

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي



جامعة معسكر

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مطبوعة بعنوان:

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الحثائية

لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة و تدقيق

من إعداد :

الأستاذة زوانب غريسية

أستاذة محاضرة أ بجامعة معسكر

السنة الجامعية 2020/2019

الصفحة	فهرس المحتويات
4	المقدمة
5	الدرس الأول: مدخل الى الجبائية
5	أولا: عموميات حول الضرائب
8	ثانيا: النظام الضريبي
9	ثالثا: قواعد الضريبة
10	رابعا: التنظيم الفني للضريبة
14	خامسا: تصنيف الضرائب
19	الدرس الثاني: الاطار القانوني للنظام الجبائي الجزائري
19	أولا: مصادر القانون الضريبي (الجبائي)
20	ثانيا: تطبيق القانون الجبائي في الزمان و المكان
20	ثالثا: التزامات المكلفين بالضريبة:
24	الدرس الثالث: النظام الجبائي الجزائري
24	أولا: الرسم على القيمة المضافة
30	ثانيا: الرسم على النشاط المهني
33	ثالثا: الضريبة على أرباح الشركات
36	رابعا: الضريبة على الدخل الإجمالي
42	خامسا: الضريبة الجرافية الوحيدة
45	الدرس الرابع: الإطار المفاهيمي لعملية المراجعة الجبائية
45	أولا: تعريف المراجعة
46	ثانيا: مفهوم المراجعة الجبائية و أهميتها
48	ثالثا: أهداف المراجعة الجبائية
53	رابعا: علاقة المراجعة الجبائية بباقي المراجعات

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

57	الدرس الخامس: أشكال المراجعة الجبائية وفق التشريع الجبائي الجزائري و اعتباراتها
57	أولا : أشكال المراجعة الجبائية حسب التشريع الجزائري
60	ثانيا: اعتبارات المراجعة الجبائية
62	الدرس السادس: إجراءات المراجعة الجبائية المعمقة على محاسبة الشركات
62	أولا: مراحل التدقيق المحاسبي
68	ثانيا: إجراءات التدقيق الجبائي من جانب الشركات
70	ثالثا: إجراءات التدقيق المصوب للضرائب و الرسوم
71	الدرس السابع: إجراءات المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف
71	أولا : التحضير للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف
73	ثانيا: سير التدقيق المعمق
74	ثالثا: الإبلاغ بالنتائج و إقفال التدقيق المعمق
76	الدرس الثامن: المراجعة العملية للضرائب و الرسوم
76	أولا: مراجعة الضريبة على أرباح الشركات
80	ثانيا: مراجعة الرسم على النشاط المهني
83	ثالثا: مراجعة الرسم على القيمة المضافة
87	رابعا: مراجعة الضريبة على الدخل الإجمالي/ أجور
89	الدرس التاسع: دراسة حالة في التدقيق الجبائي على محاسبة الشركات
94	خاتمة
95	مواضيع امتحانات في التدقيق و المراجعة الجبائية
100	الحلول النموذجية لامتحانات
103	قائمة المراجع
108	الملاحق

المقدمة :

الضريبة هي فريضة مالية تدفع من الأفراد إلى السلطات العامة، بصفة نهائية و بدون مقابل حسب قدرتهم المالية من اجل تحقيق المنفعة العامة. و في هذا الإطار فهي تمس مداخيل الأفراد أو المؤسسات الذين يسعون إلى التقليل من التكاليف الجبائية.

و هذا ما أدى إلى ازدياد أهمية المراجعة الجبائية التي تساهم من جهة ، في مراقبة التزام الأفراد بدفع الضريبة و بالتالي التقليل من التهرب الجبائي و من جهة أخرى في التخفيف من العبء الضريبي الناتج عن التأخر أو عدم دفع الضريبة بما يساهم في التحكم في حجم الضرائب المدفوعة.

فالمراجعة الجبائية تحتل مكانة هامة بالنسبة للمكلفين في اتخاذ القرار فيما يخص الجانب الجبائي و بالنسبة لإدارة الضرائب التي تحتاجه في المراقبة الجبائية الفعالة.

إن سنقوم في هذه المحاضرات بعد شرح مفهوم الضرائب و التزامات المكلفين بالضريبة، التعرف على النظام الجبائي الجزائري ثم تقديم مفهوم التدقيق أو المراجعة و ما يتعلق بها، ثم سنتطرق إلى التدقيق الجبائي، أشكاله ، إطاره القانوني ومراحله لنختم بدراسة حالة حول التدقيق الجبائي ونماذج عن مواضيع الإمتحانات.

الهدف من دراسة المقياس: التعرف على مفهوم التدقيق الجبائي، علاقته بمفاهيم مشابهة أنواعه و مراحله العملية حسب القانون الجبائي الجزائري.

معلومات ضرورية: يجب أن تكون للطالب معرفة مسبقة بالمحاسبة، الجبائية، التدقيق و القوانين الجبائية 2020 (يمكن الاطلاع عليها من خلال موقع المديرية العامة للضرائب مع إمكانية تحيينها).

الدرس الأول: مدخل الى الجبائية

أولاً: عموميات حول الضريبة

1- مفهوم الضريبة:

تم تعريف الضريبة من قبل العديد من الكتاب وقد انتقينا بعض التعاريف على أن الضريبة هي عبارة عن :

التعريف الأول: "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".¹

التعريف الثاني: يعرفها أساتذة الفكر المالي بأنها " فريضة نقدية تقتطعها الدولة، أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبراً، وبصفة نهائية، وبدون مقابل، وتستخدمها لتغطية نفقاتها، والوفاء بمقتضيات وأهداف السياسة المالية العامة للدولة".²

أما عن احدث تعريف للضريبة هي " فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".³

2- خصائص الضريبة:

نستنتج من التعاريف السابقة خصائص الضريبة والتي تميزها عن مصادر الدخل الأخرى وهي:

-**الضريبة فريضة مالية:** الضريبة مبلغ من النقود تفرض في الوقت الحاضر في صورة نقود مسايرة للطابع النقدي للمعاملات الاقتصادية، حيث لم يكن الحال كذلك في المراحل الأولى من نشأة الضريبة حيث كانت تدفع عينا، وما يميز الشكل النقدي عن شكلها العيني أن

¹ Pierre Beltrame : « la fiscalité en France », Hachette livre, 6^{ème} édition, 1998, p12.

² غازي عنابة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، الأردن، 1997، ص: 72 .

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 14.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

الضريبة العينية تتطلب تكاليف مرتفعة لجبايتها، ولا تتفق مع قواعد العدالة من حيث توزيع العبء الضريبي.

-تغطية النفقات العامة: إن الضريبة تبررها النفقات العامة التي تهدف إلى تقديم الخدمات العامة ذات الصلة الاقتصادية والاجتماعية، وتعتبر النفقة العامة في العصر الحديث ذات نفع عام سواء استفاد منها فرد معين أو مجموعة معينة.¹

-الضريبة فريضة إلزامية (جبرية): أي قسرية، تفرض أو تجبى من الأفراد على سبيل الجبر، أو الإلزام، انطلاقاً من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها. وتتمثل القسرية أيضاً في عدم ضرورة مشورة الأفراد، أو الحصول على موافقتهم عند فرضها أو جبايتها منهم، وفي انعدام حقهم على الاعتراض عليها، وعلى أحكامها، حيث تعتبر فرضية الضرائب عملاً من أعمال السلطة العامة، وحقاً من حقوق الدولة سواء بالنسبة لفرضها، أو تحصيلها.

-الضريبة تدفع بصفة نهائية: بمعنى أنها لا تسترد، ولا يحق المطالبة بها، ويدفعها المكلفون بصفة نهائية لا تسترجع حتى وإن لم تصدر بقانون، حتى ولو كانت أكثر من قيمتها، حتى ولو لم تتحقق المصلحة العامة منها. ولكن يجوز إلغاؤها عند زوال شروطها.

-الضريبة فريضة بلا مقابل: أي تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل أو نفع معين مقابلها. فالمكلفون يدفعونها ليس نظير منافع، أو خدمات ينتظرون من الدولة تقديمها لهم. فليس هناك علاقة بين ما يدفعه الأفراد من ضرائب وما يحصلون عليه من منافع أنية أو سريعة من الدولة. بل قد لا يحصلون على أية منافع. فالفرد يدفع الضريبة بصفته احد أفراد المجتمع تربطه بدولته روابط سياسية، واقتصادية، واجتماعية، وعليه أن يساهم في الأعباء العامة للدول على اعتبار أن الدولة قائمة على أساس نظرية العقد الاجتماعي توفر لرعاياها الخدمات الأساسية من تعليم، وصحة، ومواصلات، وامن، وغيرها مقابل تنازل رعاياها عن شئ من حرياتهم، وأموالهم، والمتمثلة في الضرائب.²

بالتالي تتلخص الضريبة في أنها اقتطاع مالي يلزم الأشخاص بأدائه للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل بغرض تحقيق نفع عام.

¹ قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 81-82.

² غازي عناية، مرجع سابق، ص: 73-74.

3- أهداف الضريبة

تشكل الضريبة أداة لتأدية وظيفة معينة، وغاية محددة تسعى لتحقيقها. فإذا انتفى الهدف الوظيفي منها انتفت الحكمة من فرضها. ولقد أدى توسع تدخل الدولة في الحياة العامة إلى توسع وظيفة الضريبة، فلم يصبح الهدف من فرض الضريبة توفير الأموال لتغطية النفقات العامة فقط، بل أصبحت تؤدي أيضا أهداف أخرى في المجال الاقتصادي والاجتماعي.

3-1- الأهداف المالية: لقد اقتصر هدف الضريبة في الفكر التقليدي على توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات العامة، ولتحقيق الهدف المالي من الضروري تحقق شرطين أساسيين في فرض الضريبة هما: حياد الضريبة ووفرة حصيلتها¹.

3-2- الأهداف السياسية: يمكن استخدام الضرائب لتحقيق أهداف سياسية معينة سواء داخل الدولة من خلال تمييز المعاملة الضريبية بين الطبقات، وكذلك باستخدام الضريبة كأداة سياسية لتعزيز مركز السلطة الحاكمة، أو بين الدول من خلال تسهيل التجارة الخارجية مع بعض الدول أو للحد منها، ففي حالة وجود علاقات طيبة مع دولة معينة، تعمل الدولة على خفض أو إعفاء الضرائب الجمركية، أما في حالة العكس فتعمل على زيادة تلك الضرائب².

3-3- الأهداف الاقتصادية:

تهدف الضريبة إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي باستخدامها كأداة تفيد في معالجة الأزمات على النحو التالي:

ففي فترات الانكماش يتم خفض معدل الضريبة لتشجيع الأفراد على الإنفاق؛ وفي فترات التضخم يتم رفع معدل الضريبة لامتصاص القوة الشرائية للأفراد كما تهدف الضريبة إلى التشجيع على الاستثمار، وذلك إما بإعفاء بعض المشاريع من الضرائب، أو تخفيض معدل الضريبة عليها، والذي يوجه أنظار المستثمرين إلى القيام بهذه المشاريع وبالتالي زيادة إيرادات الدولة من الضرائب³.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزائر، 2011، ص: 40-41.

² ناصر مراد، نفس المرجع السابق، ص: 59.

³ نابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة، مذكرة ماجستير، 2013-2014، جامعة قسنطينة 2، ص40.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

كما تساهم الضريبة في ترشيد الاستهلاك فيعتمد رفع معدل الضريبة على السلع لتوجيه القطاع العائلي نحو الادخار والتقليل من الاستهلاك.

3-4- الأهداف الاجتماعية:

تساهم الإيرادات الضريبية في تقليل التفاوت بين طبقات المجتمع الواحد، عن طريق إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة والهدف من ذلك تحقيق العدالة الاجتماعية، أو رفع معدل الضريبة على بعض المنتجات الضارة" كالجائز، الخمر " ...لغرض الحد من الآفات الاجتماعية أو عن طريق إعفاء الهيئات التي تهدف للنفع العام من الضرائب " المستشفيات، مؤسسات التعليم¹..."

يمكن أن يتعارض الهدف المالي للضريبة مع أهدافها الاقتصادية أو الاجتماعية، وفي هذه الحالة يجب أن يحظى بالأولوية كمبدأ وأساس الهدف المالي. ومن الأمثلة التي يمكن عرضها لإيضاح هذه الفكرة والحالات التي يتحقق فيها هذا التعارض والاختلاف، فرضية جمركية مرتفعة لحماية الصناعة الوطنية تسبب تقلصا في الإيرادات الضريبية لأنها تؤدي إلى انخفاض الواردات من السلع الأجنبية التي تنافس المنتجات الوطنية. وكذلك الضرائب المرتفعة على الثروة فهي وإن كانت حصيلتها مرتفعة في البداية ، إلا أنها تؤدي كذلك على المدى الطويل إلى تقلص إيراداتها، لأنها تؤدي إلى نقص حجم الثروة التي فرضت عليها الضرائب².

تساهم الضريبة في تحقيق الأهداف العامة ليس فقط الأهداف المالية والتي اقتصر عليها الضريبة في السابق وفقا لدور الدولة آنذاك، بل أيضا تدعم الضريبة كلا من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية.

ثانيا: النظام الضريبي

1- النظام الضريبي وفقا للمفهوم الواسع:

يعرف النظام الضريبي وفقا للمفهوم الواسع على النحو التالي:

¹ نابتي رحمة، نفس المرجع السابق، ص 40.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، المرجع السابق، ص: 35.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

"هو مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكمها وتفاعلها إلى كيان ضريبي معين ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والتي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف"¹

2-النظام الضريبي بالمفهوم الضيق:

يعرف النظام الضريبي بمفهومه الضيق على النحو الموالي " : هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل"².

إن هناك العديد من القواعد والأسس التي يتعين على المشرع اتباعها ومراعاتها عند وضع أسس النظام الضريبي، وهي القواعد التي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى، كما أن الضرائب يتم فرضها بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

ثالثا: قواعد الضريبة

يعد آدم سميث أول من حدد هذه القواعد :

1-قاعدة العدالة :

تعني هذه القاعدة مساهمة أفراد المجتمع جميعا في أداء الضريبة بما يتناسب و قدرتهم المالية، فجميع الخاضعين للضريبة كأفراد يتحملون عبئها و يخضعون لها دون محاباة أو تفضيل و ذلك يعني وجوب خضوع جميع الأفراد دون تمييز بين نوع الإيرادات و مصدرها، كذلك يجب أن يراعى في فرضها المقدرة المالية لكل مكلف، لتحقيق المساواة في تحمل الأعباء العامة، حيث تفرض على الجميع بنفس المقدار و بما يتناسب مع حجم الدخل الذي يحصل عليه الفرد.³

2-قاعدة اليقين (التأكد والوضوح):

و تعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة على سبيل اليقين و التحديد دون ان يشوب فرضيتها أي غموض أو إبهام و ذلك بان يكون سعرها و وعائها و نصابها و موعدها و إجراءات

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارنة، الدار الجامعية للنشر و الطبع و التوزيع، الإسكندرية، 2002، ص 13.

² المرسي سيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص 06.

³ أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي ، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1997 ص128.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

تحصيلها و كل ما يتصل بها من احكام واضحا ومعروفا و بصورة مسبقة بالنسبة للمكلفين تشجيعا لهم على ترتيب التزاماتهم المالية و دفع ما عليهم منها في الوقت المناسب. ويرتبط مفهوم اليقين الضريبي بمفهوم الثبات و الاستقرار الضريبي فالتحديد الواضح للضريبة يتعارض مع كثرة التعديلات في جوانبها المختلفة: كالسعر و المقدار والوعاء و الاجل... الخ¹

وقد أخذت التشريعات الضريبية الحديثة بهذا المبدأ، فأصبحت معها الضريبة و اذحة ومحددة من حيث وعائها وسعرها ووقت وكيفية تحصيلها.

3-قاعدة الملازمة²:

و تعني هذه القاعدة ملازمة الضريبة عند دفعها لظروف دفعها، بحيث يتم فرضها في الوقت وبالطريقة التي تتناسب وتتلاءم مع رغبة الممول وظروفه بدرجة كبيرة، ويتم تحصيلها كذلك في الوقت وبالطريقة التي تناسب الممول وتتيح إمكانية دفعها، بحيث تكون أوقات تحصيلها تتناسب مع حصول الممول على دخله أو إيراداته وعوائده.

4-قاعدة الاقتصاد: و تعني هذه القاعدة الاقتصاد في تكلفة جباية الضريبة، أي "أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة، خاصة إذا سادت إجراءات و تدابير إدارية في غاية التعقيد، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها. و مراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه"³ و عليه فإن قاعدة الاقتصاد تعني أن أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض تكلفتها وارتفاع وعائدها و غزارة حصيلتها.

هذه هي القواعد الأساسية للضريبة كما صاغها آدم سميث، وهي ما زالت محل اعتبار في علم المالية الحديث، ويضيف بعض الكتاب لها قاعدتين تكميليتين تتمثلان في قاعدة المرونة التي يقصد بها زيادة الحصيلة تبعاً لزيادة الدخل والثروة القوميتين، وقاعدة الانتاجية ومعناها أن تكون حصيلة الضريبة كبيرة حتى تغني ضرائب قليلة عن ضرائب كثيرة ومتعددة.

رابعا:التنظيم الفني للضريبة

¹غازي عناية، المالية العامة، مرجع سابق، دار المكتبة الوطنية 1997، ص14
² عفيف عبد الحميد، فعالية النظام الضريبي في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012) مذكرة ماجستير سنة 2013/2014، جامعة سطيف 1 ص07
³ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، 2012، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص162

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

يعنى التنظيم الفني للضريبة بتحديد الإجراءات والوضعيات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها على ضوء المبادئ الاقتصادية التي يجب مراعاتها فستعرف على الوعاء الضريبي ، لتتطرق إلى كيفية جباية الضريبة.

1-وعاء الضريبة:

يقصد به المادة الخاضعة للضريبة، التي تفرض عليها، وهو الشيء أو الأساس الخاضع لها سواء كان نشاط أو سلعة أو حيازة¹.

2-سعر الضريبة:

بعد أن تم تحديد وعاء الضريبة لا بد من تحديد مقدار الضريبة أو بعبارة أخرى يتطلب الأمر تحديد ما يمكن استقطاعه من ذلك الوعاء بوصفه ضريبة و هو ما يعرف بسعر الضريبة. و يمكن ان تكون ضريبة نسبية أو تصاعدية ، كما يمكن ان يتخذ السعر صورتين أساسيتين²:
السعر القيمي: و يتمثل في صورة نسبة مئوية من قيمة الوعاء بعد تقديره بالنقود.

السعر النوعي:و يتمثل في صورة مبلغ نقدي معين على كل وحدة كمية من وعاء الضريبة و قد تكون هذه الوحدة وزنا أو حجما أو مساحة...الخ

3-تقدير المادة الخاضعة للضريبة:

يتم تقدير وعاء الضريبة إما عن طريق السلطة الضريبية و إما عن طريق المكلف ذاته (التصريح):

3-1-التقدير بواسطة الإدارة:

وفقا لهذا النوع من التقدير تقوم الإدارة الضريبية نفسها بتقدير المادة الخاضعة للضريبة وذلك تبعا لعدة أساليب وتتمثل فيما يلي:

3-1-1-طريقة التقدير الإداري المباشر:

حسب هذه الطريقة تقوم الدوائر الضريبية بنفسها بتقدير المادة الخاضعة للضريبة. وما يمكن الإشارة إليه هو أن طريقة التقدير المباشر هي طريقة شائعة الاستعمال، كما أنها تمتاز بوفرة حصيلتها إضافة إلى عدالتها، وبالرغم من المزايا التي تتمتع بها هذه الطريقة إلا

¹ عبد الله خبايا ، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الجزائر، 2009 ، ص137.

² عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي، الحامد للنشر و التوزيع، 2003 ص107

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

أنها لا تخلو من العيوب والتي تتمثل في: ارتفاع التكاليف، بالإضافة إلى ما تحتاجه من عاملين يتميزون بالخبرة والكفاءة العالية.

3-1-2-التقدير الغير مباشر :

و يكون ذلك عندما تقوم الإدارة بتقدير وعاء الضريبة مستعينة بعنصر خارجي و يتم في هذا الاطار التمييز بين التقدير بالمظاهر الخارجية و التقدير الجزافي.

أ-طريقة المظاهر الخارجية:

تقوم هذه الطريقة على تقدير المادة الخاضعة للضريبة على مظاهر خاصة يعينها القانون، فبدلاً من التقصي و البحث لمعرفة حقيقة وعاء الضريبة و بالذات الدخل، تقوم الإدارة باستنتاج مقداره من بعض المظاهر التي تدل عليه¹، وكمثال على ذلك: إيجار المنزل، عدد السيارات، عدد الآلات المستخدمة، والتي تعتبر معبرة على ثروة المكلف، وهنا لا تفرض الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة، ولكن تفرض في الواقع على المظاهر الخارجية. "وبالرغم من سهولة تطبيق هذه الطريقة من طرف الإدارة الضريبية إلا أنها لا تتناسب ومبدأ العدالة الضريبية، لأنه لا يأخذ في الاعتبار دخل الفرد وإنما مختلف المظاهر الخارجية له، ولهذا فإن أغلب التشريعات الضريبية تخلت عن هذه الطريقة"².

ب-طريقة التقدير الجزافي:

و تقدر في هذه الطريقة المادة الخاضعة للضريبة تقديراً جزافياً على أساس بعض القرائن ، مثل تقدير الأرباح على أساس النشاط التجاري من طرف المشرع الضريبي، والذي يعرف بالجزاف القانوني، وقد يحدث ألا يحدد المشرع الضريبي القرائن ويترك للإدارة الضريبية الحرية في تقدير ذلك والتي قد تقوم بمناقشة مع المكلف بالضريبة والاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله، والذي يعرف بالجزاف الاتفاقي، وما يميز هذا الأسلوب هو السهولة وبعده عن التعقيد.

¹ عادل فليح علي، مرجع سابق، ص120

² زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، دون سنة نشر ص169 عن نابتي رحمة بتصرف ، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي ، مذكرة ماجستير في علوم التسبير، جامعة قسنطينة، 2013 2014

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

3-2-التقدير بواسطة الأفراد:

وفقا لهذه الطريقة تتبع الإدارة الضريبية جهة أخرى للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة، فإما أن تعتمد على إقرار المكلف نفسه أو إقرار الغير.

3-2-1-إقرار المكلف نفسه:

مضمون هذه الطريقة ان يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون و يتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن نية و أمانة المكلف بالضريبة، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على النحو الصحيح.

و لضمان دقة و صحة التصريح، فان الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة التصريح و تعديله إذا بني على غش أو خطأ¹.

3-2-2-إقرار الغير:

وفقا لهذه الطريقة يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة من طرف شخص آخر غير المكلف،"قد يلزم المشرع أشخاصا آخرين غير المكلفين بالضريبة لتقديم إقرار يستخدم لتحديد مقدار الضريبة المفروضة على المكلف، و من امثلة ذلك الزام صاحب العمل بتقديم اقرارات دورية عن المرتبات و الأجور التي يتقاضاها العاملون لديه، لغرض تقدير الضريبة على الأجور و المرتبات و غالبا يتم استقطاع هذه الضريبة من المنبع"².

4-تحصيل الضريبة:

هي المرحلة الأخيرة من التنظيم الفني للضريبة، حيث يتم دفع مبلغ الضريبة إلى الإدارة الضريبية بعد ان يتم ابلاغ المكلف بالضريبة بالمبلغ الذي يجب عليه دفعه، وتتبع عدة طرق في تحصيل الضريبة، وتقوم الإدارة الضريبية باختيار الطريقة المناسبة والتي تحقق لها الاقتصاد في نفقات الجباية، إضافة إلى الملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة، ومن أهم طرق تحصيل الضرائب ما يلي:

4-1-التوريد المباشر " التحصيل المنظم":

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص147

² عادل فليح العلي، مرجع سابق ذكره ص122

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

وفقا لهذه الطريقة" يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة بأدائها في محل اقامته"¹.

4-2- الأقساط المقدمة²:

يدفع المكلف حسب هذه الطريقة أقساطا متساوية دورية خلال السنة المالية، وهذا وفقا لإقرار يقدمه عن الدخل المتوقع له، أو حسب قيمة الضريبة المستحقة في السنة السابقة، حيث تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها، حيث يسترجع ما يفوق عن قيمة الضريبة المربوطة ويسدد ما قد يقل عنها، وتساهم هذه الطريقة في تحصيل الضريبة في تزويد خزينة الدولة بالإيرادات على مدار السنة .

4-3- الحجز من المنبع³:

لا يقوم المكلف الحقيقي بدفع مبلغ الضريبة أي تكون العلاقة بين المكلف الحقيقي والإدارة الضريبية غير مباشرة، حيث يقوم شخص غير المكلف من تسديد الضريبة عوضا عنه، ويرتبط المكلف مع هذا الشخص وفقا لعلاقة دين أو تبعية بحجز قيمة الضريبة المستحقة، وأكثر الضرائب حجرا في المنبع هي ضريبة الرواتب أو الأجور حيث يقوم صاحب العمل بتوريد الضريبة إلى الإدارة الضريبية وفقا للقوانين والقواعد المنظمة لذلك.

خامسا: تصنيف الضرائب

هناك عدة معايير لتصنيف الضرائب فهناك من يصنفها حسب طبيعتها، و هناك من يستعمل المعيار الاقتصادي لتصنيفها، أو الوعاء الضريبي كما يمكن تصنيفها حسب المعدل فيما يلي سنستعرض أنواع الضرائب حسب معاييرها.

1-التصنيف حسب طبيعة الضريبة la nature de l'impôt :

يصنف هذا المعيار الضرائب الى ضرائب مباشرة و ضرائب غير مباشرة:

1-1-الضرائب المباشرة : impots directs

¹ محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ص259.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دالر وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2005، ص 194.

³ محمد طاقه، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص 114 عن نابتي

رحمة بتصرف

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

هي الضرائب التي "تنصرف الى تحديد عناصر الثروة دخلا أو رأسمالا ثم فرض الضريبة عليها مباشرة"¹. و يمكن اتخاذ مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على النشاط المهني.

1-2- الضرائب الغير المباشرة: impots indirects

و هي تلك الضرائب "التي تفرض على واقعة إنفاق الدخل و استخدامه و التصرف بالثروة و تداولها، فلذلك هي إما تأخذ شكل الضرائب على الاستهلاك أو تأخذ شكل الضرائب على التداول"². فالرسم على القيمة المضافة و الرسم الداخلي على الاستهلاك هي ضرائب غير مباشرة. وهنا يمكن التفرقة بين المكلف الحقيقي الذي يتحمل عبء الضريبة الغير مباشرة و المكلف القانوني الذي يصرح بالضريبة و يدفعها الى مصلحة الضرائب دون تحمل عبئها.

2-المعيار الاقتصادي: le critère économique

يصنف هذا المعيار الضرائب الى ضرائب على الدخل، ضرائب على راس المال و ضرائب على الانفاق، و "الهدف من هذا التصنيف هو الأخذ بعين الاعتبار الطابع الاقتصادي للضريبة و هذا دون الخلط بين الطابع الاقتصادي و الدور الاقتصادي للضريبة، هذا الأخير يسمح بجعل الضريبة أداة للتنمية الاقتصادية، أي جعلها تؤدي وظيفة اقتصادية و ليست فقط مالية"³ و يضم هذا التصنيف ثلاث فئات:

1-2-الضرائب على الدخل: و هي الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاء لها و يجدر بنا معرفة مفهوم الدخل.

يصعب إعطاء تعريف شامل و عام لمعنى الدخل، لكن يمكن تعريفه حسب زين العابدين ناصر على أنه " كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية و منتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار"⁴. و يمكن أن يضاف اليه أي تغيير في صافي ثروته خلال فترة زمنية معينة. تتخذ الضريبة على الدخل الإجمالي شكل الضريبة على الدخل.

2-2-الضرائب على راس المال:

¹ عادل فليح العلي، مرجع سابق ص 102

² أعاد حمود القيسي، مرجع سابق ص 138

³ محمد عباس محرز، مرجع سابق ص 88-89.

⁴ زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، دار النهضة العربية، 1974 ص 208-209 عن أعاد حمود القيسي، مرجع سبق ذكره ص 131.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

تتمثل هذه الضرائب في تلك الضرائب التي تتخذ من رأس المال وعاء لها و "يقصد برأس المال أو الثروة ما بحوزة المكلف من قيم استعمالية في لحظة زمنية معينة سواء اتخذت هذه القيم شكل سلع مادية كالموجودات الثابتة أو حقوق معنوية كالأسهم و السندات أو على شكل نقود"¹. و تتخذ عدة أنواع منها : الضريبة العادية على رأس المال، الضريبة الاستثنائية على رأس المال و الضرائب على الشركات.

2-3-الضرائب على الانفاق:

و هي التي "تفرض على استعمالات الدخل و الثروة بمناسبة انفاقه بمعنى آخر هي الضرائب التي تفرض على المكلف عند قيامه باستهلاك السلع و الخدمات"² مثل الرسم على القيمة المضافة، الرسوم الجمركية...

3-التصنيف حسب معيار الضريبة المتعددة و الضريبة الوحيدة:

استنادا الى هذا المعيار يمكن تحديد نوعين من الضرائب :

3-1-الضريبة الوحيدة : وهي "أنظمة تتضمن ضريبة تفرض على عنصر واحد فقط من العناصر المحتمل أن تخضع للضريبة"³.

3-2-الضريبة المتعددة: وهي "أنظمة تتضمن ضرائب متعددة تفرض على أكثر من عنصر من عناصر الاخضاع الضريبي."⁴

و قد كانت الضريبة على الدخل الإجمالي سابقا في الجزائر ضريبة متعددة حيث يخضع نفس الشخص الى عدة ضرائب على مداخيله المتعددة مثل الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية، الضريبة على المداخيل الفلاحية...و قد تحولت من خلال الإصلاح الضريبي إلى ضريبة وحيدة تفرض على جميع مداخيل نفس الشخص و هي الضريبة على الدخل الإجمالي.

4-معيار المعدل أو النسبة:

تصنف الضرائب حسب هذا المعيار إلى ضرائب نسبية و ضرائب تصاعدية:

¹ عادل فليح العلي ، مرجع سابق ص 133

عادل فليح العلي، نفس المرجع السابق،ص 135 ²

³ سعيد عبد العزيز عثمان و شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، 2007، ص60.

⁴ سعيد عبد العزيز عثمان و شكري رجب العشماوي، المرجع السابق ص 60.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

4-1- الضرائب النسبية: يقصد بها "النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة و لا تتغير قيمتها"¹

4-2- الضريبة التصاعدية: في الضريبة التصاعدية تفرض معدلات مختلفة حسب الفئات فكلما زاد دخل الفئة كلما زاد المعدل المفروض عليها، و تقسم إلى ضرائب تصاعدية اجمالية و ضرائب تصاعدية بالشرائح:

الضريبة التصاعدية الاجمالية: وفقا لهذه الطريقة "يقسم المشرع الضريبي وعاء الضريبة الى عدة طبقات بعضها فوق البعض الآخر، و تخضع كل طبقة منها لسعر واحد، و يرتفع هذا السعر مع ارتفاع حجم الدخل و مع الطبقة التي تعلوها"²

الضريبة التصاعدية بالشرائح:

وفقا لهذا الشكل من التصاعد "يتم تقسيم حجم الوعاء و ليكن الدخل مثلا الى عدد من الشرائح، ثم يطبق على كل شريحة معدل ضريبة خاصة بها، بحيث يكون سعر الضريبة المطبق على شريحة معينة أكبر من سعر الضريبة المطبق على الشريحة السابقة لها مباشرة، و بذلك فإن الحصيلة الضريبية عند حجم معين للوعاء سوف تكون مساوية لمجموع الضرائب المستحقة على الشرائح السابقة التي يقع الوعاء في حدودها بالإضافة الى مقدار الضريبة على الشريحة الأخيرة"³.

و يعتبر هذا الأسلوب أكثر الأساليب تطبيقا من الناحية العملية لاقترابه من ظروف المكلف و تحقيقا للمساواة.

5- معيار مادة او وعاء الضريبة:

يصنف هذا المعيار الضرائب الى الضرائب على الاشخاص و ضرائب على الأموال:

5-1- الضرائب على الأشخاص: "تجعل من الشخص نفسه وعاء للضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة و المادة الخاضعة لها. و يطلق على هذه الضرائب بـضرائب الرؤوس و التي يلتزم في نطاقها كل فرد من افراد المجتمع أو

¹ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 82

² أعاد حمود القيسي، مرجع سبق ذكره ص 141

³ سعيد عبد العزيز عثمان مرجع سابق ص 129

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

بعض أفراده بدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية مختلفة¹ فمنها ما يفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عم امتلاكهم للثروة.

5-2- الضرائب على الأموال: و هي الضرائب الشائعة بالنسبة للضرائب على الأشخاص التي تكاد الأنظمة الضريبية التخلي عنها.

ففي هذه الضريبة ساد الاتجاه نحو اختيار الأموال كأساس فرض الضريبة فإما ان تكون الأموال ثروة أو دخلاً.

¹ سعيد عيد العزيز عثمان. مرجع سبق ذكره ص 63

الدرس الثاني: الإطار القانوني للنظام الجبائي الجزائري

عرف النظام الجبائي الجزائري عدة إصلاحات بعد الاستقلال أهمها إصلاح بداية التسعينات الذي كان يستجيب الى التوجه الى سياسة اقتصاد السوق. فتم تبسيط الضرائب و ظهرت عدة امتيازات لصالح القطاع الخاص. فأصبح النظام الجبائي يتكون من مجموعة من الضرائب: الضريبة على أرباح الشركات التي تشمل مداخيل الأشخاص المعنويين. الضريبة على الدخل الإجمالي التي تشمل مداخيل الأشخاص الطبيعيين. بالإضافة الى الضرائب على رقم الأعمال مثل الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة. كما تطبق بعض الضرائب و الرسوم التي تمس التداول أو المعاملات. سنتطرق في هذا الدرس الى مصادر القانون الضريبي، ثم إلى التزامات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالتصريح و الدفع.

أولاً: مصادر القانون الضريبي (الجبائي)

يستمد القانون الجبائي من عدة مصادر:¹

الدستور.

القوانين الدولية.

الاتفاقيات الدولية و بين الدول.

القوانين الجبائية (قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الضرائب الغير مباشرة، قانون الرسوم على رقم الاعمال...)²

قوانين المالية.

التشريعات (المراسيم و المناشير)...

القوانين التكميلية (قوانين الاستثمار، القوانين الجمركية...)

¹ Ahmed Tessa, Ibrahim Hammadou, Fiscalité de l'entreprise, les pages bleues internationales, Alger, 2010

² تصدر وزارة المالية سنويا قوانين الضرائب.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

لكن لا يمكن ان تؤسس أو تصفى أو تحصل الضريبة الا في اطار القواعد القانونية المرصودة لها و يبقى قانون المالية هو الفاصل في هذا الاطار فلا تطبق أي ضريبة او تعديل ضريبي الا في اطار ما جاء في قانون المالية.

ثانيا: تطبيق القانون الجبائي في الزمان و المكان

1-في الزمان:

تطبق القوانين الجبائية بعد صدورها في الجريدة الرسمية. فأى إجراء يبدأ من تاريخ صدور القانون في الجريدة الرسمية.

2-في المكان :

"كل دولة لديها السيادة في فرض الضريبة على ترابها و بصفة استثنائية خارج إقليمها. هنا يمكن الحديث عن الموطن الجبائي، حيث في للجزائر فهي تفرض الضريبة على النشاطات الاقتصادية و التجارية للاعوان الاقتصاديين في إطار اقليمها"¹. بالنسبة للضرائب المفروضة في الجزائر فهي تطبق على النشاطات الاقتصادية و التجارية التي تتم في الجزائر أو يكون مصادر دخلها جزائرية حتى و لو لم يتوفر شرط الإقامة الجبائية فيها².

ثالثا:التزامات المكلفين بالضريبة

1-التزامات تصريحية:³

1-1-التصريح بالوجود Gn8:

يلتزم المكلفون بالضريبة باكتتاب التصريح في اجل 30 يوما من بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب التابعين لها.

يجب أن يتضمن التصريح بالوجود المعلومات التالية:

-الإسم و اللقب و السبب الاجتماعي.

-العنوان بالجزائر و خارج الجزائر إذا كان المكلفين بالضريبة من جنسية أجنبية .

1-2-التصريحات الشهرية او الفصليةGn50:⁴

¹ Hammadou et Tessa, Fiscalité de l'entreprise, pages bleues internationales, Algérie, 2015,P16

²من شروط فرض الضريبة في الجزائر الإقامة لمدة تزيد عن 183 يوم أو وجود مقر أو مكتب في حالة المؤسسات.

³ المديرية العامة للضرائب، الالتزامات الجبائية، نشرة 2016، ص 01.

⁴المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة ، 2019، ص64

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة و الرسوم المحصلة نقداً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر (الرسم على النشاط المهني - التسبيقات على الحساب / الضريبة على أرباح الشركات الضريبة على الدخل الإجمالي - الضريبة على الدخل الإجمالي / أجور- الضريبة على الدخل الإجمالي / مداخيل الأموال المنقولة - الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح غير التجارية - الرسم الداخلي على الإستهلاك - الرسم على القيمة المضافة).

يجب اكتتاب التصريح (سلسلة ج - 50 لون أزرق) من طرف المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة.

يجب اكتتاب التصريح (سلسلة ج 50 أ - لون بني) من طرف المؤسسات التابعة للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وكذا من طرف الإدارات العمومية.

يجب إيداع التصريح في العشرين (20) يوماً الأولى من الشهر لدى قبضة الضرائب التي يتبع لها مقر المؤسسة.

3-1- التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي سلسلة ج رقم 01: تدفع على الأكثر في 30 أفريل من كل سنة.

4-1- التصريحات المهنية الخاصة (سلسلة رقم 11 بالنسبة للارباح المهنية، سلسلة ج 15 بالنسبة للمداخيل الفلاحية، سلسلة ج 29 بالنسبة للرواتب و الأجور) تدفع كآخر اجل 30 أفريل من كل سنة.

5-1- التصريح برقم الاعمال ج 12 بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة قبل الفاتح من فيفري من كل سنة.

6-1- التصريح السنوي بالنتائج الخاص بالضريبة على أرباح الشركات: 1 يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات ،إكتتاب تصريح رقم 04 يتضمن مبلغ أرباح المؤسسة ، الخاضعة للضريبة و المتعلقة بالسنة المالية السابقة و مرفق بالمستندات الجبائية و الوثائق الاجبارية.

يجب إيداع التصريح لدى مفتشيه الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد مقر الشركة أو مقر المؤسسة الرئيسية في أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

1-7- التصريح بوقف النشاط: في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط يجب على المكلفين بالضريبة اكتابة تصريح بالتوقف عن النشاط لدى مصلحة الضرائب في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التوقف أو التنازل.

2-التزامات متعلقة بتسديد الضريبة:

تدفع الضريبة في الغالب عن طريق التسبيقات و الاقتطاع من المصدر:

2-1-الضريبة على أرباح الشركات:

يلتزم المكلفون بالضريبة على أرباح الشركات بدفع مبلغ الضريبة حسب نظام الأقساط المؤقتة . تدفع في شكل دفعات على الحساب 30% من ضريبة السنة السابقة. بالنسبة للمؤسسات الحديثة الانشاء فان الدفعة تساوي 30% من الأرباح التي يتم تقديرها ب5% من راس المال¹.

2-2-الضريبة على الدخل الإجمالي:

تدفع الضريبة حسب نوع الدخل، فيمكن أن تدفع حسب نظام الاقتطاع من المصدر أو نظام التسبيقات على الحساب الخاص بالخاضعين للنظام الحقيقي تدفع التسبيقات في التواريخ : من 20فيفري إلى 20مارس، من 20ماي الى 20 جوان و يكون أجل دفع رصيد التصفية في اليوم الأول الموالي من الشهر الثالث الموالي لشهر إدراج الجداول في التحصيل².

2-3-الضريبة الجزائية الوحيدة :

تدفع بصفة فصلية (¼ الضريبة تدفع في كل 3 أشهر) أما اذا اختار المكلف الدفع السنوي فيتم دفع الضريبة السنوية ابتداء من 1سبتمبر إلى غاية 30 من نفس الشهر³. و يتعين على المكلفين التابعين للنظام الحقيقي و الضريبة على أرباح الشركات مسك محاسبة منتظمة و تبرير كل العمليات بفواتير و وثائق مثبتة. بالإضافة إلى أن المؤسسة عليها التزامات تتعلق بجمع الضريبة مثل الضرائب على الأجور و على الفوائد و الاقتطاعات من المصدر.

¹ الدليل التطبيقي للمكاف بالضريبة 2019، نفس المرجع السابق ص 78

²الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة ، 2019، ص75

³ الدليل التطبيقي للمكاف بالضريبة 2019، مرجع سابق، ص 76

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

يترتب عن عدم التصريح بالضريبة في الوقت المحدد غرامات تأخير أما التصريح بدون وثائق تبريرية أو بأرقام غير حقيقية عن المداخل فينتج عنه غرامات و عقوبات يمكن أن تصل إلى الحجز على الأملاك و السجن.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

الدرس الثالث: مكونات النظام الجبائي الجزائري

من أجل القيام بالمراجعة الجبائية يجب أن نكون على إطلاع بمكونات النظام الجبائي الجزائري و كيفية تطبيقها. عرف النظام الجبائي عدة إصلاحات على مستوى مكونات الضرائب و معدلاتها. في هذا الجزء سنحاول تقديم أهم الضرائب في النظام الجبائي الجزائري.

أولاً: الرسم على القيمة المضافة

الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة تفرض على الاستهلاك و تخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري و الحرفي و يقع على عاتق المستهلك لا على المؤسسة.

انشيء الرسم على القيمة المضافة بمقتضى القانون 90-39 المؤرخ في 1990/12/31 و المتعلق بقانون المالية لسنة 1991، و جاء ليعوض النظام السابق و المتضمن للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP و الرسم الوحيد الإجمالي على تادية الخدمات TUGPS ابتداء من 1992/04/01¹.

1- مفهوم الرسم على القيمة المضافة

قبل تعريف الرسم على القيمة المضافة يجب التعرف على القيمة المضافة و هي الفرق بين الإنتاج العام و الاستهلاك الوسيطة للسلع و الخدمات بمعنى آخر فهي تقيس القيمة المحصل عليها من طرف المؤسسة للسلع و الخدمات الآتية من المتعاملين.

أما الرسم على القيمة المضافة فيمثل من الناحية الاقتصادية مساهمة المكلف بالضريبة لمزاولة نشاط اقتصادي و تعبر القيمة بين الإنتاج و الاستهلاك². و أهم خصائصها:

- ضريبة غير مباشرة.
- ضريبة حقيقية.
- ضريبة نسبية.
- تتوقف على آلية الخصم.

¹ رضا، خلاصي رضا، النظام الجبائي الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، ج1، 2006، دار هومة، الجزائر، ص123

² بن عمارة منصور، اعمال موجهة في تقنيات الجباية، دار هومة، الجزائر، 2007، ص 10.

- ضريبة حيادية.

2- مجال التطبيق

2-1- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا¹:

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم.
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.
- العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر.
- المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمر و مشروبات أخرى مماثلة لها.
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية.
- المبيعات حسب شروط البيع بالجملة.
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة.

يقصد بالتجارة المتعددة عملية شراء و إعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة .

- عمليات الإيجار، وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات و الأشغال العقارية.
- الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص.

2-2- العمليات الخاضعة للرسم اختياريا:

- العمليات الموجهة للتصدير.
- العمليات المحققة لفائدة : الشركات البترولية،
- المكلفين بالرسم ، الآخرين.
- مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

2-3- الخاضعون للرسم:

- المنتجون.

¹ المادة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر، 2020

- البائعون.
- المستوردون.
- البائعون بالتجزئة.

3- إعفاءات الرسم على القيمة المضافة¹

تعتبر الإعفاءات أحكام خاصة تطمح إلى الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لبعض العمليات التي في غياب مثل هذه الأحكام تكون عادة خاضعة للضريبة. كما تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية و اجتماعية أو ثقافية. **في المجال الاقتصادي :** الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسوم على الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة و الغازية و البحث عنها و إستغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها المؤسسة " سوناطراك " **في المجال الاجتماعي :** ترتبط بالمنتجات ذات الإستهلاك الواسع (الخبز، الحليب ، الشعير ، الدقيق ... إلخ)، الأدوية و المطاعم المعتدلة الأسعار و التي لا يهتمها الربح و كذا السيارات الموجهة للمعطوبين ... إلخ.

في المجال الثقافي: تمس هذه الإعفاءات التظاهرات الثقافية أو الفنية و كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون .و كذا كل المؤلفات و الأعمال المتعلقة بالإبداع و الإنتاج و النشر الوطني على الحامل الرقمي. كما تخص هذه الإعفاءات المنتوجات التي تخضع للرسم الصحي على اللحوم ، مصنوعات الذهب و الفضة و البلاطين الخاضعة لرسم الضمان. تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن 30.000.000 دج أو يساويه.

4- الأساس الخاضع للرسم و المعدلات المطبقة

4-1- الأساس الخاضع للرسم²:

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم : ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف و الحقوق و الرسوم ، بإستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاتها.

¹ المادة 9 و 10 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2020 مرجع سبق ذكره،
² المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري 2019 ص23.

4-2- المعدلات المطبقة:1

معدل مخفض 9 % : يطبق على المنتوجات و الخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الإقتصادي ، الإجتماعي و الثقافي.مثلا خدمات كهرباء و الغاز يفرض عليها معدل 9%

معدل عادي 19 % : يطبق على العمليات ، الخدمات و المنتوجات الغير خاضعة للمعدل المخفض 9 %.

5-الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة

الحدث المنشئ للضريبة هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة تجاه الخزينة، يختلف الحدث المنشئ حسب نوع العمليات المحققة سواء امت في الداخل ، عند الإستيراد أو عند التصدير:²

5-1- في الداخل:

5-1-1- بالنسبة للمبيعات و العمليات المماثلة: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

5-1-2- بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية: من التحصيل الكلي أو الجزئي.

5-1-3- بالنسبة للأشغال العقارية: من القبض الكلي أو الجزئي للثمن .

فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر ، يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن. غير أنه، عند إنتهاء الأشغال ، يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة و هذا المقدار الرسم الذي يبقى مستحق بعد هذا التاريخ.

5-1-4- بالنسبة للتسليمات للذات :

فيما يتعلق بالمنقولات الخاضعة للضريبة ، يتكون الحدث المنشئ من التسليم ، باعتباره الاستخدام الأول للملك أو بداية الاستعمال الأولي.

فيما يخص الأملاك العقارية الخاضعة للضريبة ، يتكون الحدث المنشئ من الاستعمال الأول لهذه الأملاك.

5-1-6- بالنسبة لتقديم الخدمات : يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن .

¹ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة 2019، ص13

²نفس المرجع، ص12

5-2- عند الإستيراد:

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

5-3- عند التصدير:

يتكون الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة للضريبة المخصصة لتصدير بمجرد تقديمهم لهذه المنتجات للجمارك . المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك كما تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير.

6-الحق في الخصم¹

يتوقف نظام الخصومات المتعلق بالرسم على القيمة المضافة على أساس أن الرسم الذي أثقل عناصر سعر التكلفة لعملية خاضعة للضريبة يخضم من الرسم المطبق في هذه العملية. في حالة ما إذا كان الرسم المستحق بعنوان شهر أو فصل اقل من الرسم القابل للخصم يؤجل المبلغ المتبقي من الرسم إلى الأشهر أو الفصول الموالية. يعتبر الحق في الخصم ميزة رئيسية للرسم على القيمة المضافة ، كما أنه يقتصر على الخاضعين الذين يقومون بعمليات أو خدمات خاضعة للضريبة. غير أنه، يمدد هذا الحق للأشخاص الذين يقومون بعمليات تصدير معفاة أو البيع بالإعفاء من الرسم.

كما أن هذا الحق في الخصم الذي لا يستفيد به سوى الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، يخص أيضا الرسم الذي أثقل السلع والمواد الأولية و المصاريف العامة و كذا الإستثمارات المنقولة و العقارية (إنشاء محلات و مستودعات و سيارات و آلات و معدات...إلخ).

7-إسترجاع الرسم على القيمة المضافة

يمارس الحق في الخصم من الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل سعر الشراء أو سعر الكلفة للعمليات المخولة لها الحق بطريقة عادية ، عن طريق التحميل المترتب عن العمليات المخولة للحق في الخصم . غير أنه ، يمكن أن يمارسه هذا الحق عن طريق الإسترجاع لكل جزء من الرسم القابل للخصم و الذي لا يمكن تحميله.

¹ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة 2019، مرجع سابق ، ص 16

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

ولهذا يسمح في بعض الحالات ، إسترجاع الرسم المحسوم طبيعيا في حالة عدم إمكانية خصم هذا الأخير تماما على الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن العمليات الخاضعة للضريبة و المحققة من طرف شخص خاضع للضريبة.

وبهذا يمكن للمكلفين بالرسم على القيمة المضافة الذين لا يمكنهم إسترجاع الرسوم المدفوعة لمموليهم أو لدى الجمارك أن يطلبوا إسترجاع الرسم عن طريق التسديد المباشر وذلك وفقا لشروط معينة.

و يمكن ان يسترجع الرسم على القيمة المضافة في حالة التوقف عن النشاط، الاعفاء، تطبيق نسب مختلفة، العمليات المنجزة بنسب مختلفة.

8-نظام الشراء بالإعفاء¹

يتوقف الرسم على القيمة المضافة على المبدأ الذي ينص على أنه يخصم الرسم الذي أثقل العناصر المكونة لثمن عملية خاضعة للضريبة من الرسم على القيمة المضافة المحصل عليه من العملية المنجزة.

غير أنه ، في حالة عملية مستفيدة من الإعفاء ، لا يمكن للخاضع للضريبة من إدراج هذا الرسم و لهذا الغرض أدرجت المادة 42 من قانون الرسم على رقم الأعمال، نظام الشراء بالإعفاء.

8-1- مفهوم نظام الشراء بالإعفاء:

يعتبر نظام الشراء بالإعفاء ، النظام الذي يمنح لخاضعين للضريبة الذين ليس بإمكانهم إدراج الرسم المدفوع على الشراء ، الحق في إقتناء من الرسم على القيمة المضافة كل الأملاك ، والسلع و الخدمات المخصصة إما لتصدير أو إنتاج مواد معفاة قانونيا و بصفة قطعية.

8-2-العمليات المستفيدة من الإعفاء من الرسم:

يطبق نظام الشراء بالإعفاء على:

البضائع المستوردة أو المشتريات التي يقوم بها المصدرون و المخصصة إما للتصدير أو لإعادة تصديرها على حالها أو لإدخالها في صناعة السلع المعدة للتصدير و تكوينها أو توضيبها أو تغليفها.

¹الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة،مرجع سبق ذكره ص 24

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

المواد و الخدمات و كذا الأشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات البحث و/أو الاستغلال أو النقل عن طريق أنابيب المحروقات و تجميع الغاز و عزل غازات البترول المميع المقتناة من طرف موردي الشركات و الموجهة لتحويلها بصورة حصرية لأنشطة التنقيب وللبحث عن المحروقات و إستغلالها ونقلها بالأنابيب ، و كذا المواد و الخدمات و الأشغال الموجهة لبناء منشآت التكرير.

مقتنيات التجهيزات و الخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع عندما تقوم بها مؤسسات تمارس أنشطة انجزها المستثمرون الخاضعون لهذا الرسم المؤهلون للإستفادة من إعانة أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني لدعم تشغيل لشباب أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.

لاستفيد السيارات السياحية من هذا التدبير إلا إذا كانت تشكل الإداة الرئيسية للنشاط.

ثانيا: الرسم على النشاط المهني

الرسم على انشاط المهني هو ضريبة مباشرة تطبق على إيرادات الأشخاص الطبيعيين و المعنويين.

1- مفهوم الرسم على النشاط المهني¹

كانت النشاطات الصناعية و التجارية قبل سنة 1996 تخضع للرسم على النشاط الصناعي و التجاري بمعدل 2,55 % و النشاطات غير التجارية (كالمهن الحرة) إلى الرسم على النشاط غير التجاري بمعدل 6,05 %.

و قد تم توحيد هذين الرسمين ابتداء من 1996/01/01 و ذلك حسب قانون المالية لسنة 1996 و في شكل الرسم على النشاط المهني يطبق على النشاطين السابقين بمعدل واحد 2,55 % عدل هذا المعدل حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2001 و اصبح 2 %.

2- مجال التطبيق

يطبق هذا الرسم على:

-الأشخاص المعنويون الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج.

¹ حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، 2007، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 131.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

-الأشخاص الطبيعيون الممارسون لنشاط تخضع عائداته للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح المهنية و الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج. كما يستحق على النشاط المهني بصدد:¹ الإيرادات الجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما و يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية او الارباح الصناعية و التجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

3-الإعفاءات²

يعفى من الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث سنوات (03) ، مبلغ رقم الأعمال المحقق في إطار الأنشطة الممارسة من طرف:

- الشباب المستثمر المستفيد من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب."
- الأشخاص المستفيدين من نظام دعم إحداث أنشطة إنتاجية، الذي يسيره الصندوق الوطني للتأمين
- على البطالة.
- المستثمرين في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للإستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم القرض
- المصغر. وتمدد مدة الإعفاء إلى ستة (06) سنوات، إذا تمت ممارسة النشاط في منطقة يجب ترقيتها.
- تستفيد شركات مابين البنوك لتسيير الأصول و شركات تحصيل الديون ، ابتداء من تاريخ صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2009 إلى غاية 31/12/2012 من الرسم على النشاط المهني خلال مدة ثلاث (03) سنوات إبتداءا من تاريخ بداية ممارسة النشاط.
- إذا تواجدت هذه الأنشطة في منطقة تستفيد من إعانة" الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب " تمدد

¹ حميد بوزيدة، نفس المرجع، ص 131-132

² الدليل التطبيقي للمكاف بالضريبة، 2019، مرجع سابق، ص 47

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

مدة الإعفاء من الرسم على النشاط المهني إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

4- التخفيضات المطبقة على الرسم على النشاط المهني¹

يتم تحديد رقم الأعمال مع مراعاة:

تخفيض قدره % 30 بالنسبة ل:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة المتعلقة بالمواد التي يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن % 50 من الحقوق غير المباشرة.
- مبلغ عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين و التجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.

تخفيض قدره % 50 بالنسبة ل:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة المتعلقة بالمواد التي يشتمل سعر بيعها بالتجزئة أكثر من % 50 من الحقوق غير المباشرة.

و لتطبيق هذا التخفيض تعتبر كعمليات البيع بالجملة:

- عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة ، سواء أنجزت بالجملة أو بالتجزئة.
- عمليات تسليم متعلقة بالمواد التي و نظرا لطبيعتها أو عملها لا يقوم بها عادة شخص عادي.

- عمليات تسليم المنتوجات الموجهة لإعادة بيعها مهما كان حجم الكميات المسلمة.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة المتعلقة بالأدوية بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96 المؤرخ في 15 يناير

1996

تخفيض قدره % 75 ل:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و الغازوال.

5- الأساس الخاضع للضريبة¹

¹ المديرير العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2018، الجزائر، ص 47

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة: رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة.

بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة: رقم الأعمال بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة.

لتحديد الأساس الخاضع للضريبة ، يجب الأخذ في الحسبان ، التخفيضات المقدرة ب 30%، 50%،

و 75 % ، المنصوص عليها في القانون لصالح بعض العمليات.

6-معدل الإخضاع الضريبي²

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 2% .

يرفع هذا المعدل إلى نسبة 3% فيما يتعلق برقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.

يخفض معدل هذا الرسم إلى 1 % بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري ، تحدد نسبة الرسم ب 2 % مع تخفيض بنسبة 25% .

ثالثا:الضريبة على أرباح الشركات

الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة تفرض على أرباح الأشخاص المعنويين.³

أسست الضريبة على أرباح الشركات في 1992، لتعوض الضريبة على الأرباح الصناعية و التي كانت تتصف بثقلها و عدم تناسقها. تم إنشائه من اجل الاستجابة لمتطلبات المؤسسات التي يجب عليها تقبل اقتصاد السوق.

فالضريبة على أرباح الشركات تتميز بالخصائص التالية :

ضريبة مباشرة.

ضريبة تفرض على الأشخاص المعنويين.

¹النظام الجبائي الجزائري 2019، مرجع سابق، ص 09

² نفس المرجع نفس الصفحة.

³ Ahmed Tessa, Ibrahim Hammadou, Fiscalité de l'entreprise, 2010, id, P 76

ضريبة نسبية.

سنوية.

و تصريحية.

1- مجال التطبيق¹

تطبق هذه الضريبة على :

- شركات رؤوس الأموال (الشركات ذات الأسهم، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات بالتوصية ذات الأسهم)
 - شركات الأشخاص الذين اختاروا إخضاعهم للضريبة على أرباح الشركات.
 - الشركات المدنية التي اختارت إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات .
- يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. هذا الاختيار لا رجعة فيه طول مدة حياة الشركة،
- مؤسسات و هيئات عمومية ذات طابع صناعي و تجاري.
 - الشركات التعاونية واتحاداتها.
- الشركات المستثناة من الضريبة على أرباح الشركات:
- الشركات التعاونية الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة
 - هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة و المعتمدة حسب الأشكال و الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجاري بهما العمل.

2- وعاء الضريبة على أرباح الشركات

يتكون الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات من:

الربح الصافي الناتج بين²:

النتائج المحققة من طرف المؤسسة: مبيعات، عائدات إستثنائية، ناقص الأعباء المتحملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهتلاكات، ضرائب و رسوم مهنية...) تجدر الإشارة الى ان الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات يخضع للقانون الجبائي بحيث توجد أعباء غير قابلة للحسم و أعباء قابلة للحسم والتي أدرجت في الربح المحاسبي.

¹ النظام الجبائي الجزائري 2016، مرجع سابق، ص 12
² نفس المرجع، نفس الصفحة.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

فالربح الجبائي هو¹ الربح المحاسبي مضاف إليه الأعباء الغير قابلة للحسم (الاستردادات) ومطروح منه الأعباء القابلة للحسم (التخفيضات).

يمكن ان تتضمن الأعباء الغير قابلة للحسم : الغرامات و العقوبات الجبائية، اهتلاك السيارات السياحية الذي يفوق السقف المحدد بالقانون، مصاريف الرعاية و الاشهار الرياضي التي تفوق سقف 30 مليون دج...

أما الأعباء القابلة للحسم فهي تشمل غالبا خسائر السنوات السابقة إلى غاية السنة الرابعة، الجزء الغير خاضع للضريبة من فائض القيمة عن التنازل عن الاستثمارات المهنية.

3- المعدلات الضريبية الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات

تدفع الضريبة على أرباح الشركات بالدفع التلقائي عن طريق التسبيقات و بالاقتطاع من المصدر.

3-1- معدلات الدفع التلقائي:

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات في هذا الإطار كما يأتي:²

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري ، وكذا الأنشطة السياحية و الحمامات ، باستثناء وكالات الأسفار.
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح المؤسسات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت ، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة ، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه.

عدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%

3-2- معدلات الإقتطاع من المصدر:

تدفع الضريبة بهذه الطريقة غالبا في حالة المؤسسات الاجنبية الغير مقيمة، او في بعض حالات السندات لحاملها.و معدلاتها كالآتي:

مداخيل الديون و الودائع والكفالات 10 % قرض ضريبي.

¹حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 75

² النظام الجبائي الجزائري 2019، مرجع سابق، ص 12-13

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

الإيرادات المتأتية من سندات الصندوق غير الإسمية % 50 (محررة من الضريبة)
 الإيرادات المحصلة في إطار عقد إدارة الأعمال % 20 (محررة من الضريبة).
 مداخل المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت دائمة في الجزائر و المحققة في إطار
 صفقات متعلقة بتقديم الخدمات 24% .
 المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من أي نوع كانت مقدمة أو مستعملة بالجزائر 24 % :
 العائدات الممنوحة لمخترعين متواجدين بالخارج، مقابل منح رخصة استغلال براءات
 إختراهم أو بيع أو التنازل عن علامات صنع أو طرق أو صيغ 24% .
 مداخل المؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري، عندما تخضع بلدانهم المؤسسات
 الجزائرية العاملة في مجال النقل البحري للضريبة. يتم تطبيق قاعدة المعاملة بالمثل، عندما
 تقوم هذه الدول بتطبيق معدل يزيد أو يقل عن النسبة المطبقة بالجزائر 10% .
 الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركتها الفرعية المقيمة في الجزائر أو
 كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي 15% .
 فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الإجتماعية المحققة من طرف
 الأشخاص المعنويين غير المقيمين 20% .

رابعاً: الضريبة على الدخل الإجمالي

قبل التعرف على الضريبة على الدخل الإجمالي يجب التعرف على الدخل الإجمالي:
 "الدخل الإجمالي هو ذلك الدخل أو مجموع الإيرادات التي يتحصل عليها الأشخاص
 الطبيعيون نتيجة مزاولتهم لنشاط أو مهنة معينة تدر عليهم مداخل أو إيرادات دون طرح
 الأعباء منها أو المصاريف و تتمثل هذه النشاطات في التجارة أو الصناعة أو الحرف أو
 المهن الحرة أو التنازل عن بعض العقارات المبنية أو غير المبنية. و بصورة عامة الدخل
 الإجمالي هو مجموع ما يحققه الشخص من مداخل مهما كان نوعها"¹.

1- مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي

بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 تم تأسيس قانون الضريبة على الدخل
 الإجمالي. حيث تنص المادة الأولى من هذا القانون مايلي: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة

¹بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 59.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي¹ و يرمز لها IRG. أما المادة الثانية من هذا القانون فهي التي أعلنت عن التغيير الجذري لضرائب الدخل في بنية النظام الجبائي الجزائري من خلال إلغاء الضرائب النوعية ذات المعدلات المتعددة التي كانت مفروضة من قبل. حيث تم استبدال كل تلك الضرائب بضريبة الدخل الإجمالي. تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للأشخاص الطبيعيين. من خلال ذلك نستنتج أن الضريبة على الدخل الإجمالي هي : ضريبة مباشرة.

ضريبة سنوية تقطع سنويا من المداخل المحققة خلال سنة مدنية مع الإشارة إلى مداخل الأجور و المرتبات التي تقطع شهريا. إنها ضريبة وحيدة أي أنها تفرض مرة واحدة على مجمل المداخل بالمادة 2 من هذا القانون. هي ضريبة شخصية أي أنها تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين و شركات الأشخاص. هي ضريبة تصاعدية. هي ضريبة تصريحية.

2- مجال تطبيق الضريبة

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الطبيعيين و الذين يقيمون بصفة دائمة في الجزائر أو الذين تكون مصادر دخلهم جزائرية.

2-1- الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي:²

الأشخاص الطبيعيين.

أعضاء شركات الأشخاص.

الشركاء في الشركات المدنية المهنية.

أعضاء شركات المساهمة الذين لديهم مسؤولية تضامنية و غير محددة فيها.

أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له شركات التضامن.

2-2- المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:³

¹المادة الأولى من قانون المالية 1991.

² المادة 2 من قانون المالية لسنة 1991

³المادة 85 المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب و الرسوم المباشرة و الرسوم المماثلة، 2020

الأرباح المهنية.

المدخيل الفلاحية.

المدخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات.

ريوع رؤوس الأموال المنقولة.

الرواتب و الأجور.

فوائض القيم عن التنازل عن العقارات المبنية و الغير مبنية

3- الأساس الخاضع للضريبة¹

المبلغ الإجمالي للمدخيل الصافية الفئوية باستثناء المدخيل الإيجارية و أرباح الأسهم

الموزعة ناقص الأعباء القابلة للخصم التالية:

فوائد القروض و الديون المبرمة لأغراض مهنية وكذا تلك التي تم إبرامها قصد اقتناء أو

بناء مسكن.

اشتراكات التأمين على الشيخوخة و التأمينات الاجتماعية المكتتبه شخصيا.

نفقات الإطعام.

بوليصة التأمين المبرمة من طرف المالك المؤجر.

ملاحظة:

التخفيضات :

يستفيد الزوجان اللذان يختاران نظام فرض الضريبة المشترك من تخفيض بنسبة 10%

يطبق على دخلهما الإجمالي الخاضع للضريبة.

يستفيد الأشخاص الذين يكتتبون طواعية عقد تأمين الأشخاص (فردى أو جماعى لمدة أدناها

8 سنوات بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي من تخفيض نسبته 2% من مبلغ المنحة

الصافية المدفوعة سنويا في حدود 20.000 دج.

4- معدلات و كفيات فرض الضريبة

تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي بطريقة تصاعدية لكن يمكن أن تدفع في بعض

الحالات عن طريق الاقتطاع من المصدر.

¹ النظام الجبائي الجزائري 2019، مرجع سبق ذكره

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

4-1- معدلات النظام الحقيقي:

منذ قانون المالية 2010 تم الاعتماد على الجدول التصاعدي السنوي (سلم النظام الحقيقي) للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للارباح المهنية كالتالي:

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)
0%	لا يتجاوز 120.000 دج
20	من 120.001 إلى 360.000
30	من 360.001 إلى 1.440.000
35	أكثر من 1.440.000

المصدر قانون المالية لسنة 2008

4-2- ريع رؤوس الأموال المنقولة: 1

تدفع عن طريق الاقتطاع من المصدر:

تخضع المداخل الموزعة على الأشخاص الطبيعيين لاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بنسبة 10%.

تخضع إيرادات سندات الصندوق غير الاسمية لاقتطاع من المصدر بنسبة 50 % . يكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا.

تخضع إيرادات الديون و الودائع و الكفالات لاقتطاع من المصدر بنسبة 10 %.

تخضع الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار التي يملكها الخواص لاقتطاع من المصدر بنسبة :

1% محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي. تطبق على قسط الفوائد التي تساوي أو تقل عن 50.000 دج.

10% تطبق على قسط الدخل الذي يتجاوز 50.000 دج.

تخضع الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين و المعنويين غير المقيمين بالجزائر لاقتطاع من المصدر بنسبة 15% محررة من الضريبة.

¹ النظام الجبائي الجزائري، 2019 ص 06 مرجع سابق.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

تخضع المداخل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الاستثمار للتشغيل لاقتطاع من المصدر بنسبة :

1% محررة تطبق على المداخل التي لا تتجاوز 50.000 دج

10% غير محررة لما فوق المبلغ.

20% محررة من الضريبة.

4-3- الرواتب و الأجور: 1

تخضع الرواتب و الأجور المدفوعة من قبل المستخدمين لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا.

علاوات المردودية و المكافآت أو غيرها و كذا استدراقات الرواتب التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين 10% من دون تطبيق تخفيض.

المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كإساتذة مساعدين بصفة مؤقتة.

4-4- المداخل الإيجارية: 2

تخضع المداخل المتأتية عن تأجير الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني الجماعي بصفة مدنية بنسبة 7% محررة.

تخضع المداخل المتأتية عن تأجير الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني بصفة مدنية بنسبة 10% محررة.

تخضع المحلات ذات الإستعمال التجاري أو المهني للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15%، دون الحق في تطبيق التخفيض محررة.

تخضع إيرادات كراء قاعات الحفلات و حفلات الأسواق و السيرك الى دفع تلقائي بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15% محررة من الضريبة.

يسدد مبلغ الدفع التلقائي من طرف المستفيدين من الإيرادات لدى قابض الضرائب المختص إقليميا قبل 20 يوما من الشهر الموالي للشهر الذي تم أثناءه تحصيل المبالغ.

¹النظام الجبائي الجزائري، 2019 ص 07 مرجع سابق،.

²نفس المرجع، نفس الصفحة.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

شخص تلقى ايجار عن مسكنه بقيمة 19.000 دج شهريا و 30.000 دج عن ايجار محل تجاري.

لمعرفة قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي نقوم بحساب مبلغ الايجار السنوي :
بالنسبة للمسكن نطبق 7%، اما بالنسبة لايجار المحل فنطبق 15%

5-الإعفاءات

1-5-الإعفاءات الدائمة:1

تستفيد من إعفاء دائم :

المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذا الهياكل التابعة لها:
الفرق الممارسة لنشاط مسرحي فيما يتعلق بالإيرادات المحققة.
المدخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
الأرباح الخاضعة للضريبة و الناتجة عن الأنشطة الخاصة بإنجاز السكنات الاجتماعية و الترقية و الريفية ضمن الشروط المحددة في دفتر الأعباء.

5-2-الإعفاءات المؤقتة:

يستفيد من إعفاء لمدة 10 سنوات:

الحرفيون التقليديون و كذا أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.
تستفيد من إعفاء كلي خلال مدة 3 سنوات اعتبارا من تاريخ انطلاق استغلالها :
الأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب.

الاستثمارات المنجزة من طرف الأشخاص الخاضعين لنظام دعم إنشاء نشاطات السلع و الخدمات المسيرة من طرف "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" المستثمرين في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للاستفادة من إعانات "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"

عندما تتم ممارسة هذه الأنشطة في منطقة يجب ترقيته، تمدد فترة الإعفاء الى 6 سنوات اعتبارا من تاريخ انطلاق الاستغلال تمدد هاتين الفترتين بسنتين عندما يتعهد المستثمرون

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

بتوظيف 3 عمال على الأقل لمدة غير محددة و يترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة سحب الاعتماد و المطالبة لحقوق و الرسوم مستحقة للتسديد. فيما يتعلق بالمدخيل الفلاحية:

تستفيد من إعفاء كلي و بصفة دائمة المدخيل الناتجة عن زراعة الحبوب و الخضر الجافة و التمور.

كما تستفيد أيضا بالمدخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب و الموجهة للاستهلاك على حالته من إعفاء دائم.

تستفيد من إعفاء لمدة 10 سنوات:

المدخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية و تربية الماشية الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا.

المدخيل المتأتية من الأنشطة الفلاحية و تربية الماشية الممارسة في المناطق الجبلية.

خامسا: الضريبة الجزافية الوحيدة

الضريبة الجزافية الوحيدة هي ضريبة مباشرة وحيدة تفرض على مدخيل الأشخاص الطبيعيين الذين لا يتبعون للنظام الحقيقي.

1-تعريف الضريبة الجزافية الوحيدة

تم تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب قانون المالية لسنة 2007. و "جاءت لتحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل الإجمالي و تعوض الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني"¹.

2-مجال التطبيق²

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون،الشركات و التعاونيات التي تمارس نشاط صناعي،أو تجاري،أو حرفي،أو مهنة غير تجارية و التي لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار 30.000.000د.ج.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 123.

² النظام الجبائي الجزائري 2019، مرجع سابق، ص09

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

-المستثمرون الذين يمارسون المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة المؤهلة للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة".

3-الإعفاءات¹

يستفيد من إعفاء دائم:

- الحرفيون التقليديون و كذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذلك المصالح الملحقة بها.
- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

الإعفاء المؤقت:

تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع المؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ استغلالها. تمتد هذه المدة إلى 6 سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال عندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة يراد ترقيتها. تمتد هذه المدة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 3 مستخدمين على الأقل لمدة غير محدودة.

تستفيد من الإعفاء المؤقت بعنوان السنتين الاوليتين من النشاط:

النشاطات التجارية الصغيرة المقامة حديثا في أماكن مهياة من طرف الجماعات المحلية. أنشطة جمع الورق المستعمل و النفايات و كذا النفايات القابلة للاسترجاع.

¹مرجع سابق، ص10

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

كما تستفيد هذه النشاطات عند نهاية مرحلة الاعفاء من تخفيض من الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة و ذلك خلال 3 سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي و يكون هذا التخفيض كما يأتي:

السنة أولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 70 %

السنة أولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 50 %

السنة أولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 25 %

4-النسب المطبقة¹

• 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج و بيع السلع.

• 12 % بالنسبة لأنشطة الأخرى

¹المرجع السابق، ص11.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

الدرس الرابع: الإطار المفاهيمي للمراجعة الجبائية

المكلف بالضريبة أمام نظام ضريبي متنوع و التزامات تتعلق بالتصريح و الدفع و تبرير العمليات التي يقوم بها ، ما يمكن أن يضعه في مشاكل أمام مصالح الضرائب. و لذا فللمراجعة الجبائية أهمية في تحديد وضعيته الجبائية. و هذا ما سنعالجه في هذا الجزء، لكن قبل المرور إلى المراجعة الجبائية يجب أولاً التعرف على المراجعة.

أولاً: تعريف المراجعة

هناك العديد من التعاريف للمراجعة والتي تصب كلها في نفس المعنى، ويقصد بها فحص المستندات والسجلات وحسابات المؤسسة من أجل اطمئنان المراجع على "أنها تعبر بصورة واضحة وحقيقية عن المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة زمنية محددة، ويشمل الفحص التأكد من صحة القياس المحاسبي والكمي للعمليات التي قامت بها المؤسسة والتي سجلتها في دفاترها"¹.

و عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية كما يلي: "المراجعة أو التدقيق إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات و الأرصدة الاقتصادية و تقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين (المعايير الموضوعية) و إيصال النتائج ذلك إلى المستفيدين (الأطراف المعنية)"²

كما عرفها الأرقم عبد الحفيظ و بن فليس أحمد بأنها: "جملة إجراءات تستهدف الفحص الإنتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية و العمليات المحاسبية التي أثبتت في الدفاتر من واقع المستندات الثبوتية للتأكد من انتظامها و سلامتها (صحتها) و انسجامها مع قواعد المحاسبة بحيث أن الميزانية تظهر المركز المالي الصحيح و أن حسابات النتائج تظهر بصدق نتيجة الأعمال التي تحققت خلال الدورة المالية، و ينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع رأيه الفني فيها"³.

¹ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر تونس و المغرب، رسالة دكتوراه، جامعة سطيف1، 2013
² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، الطبعة الثالثة، 2006، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، ص20
³ الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس احمد، دروس وتطبيقات في مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري قسنطينة، 2001، ص03

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

إذن فيمكن استخراج تعريف شامل و مختصر للمراجعة بأنها إجراءات تهدف إلى فحص البيانات المحاسبية و المالية لمنظمة ما من طرف شخص فني محايد و كفاء بغرض إبداءه لرأي فني حول صدق المعلومات و ملاءمتها لمعايير معينة.

و ظهرت حاليا عدة انواع للمراجعة حسب معايير متعددة حيث تصنف من حيث الجهة التي تقوم بها إلى مراجعة داخلية و خارجية، و من حيث الإلزام القانوني إلى مراجعة إجبارية و مراجعة إختيارية و من حيث الميدان إلى مراجعة مالية، مراجعة بيئية و مراجعة عملياتية و مراجعة الموارد البشرية و مراجعة الإعلام الآلي التي ظهرت نتيجة للتطور التكنولوجي بالإضافة إلى المراجعة الجبائية التي هي محور إهتمامنا و التي سنتطرق إليها بإسهاب في المحور التالي.

ثانيا: مفهوم المراجعة الجبائية وأهميتها

1- مفهوم المراجعة الجبائية:

مثلما للمراجعة عدة مفاهيم فتعريف المراجعة الجبائية أخذ اهتمام الباحثين و المختصين في مجال المحاسبة و المراجعة فهناك عدة تعاريف للمراجعة الجبائية و هناك من يعرفها بالتدقيق الجبائي لأن المعنيين متقاربان إن لم نقل لهما نفس المعنى.

حسب ذيب حوسو التدقيق الضريبي هو " عملية منهجية و منظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة و قرائن الإثبات التي تمكن الفاحص الضريبي من إبداء رأيه الفني و المحايد عن صحة و عدالة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين) أشخاص، شركات، مؤسسات... الخ (بهدف التأكد من صدقها و مدى تمثيلها الصحيح و الحقيقي لسجلات المكلف و تماشيها مع متطلبات التشريع الضريبي الوطني و أية قوانين ضرائبية أخرى لها علاقة بالتشريعات الضرائبية، بالإضافة الى معايير التدقيق المتفق عليها"¹.

¹ محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح فلسطين، 2005، ص 22.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

كما عرفها Marie Hélène et Pinard Fabian بأنها "عملية تهدف إلى التحقق من صحة العبء الضريبي للمؤسسة فضلا عن تحديد و تقدير المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها بسبب عدم الامتثال للقوانين الجبائية"¹

و عرف Bougan Et Vallée المراجعة الجبائية على أنها هي "الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الضريبية، و هي عبارة عن مراقبة مدى إحترام القوانين الجبائية"²

أما مدين إبراهيم الضابط فقد عرفها على انها"جمع و تقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم، لتحديد فيما إذا كانت الإلتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين و أنظمة الضريبة على الدخل و التقرير عن ذلك، و يجب أداء عمليات المراجعة من قبل المراجع أو فريق يتصف بالكفاءة و الموضوعية"³

بالنسبة لرضا خلاصي⁴: التدقيق الجبائي هو العملية التي تهتم بالتأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب و يهتم كذلك بتحسين التسيير الضريبي من أجل الاقتصاد في مبلغ الضريبة. "

إذن التدقيق الجبائي هو عبارة عن فحص للوضع الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي أو تقييم، الهدف منه هو إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة.

فمن هذه التعاريف نستخلص أن التدقيق الجبائي هو عبارة عن اختبار نقدي للحالة الجبائية للمؤسسة ، و يتعلق الأمر بالبحث في مدى احترام المؤسسة ل:

التصريحات الواجب القيام بها.

القواعد الخاصة لتحديد النتيجة الخاضعة.

فعلى المدقق القيام بحساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية ، وذلك عن طريق التأكد من صحة و دقة الدفاتر المحاسبية.

¹ سويسسي أحلام، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الإقتصاديات الجبائية: دراسة تحليلية لعينة من كبريات المؤسسات، مذكرة ماجستير ، المدرسة العليا للتجارة، 2013.

² قحموش سمية، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية: دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة، مجلة البحوث الاقتصادية و المالية، العدد السادس، ديسمبر 2016، جامعة ام البواقي، ص297.

³ قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، الجزائر، مذكرة ماجستير في المحاسبة و الجبائية، 2013، ص 17

⁴ Redha Khelassi, Précis de l'audit fiscal de l'entreprise, Berti, 2013, P94

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

ويمكن أن نلاحظ التباين في وجهات النظر حول تعريف المراجعة الجبائية لأن لها جانبين الجانب الاول هو إدارة الضرائب التي تهتم بمراقبة احترام المؤسسة للقواعد الجبائية من أجل ضمان التحصيل الضريبي، ويمكن أن ينتج عن التقرير الجبائي في هذه الحالة عقوبات جبائية على المكلفين في حين أن الجانب الثاني فهو مرتبط بالمؤسسة حيث يأخذ بعين الاعتبار الأعباء الجبائية و كيفية تفادي ارتفاعها في إطار القانون الجبائي فتقرير المدقق الجبائي لا يتعدى أن يكون كتوصيات للمكلف دون أن يكون لديه نتائج أخرى.

2-أهمية المراجعة الجبائية

هي تعتبر المحرك الأساسي للتشخيص الجبائي للمؤسسة والذي يسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط قوة المؤسسة وهذا بهدف تصحيح الأولى والاستغلال الأمثل للثانية ، حيث تتضمن حمايتها وتضمن كذلك أكبر أمن جبائي لها.

المراجعة الجبائية تسمح بتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة وتسمح كذلك بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة واقتراح الحلول التي تجعل الأداء في التسيير الجبائي أكبر بإنقاص التكلفة الجبائية ، ومراقبة القانونية الجبائية وتفرض دراية ومعرفة لترجمة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات... الخ ، وهذا لتقييم الصدق والأمن للمؤسسة موضوع التحقيق¹ .

ثالثاً: أهداف المراجعة الجبائية

تتمثل أهداف المراجع الجبائي في هدفين رئيسيين:²

هدف انتظامي يعمل على مراقبة انتظام الضريبة أو قياس الخطر الجبائي والحد منه.

هدف استراتيجي يعمل على ضمان الفاعلية أو تقدير الأداء الجبائي للمؤسسة.

ويمكن شرح هذين الهدفين كمايلي:

مراقبة الانتظام:

هي المراقبة التي تسيطر على ضمان موثوقية المعلومات، فهي تسمح بالكشف عن الحالات الشاذة وعن نشأة مخاطرها لإصلاح أية مخالفات ضريبية.

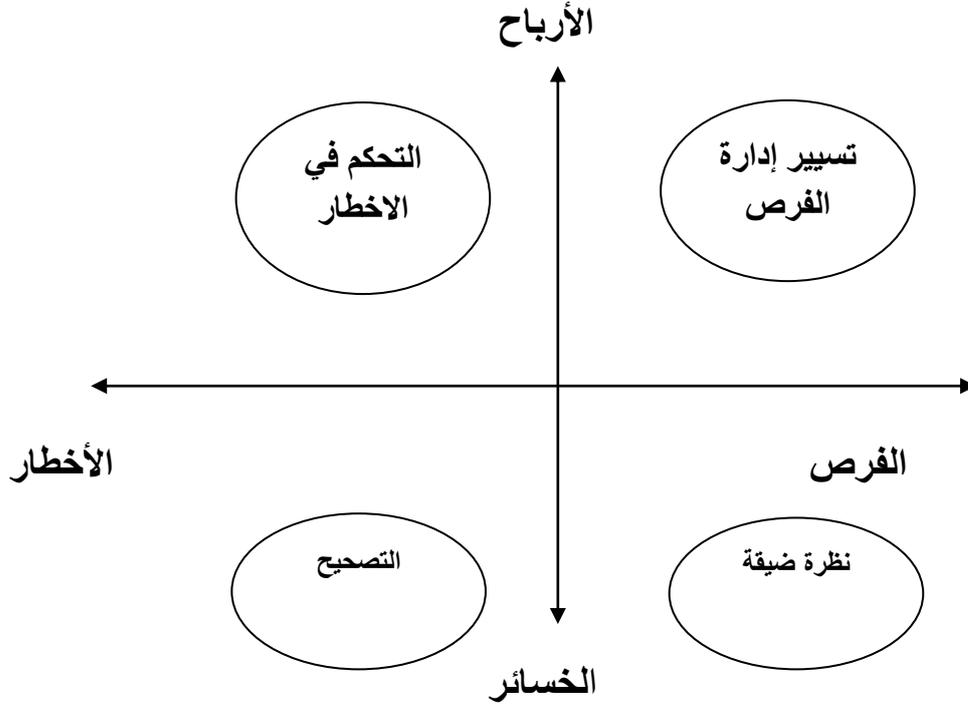
¹صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير في المحاسبة و الجبائية، جامعة ورقلة، 2012، ص38.

²سمية براهيمية ميادة بلعاش (مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، بحوث إقتصادية، العددان 67 و 68/صيف خريف 2014، ص243

مراقبة الفعالية:

تسمح بقياس استعداد المؤسسة لاستغلال المزايا الضريبية التي يمنحها القانون والسيطرة عليها.

شكل توضيحي للتدقيق الجبائي



المصدر : Redha Khelassi, Précis d'audit fiscal de l'entreprise, Berti , 2013, p95
 من خلال المخطط نلاحظ أن التدقيق الجبائي يساهم في معرفة الأخطار المتمثلة في العقوبات المترتبة عن عدم التصريح أو عدم دفع الضرائب و كذا الفرص التي تتمثل في الامتيازات الجبائية. هذا ما يسمح للمؤسسة بالتحكم في الأخطار الجبائية و تقليص أعبائها و من جهة أخرى التحكم في الفرص و تحسين الأداء الجبائي.

1-التدقيق الجبائي أداة لقياس الخطر الجبائي:

قبل التطرق إلى مبررات اللجوء إلى التدقيق الجبائي لقياس الخطر الجبائي والتقليل منه أو القضاء عليه يجب إظهار مفهوم هذا الخطر.
 ينجم عن ملاحظة عدم الانتظام والدقة في التصريحات الجبائية نتائج وخيمة تتمثل في الإجراءات التقويمية وعقوبات جبائية وشبه جبائية، هذه العقوبات يمكن أن تؤثر سلبا وبشكل كبير على الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا ما يمكن تسميته الخطر الجبائي للمؤسسة.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

تعتبر الجباية مجموعة من القواعد القانونية والإدارية التي تحكم العلاقة بين الدولة من جهة، والمؤسسة من جهة أخرى فيما يخص تأسيس مختلف الضرائب والرسوم وتحصيلها، وقد تضطر المؤسسة إلى مواجهة أخطار جبائية نتيجة لتعرضها إلى عملية مراجعة جبائية شاملة بغرض مراقبة احترامها للقوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من ناحية أخرى وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.

1-1- مفهوم الخطر الجبائي:

"يقصد بالخطر الجبائي تلك التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية أو بسبب التعقد والغموض في النظام الضريبي، وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات. مثلا: قد تتعرض المؤسسة لخطر ضريبي بسبب احتمال ارتكابها لأخطاء ضريبية على مستوى حساباتها نتيجة التعقد أو التعدد في الالتزامات الضريبية التي تقع على عاتقها، أو إلى مستوى كفاءة المسؤولين عن الجباية فيها سواء كانوا مصالح ضريبية داخلها أو مستشارين جبائيين خارجيين، أو حتى إلى محاولتها الغش الضريبي"¹. من هذا التعريف يمكن ان نلاحظ تعدد مصادر الخطر الجبائي و التي سنذكرها في العنصر التالي:

1-2- مصادر الخطر الجبائي:

توجد مصادر خارجية أي ليست مرتبطة بالمؤسسة أو موظفيها و مصادر داخلية تنجم عن المؤسسة و قد ذكر منها رضا خلاصي عدة أنواع:

أ- المصادر الخارجية للاخطار الجبائية:²

هناك اربع أنواع من المصادر الخارجية:

*تعقد النصوص الجبائية: يجعل تعقد النظام من تطبيقه أكثر صعوبة سواء بالنسبة للإدارة الجبائية أو بالنسبة للمكلف. فالنظام الجبائي المعقد هونظام لا يمكن التحكم فيه و الذي يعطي للمكلف القدرة على التهرب. يمكن أن يقاس تعقد النصوص الجبائية من خلال معيارين:

¹ جغلوغ ثلجة نوال، التدقيق الضريبي: بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الثامن حول " مهنة التدقيق في الجزائر، 12 أكتوبر، 2010، ص 4، - 3 الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة"، جامعة سكيكدة، 11

² Redha Khelassi, op.cit, p144

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

الاستنتاج القانوني : القانون الجبائي يعتبر قانون ذو حجم كبير معقد و غير واضح. مما يضع المكلف في وضعية ضعيفة مما يجعله غير قادر على المعرفة المؤكدة للنظام الجبائي.

عدم تأكد وضوح النصوص القانونية ونقص الأمن القانوني للمكلف:

عدم استقرار و عدم وضوح النصوص الجبائية (مثلا إقصاء المؤسسات التي حققت عجزا من تخفيض فوائض القيمة المعفية من الضريبة)

* عدم التوافق بين المحاسبة و الجباية

*العقيدة الإدارية

* عدم رضا المراقبين الجبائيين

* تنظيم بعض القطاعات: بعض القطاعات تعم عليها الغير رسمية مما يصعب مهمة المراقبين الماليين.

هذه الاخطار الخارجية لا يمكن اعتبارها دائما اخطار و انما مؤشرات يجب تسييرها أو أخذها بعين الاعتبار في بعض الوضعيات.

مثلا عند انشاء فرع في الخارج: يجب تشخيص البيئة الخارجية خاصة فيما يتعلق بالمعايير الجبائية. أو خلق شركة في بيئة غير رسمية، دراسة مسبقة لبعض القطاعات.

ب-أخطار ذات مصدر داخلي:¹

أخطار مرتبطة بالإجراءات: اتباع مجموعة من الإجراءات الجبائية.

أخطار مرتبطة بالأشخاص: الإهمال، عدم المعرفة، عدم التوفر على الكفاءة...

1-3-وضعية الخطر الجبائي:

إن إجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية واهم وضعيات الخطر:

-الامتناع أو التأخير في إيداع التصريحات كالتصريح بالوجود و التصريحات الشهرية و السنوية؛

-الغش في التصريح حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات؛

¹ Redha khelassi, id,p 145.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

ومن حالات الخطر الجبائي حسب النظام الضريبي الجزائري التكاليف الإضافية التالية:

-التكاليف الإضافية المتعلقة بالتصريحات:

عقوبات عدم الإيداع أو التأخير في إيداع التصريحات؛

-عقوبات الغش في التصريحات :منها % 10 زيادة عن الحقوق عندما تكون الحقوق لا

تتجاوز 50.000 دج، % 15 زيادة عن الحقوق عندما تزيد الحقوق المغفلة عن 50.000 دج

وتقل أو تساوي 200.000 دج و 25% إذا تجاوزت 200.000 دج.¹

-التكاليف الناتجة عن اختيارات جبائية خاطئة:

إن كل انتقاء جبائي لا يلتزم بشروطه، يترتب عليه استرجاع الامتيازات مع تطبيق العقوبات

المحددة من قبل التشريعات الضريبية .وتعتبر آلية المراجعة الجبائية الأكثر اعتمادا من

طرف الإدارة لدرء عدة أخطار خاصة ما تعلق منها بالتهرب الضريبي فهذه الظاهرة

مصدر خطر على الاقتصاد الوطني.

2-التدقيق الجبائي أداة لتقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة:أخذت نظرة المؤسسة إلى

الجبائية وجها جديدا في الوقت الحالي، فبعد أن كانت مرتبطة بفكرة القيد المالي والالتزامات

الإدارية أصبحت تعطي للمؤسسة إمكانية تصميم وضعيتها الجبائية 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 في إمكان المؤسسة قياس

وتقدير كتلة ديونها الجبائية.

التدقيق الجبائي و التسيير الجبائي:

التدقيق جبائي هو أداة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة ما يحسن أداء التسيير الجبائي

للمؤسسة.يدخل التدقيق الجبائي في إطار التسيير الجبائي وذلك كونه مراقبة للفعالية الجبائية،

ولا يمكن اعتبار المسيرين يطبقون تسييرا جبائيا بمجرد أنهم يوفون بالالتزامات المؤسسة

الجبائية دون التعرض إلى عقوبات أو غرامات، بل يجب أيضا أن ينجحوا في إدماج الجانب

الجبائي في إطار التسيير العام للمؤسسة،ولهذا فان التدقيق الجبائي يعتبر عنصرا مهما في

التسيير الجبائي ولكن مجال تحقيقاته أضيق من مجال تحقيق التسيير الجبائي، لأنه يركز على

¹المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر، 2020

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

تطبيق الخيارات الجبائية واستعمالها. فالتسيير الجبائي للمؤسسة يتعلق بالتنبؤ بالضريبة ثم بالبحث عن النظام الضريبي الملائم أي الأقل تكلفة في حدود احترام القانون الجبائي.¹

يتمثل هدف التدقيق في فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة ، والتي تتأثر بنوعين من القرارات وتحدد هذه القرارات بصفة طبيعية أهداف المدقق الجبائي:²

-فالقرار الأول يتمثل في القرارات الناتجة عن مختلف واجبات المؤسسة اتجاه الإدارة الجبائية ، حيث تكون المؤسسة مجبرة على احترام الواجبات المتعلقة بالشرعية القانونية وهذا لتجنب الأخطار الجبائية المتبوعة بعقوبات كبيرة.

-أما القرار الثاني وهو يسمح للمؤسسة بتشكيل ديونها الجبائية، وهذا لتحديد استعمالاتها التي تقدم كاختيارات جبائية وكانقادات للجبائية التي تطبقها المؤسسة. هذه القرارات تفرض بالضرورة وجود مهمة التدقيق.

يوجد نوعان من الخيارات ذات الطابع الاستراتيجي أو التكتيكي :

الخيارات الإستراتيجية: هي الخيارات التي يكون لها تأثير جبائي كبير و على المدى الطويل مثل الاختيار بين نظام الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات.³

الخيارات التكتيكية: هي خيارات لها أثر إيجابي سريع على المستوى المالي و لكن محدود في الوقت. مثل اختيار طريقة الاهتلاك أو ترحيل الخسائر.⁴

فاستعمال هذه الخيارات يمكن المؤسسة من اتخاذ القرار الأفضل و الأكثر وفرة ضريبيا.

رابعا: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى

تعرف المراجعة الجبائية بأنها فحص إنتقادي للوضعية الجبائية للمؤسسة، ومن أجل الإحاطة والإلمام بموضوع المراجعة الجبائية والجدوى منها وفهم الدور الذي تقوم عليه، سوف نقوم بتوضيح العلاقة بينها وبين أهم أنواع المراجعات الأخرى .وهي المراجعة المحاسبية، والمراجعة العملياتية (مراجعة العمليات) و المراجعة الآلية و كذا المراجعة القانونية

¹بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب بولاية بسكرة، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص87

²بوعكاز سميرة، نفس المرجع، ص88

³ Redha Khelassi, op.cit p280

⁴Redha Khelassi, op.cit p282

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

1-العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة المحاسبية:

هذان النوعان من المراجعة متشابهان كثيرا على مستوى منهجية المراجع ففي كلا النوعين نجد أن المراجع يعتمد على نظام المعلومات المطبق في المؤسسة وكذلك أن كلاهما يركز على مجموعة من القوانين والمبادئ والتي تتمثل في مجموعها القواعد الجبائية والمحاسبية لأداء عملية المراجعة، فمثلا نجد أن التشريع الجبائي في الجزائر ينص على حساب الإهلاك وعلى تطبيقه بمعدل ثابت أو بمعدل متناقص، أو متزايد ولكن عند تطبيق الإهلاك بمعدل متناقص أو متزايد يجب إعلام إدارة الضرائب بذلك¹.

ففي هذه الحالة فإن كلا من المراجع المالي (المحاسبي) والمراجع الجبائي سوف يقومان بعملية مراجعة التسجيلات المحاسبية الخاصة بالإهلاك وفقا لهذه التشريعات، وعندها فلا نجد أي اختلاف. ففي المراجعة المحاسبية يقوم المراجع بالإعتماد على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه للمصادقة على نوعية القوائم المالية، إذ يقتصر دوره على فحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها، بحيث يطلع في عمله هذا على جل المستندات الثبوتية، فهو إذن يتبع طريقة منتظمة للحصول على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو ظاهر في الدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة في تلك الفترة.

وبصفة عامة فالمراجعة المحاسبية تحدد الأسس التي يعتمد عليها المسير الجبائي في إعداد التصريحات الجبائية من خلال المصادقة على سلامة رقم أعمال المؤسسة وكذا النتيجة المحققة الذين يمثلان الأسس الخاضعة للضريبة. أي أن المعطيات المحاسبية هي أساس تحديد الوعاء الضريبي، وكذلك أنه من المستحيل إعداد حسابات الميزانية وتحديد النتيجة المحاسبية مع الجهل بأحكام القوانين الضريبية².

2-العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة القانونية:

تسعى المراجعة القانونية إلى ضمان مراقبة الإنتظام و الامان و التطابق في الإجراءات القانونية. لكن لا يمكن أن يكون عاما فهو يتمحور على مجال معين : مراجعة المراقبة،

¹صالح حميداتو، مرجع سابق، ص43

²صالح حميداتو مرجع سابق، ص43

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

قانون الشركات و هو يهتم بكافة أبعاد المؤسسة بما فيها القانون الجبائي. المراجعة الجبائية يجب أن تكون منفصلة عن المراجعة القانونية نظرا لخصوصية المراجعة الجبائية بالنسبة للمجالات الأخرى في القانون. من المهم إذن للمراجع الجبائي أن يستعين بالمراجعة القانونية من أجل تسهيل المهمة. لكن يبقى التدقيق الجبائي لديه بعض الخصوصيات التي تفصله عن مجالات التدقيق القانوني بحيث أنه لديه استقلالية مثلا في تقدير العلاقة بين الشركة الام و فروعها فلا تعالج جبائيا مثل ما هو متعارف عليه في القانون، و كذلك مفهوم ادارة الشركات يختلف في القانون الجبائي عن القانون الخاص. كما لا ننسى ان القانون الجبائي يطغى عليه الجانب الكمي فيمكننا قياس الخطر الجبائي و تسييره من هذا المنطلق في إطار التدقيق الجبائي.¹

3-العلاقة بين المراجعة الجبائية والمراجعة العملياتية:

إن مراجعة العمليات هي عبارة عن مراجعة أداء المؤسسة، من أجل الوصول إلى التحقيق الفعلي للأهداف المسطرة، حيث تهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، وعليه فمراجعة العمليات أوسع نطاقا من المراجعة الجبائية بحيث تشمل مراجعة جميع الوظائف والعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

أما المراجعة الجبائية فهي تقتصر على الأمور الجبائية فقط داخل المؤسسة، ورغم جزئية وقصور المراجعة على الجانب الجبائي إلا أننا نلاحظ تكاملا في أهداف كلا المراجعتين خصوصا إذا كان من بين العمليات التي يتم مراجعتها عمليات تتعلق بأمور جبائية، فنجد أن مراجعة العمليات حينها تستفيد من المراجعة الجبائية والعكس صحيح، وبالمقابل قد لا نلاحظ هذا التكامل بين النوعين في حالة ما تعدت (تجاوزت) مراجعة العمليات عمليات تتعلق بأمور جبائية.

ولتسليط الضوء أكثر على العلاقة بين المراجعتين نقوم بمقارنة مراجعة العمليات بالمراجعة الجبائية التي تتم على مستوى مصالح الضرائب، والمراجعة الجبائية التي تتم من خلال مراجع داخلي أو خارجي، فنجد من خلال المراجعة التي تقوم بها مصالح الضرائب أن هذه الأخيرة قد تنجم عنها عقوبات مالية وفقدان إمتيازات جبائية وهذا نتيجة القصور والإخلال

¹ Rédha khelassi, op.cit, p111,112.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

بالالتزامات الضريبية. أما مراجعة العمليات فينتج عنها رأي في شكل تقرير حول مدى سيرورة العمليات في المؤسسة كما يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة الأكثر صوابا والأقل احتمالا للخطأ. في ما يخص علاقة مراجعة العمليات بالمراجعة الجبائية التي تتم من خلال مراجع داخلي أو خارجي فإنها تكمن في أن كلا النوعين يستفيدان من بعضهما إذا كانت عمليات المراجعة متشابهة، لكنهما يختلفان في أن مراجعة العمليات أوسع نطاقا حيث تمتد إلى قضايا تمويلية، تسييرية...إلخ. أما المراجعة الجبائية فيتم التركيز على الجانب الجبائي . بحيث يتم التدقيق وبصفة معمقة حول التسجيلات المختلفة، ويعتمد في ذلك على التشريعات الجبائية¹.

4-المراجعة الجبائية والمراجعة الآلية:

يتم استخدام الكمبيوتر عند المراجعة من أجل تبسيط وتوسيع نطاق وسائل تحقيقها، والمراجعة المدعمة بالحاسوب هي تلك العملية التي يكون فيها المراجع قادرا على الحصول على معظم بيانات المكلفين بالضريبة في شكل إلكتروني والتي يستخدمها لمساعدته في إجراء المراجعة، ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تخفيض مقدار الوقت المستخدم لعملية المراجعة بأكبر قدر ممكن، ومعالجة الملفات والسجلات الخاصة بالمكلفين يكون بسرعة وأحسن كفاءة من الطرق التقليدية، كما أن تحليل البيانات يمكن أن يكون أكثر دقة كأن يستخدم المراجع الأساليب الإحصائية في تحليلها، وهذا ما يعطي نتائج أكثر موثوقية ومصداقية².

¹صالح حميداتو، مرجع سابق، ص 44 و 45.

²قحموش سمية ، مرجع سابق، ص 24.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

الدرس الخامس: أشكال المراجعة الجبائية حسب التشريع الجبائي الجزائري و اعتباراتها
يعتبر التدقيق الجبائي الأداة الأساسية في إعداد تشخيص المؤسسة، وبالتالي فهو يضم مهمة احتياطية تهدف إلى التحكم في الجانب الجبائي. و تجدر الإشارة إلى أن المراجعة الجبائية يمكن أن تتم من جانبين، جانب المؤسسة و الذي يأخذ بعين الاعتبار الخطر الجبائي و كيفية تسيير و الانتظام و قدرتها على الاختيارات الجبائية الملائمة، أما الجانب الثاني فهو إدارة الضرائب التي عن طريق أعوانها تهدف إلى مراقبة انضباط المؤسسة في دفع الضريبة و التصريح بالمداخيل الحقيقية.

أولاً: أشكال المراجعة الجبائية وفق التشريع الجبائي الجزائري

سنقوم بدراسة المراجعة الجبائية من جانب إدارة الضرائب أو ما يسمى بالتدقيق الجبائي في الجزائر و في هذا الإطار يوجد نوعان من التدقيق الجبائي: التدقيق الجبائي الداخلي و التدقيق الجبائي الخارجي أو التدقيق في عين المكان

1- التدقيق الجبائي الداخلي

يطلق عليه أيضا تسمية التدقيق الشامل ويقصد بالتدقيق الداخلي ذلك التدقيق الذي يتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب داخل المصلحة بناء على الوثائق التي في حوزتهم، و مفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من التدقيق دوريا و الأهداف مسطرة مسبقا ويمكن أن يكون التدقيق شكليا أو تدقيق على الوثائق:

1-1- التدقيق الشكلي :

يبدأ التدقيق الشكلي منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية ويتم تدقيقها بطريقة منتظمة و غير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها و تسوية الأخطاء إن وجدت و تتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات G50 و تلك المذكورة في التصريح السنوي مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط بطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها. ويهدف

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

هذا التدقيق إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، ويسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للتدقيق المعمق فيما بعد¹.

1-2-التدقيق على الوثائق :

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية، انطلاقا من ملفاتهم الخاصة².

بخلاف التدقيق الشكلي فإن التدقيق على الوثائق انتقائي وغير منتظم وهذا انتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية، وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية، وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها، عن طريق الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبه و تلائمتها وتجانسها مع المداخل المصرح بها، والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة، والتي يتم استكمالها في حال النقصان بطلبات استيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين³.

2-التدقيق الجبائي الخارجي:

على عكس الرقابة على الوثائق، فإن التدقيق الخارجي أو ما يعرف بالرقابة في عين المكان يتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية، مما يسمح لهم بالتنقل إلى المقرات المهنية للمكلفين لإجراء بحوث ميدانية، من أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها، وهذا بمقارنتها مع العناصر الخارجية.

ويتم هذا النوع من التدقيق دائما وفق برمجة سنوية و نذكر أشكالها:

1-2-التدقيق المحاسبي: هو مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق الأخرى للمؤسسة، أو للشركة ومواجهتها بالتصريحات المكتتبه وكشوفات الربط الخارجية وبطاقات المعلومات إن وجدت، كذا المعاينات المادية التي يجريها المحقق،

¹ مصطفى عوادي ونصر رحال، التحقيق لجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال و الأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، ديسمبر 2016، جامعة الوادي، ص33.

² ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2004، ص: 45

³ بوعكاز سميرة، مرجع سابق، ص91

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

وهذا التدقيق يمكن أن يكون، عام يركز على مجمل الضرائب والرسوم، أو خاص التركيز على ضريبة أو رسم معين¹.

2-2-التدقيق المصوب: التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010²، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات.

وهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية³.

2-3-التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية :

هو الإجراء الذي تقوم به مصالح الضرائب بهدف التأكد من أن تطور و نمو أموال و أملاك المكلف تتوافق مع المداخيل المصرح بها فهو عبارة عن العمليات و الأبحاث التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود و المتوقع بين مداخيل المكلف بالضريبة فيما بينها من جهة، و بين الحالة المادية و طريقة عيشه و المظاهر الخارجية من جهة أخرى.

و تكون المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدرالاول الذي يتم الاعتماد عليه أثناء الفحص بالإضافة إلى العناصر و الوثائق الأساسية الموجودة لدى المصالح و الهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة، و التي يعتمد عليها و تكون لها فعالية في اكتشاف الأخطاء و التدليسات⁴.

و يمكن لمسير مؤسسة فردية أن يخضع إلى⁵:

-تدقيق محاسبي فيما يخص نشاطه المهني.

-تدقيق معمق بصفة شخص طبيعي.

¹ نفس المرجع، ص 93

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، " قانون الإجراءات الجبائية"، المادة 20: مكرر، القانون رقم 9: قانون المالية لسنة 2010 ، ص18

³ نفس المرجع ص18

⁴ حنيش أحمد، الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي و الحد من التهريب، مجلة دراسات جبائية، المجلد 5، العدد 02، ص181.

⁵ بو عكاز سميرة ، مرجع سابق، ص 93

ثانيا: إعتبرات المراجعة الجبائية

لا يمكن لمهمة المراجعة الجبائية أن تتم دون أن تكون لها حدود و إعتبرات تحكمها، منها المعايير المتعلقة بالمراجع الجبائي و صلاحياته و فترة المراجعة الجبائية. وضع القانون الجبائي الجزائري القواعد المنظمة للمراجعة الجبائية حيث حدد طبيعة المراجع الجبائي و الشروط التي يجب توفرها فيه بالإضافة إلى فترة المراجعة حسب كل نوع.

1- خصائص المراجع الجبائي:

المراجع الجبائي هو الشخص الذي يقوم بالمراجعة الجبائية سواء كان من داخل المؤسسة أو من خارجها أي من أي هيئة بما فيها المراقبين الجبائيين. ولهذه الأسباب يجب أن تتوفر فيه صفات محددة لانجاز الهدف المطلوب، لذلك فقد نص المعيار الدولي للتدقيق على ضرورة التزام المراجع بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتتضمن قواعد السلوك المهني التي تحكم المسؤوليات المهنية للمراجع على ما يلي: الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، السرية والسلوك المهني، المعايير الفنية¹، و يجب لديه القدرة على إجراء التحقيقات اللازمة، المحاسبة الضريبية والتحليل المالي، القيام بالبحث والتحليل، تطبيق القانون (الخبرة التقنية)، اتخاذ القرارات الفعالة، التواصل بشكل فعال، تطبيق عمليات وإجراءات العمل، تحقيق النتائج..

و بالنسبة للمراجع الجبائي المكلف من إدارة الضرائب فلا يمكن إجراء التدقيق الجبائي إلا من طرف أعوان الإدارة الضريبية الذين هم برتبة مفتش و يجب أن يلتزموا بالسر المهني². سلطة قانونية تسمح له بحق الاطلاع، سلطة التحقيق، حق الزيارة و حق تصحيح القاعدة الجبائية³.

2- فترة التدقيق الجبائي:

¹قلموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير في المحاسبة و الجبائية، جامعة ورقلة، 2013،

ص27

²المواد 20-2 و 65 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2020

³المادة 51، 33 من نفس المرجع.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

حدد قانون الإجراءات الجبائية مدة لا يجب تجاوزها بالنسبة للتدقيق في عين المكان حيث أن:

في حالة التدقيق في المحاسبة¹: لا يجب أن تتجاوز فترة التدقيق 3 أشهر:

- بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات اذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 1000.000 دج
- المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 2.000.000 دج
- يمدد هذا الأجل إلى 6 أشهر إذا كان رقم أعمالها لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج؛

- يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان جميع الحالات الأخرى 9 أشهر.

بالنسبة للتدقيق المصوب²:

- لا يمكن أن تستغرق مدة التدقيق أكثر من شهرين.
- أما فيما يخص التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية³:
- لا يجب أن يمتد فوق سنة واحدة

¹المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية 2020

²نفس المادة

³المادة 21-4، نفس المرجع

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

الدرس السادس: إجراءات المراجعة الجبائية المعمقة على محاسبة الشركات

سنعالج في هذا الجزء المراجعة المحاسبية و المراجعة المصوبة وكذا المراحل العملية للمراجعة الجبائية. و بما أننا اطلعنا سابقا على تعريف كل عنصر سنتطرق إلى مراحل المراجعة المحاسبية (التدقيق المحاسبي)، ثم المراجعة المصوبة و أخيرا المراحل العملية للمراجعة الجبائية:

أولا: مراحل التدقيق المحاسبي:

كون التدقيق الجبائي أمر مهم فإنه يتم وفق ثلاث مراحل مبينة حسب الآتي:

1- **التحضير للتدقيق:** إن عدم التزام المدققين بإجراءات التدقيق الجبائي يجعلها تحت طائلة البطلان، لذلك يستوجب على المدققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي. إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون لعمليات تدقيق لمحاسبة يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية، إعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديرية الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

1-1- إجراءات إعداد برامج مراقبة المحاسبة: إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل تدقيق تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية سنة بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها، ويحدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء وتوجيهات المصالح المركزية، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة، وبعد فحص وتحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج تدقيق المحاسبة أو التدقيق المعمق، تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والمراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي، الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالتدقيق، وكما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في تدقيق المحاسبة أو التدقيق المعمق للوضعية الشخصية خارج البرنامج، بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسله إلى المصالح المعنية¹.

¹ حسب معلومات من مركز الضرائب لولاية معسكر

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

معايير انتقاء المكلفين: إن اختيار المكلفين الذين سيخضعون لبرنامج التدقيق في المحاسبة يتم وفقا للمعايير التالية¹:

- مدى احترام المكلف لالتزاماته الجبائية (مسك محاسبة، إيداع التصريحات)؛
- أهمية الأرباح والمدخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة؛
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء؛
- العجز المتكرر؛
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق؛
- التغيير المستمر لمكان النشاط التجاري؛
- التعديلات في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة بشكل مستمر مما يوحي بوجود نية للتهرب الجبائي.

يقوم المدقق بمنح أجل للمكلف من أجل السماح له بتحضير محاسبته، وفي المقابل يقوم في مكتبه ببعض الأعمال التمهيديّة لإجراء تدقيق المحاسبة وهي²:

- دراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للضريبة.
- دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف.
- و إذا لاحظ المدقق فرقا بين الحدث المنشئ للضريبة والتحصيلات التي تمت ،عليه أن يجري إعداد تأسيس لأرقام الأعمال لكل سنة على حدى.
- يعمل المدقق على فحص التصريحات المودعة من قبل أرباب العمل والتي تسمح بما يلي:
- اكتشاف المكافآت التي ليس لها الحق في الخصم ولكن تم خصمها من الأساس الخاضع للضريبة.
- القيام بالمقارنات بين الأجور المسددة وتلك الموجودة في التصريحات السنوية للأجر.
- مراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي (أجور ومرتبّات)، والتأكد حول تدقيق حسابها على مجمل الأجور المسددة.

¹سليمان عتير، دورة الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012، ص 128

² سميرة بو عكاز م، رجوع سابق، ص 106

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

على المدقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للتدقيق قبل البدء في أعمال التدقيق، كسب الربح وكيفية تصنيع المنتج، و الآلات المستخدمة في التصنيع، التكنولوجيا المستخدمة التوليف بين مختلف المواد المستخدمة، معدل ضياع المواد الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج، معدل الأرباح العادية للنشاط.

1-2- الانطلاق في عمليات التدقيق الجبائي: إن البدء في عمليات التدقيق الجبائي لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال إشعار بإجراء التدقيق مع وصل استلام. يرفق الإشعار بميثاق يحتوي على حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتدقيق (أنظر في الملاحق) و الذي يستفيد من أجل 10 أيام للتحضير. حسب المادة رقم 20 من قانون الإجراءات الجبائية¹ يحتوي الإشعار على العناصر التالية:

ألقاب و أسماء و رتب المحققين؛

-تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان؛

-اسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح؛

-إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختيار؛

-مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها؛

- الوثائق الواجب الإطلاع عليها؛

-الفترة المعنية بالتدقيق، ونعني بها السنوات غير المتقدمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول، وبالنسبة للدورة المتقدمة التي احتوت على عجز يمكن أن يحقق فيها كذلك.

و يمكن إجراء مراقبة مفاجئة لغرض المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للإستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها، وفي هذه الحالة يجب تسليم الإشعار بالتدقيق عند بداية عمليات المراقبة.

وهذا اللقاء الأول يتمثل في إجراء محادثات مع مسيري المؤسسة الخاضعة للتدقيق أو المكلف التي تدور حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، موضوعها بدقة، مكانتها في السوق شروط الاستغلال الموضوع، زيادة المصانع والمحلات التي تسمح للمدقق بجمع المعطيات

¹المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، 2020

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

التي تستعمل في فحص المحاسبة (متابعة الإنتاج، الاستثمارات، تقنيات التصنيع...الخ)، وخلال زيارة المحلات، يمكن أن تسفر هذه الزيارة عن محضر معاينة (أنظر في الملاحق) يملأ من طرف المدققين الجبائيين.

2- سير التدقيق :

بعد انتهاء الفترة المحددة المحدد للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشرة بعين المكان يقوم المدققون بمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التدقيق و في هذه المرحلة يمشون على محضر بداية أشغال التحقيق (أنظر الملحق)، لأنه حسب القانون لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك نظرا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التدقيق داخل المؤسسة وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم لمدير الإدارة الجبائية، وفي هذه الحالة يقوم المدققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة¹ ويكون عبر مرحلتين²:

فحص المحاسبة من حيث الشكل : حتى تكون المحاسبة صحيحة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة و مسجلة في السجلات التجارية و أن تكون مؤشرة و مصادق عليها، مع الوثائق التبريرية ، و كذلك على المدقق التأكد من أن المحاسبة تحتوي على مؤشرات متسلسلة وصحيحة.

-فحص المحاسبة من حيث المضمون : هذا الفحص يهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، أي المشتريات، المخزونات، وأشغال قيد التنفيذ والمبيعات من ناحية وتدقيق الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير من ناحية أخرى.

3- نتائج التدقيق الجبائي :

بعد إنتهاء أعمال المدقق الجبائي يمكنه الوصول إلى نتائج حول رفض أو قبول محاسبة المكلف بالضريبة. و في هذا الإطار، و يلزمه القانون بإرسال نتائج التدقيق للمكلف بالضريبة مع تبيان كل الملاحظات حول الفروقات الضريبية مع كيفية حسابها حيث يمكن أن يكون أمام عدة حالات :

¹بناء على المعلومات المقدمة من مركز الضرائب لولاية معسكر

²بو عكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة أبحاث إقتصادية و إدارية، العدد الرابع عشر، ديسمبر

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

-**قبول المحاسبة**: إن قبول المحاسبة من قبل العون المدقق يمكن أن يصنف إلى:

***قبول صريح**: أي أنه مقتنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.

***قبول نسبي** Procédure contradictoire: أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المدقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمدقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المدقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم¹.

-**رفض المحاسبة**: في بعض الأحيان قد يخلص المدقق الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المدقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة يلزم بإرسال الإشعار بالتقويم مفصلا.

4-نهاية التدقيق: تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج تدقيق المحاسبة وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي، الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية التدقيق التي قام بها.و يقوم بإمضاء محضر نهاية أشغال التحقيق (أنظر الملحق)

إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق: تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتدقيق بنتائج التدقيق الجبائي حتى وإن لم يكن هناك تقويم، ويتم هذا الإبلاغ على مرحلتين²:

الإبلاغ الأولي: يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا ومصاغاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك، إضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقويم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة، أي يقوم المدقق من خلال هذا

¹المادة 20-4 من قانون الاجراءات الجبائية 2020
²نفس المرجع.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

الإبلاغ بتبيان جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها. قد حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوماً لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.

5-الإبلاغ النهائي: عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما :

أ- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية— بعد 40 يوماً - المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمدققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه قبولاً ضمناً من قبل المكلف.

ب - المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونياً، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التدقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة.

وبعد دراسة هذه الملاحظات، والاعتراضات من طرف المدققين، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المدققين أن يعلموا المكلف، وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي ويجب كذلك أن يكون مفصلاً بشكل جيد. أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات والأسس الجديدة للضريبة فإنه يعد قبولاً صريحاً ويصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة.

6-كتابة التقرير النهائي: إن كتابة تقرير التدقيق هو الملف الذي عن طريقه ينهي المدقق مهمته في التدقيق، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام، والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج التدقيق. من خلال مجموعة من الوثائق التي يجب وبشكل إلزامي أن تكون ملحقة بنسخ لتقرير التدقيق موجهة إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية البحث والمراجعات، و مفتشية الوعاء للمقاطعة:¹

—حالة مقارنة الميزانيات.

—كشف المحاسبة.

—نسخة من الإشعار بالتقويم.

—نسخة من ردود المكلف.

¹بناءً على معلومات مقدمة من مركز الضرائب لولاية معسكر

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

– الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب، الحقوق والعقوبات المثبتة¹.

ثانيا: إجراءات التدقيق الجبائي من جانب الشركات:

عرفنا سابقا أن التدقيق الجبائي في المؤسسة يهدف إلى قياس الخطر الجبائي و الحد منه و كذا تحسين الفعالية الجبائية للمؤسسة ففي هذا الإطار يعتمد المدقق الجبائي للمؤسسة على عدة إجراءات :

1-الإجراءات التمهيدية:

1-1-الأمر بمهمة التدقيق الجبائي:

حيث يرسل المدقق الجبائي إلى المؤسسة الأمر بالمهمة من أجل أن تقوم بالتحضير لتقديم المعلومات الضرورية و الإجابة على الأسئلة و يتضمن كل المعلومات الخاصة بالمهمة مثل الحقوق و الواجبات، اهداف المهمة، الفترة والضرائب المعنية بالتدقيق الجبائي،بالإضافة إلى آجال و أتعاب المهمة².

1-2-أخذ نظرة عامة عن المؤسسة: فيقوم المدقق الجبائي بجمع المعلومات حول المؤسسة، مثل تاريخ إنشائها،نوع النشاط، الشكل القانوني، الضرائب التي تكون ملزمة بدفعها..ثم يتقصى عن الإنضباط الجبائي للمؤسسة بالنسبة للتصريحات الجبائية و دفع الضرائب...

1-3-تحديد و تقييم المخاطر الجبائية : في هذه المرحلة يحاول المدقق الجبائي تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخاطر الجبائية فيستعين بأدوات كالاستبيان أو الأسئلة المباشرة من أجل تحديد نقاط القوة و الضعف فيما يخص الجانب الجبائي.

و يستخدم أيضا بعض المؤشرات الإحصائية و المحاسبية التي تساعده في تقييم الخطر الجبائي و الحكم على كفاءة المؤسسة في التسيير الجبائي من أهمها:³

- مدة إعداد القوائم المالية مثل سجلات الجرد و المخازن و التي يمكن أن تؤثر على الإلتزامات التصريحية للضريبة؛

- معدل التأخر في التصريحات الجبائية:و يحسب عن طريق قسمة عدد التصريحات المتأخرة على العدد الكلي للتصريحات.

¹هذه الوثائق موجودة في الملاحق

² Redha khalassiop.cit, P351

³ Redha khalassi P375,376 بتصرف

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

- نسبة الغرامات الجبائية الذي يمكن حسابه عن طريق قسمة قيمة الغرامات الجبائية على المجموع الكلي للغرامات.

2- سير مهمة التدقيق الجبائي:

في هذه المرحلة يقوم المدقق الجبائي بمراجعة كل الجوانب في محاسبة المؤسسة و الجانب الجبائي لها من أجل التعرف على طرق معالجة المسائل الجبائية¹ و التأكد من مطابقتها للقانون و تتبع نفس الإجراءات التي يتبعها المدقق الجبائي التابعين لمصالح الضرائب عن طريق:

2-1- التحقق من العمليات ذات الطابع الجبائي: حيث تتم من خلال:2

الإطلاع على الوثائق الأساسية التي يجب أن تكون تحت تصرف المراجع الجبائي: تتمثل في :

- التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني؛
- الضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات غير المتقادمة؛
- الوثائق المحاسبية (فواتير الشراء والبيع، الكشف البنكي... الخ ؛
- دفتر اليومية، دفتر الجرد، الدفتر الكبير؛
- المراسلات المتحصل عليها من قبل الإدارة الجبائية.

3- تقرير التدقيق الجبائي:

يعبر التدقيق الجبائي عن رأي المدقق الجبائي عن وضعية المؤسسة الجبائية كما يعتبر مجالاً لتقديم التوصيات العلاجية ووقائية فيما يخص الخطر الجبائي بالإضافة إلى رأيه حول الإختيارات الاستراتيجية و التكتيكية التي يجب على المؤسسة اتباعها من أجل زيادة الفعالية الجبائية مما يعزز من نجاح التسيير الجبائي. فهو يتضمن العناصر التالية:³

- إبداء رأي حول أي عدم إنتظام مكتشف ؛

¹ idem, p408

²فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس، باتنة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، 2018 جامعة بسكرة، ص.52

³حميدانو، مرجع سابق، ص53،52

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

- تقييم الخطر الجبائي مع مراعاة العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة وتبيان مسؤولية المكلفين بالوظيفة الضريبية داخل المؤسسة؛
- إقتراح الإمتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة؛
- تقديم توصيات لإصلاح العيوب والمخالفات وتحسين التسيير الضريبي للمؤسسة؛
- وصف مختلف الأعمال التي قام بها في إطار مهمته؛
- تقييم الصعوبات التي واجهته وعمليات المراقبة التي لم يقم بها والتي لم يستطيع أن يقوم بها.

فيما يخص التوصيات الخاصة بالتسيير الضريبي يغلب عليها التذكير بالاختيارات الجبائية التي تسمح برفع الفعالية الجبائية للمؤسسة، حيث تجدر الإشارة إلى انها تشمل الاختيارات التكتيكية و الاختيارات الاستراتيجية.

ثالثا: التدقيق المصوب للضرائب و الرسوم

و هو تدقيق يخص ضريبة او كل الضرائب التي يدفعها المكلفون كان يكون على الرسم على القيمة المضافة او الرسم على الشاط المهني فقط او يشمل كل الضرائب بما فيها الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي. و يمر التدقيق المصوب بنفس مراحل التدقيق المحاسبي. لكن لا يمكن أن يؤدي هذا النوع من التدقيق إلى فحص نقدي ومعقد في مجمل محاسبة المكلف¹.

¹المادة 01-20 من قانون الإجراءات الجبائية

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

الدرس السابع: إجراءات التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف

هو مجموع العمليات التي تهدف إلى تدقيق صحة التصريحات على المداخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، ذلك بمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة " حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ومن خلاله يقوم بتدقيق مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف الجبائي من جهة أخرى. و يمر التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بالمراحل التالية:

أولاً: التحضير للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

مثل التدقيق المحاسبي فالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لديه مرحلة تحضيرية. إذ يتم من خلالها اختيار مجموعة الملفات المراد تدقيقها، ولكن هذا الاختيار يخضع إلى مقاييس سواء من حيث الكمية أو حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى كل ولاية، وكذا الخصوصية وشكل هذا التدقيق.

لذا فإن البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب لسنة 2000 يهدف إلى تدقيق نسبة 5% من الملفات المعروضة، وهذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات والإمكانيات المتاحة للمصالح الضريبية، إضافة إلى أنه يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة، منها:¹

- الأشخاص الخاضعين الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخل المكتتبه في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.
- عندما تقوم المفتشية بالتدقيق المعمق لبعض الملفات التي بحوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك.
- خلال القيام بعملية التدقيق المحاسبي تقوم باستغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء، الأرباح الموزعة....) تظهر منها فوارق معتبرة بين الدخل المصرحة من طرف الشركاء والدخول الحقيقية المحققة.

¹ سميرة بو عكاز، مرجع سابق، ص 120

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

-الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة.

وباختيار مجموعة الملفات المراد التدقيق فيها تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المدققين المختصين، ومع إتباع نفس مراحل وخطوات التدقيق المحاسبي يقوم هؤلاء الأعوان ب: سحب الملف الجبائي الخاص بدخل المكلف المعني بالتدقيق، وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها، لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحصهم مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف.

ويكون فحص الملف الجبائي لغرض:

-أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب.

-التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل.

-استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات، المحلات التجارية...).

-التأكد من أن كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة.

-تدقيق إن كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخل وذلك بفحص كشوفات الضريبة، ونسخ الإنذارات المطلوبة من المكلف.

وهذه الدراسة تسمح للمدققين باستخراج مجمل التناقضات بين المداخل المصرح بها، والعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتدقيق.

إبلاغ المكلف بالضريبة: إذ يقوم المدقق الجبائي بإرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق للمكلف المعني بعملية التدقيق، يعلمه فيه عن خضوعه لهذه الأخيرة، مع منحه مدة 15 يوما للتحضير، وهذا الإشعار يجب أن يحدد بشكل ضروري بعض العناصر مثل سنوات التدقيق، إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره،... وعند إرسال أو تسليم هذا الإشعار، يجب أن يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين يملؤها المكلف مع ملاحظة عدم إجباره على للتدقيق، مع تقديم بطاقة معلومات..

إجراء البحوث الخارجية بهدف الحصول على معلومات غير موجودة في الوثائق والملفات التي تملكها الإدارة الضريبية مثل فحص الحسابات البنكية للمكلف، كما أن هذا الفحص للحسابات البنكية يجب أن يطال جميع الأشخاص الذين يعيشون معه مثل أولاده، أقاربه ...،

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

كما يتم مراقبة الأسهم التي قد يملكها المكلف في بعض الشركات، الاتصال بمصالح محافظة الشرطة لمعرفة عدد الرحلات نحو الخارج¹...

إعداد الميزان الشكلي، وهو بمثابة ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصل عليها من خلال فحص الملف الجبائي وكذا إجراء البحوث الخارجية، وتكمن أهمية هذا الميزان في إجراء مقاربات شكلية فيما بين المعلومات المتحصل عليها وإظهار الدخول غير المصرح بها، كما يسمح بفحص تغيرات الذمة المالية للمكلف، ومن ثم توجيه المراقب أثناء عملية سير التحقيق².

ثانياً: سير التدقيق

بعد المرحلة التحضيرية وإعداد الميزان الشكلي، وباتهاء المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التدقيق المعمق التي تتم في مصالح الإدارة الضريبية، إلا في حالة طلب المكلف أن تُجرى في بيته أو في مكتب مستشاره، والغرض من ذلك هو عدم مضايقة أفراد المنزل. حيث يقوم المدقق باستدعاء المكلف المعني بالتدقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية، البريدية، وكذا جميع الحسابات الأخرى التي من الممكن ممارستها. وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فإن المدقق يخوض في حوار مع هذا الأخير ليبين له أن هذا التدقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية.

1-إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة: إن إعادة تكوين المداخل المحققة من قبل المكلف، هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، وفي هذا الإطار يقوم المدقق ب:

-عملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف تحت المراقبة، وهذه العملية يمكن أن تتم بطرق مختلفة بسبب غياب وثائق الإثبات أو وجودها دون إمكانية الاستعلام منها بالمبلغ الحقيقي.

-تحليل الحسابات المالية، ونعني بها تدقيق التدفقات المالية للمكلف، إذ يلجأ المدقق إلى مقارنة الكشوفات البنكية مع المداخل المصرح بها لتحديد رصيد الميزان النقدي للمكلف،

¹قلموش سمية، مرجع سابق، ص42
²نفس المرجع، نفس الصفحة

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

والنتائج المتحصل عليها يجمعها فيما بعد في ميزان الخزينة الذي يشكل وسيلة تقنية شاملة وكذلك اللجوء أيضا إلى التقييم الجرافي وطريقة التقييم التلقائي.

2- طلب التوضيحات والتبريرات: في حالة جمع المدقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخل مهمة مقارنة بما صرحه، يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات¹.

*** طلب التبريرات:** حيث تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات التالية:

- حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها.

- فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.

- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي (معاش غذائي، فوائد التأمين، ضمانات العقارات....)، يمكن له ان يبين أنها ليست مبالغ متملصة من الضريبة.

*** طلب التوضيحات:** تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح². ويجب على المكلف تقديم شروحات وافية حول النقاط الغامضة المطلوب توضيحها، كما أن المدقق ملزم بأن يوضح للمكلف بأن لديه مهلة 30 يوما للرد على هذه الطلبات. وفي حالة غياب الإجابة من قبل المكلف يمكن للمدقق الجبائي اللجوء إلى طريقة التقدير الجرافي³.

ثالثا: الإبلاغ بالنتائج

بعد انتهاء المدقق من عملية التدقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين، إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم؛ أو رفضها إذا اكتشف أن ما هو مصرح به كمداخل هي ليست حقيقية، وغير مطابقة للواقع. وطرق إعادة تكوين أسس الإخضاع كما سبق الذكر تتغير حسب الحالة المقدمة والتي تتلخص في⁴:

- تقديم ميزان الخزينة.

¹المديرية العامة للضرائب، دليل المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، الجزائر، 2017 ص12

²نفس المرجع، ص13

³من معلومات مقدمة من أعوان الرقابة الجبائية بمركز الضرائب لولاية معسكر.

⁴سميرة بوعكاز، مرجع سابق ص131

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

-اللجوء إلى التقييم الجزافي.

-وضع التسعير التلقائي.

وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع يقوم المدقق بإبلاغ المكلف المدقق في وضعيته الجبائية بنتيجة التدقيق المتوصل إليها عن طريق الإشعار بالتقويم، ويجب أن يكون مفصلا بأرقام وجداول بكيفية تسمح له بفهم التقويمات المجراة حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه مدة 40 يوما¹.

ويجب أن يحتوي أساسا هذا الإبلاغ على ما يلي:

-النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي (عدم التصريح، تصريح خارج الآجال...)

-عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة.

-طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.

وبانقضاء أجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثهما مثلما ذكرنا سابقا من خلال التدقيق المحاسبي، وفي كليهما يكون المدقق ملزما بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يكون مفصلا بشكل جيد.

وأخيرا يقوم بإعداد التقرير النهائي للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التدقيق، ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية.

¹المادة رقم 21-5 ، قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2020.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

الدرس الثامن: المراحل العملية للمراجعة الجبائية للضرائب والرسوم

في هذا العنصر سنركز على المراجعة الجبائية للضرائب و الرسوم. بغية مراجعة الضرائب والرسوم التي تقع على عاتق المؤسسة، يقوم المراجع بهذه المهمة وفقا لخطوات مدروسة ومنظمة، حيث يعمل على مراجعة الوعاء الضريبي، ومراجعة عملية التصفية والتسديد وكذا جميع الإجراءات الواجبة الإلتباع فيما يخص الإطار الزمني والمكاني وكذا شروط الإستفادة من التخفيضات أو الإمتيازات الجبائية.

أولاً: المراجعة الجبائية للضريبة على أرباح الشركات IBS

تمر المراجعة عبر مرحلتين هما:

_مراجعة الوعاء؛

_مراجعة التصفية والتسديد.

1- مراجعة الوعاء:

إن الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف المؤسسة والوحدات التابعة لها، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أوفي نهايته¹. إذن النتيجة الصافية هي قاعدة تحديد النتيجة الجبائية بعد إجراء تعديلات كما يلي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإدماجات (الإستردادات) -التخفيضات

1-1- مراجعة كيفية تحديد النتيجة المحاسبية : ويكون ذلك بمراجعة كيفية تحديد النواتج والأعباء بإجراء عمليات بحث وتحقيق فيها.

***مراجعة النواتج :** وتتمثل في مراجعة رقم الأعمال ومراجعة النواتج الأخرى.

مراجعة رقم الأعمال : يقوم المراجع في بداية الأمر بالتأكد من أن رقم الأعمال يعكس الحقيقة، وذلك بإستعماله لتقنيات يتم من خلالها إعادة تكوين رقم الأعمال وهنا طريقتين :

²(guide de verificateur,2011)

الطريقة الأولى : إعادة تأسيس رقم الأعمال إعتقادا على المداخيل من أجل التأكد من المداخيل التي حققتها المؤسسة فعلا ، فإن المراجع يقوم بإنشاء حساب مالي يتضمن المبالغ

¹المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2020.

²عن صالح حميداتو بتصرف ، مرجع سابق60

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

المدينة للصندوق والأرصدة البنكية للمؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار أرصدة بداية ونهاية المدة للزبائن والتسبيقات.

وعند الحصول على رقم الأعمال المعاد تكوينه يتم مقارنته برقم الأعمال المصرح به من أجل اكتشاف الأخطاء المحتملة، ولما يتبين عدم التطابق بينهما فعليه طرح الأسئلة على محاسبي المؤسسة لتبرير ذلك لأنه قد يتعلق الأمر أحياناً بعدم الأخذ بعين الاعتبار المرودات من الزبائن (مثلاً).

الطريقة الثانية : إعادة تأسيس رقم الأعمال اعتماداً على الفواتير

إن مصدر قاعدة إحتساب الضرائب هو الفواتير، والفوترة المعاد تكوينها من طرف المراجع تعتمد على أرصدة تسبيقات الزبائن والتحصيلات والفواتير المصرح بها (أي إستخراج رقم الأعمال المفوتر من خلال المقبوضات).

كما أن المراجع الجبائي ملزم كذلك بمايلي¹:

التأكد من التطابق بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة والأرصدة المستخرجة من اليوميات المساعدة.

التأكد من إحترام قواعد تسجيل فواتير البيع في اليوميات.

التأكد من التطابق بين فواتير البيع ووصولات التسليم.

التأكد من التطابق بين أصناف البيع، وما هو مصرح به فيما يخص TAP و TVA.

التأكد من العمليات الحسابية في الفواتير.

مراجعة النواتج الأخرى : يقوم المراجع عندها بالقيام بمايلي:

التأكد من التسجيل المحاسبي للحسومات المكتسبة.

التأكد من صحة و موضوعية تقييم إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة.

التأكد من التسجيل المحاسبي للإعانات الممنوحة.

التأكد من إدماج فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم الإستثمارات في نتيجة الدورة (30% في الاجل القصير و 65% في الاجل الطويل)².

¹ Direction générale des impôts, Circulaire de rejet de comptabilité, 2014, p8

² المادة 173 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2020

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

***مراجعة الأعباء :** يقوم المراجع بالتأكد من توفر الشروط العامة لقابلية تخفيض الأعباء، ولكي تكون الأعباء قابلة للخصم جبائياً من نتيجة الدورة يجب أن تحقق الشروط التالية:

يجب أن ينجر عنها تخفيض في أصول الميزانية الصافية أو إرتفاع في ديون المؤسسة دون أن تحدث أي تغيير في مستوى الميزانية.

يجب أن تكون مسجلة محاسبياً ومبررة بوثائق إثبات، هذا الشرط يسمح بالتأكد من حقيقة هذه النفقات ومبلغها، كما يسمح بتقرير ضمها أو عدمه إلى نفقات الدورة.

يجب أن تكون ضرورية لضمان السير العادي لوظائف المؤسسة.

1-2-مراجعة تحديد النتيجة الجبائية : يمكن الحصول على النتيجة الجبائية بضم الإدماجات (الإستردادات) وتنحية التخفيضات من النتيجة المحاسبية. وعليه وبعد مراجعة كيفية تحديد النتيجة المحاسبية ينبغي على المراجع أن يتأكد من أنه قد تم ضم بعض المصاريف وتمت كذلك الإستفادة من التخفيضات القانونية.

المصاريف الواجب التأكد من ضمها : وتتمثل فيما يلي¹:

- الغرامات والعقوبات بمختلف أنواعها.
- الهبات والهدايا ذات الطابع الإشهاري إذا تجاوزت قيمة كل واحدة مبلغ 500دج.
- الهبات والهدايا المقدمة إلى المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني إذا تجاوزت مبلغ 1000.000دج سنوياً، سواء كان عينياً أو نقدياً.
- مصاريف حفلات الإستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض الغير مرتبطة بإستغلال المؤسسة.
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب إذا تجاوزت 30.000.000دج في حدود 10% من رقم الاعمال.
- النفقات المصروفة في إطار البحث و التطوير داخل المؤسسة والتي تجاوزت 100.000.000دج².

¹المادة 169 من 173قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2020

²المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2020

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

-الإهلاك المتجاوز للحد القانوني والخاص بالسيارات السياحية إذا كانت لا تشكل أداة رئيسية لنشاط المؤسسة، فقاعدة حساب الإهلاك المالي القابلة للخصم تحدد ب 200.000دج سنوياً¹.

- المؤونات الغير قابلة للتخفيض أو المتروكة دون مبرر خلال الدورة. حيث ربط التشريع الجبائي تخفيض المؤونات من النتيجة بالشروط التالية:
 - أن تكون المؤونة مكونة لتغطية عبء محدد بدقة، أي أنها من أجل عنصر من عناصر الأصول أو الأعباء بشكل مخصص وليس معمم، وأن يكون مبلغها مقيم بشكل صحيح؛
 - يجب أن تكون لمواجهة خسائر وأعباء محتملة، وأن لا يكون احتمال وقوعها ضعيف جداً؛
 - يجب أن تكون مخصصة لأعباء قابلة للتخفيض، ولا تكون لأعباء مقصية من التخفيض كالغرامات؛
 - الخسائر والأعباء التي كونت من أجلها، يكون مصدرها الدورة المعنية.
- التخفيضات الواجب التأكد من أن المؤسسة إستفادت منها :** على المراجع التأكد من إستفادة المؤسسة من التخفيضات التالية:
- الجزء غير الخاضع للضريبة من فائض القيمة الناتجة عن الإستثمارات؛
- تأجيل العجز في الميزانية : في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئاً يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان غير كاف فيمكن تغطيته إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز².

2-مراجعة التصفية والتسديد:

- إن مراجعة التصفية تتركز على نقطتين هامتين هما:
- مراجعة صحة المعدل المطبق؛
 - مراجعة الإنضباط في التصريح والتسديد.

¹المادة 143-3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2020.
²المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

1-2- مراجعة المعدل المطبق : يجب على المراجع التأكد من التطبيق السليم للمعدلات المطبقة في الجزائر، حيث تختلف المعدلات باختلاف الأنشطة لكن على المؤسسات التصريح بحاسبة منفصلة إذا كانت تمارس عدة نشاطات.

1-2- مراجعة الإنضباط في التصريح والتسديد¹ : يتأكد المراجع من أن التصريح السنوي بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة قد تم إيداعه في الآجال القانونية أي قبل 30 أفريل على من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية له وإذا سجلت الشركة عجز يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط. كما أنه على المراجع أن يتأكد من أن الشركة قامت بعملية تسديد الدفعات وكذا رصيد التصفية حيث أنها ملزمة بأداء ثلاث تسبيقات محددة زمنيا كما يلي:

التسبيق الأول : من 20 فيفري إلى 20 مارس؛

التسبيق الثاني : من 20 ماي إلى 20 جوان؛

التسبيق الثالث : من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

يساوي مبلغ كل تسبيق (30 في المائة) من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة عند تاريخ إستحقاقها(ربح الدورة الأخيرة المقفلة). بالنسبة للمؤسسات حديثة الإنشاء تساوي كل تسبيق (30 في المائة) من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة (5 في المائة) من الرأسمال الإجتماعي.

- أما رصيد التصفية الذي يمثل الفارق الموجب بين مبلغ الضريبة المستحق ومجموع الأقساط، فيتم دفعه دون إخطار مسبق في أجل أقصاه يوم إيداع التصريح السنوي 30 أفريل وعندما تستفيد الشركة من تمديد أجل إيداع التصريح السنوي. يمدد كذلك أجل تسوية رصيد التصفية.

ثانيا: المراجعة الجبائية للرسم على النشاط المهني TAP:

يقوم المراجع في هذه المرحلة بمراجعة الوعاء والتصفية والتسديد.

1- مراجعة الوعاء:

¹الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2019، ص78

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

يقوم المراجع بالتأكد من أن وعاء الرسم على النشاط المهني مكون من مبلغ الإيرادات المهنية الإجمالية المحققة أو رقم الأعمال دون إحتساب الرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى مراجعته للتخفيضات والعناصر الواجب عدم إحتسابها في الوعاء.

1-1- مراجعة التخفيضات : يقوم المراجع بالتأكد من أن القائمين على ملء وإيداع التصريحات الجبائية قد قاموا بتطبيق التخفيضات الآتية¹:

- تخفيض قدره (30 في المائة) ويطبق على ما يلي:

-مبلغ عمليات البيع بالجملة؛

-مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن (50 في المائة) من الحقوق غير المباشرة؛

عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.

- تخفيض قدره (50 في المائة) ويطبق على ما يلي:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من (50 في المائة)

من الحقوق غير المباشرة؛

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية في حالة وجود قوة قاهرة، يمكن تمديد أجل تقديم التصريح السنوي بناء على قرار المدير العام للضرائب، غير أنه لا يمكن تجاوز تحديد هذا الأجل ثلاثة أشهر.

تخفيض قدره (75 في المائة) ويطبق على ما يلي:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغاز وال.

1-2-العناصر الواجب التأكد من عدم ضمها إلى رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم:

يقوم المراجع بالتأكد من أن العناصر الآتية لم يتم حسابها في رقم الأعمال المعتمد كقاعدة لحساب الرسم على النشاط المهني وهي:²

- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض.

¹الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2019، ص14

²الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، نفس المرجع، ص 15

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الإستراتيجية المتضمن كفيات تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الإستراتيجية.
- _العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة.
- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام والأسفار.

3- مراجعة التصفية والتسديد:

يقوم المراجع في هذه المرحلة بما يلي:

- التأكد من التطابق بين التصريحات ج50 و التصريحات السنوية و الوثائق المحاسبية للمؤسسة.
- وفيما يخص العمليات التي تمت حسب شروط البيع بالجملة على المراجع التأكد من أن هذه المبالغ مطابقة لما ورد في كشف العملاء الذي يجب أن يحتوي على المعلومات التالية:¹
- رقم التعريف الجبائي.
- رقم المادة الخاضعة للضريبة.
- الاسم واللقب (الألقاب) أو العنوان التجاري.
- العنوان الصحيح للزبون.
- مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية.
- رقم التسجيل في السجل التجاري.
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر.
- على المراجع التأكد من أن الرسم يحسب بإسم كل شركة على أساس رقم أعمالها المحقق من طرف المؤسسات. التابعة لها أو وحداتها في كل بلدية.
- يتحقق المراجع من تسديد الرسم على النشاط المهني من خلال التصريحات الشهرية أو الفصلية(حسب الحالة) لدى قابض الضرائب المختص إقليميا وقبل اليوم العشرين من الشهر

¹المادة 224-1 من قانون الضرائب الباشرة و الرسوم المماثلة،الجزائر، 2020.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

الذي يلي شهر تحقيق نموذج رقم 50 G لرقم الأعمال (أو قبل اليوم العشرين من الشهر الذي يلي الفصل الذي تم فيه تحقيق رقم الأعمال).

ثالثا: المراجعة الجبائية للرسم على القيمة المضافة TVA

إن مراجعة الرسم على القيمة المضافة يتمحور حول خمس نقاط أساسية هي:

- الحدث المنشئ للرسم.

- رقم الأعمال الخاضع للرسم (الوعاء).

- المعدلات المطبقة.

- الحق في الحسم.

- التصريح بالرسم على القيمة المضافة.

1- مراجعة الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:

على المراجع التأكد من حدوث الواقعة المنشئة للرسم، والتي تعرف بأنها الحدث القانوني أو

المادي الذي بمقتضاه تصبح المؤسسة مكلف أو مدين للخزينة العمومية بالرسم على القيمة

المضافة. ويتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من:¹

- بالنسبة للمبيعات، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

- بالنسبة للأشغال العقارية، من قبض الثمن كلياً أو جزئياً، غير أنه فيما يتعلق بالمؤسسات

الأجنبية وبالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقاً عند إنتهاء الأشغال، بعد الرسم المدفوع عند

كل تحصيل، يتكون الحدث المنشئ من الإستلام النهائي للمنشأة المنجزة.

- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة، ومن الأشغال العقارية، يتكون الحدث

المنشئ من التسليم.

- بالنسبة للواردات من إدخال البضاعة عند الجمارك والمدين بهذا الرسم هو المصروح لدى

الجمارك.

- بالنسبة للصادرات من المنتوجات الخاضعة للضريبة من تقديمها للجمارك ، والمدين بهذا

الرسم هو المصروح لدى الجمارك.

¹المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر، 2020.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

- بالنسبة للخدمات عموماً، بقبض الثمن كلياً أو جزئياً. وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب والتسلّيات بمختلف أنواعها، يمكن أن يتكون الحدث المنشئ إن تعذر القبض من تسليم التذكرة.

2- مراجعة رقم الأعمال الخاضع للرسم (الوعاء):¹

على المراجع التأكد من أن وعاء الرسم على القيمة المضافة قد تضمن العناصر التالية:

- ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات المؤداة.

- جميع المصاريف المفوترة للزبون.

- الحقوق والرسوم بإستثناء الرسم على القيمة المضافة وحقوق الطابع الجبائية والتخفيضات الممنوحة وحسوم القبض إذا كانت مفوترة، وكذلك يجب التأكد من خصم المبالغ المودعة بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع.

وللتأكد من التحديد الجيد للوعاء يجب على المراجع الحرص والإهتمام بالحالات الخاصة التالية:

- تبادل السلع : يجب أن يتأكد المراجع من أن الوعاء مكون من قيمة السلعة المقدمة مضاف إليها مبلغ الزيادة، أو قيمة السلعة الأخرى التي تقدم كزيادة، وهذا عند إختلاف سعر السلعتين موضوع المبادلة.

- إستعمال المؤسسة لحاجاتها الخاصة : في هذه الحالة على المراجع التأكد من أن قاعدة الرسم مكونة من سعر البيع بالجملة إذا تعلق الأمر بالمنقولات، أو بتكلفة الإنجاز إذا تعلق الأمر بالعقارات.

- البيع إلى فروع لنفس المؤسسة : على المراجع التأكد من أن قاعدة الإخضاع ليست ثمن البيع من الشركة المدينة إلى الشركة المشتريّة، وإنما ثمن البيع المطبق من قبل الشركة المشتريّة فيما إذا كانت غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو المعفية منه.

3- مراجعة المعدلات:

يجب على المراجع التأكد من التطبيق السليم لمعدل الرسم المناسب، حيث يطبق في الجزائر معدلين للرسم على القيمة المضافة هما :

¹المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر، 2020

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

- المعدل العادي (19 في المائة) ويخص جميع العمليات والسلع غير الخاضعة للمعدل
المخفض:1،

- المعدل المخفض (9 في المائة) ويخص السلع والخدمات التي تمثل أولوية في المجال
الإقتصادي أو الإجتماعي أو الثقافي².

4-مراجعة عمليات الحسم:

لمراجعة عمليات الحسم ومدى سلامة تطبيقها من خلال التصريحات الجبائية ينبغي على
المراجع أن يتأكد من توفر الشروط التالية:

4-1-شروط الشكل : وتتمثل في حيازة الوثائق الثبوتية القانونية التالية³:

فواتير الشراء، شكليات إعداد الفواتير.

- وثائق الإستيراد.

- الوثائق القانونية والتصريحات الخاصة بالشركة والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة
المسدد والخاص بتسليم الشركة لذاتها.

- إعداد كشف يتضمن الرسم على القيمة المضافة المذكور في الفواتير أو بيانات الإستيراد
القابل للحسم مرفوق بالتصريح الشهري أو الثلاثي.

- يجب أن يذكر في الفواتير أو الوثائق التي تحل محلها والتي تكون محل خصم للرسم على
القيمة المضافة مبلغ الرسم المحمل على المشتريات.

4-2- شروط المضمون : يعمل المراجع على التأكد من أن الحسومات تمت على العناصر
التالية⁴:

- لا يكون الحسم مقبولاً إلا إذا إستعملت المواد أو المنتوجات أو الأشياء أو الخدمات في
عملية خاضعة للرسم فعلا.

- أن يكون العنصر المستفيد من التخفيض مرتبطاً بالإستغلال، وأن لا يكون مستثنى قانوناً
من الحق في الحسم.

¹المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر، 2020.

²المادة 23 نفس المرجع

³صالح حميداتو، مرجع سابق، ص84

⁴المادة، 40 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر، 2020

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

- إن خصم الرسم على القيمة المضافة الذي أنقل المواد القابلة للاهلاك لا يكون إلا إذا كانت هذه الأخيرة جديدة أو مجددة بضمان، وأن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

4-3- الشروط الزمنية : على المراجع أن يتأكد من نشوء حق التخفيض ويكون ذلك:

- بحدوث الواقعة القانونية المنشئة للرسم.

- إمتلاك المؤسسة لوثيقة الإثبات.

- يمكن أن يتم الخصم للرسم المثقل للمشتريات سواء أكانت أصول ثابتة أو مواد أولية أو خدمات في تصريح نفس الشهر الذي تمت فيه حيازة الاستثمارات أو المواد أو تلقي الخدمة.

كما يتعين على المراجع أن يتأكد من عدم وجود العناصر التالية في المقام:

- تنازلات المؤسسة لنفسها والخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

- العمليات ذات الطابع غير التجاري.

- استرجاع المصاريف غير الخاضعة للرسم.

فالمراجع عليه مراقبة مدى إلتزام المؤسسة بإعادة الرسوم المخصومة إذا توفرت الحالات

الآتية: ¹

- في حالة اختفاء السلع، إلا في حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا: إذا كانت العملية غير خاضعة للضريبة فعلا ؛

- إذا اعتبرت العملية غير مدفوعة بصفة نهائية.

- في حالة التنازل عن استثمارات قبل انتهاء مدة خمس سنوات من اكتسابها.

وأخيرا يتأكد المراجع من أن الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه لا يتضمن ما يلي²:

- السلع والخدمات المستعملة في نشاط غير الخاضع للرسم.

- الخدمات وقطع الغيار المستعملة في تصليح موجودات غير مستفيدة من حق الحسم.

- الرسم الخاص بالسيارات السياحية وسيارات نقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسية للاستغلال.

- السلع والخدمات المكتسبة من عند مكلفين خاضعين للنظام الجزافي؛

¹المادة 37 نفس المرجع

²المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

- الغلافات المسترجعة والممنوحة مقابل رسم أمانة.

4-4 - مراجعة التصريحات الشهرية أو الفصلية للرسم على القيمة المضافة¹ : يجب على المراجع أن يتأكد من أن المؤسسة قامت بالتزامات دفع الحقوق المدفوعة فورا وذلك بتقديم التصريح الشهري أو الفصلي حسب الحالة، وإن هذا التصريح قد يتضمن رقم الأعمال سواء أكان خاضعا للرسم أو معفيا منه، وأن يتأكد من إرفاق هذا التصريح بكشف فواتير الشراء التي كانت موضوع خصم للرسم على القيمة المضافة الذي يتضمن مجموع الرسوم القابلة للخصم.

رابعا: المراجعة الجبائية للضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأجور

على المراجع أن يقوم بمراجعة كل من الوعاء والتصفية والتسديد:

1- مراجعة الوعاء:

يجب على المراجع التأكد من أن وعاء الضريبة يحتوي على العناصر التالية²:

- الرواتب والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية؛
 - المبالغ الملحقة للرواتب والأجور كعلاوات المردودية والمكافئات التي تمنح لفترات غير الشهرية بصفة إعتيادية من قبل المستخدمين؛
 - التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري المؤسسات لقاء مصاريفهم؛
 - الإمتيازات العينية الخاصة بالتغذية والمسكن والألبسة التدفئة والإنارة؛
 - المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين وذلك بصفة مؤقتة؛.
- كما يجب على المراجع الجبائي التحقق من عدم ضم العناصر التالية إلى الوعاء الضريبي³:
- الإمتيازات العينية المتمثلة في التغذية والمسكن الممنوحة للعاملين في المناطق الواجب ترقيتها؛
 - التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة؛

¹المادة 79

²المادة 66 و 67 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجزائر، 2020.

³المادة 68 المرجع السابق

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

- التعويضات عن المناطق الجغرافية؛
 - المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الإجتماعي كالأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة؛
 - التعويضات المؤقتة ومنح الريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو ذوي حقوقهم؛
 - المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي؛
 - تعويض التسريح.
- كما يحرص المراجع على التأكد من أن المبالغ التي يقطعها المستخدم لتشكيل معاشات أو منح التقاعد، والمساهمة العملية في التأمينات الاجتماعية تم طرحها من الوعاء (المبلغ الإجمالي للمبالغ المدفوعة و الإمتيازات العينية الممنوحة.

2- مراجعة التصفية والتسديد:

يقوم المراجع الجبائي بالتأكد من أن الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور قد تم إحتسابها على أساس السلم الموضوع من طرف إدارة الضرائب¹ ، كما يتعين عليه مراجعة التصريحات المقدمة إلى الإدارة نموذج ج50 بأنه تم إعدادها بصورة لائقة من حيث الشكل والمضمون وفقا للتشريعات السارية المفعول².

نفس هذه الإجراءات يقوم بها المراجع الجبائي على الضرائب الأخرى حيث يبحث عن مطابقتها للوعاء و التصفية و التسديد حسب القانون الجبائي. بالإضافة إلى هذه الإجراءات يقوم المدقق الجبائي بمراقبة الحسابات المالية للمؤسسة من أجل معرفة أي اختلالات يمكن أن تؤثر على الجانب الجبائي لمحاسبة المكلف أو نقائص فيما يخص الشروط المتبعة للاستفادة من الإمتيازات الجبائية.

¹المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة 2020

²المادة 176

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

الدرس التاسع:دراسة حالة في التدقيق الجبائي على محاسبة المكلفين

خطوات وإجراءات عملية التحقيق

أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هذه المهمة لفرقة التحقيق (مكتب التحقيقات ب) المتكونة من (4) أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، و تمت دراسة الملف الجبائي للمكلف, كما تم التعرف على نشاط المؤسسة و الضرائب بمختلف أنواعها.

أولاً:إرسال الإشعار بالتحقيق والقيام بالإجراءات التمهيدية

1-أهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار:

- اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق: مؤسسة شركة ذات مسؤولية محدودة ذات الشخص الواحد؛

- تاريخ إرسال الإشعار 2013/05/30؛

- السنوات المعنية بالتحقيق: 2012،2011،2010،2009؛

- الضرائب التي يمسهها التحقيق: الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك بمعدل % 17، الرسم على النشاط المهني TAP بمعدل 2 %،الضريبة على الدخل الإجمالي أجور و على الأرباح الموزعة،الضريبة على أرباح الشركات،حقوق الطابع.

2-الإجراءات التمهيدية:

سحب و دراسة الملف الجبائي؛

فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي؛

تحضير استمارات التحقيق؛

إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات؛

إعداد كشف المحاسبة؛

التعريف بالمؤسسة و أهم تصريحاتها:

تأسست الشركة موضوع الدراسة بتاريخ 2000/03/01 و تمارس نشاط مصبرات الزيتون و الاستيراد و التصدير، برأسمال إجتماعي قدره 3.000.000دج. تخضع للضرائب التالية:

الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك بمعدل % 17،الرسم على النشاط المهني TAP

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

بمعدل 2 %، الضريبة على الدخل الإجمالي أجور و على الأرباح الموزعة، الضريبة على أرباح الشركات، حقوق الطابع.

ثانيا: سير عملية التحقيق:

و في هذا الإطار يتم ملاً بطاقة بداية الأشغال (أنظر في الملاحق)، بعد فحص محاسبة المكلف تم استخلاص بعض الملاحظات أهمها:

- وجود دفتر اليومية العامة مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليمياً؛
- وجود دفتر الجرد مرقم ومؤشر عليه من طرف المحكمة المختصة إقليمياً؛
- وجود التصريحات الشهرية وهي مودعة في آجالها القانونية؛
- وجود التصريحات السنوية وهي مودعة في آجالها القانونية؛
- وجود اليوميات المساعدة للمشتريات، المبيعات، الصندوق، البنك، العمليات المختلفة؛
- وجود دفتر الأجور.

النقائص و الإغفالات التي تحتويها محاسبة المكلف

عدم توفر الوثائق التبريرية للشراء و عليه تم إستدعاء المكلف بالضريبة (أنظر الملاحق) من أجل مناقشة النتائج و تقديم التوضيحات و التبريرات.

ثالثاً: إعادة تكوين أسس الضريبة و تبليغ النتائج الأولية للتحقيق المحاسبي

1- تحديد الأسس الضريبية و تبليغ النتائج الأولية للتحقيق المحاسبي

تحديد رقم الأعمال:

تم تحديده بالاعتماد على فواتير البيع المقدمة و مقارنتها بفواتير الشراء المقدمة وكذا الكشف البنكية، حيث تبين وجود رقم أعمال غير مصرح ناتج عن وجود مشتريات مصرحة ضمن البضاعة المستهلكة غير أنها لا تظهر في فواتير البيع ولا ضمن مخزون آخر مدة، و عليه تم اعتبارها بأنها بيعت وذلك بتطبيق هامش الربح الخام المطبق من طرفكم لتحديد رقم الأعمال غير المصرح للسنوات 2009 و 2012.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

تحديد الربح: تم تحديد الربح المحقق بإضافة رقم الأعمال غير المصرح والأعباء غير المبررة إلى الربح المصرح بعد حسم الرسم على النشاط المهني الناتج عن الزيادة في رقم الأعمال للسنوات 2011، 2009 و 2012

تحديد الدخل: تم تحديده باعتماد الربح المحقق

تحديد الرسم على القيمة المضافة: ويكون في:

مجال رقم الأعمال:

تم إخضاع رقم الأعمال غير المصرح إلى معدل 17 %،

تحديد أسس فرض الضرائب و الرسوم:

ملاحظات: متعلقة بحساب الزيادات في رقم الأعمال

الزيادات في رقم الأعمال = رقم الأعمال الخاضع المحقق - رقم الأعمال الخاضع المصرح

وفق 50G.

متعلقة بتحديد أسس فرض الرسم على النشاط المهني:

رقم الأعمال المحقق الخاضع بعد التخفيض (تخفيض 30 %) يمثل رقم الأعمال المحقق

بالجملة والمصرح في الكشف التفصيلي للعملاء؛ (ETAT 104)

رقم الأعمال المحقق الخاضع بدون تخفيض يمثل رقم الأعمال غير المصرح إضافة إلى رقم

الأعمال المصرح بالجملة والذي لم يتم إيداع تصريح كشف الزبائن وبالتالي لا يستفيد من

من تخفيض 30 % والذي قامت المفتشية بتسوية وضعيته بموجب ورد فردي رقم

56/2013 المؤرخ في 2013/04/01.

2- جداول تحديد الحقوق والغرامات:

إذا كان هناك فرق بين ماصرح به المكلف وبين ماوجده المحقق فإنه يكون هناك تغريم

مباشر حسب نص المادة 193 من (ق.ض.م) لسنة 2012 ويكون حسب السلم التالي:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه؛
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

- إنهاء التحقيق مع ملاً بطاقة نهاية أشغال التحقيق.

3-تبليغ النتائج الأولية للتحقيق المحاسبي:

وبتاريخ 2013/09/16 وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتوصل إليها نتيجة التحقيق بتبليغ موسى عليه مع وصل استلام, وذلك عن طريق التبليغ رقم /.../05/30/ 2013 , وهذا بعد تقديمه إلى المدير الفرعي للرقابة الجبائية للإطلاع عليه من أجل التأشير عليه قبل إرساله, حيث كان التبليغ مفصلاً بأرقام وجداول -منها كشف المحاسبة- تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس والقواعد, من أجل الرد عليها بملاحظاته أو قبولها, وتم منح المكلف مدة 40 يوماً (حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2012) من أجل ذلك بالإضافة يجب الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها, واحتوى التبليغ على:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي.
- عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرحة وتلك المعاد تشكيله.
- طريقة وكيفية التعديلات والتسويات المقترحة.

رابعاً:ردود المكلف على نتائج التبليغ الأولي للتحقيق المحاسبي:

بعد تلقي المكلف الخاضع للتحقيق الإشعار المذكور أعلاه مفصلاً لكل نتيجة متوصل إليها خلال التحقيق, وبعد انقضاء المدة القانونية للرد على النتائج, والمقدرة ب (40 يوم) لم يتم المكلف بالرد على إشعار مصلحة الضرائب. الأمر الذي يعتبر قانونياً كقبول ضمني النتائج التحقيق, مما أعطى الحق لمصلحة الضرائب بإصدار الإشعار النهائي.

خامساً:التبليغ النهائي وإفقال التحقيق

1-التبليغ النهائي بنتائج التحقيق: بما أن المكلف (س) لم يرد على الإشعار في الفترة القانونية المحددة في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها, والمحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف, لأنهم يعتبرونه قبولاً صريحاً بحيث تصبح قواعد فرض الضريبة محددة ونهائية ولا يمكن الاعتراض عليها عن طريق الطعن.

2-إفقال التحقيق:

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

بعد استلام المكلف للتبليغ بالتقويم النهائي لعملية التدقيق تأتي عملية إقفال التحقيق الذي يتعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد التقرير وكذلك إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنة التي شملتها عملية التحقيق. وجداول الإخضاع هي عبارة عن وثيقة فردية تسمى سلسلة تحتوي على:

- اسم ولقب المكلف؛ نشاط المكلف؛ عنوان المكلف؛ رقم المادة؛ رقم التعريف الاحصائي؛ رقم التعريف الجبائي.

جدول الإخضاع الضريبي

المجموع	الزيادات	الغرامات		الحقوق المغرم عليها	الحسومات	المعدل	الأساس المصرح به	الأساس المستخرج	السنة	البيان
		المبلغ	المعدل							
36679		3334	%10	33345		%10	231659	565109	2009	الضريبة
14883		1353	%10	13530		%10	2964336	3099632	2011	على
71918		9380	%15	62538		%10	12306601	12931979	2012	الدخل الإجمالي
152490		19890	%15	132600		%17	4360160	5140160	2009	الرسم
118872		15505	%15	103367		%17	85307037	85915077	2012	على القيمة المضافة
17160		1560	%10	15600		%2	4360160	5140160	2009	الرسم
13377		1216	%10	12161		%2	85307037	85915077	2012	على النشاط المهني
9750		1950	%25	7800		%1		780.000		طوابع
7600		1520	%25	6080		%1		608040		طوابع
127822		16672	%15	111150		%25	308878	753478	2009	الضريبة
34909		3173	%10	31736		%19	3659674	3826706	2011	على
168698		22004	%15	146694		%19	15193334	15965406	2012	أرباح الشركات
774158		97557		676601			المجموع			

المصدر : من إعداد الأستاذة بناء على معلومات من مركز الضرائب

إضافة إلى المعلومات السابقة, فإن هذه الجداول تتضمن جملة من الضرائب التي تم إجراء التعديل عليها: الضريبة على الدخل الإجمالي, الضريبة على أرباح الشركات بمعدلين الرسم على النشاط المهني, الرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى رسوم الطوابع. بالإضافة إلى الغرامات الواجبة التسديد تجاه الخزينة العمومية, وفي الأخير ترسل نسخة إلى المكلف, وأخرى إلى قبضة الضرائب التي تخص المكلف من أجل التحصيل.

خاتمة :

في النظام الجبائي الجزائري إذا تحدثنا عن التدقيق الجبائي نكون بصدد الحديث عن المراجعة الجبائية من جانب إدارة الضرائب و التي تسمى أيضا بالمراقبة الجبائية و هذا يشمل 3 أنواع من المراقبة: المراقبة المحاسبية التي تتعلق بالمؤسسات المختارة من الإدارة الجبائية و في فترات معينة، المراقبة المصوبة التي تخص ضريبة أو كل ضرائب المؤسسة و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية و الذي يخص المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي. كما يمكن أن يشمل المراجعة الجبائية التي تتم من جانب مدقق جبائي مكلف من طرف المؤسسة.

يكن الفرق بينهما هو أنه بالنسبة للنوع الأول فقد ينتج عنه أعباء جبائية إضافية و عقوبات نتيجة لتصحيح القاعدة الجبائية ، أما النوع الثاني لا يتعدى أن يكون هناك توصيات فيما يخص المخاطر الجبائية و الاختيارات الجبائية للمؤسسة.

إن يمكن للتدقيق الجبائي أن يؤدي دورا هاما في مكافحة التهرب الضريبي، لكنه يتطلب الكفاءة و الموضوعية و الاطلاع التام بمختلف القوانين الجبائية و التعديلات التي تطرأ عليها. كذلك للتدقيق الجبائي الأهمية في تحسين الانضباط الجبائي للمؤسسة بحيث يصبح وسيلة مستعملة في التسيير الجبائي و اتخاذ القرار فيما يخص الاختيارات الجبائية.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

مواضيع إمتحانات سنوات سابقة

جامعة معسكر كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير

السنة أولى ماستر محاسبة و تدقيق

المدة: ساعة و نصف

التاريخ: 9 جانفي 2018

امتحان مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

اليك المعلومات المتعلقة بشركة للصناعة النسيجية أنشئت في اطار صندوق دعم و تشغيل الشباب في 2010،

(المعلومات خاصة بسنة 2014)

رقم اعمال قيمته 87.500.000 دج

ربح محاسبي قيمته 75.574.000 دج

بعد إعادة ادماج الأعباء الغير قابلة للحسم تم تسجيل استردادات قيمتها 271.400 و تخفيضات قيمتها

50.000 دج

فكان الربح الخاضع 75.795.400 دج

وضعية التصريحات وطرق التسجيل و التصحيحات المسجلة:

التاريخ	نوع الضريبة	الملاحظة
الفترة من 2014/01/01 الى 2014 /12/31	الضريبة على أرباح الشركات	عدم وجود أخطاء و التصريح تم في الوقت المحدد
الفترة من 2014/01/01 الى 2014/03/31	الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني	عدم وجود أخطاء و التصريح في الوقت المحدد
الفترة 2014/04/01 الى 2014 /06/30	الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني	عدم وجود أخطاء لكن التصريح متأخر، قيمة غرامات التأخير (2260)
الفترة 2014/07/01 الى 2014 /09/30	الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني	عدم وجود أخطاء و التصريح متأخر (قيمة غرامات التأخير 7600)
الفترة 2014/10/01 الى 2014/12/31	الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني	عدم وجود أخطاء و التصريح متأخر، (قيمة غرامات التأخير 9950)
		مجموع الضرائب المدفوعة لسنة 2014: 16.520.200

- 1- طلب منك القيام بالتدقيق الجبائي بالنسبة لهذه الشركة : فما هي المراحل التي ستتبعها مع ذكر محتوى التقرير الذي تقدمه باختصار ووضوح حسب المعلومات المتوفرة لديك.
- 2- ما هي خصوصيات الشركة من حيث تسيير المخاطر الجبائية .
- 3- كيف هو التسيير الجبائي للشركة في سنة 2014؟
- 4- ما هي مصادر المخاطر الداخلية و الخارجية التي يمكن ان تتعرض لها الشركة.
- 5- أذكر الضرائب التي تكون هذه الشركة ملزمة بدفعها.
- 6- ما الذي سيتغير جبائيا بالنسبة للشركة لو أن الفترة المدروسة هي السنة المالية 2017.

بالتوفيق

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

جامعة معسكر كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير

السنة ثانياة ماستر تدقيق و مراقبة التسيير

المدة: ساعة و نصف

التاريخ: 16 جانفي 2018

امتحان مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

إليك المعلومات التالية عن شركة أنشئت بتاريخ 12 جانفي 2001 متخصصة في صناعة الأجهزة الكهرومنزلية لسنتي 2015 و 2016 (الوحدة دينار جزائري)
(الوحدة دينار جزائري)

رقم أعمال محقق من نشاطها في 2015 قيمته 75.800.000

رقم أعمال محقق من نشاطها في 2016 قيمته 98.200.000 منه 10% خارج الوطن

و كانت الأعباء للسنتين كمايلي:

الأعباء	2015
مشتريات مواد أولية	1.656.000
أجور و تعويضات	825.000
التنقلات، المهمات و الاستقبالات	782.000
ضرائب و رسوم	35600 منها 10% غرامات جبائية
مصاريف الهدايا الإشهارية	300 هدية ب 750 للهدية
أعباء أخرى	624.000
مصاريف الرعاية والإشهار الرياضي	9.000.000

بالنسبة للإهلاكات تم تسجيل الإهلاكات التالية:

اهتلاك تجهيزات إنتاج تم حيازتها في 1 جانفي 2015 قيمته 518.000.

سيارة سياحية تم حيازتها في 1 جانفي 2015 بقيمة 1.350.000.

بعد القيام بمجموعة من العمليات تم ملاحظة ما يلي :

– بعد إعادة تقييم رقم الاعمال في سنة 2015 تم اكتشاف أخطاء في رقم الأعمال فأصبح 75.950.200

– ثبت عدم وجود الفواتير لعدد من عمليات على المشتريات قيمتها 36.000.

– تم إعادة تقييم المؤونات الزبائن المشكوك فيهم بقيمة 80.000.

المطلوب:

1- حساب مبلغ الربح الجبائي لسنة 2015 بعد إعادة إدماج العناصر السابقة.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

2-ماذا يطلق على هذا النوع من العمليات الذي يعتبر جزء من عملية التدقيق الجبائي مع ذكر المراحل الأخرى.

3-ما الذي يترتب على الشركة بالنسبة للرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني.

4-لو كانت هذه الشركة عضو في مجمع شركات، فما هي الامتيازات الجبائية التي تستفيد منها و ما هي

الإجراءات التي يجب عليها ان تقوم بها كي تخفض من الضريبة؟

5-ما هي المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها في هذا الاطار ؟

6-أذكر العناصر التي ياخذها المدقق الجبائي بعين الاعتبار في اطار مهمته.

7-حدد الفترة التي يمكن ان يتم فيها التدقيق الجبائي بالنسبة لهذه الشركة.

8-ما هي الالتزامات الجبائية لهذه الشركة عند إنشائها و خلال نشاطها في الداخل و الخارج؟

معلومات إضافية:

- ❖ نظام الإهلاك المعتمد هو الإهلاك الخطي بنسبة 20%.
- ❖ سقف مصاريف الإشهار الرياضي 30.000.000 دج.
- ❖ سقف الهدايا الإشهارية 500 دج للهدية الواحدة.
- ❖ سقف إهلاك السيارات السياحية المسموح به 200.000 دج بالنسبة للشركات التي لا تشكل السيارات السياحية الأداة الرئيسية في نشاط المؤسسة.

****بالتوفيق****

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

السنة أولى ماستر محاسبة و تدقيق

الاسم و اللقب:

التاريخ: 18 فيفري 2020

المدة: ساعة و نصف

امتحان مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية (الاجابة تكون على ورقة الأسئلة)

اليك معلومات خاصة بتقرير المراجعة الجبائية لمؤسسة:

1-....الشكل القانوني: شركة ذم SARL، ملف جبائي للشركة ، النشاط الممارس: بيع لوازم الإعلام الآلي، تاريخ بداية النشاط:2003/09/20، العنوان: ولاية معسكر، الحسابات الجارية: حساب مفتوح لدى البنك الوطني الجزائري،الموردين : من مختلف مناطق الوطن، الزبائن : أفراد ومؤسسات خاصة و عمومية. العمال: من2الى5.

2—إرسال الإشعار بالتدقيق بتاريخ 2015/03/23

3-تحديد انواع الضرائب الرسم على القيمة المضافة بمعدل %17، الرسم على النشاط المهني بمعدل %2، الضريبة على الدخل الاجمالي أجور حسب النظام الحقيقي طيلة سنوات التحقيق2011، 2012، 2013، 2014.الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 25 %.

4-.....التحقيق في شكل المحاسبة: مطابق للقوانين، أما التحقيق في المضمون نتج عنه اكتشاف اخطاء وتجاوزات و بالتالي القيام بتعديلات على رقم الأعمال الخاضع و الضرائب.

5-تعديل الاسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة (المطلوب ملء الجداول)

2014	2013	2012	2011	السنوات البيان
41.795.308	24.329.387	19.451.171	19.407.606	رقم الاعمال الخاضع (المصرح به)
43.784.176	24.762.178	21.652.676	21.178.639	رقم الاعمال المعتمد
....	....	....	.....	الفارق
%2	%2	%2	%2	نسبة الرسم
....	....	....	....	الحقوق المطالب بها
10%	%10	%10	%10	نسبة الغرامة
....	....	....	....	الغرامات
....	....	....	....	المجموع
2014	2013	2012	2011	السنوات البيان
345.590	774.173	17.796	19.700	رقم الاعمال الخاضع(المصرح به)
1.070.478	774.173	1.875.944	1.070.477	رقم الاعمال المعتمد
....	....	....	....	الفارق
%17	%17	%17	%17	نسبة الرسم
....	....	....	....	الحقوق المطالب بها
....	....	....	....	الغرامات (نسبة الغرامة 15%)
....	....	....	....	المجموع

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

الضريبة على الدخل الإجمالي/أجور: لم يتم التصريح أو دفع أجور 2 موظفين:

2012	2011	السنوات البيان
432.000	360.000	الأساس الخاضع
....	الحقوق 20%
....	الغرامات (10%)
....	غرامة الوعاء (10%)
....	المجموع

ما هو عنوان الجزء الاول رقم 1، و عنوان الجزء الرابع.

.....

بإختصار ما هي الملاحظات التي تصدر في تقرير التدقيق الجبائي للشركة

.....

لو أن المعلومات خاصة بالسنة المالية ل 2016 ما الذي يتغير بالنسبة للشركة:

.....

فيما يخص سنة 2012 تم تطبيق الإجراء التناقضي على الشركة فما المقصود بالإجراء التناقضي:

.....

****بالتوفيق****

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

الحلول النموذجية

الحل النموذجي لامتحان مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية 9جانفي 2018

1-مراحل التدقيق الجبائي:4ن

التحضير ، سير مهمة التدقيق الجبائي و التقرير الذي يحتوي على النتائج حسب المعلومات المتوفرة مع الاشارة الى وضعية الشركة الجبائية و الاخطار الجبائية الموجودة بالإضافة الى الامتيازات التي يمكن ان تستفيد منها الشركة.

2- خصوصيات الشركة ام حيث تسيير المخاطر الجبائية: 4ن

الأخذ بعين الاعتبار مرجعيات التسيير الجبائي و وضعية المؤسسة التي هي في بداية دورة حياتها.

3- التسيير الجبائي: 4ن

حساب المؤشرات :معدل التأخير: 0,6، معدل غرامات التأخير : 0,0012

نلاحظ ان معدل غرامات التأخير صغير جدا و هذا يدل على ان التسيير الجبائي للشركة جيد لكنها يجب ان تكون حذرة بما ان معدل التأخير ليس صغير و يمكن ان يؤثر على الانتظام الجبائي للشركة.

4-مصادر الاخطار الجبائية : 4ن

يمكن ان تكون نابعة من المؤسسة مثل الاخطار المرتبطة بالإجراءات او الأشخاص ، او خارجية متعلقة بتعقد القوانين الجبائية و عدم التوافق بين المحاسبة و الجباية...

5-الضرائب التي تكون الشركة ملزمة بدفعها هي الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي على الموظفين، الرسم على القيمة المضافة و ارسوم على النشاط المهني.2ن

6-يتغير بالنسبة للشركة إلزامها بدفع الضرائب لان فترة الاعفاء انقضت بالإضافة الى ارتفاع معدلات الرسم على القيمة المضافة. 2ن

السنة ثمانية ماستر تدقيق و مراقبة التسيير

الحل النموذجي لامتحان مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية 16جانفي 2018

- 1- الربح المحاسبي =62014400-دج، الربح الجبائي 62278960-دج (3ن)
- 2- هذا النوع من العمليات هو تدقيق الوعاء بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، المراحل الأخرى هي التدقيق على المعدل و تدقيق التصفية و التسديد (2ن)
- 3- يترتب على الشركة ارتفاع في مبالغ الرسوم و كذلك غرامات جبائية. (2ن)
- 4- الامتيازات هي الاعفاء من الرسوم مثل الرسم على القيمة المضافة ، الرسم على النشاط المهني و رسوم التسجيل بين الشركات من نفس المجمع، تخفيض من الضريبة على أرباح الشركات في

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

- حالة توحيد المحاسبة... بالنسبة للإجراءات فهي تتمثل في توحيد المحاسبة، إعادة الاستثمار في النشاطات الانتاجية، التصريح بالضرائب المعفاة... (ن4)
- 5- المخاطر يمكن ان تكون تشغيلية، عملياتية، خاصة بالمحاسبة المالية، خطر التسيير و السمعة فهذه المؤسسة في حالة عدم تنفيذها للالتزامات المتعلقة بالامتيازات يمكن ان تتعرض لعقوبات جبائية. (ن2)
- 6- العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار عند القيام بمهمة التدقيق الجبائي هي: أهمية الفترة التي تشملها المهمة، اتساع نشاط المؤسسة المعنية بالتدقيق، تنوع الضرائب المعنية، اهداف المهمة، انشاء المؤسسة، تحويل المؤسسة، التنازل او اكتساب شركات، العمليات على راس المال، عمليات خارج الحدود، النتائج الجبائية لمشاريع تنمية المؤسسة، الاستشارة الجبائية بالنسبة لكل المشاكل و المشاكل الجبائية. (ن4)
- 7- الفترة هي 9 اشهر حسب رقم اعمال الشركة (ن1)
- 8- الالتزامات: التصريح بالوجود، التصريحات الشهرية و الفصلية، التصريح بالضريبة على أرباح الشركات (سنويا و فصليا بالنسبة للتسيقات)، مسك محاسبة منتظمة، التصريح بكشوفات رواتب الموظفين و الضريبة على الدخل الإجمالي على الرواتب، التصريح بالنشاطات في الخارج و بكل الضرائب. (ن2)

السنة أولى ماستر محاسبة و تدقيق

الحل النموذجي لامتحان مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية 18 فيفري 2020

1- الإجراءات التمهيديّة و جمع المعلومات الخاصة بالمؤسسة، 4- سير التدقيق و التدقيق المحاسبي

5- تعديل الاسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة

2014	2013	2012	2011	السنوات البيان
41.795.308	24.329.387	19.451.171	19.407.606	رقم الاعمال الخاضع (المصرح به)
43.784.176	24.762.178	21.652.676	21.178.639	رقم الاعمال المعتمد
1988868	432791	2201505	1771033	الفارق
%2	%2	%2	%2	نسبة الرسم
39777	8655,82	44030	35420	الحقوق المطالب بها
10%	%10	%10	%10	نسبة الغرامة
3977,7	865,5	4403	3542	الغرامات
43755,06	9521.32	48433	38962	المجموع
2014	2013	2012	2011	السنوات البيان
345.590	774.173	17.796	19.700	رقم الاعمال الخاضع(المصرح به)
1.070.478	774.173	1.875.944	1.070.477	رقم الاعمال المعتمد
724888	0	1858148	1050777	الفارق
%17	%17	%17	%17	نسبة الرسم
123230,96	0	315885,16	178632,06	الحقوق المطالب بها

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

18484,64	0	47382,77	26794,81	الغرامات (نسبة الغرامة 15%)
141715,6	00	363267,93	205426,8	المجموع

الضريبة على الدخل الإجمالي/أجور: لم يتم التصريح أو دفع أجور 2 موظفين:

2012	2011	السنوات البيان
432.000	360.000	الأساس الخاضع
86400	72000	الحقوق 20%
8640	7200	الغرامات (10%)
8640	7200	غرامة الوعاء (10%)
103680	86400	المجموع

الملاحظات التي تصدر في تقرير التدقيق الجبائي للشركة: المعلومات حول بداية التدقيق الجبائي ، تاريخ ارسال الاشعار ، معلومات حول المؤسسة بالإضافة إلى الضرائب التي تدفعها و الضرائب المعنية بالتدقيق و حالة التصريحات الجبائية و حالة المحاسبة، نتائج التدقيق الجبائي: رفض المحاسبة مع إجراء التعديلات و في سنة 2012 قبول نسبي مع الاجراء التناقضي.

المعلومات خاصة بالسنة المالية ل 2016 : في سنة 2016 تتغير معدلات دفع الضريبة على أرباح الشركات و معدلات الرسم على النشاط المهني بالنسبة للأشغال العمومية و كذلك الرسم على القيمة المضافة.

المقصود بالإجراء التناقضي: هو إجراء يخص القبول النسبي للمحاسبة حيث يتم إستدعاء المكلف لمنقشة النتائج التي تكون غير مبررة أو غير واضحة.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

قائمة المراجع:

- الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس احمد، دروس وتطبيقات في مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري قسنطينة، 2001.
- أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي ، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1997.
- براهيم سمية و بلعاش ميادة ،مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، بحوث اقتصادية، العددان 67 و68/صيف خريف 2014.
- بن عمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2007.
- بو عكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة أبحاث إقتصادية و إدارية، العدد الرابع عشر، ديسمبر 2013.
- بو عكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب بولاية بسكرة، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015.
- جغلو ف تلجة نوال، التدقيق الضريبي :بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الثامن حول " مهنة التدقيق في الجزائر، 12 أكتوبر، 2010، الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة"، جامعة سكيكدة
- حميد بوزيدة ، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007
- حميدانو صالح ، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير في المحاسبة و الجبائية، جامعة ورقلة، 2012.
- حنيش أحمد، الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي و الحد من التهرب، مجلة دراسات جبائية، المجلد 5، العدد 02.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2005.
- رضا خلاصي، النظام الجبائي الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، ج1، 2006، دار هومة ، الجزائر.
- سعيد عبد العزيز عثمان و شكري رجب العشاوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، 2007
- سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارنة، الدار الجامعية للنشر و الطبع و التوزيع، الإسكندرية، 2002.
- سويسي أحلام، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الإقتصاديات الجبائية: دراسة تحليلية لعينة من كبريات المؤسسات، مذكرة ماجستير ، المدرسة العليا للتجارة، 2013.
- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر تونس و المغرب، رسالة دكتوراه ، جامعة سطيف1، 2013
- عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي، الحامد للنشر و التوزيع، 2003.
- عبد الله خباية، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الجزائر، 2009
- عتير سليمان ، دورة الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012 .
- عفيف عبد الحميد، فعالية النظام الضريبي في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012) مذكرة ماجستير سنة 2013/2014، جامعة سطيف 1
- غازي عناية، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار المكتبة الوطنية 1997

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

- غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، الأردن، 1997
- فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس، باتنة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، 2018 جامعة بسكرة.
- قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياتي، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- قحموش سمية، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية: دراسة حالة إدارة الضرائب لولاية بسكرة، مجلة البحوث الاقتصادية و المالية، العدد السادس، ديسمبر 2016، جامعة ام البواقي.
- قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، الجزائر، مذكرة ماجستير في المحاسبة و الجبائية، 2013.
- قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير في المحاسبة و الجبائية، جامعة ورقلة، 2013
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008..
- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، 2012، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- محمد محرز عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دار هومة، 2012.
- محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح فلسطين، 2005.
- المرسي سيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة نشر.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

- مصطفى عوادي ونصر رحال، التحقيق لجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال و الأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، ديسمبر 2016، جامعة الوادي.
- نابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة، مذكرة ماجستير، 2013-2014، جامعة قسنطينة 2.
- ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2004
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، الطبعة الثالثة، 2006، دار و ائل للنشر، عمان، الاردن.

Les ouvrages :

- Ahmed Tessa, Ibrahim Hammadou, Fiscalité de l'entreprise, les pages bleues internationales, Alger, 2010.
- Ahmed Tessa, Ibrahim Hammadou, Fiscalité de l'entreprise, les pages bleues internationales, Alger, 2015.
- Pierre Beltrame : « la fiscalité en France », Hachette livre, 6^{ème} édition, 1998.
- Redha Khelassi, Précis de l'audit fiscal de l'entreprise, Berti, 2013.

القوانين و المراسيم التشريعية:

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، " قانون الإجراءات الجبائية " قانون المالية لسنة 2010 .

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

- الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية ، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2019.
- الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، الجزائر، 2019
- الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، 2017 .
- الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، المديرية العامة للضرائب ،قانون الإجراءات الجبائية، 2020
- الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، المديرية العامة للضرائب قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2020.
- الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري 2019.
- الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجزائر، 2020
- الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب و الرسوم الغير المباشرة، الجزائر، 2020
- الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2019
- الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، وزارة المالية، قانون المالية 31 ديسمبر 1990
- مركز الضرائب لولاية معسكر، 2020
- République algérienne démocratique et populaire, direction générale des impôts , Circulaire de rejet de comptabilité, 2014

مواقع الكترونية:

- الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب www.mf.gov.dz

الملاحق:

الملحق رقم 01: الإشعار بالتحقيق

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
A.R
N°

A

MASCARA

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à 10 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2015 , 2016 , 2017 , 2018 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

- (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Veillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 23
Imp. Officielle (2007)MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTSFiche de début des travaux
de vérification

..... le

Numéro de l'Affaire N° d'article d'imposition

Numéro d'Identification Statistique

Nom et Prénom ou Raison Sociale

Activité

Adresse Tél.

Avis de vérification de comptabilité N° du

Remis ou Reçu le

Période à vérifier du au

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

M.....

M.....

M.....

Date de début des travaux préparatoires

Date du contrôle inopiné (1)

Date d'intervention sur place (contrôle au fond)

Lu et approuvé :

Le Chef de ServiceLes Vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

الملحق رقم 03: محضر معاينة

Série O n° 19

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المديرية العامة للضرائب

رقم التعريف الجبائي :

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

مديرية الضرائب لولاية _____

رقم المادة:

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

مفتشية الضرائب لـ _____

رمز مفتشية : _____

محضر معاينة

(1) _____

المواد 152 و 3-224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المواد 59 و 73 من قانون المالية لسنة 2002 .

في اليوم _____ من عام _____ ،
وعلى الساعة _____ (2) نحن الممضين أسفله (3) :

الحالفين اليمين و الحاملين لبطاقات انتدابنا، تقدمنا عند (4) :

الممثل من طرف (5) :

للقيام بمعاينة ميدانية.
قد عاينا ماييلي :

و عند نهاية تدخلنا، قمنا بقفل هذا المحضر في اليوم و الشهر المذكورين أعلاه و دعونا السيد : _____
لإمضائه معنا و الذي قبل - رفض - (6) و صرح بمايلي :

و يطلب منه، سلمناه نسخة من هذا المحضر مقابل و صل استلام .

إمضاء الاعوان،

إمضاء المعني،

(1) موضوع المعاينة المادية ؛
(2) تكتب السنة و الشهر و اليوم و الساعة بالأحرف كاملة؛
(3) اسم و لقب و رتبة العون ؛
(4) الإسم و اللقب أو العنوان الاجتماعي وعنوان المكلف بالضريبة ؛
(5) إسم و لقب و صفة الممثل ؛
(6) إنشعب العبارة غير الملائمة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 24
Imp. Officielle (2007)MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS.....
.....
.....

Fiche de Fin des travaux de vérification

..... le

Numéro de l'Affaire N° d'article d'imposition

Numéro d'Identification Statistique

Nom et Prénom ou Raison Sociale

Activité

Avis de vérification de comptabilité N° du

Date de fin des travaux sur place

Date de notification des résultats de la vérification

Date de notification de la position définitive de l'Administration

Lu et approuvé :

Le Chef de Service**Les Vérificateurs**

محاضرات في مقياس التدقيق و المراجعة الجبائية

ملحق رقم 06: إستدعاء لغرض التقويم الثنائي او لطلب التوضيحات

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série C n° 18

وزارة المالية

إستدعاء

المديرية العامة للضرائب

ختم المكتب

مديرية الضرائب لولاية

السيد (ة):

رتبته:
شارع:

المرجع:

في:

يشرفني أن أطلب منكم الحضور إلى مصالحنا الكائنة بـ

الطابق مكتب رقم يوم
ما بين الساعة والساعة من أجل القضية التالية التي تخصكم

مرفقين بالوثائق التالية:

تقبلوا مني، فائق التقدير و الاحترام.

حرر بـ في

الرجاء إحضار هذا الاستدعاء معكم

