

مقدمة :

إن طبيعة النظام الضريبي الجزائري باعتباره نظام تصريحي ترك الضريبة لإدارة الضرائب مراقبة التصريحات الجبائية للتأكد من أن إعدادها تم وفقا للتشريع المعمول به، وكذلك أن الأوعية الضريبية تعكس حقيقة رقم الأعمال ونتيجة المؤسسة ، هذه الحرية في المراقبة والتقييم وإصدار العقوبات الجبائية تجعل المؤسسة في حالة خطر دائم ناتج عن عدم احترام القواعد القانونية. فاختيار مراجع مؤهل لهذا النوع من المهام الذي يجب أن يتمتع بجرية مادية ومعنوية ومؤهلات وخبرة مهنية في الميدان الجبائي يؤدي إلى ضمان أكبر قدر من المردودية وبالتالي الحصول على معلومات جيدة عن الوضعية الجبائية ويجدر الإشارة إلى أن المؤسسة وبالتحديد من يقوم بتعيين المراجع يسطرون حدود مهمة المواجهة الجبائية ومدى شموليتها.

لذا تطرقنا إلى المبحث الأول تحت عنوان الكفاءات الواجب توافرها في المراجع الجبائي وحدود مهمة المراجعة الجبائية والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول : الكفاءات الواجب توافرها في المراجع الجبائي.

المطلب الثاني : أهداف مهمة المراجعة الجبائية وخصائصها.

المطلب الثالث : مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية.

أما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى التسيير الجبائي باعتباره يهتم بحماية المؤسسة وكيفية تسييرها والتحكم فيها فقسم بدوره إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول : التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية.

المطلب الثاني : المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

المطلب الثالث : تقييم الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادية للمؤسسة

### المبحث الأول : الكفاءات الواجب توافرها في المراجع و حدود مهمة المراجعة الجبائية

إن المراجع الجبائية والمراجعة المحاسبية يقومان على قواعد قانونية تصدرها مؤسسات قانونية أو مهنية متعارف عليها بقصد الحكم على عدالة القوائم المالية المقدمة من الجهات المطلوبة وبالتالي فإن هدف التدقيق الضريبي لا يختلف كثيراً عن هدف التدقيق المالي والمتمثل بإبداء رأي في محايد عن صحة وعدالة القوائم المالية، ولكن الاختلاف بينهما ينشأ في تطبيق القواعد والمعايير حيث أن التدقيق المالي يخضع لمعايير المتعارف عليها في حين أن التدقيق الضريبي يتخلص في التقرير عن مدى التزام المنشأة بالمتطلبات القانونية الواردة في قوانين الضرائب.

### المطلب الأول : الصفات الواجب توافرها في المراجع الجبائي

يعد المراجع الجبائي من المؤتمنين على الموارد العامة بالطريقة القانونية كما يعتبر مسؤولاً أمام أطراف ذات علاقة بالمؤسسة من حيث التزامه بتقديم تقرير بجدية ونزاهة لذا تطرقنا في هذا المطلب إلى الصفات بالواجب توافرها في المراجع الجبائي.

#### – الصفات الواجب توافرها في المراجع الجبائي<sup>1</sup>:

ويمكن تلخيصها كما يلي:

#### 1- المؤهلات والكفاءة المهنية: أن يمتلك المراجع الجبائي الكفاءات المهنية اللازمة والمتمثلة فيما يلي:

- ❖ معرفة الطرق وأساليب التدقيق الضريبي.
- ❖ معرفة الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية موضوع التدقيق .
- ❖ يجب أن يمتلك مهارات الاتصال للحصول على مختلف السجلات التي تساعد في أداء المهمة.

<sup>1</sup> محمد محمود، التدقيق لأغراض ضريبية ، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2005، ص 48.

❖ معرفة المبادئ الأساسية المتعارف عليها في علم المحاسبة .

**2- الاستقلالية والحياد:** تسعى الأطراف المستفيدة من المراجعة الجبائية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المراجع بحيث يجب أن يكون مستقلا عن باقي الأنشطة التي هي موضوع المراجعة لذا يجب أن لا يكون في موضع يعرضه للخطر المتعلق بحريته التامة في التصرف والتفكير لذا ينبغي توفر شرطين أساسين لتحديد مدى استقلالية المراجع وهما:

❖ عدم وجود مصالح مادية للمراجع وهذا لضمان حياده التام، ووجود استقلال ذاتي للمراجع.

❖ يجب توفير الاستقلالية في كل أوجه المراجعة من خلال استقلال المراجع في اعداد برنامج المراجعة الجبائية المناسب وكذا استقلاله في مجال الفحص ومن ثم في إعداد التقارير التي تكمل الرأي الفني والمحيد الذي يمكن الوثوق به من طرف جميع الجهات.

ويقصد بالحياد عدم الانحياز من طرف المراجع، أي أن يكون مستقلا تماما عن المؤسسة موضع المراجعة ولا تربطه بها أي علاقة منفعة ما عدا علاقة المراجعة، ولكي يتمتع بهذا الاستقلال لا بد أن يعطي حق الاطلاع على كل الدفاتر والبيانات التي يراها ضرورية لإتمام عملية المراجعة، كما يجب أن لا يتعرض لأي عقبات في أي مرحلة من مراحل تنفيذ المهمة، وان لا يكون له أي علاقة مع مسيري المؤسسة كامتلاك أسهم أو صلة القرابة أو تقاضي آخر غير الأتعاب من شأنه أن يعيق الأهداف المسطرة.

**3- بذل العناية والكفاءة الملائمة:** أي إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة فيجب على المدقق الكفاء ليس فقط الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير وإنما عليه التخطيط والإشراف وفقا لمعايير العمل الميداني ولتغطية أي تقصير يمكن أن يقع فيه المراجع الكفاء يجب أن تتوفر بعض الصفات الأخلاقية منها:

❖ الصدق والدقة في الأقوال والأفعال.

❖ الأمانة والتزاهة.

❖ الصبر، وذلك ليتمكن من تفهم العمليات وتدليل الصعاب

❖ اللياقة، بمعنى حسن المعاملة والتصرف مع الغير سواء عند طرح الأسئلة أو عند اكتشاف الأخطاء.

### المطلب الثاني: أهداف المراجعة الجبائية و خصائص متعلقة بمجال تطبيق المراجعة الجبائية:

تطرقنا في المطلب الثاني إلى كل الأهداف الموجودة من المراجعة الجبائية باعتبارها مهمة بالنسبة للمؤسسة والخصائص التي ميزت هذا النوع من المراجعات.

#### الفرع الاول : أهداف المراجعة الجبائية :

تهدف المراجعة الجبائية إلى دراسة وضعية المؤسسة اتجاه الضرائب الخاضعة لها بحيث تكون هذه المراجعة على نوع واحد من الضرائب او على عدة أنواع بهدف تقييم وضعيتها من أجل إعطاء أو تحديد نقاط الضعف العائدة على المجال الجبائي دون إعطاء الفرصة للإدارة الجبائية في فرض العقوبة.

فهي تهدف إلى قياس مدى الامتثال للقواعد الضريبية وبالتالي إعادة النظر في النقائص، الأخطاء والمخالفات الموجودة لتفادي العقوبات حسب نوع المخالفة.

ولذلك فالمراجع الجبائي ملزم من أن يتأكد من احترام المؤسسة القواعد الجبائية .

التأكد من أن المؤسسة تسدد بانتظام الضرائب الملزمة بها فالالتزامات التي تواجهها المؤسسات تكون في بعض الأحيان مسببة لعدم الانتظام الجبائي، بالإضافة إلى الوعاء الضريبي والحرص على تحديده بطريقة صحيحة .

### الفرع الثاني: خصائص متعلقة بمجال تطبيق المراجعة الجبائية

يختلف مجال تطبيق مهمة المراجعة الجبائية على عناصر أساسية:

- الفترة التي يستغرقها بالمهمة.

- تساؤلات حول المؤسسة المعنية بالمهمة.

- الضرائب المعنية بالمهمة .

وحتى يتسنى للمراجع الجبائي اصدار نوعية المعلومة التي هو بصدد مراجعتها يجب عليه بذل العناية اللازمة في كامل مراحل سير مهمة المراجعة. حيث يقوم أولا بتحليل الوضعية الجبائية ويقترح بعدها الاستراتيجيات الملائمة لإتمام مهمة .

### 1-المجال الزمني لتطبيق مهمة المراجعة الجبائية:

لا يمكن تحديد هذه الفترة إلا بعد تحديد الأهداف والمصادقة على حدودها فقد تستغرق فترة طويلة أو قصيرة الأجل، تبعاً للمجال الزمني للمعلومات والوثائق قيد المراجعة، إلا أنه يجب ألا تتعدى وقتها المحدد لكي لا تكون مسببة لتكاليف إضافية فيطلب من المراجع الأخذ بعين الاعتبار الأجل المحددة من طرف الإدارة.

### 2-نشاطات المؤسسة المعنية بالمهمة:

يمكن أن يضع المراجع كل أنشطة المؤسسة تحت المراجعة كما يمكن أن يخص نشاطاً واحداً لهذه المراجعة إذا تعددت نشاطات المؤسسة.

### 3-الضرائب المعنية بالمهمة:

حيث توجد ثلاث حالات يمكن فيها المؤسسة الاهتمام بمراجعة جبائية خاصة بنوع معين من الضرائب

تمكن في:

❖ **الحالة الأولى:** عندما يتعلق الأمر بنظام ضريبي خاص تخضع إليه المؤسسة وتريد معرفة ما إذا كانت تحترم الالتزامات التي تسبق وتنجم عن هذا النظام الخاص.

❖ **الحالة الثانية:** تسمح للمؤسسة الحصول على نظرة شاملة حول وضعيتها المتعلقة بكل نوع من الضرائب التي تخضع لها المؤسسة وهذا في حالة دورية مهام المراجعة.

❖ **الحالة الثالثة:** عندما تكون للمؤسسة فكرة حول نقاط ضعفها في المادة الجبائية، في هذه الحالة يتطلب منها إجراء رقابة معمقة حول الضريبة التي تعتبرها أو تراها مصدر للخطر الجبائي.

### المطلب الثالث : مراحل سير مهمة المراجعة الجبائية.

نتطرق في هذا المطلب إلى الاطار النظري لعملية المراجعة الجبائية إضافة إلى المراحل العملية. بمختلف جوانبها الجبائي (الضرائب الرسوم) الجانب المحاسبي وجانب الفعالية والخيارات الجبائية.

### الفرع الاول : الاطار النظري لعملية المراجعة الجبائية.

يرتكز المراجع على تطبيق تقنيات مرتكزة على منهجية ملفات متبعا في ذلك ثلاث مراحل تبدأ بعمليات الأعداد للمهمة يتم التنفيذ و يليه إعداد التقرير وهذا ما تطرقنا إليه في المطلب الثالث .

### 1- مرحلة الإعداد للمهمة :

تعتبر المراجعة الجبائية هي الأخرى على مسار القاعدة التي تنتهجها عملية المراجعة، فهي تتيح للمراجع الفرصة لمعرفة إجراءات الخاصة بالمؤسسة.

❖ الأهمية المرجوة من هذه المرحلة<sup>1</sup>:

- تعطى إيطار مرجعي لتأدية عملية دقيقة فيقوم بتنفيذ عملية لتقييم الأخطار أو الخلل في الحسابات والاستجابة إليه خلال سير عملية المراجعة .
- تتيح للمراجعة ليس فقط المعرفة .بمحيط ومجال العملية المراجعة ولكن أيضا التنبؤ بالأخطار المحتملة حيث لا يمكن للمراجع البدء في أعمال التدقيق المؤسسة بجهلها .
- هذه المرحلة إذا تمت في إيطار جيد فإنها تكسب الوقت الذي يعطيه الفرصة الانتقال إلى شروط المتاحة لتحسين التسيير .
- يكمن الهدف من هذه المرحلة في التعريف بالمبادئ والإجراءات وتقييم الوثائق الشاملة للرقابة الداخلية

2- الأعمال التحضيرية<sup>2</sup>:

- ❖ يجب على المراجع الحصول على معلومات للمؤسسة ، وذلك للحصول على توجيه مستقبلي لمهمته ، المعلومات الواجب الحصول عليها تتعلق بمايلي :

❖ الخطوات التي تسمح بتعريف المؤسسة :

1. مقرأها .

2. قطاع المؤسسة .

3 الشكل الاجتماعي الخاص بالمؤسسة فهو يمكن من عكس المعلومات الجبائية حول

النشاطات التي تقوم بها .

<sup>1</sup> MLE.Adjo Amevor,audit Fiscal de Parks Sarl Togo, Mémoire de Fin d'Etude, Centre africain d'étude superieur en gestion , promotion 21, 2010, P31.

<sup>2</sup> , idem, P32.

### 3- التخطيط والتحضير لبرامج العمل<sup>1</sup> :

إضافة إلى ما تم الحصول عليه في المرحلة الأولى يعمل المراجع على جمع مؤشرات أخرى تسمح له بتقدير الحالة الجبائية لها .

ليضع مخططا لتوجهه المراجعة الجبائية تكمن المؤشرات المراد الحصول عليها في :

1) التعرف على الوثائق القانونية ، المحاسبة التسييرية للمؤسسة التقارير محافظي الحسابات وقرارات مجلس الإدارة .

2) التعرف على الاتفاقيات المبرمة من طرف المؤسسة من خلال فحص العقود (عقود الإيجار ) والتأمين والقروض .

3) التعرف على الخصائص الجبائية للمؤسسة .

4) التعرف على علاقة المؤسسة مع إدارة الضرائب إضافة إلى بعض النتائج المحصل عليها من قبل المؤسسة ( كرقم أعمال ) النتيجة المحاسبية و الجبائية ، النسب الخاصة بالقطاعات لكل عملية تمت مراجعتها .

### الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة

يقوم المراجع الجبائي بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الجبائي وذلك قبل الشروع في عملية التدقيق .

<sup>1</sup> BAYO. Souilvermane, audit de la TVA des ebtreprises de télècommunication cas de la société ALPHACOM promotion 98 / 2000 P23.

### 1- تقييم نظام الرقابة الداخلي<sup>1</sup>:

عرفتها منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسيين (OECCA) نظام الرقابة الداخلية ب هو مجموعة من الحصانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية ، لإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق التعليمات وتحسين النجاعة ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات للنشاطات المؤسسية من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة .

ولقد عرفت الجبهة الوطنية لمحافظة الحسابات سنة 1987 الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات المحاسبية والقيود الأخرى التي تصفها الإدارة لصحة الرقابة وتحت مسؤوليتها من أجل حماية الأصول ومصداقية التسجيلات .

#### ■ الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية :

ينجم عن تقييم نظام الرقابة الداخلية استخلاص نقاط الضعف والقوة من هذا النظام ، حيث تكمن غاية المراجع في ابداء رأي حول نوعية الإجراءات الجبائية للمؤسسة .

#### ■ قائمة أسئلة الرقابة الداخلية الخاصة بالجانب الجبائي :

تكمن طريقة التقييم في قائمة أسئلة وعن طريق إعداد قائمة وافية ونموذجية حيث تعتبر نقاط مرجعية يعتمد عليها المراجع خلال مهمته .

❖ يمثل كل سؤال وسيلة للوصول إلى هدف معين حيث تصاغ الأسئلة بهدف تحقيق مستويات معينة ،

أولها مراعاة التفرقة بين القصور البسيطة وتلك الجسومية في الرقابة الداخلية . وثانيها احتواءها على

وصف تفصيلي لنقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> MLE.Adjo Amevor,op.ct , P33.

إضافة إلى إظهار مصادر المعلومات المعتمدة من الأجنب و الأمثلة عن ذلك التحقيقات التي تمت للتأكد منها.

❖ يسمح استعمال هذه القوائم من : ترجمة الإجابات السلبية بأنها تدل على نقاط الضعف والإجابات الإيجابية على نقاط القوة لإجرائهما.

❖ إحصاء جميع النقاط الواجب فحصها و معالجتها خلال تسيير المهمة.

يمكن طرح أسئلة لتقييم الرقابة الداخلية من الجانب الجبائي من هذه الأسئلة.

❖ هل يوجد شخص أو أكثر مكلف بالمسائل الجبائية للمؤسسة ؟

❖ هل تتعامل المؤسسة مع مستشار جبائي بشكل منظم أو بشكل عرفي ؟

❖ هل توجد إجراءات مراجعة داخلية ؟

تشير نقاط القوة نظريا إلى أن المؤسسة تنتهج مقاييس ملائمة للوصول إلى أهداف الرقابة الداخلية ، وإن نقاط الضعف ذات دلالة على وجود ثغرة أو عدة ثغرات في الإجراءات.

❖ ويجري اختبار حول مدى تطبيق النقاط التي تعتبر نظريا نقاط قوة على الأرض الواقع.

❖ وإذا كانت النتيجة سلبية يعاد تصنيفها من ضمن نقاط الضعف.

– التحليل المالي للتصريحات المودعة من طرف المؤسسة : حيث أن المؤسسات التي تعرف صعوبات في

الخزينة تعمل على تمويل بعض احتياجاتها من خلال التقليل أو التأخير في الدفع إلى إدارة الضرائب وهذا

يمكن للمراجع اكتشافه من خلال التقنيات الأساسية للتحليل المالي والمطبقة على التصريحات الجبائية

المودعة.

**II- تنفيذ إجراءات التحقيق المباشر :**

يقوم المراجع بإبداء رأي حول هدف البيانات الجبائية المختبرة فيعكس بذلك مدى انضباط المؤسسة واحترام التشريعات الجبائية حيث يعمل على طلب تأكيدات من طرف المسؤولين المكلفين بالجانب الجبائي ليعمل على التحقيق من احترام القواعد الشكلية والزمنية من جهة وقواعد المضمون من جهة أخرى.

ويعمل المراجع أيضا على التأكد من أن :

- ❖ المؤسسة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها .
- ❖ التحقق من أنه وفقا للشكل القانوني الخاص بالمؤسسة فإن التكلفة الضريبية في حدها الأدنى .
- ❖ تحديد الخيارات التي أقدمت عليها المؤسسة .

**■ مراقبة قواعد المضمون :**

يجب أن تكون المراجعة المحاسبية وسيلة بالنسبة للمراجع الجبائي حيث أن الوثائق المحاسبية تعتبر الدعامة الأساسية لمعظم العمليات ذات الأثر الجبائي .

**■ مراقبة القواعد الشكلية والزمنية :**

يعمل المراجع على التأكد من أن التصريحات قد أديت وفقا لما نص عليه القانون المعمول به.

بالإضافة إلى ذلك يعمل على التحقيق من أن المؤسسة كفيلة بالتبرير اللاحق للعناصر المصرح بها في التصريحات المودعة أما فيما يخص تطبيق القواعد الزمنية يجب على المراجع التأكد من أنها تحظى بالاهتمام لأن الآثار التي تنجم عنها والتي تكمن في صياغة العقوبات المترتبة عن التأخر في إيداع التصريحات وفي تسديد الحقوق من الضرائب والرسوم.

III-مرحلة إعداد تقارير المراجعة الجبائية<sup>1</sup> :

على المراجع إعداد تقرير يتضمن نتائج التحقيقات التي قام بها حيث يحدد الأخطاء والعقوبات المترتبة عنها كما يقترح حلول لها، فالمراجعة الجبائية تعمل على تحقيق مدى الامتثال للقواعد الضريبية ، لأن عدم الامتثال للقاعدة الضريبية سوف يمس بجودة المعلومة المحاسبية ثم يعرضها للعقوبات حسب نوع المخالفة المرتكبة.

## ■ خصائص تقرير المراجعة الجبائية :

يستطيع المراجع الجبائي أن يتفق مع الجهة المعينة ( إدارة المؤسسة ) على النقاط التي يتضمنها التقرير بالإضافة إلى أنه يمكن أن يكون شفهيًا أو كتابيًا وهذا لأنه لا توجد معايير خاصة لذلك إلا أن التقرير الكتابي يكون الأفضل باعتباره وثيقة إثبات يمكن الرجوع إليه والاستفادة من نتائجه من طرف الإدارة وكذلك أثناء مهمة مراجعة جبائية لاحقة .

أما بالنسبة لمضمونه فيجب إبراز العناصر التالية :

- ❖ إبداء رأي حول أي عدم انتظام مكتشف.
- ❖ وصف مختلف الأعمال التي قام بها في إطار مهمته مع تقييم الصعوبات التي واجهته ، وعمليات المراقبة التي لم يستطع القيام بها.
- ❖ اقتراح الامتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة بالإضافة إلى تقييم الخطر الجبائي والغرامات والعقوبات ، المترتبة عنه و تبيان مسؤولية المكلفين بالوظيفة الضريبية داخل المؤسسة.
- ❖ تقديم توصيات لإصلاح العيوب والمخالفات وتحسين التسيير الضريبي للمؤسسة.

<sup>1</sup> BAYO. Soulvermane, op.ct, P36.

■ توصيات المراجع الجبائي :

عن انتهاء من مهمة المراجعة يعطي المراجع رأيه متضمنا توصيات حول طريقة تقليص الخطر الجبائي والقضاء على مصادره ، حيث يقوم بتقديم نوعين من التوصيات :

❖ التوصيات ذات الطابع العلاجي : ويمكن تبيائها في :

1-تصحيح الأخطاء الجبائية البحتة : تتمثل هذه المخالفات على سبيل المثال في وجود أخطاء في

التصريحات في التحضير المتأخر للمستندات ، حيث يجب تحديد تواريخ تدخل المراجع بعناية لتمكين المؤسسة من تدراك الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب ، باعتبارها أخطاء إرتكبت عند إعداد الإقرارات الجبائية .

2-تصحيح الأخطاء الجبائية المحاسبية : يقع على عاتق المؤسسة تقديم حسابات منتظمة وصادقة وتحظى

صورة وافية عن وضعيتها المالية ، فتصحيح مثل هذا النوع من الأخطاء لا يتم إلا عن طريق التصريحات التصحيحية .

فهدف هذا النوع من التوصيات إلى تصحيح الوضعية الجبائية أو المحاسبية للمؤسسة .

❖ سبب التوصيات ذات الطابع الوقائي : ويهدف المراجع في هذا النوع من التوصيات إلى :

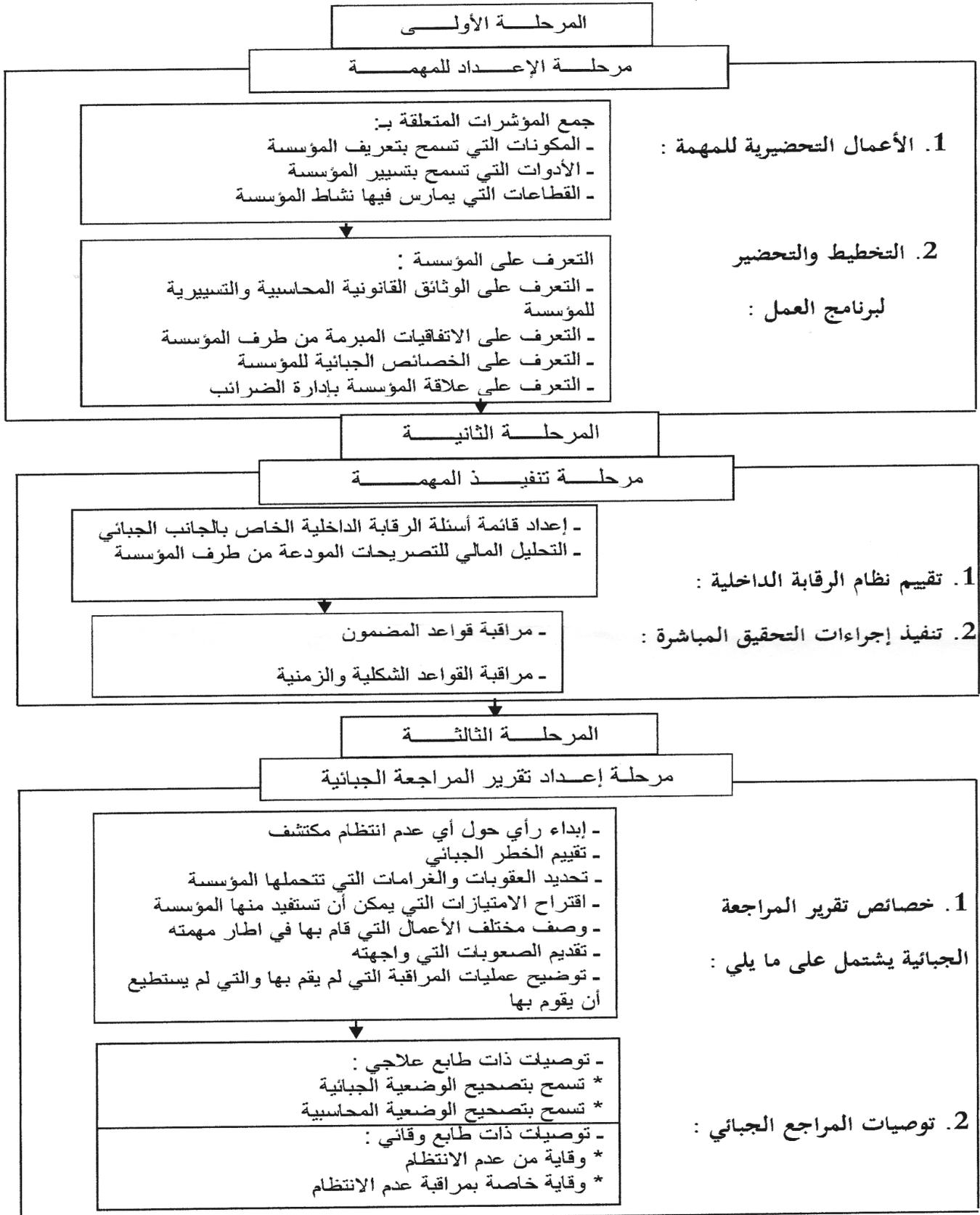
- في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية المراقبة يجب على المؤسسة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية .

- البحث عن مصادر عدم الانتظام الضريبي والقضاء عليها وتجنب الوقوع في الحالات المكتشفة مرة أخرى باقتراح مقاييس وإجراءات .

- في حال خضوع المؤسسة لرقابة إدارة الضرائب يجب اعتمادها على خبرة المراجع في اكتشاف حالات عدم الانتظام والتي يصعب تحديدها لإيجاد التبرير المقنع.

وكما يمثل المخطط ادناه مراحل سير المراجعة الجبائية و الاعمال الخاصة بكل مرحلة :

مخطط 1.2 يوضح مراحل سير عملية المراجعة الجبائية



المصدر: محمد محمود ديب التدقيق لإغراض ضريبية مرجع سابق ذكره ص 196