

أهمية المراجعة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية لاكتشاف المخاطر والمزايا

الجبائية - دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الجلفة

The Importance of Tax Auditing in Economic Enterprises for Identifying Tax Risks and Advantages - A Case Study at the Tax Directorate of Djelfa Province

جرد نورالدين

جامعة الجلفة (الجزائر)

n.djerd@univ-djelfa.dz

ملخص:	معلومات المقال
تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهمية التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية لاكتشاف المخاطر الناتجة عن تجاوزها للقوانين والتشريعات الجبائية والمزايا التي تحقق وفورات ضريبية. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن غموض بعض التشريعات الجبائية وتغيرها باستمرار ونقص الكفاءة لدى بعض الأفراد يعتبر من أكبر المخاطر الجبائية، لذا فإن لجوء المؤسسة إلى التدقيق الجبائي بهدف فحص الوضعية الجبائية ودراسة مدى احترامها للأحكام والقواعد الجبائية يسمح بحمايتها من المخاطر والعقوبات التي من الممكن أن تتعرض لها من طرف السلطة الضريبية، وبعد دراسة الحالة تبين أن التدقيق الجبائي للمؤسسة محل الدراسة أظهر إلتزام المؤسسة بالتشريعات الجبائية إلى حد معقول وهو ما جعلها تتفادى مخاطر تسديد العقوبات أو الغرامات، لكن من جهة أخرى لم تستفد المؤسسة من مزايا الخيارات الجبائية التي كانت ستحقق لها وفورات ضريبية.	تاريخ الارسال: 2024/09/12 تاريخ القبول: 2024/10/13 الكلمات المفتاحية: ✓ وضعية جبائية: ✓ تشريعات جبائية: ✓ مراجعة جبائية: ✓ مخاطر جبائية:
Abstract :	Article info
This study aims to determine the importance of tax auditing in a company to identify tax-related risks and advantages. The study reached several conclusions, the most notable of which is that the ambiguity and constant changes in certain tax regulations, along with the lack of competence among some individuals, represent major tax risks. Thus, the company's recourse to tax auditing allows it to safeguard against potential risks and penalties. After conducting the case study, it was found that the tax audit of the company under review demonstrated reasonable compliance with tax regulations, helping the company avoid the risk of incurring penalties. However, the company did not take advantage of the benefits of tax options that could have resulted in tax savings.	Received 12/09/2024 Accepted 13/10/2024 Keywords: ✓ Tax Audit: ✓ Tax Risks: ✓ Tax Procedures

1. مقدمة :

في ظل مختلف التحديات التي تفرضها البيئة الاقتصادية العالمية من جهة والبيئة المحلية من جهة أخرى تجد المؤسسة الاقتصادية نفسها اليوم أمام رهانات عديدة وعلى رأسها استمرارية النشاط وتحقيق النمو الاقتصادي ولتحقيق ذلك تستعمل مختلف الوسائل والآليات والسبل القانونية والجبائية المتاحة، لذا فإن المؤسسة يجب أن تكون على دراية بوضعيتها القانونية والجبائية باستمرار لتجنب مختلف الأعباء الجبائية الناتجة عن الأخطاء أو تجاوز القوانين الضريبية والاستفادة من فرص ومزايا الخيارات الجبائية التي تسمح للمؤسسة بتحقيق وفورات مالية ضريبية.

إشكالية الدراسة :

ما مدى أهمية المراجعة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية لاكتشاف المخاطر والمزايا الجبائية ؟

الأسئلة الفرعية :

- ما الحاجة لإجراء المراجعة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما طبيعة المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة ؟
- ما هو حجم المخاطر والمزايا الجبائية المكتشفة في المؤسسة محل الدراسة من خلال المراجعة الجبائية ؟

الفرضيات :

- يسمح التشخيص الجبائي باكتشاف نقاط ضعف وقوة المؤسسة جبائيا بما يتيح لها من بناء إستراتيجية جبائية.
- تنشأ المخاطر الجبائية من عوامل عديدة منها ما هو داخلي من المؤسسة، ومنها ما هو بسبب مصادر خارجية ليس للمؤسسة تحكم فيها .
- تساهم المراجعة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية في كشف المخاطر الجبائية الناتجة عن اختلاف تصريحات المؤسسة الجبائية لمختلف الضرائب (TVA-TAP-IRG) عن ما يجب دفعه وفق القواعد والتشريعات الجبائية.

هدف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهمية التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية لاكتشاف المخاطر الجبائية التي تنتج عن تجاوزها للقوانين والتشريعات الجبائية والمزايا الجبائية التي تسمح لها بتخفيض التزاماتها وتحقيق وفورات ضريبية.

أهمية موضوع الدراسة :

يستمد هذا الموضوع أهميته من حيث أن تجاهل المؤسسة للمخاطر الجبائية قد يؤدي بها إلى مواجهة مشاكل عديدة تصل إلى حد العجز المالي والإفلاس، ويعتبر التدقيق الجبائي وسيلة ناجعة للتصدي لهذه المخاطر وتسيير الأعباء الجبائية بأكثر فعالية.

منهجية الدراسة:

تم إتباع المنهج الوصفي عند شرح متغيرات الموضوع المتمثلة في المراجعة الجبائية والمخاطر والمزايا الجبائية ، بالإضافة إلى المنهج التحليلي لدراسة الحالة من خلال التحليل الجبائي لأنشطة المؤسسة محل الدراسة بغرض دراسة خطوات المراجعة الجبائية ومساهمتها في الحد من المخاطر الجبائية.

الدراسات السابقة:

- دراسة صالح حميداتو، (2012) ، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية – دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة

قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر. حيث هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية، واعتبار الجبائية كمكون هام يجب أخذه بعين الاعتبار عند اتخاذ أي قرار داخل المؤسسة، وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن المراجعة الجبائية تعتبر من بين الأدوات الفعالة التي يمكن للمسير استعمالها في تخفيض الأعباء الجبائية إلى أقصى حد بالاستفادة من الخيارات والمزايا الجبائية مع تفادي العقوبات والغرامات الناتجة عن عدم احترام التشريعات الجبائية.

- دراسة عبد الجبار دويبي، (2024)، دور التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية لغرض تحسين الأداء المالي - دراسة حالة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة الجلفة. حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية وتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وخلصت بعد استنباط نتائج دراسة حالة مؤسسة ميدي بوكس - عمور إلى أن هذه المؤسسة التزمت بتطبيق القواعد الجبائية ما جعلها تتفادى مخاطر العقوبات والغرامات المالية، إلا أنها أهملت العديد من الخيارات والمزايا الجبائية وهو ما أثر سلباً على أدائها المالي، كما بينت هذه الدراسة أن الجهات الفاعلة في تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسة محل الدراسة تؤدي دوراً جوهرياً في الحد من المخاطر الجبائية وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

2. المراجعة الجبائية :

1.2. تعريف المراجعة الجبائية :

- عرفت الجمعية التقنية لتنسيق مجلس ومكاتب التدقيق المراجعة الجبائية أو ما يعرف بالتدقيق الجبائي على أنه نوع من أنواع التدقيق العملياتي ويتمثل في إبداء الرأي حول مجموع الهياكل الضريبية للمؤسسة وكيفية تشغيلها. (Ridha، 2013)
- هي مجموعة مهام تهدف إلى المصادقة على الأعباء الجبائية للمؤسسة، بالإضافة إلى قياس كمية المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة بسبب تجاوز القواعد الجبائية. (Fabro، 2008)
- عرف مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي المراجعة الجبائية على أنها عملية جمع وتقييم الأدلة بناء على معلومات البيان الضريبي المقدمة من قبل المكلف، لتقييم صحة مبلغ الضريبة الذي قام بدفعه. (الخطيب، 2008)
- من خلال ما سبق يمكن تقديم التعريف الموالي : "المراجعة الجبائية هي معاينة صحة العمل الجبائي للمؤسسة بعد فحص وتقييم الوثائق والسجلات والمعلومات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة بهدف التأكد من مدى صحة وموثوقية تلك المعلومات".

2.2. أنواع المراجعة الجبائية:

- **المراجعة الجبائية الداخلية:** هي فحص تقني صارم ومتقن يقوم به موظف لدى المؤسسة يجب أن يتمتع بالاستقلالية والكفاءة المهنية ليقدم رأيه الفني المحايد حول دقة ومصداقية المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمؤسسة بناء على القوانين والقواعد الجبائية المعمول بها.

- المراجعة الجبائية الخارجية :

- هي مهمة تسند إلى جهة خارجية محايدة ومستقلة عن المؤسسة من أجل تحقيق فعالية أكبر، وقد تمارس هذه المهمة بصفة متقطعة أو مستمرة، وتلجأ إليها المؤسسة أحياناً لتكملة مهام المراجعة الداخلية أو كمهمة تعاقدية من أجل إنجاز مهام محددة في إطار عقد معين. (صالح، 2012)

3.2. أهمية المراجعة الجبائية :

يسمح التشخيص الجبائي باكتشاف نقاط ضعف وقوة المؤسسة، وهو ما يمكنها من بناء إستراتيجية جبائية على المدى البعيد، كما تساهم المراجعة الجبائية للمؤسسة بتخفيض الأعباء الضريبية إلى أقصى حد ممكن وفي إطار قانوني عبر متابعة المراسيم و القرارات والقوانين، ونتيجة لذلك تبتعد المؤسسة عن المخاطر الجبائية وتحقق الفعالية الجبائية المنشودة. (عثمان، 2020)

3. ماهية المخاطر الجبائية :

أصبحت المؤسسة الاقتصادية اليوم تواجه العديد من المخاطر في ظل التعقيدات التي تفرضها بيئة الأعمال، سواء بسبب عوامل داخلية تتعلق بالمؤسسة أو بسبب عوامل خارجية تؤثر على نشاط المؤسسة، ولعل أبرزها المخاطر الجبائية بسبب ملازمتها لنشاط المؤسسة.

1.3. تعريف المخاطر الجبائية:

- حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فهي المخاطر الناتجة عن عدم التزام المكلف بالضريبة بالتسجيل، الإيداع في الوقت المناسب، إعداد معلومات كاملة ودقيقة، دفع الضرائب المستحقة في توقيتها الملائم". (Tilila Taj, 2018)

- هي الاختلاف في تفسير الأحكام والقواعد الجبائية، فقد تفهم هذه الأخيرة من طرف المؤسسة بطريقة مغايرة عن ما هو صادر عن السلطة الضريبية مما ينتج أعباء جبائية إضافية. (Moussamir, 2017)

- تحدث نتيجة عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية المحددة من قبل التشريعات الضريبية، بسبب سوء فهمها أو ترجمتها أو بهدف الغش أو التهرب الضريبي، مما ينعكس على سمعتها أمام مصلحة الضرائب ويؤدي بها إلى تحمل تكاليف إضافية في شكل عقوبات أو غرامات. (عدون، 2008)

- ومنه يمكن القول أن المخاطر الجبائية تتمثل في الغرامات والعقوبات ومختلف الأعباء الإضافية التي يمكن تتحملها المؤسسة في حالة عدم امتثالها للنصوص والتشريعات الجبائية، مما يؤثر سلبا على إستراتيجيتها وتحقيق أهدافها.

2.3. أنواع المخاطر الجبائية: صنفت الشركة العالمية للخدمات المهنية برايس وتر هاوس كوبرز (PricewaterhouseCoopers) المخاطر الجبائية إلى سبعة أصناف كالتالي:

- **مخاطر متعلقة بوضعية المؤسسة:** ترتبط بعض المخاطر بوجود المؤسسة في وضع غير طبيعي وردة فعل الإدارة الجبائية تجاه ذلك بفرض رقابة جبائية على المؤسسة، ومن أمثلة هذه الحالة (المؤسسة ذات سمعة سيئة أو تنتمي لقطاع سيء السمعة - ظهور خلاف بين الشركاء في مختلف القضايا - اختلاف الدخل المصرح به عن الدخل الفعلي للمؤسسة).

- **مخاطر ناتجة عن المعاملات التجارية:** كما هو معلوم فإن لأي عملية تجارية أثر ضريبي، وبالتالي فإن تشابك العمليات وتعقدها يرفع من حالة عدم اليقين ويزيد من احتمال وقوع المخاطر الجبائية.

- **مخاطر العمليات:** (المخاطر التشغيلية) هي مخاطر روتينية تتعلق بجميع المصالح والأشخاص في المؤسسة (شراء- إنتاج- تخزين...) تنتج عن مدى تطبيق القوانين الضريبية المنظمة للعمليات اليومية في المؤسسة، وتعتبر عواقبها بالغة الأهمية. (Saad, 2009)

- **مخاطر محاسبية:** هي مخاطر ناتجة عن تعدد المعالجات المحاسبية والتي تعد مصدر التهديدات الجبائية نتيجة إمكانية استغلال إدارة المؤسسة للخيارات والأساليب المحاسبية التي لها أثر ضريبي.

- **مخاطر عدم الالتزام بالتشريعات:** هي مخاطر تنتج عن عدم الالتزام بالتشريعات الضريبية السارية المفعول، حيث تتعلق بسياسة المؤسسة ومدى نزاهة إدارتها وكفاءة الأشخاص المكلفين بالجانب المحاسبي والجبائي، بالإضافة إلى جودة إدارة البيانات المحاسبية والجبائية والرقابة عليها.

- **مخاطر متعلقة بالتسيير:** تتطلب عملية تسيير المخاطر الجبائية وجود كفاءات مؤهلة تتمتع بالخبرة اللازمة، وبالتالي فإن أي تغيير محتمل للإطار البشري يعرض المؤسسة للعديد من المخاطر مع العلم أن أغلب المؤسسات لا توثق طريقة إدارتها للمخاطر الجبائية، بالإضافة إلى صعوبة تأهيل الأشخاص الجدد بالكفاءة والخبرة اللازمة لإدارة هذه المخاطر .

- **مخاطر السمعة:** تكتسب المؤسسة سمعة جيدة عند احترامها للتشريعات والقواعد الجبائية باستمرار مما ينعكس إيجاباً على علاقتها بالإدارة الجبائية والعكس صحيح . (benazzou, 2016)

3.3. مصادر و وضعيات المخاطر الجبائية :

أولاً. **مصادر المخاطر الجبائية:** تصنف مصادر المخاطر الجبائية إلى مصادر خارجية وأخرى داخلية - **المصادر الخارجية:**

أ. **تعقيد التشريع الجبائي:** يعتبر تعقيد القواعد الجبائية وانعدام الشفافية والوضوح من بين أهم الأسباب لمخالفة القواعد والأحكام الضريبية، كما يساهم عدم استقرار التشريعات الجبائية في مواجهة المؤسسة لمخاطر جبائية بسبب عدم معرفة المسيرين الجبائيين لمستجدات القوانين والتشريعات الجبائية وبالتالي تحمل أعباء إضافية نتيجة عدم الامتثال للتشريعات السارية المفعول. (Mouna, 2013)

ب. **الارتباط بين الجبائية والمحاسبة :** تقوم المؤسسة بتحديد النتيجة المحاسبية في المرحلة الأولى ثم النتيجة الجبائية في المرحلة الثانية من خلال إجراء تعديلات على النتيجة المحاسبية لتتوافق مع القواعد الجبائية، وهذا ما قد ينتج عنه العديد من المخاطر التي قد تتعلق بالبيانات المحاسبية أو بتحديد النتيجة الجبائية، وهذا على خلاف النموذج الانجلوسكسوني والذي يكون نظامه المحاسبي منفصل تماماً عن النظام الجبائي. (مخلوف، 2019)

- **المصادر الداخلية:**

أ. **مخاطر مرتبطة بكفاءة الأشخاص:** تساهم كفاءة الأفراد والروح الجماعية وضمن التدريب المستمر داخل المؤسسة في تفادي المخاطر الجبائية، فحسب دراسة أجرتها شركة Ernst & Young سنة 2008 حول المخاطر الضريبية بينت أن 77% من المستجوبين يعتقدون أن نقص الكفاءة يساهم في المخاطر الجبائية بنسبة 20%، كما أنه قد يفوت على المؤسسة فرصاً ضائعة بسبب جهلها للمزايا الجبائية. (Mouna, 2013)

ب. **مخاطر متعلقة بممارسات المؤسسة :** يؤثر كل من هيكل الشركة، وأنشطتها وتوجهاتها المحلية والدولية واستثماراتها على قدرتها على الامتثال للالتزامات الجبائية، في ظل السلوك العدواني الضريبي لبعض المؤسسات الكبرى ومحدودية القوانين الجبائية المتعلقة ببعض العمليات مثل: الاندماج، الاستحواذ، العمليات مع الشركاء...، بالإضافة إلى الغموض الذي يشوب هذه القواعد والذي يمكن أن ينجم عنه مخاطر جبائية. (Mouna, 2013)

ثانياً. وضعيات المخاطر الجبائية:

أ. **مخاطر محاسبية :** يمكن للمؤسسة أن تتعرض لمجموعة من المخاطر الجبائية نتيجة عدم مسكها لمحاسبة منتظمة أو مخالفتها للتشريعات المعمول بها، أو ارتكابها لبعض الأخطاء المحاسبية ضمن القوائم المالية .

ب. **مخاطر عدم الامتثال الجبائي:**

- **مخاطر الغش في التصريح:** ونكون أمام حالتين، حالة النقص في التصريح أو القيام بأعمال تدليسية

- مخاطر تقديم البيانات: تتعرض المؤسسة لمخاطر مختلفة عند تأخرها في تقديم بياناتها الضريبية لمصلحة الضرائب وتزايد هذه المخاطر عند امتناعها عن تقديمها لهذه البيانات، وتتمثل هذه البيانات في: (التصريح بالوجود، التصريحات الشهرية والفصلية، بيان رقم الأعمال، التصريحات التي تحمل عبارة لاشيء والمستفيدين من الإعفاء الجبائي، الوثائق والمعلومات المطلوبة، كشف التلخيص السنوي)
- مخاطر التأخر في دفع الضرائب: حيث تتعرض المؤسسة لمخاطر تسديد غرامات مالية في حالة تجاوزها لآجال دفع الضرائب التالية (الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة والضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني)
- ج. مخاطر تضيق وفورات ضريبية: في ظل الامتيازات الجبائية التي تمنحها السلطات العمومية وفق شروط معينة، تجد المؤسسة نفسها أمام العديد من الخيارات الجبائية التي تسمح لها بتحقيق وفورات مالية، وبالتالي فالمؤسسة معرضة لنوعين من المخاطر:
- مخاطر الفرص الضائعة: تتمثل في المخاطر الناتجة عن عدم استغلال الامتيازات أو الخيارات الجبائية المتاحة من خلال التشريعات السائدة. (دويبي، 2024)

- مخاطر الإخلال بشروط منح الامتياز: تتمثل في مخاطر التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة عند عدم التزامها الكامل بشروط منح الامتياز، فتتعرض المؤسسة لعقوبة الإرجاع الفوري للحقوق والرسوم والأتاوى التي أعفيت منها سابقا بالإضافة إلى عقوبات التأخير حسب نص المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (المديرية العامة للضرائب، 2023)
- 4. دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الجلفة :

1.4. المعلومات الخاصة بالملف الجبائي للمؤسسة محل التدقيق :

- معلومات خاصة بالمؤسسة محل التدقيق: المؤسسة المعنية بالتدقيق هي مؤسسة تضامن مختصة في الإنتاج تم إنشاؤها بتاريخ 2005/06/17 من طرف أربعة إخوة (أ، ب، ج، د) مسيرة من طرف أ طبقا لعقد إنشاء المؤسسة رقم .../... ، والحصص موزعة على النحو التالي :

- 60% لـ أ، 20% لـ ب، 10% لـ ج، 10% لـ د

- توظف المؤسسة 100 عامل منها 70 دائمين و 30 مؤقتين

- المحاسبة ممسوكة من طرف محافظ حسابات

- معلومات خاصة بالملف الجبائي للمؤسسة محل التدقيق: تخضع المؤسسة للضرائب والرسوم التالية (TAP، TVA، IRG، IRG/SALAIRE حسب القانون الجبائي

2.4. أسباب برمجة المؤسسة للتدقيق المحاسبي: تمت برمجته للأسباب التالية:

- إستعمال طرق إحتيالية تتمثل في محاولة إخفاء المبالغ التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة حسب ما نصت عليه المادة 60 من قانون المالية 2001.

- أهمية رقم الأعمال المصرح به حيث صرحت بما يلي:

✓ سنة 2018 برقم أعمال يساوي 20.743.256 دج

✓ سنة 2019 برقم أعمال يساوي 18.000.592 دج

✓ سنة 2020 برقم أعمال يساوي 13.530.236 دج

✓ سنة 2021 برقم أعمال يساوي 10.275.823 دج

✓ التصريح بأرباح ضعيفة ومتكررة حيث صرحت بما يلي:

- ✓ سنة 2018 بربح يساوي 2.458.076 دج بمعدل 11.85% من رقم الأعمال
- ✓ سنة 2019 بربح يساوي 1.722.657 دج بمعدل 09.57% من رقم الأعمال
- ✓ سنة 2020 بربح يساوي 825.344 دج بمعدل 06.10% من رقم الأعمال
- ✓ سنة 2021 بربح يساوي 911.466 دج بمعدل 08.87% من رقم الأعمال
- تضخيم التكاليف حيث كانت في سنة 2018 بمعدل 89.15% ، سنة 2019 بمعدل 91.43% ، سنة 2020 بمعدل 94.90% ، وفي سنة 2021 كانت بمعدل 92.13%

3.4. الإجراءات التمهيدية لعملية التدقيق الجبائي:

أ- إشعار بالتدقيق: قبل البدء بعملية التدقيق قام المدقق بتاريخ 2023/02/20 بإرسال إشعار بالتدقيق مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف تحت رقم 2023/05، وقد إستلمه مسير المؤسسة شخصيا وتم إعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون (10 أيام) لتحضير الوثائق المحاسبية وأنه بإمكانه الإستعانة بوكيل من إختياره.

ب- قيام المدقق بالإجراءات الأولية للتدقيق: من خلال:

- سحب الملف الجبائي من الأرشيف حيث يقوم المدقق بتحرير طلب سحب الملف الجبائي ويتم ذلك بناء على وصل إستلام.
- فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي وذلك بالتركيز على التصريحات الخاصة بسنوات التحقيق (2018، 2019، 2020، 2021).

- نقل أصول وخصوم وجداول النتائج للميزانيات: يقوم المدقق بنقلها للسنوات محل التدقيق بالإضافة إلى السنة الأخيرة المتقدمة 2017 وهذا بهدف الإستفادة من أرصدها.

- فحص وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية G50 بهدف التأكد من أن التصريحات غير ناقصة بالنسبة للسنوات محل التدقيق.
- نقل مبالغ المخزونات قام المدقق بنقل مبالغ المخزونات من الميزانيات محل التدقيق حيث يتم مقارنتها بمبلغ المشتريات من المواد واللوازم غير المصرح بها والذي تم إستخراجها من وثائق المراقبة للتصريحات الشهرية G50 من خلال العلاقة التالية :

$$\text{مبلغ المواد واللوازم المصرح بها} = \text{الرسم على القيمة المضافة للمواد واللوازم والخدمات} / \text{معدل TVA}$$

4.4. التدقيق بعين المكان: بعد 10 أيام من منح الإشعار تبدأ عملية التدقيق بعين المكان، حيث كانت عملية التدقيق بعين المكان مهمة جدا حيث تمكن المدقق من خلالها من:

- إشعار المسير بالثقة نحو المدقق وبالتالي أنجزت المهمة في أحسن الظروف.
- إثبات صحة النشاط الرئيسي للمؤسسة والتعرف على أهم زبائن وموردي المؤسسة.
- التعرف على سعر البيع وسعر التكلفة والتجهيزات والآلات المستخدمة في المؤسسة.

5.4. التدقيق المحاسبي من حيث الشكل: قام المدقق بمراقبة الحالة العامة للدفاتر وتأكد أنها ممسوكة بشكل قانوني وهذا من خلال التأشير القانونية للدفاتر كما تحقق من أن المحاسبة تشمل على جميع الدفاتر والوثائق الإجبارية المنصوص عليها في المواد (09، 10، 11، 12) من القانون التجاري، كما تأكد من صحة الترحيلات من وإلى دفتر اليومية.

6.4. التدقيق المحاسبي من حيث المضمون: قام المدقق بما يلي:

- مراقبة المشتريات: اكتشف المدقق عند قيامه بالإجراءات التمهيدية أن هناك مشتريات مخفية وهذا عندما قام بعملية المقارنة بين وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية وجدول حسابات النتائج، أين استفادت المؤسسة من حسم الرسم على القيمة المضافة للمشتريات من دون تسجيلها في جدول حركة المخزونات.

- مراقبة المبيعات: قام المدقق بمراجعة فواتير البيع وتأكد أنها تحمل أرقام متسلسلة وتأكد من صحة أسعار البيع خلال سنوات التدقيق
- مراقبة حساب الموردين: قام المدقق بمراقبة الموردين والتأكد من عدم وجود تضخيم لهذا الحساب.
- اتضح للمدقق من خلال فحصه لحساب الخدمات أن هناك بعض المصاريف مسجلة وغير مبررة.

7.4. دعوة المؤسسة لحضور اجتماع إختتام أشغال التدقيق: تم إستدعاء المؤسسة محل التدقيق وذلك لأجل مناقشة الأسس الناتجة عن التدقيق الجبائي.

8.4. إقفال التدقيق الجبائي للمؤسسة محل التدقيق:

أ- **تبليغ النتائج الإبتدائية:** بعد أن أنهى المدقق إعادة تشكيل الأسس الضريبية أرسل إشعارا بتبليغ النتائج للمؤسسة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، حيث كان التبليغ مفصلا بقدر كاف ومعللا بطريقة يسمح لها بإعادة تشكيل فرض الضريبة وتقديم ملاحظاتها أو الإعلان عن قبولها بأجل أقصاه 40 يوما بناء على المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية للرد عن نتائج التدقيق الجبائي.

ب- **الرد على التبليغ الأولي:** تم الرد على التبليغ الأولي في الآجال القانونية المذكورة سابقا.

ج- **دعوة المؤسسة لحضور مناقشة الرد على التبليغ الأولي:** تمت دعوة مسير المؤسسة لمناقشة الرد على التبليغ الأولي حيث أقر بقبول التسوية الوارد في التبليغ الأولي.

د- **إرسال التبليغ النهائي:** بعد مناقشة التبليغ الأولي مع مسير المؤسسة تم إعداد التبليغ النهائي لعملية التدقيق الجبائي وتم إرساله للمؤسسة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام.

9.4. المخاطر الجبائية الناتجة عن عملية التدقيق الجبائي :

أ. **الخطر الجبائي الخاص بالرسم TAP:** تبين بعد التدقيق نشوء خطر جبائي نتج عنه مجموعة من الحقوق والغرامات موضحة كما يلي:

الجدول (1) : الخطر الجبائي الخاص بالرسم TAP

2021	2020	2019	2018	السنوات البيان
15.815.731	18.024.200	19.000.922	25.575.520	رقم الأعمال المستخرج
10.275.823	13.530.236	18.000.592	20.743.256	رقم الأعمال المصرح به
5.539.908	4.493.964	1.000.330	4.832.264	الفارق
%1	%1	%1	%1	معدل الرسم
55.399	44.939	10.003	48.323	مبلغ الرسم المستحق
%15	%10	%10	%10	معدل العقوبة
8.310	4.494	1.000	4.832	مبلغ العقوبة
63.709	49.433	11.003	53.155	مبلغ الخطر الجبائي
177.300				مجموع الخطر الجبائي لسنوات التدقيق

المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج عملية التدقيق

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المؤسسة تحملت خطر جبائي بخصوص الرسم TAP يساوي **177.300** دج لسنوات التدقيق فلولاً

عملية التدقيق الجبائي لما إكتشفت المؤسسة هذه النقائص التي وجب عليها العمل على تفاديها مستقبلاً

ب. **الخطر الجبائي الخاص بالرسم TVA :**

تبين من خلال عملية التدقيق نشوء خطر جبائي نتج عنه مجموعة من الحقوق والغرامات موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (2) : الخطر الجبائي الخاص بالرسم TVA

2021	2020	2019	2018	السنوات البيان
15.815.731	18.024.200	19.000.922	25.575.520	رقم الأعمال المستخرج
%19	%19	%19	%19	معدل الرسم
3.004.989	3.424.598	3.610.175	4.859.349	مبلغ TVA على المبيعات
900.000	1.384.500	1.394.000	1.564.000	مبلغ TVA على المشتريات
2.104.989	2.040.098	2.216.175	3.295.349	مبلغ TVA الواجب الدفع
10.275.823	13.530.236	18.000.592	20.743.256	رقم الأعمال المصرح به
1.052.406	1.186.245	2.026.112	2.377.219	مبلغ TVA المدفوع
1.052.583	853.853	190.063	918.130	الفارق
%25	%25	%15	%25	معدل العقوبة
263.146	213.463	28.509	229.533	مبلغ العقوبة
1.315.729	1.067.316	218.572	1.147.663	مبلغ الخطر الجبائي
3.749.280				مجموع الخطر الجبائي لسنوات التدقيق

المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج عملية التدقيق

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المؤسسة تحملت خطر جبائي بخصوص الرسم TVA يساوي **3.749.280** دج لسنوات التدقيق فلولا

عملية التدقيق الجبائي لما إكتشفت المؤسسة هذه النقائص التي وجب عليها العمل على تفاديها مستقبلا

ج. الخطر الجبائي الخاص بالضريبة IRG :

تبين من خلال عملية التدقيق نشوء خطر جبائي نتج عنه مجموعة من الحقوق والغرامات موضحة في الجدول التالي :

الجدول (3) : الخطر الجبائي الخاص بالضريبة IRG

2021	2020	2019	2018	السنوات البيان
15.815.731	18.024.200	19.000.922	25.575.520	رقم الأعمال المستخرج
%12	%12	%12	%12	معدل هامش الربح
1.897.888	2.162.904	2.280.110	3.069.062	قاعدة الربح المستخرج
618.713	820.000	99.100	577.873	أعباء غير مبررة
2.516.601	2.982.904	2.379.210	3.646.935	الربح المستخرج الكلي
669.678	912.016	700.724	1.144.427	الضريبة IRG المستخرجة
911.466	825.344	1.722.657	2.458.076	الربح المصرح به
171.696	187.603	470.930	728.327	الضريبة IRG المصرح بها
497.982	724.413	229.794	416.100	الفارق الواجب الدفع
%25	%25	%25	%25	معدل العقوبة
124.496	181.103	57.449	104.025	مبلغ العقوبة
622.478	905.516	287.243	520.125	مبلغ الخطر الجبائي
2.335.362				مجموع الخطر الجبائي لسنوات التدقيق

المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج عملية التدقيق

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المؤسسة تحملت خطر جبائي بخصوص الضريبة IRG يساوي 2.335.362 دج لسنوات التدقيق فلولاً عملية التدقيق الجبائي لما إكتشفت المؤسسة هذه النقائص التي وجب عليها العمل على تفاديها مستقبلاً

د. الخطر الجبائي الخاص بالضريبة على أرباح الشركات IBS : لا توجد مخاطر خاصة بهذه الضريبة بسبب إعفاء المؤسسة من تسديد هذه الضريبة في إطار الامتيازات الجبائية الممنوحة من السلطات العمومية لدعم الاستثمار.

5. خاتمة :

تمثل التعديلات المستمرة للتشريعات الجبائية وطابعها المعقد إضافة إلى الحق الذي تمارسه السلطات الضريبية في إجراء الرقابة الجبائية من أهم مصادر المخاطر التي تواجه المؤسسة الاقتصادية خلال نشاطها باستمرار.

إن عدم التزام المؤسسة بالالتزامات الضريبية ينتج عنه عقوبات و غرامات كبيرة تؤثر سلباً على نشاط واستمرارية المؤسسة ونموها، كما أن تضيق المؤسسة للفرص والمزايا التي تمنحها الإدارة الضريبية من شأنه أن يفوت عليها وفورات ضريبية من شأنها دعم المركز المالي للمؤسسة.

تسمح المراجعة الجبائية إذا كانت من أطراف ذات كفاءة مهنية عالية باكتشاف الأخطاء المرتكبة وتجاوزات المؤسسة للقواعد الضريبية، مما يحد من المخاطر الجبائية ويسمح بمعالجتها دون التأثير على الوضعية المالية للمؤسسة، وهو ما يساهم في تحقيقها للاستقرار الجبائي المنشود.

نتائج اختبار الفرضيات :

- تسمح المراجعة الجبائية بتشخيص الواقع الجبائي للمؤسسة وهو ما يساعدها في رسم إستراتيجية جبائية فعالة، كما تساهم بتخفيض التكاليف الجبائية إلى الحد الأدنى القانوني من خلال التتبع المستمر للقوانين والتشريعات الجبائية والابتعاد عن المخاطر الجبائية قدر الإمكان.
- تنشأ المخاطر الجبائية من عوامل عديدة منها ما هو داخلي من المؤسسة مثل كفاءة الأشخاص العاملين في الجانب المحاسبي والجبائي أو ممارسات المؤسسة وثقافتها وأنشطتها وتوجهاتها المحلية والدولية، ومنها ما هو بسبب مصادر خارجية ليس للمؤسسة تحكم فيها مثل تعقيدات التشريعات الجبائية واختلاف تأويلاتها ودرجة الارتباط بين الجبائية والمحاسبة الناتجة عن نط المحاسبة الأوروبي (الفرانكوفوني).
- ساهمت المراجعة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة في كشف مخاطر جبائية ناتجة عن اختلاف تصريحات المؤسسة الجبائية عن ما هو محدد بفعل التشريعات الضريبية للسنوات محل التدقيق لمختلف الضرائب والرسوم، حيث بلغت قيمة المخاطر الجبائية للرسم على النشاط المهني TAP 177.300 دج، والرسم على القيمة المضافة TVA بقيمة 3.749.280 دج والضريبة على الدخل الإجمالي IRG بقيمة 2.335.362 دج ، وهي مخاطر معتبرة يجب على المؤسسة تفاديها مستقبلاً.

نتائج الدراسة :

- التأكيد على وجود وظيفة المراجعة الجبائية ضمن هيكل الشركة، مع ضرورة دراسة العامل الجبائي عند اتخاذ أي قرار مالي، وجعل عملية تسيير المخاطر الجبائية كهدف أساسي من بين أهداف المؤسسة ؛
- أهمية قيام المؤسسات الاقتصادية بالتدقيق الجبائي بشكل دوري لمختلف عملياتها وأنشطتها؛
- ضرورة عمل المؤسسة على تصحيح الأخطاء الموجودة ضمن التصاريح الجبائية والتي يمكن أن تؤدي إلى غرامات أو عقوبات مالية مؤثرة؛
- ضرورة تأهيل العامل البشري في الجانب الجبائي من خلال التكوين والتطوير المستمر .
- كثرة المخاطر الجبائية يضر بسمعة المؤسسة ويهدد إستمراريتها.

- تساهم المراجعة الجبائية في التقليل من التكاليف الجبائية، وذلك من خلال دراسة مسيري المؤسسة لمختلف الخيارات الإستراتيجية الجبائية واختيار أقلها ضريبة .
- تساهم المراجعة الجبائية بمعرفة حجم المخاطر الجبائية التي تواجه المؤسسة من خلال الفحص والتحليل التفصيلي لجميع المؤشرات المحاسبية والجبائية.
- تختلف المخاطر الجبائية باختلاف مصادرها، فمنها ما هو بسبب عوامل داخلية في المؤسسة مثل المخاطر الناتجة عن نقص كفاءة الأفراد أو الناتجة عن ثقافة المؤسسة وتوجهاتها (التسيير الجبائي العدواني)، ومنها ما يقع خارج نطاق المؤسسة كعدم وضوح بعض التشريعات الجبائية بما ينعكس على جودة تطبيقها والمخاطر الناتجة عن الاعتماد على المحاسبة كقاعدة أساسية ومنطلق للعمل الجبائي بسبب التأثير بالنموذج الفرانكوفوني.
- نقص الكفاءة والخبرة للإطار البشري في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة مما انعكس على جودة العمل المحاسبي والجبائي ووجود بعض المصاريف الغير مبررة والغير مقبولة جبائيا .

توصيات الدراسة :

- أهمية إجراء دورات وأيام تكوينية في الجانب الجبائي لصالح إطارات المؤسسة بالتنسيق مع إطارات إدارة الضرائب لتوضيح الرؤى وتحقيق التناسق في الأهداف بما يخدم مصالحهما.
- أهمية شمولية القيام بعملية المراجعة الجبائية لجميع فئات المؤسسات الاقتصادية .
- تحقيق استقلالية مصلحة الجبائية في المؤسسة عن مصلحة المحاسبة والمالية.
- عمل المؤسسة على تسديدتها لمختلف الضرائب والرسوم في آجالها لتجنب تراكمها وصعوبة دفعها من جهة وتفادي العقوبات والغرامات المالية من جهة أخرى.
- دراسة التجارب الدولية في مجال المراجعة الجبائية ومحاولة الاستفادة من ذلك
- تقديم امتيازات جبائية للمؤسسات التي تؤدي التزاماتها الجبائية باستمرار لتحفيزها على الالتزام الطوعي بالتشريعات الجبائية، ما من شأنه تجنب المؤسسة من الوقوع في المخاطر الجبائية من جهة، ومحاربة التهرب الضريبي من جهة أخرى؛
- نشر ثقافة أهمية الرقابة الجبائية للمؤسسة لتفادي المخاطر الجبائية على غرار ما هو سائد من مسيري المؤسسات في اقتصرها على الجانب الردعي والتأديبي؛

6. قائمة المراجع :

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 192 ، 2023.
2. صالح حميداتو، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية - دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي -، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2012 .
3. عبد الجبار دويبي، دور التسيير الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية لغرض تحسين الأداء المالي - دراسة حالة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة الجلفة، 2024/2023.
4. عزوز مخلوف، أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية على تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2019.
5. كويدي محمد أمين، مداحي عثمان، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد السادس، العدد 2، ديسمبر 2020 .
6. ناصر أحمد الخطيب، تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا، 2008.
7. يوسف مامش، ناصر دادي عدوان، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، ط 1، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
8. Abd elhak Moussamir, Approach of The Audit of The Tax Risk as Regards Lioquidation of The Tax Levies on The Tax Levies on The Risult, Revue Marocaine de Recherche en Management et Marketing, Numéro 17, 2017.
9. Khelassi Ridha, Précis d'audit fiscal de l'entreprise, Berti édition, Alger, 2013 .
10. Lotfi Benazzou, Audit Fiscal Pour une Sérénité Fiscale Assurée Fact Aux Risques fiscaux de La Pme Marocaine, Revue D'études en Management et Finance D'organisation, Numéro 02, 2016.
11. Marie Helen & Pinard Fabro, Audit fiscal: audit des comptes annuels, Francis Lefebvre, Paris, 2008.
12. Mohamad Ben Hadj Saad, L'audit Fiscal Dans Les PME: Proposition Dune Demarche Pour L'exprt-Comptable, Mémoire Pour L'Obtention du Diplome D'expert-comptable, Faculté Des Sciences Economiques et de Gestion, Université De SfAX, 2009.
13. Mouna Guedrib Ben Abdelrrahmen, Imparct des Mecanismes Internes de Gouvernance sur le Risque Fiscal: Une etude menee dans le contexte tunisien, thèse Docteur en Sciences de Gestion, Faculte des Sciences Economiques et de Gestion, Universite Tunis EL MANAR, 2013.
14. Tilila Taj , Salaheddine Abd elmajid, La problématique de Gestion du Risque Fiscal dans les Entreprises Marocaines, Revue de Comptabilité et de L'audit, Numéro 08, 2018, p 64.