مجلة الاقتصاد الصناعي (خزارتك)
Industrial Economics Journal –Khezzartech
EISSN: 2588-2341 ISSN:1112-7856
المجلد 11/ العدد:01 (2021)
ص.274-298

دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية في الجزائر

The role of auditing in reducing tax risks in Algeria

مالك رحماني[1]*، عيسى بولخوخ[2]

[1] مخبر إقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي (LEEGA) جامعة باتنة 1، الحاج لخضر، (الجزائر)، malek.rahmani@univ-batna.dz

[2] جامعة باتنة 1، الحاج لخضر، (الجزائر)، aissa.boulkhoukh@univ-batna.dz

تاريخ الإرسال: 2021/05/31 **تاريخ القبول:** 2021/06/26

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز فعالية التدقيق الجبائي في تسيير العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة، بشكل دوري ومستمر، والحد من الخطر الجبائي الناجم عن عدم احترام القوانين والتشريعات الجبائية، الأمر الذي يعرض المؤسسة إلى عواقب مالية تتمثل في غرامات وعقوبات قد تصل إلى حد العجز المالي.

يجدر تسليط الضوء على الرقابة الجبائية باعتبارها أحد أوجه ممارسات السلطة الإدارية في رقابة المكلفين بالضريبة من جهة، وكذا التغير في النصوص الجبائية و الطابع المعقد لقانون الضرائب من جهة أخرى، مما يشكل أبرز المخاطر الحقيقية التي قد تتعرض لها المؤسسة الإقتصادية في دورة حياتها، ويجعلها بذلك تلجأ إلى تقنيات التدقيق، لتفادي تلك المخاطر.

يستعمل التدقيق الجبائي تقنيات وآليات متنوعة، تسمح له بالاكتشاف المبكّر للتجاوزات والإغفالات، وبالتالي حصر الخطر الجبائي لتفاديه أو التقليل منه، لذلك على المؤسسة التي ترغب في تبني سياسة جبائية شفافة، أن تهتم بشكل جدّي بهذه المهمّة التي تُعتبر جهازَ إنذار مُسبق و مناعةً للمؤسّسة إن تعرضت لعمليّةَ رقابة جبائيّة مُحتملة.

الكلمات المفتاحية تدقيق جبائي؛ رقابة جبائية، مخاطر، سياسة.

تصنيفات *JEL* : *H25،H21،H2*

Abstract

This study precises effective role of tax audit in managing company tax charges, continuously and periodically, to reduce tax risk that results from the non-respecting tax legislation, which exposes the company to financial sanctions, amends financial invalidity. highlighting tax control by administrative authority in controlling the charged by tax, and the continuous changes on tax legislation with complicated character of the tax law, which represents real risk in the company circle, and pushes it to use audit technics, in order to avoid those risks. tax audit uses various technics and methods to early achieve omissions and abuses, to restrict task risk, in order to avoid it or to minimize it at least. When the company aims adopting clear tax policy, it takes tax audit in consideration, as a preventive warning alarm and immunity for the company whenever it is exposed to an eventual tax control.

Keywords: Tax audit; Tax control; risks; policy.

JEL Classification Codes: H2, H21, H25.

* **المؤلف المرسل**

1. مقدمة

تولي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الجباية أهمية قصوى في وظيفتها التسييرية، لأن التحكم الجيد في هذا المتغير يساعدها في التحكم في مواردها ألمالية كما يعتبر عنصرا أساسيا في دورة حياة المؤسسة إذ أن معظم العمليات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية تكاد لا تخلو من التزام جبائي.

يتميز النظام الجبائي في الجزائر بالتغير المستمر في قوانينه وإجراءاته كما أن معظم مواده تتميز بالطابع المعقد، شأنه شأن العديد من القوانين الجبائية في مختلف دول العالم ،مما يصعب على المؤسسات الاقتصادية التحكم الجيدفيه ،كما يتميز بطلبعه التصريحي ، الذي يعتمد في تشكيل وعائه على التصريحات التلقائية و المنتظمة التي يقدمها المكلف بالضريبة ، هذه التصريحات وإن كان ينظر إليها من قبل المشرع على أنها صادقة، إلا أنه وضع لها مجموعة من الإجراءات و الآليات والضوابط تسمح له بمراقبة تلك التصريحات من حيث مطابقتها مع القوانين والنصوص الجبائية، تمثل الرقابة الجبائية أهم هذه الإجراءات، هذه الأخيرة تشكل أكبر مصدر للخطر بالنسبة للمؤسسات ألاقتصادية والذي قد تتعرض له المؤسسة بصفة دورية و ومتزامنة.

لهذا صار لزاما على المؤسسات الاقتصادية فحص وضعيتها الجبائية باللجوء إلى أشخاص مؤهلين وذو كفاءات عالية في ميدان المحاسبة والجباية للتدقيق في الوضعية الجبائية للمؤسسة، وتزويدها بتقرير شامل عنها لتفادي المخاطر ذات الطابع الجبائي وتحديد طبيعتها والكشف عن الأخطاء والتجاوزات داخلها ومدى مطابقة الإجراءات المتبعة والنصوص القانونية، كما أن هذا التقرير يجعل المؤسسة أكثر جهوزية للخضوع لرقابة جبائية محتملة، كما يدعم مركز المؤسسة لدى مختلف الهيئات المالية ومستعملي القوائم المالية.

بناء على ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

كيف يمكن للتدقيق الجبائي التقليل من الخطر الجبائي في ظل غموض وتعقد التشريع الجبائي والتغيير المستمر في نصوصه؟

استنادا إلى الإشكالية الرئيسية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل الرقابة الجبائية أداة لمراقبة المكلفين بالضريبة؟ و هل النصوص الجبائية تصدر بشكل واضح ومفهوم وهل عدم استقرارها يؤدي إلى نشوء مخاطر؟
- هل يمكن للتدقيق الجبائي كشف حالات عدم الانتظام الجبائي للمؤسسة؟ وكيف يساهم في تجنب المخاطر الجبائية؟
- هل يمكن لأدوات التدقيق الجبائي أن تكون آلية للحد من المخاطر الجبائية؟

فرضيات البحث

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية اعتمدنا على الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** : الرقابة الجبائية أداة لمراقبة المكلفين بالضريبة ومختلف تصريحاتهم، كما أن النصوص الجبائية تصدر بشكل غير واضح وتتسم بعدم الاستقرار؛
- **الفرضية الثانية:** التدقيق الجبائي أداة لخدمة المؤسسة، تسمح بكشف حالات عدم الانتظام من الناحية الجبائية، ومن خلاله تفادي المخاطر الجبائية الناجمة عن رقابة جبائية محتملة؛
- **الفرضية الثالثة:** اعتماد المؤسسة الاقتصادية على أدوات التدقيق الجبائي من شأنها أن تساهم بدرجة كبيرة في تسيير العمليات الجبائية، خاصة المعقدة منها، كما يمكن الحد من المخاطر الجبائية.

هدف الدراسة

يهدف البحث إلى تحقيق الهدف التالي:

- إبراز دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية للمؤسسات الإقتصادية في الجزائر.

المنهج العلمي المتبع

اعتمدت الدراسة المنهجين الوصفي والتحليلي، لوصف الظاهرة محل الدراسة وتحليل المعطيات المتعلقة بالموضوع.

2 . مفهوم الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني، ويمكن تعريفها على أنها "السلطة المخولة للإدارة الجبائية، بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة، أو رسم أو حق أو إتاوة" حيث أن حرية التصريح التي يتمتع بها المكلف الجبائي، ضمن النظام الجبائي التصريحي، تجعله يحدد أسس الإخضاع الجبائي بنفسه، ويصرح بالمعلومات اللازمة التي تحدد الأوعية الضريبية إلى الإدارة، وهو الأمر الذي يمكن التأكد منه عن طريق الرقابة اللاحقة لهذه المعطيات المصرح بها. (بن غماري، 2018، صفحة 167)

الرقابة الجبائية قدمت لها عدة تعاريف ، نذكر منها:

حسب المفهوم الانجلوسكسوني: "الرقابة الجبائية هي فحص للسجلات والتقارير المالية المنشأة بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، ويتم الفحص وفقا لطرق مسطرة مما يضمن للعمل المؤدى درجة عالية من الامتياز". (بن غماري، 2018، صفحة 167)

كما عرفها قانون الاجراءات الجبائية الجزائري، على أنها حق تمارسه الادارة كما جاء في نصوص المواد 18-19 والمادة 19 مكرر، حيث جاء في المادة 18 تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، والمادة 18-1 كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

والمادة 18-2 تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها.

وعموما تمثل الرقابة الجبائية الوجه المغاير للنظام التصريحي. يتم حساب الضريبة انطلاقا من التصريحات التي تكتتبوها بناء على العناصر التي تقررون اعتمادها، وعليه يحق للإدارة الجبائية القيام بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها.

3. أشكال الرقابة الجبائية

تمارس الإدارة الجبائية هذه المراقبة على تصريحات رقم الأعمال والأرباح لتحديد كل الضرائب والرسوم والاتاوات، وتمارس الإدارة الجبائية مراقبة التصريحات على المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر والتي تدفع في ذات الوقت أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، وتتم ممارسة حق المراقبة على المؤسسات والمنشآت والهيئات المعنية خلال فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها. (خلاصي، 2014، صفحة 219)

تطبق مصالح الرقابة الجبائية عدة صور للتأكد من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة وجمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه التصريحات المقدمة، ويتم استعمال هذه الأشكال حسب الحالة أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه، معنوي أو طبيعي وهذه الأشكال هي:

1.1.3 الرقابة العامة

تظهر فائدة التحقيق الموجز في أنه لا يحتاج إلى وقت طويل ولا يلزم المحقق بإجراء أبحاث خاصة أو تنقلات، بل يتم فحص الملف الجبائي على مستوى العون المحقق أو المراقب ويمكن لهذه الرقابة أن تتخذ بطريقة شكلية أو معمقة. (عباس، 2012، صفحة 18)

2.1.3 الرقابة الشكلية

وهي تعتبر كمرحلة تمهيدية، تهدف إلى: (خلاصي، 2014، صفحة 219)

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمسجلة في التصريحات (الجمع، الترحيل...الخ) مع اجراء تقدير أو مقارنة بين التصريحات والمعلومات التي تملكها الإدارة.

- الاعتماد على كيفية ملء التصريحات وفحص شكلي لجميع التصريحات.
- كشف المعلومات والعناصر المهملة وتكليف المكلف بتصحيح الاخطاء.

3.1.3 الرقابة على الوثائق

هي عكس الرقابة الشكلية، حيث تتطلب احضار الوثائق والسجلات المحاسبية، تكون هذه المراقبة شاملة وتخص محتوى ومضمون التصريحات وتعتبر كفحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي(مقارنة رقم الأعمال بالمعلومات الموجودة في الملف كالهامش الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة ....الخ). تهدف هذه الرقابة إلى: (خلاصي، 2014، صفحة 220)

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات.
- فحص التصريحات ومقارنتها بالمعطيات الحقيقية الموجودة لدى إدارة الضرائب.
- تحليل معلومات إضافية من المكلف مع تقديم تبريرات وتوضيحات.
- التأكد من التطبيق السليم للتشريع الجبائي (حقل الاخضاع، المعدلات....الخ)
- تساعد في اختيار الملف للرقابة المعمقة لما ترى إدارة الضرائب ضرورة ذلك.

2.3 الرقابة الخارجية

بعد القيام بعملية التحقيق الموجز، يحق لأعوان الإدارة الجبائية الانتقال إلى التحقيق المعمق، وذلك في حالة اكتشاف تهرب أو غش جبائي من طرف المكلف، وتكون المراقبة المعمقة أو في عين المكان على شكلين: إما عن طريق التحقيق في المحاسبة إذا كنا بصدد شخص معنوي أو بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إذا كنا بصدد شخص طبيعي. (عباس، 2012، صفحة 20)

1.2.3 التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)

يهدف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلى التأكد من تناسق المداخيل في إطار الضريبة على الدخل ووضعية الخزينة من عوامل الحياة للمكلف. (عباس، 2012، صفحة 21)

- **التعريف الأول:** التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية معرف على أنه مجموع عمليات التحقيق والتقصي بغرض اكتشاف الفروق المحتملة بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة مقارنة بتلك التي حققها فعلا. (عباس، 2012، صفحة 21)
- **التعريف الثاني:** التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية يشكل بالفعل الوسيلة التي تمارس بواسطتها الإدارة حقها على مراقبة التصريحات المكتتبة من طرف الأشخاص الطبيعيين عند إجراء المقارنة بين المداخيل المصرح بها أو المحددة من طرف النظام الجزافي، مع وضعية الخزينة والذمة المالية وعناصر طريقة معيشة هؤلاء الأشخاص. (عباس، 2012، صفحة 21)

2.2.3 التحقيق في المحاسبة

هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى لو كانت معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا). (صالحي، 2011، صفحة 40)

المادة 20 (قانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ومعدلة بموجب القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ومعدلة ومتممة بموجب القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2016 يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ومعدلة ومتممة بموجب القانون رقم 18/18 المؤرخ في 2018/12/27 المتضمن قانون المالية لسنة 2019) تنص على:

- يمكن لأعون الإدارة الجبائية اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.
- إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجوعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات المتعلقة بسنوات مالية مقفلة.

هي مجمل العمليات التي ترمي إلى مراجعة محاسبة مؤسسة ما من خلال مقارنتها بعناصر الاستغلال وبالعناصر الخارجية بغية التحقيق في التصريحات المكتتبة والتأكد من صدقية أساس مختلف الضرائب والرسوم المستحقة بعنوان نشاط مهني.

3.2.3 معايير اختيار الملفات

عمليات اختيار الملفات لا تعتمد على معايير ثابتة، مع هذا، فقد نصت مذكرات مديرية الضرائب على بعض الخصائص التي تخدم إدارة الضرائب من أجل زيادة الحصيلة الضريبية، والتخفيض في حالات الغش والتهرب نذكر منها: (عباس، 2012، صفحة 58)

- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين؛
- تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالجباية؛
- الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة وغير المطابق للدخل المصرح به؛
- ضعف الهامش الإجمالي، مقارنة مع الهامش العادي المطبق في النشاط؛
- عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة طويلة؛
- ويتم التحقق بشكل أكبر في القطاعات الأكثر توسعا أين تظهر حالات شائعة من الغش والتهرب الضريبي، بالاستيراد والتصدير؛
- وكذا حسب الأولوية، إدراج الملفات التي تم إعدادها و لم يتم التحقيق فيها خلال السنة الماضية؛
- تخضع مؤسسات المهن الحرة إلى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إذا كانت المعلومات متوفرة وتسمح بمعرفة القيمة الحقيقية لرقم الأعمال.

وتبقى هذه المعايير مذكورة على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر فالقائمون باختيار الملفات لهم الحرية في اقتراح الملفات التي يرونها ضرورية لإخضاعها للتحقيق. (عباس، 2012، صفحة 58)

4. الخطر الجبائي للمؤسسة

1.4 تعريف الخطر الجبائي

يعرف الخطر الجبائي على أنه أي تراخي في الاستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية أو الالتزام، والذي يؤثر سلبا على ضريبة الشركة أو الأهداف التجارية لها، نتيجة أعمال غير مقبولة أو غير متوقعة مثل العقوبات، الضرائب الإضافية، الإضرار بالسمعة، الفرصة الضائعة، تحريف للقوائم المالية، تقييمات غير كافية للمخاطر ولذلك يجب على المؤسسة تسييره بين المستوى الاستراتيجي والعملي. (فتحة، 2018، صفحة 74)

المفهوم العام للخطر الجبائي يشمل في الواقع نظرتين، الأولى كلاسيكية تتعلق بعدم الاحترام الإرادي وغير الإرادي للقواعد الجبائية بينما الثانية وبنفس القدر تتمثل في الإهمال أو عدم معرفة الامتيازات التي يمكن أن تولد وفرا ضريبيا مهما.(KHELASSI, 2013, p. 143)

2.4 مصادر الخطر الجبائي

مصادر الخطر الجبائي متنوعة منها داخلي أو خارجي.

1.2.4 خطر مصدره خارجي

يمكن تلخيصه في هذه النقاط:(KHELASSI, 2013, p. 146)

الفقه الجبائي: التعقد في النصوص الجبائية يوفر مناخ لتفسيرات خاطئة للنصوص مما يجعل على إدارة الضرائب تحديد مفردات دقيقة، وواضحة عند تفسيرها للنصوص الجبائية بحيث يجعل هذه التفسيرات لا تخرج من فحواها، وعلى الإدارة الجبائية تفسير النصوص التي فيها غموض واضح.

يعتبر تفسير النصوص الجبائية من أصعب الوظائف في الإدارة الجبائية نتيجة الفقه الجبائي المعتمد من الإدارة الجبائية، ولكن في الواقع الفقه الجبائي قد يتجاوز دوره التفسيري مما يؤدي إلى سن تشريعات جبائية موازية، مما يجعله مصدر مستقل بحد ذاته على القانون الجبائي.

التفسير الإداري في بعض الأحيان يمكن أن يتجاوز مدلول النص الجبائي، ويقوم بتشويه مضمونه ويفرض نظرته للنص على قصد المشرع في اصدار هذا النص.

وبالرغم من أن هذه الممارسة التي تنقص من شرعية النص الجبائي إلا أنها تخضع لحدود، حيث أن القاضي المؤهل جبائيا يقوم بمراقبة التطابق بين النص التشريعي والجبائي واقتراح تفسير حيادي وصارم.

عدم كفاءة بعض مراقبي الضرائب: بعض المراقبين يمكن أن يخلقوا لدى المكلف بالضريبة حالة من الذعر، تجعل المكلفين بالضريبة الذين يتمتعون بحس ضريبي جيد وملتزمين، في واجباتهم الجبائية تجعلهم مقتنعين بإستحالة عدم تعديل تصريحاته الجبائية، وأنهم من غير الإمكان أن يكونوا منتظمين في علاقتهم بالإدارة الجبائية.

طبيعة تنظيم بعض القطاعات: التنظيم والبنية التنظيمية لبعض القطاعات التي يطغى عليها عدم الجدية، والرسمية تجعل المهمة أكثر صعوبة، بل حتى مستحيلة للمتعاملين الذين يريدون أن تكون سياستهم الجبائية شفافة.

هذه المخاطر ذات المصدر الخارجي، هي خطر كامن للمؤسسة لا تشكل دائما عقبات يجب تتبعها لكن مستقبلا تعتبر عنصر يجب تسييره في عدة حالات، على سبيل المثال:

- ✓ حالة استغلال شركة اجنبية: تحليل الخطر الخارجي، بما في ذلك تعقيد المعيار الجبائي
- ✓ انشاء مؤسسة في محيط غير قانوني: دراسة أولية في بداية الأمر لتنظيم بعد القطاعات

2.2.4 خطر مصدره داخلي

المخاطر ذات مصدر داخلي يمكن جمعها في فئتين:(BOULILA, 2014, p. 16)

- ✓ مخاطر مرتبطة بالإجراءات
- ✓ مخاطر مرتبطة بالأشخاص

مخاطر مرتبطة بالإجراءات: للوقاية من الخطر الجبائي يجب حتما المرور عبر المصادقة على مجموعة من الطرق والإجراءات الجبائية، الإجراءات التي لا تتماشى والاحتياجات الجبائية للمؤسسة تشجع على تطور الخطر، ولذلك من المستحسن كإجراء وقائي سن إجراءات جبائية ذات فعالية عن طريق بعض طرق المراقبة(إجراءات اعداد التصريحات الجبائية، إجراءات خاصة بالاقتطاعات من المصدر...إلخ)

تهدف الإجراءات الجبائية إلى التقليل من احتمال الخطر المتعلق بالجباية، وفي غياب هذه الإجراءات تؤدي لبقاء خطر ذو مستوى عالي.

وعليه فإن هذا الخطر المتبقي يجب تحديده لتقييم نجاعة الاجراءات الجبائية المتبعة.

مخاطر مرتبطة بالأشخاص: عدم المبالات والجهل بالقوانين وعدم كفاءة الأشخاص، ونقص التعاون فيما بينهم تولد مخاطر جبائية وعليه يجب أن يتمتع المستخدمين بحس جماعي وإرادي للقوانين الجبائية، وأن يعلموا جيدا بأن تسيير المخاطر الجبائية يجب أن يكون من القيم الإنسانية للمؤسسة، ضمان الكفاءات الجبائية والمميزات الخاصة تتطلب من المؤسسة توظيف كفاءات عالية والسهر على تكوينهم المستمر.

3.4 تقسيمات الخطر الجبائي

بناء على أعمال Price Waterhouse Coopers فإن المخاطر الجبائية يمكن تقسيمها إلى سبعة أنواع والتي تشكل في مجملها محفظة المخاطر الجبائية الخاصة بالمؤسسة: (فتحة، 2018، صفحة 77)

1.3.4 خطر التحويلات

كل عملية تجارية تصطدم بالضريبة، وكل ما تميزت هذه العمليات بالتعقيد كل ما انجر عنها حالة عدم التأكد من ناحية المعاملة الجبائية لهذه العملية، وبالتالي تحقق الخطر الجبائي. (فتحة، 2018، صفحة 77)

فبعض العمليات غير الشائعة تنجم عنها الخضوع لعملية رقابة جبائية على سبيل المثال: عملية الاندماج، تصفية شركة...الخ، في حين غيرها من المعاملات ينظر إليها بعين الريبة من طرف إدارة الضرائب على سبيل المثال: المعاملات مع الشركات الزميلة، الحسابات الجارية للشركاء، سداد الأتعاب المهنية...الخ، وتكون المؤسسات أكثر عرضة لمخاطر التحويلات في الحالات التالية:

- غياب الكفاءات المهنية والمعرفة من الناحية الجبائية عند القيام بعملية معينة؛
- غياب إطار في السياسة العامة للمؤسسة الذي يحدد ما هو مقبول وما هو غير مقبول عند القيام بعملية معينة؛
- انعدام المعرفة بالمعاملات الإدارية؛
- قلة إدراك المخاطر المرتبطة بالعملية.

2.3.4 خطر الوضعية

الخطر الجبائي يتوقف على مدى تأثيره، واحتمالية حدوثه. هذه الأخيرة تعتمد على فعل أو رد فعل الإدارة الجبائية تجاه وضعية ما، أيضا هذه الاحتمالية تكون متزايدة كلما كانت المؤسسة في وضعيات تلفت انتباه مصلحة الرقابة الجبائية على غرار:(BOULILA, 2014, p. 11)

- القطاع الذي تنشط به المؤسسة من القطاعات ذات السمعة السيئة ، أو أن المؤسسة نفسها لها سمعة سيئة؛
- أهمية المؤسسة؛
- الرصيد المدين الدائم للرسم على القيمة المضافة؛
- المؤسسة مهتزة اجتماعيا؛
- الخلافات الخطيرة بين المساهمين والتي قد ينشأ عنها نزاعات متعددة؛

- المؤسسات التي تكون ضحية وشاية من طرف جهات (في أغلب الأحيان تكون مجهولة)؛
- التصرىحات المودعة من طرف المؤسسة تحوي على نقائص وتناقضات تم اكتشافها خلال عملية الرقابة الشكلية؛
- وجود فوارق بىن ثروة المساهمين أو المسيرين والدخل المصرح به.

3.3.4 المخاطر التشغيلية

الخطر الجبائي التشغيلي يتمثل في المخاطر الكامنة في التطبيق للقوانين، والقواعد الجبائية، هذه العمليات التشغيلية لها مستويات من المخاطر المتباينة.

المخاطر التشغيلية تشمل كل المصالح وكل المستخدمين المعنيين بالوظيفة الجبائية للمؤسسة (التمويل، الجمركة، محاسبة المخزونات، المستخدمين، الخزينة والمالية، مصلحة التجارة، الفوترة، التسليمات، النقل، الاستثمارات، المحاسبة، الخ.....) (KHELASSI, 2013, p. 153)

4.3.4 خطر عدم الالتزام أو عدم الامتثال للقانون

وهي المخاطر الناتجة عن عدم احترام القوانين الجبائىة، في الواقع كل إلتواء على القانون الجبائي يكون مصدرا للخطر الجبائي.

وىرتبط هذا الخطر خاصة بـــ:(BEN HADJ SAAD, 2009, p. 19)

- نوعية الاجراءات الخاصة بالتسيير وملخصات، المعطيات المحاسبية و الجبائىة ومراجعتها (المراجعة الداخلية والخارجية)؛
- كفاءة نظام المعلومات؛
- المؤهلات الجبائية للأشخاص المتدخلين؛

- إجراءات اليقظة الجبائية (الاحاطة بالمستجدات في مجال التشريعات والنصوص التنظيمية والفقه الجبائي المتبع من طرف الادارة الجبائية).

5.3.4 مخاطر مرتبطة بالمحاسبة

المحاسبة هي الأداة التي تلخص وتحسب الوعاء الضريبي، تمثل القاعدة الأساسية للرقابة الجبائية وبالتالي تؤدي لاكتشاف الثغرات الجبائية. المحاسبة تحصر الخيارات الخاصة بالإدارة والتي لها اثر جبائي.

ومنه فإن المحاسبة من جهة تظهر كأنها مصدر خطر للمؤسسة لكن هي أداة في نفس الوقت تقترح فرص للمؤسسة.(BEN HADJ SAAD, 2009, p. 19)

6.3.4 خطر التسيير

عدد قليل من المؤسسات تقوم بتوثيق وإضفاء الطابع الرسمي على عملية إدارتها للمخاطر الجبائية، وفي هذه الحالة الخطر الأساسي يكمن في الحقيقة أن عملية تسيير الخطر الجبائي هي عملية يختص بها أشخاص ذوي خبرة في المؤسسة، إذا غادروا المؤسسة مع غياب سياسة إيصال كيفية تسيير الخطر الجبائي لمن يخلفهم، كذلك فقدان القدرة على اغتنام الفرص خلال فترة التربص، يجعل المؤسسة في وضعية صعبة.

فالاستعانة بأهل الاختصاص من خارج المؤسسة بالإضافة إلى الكفاءات الداخلية يوفر الاستقرار والاستمرارية للمؤسسة، بالإضافة إلى تسهيل عملية تكوين وتدريب المستخلفين. (فتحة، 2018، صفحة 79)

7.3.4 خطر السمعة

السمعة الجيدة تعتبر من الأصول القيمة التي تمتلكها المؤسسة، ففي مجال الضرائب السمعة الجيدة هي نتيجة امتثال المؤسسة للقوانين والقواعد الضريبية المفروضة، فهي تضمن لها انحياز ايجابي من طرف الإدارة الجبائية. (فتحة، 2018، صفحة 79)

حيث يتم تحديد مواقفنا دائما بسمعة الشخص أو الهيئة التي نتعامل معها: موردون، عملاء وكل المتعاملين مع المؤسسة. (فتحة، 2018، صفحة 79)

5. التدقيق الجبائي

1.5 تعريف التدقيق الجبائي

هو مهام تهدف إلى المصادقة على العبء الجبائي للمؤسسة، كذلك التحديد الكمي للمخاطر الجبائية التي يمكن أن تصادف أو تتعرض لها المؤسسة نتيجة عدم احترام القواعد الجبائية.

(Marie & pinard, 2008, p. 13).

كما عرفته الجمعية التقنية لتنسيق مجلس ومكاتب التدقيق: على أنه نوع من التدقيق العملياتي وهو إبداء الرأي على مجموع الهياكل الضريبية للوحدة، وكيفية تشغيلها أي أن مهام التدقيق تشمل جميع الجوانب في المؤسسة.(KHELASSI, 2013, p. 94)

كما عرف على أنه المحور الرئيسي للأمن الجبائي للمؤسسة، يسمح للمؤسسة بمواجهة الأخطار الجبائية غير المتحكم بها وتحديدها بطريقة عقلانية وقياس درجة مطابقتها مع القوانين الجبائية. (DRISSI,2016 : 238).

2.5 منهجية التدقيق الجبائي وقوانين العمل

يمكن أن تقدم إجراءات التدقيق الجبائي على هذا النحو:

1.2.5 الإعداد للمهمة

مهما كانت نوعية المدقق المتدخل في المهمة، هذا الأخير متعاقد لأجل المباشرة في تحليل المخاطر الجبائية على أساس المعلومات التي توفرها المحاسبة، والجباية والمعلومات التي سوف يجمعها. (Marie & pinard, 2008, p. 15)

الإعداد لمهمة التدقيق الجبائي تبدأ بالتعرف على المؤسسة للفت انتباه المدقق على بعض المشاكل المحددة أو مخاطر محتملة على ضوء ذلك يتم تحديد مسار الأعمال القادمة. (KHELASSI, 2013, p. 351)

حسب المعيار ISA 310 :"المدقق يجب أن يكون ملم بصفة كافية بنشاطات الوحدة، حتى يتسنى له تحديد ومعرفة الأحداث والعمليات والممارسات والتي بناءا على حكمه يمكن أن يكون لها تأثير مهم على القوائم المالية أو على الفحص الذي يقوم به، وحتى على التقرير الذي سوف يعده". (MOKHTAR, 2013, p. 50)

إضافة إلى المعرفة العامة بالمؤسسة، يهتم المدقق الجبائي، على سبيل المثال، بالنقاط التالية: (SEGHIR, pp. 31-32)

- الاستغلال الجغرافي، الذي يسمح بمعرفة الأثار الجبائية على مستوى تطبيق الاتفاقيات الدولية.
- تقسيمات الأموال الخاصة واحتمال انتمائها إلى المجمع؛
- دراسة الموارد البشرية؛
- الماضي الجبائي للمؤسسة؛
- الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ملف المسيرين؛
- القوانين الأساسية، محاضر الجمعية العامة للمساهمين والملاك ومجلس الإدارة؛
- الاطلاع على تقارير المدققين الآخرين.

2.2.5 رسالة المهمة

رسالة المهمة تبين الحقوق والواجبات المتبادلة بين الطرفين لأجل الرجوع إليها في حالة النزاع.

رسالة المهمة: توضع لتحدد بشكل خاص:(SEGHIR, p. 30)

- الالتزامات بين الطرفين؛
- أهداف المهمة؛
- حجم الأعمال التي يجب القيام بها (القرارات التي يجب تدقيقها)؛
- الرسوم والضرائب المعناة بالمهمة؛
- الآجال التي تنتهي فيها المهمة؛
- أتعاب المهمة.

3.5 آليات ومنهجية التدقيق الجبائي

لتكوين رأي حول أهداف المدقق الجبائي يجب عليه أن يطبق منهجية صارمة، ما يعني استخدام منهجية وبعض آليات تحليل المعلومات والتقليل كذلك من خطر الأخطاء. (KHELASSI, 2013, p. 352)

آليات التدقيق الجبائي هي نفسها التي تستعمل في التدقيق العام من أهمها هي:

1.3.5 تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المراجع الجبائي عمله، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج المراجعة المناسب. (فتحة، 2018، صفحة 51)

إن قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلا ماديا على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية والجبائية المتواجدة في القوائم المالية، كون أن هذا النظام يستعمل كمحدد أساسي لنطاق الاختبار بالنسبة للمفردات موضوع الفحص والمفردات التي لا يجري عليها الفحص، إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة نظام الرقابة الداخلية .(فتحة، 2018، صفحة 51)

2.3.5 التدقيق في التصريحات الجبائية

مختلف التصريحات التي يمكن أن يراقبها المدقق الجبائي هي:

- **التصريح بالوجود:** هو تصريح إلزامي لجميع المكلفين بالضريبة سواء في النظام الحقيق أو النظام الجزافي، يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يتقدموا في الثلاثين يوم الأولى من تاريخ بداية نشاطهم مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021، صفحة 43)

عن طريق هذا التصريح تعرف المؤسسة عند إدارة الضرائب وأي نظام تخضع له.

- **التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط**

يتعين على الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة حسب ربحهم الحقيقي أن يقدموا فضلا عن المعلومات المشار إليها في المادة السابقة بتصريحاتهم بالتنازل أو التوقف عن النشاط إلى مفتشية الضرائب المباشرة التي يتبع له مكان وجود مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية حسب الحالة، وذلك حسب الأشكال المحددة في المادة 152 وفي أجل 10 أيام المقررة في المادة 195. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021، صفحة 47)

- **التصريحات الشهرية**

على المدقق أن يتحقق من أن التصريحات الشهرية (TVA, TAP, IRG/SALAIRE, IBS, DT وغيرها) تم التصريح بها في العشرين يوم الأولى من الشهر سواء كان ذلك للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين. (KHELASSI, 2013, p. 385)

ويمكن استعمال هذا الجدول في تتبع التصريحات الخاصة بالرسم على النشاط المهني TAP:

الجدول رقم (01): متابعة تصريحات المؤسسة فيما يخص الرسم على النشاط المهني

تعيين التصريحات	الوثيقة المستعملة	مكان إيداع التصريح	تاريخ آخر أجل لإيداع التصريح
التصريح بالرسم النشاط المهني	السلسة G50A	مفتشية مكان النشاط	خلال 20 يوم الأولى من الشهر الموالي

المصدر:(KHELASSI, 2013, p. 385)

الجدول رقم (02): متابعة التصريحات الشهرية للمؤسسة لمختلف الضرائب والرسوم الخاضعة لها

التعيين	الوثيقة المستعملة	مكان إيداع التصريح	تاريخ آخر أجل لإيداع التصريح	عدم التصريح	تصريح متأخر
تصريح شهري: 1) الرسم على النشاط المهني/ ضريبة الدخل الإجمالي على الأجور.	سلسلة GN°50A	قباضة الضرائب التابعة لإقليم النشاط	خلال 20 يوم الأولى من الشهر	بعد إعذار المكلف من طرف إدارة الضرائب بتعديل الوضعية الجبائية في آجال شهر - فرض ضريبة تلقائي؛ - غرامة تساوي 25% من الحقوق المستحقة. - إصدار جدول ضريبي يستحق فورا.	1)فترة التأخير التي لا تتعدى شهر: تطبيق غرامة تأخير قدرها 10% من الحقوق المستحقة. 2)فترة التأخير التي تتعدى شهر: تطبيق غرامة تأخير قدرها 25% من الحقوق المستحقة. 3) الدفع المتأخر للحقوق: - تطبيق غرامة تأخير 10%. - فيما يخص الرسم على رقم الأعمال تطبق غرامة قدرها 3٪ لكل شهر تأخير بالإضافة إلى عقوبة 10٪ المذكورة أعلاه بحد أقصى 25٪.
2) **TAP-IRG/SAL** لقطاع ،حقوق نوعية(**TSA-TIC-TVA**)	سلسلة GN° 50	قباضة الضرائب التابعة لمقر النشاط	خلال 20 يوم الأولى من الشهر		

المصدر: (KHELASSI, 2013, p. 386)

- **التصريحات السنوية**

  - **التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي أو بالضريبة على أرباح الشركات**

كل مكلف بالضريبة خاضع لـــــ: IRG أو IBS يجب أن يقدم تصريح سنوي بالمداخيل أو الأرباح حتى في حالة عدم تحقيق أي ربح أو مدخول في نموذج توفره الإدارة الضريبية. (KHELASSI, 2013, p. 389)

✓ **بالنسبة للأشخاص الطبيعيين**

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية: (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021، صفحة 9)

- أرباح مهنية؛
- عائدات المستثمرات الفلاحية؛
- الإيرادات المحققة من الإيجارات المبنية وغير المبنية؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية و الحقوق العقارية الحقيقية، وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.

يتم التصريح بالمداخيل في 30 أفريل كحد أقصى في تصريح سلسلة GN° 01. (KHELASSI, 2013, p. 389)

✓ **الأرباح الصناعية والتجارية BIC سلسلة "G N°11"**

هو تصريح خاص مكون من صفحتين، الأولى تحتوي على الإسم واللقب أو الاسم الاجتماعي، العنوان، النشاط، تاريخ ومكان الازدياد للمكلف، الرقم الجبائي، مكان مسك المحاسبة، الصفحة الثانية يصرح فيها بالنتيجة الجبائية (أرباح أو خسائر) والتصريح بالعمليات الخاضعة والمعفية الخاصة برقم الأعمال الإجمالي.

الجدول رقم (04): جدول متابعة الأرباح الصناعية والتجارية

التعيين	الوثيقة المستعملة	مكان إيداع التصريح	تاريخ آخر أجل لإيداع التصريح	عدم التصريح	تصريح متأخر
التصريح المهني: الأرباح الصناعية والتجارية	السلسلة G11	مفتشية الضرائب الخاصة بمكان النشاط	قبل 01 ماي من كل سنة.	فرض تقييم تلقائي مع تطبيق زيادة قدرها 25٪	– فترة للتأخير التي لا تتجاوز شهر: تطبيق غرامة تأخير تساوي 10%. – فترة للتأخير التي تتجاوز شهر: تطبيق غرامة تأخير تساوي 25%.

المصدر: (KHELASSI, 2013, p. 390)

الجدول رقم (05): جدول متابعة المرتبات و الأجور:

تعيين التصريح	الوثيقة المستعملة	مكان إيداع التصريح	تاريخ آخر أجل لإيداع التصريح
المرتبات و الأجور	السلسلة H N°01	مفتشية الضرائب الخاصة بمقر إقامة الملف بال أو مقر المؤسسة.	قبل 01 أفريل من كل سنة (تصريح يقدمه المستخدم أو المدين)

المصدر: (KHELASSI, 2013, p. 390)

الجدول رقم (05): جدول متابعة الضريبة على الدخل الإجمالي:

التعيين	الوثيقة المستعملة	مكان إيداع التصريح	تاريخ آخر أجل لإيداع التصريح	عدم التصريح	تصريح متأخر
الضريبة على الدخل الإجمالي	السلسلة G N°01	مفتشية الضرائب الخاصة مقر السكن	قبل 01 ماي من كل سنة	فرض ضريبة وتطبيقها على المساهمة بزيادة قدرها 25٪	- فترة التأخير التي لا تتجاوز شهر: تطبيق غرامة تأخير تساوي 10% من المساهمة. - فترة التأخير التي تتجاوز شهر: تطبيق غرامة تأخير تساوي 20% من المساهمة.

المصدر: (KHELASSI, 2013, p. 390)

الجدول رقم (05): جدول متابعة الضريبة على أرباح الشركات:

التعيين	الوثيقة المستعملة	مكان إيداع التصريح	تاريخ آخر أجل لإيداع التصريح	عدم التصريح	تصريح متأخر
الضريبة على أرباح الشركات	السلسلة G N°04	مفتشية الضرائب الخاصة مقر السكن	قبل 31 ماي من كل سنة	فرض ضريبة وتطبيقها على المساهمة بزيادة قدرها 25٪	- فترة التأخير التي لا تتجاوز شهر: تطبيق غرامة تأخير تساوي 10% من المساهمة. - فترة التأخير التي تتجاوز شهر: تطبيق غرامة تأخير تساوي 20% من المساهمة.

المصدر: (KHELASSI, 2013, p. 390)

6. خاتمة

يعتبر التغير المستمر للنصوص الجبائية ، في ظل الطابع المعقد لقانون الضرائب و كذا الحق في الرقابة الجبائية الذي تمارسه الادارة، من المخاطر الحقيقية التي قد تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية في دورة حياتها.

ان عدم الالتزام او التهرب من الواجبات الجبائية الملقاة على عاتق المكلفين بالضريبة، ينتج عنه عقوبات تتمثل في زيادات و غرامات ثقيلة، التي حتما سيكون لها اثر ماليا كبيرا سيؤثر سلبا على دورة إستغلالها ،كما ان تفويت المزايا والامتيازات التي تمنحها الادرة الجبائية من شأنه ان يضر بمصلحة المؤسسة نتيجة خسارة وفرا ضريبيا يدعم المركز المالي للمؤسسة في ضل محيط تنافسي شرس.

يستعمل التدقيق الجبائي في مهمته تقنيات وآليات متنوعة ناهيك عن الكفاءة المهنية التي يتمتع بها المدقق في الجانب الجبائي، تسمح كلها بالكشف المبكر للتجاوزات والإغفالات وعدم الانتظام في الجانب الجبائي، وبالتالي حصر الخطر الجبائي وبالتالي تفاديه او التقليل منه عن طريق حزمة من الإجراءات والتقنيات، تجعل التحكم في المتغير الجبائي أكثر نجاعة مما يجعل المؤسسة اكثر استقرارا من الناحية الجبائية، تصل الى حد تحقيق الامن الجبائي.

لذى فالمؤسسة التي تريد ان تتبنى سياسة جبائية شفافة عليها بالإهتمام الجدي لهذه المهمة التي تعتبر كجهاز انذار مسبق أو مناعة للمؤسسة إن تعرضت لعملية رقابة جبائية محتملة.

7. قائمة المراجع

BEN HADJ SAAD, MOHAMED. (2009). L'AUDIT FISCAL DANS LES PME:PROPOSITION D'UNE DEMARCHE POUR L'EXPERT-COMPTABLE.

BOULILA, AISSA. (2014). L'audit fiscal : proposition d'une démarche axée risques Cas de l'industrie chimique.

KHELASSI, RIDHA. (2013). Précis d'audit fiscal de l'entreprise. ALGER: BERTI EDITION.

Marie, HELEN., & PINARD FABRO. (2008). AUDIT FISCAL. PARIS: FRANCIS LEFEBVRE.

MOKHTAR, MOHAMED ABDESSALAM. (2013). AUDIT FISCAL DE LA SOCIETE NIGERIENNE DES TELECOMMUNICATION SONITEL-SA.

SEGHIR, RACHID SEDIK. (n.d.). L'AUDIS FISCALE DES SOCIETES DANS LE CONTEXTE MAROCAIN: METHODOLOGIQUE ET PRATIQUE.

خلاصي، رضا، (2014) ،شذرات النظرية الجبائية، الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.

صالحي، العيد، (2011) ،الوجيزفي شرح قانون الاجراءات الجبائية، الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.

عباس، عبد الرزاق، (2012) ،التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، عين مليلة الجزائر، دار الهدى للطباعة والنشر.

الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية، (2021) ،قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

فتحة أميرة، (2018)، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة، جامعة محمد خيضر بسكرة.

بن غماري، ميلود، (2018) ،الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، جامعة أبوبكر بلقايد تلمسان.

.https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar:(25/05/2021)

Industrial Economics Review (KHAZZARTECH)
EISSN: 2588-2341 ISSN:1112-7856
Volume: 11 / N°: 01 (2021)
p 274-298

The role of auditing in reducing tax risks in Algeria

Malek Rahmani[1*], Aissa Boulkhoukh [2]

[1] LEEGA laboratory, University of Batna1, Hadj Lakhdar (Algeria)
malek.rahmani@univ-batna.dz
[2] University of Batna1, Hadj Lakhdar (Algeria)
aissa.boulkhoukh@univ-batna.dz

***Received*: 31-05-2021** ***Accepted*: 26-06-2021**

Abstract
This study precises effective role of tax audit in managing company tax charges, continuously and periodically, to reduce tax risk that results from the non-respecting tax legislation, which exposes the company to financial sanctions, amends financial invalidity. highlighting tax control by administrative authority in controlling the charged by tax, and the continuous changes on tax legislation with complicated character of the tax law, which represents real risk in the company circle, and pushes it to use audit technics, in order to avoid those risks. tax audit uses various technics and methods to early achieve omissions and abuses, to restrict task risk, in order to avoid it or to minimize it at least. When the company aims adopting clear tax policy, it takes tax audit in consideration, as a preventive warning alarm and immunity for the company whenever it is exposed to an eventual tax control.

Keywords:
Tax audit;
Tax control;
Risks;
Policy.

JEL Classification Codes: H2, H21, H25.

* Corresponding author