

دور المستشار الجبائي في الدفاع عن المؤسسة وتجنب الخطر الجبائي

The role of the tax advisor in defending the economic institution and avoiding the tax risk

شعيب قدراوي¹ ، غريسية زوانب²¹ جامعة مصطفى اسطبولي معسكر (الجزائر)، chouaib.kadraoui@univ-mascara.dz² جامعة مصطفى اسطبولي معسكر (الجزائر)، ghericia_zouaneb@univ-mascara.dz

تاريخ النشر: 2023/06/09

تاريخ القبول: 2023/06/05

تاريخ الإرسال: 2023/02/20

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المستشار الجبائي في الدفاع عن المؤسسة وتجنبها المخاطر الجبائية، باعتباره خبير في مجال الضرائب كونه موظف سابق بمصلحة الضرائب، مما يجعله يدرك المخاطر الجبائية المحيطة بالمؤسسة، وذلك من خلال فحصه لوضعيتها الجبائية ومدى التزامها بالقوانين الجبائية السارية المفعول، وسلامة محاسبتها، وتصريحاتها الضريبية، ولبلوغ هدف الدراسة اعتمدنا على دراسة حالة لشركة اقتصادية تنشط في أعمال البناء ذات مسؤولية محدودة التي استعانة بالمستشار الجبائي المعتمد سلامي أبو بكر على مستوى الجزائر العاصمة لمراقبتها والدفاع عنها أمام مصلحة الضرائب، حيث دقق السنوات 2006 و 2007 و 2008 و 2009، وخلصت الدراسة إلى أن تقرير المستشار الجبائي للتدقيق الجبائي بعد دراسة محاسبة المؤسسة من حيث الشكل والمضمون والتسجيلات المحاسبية كشف عن العديد من المخاطر الجبائية، وقام بقياس الخطر الجبائي والمبالغ المستحقة على المؤسسة متضمنة الغرامات التي ستفرض عليها، وبينت الدراسة أن الاستعانة بالمستشار الجبائي يضمن عدم تعسف مصالح الضرائب تجاه المؤسسة التي تخضع للمراقبة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: المستشار الجبائي ، التدقيق الجبائي ، التصريحات الجبائية ، المخاطر الجبائية ، المراقبة الجبائية.

تصنيف JEL: M42، H21، K340

Abstract : This study aims to highlight the role of the tax advisor in defending the institution and avoiding it from the tax risks, as he is an expert in the field of taxation being a former employee of the tax authority, which makes him aware of the tax risks surrounding the institution. This is done by examining its tax status and the extent of its compliance with the tax laws in effect, the soundness of its accounting, and its tax declarations. To achieve the goal of the study, we relied on a case study of an economic company active in construction work with limited liability, which sought the assistance of the authorized tax advisor Salami Abu Bakr at the level of Algiers to accompany and defend it. In front of the Tax Authority, where he checked the years 2006, 2007, 2008 and 2009. The study concluded that the tax audit report, after studying the organization's accounting in terms of form, content, and accounting records, revealed many fiscal risks, and measured the fiscal risk and the amounts owed by the corporation, including the fines that will be imposed on it. The institution subject to tax control.

Keywords : Tax advisor; tax audit; tax return; tax risks; tax control

Jel Classification Codes : M42, H21, K340

توطئة (مقدمة):

تسعى كل المؤسسات الاقتصادية بدون استثناء إلى محاولة تعظيم مداخيلها وضمان بقائها في السوق وتوسيعها فيه في جو يتميز بالمنافسة والمخاطر المتنوعة والمتعددة، التي تهدد هذه الأهداف، ولعل من أهم هذه المخاطر وأكثرها تأثيراً على المؤسسة لدينا المخاطر الجبائية، وتعتبر هذه المخاطر عن إمكانية تعرض المؤسسة للمراقبة الجبائية من طرف الإدارة الضريبية وتعرضها لغرامات وعقوبات تصنيفها ضمن قائمة الغشاشين، الأمر الذي يؤثر على مداخيلها ومردوديتها المالية بالسلب.

تعتبر الأخطار عن الأحداث غير المرغوب فيها التي يمكن وقوعها والتي قد تتسبب في خسائر للمؤسسة، ولعل من أهم الطرق التي يمكن الاعتماد عليها للتحكم في هذه الأخطار هي التخطيط الجيد للعمليات التي تسعى المؤسسة للقيام بها لبلوغ أهدافها ودراسة المحيط بدقة والتوقع المستمر لتغيراته، ثم مراقبة ومقارنة ما تم تنفيذه بالخطة الموضوعية.

إن وضع أي خطة أو مراقبة عمل ما واعطاء رأي حول جودته، يتطلب أن يتم أو يصدر أو يشرف عليه شخص كفء يعلم بجبايا الأمور، وبالنسبة للمخاطر الجبائية التي تحيط بالمؤسسة قد لا نجد من هو أعلم في مجال الجباية وضيع بقوانينها ومستجداتها وأخطارها على المؤسسة وكيفية تفاديها من المستشار الجبائي، وذلك لخلفيته المهنية قبل منحه الاعتماد بصفته موظفاً لدى مصلحة الضرائب لسنوات طويلة وفي مناصب عليا، نتيجة لذلك أصبح على المؤسسات والمكلفين عموماً السعي إلى تدنية التكاليف الجبائية إلى الحد الأدنى، واستغلال الامتيازات الممنوحة إلى الحد الأقصى، وذلك بالحصول على الاستشارات الجبائية ذات القيمة والجودة العالية من المستشارين الجبائيين ذوي الكفاءات العالية، ومن خلال ما سبق ارتأينا أن نبحث في إشكالية البحث التالية:

كيف يؤثر تدخل المستشار الجبائي من خلال مهمة التدقيق الجبائي في الدفاع عن المؤسسة وتجنبها المخاطر الجبائية؟

للإجابة على الإشكالية الرئيسية يمكن تقسيمها إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

ما المقصود بمهنة الاستشارة الجبائية؟

ما المقصود بالتدقيق الجبائي وبالخطر الجبائي

كيف يتدخل المستشار الجبائي لتجنب الخطر الجبائي

فرضيات الدراسة:

- الاستشارة الجبائية هي عبارة عن معلومات جبائية مقدمة من خبير جبائي بطلب من المؤسسة لتفادي خطر جبائي.
- المراجعة الجبائية هي عملية مراجعة عمليات المؤسسة ومدى توافقها مع المتطلبات القانونية من الناحية المحاسبية والجبائية.
- يتدخل المستشار الجبائي بكتابة تقرير عن الوضعية الجبائية للمؤسسة يبين فيه مدى امتثال المؤسسة للقوانين الجبائية السارية، والمحاسبية، ويقدر المستحقات والغرامات في حالة وجود تجاوزات أو أخطاء في التصريح، بما يضمن عدم تعرض المؤسسة للظلم من مصلحة الضرائب.

أهداف الدراسة:

نتطلع من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الإحاطة بمفهوم الاستشارة الجبائية وأهميتها في تجنب الخطر الجبائي واستغلال الفرص الممنوحة من طرف الدولة.
- الإحاطة بمفهوم الخطر الجبائي ومدى تأثيره على نتيجة ومردودية المؤسسة.

الدراسات السابقة:

البحث في موضوع الدراسة يتميز بالحدثة، حيث لم يسبق على حد علمنا أنه تم التطرق إلى دور المستشار الجبائي في الدفاع عن المؤسسة وتجنب المخاطر الجبائية عن طريق دراسة حالة مؤسسة من خلال تقرير تدقيق جبائي لمستشار جبائي وهذا ما سنحاول القيام به، إلا أن هناك دراسات تطرقت لهذا الموضوع من جوانب أخرى ومنها:

1. دراسة (كيموش و بلخيري، 2019) هدفت الدراسة التي كانت بعنوان " دور الإستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية " إلى معرفة الدور الذي تلعبه الاستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، من خلال دراسة ميدانية في مكتب مستشار جبائي معتمد في مدينة قسنطينة، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، من خلال

التدخل في مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة وتوجيه اختياراتها، وتسيير كل من العبء والخطر الضريبي، وذلك للمحافظة على مركزها المالي، وتحقيق وفورات ضريبية وزيادة قيمتها، استخدم الباحث أسلوب المقابلة وحصل على أجوبة نظرية من المستشار الجبائي على مختلف الاجراءات والتدخلات التي يقوم بها المستشار الجبائي في تفعيله للتسيير الجبائي.

2. دراسة (مهدي و جازية ، 2022) : أبرزت الدراسة التي جاءت تحت عنوان "أهمية التدقيق الجبائي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية" أهمية التدقيق الجبائي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة من خلال فحص الوضعية الجبائية لمؤسسة ذات شخص وحيد وذات مسؤولية محدودة متواجدة بولاية المدية، وذلك عبر التحقق من كيفية حساب الضريبة ومدى احترام القواعد الضريبية في ذلك. وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن قيام المؤسسة الاقتصادية بالتدقيق الجبائي بشكل دوري يجنبها الوقوع في الكثير من المخاطر الجبائية التي قد تؤثر سلباً على وضعيتها المالية وعلى سمعتها، بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حال كونها هدفاً للرقابة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية، وكل هذا يحد من قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها.

هيكل الدراسة :

يمكن تقسيم الدراسة كما يلي:

- مفهوم المستشار الجبائي وتنظيماته.
- مفهوم التدقيق أو المراجعة الجبائية.
- مفهوم وأنواع الخطر الجبائي في المؤسسات الاقتصادية.
- الدراسة الميدانية: دور المستشار الجبائي سلامي أبو بكر من خلال التدقيق الجبائي في الدفاع عن المؤسسة وتجنبها الخطر الجبائي.

1. مفهوم المستشار الجبائي وتنظيم مهنته

1.1. تعريف المستشار الجبائي:

تعرف الخدمة الاستشارية حسب (المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2018) بأنها "علاقة تفاعلية بين خبير استشاري مؤهل بحكم تكوينه العلمي وتجربته العملية ومقدرته الفنية وعميل يحتاج إلى هذا الخبير" (كيموش و بلخيري، 2019، صفحة 219).

تعتبر مهنة المستشار الجبائي أو الضريبي من بين المهن المسماة بالمهن الليبرالية أو المهن الحرة كالمحاماة، الخ، وقد جاء في مفهوم المهنة الليبرالية حسب منظمة المستشارين الجبائيين الأوروبية CFE على أنه " لا يجب اعتبار المهن الليبرالية (خطأً) على أنها غير منظمة ولكنها تشير إلى درجة معينة من الحرية المهنية من تدخل الدولة والتي تعتبر ضرورية لممارسة النشاط لمصلحة العميل. قد يعارض هذا إلى حد ما مصلحة الدولة (على سبيل المثال، من المسلّم به أن الطبيب سيصف العلاج الطبي الأفضل للمريض حتى لو كان لصندوق التأمين الصحي مصلحة في علاج أرخص؛ يجب على المحامي ضمان احترام الحقوق الإجرائية للشخص المشتبه فيه حتى ولو كان للشرطة مصلحة في إبقائه قيد الاحتجاز). (the CFE Professional Affairs Committee, 2013, p. 1)

وتختلف مهنة الاستشارة الجبائية من عدة جوانب ومن بلد إلى آخر من حيث تميزها واعتبارها كمهنة مستقلة بذاتها عن باقي المهن المتداخلة معها كالمحامين والمحاسبين أو من حيث نطاق صلاحيات ممتنّيها المقيدين بالتشريعات والقوانين التي تنظم المهنة في بلدان هؤلاء المهنيين وفيما يلي مجموعة من التعاريف للمستشار الجبائي:

حسب تقرير لممثلين عن وزارة الخزانة في المملكة المتحدة (HM Revenue and Customs) وأمانة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، ومن قبل العديد من المستشارين المقارين لفترات قصيرة من مختلف شركات الاستشارات القانونية والمحاسبية الرائدة تحت اسم " دراسة دور وسطاء الضرائب (Étude du rôle des intermédiaires fiscaux) " فإن:

"مستشاري الضرائب مصطلح عالمي يشير إلى شركات المحاسبة أو الشركات القانونية وشركات الاستشارات الضريبية الأخرى، وخاصة الهياكل الصغيرة. يشير أيضاً إلى المتخصصين الضريبيين العاملين في هذه الشركات أو الإدارات الضريبية لشركات أخرى.. ويقصد بالهياكل الصغيرة شركات الاستشارات الضريبية المستقلة الصغيرة التي تقدم مشورة أو خدمات متخصصة، أما وسطاء الضرائب فهو مصطلح عالمي يشمل

المستشارين الضريبيين والمؤسسات المالية.. ويشير مصطلح المؤسسات المالية إلى الشركات العاملة في القطاع المالي (مثل بنوك الاستثمار والتجربة وشركات التأمين ومديري الأصول) " (OCDE & HM Revenue and Customs, 2007, pp. 94-95) من خلال التعاريف السابقة ورغم أنها تتشارك في معظم الجوانب إلا أنه من الصعب أو من غير الممكن إعطاء تعريف واحدة وشامل للمستشار الجبائي لكل الدول وذلك نظرا لعدة جوانب، أولها "اعتماد بلدان مختلفة مناهج تنظيمية للمهنة مختلفة نوعاً ما (Thuronyi, 1996, p. 135)، وثانياً "يتم تقديم المشورة الضريبية من قبل أنواع مختلفة من المهنيين - مستشارو الضرائب المحاسبون والمحاسبون"، (Emer, Dennis, & Lynne, 2016) "والمدققين وغيرهم - قد يخضع كل منهم لتنظيم مستقل لمهنته (Thuronyi, 1996, pp. 135-136)، وكذلك "تغطي" المشورة الضريبية "عدداً كبيراً من الأنشطة المختلفة، والتي يمكن أن يقوم بها متخصصون بمؤهلات مختلفة والتي قد تتطلب مناهج تنظيمية مختلفة. (Thuronyi, 1996, p. 136)".

لا يتم تقييم مستشاري الضرائب عموماً من الحصول على أكثر من مؤهل مهني واحد (ومع ذلك، هناك قاعدة في بلجيكا لا يجوز بموجبها أن يكون مستشارو الضرائب محاسبين أو مدققين أو محاسبين). هناك تداخلات كبيرة خاصة عندما لا يكون مستشارو الضرائب مهنة منظمة خاصة بهم وحيث يتم الحصول على أحد المؤهلات "فوق" آخر (مثال: أصبح العديد من المتخصصين في المملكة المتحدة محاسبين قبل التأهل كمستشارين ضرائب؛ أصبح العديد من المراجعين الألمان أولاً مستشاري الضرائب: بالنسبة للهيئات المهنية، فإن إدراك مثل هذه التداخلات أمر مهم لفهم مصلحة أعضائها الأفراد. (the CFE Professional Affairs Committee, 2013) والشكل التالي يوضح تداخل مهنة الاستشارة الجبائية مع مهنة المحامات والمحاسبة والتدقيق في بعض الدول الأوروبية:

الشكل (1): كم مستشاراً جبائياً يحمل أيضاً مؤهلاً مهنيّاً آخر؟



المصدر: (the CFE Professional Affairs Committee, 2013, p. 4)

وعلى هذا نستنتج أن مسمى المستشار الجبائي يتمحور حول:

ذلك الخبير المالي الذي لديه تدريب متقدم ومعرفة بمحاسبة الضرائب وقانون الضرائب، ولديه النظرة العامة اللازمة، لتمكين عملائه من اتخاذ القرارات "الصحيحة"، والمخول له قانونياً القيام بنشاطات لصالح دافعي الضرائب تمثل أولاً في تقديم الاستشارات في المسائل الضريبية (مثل التخطيط الضريبي)، وذلك بمساعدة العميل في وضع خطط العمل أو مسائل التمويل أو اختيار الشكل القانوني، لتقليل الضريبة المستحقة إلى الحد الأدنى القانوني مع الحفاظ على الامتثال للقانون في المواقف المالية المعقدة، وثانياً إعداد ووضع الإقرارات أو التصريحات الضريبية لدى الإدارات الجبائية وأخيراً تدقيق الإنذارات وتحرير وتقديم الشكاوي للإدارات الجبائية بصفته وكيلًا، وتمثيل العميل أمام السلطات الضريبية (على سبيل المثال في سياق المراجعة الضريبية أو إجراءات الاستئناف) وفي بعض البلدان التمثيل القانوني في محاكم الضرائب أو المحاكم.

2.1. شروط اعتماد المستشار الجبائي في الجزائر:

ظهرت هذه المهنة لأول مرة في الجزائر بصفة منظمة في العدد 107 من الجريدة الرسمية الجزائرية، في الأمر رقم 71_81 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، والذي تضمن تحديد شروط ممارسة المهنة الخاصة بمستشار جبائي ومن بمثاله، المعدل والمتمم بالمادة 155 من قانون المالية لسنة 1996، و حسب هذا الأمر "يقصد بمفهوم المستشار الجبائي كل من يقدم المشاورات أو الاستشارات بصفة شخصية أو عامة، أو يقوم كذلك بجميع الأشغال المتعلقة بالجبائية لزبونه. ويمكن أن يدعى على وجه الخصوص لوضع التصريحات الجبائية وتدقيق الإنذارات وتحرير وتقديم

الشكاوي للإدارات الجبائية بصفته وكيلًا ". وأضاف المشرع أن "شركات المستشارين الجبائيين وأمثالهم لا يمكن أن تأسس إلا بشكل شركات مدنية."

واشترط القانون أن الترخيص بممارسة مهنة المستشار الجبائي وما يمثله في الجزائر، يتوجب استيفاء عدة شروط تتمثل في:

- التمتع بالجنسية الجزائرية؛
- التمتع بكل الحقوق المدنية؛
- عدم تعرض المستشار لعقوبة بدنية ومخللة بالشرف؛
- ممارسة وظيفة عليا في المصالح التابعة للإدارة الجبائية أو شغل منصب عال فيها لمدة خمس سنوات (5) على الأقل؛
- الحصول على شهادة في التعليم العالي أو شهادة ماثلة.

يرخص بممارسة مهنة المستشار الجبائي، لموظفي الضرائب الحاصلين على الأقل على رتبة مفتش رئيسي، الذين لهم الحق في التقاعد. يرخص أيضا بممارسة مهنة المستشار الجبائي، لموظفي الضرائب الذين توقفوا عن مزاوله مهنتهم شريطة أن يتموا ممارسة وظيفة لدى مصلحة من مصالح الإدارة الجبائية لمدة لا تقل عن عشرين (20) سنة، وأن يحصلوا على رتبة مفتش رئيسي لمدة لا تقل عن عشر (10) سنوات، مع الحصول على قرار الاستقالة. وتحسب سنوات العمل الخاصة بالرتب ما بعد المفتش الرئيسي بنفس الطريقة.

2. التدقيق الجبائي والمراقبة الجبائية في المؤسسات الاقتصادية:

1.2. تعريف التدقيق الجبائي:

يعرف اصطلاحا التدقيق الجبائي في دول المغرب العربي بترجمة للغة الفرنسية fiscal Audit أما في دول المشرق العربي يطلق عليه عموما باسم الفحص الضريبي (رايح و علي، 2023، صفحة 499)، لكن تعريفه لم يلقي إجماع من مختلف الأطراف فيما يلي مجموعة من التعاريف: "التدقيق الجبائي عبارة عن فحص شامل للتصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، سواء أكانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وذلك بهدف التأكد من صحة وصدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية والضريبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي الساري المفعول". (ولهي و عائشة، 2016، صفحة 31)

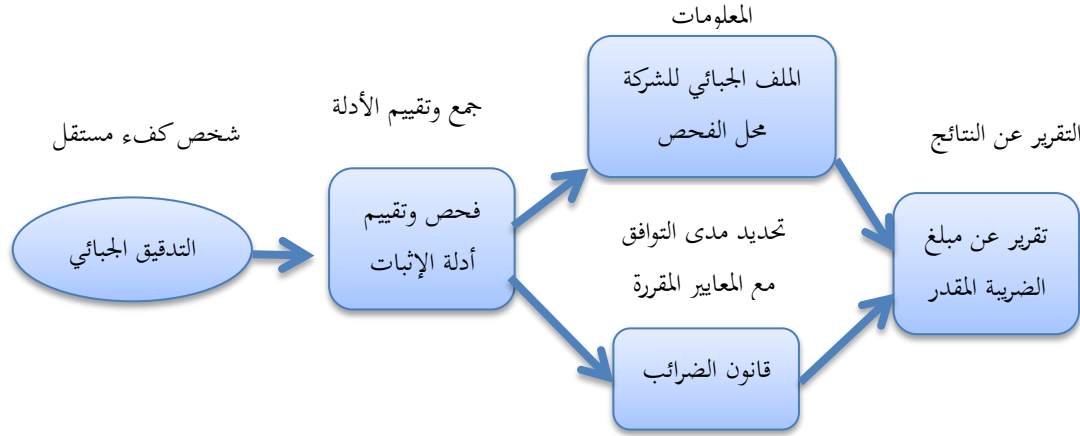
وعرف أيضا أنه "عملية التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية للمؤسسة ما، بغرض تكوين رأي عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية، وهذا لجعلها قادرة على تحقيق الأمان الجبائي للمؤسسة وهذا من الجانب القانوني، أما من جانب الفعالية فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي لها". (بوعكاز، 2013، صفحة 122)

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف التدقيق الجبائي على أنه فحص شامل للتصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، بهدف التأكد من صحة وصدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية والضريبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي الساري المفعول، بغرض تكوين رأي عام يسمح بتشخيص وضعية المؤسسة الجبائية، وهذا لجعلها قادرة على تحقيق الأمان الجبائي للمؤسسة تحسين التسيير الجبائي لها.

وتجدر الإشارة إلى أنه قد تختلف الجهات التي تقوم بالتدقيق الجبائي إذ قد تقوم به مصلحة الضرائب بصفة إجبارية وهو ما يصطلح عليه بالرقابة الجبائية في حالة الشك أن هناك عيوب في التصريحات المقدمة أو قُرب وقد عرفه كولن COLIN.M بأنه: "هو الفحص المحاسبي من طرف الإدارة الجبائية وهو مراقبة احترام القوانين الجبائية". (بلوطار و عجيلا، 2020، صفحة 287) أو قد يكون التدقيق الجبائي من طرف المستشار الجبائي الذي تعتمد عليه بصفة اختيارية وهو موضوع دراستنا، وتتعاقد معه المؤسسة بغية اعداد تقرير استباقي يشخص وضعيتها الجبائية من أجل الوقاية من التعرض للرقابة الضريبية من طرف مصلحة الضرائب ولتجنب أي عقوبات محتملة ولتجنب الأضرار المترتبة عن الرقابة الجبائية والاستفادة من النظام الضريبي لأقصى حد ممكن أو عند تعرضها للرقابة والاستعانة به للدفاع عنها أمام مصلحة الضرائب فيقوم باعداد تدقيق جبائي ضمن تقرير يشخص فيه وضعية المؤسسة من أجل ضمان عدم تعسف مصلحة الضرائب تجاه المؤسسة موضع الرقابة.

والشكل التالي يصف المراحل التي يمر المستشار الجبائي لاعداد تقرير التدقيق الجبائي.

الشكل (2) : وصف التدقيق الجبائي



المصدر: (فتحة، 2017، صفحة 193)

من خلال الشكل السابق نستنتج أن المستشار الجبائي هو شخص كفاء ومستقل يجمع ويفحص ويقيم جميع الأدلة والوثائق المحاسبية الثبوتية لتكوين ملف جبائي للمؤسسة واستخلاص المعلومات حول وضعيتها الجبائية، ثم مقارنة وضعيتها الجبائية بالقوانين الجبائية المطلوب تطبيقها ثم التقرير عن مدى التوافق وقياس الخطر الجبائي إن وجد وتقدير مبلغ الضريبة الناتج عنه.

2.2. أهداف التدقيق الجبائي:

التدقيق الجبائي له هدفين أساسيين هما مراقبة الانتظام الضريبي ومراقبة الكفاءة الضريبية

1.2.2 مراقبة الانتظام الضريبي: يهدف التدقيق الجبائي إلى ضمان موثوقية مصادر المعلومات. كما يقدم إجابات حول قدرة المؤسسة على الامتثال أو عدم الامتثال للتشريعات الجبائية التي تخضع لها، وطبيعة ومدى وتأثير المخاطر الجبائية التي تتكبدتها، ومستوى انعدام الأمن الجبائي الذي تم الوصول إليه، والفشل المحتمل في تنظيم المؤسسة. وبالمثل، فإن فائدة الاستنتاجات المستخلصة من تدقيق الانتظام الضريبي تتجاوز بكثير الإطار الجبائي. حيث تسمح العلاقة المتبادلة بين الجباية والتمويل لمسيرى المؤسسة بتقييم الآثار المترتبة على الإدارة المالية للمخاطر التي حددها المدققون. وقد يُطلب من المديرين الماليين، اعتماداً على أهمية التبعات المالية للمخاطر، اتخاذ تدابير تهدف إلى التعامل، إذا لزم الأمر، مع المخاطر الجبائية والتأكد من أن المخالفات التي تولد هذه المخاطر لن تتكرر في المستقبل. بالإضافة إلى هذا، تمنح هذه المهمة المؤسسة رؤية واضحة وأكثر دقة عن وضعها الجبائي، مما يؤدي بالتالي إلى تحسين منفعة المعلومات المحاسبية والمالية (باي و جيلالي عياد، 2022، صفحة 24)

2.2.2 مراقبة الكفاءة الضريبية: الكفاءة الضريبية للمؤسسة هي نتيجة الخيارات الضريبية المختلفة والقرارات القانونية والمالية ذات الطبيعة المالية، وهذا ما يلزم للمدقق بإعطاء الأولوية للقرارات التي تتخذها المؤسسة والتي لها تأثير كبير على أدائها الضريبي وبالتالي، فإن التدقيق الجبائي يتوافق مع التحكم في استخدام الخيارات الضريبية. في الواقع، وفيما يتعلق بالخيارات الضريبية الاستراتيجية، يجب على المدقق الجبائي تعديل استراتيجيته في التدقيق وفقاً لتقديره لنظام الرقابة الجبائية الداخلية للمؤسسة، حيث إذا اعتبر أن عمليات الرقابة المطبقة فعالة ويتم تطبيقها على النحو الأمثل لتبرير مستوى منخفض من المخاطر المتعلقة بالرقابة، فيمكنه توفير إجراءات تدقيق محدودة للامتثال والفرص الجبائية من ناحية أخرى، إذا اعتبر أن الضوابط ضعيفة أو غير موجودة، فعليه تطبيق استراتيجية داعمة (باي و جيلالي عياد، 2022، صفحة 24)

3.2. مبادئ التدقيق الجبائي:

تمثل أهم المبادئ التي يقوم عليها التدقيق الجبائي في المؤسسة فيما يلي: (KHELASSI, 2013, p. 97)

1. تحقيق أمن جبائي لمواجهة مخاطر الرقابة الجبائية: فهو يسمح للمؤسسات بالاستعداد لجميع المخاطر المرتبطة بالرقابة الجبائية خاصة إذا علمنا أن تعقيد النصوص الجبائية بالإضافة إلى صعوبة تفسيرها وتطبيقها يجعل الضرائب مصدر قلق كبير لدى المؤسسة واهتماماً مستمراً لقادة الأعمال.
2. التدقيق الجبائي مهمة محددة: العامل الجبائي في المؤسسة يفرض عليها احترام السياق العام داخل المؤسسة وهذا العامل له تأثير مباشر على إدارة المؤسسة ومالياتها.

3. منع وتقليل المخاطر الجبائية: إن النظام الجبائي يمثل الشاغل الرئيسي لأي مؤسسة، فهو بتعدد نصوصه وتعقيدها وعدم استقرارها يولد المزيد من المخاطر، وأي قرار حوله له آثار جبائية وله تأثير على المؤسسة، ومن ثم فإن الحاجة إلى تطوير وظيفة جديدة تسمح أولاً بمساعدة المؤسسة على إدارة العامل الجبائي بشكل صحيح وثانياً قياس المخاطر التي قد تنشأ عن أي رقابة جبائية محتملة.
4. التدقيق الجبائي أداة في خدمة الشركة: من أجل تخفيف العبء الجبائي بأكبر قدر من الكفاءة ودون تعريض المؤسسة للمخاطر الجبائية، يجب القيام بمجموعة من الإجراءات واتخاذ القرارات بالتزامن مع الوظائف الأخرى للشركة، بحيث لا يمكن تنفيذ هذا الإجراء إلا في إطار الإدارة العامة للشركة، بحيث ستقوم مهمة التدقيق الجبائي بقياس نقاط القوة والضعف في الشركة في الجانب الجبائي، وبالتالي ستؤدي إلى فحص الملف الجبائي للمؤسسة لاكتشاف المخاطر المرتبطة بالتزامات التصريحات وجعلها متوافقة مع القوانين المعمول بها وتقدير هذه المخاطر من أجل منع إجراء رقابة جبائية محتملة.
5. تمكين المؤسسة من الامتثال للالتزامات الجبائية: إن انتشار النصوص الجبائية وتعقيدها يعني أن المخاطر الجبائية تبقى دائماً قائمة (عدم الامتثال للأحكام الجديدة لقوانين المالية) وفقدان الأرباح (جهل المزايا الضريبية التي ينص عليها القانون) وبالتالي زيادات في الوعاء، ولمعالجة ذلك تضطر المؤسسات إلى إيجاد السبل الكفيلة بتجنب كل هذه المخاطر ومن هنا تأتي أهمية التدقيق الجبائي.

3. مفهوم الخطر الجبائي وأنواعه:

1.3. تعريف الخطر الجبائي:

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة اتجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقيد المؤسسة بالالتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، أو من عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الجبائي، أو بغرض الغش والتهرب الجبائي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفاً للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية. (حميداتو و ميسي، 2019، صفحة 69)

ويعرف الخطر الجبائي أيضاً بأنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموماً، ينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي. (حميداتو و ميسي، 2019، صفحة 69)

يعرف الخطر الجبائي على أنه أي تراخي في الاستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية أو الالتزام، والذي يؤثر سلباً على ضريبة الشركة أو الأهداف التجارية لها، نتيجة أعمال غير مقبولة أو غير متوقعة مثل العقوبات، الضرائب الإضافية، الإضرار بالسمعة، الفرصة الضائعة، تحريف للقوائم المالية، تقييمات غير كافية للمخاطر، ولذلك يجب على المؤسسة تسييره بين المستوى الاستراتيجي والعملي. (رحماني و بولوخ، 2021، صفحة 282)

المفهوم العام للخطر الجبائي يشمل في الواقع نظرتين، الأولى كلاسيكية تتعلق بعدم الاحترام الإرادي وغير الإرادي للقواعد الجبائية بينما الثانية وبنفس القدر تتمثل في الإهمال أو عدم معرفة الامتيازات التي يمكن أن تولد وفراً ضريبياً مهماً (KHELASSI, 2013, p. 146)

2.3. أنواع الخطر الجبائي:

حسب الدراسة التي قام بها مكتب (PricewaterhouseCoopers, 2004) فإنه تم تصنيف المخاطر الجبائية إلى نوعان، مخاطر جبائية محددة وأخرى عامة

أ. المخاطر الجبائية المحددة (Specific risk areas) تضم ما يلي:

- **مخاطر المعاملات Transactional risk:** وهي تتعلق بالمخاطر المرتبطة بمعاملات محددة تقوم بها الشركة. في أي معاملة ، قد يكون هناك عدم يقين بشأن كيفية تطبيق قانون الضرائب ذي الصلة، لا سيما في المجالات الأكثر تعقيداً، كلما كانت معاملة معينة أكثر غرابة وأقل روتينية، بشكل عام، من المرجح أن تكون المخاطر الضريبية المرتبطة بالمعاملة أكبر. المعاملات غير الروتينية التي تتم لمرة واحدة، مثل عمليات الاستحواذ، أو مشاريع إعادة الهيكلة الكبيرة وإعادة التنظيم، ستتحمل عموماً مخاطر ضريبية أكبر من الأعمال الروتينية اليومية مثل بيع المنتجات والخدمات؛

- المخاطر التشغيلية أو التشغيلية **Operational risk**: تتعلق المخاطر التشغيلية بالمخاطر الأساسية لتطبيق القوانين واللوائح والقرارات الجبائية على العمليات التجارية اليومية الروتينية للشركة، هذه العمليات لها مستويات مختلفة من الخطر الجبائي أين تتفاوت درجته تبعاً لعلاقة الإدارة الجبائية بها، على سبيل المثال العمليات التجارية التي تتم عبر الحدود تكون مخاطرها الجبائية أكبر من العمليات التجارية المحلية

- مخاطر الامتثال **Compliance risk**: و تتعلق هذه المخاطر بمدى التوافق مع الالتزامات الجبائية للمؤسسة وهو أيضاً المرتبط بإعداد التصريحات الجبائية، أي بالوفاء بالتزامات الامتثال الضريبي للمؤسسة.

- مخاطر المحاسبة المالية **Financial accounting risk**: تتمثل في المخاطر المرتبط بإجراءات إعداد القوائم المالية، فالمحاسبة هي أداة لتجميع وحساب الوعاء الضريبي وبالتالي تشكل القاعدة الأساسية للرقابة الجبائية.

ب. المخاطر الجبائية العامة (Generic risk areas) وتضم ما يلي:

- مخاطر المحفظة **Portfolio risk**: تتعلق مخاطر المحفظة بالمستوى الإجمالي الكلي للمخاطر عند النظر إلى مخاطر المعاملات والتشغيل والامتثال ككل، وتأخذ في الاعتبار التفاعل بين هذه المجالات الثلاثة المختلفة للمخاطر المحددة. هذا مصدر قلق خاص لتلك المنظمات التي تشارك في عدد من المعاملات، سواء كانت مدفوعة بالضرائب أو الأعمال مدفوعة. قد يجادل المرء بأن التقارير المالية هي مقياس مخاطر المحفظة وقد تكون كذلك. ومع ذلك، فإننا نعتقد أنه ينبغي النظر في النظر الواعي لتجميع المخاطر الثلاثة.

- مخاطر التسيير **Management risk**: هي المخاطر المرتبطة بسوء تسيير المخاطر الجبائية التي سبق تحديدها، أي عندما لا يتم تسيير المخاطر الجبائية بطريقة منهجية (غياب الوثائق، ضعف الموارد، نقص الموارد، ...) حتى في حالة وجود تسيير للمخاطر، فسيتم نقل الكثير من المعلومات حول القضايا الضريبية في رؤوس الأشخاص، وإذا غادر هؤلاء الأشخاص المؤسسة، فسترحل المعلومات معهم.

- مخاطر مرتبطة بصورة المؤسسة (السمعة) **Reputational risk**: في الكثير من الأحيان يتم تحديد مواقفنا وفقاً لسمعة الأشخاص أو المؤسسات أو الشركات والتي نتعامل معها، وهذا ينطبق على الإدارة الجبائية، المورد، الزبائن وكافة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة. إن السمعة الجيدة للمؤسسة تعد أحد أهم أصولها في المجال الجبائي، السمعة الجيدة للمؤسسة هي ثمرة احترامها للأنظمة الجبائية المطبقة فهي تعطي للمؤسسة درجة من الاطمئنان اتجاه نتيجة رقابة الإدارة الجبائية عليها. ان تعرض المؤسسة لأي مشكل يدخلها للمحاكم على سبيل المثال، وقد يجعل أخبارها تنشر في الصحف يغير تصورات الاطراف المتعاملة مع المؤسسة حول المؤسسة.

4. الدراسة التطبيقية: دور المستشار الجبائي سلامي أبو بكر من خلال التدقيق الجبائي في تسيير الخطر الجبائي في مؤسسة اقتصادية.

1.4. نموذج الدراسة:

تناولت الدراسة التطبيقية دراسة حالة على شركة ذات مسؤولية محدودة SARL، تنشط على مستوى الجزائر العاصمة، وطبيعة نشاطها يتكون من تنفيذ أعمال البناء، إذ قامت الشركة بالتعاقد مع مكتب المستشار الجبائي سلامي أبو بكر من أجل الدفاع عنها وتجنبها المخاطر الضريبية إلى أقل قدر ممكن: وذلك بسبب تعرضها لمراقبة جبائية من طرف مصلحة الضرائب.

تسلم المستشار الجبائي المهمة الخاصة بالتدقيق الجبائي في 2010 لتدقيق السنوات المالية 2006 و 2007 و 2008 و 2009 والتي تعتبر السنوات غير المتقدمة وفق القانون الجبائي الذي ينص على أربع سنوات للتقدم وخلص عمله بتقرير لخص فيه الوضعية الجبائية للمؤسسة، قام المستشار الجبائي من خلال التدقيق الجبائي بتحرير تقرير أولي وتقرير نهائي، درس من خلال التقرير الأولي محاسبة المؤسسة دراسة في الشكل ودراسة معمقة وقام بإعادة تكوين رقم الأعمال والنتيجة وحساب المستحقات على المؤسسة، وارسال التقرير إلى إدارة المؤسسة، وفي التقرير النهائي قام بتصحيح نتائج التقرير الأول نتيجة الحصول على بعض المستندات التي لم تكن متوفرة عند إعداد التقرير الأول.

2.4. تحليل تقرير التدقيق الجبائي الأولي: تطرق هذا التقرير إلى العديد من العناصر و تضمنت ما يلي:

أولاً: دراسة الموقف الضريبي للمؤسسة:

ثانياً: دراسة المحاسبة للمؤسسة:

أ. في النموذج (في الشكل)

ب. في المضمون (في الحسابات)

ثالثا: عملية التحقيق

أ. إعادة بناء رقم الاعمال

ب. إعادة تكوين الأرباح

ج. إعادة حساب الضرائب

1.2.4. دراسة الموقف الضريبي للمؤسسة:

قام المستشار الجبائي بتحليل ودراسة الموقف الضريبي للمؤسسة من خلال اعتماده على كل الوثائق المتاحة على مستوى الشركة ومن خلال الشكل القانوني للشركة وما ينص عليه القانون الجبائي الجزائري وخلص إلى أن الشركة تخضع لما يلي:

أ. الرسم على النشاط المهني TAP بمعدل 2٪ للسنوات المالية 2006 و 2007 و 2008 و 2009 على جميع إيصالاتها (المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة)

ب. الرسم على القيمة المضافة بالمعدل المقابل لطبيعة نشاطها وهو بمعدل 7٪ و 17٪ للفترة من 2006/01/01 إلى 2009/12/31 (المادة 02 الفقرة 02 والمادة 21 من code de TCA قانون رقم الأعمال)

ج. الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالرواتب للمبالغ المدفوعة لجميع موظفيها (المادة 66 من إدارة البحث الجنائي).

د. الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة على دخل الشركاء الذين سيخضعون لمعدل إبراء الذمة بنسبة 15٪ (المادة 15 من قانون المالية لعام 2003 المعدل والمكمل للمادة 104 من CID للسنة المالية 2006، وفي بنسبة 10٪ للأعوام 2007 ، 2008 ، 2009 (المادة 05 من قانون المالية لسنة 2008)

هـ. إلى الضريبة على ارباح الشركات IBS بمعدل 25٪ للسنتين الماليتين 2006 و 2007 (المادة 02 من قانون المالية لعام 2008)، وبنسبة 19٪ للسنتين الماليتين 2008 و 2009.

و. رسوم الطوابع على المبيعات التي تتم نقداً وفقاً للمادة 100 من قانون الطوابع.

قام المستشار الجبائي من خلال هذا العنصر بحصر جميع الضرائب التي تخضع لها الشركة وفق القانون الجبائي الساري المفعول خلال تلك السنوات وبمعدلاتها المفروضة والتي من مسؤولية المؤسسة احترام تطبيقها وإلا ستشكل خطراً جبائياً محتملاً.

2.2.4. دراسة محاسبة المؤسسة:

تعتبر المحاسبة الوسيلة التي تقوم المؤسسة من خلالها بتحديد مركزها المالي ونتيجتها الصافية وكل تدفقاتها الاقتصادية المالية منها والحقيقية التي تصنف ضمن حسابات وهذا وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، وتعتمد مصلحة الضرائب على المحاسبة لتحديد الوعاء الضريبي والضريبة المفروضة على المؤسسة، وقد قام المستشار الجبائي بتحليل ودراسة محاسبة المؤسسة من حيث الشكل وفي العمق أو المضمون كما يلي:

أ. دراسة في الشكل (En la forme):

تشمل الحسابات المقدمة جميع المستندات الإلزامية والإضافية التي نصت عليها اللوائح المعمول بها وهي:

1. أول يومية عامة مقتبسة وموقعة بالأحرف الأولى من قبل محكمة حسين داي (H. DEY) بتاريخ 2005/09/21 تحت رقم 2005/633 الكتابة الأولى بتاريخ 2001/01/01 وآخر كتابة بتاريخ 2008/12/31.
2. يومية عامة ثانية نقلت عن محكمة الخراش ووقعت عليها بالأحرف الأولى بتاريخ 2010/5/16 تحت رقم 10/282 الكتابة الأولى بتاريخ 2009/8/31 وآخر كتابة بتاريخ 2009/12/31.
3. دفتر الجرد غير المستخدم (بدون كتابة) المدرج والموقع بالأحرف الأولى من قبل محكمة H.DEY في 2005/09/21 تحت رقم 2005/633.
4. كشف رواتب مسجلة وموقعة بالأحرف الأولى من قبل محكمة H.DEY بتاريخ 2005/09/21 تحت رقم 2005/633.
5. دفاتر يومية المبيعات والمشتريات والنقدية والمعاملات المتنوعة الإضافية للسنوات المالية الأربعة المدققة ، ودفاتر اليومية للبنوك المساعدة للسنوات المالية 2007 و 2008 و 2009.

6. فواتير الشراء ، فاتورة المبيعات ، وثيقة المصاريف للأعوام 2006 ، 2007 ، 2008 ، 2009.

ب. دراسة معمقة في المضمون (في المحاسبة) (En le fond):

كشفت دراسة الحسابات في المضمون عن الحالات الشاذة المذكورة أدناه:

1. اليومية العامة الأولى اقتبست ووقعت بالأحرف الأولى لاحقاً بتاريخ: 2005/09/21 ، وبدء الكتابة بتاريخ 2001/01/01
2. اليومية العامة الثانية مدرجة بالأحرف الأولى في تاريخ لاحق بتاريخ: 16/05/2010 ، بداية الكتابة بتاريخ 2009/8/31
3. المبالغ التي تظهر في الخصم والائتمان لكشف البنك (CPA) خلال السنة المالية 2006 لم يتم تسجيلها في دفتر اليومية العام.
4. تم تسجيل المقبوضات البنكية في دفتر النقدية بدلاً من تسجيلها في دفتر اليومية للبنك ،
5. تم تسجيل مشتريات المواد واللوازم في الحساب 62 (الخدمات) بدلاً من قيدها في الحساب 38 (المشتريات) خلال السنة المالية 2006.
6. بالنسبة للإقرار بفواتير الخدمات وحالات العمل (سجلت فواتير عام 2006 في عام 2007 وسجلت في عام 2007 في عام 2008 وفواتير عام 2008 المسجلة في عام 2009).
7. أظهر تحليل الحساب النقدي أنه كان دائماً خلال السنتين الماليتين 2007 و 2009 على النحو التالي:

السنة المالية 2007:

أفريل: -7523269 ؛ جوان: -24937166 ؛ جويلية: -25264173 ؛ أوت: -29843132.39 ؛ سبتمبر: -23609192 ؛ أكتوبر: -24339295 ؛ نوفمبر: -1760651

السنة المالية 2009:

جانفي: -52448381 ؛ فيفري: -77885487 ؛ مارس: -121084403 ؛ أبريل: -120220903 ؛ ماي: -118357403 ؛ جوان: -20445743 ؛ جويلية: -19582243 ؛ أوت: -19636843 ؛ سبتمبر: -19691443 ؛ أكتوبر: -18746043

- لوحظ فرق بين الرصيد النقدي المعلن بتاريخ 2009/12/31 في اليومية العامة والذي أعيد تكوينه بمبلغ 538.55، 105.

- كشف اعداد الحساب المالي للسنوات الاربعة المدققة وهي 2006 و 2007 و 2008 و 2009 عن وجود فوائض لأعوام 2007 و 2009 على النحو التالي:

جدول رقم (01) : الحساب المالي للسنوات الاربعة المدققة وهي 2006 و 2007 و 2008 و 2009

البيان	2006	2007	2008	2009
حساب CPA	18 299 866,00	5 514 398,90	921 662,00	324 391,00
حساب البركة	10 000,00	41 947 106,00	147 817 155,00	153 867 537,00
إجمالي الصندوق	16 990 187,00	40 770 000,00	130 439 815,00	126 070 000,00
إجمالي الإيصالات	35 300 053,00	88 231 504,90	279 178 632,00	280 261 928,00
تحويلات الأموال	669 461,80	41 165 000,00	134 139 815,00	126 555 000,00
رد المحصصات	261 217,70	280 314,20	376 299,68	279 390,85
الإلغاءات	432 177,85	0,00	0,00	13 187,23
إجمالي الخصومات	1 362 857,35	41 445 314,20	134 516 114,68	126 847 578,08
صافي المقبوضات بما في ذلك الضرائب	33 937 195,65	46 786 190,70	144 662 517,32	153 414 349,92
الزبائن في 01/01	751 897,00	751 897,00	2 012 553,00	16 395 189,00
تسبيقات الزبائن في 01/01	0,00	0,00	0,00	0,00

7 739 458,00	16 395 189,00	2 012 553,00	751 897,00	الزبائن في 12/31
0,00	0,00	0,00	0,00	تسبيقات الزبائن في 12/31
144 758 618,92	159 045 153,32	48 046 846,70	33 937 195,65	CA معاد تشكيكه (ttc)
144 758 618,92	159 045 153,32	48 046 846,70	33 937 195,65	CA خاضع للضريبة (ttc)
0,8547,0,9346	0,8547,0,9346	0,8547,0,9346	0,8547,0,9346	معامل التحويل
123 402 198,00	136 018 492,00	42 122 885,00	30 465 223,00	CA الخاضعة للضريبة (HT)
123 402 198,00	136 018 492,00	42 122 885,00	30 465 223,00	CA الاجمالي المعاد تشكيكه
129 517 246,00	135 999 502,00	42 546 329,00	15 221 616,00	CA المصرح به (HT)
- 6 115 048,00	18 990,00	- 423 444,00	15 243 607,00	الفروقات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقرير المستشار الجبائي

من خلال الجدول السابق وبعد قيام المستشار الجبائي بتدقيق المحاسبة في العمق تبين أن رقم أعمال المؤسسة المصرح به لا يتطابق مع رقم الأعمال الحقيقي وهناك فروقات بينهما في كل سنة من السنوات الأربعة وتم حساب هذه الفروقات من خلال عدة مراحل مذكورة في الجدول أعلاه وتمت الحسابات كما يلي:

- إجمالي الإيصالات = حساب بنك CPA + حساب بنك البركة + إجمالي الصندوق
 - إجمالي الخصومات = تحويلات الأموال + رد المحصصات + الإلغاءات
 - صافي المقبوضات بما في ذلك الضرائب = إجمالي الإيصالات - إجمالي الخصومات
 - رقم الأعمال المعاد تشكيكه المتضمن الرسم = صافي المقبوضات بما في ذلك الضرائب + الزبائن في 12/31 - الزبائن في 01/01
 - الفروقات = رقم الأعمال الاجمالي المعاد تشكيكه - رقم الأعمال المصرح به (HT)
- كشف المستشار الجبائي من خلال تقريره عن وجود تسجيل محاسبي خاطيء للأوضاع رقم 09/02 و 09/03 في الحساب 462 مقدماً على الخدمات بمبلغ إجمالي قدره 6776559.47 شاملاً الضريبة (إدخال خاطيء).

أوضح التقرير أن هناك فروقات بين الإيصالات المصرح عنها في تصريح G50 وتلك الخاصة بكشف الحساب المصرفي كما يلي:

جدول رقم (02) : فروقات رقم الأعمال بين المصرح به وكشف الحساب المصرفي

البيان	2006	2007	2008	2009
رقم الأعمال المصرح به في G50	16990203	48573667	159030526	151535177
رقم الأعمال في كشف الحساب المصرفي + الصندوق	33937195	46786190	144662517	153414349
الفروقات (TTC)	-16946992	1787477	14368009	-1879172

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقرير المستشار الجبائي

أشار التقرير إلى أنه قد تم تقديم طلب معلومات رقم 2010/300 إلى المؤسسة بتاريخ 2010/06/29. وأنه بعد الحالات الشاذة المذكورة في التقرير: يتم اعتبار محاسبة المؤسسة ذات طابع غير مقنع، وبالتالي يتم رفضها وفقاً للمادة 43 من قانون الإجراءات الضريبية.

وذلك بسبب لأن مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد التسعة من القانون التجاري وللنظام المحاسبي والمالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها، وأن المحاسبة تتضمن أخطاء وإغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

3.2.4. عملية التحقق (Procédé de vérification):

كشف التقرير أنه وفقا لحالة المؤسسة الجبائية وباعتبار محاسبتها غير مقنعة ومرفوضة، فإنه وفقاً للمادة 44 من قانون الإجراءات الضريبية سيتم إعادة تكوين رقم أعمالها وأرباحها تلقائياً، وعلى إثر ذلك قام المستشار الجبائي من خلال هذا التقرير بإعادة بناء رقم الأعمال ومقارنته برقم الأعمال المصرح به لحساب الفارق ثم حساب الضريبة على النشاط المهني أو الضريبة على رقم الأعمال الإضافية وحساب الغرامات المالية المطبقة. وقام كذلك بإعادة بناء الأرباح ومقارنتها بالأرباح المصرح بها لحساب الفارق ثم حساب الضريبة على أرباح الشركات الإضافية على رقم الأعمال وحساب الغرامات المالية المطبقة، ومن خلال هذا التقرير وعلى اثر التنسيق بين المستشار الجبائي ومصلحة الضرائب فرض على المؤسسة معدل هامش إجمالي لإعادة تكوين رقم الأعمال قدره 1.20 ومعدل هامش صاف لإعادة تكوين النتيجة بـ 10%، وبين لنا المستشار الجبائي أن هذه المعدلات يتم تحديدها من طرف المحققين إما اعتماداً على عناصر معينة كأخذ السنة التي سجلت فيها أكبر هوامش وذلك في تصريحات المؤسسة أو جزافياً في حال ابعاد المحاسبة أو رفضها.

أولاً: إعادة تكوين رقم الاعمال

إعادة بناء رقم الاعمال بتطبيق معامل هامش إجمالي قدره 1.20 على إجمالي استهلاك المواد واللوازم والخدمات (التعاقد من الباطن) على النحو التالي:

جدول رقم (03) : إعادة تكوين رقم الاعمال

البيان	2006	2007	2008	2009
الاستهلاك + الخدمات	13458509,00	37253619,00	122527866,00	115576871,00
معامل الهامش الإجمالي	1,20	1,20	1,20	1,20
رقم الأعمال المعاد تكوينه	16150210,80	44704342,80	147033439,20	138692245,20
رقم الأعمال المعلن	15221616,00	42540328,00	135999502,00	129517246,00
تحسين على رقم الأعمال	928594,80	2164014,80	11033937,20	9174999,20

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقرير المستشار الجبائي

ثانياً: إعادة تكوين الأرباح

يتم إعادة تكوين أرباح من خلال تطبيق هامش صافٍ قدره 10% على رقم الأعمال المعاد تكوينه على النحو التالي:

جدول رقم (04) : إعادة تكوين الأرباح

البيان	2006	2007	2008	2009
إعادة تكوين CA	16150210,80	44704342,80	147033439,20	138692245,20
صافي الهامش	10%	10%	10%	10%
الربح المعاد تكوينه	1615021,08	4470434,28	14703343,92	13869224,52
الربح المعلن	960557,00	4034190,00	7762239,00	7326350,00
التعزيز / الربح	654464,08	436244,28	6941104,92	6542874,52

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقرير المستشار الجبائي

ثالثاً: حساب الضرائب

سيتم تضمين الزيادات على حجم الأعمال المذكورة أعلاه من حيث الرسم على النشاط المهني TAP بمعدل 2% وضريبة القيمة المضافة بمعدل 17% على النحو التالي:

أ. الرسم على النشاط المهني:

جدول رقم (05) : الرسم على النشاط المهني غير المدفوع والعقوبات المترتبة عنه

البيان	2006	2007	2008	2009
زيادة رقم الأعمال	928594,80	2164014,80	11033937,20	9174999,20
معدل	2%	2%	2%	2%
حقوق	18571,90	43280,30	220678,74	183499,98
معدل العقوبة	10%	10%	25%	15%
العقوبة	1857,19	4328,03	55169,69	27525,00
مجموع الحقوق + العقوبة	20429,09	47608,33	275848,43	211024,98

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقرير المستشار الجبائي

ب. الرسم على القيمة المضافة:

جدول رقم (06) : الرسم على القيمة المضافة غير المدفوع والعقوبات المترتبة عنه

البيان	2006	2007	2008	2009
زيادة رقم الأعمال	928594,80	2164014,80	11033937,20	9174999,20
معدل	17%	17%	17%	17%
حقوق	157861,12	367882,52	1875769,32	1559749,86
معدل العقوبة	15%	25%	25%	25%
العقوبة	23679,17	91970,63	468942,33	389937,47
مجموع الحقوق + العقوبة	181540,28	459853,15	2344711,66	1949687,33

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقرير المستشار الجبائي

ج. الضريبة على أرباح الشركات IBS :

الزيادات الناتجة من حيث الأرباح ستكون خاضعة للضريبة في IBS بمعدل 25% و 19% على النحو التالي:

جدول رقم (07) : الضريبة على أرباح الشركات غير المدفوعة والعقوبات المترتبة عنها

البيان	2006	2007	2008	2009
زيادة الأرباح	654464,08	436244,28	6941104,92	6542874,52
معدل	25%	25%	19%	19%
حقوق	163616,02	109061,07	1318809,93	1243146,16
معدل العقوبة	25%	25%	25%	25%
العقوبة	40904,01	27265,27	329702,48	310786,54
مجموع الحقوق + العقوبة	204520,03	136326,34	1648512,42	1553932,70

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقرير المستشار الجبائي

د. الضريبة على الدخل الاجمالي IRG :

سيتم الاستيلاء على الزيادات المفروضة على IBS من قبل IRG المحتجزة في المصدر بمعدل 15% و 10% على النحو التالي:

جدول رقم (08) : الضريبة على الدخل الاجمالي غير المدفوعة والعقوبات المترتبة عنها

البيان	2006	2007	2008	2009
زيادة الأرباح	654464,08	436244,28	6941104,92	6542874,52
حقوق IBS	163616,02	109061,07	1318809,935	1243146,159

الربح الخاضع للضريبة	490848,06	327183,21	5622294,99	5299728,36
معدل	15%	10%	10%	10%
حقوق	73627,21	32718,32	562229,50	529972,84
معدل العقوبة	10%	10%	25%	25%
العقوبة	7362,72	3271,83	140557,37	132493,21
مجموع الحقوق = عقوبة	80989,93	35990,15	702786,87	662466,05

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقرير المستشار الجبائي

3.4. تحليل تقرير التدقيق الجبائي النهائي:

بعد قيام المستشار الجبائي بإعداد تقرير التدقيق الجبائي للمؤسسة وتشخيص الوضعية الجبائية لها بالفصيل كما ذكر سابقا وتحديد المستحقات المالية والغرامات التي ينبغي على المؤسسة تسديدها، أرسل التقرير إلى إدارة المؤسسة للاطلاع عليه والرد على مضمونه إما بالمصادقة أو الاعتراض، ومن خلال التقرير النهائي الذي أوضح أن المؤسسة اعترضت على الهامش الإجمالي المطبق عند إعادة تكوين الأرقام أعمال وصافي الهامش المطبق عند تحديد أرباح، ودعمت اعتراضها بمختلف المستندات والوثائق والتبريرات. وأوضح التقرير أنه قد عقد اجتماع العمل في 2010/09/20 بحضور مدير المؤسسة وبئاسة مدير ضرائب الحراش، تقرر ما يلي.

- خفض معامل القيمة المضافة البالغ 1.20 المطبق لإعادة تكوين رقم الأعمال إلى 1.17.
- تقليل صافي الهامش المطبق لتحديد الأرباح من 10% إلى 08%.

وعلى إثر ذلك قام المستشار الجبائي بإعادة تكوين كل من رقم الأعمال والأرباح، وإعادة حساب كل من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الاجمالي بالمعدلات الجديدة بنفس الطريقة التي اعتمدها في التقرير الأولي مما أدى إلى تخفيض المبالغ المستحقة على المؤسسة وأرسل التعديل الجديد إلى مدير المؤسسة ليقوم بالمصادقة عليه.

5. النتائج ومناقشتها:

من خلال دراستنا للموضوع والنتائج المتوصل إليها، نقول أنه على أصحاب المؤسسات الاقتصادية الاستعانة بمستشارين جبائيين بصفة دائمة أو دورية قبل التعرض للمراقبة الجبائية من مصلحة الضرائب واعتمادها كوظيفة أساسية من أجل حماية المؤسسة من مختلف الأخطار الجبائية التي يمكن أن تتعرض لها هذه المؤسسات، فالبيئة الجبائية الجزائرية تتميز بعدم الاستقرار في قوانينها وتعدد الضرائب المفروضة، وربما عدم وضوحها بالنسبة لمحاسبي المؤسسة بحكم عدم تخصصهم في الجبائية، مما يزيد من احتمال الوقوع في الخطر الجبائي، وتبعا لنتائج دراستنا فإن المستشار الجبائي من خلال تقريره وتدقيقه الجبائي لوضعية المؤسسة الجبائية قام بدراسة شاملة للموقف الضريبي للمؤسسة والضرائب التي تخضع لها ثم قام بمعالجة وثائقها ومستنداتها وعلى أثر ذلك اكتشف العديد من الأخطاء المحاسبية من حيث الشكل ومن حيث التسجيلات، وهذا ما ساهم في تحديد مناطق الخطر الجبائي وقام بحساب مختلف المستحقات التي على المؤسسة وهذا ما رأيناه في مختلف جداول الدراسة التطبيقية، ومن جهة أخرى كونه تم الاستعانة به من طرف المؤسسة فهو يعتبر محامي في صالحها ويواجه المحققين في مصلحة الضرائب ويمنع أي ظلم يمكن أن يقع على المؤسسة، كما أنه يساهم في زيادة من الوعي الضريبي للمؤسسة وفهمها للقوانين الجبائية ومدى خطورتها على الوضعية المالية للمؤسسة، بحكم أنه متخصص في الجبائية ولم بمختلف قوانينها ومطلع على مختلف مستجداتها أولا بأول.

الخلاصة:

اختبار الفرضيات:

- تتعرض المؤسسة لمخاطر جبائية خلال نشاطها نظرا لعدم معرفتها بحقوقها وواجباتها الجبائية.
- يساهم المستشار الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية للمؤسسة من خلال خبرته في مجال الجباية ومعرفته بالقوانين الجبائية والمحاسبية وبالتالي يوجه المؤسسة للتقليل من التأخر والأخطاء في التصريحات الجبائية و عدم الالتزام بتبرير العمليات الخاضعة للضريبة.
- يتدخل المستشار الجبائي بكتابة تقرير عن الوضعية الجبائية للمؤسسة يبين فيه مدى امتثال المؤسسة للقوانين الجبائية السارية، والمحاسبية، ويقدر المستحقات والغرامات في حالة وجود تجاوزات أو أخطاء في التصريح، بما يضمن عدم تعرض المؤسسة للظلم من مصلحة الضرائب.

- من خلال الدراسة التي قمنا بها على مستوى الحالة التي دققها المستشار الجبائي للمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:
- المستشار الجبائي من خلال تقريره يساهم في تعزيز الامتثال الضريبي، بحيث يبين للمؤسسة واجباتها الجبائية ما يجعلها قادرة على التصريح في الوقت المحدد و بالطريقة الصحيحة..
 - مهمة التدقيق الجبائي تقيس نقاط القوة والضعف في الشركة في الجانب الجبائي، وبالتالي ستؤدي إلى فحص الملف الجبائي للمؤسسة لاكتشاف المخاطر المرتبطة بالتزامات التصريحات وجعلها متوافقة مع القوانين المعمول بها وتقدير هذه المخاطر من أجل منع إجراء رقابة جبائية محتملة، أو من أجل ضمان عدم تعسف الادارة الضريبية في حالة وقوع المراقبة الجبائية.
 - الاعتماد على المستشار الجبائي بصفة دورية يجعل المؤسسة تحقق الأمن الجبائي بحيث أن تقريره يجعل المؤسسة مستعدة لجميع المخاطر المرتبطة بالمراقبة الجبائية ويبسط تعقيدات النصوص الجبائية في فهمها وتطبيقها.

التوصيات:

- على المؤسسات الاقتصادية الاهتمام بالجانب الجبائي ومحاولة الامتثال للقوانين الجبائية لتدنية الأخطار الجبائية قدر الإمكان وذلك عن طريق الاعتماد على المتخصصين في مجال الجباية كالمستشار الجبائي مثلا لكونهم على اطلاع بالمستجدات القانونية وعلى علم بكيفية التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية.
- على المؤسسات الاقتصادية أن تسعى إلى الاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يوفرها القانون الجبائي من خلال الاعتماد على المستشار الجبائي أو المتخصصين الضريبيين لكونهم يملكون النظرة الشاملة والدقيقة والتحليلات الصحيحة للقوانين الجبائية التي تمكن المؤسسة من الحصول على امتيازات جبائية
- على المؤسسات الاقتصادية أن تسعى للحفاظ على الامتيازات الجبائية الممنوحة لها عن طريق الحفاظ على الشروط التي حولت لها الحصول على هاته الامتيازات، والاعتماد على مستشار أو متخصص جبائي يضمن لها هذه العملية.
- ضرورة الاعتماد على مستشار أو متخصص جبائي قبل وقوع المراقبة الجبائية، بصفة مستمرة والاعتماد على مقترحاته في الاستراتيجية العامة للمؤسسة.

1. Emer , M., Dennis , d., & Lynne , O. (2016, DECEMBER). REGULATING TAX ADVISERS- A European Comparison of Recent Developments and Future Trends. FairTax WP, pp. 1-42.
2. KHELASSI, R. (2013). Précis d'audit fiscal de l'entreprise. ALGER: BERTI EDITION.
3. OCDE & HM Revenue and Customs. (2007). ÉTUDES DU RÔLE DES INTERMÉDIAIRES FISCAUX. PARIS.
4. PricewaterhouseCoopers. (2004). Tax Risk Management. London : ec4 16471.
5. Stanko, Č., & Jan Žan, O. (2012, 01). legal regulation of tax advisory serviCes in relation to their Quality. Naše gospodarstvo / Our Economy, pp. 16-27.
6. the CFE Professional Affairs Committee. (2013). European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers (Second edition 2013 ed.).
7. The Internal Revenue Service. (2021, Oct 15). Understanding Tax Return Preparer Credentials and Qualifications. Retrieved 01 27, 2022, from The Internal Revenue Service: <https://www.irs.gov/tax-professionals/understanding-tax-return-preparer-credentials-and-qualifications>
8. Thuronyi, V. (1996). Tax Law Design and Drafting. International Monetary Fund.
9. أميرة فتحة. (31 5، 2017). دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس - باتنة - . مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الصفحات 191-205.
10. بلال كيموش ، و محمد سعد الدين بلخيري. (2019). دور الإستشارة الجبائية في تفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية. مجلة الأصل للبحوث الاقتصادية والإدارية، الصفحات 213-230.
11. بلكرشة رايح، و بن قطيب علي. (15 01، 2023). دور النظام المحاسبي المالي SCF في تحسين فعالية التدقيق الجبائي - دراسة ميدانية. مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، الصفحات 494-509.
12. بوعلام ولهي، و بن عثمان عائشة. (2016). فعالية التدقيق المحاسبي لأغراض الضريبة في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2015-2007. (العدد الأول، المخر) مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة.
13. رزيقة مهدي ، و أمير جازية . (2022). أهمية التدقيق الجبائي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة. الملتقى الدولي التكويني السادس حول أثر الإستشارة الجبائية في نجاعة التسيير الجبائي مخبر إدارة أعمال المؤسسات الاقتصادية المستدامة، (صفحة 17). جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي.
14. سميرة بوعكاز. (12 12، 2013). مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي. مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، الصفحات 121-137.
15. صالح حميداتو، و سارة ميسي. (31 12، 2019). الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة. مجلة التنمية الاقتصادية، 4(2)، الصفحات 67-84.
16. طارق بلوطار، و محمد عجيلة. (03 12، 2020). تدقيق العمليات الجبائية كآلية للحد من الخطر الجبائي (دراسة حالة). مجلّة الواحات للبحوث و الدراسات المجلد 14 العدد 2، الصفحات 284-302.
17. عمر باي، و غلام الله جيلالي عياد . (3 6، 2022). أثر التدقيق الجبائي على قرار الامتثال الجبائي -دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الشلف - . مجلة الاقتصاد والمالية، 8(2)، الصفحات 21-34.
18. مالك رحمان، و عيسى بولخوخ. (30 6، 2021). دور التدقيق الجبائي في التقليل من الخطر الجبائي في الجزائر. khazzartech الاقتصاد الصناعي، 11(1)، الصفحات 274-298.
19. محمد الأمين وليد طالب، و نظيرة قلادي. (30 12، 2018). مساهمة النظام الجبائي الجزائري في دعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر -حالة المؤسسات الصناعية لولاية قسنطينة-. مجلة الباحث الإقتصادي، 6(2)، الصفحات 321-342 .
20. نجار أيوب. (30 06، 2022). منهجية التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، 7(1)، الصفحات 551-566.