مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة1 المجلد (22)، العدد (02)، (ديسمبر، 2021م)، ص 603- 622
ISSN 1111-5149 / E.ISSN 2430-2588

دور التدقيق والاستشارة الجبائية في مصداقية التصريحات الجبائية.

The Rôle of Auditing and Tax Advisory in the Credibility of tax Declarations.

مولود زايمي*، [1]مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية
(جامعة البليدة02)،m.zaimi@univ-blida2.dz
ناصر شارفي [2](جامعة البليدة02)، nacer_charfi@yahoo.fr

تاريخ الاستلام	تاريخ القبول
2021-03-05	2021-11-04

ملخّص

تهدف الدراسة الى معرفة حقيقة جباية المؤسسة امام اختبار الرقابة الجبائية، وهذا مع غياب خيار اعتماد المؤسسة للتدقيق والاستشارة الجبائيين، وذلك بإجراء تطبيق على عينة من المؤسسات خضعت للرقابة وتم احداث تسوية لوضعيتها الجبائية.

خلصت الدراسة الى نتائج أبرزها وجود علاقة وطيدة بين استعانة المؤسسة بالتدقيق والاستشارة الجبائيين وبين ضمان مصداقية وصحة وصدق التصريحات الجبائية.

الكلمات المفتاحية:

جباية المؤسسة؛ تدقيق جبائي؛ استشارة جبائية؛ رقابة جبائية؛ مكلف بالضريبة.

Abstract

The study aims to know the reality of the institution's taxation in front of the tax control test, and this is in the absence of the option of accrediting the institution for fiscal audit and advice, by conducting an application on a sample of institutions subject to control and a settlement of their tax status has been made. The study concluded with results, the most prominent of which is the existence of a strong Relationship between the institution's use of fiscal audit and advice and ensuring the credibility, validity and truthfulness of fiscal statements.

Keywords : corporate tax ; tax audit ; tax consultation ; tax control ; taxpayer.

* المؤلف المرسل

مقدمة

تعدّ جباية المؤسسة قطعة محورية في مالية المؤسسة، إذْ تمثل مجموعة الاقتطاعات الضريبية المستحقة على المؤسسة بموجب أحكام القانون الجبائي الساري المفعول، وفي حال عدم الانتظام والامتثال الضريبي، ينجم خطر جبائي قد يكون مكلفا لمالية المؤسسة، وبخاصة في حال برمجة المؤسسة لعملية رقابة جبائية معمقة مجسدة في التحقيق المحاسبي والجبائي الممارس من طرف أجهزة ضريبية مختصة محلية كانت أو وطنية.

في المقابل، للمؤسسة في خياراتها اللجوء لمهمة التدقيق الجبائي مستبقة بذلك اكتشاف الخطر الجبائي، ونقاط ضعف نظام المعلومات ذات الطابع الجبائي، كما أن للمؤسسة الحق في الاستعانة بخدمات الاستشارة الجبائية؛ لإيجاد الحلول للمسائل الجبائية، والتقليل إلى أبعد حد ممكن من تداعيات الخطر الجبائي.

لكن في حال غياب استعمال هذه البدائل المتاحة (التدقيق الجبائي والاستشارة الجبائية)، فإن المؤسسة سوف تتحمل مخرجات الرقابة الجبائية المتمثلة في تسوية عميقة للوضعية الجبائية.

في هذا السياق، نطرح إشكالية البحث في السؤال المركزي: ما هو دور الاستشارة والتدقيق الجبائيين في صدق التصريحات الجبائية؟

فرضيات الدراسة

لمعالجة إشكالية الدراسة يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

- هدف الرقابة الجبائية التأكد من نزاهة التصريحات الجبائية، وهذه النزاهة والمصداقية لن تتأتى إلا بوجود وظيفة جبائية مستقلة داخل المؤسسة، تلعب فيها كل من مهمة التدقيق الجبائي ومهنة الاستشارة الجبائية دورا فعالا.

- ليس هناك إدراك ومعرفة من قبل جل المؤسسات لمكاسب وإيجابيات التدقيق والاستشارة الجبائيين في تقوية وتعزيز جبايتها أمام عملية الرقابة الجبائية. إذ تكتفي في أقصى الحالات بتقرير محافظ الحسابات كمراجعة قانونية إلزامية.

- في حال تبني واعتماد المؤسسة لخدمات كل من التدقيق والاستشارة الجبائيين تحقق بذلك أثرا إيجابيا على جبايتها، وتخفض العبء الجبائي الذي قد ينجم عن الرقابة الجبائية.

أهداف الدراسة

نتطلع من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الإحاطة بأساسيات التدقيق الجبائي وأهمية كشف الخطر الجبائي المهدد لجباية المؤسسة.
- إظهار مهنة الاستشارة الجبائية كحق مقنن وهو من الضمانات الممنوحة للمؤسسة.

- تقييم الأثر الجبائي (الحقوق والغرامات) في أثناء تسوية الوضعية الجبائية من طرف المحقق الجبائي (الرقابة الجبائية).
- -الوقوف على إسهامات التدقيق والاستشارة الجبائية في دعم وتعزيز وضمان مصداقية جباية المؤسسة.

الدراسات السابقة

البحث موضوع الدراسة يتميز بالحداثة، حيث لم يسبق من قبل ربط أثر مهمة التدقيق الجبائي ووظيفة الاستشارة الجبائية على نزاهة ومصداقية التصريحات الجبائية، كما وجب الإشارة إلى أن متغير الاستشارة الجبائية لم تتناوله إطلاقا البحوث العلمية، أما فيما يخص التدقيق الجبائي، وجدنا:

- دراسة كويدمي محمد أمين ، مداحي عثمان (2020) تحت عنوان دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية : هدفت الدراسة لمعرفة دور التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية ، حيث يهدف التدقيق الجبائي لفحص الوضعية الجبائية للمؤسسة و مدى احترام جميع القواعد الضريبية ؛لاستخراج نقاط القوة و الضعف في المجال الجبائي؛ لتجنب المخاطر و العقوبات في حال رقابة جبائية ، و كانت أهم نتيجة لهذا البحث هي أن قيام المؤسسة الاقتصادية بالتدقيق الجبائي بشكل دوري يجنبها الوقوع في الكثير من المخاطر الجبائية.

- دراسة مالك رحماني، عيسى بالخوخ (2021) تحت عنوان دور التدقيق في التقليل من المخاطر الجبائية بالجزائر: حيث هدفت الدراسة إلى إبراز فعالية التدقيق الجبائي في تسيير العبء الجبائي بشكل دوري ومستمر، والحد من الخطر الجبائي الناجم عن عدم احترام القوانين والتشريعات الجبائية. توصلت الدراسة لضرورة اهتمام المؤسسة بمهمة التدقيق الجبائي للاكتشاف المبكر للتجاوزات والإغفالات، وبالتالي حصر الخطر الجبائي لتفاديه أو التقليل منه.

منهجية البحث

لأجل الإلمام بمتغيرات البحث المتعددة، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، للدلالة على محاور البحث ووصفها، وبهدف إبراز مدى الترابط بين المتغيرات وضبط المفاهيم، كما دعمنا البحث بأسلوب دراسة الحالة لإعطاء الدلالة العملية للجانب النظري، وهذا بأخذ عينة لثلاث مؤسسات على مستوى مديرية الضرائب لولاية البليدة.

نتائج الدراسة المتوصل إليها

من خلال هذه الدراسة توصلنا للنتائج الآتية:

أي مؤسسة تخضع لأحكام القانون التجاري ومنطق الربحية معرضة للرقابة الجبائية وإمكانية إدراجها في برنامج التحقيق السنوي من طرف إدارة الضرائب.

غالبية المؤسسات تفتقد لثقافة التدقيق الجبائي، وتجهل أو تمتنع عن حق الاستعانة بمستشار جبائي مما يفقدها الخطة أو الحوكمة الجبائية والأمن الجبائي أمام عملية الرقابة الجبائية.

لا يوجد في القانون التجاري الجزائري أو القوانين الأخرى أي مادة تلزم المؤسسة بالتدقيق الجبائي، فهي عملية طوعية، في حين مهنة الاستشارة الجبائية مقننة في القانون الجزائري ولكنها مغيبة في واقع المؤسسة.

كل خطأ محاسبي أو مخالفة للقانون الجبائي في أثناء الرقابة الجبائية هو تسوية جبائية وإخضاع إضافي مع غرامات الوعاء، ونشوء دين جبائي قد يكون مكلفا لخزينة المؤسسة.

في حال استعانة المؤسسة بخدمات التدقيق والاستشارة الجبائية، تقلل المؤسسة بشكل كبير من الخطر الجبائي، وتتفادى تكلفة جبائية إضافية غير متوقعة.

1. التدقيق الجبائي والخطر الجبائي/ 1.1التدقيق الجبائي

1.1.1 المفهوم

يمكن طرح أهم تعريفات التدقيق الجبائي في التالي:

" التدقيق الجبائي يسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض احترام القوانين الجبائية من جهة أخرى في إطار سياسة التسيير من جهة، وكذا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة." (P & valleé, 1986)

ا(COLIN, 1985) كما لخصت في التعريف التالي: "التدقيق الجبائي هو مراقبة احترام القوانين"

وحسب الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة "يتمثل التدقيق الجبائي في إبداء الرأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للمؤسسة وطريقة توظيفها، وبالتالي نجد الجباية بكل أنواعها موضوع التدقيق داخل المؤسسة".

ومما سبق يمكن تعريف التدقيق الجبائي بأنه الوسيلة أو الاختبار الانتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة الذي يكشف لنا مدى احترام هذه الأخيرة للقوانين الضريبية والتشريعات المعمول بها، فهو وسيلة تهتم بالتأكد من مدى انتظام المؤسسة اتجاه مصالح الضرائب.

2.1.1 أهمية التدقيق الجبائي

تكمن أهمية التدقيق الجبائي في أنه (حميداتو، 2012/2011، صفحة 38):

- يسمح باكتشاف نقاط ضعف ونقاط قوة المؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها، حيث يمكننا من تقييم النجاعة الجبائية، ويسمح بوضع الخطوط العريضة للاستراتيجية الجبائية.

-يعطي للمؤسسة قابلية استعمال الجباية لمصلحتها، من خلال التزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، ويضمن الفعالية والأمن الجبائي.

2.1 الخطر الجبائي

يعدّ الخطر الجبائي عنصرا ملازما للمؤسسة، كون أن التشريعات الجبائية التي تخضع لها تتصف بالتعقد وذات حركية مستمرة، ناتجة عن التغيرات الدائمة في الأحكام والقوانين المفروضة على الخاضعين (المكلفين).

يعرف الخطر الجبائي بأنه "كل أعمال التراخي في الاستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية أو الالتزام الذي يؤثر سلبا على ضريبة الشركات نتيجة أعمال غير مقبولة أو غير متوقعة مثل: العقوبات، وتقييمات غير كافية للمخاطر: الضرائب الإضافية، الإضرار بسمعة الشركة، الفرص الضائعة، تحريف القوائم المالية " .M.BORSTEIN & J.BOGAN, 2006, p) 15)

من خلال هذا التعريف يتضح لنا أن المخاطر الجبائية ما هي إلا نتيجة للإهمال المقصود أو غير المقصود في أداء الالتزامات الجبائية التي تنجر عنها نتائج تمس من قريب أومن بعيد مصالح المؤسسة.

كما أن للخطر الجبائي مصادره، قد تكون خارجية (عدم استقرار التشريع الجبائي، عدم كفاءة الإدارة، إلخ...)، وداخلية (خطر الإجراءات وخطر الأشخاص).

1.2.1 مسار الخطر الجبائي

يمكن ذكر أهم محطات هذا المسار في:

- معرفة الإطار الجبائي للمؤسسة: وذلك بالتساؤل عن النظام الجبائي للمؤسسة، وأنواع الضرائب والرسوم المفروضة، والنصوص المسيرة لها، كما يعني وجود مصلحة جبائية في المؤسسة يمثل نقطة قوة بالنسبة لتسيير الخطر الجبائي.(faux, 1987, p. 121)

كما يتساءل في هذا السياق عن:

- مستوى تأهيل الموظفين القائمين على المهام الجبائية.

- محتوى الملفات الجبائية وكذا طريقة الاحتفاظ بها وكيفية تسييرها (الملف الجبائي السنوي، الملف الجبائي الدائم وملف المنازعات الجبائية).

- إعداد التصريحات الجبائية، العلاقات مع الإدارة الضريبية، الدراسات الجبائية، المستندات ومتابعة المستجدات الجبائية،

- التصريحات الجبائية المقدمة للإدارة خلال الأربع سنوات الأخيرة.

- الدليل الجبائي يتضمن وثائق جبائية محينة.

- فحص المعلومات المحاسبية والمالية:

إن فحص الوضعية المالية للمؤسسة ضروري في عملية التدقيق الجبائي، ويرتكز هذا الفحص على التأكد من صحة ومصداقية ونزاهة القيود المحاسبية، والقياس المحاسبي، والافصاح وحقيقة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، كونها مدخلات ومكونات الوعاء الضريبي الذي على أساسه تصفى الضرائب والرسوم.

كما يشير هذا الفحص ما إذا كانت المؤسسة تقوم بتعديلات عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية. (H.PINARD.FABRO, 2008, p. 26)

حيث إن: النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإدماجات (الاستردادات) – التخفيضات

- تقييم واختبار نظام الرقابة الداخلي الجبائي: يمثل الانضباط الجبائي حتمية لابد منها في المؤسسة؛ لذلك فمن الضروري الالتزام بالقوانين واليقظة المستمرة لتطبيقها، فوجود نظام رقابة داخلي جبائي فعال يعدّ أداة رقابية وكذا وسيلة التحكم في النشاطات.

- الضرائب المفحوصة أو المعاينة: المدقق الجبائي المؤهل يستوفي كافة المعايير الشخصية والعلمية والعملية، حيث يقوم بإعادة تأسيس الأوعية الضريبية لكافة الضرائب والرسوم وفقا لمواد القوانين. الضريبية وقوانين المالية (guide de vérificateur, 2001) يمكن ذكر أهم الضرائب في: ضرائب رقم الأعمال TAP– TVA، ضرائب النتيجة – جدول تصاعدي/IRGاتحرري/IBS-IRG- وهذا حسب الشكل القانوني للمؤسسة، ضرائب أخرى كحق الطابع DT-رسم التكوين والتمهين TF TA- ورواتب والأجور./ IRG

2.الإطار المفاهيمي والقانوني للاستشارة الجبائية

1.2المفهوم العام الاستشارة

الاستشارة لغة: طلب المشورة.

والاستشارة اصطلاحا: هي خطة يعين بموجبها ولي الأمر أو من يقوم مقامه إلى جانب كل قاض من قضاة الحواضر مشاوراً أو أكثر يستشيره. (حجي، 1999، صفحة 33)

فالاستشارة نظام إسلامي أصيل ودعوة للأخذ برأي أهل الخبرة والاختصاص لحل المعضلات، ويمكن الاستدلال عليها في القرآن الكريم بقوله تعالى: [فَبِمَا رَحْمَةٍ مِنَ اللَّهِ لِنْتَ لَهُمْ وَلَوْ كُنْتَ فَظًّا غَلِيظَ الْقَلْبِ لَانْفَضُّوا مِنْ حَوْلِكَ فَاعْفُ عَنْهُمْ وَاسْتَغْفِرْ لَهُمْ وَشَاوِرْهُمْ فِي الْأَمْرِ فَإِذَا عَزَمْتَ فَتَوَكَّلْ عَلَى اللَّهِ إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ الْمُتَوَكِّلِينَ]. (البقرة، الاية 159)

وهناك عدة آيات من القرآن الكريم دليل على مشروعية أصل الاستشارة.

2.2 الاستشارة الجبائية

مهنة الاستشارة الجبائية غير معروفة بشكل كبير لدى الكثير من المكلفين بعامة والمؤسسات بخاصة، وعلى الرغم من انعدام التعريفات لها على المستوى الأكاديمي والاقتصادي والمالي، إلى أنه يمكن إدراج أهم تعريف لها في (الامر رقم 71.81 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 ، المادة 02):

" يقصد بمفهوم مستشار جبائي كل من يقدم المشاورات أو الاستشارات بصفة شخصية أو عامة، أو يقوم كذلك بجميع الأشغال المتعلقة بالجباية لحساب زبونه، ويمكن أن يدعى على وجه الخصوص لوضع التصريحات الجبائية وتدقيق الإنذارات وتحرير وتقديم الشكاوى للإدارات الجبائية بصفته وكيلا"

من التعريف أعلاه، فالمستشار الجبائي مكلف بجميع الأشغال المتعلقة بالجباية على مستوى المؤسسة (الزبون)، وإعداد التصريحات الجبائية، أي تحديد الوعاء الضريبي (المادة الخاضعة) وتصفية الضرائب المستحقة، ودفعها على أساس أنه وكيل عن المؤسسة، إضافة إلى تحرير الشكاوى ومتابعتها.

1.2.2شروط ممارسة الاستشارة الجبائية

مهنة الاستشارة الجبائية منظمة أنشأها المرسوم 71_81 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 من المواد (01) إلى (15)، حيث ذكر في مادته (04) أنه يرخص للطالب بممارسة المهنة إذا استوفى الشروط التالية:

-أن يكون من جنسية جزائرية.

- أن يكون متمتعا بحقوقه الوطنية.

- أن لا يكون محكوما عليه سابقا بعقوبة بدنية أو مشينة.

- أن يكون أتم الخدمة المدنية لمدة خمس سنوات لدى مصلحة جبائية عينها له وزير المالية (مديرية الضرائب).

- أن يثبت حيازته لديبلوم التعليم العالي أو شهادة مماثلة، ولأقدمية ثلاث سنوات من الخدمة التطبيقية والمتممة في هيئة عمومية بصفة موظف.

كما يرخص حسب نص المادة (5) بممارسة مهنة مستشار جبائي للمفتشين الرئيسيين للضرائب والمثبتين لحقهم في التقاعد.

2.2.2 تعديل جزئي لممارسة مهنة مستشار جبائي:

تم تعديل جزئي لشروط ممارسة مهنة مستشار جبائي كالآتي (قانون المالية 1996، المادة 155):

ممارسة وظيفة عليا في المصالح التابعة للإدارة الجبائية أو شغل منصب عال فيها مدة خمس سنوات (5) على الأقل.

والمادة (06) منه: يرخص بممارسة مهنة المستشار الجبائي لموظفي الضرائب الذين توقفوا عن مزاولة مهنتهم شريطة:

ممارسة وظيفة لدى مصالح الإدارة الجبائية لمدة لا تقل عن عشرين (20) سنة.

والحصول على رتبة مفتش رئيسي لمدة لا تقل عن (10) سنوات.

الحصول على قرار الاستقالة.

مما سبق يمكن الإشارة إلى بعض النقائص في المواد القانونية المنظمة للمهنة في:

- اشتراط شهادة التعليم العالي دون ذكر الدرجة العلمية (تقني سام-ليسانس-ماستر-دكتوراه-)
- عدم تحديد التخصص الأكاديمي للشهادة، مما يفتح المجال لتخصصات لا تمت بصلة للجباية، علما أن الجباية قانون وتقنية، ومن المقاييس العلمية الصعبة التي تستلزم العناية العلمية والمهنية الخاصة.
- حصر مزاولة المهنة على موظفي إدارة الضرائب دون غيرهم كأساتذة الجباية في الجامعات والباحثين في الميدان.
- عدم إلزام ممارسي المهنة بأي تكوين إضافي أو تأطير أو تحيين للمعلومات قبل مزاولة المهنة.

3.2.2 آفاق مهنة الاستشارة الجبائية في الجزائر

آخر تحيين لمهنة المستشار كان بموجب المادة 54 من قانون المالية 2010:" ينظم المستشارون الجبائيون في مجلس النقابة. ويمكن لوزير المالية أن يفوض كلا أو جزءا من صلاحياته المنصوص عليها في هذا الأمر "

ويحدد تنظيم وتسيير المجلس عن طريق التنظيم، لكن منذ 2010 لم يتم تفعيل هذه المادة ولم يتجسد هذا المجلس في أرض الواقع إلى حد اليوم.

4.2.2 الإحالة للاستشارة الجبائية في القانون الجبائي

يتضمن القانون الجبائي في بنوده الإشارة للاستشارة الجبائية في التالي:

- بمناسبة تصحيح ومراقبة التصريحات الجبائية، يبلغ المكلف بإمكانية استعانته بخدمات مستشار من اختياره حسب نص المادة (19) ق.ا. ج (قانون الاجراءات الجبائية، 2020).

- بمناسبة التحقيق في المحاسبة أي الرقابة الجبائية المعمقة الممارسة من إدارة الضرائب، يمكن للمؤسسة الاستعانة بمستشار من اختيارها، وهذا يعد أحد الضمانات الممنوحة للمؤسسة في إطار الرقابة الجبائية وهذا حسب نص المادة (20) فقرة (4) ق.ا. ج (قانون الاجراءات الجبائية، 2020).

-يمكن للخاضع للضريبة أمام لجنة التوفيق الولائية أن يستعين بمستشار من اختياره حسب نص المادة (38) ق.ا. ج (قانون الاجراءات الجبائية، 2020).

نشير إلى أن الإجراءات أعلاه من بنود قانون الإجراءات الجبائية، تطرقت للمستشار بعامة، ولن تذكر المجال الجبائي لمصطلح الإمكانية، إضافة إلى ذكر المواد السالفة...يكون في المجال القانوني والمالي والمحاسبي على سبيل الاختيار وليس الإلزام.

-"بمناسبة الإعداد أو المشاركة في إعدادا موازنات وجرود وحسابات ووثائق خاطئة بمختلف أنواعها لإقرار أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم يمنع من ممارسة مهنة مستشار جبائي..." وهذا ما نصت عليه المادة (128) من قانون الرسوم على رقم الأعمال، (قانون الرسوم على رقم الاعمال، 2020)

حيث تعد المادة 128 من قانون الرسم على الأعمال المادة الوحيدة التي ذكرت صراحة مهنة المستشار الجبائي، وفي نصها تشير لإمكانية المستشار الجبائي إعداد أو المشاركة في إعداد الموازنات والجرود والوثائق مع شرط مسؤوليته على ضمان صحتها ونزاهتها، بما يعد اعترافا ضمنيا بأهمية مهام المستشار الجبائي وامتداد صلاحياته لإعداد أو المشاركة في إعداد الموازنات والجرود والوثائق.

5.3متفرقات: نود أن نذكر هنا أهم الأحداث المتعلقة بمهنة الاستشارة الجبائية:

-تم لأول مرة سنة 2019 تأسيس الجمعية الوطنية للمستشارين الجبائيين لتأطير المهنة.

- حسب رئيس الجمعية الوطنية للمستشارين الجبائيين هناك 1200 مستشار جبائي على المستوى الوطني الذين تم منحهم الاعتماد من وزارة المالية (سلامي، 2020)

3. الإطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية

سنحاول في هذا الإطار التطرق إلى أساسيات الرقابة الجبائية بداية من المفهوم إلى الهيئات والأعوان المخولة إلى الفحص الشكلي والضمني لمحاسبة المكلف.

1.3 مفهوم الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة مفاهيم، حيث «تعرف الرقابة الجبائية بأنها فحص التصريحات وكل السجلات، والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت شخصيتهم الإدارية، وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، ومقارنة كل من التصريحات والمعلومات المحصل عليها من مصادر أخرى مع الوضعية المالية والجبائية للمكلف" (خلاصي، 2014، صفحة 214)

كما تعرف الرقابة الجبائية بأنها "تشخيص لمحتوى القيود المحاسبية بما يتلاءم مع القانون

الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة" (hamini, 2001, p. 172)

ومما سبق، تعرف الرقابة الجبائية الممارسة من طرف الإدارة الضريبية بأنها الإجراءات التي يتم من خلالها التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في ظل النظام الجبائي التصريحي.

2.3 الأجهزة والأعوان المكلفة بالرقابة

يمكن ذكر الهيئات المخولة بالرقابة الجبائية في الآتي (المديرية العامة للضرائب، 2017):

- مصالح البحث والمراجعات التابعة لميديرية البحث والمراجعات الموجودة حاليا بالجزائرd.r.v

ووهران وقسنطينة، تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى القطر الوطني؛ للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم.

- مديرية الأبحاث والمراجعات بالجزائر العاصمة(DRV)

-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF).

-المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب (CDI).

-مديرية المؤسسات الكبرى (DGE).

أما العون المؤهل للرقابة، فكل عون تابع للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش على الأقل، له الكفاءة لإجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية (طبقا لأحكام المادة 20-2 من قانون الإجراءات الجبائية)، ويجب أن يكون المحقق حاملا بطاقة انتداب تسلم له من المديرية العامة للضرائب تبين صفته.

3.3 التحقيق المحاسبي والجبائي كأهم شكل من أشكال الرقابة الجبائية

حسب نص المادة (20) فقرة(1)و(3) ق.ا.ج فإن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها، حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، إلا الدفاتر الإجبارية الواجب مسكها قانونا)، والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها (قانون الاجراءات الجبائية، 2020)

وهي أيضا اختبار انتقادي للمحاسبة تميل إلى البحث ما إذا كانت النتائج المترجمة مقدمة على أحسن وجه، وموافقة للقوانين والنصوص الجبائية والمحاسبية (guide de vérificateur, 2001, p. 13)

وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجة التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية والجبائية. (brurou, 1991, p. 16).

وهناك التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (المحدث بموجب المادة 22 من قانون المالية 2008)، ويعدّ إجراء رقابيا أقل شمولية وأكثر سرعة، وأقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة لبعض أنواع الضرائب الخاصة بكل جزء من فترة غير متقادمة بمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بفترة تقل عن سنة جبائية (قانون الاجراءات الجبائية، 2020).

1.3.3الفحص المعمق لمحاسبة وجباية المؤسسة

يتم الفحص المحاسبي على محورين أو جانبين، إذ يتم إبداء رأي في الوضعية المحاسبية سواء من حيث الشكل(وجودها)، أو من حيث الجوهر أي المضمون المتمثل في مصداقية القيود المحاسبية.

1.1.3.3 فحص المحاسبة من حيث الشكل

بعد تسلم المحققين للمحاسبة ومحضر المعاينة للوثائق المحاسبية المقدمة، يقوم المحققون بفحص المحاسبة من حيث الشكل والوجود المادي لها، وهذا لأجل استخلاص النتائج، بالتحقيق فيما بعد في المضمون، والقيام بالمعالجات والتسويات الجبائية، أو رفض المحاسبة وإعادة تأسيس الأوعية الضريبية. الفحص الشكلي يضمن أن تكون المحاسبة:

مسك دفتر اليومية Le journal générale-مسك دفتر الجرد: livre d'inventaire- دفاتر المحاسبة وسندات المحاسبة وسندات المراسلة لمدة 10 سنوات-الدفاتر الملحقة أو المساعدة لكل من الصندوق ح/530، البنك ح/512، المشتريات ح/38، المبيعات ح/7 ,العمليات المختلفة (O.D) وهي بمثابة دفاتر تفصيلية وتحليلية للعمليات المالية التجارية. تكون هذه المستندات ممسوكة حسب بنود المواد من (09) إلى (11) قانون تجاري جزائري كما تجدر الإشارة إلى أن المحاسبة يجب أن تكون مطابقة لمضمون وتوصيات النظام المالي المحاسبي المعتمد والمستمد من معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) . وكذا دفتر الأجور المنصوص عليه في قانون العمل.

- المحاسبة متسلسلة وصحيحة

أي غياب الأخطاء الرياضية ودقة المجاميع المرحلة وسلامة الترتيب الزمني للعمليات.

-المحاسبة مقنعة

أي وجود الوثائق الثبوتية كفواتير الشراء وفواتير البيع وفواتير الأعباء وكشوفات الحسابات البنكية والمالية.

2.1.3.3فحص المحاسبة من حيث المضمون

الهدف منها التأكد من صحة ونزاهة ومصداقية القيود المحاسبية، ومعالجة مختلف العمليات التجارية محاسبيا وجبائيا، ومدى الالتزام بالنظام المحاسبي المالي-SCF-دون الإخلال بقواعد القانون الجبائي وفق نص (المادة (141) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2020).

أثناء فحص المحاسبة من حيث المضمون التي تعدّ جوهر التحقيق المحاسبي والجبائي، وتشمل المراقبة من خلال عدة محاور وبنود وحسابات فرعية وفق معالجة محاسبية وجبائية:

-فحص من خلال المعلومات المحاسبية

تتم من خلال ح/38 المشتريات، ح/70 المبيعات، ح/30 أو ح/31 المخزون (تجاري أو صناعي).

-مراقبة المشتريات

زيادة في المشتريات أو تخفيض المشتريات مع تقييم الأثر الجبائي لذالك.

-مراقبة المبيعات

فوترة جميع التسليمات وترصيد تسبيقات الزبائن.

- مراقبة المخزونات (الجرد الحقيقي)

- فحص الأعباء

فعلى العون المحقق ضمان أن العبء حقيقي، كما يجب عليه التحقق من احترام شروط قابلية الخصم الجبائي للأعباء المنصوص عليها في بنود المواد (المادة (168)و(169)و(141) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2020). (خاصة بالدورة-غير مبالغ فيها-مبررة-في فائدة المؤسسة).

-مراقبة الحسابات المكونة للنتيجة

يهدف هذا النوع من التحقيق إلى التأكد من صحة وسلامة البيانات في حسابات التسيير والنتائج (قائمة الدخل الشاملة)، وتتمثل حسابات التسيير في مجموع الأعباء التي تقوم بها المؤسسة وتتحملها، وفي المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة حيث:

النتيجة الجبائية=النتيجة المحاسبية+الإدماجات(الاستردادات)-التخفيضات

- مراقبة المعدلات المطبقة والشروط

يجب على العون المحقق التأكد من المعدلات المطبقة في تصفية مختلف الضرائب والرسوم، وهل هي مطابقة للقوانين الجبائية السارية المفعول. كما وجب التأكد من

التخفيضات إن وجدت، سواء على الأساس أو على الضريبة. إضافة إلى التحقق من العمليات والمواد المعفاة وفق التشريع الجبائي الساري المفعول.

4.الممارسة العملية للرقابة الجبائية على المؤسسة

نحاول في هذا المحور، عرض وتحليل لعينة من ثلاث (03) مؤسسات خضعت لرقابة جبائية وفحص انتقادي محاسبي وجبائي، مع الوقوف على ما أسفرت عليه نتائج الرقابة، وكذا وضع الفرص الضائعة على المؤسسة من خلال تبيان البدائل المطروحة من مهمة التدقيق الجبائي ومهنة الاستشارة الجبائية.

1.4عينة المؤسسات موضوع الرقابة الجبائية وفق برنامج التحقيق 2019:

نقوم بعرض عينة لثلاث مؤسسات من برنامج الرقابة الجبائية لولاية البليدة سنة 2019 على النحو الآتي:

الجدول 1: بطاقة تعريف المؤسسات موضوع الدراسة.

البيان	المؤسسة 01	المؤسسة 02	المؤسسة 03
الشكل القانوني	ش.ذ.م.م SARL	ش.ذ.م.مSARL	شخص طبيعي
الفترة المعنية بالتحقيق	من2015 الى 2018	من2015 الى 2018	من2015 الى 2018
الضرائب المحقق فيها	TVA-TAP-IBS-IRG/تحرري	TVA-TAP-IBS-IRG/تحرري	-TVA-TAP IRG/جدول تصاعدي
نوعية النشاط	نجارة الألمنيوم.	شراء وبيع الخشب.	تحويل الورق.
المكلف بالمحاسبة والمسائل الجبائية	محاسب المؤسسة+ محافظ الحسابات خارجي.	محاسب المؤسسة+ محافظ الحسابات خارجي.	محاسب المؤسسة
تقرير محافظ الحسابات	يوجد	يوجد	غير ملزم به قانونيا
المكلف بجباية المؤسسة	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
تقرير التدقيق الجبائي	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
المستشار الجبائي	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد

المصدر: من إنجاز الباحثين بانتقاء عينة من برنامج التحقيق2019 - نيابة مديرية الرقابة الجبائية-مديرية الضرائب البليدة.

2.4التسويات الجبائية النهائية في غياب مهمة التدقيق ومهنة الاستشارة الجبائية

يمكن تلخيص نتائج الرقابة الجبائية المعمقة (التحقيق في المحاسبة) على محاسبة المؤسسات الثلاث المذكورة أعلاه، وعرضها في الجدول التالي، حيث تستوقفنا العناصر الأهم: ما هو نوع الخطأ المرتكب وما هي القراءة الجبائية له وكيف تتم التسوية الجبائية لهذا الخطأ.

الجدول 2: الإخضاع الضريبي الإضافي بموجب الرقابة الجبائية

الخطأ المرتكب	التشخيص الجبائي	الأثر الجبائي
المؤسسة1 1-فرق في مبلغ الاستهلاكات ب 1.155.982 دج بين جدول النتائج وجدول حركة المخزون أي ح /601 2-تسجيل اقتناء استثمار ح/ 21 على أساس مواد أولية ح/ 31. المبلغ 10.314.257 دج.	1-استهلاكات جدول حركة المخزون (**مخ1+مشتريات-مخ2**) تمثل استهلاكات حقيقية. وبالتالي هناك رقم أعمال مخفي يقابل الاستهلاكات المخفية. 2-التسجيل الخاطئ للتثبيت في المشتريات يؤدي إلى تضخيم الاستهلاكات –وهمية-وبالتالي التقليل من النتيجة الجبائية	1-الاستهلاكات المخفية* معامل هامش الربح المصرح به = رقم الأعمال المخفي (وهو الوعاء الضريبي ل TVA-TAP) 2-الاستهلاكات الوهمية تدمج للنتيجة (الوعاء الضريبي ل IBS-IRG/) تحرري. في كلا الأثرين الجبائيين تضاف غرامات الوعاء-النقص في التصريح-المادة 194 قانون الضرائب المباشرة.
المؤسسة2 **1**-تم إخضاع مبيعات بضاعة خارج الرسم 7.629.600 دج لمعدل 07٪ في حين شراءها خضع لمعدل 17٪. على أساس أن الزبون له صفة مرقي عقاري. 2-عملية دخول مبلغ للبنك 1.848.739 دج تم تقييدها في ح/ 581 "تحويل أموال " في حين الإشعار الدائن للبنك يؤكد اسم الزبون "س" من قام بدفع المبلغ.	**1**-تفحص وثائق الزبون أظهر أنه لا يحمل صفة مرقي عقاري وبالتالي المبيعات تخضع لمعدل 17٪ وفق المادة 21 قانون .TCA (قانون الرسم على رقم الأعمال) **2**-العملية تتعلق بتحصيل رقم أعمال. أي مبيعات غير مصرح بها – مخفية -	**1**-المبيعات المصرح بها*الفارق معدل. أي (17٪-07٪)TVA + غرامات الوعاء **2**-رقم أعمال غير مصرح به هو وعاء لتصفية TVA-TAP-/IBS-IRGتحرري

المؤسسة3 **1**-سنتا 2015 و2017 تم تقييد تحصيلات بنكية لزبائن في الحساب ح/470 " **حسابات انتقالية أو انتظارية**" دون ترصيد هذا الحساب في نهاية الدورة وغياب إعداد الفاتورة. المبلغ1.401.710د.ج و1.470.588 د. ج على التوالي.	1-الحساب 470 " حسابات انتقالية أو انتظارية " مخصص للتحصيلات غير معرفة. وهو حساب انتقالي يرصد في آخر السنة، أما وضعيتكم تخص زبائن معروفين لدى مؤسستكم مما يعني فوترة غير مصرح بها.	1-فوترة غير مصرح بها وعاء لجميع الضرائب والرسومTAP-TVA-IRG/جدول تصاعدي+ غرامات الوعاءIRG _ شخص طبيعي وفق جدول تصاعدي وليس نسبة. وعليه تحسب: IRG النتيجة المصرح بها+ النتيجة المخفية= النتيجة المشكلة أو المعترف بها. التصفية حسب الجدول المادة 104 قانون الضرائب المباشرة

المصدر: التبليغات النهائية (إشعار إعادة تقييم الوضعية الجبائية) للمؤسسات (01) و(02)

و(03) -نيابة مديرية الرقابة الجبائية-مديرية الضرائب البليدة.

1.2.4 تحليل النتائج

من الجداول السابقة يمكن معاينة ما يلي:

- محاسب المؤسسة مكلف بمسك المحاسبة وكذلك بالمسائل والتصريحات الجبائية، كما نلاحظ غياب تقرير التدقيق الجبائي ومصلحة الاستشارة الجبائية في كل المؤسسات.

-وجود تقرير محافظ الحسابات في كل من المؤسسة 01 والمؤسسة 02 (شركات الأموال) وغياب هذا التقرير في المؤسسة 03 (شخص طبيعي).

-الأخطاء والتلاعبات المكتشفة في أثناء الرقابة الجبائية تختلف من مؤسسة لأخرى ولها أثر جبائي كما نجم عنها إخضاع ضريبي إضافي (ضرائب وغرامات) مكلف لخزينة المؤسسة.

- المحاور الوحيد عن المؤسسة مع مصلحة التحقيقات الجبائية في أثناء فترة التحقيق هو محاسب المؤسسة مع غياب تام لمختص في الجباية أو مستشار جبائي وهذا لكل المؤسسات.

- الأخطاء المرتكبة تنقسم بين أخطاء محاسبية ذات أثر جبائي وأخطاء جبائية؛ نتيجة جهل بأحكام القانون الجبائي.

- كل خطا أو تلاعب محاسبي أو جبائي يعني غشا ضريبيا يستلزم تسوية جبائية تمس مختلف الضرائب والرسوم.

-الغرامات في جميع حالات المؤسسات المذكورة أعلاه. هي غرامات الوعاء المنصوص عليها في المادة 194 قانون الضرائب المباشرة (10٪ إذا كانت الحقوق المتملص منها أقل من 50.000 دج-15٪ إذا كانت الحقوق المتملص منها أكبر من 50.000 دج وأقل من 200.000 دج – 25 ٪إذا كانت الحقوق المتملص منها أكبر من 200.000 دج)

2.2.4 تفسير النتائج

يمكن وضع تفسيرات للمعاينات أعلاه في الآتي:

- تقرير محافظ الحسابات وجود استجابة للمراجعة القانونية الالزامية المنصوص عليها في المادة 715 من القانون التجاري بالنسبة للأشخاص المعنوية فقط. إي المؤسسة 01 والمؤسسة 02. أما الشخص الطبيعي غير ملزم به قانونيا.

-الخطأ أو الإغفال أو السهو أو التلاعب من المنظور الجبائي يعني التصريح الخاطئ أو الكاذب وبالتالي أعادة تأسيس الأوعية الضريبية الجديدة، سواء على مستوى رقم الأعمال لحساب الرسم على القيمة المضافة (17٪أو 07 ٪قبل 2017 – ٪19 أو ٪09 بعد 2017) وكذا الرسم على النشاط المهني (01 ٪النشاط إنتاجي-02 ٪النشاط تجاري). الضريبة على أرباح الشركات (٪19 النشاط إنتاجي-26٪ النشاط تجاري-23٪نشاط الأشغال العمومية). الضريبة على الدخل الإجمالي لشركاء الشخص المعنوي (10٪ قبل سنة 2018 -٪15 بعد 2018) وفي حالة شخص طبيعي، نتكلم على الضريبة على الدخل الإجمالي جدول تصاعدي المنصوص عليها في المادة 104 قانون الضرائب المباشرة.

-في اعتقاد كل المؤسسات عينة الدراسة، فإن المحاسب مكلف بمسك المحاسبة والمسائل الجبائية. وهذا يعد خلطا واضحا بين الوظيفة المحاسبية والوظيفة الجبائية.

-ليس هناك في ثقافة المؤسسة الجزائرية فكرة اللجوء استباقا للتدقيق الجبائي كرقابة جبائية بيضاء لاكتشاف الخطر الجبائي وتصحيحه، وغياب ثقافة الاستعانة بمستشار الجبائي ذي خبرة وكفاءة؛ لإيجاد الحلول للمسائل الجبائية في الوقت المناسب، ودون مخالفة التشريع الجبائي الساري المفعول.

3.4 حالة الاستعانة بخدمات التدقيق الجبائي

في حال ما إذا استعانت المؤسسات (01) و(02) و(03) بمدقق جبائي لإنجاز مهمة التدقيق الجبائي فإنها من ممكن أن تستفيد من الخدمات التالية:

- **المؤسسة 01**

-اكتشاف الخطر الجبائي المتمثل في تباين بين استهلاكات جدول النتائج (قائمة الدخل الشاملة) واستهلاكات جدول حركة المخزون (الجدول رقم 03 من الميزانية الجبائية). وهذا قبل إيداع القوائم المالية لأن الأمر يظهر في مقارنة الحسابات الختامية.

-الفحص الدقيق لفواتير اقتناء التثبيتات ومشتريات المواد الأولية والتسجيل المحاسبي لكل منهما يسمح للمدقق الجبائي اكتشاف أن هناك تثبيتا تم تقييده بالخطأ في حساب المواد الأولية. مما يشكل خطرا جبائاي بتضخيمه للاستهلاكات، وبالتالي تقليله للنتيجة الجبائية.

-المؤسسة 02

-المدقق الجبائي يفترض فيه الدراية والعناية المهنية اللازمة. فهو خبير بالعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل ٪07 أو 17٪ وشروط الاستفادة من المعدل المخفض. مما يجعل اكتشاف هذا الخطر الجبائي أمرا سهلا.

-التدقيق في بيان العمليات للكشف البنكي يسمح بتكييف عملية تحويل الأموال على أنها تمثل في الحقيقة تحصيلا من زبون مرتبطة بالاستغلال. مما يؤكد تعرض المؤسسة لخطر جبائي أكيد.

- المؤسسة 03

من المعروف محاسبيا ووفق التنظيم الجبائي المعمول به أن الحساب "470" _ حسابات انتقالية أو انتظارية -هو حساب انتقالي (عبور) يتم تسويته في نهاية الدورة. وهذا من مهام المدقق الجبائي الذي يعمل على إظهاره في تقريره. والتطرق للأثر الجبائي له.

- وجود تقرير التدقيق الجبائي لكل مؤسسة كان يمكن أن يتضمن معلومات في غاية الأهمية وفي الوقت المناسب، ويسمح باتخاذ القرار الملائم بالاستعانة بخدمات المستشار الجبائي لإيجاد الحلول.

4.4حالة الاستعانة بخدمات الاستشارة الجبائية

وجود الاستشارة الجبائية يوفر البدائل الممكنة والمتاحة لكل مؤسسة:

- المؤسسة 01

-اقتراح ضرورة ضبط الاستهلاكات الحقيقية قبل إيداع القوائم المالية. أو حتى إمكانية إيداع ميزانية تصحيحية المسموح بها جبائيا. وتفادي الغرامات في حال الرقابة الجبائية.

-اقتراح حل إعادة إدماج الاستهلاكات الوهمية في النتيجة الجبائية (الجدول رقم 09) قبل اكتشافه من قبل الرقابة الجبائية وتفادي الغرامات والإضرار بسمعة المؤسسة.

- المؤسسة 02

- المستشار الجبائي لا يرخص بالإخضاع للمعدل المخفض فيما يخص الرسم على القيمة المضافة دون استيفاء شروط الترقية العقارية. أو حتى يقترح إعادة دفع (التسوية المسبقة) للرسم على القيمة المضافة بواسطة التصريح الشهري سلسلة ج 50.

-اقتراح إلغاء قيد تحويل الأموال وتأسيس قيد الفوترة وتحصيل للزبون المدون في الكشف البنكي مع إعداد فاتورة البيع الخاصة به، وهذا قبل إيداع الميزانية الجبائية، أو حتى في السنة الموالية في إطار مبدأ تصحيح الأخطاء.

- المؤسسة 03

-اقتراح حل ترصيد الحساب "470"_ حسابات انتقالية أو انتظارية -مع ضرورة إعداد فاتورتين للبيع خاصة بالزبونين وإدراجها في رقم الأعمال والاستفادة من هامش ربح صاف خلاف إدراج هذه المبيعات كلية للنتيجة الجبائية في حال اكتشافها من طرف الرقابة الجبائية.

خاتمة

من خلال ما تطرقنا له في محاور الورقة البحثية، فإن جباية المؤسسة وظيفة مستقلة في حد ذاتها عن الوظائف الأخرى المالية والمحاسبية وغيرها، وقد يتم اختبارها من خلال عمليات الرقابة الجبائية أو الفحص الضريبي المعمق للوضعية الجبائية مع ترك الحرية للمؤسسة في الاستعانة بكل من التدقيق الجبائي والاستشارة الجبائية.

اختبار الفرضيات

- التدقيق الجبائي يسمح باكتشاف الخطر الجبائي قبل الرقابة الجبائية، والاستشارة تجد الحلول لهذا الخطر، وبالتالي كل من التدقيق والاستشارة والرقابة الجبائية تساهم في مصداقية التصريحات.
- وفق العينة من المؤسسات موضوع الدراسة هناك غياب تام لمهنة التدقيق الجبائي ولمهنة الاستشارة الجبائية، ما أسفر على تسوية جبائية في إطار الرقابة الجبائية كما، أن تقرير محافظ الحسابات شكلي أكثر منه ضمني.
- بافتراض وجود للتدقيق والاستشارة الجبائيين في المؤسسات المدروسة، كانت هناك عدة بدائل متاحة تفوت فرصة التسوية الجبائية.

كما نطرح توصيات البحث كالآتي:

- ضرورة إدراج مهمة التدقيق وخدمات الاستشارة الجبائيين في ثقافة المؤسسة، ثم في خطتها الاستراتيجية كجزء هام في لوحة القيادة الجبائية.
- إذا كانت الرقابة الجبائية خط هجوم وفحص انتقادي للوضعية الجبائية، فمن الأولوية أن يكون التدقيق الجبائي والاستشارة الجبائية خط دفاع عن جباية المؤسسة، وتصحيح ما أمكن تصحيحه في إطار القانون وفي الوقت المناسب.
- ضرورة تعريف وتقريب الاستشارة الجبائية للمؤسسة؛ لأن هذه المهنة ما زالت في الظل، كما يجب معرفة إلى من تسند كل من الوظيفة المحاسبية والوظيفة الجبائية داخل المؤسسة.
- إعادة النظر في القوانين المسيرة للاستشارة الجبائية من حيث شروط منح الاعتماد وإلزامية التكوين قبل الممارسة، وكذا الإسراع في إنشاء مجلس المهنة.

- إمكانية إدراج نص قانوني يلزم المؤسسة بإعداد تقرير للتدقيق الجبائي؛ لتجنب نتائج كارثية للرقابة الجبائية على مالية المؤسسة، وليكون هذا التقرير مؤشر ضمان لاحترام المؤسسة لأحكام القانون الجبائي أمام السلطة الجبائية.
- عقد الملتقيات والندوات كفرصة لتلاقي المحقق الجبائي والمستشار الجبائي ومسيري المؤسسات والأساتذة الجامعيين للوقوف على أنواع الأخطاء والإغفالات والتلاعبات المرتكبة في جباية المؤسسة والاطلاع على كيفية معالجة القانون والتنظيم الجبائي لهذه الوضعيات.

قائمة المراجع

1.

أولا باللغة العربية

1. قانون الاجراءات الجبائية. (2020). وزارة المالية .المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
2. قانون الرسوم على رقم الاعمال. (2020). وزارة المالية.المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
3. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. (2020). وزارة المالية.المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
4. الامر رقم 71.81 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 . (المادة 02). *تحديد شروط ممارسة المهنة الخاصة بمستشار جبائي*.
5. البقرة. (الاية 159).
6. المديرية العامة للضرائب. (2017). *ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية*. وزارة المالية، الجزائر.
7. بوبكر سلامي. (ابريل، 2020). رئيس الجمعية الوطنية للمستشارين الجبائيين. *القناة الاولى*. الجزائر.
8. رضا خلاصي. (2014). *شذرات النظرية الجبائية*. الجزائر: دار هومة.
9. صالح حميداتو. (2012/2011). *دور المراجعة في المخاطر الجبائية*. جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر.
10. قانون المالية 1996. (المادة 155).
11. محمد حجي. (1999). نظرات في النوازل الفقهية. المملكة المغربية: منشورات الجمعية المغربية للتاليف و الترجمة و النشر.

ثانيا باللغة الاجنبية

12. brurou, j. (1991). *le controle fiscal.* paris: edition ldgi.
13. COLIN, P. (1985). *la verification fiscale.* france: économica.
14. faux, c. (1987). *l'audit fiscal.* paris: edition lites.
15. *guide de vérificateur.* (2001). ministere des finaces , direction générale des impots, algerie.
16. H.PINARD.FABRO. (2008). *L'audit fiscal.* paris: edition francise le febure.
17. hamini, a. (2001). *l'audit comptable et financier.* algerie: edition berti.
18. M.BORSTEIN, & J.BOGAN. (2006). *tax risk management.* U.S.A: america.
19. P, b., & valleé, j.-m. (1986). *audit et gestion fiscale.* france: CLEF ATD.