دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة

Role of Tax Audit in Reducing Tax Risks in the Economic Corporation, Case of Study

ط.د.كويدمي محمد أمين
مخبر تحديات النظام الجبائي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية، جامعة لونيسي علي، البليدة 2،الجزائر
kouidmi@univ-blida2.dz

د. مداحي عثمان
مخبر الابتكار التسييري والحوكمة والمقاولاتية
المدرسة الوطنية العليا للمناجمنت، القليعة، الجزائر
atmmedda@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 2019/10/05 تاريخ القبول: 2020/04/21

الملخص: تهدف هذه الدراسة لمعرفة دور عملية التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية، وإبراز أهم مصادر هذه المخاطر من خلال إجراء دراسة على شركة ذات مسؤولية محدودة ذات طبيعة إنتاجية وتجارية.

حيث يهدف التدقيق الجبائي لفحص الوضعية الجبائية للشركة عبر التحقق من كيفية حساب الضريبة ومدى احترام جميع المعايير والقواعد الضريبية، ليتم استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف للشركة في المجال الجبائي، ومن ثم حمايتها من المخاطر والعقوبات الممكن أن تتعرض لها من طرف السلطة الضريبية، وقد تم إتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري، والمنهج التحليلي في دراسة الحالة، كما 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 سلبا على وضعيتها المالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي، المدقق الجبائي، المخاطر الجبائية، الإجراءات الجبائية، الوضعية الجبائية.

Abstract: The purpose of our study in this article is to understand the role of tax audits in reducing taw risks, the most important source of these tax risks for the company, by conducting a study on a limited liability company of a productive and service nature.

The purpose of the tax audit is to examine the tax situation of the company or ask the auditor to see how the tax criteria are taken into account, for good tax management the tax auditor must not only assess the firm's strengths and weaknesses in the tax area, but also protect it from the risks and penalties it may face, all these procedures to protect the company are subject to tax law or legislation.

***Keywords*:** Audit, Auditor, Tax risks, Tax procedures, Tax position

JEL Classification Codes : M42, O23

*مرسل المقال: كويدمي محمد أمين (kouidmi@univ-blida2.dz)

مقدمة:

يعرف التدقيق بمعناه المهني بأنه الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية بقصد إبداء رأي فني محايد، عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية، ويعتبر التدقيق الجبائي من أهم أنواع التدقيق التي تساعد المسيرين في التسيير الأمثل للمؤسسة لما للجباية من أثر كبير على نتيجة المؤسسة، كما أن للتدقيق الجبائي أهمية بالغة على مستوى اتخاذ والقرارات المالية من خلال استغلال هذا الأثر ووضع خطط إستراتيجية تساعد في الحد من المخاطر، وتعزيز الأداء.

إشكالية الدراسة: تتعرض المؤسسة الاقتصادية لجملة من المخاطر، ويعتبر الخطر الجبائي من أهم المخاطر التي تعمل كل مؤسسة لتجنب الوقوع فيه لما يسببه لها من آثار مالية سلبية ناتجة عن مختلف العقوبات الجبائية التي قد تسلطها عليها إدارة الضرائب، إضافة إلى حرمانها من المشاركة في الصفقات العمومية نتيجة الوضعية الجبائية غير الصافية تجاه إدارة الضرائب، ومنه فإن الإشكالية تتمثل فيما يلي :"ما هو دور التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية ؟"

فرضيات الدراسة: وللإجابة على الإشكالية تم طرح الفرضيات التالية:

- يمكن التدقيق الجبائي المؤسسة الاقتصادية، من معرفة حجم المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها.
- قد تكون المخاطر الجبائية ذات مصدر داخلي نابع من المؤسسة بحد ذاتها كما قد تكون تلك المخاطر ذات مصدر خارج عن نطاق المؤسسة.
- يسهم التدقيق الجبائي إيجابا على المؤسسة الاقتصادية من خلال الحد من المخاطر الجبائية.

أهمية الدراسة: تتمثل أهمية الدراسة في تبيان مدى إسهام التدقيق الجبائي في جعل المؤسسة الاقتصادية في مأمن من المخاطر الجبائية، باعتبار أن الجباية تمثل انشغالا أساسيا لمسيري المؤسسات في وقتنا الراهن.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- تسليط الضوء على مكانة التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؛
- إبراز مدى أهمية التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية المتعددة التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية.
- إظهار نتيجة تطبيق التدقيق الجبائي في الحد من المخاطر الجبائية من خلال تطرقنا لدراسة الحالة.

هيكل الدراسة: تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث محاور أساسية متمثلة في:

- ماهية التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؛
- المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية؛
- دراسة حالة لشركة ذات مسؤولية محدودة.

1-ماهية التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

يمكن أن نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية التدقيق الجبائي وهما تدقيق تقوم به المؤسسة لذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، إذ تكلف بها إما جهة داخلية والمتمثلة في خلية التدقيق الداخلي بالاشتراك مع مستشار جبائي، وإما جهة خارجية(مراجع حسابات)بغرض تسيير المخطط الجبائي، وهذا ما سنتطرق إليه في بحثنا هذا، وتدقيق تقوم به مصلحة الضرائب ويعمل على مرا جعة السجلات المحاسبية للمؤسسة ومختلف الوثائق، وهو ما يعرف بالرقابة الجبائية تطبيقا للتشريعات الجبائية المختلفة.

1-1-تعريف التدقيق الجبائي:

قدمت عدة تعريفات فيما يخص التدقيق الجبائي وهذا باختلاف الهيئات والخبراء الصادرة عنهم هذه التعريفات:

- التدقيق الجبائي يسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض احترام القوانين الجبائية في إطار سياستها التسييرية من جهة، وكذا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى (Bougna P. & Vallée, 1986, p 53).
- حسب البروفيسور م . كولين M .P.Colin عرفها"التدقيق الجبائي هي مراقبة احترام القوانين الجبائية". (Colin, 1985, p 35)
- "تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها وبالتالي فجباية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية (Felli, 2011, p 08) "
- من خلال مجمل هذه التعريفات نتوصل إلى تعريف شامل: " التدقيق الجبائي هو معاينة صحة الحالات الجبائية للمؤسسة من خلال عملية فحص وتقييم للمعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة وكل الوثائق والسجلات، بهدف التأكد من مدى صحة وموثوقية تلك المعلومات، كما يخضع لعملية التدقيق الجبائي جميع المكلفين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وهي أيضا تشمل مختلف الضرائب والرسوم حتى تسهل عملية التسيير الجبائي للمؤسسة".

1-2-أهمية التدقيق الجبائي:

تسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط قوة المؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها حيث يمكن من تقييم النجاعة الجبائية، وتسمح بوضع الخطوط العريضة للإستراتجية الجبائية للمؤسسة ويعطي التدقيق الجبائي للمؤسسة قابلية استعمال الجباية لفائدتها من خلال التزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجباية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات.... الخ .ويمكننا القول أن التدقيق الجبائي داخل المؤسسة يضمن لها الفعالية والأمن الجبائي، وكما هو معلوم فإن التشريع الجبائي يفرض احترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من ناحية الزمن، فالمؤسسات تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية، حيث يؤدي عدم احترامها بالطبع إلى تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة، وهذا ما يعمل التدقيق الجبائي على تفاديه، باعتبار أن التدقيق وسيلة لا غاية ويهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بحيث تعتمد هذه الأخيرة في اتخاذ قراراتها على مخرجات التدقيق، لذا فإن أهمية التدقيق الجبائي تم استنباطها من

أهمية المراجعة بصفة عامة، وإن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت مراجعتها من طرف هيئة خارجية محايدة التي تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وإبداء رأي محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وشرعيتها وسلامتها. (نقاز، 2010، ص 20)

1-3-خصائص المدقق الجبائي:

هناك تشابه قائم بين تدقيق الحسابات والتدقيق الجبائي يكمن في آلية التدقيق ومراحله المختلفة، فالأساليب والتقنيات والأدوات التي يستخدمها المدقق الجبائي في عمله تتشابه في بعض الجوانب مع الأساليب والأدوات والتقنيات في التدقيق المالي، حيث يبدآن معا في التخطيط وينتهيان بإعداد التقرير والنتائج كما يستخدمان ذات الأدوات والتقنيات اللازمة لأداء أعمال المراجعة الميدانية كما يتطلب من المدقق الجبائي والمدقق أن يتمتعا بحد أدنى من المواصفات العامة والشخصية لأداء تلك الأعمال بالكفاءة المطلوبة، وإن اختلفا في الأهداف المرجوة من كل منهما فهدف المدقق في إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن حقيقة المركز المالي، في حين يهدف المدقق الجبائي إلى التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المصرح بها من قبل المكلفين. و يمكن إجمال هذه الخصائص فيما يلي:

أ.الاستقلالية والحياد: تعني الاستقلالية أن يكون المدقق الجبائي محايدا في قراره، كما يجب أن نقدر هذا الاستقلال ماديا ومعنويا ويتطلب الاستقلال المادي أن لا يكون المدقق في موضع تبعية قد تؤثّر على تسوية أهدافه، في المقابل الاستقلال المعنوي يسمح بضمان الصدق والنزاهة في سلوك المدقق الجبائي وهذا يمنع أي احتمال للتعرض لضغوط خارجية قد تؤدي إلى تغيير قراره.(Seddik. R, sans année, p 21) ويقصد بالحياد عدم الانحياز من طرف المدقق، أي أن يكون مستقلا تماما عن المؤسسة قيد التدقيق، ولا تربطه بها أي علاقة منفعة ما عدا علاقة المراجعة. (نقاز، 2010، ص 76) (حالة كون المدقق من خارج المؤسسة).

ب.الكفاءة المهنية أو الأهلية: بحكم المهام المنوط للمدقق الجبائي لأداء عملية التدقيق، بات من الأجدر عليه أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفء بهذه المهمة، لكن معيار الكفاءة المهنية في مهمة التدقيق الجبائي هو أكثر صعوبة، حيث لا يمكن الوفاء به مقارنة مع المهام الأخرى للتدقيق لأن مهمة التدقيق الجبائي لا يمكن أن يعهد بها إلا لمكاتب متعددة الخدمات والاختصاصات في ميدان التدقيق أو إلى مهنيين محترفين أكفاء وأهل لتشكيل وتكوين فرق متعددة الاختصاصات من أجل قيادة وإدارة هذه المهنة، لأن المادة الجبائية تمس جميع المجالات مهما كانت تقنية أو قانونية وفي الأخير نستنتج أن التدقيق الجبائي يجب أن تكون منفذة من طرف شخص أو عدة أشخاص الذين تلقوا تكوينا ملائما ومناسبا مع تمتعهم بالمهارات والقدرات المهنية ذات المستويات العالية.(Abed, 1997, p 20)

ج.السر المهني: إن طبيعة عمل المدقق تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية فلا يمكنه تخطي القاعدة التي ينطوي تحتها كل من لديهم أسرار مهنية مثل(الطبيب، الجراح الصيدلي..الخ)وعلمه بإجبارية السرية المهنية .هذه الإجبارية تناولتها المادة 18 من قانون 08/91 المؤرخ في 27

أفريل 1991 والذي يرى أن الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ملزمون بالسرية المهنية في إطار الشروط والعقوبات التي تحددها المادة 128 من قانون العقوبات. (Sadi Nacerdin, sans année, p 71)

2- المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية:

يحيط بالمؤسسة الكثير من الأخطار المختلفة والمتغيرة مكانيا وزمنيا، كما تختلف نسبة التأثير على المؤسسة،إلا انه لا يجب تجاهلها مهما ضعف حجم التأثير، ومن بين هذه الأخطار يظهر الخطر الجبائي والذي يختلف باختلاف المؤسسة ونشاطها.

2-1- مفهوم الخطر الجبائي:

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الالتزامات نحو 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 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 الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية. (مامش ودادي عدون، 2008، ص 37).

يعرف الخطر الجبائي أيضا بأنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، ينشأ الخطر الجبائي نتيجة عدم احترام التشريع الضريبي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي.(Duhem &Jammes, 1996, p 75)

يمكن القول أن الخطر الجبائي هو عبء ناتج عن عدم التزام المؤسسة بتطبيق ما جاء به التشريع الجبائي أو وجود تفسير أو فهم خاطئ لنصوص ومحتوى هذا التشريع، وهذا ما يكلف المؤسسة تحمل عبء جبائي إضافي يؤثر عليها ويعرقل تحقيق أهدافها المرجوة.

2-2-أسباب الخطر الجبائي:

إن استمرار ونمو المؤسسة مرتبط بكفاءة المسير في اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، فمن الناحية الجبائية على المسير إدراج العامل الجبائي في الوظيفة التسييرية لصناعة القرار، فعدم التحكم في التسيير الجبائي يشكل أهم المخاطر الضريبية التي تعترض المؤسسة الجزائرية وذلك لعدة عوامل نذكر منها:

- 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 في التشريع 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 مما يضطرها إلى المراهنة على التهرب لعدم دفع الضرائب وتأجيلها، وهذا ما يؤدي بها إلى مخاطر ضريبية (حميداتو، 2012، ص 102)، إن إيجاد هيكل جبائي يتماشى مع مستوى المجتمع الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي يعتبر هدف كل التشريعات الجبائية في جميع دول العالم محققة بذلك الأهداف المالية، الاقتصادية والاجتماعية 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. (فلاح، 2006، ص 184)، وهناك من يرى أن الأسباب التي تعرض المؤسسة إلى خطر جبائي تنقسم إلى ثلاث أسباب سنعرضها فيما يلي:(Tilila &Abdelmadjid, 2018, pp 66-67)

أ. اللوائح الضريبية أو التشريع الضريبي: حيث اعتبرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 2004 أن"تشريع معقد للغاية أو غامض يضاعف الاحتمالات، لدافعي الضرائب، لاعتماد سلوك لم يكن المشرع يعتبره مرغوبًا فيه، و"حتى عندما يكون القانون واضحًا فيما يتعلق بالغرض منه وتطبيقه، يمكن لدافعي الضرائب الفرار عندما يُعتبر ثقيلًا جدًا."في الواقع فإن الضريبة المرتفعة للغاية المستحقة ستكون قيدا على الأداء الشركة، وسيقوم الأخير بتعديل بياناته المالية من أجل الضريبة المستحقة معقولة، بالإضافة إلى التكاليف الضريبية، تتحمل الشركة أيضًا التكاليف فيما يتعلق بالوفاء بالالتزامات الضريبية، هذه التكاليف يجب أن تؤخذ في الاعتبار في الانضباط المالي للشركة، بالإضافة إلى ذلك فإن التغييرات في القوانين الضريبية والنصوص القانونية هي مصدر مخاطر ضريبية كبيرة، يجب أن يكون مسئولو الضرائب محدثين باستمرار للمستجدات الضريبية، خلاف ذلك قد تؤدي هذه التعديلات الضريبية إلى عقوبات وغرامات تكلف الشركة.

ب.تنظيم الشركة: يتعلق المصدر الثاني لمخاطر الضرائب بالهيكل ذاته للشركة، هو من المهم تسليط الضوء على حجم الشركة، (الوطنية واستثماراتها وأنشطتها)، في الواقع كل هذه العوامل تؤثر مباشرة في مستوى المخاطر المالية بحيث شركة كبيرة من المرجح أن تكون أكثر حرصا من الناحية المالية بسبب قوتها الاقتصادية على شركة صغيرة بالإضافة إلى ذلك، هناك عمليات محددة أخرى تولد مخاطر ضريبية مثل عمليات الاندماج والاستحواذ أو المعاملات بين المساهمين، هذا النوع من العمليات يخلق مخاطر ضريبية أعلى من تلك المرتبطة بالعمليات التجارية العادية، تكون الشركة أكثر عرضة لخطر عدم الامتثال إذا لم توثق هذا النوع بشكل صحيح لهذه العمليات وتنفيذ جميع الموارد التنظيمية اللازمة لتنفيذها.

ج. تنظيم الإدارة الضريبية: يعتمد مصدر الخطر الأخير على عدم كفاءة الإدارة الضريبية، في الواقع السلطات الضريبية التي لا تملك ما يكفي من الموارد المالية و الأدوات و التقنيات اللازمة لاستغلال كميات هائلة من

المعلومات في ما يخص المكلفين بالضرائب، قد لا يكون على علم بسلوك عدم الانضباط الضريبي بعض الشركات والتي يمكن أن تزيد من المخاطرة من قبلهم، علاوة على ذلك، نقص المهارات والتدريب المستمر وإتقان الأداة من قبل موظفي إدارة الضرائب يزيد من خطر عدم الكشف عن الحالات الشاذة أثناء التدقيق الضريبي، والتي قد تزيد من حالات عدم الانضباط المالي.

2-3- أنواع المخاطر الجبائية:

تكمن المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر حسب طبيعة النظام الجبائي السائد في البلد وكذا حسب ما جاء به من قوانين وتشريعات ضريبية ويمكن القول عن النظام الجبائي أنه: مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم 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. (ناصر، 2003، ص 18)

أ. مخاطر ناتجة عن التصريحات الجبائية: باعتبار النظام الجبائي الجزائري نظام" تصريحي "أوجب للمؤسسات التزامات جبائية محددة وفقا لرزنامة زمنية محددة وإجراءات جبائية معلومة مسبقا، حيث تتمثل هذه الالتزامات في التصريح بالوجود، التصريح بالنتائج، التصريح في حالة إلغاء أو التنازل عن المؤسسة (خلاصي، 2006، ص 56)، قد تضع المؤسسة موضع خطر ضريبي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم إيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة وأهم وضعيات هذا الخطر نذكر (زواق، 2009، ص 10):

- 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؛
- 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 وإخضاعها للضريبة وتعرضها لعقوبات جبائية والتي تعتبر تكاليف إضافية.

ب. مخاطر مترتبة عن الإعفاءات الجبائية في إطار دعم الاستثمار: لقد منح المشرع الجزائري للمؤسسات الاقتصادية عدة امتيازات جبائية من بينها الإعفاءات في إطار دعم الاستثمار، وقد ألزمت الإدارة الجبائية بتسيير عملية الإعفاء مع المراقبة الدورية لهذا الاستثمار إلى جانب احترام المؤسسة جميع التزاماتها المحددة في قرار منح الامتيازات، وهناك من صنف كذلك مخاطر مترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر حيث تم تقديم امتيازات ضريبية لفائدة الشباب المستثمر عن طريق الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، والصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، متمثلة هذه الامتيازات في إعفاءات عند مرحلة الإنجاز، وفي

مرحلة الاستغلال، وهذا حسب ما جاءت به نصوص قانون الضرائب وقانون المالية تقابل هذه الامتيازات التزامات يجب على المستفيدين القيام بها، كإيداع التصاريح الجبائية في آجالها، القيام بالاستثمار في إطاره القانوني، السماح للإدارة الجبائية بالقيام بمهامها ومراقبة العتاد وغيرها من الالتزامات، وعند مخالفتها يترتب عنها فقدان هذه الامتيازات الضريبية، والتعرض لمخاطر ضريبية تعرقل سير نشاط هذه الاستثمارات. (حميداتو، 2012، ص 115).

3-دراسة حالة لشركة ذات مسؤولية محدودة:

من خلال ما قمنا بعرضه في المحاورالنظرية السابقة، سنكتفي في دراستنا هذه بالتطرق إلى التدقيق من الجانب الجبائي فقط، من خلال معرفة النظام الضريبي التي تخضع له الشركة ومدى دقة تصريحاتها المقدمة.

3-1-أعمال التدقيق الضريبي: حتى تتم عملية التدقيق الجبائي لابد من المعرفة التامة عن تاريخ الشركة، وتقييم نظام الرقابة الداخلي للشركة، لنصل بعدها إلى تشخيص الوضعية الجبائية للشركة.

- **نبذة عن تاريخ الشركة:** هي شركة ذات مسؤولية محدودة برأس مال خاص،000،000 2دجتم إنشاؤه في 13 مايو 2013. تمثلت طبيعة أنشطتها في الصناعة والتجارة، وأهم نشاط هو الفرز من خلال تصنيع وبيع علف الماشية، والأنشطة الثانوية الأخرى التي هي: بيع الكتاكيت والدواجن، إلى جانب النقل العام للبضائع عبر جميع المسافات.

الجدول (01): معلومات عامة عن الشركة

شكل الشركة	شركة ذات مسؤوليةمحدودة (SARL)
رأس المال	2000.000
الغرض الاجتماعي	صناعية، تجارية
إدارة الشركة	يديرها شريكان
مكان النشاط	بجاية
الرقابة الخارجية / الداخلية	محافظ الحسابات / المراجع الداخلي
نشاط	شركة تصنيع ومبيعات
عدد الموظفين	54
الموردين / العملاء	العملاء والموردين جميعهممحلي
النظام المحاسبي	محاسبداخلي للشركة،النظام المتبع: النظام المحاسبي المالي
الاتفاقيات الرئيسية	لم يتم تمرير اتفاقية

المصدر: وثائق داخلية خاصة بالشركة.

اتضح لنا بعد الاطلاع على وثائق الشركة أن هذه الأخيرة تنشط فقط على المستوى المحلي، أي جميع معاملاتها داخلية هذا يعني أنها لا تخضع لأي اتفاقية دولية، ما يجعلها تتبع النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وعليه ستتم الدراسة بالاعتماد على المعلومات المقدمة والخاصة بسنة 2015.

3-2- تقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالجانب الجبائي:

بعد الإطلاع على تاريخ الشركة والمعرفة التامة بها لابد من تقييم نظام الرقابة الداخلي خاصة الجانب الضريبي، من خلال إعداد استبيان يتم الإجابة عليه من طرف محاسب الشركة، لمعرفة أهم المستندات التي يتم الاعتماد عليها في مهامه والمتعلقة بالوظيفة الضريبية والتأكد من عدم وجود حالات تؤدي إلى مخاطر ضريبية.

الجدول (02): استبيان تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة

الاستبيان	نعم	لا
تشمل دفاتر الجرد		
الميزانية، وحسابات النتائج، وسجل دوران المخزون	✓	
نفقات التشغيل الأخرى والإيرادات	✓	
جدول تحديد النتيجة الجبائية، جدول خسائر القيمة،، وجدول المشاركات	✓	
ضريبة على النشاط المهني، نفقات المستخدمين، الضرائب، الرسوم، خدمات الدفع وغيرها	✓	
هل تم ملئ اليومية في آخر عشر سنوات بشكل صحيح؟	✓	
هل مجموع اليوميات المساعدة يساوي المجموع العام لدفتر الأستاذ العام؟	✓	
هل تشمل اليومية المركزية للسنوات العشر الأخيرة على جميع ما تحتويه اليوميات المساعدة؟	✓	
الحالة المالية للشركة في آخر عشر سنوات محفوظة في حالة جيدة؟	✓	
الميزانيات المالية لآخر عشر سنوات محفوظة جيدا؟	✓	
هل تم حفظ وتصنيف الدفاتر المساعدة ودفاتر الأستاذ لآخر عشر سنوات في أماكن آمنة؟	✓	
هل هناك وظيفة ضريبية داخل الشركة؟	✓	
هل زاد مستوى المخاطر الضريبية خلال السنوات العشر الماضية؟	✓	
هل يتوفر لدى القائمين على الوظيفة الضريبية الكفاءة والمعرفة التامة بكل ما يخص وظيفتهم؟	✓	
هل يأخذ بعين الاعتبار المخاطر الضريبية عند اتخاذ القرارات؟	✓	
عند وجود المخاطر الضريبية خلال القيام بالعمليات يتم التبليغ عنها؟	✓	
هل يتم إبلاغ المسيرين على المخاطر الضريبية؟	✓	
هل حسابات الشركة خاضعة للرقابة الخارجية؟	✓	
هل خضعت الشركة للتدقيق الضريبي؟	✓	
التصريحات الجبائية تسلم في آجالها القانونية؟	✓	
التصريحات الجبائية تحترم شروط القانونية للتصريح بها؟	✓	
التصريحات السنوية الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات تقدم في آجالها المحددة؟	✓	

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق الشركة.

تبين لنا بعد الإجابة على هذا الاستبيان أن القائمين على المحاسبة والوظيفة الضريبية في الشركة يحترمون أهم المبادئ المحاسبية والشروط القانونية حتى تكون محاسبة الشركة في شكلها السليم، هذا ما يسمح بسلامة الجانب الجبائي في الشركة، وقلة وجود المخاطر الجبائية، وحتى يتسنى لنا معرفة فيما إذا كانت الوضعية الجبائية سليمة سنقوم بتشخيصها.

3-3-تشخيص الوضعية الجبائية للشركة:

سيتم تشخيص الوضعية الجبائية للشركة من خلال التطرق للعناصر التالية:

أ. المراجعة الشكلية: تمت بمراجعة ملفات التصريحات الجبائية من قبل المدقق ويمكن تلخيصها فيما يلي:

الجدول (03): المراجعة الشكلية

الهدف من المراجعة	وسائل المراجعة
التأكد من أن التصريحات تم إيداعها لدى مصلحة الضرائب في آجالها القانونية	وجود التصريحات، مصادقة وختم مصلحة الضرائب، تاريخ الإيداع ووصل الدفع.
التأكد أن عملية الدفع لمصلحة الضرائب تتم بانتظام ومطابقة لما في التصريحات الجبائية	

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق الشركة.

تعد المراجعة الشكلية من أهم الإجراءات المتبعة في عملية التدقيق، وهذا ما تم الاعتماد عليه في بحثنا هذا لمعرفة فيما إذا تتوفر لدينا المعلومات الحقيقية أو ما يسمى بالملاحظة المادية، تبين لنا أن الشركة لم تسلم بعض التصاريح في آجالها المحددة ولم تستوفي الشروط القانونية، إلى جانب هذا تمت عملية الدفع بشكل غير منتظم مع وجود تأخيرات ما قد يعرض الشركة للخطر الجبائي ويؤثر على الوضعية المالية للشركة.

ب. المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية للشركة: تتم هذه المراجعة من خلال التعمق في تشخيص وتحليل التصريحات الجبائية والمحاسبية، وذلك قصد اكتشاف الأخطاء التي تؤدي إلى مخاطر جبائية، وتكون هذه الأخطاء الجبائية غالبا في تحديد القاعدة الضريبية أو في تطبيق المعدل الخاص بالضريبة وهذا ينعكس سلبا على الشركة، إضافة إلى ذلك الغرض من هذه المراجعة هو ضمان تناسق البيانات الخاصة بالضريبة ما يسمح بانتظام الضريبة لدى الشركة، والضرائب التي تخضع لها الشركة وسنقوم بمراجعتها وهي: الرسم على النشاط المهني الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي.

- **الرسم على النشاط المهني TAP** : الرسم على النشاط المهني هو الرسم الذي يفرض على المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال أو الإيرادات المهنية، على مستوى الشركة من خلال الوثائق لاحظنا أن حساب الرسم على النشاط المهني على أساس معدل 2٪، وبعد اطلاعنا وجدنا أن المدقق يجب أن يضمن أن الأساسالخاضع للضريبة TAP هو المبلغ الإجمالي للدخل المهنيعموما باستثناء ضريبة القيمة المضافة، نتيجة لذلك وجدنا أن هذه الشركة تطبق اثنين من التخفيضات التي نص عليها القانون.

-خصم 30 ٪ المطبق على مبلغ الإجمالي للبيع بالجملة.

-خصم 50 ٪ المطبق على مبلغ الإجمالي للبيع بالجملة، بالنسبة للمنتجات التي سعر البيع بالتجزئة 50 ٪ كرسوم غير مباشر.

-يجب التأكد من أن رصيد 642 ضرائب ورسوم المستوعبة يعادل القاعدة الخاضعة للضريبة، والتحقق من إجراء العمليات في ظل ظروف البيع بالجملة، إلى جانب التحقق من مدفوعات الرسم على النشاط المهني حسب العائد الشهري G50.

الجدول (04): العمليات الخاصة للرسم على النشاط المهنيTAPللشركة سنة 2015

	المبالغ سنة 2015	خارج الرسم	الأساس الخاضع TAP	معدل 1%	معدل2%	مجموع TAP
الثلاثي الأول	مبيعات بدون خصم	255770	255770	معدومة	5115.4	100769.252
	مبيعات بخصم 30 ٪	6832418	4782692.6	معدومة	95653.852	
الثلاثي الثاني	مبيعات بدون خصم	0	0	معدومة	معدومة	111826.4
	مبيعات بخصم 30 ٪	7987600	5591320	معدومة	111826.4	
الثلاثي الثالث	مبيعات بدون خصم	523653	523653	معدومة	10473.06	113751.06
	مبيعات بخصم 30 ٪	7377000	5163900	معدومة	103278	
الثلاثي الرابع	مبيعات بدون خصم	0	0	معدومة	معدومة	122516.22
	مبيعات بخصم 30 ٪	0	0	معدومة	معدومة	
	مبيعات بخصم 50 ٪	12251622	12251622	1225 16.22	معدومة	

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق الشركة

وتمثلت المجاميع الخاصة بالعمليات الخاصة للرسم على النشاط المهنيTAPللشركة سنة 2015 كالآتي:

الجدول (05): مجاميع العمليات الخاصة للرسم على النشاط المهنيTAPللشركة سنة 2015

مجموع المبيعات بدون خصم	779423	**مجموع TAP1 %**	122516.22
مجموع المبيعات بخصم 30 ٪	22197018	**مجموع TAP 2%**	326346.712
مجموع المبيعات بخصم 50 ٪	12251622	**مجموع TAP**	448862.932
مجموع المبالغ 2015			35228063

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق الشركة

من خلال ما قمنا بعرضه اتضح لنا أن المحاسب قام باحتساب قيمة الرسم على النشاط المهني حسب ما ينص عليه قانون المالية والنظام الجبائي الجزائري دون مخالفة التشريعات الضريبية، هذا ما يقلل فرص ظهور مخاطر جبائية، وفيما يلي ملخص عمليات الرسم على النشاط المهني وما تم التصريح به في وثائق G50.

الجدول (06): ملخص عمليات الرسم على النشاط المهني للشركة سنة 2015

الثلاثي	رقم الأعمال خارج الرسم		فرق رقم الأعمال	الرسم على القيمة المضافة	الرسم على النشاط المهني.
	المحاسبة	G50			
الثلاثي الأول	7088187.94	7088188	0.06	1204992	100769
الثلاثي الثاني	7987600.00	7987600	0.00	1357892	111826
الثلاثي الثالث	7900653.00	7900653	0.00	1343111	113751
الثلاثي الرابع	12251622.00	12251622	0.00	2082776	122516
المجموع	35228062.94	35228063	0.06	5988771	4488862

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة.

بعد الاطلاع على التصريحات الخاصة بالشركة ومراجعة جميع حساباتها، اتضح أن المحاسب كان يصرح بالمبالغ الحقيقية وبرقم الأعمال الحقيقي للشركة والمتوصل إليه محاسبيا دون وجود أي تلاعب أو أخطاء في التصريح، هذا ما يجعل جميع قيم الرسم المدفوعة صحيحة ولا تحتوي على أي تلاعب أو أخطاء تؤدي إلى عقوبات وغرامات مالية.

- **الرسم على القيمة المضافة TVA**: تعتمد الشركة في تطبيق الرسم على القيمة المضافة في عملياتها على معايير النظام المحاسبي المالي، وتطبيق جميع ما نص عليه قانون المالية وخاصة النظام الجبائي، تتم جميع عمليات الشركة عند كل ثلاثي وهذا ما سنعرضه فيما يلي:

الجدول (07): عمليات الرسم على القيمة المضافة للشركة سنة 2015

الثلاثي	رقم الأعمال الخاضع والمصرح به	نسبة الرسم	القيمة	القيمة المجمعة السابقة	الرسم القابل للاسترجاع	القيمة المجمعة	الرسم المسدد
الثلاثي الأول	7088188	%17	1204992	-	1321367	116375	-
الثلاثي الثاني	7987600	%17	1357892	118375	1463504	105612	-
الثلاثي الثالث	7900653	%17	1343111	105612	1240558	-	162553
الثلاثي الرابع	12251622	%17	2082776	-	1568646	-	1568646
المجموع	35228062	-	5988771	223987	5594075	221987	1731199

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة.

حسب التصريحات المقدمة والتي تمت مراجعتها فإن جميع المبالغ المصرح بها صحيحة وهذا راجع لوجود رقابة دائمة للتصريحات الجبائية، ما يمنع من تعرض الشركة للخطر الجبائي.

- **الضريبة على الدخل الإجمالي IRG**: في دراستنا هذه لم يسعنا التطرق بالتفصيل لكيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي، لكن بعد مراجعة الوثائق الخاصة اتضح انه يتم حساب ضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأجور والتي تعتمد في الأساس على اقتطاعها وفق سلم خاص بالأجور، حسب ما تنص عليه قوانين وتشريعات النظام الجبائي الجزائري، وبأن مثل هذه الضرائب لا تكون فيها أخطاء كثيرة خاصة وأنها تحتسب آليا وفق برامج معلوماتية، ما يقلل فرص وجود خطر تتعرض له الشركة.
- **الضريبة على أرباح الشركات IBS**: تعتبر من أهم الضرائب التي يسددها أي شخص اعتباري، ويتم حسابها وتسديدها من طرف الشركة وفقا لما نص عليه القانون الجبائي الجزائري، وكأهم خطوة يمكن الانطلاق منها هي كيفية حساب النتيجة الجبائية التي منها يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات وهي وفق العلاقة التالية:

النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة= النتيجة المحاسبية + استردادات – خصومات – خسارة جبائية مرحلة

من أهم الأخطاء التي تحدث عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، هي نسيان بعض الخصومات أو الأعباء والإستردادات عند حساب النتيجة، وقد يكون هذا الخطأ إما متعمدا أو غير متعمد لكن هذا لا يسمح حتى لا تتعرض الشركة إلى الخطر الجبائي والذي يكلفها إلى دفع غرامات إضافية.

فيما يلي كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، بتطبيق العلاقة السابقة فإنه يتم حساب النتيجة المحاسبية والتي يتم الحصول عليها من القوائم المالية الختامية للشركة، وفيما يلي مبلغها.

كان صافي النتيجة لسنة 2015 كما هو مبين في الاسفل نتيجة ربح بمقدار: 3406375 دج .

1 صافي النتيجة لهذا العام(بيان الدخل)	ربح	3406375

وتمثلت الاستردادات والخصومات والعجز المالي لسنة 2015 بعد اطلاعنا عليها من خلال الوثائق المقدمة كالتالي:

الجدول (08): استردادات الشركة

2 الاستردادات		
رسوم المباني غير المخصصة مباشرة للعمليات		00
حصة الهدايا الإعلانية غير القابلة للخصم		00
حصة الرعاية والرعاية غير القابلة للخصم		00
رسوم غير قابلة للخصم		00
المساهمات والتبرعات غير القابلة للخصم		00
ضرائب ورسوم غير قابلة للخصم		00
المؤن غير القابل للخصم		00
الاهتلاك غير القابل للخصم		00
حصة نفقات البحوث غير القابلة للخصم		00
الاستهلاك غير القابل للخصم المتعلق بمعاملات التأجير (المستأجر)		00
الضرائب على الأرباح الشركات	الضرائب المستحقة على النتيجة	10000
فقدان القيم غير القابلة للخصم		00
العقوبات		46849
إعادة أخرى		00
مجموع الاستردادات		56849

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة

أما الخصومات فكانت منعدمة لم تقم الشركة بخصم أي مبلغ لسنة 2015

3 مجموع الخصومات	00

الأمر الذي عانت منه الشركة هو عجز في الميزانية لسنتين متتابعتين 2013 و2014 وهذا مانبينه في الجدول التالي:

الجدول (09): العجز المالي

4 العجز المالي	
عجز عام 2013	3401583
عجز عام2014	3623543
عجز عام2015	0
العجز الكلي الذي سيتم خصمه	7025126

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة

و منه فإن النتيجة الجبائية تكون بناء على تطبيق العلاقة كما هو مبين في الجدول التالي.

جدول رقم (10): النتيجة الجبائية للشركة

النتيجة الجبائية 1+2-3-4	الربح	0
	الخسارة	3561902

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة.

تتمثل النتيجة الجبائية للشركة لسنة 2015 في عجز مالي يقدر بـ 3561902دج، هذا ما يستدعي الشركة لدفع الحد الأدنى من الضريبة حسب ما ينص عليه القانون المالي المعدل بموجب المادة 52 لسنة 2015.

ومن خلال فحصنا للأعباء اتضح أنه يوجد بعض الأعباء لم يتم خصمها ولم يصرح بها، هذا ما يعرض المؤسسة لوجود خطر جبائي يؤثر على الوضعية المالية للشركة، هذا ما يستدعي فرض رقابة دورية وشاملة قبل تقديم التصريحات السنوية، إلى جانب هذا عند فحص التصريحات السنوية وجدنا وجود تأخير في التصريح ما يجعل الشركة تتعرض للخطر الجبائي.

الخاتمة:

يتميز النظام الجبائي الجزائري بتنوعه وتعقده، ما يصعب على الشركات والمؤسسات في الجزائر التكيف معه وفهمه ما يؤدي إلى زيادة المخاطر الجبائية التي تتعرض لها هذه الشركات، وتكون هذه المخاطر نتيجة سوء تفسير للتشريع الضريبي أو عدم دقة المشرع أو فشل هيكل المكلف بالضريبة.

ويعتبر التدقيق الجبائي من أهم الوظائف لاكتشاف المخاطر الجبائية التي تتعرض لها الشركة جراء الأخطاء المرتكبة وهذا بعد الفحص المعمق الذي يفرضه التدقيق الجبائي لمعرفة انتظام الضريبة في الشركة ومدى الامتثال للقواعد الضريبية، مما يسمح بتقليل ظهور المخاطر الجبائية وكذا معالجتها دون التأثير على الوضعية المالية للشركة، ويمكن القول أن وظيفة التدقيق بصفة عامة والتدقيق الجبائي بصفة خاصة لابد من أن تكون متوفرة في هيكل الشركة، بالإضافة إلى إدماج العامل الجبائي عند اتخاذ أي قرارات مالية، تجنب وجود الأخطاء في التصاريح الجبائية ما يؤثر سلبا على الشركة، وتكوين مختصين في الجانب الجبائي ما يقلل حدوث المخاطر الجبائية.

و من خلال الجانب النظري ودراسة الحالة التي تم التطرق إليها في هذه الدراسة أمكننا استخلاص النتائج التالية:

- التدقيق الجبائي هو إجراء يعتمد على المعرفة الواسعة للنظام الجبائي والتشريعات الجبائية؛
- قيام المؤسسات الاقتصادية بالتدقيق الجبائي بشكل دوري لمختلف عملياتها، يسمح بتجنب المخاطر الجبائية والتي قد تؤثر سلبا على الوضعية المالية للمؤسسة.
- عدم وجود مستخدمين مكونين في الجانب الجبائي يؤثر سلبا على المؤسسات الاقتصادية وعلى قراراتها.
- وجود مخاطر جبائية كثيرة يقلل من مصداقية المؤسسات ويهدد إستمراريتها.
- يجب إدماج العامل الجبائي في جميع قرارات المسيرين، للتقليل من المخاطر الجبائية.

أما عن اختبار الفرضيات:

- الفرضية 1: والتي فحواها أن التدقيق الجبائي أحد أنواع التدقيق والمتعلقة بالجانب المالي في المؤسسات الاقتصادية، بحيث يسمح بمعرفة حجم المخاطر الجبائية التي ستتعرض لها المؤسسة، ومن خلال دراستنا تبين أن هذه الفرضية صحيحة بحيث يمكن للتدقيق الجبائي معرفة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، وذلك من خلال الفحص والتحليل التفصيلي لجميع مؤشرات المخاطر الجبائية، مهما كان سبب هذا الخطر الجبائي.
- الفرضية 2: تختلف المخاطر الجبائية باختلاف مصادرها، منها ما هوصادر من المؤسسة والذي قد يكون عمدي أو غير عمدي، ومنه ما هو خارج عن نطاق المؤسسة، من خلال دراستنا الميدانية تبين أن هذه الفرضية صحيحة، حيث تم ملاحظة وجود بعض الأخطاء في التصريحات الجبائية والتي يتم ملئها من طرف المستخدمين داخل المؤسسة، إلى جانب هذا عدم وضوح بعض التشريعات الجبائية و التي يصعب فهمها ما أدى إلى تعريض المؤسسة إلى مخاطر جبائية تنعكس على الوضعية المالية.
- الفرضية 3:كان محتواها التدقيق الجبائي للعمليات يؤثر إيجابا على المؤسسة الاقتصادية من خلال الحد من المخاطر الجبائية والتي تبين في دراستنا هذه أنها صحيحة من خلال تحديد جميع الالتزامات الجبائية للمؤسسة الاقتصادية وهذا وفق ما نص عليه التشريع الجبائي، خاصة وأن المدقق يلعب دورا هاما من خلال ما يقدمه من توصيات وحلولا لمختلف المشاكل الجبائية التي قد تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية.

واستنادا لما سبق يمكن تقديم بعض المقترحات التالية:

- ضرورة القيام بدورات تكوينية في الجانب الجبائي لإطارات المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وهذا بالتعاون مع إطارات إدارة الضرائب.
- ضرورة القيام بعملية التدقيق الجبائي لجميع المؤسسات الاقتصادية مهما كان نشاطها ومهما تعددت عملياتها، تفاديا للمخاطر الجبائية.
- ضرورة إنشاء مصلحة جبائية مستقلة في المؤسسة مستقلة عن دائرة المحاسبة و المالية.
- تسديد الشركة لضريبة الأرباح على الشركات في شكل أقساط وهذا لتجنب الخطر وعدم تكبدها لمبالغ كبيرة خلال فترة واحدة.
- الاستفادة من بعض التجارب الدولية فيما يخص التدقيق الجبائي.

قائمة المراجع:

- حميداتو صالح، (2012) دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية، ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- خلاصي رضا، (2006) .النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الطبعة الثانية، الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر.
- زواق الحواس ،(2009) أفريل 15-14فعالية الترشيد الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي حول صنع القرار 10 المسيلة، الجزائر.
- فلاح محمد، (2006)، السياسة الجبائية -الأهداف والأدوات - أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،قسم العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، الجزائر.
- ناصر مراد ،(2003) ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الجزائر دار هومة للطباعة والنشر.
- نقاز أحمد، صديقي مسعود ،(2010) ، المراجعة الداخلية، الجزائر، مطبعة مزوار الوادي.
- مامش يوسف، دادي عدون ناصر،(2008) ، أثر التشريع الجبائي على مرد ودية المؤسسة وهيكلها المالي، الجزائر، المحمدية للطباعة.
- Abed Fatima, (1997), audit financier de secteur bancaire. *magister*. université d'Alger, Algérie.
- Colin, P. (1985). *la vérification fiscale* .Paris: economica.
- Duhem, Jaques., &Jammes Michel. (1996). *audit et gestion fiscal de l'entreprise.* Paris: EFE.
- Felli Mounira. (2011), l'audit fiscal. *mémoire de PGS en finances publique.* maghrébin d'économie douanière et fiscal IEDF ,Algérie.
- Sadi Nacerdin, Mazouz Ali. (sans année),*la pratique du commissariat aux comptes en Algérie* (édition. 01). Alger: SNC.
- Bougna. P,.& Vallée J.M (1986). *audit et gestion fiscal.* paris: clef Atof.
- SeddikR.S.(sans année), l'audit fiscal des sociétés dans le contexte marocain aspects méthodologiques et pratiques. *mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert comptable.* institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises ,Maroc.
- Tilila. Taj , Abdelmadjid Salaheddine. (2018). la problématique de gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines. *revue de contrôle de la comptabilité et de l'audit*, ISSN: 2550-469X, Numéro 6 : Septembre.