الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed Boudiaf – M'sila-
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département Sciences commerciales

جامعة محمد بوضياف – المسيلة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

العنوان

أثر الإفصاح الضريبي على تدنية الخطر الضريبي

– دراسة حالة مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة بالمسيلة خلال الفترة 2010–2013

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر(أكاديمي) في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالبة: **إشراف الدكتور:**

– **خديجة بن يحي** – **بوعلام ولهي**

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الصفة
1– أ. عجلان العياشي	رئيسا
2–د. بوعلام ولهي	مشرفا
3– أ. الحواس زواق	ممتحنا

السنة الجامعية: 2015/2014

شكر و تقدير

أتشرف أن أتوجه بخالص الشكر وعظيم التقدير والإمتنان والعرفان بالجميل

إلى الدكتور المشرف ولهي بوعلام تصديقا لقوله صلى الله عليه وسلم "

من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

بجيث لم يبخل علي بالمعلومات والنصائح القيمة

التي كان لها بالغ الأثر في إنجاز هذا العمل فشكرا أستاذي.

إلى كل من مدلي يد العون و المساعدة وكذلك

إلي من ساعدني في تنسيق هذا العمل

كما لا يفوتني أن أتقدم إلى السادة أعضاء اللجنة

على قبولهم مناقشة هذه المذكرة

وصرفهم جزء من وقتهم الثمين لأجل قراءتها .

خديجة

الإهـــداء

إلى أعز ما أملك في هذه الدنيا

إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها

أمي الغالية

جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين

إلى مدرستي الأولى في الحياة

أبي الغالي أطال الله في عمره

إلى أوتار قلبي إخوتي .سماح، وليد، صلاح الدين ،أميرة ،رفيدة ،روان

إلى النغمة الجميلة وزهرة العائلة ابنة أختي ألاء أبرار

إلى زملاء الدراسة كلهم دون استثناء

وأخص بالذكر الزميلة والصديقة والرفيقة زهرة

إلى كل من احتوتهم قلوبنا ولم تذكرهم ألسنتنا

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

خديجة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
شكر وتقدير	I
الإهداء	II
فهرس المحتويات	IV
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	VIII
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للإفصاح الضريبي	
تمهيد	**08**
المبحث الأول: العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والضريبي	**09**
المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه	**09**
المطلب الثاني: مفهوم الإفصاح الضريبي وأهدافه	**10**
المطلب الثالث: القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها	**12**
المطلب الرابع: معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بالإفصاح الضريبي	**13**
المبحث الثاني: الإفصاح الضريبي بواسطة التصريحات	**16**
المطلب الأول: مفهوم التصريحات الضريبة	**16**
المطلب الثاني: أهمية التصريحات الضريبية	**17**
المطلب الثالث: أنواع التصريحات الضريبية حسب المشرع الجبائي الجزائري	**18**
المبحث الثالث: جودة التصريحات الضريبية	**24**
المطلب الأول: تعريف جودة التصريحات الضريبية	**24**
المطلب الثاني: خصائص جودة معلومات التصريحات الضريبية	**25**
المطلب الثالث: العناصر المساهمة في جودة التصريحات الضريبية	**29**
خلاصة الفصل	**32**
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للخطر الضريبي	
تمهيد:	**34**
المبحث الأول: ماهية الخطر الضريبي	**35**

المطلب الأول: مفهوم الخطر الضريبي واكتشافه في المؤسسة	**35**
المطلب الثاني: أسباب الخطر الضريبي	**37**
المطلب الثالث: مظاهر الخطر الضريبي في المؤسسة	**38**
المبحث الثاني: أنواع المخاطر الضريبية	**43**
المطلب الأول: المخاطر الضريبية المترتبة عن التصريحات الجبائية	**43**
المطلب الثاني: المخاطر الضريبية المترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار نظام دعم الاستثمار	**45**
المطلب الثالث: المخاطر الضريبية المترتبة عن الاعفاءات الموجهة للشباب المستثمر	**48**
المطلب الرابع: المخاطر الضريبية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح وتلك المترتبة عن الامتيازات الناتجة عن نشاط إنجاز المساكن	**51**
المبحث الثالث: تسيير وتقييم الخطر الضريبي في المؤسسة	**53**
المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي ومبادئه	**53**
المطلب الثاني: تسيير الخطر الضريبي	**54**
المطلب الثالث: تقييم الخطر الضريبي	**57**
خلاصة الفصل	**58**
الفصل الثالث:دراسة حالة	
تمهيد	**60**
المبحث الأول:دراسة الوضعية الجبائية للمؤسسة	**61**
المطلب الأول:التعريف بالمؤسسة ودوافع اختيارها	**61**
المطلب الثاني:الضرائب والرسوم المطبقة على المؤسسة	**61**
المطلب الثالث:أهم التصريحات الضريبية المقدمة من طرف المؤسسة	**62**
المبحث الثاني:تحليل نتائج الرقابة الجبائية على محاسبة المؤسسة	**66**
المطلب الأول:كيفية سير عملية الرقابة الجبائية	**66**
المطلب الثاني:تحليل نتائج الرقابة الجبائية على أرقام الأعمال	**66**
المطلب الثالث:تحليل نتائج الرقابة الجبائية على تأسيس الأرباح	**67**
المبحث الثالث:تحليل الخطر الضريبي بعد الرقابة الجبائية	**71**
المطلب الأول:تحليل الخطر الضريبي للرسوم على أرقام الأعمال	**71**
المطلب الثاني:تحليل الخطر الضريبي الناتج عن عدم الإفصاح الضريبي	**72**

المطلب الثالث:تطور قيمة الخطر الضريبي الناتج عن عدم الإفصاح الضريبي	**77**
خلاصة الفصل	**79**
الخاتمة	**81**
قائمة المراجع	
الملاحق	
ملخص الدراسة	

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم المهنية الأخرى	22
02	عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات	44
03	عقوبات الإخفاء والتدليس في التصريح	45
04	وضعية التصريحات الشهرية نموذج G50 للسنوات موضوع الدراسة	63
05	أصول المؤسسة موضوع الدراسة للسنوات 2010، 2011،2012، 2013	64
06	خصوم المؤسسة موضوع الدراسة للسنوات 2010، 2011،2012، 2013	65
07	نتائج الرقابة الجبائية على أرقام الأعمال	67
08	نتائج الرقابة الجبائية المرتبطة بالرسم على النشاط المهني	68
09	نتائج الرقابة المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة	69
10	نتائج الرقابة الجبائية المرتبطة بالضريبة على أرباح الشركات	69
11	نتائج الرقابة الجبائية المرتبطة بالرسم على المشتريات	72
12	العقوبات المرتبطة بالضريبة على أرباح الشركات	73
13	العقوبات المرتبطة بالضريبة على الدخل الإجمالي فئة رؤوس الأموال المنقولة	75
14	العقوبات المرتبطة بالضريبة على الدخل الإجمالي فئة المكافآت والعلاوات الممنوحة للمسيرين	77
15	تطور قيمة الخطر الضريبي الذي تتحمله مؤسسة الأشغال العمومية	77

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	القوائم المالية والأطراف المستفيدة منها	12
02	معايير جودة المعلومة	29
03	طرق اكتشاف الخطر وقياسه	36
04	إجراءات تسيير الخطر الضريبي في المؤسسة	55
05	تطور قيمة الخطر الضريبي المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات	74
06	تطور قيمة الخطر الضريبي المرتبط بمداخيل رؤوس الأموال المنقولة	76
07	تطور قيمة الخطر الضريبي الذي تتحمله المؤسسة في ظل الإفصاح وعدم الإفصاح	78

مقدمة

مقدمة

في ظل التغيرات الحديثة في البيئة الاقتصادية العالمية،تؤدي معايير المحاسبة الدولية دورا هاما في توحيد اللغة المحاسبية على المستوى الدولي،وذلك من خلال الاهتمام أكثر بالمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة،والعمل على تحديد قواعد ومتطلبات الإفصاح عن هذه المعلومات بالشكل الملائم والوقت المناسب لمساعدة مستخدميها.

وبناء عليه فإن كل التعديلات الحاصلة في مجال المحاسبة تستدعي الحاجة توافقها مع التشريعات والقوانين الضريبية المعمول بها حاليا من أجل تحقيق أهداف كل منهما.

إن إعداد القوائم المالية والتصريحات الضريبية التي تعكس بصدق رقم الأعمال والربح المحققين باعتبارهما من أهم الأوعية الضريبية التي تحدد حقوق المؤسسة اتجاه الخزينة العمومية، من مهمة إدارة المؤسسة فهي بذلك عرضة لأخطاء معديها من جهة،ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبائي السليم للمؤسسةمن خلال التحكم في التزاماتها الضريبية من إيداع التصريحات الضريبية وتحديد الأوعية الضريبية التي يتم على أساسها تصفية الضريبة ودفعها،يعدالتزاما بالنظام الضريبي المطبق واحتراما للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، تفاديا للمخاطر الضريبية التي قد تمنعها من تحقيق أهدافها وضمان استمراريتها.

أولا–تحديد إشكالية البحث:

يتوقف تطور قيمة المخاطر الضريبية على جودة معلومات التصريح الضريبي المفصح عنها للإدارة الجبائية،وعلى ضوء هذا يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

- **إلى أي مدى يمكن أن يساهم الإفصاح الضريبي في تدنئة الخطر الضريبي؟**

ومن خلال الإشكالية الرئيسية يمكنطرح التساؤلات الفرعية التالية:

1- فيما تبرز العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والضريبي؟

2- ما المقصود بالإفصاح الضريبي؟ وماهي أهم طرق الإفصاح؟

3- فيما تتمثل التزامات المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب؟

4- إلى أي مدى يمكن أن تساهم جودة التصريحات الضريبية في تدنئة الخطر الضريبي؟

ثانيا- فرضيات البحث:

لمعالجة إشكالية البحث يمكن طرح الفرضيات التالية:

1- الخطر الضريبي نتيجة حتمية لعدم تطبيق المؤسسة للالتزامات الضريبية ؛

2- الرقابة الجبائية أهم وسيلة لاكتشاف الخطر الضريبي؛

3- تساهم جودة التصريحات الضريبية في الحد من المخاطر الضريبية.

ثالثا-مبررات اختيار موضوع البحث:

لم يكن اختيار الموضوع وليد الصدفة،ولكن كان نتيجة لعدة اعتبارات منها ماهوموضوعي ومنها ماهوذاتي

1. الأسباب الموضوعية:

- ندرة الدراسات التي تناولت أثر الإفصاح الضريبي على تدنئة الخطر الضريبي؛
- توضيح الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في اكتشاف الخطر الضريبي؛
- تبيان وإظهار مخاطر عدم تطبيق المؤسسة للالتزامات الضريبية؛
- توضيح أثر جودة التصريحات الضريبية.

2. الأسباب الذاتية:

- الميول الشخصي للبحث في مثل هذه المواضيع المرتبطة بالجباية؛
- محاولة ربط التغيرات النظرية بالجانب الميداني العملي؛
- فتح آفاق مستقبلية أخرى لمن أراد البحث في مثل هذه المواضيع.

رابعا-أهمية البحث:

تكمن أهميةموضوع البحث في تخفيف تكاليف المؤسسات وأهمها الأعباء الضريبية وكذلك الاستفادة من الخيارات والامتيازات التي يقرها التشريع الجبائي الجزائري،فالانتظام الضريبي والاستفادة من مزايا التشريع الضريبي يساعدان المؤسسة على التحكم الجيد في جودة تصريحاتها الضريبية والوصول إلى أعلى درجات الإفصاح الضريبي.

خامسا- أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تسليط الضوء على مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية للالتزامات الضريبة؛
- التحقق من مدى تأثير التزام المكلفين بالضريبة من خلال تصريحاتهم الضريبية على تدنئة الخطر الضريبي؛
- معرفة واكتشاف أهم مصادر الخطر الضريبي ومحاولة الحد منه؛

- إبراز أهمية موضوع الإفصاح الضريبي وأثره على تدنئة المخاطر الضريبية،من خلال دراسة وتحليل معلومات ووثائق جبائية لنشاط المؤسسة وهذا للوقوف على الحقائق التي تختفي وراء تلك المعطيات وتقديم صورة واقعية.

سادسا-منهج وأدوات البحث:

في ضوء طبيعة الموضوع وللإجابةعلى الإشكالية المطروحة والتحقق من صحة الفرضيات،اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي الذي يصف الظاهرة كما هي ثم يحلل أبعادها،وذلك بتقديم الجوانب المختلفة التي تتعلق بالإفصاح الضريبي وأثره على تدنئة الخطر الضريبي،باستخدام أهم ماورد في النظرية المالية والتشريعات الضريبية.

وتمت الاستعانة كذلك بمنهج دراسة حالة في الجزء التطبيقي من البحث خدمة للغاية الأساسية منه.

سابعا-الدراسات السابقة:

لقد تم الاطلاع على بعض الدراسات التي لها علاقة مباشرة بالموضوع أوأحد جوانبه لعل أهمها:

الدراسة الأولى:

✓ دراسة قام بها "حميداتوصالح"**:دورالمراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**،دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي،رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،الجزائر،2012، تناول فيها الباحث مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية من خلال فصل تمهيدي حدد فيه مختلف المفاهيم حول الجباية والمراجعة،فصلين نظريين تناول المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية وتسيير الخطر الجبائي فيها،وفصل تطبيقي قام فيه الباحث بتحليل بيانات ومعلومات تحصل عنها من خلال استمارة موزعة على مسيري المؤسسات الاقتصادية،كما قام الباحث بدراسة حالة مؤسسة تعمل في قطاع الإنتاج تعرضت لمخاطر جبائية،حيث تم حساب الأعباء في حالة تعرضها لمراقبة جبائية دون قيامها بمراجعة جبائية،ومقارنتها بنفس النتائج في حال قيام المؤسسة بمراجعة جبائية،حيث توصل الباحث لجملة من النتائج والتي نذكر منها:

1- تسمح المراجعة الجبائية بتقييم الخطر الجبائي الناتج عن عدم الانتظام من جهة،ومن جهة أخرى عن سوء اختيار أوعدم توفير شروط الاستفادة من امتياز جبائي معين؛

2- التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى من استعمال الجباية لفائدة المؤسسة دون خرق القوانين المعمول بها.

الدراسة الثانية:

✓ دراسة قامت بها"قحموش سمية "**:دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**،دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة،رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،الجزائر،2012،تناولت فيها الباحثة دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية،من خلال فصلين نظريين تناولت فيهما كل من المراجعة،المراجعة الجبائية،التصريحات الجبائية،جودة التصريحات الجبائية،وفصل تطبيقي قامت فيه الباحثة بتحليل نتائج المراجعة الجبائية باستخدام المؤشرات الجبائية المطبقة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة،كما قامت بتحليل بيانات ومعلومات تحصلت عنها من خلال استمارة موزعة على أفراد مؤهلين للقيام بأعمال المراجعة الجبائية،حيث توصلت الباحثة لجملة من النتائج التي نذكر منها:

1- تشكل المراجعة الجبائيةكآلية جزءا هاما من قدرة الحكومة على إدارة نظام ضريبي عادل ومنصف،واستراتجيات المراجعة الجيدة والعمليات المستخدمة لتوعية وتثقيف المكلفين ضريبيا على الالتزام الضريبي تكشف على حالات الغش والتهرب الضريبي مما يضمن تقديم تقارير وتصريحات سليمة ومناسبة.

2- يمكن أن يشكل افتقار التصريحات الجبائيةإلى البساطة والوضوح وعدم كفاية الإرشادات المرفقة به،صعوبة لدى المكلفين بالضريبة في التعامل معه.

الدراسة الثالثة:

✓ دراسة قام بها "عتير سليمان"**: دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**،دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي،رسالة لنيل شهادة الماجستير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،قسم علوم التسيير،جامعة محمد خيضر،بسكرة،الجزائر،2012/2011،تناول فيه الباحث دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال فصلين نظريين حدد فيهما الجوانب النظرية للمعلومات المحاسبية وأهميتها،إسهامات الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبيةوفصل تطبيقي عرض فيه

الواقع العملي لمساهمة الرقابة الجبائيةفي تحسين جودة المعلومات المحاسبية بمديرية الضرائب لولاية الوادي،وتوصل الباحث لجملة من النتائج نذكر منها :

1- تعد المعلومات المحاسبية خير وسيلة للتعبير عن الكم الهائل من العمليات المالية التي تنشأ في مابين العون الاقتصادي الواحد أوبين الأعوان الاقتصاديين.

2- أحد أهم وأكثر أنواع المعلومات المحاسبية انتشارا وتداولا وفهما بين مستخدمي المعلومات المحاسبية هي القوائم المالية،وهذا راجع لعدة اعتبارات أهمها النظام المحاسبي السائد بالدولة.

ثامنا-حدود الدراسة:

-**الإطار المكاني:**تم اختيار مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة بالمسيلة كإطار عملي للدراسة التطبيقية.

- **الإطار الزمني:** تم تطبيق الدراسة العملية للبحث خلال فترة 2010_2013

تاسعا-هيكل الدراسة:

تم تقسيم الموضوع إلى ثلاثة فصول عرض الجانب النظري منه في فصلين الأول والثاني،وشمل الفصل الثالث الجانب التطبيقي،وبالتالي جاء هيكل البحث مبنيا على الشكل التالي:

الفصل الأول:وعنوانه"**الإطار النظري للإفصاح الضريبي**"حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث تناول الأول العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والضريبي،مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه،مفهوم الإفصاح الضريبي وأهدافه،القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها،معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بالإفصاح الضريبي،أما المبحث الثاني تناول الإفصاح الضريبي بواسطة التصريحات الضريبية من خلال عرض لأنواع التصريحات الضريبية حسب المشرع الجبائي الجزائري،وفي المبحث الثالث تم التطرق فيه إلى جودة التصريحات الضريبية.

الفصل الثاني: بعنوان"**الإطار المفاهيمي للخطر الضريبي**"حيث قسم إلى ثلاثة مباحث عرض في الأول ماهية الخطر الضريبي،مفهوم الخطر الضريبي واكتشافه في المؤسسة،مصادر الخطر الضريبي،مظاهر الخطر الضريبي في المؤسسة،أما المبحث الثاني تناول عرض لأنواع الخطر الضريبي،أما المبحث الثالث فتم التطرق فيه إلى تسيير الخطر الضريبي في المؤسسة.

الفصل الثالث:بعنوان"**دراسة حالة**"تضمن الدراسة الميدانية محاولة منا لإبراز دور الإفصاح الضريبي على تدنئة الخطر الضريبي وذلك من خلال الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في هذا البحث،تم القيام بدراسة وتحليل تقرير الرقابة الجائية لمؤسسة الأشغال العمومية والطرقات والبناء بالمسيلة،وتم

تقسيمه إلى ثلاثة مباحث تناول الأول دراسة الوضعية الجبائية للمؤسسة،أما المبحث الثاني تم فيه تحليل نتائج الرقابة الجبائية على محاسبة المؤسسة،وخصص المبحث الثالث لتحليل الخطر الضريبي بعد الرقابة الجبائية ومقارنة قيمة الخطر الضريبي الذي تتحمله المؤسسة في ظل الإفصاح الضريبي السليم مع قيمة الخطر الضريبي في حالة عدم الإفصاح .

عاشرا–صعوبات الدراسة:

لقد واجهت البحث عدة صعوبات،منها ما يتعلق بصعوبة الحصول على المراجع المتخصصة المتعلقة بالإفصاح الضريبي والخطر الضريبي خاصة باللغة العربية،أما الجانب التطبيقي واجهت البحث صعوبة وجودمؤسسة على استعداد إتاحة فرصة القيام بالدراسة الميدانية لتحجج معظم المؤسسات بالسر المهني.

الفصل الأول

الإطار النظري للإفصاح الضريبي

تمهيد:

يعتبرالإفصاح أحد أدوات الاتصال حيث بدون الاتصال لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام الضريبي، وبما أن النظام الضريبي نظام تصريحي كالعديد من الأنظمة المطبقة في معظم الدول المتقدمة فهو يلزم المكلفين بالتصريح بمداخيلهم ومعاملاتهم الخاضعة للاقتطاع الضريبي، مع تدعيم ذلك التصريح بالقوائم المالية التي تعكس الصورة الحقيقية عن مركز المؤسسة الضريبي.

إن عدم الامتثال للقاعدة الضريبية سوف يمس بجودة المعلومات المحاسبية وهذا ما ينعكس على مختلف التصريحات الضريبية وبالتالي الثقة التي من المفروض أن تميز حسابات المؤسسة أو المكلف بشكل عام.

ولذلك سيتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والضريبي.

المبحث الثاني: الإفصاح الضريبي بواسطة التصريحات.

المبحث الثالث: جودة التصريحات الضريبية.

المبحث الأول: العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والضريبي

تبرز العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والضريبي في أهمية تقديم القوائم المالية للسلطات الضريبية بالشكل الذي يجعل تلك القوائم بما تحتويه من معلومات محاسبية تفي بمتطلبات السلطات الضريبية بما يجعلها تعتمد تلك المعلومات في عملية التأسيس الضريبي، الأمر الذي يؤدي إلى التفاعل المثمر بين الإفصاح المحاسبي والتطبيقات الضريبية.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه

أولا- مفهوم الإفصاح المحاسبي:

لقد تعددت وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي، ويمكن ذكر بعض التعريفات له كالآتي:

تعريف 01: "الإفصاح المحاسبي هو الوظيفة الثانية للمحاسبة المالية، ويعني نشر أو إتاحة المعلومات المالية من خلال القوائم الماليةوالإيضاحات المتممة لها".[1]

تعريف 02: "الإفصاح هو عملية إظهار المعلومات المالية، سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية، أوفي الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مظللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركات".[2]

تعريف 03: "يعني الإفصاح المحاسبي بشكل عام تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل مضمون صحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات".[3]

ثانيا- أنواع الإفصاح المحاسبي:

يعد الإفصاح المحاسبي من المواضيع المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أوبين الإدارة والمحاسبين، وبين مراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الجزء الأول، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2007، ص 411.

[2] محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية،ايتراك للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،القاهرة،2005، ص 578.

[3] رضوان حلوه حنان، تطور الفكر المحاسبي(مدخل نظرية المحاسبة)، ،الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،عمان، 2001 ،ص298.

ويمكن تلخيص أنواع الإفصاح المحاسبي كما يلي:

1. الإفصاح الكامل:يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ،[1]ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات.

2. الإفصاح العادل:يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة جميع هذه الفئات بشكل متوازن.[2]

3.الإفصاح الملائم:هوالإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين، وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

4. الإفصاح الكافي:يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، فالقوائم والتقارير المالية، يجب أن تتضمن معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي، وبشكل أوضح يجب عدم حذف أوكتمان أية معلومات جوهرية أوذات منفعة لهذا المستثمر العادي.[3]

المطلب الثاني: مفهوم الإفصاح الضريبي وأهدافه

أولا- مفهوم الإفصاح الضريبي

لم يحظ مصطلح الإفصاح الضريبي بكثير من المفاهيم والدراسات مثل ما يتم تداوله حول الإفصاح المحاسبي من مفاهيم وآراء، ذلك باعتبارهجزء لا يتجزأ من الإفصاح المحاسبي، غير أن

---

[1]عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،الكويت، 1990، ص331.

[2]لطيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29،العدد رقم01 ،2007،ص180.

[3]رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية عمان، 2006، ص 474.

الواقعالعملي يظهر مدى الحاجة إلى إفصاح ضريبي، طالما أن المعلومة المحاسبية تصطدم في كثير من الأحيان بالقانون الجبائي من جهة، إضافة إلى إلزامية التصريح بالميزانية الجبائية في اختتام كل سنة مالية من جهة أخرى.

ولذلك فإن ما يمكن تقديمه كمفهوم للإفصاح الضريبي هوالآتي "أنه ينبغي على المؤسسة أن تفصح في تصريحها الضريبي بكل وضوح دون أي لبس أوغموض من جميع الحقائق والبيانات المالية الخاصة بنشاطها الخاضع للضريبة مع تدعيم ذلك التصريح بالقوائم المالية التي تعكس القيم الحقيقية المبينة في تلك القوائم ويعني ذلك أن تكون البيانات الموضحة بالتصريح على درجة عالية من الدقة والوضوح بحيث تعطي صورة حقيقية عن مركز المؤسسة الضريبي.[1]

وفي ظل مفهوم الإفصاح ينبغي أن تقدم تلك التصريحات والقوائم المالية المرفقة بها في المواعيد التي تحددها مصلحة الضرائب نظرا لأن عنصر التوقيت بالنسبة لتقديم التصريحات الضريبية والقوائم المالية المرفقة بها في الوقت المناسب يعد ركنا هاما من أركان الإفصاح المحاسبي.

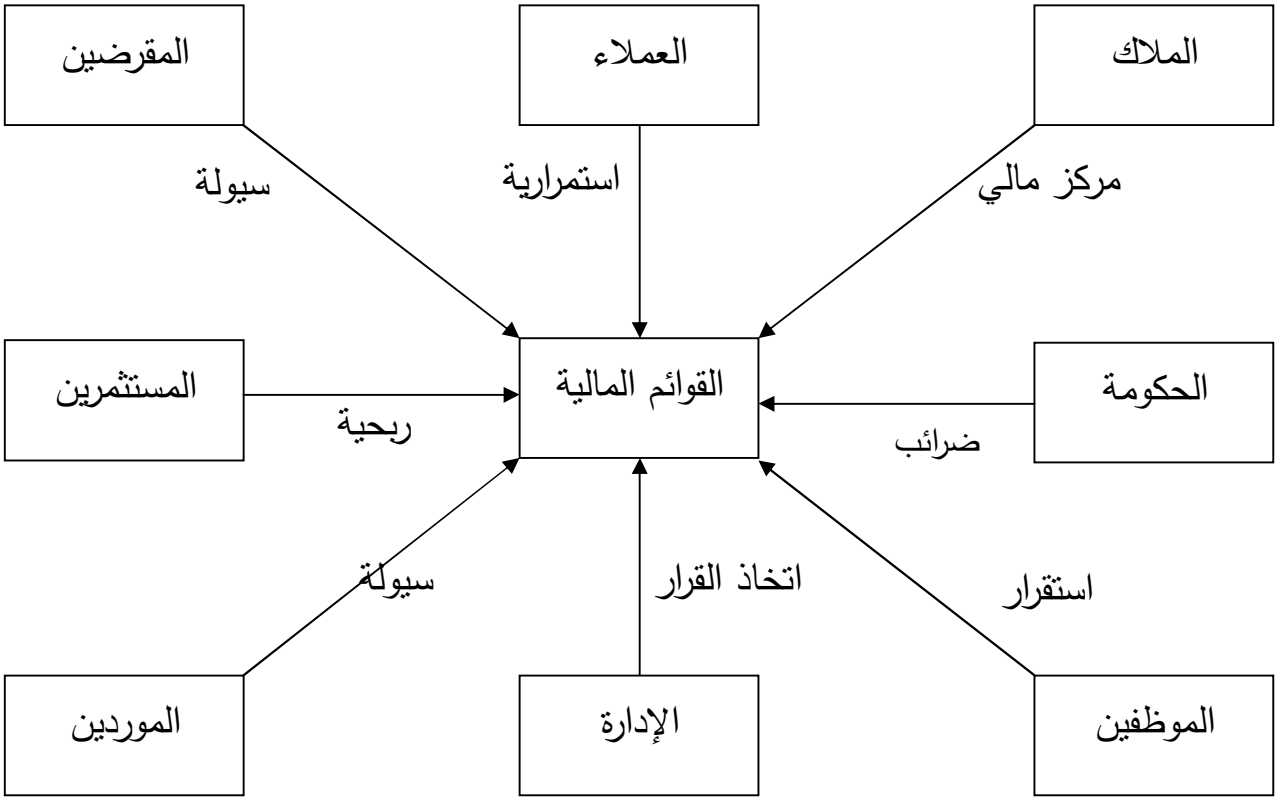
ثانيا- أهداف الإفصاح الضريبي:

يهدف الإفصاح الضريبي إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الوصول إلى تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية المتمثلة في التصريحات الضريبية؛
- تقليص الخطر الضريبي والحد منه؛
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح أوالتأخر فيه أوالإنتقاص منه؛
- التأكد من أن المؤسسة تحترم حقيقة القواعد القانونية الخاضعة لها (ملائمتها للقواعد الجبائية)؛
- توفير المعلومات المتعلقة بالضرائب لمستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم والشكل التالي يوضح أهم مستخدمي القوائم المالية.

[1] محمد بهاء الدين إبراهيم أحمد، أثر إتباع منهج التوسع في الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في ترشيد التحاسب الضريبي للضريبة على أرباح الشركات، مجلة البحوث التجارية، معهد الكفاءة الإنتاجية، جامعة الزقازيق، مصر،1992، ص 193.

الشكل رقم (01): القوائم المالية والأطراف المستفيدة منها



المصدر: رابح طويرات، علاقة المعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالية "دراسة عينة من خبراء ومحافظي الحسابات"، رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، فرع دراسات مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014، ص 33.

المطلب الثالث: القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها

تعتبر القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج، ومن أهم القوائم الواجب الإفصاح عنها هي:

1. **قائمة المركز المالي (الميزانية):** تعرف الميزانية من الزاوية المحاسبية التقليدية على أنها حصيلة لمجموعة من الحسابات المسجلة دفتريا على أساس القيد المزدوج، أوأنها بيان بشكل جدول أوتلخيص للأرصدة المدينة والدائنة المنقولة بعد إقفال السجلات المحاسبية الممسوكة وفق مبادئ المحاسبة.[1]

[1] غسان فلاح المطارنة، خنفر مؤيد راضى، تحليل القوائم المالية نظري تطبيقي، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى عمان، 2006 ، ص28.

ويمكن تعريف الميزانية من الزاوية الاقتصادية على أنها توازن لأصول معينة تمثل موارد اقتصادية مادية موضوعة تحت تصرف وحدة اقتصادية معينة، وخصوم تمثل طريقة تمويل هذه الأصول.[1]

2. قائمة حساب النتائج (قائمة الدخل):

قائمة حساب النتائج هي قائمة تتضمن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أوخسارة بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب بالمصاريف والخسائر عن فترة مالية معينة.[2]

كما يطلق على هذه القائمة مسميات أخرى فإلى جانب قائمة الدخل يطلق عليها أيضا قائمة المكاسب أوقائمة التشغيل وتفصح القائمة عن إيرادات المنشأة ناقص مصروفاتها خلال فترة مالية معينة.[3]

3. قائمة التدفقات النقدية:

تعرف قائمة التدفقات النقدية بأنها تلك القائمة التي تتضمن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال فترة مالية معينة في المؤسسة ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي للمؤسسة في تاريخ معين.[4]

المطلب الرابع: معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بالإفصاح الضريبي

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**) حتى نهاية 2012، (41) معيار من معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية منها (28) معيار من المعايير المحاسبية الدولية و(13) معيار من معايير الإبلاغ المالي الدولية، حيث تناولت المعايير (**ISA1، IAS7،IAS12**) الإفصاح الضريبي وسوف نعرض بإيجاز هذه المعايير.

أولا- عرض المعايير (ISA1، IAS7،IAS12):

1. معيار المحاسبة الدولي رقم (1) (ISA1) "عرض القوائم المالية":

إن الهدف من هذا المعيار بيان أساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام لضمان إمكانية مقارنتها مع القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة للفترات السابقة والقوائم المالية للمؤسسات الأخرى، ولتحقيق

---

[1] رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، مرجع سابق،ص288.

[2] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، ، ايثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى ،عمان، 2008، ص 97.

[3] طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، الدارة الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص-ص .69-70.

[4] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 97.

هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى القوائم المالية.[1]

2. معيار المحاسبة الدولي رقم (7) (ISA7) "قائمة التدفقات النقدية":

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (7) "قائمة التدفقات النقدية"، متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية، وهي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة معينة، حيث يهدف هذا المعيار إلى ضمان توفير معلومات عن المؤسسة حول التغيرات في النقدية وما يعادلها والذي يصف مصادر التدفقات النقدية إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية بمعلومات لتقييم الوضع النقدي من حيث توفر السيولة وتوقيتها.[2]

3. معيار المحاسبة الدولي رقم (12) (ISA12) "ضرائب على الدخل":

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل" إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد واحتساب مقدار ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة، كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والدخل الخاضع للضريبة.[3]

ثانيا– أثر التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والنظام الضريبي على الحوكمة الضريبية

أكدتالعديد من الدراسات على أن هناك علاقة وثيقة تربط بين توافق المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الضريبي، وبين إمكانية حوكمة النظام الضريبي، حيث اتضح أنه حتى تطبق مبادئ الحوكمة الضريبية على أكمل وجه فإن ذلك يتطلب الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية ضريبيا حيث إن ذلك سوف يعمل على تدعيم مبدأ الشفافية والإفصاح وعلى تدعيم مبدأ الموضوعية التي تعد من أهم مبادئ الحوكمة الضريبية.

---

[1] رابح طويرات، مرجع سابق، ص 124.

[2] محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة ، عمان، 2014،ص98.

[3] المرجع نفسه، ص 203.

1. مفهوم الحوكمة الضريبية

تعني الحوكمة الضريبية إيجاد آلية للرقابةالجبائية على مجمل الأداء الماليوالمحاسبي للشركات بما يحقق الإفصاح الضريبي لتعزيز الأمن الجبائي للشركات، وترشيد العبء الضريبي للمحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع وذلك ضمن نصوص قانونية شفافة وواضحة.[1]

2. مبادئ الحوكمة الضريبية:[2]

1.2 مبدأ الإفصاح الشفافية:يتطلب مبدأ الإفصاح والشفافية التعرف على كيفية تحديد الوعاء الضريبي من قبل مصلحة الضرائب والأسس والمبادئ التي يتم بناء عليها وضع القانون الضريبي.

التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي من شأنه العمل على تدعيم هذا المبدأ والذي يعد أكثر أهمية، لأن المكلفين يكونون على دراية تامة بأن صياغة هذا التوافق كانت بناء على ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية، مما يعني زيادة وضوح المبادئ والأسس التي يقوم عليها النظام الضريبي.

2.2مبدأ الموضوعية: يتضمن هذا المبدأ توافق الموضوعية في أحكام النظام الضريبي من حيث درجة وضوح الأحكام وعدم قابليتها للتأويل.

إن الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية ضريبيا سيؤدي إلى القضاء على عدم وضوح أحكام النظام الضريبي، وكذلك القضاء على قابليتها للتأويل،وذلك لأن هذه الأحكام قد صيغت بناء على أسس محاسبية واضحة.

---

[1] بوعلام ولهى ، نحو مساهمة عملية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات، المؤتمر الثالث حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، كلية العلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، الأردن، 18-17 أفريل 2013.

[2] رضا جاوحدو، جليلة إيمان حمدي، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبة الدولية-دراسة ميدانية- مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات،العدد32،2014،ص-ص.347-348.

المبحث الثاني: الإفصاح الضريبي بواسطة التصريحات

إن طبيعة النظام الضريبي الجزائري أنه نظام تصريحي، وهي طريقة تعتمد على التصريح والإقرار المباشر التزاما من المكلف مباشرة أومن الغير، وفي هذه الحالة فإن مسؤولية تحديد الوعاء تمنح للمكلف بالضريبة في شكل التزام بالتصريح سواء منه مباشرة أومن غيره وللمصالح الضريبية كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح.

المطلب الأول: مفهوم التصريحات الضريبة

هي عبارة عن وثائق يستلمها المكلف من إدارة الضرائب من أجل التصريح فيها برقم أعماله أوأرباحه أوتكاليفه...الخ، ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب كدليل إثبات تستعين به هذه الأخيرة لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف.[1]

ويمكن تعريف التصريح الضريبي على أنه "عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أوغير مباشرة.[2]

ويتمثل التصريح في شكلين أساسين، تصريح المكلف بالضريبة وتصريح الغير.

أولا- تصريح المكلف بالضريبة:

مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أودخله أوالمادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحوصحيح.[3]

ثانيا- تصريح الغير:

بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر، غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب ويشترط أن تكون علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة وشخص الغير، مثل ذلك: أن يكون الغير مدينا للمكلف بالضريبة بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة، كصاحب العمل الذي يقدم تصريحا إلى إدارة الضرائب بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده والخاضعة للضريبة على الأجور

---

[1] سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي"، رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة خيضر، بسكرة، 2012، ص 114.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مديرية الضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 18-1 2014.

[3] محمد عباس محرزي، مدخل إلى الجباية والضرائب، ITCIS للنشر، الجزائر، 2010، ص 120.

والمرتبات، وغالبا ما يتم اقتطاع هذه المبالغ وجمعها لفائدة إدارة الضرائب قبل أن يحصل عليها العامل وتعرف هذه الطريقة بالاقتطاع عند المنبع.[1]

المطلب الثاني: أهمية التصريحات الضريبية

يلتزم المكلف بالضريبة أوالغير بتقديم التصريح الذي يعتبر أفضل السبل في تقدير الوعاء الضريبي، وهوالأكثر انتشارا في التشريعات الضريبية المعاصرة، وللإدارة الضريبية كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح ولهذا الأخير أهمية سواء للمكلف في حد ذاته أولإدارة الضرائب.

أولا- أهمية التصريحات الضريبية بالنسبة للمكلف:

1.يعتبر التصريح الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف، والتي تنمي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه فكلما شعر المكلف بأنه شريك في عملية تقدير وتحديد دخله الخاضع للضريبة كلما زاد التزامه بتقديم تصريحاته مما ينعكس إيجابا على ارتفاع حصيلة الجباية من الضرائب.[2]

2.يضمن أسلوب التصريح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف، باعتبار أنه أدرى بوضعية السيولة الخاصة به وتترجم درجة الوعي الضريبي، حيث أن الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين جانب الالتزام بالتصريح من قبل المكلف وجانب الالتزام بالتسديد على ما صرح به.[3]

3.يوفر مزايا عديدة بالنسبة للمكلف بالضريبة وبالأخص إذا تمت رقمنة التصريحات الضريبية وجعلها الكترونية، فالحصول على المعلومات الرقمية والبيانات الالكترونية أصحبت أكثر شيوعا، وعلى نحومتزايد في العديد من الدول خاصة الأوروبية منها، حيث تطلب الإدارة الضريبية من المكلفين بتوفير المعلومات على شكل الكتروني، ومثال ذلك نجد دولة بلجيكا.[4]

---

[1] محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الرابعة،الجزائر،2005، ص254.

[2] إبراهيم خليل سمور، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام، رسالة لنيل شهادة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 52.

[3] العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009، رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص – ص. 35-36.

[4]سميةقحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية "دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة" الجزائر للفترة 2009-2010، رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص 49.

ثانيا- أهمية التصريحات الضريبية بالنسبة لإدارة الضرائب

مهمة الإدارة الضريبية صعبة مقارنة بالإدارات الأخرى، فهي مكلفة بتطبيق القانون الضريبي ومسؤولة عن تحصيل الإيرادات مما يفسر أن قوة هذه الإدارة أوضعفها يترتب عليه وصول أوخسارة الدولة للحصيلة الضريبية، وفعالية الإدارة الضريبية لن تتحقق إلا من خلال تطبيق العديد من العوامل أهمها أن التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة لا ينبغي أن تعتبره وسيلة تهديد وإنما وسيلة فعالة تمكنها من تتبع كل دخول المكلف، وعليه في هذا الصدد يجب أن تكون بيانات التصريح وغرضه واضحين وأن يرفق بميثاق المكلف الذي يضمن حقوقه وواجباته وتكمن أهمية التصريح بالنسبة لإدارة الضرائب في:

1. يعطي التصريح لإدارة الضرائب معلومات ضريبية جديدة، حيث تصبح الإدارة على إطلاع بمكان مزاولة نشاط المكلف، مما يتسنى لها مراسلته وحساب الضرائب وتحصيلها؛[1]

2. يسهل التصريح العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية، بحيث يمتاز بأنه يؤثر كثيرا في الإجراءات والوقت حسب المادة الخاضعة للضريبة، وكذلك يخفض من احتمال نشوء المنازعات والاعتراضات؛[2]

3. ومن جهة ثانية فالتصريح الضريبي غير مكلف للمصالح الضريبية باعتبار أن هذا التأسيس كان ذاتيا، وبالتالي لا يمكن أن يطعن فيه من قبل مقدمه والإدارة هنا أيضا لا تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل وهي طريقة تعتبر مؤشر هام على تقدم النظام الجبائي؛[3]

4. يعتبر نظام التصريح أداة اتصال بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، وبالتالي له فعالية كبيرة في تمكين الإدارة من ممارسة المراجعة على جميع النشاطات، حيث يبني هذا النظام على الثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلفين.

المطلب الثالث: أنواع التصريحات الضريبية حسب المشرع الجبائي الجزائري

هناك مجموعة من التصريحات الضريبية التي يلزم المكلفين بالاكتتابوالتصريح فيها محترمين بذلك مواعيد وتواريخ تسليمها للهيئة الجبائية المكلفة قانونا، وفيما يلي نستعرض جملة هذه التصريحات:

---

[1] عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين "حالة الجزائر من 2003-2008"، رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، قسم علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية، 2008، ص 53.

[2] سمية قحموش، مرجع سابق، ص،50.

[3] العياشي عجلان، مرجع سابق، ص 172.

أولا- التصريح بالوجود

إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما، ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي **(IRG)** والضريبة على أرباح الشركات **(IBS)**، أوالضريبة الجزافية،[1] حيث تنص المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أوالضريبة على الدخل الإجمالي أوالضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعة لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة.[2]

فعلى كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاط تجاري، صناعي، أومهني القيام باكتتاب تصريح بالوجود يمنح نموذج منه من طرف الإدارة الضريبية، كما يجب أن يتضمن التصريح بالوجود المعلومات التالية:[3]

- الاسم واللقب؛
- العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين وخارج الجزائر بالنسبة للأجانب.

ثانيا- التصريح الشهري أوالفصلي بالضرائب والرسوم

ألزم القانون المكلفين بأن يكتتبوا تصريحا شهريا أوفصليا صنف **(G50)** أوصنف **(G50.A)** ليحمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أوعن طريق الاقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التابعة لها وهذا قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر أوالفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة.[4]

1. **التصريح الشهري:**

هوعبارة عن وثيقة، تأخذ مكان إشعار بالضرائب والرسوم التي تدفع نقدا أوعن طريق الاقتطاع من المصدر، والخاضعون لهذا التصريح هم:

- التصريحات من الصنف **(G50)**: تلزم بها المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي على الضرائب؛

[1] مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية، مطبعة سخري للنشر والتوزيع،الطبعة الثانية،الجزائر،2011، ص 23.

[2] المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2014.

[3] سليمان عتير، مرجع سابق، ص 115.

[4] مصطفى عوادي، يونس زين، مرجع سابق، ص 23.

- التصريحات من الصنف (**G50.A**): تلزم بها المؤسسات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA).

2. **التصريح الفصلي:**

يلزم بهذا التصريح المكلفون بالضريبة الخاضعون لـ:[1]

1.2.النظام المبسط (IRG-BIC):أي الأشخاص المعنويون، المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص تحت ضريبة الدخل الإجمالي (**IRG**) في فئة الأرباح الصناعية والتجارية، ويتم تحديد الأرباح حسب النظام الحقيقي والنظام المبسط.

2.2. الخاضعون لنظام التصريح المراقب (IRG-BNC):ملزمون بكتابة تصريحاتهم عن الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور، أي أصحاب المهن الحرة الشاملين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) في فئة الأرباح غير التجارية (BNC)، ويتم تحديد أرباحهم حسب نظام التصريح المراقب.

ويتم التصريح بالرسم على النشاط المهني (**TAP**)، والرسم على القيمة المضافة (**TVA**)، قبل 20 يوم الأولى من الشهر الموالي للفصل الذي تتم خلاله دفع الأجور أوتحقيق رقم الأعمال فيه.

ثالثا- التصريحات السنوية

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمداخيله قبل 30 أفريل من كل سنة مالية، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من طرف المصالح الضريبية، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين:

1. **الأشخاص المعنويون:**

أي المكلفون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات (**IBS**) ملزمون باكتتاب وإيداع تصريحاتهم بمداخيلهم، وفق النموذج المعمول به والمتمثل في (**Série G n°04**) حيث تحتوي هذه التصريحات على قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع، ويتم اكتتاب التصريح بالضريبة على أرباح الشركات قبل 30 أفريل من كل سنة، فالمكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات وجب عليهم ذكر رقم أعمالهم ورقم تسجيلهم في السجل التجاري، كما يجب مسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة

[1]Ministère des Finances, DGI," Guide pratique des Déclarations fiscales", Algérie, 2015, p 14.

المعلوم بها، جدولا للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة، كشفا مفصلا للتسبيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.[1]

ويتعين على المصرح بالضريبة أن يقدمكل ما طلب منه لرجال الإدارة الجبائية، الذين بحوزتهم على الأقل رتبة مراقب، كل الوثائق المحاسبية وتلك الخاصة بالجرد، ونسخامن الأوراق وكل الوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات، التي من شأنها إثبات صحة النتائج المبنية في التصريح.[2]

2. الأشخاص الطبيعيون:

أي المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (**IRG**)، هم أيضا ملزمون باكتتاب وإيداع تصريحات بمداخيلهم قبل 30 أفريل من كل سنة ونموذج التصريح مقدم من طرف الإدارة الضريبية والمتمثلة في (**Série G n°01**) ،[3] حيث تتضمن هذه التصريحات إجمالي المداخيل والأرباح المحصلة خلال السنة المالية (أرباح صناعية تجارية، مهن حرة، فلاحية، تأجيرات العقارات المبنية وغير المبنية، رؤوس الأموال المنقولة، الأجر والمرتبات،...).

تجدر الإشارة إلى أن النموذج المقدمة من طرف الإدارة الضريبية للتصريح السنوي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين (**G n°1**) يتفرع إلى عدة نماذج، وهذا حسب النظام الذي يخضع له المكلف – حقيقي أم جزافي– وكذلك حسب فئة الأرباح فمثلا نجد:[4]

- تصريح المكلفين بالمداخيل الصناعية والتجارية والخاضعين لنظام الربح الحقيقي (الذي يفوق رقم أعمالهم 10.000.000 دينار جزائري) يتم من خلال (**Série G n°11**) ويتم التصريح به قبل 30 أفريل من كل سنة، والوثائق الملحقة بالتصريح تتمثل في: الميزانية من أصول وخصوم، جدول حسابات النتائج، التطورات الحاصلة على الميزانية وجدول حسابات النتائج (كتغيير في حركة المخزون، تقلبات في المنتج المخزن، تكاليف الموظفين، منتجات خارج الاستغلال، أعباء خارج الاستغلال، الاهتلاك، المخصصات،...) الاستثمارات، الرسم على النشاط المهني ورقم الأعمال المصرح به.

[1] المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2014.

[2] يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية للطباعة، الطبعة الأولى،الجزائر،2008، ص 230.

[3] المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2014.

[4]Ministère des Finances," Guide pratique des déclarations fiscales", op-cit, p 63.

- تصريح المكلفين بالمداخيل الصناعية والتجارية والخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (رقم الأعمال لا يتجاوز 5.000.000 دينار جزائري) يتم من خلال (**Série G n°12**) ويكتتب التصريح قبل 01 فيفري من كل سنة.
- بينما تصريح المكلفين بالمداخيل غير التجارية (المهن الحرة) يتم من خلال (**Série G n°13**) تحت نظام التصريح المراقب.
- أما المداخيل الفلاحية فيتم التصريح بها من خلال (**Série G n°15**)، ويتم التصريح به قبل 01 أفريل من كل سنة.

رابعا- التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم المهنية الأخرى

يمكن تلخيص الشروط المنضمة لهذا النوع من التصريحات في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم المهنية الأخرى

نوع الضرائب والرسوم	أقصى أجل لإيداع التصريح	مكان إيداع التصريح
- الرسم على النشاط المهني - الضريبة على الدخل الإجمالي (الأرباح الصناعية والتجارية) نظام حقيقي - الضريبة على الدخل الإجمالي (الأرباح غير التجارية، نظام التصريح المراقب) - الضريبة على أرباح الشركات	على الأكثر يوم 30 أفريل	مفتشية الضرائب التي تتبع لها مكان فرض الضريبة
الرسم العقاري	في أجل شهرين (02) من الانجاز النهائي للبناءات الجديدة وكذا التغيرات أوالتحويلات التي أدخلت على شكل أوتخصيص الملكية المبنية أوغير المبنية	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان توجد الملكية

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، الجزائر، 2014، ص 69.

تصريحات أخرى من أهمها ما يلي:

- التصريح بالضريبة على التركات (التصريح بالميراث)؛

- التصريح عن الأملاك والمستأجرين، من خلال التصريح **G n°38** ويكون قبل 31 جانفي من كل سنة؛
- تصريح المؤسسات الأجنبية التي ليس لها مقر مهني في الجزائر؛
- التصريح بالتنازل أوتوقف المؤسسة، خلال فترة زمنية محددة بعشرة أيام من تاريخ التنازل أوالتوقف.

المبحث الثالث: جودة التصريحات الضريبية

إن توفير وتقديم المعلومات الموجودة على مستوى التصريحات الضريبية لمستخدميها ليس هدف في حد ذاته وإنما ضرورة أن تكون هذه المعلومات ذات محتوى نافع، فالاستغلال والتحكم الأمثل لهذه المعلومات يحقق نجاحا وضمانا لاستمرار وتطور المؤسسات حيث أن جودة أي نظام تتحد بدرجة كبيرة على موثوقية مخرجاته.

ومنه يمكن قياس جودة التصريحات الضريبية والتقارير المالية بمدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملائمة، الموثوقية، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، الثبات...)[1]

المطلب الأول: تعريف جودة التصريحات الضريبية

قبل التطرق إلى تعريف جودة التصريحات الضريبية لا بد من معرفة معنى الجودة وجودة المعلومة.

مفهوم الجودة ينطوي على مجموعة الخصائص والصفات التي يتمتع بها المنتج أوالخدمة لإشباع حاجات المستفيد[2]، والمعلومة في حد ذاتها منتج يخضع لتقنيات الإنتاج والحفظ والمعالجة والمراقبة والمراجعة.

أما جودة المعلومة فهي تمثل دقة وصحة المحتوى الفعلي للبيانات وهياكل البيانات، وقاعدة البيانات فالمعلومات هي المعرفة التي تنتج عن عمليات معالجة البيانات وتساعد متخذي القرارات في أي منظمة على اتخاذ القرارات اللازمة لهم[3]، وعليه فإن المعلومات التي لا ترقى إلى مستوى الجودة ولا يكون

---

[1] سليمان عتير، مرجع سابق، ص 25.

[2] مأمون سليمان الدرادكة، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى ،عمان،2008، ص 17.

[3] علاء عبد الرزاق السالمي، نظم إدارة المعلومات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003، ص 8.

لها قيمة استعمالية إلا إذا كانت مطابقة لحاجة المستفيد منها والذي يوظفها في مجال معين لحل مشكلة ما.[1]

1. تعني الجودة في هذا المجال صحة ومصداقية المعلومات المقدمة والتي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، فالمعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة ولتحقيق ذلك يجب أن تخلومن التحريفوالتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها.[2]
2. تبين جودة التصريحات الضريبية بجودة المعلومات، والتي تحدد من خلال خصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أوالقواعد الأساسية الواجب استخدامها لتعزيز نوعية المعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني: خصائص جودة معلومات التصريحات الضريبية

تتمثل أهداف التصريحات الضريبية في توفير المعلومات المفيدة لمقابلة الغرض منها، وحتى تكون هذه المعلومات مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها فلا بد من توفير مجموعة من الخصائص النوعية، لذلك فإن الهدف الأساسي في تحديد هذه الخصائص النوعية للمعلومات، هواستخدامها لتقويم مستوى جودة المعلومات المالية التي يتم عرضها والإفصاح عنها بالتصريحات.

أولا-الخصائص النوعية:

1. الملائمة:

تعني الملائمة أن تكون معلومات التصريح لها القدرة على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدميها، وحتى تكون المعلومات ذات فائدة يجب أن تكون ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله والملائمة مطلب أساسي للمعلومات للاستفادة منها في تقويم السياسات الإدارية ووضع الخطط والرقابة عليها[3].

وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب التحقق فيها الشروط التالية:

---

[1] ليث علي الحكيم، عمار عبد الأمير زوين، قياس جودة معلومات الوظائف الداعمة لعمليات إدارة علاقات الزبون باستخدام نشر دالة الجودة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 3، المجلد 11، العراق، 2009، ص 81.

[2] ماجد إسماعيل أبوحمام، أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 54.

[3] بسام محمود أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006، ص 22.

-التوقيت الزمني المناسب فيجب أن يكون وقت الحصول على المعلومات مناسب مع الحاجة إليها، أوبمعنى آخر أن تكون هذه المعلومات متاحة عند الطلب وقبل أن تفقد قيمتها أوقدرتها على اتخاذ القرار أوتغييره.[1]

وهذا ينطبق على التصريحات، حيث أن الالتزام بوقت التصريحات الضريبية وبمعلوماتها يجنب المؤسسة العديد من المشاكل، التي يمكن أن تؤثر فيها بقوة خاصة بالمجال الضريبي كالتغريم مثل: التصريحات الشهرية والتي تدفع قبل العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي بالنسبة للعمليات التي تمت في الشهر السابق مثل: الرسم على النشاط المهني (**TAP**) والرسم على القيمة المضافة (**TVA**)، والتصريح السنوي قبل 20 أفريل من السنة الموالية؛

-التقييم يجب أن تكون للمعلومات قيمة يمكن من خلالها مقارنة قيمتها مع تكلفة الحصول عليها؛

-القيمةالتنبؤية من خلال مساعدة مستخدمي المعلومة على إجراء التنبؤات حول المستقبل.[2]

2. الموثوقية أوالمصداقية:

تعرف الموثوقية بأنها "تلك المعلومات التي تخلومن الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما تقصد تمثيله أوما يتوقع على نحومعقول أن تمثل، الأمر الذي يستلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، ومن الممكن التحقق من سلامتها وهوما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح، وهي خاصية ضرورية للأفراد الذين لا يتوافر لديهم الوقت أوالخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات.[3]

وتعتبر خاصية أساسية وضرورية واجب توفرها في المعلومة، وتكون المعلومة ذات مصداقية عند توافر الخصائص الفرعية التالية:

---

[1] رابح طويرات، مرجع سابق، ص 62.

[2] بدرة بن تومي،آثار تطبيق المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية- دراسة تطبيقية- رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013، ص 53.

[3] رشا حمادة، أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 26، جامعة دمشق، 2010، ص 316.

- القابلية للتحقق: وهذه الخاصية مبدأ نسبي وهي تشير إلى وجود درجة عالية من الاتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرائق القياس وهم بصدد فحص نفس المعلومة ونفس النتائج؛[1]
- الصدق في العرض:معناه ضرورة وجود مطابقة أواتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية،والموارد والأحداثالتي تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى، بمعنى أن الأرقام التي تم عرضها في القوائم المالية يجب أن تمثل ما حدث بالفعل؛
- الحيادية: المعلومات التي يجب أن تكون محايدة أوخالية من التحيز صوب أي نتائج محددة مسبقا، فهي واجب على عاتق المسؤولين.

3. الدقة:

وتعني تجنب الأخطاء في المعلومات من خلال محاولة الحد من مستويات الأخطاء المسموح بها والتي تكون ذات مساس بعوامل عديدة مثل الوقتية والقيمة الحالية للقرارات المتخذة، فالدقة تمثل تلك الصورة المعبرة التي تعكسها المعلومة عن الواقع ودرجة الدقة المطلوبة في المعلومة حسب المدى الزمني الذي تغطيه هذه المعلومات أما فيما يخص بساطتها فإنها تساعد مستعمليها في فهمها وتحليلها لأنها إذا كانت معقدة فإنه يستلزم جهدا إضافيا لتفسيرها.[2]

ومنه فإن هذه الخاصية تشير إلى مدى خلوالمعلومات من الأخطاء، وعادة ما تكون هذه الأخطاء نتيجة ما يلي:

- استخدام طريقة غير دقيقة لقياس وجمع البيانات؛
- عدم النجاح في إنتاج البيانات من المعلومات؛
- عدم تشغيل كل البيانات أوإهمال بعضها؛
- أخطاء في تسجيل البيانات؛
- تغيير المعلومات العمدي، أي التزوير في البيانات.

[1] ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار، رسالة لنيل شهادة الماجستير، ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،قسمعلوم التسيير ،جامعة باتنة، الجزائر، 2008-2009، ص 54.

[2] سمية قحموش، مرجع سابق، ص 69.

ثانيا- الخصائص الثانوية:

هناك العديد من الخصائص الثانوية يجب توافرها في المعلومة إلى جانب الخصائص النوعية:

1. الثبات أوالتماثل:

يعني الثبات استخدام نفس الطرق والأساليب في قياس وتوصيل المعلومات من فترة لأخرى لكن إذا كان هناك أي تغيير فيجب التنويه إليه ليتم أخذه بعين الاعتبار من قبل المستخدم.

2. قابلية المقارنة:

أي أنه يجب أن تعد المعلومات المتعاقبة بأسلوب يسهل على مستخدميها مقارنتها، مما يسهل بالتالي عليهم التعرف على أوجه التغير والاختلاف من فترة لأخرى، كما أن قابلية المقارنة تشير إلى عرض البيانات المستخدمة للمفاضلة بين البدائل بأسلوب متشابه ومتناسق.[1]

3. الإفصاح الكامل:

ويقصد به أن تكون كافة المعلومات الضرورية الحالية والمستقبلية متاحة أمام المستخدمين، كما يجب أن تكون المعلومات لها علاقة بالأنشطة بعضها ببعض في شكل مجموعة من التقارير المالية التي تفيد في تحقيق فعالية النظام الإداري بالأهداف، وبالتالي فإنه لا ينبغي أن تخفي أي حقيقة جوهرية تهم الأطراف المعنية وذلك بالتماشي مع اعتبارات الأهمية النسبية، ولتوفير المعلومات الكافية واللازمة في التقارير المالية، فالقصور في متطلبات الشفافية والإفصاح يجعل البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة.[2]

4. القابلة للفهم:

إن قابلية المعلومات للفهم يعد شرطا هاما للحكم على خلاصة استخدام المعلومات المالية والاستفادة منها ويعتمد ذلك على مؤشرين هما: درجة الوضوح والبساطة ومستوى الفهم والإدراك والوعي لدى مستخدمي المعلومات.[3]

---

[1] رابح طويرات، مرجع سابق، ص 754.

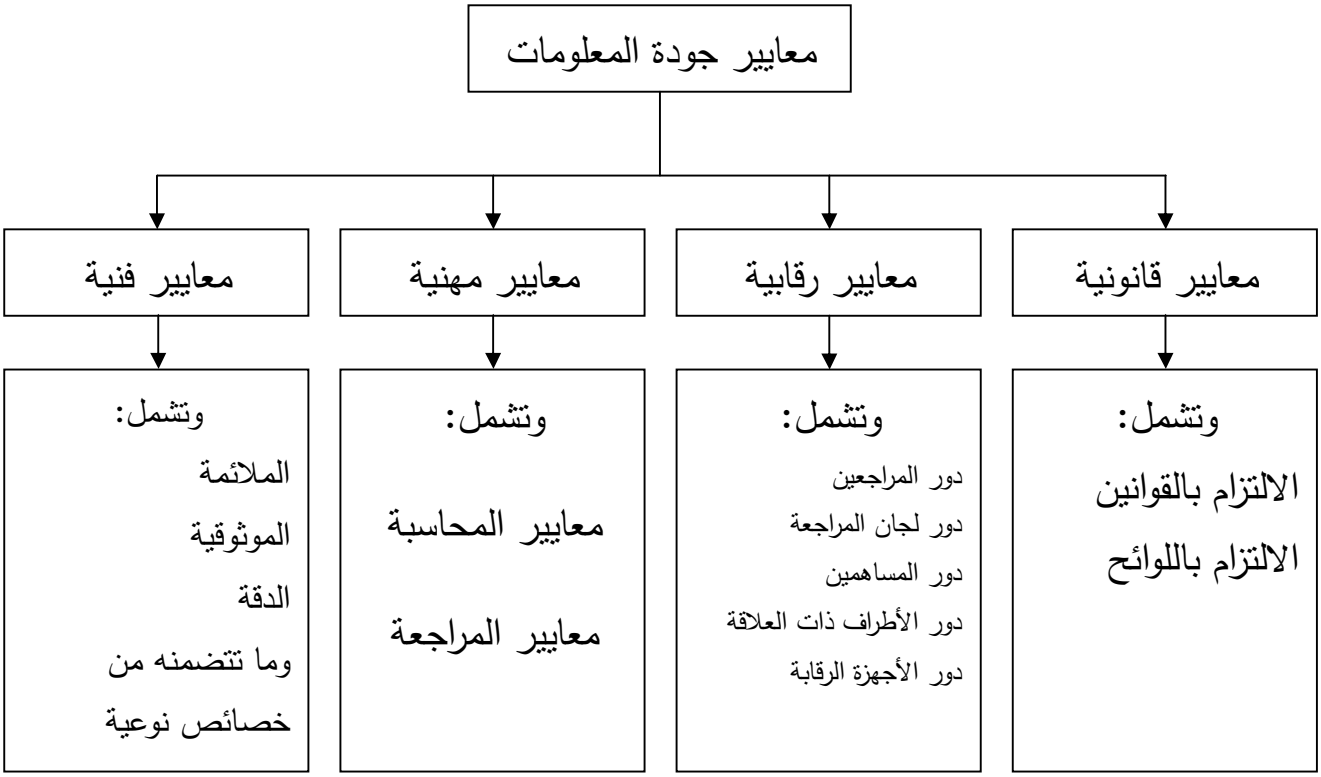
[2] جهاد محمد فهد جاد الله، كفاءة المعلومات الضريبية في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية في ضوء استخدام نظم المعلومات المحسوبة، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011، ص 26.

[3] ناصر محمد علي المجهلي، مرجع سابق، ص 59.

يرى الباحث الدكتور أحمد محمد إبراهيم خليل على أنه "لا يمكن أن تقتصر جودة المعلومات على الخصائص السابقة فقط، والتي اعتبرها كمعايير فنية، بل أن جودة المعلومات والتي تعني ما تتمتع به هذه الأخيرة من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وخلوها من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية الفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.[1]

ولقد لخصها الباحث في الشكل التالي:

شكل رقم (02) معايير جودة المعلومة



المصدر: محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حكومة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبيةوانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، ورقة بحث، "ندرة السوق المالية– نظرة مستقبلية–"جامعة الملك خالد، السعودية، نوفمبر 2007، ص 25.

أي أن جودة المعلومة لا تقتصر على جانب واحد فقط، فهي تشمل العديد من الجوانب التي لا تقل أهميتها عن الخصائص السابقة وتؤثر بشكل مباشر في تحقيق جودتها.

[1]محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حكومة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، ورقة بحث، ندوة السوق المالية السعودية– نظرة مستقبلية– جامعة الملك خالد، السعودية، نوفمبر 2007، ص 25.

المطلب الثالث: العناصر المساهمة في جودة التصريحات الضريبية

إن طابع الجودة لا يكون على مستوى التصريحات الضريبية إلا إذا التزم المكلف ضريبيا، ويعني الالتزام الضريبي نظريا الالتزام للقوانين الضريبية والتي تختلف من بلد لآخر، وهدف الإدارة الضريبية هوتشجيع وتعزيز الالتزام الضريبي الطوعي، وبالتالي تقليل الفجوة الضريبية (تعرفُ الفجوة الضريبية على أنها الفرق بين الضرائب المدفوعة والمستحقة لجميع الضرائب وجميع دافعيها).[1]

ومن أهم العوامل المؤدية لزيادة الالتزام الضريبي بالنسبة للمكلف وللإدارة نجد:

أولا- بالنسبة للمكلف:

1. إن المبادئ الأخلاقيةوالثقافية في المجتمع والوعي الضريبي لدى المكلف تعكس مدى التزامه وتطبيقه للمبادئ القانونية في دفع الضريبة، فكلما كان الوعي الأخلاقي والضريبي والإنتمائي ضعيفا كلما زاد التهرب والعكس صحيح، من هنا يؤثر على كفاءة وجودة التصريح، فالتصورات الخاطئة لدى بعض المكلفين بأن التهرب الضريبي لا يسبب ضررًا لأحد،والمصلحة الشخصية كون لديهم تصورًا بأن مثل هذه الإيرادات الضريبية إلى أين تذهب وغيرها من الأفكار التي تؤثر على تصريحاتهم، فبالوعي الضريبي نحقق الفعالية والتحكم في نفقات الجباية ونؤسس وعاءا سليما، ونحصل على حصيلة أسلم تعتمد على التصريح التلقائي للمكلف في تحمل عبء النفقات العامة، حيث يتأثر المكلف اتجاه الضريبة بعدة عوامل نذكر منها، البيئة التي يعيش فيها، درجة أداء الإدارة، الثقافة الجبائيةودرجة ضبط القوانين الضريبية.[2]

وللإشارة هناك من يرجع ضعف الوعي الضريبي لعدة عوامل نذكر منها:[3]

- اعتقاد بأنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، وبأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع مع خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، وذلك أن دفعها ليس شرطا للاستفادة من الخدمات العامة؛
- إن التشريع الضريبي في كثير من الدول لا تتوفر فيه الشروط التي تبعث على احترام أي قانون وتضفي عليه الهيبة لأنه يتمتع بخصائص تتنافى مع القيم التي تعطي القانون الاحترامالطاعة والعمومية، وعدم عدالة ضريبية بين المكلفين والتوسع في تفسير الاستثناءات دون نص قانوني،

---

[1] سمية قحموش ،مرجع سابق،ص73.

[2] عجلان العياشي، مرجع سابق، ص 47.

[3] خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة دمشق، العدد 02، المجلد 16، 2000، ص 166.

وينتج عن ذلك ردود فعل نفسية لدى المكلف تتناسب عكسيا مع الوعي الضريبي والأخلاق المالية؛

- وبشكل عام فالوعي الضريبي يختلف عند المكلفين باختلاف الشعوب والأمم فمثلا المكلف الأنجلوسكسوني أوفي دول أوروبا الشمالية هوأقل تهربا من الضريبة من المكلف اللاتيني، حيث يقدم تصريحه إلى الإدارة المالية بأمانه ولا يحاول اللجوء للطرق الملتوية لتأخير الضريبة أوالتهرب منها.

2.إن الخوف من احتمال الكشف بعد المراجعة الجبائية لقي اهتمام الكثير من الباحثين حيث ادعى "الينغهام" أن دافعي الضريبة سوف يقومون بالتصريح دائما بدخلهم بشكل صحيح، إذ كان احتمال الاكتشاف عاليا ويلعب هذا الأخير دورا هاما في الإبلاغ عن سلوك دافعي الضريبة،وتشير النتائج إلى أنه كلما ارتفعت عدد عمليات المراجعة الجبائيةواحتمال الكشف يعمل هذا على تشجيع دافعي الضريبة، والإبلاغ بدقة على دخلهم، فالمجتمع يحتاج لأن يعلم أن المكلفين غير الملتزمين سيتم اكتشافهمومعاقبتهم.[1]

ثانيا– بالنسبة لإدارة الضرائب:

1.إن فعالية النظام الضريبي والذي تعتبر المراجعة الجبائية أحد محاوره الهامة يمكن الإدارة الضريبية من الوصول إلى أعلى درجة من اليقين ومن افتراض الصدق والدقة في بيانات المكلف، فمهمة الإدارة الضريبية الأساسية تنفيذ القوانين الضريبية وقوة الإدارة قد تؤدي إلى إحكام الرقابة والوصول إلى كل حقوق الخزينة العامة كاملة غير منقوصة.[2]

2.وجود نظام فعال للمعلومات تتدفق من خلاله معلومات سهلة الاستعمال وشاملة وحديثة العهد، وفي الأوقات المناسبة، ودرجة عالية من الإفصاح والشفافية التي يجب أن تتمتع بها تلك المعلومات، حيث تلعب تكنولوجيا المعلومات دورا هاما من خلال بناء العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية على العمليات وبناء فرق العمل وتناقل المعلومات بين الدوائر، وتحسين تصميم العمليات وتعزيز المهارات وتطبيق الرقابة الوقائية.

---

[1] سمية قحموش ، مرجع سابق، ص 74.

[2] هشام راضي هشام التاية، النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004، ص 122.

3.إضافة إلى ذلك تُجمع معظم الدراسات حول موضوع احتمال ارتكاب المكلف خاصة المؤسسات لأخطاء ومخالفات يزداد تبعا لتعقد التشريع الضريبي، وتعدد الالتزامات الضريبية المُطالب بها المكلف بالضريبة، وسلوكه اتجاه الالتزام الضريبي وكذا مدى كفاءة المصالح الضريبية المعتمد عليها سواء كانت داخلية أوخارجية.[1]

4. تبسيط التصريحات الضريبية، إن أهم ما يميز الأنظمة الضريبية ذات الطابع التصريحي هوالتصريحات الضريبية والتي تتطلب على الأقل مستوى معقول من البساطة هذه البساطة يمكنها أن تساعد المكلفين بالضريبة لإتمام تصريحاتهم بدقة وزيادة الالتزام الضريبي.

[1]ثلجة نوالجغلوف ، التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الثامن من حول "مهنية التدقيق في الجزائر"، جامعة سكيكدة، 2010، ص 5.

خلاصة الفصل

على ضوء ما تم عرضه في هذا الفصل يتبين أن الإفصاح عن المعلومات الضريبية وتوصيلها إلى الأطراف المعنية بذلك يكون انطلاقا من المؤسسة نفسها،ومن هنا جاءت الحاجة إلى ضرورة الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية ضريبيا التي تعمل على تدعيم مبدأ الشفافية والموضوعية،مما يعنى زيادة وضوح المبادئ والأسس التي يقوم عليها النظام الضريبي،وبتالي ضمان المصداقية والدقة بمعلومات التصريح الضريبي.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي للخطر الضريبي

تمهيد:

إن استمرار ونمو المؤسسة مرهون بقدرة وكفاءة المسير، لذا فعلى المسير مسؤولية كبيرة لتحقيق أهدافها، في ظل العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على بيئة المؤسسة، ومن بين العوامل الخارجية نجد الضريبة ومالها من تأثير على استمرار نشاط المؤسسة باعتبارها عبئا يتطلب السعي والاجتهاد لتخفيضه إلى أدنى ما يمكن وكذلك كونها عامل أساسي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة لأن التحكم في هذا الجانب يحد من تعرض المؤسسة للمخاطر الضريبة.

من هنا فإن المؤسسة معرضة دائما للخطر الضريبي أين يكون القانون الجبائي قيدًا بالنسبة لها، حيث يفرض عليها احترام أحكام معقدة، تتغير باستمرار ويظهر هذا القيد مما استوجبه المشرع حول إمكانية مراقبة تطبيق هذه الأحكام لذلك يجب على المؤسسة أن تتحكم في المادة الضريبية التي تسمح لها بمعرفة التأثيرات الضريبية الناتجة عن قيامها بعملياتها، حيث تعتبر الجباية أداة تمتلكها المؤسسة خلال عرضها لاستراتيجياتهاالتسييرية .

ولذلك سيتم في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الخطر الضريبي.

المبحث الثاني:أنواع الخطر الضريبي.

المبحث الثالث: تسيير الخطر الضريبي في المؤسسة.

المبحث الأول: ماهية الخطر الضريبي

المطلب الأول: مفهوم الخطر الضريبي واكتشافه في المؤسسة

أولا- مفهوم الخطر الضريبي

يتعلق الخطر الضريبي بسلوك المؤسسة تجاه الالتزامات نحو الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالالتزاماتالجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي أو بغرض الغش أو التهرب الجبائي الأمر الذي أدى بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام إدارة الضرائب التي تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفا للمراقبة الجبائيةالتي تقوم بها الإدارة الجبائية.[1]

كما يقصد بالخطر الضريبي عدم الوفاء بالالتزاماتالجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الضريبية فالخطر الضريبي هو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم استقرار التشريع الجبائي المطبق على المؤسسة مما يؤدي إلى عدم الانسجاموالشفافية اتجاه هذا التشريع.[2]

ثانيا-اكتشاف الخطر الضريبي

إن أهم وسيلة قانونية يمكن من خلالها اكتشاف الخطر الضريبي هي الرقابة الجبائية والتي يمكن تعريفها كما يلي: الرقابة الجبائية هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة واحترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.[3]

ونستطيع من خلال الشكل التالي معرفة مهمة الرقابة الجبائية في عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة ومن ثم اكتشاف الخطر وقياسه.

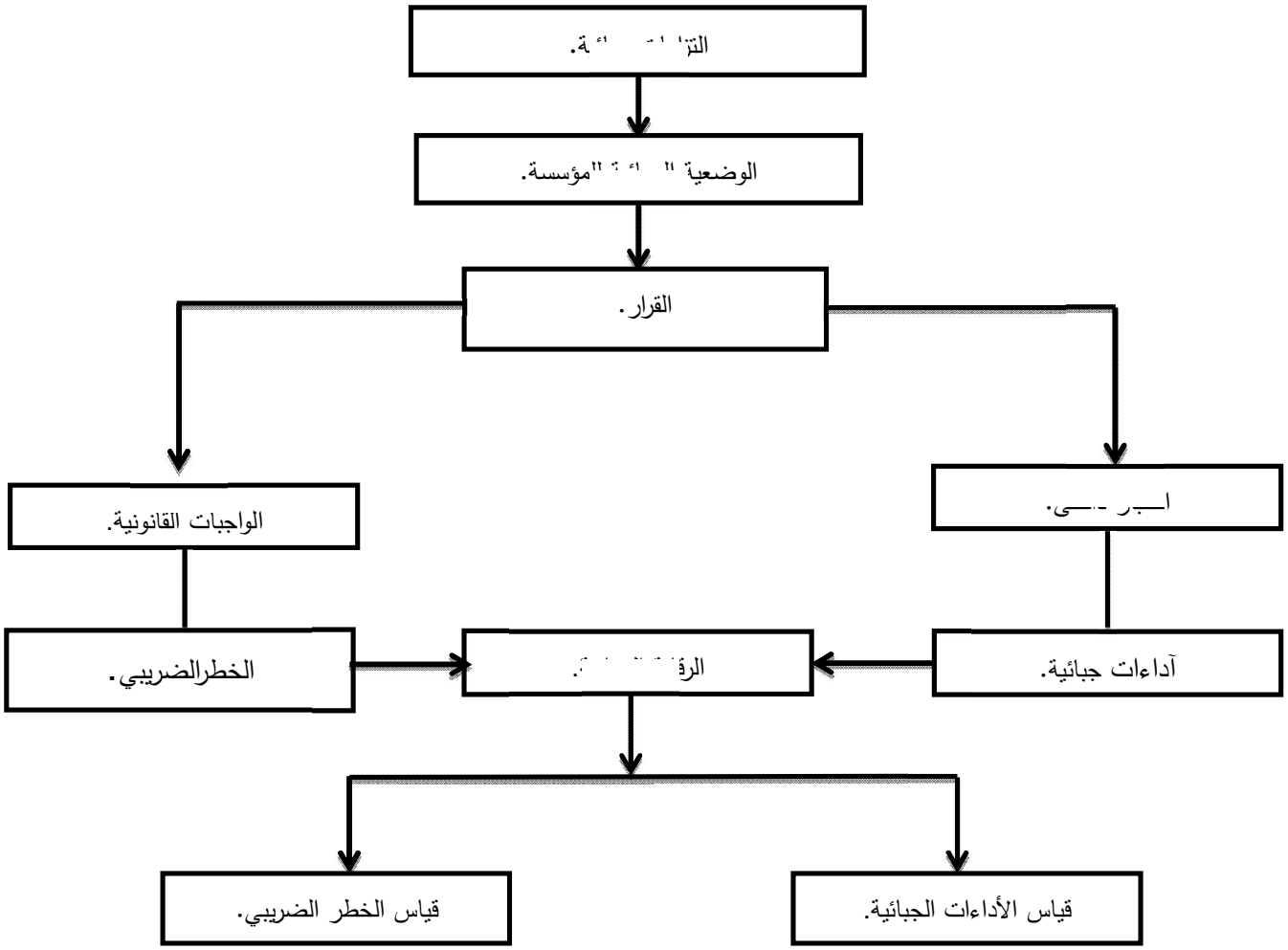
---

[1] يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 37.

[2] عبد القادر حفاي، تسيير المخطر الجبائي في المؤسسة حالة شركة الأموال في إطار التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،قسم علوم التسيير، جامعة الأغواط، الجزائر، 2004، ص28.

[3] بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي –حالة الجزائر–، رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،قسم العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر، 2004، ص09.

الشكل رقم(03): اكتشاف الخطر وقياسه



المصدر: بوعلام ولهي، التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار، الملتقى الدولي في صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009، ص02.

في الحقيقة أن مهمة الرقابة الجبائية تتجلى في عدة أشكال وهذا حسب ميدان التطبيق الذي يكون موضوع هذه الرقابة وعليه فإن مهمة الرقابة الجبائية يمكن أن تخضع لأهداف نذكر منها:[1]

- قياس تطور الخطر الضريبي الذي يتغير مع نشاط المؤسسة وأهدافها؛
- السهر على ملائمة المؤسسة وتجنب القواعد الجبائيةالتي تؤدى إلى عقوبات؛

[1] بوعلام ولهي، العياشي عجلان، دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في ظل التحولات المتسارعة، الملتقى الدولي حول اقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة، دورة تدريبية حول أساليب الخوصصة وتقنياتها، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 3-7 أكتوبر، 2004، ص5.

- تسمح الرقابةالجبائية بتحديد الالتزامات الجبائية للمؤسسة وتوضيح الاستراتيجية الجبائية لها.

المطلب الثاني: أسباب الخطر الضريبي

قد يحدث عدم احترام القوانين الجبائية نتيجة سوء فهم وترجمة النصوص الجبائيةأو بهدف الغش والتهرب الضريبي بالتالي فإنه يمكن تحديد أسباب الخطر الضريبي إلى أخطار ناتجة عن ضعف تسيير المؤسسة وأخرى ناتجة عن التشريع الجبائي.

أولا- أسباب ناتجة عن ضعف تسيير المؤسسة

إن استمرار ونمو المؤسسة مرتبط بكفاءة المسير في اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب،فمن الناحية الجبائيةعلى المسير إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييريةلصناعة القرار، فعدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل أهم المخاطر الضريبية التي تعترض المؤسسة الجزائرية وذلك لعدة عوامل نذكر منها:[1]

- عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة، لأنه في الغالب يكلف مستخدمي الحسابات بالجباية ونظرا للحجم الكبير في الأعمال التي تقع ضمن دائرة اختصاصهم، وضعف تكوينهم من الجانب الجبائي يؤدي بهم إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب؛

- نتيجة المكانة غير اللائقة التي تحتلها الجباية ضمن أولويات المؤسسة، فإن ذلك يعرضها لمخاطر عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية المنصوص عليها فيالتشريع الجبائي المعمول به كعدم إيداع التصريحات الجبائية في مواعيدها القانونية المحددة؛

- شدة المنافسة وسوء التحكم في الموارد المالية نتيجة سوء التسيير وعدم كفاءة المسيرين يؤدي بهم غالبا إلى تأجيل دفع الضرائب المستحقة للاستفادة من السيولة وهذا يعرض المؤسسة لمخاطر عدم الانتظام اتجاه الإدارة الجبائية؛

-اعتماد الهيئات الحكومية وأصحاب المشاريع في إعطاء الصفقات على السعر الأدنى المعروض مما يؤدي ببعض المؤسسات لتخفيض الأسعار قصد الفوز بالصفقات دون إجراء دراسات معمقة للتكاليف الحقيقية للمشروع ممايضطرها إلى المراهنة على التهربلعدم دفع الضرائب وتأجيلها،وهذا ما يؤدي بها إلى مخاطر ضريبية.

---

[1] صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية" دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي"، رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،قسم العلوم التجارية،تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 102.

ثانيا-أسباب ناتجة عن التشريع الجبائي

إن عدم استقرار التشريع الجبائي يرجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على القوانين المالية الرئيسية وقوانين المالية التكميلية، مما خلق نوع من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية[1]، كذلك فإن إيجاد هيكل جبائي يتماشى مع مستوى المجتمع الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي يعتبر هدف كل التشريعات الجبائية في جميع دول العالم محققة بذلك الأهداف المالية، الاقتصادية و الاجتماعية للسياسة الجبائية، وعليه فإن التشريع الجبائي المعقد لا يخدم المؤسسة من حيث الإجراءات الواجب إتباعها، كما أن التشريع الجبائي الذي يتميز بعدم الاستقرار هو في حد ذاته عامل لوقوع المؤسسة في الخطر الضريبي[2]، حيث يمكن الحكم على تعقد التشريع الجبائي من خلال عدميقين النصوص الجبائية وانعدام الثقة القانونية للمكلف .

المطلب الثالث: مظاهر الخطر الضريبي في المؤسسة

تبرز مظاهر الخطر الضريبي الناتجة عن سوء التحكم في الجانب الجبائي بسبب سوء التسيير أو قصور في التشريع الجبائي من خلال عدة صور والتي نذكر منها :

أولا- المخاطر الأولية

هي المخاطر الناتجة عن الأخطاء المادية أو المخاطر الناتجة عن قرارات جبائية غير ملائمة للمؤسسة، كالتطبيق الخاطئ للنصوص الجبائية أو سوء تفسير لبعض هذه النصوص أو في كيفية إعداد التصريحات الجبائية، وتتمثل هذه المخاطر في:

1- الأخطاء المحاسبية:تظهر أهم الأخطاء المحاسبية على مستوى الميزانية أو حسابات التسيير وأخرى ترجع لعناصر مختلفة، نذكر منها:[3]

---

[1] بوعلام ولهي، العياشي عجلان، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 08، 2008، ص152.

[2] محمد فلاح، السياسة الجبائية- الأهداف والأدوات-، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص184.

[3] مصطفى عوادي، يونس زين، مرجع سابق، ص ص- 59- 65.

1-1- المخاطر الناتجة عن أخطاء في الميزانية: تتمثل فيما يلي:

- الأخطاء التي تحدث في احتساب بعض أصول الميزانية، كأن تكون هذه الأصول غير مسجلة في الميزانية في حين أن التكاليف المتعلقة بها مسجلة في جدول حسابات النتائج؛
- الأخطاء المتعلقة بتقييم المخزون مما يؤدي إلى الرفع من قيمته، أو عدم إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع لمجمل السلع في حالة التنازل أو توقيف النشاط.

1-2- المخاطر الناتجة عن أخطاء في حسابات التسيير: تتمثل فيما يلي:

- من أهم الأخطاء التي قد تسجل في حسابات النتائج نجد الأعباء وتتركز خاصة في أعباء الاستغلال وبدرجة أقل الأعباء المالية، كما يمكن أن نسجل أخطاء في الأعباء الاستثنائية؛
- عدم طرح الإهتلاكات من الربح الخام، مما يؤدي لعدم الأخذ بعين الاعتبار تناقص عناصر الاستثمارات؛
- عملية الإضافة والتخفيض للأعباء أثناء حساب النتيجة الجبائية قد تشكل مصدر خطأ في تحديد النتيجة الجبائية.

1-3- المخاطر الناتجة عن عناصر أخرى:زيادة على الأخطاء التي تظهر فيالميزانية وحسابات التسيير فإننا نلاحظ بعض الأخطاء التي تظهر خصوصا في الرسم على القيمة المضافة والمؤسسات الحديثة.

1-3-1-مخاطر تسيير الرسم على القيمة المضافة:باعتبار الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تمتاز بالمرونة ووفرة الحصيلة،[1] ونظرا لاتساع مجال تطبيقها، إذ من المفروض أن تمس كل العملياتالمتعلقة بأي نشاط اقتصادي، كما أنها دورية لكون التصريح بها يتم في العادة شهريا فضلا على أنها تحصل في كل مرحلة من مراحل النشاط الاقتصادي،[2]وبالتالي مراقبة الرسم على القيمة المضافة يتوقف على التدقيق الجيد للنظام الجبائي من جهة، ومن جهة أخرى مراقبة تصريحات المؤسسة.

[1] بوعلام ولهي، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد12، 2012، ص142.

[2] عبد المجيد قدي، دراسات علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،عمان،2011، ص139.

1-3-2- المخاطر المرتبطة بالمؤسسات الحديثة:تعترض المؤسسة الحديثة عدة صعوبات تجعلها معرضة للخطر الضريبي ونذكر منها:[1]

- كونها قد لا تتوفر على الشروط التي تمكنها من الاستفادة من بعض الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي؛
- قلة الخبرة في مجال التسيير الجبائي نظر لحداثة العلاقة مع الإدارة الجبائية؛
- اهتمام الإدارة الجبائية بالمؤسسات قديمة النشأة مما قد يعطي انطباعا للمؤسسات الحديثة بضعف الإدارة أو تجاهلها للمؤسسات الحديثة الأمر الذي يوقعها في ارتكاب أخطاء ضريبية أو تعمدها قصد الحصول على منافع مادية.

2- الخطأ في القرار التسييري

ينتج القرار التسييري عندما يقدم المسير على اختيار بديل ضريبي من بين البدائل الضريبية المتاحة، لذا فإن هذا القرار يكون قانونيا في حالات، كما قد لا يكون قانونيا في حالات أخرى.

2-1- القرار التسييري القانوني:هو ذلك القرار المتخذ من مجموعة الخيارات الضريبية المتاحة قانونيا مثل:[2]

- حرية اختيار تقييم المخزون؛
- اعتماد طريقة معينة لحساب الإهتلاك؛
- إعادة تقييم بعض عناصر الميزانية أو عدم القيام بذلك.

ومثل هذه القرارات ملزمة للمؤسسةوللإدارة الجبائية معا بناءًا على مبدأ عدم التدخل في التسيير.

2-2-القرار التسييري غير القانوني:هو القرار التسييري الذي لا يحترم نصوص التشريع الجبائي مثل:[3]

- خصم أعباء قابلة للخصم؛
- التقييم الصوري للمخزون؛
- تسديد ديون مستحقة فيما بعد.

---

[1]صالح حميداتو، مرجع سابق، ص104.

[2] لخضر يحي، دور الامتيازات الجبائية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" دراسة حالة مؤسسة التجارية المطاحن الكبرى للجنوب – بسكرة– "رسالة لنيل شهادة الماجستير غير المنشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم علم التسيير،جامعة بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2007، ص81.

[3]Christine Collete, Gestion fiscale des entreprises, Ellipse, Paris, 1998, p27.

هذه القرارات ملزمة للمؤسسة، ولكنها ليست كذلك بالنسبة للإدارة الضريبية، التي لها الحق في تصحيح العملية.

ثانيا- مخاطر تسييرية أخرى

يمكننا إبراز مظاهر أخرى للأخطار الضريبية التي نذكر منها:

1- نظرية الفعل غير العادي في التسيير:تعتمد نظرية الفعل غير العادي في التسيير على طبيعة القرار التسييري، حيث يعرف الفعل غير العادي في التسيير على أنه الفعل الذي يتعارض مع مصالح المؤسسة والذي لا يعتبر طرف نقيض للمؤسسة من جانب تحقيق الأرباح.

هذا الفعل غير قابل للرفض من قبل الإدارة الجبائية أثناء حساب الضريبة باعتباره لا يشكل خرقا للالتزامات الجبائية للمؤسسة ولكن التبرير الاقتصادي هو الذي يقرر صحة الفعل من عدمه.[1]

2-التعسف في استعمال الحق: تصنف الإدارة الجبائية بعض العمليات على أنها تعسف في استعمال الحق إذا كانت تهدف إلى تجنب أو تخفيض الضريبة وذلك باللجوء إلى إخفاء الطبيعة الحقيقية للعملية وتهدف فقط لتجنب الضريبة دون وجود فائدة اقتصادية للمؤسسة، فهذا التكييف يشكل إحدى مظاهر الخطر الضريبي على المؤسسة ،فتهديد الإدارة الجبائية بتصنيف بعض العمليات على أنها تعسف في استعمال الحق تعتبر خطوة رادعة لبعض المؤسسات التي تسعى لتفضيل العائد الجبائي عن العائد الاقتصادي، ويتميز التعسف في استعمال الحق بعدة مميزات نذكر منها:[2]

2-1 إخفاء المحتوى الحقيقي للعملية وذلك عن طريق:

- الإخفاء بالتدليس: مثلا عقد الهبة لإخفاء عملية البيع؛
- الإخفاء بإجراء صوري، أي دون فعل حقيقي(عقد صوري، فواتير وهمية)؛
- الإخفاء بتوسيط أشخاص من أجل التغطية عن المكلف الحقيقي.

2-2تحقيق سوى الهدف الضريبي: إن انعدام أي هدف سوى تقليص الضريبة يجعل الإدارة الجبائية تؤهل هذا الفعل بأن يكون تعسفا في استعمال الحق، وما على المكلف إلا إثبات أن هذه العملية ذات فائدة اقتصادية إلى جانب الهدف الضريبي المراد تحقيقه.

---

[1]Jacques Duhem, Michel Jammes"Audit et gestion fiscal de l'entreprise "Edition EFE, Paris, 1996, p:10.
نقلا عن لخضر يحي،مرجع سابق،ص82.

[2]صالح حميداتو، مرجع سابق، ص106

المبحث الثاني: أنواع المخاطر الضريبية

يمكن تصنيف المخاطر الضريبية إلى مخاطر ناتجة عن عدم الانتظار الضريبي والمتمثلة في المخاطر المترتبة عن التصريحات الجبائية، والمخاطر الناتجة عن الاختيارات الضريبية والمتمثلة في المخاطر المترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار نظام دعم الاستثمار، المخاطر الضريبية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر، المخاطر الضريبية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح، والمخاطر الضريبية المترتبة عن الامتيازات الناتجة عن نشاطات إنجاز المساكن.

المطلب الأول: المخاطر الضريبية المترتبة عن التصريحات الجبائية

يعرف النظام الجبائي بأنه: "مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلائم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلاً ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية".[1]

باعتبار النظام الجبائي الجزائري نظام "تصريحي" أوجب للمؤسسات التزامات جبائية محددة وفقا لرزنامة زمنية محددة وإجراءات جبائية معلومة مسبقا،حيث تتمثل هذه الالتزامات في التصريحات (التصريح بالوجود،التصريح بالنتائج، التصريح في حالة إلغاء أو التنازل عن المؤسسة)[2]، قد تضع المؤسسة موضع خطر ضريبي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم إيفائها لشروط الاستفادة من امتيازاتجبائية منتقاة وأهم وضعيات هذا الخطر نذكر:[3]

- الامتناع أو التأخر في إيداع التصريحات: حيث تلجأ المصالح الجبائية إلى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق عقوبات مالية؛
- الغش في التصريح: حيث يتم تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق العقوبات؛

---

[1] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2003، ص18.

[2] رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص56.

[3] الحواس زواق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009، ص10.

- عدم مراقبة الاختيارات الجبائية: إن انتقاء المؤسسة لاختيار جبائي ما بهدف الحصول على مزاياه المالية لتدعيم قدرتها التمويلية قد يتحول إلى مصدر للخطر الضريبي، فبمجرد قيامها بتطبيق الاختيار الجبائي تكون ملزمة باحترام بعض الشروط وذلك عند عدم توفر شروط الاستفادة من هذه الخيارات أو توقف المؤسسة في مرحلة ما عن تحقيق الشروط الضرورية للحصول عليه، ويترتب على ذلك إسقاط حق المؤسسة في الاستفادة من هذه الامتيازات و إخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعتبر تكاليف إضافية.

ومن حالات الخطر الضريبي حسب النظام الجبائي الجزائري التكاليف الإضافية المتعلقة بالتصريحات.

ومن خلال الجدول التاليين نوضح العقوبات الناجمة عن التصريحات الجبائية والتي تختلف بحسب المخالفة التي ارتكبها المكلف.

الجدول رقم (02): عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات

طبيعة التصريح	غياب التصريح	التأخر في إيداع التصريح
التصريح بالوجود[1]	30.000دج	30.000دج
التصريح الشهري نموذج G50 والتصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات[2] الشركات[2]	الفرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 25%من الحقوق المستحقة كعقوبة	– مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة 10%. – مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة 20%. – مدة التأخير تتجاوز الشهرين تطبق عقوبة25%. – مدة التأخير تتجاوز30 يوم من تاريخ التبليغ بوجوب تقديم هذا التصريح تطبق زيادة بنسبة 35%.
التصريح الذي يحمل عبارة "لا شيء" والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة التطبيق.[3]		–2.500دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا؛ – 5.000دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدًا ويقل عن الشهرين؛ – 10.000 دج عندما يتجاوز التأخير الشهرين.
التصريح الخاص بالزبائن G30		علاوة على فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،يمكن أن يترتب على الأخطاء أو الإعفاءات أو عدم صحة المعلومات الواردة في الجدول

[1] المادة 194–1من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2014

[2] المادة192–1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2014

[3] المادة322من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2014.

		المفصل الخاص بالزبائن تطبيق غرامة جبائية من1.000 إلى10.000 دج كل مرة تثبت فيها أخطاء أو إعفاءات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة.[1]

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على المواد 192، 194،228، 322من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،الجزائر،2014.

أما بخصوص عقوبات النقص والغش في التصريح فيمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (3) :عقوبات الإخفاء والتدليس في التصريح

الزيادات بسبب النقص في التصريح		عقوبات الغش والتدليس في التصريح
مبلغ الحقوق المتملص منها	نسبة الزيادة	عند القيام بأعمال تدليسية ،تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة . لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة 100% تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.[2]
لا يتجاوز 50.000دج أو يساويه	%10	
أكثر من 50.000دج ويقل أو يساوي 200.000دج	%15	
أكثر من 200.000دج	%25	

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة،الجزائر،2014.

المطلب الثاني: المخاطر الضريبية المترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار نظام دعم الاستثمار

أعطى المشرع الجزائري للمؤسسات الاقتصادية التي تقوم بنشاط الإنتاج أو تقديم الخدمات (استثنىالمشرع نشاط البيع والشراء) عدة امتيازات وأوكلت عملية تنظيم هذا الإجراء للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

كما تقوم الإدارة الجبائية بتسيير عملية الإعفاء ومراقبة الاستثمار بصفة دورية ومراقبة مدى احترام المؤسسة لالتزاماتها المحددة في قرار منح المزايا لمرحلتي الانجاز والاستغلال.

[1] المادة 228-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2014.

[2] المادة 193-2من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، الجزائر، 2014.

إن مقرر منح الامتيازات حدد في مواده من7 إلى 13 التزامات المؤسسة للاستفادة من الإعفاءات الجبائية الممنوحة التالية:[1]

المادة07 تحدد فترة الانجاز للمشروع الاستثماري، وتأتي المادة 08 لتشترط تطبيق المزايا الممنوحة المشار إليها في المادة 09 و المتمثلة: زيادة عن الحوافز الضريبية وشبه الضريبية والجمركية الممنوحة المنصوص عليها في القانون العام، يستفيد المشروع الاستثماري من المزايا التالية:

- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة والمستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات غير المستثناة المستوردة أو المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛
- الإعفاء من رسم نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني .

أما المادة 10 منه فحددت دور المصالح الجبائية في الاستفادة من المزايا الخاصة بمرحلة الاستغلال، حيث يستفيد الاستثمار المحدد والمصرح به في هذا القرار من المزايا بعنوان الاستغلال بعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر.

وجاءت المادة 11 لتؤكد على ضرورة التزام المؤسسة بعدم التنازل عن التجهيزات والعتاد المقتناة في إطار هذا المشروع الاستثماري،حيث لا يجوز التنازل عن التجهيزات والعتاد المقتناة في إطار هذا المقرر طيلة الفترة القانونية المحددة لإهتلاكاتها.

أما 12 جاءت لتبين أنه في حالة عدم احترام الالتزامات المصرح بها يمكن للوكالة السحب الكلي أو الجزئي للمزايا الممنوحة.

كما أكدت المادة 13 على ضرورة متابعة المشروع الاستثماري، حيث يجب على المستثمر إيداع بيانا سنويا لدى الشباك الوحيد اللامركزي المعني يشمل الوضعية المادية والمحاسبية، يبرز من خلاله حالة إنجاز المشروع موضوع هذا المقرر، وإن عدم إيداع هذا البيان السنوي المادي والمحاسبي قد يؤدي إلى سحب المزايا الممنوحة.

[1]Ministére de finances, DGI, "Dispositif de l'agence nationale de Développement de l'investissement" ,Alger, 2015.

زيادة عن هذه الالتزامات فإن الإدارة الجبائية تلزم المؤسسة بالتزامات تجعل المؤسسة في حالة خطر ضريبي لعدم العمل بها:[1]

أولا- الالتزامات:

- ضرورة إيداع التصريحات الشهرية أو الفصلية (حسب الحالة) في آجالها القانونية؛
- ضرورة إيداع التصريح السنوي في الآجال المحددة؛
- ضرورة الاستجابة والسماح لأعوان الإدارة الجبائية بمعاينة العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار؛
- ضرورة إيداع كشف تقدم الاستثمار تزامنا مع إيداع التصريح السنوي للنتائج؛
- ضرورة إعادة استثمار حصة الأرباح الموافقة للإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات في أجل أربعة سنوات.

ثانيا- المخاطر الضريبية:

- سحب مقرر منح الامتيازات الجبائية وبالتالي استرداد مبلغ التحفيز مع تطبيق عقوبة (30%) من الحقوق المعفاة؛
- في حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات المقتناة في إطار دعم الاستثمار خلال الفترة القانونية المحددة لإهتلاكها، فإن على المؤسسة استرداد نسبة من الرسم على القيمة المضافة المحمل لشراء هذه التجهيزات المتنازل عنها وتحسب النسبة كما يلي: عدد السنوات المتبقية/ مدةالإهتلاك؛
- في حالة استغلال الاستثمار المقتني في إطار دعم الاستثمار في الوجهة غير المخصصة له (نوع الاستثمار وتسمية النشاط)، يتم استرداد التحفيز في مجال الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي مع تطبيق عقوبة (25%)من الحقوق المعفاة ،زيادة عن استرجاع نسبة الرسم على القيمة المضافة التي تم الاستفادة منها في إطار الشراء بالإعفاء لتجهيزات الاستثمار وذلك من تاريخ استغلال الاستثمار في نشاط غير النشاط موضوع الامتياز.

[1] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص- ص .113- 115.

المطلب الثالث: المخاطر الضريبية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر

منح المشرع الجزائري للشباب المستثمر عدة امتيازات ضريبية لتشجيعهم على إنشاء مؤسسات خاصة وذلك عبر ثلاث هيئات وهي :

-الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب **ANSEJ**

-الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة**CNAC**

-الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر **ANGEM**

ويمكن حصر هذهالامتيازات الضريبية حسب مرحلتي الاستثمار (الإنجاز، الاستغلال):

أولا-امتيازات مرحلة الإنجاز:

- الإعفاء من دفع رسم نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار إنشاء النشاطات الصناعية؛[1]
- الإعفاء من رسم على القيمة المضافة بالنسبة لمقتنيات السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار الخاصة بالإنشاء أو التوسيع، لا تستفيد السيارة السياحية من هذا الإعفاء إلا إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية للنشاط؛[2]
- تطبيق نسبة مخفضة(5%) فيما يخص الحقوق الجمركية للتجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار؛
- الإعفاء من جميع حقوق التسجيل العقود المتضمنة تأسيس الشركات.[3]

ثانيا- امتيازات مرحلة الاستغلال:

- الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات؛
- الإعفاء الكلي من الرسم على النشاط المهني؛

---

[1] المادة 258-1 من قانون التسجيل، المعدلة والمتممة بموجب المادة 08 من قانون المالية التكميلي، الجزائر، 2011.

[2] المادة 42-4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدلة والمتممة بموجب المادة 22 من قانون المالية، الجزائر، 2014

[3] المادة 347 مكرر05 من قانون التسجيل، المعدلة و المتممة بموجب المادة 09 من قانون المالية التكميلي، الجزائر، 2011 .

- الإعفاء الكلي من الرسم العقاري على الأملاك المبنية.[1]

فالمادة 13- 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة و المتممة بموجب المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011 تنص على الإعفاء الكلي لهذه الفئة من المكلفين بالضريبة وتحدد مدة الإعفاء بثلاث سنوات مع تمديدها لسنتين إضافيتين بشرط توظيف ثلاث عمال لمدة غير محددة.

"تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة " من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات إبتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال.

تحدد مدة الإعفاء بستة سنواتإبتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال إذ كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، وتمدد هذه الفترة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محددة.

ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

زيادة عن هذه الإعفاءات فقد جاء قانون المالية بتخفيضات أخرى تخص الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات (حسب الحالة)، وكذا من الرسم على النشاط المهني المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات وذلك خلال ثلاث سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي ويكون التخفيض كالتالي:[2]

- السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفض (70%)؛
- السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفض (50%)؛
- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفض (25%).

[1] المادة 252 – 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة و المتممة بموجب المادة 06 من قانون المالية التكميلي، الجزائر، 2011 .

[2] المادة 13 من قانون المالية التكميلي، الجزائر، 2011.

تسعى المؤسسة جاهدة إلى للاستفادة من هذه الامتيازات قصد تقليص الأعباء الضريبية وذلك بتوفير شروط الاستفادة منها، لأن عدم القيام بهذه الالتزامات سوف يعرض المؤسسة لمخاطر ضريبية:[1]

1- الالتزامات:

- القيام بالاستثمار المصرح به،
- اقتناء العتاد المحدد بقرار منح الامتياز ؛
- عدم التنازل عن التجهيزات والعتاد المقتناة في إطار هذه العملية طيلة هذه الفترة القانونية المحددة للإهتلاك؛
- تخصيص التجهيزات والعتاد لتحقيق النشاط المصرح به؛
- إيداع جميع التصريحات الجبائية في آجالها ووفق الإجراءات المعمول بها؛
- السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء المعاينات الميدانية للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد واستغلاله في الغرض المخصص له؛
- الالتزام بشرط التوظيف في حالة السعي للاستفادة من فترة التمديد المشار إليها في المادة13من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

2-المخاطر الضريبية:

أ- تحرم المؤسسة من الامتيازات سابقة الذكر مع تطبيق عقوبة في الحالات التالية:

- عدم إيداع التصريحات الشهرية والسنوية بصفة منتظمة؛
- تخصيص العتاد والتجهيزات في غير النشاط المصرح به والمستفيد من الامتياز الضريبي؛
- عدم السماح لموظفي الإدارة الجبائية بإجراء معاينة للتأكد من الوجود الحقيقي للعتاد واستغلاله في الغرض المصرح به.

ب- حالة التنازل عن العتاد والتجهيزات خلال الفترة القانونية المحددة لإهتلاكه فزيادة عن المطالبة بتسديد قيم التحفيز فيما يخص الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات فإن المؤسسة مطالبة باسترجاع نسبة من الرسم على القيمة المضافة الخاص باقتناء العتاد المتنازل عنه والذي استفاد من الشراء بإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تحدد هذه النسبة بعدد السنوات المتبقية /مدة الإهتلاك مع زيادة (25%) في حال عدم التصريح الطوعي باسترداد هذه المبالغ.

[1] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص117.

المطلب الرابع: المخاطر الضريبية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح وتلك المترتبة عن الامتيازات الناتجة عن نشاط إنجاز المساكن

أولا- المخاطر الضريبية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح

تطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض نسبة(30%) فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي شريطة توفر ما يلي:[1]

- يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الإهتلاكية ما عدا السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب على المستفيدين من هذا الامتياز اكتتاب التزام بإعادة الاستثمار؛
- مسك محاسبة منتظمة ،بحيث يجب أن يدرجوا في التصريح السنوي نتائج الأرباح المستفادة من التخفيض وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها؛
- في حال التنازل أو وقف التشغيل الذي يحدث في أجل أقل من خمس سنوات على المؤسسة أن تدفع لقابض الضرائب الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض مع تطبيق زيادة (5%) كما تؤسس ضريبة تكميلية في حالة عدم احترام الالتزام بإعادة الاستثمار المذكور أعلاه مع زيادة (25%).

ثانيا- المخاطر الضريبية المترتبة عن الامتيازات الناتجة عن نشاطات انجاز المساكن

أعطى القانون الجبائي الجزائري للمؤسسات التي تقوم بإنجاز المساكن الاجتماعيةوالترقويةوالريفية امتيازات جبائية متعددة قصد تشجيعها للاستثمار في هذا المجال كما يمكن للمؤسسة أن تتعرض لمخاطر ضريبية لعدم التزامها:[2]

1- الامتيازات:

1-1- إخضاعها للمعدل المخفض في مجال الرسم على القيمة المضافة (7%)؛

[1] المادة 21-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2014.

[2] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص- ص 118- 119.

1-2- الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات للاستفادة من هذه الامتيازات على المؤسسة الالتزام بدفتر الشروط الذي حدده القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 8 مارس 2006 والمتضمن نموذج دفتر الشروط المتعلق بالإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات المطبقة على الأرباح الناتجة عن نشاطات إنجاز المساكن الاجتماعية والترقوية والريفية وأهم هذه الشروط التي وجب على المؤسسة الالتزام بها:

- لا يمكن أن تفوق تكلفة المساحة المتوسطة للسكنات 70 مترا مربعا؛
- لا يمكن أن تفوق تكلفة إنجاز السكنات الاجتماعية الإيجارية 20.000 دج للمتر المربع القابل للسكن دون احتساب تكاليف التهيئة وسعر الأرض الأساس؛
- التزام المؤسسة باحترام الشروط التقنية والمالية المنصوص عليها في دفتر الشروط؛
- الالتزام بتاريخ انطلاق الأشغال المشروع وكذا مدة انتهاء الأشغال؛
- أن تنجز هذه السكنات حسب المعايير المطلوبة مع الأخذ بعين الاعتبار أدنى شروط الرفاهية، مثل توصيل الماء والكهرباء، تصريف المياه القذرة، الطرقات، الأرصفة، ومساحات ركن السيارات، الإضاءة العمومية والتهيئة الخارجية؛
- تأشير دفتر الشروط الذي يقدم ثلاث نسخ أصلية إلى المصالح الجبائية المختصة إقليميا لتأشيره.

2- المخاطر الضريبية:

إن عدم إيفاء المؤسسة بالالتزامات أعلاه يعرضها لمخاطر ضريبية تتمثل في الإخضاع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات(حسب الحالة) مع تطبيق عقوبة (25%) من حالة عدم تسديدها طوعا من طرف المكلفين وفي آجالها القانونية.

مما سبق يمكننا استنتاج أن الثقافة الجبائية للمسير وكفاءته في التسيير الجبائي تمكنه من تعظيم الاستغلال القانون الجبائي لفائدة المؤسسة، وتنبيه للأخطاء التي يمكن أن تقع فيها، وتوضيح الاختيارات التي يجب انتقاءها ومن ثم فهو يوفر القاعدة الصحيحة لاتخاذ القرار السليم، فكفاءة المسير تقاس بمدى إدراجه للعامل الجبائي في اتخاذ القرارات، لأن الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة يجنب المؤسسة الأعباء الجبائية الإضافية من خلال قدرة المسير على انتقاء أحسن الطرق والخيارات الجبائيةوتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي.

المبحث الثالث: تسيير الخطر الضريبي في المؤسسة

يتوقف تسيير الخطر الضريبي على قدرة المؤسسة في تحديد طبيعة العقوبات التي قد تتعرض لها وهي مسألة غير محسومة وتتوقف بدورها على عاملين ، عامل ضريبي محض بسبب عدم وجود رقابة ضريبية، وعلى عامل أكثر شمولية مرتبط بمدى ملائمة الاختيارات الضريبية مع مختلف أبعاد السياسة العامة للمؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي ومبادئه

أولا- مفهوم التسيير الجبائي

تعددت مفاهيم التسيير الجبائي وكذا أهميته بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية ومن بين المفاهيم نذكر:

التعريف الأول: يعرف التسيير على أنه الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، والتسيير الجبائي هو مزيج بين السلوك القانوني والجبائي وعلم التسيير يتعلق بتسيير المتغير الجبائي في المؤسسة في جميع مراحل دورة حياتهما، ولذلك هي تسعى إلى تعظيمه بدون الخروج عن الإطار القانوني[1].

التعريف الثاني: كما يمكن تعريف التسيير الجبائي على أنه :" فرع من فروع التسيير المالي ويتمثل في إدراج العامل الجبائي لاتخاذ القرار من أجل تمكين المؤسسة من الاستفادة من مزايا التشريع الجبائي وتجنبها التكاليف الجبائية الإضافية وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للمزايا الجبائية والانتقاء الأحسن للطرق والخيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة في ظل العمل بقواعد التشريع الجبائي".[2]

من التعاريف السابقة يمكننا استنتاج أن التسيير الجبائي مرتبط بالالتزامات الجبائية المفروضة على المؤسسة ، حيث يعمل على تقليص الأعباء الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى يوفر الأمن الجبائي للمؤسسة.

---

[1] صابر عباسي، محمد فوزي شعوبي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد12، ص117.

[2] الحواس زواق، مرجع سابق، ص01.

ثانيا- مبادئ التسيير الجبائي

للتسيير الجبائي مبدأين هما:

1. مبدأ الحرية في التسيير: تحسب النتيجة الجبائية من خلال النتيجة المحاسبية للمؤسسة، حيث تعمل الإدارة الجبائية على التأكد من صحة النتيجة الجبائية المصرح بها من قبل المؤسسة وذلك بمراجعة مختلف الوثائق المبررة لذلك، دون الحكم على نوعية التسيير وهذا ما يعرف بمبدأ الحرية في التسيير حيث يعمل المسير الجبائي على الاختيار بين البدائل المتاحة في إطار قانوني وذلك من خلال اختيار البديل الذي يحقق المزايا الضريبية ، حيث يكتسب القرار التسييري المتخذ القوة القانونية اتجاه الإدارة الجبائية والتي تعمل على احترامه ما لم يخالف التشريع الجبائي المعمول به، وبالتالي تظهر حرية التسيير الجبائي للمؤسسة في حساب النتيجة الجبائية والعلاقة القائمة بين المؤسسة والإدارة الجبائية.[1]

2.مبدأ عدم التدخل في التسيير: إن التشريع الجبائي يلزم المؤسسة بالتقيد بالتزاماتها الجبائية اتجاه الإدارة الجبائية، التي لا يمكنها أن تتدخل في نمط تسيير المؤسسة ما دامت هذه الأخيرة ملتزمة قانونيا [2].

فمبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة يطبق على الإدارة الجبائية التي يخول لها بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المؤسسة دون المساس بمسار المؤسسة.

المطلب الثاني: تسيير الخطر الضريبي

باعتبار تسيير الخطر الضريبي للمؤسسة يهدف إلى تحقيق حد أدنى من الضمان والأمن الضريبي هذا من جهة ومن جهة أخرى تحديد الاحتياجات اللازمة لتفادي هذا الخطر والتي نذكر منها:[3]

- احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع.
- أن توكل مهمة التسيير الجبائي لمختص يلم بالقواعد الضريبية وإنشاء مصلحة جبائية مكلفة بالتحسين الدائم للتسيير الجبائي واستغلال الإمكانيات المتاحة في ميدان الجباية.
- تفعيل الرقابة الداخلية.
- إنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات وإطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي.

---

[1] Christine Collette, Op, Cit, P24.

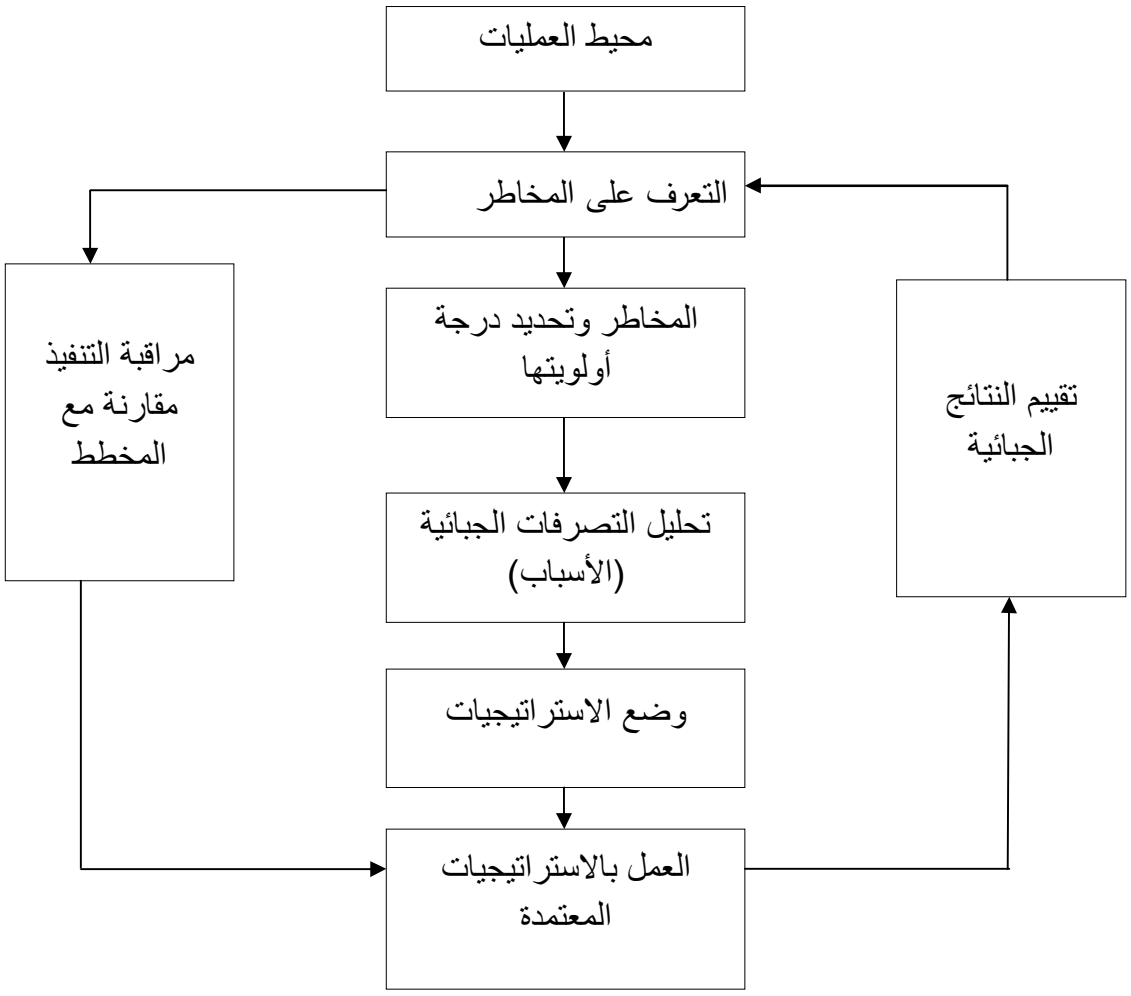
[2] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص97.

[3] لخضر يحي، مرجع سابق، ص84.

هذه الإجراءات لا تزيل الخطر كليا، لكنها وبتطبيقها في شروط ملائمة تسمح بتفادي المخاطر الضريبية.

والشكل التالي يوضح إجراءات تسيير الخطر الضريبي في المؤسسة.

شكل رقم (4): إجراءات تسيير الخطر الضريبي في المؤسسة



le sous-groupe sur la discipline fiscale du forum sur l'administration de l'impôt, note d'orientation, gestion du risque d'indispline fiscale : gérer et améliorer la discipline fiscale, comité des affaires fiscale , londers, septembre 2004, p11

www.oecd.org/fr/ctp/administration/34511821.pdf consulté le04_04_2015à 22:30h.

من خلال الشكل نلاحظ أن المؤسسة تتبع إجراءات معينة لتفادي المخاطر الضريبية التي تم التعرف عليها أولا، ثم تقييمها وترتيبها حسب درجة أولويتها.

ومن بين الإجراءات المتبعة لتفادي الخطر الضريبي نذكر:

1. التنبؤ:يعتبر التنبؤ أحدث أنواع التسيير الذي يسمح بوضع الإجراءات المتخذة من أجل فهم التشريع الجبائي وطرق استغلاله، فالمسير يعمل على دراسة المستقبل من أجل اكتشاف نقاط القوة والضعف في الاستراتيجية المرسومة للحفاظ على المؤسسة وتحقيق نتائج إيجابية فالمؤسسة مطالبة بمعرفة التشريع الجبائي المعمول به.

2. **التشاور:** تشكل الإدارة الجبائية الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الجبائي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الجبائية قصد تحسين كفاءة النظام الجبائي، لذلك قد تؤدي الإدارة الجبائية دورا هاما في خلق البيئة الجبائية الملائمة في المجتمع، هذا ما يجعل التشاور بين الإدارة الجبائية والمكلف ضروري لإيجاد المناخ الذي يسمح للمكلف بتقبل الجباية، فالتشاور يعتبر أحد أدوات التسيير الفعال للخطر الضريبي.[1]

3.الوضوح والبساطة: الوضوح هو نتيجة طبيعية للشفافية، حيث يمكن المؤسسة من إدراك التزاماتها الجبائية، فعدم الوضوح يعتبر أحد المصادر المنشئة للمخاطر الضريبية في المؤسسة.

4. الاتصال:تدرك المؤسسة الصعوبات التي تعترضها، وبالتالي تسعى لإيجاد الحلول، وذلك من خلال الاتصال مع الإدارة الجبائية[2]، حيث يعتمد هذا الاتصال على شفافية ونزاهة المؤسسة من جهة ومن جهة أخرى قابلية الإدارة الجبائية للتعاون مع المؤسسة، وذلك باعتماد الإدارة الجبائية فكرة التحفيز بحيث تخصص مكافآت للمكلفين الذين هم على اتصال دائم معها.[3]

5.التقيد بمبادئ الحوكمة الضريبية:إن تقيد المؤسسة بمبادئ الحوكمة الضريبية سيؤديإلى القضاء على عدم وضوح أحكام النظام الضريبي،وكذلك القضاء على قابليتها للتأويلمما يسمح للمؤسسة إدراك التزاماتها الضريبي.

---

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص114.

[2] Wilson Brian J,cahier d'information:surveillance exercée par le conseil sur le risque lié à la fiscalité,CPA,2013 ,p16
www.capacanada.ca/media/site/businnes_and_accounting/fiscalite_50027.pdf consulté le12_04_2015 à 15:15

[3] حسين غازي عناية، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2006، ص347.

المطلب الثالث: تقييم الخطر الضريبي

إن تقييم الخطر الضريبي يمر عبر تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة، واستخدام التحليل المالي انطلاقا من تحليل التصريحات المودعة للإدارة الجبائية، هذه التصريحات تعكس قرارات المؤسسة واختياراتها الجبائية، كما يسمح بإجراء مقارنة بين المؤسسة ونظيرتها من نفس القطاع وخلال نفس الفترة.

أولا- تحليل السوابق الجبائية:[1]

بحكم العلاقة القائمة بين الإدارة الجبائية والمؤسسة باعتبار الأخيرة مطالبة بتقديم تصريح يتضمن الوضعية الجبائية لها وفق ما يتضمنه التشريع الجبائي المعمول به، وهذا لمعرفة كيفية تعامل الإدارة الجبائية مع هذا التصريح ولتحليل السوابق الجبائية للمؤسسة يتطلب التركيز على ما يلي:

- المعلومات التي تطلبها الإدارة الجبائية من المؤسسة والتي تخص دورات سابقة ويكون ذلك بالاطلاع على محتوى مراسلات المؤسسة مع الإدارة الجبائية لتحليل القيمة القانونية لهذه المعلومات من أجل تقييم إجابة المؤسسة.
- التقييم الجبائي الذي قامت به الإدارة الجبائية حول تسيير جباية المؤسسة وقدرتها على الاستفادة من نتائج التقييم في دورتها اللاحقة.
- تسمح السوابق الجبائية للمؤسسة من تكوين نظرة حول الشكوك التي تراود الإدارة الجبائية عن المؤسسة خاصة التي لم يتم مراقبتها لمدة طويلة، وبالتالي تكون أكثر عرضة من غيرها للتحقيق.

ثانيا- التحليل المالي لتصريح المؤسسة:

إن التحليل المالي للتصريح المقدم من طرف المؤسسة للإدارة الجبائية يساعد في معرفة المركز المالي لها، لأن المؤسسة التي تعرف صعوبات في تسيير خزينتها يمكن أن تمول بعض احتياجاتها بتقليل أو تأخير دفعاتها للإدارة الجبائية.

كذلك يسمح التحليل المالي بالبحث عن الأسباب التي أدت إلى تذبذب الإيرادات الجبائية بين مختلف السنوات، كما يسمح بالمقارنة بين مختلف المؤسسات التي تعمل في نفس القطاع فالمؤسسات التي تمارس نفس النشاط ومن نفس الحجم تقريبا قد تحقق نتائج متقاربة، هذا المعيار قد تستخدمه الإدارة الجبائية كقاعدة للمعلومات تمكنها من اكتشاف الحالات غير العادية في التصريحات المقدمة لها.

[1] عبد القادر حفاي ، مرجع سابق، ص-ص، 76-77.

خلاصة الفصل:

نظرا للأهمية الكبيرة للضريبة في حياة المؤسسة كونها عبئا يؤثر على الوضع المالي لها،فهي تسعى جاهدة لتسيير أمثل لجبايتها لتحقيق علاقة قانونية مع الإدارة الجبائية.

عرفنا أنه للمؤسسة التزامات جبائية عديدة تجعلها على صلة دائمة بالإدارة الجبائية،هذه العلاقة تولد مخاطر ضريبية على المؤسسة تجاوزها والحد منها،لا يأتي إلا بوجود تسيير جبائي فعال قادر على التكيف مع التشريع الجبائي والذي يلزم المؤسسة على تحديد الاحتياطات اللازمة لتفادي الخطر الضريبي.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة ماتيو القديس الموريد وفاك للمسؤولية المحدودة

تمهيد:

لغرض تدعيم الدراسة النظرية وإضفاء الجانب التطبيقي على الموضوع، تم إسقاط أهم العناصر النظرية على الواقع التطبيقي، من خلال دراسة التصريحات الضريبية المفصح عنها، ومدى تأثيرها على الخطر الضريبي لأحدى مؤسسات الأشغال العقارية بالمسيلة، باعتبارها تخضع لنظام التصريح بالنتائج لتحديد الأوعية الضريبية فالأخطار الضريبية تنتج عن نظام التصريح المطبق في ميدان جباية المؤسسات، إذ تتمتع الإدارة الجبائية بالقيام بعملية الرقابة للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المودعة، هذه الرقابة يمكن أن ينتج عنها ضرائب وغرامات جديدة، وتعديلات تتبعها عقوبات جبائية تصل أحيانا لعقوبات جزائية.

ولذلك سيتم في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** دراسة الوضعية الجبائية للمؤسسة.
- **المبحث الثاني:** تحليل نتائج الرقابة الجبائية على محاسبة المؤسسة.
- **المبحث الثالث:** تحليل الخطر الضريبي بعد الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: دراسة الوضعية الجبائية للمؤسسة

مؤسسة الأشغال العمومية والطرقات والبناء أخضعت للرقابة الجبائية في المحاسبة سنة2014، إذ عمل المراقبون على استغلال كل المعلومات المتوفرة لديهم لاستخراج أرقام الأعمال غير المصرح بها والوصول إلى النتيجة الجبائية المحققة فعلا من قبل المؤسسة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة ودوافع اختيارها

أولا- التعريف بالمؤسسة

مؤسسة الأشغال العمومية والطرقات والبناء بدأت نشاطها بتاريخ 2008/12/14 بمدينة المسيلة، تحت شكل الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة(**EURL**)ويتمثل موضوع نشاطها في الأشغال العمومية، والطرقات برأسمال قدره 2100.000 دج.

ثانيا- دوافع اختيار المؤسسة

إن اختيار المؤسسة لم يكون وليد الصدفة، رغم تحجج أغلب المؤسسات بالسر المهني وندرة المؤسسات التي كانت على استعداد كي تتيح لنا فرصة القيام بدراسة ميدانية نقوم خلالها بتفحص الوثائق والمستندات المحاسبية والجبائية وكذا تحليل وضعها تجاه إدارة الضرائب من خلال التصريحات المودعة ومدى احترامها للقوانين والتشريعات الجبائية.

وإن كان هناك من دوافع الاختيار هذه المؤسسة فإننا نجد :

- تشعب عمليات المؤسسة وتعددها؛
- خضوعها إلى عملية الرقابة الجبائية؛
- مسكها محاسبة قانونية.

المطلب الثاني: الضرائب والرسوم المطبقة على المؤسسة

تتبع مؤسسة الأشغال العمومية والطرقات والبناء النظام الحقيقي في عملية تحديد الربح الضريبي،ومن الناحية الجبائية فإن المؤسسة تخضع إلى الضرائب والرسوم التالية:

1- الضريبة على أرباح الشركات: تخضع المؤسسة للضريبة الخاصة بالأرباح على الشركات **IBS**بناءا على المادة 136 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.

2- الرسم على النشاط المهني: تخضع المؤسسة أيضا للرسم على النشاط المهني **TAP** حسب حجم المعاملات وفقا للمواد 217-219 من نفس القانون.

3- الضريبة على الدخل الإجمالي للشخص الوحيد (مداخيل رؤوس الأموال المنقولة):بموجب أحكام المواد **01، 02، 03** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن المؤسسة تخضع للضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة **IRCM**.

4- الرسم على القيمة المضافة: نظرا لطبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة فهي مكلفة إجباريا بالرسم على القيمة المضافة **TVA** حسب المادتين3 و4 من قانون الرسم على رقم الأعمال على جميع المبالغ المحققة مع حق خصم الرسم على المشتريات حسب المادة 29 من نفس القانون.

5- الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتبات: لكون المؤسسة تشغل عمالا فإن الأجور المدفوعة تخضع للضريبة على الأجور والرواتب **IRG** حسب نص المواد 75 ،208،210،212 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.

المطلب الثالث: أهم التصريحات الضريبية المقدمة من طرف المؤسسة

هناك مجموعة من التصريحات الضريبية التي تلتزم المؤسسات التصريح فيها،ملتزمة بذلك مواعيد وتواريخ تسليمها للهيئة الجبائية المكلفة قانونا ولغرض استظهار هذه التصريحات فإنه يجب التطرق إلى:

- التصريح نموذج G50 للسنوات 2010، 2011، 2012، 2013، كنموذج أنظر الملحق رقم(01) لشهر ماي 2013.
- الميزانيات الجبائية للسنوات 2010، 2011، 2012، 2013، كنموذج أنظر الملحق رقم(02) لسنة 2013.

حيث تم إفراغها في الجداول التالية:

- جدول رقم (04):يمثل وضعية التصريحات الشهرية نموذج G50 للسنوات موضوع الدراسة.
- جدول رقم(05): يمثل أصول المؤسسة موضوع الدراسة للسنوات 2010، 2011،2012، 2013
- جدول رقم(06): يمثل خصوم المؤسسة موضوع الدراسة للسنوات 2010، 2011،2012، 2013.

جدول رقم (04): يمثل وضعية التصريحات الشهرية نموذج G50 للسنوات موضوع الدراسة

الوحدة بالدينار الجزائري

	2010		2011		2012		2013	
	رقم الأعمال	TAP	رقم الأعمال	TAP	رقم الأعمال	TAP	رقم الأعمال	TAP
	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
جانفي	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
فيفري	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
مارس	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
أفريل	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
ماي	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	25,912,380	518.248
جوان	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	25,110,450	297.180
جويلية	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	7,680,704	153.614
أوت	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	51,622,751	441.271
سبتمبر	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	13,373,620	267,472	لا شيء	لا شيء
أكتوبر	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	11,310,640	226.213	لا شيء	لا شيء
نوفمبر	23,488,700	469.774	لا شيء	لا شيء	36,280,000	725.600	26,125,600	522.512
ديسمبر	19,456,940	389.139	45,072,860	901.457	53,341,979	1,066,839	22,978,310	459.566
TVA/Achat	4,467,961		3,662,313		11,911,335		16,707,086	
TVA/Ventes	3,046,085		4,337,050		13,105,811		16,103,421	
المبلغ المستحق	-1,421,876		674.737		1,194,476		-603.665	
المجموع	42,945,640	858.913	45,072,860	901.457	114,306,239	2,286,125	159,430,195	2,392,391

المصدر:من إعداد الطالبة بناءا على التصريحات الجبائية الشهرية من نوع(G50) للمؤسسة خلال الفترة 2010-2013

ويلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة تقوم بإيداع التصريحات الشهرية G50 في أوقاتها المحددة قانونيا، ولم تتحمل أية عقوبات أو إضافات أخرى، بالرغم من أن أغلب التصريحات الشهرية كانت بعبارة لا شيء، وأن دل هذا على شيء فإنه يدل عل أن المؤسسة ملتزمة بالإفصاح الضريبي الشهري.

جدول رقم(05): يمثل أصول المؤسسة موضوع الدراسة للسنوات 2010، 2011،2012، 2013

الوحدة بالدينار الجزائري

الأصول	2010-12-31	2011-12-31	2012-12-31	2013-12-31
أصول غير جارية				
تثبيتات معنوية	0	0	0	0
تثبيتات عينية				
تثبيتات عينية أخرى	24,461,825	18,639,941	24,286,636	84,905,963
تثبيتات يجري إنجازها	0	0	0	0
تثبيتات مالية				
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	5,854,228	6,360,011	7,537,616	14,724,333
مجموع الأصول غير جارية	30,316,053	24,999,953	31,860,252	99,630,296
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	1,452,991	2,417,997	0	0
المدينون الآخرون	0	0	667,000	16,508,493
الضرائب وما شابهها	7,115,918	7,380,168	667,000	16,508,493
الموجودات وما شابهها				
الخزينة	8,224,532	12,879,576	47,793,838	25,459,568
مجموع الأصول الجارية	16,793,441	22,677,741	54,426,955	49,107,419
المجموع العام للأصول	47,109,494	47,677,694	86,287,207	148,737,715

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الميزانية الجبائية للمؤسسة خلال الفترة 2010-2013

يلاحظ من خلال هذا الجدول ارتفاع أصول المؤسسة من سنة لأخرى وهوما يتطابق مع جداول الإهتلاك الملحقة بالميزانية الجبائية.

جدول رقم(06): يمثل خصوم المؤسسة موضوع الدراسة للسنوات 2010، 2011،2012، 2013

الوحدة بالدينار الجزائري

الخصوم	2010-12-31	2011-12-31	2012-12-31	2013-12-31
رؤوس الأموال الخاصة				
رأس مال تم إصداره	2,100,000	2,100,000	2,100,000	2,100,000
نتيجة صافية(نتيجة صافية حصة المجمع)	2,926,082	2,990,142	9,281,688	18,545,117
رؤوس أموال خاصة أخرى/ترحيل من جديد	3,579,559	5,995,610	8,396,269	15,714,297
المجموع 1	8,605,641	11,085,753	19,777,957	36,359,414
الخصوم غير جارية				
قروض وديون مالية	0	0	0	46,971,435
المجموع 2	0	0	0	46,971,435
الخصوم الجارية				
مودون وحسابات ملحقة	28,208,906	26,298,249	45,624,949	46,077,238
ضرائب	389.139	901.457	1,792,440	719.808
ديون أخرى	9,805,509	9,392,235	19,091,861	18,609,820
مجموع3	38,403,853	36,591,941	66,509,250	65,406,866
مجموع عام للخصوم	47,009,494	47,677,694	86,287,207	148,737,715

المصدر :من إعداد الطالبة بناءا على الميزانية الجبائيةللمؤسسةخلالالفترة2010-2013

يلاحظ من خلال الجدول ارتفاع متزايد لمعظم خصوم المؤسسة من سنة لأخرى، يتبين هذا من خلال الميزانية الجبائية التي تحتوي معلومات محاسبية تفي بالمتطلبات الضريبية.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الرقابة الجبائية على محاسبة المؤسسة

إن تعرض المؤسسة لرقابة جبائية من طرف إدارة الضرائب، هدفها مراقبة التصريحات الضريبية المكتتبة من طرف المؤسسة وفحص محاسبتها، حيث يعمل المحققون على استغلال كل المعلومات المتوفرة لديهم لاستخراج رقم الأعمال غير مصرح به، والوصول إلى النتيجة المحققة فعلا من طرف المؤسسة. فهذه التحقيقات ينجم عنها ضرائب وغرامات جديدة تمس جميع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة.

المطلب الأول: كيفية سير عملية الرقابة الجبائية

قد كانت مؤسسة الأشغال العمومية والطرقات والبناء محل إخضاع للرقابة الجبائية سنة2014 من طرف الإدارة الجبائية.

قبل البدا في إجراء أي رقابة أرسلت مصلحة الضرائب إشعار بالتحقيق رقم 366 في 2014/03/03،إذ تستفيد المؤسسة من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، حدد به مدة التحقيق من 2014/03/16 إلى 2014/09/28 للسنوات2010 ،2011،2012،2013 المتعلقة بالضرائب والرسوم التالية:**IRG/S،IRCM،TAP،TVA،IBS**

بعد ذلك قام المراقبون بإلقاء نظرة شاملة على الدفاتر المحاسبية والتأكد من تواريخ المصادقة عليها في المحكمة المختصة وكانت كالتالي:

- دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ 2009/01/27 ويحتوي على 48 ورقة.
- دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ 2009/01/27 ويحتوي على 48 ورقة.
- دفتر الأجور: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ 2009/01/27 ويحتوي على 48 ورقة.
- الدفاتر المساعدة: هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الإعلام الآلي وهي دفتر المشتريات دفتر المبيعات، دفتر البنك، دفتر الصندوق ودفتر العمليات المختلفة.

المطلب الثاني: تحليل الرقابة الجبائية على أرقام الأعمال

بالرجوع إلى الوثائق والمستندات والمعطيات المقدمة في الجداول السابقة رقم(04)،(05)،(06) يتبين لنا رقم الأعمال المصرح به للسنوات موضوع الدراسة كما يلي:

- 2010: 42.905.634 دج خارج الرسم.
- 2011: 45.072.860 دج خارج الرسم.
- 2012: 114.100.874 دج خارج الرسم.
- 2013: 159.208.436 دج خارج الرسم.

أولا – تأسيس رقم الأعمال:

تم الاعتماد في تأسيس أرقام الأعمال على المقبوضات حسب الكشف البنكي، ووضعيات الأشغال وكذلك المعلومات المتوفرة بالملف الجبائي.

الجدول رقم(07) : نتائج الرقابة الجبائية على أرقام الأعمال

الوحدة بالدينار الجزائري

البيانات/سنوات	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال المستخرج	42.905.634	45.072.860	114.100.874	1593.208.436
رقم الأعمال المصرح به	42.905.640	45.072.860	114.306.239	159.430.155
الفارق	–	–	–	–

المصدر : نتائج الرقابة الجبائية للمؤسسة خلال الفترة 2010–2013.

من خلال الجدول رقم(07) نلاحظ أن المؤسسة تحقق ارتفاعًا من سنة لأخرى على مستوى أرقام الأعمال المستخرجة التي تم الحصول عليها عن طريق البحث وجمع المعلومات التي قامت بها الإدارة الجبائية، وما يمكن استنتاجه أن أرقام الأعمال المستخرجة خلال السنوات 2010، 2011، 2012، 2013 مطابقة للأرقام المصرح بها من طرف المؤسسة ويتضح ذلك من عدم وجود فوارق أرقام أعمال غير مصرح بها،وإن دل هذا على شيء فإنما يدل على مصداقية تصريحاتها الضريبية المشار إليها سابقا التي أعطت صورة حقيقية عن مركز المؤسسة الضريبي.

ثانيا- تحديد الرسوم أرقام الأعمال:

1- الرسم على النشاط المهني TAP.

الجدول رقم(08): نتائج الرقابة الجبائية المرتبطة بالرسم على النشاط المهني

الوحدة بالدينار الجزائري

البيانات / السنوات	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال المستخرجة	42.905.634	45.072.860	114.100.874	159.208.436
رقم الأعمال المصرح به	42.905.634	45.072.860	114 .306.239	159.430.195
فرق	-	-	-	-
معدل الرسم	%2	%2	%2	%2
مبلغ الرسم	-	-	-	-
معدل العقوبة	%10	%10	%10	%10
عقوبة	-	-	-	-
المجموع	-	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الرقابة الجبائية للمؤسسة خلال الفترة2010-2013

نلاحظ أن من خلال الجدول رقم(08) أن مبالغ الرسم على النشاط المهني المدفوع من طرف المؤسسة قبل أن تتعرض للرقابة الجبائية للسنوات موضوع الدراسة هي كالتالي:

858.913 دج، 901.457 دج، 2.286.125 دج، 3.188.604 دج، غير أنه بعد تتبع المراقبون للتصريحات الشهرية **G50** تبين أن المؤسسة قامت بتسديد كل مبالغ الرسم على النشاط المهني، ويبين هذا من عدم وجود فوارق أقام أعمال غير مصرح بها، نتيجة صدق التصريحات الضريبية.

2- الرسم على القيمة المضافة TVA

الجدول رقم(09): نتائج الرقابة المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة

الوحدة بالدينار الجزائري

البيانات /السنوات	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال المستخرجة	42.905.634	45.072.860	114.100.874	159.208.436
رقم الأعمال المصرح به	42.905.640	45.072.860	114.306.239	159.430.195
الفارق	-	-	-	-
معدل الرسم	%7	%7	%7	%7
الرسم المستحق	-	-	-	-

المصدر:نتائج الرقابة الجبائية للمؤسسة خلال الفترة2010-2013.

من خلال الجدول رقم(09) نستنتج أن المؤسسة تحقق ارتفاعًا على مستوى أرقام الأعمال من سنة لأخرى، إذ تخضع الأشغال المنجزة من قبل المؤسسة في أغلبها إلى الرسم على المبيعات بمعدل 7%، قامت الإدارة الجبائية بالاستخراج أرقام الأعمال عن طريق البحث وجمع المعلومات من الجهات الخارجية والتي تبينت أنها مطابقة لأرقام الأعمال المصرح بها.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الرقابة الجبائية على تأسيس الأرباح

- دراسة الأعباء:

الجدول رقم(10): نتائج الرقابة الجبائية المرتبطة بالضريبة على أرباح الشركات

الوحدة بالدينار الجزائري

البيانات / السنوات	2010	2011	2012	2013
الأعباء المخصومة	5.902.299	-	2.578.364	24.575.231
الأعباء الفعلية	5.642.337	-	2.461.027	23.840.833
الفارق	259.962	-	117.337	734.398

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الرقابة الجبائية للمؤسسة خلال الفترة2010-2013.

بعد دراسة الأعباء المتعلقة بالسنوات موضوع الدراسة تم رفض مبلغ 259.962 دج سنة 2010 خاص بمصاريف المستخدمين غير المبررة ذلك باعتماد على جداول اشتراكات الضمان الاجتماعي لعمال الشركة وسجل الأجور. أما في سنة 2012 قامت الإدارة الجبائية برفض مبلغ 117.337 دج المتعلق بضرائب ورسوم غير مبررة وفي سنة2013 وبعد دراسة الأعباء تم رفض مبلغ 175.252 دج الخاص بمصاريف المستخدمين غير المبررة ومبلغ 559.146 دج الخاص بالسيارة السياحية حيث قامت المؤسسة بالاستفادة من المبلغ الإجمالي للسيارة ضمن مخصصات الإهتلاك.

المبحث الثالث: تحليل الخطر الضريبي بعد الرقابة الجبائية

من خلال ما تم تحليله فإن مؤسسة الأشغال والطرقات والبناء التي كانت محل مراقبة جبائية قد تعرضت لمخاطر ضريبية تم اكتشافها من طرف الإدارة الجبائية، فمن خلال المعطيات المقدمة في الجدول السابقة سوف نقوم بتحليل الخطر الضريبي الذي تعرضت له المؤسسة من خلال خضوعها لرقابة جبائية.

المطلب الأول: تحليل الخطر الضريبي على أرقام الأعمال

من خلال نتائج الرقابة الجبائية التي خضعت لها المؤسسة أنظر الملحق رقم (**03)**. تبين أن رقم الأعمال المستخرجة للسنوات موضوع الدراسة مطابق لرقم الأعمال المصرح به كما يلي:

2010: 42.905.634 دج خارج الرسم.

2011: 45.072.860 دج خارج الرسم.

2012: 114.100.874 دج خرج الرسم.

2013: 159.208.436 دج خارج الرسم.

هذا لا ما يؤثر على كل من الرسم على النشاط المهني TAPوالرسم على القيمة المضافةTVA.

أولا- الرسم على النشاط المهني:

بالرجوع إلى الوثائق والمستندات السابقة تبين أن الرسم على النشاط المهني المدفوع من طرف المؤسسة قبل أن تتعرض للرقابة الجبائية خلال السنوات موضوع الدراسة كما يلي:

858.913 دج،901.457 دج، 2.286.125 دج، 3.188.604 دج.

ومن خلال التصريحات الشهرية**G50**تبين أن المؤسسة قامت باحتساب كل مبالغ الرسم على النشاط المهني هذا ما يجنبها مبالغ إضافية المتمثلة في العقوبات المرتبطة بالرسم على النشاط المهني وبالتالي فالمؤسسة ليست في حالة خطر ضريبي للسنوات موضوع الدراسة.

ثانيا- الرسم على القيمة المضافة TVA:

1- الرسم على المشتريات

الجدول رقم(11): نتائج الرقابة الجبائية المرتبطة بالرسم على المشتريات

الوحدة بالدينار الجزائري

البيانات / السنوات	2010	2011	2012	2013
الرسم على المشتريات المستخرجة	4.467.916	3.662.313	11.911.335	16.707.086
الرسم على المشتريات المصرح بها	4.467.916	3.662.313	11.911.335	16.707.086
الفارق	-	-	-	-

المصدر: نتائج الرقابة الجبائية للمؤسسة خلال الفترة 2010-2013

نلاحظ من خلال الجدول أنه لا يوجد فوارق بين قيم الرسم على المشتريات المستخرج والرسم على المشتريات المصرح به للسنوات موضوع الدراسة، هذا ما يجنبها مبالغ إضافية متمثلة في عقوبات مرتبطة بتسيير الرسم على القيمة المضافة، وبالتالي المؤسسة لا تعتبر في حالة خطر ضريبي.

2- الرسم على المبيعات:

بالرجوع إلى الوثائق والمستندات تبين أن أرقام الأعمال المستخرجة خلال السنوات 2010،2011،2012،2013 متطابقة مع أرقام الأعمال المصرح بها من طرف المؤسسة، هذا ما أدى إلى عدم وجود فوارق إضافية في مبلغ الرسم عن القيمة المضافة، وبتالي المؤسسة ليست في حالة خطر ضريبي اتجاه هذا الرسم.

المطلب الثاني: تحليل الخطر الضريبي الناتج عن عدم الافصاح

أولا- فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات IBS:

تخضع مجمل الأرباح والمداخل التي تحققها المؤسسة للضريبة على أرباح الشركات **IBS** بنسبة 19%.

الجدول رقم(12): العقوبات المرتبطة بالضريبة على أرباح الشركات

الوحدة بالدينار الجزائري

البيانات	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال المصرح به	42.905.634	45.072.860	114.100.874	159.208.436
رقم الأعمال المصرح به	42.905.640	45.072.860	114.306.239	159.430.195
الفارق في الرقم الأعمال	–	–	–	–
الربح المصرح به	2.684.373	3.102.548	9.292.950	18.621.403
الربح الخاضع	3.208.746	3.102.548	9.292.950	18.621.403
الأعباء المرفوضة	259.962	–	117.337	734.398
الربح المستخرج	3.468.708	3.102.548	9.410.287	19.355.801
الفارق في الربح	784.335	–	117.337	734.398
الضريبة المستخرجة	659.055	589.484	1.787.955	3.677.602
الضريبة المصرحة بها	510.031	589.484	1.765.661	3.538.067
الفارق	149.024	–	22.294	139.536
نسبة العقوبة	%15	%10	%10	%15
العقوبة	22.354	–	2.229	20.930
المجموع	171.377	–	24.523	160.466

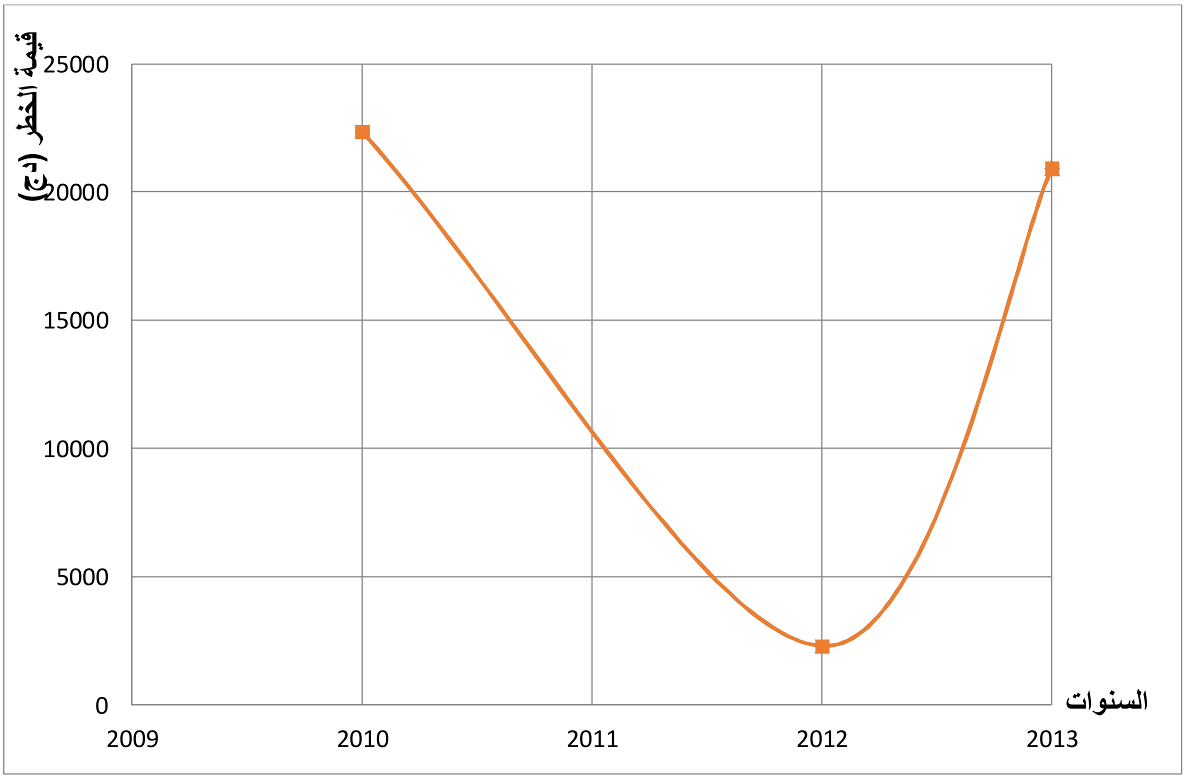
المصدر: نتائج الرقابة الجبائية للمؤسسة خلال الفترة 2010–2013

من خلال الجدول رقم(12) نستنتج أن المؤسسة تحقق نتائج متزايدة من سنة لأخرى على مستوى الأرباح المستخرجة، حيث نلاحظ خلال سنة 2010 أن الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة من طرف المؤسسة قبل أن تتعرض للرقابة الجبائية هي 510.031 دج وبعد دراسة الأعباء لهذه السنة تم رفض مبلغ 259.962 دج خاصة بمصاريف المستخدمين غير مبررة، حيث قدر الفرق في الربح المستخرج 784.355 دج، وبالتالي يخضع للضريبة على أرباح الشركات بنسبة 19% أي 149.024 دج، كما تخضع المؤسسة لعقوبة مالية بنسبة 15% لأن مبلغ الحقوق المتملص منها لم يتجاوز 200.000 دج أما في سنة 2012 نلاحظ أن الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة من طرف المؤسسة قبل أن تتعرض للرقابة الجبائيةهو1.765.661 دج وبعد دراسة الأعباء تم رفض مبلغ 117.337 دج المتعلق بالضرائب ورسوم

غير مبررة، حيث قدر الفرق في الضريبة غير المصرح بها بـ 22.294 دج ، يترتب عن هذا الفرق عقوبة مالية بنسبة 10% لأن مبلغ الحقوق المتملص منها يتجاوز 50.000 دج وفي سنة 2013 نلاحظ أن الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة قبل التعرض للرقابة الجبائية هي 510.031 دج، وبعد دراسة الأعباء تم رفض مبلغ 175.252 دج الخاص بمصاريف المستخدمين ومبلغ 559.146 دج الخاص بالسيارة السياحية، كما تخضع المؤسسة لعقوبة مالية بنسبة 15%،وبالتالي فالمؤسسة في حالة خطر ضريبي ناتج عن تحملها لعقوبات مالية مرتبطة بالضريبة على أرباح الشركات، حيث تقدر بقيمة الخطر في سنة 2010 بـ 22.354 دج، وتنخفض إلى 2.299 دج في سنة 2012، لترتفع إلى 20.930 دج في سنة 2013.

ويمكن توضيح هذا من خلال المنحنى البياني التالي:

شكل رقم(05):تطور قيمة الخطر الضريبي المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على معطيات الجدول رقم(09)

ثانيا- فيما يخص مدا خيل رؤوس الأموال المنقولة IRG/IRCM:

الجدول رقم(13): العقوبات المرتبطة بالضريبة على الدخل الإجمالي فئة رؤوس الأموال المنقولة

الوحدة بالدينار الجزائري

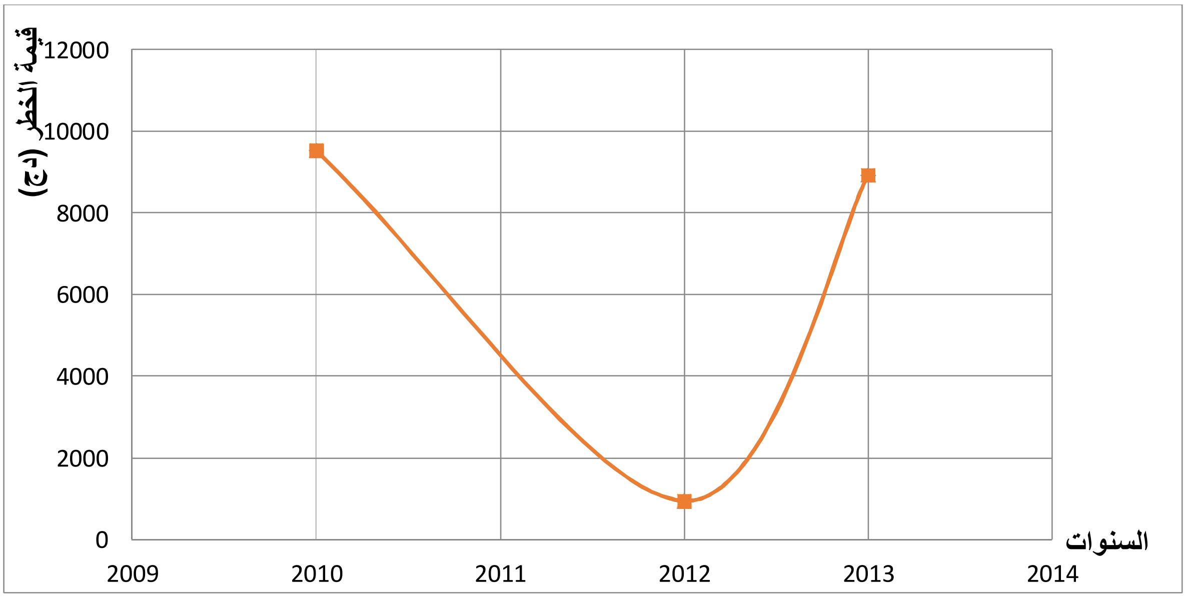
البيانات /السنوات	2010	2011	2012	2013
الربح القابل للتوزيع	784.335	-	117.337	734.398
الضريبة IBS	149.024	-	22.294	139.536
الربح الموزع	635.311	-	95.043	594.486
الحقوق	63.531	-	9.504	59.486
نسبة العقوبة	%15	-	%10	%15
العقوبة	9.530	-	950	8.922
المجموع	73.061	-	10.455	68.400

المصدر: نتائج الرقابة الجبائية للمؤسسة خلال الفترة 2010-2013، أنظر الملحق رقم(03)ص

من خلال الجدول رقم(13) نلاحظ خلال سنة 2010 أن الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة المدفوعة من طرف المؤسسة قبل أن تتعرض للرقابة الجبائية هي 217.434 دج، وبعد دراسة الأعباء لهذه السنة تم رفض مبلغ 259.962 دج ، حيث قدر الربح الموزع بـ 635.311 دج وبالتالي يخضع للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة بنسبة 10% أي 63.531 دج كما تخضع المؤسسة إلى العقوبة مالية بنسبة 15% لأن مبلغ الحقوق المتملص منه لم يتجاوز 200.000 دج تحملت المؤسسة في سنة 2012 عقوبة مالية بنسبة 10% لأن مبلغ الحقوق المتملص منه لم يتجاوز 50.000 دج وفي سنة2013 عقوبة مالية بنسبة 15%، وبالتالي المؤسسة في حالة خطر ضريبي ناتج عن تحملها العقوبات مالية مرتبطة بالضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، حيث تقدر قيمة الخطر في سنة 2010 بـ 9.530 دج لتنخفض إلى 950 دج في سنة 2012، ثم ترتفع إلى 8.922 دج في سنة 2013.

ويمكن توضيح هذا من خلال المنحنى البياني التالي:

شكل رقم(06):تطور قيمة الخطر الضريبي المرتبط بمداخيل رؤوس الأموال المنقولة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على معطيات الجدول رقم(10)

ثالثا– فيما يخص الضريبة على المكافآت والعلاوات IRG/S:

تخضع المبالغ المدفوعة للمسير ذا الأغلبية المدفوعة كمكافأة للضريبة على الدخل الإجمالي **IRG**بنسبة 20%.

الجدول رقم(14): **العقوبات المرتبطة بالضريبة على الدخل الإجمالي فئة المكافآت والعلاوات الممنوحة للمسيرين**

الوحدة بالدينار الجزائري

البيانات / السنوات	2010	2011	2012	2013
المبالغ المدفوعة للشركات	–	–	–	2.160.000
معدل الضريبة IRG	%20	%20	%20	%20
الفارق في الضريبة	–	–	–	432.000
معدل العقوبة	%10	%10	%10	%25
العقوبة	–	–	–	108.000
المجموع الواجب الدفع				540.000

المصدر: نتائج الرقابة الجبائية للمؤسسة خلال الفترة 2010–2013.

من خلال الجدول رقم (14) نلاحظ خلال سنة2013 أن المبلغ المدفوع للمسير كمكافأة هو2.160.000 دج ، تبين بعد الرقابة أن المبلغ المدفوع يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي **IRG**بنسبة 20% أي 432.000 دج، لأن مكافأة المسير تعتبر كأرباح غير تجارية (BNC)، كما تتحمل المؤسسة عقوبة مالية بنسبة 25% لأن مبلغ الحقوق المتملص منه تجاوز 200.000 دج، وبالتالي المؤسسة في حالة خطر ضريبي ناتج عن تحملها لعقوبة مالية مرتبطة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ، حيث تقدر قيمة الخطر بـ 540.000 دج.

المطلب الثالث: تطور قيمة الخطر الضريبي الناتج عن عدم الإفصاح الضريبي

يمكن إظهار أثر الإفصاح الضريبي على قيمة الخطر الضريبي الذي تتحمله المؤسسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (15):تطور قيمة الخطر الضريبي الذي تتحمله مؤسسة الأشغال العمومية

الوحدة بالدينار الجزائري

البيانات	2010			2011			2012			2013		
	الإفصاح	عدم الإفصاح	الفارق	الإفصاح	عدم الإفصاح	الفارق	الإفصاح	عدم الإفصاح	الفارق	الإفصاح	عدم الإفصاح	الفارق
TAP	858.913	858.913		901.457	901.457	ـــــ	2,286,125	2,286,125	ـــــ	3,188,604	3,188,604	ـــــ
IBS	659.054	681.408	2.2354	589.484	589.484	ـــــ	1,787,955	1,790,184	2.229	3,677,067	3,697,997	20.93
IRCM	280.965	290.495	9530	251.306	251.306	ـــــ	762.233	772.688	10.455	1,567,873	1,642,231	74.358
IRG	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ	2,160,000	2,268,000	180000
المجموع	1,798,932	1,830,816	31.884	1,742,247	1,742,247		4,836,313	4,848,997	12.684	10,593,544	10,796,832	203.288

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2010-2013

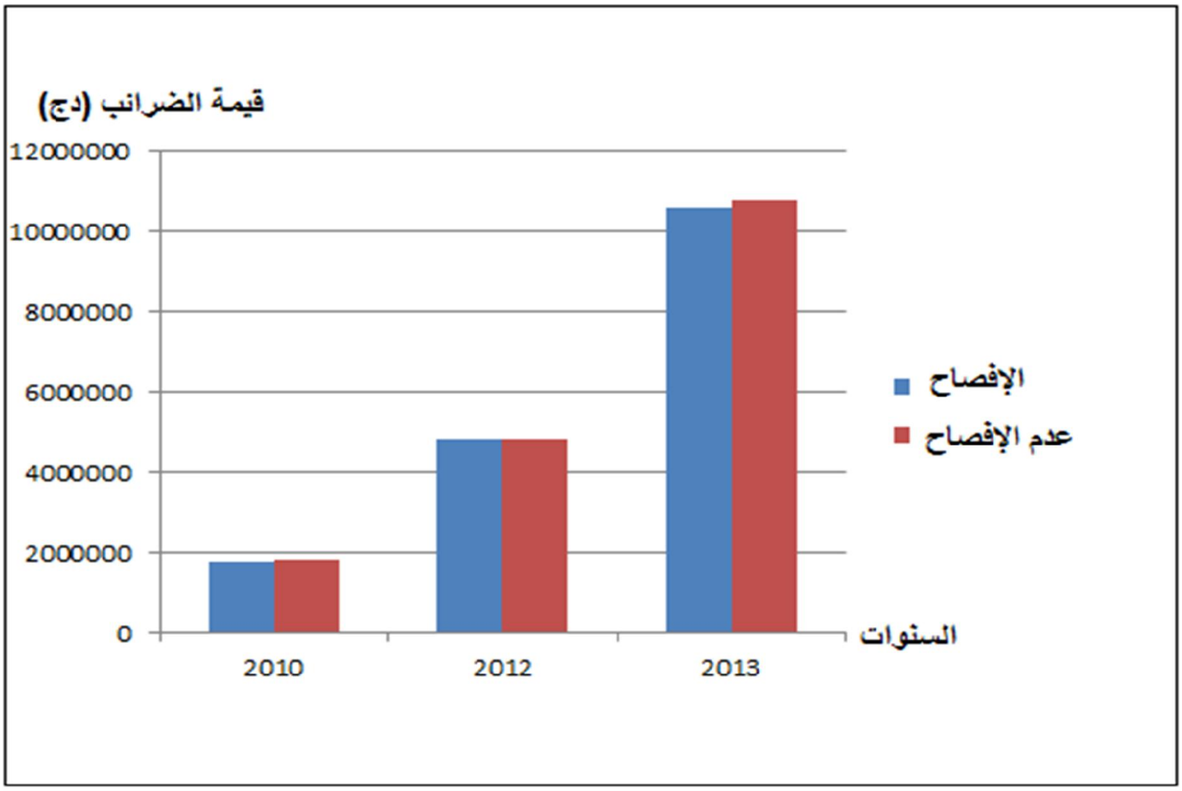
من خلال الجدول رقم(15) نستنتج أن المؤسسة في ظل الإفصاح الضريبي تتحمل ضرائب بقيمة تقدر بـ 1.798.932 دج خلال سنة 2010 لترتفع خلال سنة 2012 إلى 4.836.313 دج إلى 10.593.544 دج خلال سنة 2013.

أما في حالة عدم الإفصاح الضريبي فنستنتج أن المؤسسة تتحمل ضرائب بقيمة أكبر منها في حالة الإفصاح الضريبي حيث يقدر ب1.830.816 دج في سنة 2010، 4.848.997 دج في سنة 2012 و10.796.832 دج في سنة 2013،وهذا ناتج عن الفارق الإضافي المتمثل في العقوبات.

ويمكن تمثيل معطيات الجدول رقم(15) بـ الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (07): تطور قيمة الضرائب التي تتحملها المؤسسة في ظل الإفصاح وعدم الإفصاح

الوحدة بالدينار الجزائري



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على معطيات الجدول رقم (15)

خلاصة الفصل:

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل التطبيقي دراسة أثر الإفصاح الضريبي على الخطر الضريبي لمؤسسة الأشغال العمومية بعد خضوعها للرقابة الجبائية، وذلك من خلال التقديم العام في البداية للمؤسسة، حتى نحدد بذلك معالم الإطار الجبائي، الذي تمت فيه دراستنا، كما تم التطرق إلى دراسة وضعية التصريحات الضريبية المقدمة من طرف المؤسسة من خلال تحليل المعطيات الجبائية والمحاسبية.

حيث تبين لنا من خلال الدراسة أن المؤسسة في حالة خطر ضريبي الناتج عن النتيجة الجبائية والمتمثل في تضخيم المصاريف.

الخاتمة

الخاتمـــــــة

لقد تبين بشكل واضح من خلال ما ورد في الفصل الأول للبحث أنه يجب على المؤسسة أن تفصح في تصريحاتها الضريبية والقوائم المالية المرفقة بها عن كل المعلومات والبيانات بكل وضوح ودقة وفي المواعيد التي تحددها مصلحة الضرائب، نظرا لأهمية عنصر الوقت بالنسبة لتقديم التصريحات، وبتالي تحقيق الفعالية الضريبية إلى جانب الانتظام الضريبي وقد بينا أن هذا يتطلب الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية التي تعمل على تدعيم مبدأ الإفصاح والشفافية.

أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه لدراسة الخطر الضريبي الذي يعبر عن الوضعية الجبائية للمؤسسة نتيجة تحملها لأعباء إضافية متمثلة في العقوبات والغرامات الناتجة عن عدم التزامها في تقديم التصريحات، أو عدم إيفائها لشروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

وللوقوف على حقيقية هذه المعطيات كانت الدراسة التطبيقية التي تم من خلالها توضيح أثر الإفصاح الضريبي على تخفيض المخاطر الضريبية، وما توفره المؤسسة في ظل احترام القانون والتشريعات المعمول بها.

أولا: نتائج اختبار الفرضيات

إن الفرضية الأولى المبنية على أن الخطر الضريبي نتيجة حتمية لعدم إيفاء المؤسسة لالتزاماتها الجبائية قد تحققت لكون الالتزامات الجبائية التي يقرها التشريع الجبائي للمؤسسة تمثل المصدر الرئيسي لوقوع المؤسسة في الخطر الضريبي.

أما الفرضية الثانية و المتمثلة في كون الرقابة الجبائية أهم وسيلة لاكتشاف الخطر الضريبي فقد اتضح جليا من خلال الصلاحيات و السلطة القانونية التي تتمتع بها الرقابة الجبائية، ما يمكنها من إجراء الرقابة بصورة واسعة تشمل جميع العناصر والبيانات مثل الدفاتر المحاسبية والوثائق التجارية، وبتالي اكتشاف الخطر الضريبي إن وجد.

أما الفرضية الثالثة والمتمثلة في مساهمة جودة التصريحات الضريبية على تدنئة الخطر الضريبي تحققت لأن المؤسسة التي لاتوفر معلومات ضريبية صحيحة و ذات مصداقية في الوقت المناسب لمستخدميها، تكون عرضة لجملة من المخاطر الضريبية.

ثانيا: النتائج العامة

ولهذا تم التوصل إلى جملة من النتائج العامة كالآتي:

1. تعتبر الضريبية متغيرا استراتيجيا يجب مراعاتها عند تحديد القرارات المتعلقة بالمؤسسة؛
2. لايمكن إنكار المجهودات التي يقوم بها المشرع الجبائي الجزائري، والتي تهدف إلى تخفيف العبء الضريبي على المؤسسة؛
3. إن الالتزام الضريبي واحترام القوانين والتشريعات الجبائية، يضمن توفير قوائم مالية وتصريحات سليمة ومناسبة ؛
4. إن التعديلات المستمرة والدورية الخاصة بالنظام الضريبي الجزائري، وهذا عبر قوانين المالية لكل سنة يعيق المؤسسة من وضع خطط طويلة المدى، ويؤدى بها إلى أخطار ضريبية؛
5. إن دراسة الخطر الضريبي الذي يندرج ضمن التسيير الجبائي للمؤسسة يهدف إلى إعطاء طابع الفعالية لقراراتها، ومن أجل تفادي هذا الخطر لا بد من إسناد مهمة التسيير الجبائي في المؤسسة إلى مختصين في مجال الجباية .

ثالثا: الاقتراحات

هذه النتائج تؤدي بنا إلى تقديم جملة من التوصيات والاقتراحات التي تعمل على تخفيض المخاطر الضريبية وذلك من خلال الالتزام بالإفصاح الضريبي

1. ضرورة إنشاء مصلحة جبائية مستقلة عن المحاسبة داخل المؤسسة تخول لها صلاحيات مناسبة وكافية تسمح لها بمواكبة التعديلات المستمرة؛
2. العمل على جعل القوانين الجبائية والاستثمارية تتسم بالوضوح ،الشفافية والثبات؛
3. ضرورة الإفصاح الضريبي السليم الذي يسمح للمؤسسة بدفع أقل الضرائب دون الإخلال بالقوانين المعمول بها؛
4. ضرورة مساعدة المكلف بالضريبية لتكون المعلومات والبيانات التي يقدمها متوافقة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، لأن ذلك يعطى مؤشرا ايجابيا عن مصداقية التصريحات الضريبية المقدمة من طرف المكلف؛
5. محاربة كل مظاهر الإهمال والإغفال الجبائي الممكن الوقوع فيها لما لها من انعكاسات خطيرة على الوضعية المالية للمؤسسة؛

6. تحسين العلاقة مع المكلفين و ضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الضريبية، والرجوع للإدارة الضريبية لتزويدهم بالمعلومات اللازمة والمشاركة في ملتقيات متعلقة بالإدارة أو وزارة المالية لتطوير ثقافتهم الضريبية واقتناعهم بضرورة واجبهم نحو الالتزام الضريبي.

آفاق البحث

بعد معالجة الموضوع والوقوف على النتائج وتقديم الاقتراحات، يمكن تقديم جملة من المواضيع والتي يمكن التفكير فيها كآفاق لدراسات مستقبلية، وتتمثل في مايلي:

1. مكانة الإفصاح الضريبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
2. أثر جودة المعلومات الجبائية على تحقيق الأمن الجبائي.

قائمة المراجع

- **المراجع باللغة العربية**

أولا: الكتب

1. أبوزيد محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، القاهرة، 2005.
2. الجعارات خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إيثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008.
3. الدرادكة مأمون سليمان، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، دار صفاء للنشر، الطبعة الأولى والتوزيع، عمان، 2008.
4. حماد طارق عبد العال، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، الدارة الجامعية، الإسكندرية، 2006.
5. حنان رضوان حلوه، تطور الفكر المحاسبي(مدخل نظرية المحاسبة)، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2001.
6. حنان رضوان حلوه، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2006.
7. مامش يوسف، ناصر عدون دادي، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية للطباعة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008
8. محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، 2014.
9. محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2005.
10. محرزي محمد عباس، مدخل إلى الجباية والضرائب، ITCIS للنشر، الجزائر، 2010.
11. مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مطبعة دار هومة، الجزائر، 2003.
12. المطارنة غسان فلاح، مؤيد راضى خنفر، تحليل القوائم المالية نظري تطبيقي، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006 .
13. نصر علي عبد الوهاب، القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

14. السالمي علاء عبد الرزاق، نظم إدارة المعلومات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003.
15. عوادي مصطفى، يونس زين، الرقابة الجبائية، مطبعة سخري للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011.
16. عناية حسين غازي، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة،2006.
17. قدي عبد المجيد، دراسات علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011.
18. الشيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى الكويت، 1990 .

ثانيا: الرسائل و الأطروحات الجامعية

19. أبو حمام ماجد إسماعيل، أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.
20. أحمد بسام محمود، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006.
21. بن تومي بدرة، آثار تطبيق المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية– دراسة تطبيقية– مذكرة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013.
22. جاد الله جهاد محمد فهد، كفاءة المعلومات الضريبية في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية في ضوء استخدام نظم المعلومات المحسوبة، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011.
23. ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي –حالة الجزائر– رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
24. حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية" دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي"، رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة في العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.

25. حفاي عبد القادر، تسيير المخطر الجبائي في المؤسسة حالة شركة الأموال في إطار التشريع الجزائري، رسالة الماجستير غير منشورة في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الأغواط، الجزائر، 2004.
26. يحي لخضر، دور الامتيازات الجبائية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" دراسة حالة مؤسسة التجارية المطاحن الكبرى للجنوب – بسكرة– "رسالة لنيل شهادة الماجستير غير المنشورة في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2007.
27. المجهلي ناصر محمد علي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008–2009.
28. سمور إبراهيم خليل، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام، رسالة لنيل شهادة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
29. عجلان العياشي، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992–2009، رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005–2006.
30. عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي"، رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة خيضر، بسكرة، 2012.
31. فلاح محمد، السياسة الجبائية– الأهداف والأدوات–، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
32. قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية "دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة" الجزائر للفترة 2009–2010، رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
33. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين "حالة الجزائر من 2003–2008"، رسالة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، قسم علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية، 2008.

34. التاية هشام راضي هشام، النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004.

ثالثا: المجلات

35. إبراهيم أحمد محمد بهاء الدين، أثر إتباع منهج التوسع في الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في ترشيد التحاسب الضريبي للضريبة على أرباح الشركات، مجلة البحوث التجارية، معهد الكفاءة الإنتاجية، جامعة الزقازيق، مصر،1992.

36. جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبة الدولية–دراسة ميدانية– مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات،العدد2014،32.

37. ولهي بوعلام، العياشي عجلان، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 08، 2008.

38. ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد12، 2012.

39. حمادة رشا، أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 26، جامعة دمشق، 2010.

40. لطيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29، العدد رقم 1، 2007.

41. عباسي صابر، محمد فوزي شعوبي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة – الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد12.

42. علي الحكيم، ليث عمار عبد الأمير زوين، قياس جودة معلومات الوظائف الداعمة لعمليات إدارة علاقات الزبون باستخدام نشر دالة الجودة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 3، المجلد 11، العراق، 2009.

43. الخطيب خالد، التهرب الضريبي، مجلة دمشق، العدد 02، المجلد 16، 2000.

رابعا: الملتقيات و المؤتمرات

44. إبراهيم خليل محمد أحمد، دور حكومة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، ورقة بحث، ندوة السوق المالية السعودية- نظرة مستقبلية- جامعة الملك خالد، السعودية، نوفمبر 2007.

45. جغلوف ثلجة نوال، التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الثامن من حول "مهنية التدقيق في الجزائر"، جامعة سكيكدة، 2010.

46. ولهي بوعلام، نحو مساهمة عملية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات، المؤتمر الثالث حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، كلية العلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، الأردن، 18-17 أفريل 2013.

47. ولهي بوعلام، العياشي عجلان، دور السياسة الجبائية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في ظل التحولات المتسارعة، الملتقى الدولي حول اقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة، دورة تدريبية حول أساليب الخوصصة وتقنياتها، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 3-7 أكتوبر، 2004.

48. زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 14-15 أفريل 2009.

خامسا: القوانين والمراسيم

49. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجزائر،2014.

50. قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر، 2014.

51. قانون المالية، الجزائر، 2014.

52. قانون المالية التكميلي، الجزائر،2011 .

53. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية،2014.

54. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة" الجزائر،2014.

- **المراجع باللغة الفرنسية**

أولا: الكتب

55. Christine Collete, Gestion fiscale des entreprises, Ellipse, Paris, 1998.
56. Jacques duhem, Michel Jammes"Audit et gestion fiscael de l'entreprise "edition EFE, Paris, 1996.

ثانيا: الدلائل والقوانين

57. Ministère des Finances, DGI, Guide pratique des Déclarations fiscales, 2015.

58. Ministére des Finances،DGI ,"dispositif de l'agence nationale de développement de l'investissment " ،2015.

مواقع الانترنت

1. http// :www.oecd.org/fr/ctp/administration/34511821.pdf.
2 .http// :www.capacanada.ca/media/business-and accounting/50027.pdf.

الملاحق

- **ملحق رقم 01:** تصريح نموذج G 50 لشهر ماي سنة 2013
- **ملحق رقم 02:** الميزانية الجبائية لسنة 2013
- **ملحق رقم 03:** نتائج الرقابة الجبائية لسنوات 2010- 2011- 2012- 2013

الملحق رقم (01)

Série G. N°50

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE:
INSPECTION DES IMPOTS DE: DJAAFRA M'stia
RECETTE DES IMPOTS DE: DJAAFRA
COMMUNE DE: M'stia

MOIS DE Mai 2013
..... TRIMESTRE 200 ...

A RAPPELER OBLIGATOIREMENT

Identifiant Fiscal

ARTICLE D'IMPOSITION

F.J.

IMPOTS ET TAXES PERCUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE

DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT

Mr
(Nom et Prénom - raison sociale)
Activité/profession
Adresse :

ATTENTION

La présente déclaration Doit êtr déposée à la recette des impôts dans Les VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS.

CODE ACTIVITE

Nature des impôts	Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires brut	Chiffre d'affaires imposable recettes professionnelles imposables	Taux	Montant à payer (en D.A.)
T.A.P.	C 1 A 11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50 %.....	0	0	2 %	0
	C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30 %.....	0	3 910 000	"	0
	C 1 A 13	Affaires sans réfaction.....	25 912 380	22 002 380	"	0
	C 1 A 14	Affaires exonérées	0	0	"	0
	C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales).....	0	0	"	0
		TOTAL	25 912 380	25 912 380		0

Nature des impôts	Code	Acomptes et solde I.B.S	Détermination des acomptes et du solde de liquidation	Montant à payer (en D.A.)
AP/IBS	E 1 M 10	.....Acompte provisionnel.....	.....	0
	E 1 M 10	Solde de liquidation.....	.....	0
			TOTAL	0

Nature des impôts	Code	Catégories des revenus soumis au versement forfétaire	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en D.A.)
V.F.	C 1 C 10	Traitements, salaires, émoluments, primes, indemnités, rémunérations diverses.....	0	3 %	0
		TOTAL	0		0

Nature des impôts	Code	Catégories des revenus soumis au versement forfétaire	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en D.A.)
IRG/Salaires	E 1 L 20	IRG/Traitements salaires, pensions et rentes viagères	1 486 928	Barème	28 414
Autres Retenues à la source I.R.G	E 1 L 30	IRG/Revenus des Créances, dépôt et Cautionnements (Titres nominatifs)	0	10 %	0
	E 1 L 40	IRG/Bénéfices distribués par les Sociétés de capitaux et assimilées	0	20 %	0
	E 1 L 60	IRG/Revenus des bons de caisse anonymes IRCM 2010-2011	0	30 %	198 000
	E 1 L 80	IBS/Autres retenues à la source	0	.....	0
Retenues à la source I.B.S	E 1M 30	IBS/Revenus des Entreprises Etrangères non Installées en Algérie (Prest. De services) (1)	0	24 %	0
	E 1M 40	IBS/Autres retenues à la source	0	.....	0
		(1) joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.			
		TOTAL	1 486 928		226 414

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro (exemple :325.626 D.A. = --------> 325.620 D.A.)

A/ Chiffres d'affaires

Code	Opérations assujetties à la TVA	Chiffre d'affaires Total	Chiffre d'affaires Exonéré	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant à payer (en D.A.)
	Produits, biens, opérations et services visées par l'article 23 du C/TCA :					
E 3 B 11	Produits et denrées ;	3 910 000	0	3 910 000	7%	273 700
E 3 B 12	Fourniture d'Energie (Gaz et électricité) ;	0	0	0	"	0
E 3 B 13	Travaux immobiliers (habitation)	0	0	0	"	0
E 3 B 14	Professions médicales ;	0	0	0	"	0
E 3 B 15	Commissionnaires et courtiers ;	0	0	0	"	0
E 3 B 16	Autres opérations et prestations de services ;	0	0	0	"	0
	Produits, biens, opérations et services visées par l'article 21 du C/TCA :					
E 3 B 21	Produits et denrées ;	22 002 380	0	22 002 380	17%	3 740 405
E 3 B 22	Prestations de services ;	0	0	0	"	0
E 3 B 24	Professions Libérales ;	0	0	0	"	0
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7% ;	0	0	0	"	0
E 3 B 37	Consommation sur place ;	0	0	0	"	0
E 3 B 36	Autres opérations ;	0	0	0	"	0
	TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES	25 912 380	0	25 912 380		4 014 105

B/ Déductions à Opérer

	NATURE DES DEDUCTIONS	MONTANT
E 3 B 91	Précompte antérieur (mois précédent)	163 500
E 3 B 92	T.V.A sur achat de biens, matières et services (art.29 C/T.C.A	3 885 605
E 3 B 93	T.V.A sur achat de biens amortissables (art.38 C/T.C.A)	0
E 3 B 94	Régularisation du prorata (déduction complémentaire) (art.40 C/T.C.A	0
E 3 B 95	T.V.A à récupérer sur factures annulées ou impayées (art.18 C/T.C.A	0
E 3 B 96	Autres déductions (Notification de précompte, etc...)	0
	Total des déductions à opérer (B)	4 049 105

C/ TVA à Payer

C	- Total des droits dûs	4 014 105
E 3 B 91	Régularisation du prorata (art.40 C/ T.C.A.) (+)	
	(Déduction excédentaire)	0
E 3 B 98	- Reversement de la déduction (art.37 C/ T.C.A.) (+)	0
	TOTAL A RAPPELER (C)	4 014 105
B	- Total des déductions à opérer (B) (-)	4 049 105
E 3 B 00	**TVA à payer au titre du mois (C - B)**	0
	(A reporter dans le cadre "Récapitulation " ligne 10)	
E 3 B 99	Précompte à reporter sur le mois suivant (B-C)	35 000

الملحق رقم (02)

ADMINISTRATION
DES IMPOTS

RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Numéro d'Identification Fiscale :

WILAYA
D' _____

Indiquer ci-contre la lettre et le numéro d'article de votre
d'article de votre imposition établie au titre
de l'année

COMMUNE
D' M'sila

IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES

TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE

ANNEE 2014

Timbre à Date du service

2014 أفريل 10

DECLARATION RELATIVE A L'EXERCICE DU 31/12/2013 AU 31/12/2013
OU DE LA PERIODE DU 31/12/2013 AU 31/12/2013

Imp.Officielle

A **IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE :**

1) Désignation de l'Entreprises (Raison Sociale et Forme) :

2) Activités excercées (souligner l'activité principale):

Code Activité : Numéro du Registre du Commerce :

3) Adresses :
– Du siège Social ou du principal établissement :
Au 1er Janvier 2013

/ N° Téléphone :

Au 1er Janvier 2014 (En cas de changement d'adresse en cours d'année) :

NOM ET ADRESSE DU COMPTABLE OU DU CONSEIL DONT LE DECLARANT A UTILISE LES SERVICES
(précisez si ces techniciens font ou non partie du personnel salarié de l'entreprise)

Numéro d'Identification Statistique :

- le montant des sommes à indiquer sur la présente déclaration doit etre arrondi au dinars le plus voisin, toute somme inférieure à 50 centimes est négligée et toute somme égale ou supérieure à 50 centimes est comptée pour un dinars.

Exercice clos le : 31/12/2013

BILAN (ACTIF)

ACTIF	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF NON COURANTS				
Ecart d'acquisistion - Goodwill positif ou négatif	0	0	0	0
Immobilisations incorporelles	0	0	0	0
Immobilisations corporelles				
Terrains	0	0	0	0
Bâtiments	0	0	0	0
Autres immobilisations corporelles	114 944 470	30 038 507	84 905 963	24 286 636
Immobilisations en concession	0	0	0	0
Immobilisations encours	0	0	0	0
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence	0	0	0	0
Autres particip. et créances rattachées	0	0	0	0
Autres titres immobilisés	0	0	0	0
Prêts et autres actifs financ. non courants	14 724 333	0	14 724 333	7 573 616
Impôts différés actif	0	0	0	0
TOTAL ACTIF NON COURANT	**129 668 803**	**30 038 507**	**99 630 296**	**31 860 252**
ACTIF COURANTS				
Stocks et encours	0	0	0	0
Créances et emplois assimilés				
Clients	0	0	0	0
Autres débiteurs	16 508 493	0	16 508 493	667 000
Impôts et assimilés	7 139 358	0	7 139 358	5 966 117
Autres créances et emplois assimilés	0	0	0	0
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	0	0	0	0
Trésorerie	25 459 568	0	25 459 568	47 793 838
TOTAL ACTIF COURANT	**49 107 419**	**0**	**49 107 419**	**54 426 954**
TOTAL GENERAL ACTIF	**178 776 222**	**30 038 507**	**148 737 715**	**86 287 206**

Exercice clos le : 31/12/2013

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	2 100 000	2 100 000
Capital non appelé	0	0
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))	0	0
Ecart de réévaluation	0	0
Ecart d'équivalence (1)	0	0
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)	18 545 117	9 281 688
Autres capitaux propres - Report à nouveau	15 714 297	8 396 269
Part de la société consolidante) (1)	0	0
Part des minoritaires (1)	0	0
TOTAL I	36 359 414	19 777 957
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	46 971 435	0
Impôts (différés et provisionnés)	0	0
Autres dettes non courantes	0	0
Provisions et produits comptabilisés d'avance	0	0
TOTAL II	**46 971 435**	**0**
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	46 077 238	45 624 949
Impôts	719 808	1 792 440
Autres dettes	18 609 820	19 091 861
Trésorerie Passif	0	0
TOTAL III	**65 406 866**	**66 509 250**
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**148 737 715**	**86 287 207**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

Exercice du :	01/01/2013	au :	31/12/2013

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques		N		N-1	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestation de services				
	Vente de travaux		159 430 195		114 306 2
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			159 430 195		114 306 2
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I - Production de l'exercice			159 430 195		114 306 2
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		109 105 573		83 115 188	
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'etudes et de prestations de services					
Autres consommations					
Rabais, remises, ristournes obtenues sur achats					
Services extérieurs	Sous traitance générale				
	Locations	4 200 920		4 907 000	
	Entretien, réparations et maintenance				
	Primes d'assurances			363 682	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires				
	Publicité				
	Déplacements, missions et réceptions				
Autres services		1 047 632		720 595	
Rabais, remises, ristournes obtenues sur services extérieurs					
II - Consommations de l'exercice		114 354 126		89 106 464	
III - Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			45 076 069		25 199 7

Exercice du : 01/01/2013 au : 31/12/2013

COMPTE DE RESULTAT

Charges de personnel	11 547 893		6 784 421	
Ompôts et taxes et versements assimilés	1 871 263		2 578 364	
IV - Excédent brut d'exploitation		31 656 913		15 836 99
Autres produits opérationnels		16 258		56
Autres charges opérationnelles	76 284		11 262	
Dotations aux amortissements	13 027 338		6 541 690	
Provisions				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V - Résultat opérationnel		18 569 548		9 284 60
Produits financiers				
Charges financières	24 431 06		2 915	
VI - Résultat financier		-24 431		-2 91
VII - Résultat ordinaire (V+VI)		18 545 117		9 281 68
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII - Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		18 545 117		9 281 68

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

Exercice du :	01/01/2013	au :	31/12/2013

9/ Tableau de détermination du résultat :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	18 545 11
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) 'cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		76 28
Autres réintégrations (*)		
	Total des réintégrations	76 28
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus de cession des actions et titres assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distrubution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
	Total des déductions	
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
	Total des déficits à déduire	
I. Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	18 621 399
	Perte	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم (03)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Notification de Redressement suite à la vérification de Comptabilité

Référence N° :

Lettre avec A.R.

A.M. .....
للأشغال العمومية والطرقات والبناء
حي 20 مسكن المسيلة

Le 09 أكتوبر 2014 20.....

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° 366 du 03/03/2014 vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du 16/03/2014 au 28/09/2014 au titre des exercices 2010, 2011, 2012, 2013 se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TAP . TVA . IBS . IRG/S . IRCM .

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part. (Art. 20-6 du Code des procédures fiscales).

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter des présentes propositions ou pour y répondre (Article 20-4 du Code des procédures Fiscales).

La présente notification comporte..... 0 ..... feuillet (s), y compris celui-ci.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération

Le Chef de Brigade

رئيس فرقة التنشيط

Noms et Grades des Vérificateurs

نتائج التدقيق المحاسبي

تاسيس ارقام الاعمال

تم الاعتماد في تاسيس المقبوضات حسب الكشف البنكي و وضعيات الاشغال و كذلك المعلومات المتوفرة بالملف الجبائي

البيان /السنوات	2010	2011	2012	2013
رقم الاعمال المستخرج	42 905 634	45 072 860	114 100 874	159 208 436
رقم الاعمال المصرح به	42 905 640	45 072 860	114 306 239	159 430 195
الفارق	-	-	-	-

تجميع ارقام الاعمال

الرسم على النشاط المهني TAP

البيان /السنوات	2010	2011	2012	2013
رقم الاعمال المستخرج	42 905 634	45 072 860	114 100 874	159 208 436
رقم الاعمال المصرح به G50 A+G50	42 905 640	45 072 860	114 306 239	159 430 195
فرق	-	-	-	-
معدل الرسم	2%	2%	2%	2%
مبلغ الرسم	-	-	-	-
معدل العقوبة	10%	10%	10%	10%
عقوبة	-	-	-	-
المجموع	-	-	-	-

تاسيس الارباح

دراسة الاعباء

ح /63

تم دراسة الاعباء الخاصة بمصاريف المستخدمين اعتماد على جداول اشتراكات الضمان الاجتماعي لعمال الشركة وسجل الاجور حيث تبين وجود فوارق غير مبررة حسب الجدول ادناه

البيان	2010	2013
الاعباء المخصومة	5 902 299	11 547 893
الاعباء الفعلية	5 642 337	11 372 641
الفارق	259 962	175 252

ح/ 64 ضرائب ورسوم

البيان	2012	سبب الرفض
الاعباء المخصومة	2 578 364	ضرائب و رسوم غير مبررة
الاعباء الفعلية	2 461 027	
الفارق	117 337	

ج/68 الاهتلاكات

تم الاستفادة من المبلغ الاجمالي للسيارة وليس من مخصصات الاهتلاك

البيان	2013	سبب الرفض
الاعباء المخصومة	13 027 338	الاستفادة من اهتلاك اجمالي للسيارة السياحة
الاعباء الفعلية	12 468 192	
الفارق	559 146	

نتائج التحقيق

تاسيس الارباح

البيان	2010	2011	2012	2013
رقم الاعمال المستخرج	42 905 634	45 072 860	114 100 874	159 208 436
رقم الاعمال المصرح به	42 905 640	45 072 860	114 306 239	159 430 195
الفارق في رقم الاعمال	- ج	-	-	-
الربح المصرح به	2 684 373	3 102 548	9 292 950	18 621 403
الربح الخاضع	3 208 746	3 102 548	9 292 950	18 621 403
الاعباء المرفوضة	259 962	-	117 337	734 398
الربح المستخرج	3 468 708	3 102 548	9 410 287	19 355 801
الفارق في الربح	784 335	-	117 337	734 398
الضريبة المستخرجة	659 055	589 484	1 787 955	3 677 602
الضريبة المصرح بها	510 031	589 484	1 765 661	3 538 067
الفارق	149 024	-	22 294	139 536
نسبة العقوبة	15%	10%	10%	15%
العقوبة	22 354	-	2 229	20 930
المجموع	171 377	-	24 523	160 466

الضريبة على المكافات والعلاوات: IRG

تخضع المبالغ المدفوعة للشركاء المسيرين ذوي الاغلبية للضريبة على الدخل الاجمالي كما تنص عليه المادة 32 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

البيان /السنوات	2010	2011	2012	2013
المبالغ المدفوعة للشركاء	-	-	-	2 160 000
معدل الضريبة IRG	20%	20%	20%	20%
الفارق في الضريبة	-	-	-	432 000
معدل العقوبة	10%	10%	10%	25%
العقوبة	-	-	-	108 000
المجموع الواجب الدفع	-	-	-	540 000
المجموع				540 000

الاقتطاع من المصدر لمداخيل رؤوس الأموال المنقولة :

البيان /السنوات	2010	2011	2012	2013
الربح القابل للتوزيع	784 335	-	117 337	734 398
الضريبة IBS	149 024	-	22 294	139 536
الربح الموزع	635 311	-	95 043	594 862
الحقوق	63 531	-	9 504	59 486
نسبة العقوبة	15%	10%	10%	25%
العقوبة	9 530	-	950	14 872
المجموع	73 061	-	10 455	74 358

بحمد الله

الملخص:

لقد تناولت هذه الدراسة أهمية التصريحات الضريبية كأداة للإفصاح عن المعلومات والبيانات الخاصة للإدارة الضريبية، حيث أن إثبات جودة التصريحات مبنى على مدى صحة ودقة المعلومات المصرح بها من طرف المؤسسة، مع ضرورة احترام المواعيد المحددة، و ذلك من أجل تفادي المخاطر الضريبية المتمثلة في العقوبات التي قد تمنعها من تحقيق أهدافها وضمان استمراريتها.

وفي هذا الإطار تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الضريبية، من أجل التأكد من صحة ومصداقية هذه التصريحات.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح الضريبي، التصريحات الضريبية، جودة التصريحات الضريبية، الرقابة الجبائية، الخطر الضريبي.

Résumé :

cette étude a pour objet de déterminer l'importance de déclarations d'imposition comme un instrument pour fournir les informations et les données nécessaires à l'administrations fiscale, a fin d'affirmer la qualité de déclarations, on doit se baser sur la validité et la précision des informations que l'entreprise avait déclaré ,et aussi la nécessité de respecter les délais déterminés, et cela afin d'éviter les risques fiscaux consistant les sanctions qui pourraient l'interdire à réaliser ses objectifs et à garantir sa continuité .

Dans ce cadre le contrôle fiscale est considéré parmi les importantes procédures prévu à l'administrations fiscale dans le but d'affirmer la validité et la crédibilité de ces déclarations .

Les mots clés : divulgation d'impôt, déclaration fiscale ,la qualité de déclaration fiscale , le contrôle fiscale ,risque fiscale

.