المؤسسة على احترام واجباتها الجبائية خلال الآجال المحددة لذلك، لتحقيق هذا الهدف، يجب عقلنة الاستجابات لأقصى حد، بحيث تمكّن للمراجع باكتشاف المخاطر ومواقع الخلل في أسرع وقت ممكن².

أولاً: أهداف المراقبة بالتساؤلات

هذه التقنية تسمح في معظم الحالات بالمراقبة النظامية للعديد من القواعد الجبائية، فهي تركز على مدى احترام الشروط الشكلية والآجال، وتسمح بالوصول إلى نتائج حول بعض النقاط المتعلقة بالجانب الجبائي.

ثانياً: تركيبة الاستجابات في إطار المراجعة الجبائية

حتى يتمكّن المراجع من إعداد إستجابات في أفضل الآجال، على هذه الأخيرة أن تحتوي على أسئلة تكون "مغلقة" أي لا تقبل إلا جوابين: سلبي "لا" يعني وجود خطر محتمل، أو إيجابي "نعم"³. وكل سؤال يمثل وسيلة للوصول إلى هدف معين، حيث تصاغ الأسئلة بعناية، و وفق شروط يجب مراعاتها:

¹ M. Chadeaux, op-cit, p.204.

² - Idem, op-cit, p.220

³ - Ibid, p 220

أولها مراعاة التفرقة بين أسباب الاختلالات البسيطة وتلك المهمة في الرقابة الداخلية، وثانيها مراعاة احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف والقوة في الرقابة الداخلية، وثالثها مراعاة إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابات على كل سؤال والتحقيقات التي تمت للتأكد منها¹

تجدر الإشارة إلى أن هذه الاستجابات، يتم إعدادها من طرف فريق المراجعة ولا يوجد نموذج خاص معمول به، وبالتالي فإن هذه الاستجابات لا يمكن تطبيقها على كل المؤسسات.

تتلخص طريقة تقييم الرقابة الداخلية عن طريق قائمة الأسئلة في الاستقصاء، عن طريق إعداد قائمة نموذجية وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة². ويمكن استعمال قائمة أسئلة تقييم الرقابة الداخلية في الجانب الجبائي من خلال طرح أسئلة تهدف إلى معرفة مدى قوة نظام الرقابة الداخلية الجبائي، ومن بين هذه الأسئلة مايلي³:

هل يوجد شخص أو أكثر مكلف بجباية المؤسسة؟

هل تتعامل المؤسسة مع مستشار جبائي بشكل منظم أو بشكل عرضي؟

هل توجد إجراءات مراجعة داخلية؟

من خلال الأجوبة على الأسئلة المطروحة، يمكن للمراجع إستنتاج نقاط قوة و ضعف النظام الجبائي للمؤسسة، فنقاط القوة، هذه النقاط التي تتعلق بالأجوبة الايجابية، وتشير نظريا إلى أن المؤسسة تتجهج مقاييس ملائمة مناسبة للوصول إلى أهداف الرقابة الداخلية؛ أما نقاط الضعف، وهي ما يتعلق بالأجوبة السلبية، وتخص غالبا، وجود ثغرة أو عدة ثغرات في الإجراءات.

وتجدر الإشارة إلى أن النقاط التي تعتبر نظريا نقاط قوة يجب اختبار مدى تطبيقها على أرض الواقع، وإذا كانت نتيجة الاختبار سلبية يعاد تصنيفها ضمن نقاط الضعف

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000 ص: 91.

² نفس المرجع، ص: 89.

³ Jacque Duhem et Michel Jammes, Op-Cit, PP : 227-228.

المطلب الثاني : مراجعة المحاسبة في إطار جبائي

إن المراجعة المحاسبة في إطار جبائي تهدف إلى المصادقة على المصاريف الجبائية للمؤسسة وكذا تحديد و تقدير المخاطر الجبائية المعرضة لها.

إن الضريبة ما هي إلا نتيجة محددة من خلال النتيجة السنوية للمؤسسة أو على شكل خصم لمبالغ يجب المصادقة عليها.

إن المراجعة المحاسبة في إطار جبائي تمس كل حسابات الميزانية و جدول النتائج صنفا بصنف، و التي سنستعرضها كما يلي:

الفرع الأول: مراجعة حسابات الميزانية

تتكون الميزانية من جانبين أصول و خصوم و التي تحوي على حسابات مقسمة الى خمسة أصناف، و التي سوف نستعرض لكيفية القيام بمراجعتها جبائيا صنفا بصنف كمايلي:

أولا: الصنف الأول : حسابات رؤوس الأموال

ويتكوّن من الحسابات الفرعية التالية:

(1) رأس المال:

يحدد رأس المال حسب العقد التأسيسي لكل شركة فهو يعبر عن القيمة الصافية للمساهمات أو الحصص الاجتماعية للمساهمين أو الشركاء، ويتكون من الحصص العينية أو النقدية المقدمة من طرفهم.

- على المراجع أن يتحقق من أن المؤسسة قد دفعت كل المستحقات المتعلقة برسوم التسجيلات الناتجة عن تغيير رأس مالها: رفع أو خفض رأس المال، عمليات الإدماج...الخ
- في حالة قيام المؤسسة بعملية خفض لرأس مالها، فعلى المراجع أن يتحقق من دفع المؤسسة للضريبة على الدّخل الإجمالي IRG، على الأرباح الموزعة

الموافقة لقيمة التخفيض، و هذا في حالة ما اذا استعملت هذه الأخيرة في رفع لرأس مال المؤسسة سابقا.

- التنازل عن الحصص أو المساهمات بين المساهمين والتي لا يكون لها أثر على رأس المال الإجمالي للشركة في هذه الحالة على المراجع أن يتحقق من دفع رسوم التسجيل والضرائب على الدخل الإجمالي IRG في حالة تحقيق فائض قيمة.

(2) حساب 103: العلاوات المتعلقة برأس المال:

هذا الحساب يتعلق بالحصص غير المدرجة في رأس المال والتي تمثل الفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحقيقية للسهم.

على المراجع الجبائي التحقق من أنه تم تحرير إجمالي علاوات الإصدار، وفيما بعد يتأكد من أن المؤسسة قد دفعت كل الرسوم المتعلقة بها عند تسجيلها في ميزانية المؤسسة، وفي حالة إدماجها لرفع رأس المال المؤسسة، فعليه أن يتأكد من إعفائها من كل الرسوم

(3) حساب 131 : إعانات التجهيز

تتمثل إعانات التجهيز في كل المساعدات التي تحصل عليها المؤسسة للرفع من مصادرها، وهذا لغرض إجراء كل عمليات الشراء، البناء، إنشاء أو تحويل ملكية (بكل الوسائل المتاحة) للأصول الثابتة أو لأصول أخرى طويلة المدى.

- وعلى هذا الأساس فعلى المراجع الجبائي أن يتحقق من أن هذه الإعانات المسجلة محاسبيا، تعبر فعلا عن إعانات بالمنظور الجبائي، كما عليه أن يفحص أصل وطبيعة اقتنائها
- بالنسبة لإعانات التجهيز للأصول القابلة للاهلاك، فعلى المراجع أن يتأكد من أن قسط الاهتلاك المسجل في نهاية السنة قد تم إعادة إدخاله وتسجيله على شكل إيراد (صنف 7)، بنفس القيمة وهذا لغرض إلغاءه من الوعاء الخاضع للضريبة. وبالمقابل فعليه التأكد من أن هذه التثبيات تظهر في الميزانية بقيمتها الصافية

- أما فيما يخص الإعانات الموجهة للحيازة على تثبيات غير قابلة للإهلاك، فعليه أن يتأكد من إدماجها وتسجيلها على شكل إيراد (صنف 7) مقسمة على مدة 10 سنوات.
- وفي الأخير وفي حالة التنازل عن الأصل الذي تم اقتناؤه بواسطة هذه الإعانات، فعلى المراجع أن يتأكد من صحة حساب القيمة المحاسبية الصافية له، لغرض التأكد من مصداقية حساب فوارق التنازل (فائض أو نقص في القيمة) المدرج في جدول حسابات النتائج¹.

(4) حساب 15: مؤونات للأعباء- الخصوم غير الجارية

على المراجع أن يتأكد من إعادة إدماج كل مؤونات التكاليف والأخطار في النتيجة الخاضعة للضريبة (جدول رقم 9).

(5) حساب 16: الاقتراضات والديون المماثلة

على المراجع أن يتحقق من احترام المبادئ المتعلقة بإصدار السندات، كما عليه أن يفحص جدول استهلاك وتسديدات القروض، و يتحقق من طبيعة كل التكاليف المسجلة والمتعلقة بهذه القروض.

وبالمقابل عليه أن يتأكد من أن الديون المتحصل عليها بالعملة الأجنبية، قد تم إعادة تقديرها حسب معدل الصرف لنهاية الدورة، وكل الفوارق الناتجة عن هذا الأخير تم إدراجها في حساب النتيجة الخاضعة للضريبة.

على المراجع أن يتأكد من أن الفوائد التي تترتب عن القروض التي تتحصل عليها المؤسسة من طرف المساهمين، يجب أن يعاد إدماجها في النتيجة الخاضعة للضريبة، بالنسبة لمؤسسات الأشخاص. أما فيما يتعلق بمؤسسات رؤوس الأموال، فعليه أن يتحقق من احترامها لشروط خصمها من النتيجة الخاضعة للضريبة².

¹ - المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة محيّن الى سنة 2014 بتصرف

² - R.khalfouni; audit fiscal; mémoire pour l'obtention du diplôme de PGS en audit et comptabilité, CACI, alger, 2011,P 64.

ثانيا: الصنف الثاني: حسابات التثبيتات

و الذي يتقرّع الى مايلي.

(1) التثبيتات المعنوية:

يجب على المراجع التأكد من أن القيم التي تم تسجيلها على شكل أصول تعبر عن تثبيتات معنوية وليست أعباء.

في حالة اقتناء التثبيتات المعنوية ، على المراجع التحقق من أنه قد تم تسجيلها محاسبيا بصافي تكلفة الشراء بعد طرح كل الحسومات، الخصومات والتخفيضات، أما إذا تم إنشاؤها بوسائل المؤسسة الخاصة ، فإنه يتحقق من تسجيلها بتكلفة الإنتاج.

في حالة الشراء، عليه التحقق من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بالمتلكات قد تم حسابه بطريقة صحيحة.

وأخيراً، فإنه يتحقق من أن براءات الاختراع قد تم تسجيلها بعد خصم مصاريف البحث.

فيما يخص اهتلاك التثبيتات المعنوية التي لا تنقص قيمتها عبر الزمن أو عن طريق الاستعمال ، فان مصلحة الضرائب لا تعترف بخصم قسط اهتلاكها من النتيجة الخاضعة للضريبة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية ، و كذا تلك التي يعود استغلالها للمصلحة العامة ، لهذا فعلى المراجع الجبائي التأكد من إعادة إدماج هذه الاهتلاكات لتحديد الربح الخاضع للضريبة، و كذا المؤونات المتعلقة بتدني قيمة التثبيتات المعنوية¹.

(2) التثبيتات المادية:

يتعين على المراجع الجبائي لفحص هذا الحساب أن يتّبع الخطوات التالية:

أ) الاقتناء:

حتى يتأكد المراجع من صحة التسجيلات المحاسبية لعمليات اقتناء هذه التثبيتات المادية عليه فحص النقاط التالية:

¹ - المادة 141 مكرّر 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة محيّن الى سنة 2014 بتصرف

- أن الحيازة على هذه التثبيّات تم تسجيلها بتكلفة اقتنائها آخذا بعين الاعتبار كل المصاريف والأعباء إلى غاية تشغيلها مع طرح كل التخفيضات الممنوحة؛
- التثبيّات المنتجة من قبل المؤسسة يتم تسجيلها حسب تكلفة إنتاجها؛
- إن التفرقة بين حسابات التكاليف والتثبيّات قد تم احترامه في عملية التسجيل المحاسبي على سبيل المثال: الغلافات المتداولة لم تدرج ضمن حسابات المصاريف ولا ضمن المخزونات؛
- التثبيّات المستوردة بالعملة الأجنبية قد تم تسجيلها حسب سعر صرف تاريخ الاقتناء وليس تاريخ التسديد.

و في الأخير على المراجع أن يتحقق أن عمليات نقل الممتلكات المنقولة وغير المنقولة قد تم تسديدها بالشكل الصحيح وفي الآجال المحددة.

(ب) الاهتلاك:

من الناحية الجبائية تعتبر الاهتلاكات مصاريف وتخصم من الأرباح وهذا نتيجة لتدني قيمة الأصل جزاء استعماله واستغلاله خلال الدورة.

ولهذا فعلى المراجع أن يتأكد من توفر شروط خصم هذه الاهتلاكات من النتيجة والمتمثلة في:

يطبق الاهتلاك على عناصر الأصول التي تنقص قيمتها بالاستعمال (تهتك) ولذلك فإنه يستبعد ما يلي¹:

- قيم الاستغلال مثل التثبيّات المسجلة في المخزونات
- التثبيّات التي لا تهتك مع الوقت والاستعمال مثل الأراضي
- القوارب والطائرات المتاحة للمديرين وموظفي الشركة المستعملة لأغراض ترفيهية والتي لا تخص نشاط المؤسسة وكذا المساكن الثانوية
- السيارات السياحية التي يتعدى ثمن اقتنائها 1.000.000 دج باستثناء تلك التي تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة

¹ - المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة محيّن الى سنة 2014 بتصرّف

- التجهيزات التي لا تتعدى قيمتها الوحديّة خارج الرسم 30.000 دج (شرط اختياري).

حساب الإهلاك عن طريق:

- ثمن الشراء خارج الرسم مضاف إليه كل المصاريف الملحقة من الجمارك، النقل، الضرائب والرسوم الغير قابلة للخصم وهذا بالنسبة للتثبيّات التي تم شراؤها؛
- القيمة السوقية بالنسبة للتثبيّات التي تم الحيازة عليها بدون مقابل؛
- بتكلفة الإنتاج للتثبيّات المنتجة من طرف المؤسسة؛
- بقيمة المساهمات بالنسبة للتثبيّات المقدمة للمؤسسة من طرف المساهمين.

وأخيرا على المراجع أن يتحقق من أن أقساط الإهلاك قد تم تدوينها وتفصيلها في جدول خاص ملحق بالتصريحات الجبائية في نهاية السنة لتفادي احتمال فقدان الحق في خصمها من النتيجة.

إن المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قدمت ثلاثة طرق لحساب الإهلاكات:

• الإهلاك الخطي:

على المراجع أن يتحقق من أن معدلات الإهلاك المطبقة توافق المعدلات المعمول بها، ففي حالة استعمالها لمعدلات تختلف عن هذه الأخيرة، فيجب عليه التحقق من إعادة خصم أو إدماج الفارق في الوعاء الخاضع للضريبة

• الإهلاك المتناقص:

على المراجع أن يتحقق من أن مدة حياة الاستثمار تفوق 3 سنوات، كما عليه أن يتحقق أيضا من أن الإهلاك المطبق يخص الأصول التي تساهم مباشرة في الإنتاج خلاف

المباني السكنية والمباني الإدارية. وأخيرا فإنه يتحقق أيضا من صحة الحسابات لقيمة القسط السنوي¹.

• الاهتلاك المتزايد:

على المراجع أن يتحقق من تطبيق هذه الطريقة بالشكل الصحيح وحسب القانون المعمول به (قيمة الأصل X رتبة السنة مقسمة على مجموع رتب سنوات الإهلاك).

(ج) التنازل:

في هذه الحالة على المراجع أن يتأكد من أن العناصر المادية المتنازل عنها أو المتدهورة لا تظهر ضمن أصول ميزانية المؤسسة، بما فيها اهتلاكاتها المتراكمة، كما عليه أن يتحقق من دقة حساب فائض قيمة التنازل عن التثبيات المادية (إن وجد). مع مراعاة طرح قيمة الاهتلاك الخاص بالفترة الممتدة من بداية السنة وتاريخ التنازل.

(3) التثبيات المالية:

والتي نذكر منها مايلي

(أ) سندات المساهمة:

عند الحيابة، على المراجع التحقق من أن سعر السند لا يتضمن التكاليف الملحقة بعملية شراء هذه السندات، على سبيل المثال علاوات الوسطاء، الأتعاب والمصاريف البنكية، ويتحقق بالأخص أن قيمة شراء السهم تشمل حقوق الاكتتاب.

كما عليه التأكد من نية المؤسسة بالاحتفاظ الدائم بهذه السندات وتطبيقها تجاه المؤسسة الصادرة لهذه السندات، المراقبة الحصرية، النفوذ المعتبر أو المراقبة

1 - الذي يحسب بتطبيق المعدل الثابت معدّل بمعامل 1.5، 2 و 2.5 التي توافق على الترتيب مدة استعمال الاستثمار 3 أو 4 سنوات، 5 أو 6 سنوات أو أكثر من ستة سنوات، وعند الحصول على قسط الاهتلاك المتناقص أقل من قسط الاهتلاك الخطي فإن القسط الجديد بحسب بقسمة القيمة المتبقية للأصل على عدد السنوات المتبقية

المشتركة حسب الحالة أو لغرض الحصول على عوائد من توظيف رأس المال لمدة طويلة أو من أجل المحافظة وتطوير العلاقات التجارية مع الآخرين.

في نهاية كل سنة على المؤسسة إعادة تقييم قيمة هذه السندات وتسجيل مؤونات تدهور قيمتها إن استدعى الأمر ذلك، وفي هذا الصدد على المراجع أن يتأكد من إعادة إدماج قيمة هذه المؤونة في الوعاء الخاضع للضريبة¹.

ب) الودائع والضمانات المقدمة:

على المراجع أن يتحقق بأن هذا الحساب يتعلق فعلا بودائع وضمانات مودعة لدى الغير ولم يتم تسجيلها محاسبيا كمصاريف.

ثالثا: الصنف الثالث: المخزون

على المراجع التأكد من: التسجيل المحاسبي لهذه العناصر وإدراجها في الحسابات الخاصة بها، والتأكد أيضا من الوجود الفعلي لها بتاريخ إجراء عملية جرد المخزون.

التحقق فيما بعد، من أن كل العناصر المدرجة في حساب المخزون لها طبيعة الاستغلال ولا تخص عناصر التثبيتات ولا المصاريف.

فيما يخص المواد المشتراة (البضائع والمواد الأولية) عليه التحقق من تسجيلها محاسبيا بثمن شراؤها مضافا إليه كل المصاريف الملحقة وعلى سبيل المثال (النقل، التعريفات الجمركية على الواردات والضرائب الغير مسترجعة...الخ)

أما المنتج النهائي و المنتج قيد التنفيذ، فعليه أن يتحقق من أن تسجيله المحاسبي تم حسب تكلفة الإنتاج والتي تضم تكلفة شراء زائد التكاليف المتعلقة بالإنتاج المباشرة والغير مباشرة والتي من بينها:

- تكلفة اليد العاملة
- اهتلاك المعدات والمباني والتجهيزات الصناعية
- تكاليف التسيير والإدارة المتعلقة بالإنتاج

¹ - R.khalfouni, Op-Cit, P 44

- تكاليف البحث والتطوير المتعلقة بالطلبات.

بالإضافة إلى ذلك، على المراجع التحقق من أن المؤسسة تستخدم أحد الطرق المقبولة في تقييم الإخراجات (التكلفة الوسطية المرجحة، الداخل أولاً خارج أولاً (Fifo)، كما أنها قامت بإجراء الجرد الفعلي في نهاية السنة ليسمح له بإجراء فحص حسابي لبعض سجلات المخزون.

في المؤسسات الصناعية على المراجع أن يقوم بمقارنة الكميات المصنعة الناتجة عن المحاسبة التحليلية بما يقابلها بالنتائج المسجلة في المحاسبة العامة وكذا مقارنة محاسبة المواد مع جدول جرد المخزون والتأكد من تبرير كل الفوارق المستخرجة.

فيما يخص الغلافات التجارية فعلى المراجع أن يقوم بالترقية بين الغلافات المتداولة التي تم تسجيلها في التثبيات المادية من جهة، و الغلافات غير قابلة للاسترجاع والموجهة للمحافظة على جودة المنتج من جهة أخرى.

في حالة ما إذا قامت المؤسسة بتخصيص مؤونة لتدني قيمة المخزونات، فعلى المراجع أن يتأكد من أن هذه الأخيرة قد تم حسابها وفقا لتكلفة الإنتاج وليس بثمان بيع هذا المخزون.

و في الأخير على المراجع أن يتأكد من حسن تطبيق التسجيلي المحاسبي للمشتريات حسب الطرق المستعملة، الجرد الدائم أو الجرد المتناوب¹.

رابعا: الصنف الرابع: حسابات الغير

جمعت هذه الحسابات في الصنف 4 والتي ترمي إلى تسجيل الديون والحقوق الجارية ما عدا المالية منها، ولذا فإن المراجع يهتم بالحسابات التالية:

¹ - R.khalfouni; Op-Cit ,P 46

(1) حساب 40: الموردون والحسابات المرتبطة بها

أولاً، على المراجع تقدير حجم التحقيقات الواجب القيام بها، وهذا حسب نوعية الرقابة الداخلية في دورة عمليات الشراء - الموردون

ثم يقوم بعد ذلك باستعراض تحليلي لمختلف الحسابات، وذلك عن طريق حساب النسب التي تكون لها دلالة للكشف عن أخطاء محتملة¹.

- يفحص ميزان مراجعة الموردون، يقارب أرصدة دفتر الأستاذ
- يحدد الحسابات التي تفتقر إلى شروحات دقيقة وكذلك العمليات المحاسبية التي لم تسجل وفقاً للتسجيلات المعتادة
- يقوم بتطبيق عملية إقرار الأرصدة مباشرة من الموردين.
- من خلال هذه التأكيدات يصادق على الأرصدة التي تتوافق مع دفتر أستاذ الموردين أخذاً بعين الاعتبار الأوراق التجارية الواجب دفعها.
- في حالة وجود فوارق معتبرة فإنه يقوم بطلب تبريرات لتفسير تسجيلها المحاسبي ضمن المصاريف
- في حالة عدم إتباع الإجراءات المشار إليها سابقاً، وهذا بسبب استحالة جمع التأكيدات المباشرة من الموردين فإن المراجع يتأكد من وجود تحليل كافي لكل الأرصدة النهائية لكل مورد على حداً، ويقارب هذه الأخيرة مع العناصر الدالة (الفواتير مثلاً) مع التأكد بعدم وجود فوارق معتبرة بينهما.
- بالإضافة إلى ذلك فإنه يتأكد من صحة مجاميع ميزان مراجعة الموردين ويقاربه مع الحسابات الرئيسية وكذا التحقق من تطبيق مبدأ عدم المقاصة في حسابات الموردين المدينة منها والدائنة
- على المراجع أن يتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية لكل الفواتير في دفتر اليومية وكذا التأكد من صحة مجاميع يومية الشراء

¹ - M. HAMA BOUKAR, **Audit fiscal : outil contribuant à la verification des comptes des entreprises**, http://www.memoireonline.com/12/13/8196/m_Audit-fiscal-outil-contribuant--la-verification-des-comptes-des-entreprises.html.

- يمكن للمراجع أن يأخذ عينة للتسجيلات المحاسبية التي تخص حسابات المصاريف (صنف 6) ويقارنها مع الوثائق والفواتير المبررة لها، والتأكد من أن هذه الأخيرة تتعلق بدورة الاستغلال ويمكن إدراجها ضمن المصاريف الفعلية
- فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة TVA ، على المراجع أن يتأكد من أن هذه الأخيرة قد ظهرت في فواتير مستلمة باسم المؤسسة ومحسوبة على حدا من مبالغ خارج الرسم، ويتأكد أيضا أن حساب الموردون سجل بمبلغ إجمالي خاضع للرسم، وأن قيمة الرسم على القيمة المضافة قد تم استرجاعها إذا كانت قابلة للاسترجاع.
- و أن يتأكد بأن كل الفواتير المستلمة تخص دورة الاستغلال وتم تسجيلها المحاسبي في نفس شهر وصولها
- لإعطاء رأيه حول مبدأ استقلالية الدورات، فإن المراجع المحاسبي يقوم بالتأكد من احترام سنوية الضريبة وهذا بمراقبة العناصر التالية¹:

فيما يتعلق بعملية الشراء:

- استخراج كل وصولات الإدخال المستلمة في نهاية الدورة والتأكد من مطابقتها مع فواتير الشراء الخاصة بها وكذا تسجيلها في نفس السنة المحاسبية
 - استخراج كل وصولات المردودات في نهاية الدورة والتأكد من التسجيل المحاسبي لفواتير المردودات الخاصة بها في نفس السنة المحاسبية
 - استخراج كل فواتير نهاية الدورة والتأكد من تسجيلها المحاسبي مع الاستلام الفعلي للبضائع خلال الدورة
 - القيام بنفس الخطوات السابقة الذكر على وصولات لإدخال في بداية السنة وصولات المردودات وكذا الفواتير ومردودات المتعلقة بالسنة المحاسبية الموالية.
- فيما يتعلق بالفواتير التي لم تستلم بعد، يجب التحقق من أن المؤسسة قد سجلت هذه الأخيرة في حساب مصاريف ستدفع واسترجاعها للرسم TVA لا يتم إلا بعد الحصول على هذه الفواتير

¹ - R.khalfouni; Op-Cit, P 49

- التحقق من أن التخفيض التجاري المستلم (Ristourne) قد سجل محاسبيا في نهاية السنة
- مقارنة ما هو مسجل بالوثائق والفواتير الدالة عن طريق أخذ عينة معبرة.

بالنسبة للمصاريف غير المتكررة:

- فحص والتحقق من أن المصاريف المتعلقة بنهاية السنة وبداية السنة الموالية، قد سجلت محاسبيا في الدورة المتعلقة بها.
- وفي الأخير وفيما يتعلق بالتعاملات الأجنبية بالعملة الصعبة، فإنه يجب التحقق من أن هذه الديون قد سجلت محاسبيا حسب معدل الصرف الموافق لتاريخ العملية، وأنه تم إعادة تقويم هذه الديون حسب سعر الصرف في نهاية السنة، مع تسجيل فوارق الصرف إما كأعباء أو نواتج.

(2) حساب 41: الزبائن والحسابات المرتبطة بها

على المراجع الجبائي أن يتحقق من أن كل ما تم بيعه وتسليمه إلى الزبون قد تم تسجيله محاسبيا، وهذا عن طريق القيام بمقابلة يومية المبيعات بالفواتير ووصل التسليم، وفيما يتعلق بمردودات البضائع أو المنتجات فعليه إجراء نفس الخطوات السابقة، إضافة إلى التأكد من أن المؤسسة قد خصّصت مؤونة في حالة تحرير فواتير المردودات في السنة الموالية لتاريخ إقفال الدورة.

على المراجع القيام بمراقبة صحة ومصادقية ميزان مراجعة الزبائن كما عليه إعداد جدول لأهم الأرصدة الدائنة.

على المراجع القيام بعملية التحقق المباشر من أرصدة الزبائن للتأكد من الأرصدة الفعلية لهذه الحقوق.

حسب السياسة المتبعة من طرف المؤسسة في منح الخصومات التجارية (Ristourne) والقائم فحصها سابقا فعليه أن يتأكد من أن هذه الأخيرة قد تم حسابها وتسجيلها محاسبيا.

تطبيقا لمبدأ عدم المقاصة بين الأرصدة الدائنة والمدينة فعلى المراجع التأكد من أن كل حسابات الديون مبررة وتمثل دين عادي.

إضافة إلى ذلك على المراجع التحقق من أن الحقوق الناتجة عن العمليات الأجنبية بالعملة الصعبة قد تم تسجيلها وتقييمها بدقة في نهاية السنة، مع الأخذ بعين الاعتبار فوائد الصرف التي يتم تسجيلها في الحسابات الخاصة بها.

على المراجع أن يقارب بين رقم الأعمال المسجل محاسبيا، وبين رقم الأعمال المصرح به والخاضع للرسم TVA ، وكذا الخاضع للرسم على النشاط المهني وبين رقم الأعمال المصرح به في جدول حسابات النتائج، مع تفسير الفرق إن وجد.

من جهة الحقوق التي لم يتم تحصيلها والتي تم تخصيص مؤونة لها، على المراجع في هذه الحالة أن يتحقق من العناصر التالية¹:

- تعبر المؤونة عن حقوق مشكوك فيهم
- إن خسارة قيمة الحقوق يجب أن تكون محتملة فعلا وليس مجرد افتراضات (إفلاس الزبون، وجود نزاع قضائي حول قيمة الحقوق)
- أن المؤسسة قامت باتباع خطوات تمهيدية لرفع القضية (محضر قضائي مثلا)
- القيام بالتسجيل المحاسبي للمؤونات
- تطبيق نفس الخطوات السابقة فيما يتعلق بالمؤونات المخصصة سابقا والتي أصبحت بدون مبرر.

(3) حساب 42: المستخدمون والحسابات المرتبطة بهم

على المراجع التحقق من مصداقية والدفع الفعلي للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) للأجور، وهذا عن طريق أخذ عينة معبرة للموظفين بمختلف فئاتهم، والتحقق من أن الوعاء الضريبي لها قد شمل على كل العناصر المكونة له وقد تم حسابها بالمعدل المطلوب، عليه أيضا القيام بمقاربة التسجيلات المحاسبية بالتصريحات الشهرية لوثيقة (G50) للتحقق من الدفع الفعلي للضريبة في التاريخ المناسب

¹ - R.khalfouni; Op-Cit ,P 51

فيما يخص حساب المستخدمين للأجور المستحقة، عليه أن يتحقق من أن أجور العمال الممنوحة تعبر عن العمل الفعلي لحساب المؤسسة. والتحقق أيضا من أن كل الأجور والمزايا حسب الطبيعة (المأوى، الإطعام، السيارة...الخ) قد تم التصريح بها. وفي الأخير على المراجع الجبائي أن يتحقق من أن الديون تجاه العمال والناجمة عن مستحقاتهم في العطلة السنوية قد تم حسابها بشكل دقيق وأن هذه الأخيرة قد تم إدراجها في الوعاء الخاضع للضريبة.

4) حساب 44: الدولة والجماعات العمومية الأخرى

في مجال الضريبة على القيمة المضافة (TVA)، على المراجع أن يقوم بفحص مايلي:

- استرجاع الرسم TVA قد تم تحويله على كل التصريحات التي قامت بها المؤسسة. وفي هذا الصدد يجب التحقق من التسجيل المحاسبي للرسم TVA القابلة للاسترجاع
- التحقق من استرجاع كل الرسوم التي يخولها القانون
- أن المؤسسة تصرح بكل رقم أعمالها الخاضع للضريبة،
- أن الرسم TVA المستحق للدفع، قد تم حسابه بإجراء الفرق بين الرسم TVA على المبيعات من الرسم TVA على المشتريات وقد تم دفع هذا المستحق في التاريخ المحدد
- في الأخير عليه أن يقارب بين الرسم TVA المصرح بها محاسبيا، مع مجاميع التصريحات الشهرية لوثيقة G50 لكل السنة (12 شهرا)

في مجال الضريبة على أرباح الشركات: على المراجع أن يفحص ما يلي:

- أن التسبيقات على الضريبة قد تم حسابها ودفعها بدقة وفي آجالها المحددة كما أنه تم تسجيلها محاسبيا في الحسابات الخاصة بها.
- في حالة ما إذا تعرضت المؤسسة لمراقبة وعقوبات جبائية، فعلى المراجع أن يحيط علما بها، وأن يأخذها بعين الاعتبار عند قيامه بهذه المراجعة.

في الأخير على المراجع أن يتأكد من أن كل الضرائب المستحقة (الضريبة على الشركات، العقوبات الجبائية، التسيبقات الضريبية، الرسم TVA وكذا كل الرسوم الأخرى...الخ) قد تم تسجيلها في الحسابات الخاصة بها. وأن يتحقق أيضا من صحة أرصدها عن طريق القيام بمقارنتها مع التصريحات المقدمة.

(5) حساب 45: المجمع والشركاء

على المراجع أن يتأكد من أن رصيد حساب 455 "الشركاء" غير مدين، وأن يتأكد من احترام شروط منح الفوائد الناتجة عن توظيف رأس المال في المؤسسة من طرف المساهمين (على غرار حصصهم في رأس مال الشركة) بما فيها التحرير الكلي لرأس مال الشركة.

(6) حساب 46: المدينون والدائنون المختلفون

على المراجع الجبائي أن يتحقق من الحسابات المدينة المختلفة :

- فيما يخص الرسم TVA فإنه يقوم بنفس الإجراءات التي قام بها سابقا في حسابات الموردين والزيائن
- بالنسبة للمصاريف والإيرادات المقيمة مسبقا، فعليه أن يفحص كل الوثائق الدالة على هذه الأرصدة
- أما فيما يخص الحسابات الانتقالية (حساب 47)، فعلى المراجع أن يفحص كل التسجيلات المحاسبية المتعلقة بهذا الحساب والتأكد من أن هذا الأخير رصد في نهاية السنة.

خامسا: الصنف الخامس: الحسابات المالية

و يخصّ للحسابات التالية.

(1) حساب 51: البنك، المؤسسات المالية وما شابهها

على المراجع أن يتحقق من خلال جدول المقارنة البنكي من عدم تأجيل أي مصروف أو إيراد يخص الدورة. وكذا استخراج كل المبالغ المتعلقة بالرسم

TVA على حدا لاسترجاعها من طرف المؤسسة، و على المراجع أيضا أن يفحص كيفية وصحة حساب الفوائد وارتباطها بدورة الاستغلال

(2) حساب 53: الصندوق

على المراجع الجبائي أن يتحقق مما يلي¹:

- أن حساب الصندوق ليس دائن
- أن كل العمليات المتعلقة بالصندوق تم تسجيلها محاسبيا حسب تاريخ حدوثها وليس جملة واحدة
- الصندوق بالعملة الأجنبية، تم تسجيله على حدا ولم يدمج مع العملة الوطنية، وأن رصيد هذا الصندوق قم تم تقييمه بمعدل الصرف الحقيقي في نهاية السنة.
- كما عليه أن يتأكد من أن رصيد حساب الصندوق يتوافق فعلا مع نتيجة جرد هذا الأخير في نهاية السنة.

(3) حساب 58: التحويلات الداخلية

على المراجع أن يتحقق بأن هذا الحساب لا يتعلق بمصاريف أو إيرادات وأنه تم ترصيده في آخر السنة.

الفرع الثاني: المراجعة الجبائية لحسابات التسيير والنتيجة الضريبية

تشمل حسابات التسيير على حسابات التكاليف (صنف 06) وحسابات الإيرادات (صنف 07)

أولاً: صنف السادس: حسابات التكاليف

قبل الشروع في المراجعة الجبائية لحسابات التكاليف، على المراجع أولاً التأكد من توفر شروط خصمها وطرحها كتكاليف من الوعاء الضريبي، والتي تتمثل في :

- يجب أن تكون هذه التكاليف متعلقة بدورة الاستغلال العادية

¹ - R.khalfouni; Op-Cit ,P 60

- يجب أن تصب هذه التكاليف في مصلحة المؤسسة
- يجب أن تؤدي إلى انخفاض في أصول الميزانية
- يجب أن لا تكون مستبعدة من وعاء النتيجة الخاضعة للضريبة عن طريق نص صريح في القانون
- يجب أن تكون مسجلة محاسبيا في دورة الاستغلال التي تنتمي إليها
- يجب أن تكون مبررة.

(1) حساب 60: المشتريات المستهلكة

على المراجع القيام ب¹:

- معاينة العقود المبرمة وكذا فواتير المشتريات وخاصة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة TVA إضافة إلى التأكد من احترام الشروط الشكلية والقواعد الخاصة
- التأكد من أن هذه المشتريات غير متعلقة بتثبيتات (الأصول الثابتة)
- التأكد من أن المشتريات متعلقة بتكاليف مرتبطة بدورة الاستغلال الحالية والفحص الدقيق لكل عمليات التسوية المتعلقة بها
- التأكد من تسجيل المشتريات خارج الرسم على القيمة المضافة
- مقارنة حساب 609 "الحسومات، تنزيلات وتخفيضات المتحصل عليها" إلى حسابات التكاليف الخاصة بها والتأكد من تسجيلها في دورة الاستغلال التي تم فيها الحصول عليها
- التحقق من أن المصاريف الملحقة بالمشتريات تم ضمها إلى هذه الأخيرة
- التأكد من أن المؤسسة تمتثل لقواعد تقييم المخزون ومحاسبة المشتريات.

(2) حساب 61 وحساب 62: الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى

على المراجع القيام ب²:

- التأكد من أن المصاريف المسجلة مرتبطة بدورة الاستغلال التي يتم مراجعتها وذلك عن طريق التحقق من وثائق الإثبات

¹ - M. HAMA BOUKAR, Op-Cit,

² - R.khalfouni; Op-Cit, P 68

- التأكد من أن إيجارات المباني والمعدات لا تحتوي على معاملات خاصة بين الملاك والمستأجرين
- التأكد من أن المؤسسة تقوم بالتمييز ما بين، التكاليف الخاصة بالتثبيات، التكاليف الخاصة بالصيانة والإصلاحات
- التأكد من أن إيجارات الأراضي والمباني والمعدات، تابعة لنشاط المؤسسة وذلك من أجل طرحها كتكاليف قابلة للخصم من النتيجة الجبائية.
- التحقق من أن الإيجارات المدفوعة مسبقاً محملة في ديون الإيجارات المستحقة وذلك من أجل أن تكون قابلة للطرح
- مراجعة حساب 615 "صيانة وإصلاحات" عن طريق معاينة التقارير التقنية
- مقارنة أقساط التأمين مع العقود الخاصة بها والمراجعة في محتويات حساب 616 "التأمينات" من أجل تحديد الأقساط التابعة للموظفين والأخذ بعين الاعتبار أثرها على الضرائب المفروضة على الأجور وعلى التصريحات الضريبية
- التكاليف المتعلقة بتطوير البرمجيات الخاصة باحتياجات المؤسسة يجب أن تسجل في حسابات التثبيات الغير المادية
- دراسة وتحليل حركات ح/625 (التنقلات، المهمات والاستقبالات) للتأكد من ارتباط هذه التكاليف مباشرة بنشاط المؤسسة وأنها لها طابع الإنفاق المتعلق بالأعمال.

(3) حساب 63 "أعباء العاملين":

على المراجع القيام ب:

- فحص تسديدات نفقات السفر
- معرفة ما إذا كانت المؤسسة تدفع مبالغ غير مبررة وأن هناك نفقات معينة يتم استعمالها في هذه المدفوعات
- مقارنة بيانات الإقرار الضريبي مع التسجيلات المحاسبية
- التأكد من أن المؤسسة تمثل للأحكام التنظيمية فيما يخص حفظ السجلات المتعلقة بالموظفين
- التأكد من التصريحات عن المزايا العينية، وأنه قد تم تقييمها بصورة صحيحة
- معاينة أحكام الاتفاقية الجماعية الخاصة بالأجور

- التأكد من أن الاقتطاعات الضريبية قد تمت من المصدر فيما يخص الأجور المدفوعة للأشخاص المقيمين في الخارج
- التحقق من الاقتطاعات الضريبية (retenues à la source) على الأجور
- التأكد من أن المزايا العينية الممنوحة للموظفين، خاضعة للاقتطاعات الضريبية
- التأكد من أن الأقساط الغير الشهرية المدفوعة، تخضع للضريبة بمعدل 10%
- إعادة حسابات تعويضات العطل المدفوعة
- مقارنة الأجور الخاضعة للضريبة المتوقعة (projetés) مع ما هو مسجل في دفتر الأجور وفي التصريحات الشهرية والسنوية
- التأكد من أن الأجور المدفوعة للشريك صاحب الأغلبية، لا تخضع للضريبة ضمن فئة الأجور بل يتم التصريح عنها سنويا في فئة الأرباح الغير تجارية¹.

(4) حساب 64: "الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة"

- ويشمل جميع الضرائب التي تتحملها المؤسسة باستثناء الضريبة على أرباح الشركات
- التحقق من حسابات التسوية والملاحظات المذكورة في الوعاء الضريبي (la liasse fiscale)
- مقارنة هذه التصريحات مع جدول تخصيص السيارات السياحية والتصريح عن الضريبة على الأرباح (IBS) والتحقق من عدم وجود فارق غير مبرر
- التأكد من أن الإتاوات المدفوعة والمحملة في التكاليف لا تظهر في أصول الميزانية.
- مقارنة التصريحات الضريبية مع التسجيلات المحاسبية.

(5) حساب 65: الأعباء العملية الأخرى

- مراجعة حساب "653" أتعاب الحضور، والتحقق من إدماج هذا الحساب في الوعاء الخاضع للضريبة باستثناء أتعاب الحضور المخصصة لأعضاء مجلس الإدارة.
- التحقق من أن الإتاوات المدفوعة للمدراء مبررة.

¹ - حسب المواد من 1، 45، 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محيّن إلى غاية سنة 2014

(6) حسابات 66: الأعباء المالية

- التأكد من أن المؤسسة أوفت بجميع التزاماتها فيما يخص تصريح أو دفع أعباء الفوائد
- التأكد من أن أعباء الفوائد المدفوعة تتوافق مع ديون المؤسسة، وذلك بعد فحص العقود المتعلقة بهذه القروض
- التحقق من صحة أعباء الفوائد المدفوعة، بعد فحص جداول الاهتلاكات الخاصة بهذه القروض
- فحص حساب 66 "أعباء الفوائد" من أجل تحديد الأعباء الخاصة بالمبالغ التي بقيت تحت تصرف المؤسسة
- تحقق من سعر الصرف في نهاية الدورة من أجل ضمان صحة خسائر الصرف المطروحة من النتيجة.

(7) حساب 68: مخصصات الاهتلاكات التموينيات وخسائر القيمة

ويجب على المراجع¹:

- مراجعة جداول الاهتلاكات الخاصة بالتثبيات
- التأكد من أنه يتم حساب اهتلاك كل تثبيت على حدا
- التأكد من التطبيق الصحيح لقواعد احتساب الاهتلاكات
- التأكد من مصداقية معدلات ومدة الاهتلاكات، وكذلك المعاملات في حالة الاهتلاك المتناقص والمتزايد
- التحقق من فترة بداية الاهتلاك
- التأكد من مصداقية المؤونات
- التأكد من استخدام الفرص القانونية للاهتلاكات الإضافية
- الحرص على أن مؤونة المخاطر، تحتوي على بيانات توضح وقت تأسيسها والتبريرات الخاصة بها
- استشارة الإدارة القانونية للتأكد من أن المؤسسة تقوم بالإجراءات اللازمة لتحصيل أموالها من الزبائن وبالتالي ضمان أحقية إلغاء هذه المؤونات (المؤونات الخاصة بالزبائن)
- مراجعة مبالغ المؤونات، والتحقق من توفر شروط التشريع الضريبي

¹ - Moussa HAMA BOUKAR, OP-Cit

- التأكد من أن المؤسسة لم تقدم إلا بطرح المؤونات الخاصة بالزبائن المشكوك فيهم.

(8 حساب 69: الضرائب عن النتائج وما شابهها

يجب على المراجع في هذه المرحلة، التحقق من أن معدل الضريبة على الأرباح المطبق يتوافق مع نشاط المؤسسة.

ثانيا: الصنف السابع: حسابات الإيرادات

ويحتوي صنف الإيرادات على:

(1 حساب 70: "المبيعات"

على المراجع:

- التأكد من أن نظام الفواتير يلبي الشروط التنظيمية (تاريخ العملية، تحديد هوية الزبون وعنوانه، معدلات الضريبة، رقم التعريف الضريبي، تعيين السلع والكميات والمبالغ خارج الرسوم)
- التأكد من أن المؤسسة سجلت المبيعات من خلال مراجعة العقود والفواتير الخاضعة بها.

(2 حساب 72: الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين

يجب على المراجع حضور الجرد المادي للمخزونات لتجنب زيادة أو نقصان في نتيجة الدورة، و هذا الحضور يكون في حدود المكان و حسب تاريخ توقيع إتفاقية المراجعة.

(3 حساب 73: الإنتاج المثبت

ويجب على المراجع في هذه الحالة معاينة التقارير الفنية للإنتاج، وأي وثيقة تبرر التكاليف المحملة، وذلك لضمان التقييم الصحيح لهذه الأخيرة.

(4 حساب 74: إعانات الاستغلال

على المراجع:

- التحقق من الاستلام الفعلي لإعانات الاستغلال، من خلال مراجعة والتأكد من أنه تم تقديم تفاصيل هذه الإعانات خلال تقييم التصريح السنوي

- التأكد من أنه قد تم ضم كافة المنح في القاعدة الضريبية الخاصة بالدورة التي تم فيها الحصول عليها.

(5) حساب 75: المنتجات العملية الأخرى

يجب على المراجع الإطلاع على الحالة التفصيلية للمباني الظاهرة في الأصول، ومراجعة جميع الوثائق التي تبرر المداخل الخاصة بهذه التثبيات من أجل ضمان دقة الربط بين هذه المداخل والوعاء الخاضع للضريبة.

(6) حساب 76: المنتجات المالية

يجب التحقق من تسجيل كل الإيرادات المتصلة بالنشاط المالي للمؤسسة في حساب 76 (المنتجات المالية)، بغض النظر عن طبيعتها، وفقاً لمبدأ تغليب الجانب الاقتصادي على الجانب القانوني

ثالثاً: مراجعة النتيجة الضريبية للمؤسسة

نتيجة السنة المالية لا تمثل في كل الحالات القاعدة الضريبية، الوعاء الخاضع للضريبة، وذلك راجع للاختلافات الكثيرة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، مما يؤدي إلى حساب النتيجة الخاضعة للضريبة، بعد القيام بتحميل النفقات وإدماج الإيرادات المنصوص عليها في القانون الضريبي.

وعلى المراجع معاينة هذه العمليات بدقة وكذلك مراجعة القوائم المالية المقدمة للسلطات الضريبية

(1) إدماج الإيرادات:

على المراجع التحقق من أن المؤسسة قامت بإدماج العناصر الآتية¹:

- نفقات المباني التي ليست لها صلة بنشاط المؤسسة غير قابلة الخصم.
- الهدايا والهبات المقدمة لغاية الإشهار والتي تفوق قيمتها 500 دج غير قابلة للخصم

1- بموجب أحكام المادة 169-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحيّن الى غاية سنة 2014

- الهبات والهدايا المقدمة إلى المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني إذا تجاوز مبلغها 1.000.000 دج سنوياً، سواء أكانت عينية أو نقدية؛
- الاشتراكات والمستحقات والتبرعات غير قابلة للخصم
- الضرائب والرسوم الغير قابلة للخصم بموجب الأحكام الضريبية المعمول بها
- المؤونات التي لا تلبي الشروط المنصوص عليها في المادة (141-5) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- الاهتلاكات الغير قابلة للخصم
- الفوارق بين الاهتلاكات المحاسبية وفقاً لنظام المحاسبي المالي و الاهتلاكات المطبقة وفقاً للقواعد الضريبية بموجب أحكام المنصوص عليها في المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب إذا تجاوزت 10 بالمائة من رقم الأعمال و/أو تفوق مبلغ 30.000.000 دج¹
- مصاريف البحث والتطوير قابلة للخصم في حدود 10% من النتيجة وفي حد أقصى 100.000.000 دج وفقاً لأحكام المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم بموجب أحكام المادة 141-6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- إعانات الاستثمار المقدمة من طرف الدولة أو السلطات المحلية لا يتم احتسابها في نتيجة السنة المالية التي يتم فيها الحصول عليها بل يتم توزيعها بالتساوي على خمس سنوات المقبلة.
- يجب تضمين كل العناصر التي تم ذكرها أعلاه في النتيجة الضريبية وفقاً للقانون الضريبي وذلك بإرفاق ملحق يتضمن تفاصيل هذه العناصر إلى المصالح الضريبية

(2) خصم العناصر غير الخاضعة للضريبة:

على المراجع أيضاً التأكد من أن المؤسسة قامت بخصم العناصر الآتية:

¹ - المادة 169 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحين الى غاية سنة 2014.

- الجزء غير الخاضع للضريبة من فائض القيمة الناتجة عن الاستثمارات، حسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن نسبة هذا الجزء تكون كما يلي:

✓ 30 بالمائة إذا تعلق الأمر بفوائد قيم قصيرة الأمد، أي قبل أن تمر مدة ثلاث سنوات عن تاريخ حيازتها أو إنشائها.

✓ 65 بالمائة إذا تعلق الأمر بفوائد قيم طويلة الأمد، أي عند التنازل عن إستثمارات مرت ثلاث سنوات أو أكثر عن إكتسابها أو إنشائها.

- المكلفين بالضريبة الذين ستفيدون من الإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات، في إطار نظام دعم الإستثمار. حيث يتعين عليهم إعادة إستثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع سنوات إبتداء من تاريخ إختتام السنة المالية و التي تخضع نتائجها لنظام تفضيلي .ويجب أن تتجزأ إعادة الإستثمار بعنوان كل سنة مالية أو بعنوان عدة سنوات مالية متتالية. في حالة تراكم السنوات المالية يحسب الأجل المذكور أعلاه إبتداء من تاريخ إختتام السنة المالية الأولى¹.

- المداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة.

- الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى الناتجة عن السندات والديون والودائع والكفالات وأتاوى الامتياز أو التنازل عن رخصة الاستغلال وبراءات الاختراع أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ الصنع وغيرها من الحقوق المماثلة أو المكافآت عن الخدمات المقدمة المسددة أو المستحقة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين أو المستقرين في الجزائر لفائدة أشخاص طبيعيين أو معنويين مقيمين أو مستقرين في دولة أجنبية، باستثناء الدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات جبائية، إلا إذا قدم المدين دليلا يثبت أن النفقات لها علاقة بالعمليات الحقيقية وأنها لا تمثل طابعا غير عادي أو مبالغا فيه².

- الإهلاكات المتأتية عن أصول تم إقتناؤها بالفرض الإيجاري³.

¹ - المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحيّن الى غاية سنة 2014
² المادة 141 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحيّن الى غاية سنة 2014
³ - المادة 47 من قانون المالية لسنة 2010.

- فوائض قيم التنازل عن الأسهم المحققة من طرف شركات الرأسمال الاستثماري غير المقيمة من تخفيض بنسبة % 50 من مبالغها الخاضعة للضريبة¹
- تأجيل العجز في الميزانية : في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئاً يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفف من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان غير كاف فيمكن تغطيته إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز².

المبحث الثاني: مراجعة الفرصة audit d'opportunité

يقوم المراجع الجبائي باختبار مدى احترام القواعد الجبائية، وكذا القرارات المتخذة في الجانب الجبائي، من أجل التعرف على النقائص و الاختلالات.

من أجل مراقبة الفعالية الجبائية للمؤسسة، يجب على المراجع اكتشاف النقاط المنسية أو المهملة، خاصة فيما يتعلق بالأنظمة التي تعطي أفضلية للمؤسسة في بعض القطاعات. فالفعالية الجبائية أمر متقلب (غير مستقر) حيث ينتج من المزج بين مختلف المصادر القانونية و الجبائية لكل مؤسسة.

المطلب الأول: مراقبة الفعالية الجبائية

هدف هذه المرحلة، هو اختبار مدى اعتماد المؤسسة على نظام يوجهها نحو تنظيم اختياراتها في سبيل تحقيق الفعالية الجبائية.

هذا النوع من المراقبة مبني على اختبار:

- لوحة القيادة الجبائية
- المعدل الحقيقي للضريبة.

الفرع الأول: لوحة القيادة الجبائية

من أجل المتابعة الجيدة للأداء الجبائي للمؤسسة، تقوم هذه الأخيرة باعداد لوحة قيادة جبائية، و هذا حسب احتياجاتها وحسب أهمية العبء الجبائي المفروض عليها.

¹ - المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحيّن الى غاية سنة 2014
² - المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحيّن الى غاية سنة 2014.

حسب "Bouquin" فإنه يعرف هذه اللوحة على أنها¹: "وسيلة مساعدة على اتخاذ القرار والتوقع، فهي مجموعة من المؤشرات المركبة مع بعضها تعد للمسيرين من أجل معرفة تطور النظام وتوقع ما سيؤثر عليه في الأفق القريب".

إن فهدف هذه اللوحة، هي القيادة اليومية بفعالية أكثر، وذلك بإدماج معطيات إدارية وتقنية. فهي تسمح بالتوقع المسبق للأحداث عبر تحليل مختلف أنواع المعلومات، لذلك على الإدارة أن تعطي أفضلية للوحة القيادة، في سبيل تعزيز الإدارة الجبائية الداخلية. يجب عليها كذلك أن تفسح المجال لتنسيق أفضل، سرعة وسهولة الاتصال والتواصل بين مختلف الوظائف في المؤسسة، تضمن متابعة عملية، وأخيرا مراقبة وتقييم الوظيفة الجبائية على المدى القصير، المتوسط والبعيد.

باعتبارها كوسيلة للمساعدة على اتخاذ القرار، يجب أن تساهم لوحة القيادة على اتخاذ القرار الجماعي الحالي والمستقبلي، إذ يمكن قياس فعالية لوحة القيادة الجبائية من خلال حساب عدد القرارات المتخذة بواسطتها، وكذا الحركات التصحيحية و مدى اكتشاف الثغرات عن طريق وضع هذه اللوحة حيز التنفيذ، يمكن كذلك الرجوع إلى كفاءة الأشخاص الذين قاموا بإعدادها².

يمكن أن تأخذ مؤشرات الأداء الجبائي شكل نسب محتواة في لوحة القيادة الجبائية والتي تسمح بمتابعة والقيام بالعمليات اللازمة، يعني ذلك تحقيق الأهداف المسطرة في إطار تحقيق الأداء الأمثل، احترام السياسات المتعلقة بالتسيير الجبائي. إن إعداد هذه اللوحة يتطلب منهجية معينة من أجل التعريف بالأهداف المسطرة لضمان المتابعة ومراقبة الترابط والتوافق والملائمة. فتعريف وتشكيل مؤشرات جبائية ملائمة لاتخاذ القرار، يشكل عائقا كبيرا، فهي مرحلة هامة ستحدد استعمال هذه اللوحة من طرف المسيرين لذلك يجب اختيار المؤشرات التي تكون: صادقة، ذات نوعية، واضحة (ذات مقروئية) محينة (Actualisé)، كاملة أو شاملة وكذا مؤتمنة (ذات معلومة أكيدة)³.

¹ H. Bouquin, Contrôle de gestion: PUF, 4ème édition, 1988, P 86

² M. Chadeaux, J. LRossignol, Op-Cit, P 1453

³ Idem, p 1454

إنّ صلاحية لوحة القيادة الجبائية، ترتبط ارتباطا وثيقا بالإجراءات (إجراءات نظام الرقابة الداخلية) مع الأخذ بعين الاعتبار العوائق العملية التطبيقية، والطابع التنظيمي في إطار تحضير هذه اللوحة. فالفهم الجيد والكامل للسياسة الجبائية للمؤسسة مع عوامل نجاحها وكيفية تطبيق هذه العوامل يشكل ضرورة حتمية¹.

يتضمن هذا الجدول المعدل الفعلي للضريبة، إذ يجب أن يشرح التغيرات الطارئة على الهوامش في فترات مختلفة عن طريق العناصر الاقتصادية وذلك لتفادي اللجوء إلى الطرق التحليلية أو التخمينات من أجل تفسيرها لاحقا.

تضمن لوحة القيادة تناسق المؤشرات القاعدية، وتوقع تغيراتها اللاحقة من أجل تفادي الحالات الطارئة التي تتعرض لها المؤسسة. ففي حالة غياب لوحة قيادة جبائية، يوصي المراجع الجبائي بتشكيل واحدة في المؤسسة.

الفرع اثنائي: المعدل الفعلي للضريبة

يمكن قياس الأداء الجبائي للمؤسسة، بواسطة المعدل الفعلي للضريبة. هذا المؤشر ذو الطبيعة المالية، يُحسب عن طريق النسبة بين مجموع الضرائب المستحقة والموجلة الواقعة على عاتق المؤسسة على النتيجة المحاسبية قبل الضريبة لهذه المؤسسة².

يسمح هذا المؤشر للمراجع، بتقييم نوعية الأداء الجبائي للمؤسسة وكذا تأثير القرارات المتخذة على الجانب الجبائي.

إنّ المعلومات المتعلقة بهذا المؤشر جد حساسة، لأن تغيرا صغيرا يطرأ على هذا المؤشر يؤثر على النتيجة القابلة للتوزيع (الربح الصافي) أكثر من التغير في رقم الأعمال. فالتقلبات الكبيرة لهذا المؤشر دليل على عدم التحكم الجيد في الجانب الجبائي، مع احتمال عدم معرفة الميزات الجبائية.

¹ - M. Chadeaux, J. L. Rossignol, Op-Cit, p1454

² - Idem, , P 1450.

هذا المؤشر يمكّن من معرفة مدى قيام المؤسسة بالإجراءات اللازمة للاستفادة من الفرص الجبائية المتاحة لها، ويسمح أيضا، بالتعرف على نوعية الإستراتيجية المتبعة فهو يعتبر وسيلة تواصل جبائية¹.

المطلب الثاني: مراقبة الاختيارات الجبائية

تنتج الفعالية من "الاستعمال الذكي للجبائية" والذي يجب على المؤسسة أن تطور أساليب ذات حركية تسمح بالاستعمال الحكيم للقواعد الجبائية و عقلنة الاختيارات الجبائية من أجل تخفيض العبء الجبائي الذي يقع على عاتق المؤسسة².

الفرع الأول: مراقبة الاختيارات التكتيكية

من خلال الاطلاع على المؤسسة بصفة عامة، يصبح المراجع يملك المعلومات اللازمة عن المؤسسة و يقارنها بالمعطيات المتوفرة لديه، من قوانين ونصوص تشريعية وتنظيمية، و بالتالي يتمكّن من معرفة النقص أو الإهمال الحاصل من طرف المؤسسة في هذا الجانب. وهذا هو هدف المراجعة الجبائي، و المتمثّل في تحسيس المؤسسة لأهمية الفرق الموجود بين الفعالية الجبائية المرجوة أو الممكنة والفعالية الجبائية المحققة و المطبّقة من طرفها.

عند مراقبة الاختيارات، يقوم المراجع بتقييم الاختيارات التي لجأت إليها المؤسسة، ومدى مصداقية وملائمة المعلومات التي بنيت عليها هذه الاختيارات، وكذلك يدرس الاختيارات المهملة، في محاولة لتسليط الضوء على تكلفة الفرصة الضائعة، ليس هذا فقط، و لكن على المراجع أيضا وضع الاختيارات المتخذة من طرف المؤسسة تحت المراقبة، من أجل التأكد من فعاليتها، وتوقع مدى ارتباطها بالمخاطر الجبائية، (هل يمكن أن تشكل هذه الاختيارات خطرا جبائيا على المؤسسة؟).

في نهاية هذا الاختبار، يقدم المراجع الجبائي توصياته للمؤسسة فيما إذا كان عليها تغيير اختياراتها الجبائية أو القيام بالتحسين من فعاليتها الجبائية. فمن

¹ M. Chadeaux, J. LRossignol, Op-Cit, p 1455

² M.Ben Hadj Saad, Op-Cit, p 125

هذه الزاوية يقوم المراجع بتسليط الضوء على أسباب الأخطاء أو الاختلالات الحاصلة وعن كيفية تفاديها مستقبلا.

على المراجع أن يشير في تقريره، الى الطرق والأسباب والمؤشرات التي أدت بالمؤسسة إلى تطبيق اختياراتها الجبائية، و ان يعطي الاقتراحات اللازمة، من أجل التعديلات الواجب القيام بها في المؤسسة عن طريق تغيير الإجراءات السارية المفعول، و لأحسن فعالية جبائية¹.

الفرع الثاني: مراقبة الاختيارات الاستراتيجية

من حيث الاختيارات الاستراتيجية، يجب دراسة الاختيارات السابقة مع الاختيارات اللاحقة (المتوقع اللجوء إليها أو اتخاذها)، على المراجع فيما يخص الاختيارات السابقة أن لا يضع نصب عينيه فقط النقائص والأخطاء المرتكبة، على العكس من ذلك، عليه إيضاح النقاط المتعلقة بالاختيارات التي كان من الممكن اتخاذها وكذا الفوائد التي كان من الممكن أن تجنيها المؤسسة من هذه الاختيارات².

فيما يخص الاختيارات الإستراتيجية المتوقعة، على المراجع اختبار ما إذا كانت هذه الاختيارات هي الأفضل، وما لم توجد اختيارات أخرى أفضل منها للمؤسسة، وإذا ما اطلعت المؤسسة على كل الجوانب قبل وضع هذه الاختيارات في الحساب وكذا ربط الاختيارات الإستراتيجية بالإستراتيجية العامة للمؤسسة.

على المراجع أن يتأكد من الطريقة والإجراء المتبعين للوصول إلى الاختيارات الإستراتيجية، وكذا يقيم العوائق والميزات المرتبطة بالاختيارات الجبائية الإستراتيجية.

هذه العوائق والميزات يتم تقييمها حسب مؤشرات الفعالية الجبائية، خاصة فيما يتعلق بالجانب المالي، يمكن للمراجع أن يتأكد من فعالية الاختيار، سهولته، مرونته ومدى أمانته (احتواؤه على اختلالات ومخاطر). على المراجع أيضا،

¹ M. Chadeaux, Op-Cit, p 261

² Idem, P 261

التأكد من أن المؤسسة إستفادت من الميزات الجبائية بالوضع في الحساب التكلفة المرتبطة بالاختيار.

أولاً: على الاختيار الجبائي أن يكون متناسقاً

على الاختيار الجبائي أن يكون متناسقاً مع الإستراتيجية العامة للمؤسسة¹، لذلك، فإن المؤسسة قد تتعد عن إستراتيجيتها العامة في اختياراتها الجبائية بسبب أن الاختيار المتناسق مع إستراتيجيتها تكون كلفته أكبر، وهذا ما يؤدي إلى اختلال النظام أو عدم التناسق بين الأهداف الجبائية والسياسة الجبائية مع الأهداف العامة والسياسة العامة للمؤسسة.

ثانياً: على الاختيار الجبائي أن يكون بسيطاً ومرناً

الفرصة التي يحملها الاختيار الجبائي، لا تكمن فقط في الميزة الجبائية التي يمنحها للمؤسسة، وإنما تتعداه إلى مدى كون هذا الاختيار بسيطاً ومرناً. على الاختيار أن يكون مرتبطاً بوضعية المؤسسة والجانب التنظيمي لها، ليكون بسيطاً أي لا يتجاوز إمكانيات المؤسسة. أما من حيث المرونة، على المؤسسة التوجه إلى الاختيارات التي تمنحها مجالاً للتغيير والتعديل.

ثالثاً: يجب على الاختيار الجبائي أن يكون أكيداً

يراقب المراجع الجبائي مدى أمان الاختيارات الجبائية. حيث يقول M.Cozaïn "ليس ممنوعاً أن تكون مأكراً في الجانب الجبائي، لكن بشرط عدم التمادي وعدم الإكثار من المكر"².

إذا كان من المسموح للمؤسسات استعمال القوانين والنصوص في صالحها من أجل تخفيض العبء الضريبي، فالممنوع هو التهرب من الضريبة إلى الحد الذي يصبح فيه التهرب غير شرعي، ويمكن أن تؤدي بالاختيارات الجبائية إلى خلق مخاطر جبائية جديدة للمؤسسة، لأن هدف المراجعة الجبائية اكتشاف أماكن ومواطن الخلل.

¹ - M. Chadeaux, Op-Cit, p 100

² - M. Coziaïn, Abus de Droit, simulation et planning fiscal: Bulletin fiscal, Francis lefevre, 1984, France. P 623

في الجانب العملي، فإن البحث عن الخطر يؤدي إلى التوجه نحو الاستعمال غير اللائق للقواعد القانونية. يتمثل دور المراجع في هذه المرحلة، في تلخيص مستوى الاختبار المعمق للتركيبية القانونية للمؤسسة من أجل الحكم على خطر العقوبات المحتملة من طرف الإدارة الجبائية.

خلاصة الفصل:

إنّ قيام المراجع الجبائي بمراجعة الالتزام، يسمح له بمراجعة احترام الواجبات و القواعد الشكلية الجبائية من جهة، و من جهة أخرى، بمراجعة المحاسبة في إطار جبائي، باعتبار المحاسبة المصدر الأساسي للمعلومات التي تتضمنها التصريحات الجبائية، و هذا لغرض قياس الخطر الجبائي المحتمل الذي تتعرّض له المؤسسة.

كما أنّ مراجعة الفرصة، تسمح للمراجع بتوجيه المؤسسة نحو تطبيق التزاماتها الجبائية بأقل تكلفة، و هذا من خلال تحسيس المؤسسة لأهمية الفرق الموجود بين الفعالية الجبائية المرجوة أو الممكنة والفعالية الجبائية المحققة و المطبقة من طرفها.

إنّ اختبار مدى اعتماد المؤسسة على نظام يوجهها نحو تنظيم اختياراتها في سبيل تحقيق الفعالية الجبائية، يعتمد على اختبار فعالية لوحة قيادتها الجبائية و كذا عن طريق حساب المعدل الحقيقي للضريبة، مع مقارنته بنفس المعدل لمؤسسة تعمل في نفس قطاع النشاط من جهة، و من جهة أخرى، مقارنته بمعدل الضريبة على الأرباح.

إنّ تقديم نتائج مهمّة المراجعة الجبائية للمؤسسة، لا يكون إلا على شكل تقرير نهائي يلمّ بكل المراحل و النتائج و التوصيات الضرورية لتفعيل الجانب الجبائي لها، و هذا ما سنتناوله بالتفصيل في الفصل الثالث من هذا الباب.

الفصل الثالث:

إعداد التقرير النهائي للمهمة نظريا

ثم تطبيقا على مؤسسة "صوفيكي ش.ذ.م.م"

الفصل الثالث:

إعداد التقرير النهائي للمهمة نظريا

ثم تطبيقيا على مؤسسة "صوفيكي ش.ذ.م.م"

تمهيد:

إنّ آخر مرحلة من مراحل إعداد مهمّة المراجعة الجبائية، تتمثّل في إعداد تقرير نهائي للمهمّة، إذ هو بمثابة ثمرة مهمّة المراجع من جهة، و من جهة أخرى، يمثّل نقطة بداية للمؤسسة لتحسين وضعها الجبائي.

و من أجل إعطاء الجانب النظري أكثر واقعية ولتقريب المفاهيم أكثر، تم تدعيم دراستنا هذه، بدراسة تطبيقية على إحدى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، والمتمثّل في الشركة ذات المسؤولية المحدودة صوفيكي Soficlef، والتي سوف نقوم من خلالها بعرض نموذج لتقرير تطبيق منهجية المراجعة جبائية في اطار مراجعة تعاقدية .

ولهذا تم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: إعداد ملفات المراجعة و التقرير النهائي للمهمة، و الذي نتناوله من جانبه النظري.

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية على مؤسسة "صوفيكي ش.ذ.م.م" SARL SOFICLEF ، و فيه يتم التطرّق الى عرض تقرير تطبيقي بكل مراحله.

المبحث الأول: إعداد ملفات المراجعة و التقرير النهائي للمهمة

يتم تهيئة الجزء الأكبر من تقرير المراجعة خلال إنجاز المهمة وقبل عقد الاجتماع النهائي (الختامي)، فعند نهاية مرحلة المراجعة كأقصى تقدير، يقوم المراجع بتحرير "مشروع التقرير" الذي يحتوي على التوصيات والملاحظات، إذ يجب الاهتمام بكيفية ربط النقاط التي تم اكتشافها أثناء المراجعة والتي تم اعتبارها كاختلالات مع التوصيات والتحفظات.

يتم بث مشروع التقرير إلى المسؤولين عن العملية ويتم إعلام مسؤولي المؤسسة محل المراجعة لأخذ التوصيات بعين الاعتبار. بعدها يتم عقد اجتماع ختامي بين المراجع ومسؤولي المؤسسة، والذي يتم فيه دراسة كل النقاط المدرجة في التقرير. خلال هذا الاجتماع، يتم عرض التوصيات وكذا المدة والوسائل التي يتم فيها أخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار.

يتم حفظ ملخص هذا الاجتماع في جزء "ملخص الاجتماع الختامي" والذي يتم توزيعه على المشاركين في الاجتماع، من أجل التصديق عليه وحفظه، حيث يحفظ في جزء "خلاصة المهمة" لملف المهمة.

المطلب الأول: أوراق العمل

و تتألف الملف الدائم و أوراق الملاحظات أو أوراق كشف وتحليل المشاكل، و التي فصلها ف الفرعين التاليين.

الفرع الأول: الملف الدائم:

يشكل الملف الدائم قاعدة المعطيات للمؤسسة ، إذ يتم ترتيب وثائق هذا الملف بشكل عقلائي يسمح بالإطلاع عليها بسهولة وفي أي وقت كان. هذه القاعدة تسمح بتسهيل المهمة وتوجيهها حسب المعطيات الموجودة فيها، فهي تشكل وسيلة:

- إعلام
- ملخص
- و مراقبة.

حيث تسمح كذلك بتقسيم أمثل للعمل بين الأشخاص المكلفين بالمهمة.

أولاً: الملف الدائم كوسيلة للإعلام

يجمع الملف الدائم كل المعلومات الضرورية من أجل القيام بالمهمة بفعالية أكبر. حيث يسمح كذلك بتشكيل نظرة عامة عن المؤسسة عند انطلاق المهمة، وذلك من أجل التعرف على الخصائص المحاسبية، القانونية، الجبائية والاجتماعية لها، وكذا من أجل اكتشاف نقاط القوة والضعف التي تتصف بها.

ثانياً: الملف الدائم كملخص

يحتوي الملف الدائم على العناصر الهامة والوثائق الضرورية المتعلقة بالمؤسسة محل عملية المراجعة، والتي تكون ملائمة لتعطي نظرة شاملة عن هذه الأخيرة.

ثالثاً: الملف الدائم وسيلة مراقبة

يعطي الملف الدائم قاعدة بيانات صادقة، تتم مراقبتها والاعتناء بها من طرف فريق المراجعة، حيث يتم مقارنتها ومقاربتها مع الملف السنوي.

رابعاً: محتوى الملف الدائم

يحتوي الملف الدائم على العناصر ذات الطابع الدائم في المؤسسة، و التي نعرض أهمها فيمايلي¹:

- وثيقة وصفية للمؤسسة
- نبذة تاريخية عن المؤسسة
- الهيكل التنظيمي
- الأشخاص الذين يملكون سلطة القرار في المؤسسة (قائمة بهؤلاء الأشخاص)
- الأرقام الهامة للحسابات السنوية للسنوات الأخيرة
- نقاط حول التنظيم، قطاع النشاط، الإنتاج، الإطار القانوني، والنصوص التنظيمية التي تنظم نشاط المؤسسة.
- شهادة التصريح لدى مصلحة الضرائب والسجل التجاري.
- القانون التأسيسي للمؤسسة

¹ - F.Choyakh, Op- Cit, p.43

- محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة
- قائمة المساهمين أو أصحاب الحصص الاجتماعية
- الشكل التنظيمي للمؤسسة (في حالة وجود مجمع)
- العقود والاتفاقات، عقود التأمين... الخ.

عند كل زيارة، لفريق المراجعة، يجب أن يتم في كل مرة استعمال الملف الدائم من أجل القيام بتحيينه حيث يقوم المراجع بالإطلاع على المعلومات الجديدة من أجل إدراجها في مكتب المراجعة (مقر المراجع) من أجل تحرير بعض النقاط أو جديدها.

عندما توجد وثيقة تخص الملف، يجب إعطاؤها رقما مرجعيا من أجل ترتيبها و لغرض الإطلاع عليها بسهولة فيما بعد، وبهذا يمكن إنشاء مذكرة خاصة بهذا الملف، تعبّر عن السيرة الذاتية للمؤسسة، و تسمح لكل مطلع عليها التعرف على المؤسسة وعن ملخص لنشاطها والخصائص المحاسبية، الجبائية، الاجتماعية التي يتميز به نشاطها.

الفرع الثاني: أوراق الملاحظات أو أوراق كشف وتحليل المشاكل

تتمثل أهمية هذه الأوراق في تلخيص كل الملاحظات حول النقائص و الاختلالات التي تم اكتشافها. فهي تشكل وسيلة تلخيص للأعمال التي قام بها المراجع، من جهة، ومن جهة أخرى فهي تشكل وسيلة اتصال بين أعضاء فريق العمل عند إنجاز المهمة.

يجب على هذه الأوراق أن تحتوي على التركيبة التالية¹:

- ✓ الملاحظات حول نظام الرقابة الداخلية: المرجع، الحدث، الواقعة المكتشفة
- ✓ الأسباب: يجب ذكر الأسباب التي أدت إلى الحالة التي تمت ملاحظتها (النقص المسجل أو الاختلال المكتشف)
- ✓ النتائج: يجب تسجيل النتائج الظاهرة للاختلال الملاحظ، وكذا النتائج التي يمكن أن يؤدي إليها هذا الاختلال.

¹ - M. Ben Hadj Saad, Op-Cit, P 132

✓ التوصيات: وهي تهدف إلى إعطاء الطريقة التي يمكن بواسطتها التخلص من الاختلال الذي تم التوصل إليه واكتشافه، وهذا ما يماثل إيجاد الحلول للمشاكل التي تم اكتشافها.

تعطي أوراق الملاحظة الفرصة للمراجع أن يولي اهتماما كبيرا، وأن يقوم بالتفكير والإمعان في الملاحظات، وكذا أن يرتب أفكاره، وتفرض عليه كذلك، أن يلخص ويتأكد من أن النقاط التي يتم التطرق إليها مبررة.

تحتوي كل ورقة عمل على ملخص لاختلال ما، فهي بذلك في مجموعها تمثل ملخصا لمجموع الاختلالات المكتشفة، و تعتبر تحضيرا لتقرير المهمة، حيث تحتوي على التوصيات التي سيحتويها التقرير فهي بذلك تساهم في تقديم إعداد التقرير مع التقدم في المهمة.

تسمح كذلك هذه الأوراق بجعل التقرير النهائي مكتملا في أقرب الآجال، بعد الانتهاء من العمل الميداني، هذا التقرير يأخذ معظم النقاط المتواجدة في أوراق العمل (أوراق الملاحظات).

في بعض المؤسسات، يتم إعداد التقرير من خلال تجميع أوراق الملاحظات وإضافة ملخص لهذه النقاط، وفي هذه الحالة تصبح هذه الأوراق وسيلة للاتصال والتواصل، وكذا وسيلة إعداد التقرير النهائي، إذ يجب في هذا الشأن، الاعتناء الكبير بهذه الأوراق من أجل أن تخدم الهدفين في نفس الوقت.

المطلب الثاني: تقرير المراجعة والتوصيات

في إطار المراجعة الجبائية، لا توجد معايير مهنية خاصة في إعداد التقرير النهائي. لذلك، عند نهاية التدخل من طرف المراجع، وعند إعداد التقرير النهائي، يملك هذا الأخير حرية أكبر، مقارنة مع المراجع المالي والمحاسبي في إعداد تقريره، إلا إذا كان هنالك قيد أو شرط من طرف المؤسسة محل المراجعة.

كبدائية، علي المراجع أن يذكر شروط رسالة المهمة المرتبطة بالأهداف التي تنشدها المؤسسة ويسعى المراجع لتحقيقها، وكذا التذكير بأعماله في إطار

المهمة المسندة إليه. فهذا الجزء ذو أهمية كبيرة، لأنه من خلاله يتم تقييم نوعية الخدمة المقدمة، و تبرير تحديد أتعابه وكذا حدود مسؤولياته، في حالة ما إذا تمّ تحميله أي مسؤولية في ما يخص أعماله. بعدها، يذكّر بمدى اهتمام المؤسسة بعمل المراجع والظروف التي أدى فيها عمله، وكذا العوائق والعقبات التي واجهها في إطار تأدية مهامه، وكذا أن يعرض كل الأعمال التي لم يتمكن من القيام بها في إطار مهمته مع ذكر أسباب عدم قيامه بها. وفي الأخير يقوم بعرض النتائج التي تم التوصل إليها وكذا التوصيات التي قام بتحريرها.

وبصفة عامة، فإنّ تقرير المراجعة يجب أن يحتوي على العناصر التالية:

- الجزء الأول: الإطار الجبائي للمؤسسة محل المراجعة
- الجزء الثاني: تقييم النظام الجبائي و قياس الخطر الجبائي للمؤسسة
- الجزء الثالث: إقتراح توصيات : و المتمثلة في

✓ توصيا ذات طابع علاجي و وقائي

✓ توصيات للإستفادة من الإمتيازات الجبائية

الفرع الأول: الإطار أو النظام الجبائي للمؤسسة محل المراجعة

في هذا الجزء من التقرير، على المراجع أن يعطي ملخصا حول النظام الجبائي للمؤسسة والذي يسمح بإعطاء قاعدة للمراجعة الجبائي.

هذا الجزء ذو أهمية بالغة حيث يشكل مرجعا لكل أعمال المراجع وذلك راجع الى أن¹:

- مستعملو التقرير ليسوا ذوي تخصص في الجباية مما قد يصعب عليهم فهم بعض الأجزاء من هذا التقرير، فإذا لم يتم إعلامهم بالنظام الجبائي الذي تعمل المؤسسة في ظله، قد يؤثر ذلك على اتخاذ القرار من طرفهم و خاصة إذا تعلّق الأمر بمستثمرين أو مساهمين جدد للمؤسسة.
- معظم الاختلالات والنقائص التي يتم اكتشافها وضمها إلى التقرير تكون بسبب الانحراف عن النظام الجبائي للمؤسسة، ما يجعل من الضروري التذكير بالنقاط

¹ - R.Yaich, Op-Cit, p.304

الكبرى (العناصر الأساسية) للنظام الجبائي من أجل السماح بتحديد الاختلال مقارنة مع الواجبات.

الفرع الثاني: تقييم النظام الجبائي و قياس الخطر الجبائي

في هذا الجزء، يقوم المراجع بتبيان الخطوات و الوسائل المستعملة من أجل تقييم نظام الرقابة الجبائي للمؤسسة، ويعرض فيه نقاط قوة و ضعف هذا النظام، كما يحث المؤسسة على المحافظة و تطوير نقاط القوة و يقترح السبل على تجنّب و تقوية نقاط ضعفها بشكل موجز، لأنّ التفصيل في هذه النقطة يتناوله في الجز الأخير من هذا التقرير.

من خلال هذا الإختبار، يقوم المراجع بعملية حساب الخطر الجبائي الذي يمكن للمؤسسة أن تتعرض له في حالة قيام مراقبتها من طرف الإدارة الجبائية.

من أجل قياس الخطر الجبائي، يجب التمييز بين مصطلحين مستعملين وهما: الخطر الأولي، و خطر الحقوق واجبة الدفع.

يتضمن الخطر الأولي مدى رفع النتيجة الجبائية السنوية، مما يؤدي إلى دفع حقوق ضريبة غير التي تم دفعها، مثل الرسم على القيمة المضافة (TVA) والرسم على النشاط المهني (TAP).

أما الخطر المتعلق بالحقوق واجبة الدفع، فيتمثل في الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي، التي سيتم دفعها في حالة الأخذ بعين الاعتبار الخطر الأولي.

يتم حساب الخطر النهائي من خلال الأخذ في الاعتبار الخطرين معا.

في نفس السياق، يمكن للمراجع أن يطلب من المؤسسة إيداع تصريح تكميلي أو مصحح حتى بعد انتهاء المهلة المحددة وذلك من أجل تفادي العقوبات المحتملة.

فيما يتعلق بالضرائب والرسوم، فإنّ عملية التعويض لا يمكن أن تتم إذا تجاوز عمر الضريبة 4 سنوات وهذا حسب المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية

الجزائري، ولهذا يمكن إذا للمراجع أن يوصي بطلب استرجاع الضرائب المدفوعة مسبقا والتي لم يتم استردادها من إدارة الضرائب حتى لا تذهب هذه الضرائب سدى.

الفرع الثالث: الإقتراح التوصيات

يجب على المراجع أن ييدي رأيه حول طريقة تقليص الخطر الجبائي والقضاء على مصادره وهذا من خلال اقتراح توصيات تكون بمثابة ثمرة مهمته و التي يمكن صياغتها فيما يلي:

أولاً: التوصيات ذات الطابع العلاجي و الوقائي

والتي نفصلها كمايلي

1) التوصيات ذات الطابع العلاجي

يمكن أن تتعلق التوصيات العلاجية بتصحيح الوضعية الجبائية، كما يمكن أن تكون تصحيحا للوضعية المحاسبية.

أ) التوصيات التي تسمح بتصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة¹:
مجمّلها في ما يلي:

✓ تصحيح الأخطاء الجبائية البحتة، وهى الأخطاء المرتكبة عند إعداد التصريحات الجبائية وإجراءات التسوية والتعديل، وتختلف حسب المخالفة التي قد تكون عيبا في التصريحات أو التحضير المتأخر للمستندات أو عدم صحة ما تحتويه التصريحات، كما يجب أن تحدد تواريخ تدخل المراجع بعناية، وهذا لتمكين المؤسسة من اخذ الوقت الكافي لتصحيح تصريحاتها في الوقت المناسب؛

✓ تصحيح الأخطاء الجبائية المحاسبية، حسب إدارة الضرائب فان تصحيح مثل هذا النوع من الأخطاء لا يتم إلا عن طريق التصريحات التصحيحية أو الاحتجاجات، إلا أن مشكل التصحيح الجبائي للأخطاء المحاسبية لا يكمن فقط في هامش التصرف (المناورة) ولكن في تواريخ التدخل التي لا تتلائم مع التشريعات الحالية.

¹ -Ilhem Khelif, Op-Cit, p : 35.

(ب) التوصيات التي تسمح بتصحيح الوضعية المحاسبية:

ضرورة تصحيح الوضعية المحاسبية ناتجة عن الالتزامات التي تقع على عاتق المؤسسة، حيث أن المؤسسة ملزمة بتقديم حسابات منتظمة وصادقة وتعطي صورة وفيّة عن موجودات المؤسسة و وضعيتها المالية، لذا فإن هذه التصحيحات يجب أن يتضمنها التقرير النهائي للمراجع.

(2) التوصيات ذات الطابع الوقائي

يهدف المراجع من خلال التوصيات ذات الطابع الوقائي إلى ما يلي¹:

- ✓ لفت انتباه المؤسسة إلى ضرورة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية مراقبة؛
- ✓ البحث عن الثغرات في طرق تنظيم المؤسسة والتي يمكن أن تسبب عدم الانتظام، وفيما يتعلق بالوقاية من الجانب الجبائي توجد توصيات وقائية من عدم الانتظام وأخرى خاصة بمراقبة عدم الانتظام.

(أ) توصيات وقائية من عدم الانتظام:

الهدف الرئيسي من هذه التوصيات هو اقتراح مقاييس وإجراءات تجنب المؤسسة الوقوع في حالات عدم الانتظام المكتشفة مرة أخرى، وعلى المراجع أن يهتم بمصدر خطر عدم الانتظام واقتراح إجراءات أمان جبائي جديدة قد تتعلق بمعالجة النقائص الموجودة في الإجراءات القديمة أو تتعلق بإجراءات رقابة جديدة.

(ب) توصيات وقائية خاصة بمراقبة عدم الانتظام:

في هذا النوع من التوصيات يجب على المراجع أن يركز على مخالفات المؤسسة لأحكام التشريع الجبائي والقواعد الموضوعية من طرف الإدارة الضريبية، لذا فعلى المؤسسة الاعتماد على خبرة المراجع في اكتشاف حالات عدم الانتظام التي لا تظهر من الوهلة الأولى أو تلك التي يكون تحديدها صعبا، وهذا لإيجاد تبريرات أمام رقابة إدارة الضرائب عند اكتشافها لإجراءات متناقضة.

¹ Ilhem Khelif, Op-Cit, p : 35.

ثانيا: توصيات متعلقة بالاستفادة من الامتيازات الجبائية

هذا الجزء يتضمن أساسا:

- حساب المعدل الفعلي للضريبة وإمكانية مقارنته مع نفس المعدل لمؤسسات أخرى تشتغل في نفس القطاع
- التوصيات المتعلقة بتحسين التسيير الجبائي وكذا الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي تعطيها القوانين السارية للمؤسسة
- طرق تطبيق التوصيات، الهياكل المسؤولة عن تطبيق هذه التوصيات، المدة الممنوحة لتطبيقها، طرق عرض النتائج وكذا المرجع القانوني
- حساب الفرصة الضائعة وتقييمها ومقارنة قيمتها مع خزينة المؤسسة.
- الاختلالات والنقائص المكتشفة على مستوى النظام الجبائي المطبق في المؤسسة
- الاختلالات والنقائص المكتشفة على مستوى طريقة تطبيق هذا النظام

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية على مؤسسة "صوفيكلي ش.ذ.م.م"

لتطبيق الجانب النظري على الواقع، تم اختيارنا للمؤسسة صوفيكلي SOFICLEF باعتبارها مؤسسة من الحجم الكبير بالنظر إلى أهمية رقم أعمالها وموظفيها من جهة، ومن جهة أخرى لتفرع نشاطها التجاري الصناعي. فهي تشمل على تنوع الرسوم والضرائب الخاضعة لها وأيضا على أهمية الخطر الجبائي الذي يمكن أن تتعرض إليه.

إنّ القيام بإعداد مهمة المراجعة الجبائية، يستدعي توفّر وسائل مادية وبشرية، أكثر من شخص، تسمح بالوصول إلى أهداف هذه المراجعة، لذا فإننا حاولنا أن نعطي جانبا تطبيقيا بقدر الإمكانيات المتاحة لنا.

قمنا باختيار سنة 2013 كسنة نقوم عليها بإعداد تقرير مراجعتنا، قسمنا هذا المبحث إلى المطالب التالية:

- المطلب الأول: تقديم المؤسسة وعرض نظامها الجبائي؛
- المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الجبائي وقياس الخطر الضريبي؛
- المطلب الثالث: التوصيات.

كما تجدر الإشارة في الأخير، أنه في هذا التقرير تم عرض ورقة الواجهة، الفهرس و عرض مقدمة نتناول فيها: التذكير برسالة المهمة و مراحل إعداد التقرير، و هذا تطبيقا للمنهجية التي تطرّقنا إليها في الجانب النظري في المبحث السابق.

السيد الخبير المحاسب.....
رقم الاعتماد أو الشهادة.....
العنوان.....الهاتف.....العنوان للإلكتروني.....

تقرير مراجعة جبائية

مؤسسة "صوفيكلي ش.ذ.م.م"

Sarl SOFICLEF

للسنة المحاسبية 2013

ماي 2014

الفهرس

مقدمة: التذكير برسالة المهمة و مراحل إعداد التقرير

تقديم المؤسسة وعرض نظامها الجبائي

تقييم نظام الرقابة الجبائية وقياس الخطر الجبائي للمؤسسة

التوصيات

التذكير برسالة المهمة و مراحل إعداد التقرير

إلى السيد مدير شركة صوفيكي

سيد

في إطار المهمة التي كلفتمونا بها بتاريخ 01 مارس 2014، لنا بالغ الشرف أن نعرض عليكم من خلال هذا التقرير، مختلف العمليات التي قمنا بها، و كذا النتائج التي توصّلنا إليها، مع التوصيات التي تجدونها مدرجة في الأخير، وهذا لغرض القيام بمختلف التصحيحات اللازمة من جهة، و لتفعيل الجانب الجبائي لمؤسستكم، من جهة أخرى.

إنّ عملية المراجعة التي قمنا بها، تمسّ الجانب الجبائي لمؤسستكم، والتي تسمح باكتشاف نقاط ضعف و قوّة نظامها، من خلال إعداد تشخيص جبائي لها، وهذا يمسّ السنة المحاسبية 2013 طبقا للاتفاقية و لرسالة المهمة التي وقّعناها.

هذه المهمة تم القيام بها وفقا للمراحل المتبّعة التالية:

المرحلة الأولى: قمنا فيها بالتعرف على المؤسسة من خلال تقديمها بصفة عامة ثم التعرف على نظامها الجبائي موضوع مهمّتنا، و كذا الطرق التقييمية المستعملة.

المرحلة الثانية: لتقييم نظام الرقابة الجبائي للمؤسسة، قمنا باختبار هذا الأخير عن طريق جدول لأسئلة تمّ الإجابة عنها، و من خلالها إستخرجنا نقاط قوّة و ضعف هذا النظام. كما قمنا بقياس الخطر الجبائي من خلال مراجعة مختلف الإلتزامات الشكلية و الضريبية.

المرحلة الثالثة: بعد معرفة و دراسة سلبيات و نقاط ضعف الجانب الجبائي للمؤسسة، قمنا بتقديم مختلف التوصيات الهامة و الضرورية، فكانت على شكل توصيات ذات طابع تصحيحي ووقائي و أخرى متعلقة بالإستفادة من الإمتيازات الجبائية.

نبقى في خدمتكم، لتقديم توضيحات أو أية معلومات إضافية تجدونها ضرورية.

تقبّلوا منا، سيدي، فائق التقدير و الإحترام.

إمضاء السيد الخبير المحاسب

المطلب الأول: تقديم المؤسسة وعرض نظامها الجبائي

سنقوم في هذا المطلب بالتعرف على المؤسسة من خلال تقديمها بصفة عامة ثم التعرف على نظامها الجبائي.

الفرع الأول: تقديم المؤسسة¹

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

المقر الرئيسي للمؤسسة يوجد في ولاية بومرداس بلدية سي مصطفى إذ تتربع على مساحة كلية تقدر بـ 3.5 هكتار. كما أن للمؤسسة فرع تجاري في بلدية الشارقة بمساحة كلية تقدر بحوالي 2000م² والتي تختص بعرض وبيع الأبواب الداخلية والخارجية بلواحقها.

أولاً: مجال تخصص المؤسسة

مؤسسة Soficlef هي مؤسسة متخصصة في استيراد وتصدير اللوازم الصناعية ذات الحجم المتوسط والصغير بكل أنواعها، الأبواب الداخلية والخارجية المصنوعة من الخشب أو من المعدن، المفاتيح بكل أنواعها، (قفالات الأبواب "Serures" مقابض الأبواب ولوحات ترقيم السيارات) كما أنها متخصصة أيضا في إنتاج مقابض الأبواب بقدرة إنتاجية سنوية تقدر بـ 3,5 مليون قفالة و 2 مليون لوحة ترقيم.

بين سنين 1991 إلى غاية 2005 كانت هذه المؤسسة الممثل الرسمي لعدة شركات عالمية نذكرها كما يلي: JMA, FAAB Industrie, AZBE, IZO, POTENT, SIMDOR, MTF, le géant Truc Bale Kilit، والعلامة المصرية الأهرام AHRAM.

1 - تجدر الإشارة هنا، أن هذا الفرع "تقديم المؤسسة"، يمكن الاستغناء عنه في حالة ما إذا كان إعداد هذا التقرير موجّه لمسيرتي و مسؤولي المؤسسة، فهؤلاء أدري بالمؤسسة من أي شخص آخر.

ابتداء من سنة 2000 قامت المؤسسة بإنشاء علامة صناعية تجارية خاصة بها تم تسجيلها في المعهد الوطني الجزائري للملكية الصناعية "INAPI" تحت اسم Soficlef.

إن الهدف الرئيسي للمؤسسة هو التوجه التدريجي من الحد من الاستيراد والقيام بإنتاج وطني يغطي الاحتياجات الوطنية وهذا ما لمسناه في قيامها بإنتاج عدة منتجات تغطي بها أغلبية الاحتياجات الوطنية خاصة إنتاج لوحات ترقيم السيارات والتي تغطي بها حوالي 95% منذ عدة سنوات¹، و إنتاج مقابض الأبواب و اقفالات التي هي في تحسن مستمر نوعا و كما من سنة إلى أخرى

ثانيا : واقع و آفاق المؤسسة

قامت مؤسسة soficlef في السنوات الأخيرة بمحاولة التصدير إلى الخارج خاصة الدول المجاورة فكانت محاولات ناجحة بنسبة عالية اذ حاليا في سنة 2013 قامت بتصدير اللوحات الترفيمية للسيارات و مقابض الأبواب إلى كل من المغرب و ليبيا تونس و السنغال و برقم أعمال قدر ب 45 مليون دج و لها مشاريع لمنافسة دول أوروبية في المستقبل

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

جدول رقم (6):رقم أعمال المؤسسة لخمس أعوام الأخيرة

الوحدة= 1 000 000 دج

السنة	2009	2010	2011	2012	2013
بيع بضائع	923	1 536	2 274	2 640	2 976
نسبة التغير		66%	48%	16%	13%
منتوج مباع	152	164	173	278	339
نسبة التغير		8%	5%	61%	22%
رقم الأعمال الإجمالي	1 075	1 700	2 447	2 918	3 315
نسبة التغير الإجمالي		58%	44%	19%	14%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات مقدّمة من طرف المؤسسة

¹ - حسب تصريح قام به مدير الإنتاج للمؤسسة في جريدة الخبر بتاريخ 16 ديسمبر 2012

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

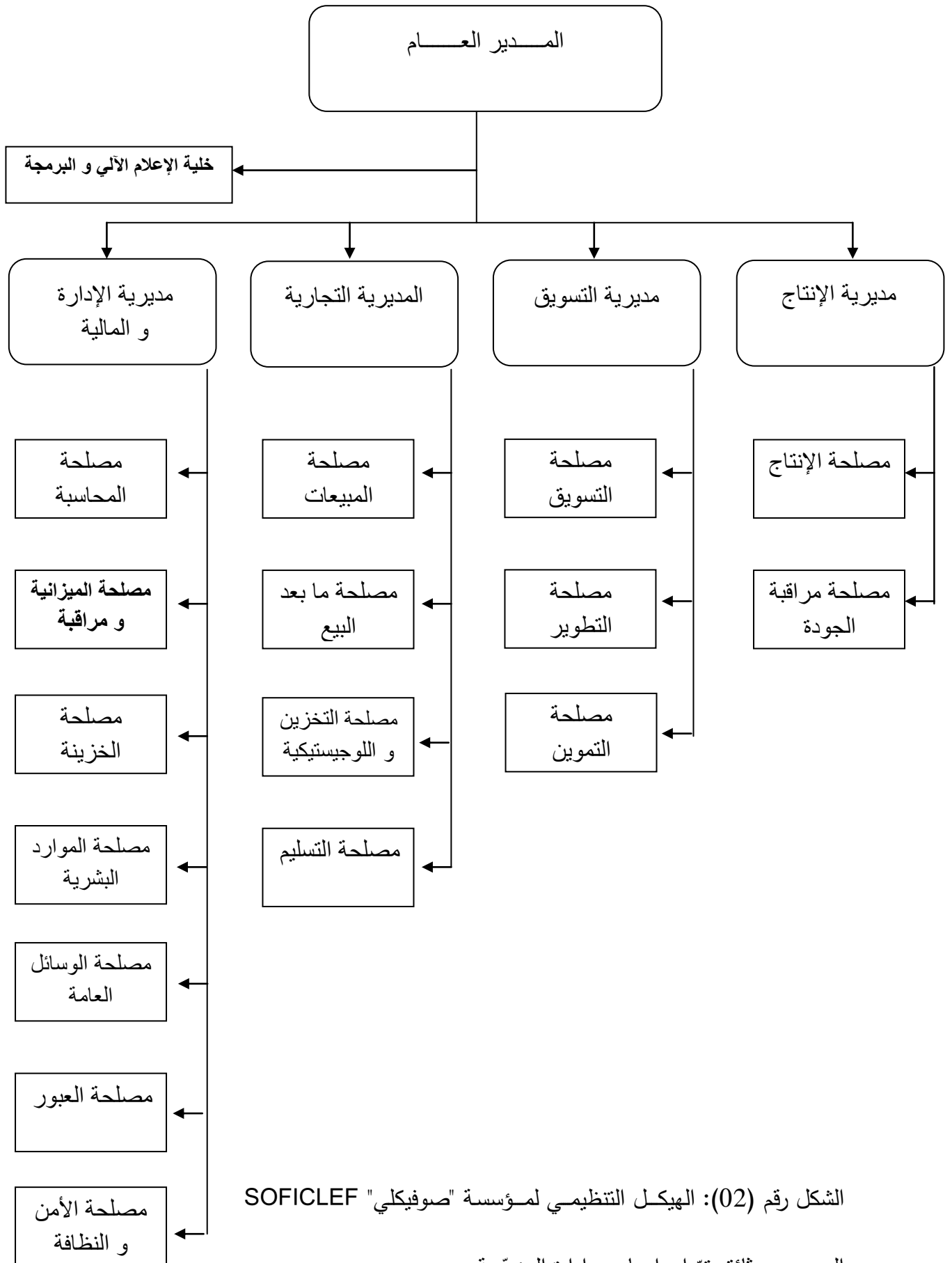
تعد مؤسسة soficlef من بين المؤسسات الهامة في الجزائر على كل الأصعدة فمنتجها يوزع عبر كل التراب الوطني ولها سمعة جيدة لدى زبائنها وهذا ما نلمسه في تزايد مبيعاتها إذ تنتهج سياسة توزيع منتجاتها بالتقرب إلى الزبائن الجدد عبر وسائل نقلها الخاصة، فهي حاليا تتعامل مع أكثر من 1600 زبون دائم مشكلين من مؤسسات عمومية، مؤسسات خاصة وخواص.

ولمواجهة هذه التغيرات وجب على المؤسسة القيام بتحسين تنظيمها الداخلي فقامت بتجديد واستحداث معدات وتجهيزات مكاتبها والهيكل المكتبية والإدارية لإعطاء مناخ عمل أكثر ملائمة ولتحسين المردودية من جهة ومن جهة أخرى توظف عمال بكفاءات عالية وتسهر على تحسين مستواهم وخبرتهم.

حيث توظف عدد معتبر من العمال البالغ عددهم 202 عامل نهاية سنة 2013 موزعين بين إدارات، تقنيين ساميين تقنيين، حراس، ناقلين للبضائع وعمال ورشات الإنتاج.

ثالثا: التنظيم الداخلي للمؤسسة

تحتوي المؤسسة على تنظيم داخلي يبدو محكما، مبني على قانون داخلي في طور الإنتهاء من صياغته، وكذا على تسيير عصري لمواردها البشرية وهذا لإقتنائها مؤخرا على نظام آلي إلكتروني سمح لها بتسهيل عملية متابعة الموظفين و تحديد ساعات عملهم الحقيقية بدقة كما أن هيكلها التنظيمي مفصل كما يلي:



الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمؤسسة "صوفيكي" SOFICLEF

المصدر: وثائق تم إعدادها من إدارة المؤسسة

من خلال ملاحظة الهيكل التنظيمي للمؤسسة يمكن التوصل إلى مايلي:

إنّ المؤسسة تحتوي على ستة عشر مصلحة موزّعة على أربعة مديريات إضافة الى خلية واحدة تهتم بالإعلام اللاّلي و البرمجة.

هذا التوزيع يبدو مناسباً لنشاط المؤسسة ماعدا مديرية الإدارة و المالية التي أدرجت لها سبعة مصالح جدّ هامة يتولاها مدير الإدارة و المالية لوحده دون مساعد، مع العلم أن عدد العمال و الموظفين الخاضعين لهذه المديرية يبلغ 87 عامل أي ما يقارب 43% من مجموع العمال.

إن وظيفة المحاسبة و المالية في المؤسسة جدّ عامة، ولهذا يجب إعطائها أهمية واستقلالية عن باقي المصالح الأخرى كمصلحة العبور ، مصلحة الوسائل العامة و مصلحة النظافة.

في الأخير تجدر الإشارة إلى أنّ هيكل المؤسسة يخلو من مصلحة تهتمّ بجباية المؤسسة ممّا يجعل هذه الأخيرة معرضة أكثر لمخاطر ذات طابع جبائي

الفرع الثاني: عرض الإطار الجبائي للمؤسسة

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

أولاً: الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

وهي تتعدّد فيما يلي:

1) الضريبة على أرباح الشركة (IBS) بمعدل 25% على الأرباح المحققة وفي حالة إعادة استثمار الربح المحقق فهذا الأخير لا يخضع إلى هذه الضريبة¹

¹ - حسب المواد من 136 إلى 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محيّن إلى غاية سنة 2013.

- (2) الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 2% من رقم الأعمال المحقق، وبما أن المؤسسة تقوم بالبيع بالجملة فهي تستفيد من تخفيض قدره 30% من الوعاء الخاضع لهذا الرسم¹
- (3) الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور (IRG)²
- (4) الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على الأرباح الموزعة على المساهمين³.

ثانيا: الضرائب و الرسوم الاخرى

و التي يمكن تفصيلها فيما يلي:

(1) حق الطابع الجبائي

تخضع المؤسسة أيضا إلى ضريبة الطابع الجبائي على مبلغ المبيعات التي تمت فوتورتها وتحصيلها نقدا والبالغة 1% من هذا رقم الأعمال وفي حدود 500 إلى 2500 دج لكل فاتورة بيع⁴.

(2) الرسم على القيمة المضافة

تخضع إلى الرسم على القيمة المضافة TVA بمعدل 17% من رقم الأعمال المحقق وفي حالة قياسها بعملية التصدير فهي معفاة من هذا الرسم⁵.

(3) الرسم على تكوين العمال والرسم على التمهين

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

¹ - حسب المواد من 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محيّن إلى غاية سنة 2013.

² - حسب المواد 1-75، 1-129 و 2-130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محيّن إلى غاية سنة 2013.

³ - حسب المواد من 1، 45، 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محيّن إلى غاية سنة 2013.

⁴ - حسب المادة 100 من قانون الطوابع الجبائية محيّن إلى غاية سنة 2013.

⁵ - حسب المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال محيّن إلى غاية سنة 2013.

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

أما في حالة قياسها بذلك فتكون خاضعة بدفع الفرق بين 2% من الوعاء السابق الذكر والمبالغ التي كونت بها عمالها ومتربصيها السنوية

عموما يمكن تفصيل كل ما سبق ذكره في الجدول التالي:

جدول رقم (07) : الالتزامات الجبائية للمؤسسة

الضريبة أو الرسم	الواقعة المنشئة	الوعاء	المعدل	آجال التصريح والتسديد
الضريبة على أرباح الشركات IBS	تحقيق أرباح	النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية - التخفيضات +الادماجات	25%	التسبيق الأول، من 20 فيفري إلى 20 مارس التسبيق الثاني، من 20 ماي إلى 20 جوان التسبيق الثالث، من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر . رصيد التصفية، من 01 جانفي الى 30 أبريل من السنة الموالية.
الرسم على النشاط المهني TAP	تحرير الفاتورة	رقم الأعمال	2%	قبل الـ20 من الشهر الموالي (يتم التصريح بها في وثيقة.(G50)
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG/SALAIRE	دفع الأجور والرواتب	الأجور والرواتب الخاضعة للضريبة بعد اقتطاع اشتراكات الضمان الاجتماعي 9%	حسب السلم	قبل الـ20 من الشهر الموالي (يتم التصريح بها في وثيقة.(G50)
الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة IRG/Dividendes	دفع الأرباح للشركاء	الربح الموزع	10%	قبل الـ20 من الشهرين المواليين لتوزيع الأرباح (يتم التصريح بها في وثيقة.(G50)
حق الطابع الجبائي	الدفع النقدي لفاتورة المبيعات	رقم الأعمال الجمالي للفاتورة باحتساب الرسم على القيمة المضافة	1%	قبل الـ20 من الشهر الموالي (يتم التصريح بها في وثيقة.(G50)
الرسم على القيمة المضافة TVA (الفرق بين الرسم على المبيعات و الرسم على المشتريات)	تحرير الفاتورة	التسليم المادي أو القانوني للبضاعة	17%	قبل الـ20 من الشهر الموالي (يتم التصريح بها في وثيقة.(G50)
الرسم على التكوين المهني و الرسم على التمهين	إذا بلغ 20 عامل فما فوق	الحجم الإجمالي الخام للأجور	2%	قبل الـ20 من الشهر الموالي للسداسي الأول و الثاني (يتم التصريح بها في وثيقة.(G50)

المصدر: من إعداد الطالب

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

ثالثا: طرق التقييم المحاسبية المستعملة

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

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

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الجبائي وقياس الخطر الجبائي للمؤسسة

يتم تقييم نظام الرقابة الجبائية و قياس الخطر الجبائي للمؤسسة من خلال المطلبين التاليين.

الفرع الأول: تقييم نظام الرقابة الجبائي للمؤسسة

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

أولاً: نموذج أسئلة تقييم نظام الرقابة الجبائي

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

إن عدم وجود مصلحة خاصة بالمراجعة لا ينفي وجود نظام رقابة داخلي، لذا فقد قمنا بإعداد نموذج يتضمن بعض الأسئلة والذي من خلاله يمكن لنا أن نقيم نظام الرقابة الداخلي الجبائي للمؤسسة¹.

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

¹ - تجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد نموذج خاص معمول به في المراجعة وبالتالي لا يمكن تطبيق هذا النموذج على كل المؤسسات.

جدول رقم(08): إختبار نظام رقابة المؤسسة

الإجابة		قائمة الأسئلة
لا	نعم	
	X	1- هل توجد إجراءات التحقيق الجبائي ضمن إجراءات المراجعة المالية والمحاسبية؟
X		2- هل توجد مصلحة خاصة بالاستشارة الجبائية والقانونية على مستوى مؤسساتكم ؟
	X	3- هل يتم استعمال الإعلام الآلي لإعداد التصريحات الجبائية؟
X		4- هل يتم استعمال سجل الاستحقاقات الجبائية أو لوحة القيادة (سجل يحتوي على آجال التصريحات والتسديدات) ؟
X		5- هل يتم مراجعة التصريحات الجبائية من قبل أكثر من شخص قبل تقديمها لمصلحة الضرائب؟
	X	6- هل الموظفين الذين يقومون بإعداد التصريحات الجبائية و المحاسبين ذوي خبرة و كفاءة مهنية معتبرة؟
X		7- هل الموظفين الذين يقومون بإعداد التصريحات الجبائية و المحاسبين لهم دورات تكوينية لاستحداث معلوماتهم بشكل دوري؟
X		8- إذا كانت الإجابة ب "نعم"، هل أنتم مطلعون على مستجدات قانون المالية لسنة 2014 ؟
	X	9- هل لديكم نظام داخلي في كيفية توثيق الوثائق و المستندات؟
X		10- إذا كانت الإجابة ب "نعم"، هل هو نظام مكتوب؟
	X	11- هل بحوزة مؤسساتكم كتب خاصة بقانون الضرائب و الرسوم؟
X		12- هل بالمؤسسة شخص يقوم بالبحث وجمع النصوص الجبائية الجديدة ونشر المعلومة الهامة والمفيدة لمختلف وحدات المؤسسة؟
	X	13- إذا كانت الإجابة ب "لا" هل المحاسب هو الشخص الوحيد المكلف بالبحث عن المعلومة الجبائية في المؤسسة ؟
X		14- هل تتعامل المؤسسة مع مستشار جبائي بشكل منظم أو بشكل عرضي؟
	X	15- هل يتم الاحتفاظ دوريا للملفات المحاسبية و الجبائية في أسطوانات و وسائل امنية؟
	X	16- هل كانت جباية مؤسساتكم موضوعا للتحقيق من طرف إدارة الضرائب؟
	X	17- إذا كانت الإجابة ب "نعم"، هل كانت النتيجة ايجابية من ناحية الانتظام ؟

المصدر: من إعداد الطالب

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

ثانيا: نقاط القوة

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

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

ثالثا: نقاط الضعف

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

- غياب مصلحة خاصة بمراجعة العمليات الجبائية واقتصار عمليات التحقيق الجبائي على بعض إجراءات المراجعة المالية والمحاسبية ينتج عنه عدم التعمق والتخصص في دراسة الحالة الجبائية للمؤسسة حيث أن هذا الأخير يعطي آراء سطحية
- إن عدم استعمال سجل الاستحقاقات الجبائية أو لوحة القيادة الجبائية يجعل من الصعب على المؤسسة التحكم في آجال تصريحاتها الجبائية وكذا مقدار المبالغ الواجبة التصريح بها مما يعرضها إلى خطر عقوبات التأخير والتصريح
- إن عدم القيام بالتحقيق ومراجعة التصريحات الجبائية قبل تقديمها لمصلحة الضرائب من قبل أكثر من شخص يجعل احتمال الوقوع في الخطأ الكبير يمكن أن يؤدي على عواقب وخيمة على كل المؤسسة، فالمحاسب وحده لا يمكنه ضمان تقادي الخطأ لوحده
- إن عدم قيام المؤسسة بتكوين موظفيها من محاسبين وجبائيين بما فيها قانون المالية الخير يجعل نظام الرقابة الجبائي للمؤسسة ضعيفا وهشاً، يمكن أن يعرضها لمخاطر مستقبلية كبيرة. فاليقظة الجبائية أمرا ضروريا نظرا لأن التشريعات الجبائية في حركة دائمة وتغير مستمر¹
- يعتبر نظام الرقابة الجبائي للمؤسسة نظام ضعيف وهذا نظرا لعدم وجود نظام مكتوب يسمح لكل موظف، خاصة الموظفين الجدد، الإطلاع عليه واتباع محتواه، فبمجرد تغيير الأشخاص أو الموظفين القائمين حاليا على تسيير المحاسبية والجبائية في المؤسسة تتعرض هذه الخيرة إلى مخاطر محتملة

¹ - للتذكير فإن الجزائر تصدر قانوني للمالية في السنة: الأول في نهاية سنة 20n-1 والثاني قانون تكميلي يصدر في وسط سنة 20n.

مضاعفة، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن عدم توفر مصلحة أو شخص مختص في تجميع ونشر معلومة جبائية جديدة ومفيدة للمؤسسة يجعل طبيعة اقتنائها عشوائية ومن مصادر خارجية مختلفة وبمثابة ثقافة تكميلية. فهذا كله لا يعطي للمؤسسة الحصان في مواجهة المخاطر الجبائية خاصة وأنها لا تتعامل مع مستشار جبائي بشكل منتظم.

الفرع الثاني: قياس الخطر الجبائي للمؤسسة

يتم قياس الخطر الجبائي للمؤسسة من خلال مراجعة مختلف الضرائب والرسوم التي تم ذكرها في مبحث "تقديم النظام الجبائي للمؤسسة" سابقا وكذا مختلف الالتزامات الأخرى.

أولاً: مراجعة الالتزامات الشكلية

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

جدول رقم (09) :إختبار مراجعة الالتزامات الشكلية للمؤسسة

ملاحظة	لا	نعم	مراجعة
		X	السجل التجاري
	x		التصريح بالوجود خلال شهر من بداية نشاطه المؤسسة
غرامة مالية 30000 دج ¹		X	مسك دفتر اليومية موقع ومرقم من طرف المحكمة
		X	مسك دفتر الجرد موقع ومرقم من طرف المحكمة
ماعد سنة 2013		X	التسجيلات المحاسبية تمت على دفتر اليومية و دفتر الجرد ل10 سنوات الاخيرة
		X	تقديم التصريحات الشهرية G50 في الأجل المحددة و بالبيانات الازمة
عقوبة 10% من التسبيق ²	x		دفع التسبيقات على الضريبة على الأرباح في الأجل المحددة
			تقديم التصريحات السنوية في الأجل المحددة و بالبيانات الازمة والتي تحتوي على:
		X	الميزانية (أصول، خصوم)
		X	جدول حسابات النتائج
		X	جدول حركات المخزون، جدول حركات المنتج المخزن (رقم02)
		X	جدول أعباء المستخدمين، الضرائب، الرسوم والمدفوعات المماثلة (رقم03)
		X	جدول الأعباء والإيرادات العملية (رقم04)
		X	جدول الاهتلاكات وتدهور القيم (رقم05)
		X	جدول الاستثمارات التي تمت حيازتها أو صنعها خلال الدورة (رقم06)
		X	جدول الاستثمارات التي تم التنازل عنها خلال الدورة (رقم07)
		X	جدول المؤونات وتدهور القيمة (رقم08)
		X	جدول تحديد النتيجة الجبائية (رقم09)
		X	جدول ترحيل النتيجة والاحتياطات (رقم10)
		X	جدول المساهمات (الفروع والمؤسسات الحليفة) (رقم11)
		X	العمولات والسمسرة، الأتاوات، الأتعاب، المقاوله الباطنية وأعباء المقر (رقم12)
		X	الرسم على النشاط المهني (رقم13)
		X	رقم الأعمال للمبيعات بالجملة لكل زبون (état 104)
		X	مجاميع أرصدة دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة و الميزانية كلها متوافقة بينها

المصدر: من إعداد الطالب

¹ - المادة 194 فقرة 1 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة محيّن إلى غاية سنة 2013.

² - المادة 356 فقرة 2 و 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة محيّن إلى غاية سنة 2013.

يبين الجدول السابق الالتزامات الشكلية التي تخضع لها المؤسسة والتي تم التحقيق في وجودها ومحتواها وكذا تواريخ إيداعها بغية الوصول إلى قياس الخطر الجبائي

إن مسك هذه الدفاتر والتصريحات واحتوائها على كل المستلزمات القانونية تم تأكيده بعلامة في خانة "نعم" أما إذا كان هناك نقص في هذا الالتزام فتم إدراج علامة في خانة "لا" وإظهار العقوبة المحتملة لذلك.

(1) النتائج

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

- عند بداية نشاطها فإنها قامت بالتصريح بوجودها لدى مصلحة الضرائب في مدة تعدت الشهر
- كما أن دفع التسبيقات على ضريبة ارباح الشركات IBS والذي يخص التسبيق الثالث¹ كان متأخرا بمدة شهر
- لم يتم القيام بنقل التسجيلات المحاسبية على دفتر اليومية لسنة 2013 كون أن المؤسسة تقوم بذلك كل سنة في شهر ماي.

(2) قياس الخطر الجبائي للالتزامات الشكلية

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

30 000	عقوبة عدم القيام بالتصريح بالوجود
943 000	عقوبة التسبيق الثالث للضريبة على الأرباح 10%
973 000	المجموع الكلي

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

¹ - أنظر تفاصيل هذه التسبيقات، تواريخ إيداعها والعقوبات الخاصة بها في المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013.

ثانيا: مراجعة الرسم على القيمة المضافة TVA

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

- التأكد من قيام المؤسسة بتصريح كل مبالغ الرسم على القيمة المضافة TVA لمبيعاتها الشهرية في وثيقة G50 ولهذا تأكدنا أولا من صحة مجموع المبالغ الشهرية لرقم الأعمال المحقق حيث المبيعات المدونة والمسجل في المحاسبة في حساب "70" (المبيعات) وكذا احترام التتابع في ترقيم فواتير المبيعات للتحقق من التسجيل الكلي لها.
- إن ضرب هذا المجموع الكلي الشهري في نسبة 17% يعطي المبلغ الواجب التصريح به لمصلحة الضرائب في وثيقة G50 والذي يوافق مجموع حساب "4457" (TVA على المبيعات) دائما.

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

جدول رقم(10): جدول مقارنة رقم الأعمال و الرسم TVA

الوحدة= 1 000 دج

الشهر	رقم الأعمال المحاسبي		التصريح حسب G50		الفرق	
	رقم الاعمال	TVA(17%)	رقم الاعمال	TVA	رقم الاعمال	TVA
جانفي	125 060	21 260	125 060	21 260	-	-
فيفري	277 840	47 233	277 840	47 233	-	-
مارس	302 300	51 391	302 300	51 391	-	-
أفريل	262 873	44 688	262 873	44 688	-	-
ماي	289 658	49 242	289 658	49 242	-	-
جوان	285 877	48 599	285 877	48 599	-	-
جويلية	251 694	42 788	251 694	42 788	-	-
أوت	342 035	58 146	342 035	54 826	-	3 320
سبتمبر	329 308	55 982	329 308	55 982	-	-
أكتوبر	234 054	39 789	234 054	39 789	-	-
نوفمبر	327 710	55 711	327 710	51 321	-	4 390
ديسمبر	286 386	48 686	286 386	48 686	-	-
المجموع	3 314 794	563 515	3 314 794	555 805	0	7 710

- المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات مقدّمة من طرف المؤسسة

- التأكد من التسجيل المحاسبي الجيد لفواتير البيع والشراء وذلك بأخذ عينة خاصة الفواتير ذات المبالغ الكبيرة
- مقارنة الرسم TVA على المشتريات والتي تم استرجاعها شهريا في وثيقة G50 مع ما تم تسجيله محاسبيا في حساب "4456" (TVA على المشتريات) مدينا
- التحقق من توفر شروط استرجاع الرسم TVA على المشتريات خاصة تلك التي تخص اقتناء السيارات السياحية ومشتريات البضائع والمواد التي تم دفع فواتيرها التي تتعدى مبالغها 100.000 دج نقدا.
- التحقق من ترحيل مبلغ الرسم TVA الفائض من وثيقة G50 (précompte) من شهر لشهر آخر
- التحقق من صحة إجراء حساب مبلغ الرسم TVA الواجب الدفع من خلال وثيقة G50 لـ 12 شهر (TVA على المبيعات - TVA على المشتريات) وكذا موافقة وثيقة G50 لشهر ديسمبر مع رصيد حساب "44579" (TVA واجبة الدفع) أو "44569" (TVA مؤجلة (précompte))
- التحقق من موافقة مجموع رقم أعمال المبيعات بالجملة والرسم (TVA) الموافق لها مع الجدول السنوي المقدم لمصلحة الضرائب (état104) وكذا مدى التزام المؤسسة في تقديم المعلومات الخاصة بكل زبون في هذا الجدول.

1) النتائج (المخالفات)

- من خلال إعداد الجدول السالف الذكر تم التوصل إلى وجود فرق في الرسم TVA والبالغ 7.710 دج، والذي تم تفسيره، بعد عدة تحقيقات في أنه يتمثل في رقم أعمال كان معفى من الرسم TVA، قدره 453500 دج، وذلك بقيام المؤسسة بالتصدير للخارج. إن هذه المغالطة ناتجة لعدم صياغة محاسبة المؤسسة لأغراض جبائية.
- قامت المؤسسة خلال سنة 2013 باسترجاع الرسم TVA على المشتريات التي دفعت فواتيرها نقدا والتي تعدت 100.000 دج فكان مجموع هذه المخالفات مبلغ 375.050 دج
- كما أن المؤسسة قامت باسترجاع الرسم (TVA) على هدايا قدمت لزملائها بمناسبة نهاية السنة لأغراض إشرارية والتي تعد سعرها الوحدوي 500 دج¹ فكان مجموع هذه المخالفة 136.400 دج

¹ - المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محيّن إلى غاية سنة 2013.

(2) قياس الخطر الجبائي

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

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

ثالثاً: مراجعة الرسم على النشاط المهني (TAP)

للقيام بهذه المراجعة تم انتهاج الخطوات التالية:

- مقارنة ومقارنة رقم الأعمال المصرح به لحساب الرسم على القيمة المضافة (TVA) مع رقم الأعمال المصرح به لحساب الرسم على النشاط المهني (TAP) لكل وثيقة G50 وهذا لـ 12 شهر لسنة 2013 وذلك بإعداد جدول تقاربي كما يلي:

¹ - المادة 115 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة محبّن إلى غاية سنة 2013.

جدول رقم(11): مقارنة رقم الأعمال TVA برقم الأعمال TAP حسب وثيقة G50
الوحدة= 1 000 دج

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

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات مقدمة من طرف المؤسسة

القيام بحساب مبلغ الرسم TAP على رقم الأعمال الخاضع لسنة 2% وبتخفيض 30% للمبيعات بالجملة من جهة، ومن جهة أخرى حساب الرسم TAP لرقم الأعمال بالتجزئة والخاضع لـ 2% والذي تم بالجملة لكل الدفع كان نقدا

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

(1) النتائج (المخالفات)

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

من ضمن مبالغ الفواتير التي تم حساب عليها الرسم TAP بمعدل 2% وبتخفيض 30% توجد فاتورتين تم تسديدهما نقداً من طرف الزبون وبالتالي فإن المؤسسة تفقد منها هذه الحالة حق التخفيض 30%¹ والذي يجب أن تقوم بإعادته لمصلحة الضرائب والمقدر بمبلغ 15267 دج

(2) قياس الخطر الجبائي

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

15 267	تصحيح الفارق في الرسم TAP
3 817	عقوبة التأخير (25%) ²
19 084	المجموع الكلي

رابعاً: مراجعة الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور (IRG)

تمت هذه المراجعة باتباعنا للخطوات التالية:

- التحقق من كيفية حساب هذه الضريبة من خلال أخذ عينة لـ 10 أجور من بين 202 عامل
- التحقق من التسجيل المحاسبي لمجموع هذه الضريبة لكل الأجور الشهرية في حساب "442" "الضريبة على الدخل الإجمالي" ومقارنة هذه المبالغ الشهرية مع ما تم التصريح به في وثيقة G50 لكل شهر وهذا بإعداد جدول تقاربي مساعد كمايلي:

¹ - المادة 219 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة محين إلى غاية سنة 2013.

² - المادة 193 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة محين إلى غاية سنة 2013.

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

الوحدة دج

الفرق	ضريبة IRG حسب G50	ضريبة IRG محاسبيا	الشهر
-	926 524 1	926 524 1	جانفي
-	743 583 1	743 583 1	فيفري
-	503 538 1	503 538 1	مارس
-	710 504 1	710 504 1	أفريل
-	914 514 1	914 514 1	ماي
-	058 582 5	058 582 5	جوان
-	087 666 1	087 666 1	جويلية
-	402 653 1	402 653 1	اوت
-	571 644 1	571 644 1	سبتمبر
-	067 670 1	067 670 1	أكتوبر
-	625 780 1	625 780 1	نوفمبر
-	550 811 1	550 811 1	ديسمبر
0	23 475 156	23 475 156	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات مقدّمة من طرف المؤسسة

(1) النتائج (المخالفات)

من خلال ما سبق، تم الوصول إلى أنه من بين موظفي المؤسسة يوجد المدير العام وهو مساهم في المؤسسة بنسبة تتعدى 50% من الحصص الكلية والذي يتقاضى أجرا خاضعا للضريبة IRG حسب السلم مثله مثل بقية الموظفين، ولهذا فحسب المادة 32 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013 فإن القسط الواجب التصريح به من الضريبة IRG يساوي نسبة 20% من الأجر الخاضع للضريبة وبالتالي قمنا بحساب الفرق الواجب دفعه لمصلحة الضرائب فكان مبلغ 95400 دج.

(2) قياس الخطر الجبائي

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

95 400	ضريبة ال IRG غير المصرح بها
23 850	عقوبة التأخير 25%
119 250	المجموع الكلي

خامسا: مراجعة الضريبة على الدخل الإجمالي IRG على الأرباح

إن سنة 2013 لم تشهد أي توزيع للأرباح على الشركاء، وبعد اطلاقنا على محضر الجمعية العامة العادية للمؤسسة تم التأكد من ذلك، وبالتالي تم ترحيل هذه الأرباح إلى حساب "11" التوصل من جديد.

سادسا: مراجعة حق الطابع الجبائي

لمراجعة هذه الضريبة قمنا باتباع الخطوات التالية:

- التحقق من استعمال نسبة 1% لحساب هذه الضريبة على الوعاء رقم الأعمال + الرسم TVA للفواتير التي يتم تسديدها نقدا من طرف الزبائن وفي حدود مبلغ 5 دج إلى 2500 دج¹
- أخذ عينة لهذه الفواتير والتحقق من التسجيل المحاسبي الصحيح لها في حساب "445" "حق الطابع الجبائي"
- إعداد جدول مقارنة شهري لهذا الحساب مع ما تم التصريح به في وثيقة G50 واستخراج الفروقات.

(1) النتائج (المخالفات)

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

سابعا: مراجعة الرسم على التكوين والرسم على التمهين

إن مؤسسة Soficlef توظف عدد يفوق 20 عاملا وبالتالي فهي ملزمة بالقيام بتكوين عمالها وقبول مترشحين جدد بميزانية لا تقل عن نسبة 2% من الحجم الخام للأجور السنوية ولهذا قمنا بمراجعة الوثائق الشهرية G50 فتبين لنا أن المؤسسة لم تدفع أي رسم خلال سنة 2013 ثم تأكدنا بعد ذلك من خلال مراجعة الحسابات الخاصة بتكوين العمال (حساب 635) وأيضا بتأكيد مدير المحاسبة والمالية.

(1) النتائج (المخالفات)

بعد قيامنا لحساب الحجم الخام للأجور لسنة 2013 فإن الخطر الجبائي يكون كمايلي:

¹ - المادة 100 من قانون الرسوم محين إلى غاية سنة 2013.

(2) قياس الخطر الجبائي

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

492 730	مبلغ الرسم على التكوين و التمهين
123 183	عقوبة التأخير 25%
615 913	المجموع الكلي

ثامنا: مراجعة الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

لمراجعة هذه الضريبة قمنا باتباع الخطوات التالية:

- إعادة حساب التسيبقات الخاصة بهذه الضريبة والتأكد من قيام المؤسسة بتصريحها في وثيقة G50 على ثلاثة تسيبقات خلال السنة
- التأكد من أن المؤسسة قامت بإعداد التصريح السنوي لنتيجتها الجبائية في الوثيقة (رقم 09) من جداول القوائم المالية وهذا بإدخال جميع الإدماجات وطرح كل التخفيضات اللازمة للحصول على نتيجة جبائية صادقة. مع معاينة كل بند في هذا الجدول
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لهذه الضريبة وعدم إدراجها من بين المصاريف القابلة للتخفيض (déductible)
- التأكد من حساب مبلغ هذه الضريبة بمعدل 25% من النتيجة الجبائية).

(1) النتائج (المخالفات)

من خلال ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن المؤسسة تقوم بحساب التسيبقات على الضريبة IBS على أساس مبلغ الضريبة المدفوع سنة 2011 وهذا مخالف للمادة 356 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2013 والتي تنص على أن "... يساوي مبلغ 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المختتمة..." ولهذا قمنا باستخراج فرق التصريح والمقدر بمبلغ 6.345.700 دج
- من بين التكاليف الواجب إدراجها في حساب الضريبة نجد أن المؤسسة لم تقم بإدماج الرسم على شراء السيارات الجديدة (TVN) البالغ مجموعه 570.000 دج

- من بين المصاريف أيضا نجد مبلغ 450.360 دج خص فواتير السنة السابقة 2012 لم تسجل في سئنتها المحاسبة نسيانا فتم تسجيلها في سنة 2013 وبالتالي وجب إعادة دمجها في النتيجة.
- هناك مبلغ قدره 802.353 دج يخص هدايا قدمت لأغراض إشرارية والتي يفوق سعرها الوحدوي 500 دج لم يتم إدماجها في النتيجة
- عدة مصاريف تم تبريرها بوصول (Bon-pour) دون الفاتورة والتي تتعدى مبالغها في كل وصل 5000 دج فكان مجموع هذه المصاريف غير المبررة مبلغ 320.000 دج

(2) قياس الخطر الجبائي

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

570 000	التكاليف الواجب إدماجها في النتيجة
450 360	"
802 353	"
320 000	"
2 142 713	مجموع التكاليف
535 678	ضريبة ال IBS غير المصرح بها 25%
160 703	ضريبة ال IRG غير المصرح بها 10%
174 095	عقوبة التأخير 25%
634 570	عقوبة الخطأ في تصريح التسبيق على IBS (10%)
1 505 047	المجموع الكلي

عاشرا: مراجعة المحاسبة في إطار جبائي

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

(1) نتائج (المخالفات)

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

(2) قياس الخطر الجبائي

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

1 476 830	التكاليف الواجب إدماجها في النتيجة
20 500	"
59 000	"
1 556 330	مجموع التكاليف
389 083	ضريبة ال IBS غير المصرح بها 25%
116 725	ضريبة ال IRG غير المصرح بها 10%
126 452	عقوبة التأخير 25%
632 259	المجموع الكلي

إحدى عشر: قياس الخطر الجبائي الكلي للمؤسسة

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

جدول رقم(13): قياس الخطر الجبائي الكلي للمؤسسة

مراجعة	المخالفة	العقوبة	المجموع
الالتزامات الشكلية		943 000	943 000
الرسم على القيمة المضافة TVA	911 450	227 863	1 139 313
الرسم على النشاط المهني TAP	15 267	3 817	19 084
الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور IRG	95 400	23 850	119 250
الضريبة على الدخل الإجمالي للأرباح IRG	160 703	40 176	200 879
	116 725	29 181	145 906
الرسم على التكوين و الرسم على التمهين	492 730	123 183	615 913
الضريبة على الأرباح IBS	535 678	133 920	669 598
	389 083	97 271	486 353
تسيقات الضريبة على الأرباح IBS		634 570	634 570
المجموع (الخطر الجبائي)	2 717 036	2 256 829	4 973 865

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات مقدمة من طرف المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه يمكن التوصل إلى أن المؤسسة معرضة لخطر جبائي يقدر بمبلغ 4973865 دج، وهذا طبعاً في حالة خضوعها إلى مراقبة جبائية من طرف إدارة الضرائب.

المطلب الثالث: التوصيات

بعد قيامنا بالتعرف على الإطار الجبائي للمؤسسة وتقييم نظامها الجبائي و كذا مراجعة و قياس الخطر الجبائي من خلال مختلف الضرائب و الرسوم و الإلتزامات المختلفة الخاضعة لها، فإننا في الأخير سنحاول إعطاء مختلف التوصيات التي نراها ضرورية للمؤسسة وهي بمثابة ثمرة مهمة، والتي تنقسم إلى نوعين: التوصيات ذات طابع تصحيحي و وقائي لتقليص الخطر الجبائي و أخرى متعلقة بالإستفادة من الإمتيازات الجبائية لتحسين الفعالية الجبائية.

الفرع الأول: التوصيات ذات طابع تصحيحي ووقائي

أولاً) على المؤسسة أولاً القيام بإيداع تصريح تكميلي أو تصحيحي من خلال وثيقة G50 والذي تدرج فيه مختلف الضرائب، الرسوم والالتزامات الأخرى والتي تم

عرضها سابقا من خلال قياس الخطر الجبائي، وهذا لغرض تقليل وتقادي بعض العقوبات الجبائية الناتجة عن عدم الالتزام.

ثانياً) إعطاء لمديرية المحاسبة والمالية استقلالية تامة عن بقية المصالح الأخرى التابعة لها حالياً، مثل: مصلحة العبور، مصلحة الوسائل العامة ومصلحة النظافة والأمن، وهذا بغية التفرغ في إدارة مهمة المحاسبة والمالية، والتي لها علاقة إرتباطية هامة بالجبائية إن لم نقل هي ذاتها، وبالتالي نقترح إدراج المصالح السابقة الذكر، في مديرية جديدة تقوم بتسييرها.

ثالثاً) إدراج مصلحة أو خلية خاصة بالجبائية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، تخول لها الصلاحيات اللازمة للقيام بـ :

- 1) متابعة جبائية المؤسسة، وهذا عن طريق التحقيق في التصريحات الشهرية، الفصلية والسنوية، قبل أن يتم إيداعها لمصلحة الضرائب، وهذا لتجنب الوقوع في أخطاء تصريحية ناتجة عن السهو أو الأخطاء الحسابية.
- 2) القيام بتجميع ونشر كل معلومة جبائية جديدة للمصالح المعنية، لغرض تطبيقها أو الاستفادة منها، فهذه المصلحة يجب أن تكون على إطلاع دائم بالأحكام والتشريعات الجديدة من خلال القوانين المالية السنوية أو التكميلية لأن هذه الأخيرة في حركة دائمة وتغير مستمر، و هذا تطبيقاً لمبدأ اليقظة الجبائية.
- 3) القيام بتوثيق كل معلومة جبائية ضرورية لتفسير حالة أو وضعية ثم إعدادها من طرف مصلحة المحاسبة، وهذا لمواجهة كل تساؤل أو استفسار مستقبلي محتمل من طرف مصلحة الضرائب، بوثائق ومعطيات دالة، فهي بمثابة ملف دائم يحتفظ به في المؤسسة وبشكل يومي ودوري، وهذا لمدة لا تقل عن أربع سنوات.

رابعاً) على المؤسسة أن تقوم بتكوين موظفيها بشكل دوري، خاصة الذين لهم علاقة بالمحاسبة والجبائية، فعوض أن تقوم بتسديد رسوم على التكوين والتمهين البالغ 2% من الحجم العام للأجور (masse-salariale) الناتج عن عدم التكوين، فمن الأخرى استغلال هذه المبالغ الضائعة في رفع مستوى وقدرات موظفيها، فعلى سبيل التذكير، فإن مبلغ هذا الرسم في سنة 2013 قدر بـ 492730 دج دون حساب العقوبة.

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

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

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

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

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

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

7000 رقم أعمال يحصل بشيك؛

7001 رقم أعمال يحصل نقد؛

7002 رقم أعمال يحصل بدون رسم TVA (للتصدير)؛

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

مبلغ حساب "7000" $\times 2\%$ + مبلغ حساب "7001" $\times 2\%$ ومقارنته مع مجموع وثيقة G50 المصرح به شهريا أو المجاميع السنوية لها.

كما أن مجموع الحسابين [(حـ / 7000) + (حـ / 7001)] $\times 17\%$ يعطى لنا مجموع رسم TVA الواجب التصريح به والذي يمكن مقارنته أيضا بوثيقة G50 الشهري أو المجاميع السنوية لها

الفرع الثاني: التوصيات المتعلقة بالإستفادة من الإمتيازات الجبائية:

و التي نعرض منها مايلي.

أولاً: المعدل الفعلي للضريبة

يتم حسام هذا المعدل وفق القانون التالي :

نسبة [مجموع الضرائب المستحقة والمؤجلة] على / [النتيجة المحاسبية قبل الضريبة]، فبعد الحساب تحصلنا على النسبة التالية 25,86% علما أن الضرائب المستحقة و المؤجلة تقدّر ب 146.312.849,96 دج .

أما النتيجة المحاسبية قبل الضريبة لسنة 2013 تقدّر ب 565.788.282,89 دج

إن هذا المعدل يجب مقارنته من جهة بمعدل مؤسسة أخرى تنشط في نفس قطاع نشاط المؤسسة صوفيكي Soficlef . ونظرا لعدم توفر هذه المعلومة فإننا قمنا بمقارنته من جهة أخرى بالمعدل الفعلي للضريبة IBS والذي هو 25%.

إن المعدل الفعلي للضريبة يفوق المعدل الحقيقي ب 0,86% ، وهي تمثل الفرصة الضائعة للمؤسسة، لعدم استغلالها للمتاحات والفرص الجبائية.

وبهذا، ننصح المؤسسة بتطوير وتحسين فعاليتها الجبائية، وهذا بالتوجه واغتنام كل الفرص المتاحة و التي أقرها المشرع الجزائري، خاصة تلك الصادرة في السنوات الأخيرة و المشجعة للنهوض بالاقتصاد الوطني.

ثانيا: توصيات أخرى

(1) دراسة إمكانية إنضمام المؤسسة إلى بورصة الجزائر، و نظرا أن المؤسسة غير منضمة في بورصة الجزائر فإن معدل ضريبة IBS المطبق عليها هو 25%.

طبقا لقانون المالية لسنة 2014 ، فإن المشرع الجزائري أعطى امتيازات جد هامة لكل مؤسسة تنظم إلى البورصة، وبالتالي فإننا ننصح مسيري المؤسسة في تحسين فعاليتها الجبائية عن طريق الاستفادة من هذه الفرصة والتي نستعرضها كما يلي :

المادة 66 من قانون رقم 08_13 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014 "تستفيد الشركات التي تسعر أسهمها العادية في البورصة من تخفيض على الضريبة على أرباح الشركات يساوي معدل فتح رأسمالها في البورصة لمدة خمس سنوات، ابتداء من أول يناير 2014"

المادة 67 من نفس القانون : "تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس سنوات، ابتداء من أول يناير سنة 2014 ، مداخليل الأسهم والأوراق المماثلة لها المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو مداخليل السندات تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات نواتج وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الالتزامات والسندات المماثلة والأوراق المماثلة للخرينة المسعرة في البورصة أو المتداولة في سوق منظمة لأجل أدنى يقدر بخمس سنوات....."

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

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

خلاصة الفصل:

يقوم المراجع الجبائي في نهاية مهمته بإعداد تقرير نهائي، و الذي يكون بمثابة ثمرة جهده من جهة، و من جهة أخرى دليلا على تحقيق متطلبات رسالة المهمة التي كلف بها من طرف المؤسسة.

فعليه أن يعرض هذا التقرير، حسب نظرنا، على النحو التالي:

التذكير برسالة المهمة و مراحل إعداد التقرير؛

تقديم المؤسسة وعرض نظامها الجبائي؛

تقييم نظام الرقابة الجبائية وقياس الخطر الجبائي للمؤسسة؛

التوصيات ذات الطابع العلاجي و الوقائي و كذا للاستفادة من الامتيازات الجبائية.

تمّ تدعيم دراستنا هذه، بدراسة تطبيقية على الشركة ذات المسؤولية المحدودة صوفيكي Soficlef، والتي تمّ من خلالها عرض نموذج لتقرير تطبيق منهجية المراجعة جبائية في اطار مراجعة التعاقدية.

في هذه الدراسة قمنا بتقديم المؤسسة و عرض لنظامها الجبائي، ثمّ اختبار نظام رقابتها الجبائي، عن طريق نموذج مقترح على شكل طرح أسئلة مغلقة، و من ثمّ إستخراج نقاط قوّة و ضعف النظام مع قياس الخطر الجبائي الذي تتعرّض له المؤسسة.

في الأخير تمّ الخروج بمختلف التوصيات التي نراها ضرورية لتصحيح و تفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة.

خلاصة الباب الثاني:

ينتهج المراجع الجبائي خطوات هامة تمكنه من تحقيق أهداف المهمة، فيبدأ أولاً بالقيام بمعرفة المؤسسة من مختلف جوانبها، القانونية، التنظيمية، الجبائية، المحاسبية.. الخ، ثم يقوم باختبار نظام رقابتها الجبائي، لمعرفة درجة الخطر الجبائي لها ومن ثمّ قياسه.

إنّ الخطر الجبائي يتناسب مع إهتمام المؤسسة بتطبيق الاجراءات الازمة للحد منه، من إهتمامها بالوظيفة الجبائية، التقييم الدوري للإجراءات الجبائية، تكيّف التنظيم المحاسبي مع احتياجاتها الجبائية، التوثيق و حفظ المستندات والوثائق و أخيرا التحلي باليقظة الجبائية.

إنّ ميزة المراجعة الجبائية عن باقي أنواع المراجعات الأخرى تكمن في ضرورة الإعتماد على عنصرين ملازمين لها و المتمثلين في:

مراجعة **الالتزام**، و التي تسمح للمراجع بمراجعة احترام الواجبات و القواعد الشكلية الجبائية للمؤسسة من جهة، و من جهة أخرى، بمراجعة المحاسبة في إطار جبائي، و هذا لغرض قياس الخطر الجبائي المحتمل الذي يمكن أن تتعرّض له المؤسسة.

مراجعة **الفرصة**، و التي تسمح للمراجع بتوجيه المؤسسة نحو تطبيق التزاماتها الجبائية بأقل تكلفة، و هذا من خلال تحسيس المؤسسة لأهمية الفرق الموجود بين الفعالية الجبائية المرجوة أو الممكنة والفعالية الجبائية المحققة و المطبقة من طرفها.

كما أنّ اختبار مدى اعتماد المؤسسة على نظام فعال لتحقيق الفعالية الجبائية، يعتمد على اختبار فعالية لوحة قيادتها الجبائية و كذا عن طريق حساب المعدل الحقيقي للضريبة.

إنّ آخر مرحلة في مهمة المراجعة الجبائية، تكمن في إعداد تقرير نهائي يلمّ بكل المراحل و النتائج و التوصيات الضرورية لتفعيل الجانب الجبائي

للمؤسسة، فهو بمثابة ثمرة جهد المراجع من جهة، و من جهة أخرى دليلا على تحقيق متطلبات رسالة المهمة التي كلف بها من طرف المؤسسة.

يتضمن هذا التقرير، حسب نظرنا، العناصر التالية:

- التذكير برسالة المهمة و مراحل إعداد التقرير؛
- تقديم المؤسسة وعرض نظامها الجبائي؛
- تقييم نظام الرقابة الجبائية وقياس الخطر الجبائي للمؤسسة؛
- التوصيات ذات الطابع العلاجي و الوقائي و كذا للاستفادة من الامتيازات الجبائية.

تمّ تدعيم دراستنا هذه، بدراسة تطبيقية على الشركة ذات المسؤولية المحدودة صوفيكي Soficlef، والتي تمّ من خلالها عرض نموذج لتقرير تطبيق منهجية المراجعة جبائية في اطار مراجعة التعاقدية.و التي تمّ الخروج بمختلف التوصيات التي نراها ضرورية لتصحيح و تفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة.

الخلاصة

الخلاصة

لقد قمنا في هذا البحث بمحاولة لإعطاء منهجية القيام بمهمة المراجعة الجبائية للمؤسسة في إطار مهمة تعاقدية، يقوم بها مختص خارجي، يتمتع بكفاءات مؤهلة تسمح له بالوصول الى تحقيق أهداف المهمة المتمثلة في تقدير الخطر الجبائي و الخروج بمختلف التوصيات لتفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة، وتوصلنا إلى أن الشخص الوحيد الذي أقره القانون الجزائري هو الخبير المحاسب أو مؤسسة الخبرة.

لقد تناولت الدراسة، المراجعة الجبائية ومراحل سيرها، وهذا بعد أن تم التذكير بمفاهيم عامة حول المراجعة وتحديد تموقع المراجعة الجبائية من كل ما سبق، إضافة إلى الفصل بين هذه الأخيرة والمفاهيم المجاورة لها.

كما تم عرض، مختلف الالتزامات الجبائية التي تخضع لها المؤسسة و التي أقرها المشرع الجزائري على الخاضعين لها و أعطى لهم الحرية في التصريح بها و المتمثلة في ضرائب مباشرة، ضرائب غير مباشرة و التزامات أخرى، و تمّ التفصيل في السلطات الثلاث التي تفرضها إدارة الضرائب على المكلفين بالضريبة و المتمثلة في سلطة المراقبة، سلطة التقويم و سلطة العقوبة، و من خلال هذه الأخيرة نشأ مفهوم الخطر الجبائي.

توصلنا أيضا من خلال هذه الدراسة، إلى معرفة أن معالجة الخطر الجبائي يبدأ من معرفة مصادره المتنوعة و التي تنقسم:

إلى أخطار خارجية، مستقلة عن المؤسسة تتمثل في تعقد النصوص الجبائية، الاختلافات الناتجة عن القانون الجبائي و المبادئ المحاسبية، مذهب الادارة الجبائية و أخيرا عدم كفاءة بعض مراقبي أو مفتشي الإدارة الضريبية؛

و مصادر أخرى داخلية لها صلة مباشرة بالمؤسسة و المتمثلة في أخطار مرتبطة بالإجراءات الداخلية للمؤسسة و أخرى مرتبطة بكفاءة الأشخاص أو موظفي المؤسسة.

كما أنّ معالجة الخطر الجبائي لا يكون إلا عن طريق قيام المؤسسة بمراجعة جبائية، يقوم من خلالها المراجع بانتهاج خطوات هامة تمكنه من تحقيق أهداف المهمة، و التي تعتبر كإجابة لاشكالية البحث، فيبدأ:

(أولاً) بالقيام بمعرفة المؤسسة من مختلف جوانبها، القانونية، التنظيمية، الجبائية، المحاسبية ..الخ؛

ثم (ثانياً) يقوم بإختبار نظام رقابتها الجبائي، لمعرفة درجة الخطر الجبائي لها ومن ثمّ قياسه.

إنّ إختلاف المراجع الجبائي عن باقي أنواع المراجعات الأخرى تكمن في ضرورة إعتادها على عنصرين ملازمين لها و المتمثلين في، مراجعة الالتزام و مراجعة الفرصة، كما أنّ اختبار مدى اعتماد المؤسسة على نظام فعّال لتحقيق الفعالية الجبائية، يعتمد على اختبار فعالية لوحة قيادتها الجبائية و كذا عن طريق حساب المعدل الحقيقي للضريبة. ومن هنا فإنّ تقرير محافظ الحسابات السنوي يكون مفيداً بالنسبة للمؤسسة في تصحيح و وضعها الجبائي لكن ليس كافياً لتحقيق الفعالية الجبائية.

إنّ آخر (ثالثاً) مرحلة في مهمّة المراجعة الجبائية، تكمن في إعداد تقرير نهائي يلمّ بكل المراحل و النتائج و التوصيات الضرورية لتفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة، فهو بمثابة ثمرة جهد المراجع من جهة، و من جهة أخرى دليلاً على تحقيق متطلبات رسالة المهمة التي كلف بها من طرف المؤسسة.

يتضمّن هذا التقرير، حسب نظرنا، العناصر التالية:

- التذكير برسالة المهمة و مراحل إعداد التقرير؛
- تقديم المؤسسة وعرض نظامها الجبائي؛
- تقييم نظام الرقابة الجبائية وقياس الخطر الجبائي للمؤسسة؛
- التوصيات ذات الطابع العلاجي و الوقائي و كذا للاستفادة من الامتيازات الجبائية.

تمّ تدعيم دراستنا هذه، بدراسة تطبيقية على الشركة ذات المسؤولية المحدودة صوفيكي Soficlef، والتي تمّ من خلالها عرض نموذج لتقرير تطبيق منهجية المراجعة جبائية في اطار مراجعة التعاقدية. و التي تمّ الخروج بمختلف التوصيات التي نراها ضرورية لتصحيح و تفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة.

من خلال ما سبق نكون قد حاولنا الإجابة على إشكالية البحث و كذلك الأسئلة الفرعية لها، كما يمكننا إثبات صحّة أو خطأ الفرضيات التي تمّ ذكرها في المقدّمة كما يلي:

- ✓ إن المؤسسة معرّضة لعدّ أخطار خارجية و داخلية و التي من بينها عدم كفاءة موظفيها، كما أن أفضل وسيلة للحد من هذا الخطر هو القيام بتكوينهم و إنشاء مصلحة تهتمّ بالجباية و تسعى إلى نشر اليقظة الجبائية داخل المؤسسة.
- ✓ إنّ إتباع توصيات محافظ حسابات المؤسسة، المدرجة في تقريره النهائي، ليس كافيا للحد من الأخطار الجبائية، و لكن وسيلة تساعد على التخفيف منه، و أفضل طريقة لذلك هو اللّجوء للمراجعة الجبائية.
- ✓ إنّ المراجعة الجبائية ضرورية بالنسبة للمؤسسة، و هذا في حالة رغبة هذه الأخيرة بعرفة درجة الخطر الجبائي المحتمل قبل التعرّض للمراقبة الجبائية من طرف إدارة الضرائب، أو قبل القدوم على شراء أسهم جديدة لمؤسسة أخرى. فمن الصّعب ، إن لم نقل من المستحيل، القيام بضمان فعالية جبائية من طرف شخص داخل المؤسسة له نفس كفاءات المختص جبائي خارجي، أو خبير محاسب.
- ✓ إنّ المنهجية المتّبعة من خلال المراجعة المالية و المحاسبية، تبدو نفسها المطبّقة في المراجعة الجبائية، لكن يختلفان في نظرتهم للمهمّة، فالأولى لها نظرة مالية محاسبة تسعى لاعطاء رأي حول شرعية و صدق الحسابات و النتيجة، أمّا الثانية فتتعدّى الإدلاء بالرأي و لكن الخروج بالتوصيات الازمة و الكافية لتفعيل الجانب الجبائي للمؤسسة ولهذا تعتمد على عنصرين ملازمين لها و هما مراجعة الإلتزام و مراجعة الفرصة.

✓ لا يمكن لمراجع الحسابات أو المحاسب المعتمد القيام بمهمة المراجعة الجبائية، و هذا حسب القانون الجزائي الذي خول هذه المهمة للخبير المحاسب أو مؤسسة الخبرة.

✓ إن قيام المؤسسة بالمراجعة الجبائية، لا يمكن أن يضمن لها الحد النهائي من الأخطار الجبائية، فهناك أخطار لا يمكن تفاديها من طرف المؤسسة، و هذا راجع لكون القوانين الجبائية معقدة و تفسيرها يكون مختلفا من مراقب لآخر، قد يحمل المؤسسة أعباء جبائية ضخمة نتيجة لتشدده برأية و الذي قد يكون مخالفا لجوهر النص.

كما يمكن أن نذكر أهم التوصيات التي يمكن تعميمها على كل مؤسسة تخضع لنفس الحالة الجبائي التي تميزت بها مؤسسة "صوفيكي ش.ذ.م.م" و ذلك لتفعيل الجانب الجبائي لها كما يلي:

- إدراج مصلحة أو خلية خاصة بالجبائية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، تخول لها الصلاحيات اللازمة للقيام بـ :

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

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

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

- تكوين موظفي المؤسسة بشكل دوري، خاصة الذين لهم علاقة بالمحاسبة والجبائية.

- إعداد إجراءات نظام رقابة جبائي داخلي خاص بالمؤسسة، والذي يمكن الإطلاع عليه واختباره في أي وقت، ومن أي جهة كانت، سواء مراجع داخلي أو خارجي أو موظف جديد، ينقاد وينتهج من خلاله طريقة عمله، فهو بمثابة مرجع لكافة الموظفين.
- إعداد لوحة قيادة جبائية خاصة بالمؤسسة، يتم فيها تحديد كل الالتزامات الشهرية، الفصلية والسنوية
- تكييف محاسبة المؤسسة للاحتياجات الجبائية، فهو يساعد على تقديم إجابات فعلية، آنية وسريعة لبعض التساؤلات الضريبية.
- حساب المعدل الفعلي للضريبة و مقارنته من جهة، بمعدل مؤسسة أخرى تنشط في نفس قطاع نشاط، أو بمقارنته من جهة أخرى بالمعدل الفعلي للضريبة على الأرباح، و الذي يسمح بمعرفة الفرصة الضائعة للمؤسسة، لعدم استغلالها للمتاحات والفرص الجبائية و التوجه لاغتنام كل الفرص المتاحة و التي أقرها المشرع الجزائري، خاصّة تلك الصادرة في السنوات الأخيرة و المشجّعة للنهوض بالاقتصاد الوطني.
- دراسة إمكانية إنضمام المؤسسة إلى بورصة الجزائر، و الاستفادة من مختلف الامتيازات الجبائية التي أقرها المشرع الجزائري.

وفي الأخير نأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل تشمل القيام بمراجعة جبائية و فق نظام برمجة من خلال الإعلام الآلى. أو في دراسات أخرى تتناول كيفية الحد من الخطر الجبائي الناتج عن عدم كفاءة المراقبين الجبائيين.

كما لا يفوتنا التذكير بمختلف الصعوبات التي تلقيناها في إعداد هذه الدراسة خاصة في ما يخص بنقص المراجع باللغة العربية، و صعوبة الترجمة و كذا تشعب الموضوع خاصة الجانب الجبائي.

نرجو أننا وفقنا في إختيار و معالجة الاشكالية المطروحة و الاجابة على الفرضيات، و الحمد لله رب العالمين.

قائمة المراجع:

1. قائمة المراجع باللغة العربية:

1) الكتب:

- الصبان محمد سمير، عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998
- بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007
- حلمي جمعة أحمد، المدخل الحديث لمراجعة الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2000
- إبراهيم الضابط مدين ، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموما كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، جامعة دمشق، سوريا 2006
- الإتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق و المراجعة و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2010، الجزء الأول
- بن أعمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2007
- حمو محمد، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009
- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005
- صديقي مسعود، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010

- مبروك حسين، الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلب 2000
- محمد الصحن عبد الفتاح ، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000
- نور أحمد، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، مطبعة الانتصار، 1992

(2) المذكرات

- أمين الخطيب ناصر احمد، تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا 2008
- حميداتو صالح ، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة و جباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/211

(3) النصوص التشريعية والتنظيمية:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محيّن إلى غاية سنة 2013 و 2014
- القانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010
- قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية محيّن لغاية سنة 2013 و 2014
- قانون الرسوم على رقم الأعمال، للجمهورية الجزائرية محيّن لغاية سنة 2013 و 2014.
- قانون الطوابع الجبائية محيّن إلى غاية سنة 2013 و 2014
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، للجمهورية الجزائرية، 2010
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، للجمهورية الجزائرية، 2014
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، للجمهورية الجزائرية، 2014

.II المراجع باللغة الفرنسية:

1) Les ouvrages :

- Ebonodo E., La Gouvernance De L'entreprise Une Approche Par L'audit Et Le Contrôle Interne, L'hamattan, France, 2005
- Boudafox P., précis de science et technique fiscale, édition dunod, 1986
- Bougon P. et J-M. Vallée ; Audit et gestion fiscale ; édition Clef ; ATD ; France, 1986
- Bouquin H, Contrôle de gestion: PUF, 4ème édition, 1988
- Chadeaux M., J.L. Rossignol, "La performance fiscale des entreprises", Revue du Droit Fiscal n°30-35, 27, France, 2006
- Chadeaux M., L'audit Fiscal, Editions Litec, Paris, 1987
- Colin P. ; La vérification fiscale ; édition economica ; Paris ; 1985
- collins I. et g. vallin . " audit et contrôle interne " édition dalloz. France, 1998
- Condert A., D. Gilbert, E. Kormirobst, Fiscalité de l'entreprise, édition Dalloz, France, 1987
- Cozian M. , Abus de Droit, simulation et planning fiscal: Bulletin fiscal, Francis lefebvre, France, 1984
- COZIAN M., précis de fiscalité des entreprises, Editions Litec, 10ème édition 1986
- David G.B. et M.H. Olson, Management Information Systems, Conceptual Foundations, Structure and Development, 1985
- Direction Générale des Impôts, Guide pratique de la TVA, édition Sahel, Algérie, 2011
- Duhem J. et M. Jammes, audit et gestion fiscale de l'entreprise, édition efe, 1996, France
- FONTE G., V. DE LA VARENDE, Contrôle fiscal, comment s'y préparer, Editions DUNOD, France, 1995
-
- Jacquij P. « Les initiatives du ministère des finances en matière de sécurité juridique » Belgique, 2002.
- Lefebvre (F.), «La pratique de la vérification de comptabilité », Editions Francis Lefebvre, 1997.
- ortaba L, et Jean-marie cottret, droit fiscale, édition dalloz, 1993
- Percerou R., un outil de gestion l'information juridique, revue de gestion, 7-OCT 1981
- PINARD H, FABRO, Audit fiscal, edition francise lefebvre, Paris, 2008
- Pinard-Fabro (M.H.), «Audit fiscal », Editions Francis Lefebvre, 2008.
- Raffegau J., L'audit opérationnel, 1984
- SNC ,La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, 1993

- Société nationale de comptabilité, drh, Guide d'audit et de commissariat aux comptes , Alger, 1989
- Yaich R., L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, Tunisie, 2007,
- Yaich R., Théories et principes fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, France, 2004

2) Les mémoires :

- Abed F, " Audit financier du secteur bancaire " thèse de Magistère mars 1997
- Ayadi Loukil K., la gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2007-2008
- Ben Hadj Saad, L'audit fiscal dans les PME: Proposition d'une démarche pour l'expert comptable, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, Université de Sfax, Tunis, 2008-2009
- Choyakh F., La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, Faculté des Sciences Economiques de Gestion de Sfax, 2005-2006
- khalfouni R.; audit fiscal; mémoire pour l'obtention du diplôme de PGS en audit et comptabilité, CACI, 2011
- Khelif I. , les spécificités de l'audit fiscal par rapport à l'audit comptable, mémoire de fin d'étude , iedf, 1994-1996.

3) Site internet

- HAMA M. ,BOUKAR, Audit fiscal : outil contribuant à la vérification des comptes des entreprises , http://www.memoireonline.com/12/13/8196/m_Audit-fiscal--outil-contribuant--la-verification-des-comptes-des-entreprises.html.