

❖ **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 المرحلة¹:

- تعطى إطار 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 إطار 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 التحضيرية²:

- ❖ 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 .

¹ 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.

² , idem, P32.

3- التخطيط والتحضير لبرامج العمل¹ :

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 .

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

1- تقييم نظام الرقابة الداخلي¹:

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 لمحافظتي 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 الجسمية في الرقابة الداخلية . وثانيها احتواءها على

وصف تفصيلي لنقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية.

¹ 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 الجبائية¹ :

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.

¹ 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 :

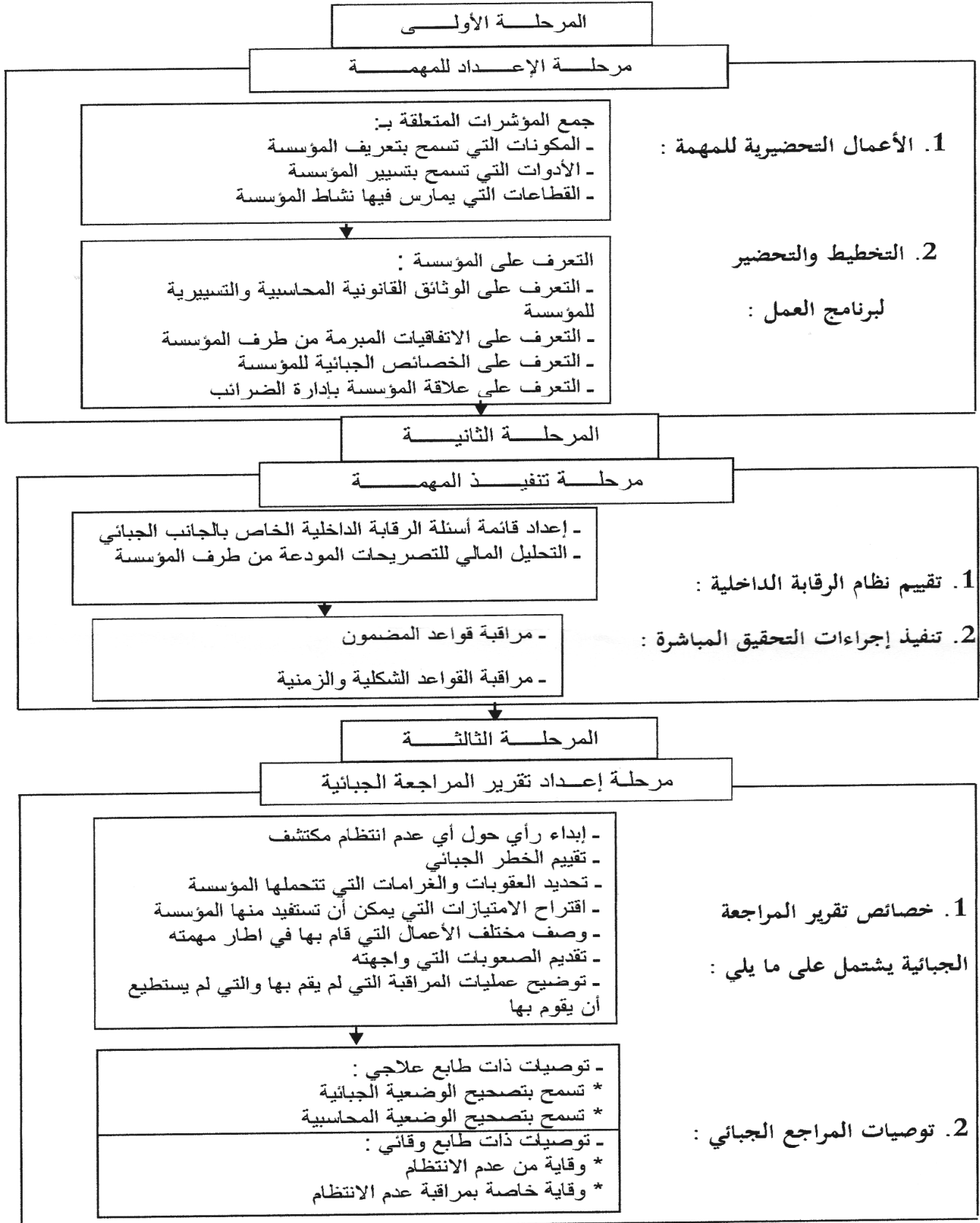
- في حالة قيام إدارة الضرائب بعملية المراقبة يجب على المؤسسة أن تكون قادرة على تبرير وضعيتها الجبائية .

- 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

الفرع الثالث: المراحل العملية للمراجعة الجبائية

I- المراجعة الجبائية للضرائب والرسوم:

1-1- المراجعة الجبائية للضرائب على أرباح الشركات IBS : تنقسم إلى مرحلتين:

➤ المرحلة الأولى : مراجعة الوعاء¹ :

أي الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات و هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة عن طريق المؤسسة أو الوحدات التابعة لها، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو لنهايته .

فالنتيجة الجبائية : النتيجة المحاسبية + الإستردادات - التخفيضات

فينبغي على المراجع التأكد من أنه قد ضم بعض المصاريف وكذلك الاستفادة من التخفيضات القانونية إلى النتيجة المحاسبية .

❖ **المصاريف الواجب التأكد من ضمها : وتتمثل فيما يلي :**

- الغرامات والعقوبات بمختلف أنواعها².

- الهبات والهديات ذات الطابع الإشهادي إذ تجاوزت قيمة كل واحد بمبلغ 500 دج

- الهبات والهديات³ المقدمة إلى المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الانسيابي إذا تجاوز مبلغها 200.000

دج سنويا هو مكان عينيا أو نقديا .

¹ المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
² المادة 141 فقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
³ المادة 169 فقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

-مصاريف حفلات الاستقبال¹. بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض باستثناء المبالغ المخصصة

للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب إذا يتجاوز 10 %

من رقم الأعمال أو تفوق مبلغ 30.000.000 د.ج.

-الحسومات الغير قابلة للتخفيضات² أو دون مبرر خلال الدورة .

- النفقات المصروفة³ في إطار بحث التطور داخل المؤسسة والتي تجاوزت نسبة 10 في المائة من الدخل

المحقق أو تجاوزت سقف 100.000.000 د.ج .

- الإهلاك المتجاوز للحد القانوني والخاص بالسيارات السياحية إذ كانت لا يشكل أداة رئيسية

لنشاط المؤسسة ،فقاعدة حساب الإهلاك تحديد بقيمة 1000.000 د.ج.

❖ **التخفيضات الواجب التأكد من أن المؤسسة استفادت منها :** على المراجع التأكد من استفادة

المؤسسة في التخفيضات التالية :

الجزء غير الخاضع للضريبة من فائض القيمة الناتجة عن الاستثمارات حسب المادة 173 من قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن نسبة هذا الجزء تكونها مايلي :

- 30% إذ تعلق الأمر بفوائد قيم قصيرة الأمد أي قبل أن تصبح مدة 3 سنوات من تاريخ حيازتها .

- 75% إذا تعلق الأمر بفوائد من قيم طويلة الأمد أي هذا التنازل من الاستثمارات 3 سنوات

أو أكثر عن اكتسابها.

¹ المادة 169 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

² المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

³ المادة 141 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

❖ تأجيل العجز في الميزانية¹: في حالة تسجيل عجز في سنة مالية فإن هذا العجز يعتبر عبأ يدرج في السنة المالية الموالية ، وإذا كان غير كاف فيمكن تغطيته إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.

▪ المرحلة الثانية مراجعة التصفية والتسديد : وهي تركز على نقطتين هامتين هما :

❖ مراجعة صحة المعدل المطبق .

❖ مراجعة الإنضباط في التصريح والتسديد .

– مراجعة المعدل المطبق² : حيث يعتبر المعدل المطبق :

19 % يطبق على الأنشطة المنتجة لمواد البناء والأشغال العمومية ، وكذا الأنشطة السياحية .

25 % يطبق على الأنشطة التجارية والخدمات أما في الأنشطة المختلطة فيطبق المعدل الخاص

بالنشاط الذي رفع أعماله يساوي أو يفوق 50 % من رقم الأعمال الإجمالي .

➤ المرحلة الثانية : مراجعة الإنضباط في التصريح والتسديد³ : يتأكد المراجع من ان التصريح السنوي

بمبلغ الربح الخاص للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة قد يتم إيداعه في الآجال القانونية أي قبل

30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتشية الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو

الإقامة الرئيسية له ، وإذا سجلت الشركة عجزا يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط.

¹ المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
² المادة 50 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.
³ المادة 150 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

1-2- المراجعة الجبائية للرسم على النشاط المهني : على المراجع مراجعة :

➤ المرحلة الأولى : الوعاء : يعمل المراجع على التأكد من أن الوعاء مكون من مبلغ الإيرادات المهنية

الإجمالية المحققة أو رقم الأعمال ، دون احتساب الرسم على القيمة المضافة إضافة إلى الأخذ بعين

الاعتبار التخفيضات التي لا تدخل في احتساب الوعاء.

- مراجعة التخفيضات¹ : حيث يستفيد من التخفيض قدره 30 % :

- مبلغ عمليات البيع بالجملة .

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة و المتعلقة بالمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من

الحقوق غير مباشرة .

- عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا، يستفيد من

تخفيض قدره 50% .

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالجزائر أكثر من 50% من الحقوق

غير مباشرة .

- مبلغ العمليات البيع بالتجزئة وخاصة بالأدوية شرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما

ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15 يناير 1996 وأن يكون معدل الربح للبيع

بالتجزئة يتراوح من 10% و 30% .

تخفيض قدره 75% .

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبتزين الممتاز والعادي والغازوال .

¹ المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

العناصر الواجب التأكد من عدم ضمها إلى رقم الأعمال المعتمدة قاعدة للرسم¹:

لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمدة كقاعدة للرسم على النشاط المهني

- مبلغ العمليات البيع خاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة التي تستفيد من تعويض .

- مبلغ العمليات البيع النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة لتصدير بما في ذلك كافة العمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الإسترجاعية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96 / 31 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المقضي بكيفية تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الإستراتيجية عندما لا يفوق معدل الربح بالنسبة لبيع التجزئة 10% .

- المبلغ المحقق بعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية وعمليات والإطعام المصنف والأسعار .

- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنقص المجموعة .

➤ المرحلة الثانية : مراجعة التصفية والتسديد : في هذه المرحلة على المراجع التأكد من :

- التطابق في التصريفات G50 – G51 كشف العملاء G03 .

- أن رصيد الحساب (641/2) الضرائب والرسوم والدفوعات الماثلة على الأجور) يساوي قاعدة

احتساب الضريبة مضروب في النسبة القانونية 2% .

¹ المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

وفيما يخص العمليات التي تحتسب شروط البيع بالجملة يجب مكن مطابقة المبالغ مع ما ورد في كشف العملاء

و الذي يجب أن يحتوي على¹ :

- رقم التحريف الجبائي .

- رقم المادة الخافضة للضريبة .

- الاسم و اللقب أو العنوان التجاري.

- العنوان الصحيح للزبون .

- مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية.

- رقم التسجيل في السجل التجاري .

- مبلغ الرسم على القيمة المضافة .

على المراجع التأكد من أن الرسم² : حسب بالاسم كل شركة على أساس رقم أعمالها المحققة من طرف

المؤسسات التابعة لها أو وحداتها في كل بلدية :

- يتحقق المراجع من تسديد الرسم على النشاط المهني من خلال التصريحات الشهرية وذلك قبل يوم

العشرين من الشهر الذي يلي شهر تحقيق رقم الأعمال أو الفصلية أي قبل اليوم العشرين من الشهر

الذي يلي الفصل الذي تم فيه تحقيق رقم الأعمال (حسب الحالة) ، من خلال نموذج 50G لدى

قابض الضرائب المختصة إقليميا .

3-1 المراجعة الجبائية للرسم على القيمة المضافة : تتمحور مراجعة هذا الرسم حول خمس نقاط أساسية:

❖ الحدث المنشأ للرسم .

❖ رقم الأعمال الخاضع للرسم (الوعاء) .

¹ المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

² المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

❖ المعدلات المطبقة .

❖ الحق في الحسم .

❖ التصريح بالرسم على القيمة المضافة .

1- مراجعة الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة¹ :

بالنسبة للمبيعات ، من التسليم القانوني أو المادي للبضائع غير أن المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب فإن الحدث المنشئ يتكون من تحصيل الثمن كلياً أو جزئياً ويتكون الحدث المنشئ للرسم من تحصيل الثمن كلياً أو جزئياً بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية ، وفي غياب التحصيل يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد آجل ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة .

- بالنسبة للأشغال العقارية من قبض الثمن كلياً أو جزئياً .

- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة أو من الأشغال العقارية يكون الحدث المنشئ في التسليم .

- بالنسبة للصادرات والواردات من تقديمها لدى الجمارك والمدين بالرسم هو المصرح لدى الجمارك .

- بالنسبة للخدمات عموماً ، يقبض الثمن كلياً أو جزئياً وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها .

يمكن أن يتكون الحدث المنشئ إذا تعذر القبض تسليم التذكرة

2- مراجعة الوعاء: يجب على المراجع التأكد من أن الوعاء تضمن العناصر التالية :

- ثمن البضائع والأدوات والأشغال المؤداة .

- جميع المصاريف المفوترة للزبون .

¹ المادة 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

- الحقوق والرسوم باستثناء TVA وحقوق الطوابع الجبائية والتخفيضات الممنوحة والمبالغ المدوعة

بالأمانة على الشكليات التي يجب إعادتها إلى البائع يجب ضمها .

- يجب التأكد أيضا في الحالات الخاصة.

* عند تبادل السلع : يجب أن يتأكد من قيمة السلعة المقدمة إضافة إلى مبلغ الزيادة أو قيمة السلعة الأخرى

التي تقدم كزيادة عند اختلاف سعر السلعتين موضوع المبادلة .

* استعمال المؤسسة لحاجاتها الخاصة : حيث على المراجع التأكد من أن سعر البيع بالجملة إذا تعلق الأمر

بالمنتولات أو تكلفة الإنجاز إذا تعلق الأمر بالعقارات مكونة لقاعدة الرسم .

3-مراجعة المعدلات: حيث يطبق في الجزائر معدلين للرسم على القيمة المضافة هما :

- المعدل العادي 17% ويخص جميع السلع غير الخاضعة للمعدل المنخفض والمذكورة في المادة 23 من

قانون الرسوم رقم الأعمال .

- المعدل المنخفض 7% ويخص السلع والخدمات التي تمثل أولوية في المجال الاقتصادي أو الاجتماعي أو

الثقافي وهي محددة بنص المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

4-مراجعة عمليات الحسم¹ : ينبغي على المراجع أن يتأكد من توفر الشروط التالية لضمان صلاح تطبيق

عمليات الحسم .

* شروط الشكل : تتمثل في حيازة وثائق الإثبات القانونية :

- فواتير الشراء المطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 305/95 المؤرخ في 07 أكتوبر 1995 والذي ينص

على شكل الفواتير.

- وثائق الاستيراد.

¹ المادة 37 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

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

- الفواتير التي تحمل مبلغ الرسم المحمل على المشتريات.

* شروط المضمون : حيث على المراجع التأكد من أن الخصومات تحت العناصر الآتية :

- لا يقبل الحسم إلا استعملت المواد أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم .

- يجب أن يكون العنصر المستفيد مرتبط بالاستغلال وأن لا يكون مستثنى من الحق في الحسم وهذا

حسب ما جاءت به المادة 41.

- لا يكون الخصم إلا إذا كانت هذه المواد جديدة أو مجددة ضمان وأن لقطاعي يستفيد من نظام

الإعفاء من الرسم وهذا حسب ما جاءت به نص المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

للجمهورية الجزائرية سنة 2013 .

- لا يمكن أن يتم الخصم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز 100.000 دج على كل عملية

خاضعة للضريبة نقدا .

* الشروط الزمنية :

- بحدوث الواقعة القانونية المنشئة للرسم .

- يمكن في تصريح نفس الشهر الذي تتم فيه حيازة الاستثمارات أو المواد أو تلقي الخدمة أن يتم الخصم

للرسم.

- يمتد حق الخصم كحد أقصى إلى 31 ديسمبر حق السنة الرابعة بعد نشوء الحق .

- يتوجب على المراجع التأكد من تطبيق السليم للقاعدة النسبية Régle de Prorata والتي تسمح بحساب نسبة خصم الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمؤسسة الخاضعة جزئيا للرسم ويمكن تحديد مما يلي :

❖ في البسط بوضع :

- رفع الأعمال الخاضع للرسم.

- رقم الأعمال الخاص بتصدير ومواد خاضعة للرسم.

- التسليمات المتسعة بالإعفاء من دفع الرسم.

❖ في المقام :

- المبالغ الستار إليها في البسط.

- رقم الأعمال الناتج عن الأعمال المعفاة أو الخارج في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة .

وفي نهاية السنة يتم حساب النسبة الحقيقية حيث يتوجب على المراجع التأكد من القيام بالتعديلات الأزمة على أساس المعطيات الواقعية .

حيث يصبح التعديل جاريا إذا تعدى الفرق بين النسبتين 5% ويكون قبل 25 مارس من السنة الموالية .

يترتب عن هذه العملية إما إعادة دفع المبلغ الزائد الذي تم حسمه أو تطبيق خصم إضافي للخصم السابق إجراءه .

يجب على المراجع مراقبة مدى التزام المؤسسة بإعادة الرسوم المحصومة إذا توفرت الحالات الآتية:

- في حالة اختفاء السلع ، إلا في حالات القوة القاهرة المقدمة قانونا.

- إذا كانت العملية غير خاضعة للضريبة .

- إذا اعتبرت العملية غير مدفوعة بصفة نهائية .

- في حالة التنازل عن استثمارات قبل انتهاء مدة 5 سنوات من اكتسابها.

5- مراجعة التصريحات الفصلية أو الشهرية للرسم على القيمة المضافة : على المراجع التأكد من تقديم

تصريح شهري أو فصلي حسب الحالة وأن يتضمن التصريح رقم الأعمال سواء كانت خاضعا أو معفيا في

الرسم مع إرفاقه بفواتير الشراء حسبما نصت عليه المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

I-3- المراجعة الجبائية للضريبة على الدخل الأجل الخاص بالأجور :

➤ المرحلة الأولى : مراجعة الوعاء¹ : على المراجع التأكد من احتواء الوعاء على العناصر التالية:

- كرواتب وتعويضات الأجور والمنتج والرجوع العمومية.

- المكافآت المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

- المبالغ المقبوضة من قبل الأشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير وهذا لمقابل عملهم.

- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنع لفترات غير شهرية ، بصفة إعتيادية ومن قبل

المستخدمين.

- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كإجراء نشاط التدريس أو البحث

والمراقبة كأستاذة مساعدة بصفة مؤقتة كذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع تجاري.

أما العناصر الواجب عدم ضمها إلى الوعاء فهي² :

- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل المهمة.

- التعويضات عن مناطق جغرافية.

¹ المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

² المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2013.

- التعويضات المؤقتة والمنح والديون العصرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي الحقوق .
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي كالأجر الوحيد والمنح العائلية ومنح الأمومة.
- الديون العصرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية ، عجز دائم كلي لدرجة اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة.
- معاشات المجاهدين والأرامل من جراء واقائع حرب التحرير الوطنية.
- تعويضات التسريح.
- ويحدد المبلغ الدخل الخاضع الضريبة بحصم مايلي من المبلغ الإجمالي للمبالغ المدفوعة والامتيازات العينية الممنوحة.
- المبالغ التي يقتطعها المستخدم لتشكيل معاشات أو منح تقاعد.
- المساهمة العمالية في التأسيسات الاجتماعية.
- المرحلة الثانية : **مراجعة التصفية والتسديد** : على المراجع التأكد من أن الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر قد تم احتسابها على أساس سلع موضوعة من طرف إدارة الضرائب والمبين في نص المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إضافة إلى مراجعة التصريحات المقدمة إلى الإدارة نموذج 50 بأعدادها بصور لائحة من ناحية الشكل والمضمون وفقا للتشريعات المعمول بها .

II- المراجعة الجبائية للوثائق المحاسبية : والهدف من مراجعتها على إثبات مدى التطابق في البيانات المحاسبية

والمبالغ المصرح بها باثباتا .

بالإضافة إلى التأكد من أن الحسابات ذات دلالة ومصداقية .

II-1- مراجعة حسابات رأس المال :

تكون عادة أرصدة حسابات الصنف دائنة ، ويمكن التمييز في حساب رأس المال بين الأموال الجماعية

والأموال الشخصية ، ولمراجعة حسابات رؤوس الأموال يقوم المراجع الجبائية بما يلي :

- التأكد من أن رأس المال يتوافق مع ما تم ذكره في القانون الأساسي (عدم وجود إختلاف في رأس المال

الموضح في الميزانية ورأس المال المحدد في القانون الأساسي.

- التأكد من أن التزامات المؤسسين قد تم الوفاء بها .

- يتأكد المراجع كذلك في حالة تغيير رأس المال أن نسبة الإحتياطات القانونية تمثل (10%) من رأس

المال الجديد .

- يقوم المراجع بالرجوع إلى القانون الأساسي للشركة ، وقرارات المجالس العامة للإطلاع على ما تم

الإنفاق عليه فيما يتعلق بالإحتياطات الواجب تكوينها .

- التأكد في حالة التخفيض من رأس المال التغطية الخسائر ، أن الحصيلة الجبائية أخذت بعين الاعتبار¹ .

- كما يعمل المراجع على التأكد في حالة التنازل عن التثبيات التي تم اقتناؤها عن طريق إعانات التجهيز

التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات بأنه تم طرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه يؤسس

الضريبة من القيمة الحسابية لهذه التثبيات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضعة للضريبة أو ناقص القيمة²

¹ مداني بن بلغيث دروس المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي ، الدرس الخامس ، الجزائر. جانفي 2011 ص16
² المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011

- كما يجب على المراجع أن يولي إهتماما بفائض القيمة الناتجة عن تنازل عن التثبيتات لأن له تأثير عن نتيجة الدورة.

- يتحقق المراجع من أن المؤسسة قد خصصت مبالغ لمواجهة ما قد يحدث من أخطار مستقبلية وذلك بتطبيق المبدأ المحاسبي " الحيطنة والحذر" ويعاد النظر في هذه المتونات في نهاية كل دورة مما يؤدي إلى الزيادة فيها أولا أنقاضها أو إلغائها¹.

- يجب التحقق من استناد تكوين مؤونات الأعباء على وثائق إثبات ، وأنه في الفترة التي كونت فيها المؤونة قد توفرت عناصر الأدلة الخاصة بالخطر المتوقع.

- يقوم المراجع بالتأكد من توفر جميع الشروط اللازمة لتوزيع الأرباح².

- يجب التأكد من أن مبلغ المكافآت الموزعة عشرة (10/1) من الربح المقابل للتوزيع³.

II-2- مراجعة حسابات الأصول الثابتة :

تعتبر التثبيتات في المعايير الدولية إستعمال موارد مالية في الحصول على متاع يستعمل لمدة طويلة (أكثر من سنة) في نشاط المؤسسة ، عند دخوله يسجل في ميزانية المؤسسة كأصل من أصولها ، ويدخل ضمن تكاليفها شيئا فشيئا كلما تم استهلاكه⁴.

وقد تكون التثبيتات أصول غير ملموسة (معنوية) ولكنها ذات قيمة ثابتة ، وتدر منافع مستقبلية ، وقد تكون ملموسة كالعتاد ، الأراضي ... وغيرها ، وقد تكون مالية ، وهذا موافقة لما جاءت به عدة معايير محاسبية ذات علاقة وهي :

IAS 23 . IAS 16 . IAS 17 . IAS 36 . IAS 38 . IAS 40

¹ محمد محمود. مرجع سابق ص 106 .

² المادة 722 من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية سنة 2007

³ المادة 728 من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية سنة 2007

⁴ بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق معايير ، الجزء الأول ، دار هومة ، الجزائر ، 2010 ، ص: 261

ولمراجعة حسابات الأصول الثابتة يعمل المراجع على التأكد مما يلي :

- إن مدة استعمال هذه التثبيتات تتجاوز الدورة المحاسبية الواحدة .
- إن تسجيلها المحاسبي كان بتكلفة الاقتناء أو بتكلفة الإنتاج إذا تم إنجازها في المؤسسة بعينها.
- في حالة إنشاء هذه التثبيتات داخليا يتم التأكد من أنها سجلت على أساس جميع تكاليف الحيازة بما في ذلك النفقات الضرورية لجعل الأصل جاهزا للاستعمال.
- التأكد من أن التثبيتات الملموسة ثم اقتنائها للاستخدام وليس لغرض البيع ، وذات عمر إنتاجي طويل نسبيا وذات وجود مادي ملموس.
- التأكد من توفر العامل المولد للتسجيل المحاسبي للأصول يتمثل في الشرطين التاليين¹ :

1. أن تحصل المؤسسة على مزايا اقتصادية مستقبلية عند استخدامها .

2. أن يمكن أن تحصل تقييم الأصل بطريقة موثوق فيها .

- التأكد من توفر شرط اعتبار الأصول كتثبيتات ملموسة هو الغرض من إقتنائه أو إنتاجه ومدة الاستعمال المتوقعة.

- التأكد من أنه تم الفصل بين قيم الأرض وقيمة المبنى لأن الأرض غير خاضعة للإهلاك بينما المبنى خاضع لحساب الإهلاك.

- يجب على المراجع التأكد من حسم الرسم على القيمة المضافة المدفوع عند إكتساب التثبيتات بإستثناء التجهيزات المحرومة من حق الحسم.

¹ بن ربيع حنيفة ، مرجع نفسه ص 63

- التأكد من أن التثبيتات المقتناة تخص استغلال المؤسسة بصفة مباشرة ، وأن الرسم على القيمة المضافة تم خصمه، باستثناء الرسم المتعلق بالسيارات السياحية، وعربات نقل الأشخاص إلا إذا كانت أداة رئيسية في استغلال المؤسسة.¹

- التأكد من ملكية المؤسسة لهذه التثبيتات وإن كانت غير ذلك فيجب التحقق من أنها مستأجرة وتولد قيم إقتصادية مستقبلية للمؤسسة ، ذلك إستناد للمبدأ المحاسبي تغليب الواقع الإقتصادي عن الواقع القانوني.

أما بالنسبة لحساب إهلاك القيم الثابتة فيتم مراجعته كما يلي :

نعلم أن التثبيتات تتدهور قيمتها نتيجة أسباب عدة منها الاستعمال ، الظروف الطبيعية أو التقدم التكنولوجي وغيرها ، فتؤدي هذه العوامل إلى تخفيض قيمتها الأصلية فنقول عندها أن هذه التثبيتات قابلة للإهلاك حيث توزع فيه الممتلكات ، التجهيزات والمعدات القابلة للإهلاك على العمر الإنتاجي لها على أساس منتظم ، وينبغي أن تعكس طريقة الإهلاك النمط الذي تستفيد فيه المؤسسة المنافع الإقتصادية للأصل كما يجب الاعتراف بالإهلاك الخاص بكل فترة على أنه من أعباء الدورة.²

ولمراجعة هذا الحساب يتم التأكد مما يلي :

- في تحديد العمر الإنتاجي للأصل على المراجع المتأكد من أن النقاط التالية ثم أخذها بعين الإعتبار:
- الاستخدام المتوقع للأصل يحدد بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو الخرجات.
- التقادم المتوقع الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل برنامج الإصلاح والصيانة لدى المؤسسة والعناية والصيانة للأصل حينما يكون عاطلا .
- إنقضاء تاريخ عقود التأخير المتعلقة بها .

¹ المادة 41 من قانون المرسوم على رقم الأعمال الجمهورية الجزائرية سنة 2011
² شعييف بوداود نوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية للدولة الجزء الثاني ، الشركة الجزائرية الجزائر 2009 ص 100.

- التأكد من تطبيق نظام الإهلاك المالي الخطي على الإستثمارات باستثناء المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة وكذا المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي فإنها تطبق الإهلاك المالي التنازلي¹.
- التأكد من إحترام المعاملات المستعملة في حساب الإهلاك التنازلي².
- التأكد من أن المؤسسات التي إحتازت الإهلاك المالي التنازلي أو التصاعدي يكون هذا الإختبار لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيات كما يجب الإدلاء كتابيا بهذا الإختبار أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة³.
- يجب التحقق من نقطة بداية احتساب الإهلاك هي تاريخ الاكتساب، او تاريخ الاستئجار حسب الحالة.
- التأكد من قيام المؤسسة بالتعديلات اللازمة عند بيع استثمار لم يتم إهلاك الرسم على القيمة المضافة الخاص به.

- يجب التأكد من أن نفقات التحسين او التصليح قد تم ضمها إلى قيمة الاستثمار.
- يجب التحقق من ان المؤسسة احترمت معايير التمييز بين عقود الايجار*، فعقد الايجار التشغيلي يعتبر تقديم خدمة من المؤجر للمستأجر، بينما الايجار التمويلي فهو تنازل عن تثبيات بواسطة قرض من المؤجر للمستأجر**.

II-3-مراجعة حسابات المخزونات والحسابات الجارية :

أعطت المعايير الدولية للمحاسبة اهتماما كبيرا بالمخزونات، حيث تناول المعيار الدولي IAS02 المخزونات بنوع من التوسع، وتم تعريفها كما يلي : " هي أصول متداولة تحتفظ بها المؤسسة بغرض إعادة بيعه أو استخدامه في إنتاج سلع معدة للبيع". ولمراجعة المخزونات يقوم المراجع الجبائي بالتحقق مما يلي :

¹ المادة 174 الفقرة (أ) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011 .
² لمادة 174 الفقرة (ج) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011
³ لمادة 174 الفقرة (د) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011 .
* لمزيد من الايضاح راجع معيار المحاسبة الدولي رقم ias17.
** للتمييز بين عقد الايجار التمويلي والتشغيلي راجع بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 310-311.

- يقوم بالتحقق من أن الرسم على القيمة المضافة المسترجع الظاهر على فواتير الشراء متعلق بمشتريات حقيقية.
 - يجب التحقق من ضرورة هذه المشتريات لنشاط استغلال المؤسسة.
 - يجب التحقق من التقييم الصحيح للمخزونات.
 - يجب التحقق من ان المشتريات مبررة بوثائق الإثبات.
 - التأكد من التطابق بين المبالغ المشكلة للحسابات الدائنة للموردين، وبين مبالغ اليومية المساعدة للمشتريات.
 - يجب التحقق من أن البضائع والمواد الأولية والتموينات الأخرى قد تم تامينها عند دخولها في ذمة المؤسسة بضمن الاكتساب.
- ثمن الاكتساب = ثمن الشراء + المصاريف الملحقه بالشراء**
- كما يجب التأكد من أن سعر الاكتساب لا يضم :**
- مبلغ الرسوم المسترجعة.
 - كل الحسومات والخصومات المكتسبة.
 - يجب التأكد من وجود جرد مفصل للمنتوجات المخزنة في نهاية الدورة¹ وأن هذا الجرد يسمح بإجراء إحصاء مادي حقيقي وفعال.
 - يجب التأكد من ان المخزونات الموجودة خارج المؤسسة والتي تعد ملكا لها قد أخذت بعين الاعتبار، كما يجب التحقق من عدم الأخذ بعين الاعتبار للمخزونات المخزنة من طرف المؤسسة ولكنها لا تملكها، وكذلك المنتجات المباعة مع بند الاحتفاظ بالملكية.

¹ المادة 10 من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، سنة 2007.

- يجب التأكد من عدم استخدام طريقة الوارد أولا صادر آخر (LIFO) في تقييم المخزونات، فقد أُلزم النظام المالي المؤسسات بتطبيق إما أسلوب طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP)¹.

- يجب التأكد من أن كل الفواتير الخاصة بالدورة قد أخذت بعين الاعتبار .

II-4- مراجعة حسابات الغير :

تضم حسابات الغير حسابات الموردين ، وحسابات الزبائن والحسابات الملحقة والحسابات المتعلقة بأجور المستخدمين ، وحسابات الهيئات الاجتماعية والحسابات الخاصة بالدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية والحسابات الخاصة بالمجموعة والشركاء والأعباء والإيرادات المسجلة مقدما. ولمراجعة حسابات الغير يعمل المراجع الجبائي على ما يلي :

- يجب أن يكون يقضا عند مراجعة حساب الموردين والتي يمكن أن تكون وسيلة لتغطية عمليات شراء وهمية .

- يجب التأكد من أن السلع والخدمات المقتناة على الحساب تخص نشاط استغلال المؤسسة .

- في حالة شراء السلع والخدمات كان الدفع بالأجل بواسطة السفتحة أو السند الأديني، يجب التأكد من أن كليهما يحمل البيانات الكافية والموضحة في القانون التجاري الجزائري² .

- التأكد من أن التثبيتات المقتناة لا تضم السيارة السياحية وعربات نقل الأشخاص إلا إذا كانت أداة رئيسية في إستغلال المؤسسة وذلك فيما يخص خصم الرسم على القيمة المضافة.

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية العدد 19 ، 25 مارس 2009 .
² المواد 390 - 465 من القانون التجاري الجزائري سنة 2005 منشورات بيرتي ، الجزائر 2009

أما فيما يتعلق بحساب الزبائن والحسابات الملحقة فيجب التحقق من حالة فواتير تخص زبائن أجنب توفّر ما يلي :

- وجود عقد أو فاتورة شكلية أو وثائق جمركية .
- التطابق بين التسبيقات والدفعات المستلمة وما هو متفق عليه في العقد أو الفاتورة الشكلية.
- مطابقة الوثائق الجمركية للقوانين.
- يجب التأكد من أن أرصدة حسابات الزبائن تعكس الحقيقة .

II-5- مراجعة الحسابات المالية :

- يقوم المراجع بالتأكد من عدم وجود دفع مزدوج لنفس الفاتورة بواسطة الحساب الجاري أو الحسابات البنكية والصندوق .
- إجراء مقارنات بين حساب (حـ / 512 البنك) وكشوف المقارنة البنكية والكشوف الواردة من البنك.
- يجب التحقق من أن رصيد حساب (حـ / 53 الصندوق) مدنيا بمبالغ عمليات البيع نقدا.
- يجب الإطلاع على الوثائق المبررة للتسجيلات الدائنة في حساب الصندوق والتأكد من أنه لا يوجد تسجيل مزدوج لنفس الوثيقة ، كما يجب التأكد من أن المصاريف الشخصية المستغل أو الشركاء لا تقتطع من الصندوق.
- يجب إجراء مقارنة بين الفواتير المسددة عن طريق البنك والكشوفات البنكية .
- يجب على المراجع إجراء فحص المكشوفات البنكية ومعرفة مصادر الأموال الداخلية والتأكد من أنه تم أخذها بعين الاعتبار عند ملئ التصريحات الجبائية .

- التأكد من التناسب بين تواريخ قبض الأموال وتاريخ التصريح بهاج بائية خاصة إذا كان الحدث المنشئ للضريبة هو القبض الكلي أو الجزئي .

- التأكد من ترصيد حساب (ح / 58 التحويلات الداخلية) في نهاية الدورة باعتباره حساب عبور¹ .

II-6- : المراجعة الجبائية لحسابات الأعباء :

تكون مادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة ، وتصنف من خلال النظام المحاسبي المالي حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة ، وذلك حسب طبيعة إحتياجات المؤسسة ، ولكن المؤسسات التي تقوم بإعداد حسابات النتائج حسب الوظيفة ، ينبغي عليها إعداد جداول ملحقه تبين فيه الأعباء حسب طبيعتها.

حيث يقوم المراجع بالتأكد من العمليات التالية :

- يجب التأكد من أن المبالغ الموجودة في الحسابين (ح/600 مشتريات البضائع المباعة) و (ح/601 المواد الأولية) مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين (ح / 30 و ح / 31 حسابي البضاعة والمواد الأولية) على التوالي .

- يجب التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بعمليات لا تستفيد من حق الحسم لم تدرج في التصريح الجبائي نموذج (G50) ضمن الرسوم القابلة للحسم.

- يجب التحقق من الوثائق الخاصة بتعويض مصاريف النقل.

- يجب التحقق من أن المؤسسة تحترم القواعد لاقانونية الخاصة بمسك دفاتر المستخدمين² .

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009
² أنظر المرسوم التنفيذي 98/96 بتاريخ 17 شوال 1416 الموافق 06 مارس 1996 الذي يحدد قائمة الدفاتر والسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها الصادر بالجريدة الرسمية العدد 17 بتاريخ 13 مارس 1996.

- يجب التأكد من ان المنح ذات الطابع المهني لم تدفع إلى المستخدمين خلال عطلة مدفوعة الأجر ولم تعالج كاجور.
- التأكد من أن الرواتب التي يستفيد منها المسيرون مبررة وطبيعية.
- يجب التأكد من تطبيق المعدلات الحقيقية حسب نوع الضريبة أو الرسم.
- التأكد من عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في الحساب (حـ/64 ضرائب ورسوم) بل تم تسجيله في حساب (حـ/695 ضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية)¹.
- التأكد من ان الفوائد المالية المدفوعة تخص ديون على المؤسسة.
- التأكد من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال الإطلاع على جدول اهتلاك القروض والعقود الخاصة بها.
- مراقبة نقطة بداية احتساب اهتلاك التثبيتات.
- التحقق من جميع العناصر الداخلة في حساب قسط الاهتلاك المعدل، مدة الاهتلاك، قيمة إكتساب الاستثمار، والمعامل المطبق في حالة الاهتلاك غير الخطي.
- يجب التأكد من توفر وثائق إثبات الخطر المسبب لتكوين مؤونة في التاريخ الذي كونت فيه.
- يجب التأكد من جميع الوثائق الشوتية للأعباء مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات.
- التحقق من أن جميع هذه الأعباء حقيقية وتخص استغلال المؤسسة ولا تهدف إلى تضخيم المصاريف لغرض تقليص الضريبة على الأرباح، أو بالعكس تقليص الأعباء بغرض زيادة الأرباح لتضليل المساهمين، والانتباه إلى مصاريف المستخدمين بحيث تكون قابلة للخصم إذا توفرت فيها الشروط التالية² :

¹ شعيب بو داود نوف، مرجع سابق، الجزء الأول، ص 70.

² www.IMPOTS-dz.org consulté le : 23/05/2012.

- أن يتعلق بعبء فعلي وليس وهمي.
- أن يكون غير مبالغ فيها بالمقارنة مع نوع العمل.
- أن ينشأ عنها اشتراكات اجتماعية.
- التأكد من أن الضرائب والرسوم متعلقة بالاستغلال وأن تكون مسددة او مثبتة محاسبيا في انتظار التسديد، وهي تخص الرسم على النشاط المهني (TAP) ، حقوق الطابع (DT)، الرسم العقاري (TF) غير أنه إذا منحت فيها بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة التي تم خلالها إشعار المؤسسة¹،

- التحقق من عدم إدراج الأعباء الغير قابلة للخصم او التي تم تحديد سقفها لها².

II-7- المراجعة الجبائية لحسابات الايرادات :

لمراجعة حسابات الايرادات يقوم المراجع الجبائي بالعمليات التالية:

- يجب إجراء عمليات المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسله والمبالغ المسجلة محاسبيا.
- يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج (TVA) مرفقة بوثائق الإثبات الجمركية والجبائية.
- يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخص (TVA).
- يجب التأكد من تسجيل جميع الايرادات المحققة خلال الدورة.
- يجب التأكد من الإعانات لا تمثل أداءا لخدمات موهبة او تكملة لسعر بيع خاص لـ (TVA) .
- يجب التأكد من وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية.

¹ محمد فلاح . مرجع سابق، ص 48.

² المواد 171، 170، 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2011.

- يجب التأكد من أن المتوجحات الاستثنائية مثل تعويضات التأمين المحصلة قد ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.

III- مراجعة الفعالية والخيارات الجبائية :

يقوم المراجع هنا بتحليل شروط وأشكال معالجة المسائل الجبائية على مستوى المؤسسة وهذا لغرض اكتشاف النقائص ومعالجتها وبالتالي فحص جميع العناصر الجبائية التي تضمن الفعالية داخل المؤسسة.

1-مراقبة الفعالية الجبائية :

ينصب اهتمام المراجع أساسا على مراجعة نظام المعلومات الجبائية للمؤسسة ومراقبة مدى إدراج العامل الجبائي في اتخاذ القرار.

❖ مراقبة نظام المعلومات الجبائي للمؤسسة :

إن نظام المعلومات الجبائي داخل المؤسسة يستخدم بطريقة آلية، ويهم كل الأشخاص داخل المؤسسة، وخاصة المكلفين بالمسائل الجبائية، بحيث يكون للمراجع الحق في معرفة مستواهم فيما يخص التسيير بشكل عام والتسيير الجبائي للمؤسسة بشكل خاص. كما يعمل المراجع على تقييم الوقت المخصص من طرف المؤسسة للمسائل ذات الطابع الجبائي والتي تخص اعمال دراسات الاستشارة، التكوين وغيرها، وكذا معرفة معايير اختيار المستشارين في حالة اختيار المؤسسة لمستشارين خارجيين، كما يقوم بتفحص مختلف النصوص الاستشارية المنجزة. فإذا كانت المؤسسة ترقى إلى القيام بمشروع ضخم مثلا، فعلى المراجع أن يقارب بين درجة التعقد الجبائي لهذا المشروع ودرجة الكفاءة بالنسبة للأشخاص الذين يقومون بتنفيذه وهكذا يعمل المراجع على تكريس إدراج الجبائية كوسيلة في عملية اتخاذ القرارات.

❖ مراقبة إدراج الجبائية في عملية اتخاذ القرار :

حتى يتسنى للمراجع الجبائي فحص قيمة المعلومات والتي بدورها يخول له إصدار حكم حول سلوك المؤسسة تجاه العوامل الجبائية يجب عليه أن يقوم بحوصلة مختلف أنواع القرارات المتخذة من طرف المؤسسة بالإضافة إلى فحص مختلف المعلومات التي تستقبلها مصلحة الجبائية داخل المؤسسة والتي يصدرها مختلف المصالح.

2مراقبة الخيارات الجبائية للمؤسسة :

يقوم المراجع في هذه المرحلة بترتيب الخيارات التي يطرحها التشريع الضريبي وذلك قبل بدء عملية فحصها.

❖ الخيارات التقنية : يقوم المراجع بتحضير منهجي لقائمة الأنظمة التي يمكن للمؤسسة أن تستفيد منها.

ولضمان أن المؤسسة تستغل الخيارات المناسبة لها بأشكال مناسبة يقوم المراجع باستخراج ما إذا كان بإمكان المؤسسة أن تستفيد بأكبر قدر ممكن مما يطرحه التشريع الضريبي من خيارات وتحفيزات تتيح لها تجنب دفع الضريبة أو تقليص التكاليف الجبائية إلى حدها الأدنى دون الإخلال بالقواعد القانونية السارية المفعول ومقارنتها مع الوضعية الجبائية للمؤسسة.

والهدف من عملية الفحص التي يقوم بها المراجع لهذين النظامين (أنظمة التحفيز، الخيارات) هو التخفيض من الخطر الذي قد تتعرض له المؤسسة من عدم احترام شروط الاستفادة من هذه الأنظمة.

وقد تسجل المؤسسة حالتين أين يكون استغلالها للاختيار يشكل خطرا عليها فعندما :

- تستغل المؤسسة امتيازا جبائيا رغم عدم توفر شروط هذا الامتياز الجبائي.

ولذلك يعمل المراجع على تصحيح الوضعية قبل الغائها من قبل مصالح الجبائية فما ينجر عنه خضوع المؤسسة

ومن هنا على المراجع ضمان :

- أن تستوفي المؤسسة شروط الحصول على الخيارات التقنية.
 - أن تقوم المؤسسة بترجمتها بصفة حسب ما ينص عليه القانون.
 - أن تضمن المؤسسة متابعة هذه الخيارات والامتيازات وذلك باحترام الشروط السابقة للحصول عليها.
 - استفادة المؤسسة حقيقة من عوائد جبائية متعلقة بهذه الخيارات والامتيازات.
- فعلى سبيل المثال الاستفادة من تطبيق النسبة المخفضة 7% بالنسبة للرسم على القيمة المضافة عن إنجاز السكنات الاجتماعية والترقوية والريفية وكذلك الاعفاء من الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات (حسب الحالة) بالنسبة للربح المتأني من إنجاز سكنات ذات طابع اجتماعي ترقوي أو ريفي.
- وهذا الامتياز له شروط للحصول عليه وهي :
- أن تكون السكنات المنجزة ذات طابع اجتماعي، ترقوي أو ريفي.
 - تقديم دفتر الشروط والمصادقة عليه من طرف الهيئة المستخدمة وكذا إدارة الضرائب.
 - تقديم شهادة المطابقة كدليل الالتزام بالشروط الموضحة في دفتر الشروط.

❖ مراقبة الخيارات الاستراتيجية :

حيث يعتبر العامل الجبائي واحد من معايير اتخاذ القرار باعتبارها خيارات مؤقتة تتخذ من حين لآخر.

فالمراجع الجبائي بمراقبة معمقة لتقييم مردودية الامتيازات الجبائية المرتبطة بهذه الخيارات وذلك ليقدم اقتراحات حول الأشكال والحلول لضمان أن تعمل المؤسسة بقدر كبير من الفعالية وعليه فإن مراجعة الكفاءة الضريبية أكثر تعقيدا من مراجعة الانتظام الضريبي لأنه يقع على عاتق المراجع اكتشاف الهفوات التي ارتكبت من قبل المؤسسة وخاصة الهفوات التفصيلية التي كان من الممكن أن تستفيد منها، وكذا تسليط الضوء على العمليات التي يمكن للمؤسسة أو كان من المفروض أن تتعامل معها

بطريقة أكثر مردودية من الناحية الضريبية، فمراجعة الكفاءة الضريبية تسمح بقياس مدى استعداد المؤسسة لاستغلال الفرص والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون والتحكم فيها فمثلا تأثير الجباية على استراتيجية التسويق. المقصود هنا هو الرسم على القيمة المضافة التي تستعمله المؤسسة باعتبارها وسيطا لأن هذا الرسم يفرض على المستهلك النهائي وعليه يجب على المؤسسة التقليل من فترة الاحتفاظ المؤسسة بالمنتجات باعتبار الرسم على القيمة المضافة دوري لذلك يشكل عبءا على الخزينة مما يدفع المسير إلى مراجعة طرق التسيير والبحث عن أفضلها.