

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محمد أوحاج
- البويرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
القسم : علوم التسيير
التخصص : محاسبة و مراجعة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
تحت عنوان

التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية البويرة)

تحت إشراف الدكتور :
قرومي حميد

من إعداد الطالبة :
حميشي وسيلة

أعضاء لجنة المناقشة

1. د . وعيل ميلود رئيسا
2. د . قرومي حميد مشرفا
3. أ . فاشي يوسف مناقشا

السنة الجامعية : 2013 . 2014

شكر وعرفان

الحمد لله الذي فضلنا بالعقل ومكننا بالعلم ، وجمالنا بالفضيلة وأسعدنا بالهداية والتوفيق.

والصلاة والسلام على أبر الخلق سيدنا محمد صل الله عليه وسلم القائل : " من لم يشكر الناس لم يشكره الله ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له " وما توفيقنا إلا بالله رب العالمين .

أتقدم بالشكر وخالص الإمتنان إلى الأستاذ المحترم المشرف " فرومي حميد " الذي لم يبخل عليا بتعليماته وتوجيهاته القيمة .

ولا يفوتني كذلك شكر السيد دريدي ناصر (رئيس فرقة التحقيقات الجبائية رقم 01) حفظه الله ورعاه وسدد خطاه الذي لم يبخل عليا بنصائحه وتوجيهاته القيمة ، وكان بالنسبة لي خير مرشد ووجه .

إلى كل أساتذة كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، خاصة الأستاذ رزقي سماعيل .

إلى كل عمال مديرية الضرائب بولاية البويرة و أخص بالذكر : حايذ حكيمة ، يزيد سعيد .

إلى هؤلاء جميعا جزاكم الله خير الجزاء وكتب لكم هذه المساعدة في ميزان حسناتكم إن شاء الله .



إهداء



إلى رمز الوفاء وفيض السخاء وجود العطاء عند البلاء
إلى من قال فيها الرسول صلى الله عليه وسلم الجنة تحت أقدام الأمهات
إلى التي سهرت الليالي من أجل راحتي وأضاءت لي الدرب بالشموع
إلى أول اسم تفضلت به شفاهي أمي ثم أمي ثم أمي أطال الله في عمرها
إلى من علمني معنى الحياة أبي العزيز صاحب الفضل في وصولي إلى هذا المستوى
فجزاه الله الجزاء الأوفر وأطال الله في عمره
إلى من قاسموني رحم أمي وحب وحنان أبي إخوتي : سمير وزوجته نعيمة ، عبد الحق
، سفيان ، عبد النور ، الوناس ، أنيس .
إلى الكتاكيت : ستيفان ، زيم .
إلى الذين أحاطوني بمساعدتهم وبحبهم خالتي فروجة وزوجها محمد ، إلى جدي العيد
وزوجته فائزة ، خالي عزيز وزوجته و كل أولاده .
إلى كل الأهل و الأحباب وأخص بالذكر بناتي خالي حدة ، سعيده ، زهية ، أمال ،
إيمان ، كهينة .
إلى أروع وأجمل الصديقات : ، نبيلة شايب ، بوقرو سهيلة ، سامية دباش ، شاوش
ذهبية ، العيدلي ليديا ، بركاهم حميشي و زوجها إسماعيل .
إلى كل الأقارب صغيرا وكبيرا .
إلى كل من كتبهم قلبي ولم يكتبهم قلمي .



وسيلة

الملخص

تعالج هذه المذكرة موضوع التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات ، وأبرزها ظاهرة التهرب والغش الضريبي لما تفرز من مخاطر على مستوى الإقتصاد الوطني بشكل عام وامتيازات الخزينة العامة بشكل خاص .

وبهدف إرساء مقاربة علمية وعملية جادة حول إشكالية البحث ، فكانت هذه الدراسة هي محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمكافحة هذه الظاهرة التي تتزايد حدتها ، وهذا بالاعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية بهدف كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة وخاصة منهم محاسبة الشركات والمؤسسات الاقتصادية ، سواء بقصد أو دون قصد بهدف حماية الإقتصاد الوطني من جهة واسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى .

الكلمات المفتاح : الضرائب ، الجبائية ، النظام الجبائي الجزائري ، التهرب الضريبي ، الرقابة الجبائية ، التدقيق المحاسبي .

Résumé :

La thèse consiste à traiter de la vérification de la comptabilité au soutien du contrôle fiscal , en ce référant au système fiscal algérien , et aux obstacles vers au sein de ce dernier , et la plus importantes c'est la fraude fiscale qui détruit l'économie nationale en générale et les intérêts des trésors publique en particulier .

Ceci dans le but de fonder une approche scientifique et pratique la problématique de la thèse, qui nous conduit à des mécanismes de contrôle fiscal qui protégé et pénalisé d'un seul coup la fraude fiscal, par conséquent on a créés un système du lutte contre la fraude fiscale, qui consiste à la vérification de la comptabilité des contribuables surtout les sociétés et établissements économiques, En fin ce mécanisme nous aide à récupérer les biens d'état et protéger l'économie Nationale .

Mots clés :

Impôts, Fiscalité, système fiscal Algérien, Fraude fiscale, Contrôle fiscale , Vérification de la comptabilité .

الفهرس

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
I	الشكر و العرفان
II	الإهداء
III	الملخص
VI	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
VIII	قائمة الاختصارات
أ. و	مقدمة عامة
50.02	الفصل الأول : الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري
02	تمهيد
03	المبحث الأول : الضريبة و النظام الضريبي في الجزائر
03	المطلب الأول : ماهية الضرائب
03	أولا _ مفهوم الضريبة وخصائصها
04	ثانيا _ الأساس القانوني للضريبة وقواعدها
06	ثالثا _ أهداف الضريبة وتصنيفها
10	رابعا _ تحديد الوعاء الضريبي وكيفية تحصيل الضريبة
12	المطلب الثاني : خصائص النظام الجبائي قبل الإصلاحات
13	أولا _ المردود الضريبي الضعيف
14	ثانيا _ نظام ضريبي معقد وغير متوازن
16	ثالثا _ الغش الضريبي
16	المطلب الثالث : النظام الضريبي في ظل الإصلاح
16	أولا _ دوافع الإصلاح الضريبي
18	ثانيا _ بنية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات
20	المبحث الثاني : مدخل مفاهيمي للرقابة الجبائية

21	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية و مظاهرها
21	أولا _ مفهوم الرقابة الجبائية
22	ثانيا _ مظاهر الرقابة الجبائية
23	المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية وعلاقتها بالمفاهيم الأخرى
23	أولا _ أهداف الرقابة الجبائية
24	ثانيا _ علاقة الرقابة الجبائية بالمفاهيم الأخرى
24	المطلب الثالث : أسباب قيام الرقابة الجبائية و مبادئها
24	أولا _ أسباب قيام الرقابة الجبائية
26	ثانيا _ مبادئ الرقابة الجبائية
27	المبحث الثالث : الجانب القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية و أشكالها
27	المطلب الأول : الجانب القانوني للرقابة الجبائية
28	أولا _ الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية
31	ثانيا _ الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة
37	ثالثا _ التزامات المكلف بالضريبة
39	المطلب الثاني : الجانب التنظيمي للرقابة الجبائية
39	أولا _ المصلحة الجهوية للأبحاث و المراجعات
41	ثانيا _ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
45	ثالثا _ مديرية كبريات المؤسسات
46	المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية
47	أولا _ الرقابة الفهرسية
48	ثانيا _ الرقابة المعمقة
50	خلاصة الفصل
100.52	الفصل الثاني : التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية
52	تمهيد
53	المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي
53	المطلب الأول : ماهية التدقيق المحاسبي
53	أولا _ تطور ومفهوم التدقيق المحاسبي
56	ثانيا _ أهداف و أهمية التدقيق المحاسبي

58	ثالثا _ أنواع التدقيق المحاسبي
61	المطلب الثاني : مقومات التدقيق المحاسبي
61	أولا _ قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي
63	ثانيا _ معايير التدقيق المحاسبي
66	ثالثا _ المراحل العملية للتدقيق المحاسبي
68	المطلب الثالث : فروض عملية التدقيق و التزامات المدقق
68	أولا _ فروض التدقيق
70	ثانيا _ حقوق المدقق
71	ثالثا _ واجبات المدقق
71	المبحث الثاني : الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي
71	المطلب الأول : إجراءات تدقيق حسابات الميزانية
72	أولا _ تدقيق حسابات الأصول
75	ثانيا _ تدقيق حسابات الخصوم
78	المطلب الثاني : إجراءات تدقيق حسابات التسيير
78	أولا _ تدقيق حسابات المصاريف
79	ثانيا _ تدقيق حسابات الإيرادات
80	المطلب الثالث : إجراءات تدقيق حسابات النتائج
81	المبحث الثالث : مراحل التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية
81	المطلب الأول : المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي
82	أولا _ توفر أدوات التدقيق المحاسبي
86	ثانيا _ الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي
87	ثالثا _ ملء استمارات التدقيق المحاسبي
87	المطلب الثاني : المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي
87	أولا _ التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل
90	ثانيا _ تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون
96	المطلب الثالث : المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي
96	أولا _ تقييم محاسبة المكلف بالضريبة

97	ثانيا _ نهاية التدقيق
100	خلاصة الفصل
135 . 102	الفصل الثالث : التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية البويرة)
102	تمهيد
103	المبحث الأول : تقديم حول المديرية الولائية للضرائب
103	المطلب الأول : نشأة المديرية وهيكلها الإداري
103	أولا _ نشأة المديرية
103	ثانيا _ التدرج الإداري للمديرية
106	المطلب الثاني : مهام المديرية
108	أولا _ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
109	ثانيا _ المديرية الفرعية للتحصيل
109	ثالثا _ المديرية الفرعية للمنازعات
113	رابعا _ المديرية الفرعية للوسائل
115	المبحث الثاني : دراسة حالة تطبيقية
115	المطلب الأول : المرحلة التحضيرية
116	المطلب الثاني : المرحلة الميدانية
129	المطلب الثالث : المرحلة الختامية
130	المبحث الثالث : تحليل و تفسير النتائج
130	المطلب الأول : التحكم في أدوات التدقيق في إطار الرقابة الجبائية
130	أولا _ دور دليل المدقق في إطار الرقابة الجبائية
131	ثانيا _ تحيين القوانين الجبائية في إطار الرقابة الجبائية
132	ثالثا _ المبادئ المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية
132	المطلب الثاني : فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في إطار الرقابة الجبائية
132	أولا _ فحص الدفاتر المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية
132	ثانيا _ فحص الوثائق الختامية في إطار الرقابة الجبائية
133	ثالثا _ فحص الوثائق الإثباتية في إطار الرقابة الجبائية

133	المطلب الثالث : فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون في إطار الرقابة الجبائية
134	أولا _ فحص رقم الأعمال التجاري في إطار الرقابة الجبائية
135	خلاصة الفصل
142.137	الخاتمة العامة
151.144	قائمة المراجع
165.153	الملاحق



قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
54	التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	(1.2)
122	تصفية الضريبة على النشاط المهني	(1.3)
123	إعادة تأسيس رقم الأعمال المخفي	(2.3)
123	ملخص رقم الأعمال	(3.3)
124	تصفية الرسم على النشاط المهني	(4.3)
124	إعادة تأسيس أرقام الأعمال المخفية	(5.3)
125	تحديد الأرباح	(6.3)
126	تقسيم الأرباح على الشركاء	(7.3)
126	تصفية الضريبة على الدخل الإجمالي (الشريك الأول)	(8.3)
127	تصفية الضريبة على الدخل الإجمالي (الشريك الثاني)	(9.3)
127	وضعية الرسم على القيمة المضافة المسترجعة بدون مبرر	(10.3)
128	الرسم على القيمة المضافة	(11.3)
134	نتائج الأعمال الخاضع للرسوم	(12.3)
134	نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب	(13.3)



قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
40	الميكال التنظيمي للمصالح الجهوية للبحث والمراجعات	(1.1)
47	أشكال الرقابة الجبائية	(2.1)
65	معايير التدقيق المتعارف عليها	(3.2)
105	هيكل المديرية الولائية للضرائب البويرة	(1.3)
107	مهام المديرية الولائية للضرائب البويرة	(2.3)
113	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	(3.3)

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
153	بطاقة إنطلاق عملية التدقيق في المحاسبة	01
154	بطاقة المراقبة	02
155	بطاقة نماية عملية التدقيق في المحاسبة	03
156	بطاقة تلخيصية للتدقيق في المحاسبة	04
158	تقرير التدقيق في المحاسبة	05

قائمة الإختصارات

قائمة الإختصارات

الرمز	الدلالة الأجنبية	الدلالة العربية
DGI	Direction Générale des impôts	المديرية العامة للضرائب
DRI	Direction Régionale des Impôts	المديرية الجهوية للضرائب
DWI	Direction de Wilaya des Impôts	المديرية الولائية للضرائب
DRV	Direction de Recherches et Vérification	مديرية الأبحاث و المراجعات
DGE	Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
SRV	Services de Recherches et Vérifications	مصالح الأبحاث و المراجعات
CPI	Centre Proximité des Impôts	المركز الجوارى للضرائب
S/DCF	Sous Direction du contrôle Fiscal	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
CDI	Centre Des Impôts	مركز الضرائب
BIC	Bénéfices industrielle et commerciaux	مداخيل الأرباح الغير تجارية
BNC	Bénéfices non commerciaux	الأرباح الغير تجارية
CIG	Complément d'impôt sur le revenu globale	الضريبة التكميلية على الدخل الإجمالي
IRG	L'impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	L'impôt sur les bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TUGP	Taxe unique globale sur production	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج

TVA	Taxe sur la Valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
IND	Interprétations des Normes D'audit	إيضاحات معايير التدقيق
GAAS	Generally accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المتعارف عليها
AICPA	The American of certified public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
TAP	La taxe sure l'activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني
VC	Vérification de Comptabilité	التدقيق في المحاسبة
VASFE	Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble	التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
VCP	Vérification de Comptabilité Ponctuel	التدقيق المصوب في المحاسبة
EURL	Entreprise unipersonnelle à Responsabilité Limitée	مؤسسة ذات شخص وحيد وذات مسؤولية محدودة
SARL	Société à Responsabilité Limitée	شركة ذات مسؤولية محدودة
RC	Relève de comptabilité	كشف المحاسبة
ETB	Etat comparatif des bilans	الحالة المقارنة للميزانية



مقدمة عامة

لقد عرفت الجزائر إرتفاعا وازديادا في نفقاتها العامة على غرار باقي دول العالم الثالث أو النامية، ويعود ذلك إلى إرساء وإنشاء الهياكل القاعدية لتسيير الدولة وضبط دواليب الحكم من جهة . ولقد توسع الإنفاق العام بسبب الانفجار الديمغرافي خصوصا في العشرية الثانية بعد الإستقلال ، ولمواجهة ذلك لجأت الدولة إلى تمويل ميزانية التسيير و التجهيز اعتمادا على الجباية ، حيث يبرز تطور موارد ميزانية الدولة الأهمية المتزايدة للجباية البترولية .

حيث قام المشرع بتعديلات وإصلاحات جذرية للنظام الجبائي قبل التسعينات الذي كان يتميز بالتعقيد وكثرة أنواع الضرائب ، قد شمل هذا الإصلاح على الخصوص الضرائب المباشرة و الرسم على رقم الأعمال ، إضافة إلى تنظيم و تحديث الإدارة الضريبية ، وبعد ذلك أصبح نظاما تصريحا يعتمد على إقرار المكلفين بمدخيلهم ومعاملاتهم الخاضعة للاقتطاع الضريبي انطلاقا من شعورهم بالمسؤولية ووعيهم بأهمية مساهمة كل فرد منهم في تمويل النفقات العامة وبالتالي تحمل الأعباء الضريبية .

فرغم فعالية و إيجابية النظام الضريبي التصريحي ، فإنه يبقى في نظر الشريحة المكلف بدفع الضريبة نظام يؤثر على مركزهم المالي و التقليل من أرباحهم و مدخيل نشاطاتهم ، لذلك فهم يلجئون إلى مختلف السبل والطرق التي تمكنهم من التهرب من دفعها والتقليل من قيمتها قدر المستطاع مما يؤثر سلبا على الخزينة العامة ، ويشكل مساسا بتوازن النظام الجبائي و المالي للدولة ، و لمواجهة هذه الظاهرة وضع المشرع من خلال سياسة الإصلاح وسيلة يمكن من خلالها وضع ولو نسبيا وبطريقة مباشرة حدا لهذه الظاهرة والمتمثلة في الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها التي تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة والتي من ورائها يتم كشف كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو دون قصد .

وبما أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة وقائية و ردعية في آن واحد التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية كبح هذا النزيف الذي ينخر الإقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة العامة فرصة الإستفادة من موارد مالية معتبرة ، نجد أهم مراحل التدقيق للأغراض الجبائية والتي تعد أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من صدق التصريحات الجبائية المقدمة .

وعليه قد نجد أن التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية ومن طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي ، مع منحهم المشرع لعدة صلاحيات وبالمقابل عدة

إلتزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة ، بهدف تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تعود سلبا على الحصيلة الضريبية .

الإشكالية المطروحة

و استنادا للعرض الموجز تتضح لنا معالم إشكالية البحث التي يمكن صياغتها كالتالي :

ما هي أهم طرق و آليات الرقابة الجبائية التي تستعملها الإدارة الجبائية أثناء عملية التدقيق المحاسبي ؟

الأسئلة الفرعية

و حتى تتمكن من الإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية :

❖ ما هو التنظيم العام للرقابة الجبائية ؟

❖ ما هي أهم إجراءات و مراحل التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية ؟

❖ ما هو واقع هذه الإجراءات في الميدان أثناء و بعد عملية التدقيق المحاسبي ؟

فرضيات الدراسة

للإجابة عن التساؤلات السابقة ومن أجل الإمام بإشكالية الموضوع ننتقل من الفرضيات التالية :

❖ الرقابة الجبائية أداة للمحافظة على ممتلكات الدولة و محاربة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ، و لتحقيق

فعالية الرقابة الجبائية يتم من خلال تفعيلها على مستوى الهيئات المختصة بتنفيذها و ذلك بتزويدها بأعوان مؤهلين للقيام بها .

❖ يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الإلتزام بالدليل ، القوانين الجبائية ، و المبادئ الحاسبية و من

خلال فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل أي فحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أما من حيث المضمون فعن طريق إعادة تقدير رقم الأعمال في تأسيس القاعدة المنشأة للضريبة .

❖ إن الإجراءات و التقنيات المتبعة أثناء وبعد عملية التدقيق المحاسبي غير كافية للدفع من الحصيلة الضريبية .

الدراسات السابقة

من خلال إطلاعنا على الدراسات السابقة و التي تتعلق بموضوع البحث أو جانب منه كالرقابة الجبائية ، لاحظنا أنها تختلف حسب نظرة الباحث لتخدم مجال تخصصه والتي كانت بشكل عام لا تعتمد على الدراسات الميدانية في مكتب الأبحاث و المراجعات التابع لمديرية الضرائب و الذي يعتبر حقل البحث عن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية ، و نجد منها :

❖ مصطفى العثماني ، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، فرع مالية و محاسبة ، المركز الجامعي المدية ، 2008 . و تم التوصل إلى أن نظام المعلومات يساهم في تفعيل الرقابة الجبائية .

❖ نوى نجة ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة (1999 . 2003) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، فرع مالية و نقود ، جامعة الجزائر 2003 . 2004 . و تم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم لظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر .

❖ ونادي رشيد ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر) ، رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع التخطيط ، جامعة الجزائر ، 2002 . و تم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية ، بأعوانها و إمكاناتها المادية لا يمكنها القضاء على الغش الجبائي الذي يتغير مع الزمن و يتكيف مع جميع الظروف .

❖ كحلة عبد الغني ، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص اقتصاد و مالية دولية، جامعة المدية 2011. 2012 . يهدف هذا البحث إلى بيان مدى تفعيل الرقابة الجبائية وفقا لإصلاح النظام الضريبي بعد عام 1990 ، و من جهة أخرى إلى الحد من أثر الغش و التهرب الضريبي .

أهمية الدراسة

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الضريبي الجزائري كونه يعتبر نظاما تصريحيًا يعطي الحرية التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمحمل مداخيلهم وممتلكاتهم من تلقاء أنفسهم من خلال فرض الرقابة على هذه التصريحات إلا أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها ،ومما لاشك فيه أن الرقابة الجبائية تسعى جاهدة للحد أو التخفيف من هذه الظاهرة ذات الأبعاد الخطيرة من جهة واسترجاع حقوق

المال العام من جهة ، ومن الآليات التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية في تحقيق أهدافها نجد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية الذي يعتبر من أبرز مقومات هذه الوسيلة الردعية و الوقائية في آن واحد .

أهداف الدراسة

تتمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع فيما يلي :

للإجابة عن التساؤل الرئيسي و اختبار الفرضيات السابقة و ذلك من خلال :

- ❖ تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي ، القانوني ، التنظيمي وعرض مختلف أشكالها .
- ❖ إبراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام والتدقيق للأغراض الجبائية بشكل خاص .

حدود الدراسة

- ❖ الحدود المكانية : المتعلق بمديرية الضرائب لولاية البويرة و بالتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .
- ❖ الحدود الزمانية :تعلق بالفترة الزمانية التي تم فيها دراسة البحث سنة 2009 . 2012.

أسباب إختيار الموضوع

- ❖ الرغبة الشخصية للبحث في هذا الموضوع .
- ❖ البحث عن آليات الرقابة الجبائية التي لم تستطع إلى حد الساعة كبح تنامي ظاهرة التهرب الضريبي .
- ❖ التطلع لأهمية التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية .
- ❖ دراسة التكامل المتواصل بين المجال المحاسبي و المجال الضريبي، خاصة بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد .

منهج الدراسة

حتى تتمكن من الإجابة على الإشكالية و اختبار صحة الفرضيات المساقة إعتدنا على المنهج الوصفي و ذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية أو بالتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية و هذا ما يتوافق مع طبيعة البحث ، ثم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث الممثلة في دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تجارية .

أدوات الدراسة

إن الأدوات المستخدمة في دراستنا للبحث تمت بالإعتماد على مختلف القوانين الجبائية وخاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع مختلف المراسيم و القرارات والتعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية ، ناهيك عن استعمال دليل العون المدقق في المحاسبة ، والملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية ، كما استندنا إلى الإحصاءات المتعلقة بالنتائج المتوصل إليها والمستخرجة من الدراسة الميدانية للبحث إضافة إلى الكتب والمذكرات .

صعوبات الدراسة

مما لاشك فيه أن انجاز أي عمل بحثي لا بد و أن يلازم صاحبه عدد من الصعوبات ، ومنها عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد ، و أيضا عدم استقرار القوانين الجبائية بكل ما تحتويه من تعديلات خاصة ذات الصلة بموضوع البحث كاستحداث التدقيق المحاسبي المصوب في قانون المالية للسنة الجارية و التي لم تجي ثماره بعد .

خطة الدراسة

حتى تتمكن من الإجابة على إشكالية البحث ، و كذا إختبار صحة الفرضيات الموضوعية قيد الدراسة و التطرق لمختلف جوانبه تطلب منا التعرض إلى ثلاث فصول ، بحيث الفصل الأول خصص للرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري و الذي تم تقديمه بشكل عام للضريبة و النظام الضريبي في الجزائر ، و أيضا الإلمام بمختلف المفاهيم الأساسية للرقابة الجبائية و إطارها القانوني و التنظيمي و عرض مختلف أشكالها .

أما الفصل الثاني تعلق بالطرف الثاني من عنوان البحث و هو التدقيق المحاسبي الذي تم عرضه بشكل عام ثم استخدامه للأغراض الجبائية بشكل خاص ، و هذا عن طريق عرض كل مراحله و إجراءاته ثم تم دراسة علاقته بالرقابة الجبائية .

أما الفصل الثالث يتعلق بالدراسة التطبيقية للبحث و التي كانت بمديرية الضرائب لولاية البويرة ، و التي تم دراسة حالة تطبيقية لإثراء عملية البحث ، و التوصل إلى تحليل و تفسير النتائج المتوصل إليها بهدف إختبار صحة الفرضيات و الإجابة على إشكالية البحث .

الفصل الأول

الرقابة الجبائية في ظل

النظام الضريبي

الجزائري

تمهيد

تسعى الدولة الجزائرية الخروج من التخلف وتحقيق تنمية شاملة متعددة الجوانب ، وذلك باستخدام عدة أدوات اقتصادية من بينها الضريبة ، باعتبارها أداة تساهم في الإنعاش الاقتصادي والاجتماعي ، كما أنها تشكل أهم مصدر لتمويل خزينة الدولة كون أن التمويل الخارجي يهدد الاستقلال المالي والاقتصادي للجزائر .
وبما أن النظام الضريبي الجزائري ذو طابع تصريحي ، فالمكلف هو الذي يحدد أسس فرض الضريبة وفقا للنصوص التشريعية و التنظيمية المعول بها ، مما يتطلب منه تقديم تصريحه بطريقة صحيحة ودقيقة ، لكن لم يصل المكلف بالضريبة إلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة بحيث ينظر إلى الإلزام بدفع الضريبة على أنه واجب و عبء كبير على قدراته المالية ، لذا فإنه من الطبيعي أن تتوقع من جانب بعض المكلفين بتفادي دفع الضريبة والتخلص منها .

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الحصيلة الضريبية بصفة خاصة ، والاقتصاد الوطني بصفة عامة . وحفاظا على امتيازات الخزينة العمومية يحق للإدارة الجبائية مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته عن طريق الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها مع تكاثف الجهود والوسائل القانونية والتنظيمية لكونها تعتبر من أهم الوسائل المتخذة لمكافحة هذه الآفة التي تضر بالاقتصاد الوطني وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل لأهم المفاهيم والجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري ، وهذا بتناول ثلاثة (03) مباحث و هي :

المبحث الأول : الضريبة و النظام الضريبي في الجزائر .

المبحث الثاني : مدخل مفاهيمي للرقابة الجبائية .

المبحث الثالث : الجانب القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية و أشكالها .

المبحث الأول : الضريبة و النظام الضريبي في الجزائر

تصدر الدول تشريعا ضريبيا بهدف تنمية المدخرات لدى الأفراد و تعزيز القدرة الإنتاجية ، كما تحاول تحقيق شيء من العدالة الاجتماعية في توزيع الثروة ، وذلك بتحويل جزء منها لدى أصحاب الدخل العالية إلى أصحاب الدخل المتدنية ، كما ترمي أيضا إلى تصحيح بعض الإختلالات الاقتصادية فتلجأ إلى تقليل الإنفاق الاستهلاكي والتوجه إلى الإنفاق الاستثماري ، وتحقيقا لهذا الغرض قامت الدولة الجزائرية بإصلاحات اقتصادية عميقة مست كل الآليات التي تحرك الإقتصاد الوطني ومن بينها نجد المجال الضريبي ظهر بقوة في تلك الإصلاحات ليواكب ذلك المستجدات الإقتصادية المحلية منها والدولية .

المطلب الأول : ماهية الضرائب

سنتعرض من خلال هذا المطلب إلى التعاريف المختلفة للضريبة وخصائصها ، ثم ذكر الأساس القانوني للضريبة وتصنيفاتها المختلفة و أخيرا سنقوم بتحديد الوعاء الضريبي وكيفية تحصيل الضريبة

أولا : مفهوم الضريبة و خصائصها**1 _ مفهوم الضريبة :**

للضرائب مفاهيم عديدة نذكر منها ما يلي :

_ " الضريبة مبلغ من النقود تجبر الدولة أو الهيئات العامة المحلية ، الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ليس بمقابل انتفاعه بخدمة معينة وإنما لتمكينها من تحقيق منافع عامة¹ .

_ أما جاستون جيز يعرف الضريبة أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة² .

_ أما سوزي عدلي ناشد تعرف الضريبة بأنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة ، أو إحدى الهيئات العامة المحلية ، بصورة نهائية ، مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة³ .

¹ زينب حسين عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية . بيروت ، بدون سنة نشر ، ص 118 .

² عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، دار النهضة العربية للطباعة و النشر ، بيروت ، 1992 ، ص 151 .

³ سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، الإسكندرية . بيروت ، الطبعة الأولى ، 2008 ، ص 117 .

2 _ خصائصها :

تتميز الضريبة بالخصائص التالية :

- _ أنها مبلغ من النقود التي يدفعها الفرد نقداً أو الشخص المعنوي كالشركات.
- _ تدفع جبراً، أي أن الفرد يدفعها وفق نظام قانوني يحدد حجم المبلغ الضريبي و كيفية دفعه الذي يتم بقانون و أن إلغائها يتم بقانون ، فهي ضريبة تفرض و تجبي بقانون .
- _ تدفع بصفة نهائية ، فدافع الضريبة ، لا يأمل أو ينظر استردادها (رد قيمتها) حتى و لو أثبت عدم انتفاعه بخدماها .
- _ تدفع بدون مقابل ، أو منفعة خاصة ، فالمكلف يقوم بأدائها على أساس مساهمته في المجتمع ، و باعتباره عضو في الجماعة و ليس باعتباره ممولاً للضرائب ، وعلى هذا فإنه يبدو منطقياً أن يساهم في تغطية أعباء الدولة التي تحمي الجماعة و تشرف عليهم .
- _ يمكن إضافة خاصية أخرى ، و هي أن الضريبة تهدف إلى تحقيق غرض إجتماعي و اقتصادي ، وجميع هذه الأهداف تسعى لتحقيق النفع العام¹ .

ثانياً : الأساس القانوني للضريبة و قواعدها

1 _ الأساس القانوني للضريبة :

- إختلفت وجهات النظر بشأن الأساس القانوني للضريبة الذي يرد إقتطاع الدولة لجزء من أموال الأفراد و الذي يحدد النظام القانوني للضريبة و هناك إتجاهين للنظريات حيث يتركز الإتجاه الأول على نظريات العقد و الإتجاه الثاني على التضامن الإجتماعي .
- حيث ترجع نظريات العقد إلى آراء الكتاب الذين برروا أن الضريبة بأنها بين الدولة و الأفراد يلتزم الأفراد بمقتضاه بأداء الضريبة للدولة في مقابل حماية الدولة لهم و لأموالهم و ضمان انتفاعهم بهذه الأموال ، و نظير قيام الدولة بخدماها للأفراد المقيمين على أراضيها . وقد ذهب بعض الكتاب إلى تكييف هذا العقد بأنه عقد بيع خدمات و تكون الضريبة فيه ثمناً معجلاً يقدمه الأفراد في مقابل حماية الجماعة و ذهب آدم سميث إلى أن العقد عقد إيجار أعمال يؤدي الأفراد بمقتضاه اجرا للدولة على أدائها خدمات لهم . و يؤدي هذا التكييف إلى ضرورة قيام تناسب بين الضريبة التي يؤديها المكلف و بين ما يعود عليه من منفعة من خدمات للدولة

¹ أعاد حمود القيسي ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، دار الثقافة ، عمان ، 2011 ، ص 127 .

و أن منطق هذا التكيف يتناقض مع حصول الأفراد من أي طبقة على منافع من خدمات الدولة تجاوز قيمتها ما يدفعونه من ضرائب ، أو أن يدفع أفراد أي طبقة من الضرائب ما يجاوز قيمة ما يحصلون عليه من الخدمات العامة التي تؤديها الدولة . أما نظرية التضامن الإجتماعي تقوم على أن الدولة تقوم بوظائفها بقصد تحقيق النفع العام وإشباع الحاجة العامة ولما كانت الدولة مطالبة بتغليب النفع العام على النفع الخاص فإن مقتضى ذلك مساهمة الأفراد كل بحسب قدرته في نفقات الدولة على أساس ما يوجد بينهم من تضامن إجتماعي ، و هكذا تقدم الدولة خدماتها لمواطنيها على أن يمول هؤلاء نفقات هذه الخدمات حسب قدرتهم ومدى يسرهم و يترتب على الأخذ بهذه النظرية ونبذ نظريات العقد نتائج تتفق وطبيعة و أهداف الضريبة في العصر الحديث . إذ أن المشروع الضريبي ينفرد بوضع القواعد القانونية للنظام الضريبي على أساس مقدرة المكلف المالية لا على أساس ما يعود عليه من منفعة عامة ، و أنه لا يعفى من أداء الضريبة كقاعدة عامة إلا الطبقات المعذمة غير القادرة على أدائها¹.

2. القواعد العامة للضريبة : تتمثل القواعد العامة للضريبة فيما يلي :

أ _ قاعدة العدالة :

و التي تعني إسهام كافة أفراد المجتمع بتحمل أعباء قيام الدولة بإشباع الحاجات العامة عن طريق تقديمها للخدمات العامة التي تحقق نفعاً اجتماعياً عاماً و حسب مقدرة كل منهم على الدفع ، بحيث ينبغي أن تتناسب الضريبة مع دخل الممول و ثروته و بذلك فإن الضريبة النسبية هي التي تحقق العدالة الضريبية في إطار الدور التقليدي للمالية العامة ، وهذه العدالة الضريبية التي تحققها الضريبة النسبية لم تحصل على قبول الجميع و اتفاقهم .

ب _ اليقين و الوضوح :

وهو ما يعني أن الضريبة يجب أن تفرض على أساس يتضمن اليقين و التأكد بشكل تكون فيه الضريبة محددة بوضوح تمنع حصول التصرف الكيفي في فرضها ، والسعر الذي تفرض فيه ، ووقت وكيفية تحصيلها ، و ذلك لأن عدم التحديد الدقيق والتام والواضح لكل ذلك يوفر الإمكانية والفرصة للتحكم الشخصي والإعتباري وغير الموضوعي في جوانب الضريبة وسعرها ووقت وكيفية تحصيلها ولذلك فإن الوضوح التام في

¹ علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2006 ، ص _ ص : 180 - 183 .

هذه الجوانب أمر ضروري لدفاع الضريبة ، و للجهة التي تتولى تحصيلها حتى يتحقق من خلال ذلك مبدأ اليقين التام ، و الذي يمكن أن تكون أهميته أكثر من أهمية مبدأ العدالة¹ .

ج _ قاعدة الملائمة في الدفع :

ومضمون هذه القاعدة وجوب تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف الممولين الشخصية، وعلى الأخص فيما يتعلق بميعاد التحصيل و طريقته و إجراءاته ، و من هذه الناحية يعتبر الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب المفروضة على كسب العمل وعلى إيراد القيم المنقولة ، وقد نجم عن تلك القاعدة قاعدة الحجز من المنبع و هي إحدى القواعد المتبعة في تحصيل الضريبة .

د _ قاعدة الإقتصاد في نفقات الجباية :

تقتضي هذه القاعدة بأنه يجب على الدولة أن تختار طريقة الجباية التي تكفلها أقل النفقات ، حتى يكون الفرق بين ما يدفعه الممول وبين ما يدخل خزانة الدولة أقل ما يمكن ، وتظهر أهمية هذه القاعدة في العصور الحديثة حيث تتحمل الدول النفقات الكبيرة في سبيل تحصيل الضرائب ومراقبة الممولين حتى لا يتهربوا من دفعها² .

ثالثا : أهداف الضريبة و تصنيفها

1 _ أهداف الضريبة : هناك عدة أنواع مختلفة لأهداف الضريبة نذكرها كالاتي :

أ _ الأهداف المالية للضريبة :

يتمثل الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية و الهامة لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة ، أحد غايات السلطات الحكومية ، ومن هنا نشأة قاعدة وفرة حصيلة الضرائب أي اتساع مطرح الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين مع الإقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية حتى يكون الإيراد الضريبي مرتفعا ، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة ، حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي ، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي .

ب _ الأهداف الإجتماعية للضريبة :

ظهرت بعد ظهور العدالة الإجتماعية ، و بروز الإتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل والحد من إستغلال الطبقات العامة بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخل .

ومن أهم الغايات الإجتماعية ما يلي :

¹ فليح حسن خلف ، المالية العامة ، جدارا للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008 ، ص.ص : 178 . 179 .

² زينب حسين عوض الله ، أساسيات المالية العامة ، الدار الجامعية الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2006 ، ص 126 .

* منع تكتل الثروات في أيدي عدد من أفراد المجتمع ، ويتم ذلك بطرق متعددة منها فرض الضريبة على الثروات كما هو مطبق في ألمانيا وفرنسا و فرض ضرائب عالية على السلع الكمالية .

* توجيه سياسة النسل في الدول ، فالدول الراغبة بتشجيع النسل كبلدان أوروبا تستخدم الضرائب في الإكثار من عدد السكان وذلك عن طريق تقسيم الضريبة على الدخل ، بالمقابل الدول الراغبة بتحديد النسل تقوم برفع الضرائب على الدخل و المعدل يزداد بازدياد عدد أفراد الأسرة ، أو لا تعفي قوانين الضرائب الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة كما هو في كل من الهند و الصين .

* معالجة أزمة السكن وذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة مثلا أو تسمح بالإستهلاك السريع للأدوات و التجهيزات المستخدمة في قطاع الإسكان .

* معالجة بعض الظواهر الإجتماعية السيئة و ذلك بفرض ضرائب مرتفعة على أصحابها .

ج _ الأهداف الإقتصادية : من أهمها في عصرنا الحاضر ، فالضريبة لا تستقطع دون أن تثير انعكاساتها على الإستهلاك ، الإنتاج ، الإدخار والإستثمار .

و من أهم الأهداف نذكر :

* إستخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية ؛

* إستخدام الضريبة لمعالجة الركود الإقتصادي ؛

* إستخدام الضريبة لمنع التمرکز في المشاريع الإقتصادية ؛

* إستخدام الضريبة لتشجيع الإستثمار و الإدخار¹ ؛

2 _ تصنيف الضرائب : يمكن تصنيف الضرائب بالإستناد إلى عدة معايير و هي :

أ _ معيار وعاء الضريبة : هناك نوعين :

* **الضريبة الوحيدة :**

يقصد بها أن فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولدة على مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل و بعبارة أخرى ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد .

¹ خالد شحادة الخطيب . أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2005 ، ص . ص : 152 ، 156 .

*** الضرائب المتعددة :**

يعني بها إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب فحسب هذا النظام تعتمد الدولة على أنواع متعددة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون ، وبين تعدد الأوعية الضريبية .

ب _ معيار الواقعية المنشأة للضريبة :

يقصد بالواقعية المنشأة للضريبة ، أن الإلتزام ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الإلتزام بالضريبة وطبقا لهذا المعيار نميز نوعين :

*** الضرائب على رأس المال :**

يقصد بواقعية رأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال المنقولة (الأسهم ، السندات) و العقارية (المبنية و الغير مبنية) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة و القابلة للتقدير بالنقود ، سواء كانت تدر دخلا أم لا ، و من أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني و بمقابل .

*** الضرائب على الدخل :**

و التي تتولد عن واقعة تحقق الدخل ، و يفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتهجها ، أو الخدمة التي يقدمها حيث تفرض عليه ضرائب .

*** الضرائب على الإستهلاك :**

هذه الضرائب هي نتائج واقعة الإستهلاك التي مفادها أن الإلتزام بدفع الضريبة بمجرد شراء السلعة ، و يقصد بالضرائب على الإستهلاك تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله أوجه معينة تتمثل بالحصول على السلع الإستهلاكية¹ .

ج _ معيار تحمل العبء الضريبي : نميز بين الضرائب المباشرة و الغير المباشرة :*** الضرائب المباشرة :**

و هي ما يفرض على الدخل أو رأس المال أو أن تفرض الضريبة المباشرة على وجود الثروة (الدخل على رأس المال الممول) .

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2007 ، ص . ص : 18 - 22 .

*** الضرائب الغير مباشرة :**

تفرض بصورة غير مباشرة على عناصر الثروة الدخل و رأس المال و ليس على ذات وجود الثروة و منها ما يفرض على الإنفاق و الإستهلاك أو التداول أو الوقائع كالإستيراد و البضائع¹.

د _ معيار معدل أو سعر الضريبة :

يعرف معدل الضريبة بأنه مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة بشكل عام من طرف السلطات العامة بناء على احتياجاتها من تغطية أعبائها . و تبعا لمعيار معدل الضريبة نجد الضريبة النسبية و التصاعدية .

*** الضريبة النسبية :**

و يقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة ، و من أمثلة الضرائب النسبية ، الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل 30 % على قيمة أرباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة الذي يفرض بمعدل (7% ، 17%) على رقم الأعمال.....الخ².

*** الضريبة التصاعدية :**

تعني ارتفاع المعدل مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة و تأخذ الشكلين التاليين :

(1) التصاعدية الإجمالية :

يتم وفق هذه الطريقة تقسيم المكلفين إلى فئات حسب مستوى دخولهم على أن يكون حجم الدخل هو المعيار لتحديد الإنتماء إلى فئة ضريبية معينة ، و يقوم المشرع المالي بتحديد نسبة مئوية كقيمة للضريبة تتصاعد الفئات.

(2) التصاعدية بالشرائح :

وهي الطريقة الأكثر شيوعا في الوقت الراهن و يتم استخدامها على نطاق واسع على أساس أنها تتجاوز الإنتقادات بالنسبة لطريقة الفئات ، إذ يتم وفق هذه الطريقة تقسيم دخل المكلف نفسه إلى شرائح و يتم إخضاع كل شريحة إلى نسبة ضريبية معينة و بهذا لا يتم إخضاع إجمالي الدخل إلى نسبة واحدة بل تنوع النسب على الدخل الواحد و بشكل متصاعد مع تصاعد شرائح الدخل³.

¹ فؤاد توفيق ياسين ، المحاسبة الضريبية ، دار اليازوري العلمية ، عمان - الأردن ، 2005 ، ص.ص : 13 - 14 .

² حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 25 .

³ نوزاد عبد الرحمان الهبتي ، منجد عبد اللطيف الحشالي، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة ، دار المناهج ، عمان - الأردن ، 2005 ، ص . ص : 110 - 111 .

رابعاً : تحديد الوعاء الضريبي و كيفية تحصيل الضريبة

1 _ تحديد الوعاء الضريبي :

أ _ تعريف الوعاء الضريبي : الوعاء الضريبي هو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة ، فقد يكون شخصا أو مالا أو عملا ، مثال ذلك تفرض الضريبة على عقار ما أو على إيراده ، ففي الحالة الأولى تكون قيمة العقار هو وعاء الضريبة و في الحالة الثانية إيراده¹.

ب _ طريقة تقدير الوعاء الضريبي :

* طريقة التقدير الإداري المباشر :

و تعني هذه الطريقة أن يكون للإدارة الضريبية وحدها حق تقدير وعاء الضريبة بناء على المعلومات التي تحصل عليها ، وفقا لهذه الطريقة تعطي للإدارة المالية حرية واسعة في التقدير ، مثال ذلك الضرائب المفروضة في مصر حيث تقوم الإدارة المالية بمسح الأراضي الزراعية و تقسيمها إلى أحواض و تحديد القيمة الإيجارية لكل حوض ، إن هذه الطريقة تحقق أكبر قدر من العدالة حيث يتم توزيع العبء الضريبي على المكلفين حسب مقدرتهم التكلفة الحقيقية ، غير أنه يؤخذ عليها زيادة نفقات الجباية و تعقيدها حيث يحق لموظفي الجباية التفتيش على نشاط المكلف و الكشف عن أسراره الشخصية، مما يشجع المكلف على التهرب في أدائها .

* طريقة الإقرار المباشر :

تعتمد هذه الطريقة على الإقرار المقدم من قبل دافع الضريبة نفسه ، إذ يقدم بيانات تفصيلية عن وعاء الضريبة مدعما بالوثائق و المستندات إلا أن هذه الطريقة تتطلب توافر إدارة ضريبية على مستوى عال من الكفاءة ووعيا ضريبيا لدى المكلفين من أجل تقديم إقرارات دقيقة عن دخولهم ، لذا فإنها أكثر الأساليب استخداما في الدول المتقدمة لتقدير معظم الأوعية الضريبية ، و تعتبر هذه الطريقة إذا توفرت شروط صحتها أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة حيث لا تعتمد على الإستنتاج أو القرائن ، كما أنها تحمي المكلف من تحكم الإدارة الضريبية في تقدير إيراداته بالإضافة إلى أنها تتميز بالإقتصاد في نفقات الجباية والتخفيف من أعباء الإدارة الضريبية .

¹ إبراهيم عبد الغفور أحمد ، مبادئ الاقتصاد و المالية العامة ، دار زهران ، عمان ، 2009 ، ص 241 .

*** طريقة التقدير الجزافي :**

وهذه الطريقة تعتمد على القرائن الداخلية لتقدير وعاء الضريبة و بذلك تختلف عن التقدير على أساس المظاهر الخارجية التي تشكل وعاء الضريبة . مثال ذلك تقدير ضريبة الإنتاج حيث يمكن الاستناد إلى حجم الموارد الأولية الداخلة في الإنتاج على سبيل المثال أن حجما معين من الغزل يؤدي إلى ناتج معين في صور أمتار من المنسوجات ، أو كمية معينة من القطن الخام تتحول إلى كمية من الغزل... وهكذا¹.

*** طريقة المظاهر الخارجية :**

يقدر هنا الوعاء الضريبي على أساس عدد من المظاهر الخارجية يفترض أنها تعكس أو تبين ثروة أو دخل المكلف ، كما هو الحال بالنسبة لتقدير دخل الممول على أساس إيجار المنزل الذي يقطن فيه ، وقدما كان يقدر الدخل على أساس عدد النوافذ الموجودة بالمنزل والحقيقة أن هذه الطريقة بعيدة تماما على الدقة كما أنها لا تسمح بشخصية الضريبة وحاليا تستخدم هذه الطريقة فقط عندما يراد الإستدلال على الدخل الحقيقي للممول عندما لا يقدم إقرارا ضريبيا بحجم ذلك الدخل².

2 _ التحصيل الضريبي :

أ _ تعريف التحصيل الضريبي : هو مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة³.

ب _ طرق التحصيل الضريبي : تتمثل فيما يلي :

*** طريقة الوفاء المباشر :**

بعد قيام مصلحة الضرائب بربط الضريبة على الممول لتخطره بدين الضريبة ومواعيد الوفاء بهذا الدين ومقر الإدارة الضريبية المختصة فيقوم الممول بتوريد الضريبة في الأوقات المحددة لمكتب الضرائب المختص وقد يتم ذلك على قسط واحد أو عدة أقساط يحددها القانون الضريبي ، كما قد يتم الوفاء المباشر عن طريق شراء أوراق مدفوعة أو طابع دبغة تلصق على المحررات والوثائق التي يطلبها المكلف من الإدارات الحكومية المختلفة كالشهادات الدراسية أو طلبات الاستخراج ووثائق السفر للخارج أو وثائق الملكية وغيرها .

¹ محمد طاقة ، هدي العزوي ، إقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2007 ، ص . ص : 107 . 108 .

² المرسي السيد حجازي ، مبادئ الإقتصاد العام ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002 ، ص . ص : 69 . 70 .

³ علي زغدود ، مرجع سبق ذكره ، ص 230 .

*** طريقة الأقساط المقدمة :**

قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية العام حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى خزانة الدولة ، وإنما تلزمه بدفع مقدما أقساط (ربع سنوية مثلا) تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا . وفي نهاية العام تتم التسوية فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من الدين في ذمة الممول وقام الممول بتسديد ما تبقي عليه من ضريبة ، وأما إذا كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها قامت مصلحة الضرائب بسداد مستحقاته أو قيدت له كأقساط مقدمة للسنة التالية . ولعل طريق الأقساط المقدمة تفضل الطريقة الأولى حيث أنها تجعل العبء الضريبي موزعا على عدة أقساط مما يجعله أحق نسبيا على الممول مقارنة بالحال الأول فتتخفف معدلات التهرب الضريبي كما تمتاز هذه الطريقة أيضا بتوفير موارد ضريبية متجددة للخزانة يساعدها في تلبية إحتياجات الإنفاق العام المتجددة¹ .

*** طريقة الحجز من المنبع :**

قد تلجأ الإدارة الضريبية بصدد تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز من المنبع بأن تلزم شخصا ثالثا تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة دين أو تبعية بحجز قيمة الضريبة المستحقة و توريدها رأس المال إلى الخزينة العامة . ولهذا الطريقة مزايا وعيوب فهي تسهل العمل على الإدارة الضريبية ، و تكون نفقات الجباية قليلة بالإضافة إلى الحد من التهرب الضريبي ، ولكن من عيوبها كونها تعتمد في جبايتها على شخص ثالث غير الإدارة الضريبية قد يكون غير ملم بالقوانين الضريبية و أحكامها ، مما يؤدي إلى احتمال حدوث خطأ في تقدير قيمة الضريبة التي يتعين استقطاعها² .

المطلب الثاني : خصائص النظام الجبائي قبل الإصلاح

لقد عان النظام الجبائي الجزائري القديم مجموعة كبيرة من المعوقات . حيث كانت تسيره الإجراءات السهلة كالإعفاء الضريبي و التلاعب بالنسب الضريبية و فرض النسب العالية و عجز الإدارة الجبائية عن محاربة الغش و التهرب الضريبي . حيث يعتبر النظام الضريبي " الإطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة و المتناسقة ، ويتم تحديدها استنادا إلى أسس إقتصادية ومالية وفنية في ضوء إعتبرات سياسية إقتصادية ، إجتماعية و إدارية³ .

¹ المرسي السيد حجازي ، مرجع سبق ذكره ، ص . ص : 88 - 89 .

² محمد طاقة ، مرجع سبق ذكره ، ص 114 .

³ وأكواك عبد السلام ، فعالية النظام الضريبي في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم تجارية ، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2012 ، ص 04 .

لذلك فأهم ما يميز النظام الجبائي القديم ما يلي :

* المردود الضريبي الضعيف ؛

* قلة إمكانيات الإدارة الجبائية ؛

* الغش الضريبي .

أولا : المردود الضريبي الضعيف : يعود إلى عدة أسباب من أهمها :

1 _ قلة إمكانيات الإدارة الجبائية :

إن قلة الإمكانيات للإدارة الجبائية يعود إلى سببين هامين هما : عدم كفاءة الإدارة الجبائية و نقص الوسائل المادية¹ .

2 _ الضغط الجبائي المرتفع :

يعتبر الضغط الجبائي المرتفع من بين أهم الأسباب التي أدت إلى ضعف المردود الضريبي ، و يوجد نوعان من الضغط الجبائي و هما :

أ _ الضغط الجبائي الشخصي : يتعلق هذا الضغط بالعبء الذي يستطيع المكلف تحمله .

ب _ الضغط الجبائي الوطني : هذا الضغط عكس السابق يمكن حسابه بسهولة ، لكنه يبقى مفهوم معقد و غامض ، فالضغط الجبائي الوطني هو النسبة الموجودة بين الإقتطاعات الإجبارية الناتج الداخلي الإجمالي² .

3 _ عدم العدالة في تحصيل الضرائب :

من بين الأسباب التي أدت إلى تقليل المردود الضريبي هو أن هناك تميز كبير بين مختلف الشرائح الإجتماعية التي مستها الضرائب المباشرة ناتج عند غياب عدالة حقيقية في تحصيل هذه الضرائب .

4 _ التوزيع الغير العادل للتكاليف الجبائية :

كذلك من بين الأسباب التي أدت إلى قلة المردود الجبائي غياب العدالة في توزيع التكاليف الجبائية . هذا التميز لا ينحصر في التفرقة بين القطاعين العام و الخاص فحسب ، ولكنه يمتد إلى النوع الواحد من الضرائب . و في هذا الشأن فإن الضريبة على الأرباح غير التجارية تفوق تلك الخاصة بالأرباح التجارية ، لذلك قام المشرع بإحداث ضريبة سماها الضريبة التكميلية على الدخل لمعالجة هذه الوضعية ، لكنها لم تقم إلا بزيادة

¹ براق عيسى ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي ، مذكرة نخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، فرع المالية ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، 2001 ، ص 31 .

² براق عيسى ، نفس المرجع السابق ، ص 33 .

العبء الجبائي، مما أعطى رد فعل سلبي للحالة النفسية للمكلفين اتجاه الضرائب . مع أن الدستور ينص على أن المواطنين متساوون أمام الضريبة كما يقدم مساهمته حسب إمكانيته التكلفة .

ثانيا : نظام ضريبي معقد و غير متوازن : تتمثل أسباب النظام الضريبي المعقد و غير المتوازن فيما يلي :

1 _ تعقد النظام :

إن التعقيد هو الصفة المميزة للنظام الجبائي السائد قبل الإصلاحات ، وهذا التعقيد متعلق بـ :

أ _ نظام نوعي :

يتميز النظام الجبائي بأنه نظام نوعي أي أن لكل نوع من المادة المشمولة بالضريبة تقنية خاصة لحساب الضريبة ، لها نسب مختلفة و كذلك تعدد الإعفاءات الخاصة بكل نوع .

ب _ نظام متعدد الحالات :

أي أنه لنفس النوع من الضرائب توجد عدة حالات تختلف تبعا لـ :

* طبيعة النشاط القائمة .

* المنطقة الجغرافية الموجودة بها النشاط .

ج _ نظام متعدد الأشكال : وذلك يحتوي على عدة أنظمة للإخضاع منها :

* نظام التقدير الجزائي .

* نظام الربح الحقيقي .

د _ نظام متعدد النسب : تميز النظام الضريبي السابق بتعدد النسب ، وصعوبة حساب المعدل الحقيقي

المطبق للاسترجاع . فنجد مثلا أن عدد معدلات الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج تصل إلى 10 معدلات و تتراوح بين المعدل المخفض 7 % و المعدل المميز 80 % ، أما فيما يخص عدد معدلات الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات تصل إلى 08 معدلات تتراوح ما بين 5 % لبعض التأمينات و 50 % بالنسبة لبعض الملاهي .

2 _ عدم ثبات التشريع الضريبي :

أن التغيرات السنوية المدرجة من قبل قوانين المالية السنوية و التكميلية منها ، ساهمت إلى حد ما في عدم ثبات هذا النظام ، مما أثر في إنقاص أهميته بالنسبة للمكلفين . هذه التغيرات إستمرت في خلق مشاكل في فهم التشريعات الجبائية و تطبيقها ، وهذا ما نتج عنه كثرة المنازعات باتجاه الإدارة الجبائية . إذا أخذنا مثلا قانون المالية لسنة 1988 الذي أدخل 71 تغييرا للمواد كأساس تستطيع ملاحظة التغير الجذري و تقديره لقانون

الضرائب المباشرة على مدة تقدر ب 06 سنوات (465 مادة / 71 مادة) هذه المدة القصيرة تفسر بوضوح عدم ثبات التشريعات الجبائية الجزائرية ، بارتفاع عدد التغيرات الداخلة على التشريعات .

3 _ تأثيرات التعقيد :

إن تعقد النظام و عدم توازنه أثر على كل من ¹ :

أ _ **المكلفين** : لقد أثر النظام الجبائي على المكلفين لأنه نظام معقد و غير مستقر يحتوي على قواعد قديمة وأخرى مستحدثة غير مرتبطة بالحقائق الإجتماعية الخاصة بالإقتصاد الوطني الحالي . لذلك فإن المكلفين لم تصح لهم القدرة على استيعاب القوانين مما دفعهم للجوء إلى الوسائل غير المشروعة لتجنب دفع الضريبة ، فالمكلف الذي له دخول مختلفة كان عليه القيام بمجموعة من الإجراءات المتعلقة بكل دخل ، فيما يتعلق بتصريحاته المقدمة مما يسمح له بالتلاعب أكثر وارتفاع عدد المنازعات مما يؤدي إلى امتداد تواريخ التحصيل والتقليل من الإجراءات الجبائية .

ب _ **الإدارة الضريبية** : ويتمثل هذا التأثير في صعوبة التحكم و العمل بانتظام على أحسن وجه مما يصعب عليه كشف ما يقوم عليه المكلفون من استغلال الإمتيازات الجبائية والتخفيضات وعسر في تفسير مواد قوانين المالية وهذا ما يؤدي إلى نشوب خلافات متعددة بين الإدارة والمكلفين . بالإضافة إلى التعقيد الموجود على مستوى التشريع يوجد تعقيد آخر على مستوى التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية أكثر من مهام تدخلها و عقد عملها .

ثالثا : الغش الضريبي :

يعتبر الغش الجبائي ظاهرة قديمة قدم الضريبة له عدة أسباب وعوامل تاريخية و ثقافية كذا تأثير المحيط الاقتصادي للبلد . إنه ظاهرة لها تأثير خطير على الإقتصاد ، لذلك فإن الإتجاه العام للعوامل الإقتصادية و الإجتماعية الذي أحدث ضغوطا كانت سببا في اتساع هذه الظاهرة ، فوجود المداخل البترولية كان له الأثر المباشر على امتداد هذه الظاهرة حيث تم تهميش دور الجباية العادية و مداخلها ، مما ساهم في قيام المكلف بعملية الغش لأن الدولة لا تهتم بمن يدفع أو لا يدفع فكل من نفقات التسيير أو التجهيز كانت مغطاة عن طريق الجباية البترولية ² .

¹ براق عيسي ، نفس المرجع السابق ، ص . 34 . 37 .

² براق عيسي ، المرجع السابق ، ص . 37 . 38 .

المطلب الثالث : النظام الضريبي في ظل الإصلاح

في هذا المطلب سنتناول ذكر أسباب الإصلاح الضريبي ثم بنية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات .

أولاً: دوافع الإصلاح الضريبي : من أهم أسباب الإصلاح الضريبي نذكر ما يلي :

1 _ تعقد و عدم استقرار النظام الضريبي :

لقد واجهت المؤسسة نظاماً ضريبياً معقداً نتيجة تنوع الضرائب و تعدد معدلاتها ، بالإضافة إلى اختلاف مواعيد تحصيلها . إن هذه العوامل جعلت النظام الضريبي صعب التطبيق و التحكم فيه ، مما صعب مهمة إدارة الضرائب و المؤسسة معا . بالإضافة إلى ذلك فإن النظام الضريبي القديم تميز بتعدد الضرائب و كثرة المعدلات و ترتب على ذلك تعقد النظام الضريبي الذي أثر سلباً على المؤسسة . كما أنه شكل صعوبة في تسيير جباية المؤسسة ، وكذا صعوبة مهمة موظفي إدارة الضرائب ، مما أدى إلى كثرة المنازعات بين المؤسسة و إدارة الضرائب¹ .

2 _ ثقل العبء الضريبي :

إن تعدد الضرائب و ارتفاع معدلاتها جعل العبء الضريبي ثقيلاً على المؤسسة ، فهو أحد العوامل التي ساهمت بشكل كبير في عدم التوازن المالي للمؤسسة ، خاصة و أن هذه الأخيرة تعتبر البنية الأساسية للإقتصاد الوطني .

3 _ نظام ضريبي غير ملائم لمعطيات المرحلة الراهنة :

لقد أصبح النظام الضريبي القديم غير ملائم و لا يتكيف مع المؤسسة ، خاصة بعد الإصلاحات الإقتصادية التي شهدتها الوطن و أمام المعطيات الجديدة لاقتصاد السوق .

4 _ عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الإستثمار :

تعتبر الحوافز الضريبية تقنية يستعملها المشرع للتأثير على سلوك المكلفين بما فيهم المؤسسات ، فهي تعرف بالتضحية الضريبية بحيث تضحي خزينة الدولة بقدر معين من الإقتطاع الضريبي من أجل حث المؤسسة على الإستثمار و توجيهها نحو الإستثمار المنتج ، وذلك لتحقيق الأهداف العامة للسياسة الإقتصادية ، لكن الحوافز الموجودة في النظام الضريبي السابق لم تحقق تلك الأهداف ، و يتضح ذلك من خلال عدم توازن هيكل قطاع الإستثمار و عدم التوازن الجغرافي للمؤسسات عبر التراب الوطني² .

¹ ناصر مراد ، الإصلاح الضريبي في الجزائر ، منشورات بغداددي ، الجزائر ، 1992 . 2003 : ص 21 .

² ناصر مراد ، نفس المرجع أعلاه ، ص . ص : 27 . 35 .

5 _ ضعف العدالة الضريبية :

- يتميز النظام الضريبي الجزائري بابتعاده عن العدالة الضريبية و يتضح ذلك فيما يلي :
- _ إن طريقة الإقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخيل دون الأخرى ، و يترتب على ذلك اختلاف إمكانية التهرب الضريبي بحيث المداخيل التي تخضع لطريقة الإقتطاع من المصدر تنعدم فيها فرص التهرب الضريبي بعكس المداخيل الأخرى التي تبقى لها إمكانية التهرب الضريبي قائمة .
- _ إن اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين قد يشكل إجحافا في حق بعض المكلفين ، فنجد تحصيل الضريبة على الأجور يكون في نهاية كل شهر في حين تحصيل الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية يكون عند نهاية السنة في شكل دفعات .
- _ إن الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي و ليس التصاعدي ، علما أن المعدل النسبي لا يراعي حجم الدخل فهو يفرض بنفس النسبة على جميع مستويات الدخل ، و يترتب على ذلك إجحاف في حق الدخول الضعيفة .
- _ إن النظام الضريبي السابق يحتوي على ضرائب نوعية و هذه الأخيرة لا تراعي الوضعية العامة للمكلف ، لذا فإن هذا الأسلوب لا يعبر عن المقدرة التكلفة الحقيقية للمكلف ومن ثم فهي تبتعد عن المقاييس العادلة لفرض الضريبة .
- _ إختلاف المعاملة الضريبية بحيث نجد المؤسسات العمومية والإشترائية تستفيد من مزايا ضريبية هامة عكس المؤسسات الخاصة .

6 _ ضعف الإدارة الضريبية :

- إن الإدارة الضريبية الفعالة تساهم في إنجاح النظام الضريبي بحيث أن الإدارة الضريبية تشكل همزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي ، بالمقابل فإن من بين الأسباب التي أدت إلى فشل النظام الضريبي السابق يرجع إلى الضعف الذي تعاني منه الإدارة الضريبية وذلك لوجود عدة أسباب تتمثل فيما يلي :
- ❖ الفراغ الذي عرفته الإدارة الضريبية بعد رحيل السلطات الإستعمارية .
 - ❖ تدني المستوى التعليمي لموظفي الضرائب .
 - ❖ إفتقار إدارة الضرائب من التقنيات المتطورة مثل نظام الإعلام الآلي .

❖ سوء التنظيم الإداري ، وجود البيروقراطية و انتشار الرشوة في جهاز إدارة الضرائب أدى إلى ضعف تلك الإدارة¹ .

7 _ إنتشار الغش و التهرب الضريبي :

وهذا ناشئ عن كثرة اللوائح و القوانين التشريعية التي لا تخلو في الغالب من الثغرات أو التعارض فيما بينها مما قد يسمح للمكلفين بدفع ضريبة لاستغلال هذه النقائص ، كما يستندون عليها عادة للتخلص من دفع الضريبة² .

ثانيا: بنية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات

1 _ الإصلاحات في ميدان الضرائب المباشرة :

قد تم إستبدال الضرائب على المداخيل مثل الضرائب على الأرباح الصناعية و التجارية (BIC) و غير التجارية (BNC) ، والضريبة التكميلية على الدخل الإجمالي (TCR) حيث أصبحت هناك ضريبة موحدة و شاملة (IRG) بالإضافة إلى ذلك تم إحداث ضريبة جديدة على الأرباح الشركات (IBS) و هذه التشريعات الجديدة نظمها مشروع الإصلاح الجبائي لسنة 1992.

أ _ الضريبة على الدخل الإجمالي IRG :

تفرض هذه الضريبة على الدخل السنوي للأشخاص الطبيعيين ، وتطبق على الدخل الإجمالي الصافي للإيراد الجزائري ، ويتكون هذا الدخل من :

_ ضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية .

_ ضريبة على المهن غير التجارية .

_ عائدات المزارع .

_ إيرادات محققة من إيجار ملكيات مبنية وغير مبنية .

_ عائدات رؤوس الأموال المنقولة .

_ الرواتب و الأجور ، المكافآت والمعاشات .

*مجال تطبيق هذه الضريبة : تحدد المادة (03) من قانون الضرائب المباشرة الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي :

¹ ناصر مراد ، نفس المرجع أعلاه ، ص . ص ، 36 . 38 .

² كمال رزيق ، إصلاح النظام الجبائي ، مداخلة الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الجزائر ، كلية الاقتصاد ، جامعة البليدة ، 11 . 12 ماي 2003 ، ص 10 .

ـ الأشخاص الذين يتوفرون على إقامة جبائية بالجزائر .

ـ الأشخاص الذين لا يتوفرون على إقامة جبائية في الجزائر ولهم عائدات من مصدر جزائري .

* **مكان فرض هذه الضريبة :** نص في هذا قانون فرض الضرائب على ثلاثة أماكن هي :

ـ تطبيق الضريبة في مكان الإقامة ، في حالة ما يكون وحيد .

ـ في حالة ما إذا كان الخاضع للضريبة لديه عدة محلات تجارية موزعة على الوطن فإنه يخضع للضريبة مكان

تواجد المؤسسة الرئيسية ، لأنها هي المكلفة بالضريبة .

ـ يخضع للضريبة في المكان الذي توجد فيه مستوى الجزائر مصالحهم الرئيسية للأشخاص الذين يتوفرون على

إيرادات صادرة عن ممتلكات أو مستثمرات أو مهن موجودة ، أو ممارسة في الجزائر دون أن يوجد فيها موطن

تكليفهم¹.

ب ـ الضريبة على أرباح الشركات IBS :

تعتبر هذه الضريبة جديدة أحدثت بموجب الإصلاحات الجبائية وتفرض على مداخيل الشركات

والمؤسسات والأرباح المحققة ، وفق معدل سنوي ثابت بعد أن يتم التصريح بالأرباح لدى الإدارة الضريبية.

ولقد تم تأسيسها بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 ، وحسب مبدأ الإقليمية تفرض الضريبة على

أرباح الشركات المحققة بالجزائر سواء كانت تلك الأرباح خاصة بالشركات الوطنية أو الأجنبية المتواجدة بالجزائر

ويترتب على ذلك إلغاء التمييز السابق بين الشركات الأجنبية و الوطنية . و تحسب هذه الطريقة على أساس

الربح الجبائي وليس الربح المحاسبي وفقا للعلاقة التالية :

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاستردادات - التخفيضات .

* **مجال تطبيق هذه الضريبة :** تطبق الضريبة على أرباح الشركات على مجموع الأرباح أو مداخيل المؤسسات

و الأشخاص المعنويون ، بدون تمييز الشكل أو الهدف وهي ضريبة سنوية ، حق واجب على الأرباح المحققة في

الجزائر .

* **مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات :** حسب مبدأ الإقليمية الضريبة ، تفرض الضريبة على أرباح

الشركات على الأرباح المحققة بالجزائر سواء كانت تلك الأرباح الخاصة بالشركات الوطنية أو الشركات الأجنبية

المتواجدة بالجزائر و يترتب على ذلك ، إلغاء التمييز السابق بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية

¹ ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره ، ص . ص : 47 . 68 .

وكذلك بين الشركات العمومية والشركات الخاصة ويأخذ مجال تطبيق الضريبة الصبغة الإجبارية وكذلك الاختيارية¹.

2 _ الإصلاحات في مجال الضرائب غير المباشرة :

ارتكزت أساسا الإصلاحات التي مست ميدان الضرائب غير المباشرة على استدلال الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، و الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات (SPTUG) و بالرسم على القيمة المضافة (TVA) التي أنشأت لتمويل الميزانية العامة للدولة و تنقسم إلى قسمين :

أ _ **الرسم على القيمة المضافة** : إن هذا الرسم (TVA) وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الإقتصادية والتجارية ، وتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاكات الوسيطة للسلع و الخدمات ، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليتهاكمتها المستهلك النهائي .

لقد حدد قانون المالية لسنة 1992 أربعة معدلات للرسم على القيمة المضافة كما يلي : المعدل المنخفض الخاص 7 % ، المعدل المنخفض 13% ، المعدل العادي 21% و المعدل المضاعف 40% .

***مجال التطبيق** : حسب نص المادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال والتي مفادها " يخضع الرسم على القيمة المضافة " :

_ **عمليات البيع و الأعمال العقارية** : من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة التي تكتسي طابعا تجاريا و صناعيا أو حرفيا و يتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية .

_ **عمليات الإستيراد** : حيث أن الشخص لا يدفع للخزينة إلا الفرق بين الرسم على القيمة المضافة للمشتريات².

المبحث الثاني : مدخل مفاهيمي للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أهم وسيلة وقائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ، حيث يخول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحيات الرقابة من خلال الإطلاع والتأكد من صدق وصحة تصريحات المكلفين بالضريبة ، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يمنح للمكلف الحرية التامة في التصريح بمداخيله ، ويتم ذلك وفقا لأسس و تشريعات جبائية تنظمها الإدارة الجبائية وتسهر على تطبيقها .

¹ ناصر مراد ، نفس المرجع أعلاه ، ص.ص : 69 - 83 .

² ناصر مراد ، نفس المرجع أعلاه ، ص.ص : 84 - 105 .

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية و مظاهرها

سنستعرض من خلال هذا المطلب إلى التعاريف المختلفة للرقابة الجبائية ومظاهرها .

أولا : مفهوم الرقابة الجبائية

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية تجدر بنا الإشارة إلى المفهوم العام للرقابة حيث عرف الإقتصادي " فايول " الرقابة أنها " تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصارمة و القواعد المقررة ، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها " ¹ . كما يمكن تعريفها أيضا على أنها " الوسيلة المحدية لقياس الأداء من أجل التأكد من الأهداف قد تحققت و أن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقا لمقاييس مقررّة " ² .

ومن خلال ما سبق نستخلص أن الرقابة أداة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف و الخطأ من أجل العمل على تصحيحها أو تغييرها ، كما يمكن أن تكون وسيلة وقائية تهدف إلى معرفة مناطق الخلل و الانحرافات قبل وقوعها من أجل تفاديها .

من خلال المفهوم العام للرقابة يمكن إعطاء عدة تعاريف للرقابة الجبائية فيما يلي :

* حسب Claude laurent تمثل الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية ، وتسمح لها بتصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظتها ³ .

* أما المديرية العامة للضرائب عرفتها بأنها " الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة ، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية و الفعالة لتحقيق منافسة شريفة و عادلة بين المؤسسات ⁴ .

أما عند Philippe Ecoline فيعرفها بقوله " إن التحقيق في الوضعية الجبائية العامة هو مجموعة عمليات المراقبة التي تهدف إلى وجود تناسق بين المداخل المصروح بها من جهة و من جهة أخرى الذمة المالية من مختلف ممتلكات المكلف " ⁵ .

¹ محمد قاسم القزويني . مهدي حسين زوييف ، المفاهيم الحديثة للرقابة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1993 ، ص 25 .

² وليام توماس . أمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، دار المريخ ، عمان . الأردن ، 1989 ، ص 14 .

³ Claude laurent ; **contrôle fiscal** ; la vérification personnelle ; bayeusaine _ France ; 1995 ; p13.

⁴ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، الجزائر ، 2006 ، ص 05 .

⁵ Philippe Ecoline ; **la vérification fiscal** ; Edition Economico ; P E F ; paris ; 2006 ; p 08 .

و خلاصة فالرقابة الجبائية هي مجموع الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات و المعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، لغرض اكتشاف العمليات التدليسة التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة و تقويمها .

ثانيا : مظاهر الرقابة الجبائية

على اعتبار الرقابة الجبائية وسيلة في يد الإدارة الضريبية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي فهي تتميز بالمظاهر الموالية ذكرها :

_ الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني ، وتعرف على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص ، السهو ، الإغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بالضريبة . إن هذه السلطة ذات أهمية قصوى ، وتكتسي قيمة دستورية ، فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية الرقابة حتى لا يكون هنا تهرب ضريبي . و السؤال الذي يبقى مطروحا هو إلى أي مدى يمكن أن تذهب الإدارة الجبائية ، كون أن الدستور يحمي الحقوق الفردية للأشخاص .

_ ترتبط الرقابة الجبائية بالإدارة الجبائية . وبما أن النظام الجبائي الجزائري يقوم على التصريح ، وتطبيقا لهذا المبدأ ، كل واحد حر في الحساب ، التصريح عن مداخيله وبالتالي الدفع النهائي للضريبة . إن هذا الميكانيزم يحتوى بالضرورة مقابلا يتمثل في الرقابة . ولقد أراد المشرع أن تكون هذه الرقابة فعالة ، إجبارية ، ولكنها أيضا مقيدة ومرتبطة بضمانات سواء بالنسبة للدولة أو الأشخاص الممارس عليهم .

_ الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع و أنه من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي والتي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي والتي يمكن اعتبارها استعمال وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمته الضريبية .

_ تكتسي الرقابة الجبائية بعدا إنسانيا والذي لا يجب إهماله و رغم الجهود المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش ، فإن ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر إلا على عدد ضئيل من المكلفين و لكنه أمر معاش ، فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي أجري عليه .
_ إن أغلب وأهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيبهم و كذا إحساسه بضعفه تجاه الإدارة . فالمكلف بالضريبة لا يجب أن يشعر بالضعف اتجاه الآلة الإدارية بل يمتلك حقوقا مقابل الإدارة

الجبائية وهذا في كل مراحل الرقابة الجبائية سواء أثناء سريان كل العمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها¹.

المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية و علاقتها بالمفاهيم الأخرى

في هذا المطلب سنستعرض أهداف الرقابة الجبائية ثم علاقتها بمختلف المفاهيم المرتبطة بها .

أولا : أهداف الرقابة الجبائية

يمكن تلخيص الأهداف المنتظرة من الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي في النقاط التالية :

1 _ الهدف القانوني :

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين والأنظمة ، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية² .

2 _ الهدف الإداري :

إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل حيوي و كبير في زيادة الفعالية و الأداء و يمكن تحديدها في النقاط الموالية:

_ تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها و تقييم أثارها ، و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك .

_ تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي .

3 _ الهدف المالي و الإقتصادي :

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة ، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال ، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للتحزينة العمومية ، و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الإقتصادية للمجتمع ، إذ أن الأهداف الإقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الإقتصاد و الجباية .

¹ العثماني مصطفي ، نظم المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص مالية و محاسبة ، المدينة ، 2008 ، ص.ص : 163 - 165 .

² محمود حسين الوادي . زكرياء أحمد عزام ، المالية العامة و النظام المالي في الإسلام ، دار المسيرة للنشر ، عمان ، 2000 ، ص 166 .

4 _ الهدف الإجتماعي :

و يتمثل الهدف الإجتماعي في النقاط الآتية :

_ منع و محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة و الإهمال أو تقصيره في أداء و تحمل واجباته تجاه المجتمع .

_ تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة¹.

ثانيا : علاقة الرقابة الجبائية بالمفاهيم الأخرى

نظرا لتعدد المفاهيم الجبائية المتداولة من فحص وتدقيق ، كان من الضروري رفع اللبس عن ذلك من خلال توضيحها ، بحكم علاقتها بمفهوم الرقابة الجبائية .

1 _ الفحص :

هو عبارة عن مجموعة من العمليات التي ترمي إلى رقابة التصريحات الجبائية المعبر عنها من قبل المكلفين ولا يهدف الفحص إلى رقابة الوضعية الجبائية للمؤسسة بل يسمح بإعلام المؤسسة بواجباتها الجبائية .

2 _ التدقيق :

يرتبط عمل التدقيق بالمعلومات المحاسبية وفي مجال التدقيق فإن الاهتمام ينصب حول تحديدها إذا كانت المعلومات المقيدة تعبر عن حقيقة الوقائع الإقتصادية التي حدثت خلال الفترة المحاسبية ومفهومها أي التدقيق هي مراقبة حسابية تهدف إلى تحليل أو تعديل أو تطهير الحسابات².

المطلب الثالث : أسباب قيام الرقابة الجبائية و مبادئها

في هذا المطلب سنقوم بتحديد مختلف الأسباب التي أدت إلى وجود الرقابة الجبائية ثم عرض مختلف مبادئها .

أولا : أسباب قيام الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر و الذي يمكن تلخيصهما فيما يلي :

¹ نوى نجاة ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص مالية و نقود ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2004 ، ص 36 .

²Mark Leray , le contrôle Fiscale , édition l' harmattan , paris , 1993 , p – p , 16 – 18

1 _ الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية :

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي ، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة و يصرح بها للإدارة الجبائية ، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه و ضمان مصداقيتها وصحتها ، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية .

2 _ الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب و الغش الضريبي :

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق و الأساليب الشرعية و غير الشرعية¹ . مما يمكن إعطاء تعريف لكل منهما فيما يلي :

أ _ التهرب الضريبي :

إن التهرب الضريبي يعني عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا من قبل المكلف بدفعها قانونا ، ودون نقل عبئها إلى غيره ، و بحيث لا تحصل الدولة نتيجة لذلك على الإيرادات الضريبية كليا أو جزئيا في حالة التهرب الضريبي ، في حين أن نقل عبئها لا يفقد الدولة حصيلة الضريبة² .

ب _ الغش الضريبي :

أي التهرب غير المشروع : هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضريبة المستحقة عليه ، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله ، أو تقديم تصريح ناقص ، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة وبهذا يهدف هذا التهرب إلى تخفيف أساس الضريبة³ .

لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات و صلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينه الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية⁴ .

¹ دوداح رضوان ، طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع التحليل الاقتصادي ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2006 ، ص 36 .

² فليح حسن خلف ، مرجع سبق ذكره ، ص 194 .

³ حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 40 .

⁴ دوداح رضوان ، مرجع سبق ذكره ، ص 36 .

ثانيا : مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله و خاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية و توجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة ، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها و المتمثلة فيما يلي :

1 _ إقامة نظام جبائي محكم :

يؤدي غموض النظام الجبائي و تعقد نصوصه إلى تشجيع الغش الضريبي و عليه فإن تعديل النظام الجبائي و تحسين جهازه الإداري يعد من المبادئ الهامة التي تعمل على الحد من هذه الظاهرة لهذا فمعظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتماشى و تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة تتسم بالبساطة و الاستقرار و المرونة و من ثمة لا بد من :

_ تبسيط النظام الجبائي .

_ عدالة النظام الجبائي .

2 _ إرساء الحس الجبائي لدى المكلف بالضريبة :

و يتم ذلك من خلال تقديم الإدارة يد المساعدة للمكلفين و المؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للجبائية ، ووضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات و تغييرات التشريع الجبائي و شرح الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح والدفع وكيفيات ملئ مختلف الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات إضافة على الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة وذلك من خلال انتهاج جملة من السياسات الإعلامية والتي نوجز أهم عناصرها فيما يلي :

_ إعلام المكلف بالضريبة .

_ تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة¹ .

3 _ ترقية و تطوير الإدارة الجبائية :

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة ، حيث أن تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية ، التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة ، إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة ، و التي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه ، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة

¹ العثماني مصطفى، مرجع سبق ذكره ، ص 109 .

في الميدان ، لذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية و الضرائب والرقابة الجبائية ، إضافة إلى إجراء تربصات لموظفي وأعاون الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي ، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين ، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الإتصال الحديثة ، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم .

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة والنظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية والوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها ، حيث يؤدي تعقد وعدم إستقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية و قلة إمكانياتها البشرية و المادية إلى الإعتماد على نظام ضريبي غير فعال و يلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة ، كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي بهم إلى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية ، و بذلك تترك الحرية للمتهربين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب أو رادع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية¹.

المبحث الثالث : الجانب القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية و أشكالها

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العامة ، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي و تنظيمي للرقابة الجبائية ، و أسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة ، كما منح المكلفين بالضريبة عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة و التجاوزات المحتملة و بالمقابل طلب المكلفين بعدة إلتزامات . وفي المقابل تأخذ الرقابة الجبائية أشكالاً و صوراً عديدة ، يتوجب إستعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات و التقنيات المنظمة لها .

المطلب الأول : الجانب القانوني للرقابة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها أعوان الرقابة من خلال تأدية واجباتهم ، لذا منح المشرع الجزائري عدة حقوق وصلاحيات للإدارة ، وبالمقابل ألزم النظام الضريبي للمكلف بمجموعة من الإلتزامات الضريبية ، فضلا عن الإلتزامات المحاسبية التي أقرها القانون التجاري .

¹ بوشري عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص نقود مالية و بنوك ، جامعة تلمسان ، الجزائر ، 2011 ، ص . ص : 93 . 94 .

أولا : الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

لقد منح المشرع الجزائري عدة حقوق وصلاحيات للإدارة أثناء أداءها لمهمتها الرقابية والمتمثلة فيما يلي :

1 _ حق الإطلاع :

من أجل الإلمام الجيد بهذا العنصر أي حق الإطلاع تم تقسيمه إلى جزئين ، الأول لتعريف حق الإطلاع و الثاني للأماكن التي يستطيع المراقب ممارسة هذا الحق فيها .

أ _ تعريف حق الإطلاع :

حق الإطلاع هو أحد الحقوق التي منحها المشرع لأعوان الإدارة الجبائية فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق و المستندات الخاصة بالمكلف ، الذي هو بصدد التحقيق معه ، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التدقيق .

وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية بقوله " يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية بالحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها¹ .

ب _ الأماكن التي يمارس فيها العون المكلف بالرقابة حق الإطلاع :

يمكن لأعوان الرقابة الجبائية أن يمارسوا حق الإطلاع في كل المؤسسات التي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم على استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهمتهم ، وسيتم ذكر هذه الأماكن تبعا في العناصر الموالية :

*الإطلاع لدى الإدارات العمومية :

بمقتضى المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال ، لإدارات الدولة ، الولايات ، البلديات ، أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية ، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها إطلاعهم على الوثائق التي تساعدهم في عملية الرقابة ، ومن بين هذه المؤسسات نجد مؤسسات الضمان الإجتماعي ، السلطة القضائية² .

¹ العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة للنشر ، الجزائر ، 2011 ، ص 64 .

² مولود ديدان ، قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 46 ، دار بلقيس ، الجزائر ، 2008 ، ص 28 .

*** حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة :**

بمقتضى نص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية ، فإنه يتعين على جميع التجار و الشركات أيا كان غرضها أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري * وكذا جميع الدفاتر و الوثائق الملحقة و مستندات الإيرادات و النفقات¹ .

ج _ حق الإطلاع لدى الهيئات المالية :

ألزمت المادتان 55، و 56 من قانون الإجراءات الجبائية بإمسك الوثائق المحاسبية القانونية التي تسهل على الإدارة الجبائية عملها الرقابي و التي يجب على الهيئات المالية المعتمدة أن تكون بحوزتها وهي أربعة (04) وثائق :

_ سجل خاص مرقم و موقع ، تسجل فيه يوما بعد يوم دون ترك بياض ولا قفز على السطر ، كل عملية خاصة بدفع الفوائد الخاضعة للضريبة .

_ سجل خاص مرقم و موقع ، تسجل فيه يوما بعد يوم دون ترك بياض ولا قفز على السطر ، كل عملية دفع أو تداول أية وسائل قرض تتعلق بقيم منقولة أجنبية خاضعة للضريبة .

_ إلحاق كشف إسمي لهذه الدفعات الفعلية عن طريق قيدها في خصوم أو أصول لحساب معين ، بالتصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين .

_ و بالنسبة للشركات يمتد حق الإطلاع إلى دفاتر تحويل الأسهم و السندات و كذا إلى الجمعيات العامة² .

2 _ حق الرقابة :

يمثل حق الرقابة في ذلك الحق الممنوح للإدارة الجبائية من قبل المشروع في مراقبة دفاتر أي مكلف . و يمكن أن تتم ممارسة حق الرقابة على عدة أشكال ، و في إطار ممارسة حق الرقابة فإنه ممكن للإدارة الجبائية توجيه ثلاثة أنواع من المطالب إلى المكلفين و التي تتعلق بالمطالب التالية :

أ _ طلب المعلومات :

يمكن أن يتضمن طلب المعلومات أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبه أو الملفات المقدمة . و يتمثل في توجيه إستبيان على شكل مجموعة من الأسئلة إلى المكلف المعني و الذي يجب عليه الرد على جميعها بصدق

¹ المادة 53 نفس المرجع ، محين إلى غاية 2010 .

* الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري هي دفتر اليومية ، و دفتر الجرد طبقا للمادتين 8 و 9 من القانون التجاري .

² العيد صالح ، مرجع سبق ذكره ، ص . ص : 73 . 74 .

ووضوح و دقة . و في حالة غياب إجابة يمكن للإدارة من تعميق البحث ، خصوصا مع توجيه طلب الإثبات و التوضيحات .

ب _ طلب الأدلة :

يمكن طلب الإثبات من المكلف من أجل تجميع معلومات دقيقة يمكن استعمالها . وعادة ما يكون هذا الطلب متعلق بالضرائب على الدخل موجهة إلى مسيري الشركات . ويمكن أن يتعلق طلب الأدلة عادة على ما يلي :

_ الوضعية العامة للمكلف ، التكاليف العائلية .

_ إثبات التكاليف التي تسمح بتخفيض المداخل العامة التي تؤدي إلى تخفيض الضرائب .

_ طلب الأدلة و التي سمحت له بالرفع من ثروته العقارية أو المنقولة .

ج _ طلب التوضيحات :

يمكن للإدارة الجبائية طلب توضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام للمكلف . ويمكن للإدارة الجبائية طلب توضيحات حول نقطة رأت فيها عدم تجانس أو إختلال كبير بين تصريحات سنة معينة و السنوات السابقة و للمكلف الحق في معرفة النقطة التي يجب عليه تقديم التوضيحات المطلوبة قبل الرد على طلب الإدارة . و أخيرا يمكن القول بأن الفرق بين حق الإطلاع و حق الرقابة يكمن في أن الأول يهدف إلى طلب المعلومات فقط ، في حين أن التالي يهدف إلى طلب المعلومات ثم القيام بالتصحيحات المطلوبة على الأوعية المصرح بها من قبل المكلفين¹ .

3 _ حق إستدراك الأخطاء:

حق إستدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة و نفس الضرائب ، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة ، و هذا عن طريق إعادة النظر في الإقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد ، إذ يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق و الضرائب و الرسوم و كذا النقائص و عدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب² .

¹ براق عيسي ، مرجع سبق ذكره ، ص . ص : 99 . 100 .

² المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، (محين إلى غاية 2010) .

4 _ حق المعاينة :

نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة ، و يأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة غش .

ومنه ، يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة ، وعند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش و المؤهلين قانونا ، القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة¹ .

و لكن هذا الحق في المعاينة لا يمكن ممارسته من طرف الإدارة الجبائية إلا بترخيص و بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير .

و يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا و أن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة ، بحيث تبررها المعاينة و تبين على وجه الخصوص ما يأتي:

_ تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.

_ عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها .

_ العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية ، والتي يتم البحث عن دليل عليها .

_ أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم .

تتم عملية المعاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي و رقابته .

ثانيا _ الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة :

مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الضريبية لممارسة مهمتهم الرقابية ، فقد منح المشرع الضريبي مجموعة من الضمانات و الحقوق للمكلفين بالضريبة بهدف خلق جو من التفاهم و التراضي بين المكلف بالضريبة و العون المدقق . هذه الحقوق يمكن قسمتها إلى ضمانات متعلقة أساسا بالتدقيق ، و ضمانات متعلقة بحالة إعادة التقويم .

¹ المادة 22 ، 23 من قانون الإجراءات الجبائية ، نفس المرجع السابق ، ص 17 .

1 _ الحقوق المتعلقة بالتدقيق :

تتمثل حقوق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية فيما يلي :

أ _ حق الإشعار المسبق و أجل التحضير :

لا يمكن شروع العون المحقق في إجراء عملية التدقيق ، دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة المدقق في محاسبته .

يجب أن يبين الإشعار بالتدقيق ألقاب و أسماء و رتب المدققين ، وكذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التدقيق فيها والحقوق والضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها ، و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة ، وفي حالة استبدال المدققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك¹ .
و يستفيد المكلف بالضريبة في أجل أدنى للتحضير ، قبل قيام عملية الرقابة وفق ما يلي :

***التدقيق المحاسبي و التدقيق المصوب في المحاسبة :** مدة التحضير للمكلف عشرة (10) أيام ، إبتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار² .

***التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة :** يتم منحه أجلا أدنى يقدر بخمسة عشر (15) يوما ، إبتداء من تاريخ الاستلام³ .

لكن يمكن أن تلغى هذه المدة في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمى إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للإستغلال ، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها ، يسلم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة عند بداية عملية الرقابة⁴ .

ب _ حق الإستعانة بمستشار :

تحت طائلة بطلان الإجراء ، يجب أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم ، إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الإستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة إقتراحات رفع الضريبة أو من أجل الإجابة عليها⁵ .

¹ مولود ديدان ، قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 20 الفقرة 04 ، دار بلقيس ، الجزائر ، 2008 ، ص 11 .

² المادة 20 مكرر ، فقرة 03 ، نفس المرجع أعلاه ، ص 14 .

³ المادة 21 فقرة 03 ، نفس المرجع السابق ، ص 15 .

⁴ المادة 20 . 04 ، نفس المرجع السابق ، ص . ص : 11 - 12 .

⁵ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، 2010 ، ص 16 .

ج - حق إستحالة إعادة الرقابة :

في حالة القبول الصريح بين العون المدقق و المكلف ، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا ، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه ¹ ، سواء كان نمط الرقابة تحقيقا محاسبيا ² ، أو إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل ، و لا يجوز للإدارة الضريبية بعد ذلك الشروع في تدقيق جديد خاص بنفس الفترة و نفس الضريبة ، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التدقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية³.

د - حق تحديد مدة إجراء التدقيق :

تختلف مدة إجراء التدقيق باختلاف نمطية الرقابة الجبائية المعمول بها :

* **المعاينة اليومية** : لا يمكن لأعوان الضرائب الدخول إلى محلات الصناع و الصناعيين و التجار و المكلفين بالضريبة الآخرين ، المنصوص عليهم في المادة 22 أعلاه ، من أجل القيام بكل أعمال المعاينة و التحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة ، إلا من خلال النهار و في الساعات التالية :

— من أول أكتوبر إلى غاية 31 مارس ، من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الساعة السادسة مساء .

— من أول أبريل إلى غاية 30 سبتمبر ، من الساعة الخامسة صباحا إلى غاية الثامنة مساء ⁴.

وعليه ، فإنه لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا و لا بعد الساعة الثامنة مساء ، كما يجب أن يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة في عين المكان و حين إجراءها إلى الشخص المعين أو ممثله أو إلى أي شاغل للأماكن الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو توقيع على المحضر ⁵.

* **التدقيق المصوب** : لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان أكثر من ثلاثة (03) أشهر ⁶.

* **التدقيق المحاسبي** : لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من أربعة (04) أشهر ، فيما يخص :

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، نفس المرجع السابق ، ص 18 .

² المادة 20 . 08 ، مولود ديدان ، مرجع سبق ذكره ، ص 13 .

³ المادة 21 . 06 ، نفس المرجع السابق ، ص 16 .

⁴ المادة 23 ، نفس المرجع أعلاه ، ص 17 .

⁵ المادة 37 ، نفس المرجع السابق ، ص 22 .

⁶ المادة 20 الفقرة 05 ، نفس المرجع السابق ، ص 12 .

__ مؤسسات تأدية الخدمات ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليون (1,000,000) دج بالنسبة لكل سنة مالية مدقق فيها ؛

__ كلا المؤسسات الأخرى ، إذا كان رقم أعمالها السنوي يتجاوز مليونين (2,000,000) دج ، بالنسبة لكل سنة مالية مدقق فيها ؛

يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه ، إذا كان رقم أعمالها السنوي ، لا يفوق على التوالي خمسة ملايين (5,000,000) دج و عشرة ملايين (10,000,000) دج بالنسبة لكل سنة مالية مدقق فيها .

يجب أن لا تتجاوز مدة التدقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر¹ .

* **التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :** تحت طائلة بطلان فرض الضريبة ، لا يمكن أن يمتد

التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة (01) ، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتدقيق . و تمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة بناء على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة و مداخيل الأرصدة في الخارج .

إلا أن الإدارة الضريبية غير مقيدة بمدة الرقابة بعين المكان المذكورة أعلاه في حالة :

__ إستعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح و التبرير .

__ فحص ملاحظات و طلبات المكلف بعد انتهاء التدقيق .

__ في حالة عدم الرد في الآجال على طلبات التوضيح و التبرير طبقا للمادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية ، تمتد الفترة في هذه الحالة إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي عند إجراء التدقيق² .

هـ __ **الإلتزام بالسر المهني :**

يلزم بالسر المهني إزاء المكلفين بالضريبة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الضريبي المعمول به ، و كل من يخالف ذلك يتعرض للعقوبات بمقتضى أحكام المادة 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة³ .

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، الجزائر ، 2013 ، ص- ص : 24 . 25 .

² المادة 21 . 04 ، مولود ديدان ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .

³ المادة 65 ، نفس المرجع السابق ، ص 38 .

2 _ الحقوق المتعلقة بحالة إعادة التقييم :

فضلا عن الضمانات السابقة المتعلقة أساسا بسير عملية التدقيق ، فإن المشرع الضريبي منح المكلف بالضريبة ضمانات أخرى متعلقة بحالة إعادة التقييم تتمثل في :

أ _ حق الإشعار بنتائج التقييم :

عندما يكون العون المدقق قد حدد أسس فرض الضريبة ، أو شرع في تدقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي ، يتعين على إدارة الضرائب في هذه الحالة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج ، وذلك حتى في غياب إعادة تقييم ، في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع إشعار بالإستلام¹ . كما يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلا بقدر كاف و معللا ، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها .

ب . حق الطعن :

تطبيقا لمبدأ العدالة الضريبية ، يحق للمكلف الإحتجاج على بعض الضرائب المفروضة عليه المنشأة من طرف المدقق ، حيث يتم الإحتجاج كما يلي :

_ حق الطعن النزاعي :

تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي ، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي . يجب أن توجه هذه الشكاوى إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة ، ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة . و تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول للتحويل ، أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى² .

_ حق التأجيل القانوني للدفع :

يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه ، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب لدى قابض

¹ المادة 20 . 06 ، نفس المرجع أعلاه ، ص 16 .

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، مرجع سبق ذكره ، ص 34 .

الضرائب المختص إذا طلب الإستفادة من ذلك في شكواه ، و يؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الضريبية¹ .

ـ حق التحقيق في الشكاوي (أجل البت) :

يتم النظر في الشكاوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب² ، و بيت في هذه الشكاوى المدير الولائي للضرائب و رئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجوارى للضرائب المتعلقة باختصاص كل منهم للنطق بقرارات التخفيض أو القبول الجزئي أو الرفض لهذه الشكاوى في أجل ستة (06) أشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها ، غير أنه إذا تعلقت الشكاوى النزاعية بمبلغ من الحقوق و العقوبات يتجاوز المبلغ الأخير ، يتوجب عندئذ الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية ، وتمدد فترة البت في هذه الحالة إلى ثمانية (08) أشهر³ .

ـ حق اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة :

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب ، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ إستلام قرار إدارة الضرائب . حيث تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة⁴ .

ـ حق الطعن أمام المحكمة الإدارية :

إن لم تبد لجن الطعن قرارها في الأجل المذكور أعلاه ، فإن صمتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن ، و في هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن⁵ .

ـ حق الطعن أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا :

يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ، و رئيس مركز الضرائب ، و رئيس المركز الجوارى للضرائب المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع و التي لا ترضي بصفة كاملة المكلف بالضريبة إلى المحكمة الإدارية

¹ المادة 74 ، مولود ديدان ، نفس المرجع السابق ، ص 44 .

² المادة 76 . 01 ، نفس المرجع السابق ، ص 45 .

³ المادة 76 . 02 ، نفس المرجع السابق ، ص 47 .

⁴ المادة 80 . 01 ، نفس المرجع السابق ، ص 48 .

⁵ المادة 80 . 02 ، نفس المرجع السابق ، ص 49 .

. تحرك الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ، ابتداءً من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه¹ .

– حق الطعن الولائي :

يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال التي تصنعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة ، و يمكنهم أيضاً ، أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيف من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية² .

ثالثاً _ إلتزامات المكلف بالضريبة :

مقابل إستفادة المكلف بالحقوق المذكورة سابقاً و لتفادي العقوبات أيضاً ، فرض القانون التجاري و الجبائي على المكلف مجموعة من الإلتزامات و هي :

1 _ الإلتزامات ذات الطابع المحاسبي :

على المكلفين الذين نظامهم الجبائي حقيقي ملزمون باحترام المبادئ العامة للمحاسبة ، بحيث يجب أن تكون محاسبتهم قانونية ، دقيقة ، و معمول بها وفقاً للمخطط الوطني المحاسبي ، كما يفرض القانون التجاري على المكلف مسك مجموعة من الوثائق و السجلات المحاسبية و هي :

_ مسك دفتر اليومية لتسجيل العمليات و التحركات التي تحدد الذمة المالية للمؤسسة مع شرط الاحتفاظ بالوثائق التي تسمح بمراقبة هذه العمليات ؛

_ مسك دفتر الجرد و القيام كل سنة بجرد عناصر الأصول و الخصوم للمؤسسة و إقفال كل حساباتها و إعداد الميزانية وحساب النتائج . كما يجب أن لا يحوي أي من الدفترين (اليومية و الجرد) على فراغ أو بياض أو شطب أو كتابة هامشية ، كما يجب أن يكون مرقمي الصفحات و مؤشرين من طرف قاضي المحكمة . ولا بد على المكلف الإحتفاظ بالدفاتر لمدة عشر (10) سنوات من تاريخ إقفال السنة المالية³ .

2 _ الإلتزامات ذات الطابع الضريبي :

بموجب التشريع الجبائي ، يجب على المكلفين تقديم مجموعة من التصريحات المكتتبه في أجالها القانونية :

¹ المادة 82 . 01 ، نفس المرجع أعلاه ، ص 55 .

² المادة 93 ، نفس المرجع السابق ، ص 62 .

³ كحلة عبد الغني ، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص اقتصاد ومالية دولية ، جامعة المدية ، الجزائر ، 2012 ، ص 96 .

أ _ التصريح بالوجود :

يجب على المكلفين بالضريبة الجدد و الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية نشاطهم تصريحاً بالوجود صنف (8 Gn) إلى مفتشيه الضرائب التابعين له طبقاً للمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ب _ التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال :

يجب على المكلفين أن يودعوا كشفاً شهرياً أو فصلياً صنف (50 Gn) لرقم الأعمال ، و تفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة ، و تسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت ، وهذا خلال عشرين (20) يوماً الموالية للشهر أو الفصل المعني التي تحدده إدارة الضرائب . كما يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذين يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن مائة و خمسين ألف دينار (150,000) دج ، باكتتاب تصريحاتهم المتعلقة بالسنة الموالية و تسديد الضريبة المستحقة كل ثلاثة (03) أشهر .

ج _ التصريح السنوي للدخول و النتائج :

يتعين على المكلفين المعنويين أن يكتبوا قبل (30) أبريل من كل سنة لدى مفتشية الضرائب المباشرة الموجود بمكان مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها ، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة ، و إذا سجلت المؤسسة عجزاً يقدم التصريح بمبلغ العجز . و نفس الشيء يتوجب على الأشخاص الطبيعيين بأن يعدوا من كل سنة تصريحاً شاملاً و كلياً لدخولهم . أما المكلفين الذين يتبعون مراكز الضرائب (IDC) فهم مطالبون بالتصريح و تسديد مبلغ الضريبة المفروضة مؤقتاً بمعدل 10 % من الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز الضرائب عن إيداع التصريح ، تطبق هذه على الجزء من الدخل الذي يفوق ستمائة ألف (600,000) دج¹ .

كما يتعين على المكلفين بالضريبة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم عشرة ملايين (10,000,000) دج ، و غير التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أي الخاضعين للنظام المبسط إكتتاب تصريح قبل أول (01) من أبريل من كل سنة يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة السابقة .

¹ كحلة عبد الغني ، نفس المرجع أعلاه ، ص . ص : 96 . 97 .

د _ تصريح بالتنازل ، التوقف عن النشاط أو الوفاة :

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي ، يتوجب عليه تقديم قبل عشرة (10) أيام طبقا للمادة 195 من قانون الضرائب المباشرة كما يلي :

_ تصريح إجمالي لدخوله ؛

_ تصريح خاص لمختلف فئات دخله ؛

أما في حالة وفاة المكلف فيقدم هذا التصريح من قبل لمن لهم الحق (الورثة) خلال (06) أيام ابتداء من تاريخ الوفاة .

هـ _ تدوين رقم التعريف الجبائي :

يجب أن يرفق كل عقد أو تصريح أو تسجيل أو عملية تتم لدى مصلحة تابعة للإدارة الجبائية ، برقم التعريف الجبائي بكيفية تضمن التعريف بالأشخاص المعنيين¹.

المطلب الثاني : الجانب التنظيمي للرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية ميدانية أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة و بواسطتها تنفذ برامج التدقيق الجبائي و المتمثلة في مديرية الأبحاث و المراجعات ، و كذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية ، و أخيرا المديرية العامة لكبريات الشركات .

أولا _ المصلحة الجهوية للأبحاث و المراجعات : في هذا العنصر سيتم تناول مديرية الأبحاث و

المراجعات من حيث التأسيس و كذا تنظيمها و المهام الموكلة لها .

1 _ تأسيس مديرية الأبحاث و المراجعات :

أنشأت مديرية الأبحاث و المراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228 / 98 الصادر في 13 جويلية

1998 ، و المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية ، و قد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات

الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي ، و التي هي تحت غطائها ، كما أن اختصاصها يمتد على

مستوى التراب الوطني ، و قد كان الإنطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث و المراجعات في سبتمبر 1998 .

¹ كحلة عبد الغني ، نفس المرجع أعلاه ، ص . ص : 97 . 98 .

2 _ تنظيم مديرية الأبحاث و المراجعات :

مديرية البحث و المراجعات مكلفة بالقيام بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة و المصالح الجبائية بمحاربة الغش الضريبي ، ولكي تقوم بهذه الصلاحيات ، تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها¹ :

_ نيابة مديرية البرجة .

_ نيابة مديرية الرقابة الجبائية .

_ نيابة مديرية الإجراءات الجبائية .

_ نيابة مديرية التحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية .

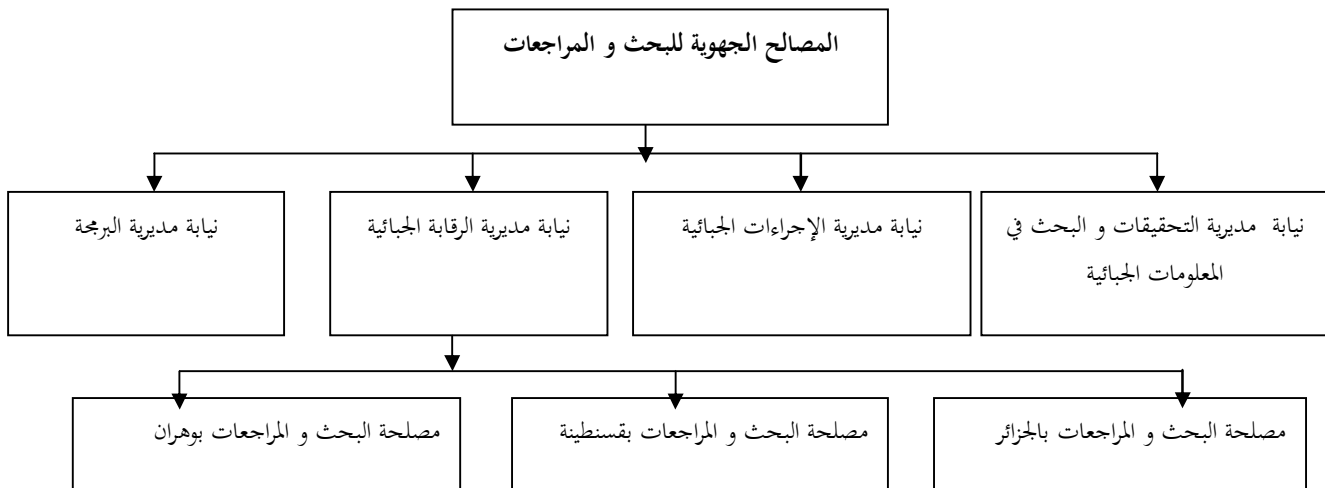
و تهتم هذه المديريات بما يلي² :

_ التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع ، استغلال ، الإحتفاظ و مراقبة إستعمال المعلومة الجبائية .

_ برجة و تحقيق على المستوى الوطني لكل تدقيق أو بحث متعلقة بالتحقيقات الجبائية .

_ توجيه ، تعاون و تقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية و الجبائية ، المتواجدة على المستوى الجهوي و المحلي .

الشكل رقم (1.1) : الهيكل التنظيمي للمصالح الجهوية للبحث و المراجعات



المصدر : المرسوم التنفيذي رقم 06 _ 327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية .

¹ المادة 01 من الرسوم التنفيذي رقم 98 _ 228 ، و المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية ، المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق ل 13 يوليو 1998 .

² Bulletin des services fiscaux , DGI , n°19 , Alger print , 2000 , p – p , 69 – 70

3 _ مهام مصالح مديرية البحث و المراجعات :

طبقا لتعليمة رقم 268 / وزارة المالية / المديرية العامة للضرائب المؤرخة في 15 سبتمبر 1998 يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق ، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك ، وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها و التحقيق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولا ، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية ، ثم يصادق الآتي ذكرها :

_ جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار .

_ إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب ، و تحسين مردودية الرقابة الجبائية العامة .

و بالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث و المراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي ، ولأجل ذلك قامت هذه المديرية بوضع إستراتيجية للمراقبة^{1*} بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي و من بينها :

_ رفع نوعية التحقيق و الإرتقاء به إلى مستويات أحسن .

_ تحسين مردودية الرقابة الجبائية .

_ الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية و المداخل الكبيرة ، تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق .

وهذا كله من أجل حماية فائدة الخزينة من جهة و كذا حقوق و ضمانات المكلفين من جهة أخرى .

ثانيا . المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

على غرار العنصر السابق سيتم التركيز في هذا العنصر على مهام و تنظيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية في العناصر الموالية :

1 _ تنظيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية :

من الجانب الهيكلي تقسم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية حسب التقسيم الموالي² :

أ _ مكتب البحث عن المعلومات الجبائية :

مكتب البحث عن المعلومات الجبائية مكلف بالمهام الآتية :

¹ * - Bulletin des services fiscaux, n°19 , 2000 , p _ p : 74 _ 78

² المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب و تنظيمها و صلاحيتها لوزارة المالية ، المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1419 الموافق ل 12 يوليو 1998 .

— إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية ، الإدارات ، الأجهزة ، المؤسسات و الأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة و تحصيلها .

— برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجمع المعلومات و إرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات .

— برمجة التدخلات على المستوى المحلي عن طريق الفرق المختلفة قصد البحث عن المادة الجبائية ، و السهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة و تحويل المعلومات المتحصل عليها إلى مكتب مقارنة المعلومات .

— تقييم أنشطة المكتب و المفتشيات في هذا الإطار و تقديم الإقتراحات و الآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة .

ب _ مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات :

يكلف مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات بما يلي :

— تسيير البطاقات و مساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها .

— إستقبال المعلومات التي يتحصل عليها المكتب و المصالح المكلفة بالبحث في المادة الخاضعة للضريبة و تصنيفها و توزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها .

— تنظيم استغلال جداول الزبائن و سندات التسليم و الوثائق الأخرى ، بكيفية تعمل على التعجيل بتوزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول و السندات .

— تقديم كل الإقتراحات و الآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات و استغلالها و مراقبة استعمالها .

ج _ مكتب الرقابة الجبائية :

يعتبر مكتب الرقابة الجبائية الحلقة الهامة في سيرورة الرقابة الجبائية ، وفي هذا العنصر سيتم ذكر مهامه وكذا شرح بسيط للأعوان المكلفين بهذه المهام .

* مهام مكتب المراقبة الجبائية :

— تكوين و تسيير ملفات المؤسسات و الأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل تدقيق أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية ، على أساس المعايير التي تقرها الإدارة المركزية .

— برمجة القضايا الخاضعة للتدقيق سنويا و متابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة .

- _ متابعة و مراقبة عمل فرق التدقيق ، و السهر على إجراء هذه الفرق لتدخلاتها وفقا للتشريع و التنظيم بما ، و حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للتدقيق و المحافظة على مصالح الخزينة .
- _ السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن عمليات التدقيق و الإرسال المنتظم لتقارير التدقيق إلى الإدارة المركزية .
- _ برمجة القضايا الخاضعة للتدقيق سنويا و متابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة .
- _ متابعة و مراقبة عمل فرق التدقيق ، و السهر على إجراء هذه الفرق لتدخلاتها وفقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما ، و حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للتدقيق و المحافظة على مصالح الخزينة .
- _ السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن عمليات التدقيق و الإرسال المنتظم لتقارير التدقيق إلى الإدارة المركزية .

*الأعوان المكلفون بالرقابة على مستوى مكتب الرقابة الجبائية :

للقيام بالمهام السابقة الذكر ، فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المدققين ، الذين يتألفون من :

*نائب المدير ؛

*رئيس فرقة التحقيق ؛

*المحققين .

حيث أن لكل من فرقة التحقيق مهاما مسندة إليه.

1) نائب المدير :

هو المسؤول عن الإعداد و في أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة . و في هذا المجال يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين ، حيث يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقا للقانون ، كما يرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التدقيق .

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء و فرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة و تقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة ووضع و تقديم إقتراحات لتحسين شروط التدخلات ، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في ثلاثين يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي .

(2) رئيس فرقة البحث و التحقيق :

يستوجب القانون أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش وخبرة لا تقل عن ست (06) سنوات كمحقق جبائي . و يكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته و يسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم و هو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرجة لصالح فرقتهم ، و يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين .

(3) المحققين :

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يتمتعوا برتبة مراقب و هذا التزاما بالتشريع الجبائي : " كل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية " ، كما يجب على المراقب أن يكون حاملا لبطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم .

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق و مراقبة النتائج و حسابها مع إرسال التقويمات و معالجة الملاحظات الإحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه و إقفال التحقيق تحت إدارة و حضور رئيس فرقة التحقيقات ، مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين باستثناء حالات خاصة و مرخصة من طرف المسؤول نائب المدير تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية¹ .

° مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تكلف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية الأبحاث و المراجعات حيث أن هذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى ، أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة و مقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من أربعة ملايين دينار جزائري ، و باقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من عشرة ملايين دينار جزائري .

و من خلال هذا الشكل فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بالمهام الآتية ذكرها :

ـ البرمجة و التحقيق في كل نقطة من حدود الولاية ، وكل التحريات و التحقيقات و الأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي .

ـ دراسة و اقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة .

¹ المادتين 60 الفقرة 2 و 61 الفقرة 02 من القانون رقم 01 _ 21 ، المؤرخ في 07 شوال 1422 ، الموافق ل 22 . 12 . 2001 ، و المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 ، ص . ص : 24 . 21 .

__ السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة من خلال التحقيق ، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف .

__ تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية .

__ البحث و تحليل أسباب التهرب و الغش الضريبي و إيجاد حلول و اقتراحات ناجعة لهذا الإشكال .

__ تقييم نتائج التحقيقات .

__ تنسيق و تنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية ¹ .

ثالثا _ مديرية كبريات المؤسسات :

بالإضافة إلى الجهازين السابقين الذكر و المكلفين بالقيام بعملية الرقابة الجبائية ، فقد استحدث جهاز ثالث

تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي و المتمثل في مديرية كبريات المؤسسات و هذا بموجب المرسوم

التنفيذي رقم 303 / 02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم

المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها ، وفيما يلي سيتم تناول تنظيم مديرية كبريات الشركات في

العنصر الأول و مهامها في عنصر ثان .

1 _ مهام مديرية كبريات المؤسسات :

هي مديريات تابعة للإدارة العامة للضرائب ، تقوم بالرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى في الجزائر ، و تقوم

بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 100 مليون ، كما تشكل مكان لدفع التصاريح

، و تسديد الضرائب . وقد بدأت هذه المديرية مشروعا في سنة 2002 و اكتمل هذا المشروع في سنة

2005 ، الذي نص على تنظيم و عمل المديرية الفرعية لمديريات كبريات المؤسسات ، و باشرت عملها في

سنة 2006 ، حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية و المؤسسات التجارية و الصناعية من الناحية الجبائية .

و قد نشأت هذه المديريات للتخفيف من أعمال الإدارة العامة للضرائب ، حيث تهدف هذه المديريات إلى ما

يلي :

__ تسهيل عمليات دفع التصريح و تحصيل الضرائب .

__ تبسيط الإجراءات القانونية و ذلك بجمعها في مكان واحد و ملف واحد .

__ تخصص في البحث و التفتيش في المؤسسات الكبيرة بدلا من المديرية الفرعية للبحث و المراجعات للتخفيف

عليها .

¹ Bulletin des services fiscaux , n° 19 , 2000 , p 72 .

- _ التحقيق في الشكاوي و معالجتها و ضمان متابعة المنازعات الإدارية و القضائية .
- _ تحليل عمليات التسيير و المراقبة و المنازعات و تقييمها و ضبط خلاصتها و اقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها .

2 _ تنظيم مديرية كبريات المؤسسات :

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات فرعية هي :

_ المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

_ المديرية الفرعية للتحصيل .

_ المديرية الفرعية للتسيير .

_ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .

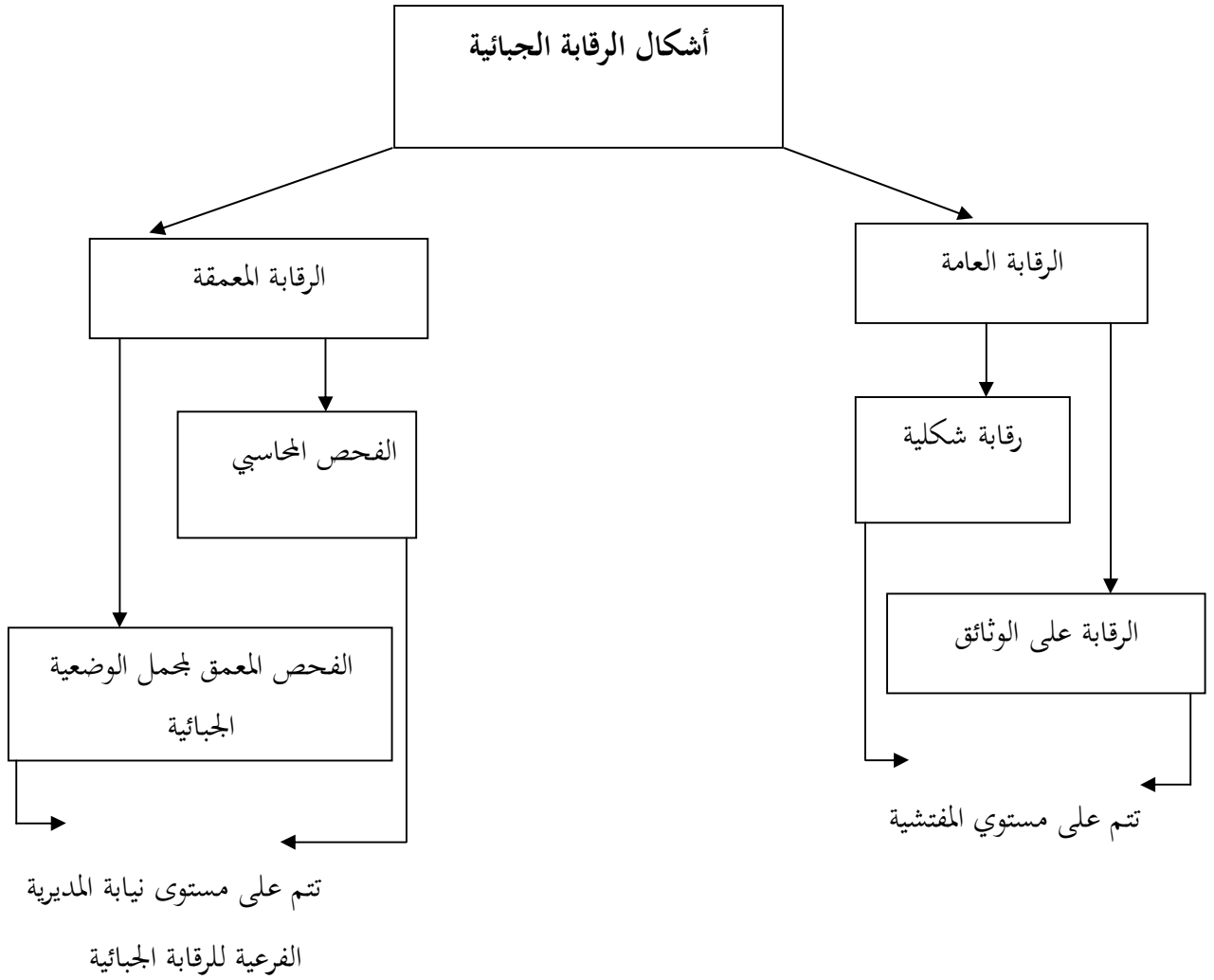
_ المديرية الفرعية للمنازعات¹ .

المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ عملية الرقابة الجبائية طرق عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب و حسب أهميتها كونها تهدف أساسا إلى التأكد من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، حيث يمكن تلخيص ذلك في الشكل الموالي قبل تناول محتوى الشكل بشيء من التفصيل .

¹قتال عبد العزيز ، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص مالية و محاسبة ، جامعة المدية ، الجزائر ، 2008 . 2009 ، ص . ص : 45 . 46 .

شكل رقم (2.1) : أشكال الرقابة الجبائية .



المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . البويرة .

أولا _ الرقابة الفهرسية (المجملة) :

تتبع أهمية الرقابة المجملة من قدرتها على سرعة إكتشاف الأخطاء التي تكون متضمنة في التصريحات المقدمة من قبل المكلف ، وتتم هذه الرقابة في مكاتب المفتشيات ووفق الملفات المسوكة من قبلها ، أي دون أن يكون هناك انتقال إلى المكلفين فهذه الرقابة تهدف أولا إلى تصحيح الأخطاء المادية ثم إلى مراقبة مجمل التصريحات و مقارنتها مع ملفات المكلفين .

و يمكن التفرقة في هذا النوع من الرقابة بين شكلين هما :

1 _ الرقابة الشكلية :

يقصد بهذا النوع من الرقابة ذلك المتعلق بالعمليات التي تقوم بتصحيح الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات المقدمة (أخطاء الحساب ، المعدلات) وكذلك التأكيد من عناوين المكلفين و هويتهم . و تقوم كذلك بمقاربة المعطيات المقدمة في التصريحات الشهرية أو الثلاثية ، فيما يخص مثلا الرسم على النشاط الصناعي و التجاري ، و الرسم على القيمة المضافة ، و التصريحات السنوية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي ، مع المعلومات التي بحوزة الإدارة الجبائية .

هذه الرقابة لا تتطلب معرفة معمقة بالمحاسبة و لا تلزم بإجراءات ثقيلة أو معقدة فهي تسمح فقط بتصحيح الأخطاء من أجل تسهيل معالجتها آليا .

2 _ الرقابة على الوثائق :

يقوم هذا النوع من الرقابة بمراقبة محملة على الوثائق المقدمة من قبل المكلف ، مراقبة كل النقاط و الأرقام التي تضمها التصريحات مع الملفات الملحقة ، و يحمل المعطيات التي هي بحوزة الإدارة الجبائية .

لذلك فنجد أنه طبقا للمادة 18 من قانون الضرائب المباشرة فإنه يمكن للمصالح الجبائية طلب تقديم المحاسبة مع جميع الأوراق الثبوتية التي هي بحوزة المكلف من أجل التأكد من صدق الأرقام المقدمة وصحتها .

و بعد عملية المراقبة يمكن للمصالح الجبائية توجيه إشعار بالتقويم إلى المكلف في حالة ما إذا لم يكن هناك الفرض التلقائي للضريبة و يكون للمكلف مدة 40 يوما من أجل تقديم توضيحاته للمصالح المختصة أو تقديم قبوله النهائي¹ .

ثانيا : الرقابة المعمقة

الفرق بين الرقابة الفهرسية و الرقابة المعمقة يكمن في الوسائل الموضوعية و الهدف من البحث لكل وضعية . و بصفة عامة فإن الرقابة المعمقة تعمل على التأكد من صحة التصريحات الجبائية و دقتها و مقارنتها مع المظاهر الخارجية للثروة² .

و تكون هذه الرقابة على نوعين :

1 _ الفحص المحاسبي :

و يكون فحص سطحي يعتمد على نص القانون التجاري و على ضرورة مسك و ثائق مهمة مثل (دفتر اليومية ، دفتر الجرد ...) ، و منه الفحص المحاسبي يعتمد على المعاينة المادية التي تعتمد هي الأخرى على هذه

¹ براق عيسي ، مرجع سبق ذكره ، ص . ص : 93 . 94 .

² براق عيسي ، نفس المرجع السابق ، ص 95 .

الوثائق ، ولكي تكون المحاسبة ترجمة صادقة لوضع المؤسسة يجب أن تكون محاسبة منتظمة ، محاسبة مقنعة ، و محاسبة صادقة ، بالإضافة إلى ما يلي :

ـ يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل و رقابة العمليات المنجزة .

ـ احترام مبدأ المحاسبة (SCF) و تمسك الحسابات بالنقود الوطنية (دج) .

ـ تلزم المؤسسة بتسجيل مجموع القيم المتواجدة داخل الوطن ، وتلك المتواجدة في حسابات في الخارج ، خاصة تضاف إلى تلك العمليات المنجزة مع الخارج .

ـ يجب مسك الدفاتر بعناية و دون تحريف .

بخلاف الرقابة على الوثائق ، فإن الرقابة بعين المكان تتم خارج مكاتب الإدارة الضريبية ، مما يسمح لهم بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية ، من أجل التأكد من صحة و دراسة المعلومات المصرح بها ، وهذا بمقارنتنا مع العناصر الخارجية .

2 _ الفحص المعمق :

تظهر صورة هذه الرقابة في إجراء المفتش لخصوصيات تخص العناصر المادية للاستغلال الخاص بالمؤسسة ، عن طريق متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق ، و مراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين و المسوقين ، حيث يعتبر هذا الإجراء الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي ، وقد اعتبرها (لامبرة) (trebmal.T) بأنها " تتضمن الدراسة الحقيقية التي وراء المظاهر وليست نشاط الرقابة المادية لهذه المظاهر " . و تعد هذه الطريقة أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الضريبية حيث تساعد على التأكد من صحة التصريحات و كشف حالات التهرب¹ .

¹ قتال عبد العزيز ، مرجع سبق ذكره ، ص . ص : 39 . 40 .

خلاصة الفصل

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الأول أن النظام الضريبي الجزائري بإصلاحاته قد ساهم في زيادة الحصيلة الضريبية ، لكن تبقى ظاهرة التهرب الضريبي داء جميع الأنظمة الجبائية في العالم ، وتشد خطورته في البلدان التي تمثل فيها الجباية أهم مورد للخزينة العامة للدولة . لذلك يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد الدواء لهذا الداء بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربه ومنها وسيلة الرقابة الجبائية .

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين الجبائية ، إذ تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها .

ولتحقيق الأهداف المرجوة فقد عمل المشرع الجزائري على سن جملة من القوانين التي تعد معلما موحدًا في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية ، بهدف تنظيم العلاقة الرابطة بينهما يجعلها مفننة ، لذا عمل على منح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين تيسيرا لأداء عملهم ، وفي نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات .

ومن جهة أخرى فقد عمل على تنظيم سيرها وعملها وذلك بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة تتمثل في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية ، وكذا المصالح الجهوية للبحث و المراجعات ، ولتعزيز أجهزة الرقابة أكثر فقد قام بإنشاء مديرية كبيريات المؤسسات .

تأخذ الرقابة الجبائية طرق عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها كونها تهدف أساسا إلى التأكد من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و التي تتمثل في أشكال الرقابة الجبائية .

الفصل الثاني

التدقيق المحاسبي في

إطار الرقابة الجبائية

1. تمهيد

تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية و الاقتصادية ، و المتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الإهتمام المتزايد الذي حظيت به ، نظرا للدور الكبير الذي لعبته و تلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الإقتصادية و المجتمع ، ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها .

سأيرت مختلف المنظمات و الهيئات الوصية هذه التطورات ، و حاولت تحديد إطار نظري يصون مهنة التدقيق ، تفاديا لأي تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي و على جودة و مصداقية هذه المهمة .

حظي التدقيق باهتمام عدة هيئات حكومية و مهنية و كذا أكاديمية ، نظرا لأهميته البالغة بالنسبة للكيان و مختلف الجهات المستفيدة من خدماته ، و للقيام بمهمة التدقيق يجب أن تتوفر في العون المدقق الذي يعمل في هذا المجال معرفة ضريبية عميقة و مهارات محاسبية عالية حتى يتمكن من القيام بعمله على أكمل وجه .

وعليه سيعرض في هذا الفصل أهم القواعد و التقنيات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي بشكل عام و التدقيق لأغراض جبائية بشكل خاص ، مما قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث (3) مباحث وهي :

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي .

المبحث الثاني : عرض الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي .

المبحث الثالث : عرض أهم مراحل التدقيق الجبائية.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية، التي قامت بها المؤسسة باتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد، حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي ، وعليه فإن المدقق ملزم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لجمع الأدلة الكافية و الملائمة حتى يستطيع إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية . كما لأي علم من العلوم فالتدقيق يقوم على مجموعة من الخصائص و المقومات التي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها ، كما تركز على جملة من المعايير التي توجه وتعطى الإطار الذي تنشط فيه .

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

يرجع أصل التدقيق إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود ، أما تطور التدقيق يرجع إلى تطور الثورة الصناعية في أوروبا من جهة وتطور النظام المحاسبي من جهة أخرى ، و بتطور التدقيق ظهرت العديد من التعاريف المختلفة للتدقيق و من خلال هذا المطلب تم عرض أهمية وأهداف التدقيق و في الأخير إبراز أهم أنواع التدقيق .

أولاً: تطور ومفهوم التدقيق المحاسبي

1. التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة ، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها¹.

التدقيق "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDITIONNER" ومعناها "يستمع" إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى و التغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية و الاقتصاد العالمي بشكل عام ، و التي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص لذلك سنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للتدقيق :

¹ د خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، منشورات بدعم من معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 1998، ص03.

الجدول رقم (1.2) : التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك إمبراطور الكنيسة، الحكومة .	رجل الدين، كاتب .	معاقة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية، والمساهمين.	المحاسب .	منع الغش، ومعاقة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين .	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين .	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة .	تجنب الأخطاء والغش، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين .	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة .	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين .	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
إبتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين .	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

- Lionel, CETBERARD.V: Audit et control interne ; Aspects Financier opération et stratégiques, 4eme édition, Dalloz, Paris 1992 ; page 17.

وختاماً لهذا العرض التاريخي لتطور مهنة التدقيق ومع تطور النشاط الاقتصادي توسع مفهوم التدقيق ، كما تحددت تدريجياً المبادئ و التقنيات التي ساهمت بقسط كبير في تحسين ورفع درجة التحقق و التأكد من نوعية المعلومات في المؤسسات .

2 . مفهوم التدقيق المحاسبي:

أ. تعريف التدقيق المحاسبي:

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق ، وهذا باختلاف الهيئات والأهداف الصادرة عنها، ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم ، إلا أنها تصب في نفس الهدف ، ونذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:

- "التدقيق تمثل عملية فحص لمجموعة من المعلومات، تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفق مجموعة من المعايير الموضوعية، تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم المالية، مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية ، لمعاونته في الحكم على مدى جودة و نوعية هذه المعلومات ، وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم"¹.

. أما فيما يخص تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية: "التدقيق عملية منظمة ومنهجية ، لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"².

- كما نجد في تعريف آخر بأن التدقيق: "عملية منظمة وتقييم الأدلة الخاصة، ودعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمؤسسة لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها"³.

-أما في تعريف آخر فإن التدقيق: "عبارة عن جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء ومستقل"⁴.

-أما حاتم محمد الشيشيني يرى أن: "التدقيق هي عملية تجميع وتقوم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما، ويجب أن تتم عملية التدقيق بواسطة شخص فني مستقل محايد"⁵.

¹ محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، لبنان، 1988، ص21.

² منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة،الدار الجامعية، مصر، ط1 ، 2003، ص13.

³ عبد الوهاب علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة التخصص وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص-ص: 12-14.

⁴ ألفين أدنيز، جيمس لوبك، المراجعة-مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية ص16.

⁵ د حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، مدخل معاصر، المكتبة العصرية، جامعة طنطا، 2007، ص15.

ب - خصائص التدقيق المحاسبي

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نقول بأن عملية التدقيق ركزت على ثلاث نقاط أساسية وهي:

الفحص: يقصد به التأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.

التحقيق: يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المشروع عن فترة مالية معينة، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم على من يهمله الأمر داخل المشروع وخارجه وهو ختام عملية التدقيق¹.

ج . الفرق بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي

يجب التفرقة بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي لعدم الخلط بين المفهومين ونوجزها فيما يلي:

- المحاسبة هي علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية، أما التدقيق هو علم تحليل وفحص انتقادي للدفاتر والسجلات المحاسبية والقوائم المالية.
- المحاسب موظف يتبع لإدارة المنشأة ويتقاضى أجره من الإدارة، أما المدقق شخص محايد مستقل من خارج المنشأة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه وبين المنشأة.
- المحاسب موظف دائم في المنشأة يقوم بعمله بانتظام وغير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها، بينما المدقق يعين بعقد وغير دائم العمل ومطالب بتقديم تقرير حول عدالة القوائم المالية².

ثانيا : أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي**1 . أهداف التدقيق:**

- هناك العديد من الأهداف التي تصبوا إليها التدقيق ويمكن تلخيصها فيما يلي:
- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
 - إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
 - إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش.
 - تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
 - اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا.

¹ د خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص8.

² غسان المطارنة "تدقيق الحسابات المعاصر" الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2009، ص16.

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.
- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وسبل معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن التدقيق يبدأ من التأكد من صحة هذه النظم¹.

2. أهمية التدقيق:

ترجع أهمية تدقيق الحسابات إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظراً لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية ، ويتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراته ، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة.

عموماً فاهمية عملية تدقيق الحسابات وآثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال ما يلي:

أ . تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات.

ب . يستلزم اتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.

ج . تكون باعثاً ودافعاً لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها. من ناحية أخرى فكون المدقق عضو في التنظيم وهو مكتب التدقيق، فإنه يمثل دوراً آخر في الإتصال في التنظيم، ويرمي هذا النوع من الإتصال ويسمى الإتصال الموجه إلى الداخل إلى تحقيق الأهداف التالية:

* خلق الوعي لدى المدققين بأهداف مكاتب التدقيق.

¹ خالد راغب الخطيب، خليل حمود الرفاعي ، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان . الأردن ، 1998 ص11.

- *تعليم المدققين التطورات الهامة ، والتي تؤثر على مكاتب التدقيق.
- *زيادة فعالية المدققين كقائمين بالإتصال في المجتمع.
- *إشباع رغبات المدققين بالإطلاع على كل ما يجري في مكتب التدقيق¹.

ثالثا: أنواع التدقيق المحاسبي

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي ، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق، وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

- من حيث نطاق عملية التدقيق.
- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق.
- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق.
- من حيث درجة الإلتزام بعملية التدقيق.
- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات.

1. من حيث نطاق عملية التدقيق: يقسم هذا النوع إلى ما يلي:

أ. **التدقيق الكامل:** هنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، وقد كان هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا أي يقوم المدقق بفحص القيود والسجلات المختلفة والمستندات وغيرها 100% وذلك يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد، وقد تحول هذا إلى تدقيق كامل اختباري أي قائم على أسلوب العينة الإحصائية نتيجة للتطور الذي حدث في دنيا الأعمال وما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة بحيث لم يعد من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات وكافة السجلات والمستندات، وإن اتباع أسلوب العينة والاختبار في التدقيق زاد من اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية لأن كمية الإختبارات وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المدقق من نسبة إختباراته في حالة ضعف تلك الأنظمة ووجود ثغرات والعكس صحيح².

ب. **التدقيق الجزئي:** وهو الذي يقتصر على بعض العمليات المعينة أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق أو المجال، ويراعي أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف بها، ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي (رسالة ارتباط) بين حدود التدقيق والهدف منه، حتى يتمكن المدقق من التقرير

¹ فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال الإستراتيجية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2010 . 2011 ، ص 51 .

² خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص18.

عن الخطوات التي اتبعت والناتج المتوصل إليها كي لا ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق ومن أمثلة التدقيق الجزئي:

*الاتفاق على تدقيق العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات.

*الاتفاق على تدقيق العمليات الخاصة بالمخزون.

ومن العرض المتقدم يمكن التوصل إلى أن التدقيق الخاص بالمنشآت سواء كان كامل أو جزئي يتوقف على الإلزام القانوني لهذه المنشآت وعلاقتها بالملاك ولذلك فإن شركات المساهمة تتبع التدقيق الكامل، بينما شركات الأشخاص والمنشآت الفردية فتتبع التدقيق الجزئي من خلال طبيعة الإنفاق وعقد الشركة لتحديد طبيعة وحدود التدقيق¹.

2- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

أ-التدقيق المستمر: تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية...أو بطريقة غير منتظمة ، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

- كبير حجم المؤسسة وكذا كبير وتعدد عملياتها.
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.
- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

ب-التدقيق النهائي: يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوبعادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة².

3 - من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القوائم بها إلى نوعين أساسيين:

أ-التدقيق الخارجي: يقوم به شخص خارجي محايد مستقل عن الإدارة، ولا ينتمي لأجهزة المؤسسة المختلفة ، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون

¹أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2005، ص-ص : 10-12.

²محمد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، معهد العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص13.

، المستثمرون ، البنوك)¹.

ب- التدقيق الداخلي: ويقوم بهذا التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة ، وذلك من أجل حماية أموال المنشأة ، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية².

4- من حيث درجة الإلزام بعملية التدقيق:

أ- التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي يتحتم القانون القيام به ، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به ، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المستوحاة من المدقق ، حيث نص المشرع الجزائري في القانون التجاري حسب المادة رقم 609 على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى شركات المساهمة³.

ب . التدقيق الإختياري (غير إلزامي): وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المنشأة الفردية وشركات الأشخاص ، قد يتم الإستعانة بخدمات المدقق في تدقيق حسابات المشروع واعتماد قوائم المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق حسابات من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي ، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة الإنفصال أو انضمام شريك جديد ، وفي حالة المنشآت الفردية نلاحظ أن وجود مدقق الحسابات يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر ، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب⁴.

5. من زاوية مدى الفحص أو حجم الإختبارات:

يقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين:

أ . تدقيق شامل (تفصيلي): المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والبيانات المحاسبية ، والواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة على حسب ما يقتضيها العقد المبرم ما بين المدقق وأصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة وشكل التدقيق والبند أو الكل المراد تدقيقه⁵.

¹ بن أعمارة منصور ، حولي محمد، معايير المراجعة الدولية، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي الدولي في مواجهة لمعايير الدولية للمراجعة، 13-14 ديسمبر 2011 ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الجزائر ، ص 06 .

² د.خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص20.

³ محمد التهامي الطواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية ، 2005، ص21.

⁴ فاتح غلاب، مرجع سبق ذكره، ص58.

⁵ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص15.

ب . تدقيق اختياري: ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى ، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج ، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة¹.

المطلب الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة هي وجوب وجود معايير ومستويات معينة يعمل على ضوئها ممارسين هذه المهنة ويسببون على نهجها في كافة مراحل العمل، وأية مهنة يجب أن تكون لها قواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها نحو المجتمع الذين يتواجدون به والبيئة التي يعملون فيها، وكمهنة التدقيق معايير دولية متعارف عليها تهدف إلى التقليل من درجة الاختلاف وتمثل إطارا عاما لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني.

أولاً: قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي

يستند السلوك الأخلاقي إلى قاعدة راسخة هي الضمير أو الوجدان الأخلاقي، فالضمير هو صوت باطني قوي يدعو صاحبه إلى القيام بأعمال معينة ويمنعه من القيام بأعمال أخرى.

1. مفاهيم عامة:

نظرا لكبر عدد مراجعي الحسابات وتفاوت مؤهلاتهم العلمية وقدراتهم العلمية، فإن ثقة المجتمع بهم وبخدماتهم لا تعزز إلا بوجود معايير والأسس التي تحكم المهنة، وهذه المعايير والأسس تتمثل في قواعد السلوك المهني وآدابها أو كما يطلق عليها أخلاقيات المهنة والتي تشير إلى أهداف مهنة العمل وفق أعلى المعايير المهنية وتحقيق أعلى مستويات الأداء ، وبشكل عام مقابلة متطلبات المصلحة العامة ويضع الباحثين تعاريف عديدة لقواعد السلوك المهني ، نذكر منها²:

- مجموعة القواعد التي يجب أن يلتزم بها المحاسبون القانونيون عند أداء مهامهم المهنية؛

- المبادئ والمعايير التي تعتبر أساس السلوك أفراد المهنة والتي يتعهد أفرادها الالتزام بها؛

ويمكن تعريف الآداب والسلوك كفرع من فروع المعرفة يختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية وتنطوي الآداب والسلوك ضمنا على اختيار الذات كمعايير الصواب والخطأ التي تركز على وضع قواعد ومعايير الصواب ، وبالتالي يمكن التعرف على التصرفات الخاطئة ، كما يضع الأفراد دليل أخلاق مكتوب أو غير

¹ محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص12.

² كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، معهد العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص23.

مكتوب يلزم أعضاء مجموعة معينة باتباعها ، وتتناول هذه الأدلة سلوك التعامل مع الآخرين وسبل كبح الرغبات الأنانية وتمثل هذه التصرفات الحجر الأساس لمفهوم الآداب والسلوك ، ويتوقع جمهور المستثمرين ومجتمع الأعمال وكذا الجهات الحكومية أن يتبع أعضاء أي مهنة معايير منسقة للأخلاقيات والكفاءة في أداء مهامهم، حتى يمكن الإعتماد عليهم والثقة في نتائج عملهم¹.

2. أهداف قواعد سلوك مهنة التدقيق: يمكن إيجازها فيما يلي:

- المصدقية: سواء في المعلومات أو نظم المعلومات.
- المهنية والإحتراف: أي هناك حاجة للأفراد الذين يمكن أن يتم تحديدهم بوضوح عن طريق العملاء أو أصحاب العمل والأطراف المهتمة الأخرى بأن يكونوا أشخاص مهنيون في مجال المحاسبة.
- جودة الخدمات: هناك حاجة للتأكيد على أن كافة الخدمات التي سيتم الحصول عليها من المحاسبين المهنيين يتم تنفيذها طبقاً لأعلى معايير الأداء.
- الثقة: يجب أن يكون مستخدمي خدمات المحاسبين المهنيين على مقدره بالشعور بالثقة من أن المحاسبين يقومون دائماً بعملهم في إطار عام من السلوك والأخلاقيات المهنية².

3. مبادئ قواعد سلوك مهنة التدقيق: يمكن إيجازها فيما يلي:

- الإستقلالية: وهي تمثل العمود الفقري لممارسة مهنة التدقيق ويمكن القول أنه بدون الإستقلالية تصبح عملية التدقيق بدون فائدة ، بحيث يجب على المدقق أن لا تكون له أي علاقة مالية أو مادية مع المؤسسة محل التدقيق.
- الموضوعية: على المدقق أن يكون موضوعياً وأن لا توجد لديه تضارب في المصالح وأن لا يكون متحيزاً لأي جهة ولا يقوم بتغيير الحقائق أو يخضع لضغوط الآخرين³.
- التأهيل المهني والعناية الواجبة: يجب أن يقوم المحاسب المهني بأداء الخدمات المهنية بعناية مهنية واجبة وبكفاءة واجتهاد ، ويجب أن يكون لديه واجب مستمر على الحفاظ بمعرفة مهنية أو مهارة عند المستوى المطلوب للتأكد على أن حصول العميل أو صاحب العمل على مزايا الخدمة المهنية الصالحة تأسيساً على أحدث التطورات اليومية في الممارسة العملية أو التشريعات أو الأساليب.
- السرية: يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أداء خدماته المهنية ، كما يجب ألا يستخدم أو يفصح عن أي من تلك المعلومات إلا بدون الحصول على إذن سليم ومحدد ما لم يكن هناك حق قانوني أو مهني أو واجب يقضي بذلك الإفصاح.

¹ أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك الأردنية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، معهد علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2007، ص49.

² د أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006، ص149.

³ د هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية ، 2004، ص-ص : 63-65 .

- **السلوك المهني:** يجب أن يتصرف المحاسب المهني بطريقة معينة تتفق مع السمعة الطيبة للمهنة ، وأن يتعد عن أي سلوك قد يؤدي إلى الإساءة للمهنة.

- **المعايير الفنية:** يجب على المحاسب المهني أن ينفذ خدمات المهنة طبقا للمعايير الفنية والمهنية الملائمة ويقع على عاتق المحاسبين المهنيين أن يقوموا بذلك بعناية ومهارة ووفقا لتعليمات العميل أو صاحب العمل طالما أنها لا تتعارض مع متطلبات النزاهة والموضوعية والحياد¹.

ثانيا: معايير التدقيق المحاسبي:

تعتبر معايير وظيفة التدقيق من القواعد والمقومات الأساسية التي يسترشد بها المدقق عند قيامه بعملية التدقيق ، ومن أهم الأسباب التي أدت إلى وضع هذه المعايير قصد تقليل التفاوت في ممارسة هذه الوظيفة وتوحيدها ، وإن مخالفة مدقق الحسابات لهذه المعايير تعرضه إلى المساءلة من قبل الهيئات المختصة وتتكون هذه المعايير من ثلاثة معايير وهي:

1 . المعايير المتعلقة بالشخص القائم بعملية التدقيق:

باعتبار المدقق شخص في محترف يشترط فيه توفر عنصرين أساسيين هما الكفاءة و الإستقلالية ، وتمثل الكفاءة في جملة المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد اتساعا مع مرور الزمن ، أما الإستقلالية فتتمثل في نزاهة واستقامة ونضج المدقق ، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة ، كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات ، أن يكون مستقلا فعلا أي يتمتع بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراقبة.

2 . معايير المتعلقة بالعمل الميداني:

إن توفر الكفاءة و الإستقلالية لدى مدقق الحسابات غير كاف إذ للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله ومن هذه المعايير نذكر أنه على المدقق:

- وضع خطة عمل كافية لأعمال تدقيق ومراقبة الحسابات والإشراف على أعمال مساعديه ، وعليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها ، وله أن يساعده في ذلك أعوان على أن يشرف على أعمالهم ، إذ ليس له حق تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم ، وهو المسئول المسؤولية الكاملة.

- جمع أدلة وقرائن إثبات تبرر الرأي الفني المحايد وتكوين ملفين: الملف الدائم ، الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة الإستعمال في الدورات اللاحقة تتعلق بحياة المؤسسة ، عملها ومراحل تطورها ، هيكلها و نظمها (التعرف على المؤسسة ، محيطها ، هيكلها ، طرق العمل ، المعلومات المحاسبية والمالية الدائمة

¹ د أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص-ص : 150-151 .

، الإتفاقيات المبرمة... الخ) ، ينقح سنويا فيما إذا كانت هناك تغيرات¹.

وملف جاري: (ملف التدقيق) يتعلق بالسنة الحالية ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالي والمحاسبي منها مع أدلة الإثبات التي جمعها ، بالإضافة إلى هذين الملفين فإن المدقق يدون كل ملاحظاته وكل التساؤلات والإستفسارات وما يجب عمله في سجل (أوراق عمل) تمهيدا لكتابة التقرير النهائي.

تقييم نظام المراقبة الداخلية: على المراقب الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام مراقبتها في مرحلة ثانية ، وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة وأخيرة ، غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام المراقبة الداخلية ، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة ، وبالاعتماد على التقييم النهائي لهذا النظام يمكنه تخطيط أعماله ونطاق التدخل وتحديد الإختبارات التي ينبغي إجرائها ، مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة ومعالم تقريره النهائي².

3. معايير إعداد التقرير:

لقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق وهي:

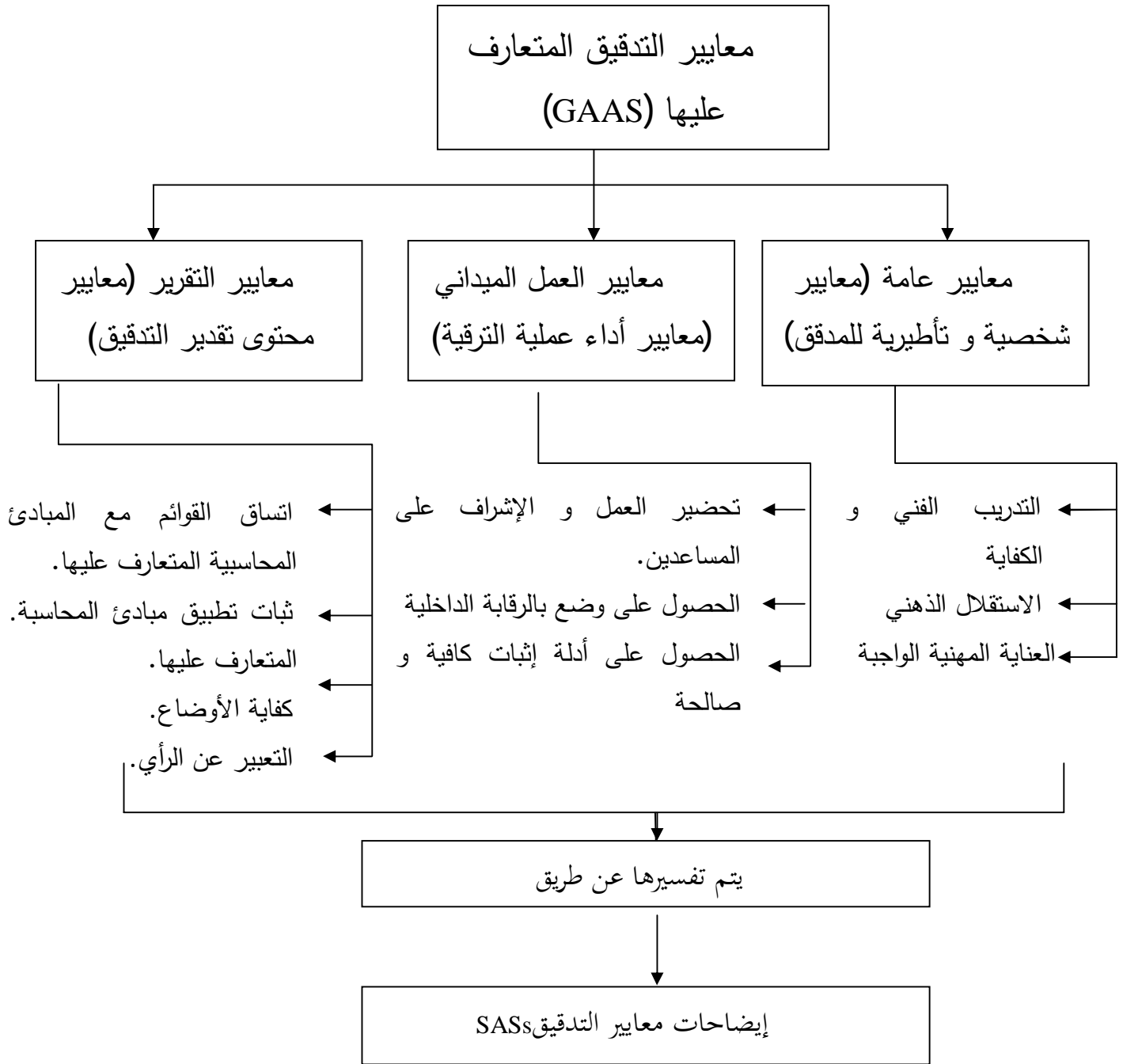
- أ . يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
 - ب . يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.
 - ج . تعتبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.
 - د . يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يتمتع المدقق من إبداء الرأي ، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك وفي كل الأحوال التي يرتبط إسم المدقق بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها³.
- وفيما يلي جدول يوضح معايير التدقيق المتعارف عليها .

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية ، 2005، ص-ص: 38-39.

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص-ص: 39-41.

³ وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق . الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة، 1997، ص-ص: 53-54.

شكل رقم (2.3) معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: د-أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، الجلال للطباعة ، 2006 ، ص 108.

من خلال هذا الشكل يمكن أن نقول بأن معايير التدقيق المتعارف عليها تتضمن ثلاث معايير وهي :

1 . معايير عامة أي بمعنى معايير مرتبطة بالشخص القائم بالتدقيقو تتمثل في : التدريب الفني

، الإستقلال الذهني و العناية المهنية الواجبة .

2 . معايير العمل الميداني و تتمثل في : التخطيط و التنظيم و الإشراف على الأعمال أي بمعنى إعداد برنامج

أولي للتدقيق ، يقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية للتعرف على نقاط القوة و الضعف ، جمع أدلة الإثبات أي بمعنى جمع كل الوثائق التي تثبت صدق أو عدم صدق الإجراءات .

3 . معايير إعداد التقرير : أن يشير إلى مدى تطبيق المبادئ المالية و المحاسبية المتعارف عليها ، الإشارة إلى مدى الإستمرار في تطبيق المبادئ و القواعد المحاسبية من سنة لأخرى ، التصريح بالحقائق خاصة التجاوزات و أثرها على القرارات ، تقديم رأي مدعم بالحجج .

ثالثا: المراحل العملية للتدقيق المحاسبي:

إن التدقيق المحاسبي يعتبر عملية منتظمة تتم من خلالها أربعة مراحل متتابعة بشكل منطقي ، وتحتوي كل مرحلة على مجموعة من الخطوات يتبعها المدقق في أداء واجبه ، وهي على النحو التالي:

1- الحصول على معرفة عامة بالمؤسسة:

قبل الشروع في عملية التدقيق يجب على المدقق أخذ نظرة إجمالية عن المؤسسة ، ومن خلالها يقوم بالزيادات الأولى للمؤسسة حيث يفحص جميع العناصر ذات الطابع القانوني ، المالي ، الجبائي والتقني والتي ستجلب له الكثير من المعلومات والإيضاحات التي تساعدتها حتما في مهامه . إن المعرفة العامة حول المؤسسة هي مرحلة تمهيدية قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية للكشف عن مواطن القوة والضعف في المؤسسة .

*المعلومات العامة: خطوة يطلع من خلالها المدقق على مختلف الوثائق الخارجية للمؤسسة ومحيطها .

*حول نشاطها: تاريخها ، نظامها ، قائمة وحداتها الإنتاجية ، مؤسساتها ، مشاكلها التقنية ، مشاكلها الإجتماعية ، تطورها .

*حول نشاطاتها المالية: حيث يقوم بجمع مختلف الملفات المالية والقوائم المالية التقديرية مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع .

*زيارة ميدانية للمؤسسة: " يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح

ويجري حوار معهم ومع من سيشغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أداءه للمهمة ، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ، نشاطاتها ووحداتها"¹ .

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

على المدقق فهم جيد لإجراءات التي تضمن التحكم في المؤسسة عن طريق المسيرين ، والتي تسمح بتوجيه أبحاث المدقق ، وهذه الإجراءات هي بمثابة مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة إذ تعتبر هذه

¹ بن عيسى رقيق، التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية/IFRS/IAS، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، معهد علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المديية، 2009-2010، ص-ص: 39-40.

العملية عبارة عن أساس كل مهمة تدقيق وفي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة لا بد على المدقق أن يتبع خمسة خطوات وهي:

أ. جمع الإجراءات:

معناه جمع مختلف الإجراءات المكتوبة والغير مكتوبة فمثلا على المدقق أن يتتبع الفاتورة منذ استلامها من طرف المورد إلى تسجيلها المحاسبي ومراقبة مختلف الإمضاءات.

ب. اختبارات المطابقة:

على المدقق أن يتحصل على فهم كافي عن نظام الرقابة المتبع عن طريق الإستفسار من الأشخاص في مختلف المستويات داخل المؤسسة ، كذلك الرجوع إلى المستندات والوثائق الإثباتية ويستخدم في ذلك المدقق عدة أساليب مثل خرائط التدفق ، وقوائم الاستقصاء وغيرها.

ج. التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

تهدف عملية التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد نواحي الضعف والقوة ، ويستعين بالاستمارات المغلقة ، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أم لا ، ومن ثم يمكنه استخراج نقاط القوة وضعف النظام من حيث التصور.

د. اختبارات الإستمرارية:

إن الثبات و الإستمرارية تمنحان للمدقق درجة من اليقين بأن الإجراءات والأساليب المتبعة تتميز بالثبات و الإستمرارية .

هـ. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر آخر خطوة من خلالها يقف مدقق الحسابات على ضعف النظام عند اكتشافه لسوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة ، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام¹.

3. فحص الحسابات والقوائم المالية:

إن المدقق المحترف في هذه المرحلة وعلى أساس النتائج المحصل عليها سيحدد العمليات والمواطن الحساسة للتدقيق مع مراعاة الوقت وامتداد حدود التدقيق فقد تتسع أو تضيق ، فبعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية أي استخراج عيوبه ومزاياه ، يعاد النظر في برنامج التدخل وهذا بجذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام إذ يكفي المدقق ببرنامج عمل أدنى ليتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال الغش باستعمال الوسائل الخمس لفحص الحسابات وهي:

*المشاهدة العينية.

*مراجعة الدفاتر والوثائق.

¹ بن عيسى رقيق، نفس المرجع أعلاه ، ص-ص: 41-42.

*المصادقات المباشرة.

*الفحص التحليلي.

*تصريحات المسيرين¹.

4- إعداد التقرير:

إن إعداد تقييم نهائي للتدقيق والفحص الذي قام به المدقق طيلة فترة المهمة هو آخر مرحلة يمكن اعتبارها المنتج النهائي ويتميز بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم وتقدير المدقق لنظام المعلومات في المؤسسة.

أما التقرير فهو يعد المنتج النهائي والكتابي لعملية التدقيق إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق عن وضعية المؤسسة ، حتى لو كانت هذه الأخيرة تعطي تكاملا جد نسبي بين نظام المراقبة الداخلية و الأهداف المسطرة لها .

هذا ونشير إلى أن تقرير المدقق يخضع إلى معايير ومبادئ معمول بها لدى كل المدققين ، وعلى العموم يقوم المدقق بحصر مواطن القوة والضعف للنظام كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة التي من خلالها تسجل التوصيات و الإقتراحات الممكنة.

هكذا يشكل التقرير بصفة عامة وثيقة رسمية ومصدر للمعلومات ، كما يعتبر أداة عمل للمدققين و المسيرين على حد سواء ، وبناء على هذا يتم توضيح ما يلي في التقرير:

*تقييم نظام الرقابة الداخلية.

*الكشف عن الأوضاع السائدة مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليها.

*اقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات².

المطلب الثالث: فروض عملية التدقيق والتزامات المدقق

تقوم عملية التدقيق على أساس مجموعة افتراضات تبنى على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل. بالإضافة إلى كونه مؤهل ومستقل ويتمتع بمجموعة من الحقوق ، فإن مدقق الحسابات ملزم بالتقيد ببعض الواجبات في حدود ما يفرضه القانون والعقد المبرم.

أولاً: فروض التدقيق:

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة البداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال ، ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة لها ، وتمثل فروض التدقيق عموماً فيما يلي:

¹ بن عيسى رقيق ، نفس المرجع أعلاه ، ص45.

² بن عيسى رقيق ، نفس المرجع السابق ، ص-ص : 47-48

1 . قابلية البيانات للفحص:

يتمحور التدقيق على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى ، تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

*ملائمة المعلومات.

*قابلية الفحص.

*عدم التحيز في التسجيل.

*قابلية القياس الكمي.

2 - عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة التدقيق والإدارة:

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المدقق والإدارة ، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المدقق بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة ، والعكس كذلك بالنسبة للمدقق بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي في محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة¹.

3 . خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء:

يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة ، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقييده بمعايير التدقيق المتفق عليها.

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات.

5 . التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الإلتزام بها مؤشر حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها.

6 . العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة ، ضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل ، والعكس صحيح ، لذا بات من الضروري على المدقق في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.

¹عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة العلمية والعملية، دار الجامعية، مصر، 2004، ص26.

7. مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط:

يقوم المدقق في هذا البند بعمله كمدقق للحسابات ، وذلك وفقا لما توضحه الإتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمدقق على أن لا تخل هذه الإتفاقية بمعايير التدقيق وعلى رأسها استقلالية المدقق في عمله ، نشير كذلك في إطار التدقيق الداخلي على أن يلتزم المدقق بوظائفه المحددة و أن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية¹.

ثانيا: حقوق المدقق

لتحديد أهم حقوق المدقق يجب التفرقة بين الحالتين:

***الأولى:** أن يكون التدقيق اختياري ، كما يحدث في المنشأة الفردية وشركات الأشخاص مثلا ، ففي هذه الحالة تزداد ضرورة الإهتمام بعقود التدقيق أو خطابات العمل أو التعاقد ، كما تعرف أحيانا letters of engagement حيث ينبغي أن يكون نطاق التدقيق وحقوق وواجبات المدقق محددا في هذه العقود بكل دقة ، إذ قد يكون لذلك دوره وأثره مستقبلا عند تحديد المسؤولية القانونية للمدقق .

***الثانية:** أن يكون التدقيق إلزامي كما هي في شركات الأموال كشركات المساهمة مثلا ، حيث أن الإطار العام لحقوق وواجبات المدقق يكون قد تحدد بحكم القوانين واللوائح التنفيذية لها .

ونشير فيما يلي إلى أهم حقوق المدقق و ذلك كما يلي:

1. حق الإطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها في كل وقت ، و المقصود هنا هو الفحص و التدقيق بمعناها الإصطلاحى المعروف لكافة الدفاتر المحاسبية وغيرها وجميع المستندات.

2. حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته ، في أي وقت خلال أداء مهمته.

3. الحق في تحقيق موجودات الشركة والتزاماتها ويتعين على مجلس الإدارة وفقا للقانون أن يمكن المدقق من كل هذه الحقوق.

4. الحق في أن يوافيه مجلس الإدارة بصورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعويين لحضور الجمعية العامة.

5. الحق في دعوة الجمعية العامة للشركة للانعقاد في الأحوال التي يتراخى فيها مجلس الإدارة عن الدعوة على الرغم من وجوب ذلك ومضي شهر على تحقق الواقعة أو بدء التاريخ الذي يجب فيه توجيه الدعوة إلى الإجتماع².

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، نفس المرجع السابق، ص26.

² حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، دار زمزم للنشر، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص-ص: 184-185.

ثالثا: واجبات المدقق

تتمثل فيما يتعين على المدقق الإلتزام به لإنجاز أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي ، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- 1- تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة ، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم ، في ضوء الإتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق.
- 2- قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها.
- 3- الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للإجتماع ، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك ، أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15% من جملة أسهم الشركة.
- 4- بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات ، وجمع أدلة الإثبات الكافية .
- 5- يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- 6- الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد¹.

المبحث الثاني: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي

إن الإجراءات الميدانية الخاصة بالتدقيق المحاسبي تنحصر في تشريع القوائم المالية و الحسابات المكونة لها ، كما نذكر أن فهم الإجراء العملي وتطبيقه بنجاح يقتضي أن تكون ملما تماما بالجانب النظري سابقا. يتميز تدقيق عناصر القوائم المالية بعدة خصال بغية الوقوف على معلومات ذات درجة من المصدقية لتعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ، وعليه ينبغي على كل حساب أن يعكس الآتي:

الكمال: يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا؟

الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية؟

الملكية: يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم؟

التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم؟

المطلب الأول: إجراءات تدقيق حسابات الميزانية

تعتبر الميزانية كشف من الموارد المتاحة لدى المنشأة أو المؤسسة و مصادر تمويل هذه الموارد (الحقوق ، الإلتزامات) في نقطة زمنية معينة ، تتكون عناصر الميزانية من جانبيين الأصول والخصوم محققة التوازن المالي².

¹ محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 27-28.

² حواس صالح، المحاسبة العامة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص08.

أولاً: تدقيق حسابات الأصول:

يعرف الأصل حسب لجنة المصالحات المحاسبية AICPA لسنة 1953 الأصل هي كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للدورة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقاً للقواعد أو المبادئ المتعارف عليها ، وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المدين المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص دورات لاحقة¹.

1- تدقيق حسابات الأصول الثابتة

أ- تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة: يمكن إنجازها فيما يلي:

- القيام بالجرد الفعلي للأصول الثابتة سواء بالعد أم المشاهدة أم بالقياس أو ما شابه ذلك ، كما يتم الطلب إلى الإدارة المشروع تزويد المدقق بكشوف تفصيلية بهذه الأصول وما طرأ عليها من إضافات وإصلاحات كلية أو جزئية.

- التأكد من ملكية الأصل بالإطلاع على المستندات الدالة على ملكية المنشأة للأصل كفاتورة الشراء أو عقد المقاوله بالإضافة إلى أية مستندات تتعلق بالإضافات على الأصل.

- التأكد من صحة التقييم وذلك بمراجعة الآتي:

* تدقيق سجلات الأصول الثابتة من حيث أنها صحيحة وحاوية لجميع مفردات هذه الأصول.

* التحقق من كفاية الإهلاك وبالمعدلات المتعارف عليها وتطبيقها بثبات من سنة لأخرى.

* مراعاة عدم الخلط بين المصاريف الرأسمالية و الإيرادية المتعلقة بالأصول الثابتة ، فمصاريف الصيانة قد تكون أحياناً إيرادية وأحياناً أخرى رأسمالية تبعا لحجمها وسياسة المشروع المالية في معاملتها.

* مراعاة أن تكلفة الأصل الثابت تتضمن ثمن الشراء أو التعاقد مضافاً إليه جميع المصاريف إلى أن يصبح الأصل صالحاً للاستعمال².

ب. تدقيق حسابات الأصول الثابتة غير الملموسة: يمكن إنجازها فيما يلي:

- القيام بطلب كشوف تفصيلية من الإدارة بما تملكه المنشأة من أصول إسمية يوضح فيها شرح مختصر لطبيعة كل أصل.

- القيام بالإطلاع على المستندات الدالة على الملكية المنشأة لهذه الأصول.

- التأكد من أن الأصول المعنوية أو الإسمية قد قومت حسب الأصول المرعية و المبادئ المتعارف عليها بين أعضاء المهنة ، وإذا ما اتضح للمدقق عند فحصه لأسس التقويم أن هناك انحرافاً في تقويم هذه الأصول عن المبادئ المتعارف عليها ، عليه أن يلفت نظر الإدارة إلى مثل هذا الانحراف ، وإذا لم تأخذ الإدارة بوجهة نظره بتصحيح أسس التقويم فعليه أن يشير إلى ذلك في تقريره ، كما على المدقق التأكد من أن المبادئ التي تسيّر

¹ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2009 ، ص 281.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة ، 2007 ، ص 129.

عليها المنشأة في تقييمها لأصولها المعنوية لا تتغير من سنة لأخرى ، وإذا اتضح له أن تعديلا قد حدث في أسس التقييم عن السنة السابقة ، كما من الواجب عليه أن يشير إلى ذلك صراحة في تقريره ، ويمكن القول أن نظرية التكلفة الأصلية أو التاريخية هي الأساس المستخدم لتقييم الأصول الغير الملموسة ، أي أن تلك الأصول تقوم بالمبالغ المدفوعة في سبيل الحصول عليها ، كما يجب الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الأصول تخضع لمبدأ الإلغاء و تظهر في الميزانية بثمن تكلفتها الأصلية مطروحا منها قيمة الإطفاء¹.

2. تدقيق حسابات الأصول المتداولة:

أ. تدقيق حسابات المخزون: يمكن إنجازها فيما يلي:

- **التأكد من سلامة الجرد الفعلي:** كأن يتحقق من عدم تكرار جرد الأصناف أو إسقاطها عند قيام موظفي المنشأة بالجرد الفعلي للمخزون خاصة في وجود العديد من الأصناف في أكثر من مخزون واحد بالمشروع ، أو التثبت من أن ما تم إثباته في أصول كشوف الجرد الموقعة من لجان الجرد هي نفسها الكشوف المقدمة إلى المدقق أو قيامه بجرد فعلي.

- تدقيق إختباري لبعض المستندات الخاصة ببعض الأصناف شراء وبيعا للتأكد من أن الأصناف التي تمثل المخزون السلعي هي مما تم شراؤه أو إنتاجه خلال السنة المالية الحالية أو ما يسبقها ، وليست مما تم شراؤه أو إنتاجه في العام التالي ، كما ينبغي التثبت من عدم إدراج أي بضاعة تم بيعها خلال السنة الحالية ، إذ المعروف أن معيار "الملكية" وليس الحيازة هو الذي يتبع في إثبات الأصناف الموجودة ضمن المخزون السلعي المملوك للمنشأة في تاريخ الميزانية.

- الحصول على شهادات ممن تودع لديهم بضاعة مملوكة للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية تفيد وجودها وقيمتها ، كالأصناف الموجودة بمخازن الاستيداع أو بالجمارك أو بالبنوك أو لدى الوكلاء أو بالمعارض... الخ ، مع مراعاة أي حقوق تكون قد تربت عليها ، فيتم التحقق من أن القوائم المالية توضع عن ذلك بشكل واضح وإلا أوضح عنها المدقق في تقريره.

- فحص أساس تقييم البضاعة التي أتبعت المنشأة للتأكد من أنه:

* سليم ويناسب طبيعة نشاط المخزون ولا تتضمن أصولا ثابتة.

* ثابتة من سنة إلى أخرى.

- القيام بدراسة انتقادية للمخزون السلعي، وعلى الأخص كما يلي:

* مدى وجود أصناف راكدة أو بطيئة التصريف ، ويتم ذلك عادة بإجراء مقارنة قوائم الجرد للسنة الحالية مع قوائم العام أو الأعوام السابقة .

* مدى تعرض بضائع المنشأة لدى الغير لأي حضر كأن يكون هناك نزاع بينهم وبين المنشأة ، أو

¹خالد أمين عبد الله، نفس المرجع أعلاه ، ص-ص : 223-224.

المركز المالي للوكلاء ضعيفا ، أو تكون البضاعة بالطريق ليست في مأمّن أو معروضة للتلف أو الضياع .
- الحصول على شهادة من إدارة المنشأة تفيد ما يلي بصفة خاصة .

*أنه قد تم جرد وتقوم المخزون السلعي للمنشأة بمعرفة الإدارة وتحت مسؤوليتها.

*أن هذا الجرد يشمل كافة أصناف المخزون السلعي المملوكة للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية.

*أن تقوم المخزون قد تم وفقا لما هو شبع بالمنشأة.

*وأن الجرد الفعلي مطابق لما هو ثابت بالدفاتر¹.

ب. تدقيق حسابات النقدية: وتشمل بنود الصندوق والبنك ، ويمكن للمدقق التحقق من بنود النقدية

من خلال تطبيق الإجراءات التالية:

- قيام المدقق بعملية الجرد الفعلي مع الدفاتر، أو يزيد أو يقل، وتعتبر النقدية من أكثر الأصول المعرضة إلى النقص ، الاختلاس والسرقة ، وهذا بتجهيز محضر الجرد يتضمن فئات النقد وكمياتها من أجل المقاربة النقدية لاستخراج الفروق.

- تدقيق دفتر النقدية حسابيا أي جمع الخانات الفرعية في هذا الدفتر والخاصة ببنود المقبوضات والمدفوعات للمقارنة مع المجموع المختلفة لها.

- تدقيق مستندي لدفتر النقدية الخاصة بالقبض والصرف من الناحيتين الشكلية و الموضوعية .

- الحصول على كشف مفصل لحساب البنك لإعداد جدول المقاربة البنكية و إجراء التسوية اللازمة .

- القيام بتدقيق قياسي للوقوف على تطور الأرصدة خلال الفترة خاصة منها العمليات مع الخارج بالعملة الصعبة ، كما يجب التأكد من أسعار الصرف والفروق الناتجة عن ذلك من أجل التسوية².

ج. إجراءات تدقيق الأوراق المالية: يمكن إيجازها فيما يلي:

- تحليل العمليات التي تمت على حساب الإستثمارات حيث يقدم العميل جدولاً تحليلياً يبين فيه كل تفاصيل الإستثمارات أول المدة والإضافات إن وجدت ثم رصيد آخر المدة ، ويجب هنا الرجوع إلى محاضر جلسات مجلس الإدارة و عقود الشراء والبيع.

- التحقق من صحة سعر البيع أو الشراء وذلك بتدقيق أسعار البورصة في تاريخ الشراء أو البيع.

- القيام بالجرد الفعلي عن طريق جرد محفظة الإستثمارات والحصول على تأييدات بها مصادقات من طرف ثالث.

- التأكد من سلامة التسجيل بالدفاتر والتأكد من الملكية حيث أن هذا هدف وإجراء بنفس الوقت وكذلك صحة التقييم لهذه الاستثمارات والذي يجب أن يكون عن طريق المقارنة بين سعر التكلفة (للاستثمارات) وبين

¹ د حامد طلبة محمد أبو هبية، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 119-121.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 192-193.

القيمة السوقية لها.

وهناك ملاحظات جديرة بالاهتمام عند جرد الأوراق المالية هي:

* ترتيب موعد جرد الاستثمارات مع نفس موعد جرد النقدية.

* الحصول على كشف الاستثمارات التي سيتم جردها لمعرفة نطاق الجرد.

* أن يتم الجرد بوجود مسئولين عن المؤسسة لتفادي لوم المدققين إن ظهر نقص في الإستثمارات ، ثم يتم إعداد كشف الجرد الخاص بها والذي يحتوي على وصف كامل للإستثمارات (القيمة الإسمية للسهم أو السند و العدد وتاريخ استحقاق الفائدة و ما إلى ذلك من المعلومات المفيدة).

* هناك حالات يكون الجرد فيها صعبا مثل وجود هذه الإستثمارات لدى طرف آخر كأن تودع لدى شخص أو بنك لحفظها من الضياع ، وأن تودع كضمان لغرض معين أو الحصول على تسهيلات مصرفية ، وأن تودع لدى شخص آخر لغرض بيعها ، وهنا يلجأ إلى المصادقات¹.

ثانيا: تدقيق حسابات الخصوم:

من المعروف بالضرورة أن الخصوم تتضمن في المحاسبة كافة الإلتزامات المحققة على المشروع كشخصية معنوية مستقلة ، في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

ويقصد بكافة الإلتزامات هنا ما قد يكون منها طويل الأجل بصرف النظر عن اختلاف مصدرها أي من داخل المشروع (كرأس المال أو الأرباح المحتجزة أو أرباح العام... الخ) أو من خارجه (كالقروض طويلة الأجل التي يحصل عليها المشروع أو السندات ،...) وكذلك المطلوبات قصيرة الأجل كالموردين وأوراق الدفع ، والبنك (سحب على الكشوف) ، ومخصصات الضرائب والتعويضات المتنازع عليها...، وذلك بجانب أي أرصدة دائنة أخرى كالمصرفات المستحقة أو الإيرادات المحصلة مقدما من الغير في تاريخ إعداد الميزانية .

ولا يختلف تحقيق الخصوم في أهميته عن تحقيق الأصول لأنها معا يكونان المركز المالي للمشروع. وبمعنى آخر ، فإنه من الضروري التأكد من أن أرصدة حسابات الخصوم تعبر عن كل الإلتزامات الفعلية المحققة على المشروع في تاريخ إعداد الميزانية لا أكثر ولا أقل في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها².

1. تدقيق حسابات الأموال المملوكة: تختلف إجراءات التدقيق باختلاف الطبيعة القانونية وهي:

- فحص الإضافات والمسحوبات التي تطرأ على رأس المال خلال الفترة والتأكد من وجود الإثباتات.
- تدقيق حسابات النقدية المحصلة بالصندوق وبالبنك كرأس مال مع القوائم التحليلية التي تعدها إدارة المشروع ، ومطابقة ذلك مع سجل المساهمين ، وكذلك مع حساب رأس المال بدفتر الأستاذ ، والتحرري عن أي فروق

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص-ص، 57-58.

² حامد طلبة محمد أبو هيبية، مرجع سبق ذكره، ص127.

تظهر نتيجة ذلك.

- تدقيق دفاتر اجتماعات مجالس الإدارة ، و الجمعيات العامة للتأكد من تنفيذ ما جاء بها متعلقا برأس المال ، بعد التأكد من توافر الشروط والصلاحيات اللازمة لذلك.
- التأكد من إخطار الجهات التي يلزم إخطارها بتعديل رأس المال كالسجل التجاري أو الصناعي ، أو السجل المعد بمصلحة الشركات وهيئة سوق المال فيما يخص شركات الأموال.
- تدقيق المستندات التي تتعلق برأس المال كشهادات الأسهم مثلا للتحقق من وجود أي امتيازات بها ، مع الثبوت من مراعاة ما جاء بها ، وكذلك الحصول على شهادة من البنك تفيد إيداع الأسهم اللازمة لعضوية مجلس إدارة شركات الأموال ،... الخ .
- التحقق من سلامة وثبات إظهار رأس المال بالميزانية¹.

2. تدقيق حسابات الإلتزامات:

تتكون الإلتزامات أو الديون من صنفين: التزمات طويلة الأجل التي يفوق تاريخ استحقاقها دورة مالية والمتمثلة عموما في السندات والقروض ، أما الثاني هو التزمات قصيرة الأجل التي لا يتعدى تاريخ استحقاقها دورة مالية واحدة نجد منها حسابات الدائنين أوراق الدفع إيرادات محصلة مسبقا...وعليه إجراءات التدقيق تختلف من صنف لآخر حسب تاريخ الاستحقاق.

أ. تدقيق حسابات التزمات طويلة الأجل: يمكن إنجازها فيما يلي:

1) القروض طويلة الأجل: على المدقق التحقق من العناصر التالية:

***عقد القرض:** حيث يفحص ويراجع شروط القرض مع الجهة المقرضة كالبنوك والمصاريف والتركيز على البيانات التالية ، قيمة القرض وسببه ومجال استخدامه ، مدة القرض التي يجب سداده في نهايتها ، طريقة سداد هذا القرض وهل يتم رده على دفعة واحدة أو على أقساط².

***أعباء القرض:** وهي الفوائد أو الأعباء التي ترتبت على عقد القرض وطريقة احتسابها وتحديد أثارها على المركز المالي للشركة .

***حساب القرض:** حيث يجب تدقيق حساب القرض في دفتر الأستاذ ومتابعة أرصده على هذا الحساب اعتبارا من تاريخ القرض حتى تاريخ التدقيق .

2) . السندات طويلة الأجل: هي السندات التي تقوم شركات المساهمة بإصدارها عند الحاجة إلى تمويل

آخر بخلاف رأسمال الأسهم المملوكة لمدة طويلة الأجل ، وعلى المدقق التحقق مما يلي:

¹ د حامد طلبة محمد أبو هيبية ، نفس المرجع السابق ، ص-ص : 128-129.

² سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجع والتدقيق الشامل -الإطار النظري- القواعد والمعايير-مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2007، ص583.

* نشرة إصدار السندات: حيث يتبع المدقق نفس خطوات التدقيق لنشرة الإكتتاب الخاصة بأسهم رأس المال.

* تبويب السندات: ينبغي على المدقق التحقق من أنواع السندات التي تم إصدارها وما إذا كانت:

- سندات برهن أحد الأصول أو بعضها أي أنها مضمونة ببعض أصول الشركة فعلى المدقق فحص عقد الإصدار و الرهن والتحقق من وجود الأصل المرهون.

- سندات عادية بدون رهن وهي التي تصدر بدون ضمان معين من قبل الشركة التي أصدرتها.

- سندات قابلة للتحويل وهي التي تعطي لحاملها حق تحويلها إلى أسهم بعد موافقة الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة.

- سندات غير قابلة للتحويل إلى أسهم وهي سندات عادية وفائدتها عادة أكبر من فائدة السندات القابلة للتحويل.

* أعباء السندات: حيث يلزم على المدقق التحقق من أعباء السندات خاصة فائدة السندات وطريقة احتسابها أو خصم الإصدار وطريقة استهلاكه كخسارة تتحملها الشركة نتيجة الإصدار بأقل من القيمة الإسمية للسند ، وقد يتم إصدارها بأعلى من القيمة الإسمية أي بعلاوة إصدار.

* تسجيل السندات: على المدقق التحقق من تسجيل السندات في البورصة وأن الشركة التزمت بكافة القوانين¹.

* رد السندات: على المدقق التحقق من رد السندات إلى حملتها وعليه فحص رصيد السندات بعد ردها وفحص السندات التي سوف يتم استهلاكها قبل تاريخ استحقاقها.

* العمليات الحسابية والتوجيه المحاسبي: وذلك بتدقيق التوجيه المحاسبي للعمليات المرتبطة بالسندات من قيود للتأكد من صحتها وتدقيق دفتر الأستاذ المختلفة كحساب السندات ، حساب الفوائد والخصم والعلاوة وإلى غير ذلك².

ب . تدقيق حسابات التزامات قصيرة الأجل: يمكن إيجازها فيما يلي:

1 . الدائنين (الموردين): لتدقيق وفحص أرصدة الدائنين يلزم على المدقق القيام بما يلي:

- فحص وتدقيق حسابات الدائنين في دفتر الأستاذ وتدقيق العمليات الحسابية التي أدت إلى هذه الأرصدة.

- التحقق من تواريخ استحقاق أرصدة الدائنين لتحديد ترتيب سداد هذه الأرصدة وحتى لا تتعرض الشركة لأي جزاءات أو غرامات.

- مخاطبة الدائنين أو بعضهم من أصحاب الأرصدة الكبرى لإرسال مدى موافقتهم على صحة هذه الأرصدة.

¹ سرايا محمد السيد، نفس المرجع أعلاه ، ص-ص: 583-584.

² سرايا محمد السيد، نفس المرجع السابق، ص585.

- التحقق من أن أي عمليات شراء آجل جديدة أدت إلى زيادة أرصدة الدائنين وفحص و مطابقة حساب المشتريات مع حساب الدائنين (الموردين) من خلال فواتير الشراء.
- التحقق من الإفصاح عن الأرصدة للدائنين في الميزانية بعد التحقق من التوجيه المحاسبي لعمليات الشراء الآجل وسداد هذه المشتريات وأي خصومات خاصة يسمح بها الدائنين للشركة¹.

2. أوراق الدفع:

تتطلب من المدقق الإجراءات التالية:

- يفضل أن يطلب المدقق من الشركة في بداية مراجعته قائمة بمختلف هذه الأوراق تتضمن جميع المعلومات الخاصة بها مثل إسم الساحب (الدائن) والقيمة الإسمية للورق وأرصدة أول وآخر السنة.
- فحص وتدقيق بيانات هذه الأوراق وخاصة قيمتها التي تمثل ديون والتزامات على الشركة ، وفي حالة وجود فائدة على هذه الأوراق فعلى المدقق التحقق من صحة احتساب هذه الفائدة والمدفوع منها والمستحق وطرق معالجتها.
- الحصول من البنك على مصادقات لهذه الأوراق في حالة قيام الدائن بإيداعها في البنك الذي يتعامل معه.
- تدقيق أوراق الدفع التي قام الدائن (الساحب) بحصمها أو تطهيرها للبنك على أساس أن البنك أصبح هو الدائن للشركة.
- الحصول على خطابات من الموردين أو الدائنين الذين يحتفظون بأوراق الدفع.
- التحقق من الأوراق التي تم دفعها واستلمتها الشركة ومحفوظة في ملفات خاصة لديها².

المطلب الثاني: إجراءات تدقيق حسابات التسيير

بعد الإنتهاء من تدقيق العناصر المكونة للميزانية يشرع المدقق إلى مفردات جدول حسابات النتائج المتمثلة في حسابات التسيير بصنفيها المصاريف والإيرادات ، علما أن هذه الحسابات تتميز عن سابقتها لكونها حسابات متناظرة وتفتح عن بداية كل دورة محاسبية وتغفل في نهايتها ، ولكي يدلى المدقق برأيه حول صدق هذه الحسابات بعد التزامها بالمبادئ المحاسبية يجب إتباع الخطوات التالية:

أولاً: تدقيق حسابات المصاريف

تعرف هيئة المبادئ المحاسبية AICPA سنة 1970 المصاريف على أنها " النقص الإجمالي في الأصول أو

¹ سرايا محمد السيد، نفس المرجع أعلاه ، ص-ص: 586-587.

² سرايا محمد السيد، نفس المرجع السابق، ص 587.

الزيادة الإجمالية في الخصوم و الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح"¹.

أما أهم إجراءات تدقيق حسابات المصاريف هي ما يلي:

- استخدام كافة الأساليب الفنية المتعارف عليها من تدقيق حسابي ومستندي ومقارنات وتتبع... الخ، حتى

يثبت من أن المصروفات التي تظهر بالحسابات الختامية تتسم بما يلي:

* أرقامها صحيحة ودقيقة.

* مبالغها فعلية وتتعلق بالسنة المالية محل التدقيق.

* تشمل كل ما يجب إظهاره كمصروفات.

* يتم إظهارها بشكل سليم، وثابت من مدة لأخرى.

- التحقق من دراسة الأحداث اللاحقة للتأكد من سلامة بعض البيانات أو التوصل إلى حقيقة بعض

التصرفات التي وقعت خلال السنة التي يراجع حساباتها مثل تدقيق مردودات المشتريات ، أو سداد المصروفات

المستحقة ، أو معالجة (إقفل المصروفات) المدفوعة مقدما.

- القيام بالمقارنة بين الإجماليات أو المكونات التفصيلية أو النسب المئوية لبعض عناصر المصروفات

، كالمصروفات العمومية والإدارية أو مصروفات التأسيس أو المصروفات القانونية والغرامات والأتعاب للثبت

من أنها عولجت المعالجة السليمة ولم تتضمن أي أخطاء في التبويب أو التوجيه فضلا عن إمكانية التوصل من

خلالها إلى التأكد من عناصر أخرى بالقوائم المالية.

- التأكد من التمييز الفعلي بين المصاريف الإرادية ونظيرتها الرأسمالية التي تحمل على الأصول.

- على المدقق أن يفحص المخصصات للتحري عن ضرورتها ومناسبتها لمواجهة الوقائع التي تتناولها ، وعليه

أيضا التثبت من أي المخصصات التي انتهى الغرض منها قد عولجت محاسبيا بشكل سليم.

- على المدقق القيام بالفحص الإنتقادي لصافي الربح مع مقارنته مع مثيله في السنوات السابقة أو مع الأرباح

التي كانت مخططة (إذا كانت المؤسسة تتبع أسلوب الموازنات مثلا)².

ثانيا: تدقيق حسابات الإيرادات

تعرف هيئة المبادئ المحاسبية "AICPA" سنة 1970 الإيرادات على أنها " الزيادة الإجمالية في الأصول أو

النقص الإجمالي في الخصوم و الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح"³.

أما أهم إجراءات تدقيق حسابات الإيرادات هي ما يلي:

- إجراء دراسة مقارنة لعناصر وبنود الإيرادات الحالية مع تلك المتعلقة بالعام الماضي لغرض اكتشاف حالات

¹ رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص275.

² د حامد طلبة محمد أبو هيبه، مرجع سبق ذكره، ص-ص : 109-110.

³ رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص275.

شاذة أو مستحدثة ، كما أن مقارنة نسبة مجمل الربح الحالية بما تحقق في سنوات سابقة يمكن أن توضح له أي تغييرات تكون قد حدثت دون أن تلفت انتباهه فيما سبق من إجراءات .

- القيام بدراسة الأحداث اللاحقة ، وهي الأحداث التي تقع في بداية السنة التالية لسنة الفحص ، للتأكد من سلامة بعض البيانات أو التوصل إلى حقيقة بعض التصرفات التي وقعت خلال السنة محل التدقيق.

- القيام باتباع كافة الوسائل الفنية المتعارف عليها للحصول على أدلة وقرائن من تدقيق حسابي أو مستندي أو مقارنات ، تثبت له أن الإيرادات التي تظهر بالحسابات الختامية تتصف بما يلي:

* أرقامها صحيحة ودقيقة.

* مبالغها محققة وفقا لمبدأ تحقق الإيراد في المحاسبة وفي ظل ظروف المنشأة.

* تشمل كل ما يجب إظهاره كإيرادات.

* يتم إظهارها بشكل سليم ، وثابت من مدة لأخرى¹.

المطلب الثالث: إجراءات تدقيق حسابات النتائج

إن حسابات النتائج الوسيطة منها والنهائية يرى البعض أن صحتها مرتبطة بصحة حسابات التسيير من نفقات وإيرادات ، التي تفتح في بداية كل دورة محاسبية وتقف في نهايتها بترحيل أرصدة الحسابات الرئيسية إلى حسابات النتائج ، كما نذكر أنه إذا كانت حسابات التسيير هذه صحيحة ، بعد خضوعها إلى جملة أنواع الرقابة اللازمة ، فقد يؤدي ذلك إلى القول مبدئياً أن حسابات النتائج ستكون هي الأخرى صحيحة ما دام أنها تستقبل في أطرافها أرصدة الحسابات الأولى ليس إلا لكن ينبغي تدقيق كل حساب والتأكد من المبالغ المرحلة إليه ومنه ترحيل رصيده إلى حساب النتيجة الموالي له حتى لا نكون مقصرين².

أما أهم إجراءات التدقيق المتعلقة بحسابات النتائج تتمثل في:

- التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحقق من النشاط التجاري.
- التأكد من صحة حساب القيمة المضافة لكونه يضم عدة حسابات في طرفيه ليتم ترحيله إلى نتيجة الاستغلال ، كما يعتبر مؤشر في التحاليل الاقتصادية وله دور فعال خاصة في النشاط الصناعي.
- التأكد من نتيجة الاستغلال المعبرة عنها بنتيجة النشاط العادي للمؤسسة لتحويل إلى نتيجة الدورة.
- التأكد من نتيجة خارج الاستغلال التي تمثل النشاط الغير العادي للمؤسسة ثم تحويله للنتيجة الإجمالية.
- التأكد من نتيجة الدورة على أنها حقيقية وليست صورية ، ويعتبر المدقق مسئولاً إذا صادق عليها.
- التأكد من معدل الضرائب على الأرباح الذي يتغير باستمرار حسب قوانين المالية ، مع فحص المعدلات المنخفضة في حالة الأرباح المعاد استثمارها وهذا بمعرفة امتيازات الإعفاء واستغلالها.

¹ د حامد طلبة محمد أبو هيبه، مرجع سبق ذكره، ص 108.

² محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 184.

المبحث الثالث: مراحل التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية

يعد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين. وقد عرفت الإدارة الجبائية التدقيق المحاسبي في منشوراتها على أنه: "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلى الدفاتر التجارية الواجبة قانونا ، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها)¹.

أما الإجراءات والخطوات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة من بداية العملية إلى نهايتها تفرض على العون المدقق باحترامها واتباعها وفقا للنصوص التشريعية المعمول بها ، لكون ذلك يمثل ضمانات ممنوحة للمكلف من جهة واسترجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى ، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم كل ما يتعلق بالإجراءات والخطوات العملية التي يقوم بها العون المدقق أثناء القيام بالمهمة المستندة إليه.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي

يعد التدقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية ، حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة².

حيث يعرف دانيال ريشر التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية بأنه: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين ، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه ، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة³.

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتدقيق فيها استنادا إلى بعض الأسس والمقاييس ، ومن أهمها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاول.
- استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية ، الجزائر، 2010، ص13.

² مولود ديدان، قانون الإجراءات الجبائية، دار بلقيس، الجزائر، 2008، ص-ص : 10-11.

³ Daniel RICHER, les procédures fiscales, puf, France, 1990, p :25.

- الزيادة السريعة و المذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو صاحب المهنة الحرة، دون تطابق ذلك مع تصريحاته.

وبعد انتقاء الملفات المراد مراجعتها تستند مهمة التدقيق إلى الأجهزة المخوّل لها قانونا بذلك لتسلم المهام للأعوان المدققين بواسطة إشعار من طرف رئيس مكتب الأبحاث و المراجعات للقيام ببعض الإجراءات ، ليتسنى لهم ممارسة مهامهم وتكون لديهم صورة مستوفية عن المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وتحضير الأرضية المناسبة للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه من طرف العون المكلف بالتدقيق¹.

أولاً: توفر أدوات التدقيق المحاسبي

1. دليل المدقق في المحاسبة:

قد أصدرت المديرية العامة للضرائب في سنة 1994 دليل خاص بالعون المدقق المكلف بتدقيق محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية وهذا تزامنا مع خلق مديرية الأبحاث والمراجعات التابعة لها ، ويعتبر هذا الدليل بمثابة المرشد والموجه والمرجع الرسمي الذي يتخذه العون المدقق كأداة أساسية لممارسة مهامه ، لكون هذا الدليل يحتوي على كل المراحل والإجراءات والتقنيات المتعلقة بالرقابة الجبائية وخاصة منها التدقيق في محاسبة المكلف ، كما يتم تحديثه بشكل مستمر نظرا للتعديلات التشريعية والتنظيمية المرتبطة بالنظام الضريبي بشكل عام و بالرقابة الجبائية بشكل خاص.

كما إن دليل المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة يستجيب لضرورة توحيد وتنسيق الإجراءات المتعلقة بالرقابة الجبائية وبالتحديد التدقيق في المحاسبة ، مع كيفية إعادة تقدير القاعدة المنشئة للضريبة التي يراها العون المدقق مناسبة في كل حالة شريطة أن تكون سارية المفعول من جهة ولا تنتهك امتيازات الخزينة العمومية ، كما يهدف للمساهمة في تحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية ويجب على كل التساؤلات التي تخطر ببال العون المدقق فيما يتعلق بكل الخطوات والإجراءات المتعلقة بعملية التدقيق في المحاسبة.

وعليه يعتبر الدليل مرجع أساسي لعمل العون المدقق الذي يلزم هذا الأخير بعدم التقصير في عملية الاهتمام بكل القواعد التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالتدقيق الجبائي وأن يكون أكثر إطلاع على امتيازات حقوق وواجبات المكلفين ، أما محتواه فيضم عدة مجالات وهي:

* الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.

* الإجراءات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.

* التدقيق في محاسبة المكلف وفقا للمخطط الجبائي.

* طرق الرقابة الجبائية وإعادة تأسيس القاعدة المنشئة .

¹ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص-ص : 13-22.

*التبليغ بنتائج التدقيق في محاسبة المكلف¹.

2-المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها:

تعرف المحاسبة حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" على أنها "فن تسجيل وتبويب العمليات والأحداث بطريقة معبرة و بصورة أرقام ذات قيم نقدية تحمل ، أو يحمل جزء منها على الأقل ، طبيعة مالية ، ثم تفسير النتائج التي تحصل نتيجة تلك العمليات"². أما كلمة فن تعني أسلوب أو طريقة عمل باعتبار أن المحاسبة في بداية نشوئها كانت حرفة والحرفة بشكل عام يغلب عليها الطابع الفني أكثر من الطابع النظري ، ثم تحولت المحاسبة إلى مهنة ثم إلى علم وحاليا المحاسبة لها جانبين عملي (تطبيقي) وعملي (نظري).

وبما أن المحاسبة تعتبر علم ، فلكل علم مفاهيم أساسية ، ومبادئ حيث أن الهدف الرئيسي للمحاسبة يتمثل في توفير معلومات مفيدة للمساعدة في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات ، أما المفاهيم تتعلق بالمفردات والمصطلحات التي تستخدم في حقل المحاسبة ، ويعني بالمفهوم هو تعبير يبين بذاته ولا يحتاج إلى تفسير أو شرح في كل مرة ويستخدم للدلالة على أشياء أو أحداث تساهم في تحقيق أهداف المحاسبة ، وزيادة على ذلك نجد المبادئ و الفروض المحاسبية من أهم المعرفة الأساسية للمحاسبة³.

أ. المبادئ المحاسبية:

تمثل المبادئ المحاسبية الإطار الفكري للمحاسبة ، حيث تخضع بنود القوائم المالية للقياس والإفصاح ، فهي إطار عام يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية ، وإعداد القوائم المالية ، وهي تعميمات ومرشحات توجيهية عامة تتصف بالشمول والملائمة ، وهي كذلك قابلة للإستخدام ، وهذه المبادئ الأربعة مشتقة من الفروض المحاسبية وهي:

*مبدأ التكلفة التاريخية:

ويقصد به أن المؤسسة تسجل مختلف عناصر القوائم المالية بكلفتها الحقيقية ، وتمثل التكلفة تلك القيمة التي تم مبادلتها في تاريخ حدوثها ، وبذلك تتميز التكلفة التاريخية ، بالموضوعية ، وسهولة التحقق حيث أن الأسعار معروفة بالكامل ، ومحدودة و غير قابلة للجدل. وحسب هذا المبدأ تظهر المصروفات في قائمة الدخل مقاسة بناء على تكلفتها الأصلية ، وكذلك تظهر بنود الأصول في الميزانية بالجزء من التكلفة الأصلية الذي لم تستفد منه بعد.

¹معلومات من المديرية العامة للضرائب، البويرة.

²رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 197.

³عمر السيد حسنين، تطور الفكر المحاسبي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ، ص : 14-16.

***مبدأ الاعتراف بالإيراد:**

ويقضي هذا المبدأ بأن الإيراد يتحقق في المؤسسة حسب طبيعة النشاط ويعترف به أي يسجل بالدفاتر المحاسبية في الفترة التي يتم التحقق فيها ، ويتم الإقرار بالإيراد عند نقطة البيع وذلك لأن العملية التحصيلية قد اكتملت وانتقلت الملكية من البائع إلى المشتري وأن المبالغ من عملية المبادلة متحققة على شكل نقدي وقابلة للتحقق على شكل ذمم ولا يوجد شك في عملية التحصيل واكتمال عملية اكتساب الإيراد ، تتم بتقديم الخدمة ، أو تسليم المبيعات ، أي يوجد مبادلة حقيقية بين المنشأة و الغير .

***مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات:**

يستند هذا المبدأ إلى أن الأصول والخدمات ، قد تم استخدامها أو استنفادها ، من أجل الحصول على إيرادات محققة خلال فترة زمنية يتم مقابلتها مع إيرادات الفترة المالية الحالية ، ويعني بهذا المبدأ أن كل المصاريف التي تتعلق وترتبط بإيراد معين تتم مقابلتها واستقطاعها منه للفترة التي تحقق فيها بهدف تحديد صافي الدخل ، أي أن هذا المبدأ يشق من فرض الدورية و هذا تطبيقا للسببية (السبب والنتيجة) وذلك بربط الإيراد بنفقاته و الأحداث التي لا تخضع للسببية تعالج في قائمة الدخل.

***مبدأ الإفصاح:**

يتطلب الإعلام المحاسبي ، تزويد متخذي القرارات بالمعلومات الملائمة المؤثرة على تحديد الربح ، والمركز المالي ، وتعتبر القوائم المالية الأساسية، العمود الفقري للإفصاح ، حيث يراعى في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة ، والتبويب ، والتوحيد ، والأرقام المقارنة عن سنتين ، وكذلك المذكرات التي تشتمل على بيانات مالية غير واردة في القوائم المالية ، وتكون منشورة أسفل القوائم المالية ، كطرق تقويم المخزون ، ومعالجة مصروفات الصيانة ، والإصلاح وتحويلات العمليات الأجنبية ، وطرق الإهلاك ، و أحداث وقعت بعد إعداد الميزانية ، وكذلك التغيرات في السياسة المحاسبية¹.

ب - الفروض المحاسبية:

تتمثل أهم الفروض المحاسبية فيما يلي:

***استقلالية الوحدة الاقتصادية:**

يفترض مفهوم استقلالية الوحدة الاقتصادية بأن المشروع التجاري منفصل ومستقل عن الأشخاص الذين يزودونه بالأصول أي ملاك المشروع ، وهذا الافتراض صحيح بغض النظر عن الشكل القانوني للمنظمة التجارية لأن المعادلة المحاسبية:

¹ حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد للنشر، عمان ، الطبعة الأولى ، 2007، ص-ص : 114-

الأصول = المطلوبات + حقوق الملكية (رأس المال) أو
الأصول = الخصوم (حقوق الملكية والمطلوبات).

ما هي إلا تعبير عن مفهوم استقلالية الوحدة الاقتصادية ، حيث أن المنشأة تمتلك الأصول وتحمل المطلوبات المختلفة ، وهذا الفرض قد لا يتعلق أحيانا بالتفسير القانوني للوحدة الاقتصادية ، فمثلا لو كانت منشأة تتكون من عدة أقسام أو فروع ، فإنه في هذه الحالة يمكن إعداد قوائم مالية مستقلة ومنفصلة لكل فرع أو قسم على اعتبار أنها وحدات محاسبية مستقلة ، فضلا عن إعداد قوائم مالية للمنشأة ككل ، على اعتبار أنها وحدة قانونية مستقلة¹.

*فرض الاستمرارية:

إن وجود وتطبيق فرض الوحدة المحاسبية ، يتطلب النظر إلى أن هذه الوحدة قامت لكي تبقى لفترة غير محدودة ، وهذا يعكس توقعات الأطراف ذات المصلحة بالمشروع من جهة و ينعكس على تنظيم العمل المحاسبي و إعداد القوائم المالية من جهة أخرى ، لأن الاستمرارية ترتبط بالشخصية المعنوية المستقلة للمشروع و ليس ب حياة ملاك².

*فرض الوحدة النقدية:

أي تسجيل العمليات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا بعملة قياس وحيدة ، أما العمليات التي يكون لها تأثير مالي على القوائم المالية غير أنه لا يمكن قياسها كميًا فيتم ذكره في الملحق ، وقد ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على كل كيان أن يمسك محاسبته بالدينار الجزائري ، وتحول العمليات المدونة بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب ما هو محدد في المعايير المحاسبية .

*فرض الاستحقاق:

طبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها ، كما يتم إثبات بالدفاتر المحاسبية و الإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها .

. يتطلب أساس الاستحقاق المحاسبي الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية سواء تم دفعها أو لم يتم ، وكذلك الإعتراف بالإيرادات المكتسبة سواء تم قبضها أو لم يتم ذلك³.

¹ د نعيم دهمش، مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية ، 2005، ص38.

² دكمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص-ص: 177-178.

³ سعد بوراي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، ملتقى دولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي الوادي، ص12.

ثانيا: الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي:

بعدها يتأكد العون المدقق من توفر أدوات التدقيق التي يستخدمها في أداء مهمته يبقى عليه الانطلاق في عملية التدقيق بالإجراءات الأولية والمتمثلة في:

1. سحب الملف الجبائي من المفتشية:

الخطوة الأولى التي يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف.

يجب أن يتم التدقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة¹. يجب أن يتضمن التدقيق كل التصريحات و الإتصالات والمراسلات الموجهة إليه وحتى التسويات الجبائية المنجزة سابقا مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي ، وبعد ذلك تملأ بطاقة تتعلق بانطلاق عملية التدقيق في محاسبة المكلف بالتدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية².

2. إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة:

لا يمكن الشروع في إجراء أي عملية تدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المدقق في محاسباته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير ، مدته عشرة (10) أيام ، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار .

يجب أن يبين الإشعار بالتدقيق ألقاب وأسماء ورتب المدققين ، وكذا تاريخ وساعة أو لتدخل والفترة التي يتم التدقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعينة وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة .

في حالة استبدال المحققين ، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك .

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للإستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها يسلم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة عند بداية عملية المراقبة.

لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا³.

¹ المادة 20 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ص11.

² أنظر الملحق رقم 01 .

³ المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، ص-ص: 11-12.

ثالثا: ملء استمارات التدقيق المحاسبي:

استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المدقق بملء جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة ، وأهمية رأس المال الشركة وتطوراتها ، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة ، ويتمثلان في:

1. كشف المحاسبة:

تملاً هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية، التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة¹.

2. الحالة المقارنة للميزانيات:

هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التدقيق ، وتشمل دراسة التغييرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهلاكات ، المؤنات ، حركة العقارات، وكذا فوائض القيمة المحققة².

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير³ وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب المدققون مباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها ، لأنه قانونيا لا يسمح له بأخذ الدفاتر والمستندات المحاسبية إلى مكاتبهم إلا في حالة ما إذا طلب المكلف المعني بذلك من المدير الولائي للضرائب وهذا نظرا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بالمهمة داخل المؤسسة أو أي سبب مقنع آخر وإذا وافق المدير الولائي بالطلب يرسل له الموافقة بالقبول .

وفي هذا المطلب سيتم تناول أنواع مراقبة الدفاتر المحاسبية من حيث الشكل ثم من حيث المضمون.

أولا: التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل:

إن الرقابة الجبائية الشكلية لمحاسبة المكلف تتمثل في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف العون المدقق والخاصة بسنوات محل التدقيق، للتأكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المحاسبية الملزمة قانونيا.

¹Guide de vérificateur de comptabilité, DGI , 2001,Alger, page 31.

²IBID, page 33.

³الأجل المحدد قانونيا هو 10 أيام، وفي حالة أن المكلف لم يتم تحضير كل الدفاتر والوثائق المحاسبية، فإنه يمكن منحه مدة إضافية مقدرة ب 8 أيام طبقا للمادة 60 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية.

1- طبيعة الدفاتر والوثائق المحاسبية

أ. **الدفاتر المحاسبية القانونية:** وهي إجبارية بموجب القانون حيث ألزم المشرع مسكها من قبل المشروع التجاري، ومع أنها إلزامية فلم يتدخل المشرع في تحديد شكلها وهي تشمل:

* **دفتر اليومية:** هي دفتر تسجل فيه الوقائع المحاسبية اليومية التي تقوم بها المؤسسة ، وهو من الدفاتر التي أُجبر القانون على مسكها بشكل منتظم ويتضمن العناصر التالية:

. تاريخ العملية: يسجل في الوسط ويعني اليوم الذي تمت فيه العملية.

. أرقام الحسابات: وهي ضرورية حتى لا تتداخل الحسابات وحتى يسهل نقل (ترحيل) العملية بعد ذلك إلى حساباتها الخاصة بها.

. الحساب المدين والحساب الدائن وهما الطرفان اللذان تمت بينهما العملية.

. المبالغ: ونلاحظ أن المبلغ المدين يكتب مقابل الحساب المدين والمبلغ الدائن مقابل الحساب الدائن.

. شرح العملية أو بيانها وذلك لمعرفة طبيعة العملية التي تم تسجيلها¹.

* **دفتر الجرد:**

ويعتبر هذا الدفتر أيضا من متطلبات القانون الذي يختص بتنظيم الدفاتر التجارية ، حيث يتم التسجيل فيه تفصيليا في نهاية كل سنة مالية بيان بأرصدة المخزون السلعي آخر المدة من خامات ، و إنتاج تحت التشغيل ، وإنتاج تام الصنع والتي قد يتواجد في مخازن المنشأة، وقد تعد محاضر جرد هذه البضاعة في كشوف وقوائم مستقلة التي تعتبر بدورها متممة لدفتر الجرد².

ب. **الوثائق الختامية**

تتمثل أهم الوثائق الختامية فيما يلي:

* **الميزانية المحاسبية الختامية:**

تعرف الميزانية المحاسبية أو ما تسمى حديثا بقائمة المركز المالي بأنها "كشف أو تقرير يبين الموارد المتاحة للمنشأة ومصادر تمويل هذه الموارد في لحظة زمنية معينة أو بمعنى آخر كشف يظهر أصول وخصوم وحقوق الملكية للمنشأة في لحظة زمنية معينة. ولا بد أن يتساوى مجموع الأصول مع مجموع الخصوم + حقوق الملكية وهو ما سبق أن أطلق عليه معادلة الميزانية.

ويشتمل المركز المالي ثلاث مجموعات من الحسابات تتمثل في: أولا: الأصول، ثانيا: الخصوم، ثالثا: حقوق الملكية³.

¹ شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة ، 1997، ص-ص: 33-34.

² مكرم عبد المسيح باسيلي، مبادئ المحاسبة - رؤية معاصرة، المكتبة العصرية المنصورة، مصر، الطبعة الثانية، 2004، ص28.

³ د سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، دار الوراق للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص136.

*جدول حسابات النتائج:

وهو جدول مستنتب هو الآخر من جدول ميزان المراجعة ، ومعبر عن كيفية تشكيل نتيجة الأداء (النشاط) بحيث:

- هناك جزء منها ناتج عن المتاجرة (هامش الإجمالي).
 - وجزء آخر ناتج عن عمليات الإنتاج (القيمة المضافة).
 - وجزء آخر ناتج عن عمليات الاستغلال (نتيجة الاستغلال).
 - وجزء رابع ناتج عن عمليات خارج النشاط الأساسي للمؤسسة (نتيجة خارج الاستغلال)¹.
- ج. الوثائق الإثباتية: تتمثل أهم الوثائق التي يستند عليها المحاسب في معالجته فيما يلي:

*فاتورة البيع والشراء:

وهي القائمة التي يعدها المشروع عند بيعه البضائع للزبائن، وتعتبر هذه القائمة مستند إثبات لعملية البيع بالنسبة للبائع أو المورد بينما هي مستندات إثبات للشراء بالنسبة للمشتري، وبالتالي لا فرق في مضمون الفاتورة عند البيع أو عند الشراء إلا من حيث الجهة التي حررتها أو أعددتها، وأهم بيانات هذه الفاتورة هي إسم المشروع البائع و عنوانه و كذلك إسم الزبون و عنوانه و فيما إذا كانت فاتورة بيع نقدي أم بالأجل ، إضافة إلى رقمها وتاريخها كل ذلك في الأعلى ، وفي المتن هناك تفاصيل عن نوع البضاعة وكميتها وثمنها ، ثم توقيع الجهة المستلمة إضافة إلى توقيع الشخص المسئول عن التجهيز².

*إثبات أخرى:

نجد منها مايلي:

- العقود المبرمة بين المؤسسة والغير كعقد الملكية، الإيجار، القروض، التراخيص، الصفقات....الخ.
- إيصالات التسديد لمختلف المستحقات والمصاريف كالضرائب، الهاتف، الكهرباء، الماء، أتعاب.
- وصولات الدخول والخروج المتعلقة بحركة المخزون، وصل الطلب، وصل الاستلام.
- المراسلات الصادرة والواردة من وإلى المؤسسة المعبرة عن انشغال ما تم التطرق إليه كمراسلة الزبائن أو الموردين لتحصيل أو تسديد الديون ، مراسلة البنك لتمديد آجال القرض ، وغيرها.
- التراخيص الممنوحة من الجهات المعنية كاستغلال شيء ما أو الاستفادة من امتيازات معينة³.

2-فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية:

بما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة للوضع المالية في المؤسسة فإنها لا تكون مقبولة شكلا إلا إذا كانت تحترم

¹ أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1999، ص64.

² عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى ، 2003، ص93.

³ المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10/12/2005 الذي يحدد كفاءات تحرير الفاتورة، الجريدة الرسمية العدد 80 الصادرة بتاريخ 11/12/2005، ص80.

المعايير التالية:

أ. محاسبة منتظمة:

- تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونيا.
- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة.
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة وممضي عليها من طرف المسئول عن العملية.
- يجب مسك الدفاتر بعناية ودون تحريف.
- يجب أن تمسك بالعملة الوطنية "دج" مع احترام مبدأ المحاسبة المزدوجة.

ب. محاسبة صادقة:

ويقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة فالعون المراقب يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفتر العام ، دفتر اليومية ، بالمقارنة مع ميزان الجرد ، الدفاتر المساعدة ، اليوميات المساعدة كيميوية المشتريات ، المبيعات ، الميزانية العامة... إلخ .

ج. محاسبة مثبتة:

تكون المحاسبة مثبتة إذا استطاعت المؤسسة تبرير واثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق التبريرية¹.

ثانيا: تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون:

المقصود بدراسة المحاسبة من حيث المضمون هو قيام المدقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير و النتائج.

1. تدقيق حسابات الميزانية

تنقسم حسابات الميزانية إلى قسمين حسابات الأصول وحسابات الخصوم مما يسمح للعون المدقق أن يفحص الحسابات الرئيسية لكلا الطرفين وهذا حسب التسلسل في الميزانية:

أ. تدقيق حسابات الأصول:

تنقسم عناصر أصول الميزانية من حيث المبدأ إلى قسمين هما الأصول الثابتة (غير الجارية) والأصول المتداولة (الجارية)

*الأصول غير الجارية (الثابتة): هي تلك الأصول الموجهة للاستخدام الدائم لاحتياجات المؤسسة ، وكذا

¹Bulletin des services fiscaux, n°19, DGI, Alger, 2000, page 44-45

تلك المحتجزة لغايات استثمارية طويلة الأجل، بالإضافة إلى تلك التي لا ترغب المؤسسة أو لا تستطيع تحقيقها خلال الـ 12 شهر التالية لتاريخ نهاية سنتها المالية وهي تمثل حسابات الصنف الثاني (2) من المدونة والمشكلة أساساً من:

التشبيات المعنوية: كبرمجيات المعلوماتية والامتيازات والبراءات والرخص والعلامات.

التشبيات العينية: كالأراضي والمباني والمعدات¹...

ويمكن دراسة كل من التشبيات كما يلي:

1) التشبيات المعنوية: ح/20

هو أصل قابل لتحديد غير نقدي وغير مادي، أي التشبيات (غير الملموسة) وعلى العون المدقق التأكد من:

- أن تكون قابلة للفصل، أي يمكن فصلها عن المؤسسة ويتم بيعها، تحويلها، التنازل عنها عن طريق رخصة أو تأجيرها أو تكون محل تبادل سواء بطريقة منفردة أو في إطار تعاقدية مع أصل أو خصم مرتبط.
- أن تكون منشأة بموجب حقوق تعاقدية وحقوق أخرى مكافئة، سواء كانت هذه الحقوق قابلة للتنازل عنها أو حقوق أخرى والتزامات².

2) التشبيات العينية: ح/21

هو أصل عيني تحوزه المؤسسة (الكيان) من أجل إنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والإستعمال لأغراض إدارية، أي يساعد المؤسسة في القيام بعملياتها التشغيلية (إنتاج واستغلال) وهي تتمتع بطول العمر الإنتاجي أن تستغرق مدة استعمالها إلى بعد السنة المالية.

- يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستعملة تماماً في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات على شكل تشبيات.
- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تشبيات إذا كان استعمالها مرتبطاً بتشبيات عينية أخرى، وكانت المؤسسة (الكيان) تعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.
- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

ومن حيث التقييم، فإنه تدرج هذه التشبيات في حساباتها الخاصة المفتوحة وفقاً لمدونة الحسابات، بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، متضمنة كافة تكاليف الاقتناء التي تكبدتها المؤسسة لوضعها في أماكنها، وكذا الرسوم المسددة والتكاليف المباشرة الأخرى، أما تلك المتعلقة بالمصاريف العامة والمصاريف الإدارية

¹ دكتور عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقاً للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص-ص: 43-44.

² دكتور عاشور، نفس المرجع السابق، ص94.

ومصاريف انطلاق الأشغال، فلا تدرج ضمن هذه التكاليف وإذا تم إنجاز التثبيت ذاتيا فإن تكلفته تتضمن تكلفة العتاد واليد العاملة وتكاليف الإنتاج الأخرى.

علاوة على ما سبق يمكن إضافة تكلفة تفكيك أي إنشاءات عند انقضاء مدة الانتفاع بها، أو تكلفة تجديد موقع أو إعادته إلى ما كان عليه، إلى تكلفة إنتاج التثبيت المعني أو تكلفة اقتنائه إذا كان ذلك يشكل إلزاما للمؤسسة¹.

***الأصول الجارية: (المتداولة):** وهي تلك الأصول التي تمثل موضوع عمل المؤسسة التي تنتظر منها إمكانية التحقيق (بيعها أو استغلالها) ضمن إطار الدورة الاستغلالية العادية. أي يتوقع أن يتحقق نقدا أو تحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية.

وكذلك عندما يحتفظ بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة (مخزونات)، أو على المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال الإثني عشر شطرا، أو عندما يكون نقدا أو أصلا معادلا للنقد ولا توجد قيود على استعماله ويتمثل في:

- حسابات الصنف الثالث "المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ".

- الحسابات المدينة للصنف الرابع "حسابات الغير" كالعلماء والمدنيين الآخرين.

- الحسابات المدينة للصنف الخامس "الحسابات المالية" كالقيم المنقولة للتوظيف وحسابات النقديات والتحويلات الداخلية والأدوات المالية المشتقة².

***تدقيق حسابات المخزون:**

تعتبر المخزونات بشكل عام (المخزونات وقيد التنفيذ) من أهم العناصر المستخدمة داخل المؤسسة الإقتصادية مهما كان مجال نشاطها، كما تعتبر العنصر السلعي في الأصول الجارية، والتي تعبر عن موضوع نشاط المؤسسة من خلال قسطها الأكبر، ويمكن اعتباره ضمن حسابات الصنف الثالث وفقا لمدونة حسابات النظام المحاسبي المالي، وكذا آليات سيرها و معالجتها محاسبيا ، مع دراسة مختلف العمليات الشائعة و المتعلقة بعملية البيع و الشراء ، ثم إدراج موضوع العلاقات التجارية بشكل عام ، كما يتميز به من ارتباط بالمخزونات وعمليات البيع والشراء³ ، أما أهم إجراءات تدقيق هذه الحسابات تتلخص في:

- التأكد من أن المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير.

- فحص إذا ما كانت التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر الموردين والزبائن تتطابق مع دفاتر المؤسسة.

- التأكد من تحقق المعادلة: مخزون أول المدة + مشتريات = مخزون آخر المدة + مبيعات، ومطابقتها مع مخزون

¹ دكتور عاشور ، نفس المرجع أعلاه ، ص-ص : 99-100.

² دكتور عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 44.

³ دكتور عاشور، نفس المرجع السابق ، ص-ص : 133-134.

يوم التدخل¹.

***- تدقيق حسابات المدينون:**

- على العون المدقق التأكد من أن التصريحات الخاصة بحقوق المؤسسة لدى الغير ، وعلى المكلف بالضريبة المطالبة بتسوية مستحقاته حتى من المسير أو الشركاء ، أما أهم إجراءات التدقيق تنحصر في:
- فحص الاستثمارات المالية التي بحوزة المكلف والتأكد من صحتها بطلب مصادقات من الجهة المعنية.
- التأكد من معالجة المحاسبية عند التنازل على السندات وما ينجم عنها من ناقص قيمة أو فائض قيمة.
- التأكد من صحة المبالغ المسجلة في الحسابات الجارية للشركاء وهذا بتوفر الوثائق الإثباتية، أما المبالغ المقدمة للشركاء تعتبر أغلبها مداخيل موزعة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.
- التأكد من صحة تسجيل الرسوم القابلة للاسترجاع وهذا بمقارنة الرسوم المحصلة والرسوم المستحقة.
- التأكد من المعالجة المحاسبية لتسيقات الاستغلال حفاظا على مبدأ استقلالية الدورات، أما مصاريف رهن التخصيص يجب أن يتم تسويتها عند نهاية كل دورة مالية.

***- تدقيق حسابات النقدية:**

- تتكون النقدية من السيولة التي بحوزة المؤسسة وغالبا ما تنحصر في حساب البنك، الحساب الجاري البريدي وخزينة الصندوق، أما إجراءات التدقيق الخاصة بهذه الحسابات يتمثل أهمها في:
- مقارنة الرصيد المستخرج من الحسابات البنكية والبريدية لدى المؤسسة مع نظيره المعلن من طرف البنك أو البريد².

- متابعة جميع التسيقات مع طلب تبريرها ، خاصة إذا كانت نقدا.
- تدقيق الصندوق ومجموع المقبوضات نقدا يوما بيوم ، والتأكد من أن رصيد الصندوق موجب³.

ب. تدقيق حسابات الخصوم:

- يعني بالخصوم هي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية ، والتي تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة وتمثل منافع اقتصادية ، وتنشأ عموما نتيجة التزامات أو عقود قابلة للتنفيذ قانونا بواسطة الدائن مثل حسابات الدفع وأوراق الدفع والأجور والفوائد... الخ . وتنشأ بعض الالتزامات بنص القانون مثل الضرائب.
- وتنقسم عناصر الخصوم إلى صنفين:
- *الخصوم الجارية:** نقول أنها جارية في الحالتين التاليتين:

¹ ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش، (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2002، ص87.

²Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, page62.

³ ونادي رشيد، مرجع سبق ذكره، ص87.

- عندما يتوقع تسديدها وتسويتها باعتبارها التزامات أثناء الدورة الاستغلالية (التشغيلية) العادية للمؤسسة.
- عندما تستحق التسديد خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية الختامية.
- ***الخصوم الغير جارية:** يجب تصنيف جميع الخصوم الأخرى على أنها خصوم غير جارية ، لا سيما تلك الخصوم طويلة الأجل الحاملة للفوائد حتى ولو كان جزء منها قابل للتسديد خلال الإثني عشر شهرا إذا:
 - كان الاستحقاق الأساسي لها أكبر من 12 شهرا.
 - تتوقع المؤسسة إعادة التمويل على الأمد البعيد.
 - توقع المؤسسة مؤكد من خلال اتفاق تمويل أو إعادة تمويل نهائي قبل غلق الحسابات (المصادقة على الكشوف المالية)¹.

*تدقيق حسابات الأموال الخاصة:

- وتتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل الملك أو المالكين ، وتتجسد في عدة حسابات من بينها رأس المال ، الاحتياطات ، النتائج قيد التخصص ، مؤونة الأعباء والخسائر . ومن هنا فعلى المدقق التأكد من أن:
- الزيادات والتخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية.
 - الاحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.
 - العمل على كشف المؤونات غير المبررة والتي تشتغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف.

*تدقيق حسابات الديون:

- هي مجمل التزامات المؤسسة الناجمة من علاقاتها مع الغير، حيث أن المحقق يعمل على التأكد بأن هذه المبالغ المقيدة في هذا الحساب مطابقة للحقيقة فمثلا:
- التحقق من مصدرها مهما كان نوعه ، فيجب تبريرها بعقد موثق للدين يتبين قيمته مدته.
 - التأكد من القروض الممنوحة ليست وهمية، وهذا بمطابقة هذه الحسابات بالفواتير و الكشوفات².

2. تدقيق حسابات التسيير:

- بعد القيام بتدقيق حسابات الميزانية على العون المدقق أن يتأكد من صحة التسجيلات المحاسبة التي تتضمنها حسابات التسيير بصنفيها المصاريف والإيرادات وحسابات النتائج ، وهذا بهدف كشف التجاوزات والإغفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة خاصة في تضخيم المصاريف أو تخفيض الإيرادات ، والتي سيتم ذكرها في ما يلي:

¹ دكتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 43-45.

² شبايكي سعدان، مرجع سبق ذكره، ص138.

أ. حساب التكاليف

- وتتمثل في جميع النفقات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف إنجاز مهامها، لذا فالمدقق الجبائي يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات ومن بينها :
- حساب البضائع المستهلكة وهذا بهدف تحديد القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة.
 - حساب نفقات المستخدمين للتأكد من أن كل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين بالمؤسسة.
 - حساب النفقات المالية للتحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا من القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية¹.

ب. حسابات الإيرادات

- وتشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستسلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها ، بالإضافة إلى إيرادات المتأتية دون مقابل، وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها.
- حيث أن على العون المدقق أن يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات مثل:
- حساب مبيعات البضاعة والإنتاج المباع بمراقبة الوثائق من فواتير البيع، المخزون المتبقي، وكذا التسديد من طرف الزبون.
 - حساب الإنتاج المخزن وهذا بمجرد ما هو داخل المخزن ومقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة.
 - حساب الخدمات المقدمة وهذا بمراقبة فاتورة الخدمة والتمن المقبوض لإجراء المقارنة بينهما².

ج. حساب النتائج:

- يتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة وهامش الربح
- ***القيمة المضافة:** تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات وتحسب نسبة القيمة المضافة بالطريقة الموالية:

$$\text{نسبة القيمة المضافة} = 100 \times \frac{\text{المضافة القيمة}}{\text{رقم الأعمال (الخدمات+الانتاج)}}$$

إذ تمثل هذه النسبة مقدار القيمة المضافة المحقق بالنسبة لرقم الأعمال لمعرفة مدى تطورها خلال السنوات الأربع الخاضعة للتحقيق.

***هامش الربح:** ويتم تحديده بالطريقة التالية:

$$\text{هامش الربح الخام للمشتريات} = 100 \times \frac{\text{الخامالربح}}{\text{ثمن تكلفة البضاعة المباعة}}$$

يعتبر هامش الربح الخام للمشتريات عن قيمة الربح الخام بالنسبة لثمن تكلفة البضاعة المباعة.

¹شبايكي سعدان، نفس المرجع أعلاه ، ص138.

²شبايكي سعدان، نفس المرجع السابق ، ص186.

$$\text{هامش الربح الخام للمبيعات} = \frac{\text{الربح الخام}}{\text{المبيعات}} \times 100$$

أما بخصوص حساب الربح الخام فإنه يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة

- بالنسبة للأنشطة التجارية:

الربح الخام = المبيعات - (المشتريات ± تغيرات المخزون)

- بالنسبة للأنشطة الصناعية:

الربح الخام = (المبيعات ± المنتجات المخزنة) - (مشتريات للمواد الأولية ± تغيرات المخزون).

- بالنسبة لأنشطة تآدية الخدمات:

الربح الخام = رقم الأعمال - الأعباء المباشرة.

إن كل هذه النسب والمؤشرات السابقة الذكر تسمح للمكلف من تكوين نظرة عامة حول وضعية المؤسسة وظروف تسييرها¹.

المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي

إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، مع التدقيق المحاسبي للدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا، تمكن العون المدقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإنه ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة ثم إنهاء عملية التدقيق الممتلة في التقرير النهائي المحرر من طرف العون المدقق كخلاصة للعمل المنجز.

أولا: تقييم محاسبة المكلف بالضريبة:

عند إتمام المرحلة الميدانية من عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المدقق بتقييم محاسبة المكلف بأن يتم قبولها شكلا ومضمونا أو يتم رفضها حسب القواعد القانونية المعمول بها وحسب حجم الضرر الذي ألحق بامتيازات الخزينة العمومية.

1- قبول المحاسبة:

يتم قبول المحاسبة إلى عدة شروط يجب أن تتحلى بها محاسبة المكلف وهي:

- المحاسبة تكون منتظمة من حيث الشكل، وهذا راجع إلى أن الدفاتر المحاسبية مطابقة للنصوص القانونية وتكون ملتزمة بتطبيق قواعد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- المحاسبة مقنعة أي أنها مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق الإثباتية الكافية وحتى السجلات المساعدة.
- المحاسبة صادقة، كون الإغفالات و الإهمالات والتجاوزات المسجلة تكون طفيفة وغير خطيرة.
- وعليه إن قبول محاسبة المكلف من قبل العون المدقق يمكن أن تتصف إلى مستويات.

¹Guide de vérificateur de comptabilité, page : 116.

أ. قبول صريح:

يقصد بالقبول الصريح اعتراف المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائيا من طرف المحقق ، وفي هذه الحالة تأخذ الإدارة بهذا الأساس ولا يمكنها الرجوع فيه، غير أنه وفي حالة ثبوت استعمال مناورات تدليسية أو إعطاء معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق (وهنا يقع عبء الإثبات على الإدارة) ، فإنه يمكن للإدارة الرجوع فيه¹.

ب. قبول نسبي:

أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المدقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي والمقصود به أن يكون اتصال بينه وبين المكلف للنقاش وإبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة ، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم ، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي ، مع منحه مدة أربعين (40) يوما للرد على هذا التقويم².

2. رفض المحاسبة:

قد يخلص للعون المدقق إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء والتجاوزات الموجودة فيها ، أو حتى عدم احترامها لأدنى الشروط القانونية وهذا من أجل حماية المكلف من تعسف وتمادي العون المدقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة ، فقد نصت المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على الحالات التي يتم فيها رفض المحاسبة من طرف الإدارة والتأسيس التلقائي للضريبة وهذه الحالات هي:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري ولشروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المتبع.
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة³.

ثانيا: نهاية التحقيق:

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق ، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي ، وفي ما يلي سيتم ذكر المراحل التي يعتمد عليها العون المدقق في هذه المرحلة أي مرحلة نهاية التدقيق .

¹ العيد صالح، مرجع سبق ذكره، ص46.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص17.

³ العيد صالح، مرجع سبق ذكره، ص-ص : 47-48.

1 . مرحلة نهاية التدقيق:

هناك مرحلتين أساسيتين وهما إبلاغ المكلف بنتائج التدقيق ثم تعقبه المرحلة الثانية و هي كتابة التقرير النهائي ، وفيما يلي تفصيل لكلا المرحلتين:

***إبلاغ المكلف بنتائج التدقيق:**

تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتدقيق بنتائج الرقابة الجبائية حتى وإن لم يكن هناك تقويم ، ويتم هذا الإبلاغ على مرحلتين:

. الإبلاغ الأولي: يجب أن يكون هذا إشعار مفصلا جيدا أو مصاعغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته ، ويتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصا مع وصل الاستلام ، إضافة على ذلك من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية ، أي يقوم العون المدقق من خلاله توضيح التعديلات والتقويمات المنجزة خلال فترة التدقيق . وقد حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوما لتلقي رد المكلف على إبلاغ الأولي والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف¹.

***الإبلاغ النهائي:** عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما:

- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية بعد 40 يوما المحددة ، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها ، والعون المدقق ليس مسئول عن إعلام المكلف ، لأنهم يعتبرونه قبولا ضمنيا من قبل المكلف.

- المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا ، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج التدقيق ، أو الاعتراضات على الأسس المعدلة.

وبعد دراسة هذه الملاحظات ، والاعتراضات من طرف المدققين ، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المدققين أن يعلموا المكلف ، وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي ويجب كذلك أن يكون مفصلا بشكل جيد.

أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات والأسس الجديدة للضريبة فإنه يعد قبولا صريحا ويصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا ، ولا يمكن الإدارة الرجوع فيه ، كما لا يمكن للإدارة الرجوع فيه ، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة².

2 . كتابة التقرير النهائي:

عند نهاية عملية التدقيق في محاسبة المكلف يقوم العون المدقق بإعداد بطاقة المراقبة³ لكل الأوعية الضريبية

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 17-18.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص18.

³ أنظر الملحق رقم 02 .

المدقق فيها ، وهذا بهدف إنهاء عملية التدقيق والتي بموجبها يتم ملء بطاقة نهاية أشغال التدقيق¹ ، وبعد ذلك على العون المدقق أن يقوم بتلخيص كل ما جرى من أحداث وإجراءات عن عملية التدقيق في استمارات خاصة وهي البطاقة التلخيصية والتقرير النهائي لعملية التدقيق في محاسبة المكلف.

. البطاقة التلخيصية:

تعتبر هذه البطاقة التلخيصية استمارة خاصة بالإدارة الجبائية ذات أربعة (4) صفحات والتي تحتوي على كل المعلومات والأرقام والمبالغ المتعلقة بعملية التدقيق مع إعداد جدول يمثل الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم المستحقة والتي على أساسها يتم إصدار الورد الفردي من طرف مكتب إصدار الجداول الضريبية والتي تسلم نسخة منه لقباض الضرائب من أجل التحصيل الفوري².

. التقرير النهائي لعملية التدقيق:

يعتبر التقرير المتعلق بعملية التدقيق في محاسبة المكلف آخر استمارة يملؤها العون المدقق والذي يضم كل الوثائق المذكورة سابقا ، الملاحق المرفقة ، على شكل عدة نسخ ، لترسل منها إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية الأبحاث والمراجعات ، ويتم الاحتفاظ بنسخة منها لدى رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات ، أما التقرير في حد ذاته يمثل استمارة صادرة من الإدارة الجبائية كوثيقة رسمية تتضمن وجه التقرير وأربعة (04) صفحات تعالج كل منها مجال معين:

* **وجه التقرير:** ويضم رقم القضية المتعلقة بالتدقيق في المحاسبة الهوية الجبائية الكاملة للمكلف الخاضع للتدقيق في المحاسبة مع ذكر فرقة التدقيق ، الإسم ، اللقب ، الرتبة الخاصة بالعون... الخ .

* **عموميات عن المكلف :** و تتضمن الطبيعة القانونية مع تاريخ الإنشاء أو التحويل إلى الطبيعة الحالية ، تعيين الإسم والعنوان الشخصي لصاحب المؤسسة أو مسير الشركة ، مع ذكر أسماء وحصص الشركاء المساهمين و عناوينهم.

* **إجراءات التدقيق:** التي تكون مرفقة بالإثباتات اللازمة .

* **إفقال عملية التدقيق ،** مع ذكر حجم التجاوزات والمناورات التدليسية ، وكل المعلومات والمرفقات المتعلقة بتسيير الملف الجبائي من طرف المفتشية ، كما نجد مكان مخصص لملاحظات رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات ونائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية.

* **مراقبة التدقيق في المحاسبة:** هذا المجال مخصص للمديرية الجهوية والإدارة المركزية لإبداء رأيهم حول عملية التدقيق ثم نجد رد المدير الولائي والقرار للمديرية الجهوية أو المركزية في ذلك³.

¹ أنظر الملحق رقم 03 .

² أنظر الملحق رقم 04 .

³ أنظر الملحق رقم 05 .

خلاصة الفصل

التدقيق مفهوم أوسع و أشمل و أعقد من المراجعة ، المحاسبة ، المراقبة و الفحص ، ظهر بسبب انفصال الملكية عن التسيير من خلال نظرية الوكالة و التي انبثقت عن نظرية العقود ، كما ازداد الاهتمام بالتدقيق خاصة بعد سلسلة من الهزات التي ضربت أكبر الشركات العالمية المقيدة في أشهر أسواق المال العالمية .

تطبيقات أو مراحل التدقيق في الغالب واحدة لا تختلف مهما كان نوع و حجم المؤسسات ، وللتدقيق تقنيات ووسائل تمكنه من الحصول على أدلة إثبات بالاعتماد على معايير متعارف عليها تتميز بالتطور المستمر .

ومن خلال الممارسة الميدانية للتدقيق ، ظهرت جملة من التحديات و التساؤلات التي لم يعد التدقيق الكلاسيكي قادرا على حلها ، نتيجة للتطور التكنولوجي الهائل ، الذي كان السبب الرئيسي في ضبط و ترقيع مهنة التدقيق على ضوء بيئة الأعمال الجديدة في شتي أنحاء العالم .

يعد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي و التأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين ، كما أن هذه الوسيلة تستخدم في تنقيح و تطهير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي و التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الإغفالات و التجاوزات المستعملة سواء بقصد أو دون قصد من طرف المكلفين بالضريبة ، أما هذه الوظيفة المقدمة للأعوان المدققين و المؤهلين قانونا تحتوي على عدة مراحل و إجراءات عملية تصنف إلى ثلاثة مراحل " المرحلة التحضيرية ، الميدانية و الختامية " و على العون المدقق الإلتزام بكل المراحل و الإجراءات لأنها تمثل ضمانات ممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية .

ولكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق قبل البدء في عملية التدقيق التحكم في أدوات التدقيق و هذا من خلال الإلتزام بدليل المدققين المحاسبة ، القوانين الجبائية و تحيينها ، المبادئ و الفروض المحاسبية على أن تكون مطابقة للنصوص القانونية، وبعدها يتم فحص المحاسبة من حيث المضمون بالارتكاز على الحساب الأساسي الممثل في رقم الأعمال بمختلف أشكاله الممارسة ، نشاط تجاري أو صناعي أو خدمي .

الفصل الثالث:

دراسة حالة مديرية

الضرائب لولاية البويرة

تمهيد

يتطلب فحص مدى صدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أن يلتزم بنصوص القوانين الجبائية و عدم الإخلال بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وعلى العون المدقق القيام بإجراء عملية التدقيق في محاسبة المكلف بهدف التمكن من معرفة مدى صحة تلك التصريحات .

وعليه تم اعتمادنا في معالجة البحث على المزج بين المنهج الوصفي و التحليلي ، وهذا بتخصيص هذا الفصل الأخير للقيام بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية البويرة ، و بالتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابع لها مديرية الأبحاث و المراجعات لتسليط الضوء لكل متطلبات البحث في المجال التطبيقي .

و من خلال هذه الدراسة الميدانية تم إسقاط الدراسة النظرية من هذا النوع على المجال التطبيقي في ميدان الرقابة الجبائية بالاعتماد على مؤسسة واحدة .

كما تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث و هي :

المبحث الأول : تقديم المديرية الولائية للضرائب بالبويرة .

المبحث الثاني : دراسة حالة تطبيقية .

المبحث الثالث : تحليل و تفسير النتائج .

المبحث الأول: تقديم حول المديرية الولائية للضرائب

في هذا المبحث سنعرف المؤسسة المستقلة و المتمثلة في مديرية الضرائب لولاية البويرة ، وذلك من خلال الإطلاع على هيكلها الإداري التنظيمي ، إضافة إلى عرض أهدافها الأساسية و المهام المخولة إليها و المديريات الفرعية التابعة لها و مهام مكتبها .

المطلب الأول : نشأة المديرية وهيكلها الإداري

أولاً: نشأة المديرية

تأسست المديريات الولائية للضرائب ومن بينها مديرية الضرائب لولاية البويرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتضمن لتنظيم واختصاصات المصالح الخارجية للمديرية الجبائية المعدل والمتمم.

وتتضمن هذه المديرية خمس (5) مديريات فرعية هي:

* المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

* المديرية الفرعية للتحصيل.

* المديرية الفرعية للمنازعات.

* المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

* المديرية الفرعية للوسائل.

و بالإضافة إلى 11 مفتشية و 23 قابضة منها 8 قابضات للتحصيل و 15 للتسيير.

ثانياً: الهيكل الإداري للمديرية

تتضمن المديرية العامة للضرائب تسع (9) مديريات جهوية هي:

1 _ المديرية الجهوية للضرائب الشلف.

2 _ المديرية الجهوية للضرائب بشار.

3 _ المديرية الجهوية للضرائب البليدة.

4 _ المديرية الجهوية للضرائب الجزائر.

5 _ المديرية الجهوية للضرائب سطيف.

6 _ المديرية الجهوية للضرائب عنابة.

7 _ المديرية الجهوية للضرائب قسنطينة.

8 _ المديرية الجهوية للضرائب ورقلة.

9 _ المديرية الجهوية للضرائب وهران .

وتتضم كل مديرية جهوية هي الأخرى مديريات ولائية ، فالمديرية الجهوية لسطيف تضم خمس مديريات ولائية وهي:

أ _ المديرية الولائية للضرائب سطيف.

ب _ المديرية الولائية للضرائب بجاية .

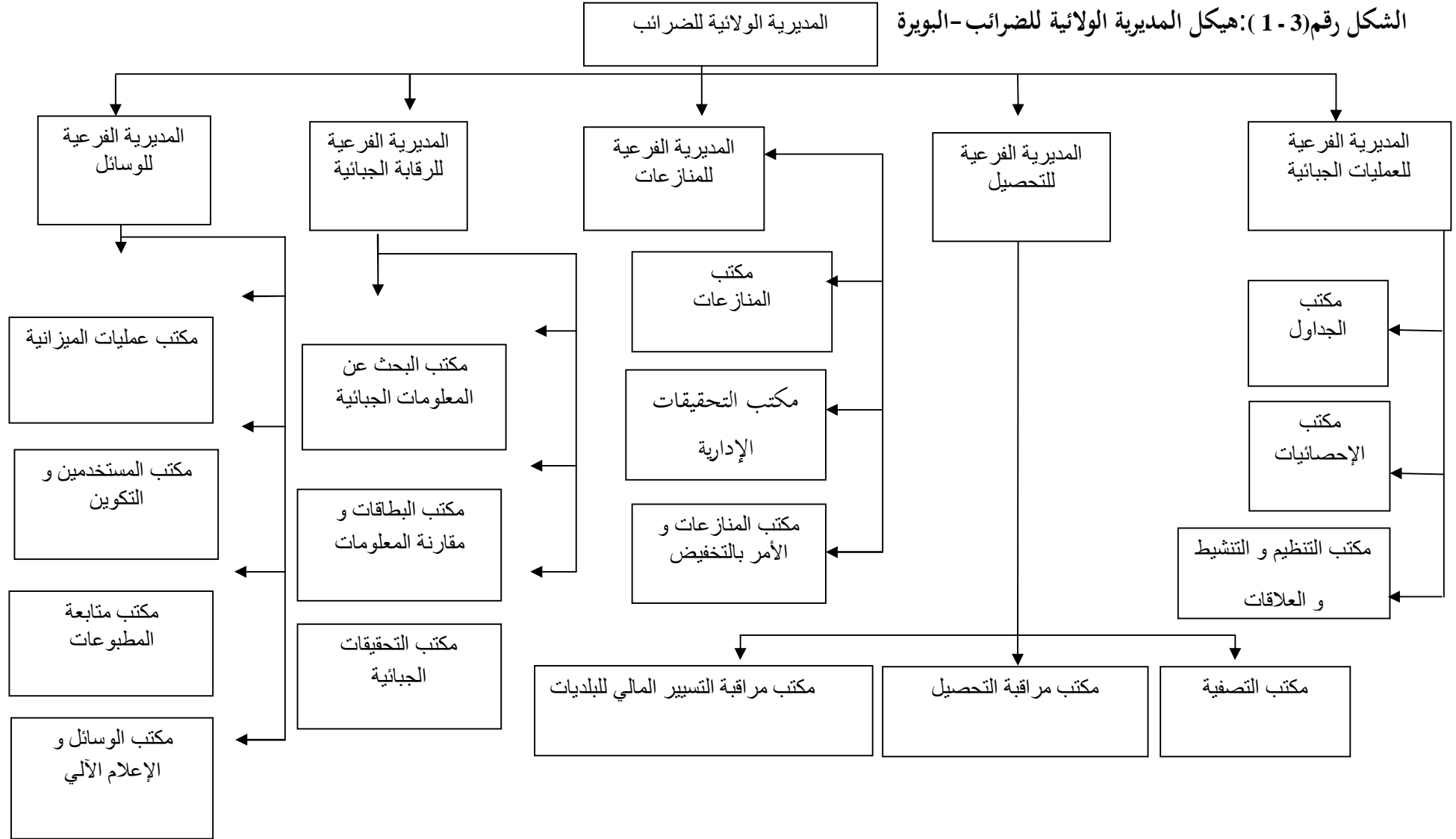
ج _ المديرية الولائية للضرائب البويرة.

د _ المديرية الولائية للضرائب برج بوعرييج.

هـ _ المديرية الولائية للضرائب المسيلة.

وكما سبق ذكره فمديرية الضرائب لولاية البويرة تضم خمس مديريات فرعية وهذا ما يظهره المهرم الإداري للمديرية العامة للضرائب المبين في الشكل التالي .

الشكل رقم (3-1): هيكل المديرية الولائية للضرائب-البويرة



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات مسؤول التربص بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، فترة التربص 2014 .

المطلب الثاني: مهام المديرية

إن المديرية الولائية المتواجدة على مستوى الوطن لها أهداف مشتركة ومهام مسطرة عليها من طرف المديرية المركزية ، يجب القيام بها على أحسن وجه.

ففيما يخص الأهداف الأساسية للمديرية نجد : تحقيق أو تنفيذ السياسة المالية للبلاد و تزويد ميزانية الدولة والميزانية المحلية بالأموال عن طريق تحصيل الضرائب .

أما فيما يخص المهام فهي تنقسم حسب التقسيم الفرعي للمديرية أي حسب المديرية الفرعية التابعة لها ومكاتبها.

فحسب المادة 39 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 18/14 الموافق ل 12 جوان 1998 المحدد للنطاق الإقليمي وتنظيم اختصاصات المديرية الجهوية و الولائية للضرائب ، نجد أن مديرية الضرائب لولاية (البويرة) تضم خمس مديريات فرعية:¹

* المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

* المديرية الفرعية للتحصيل .

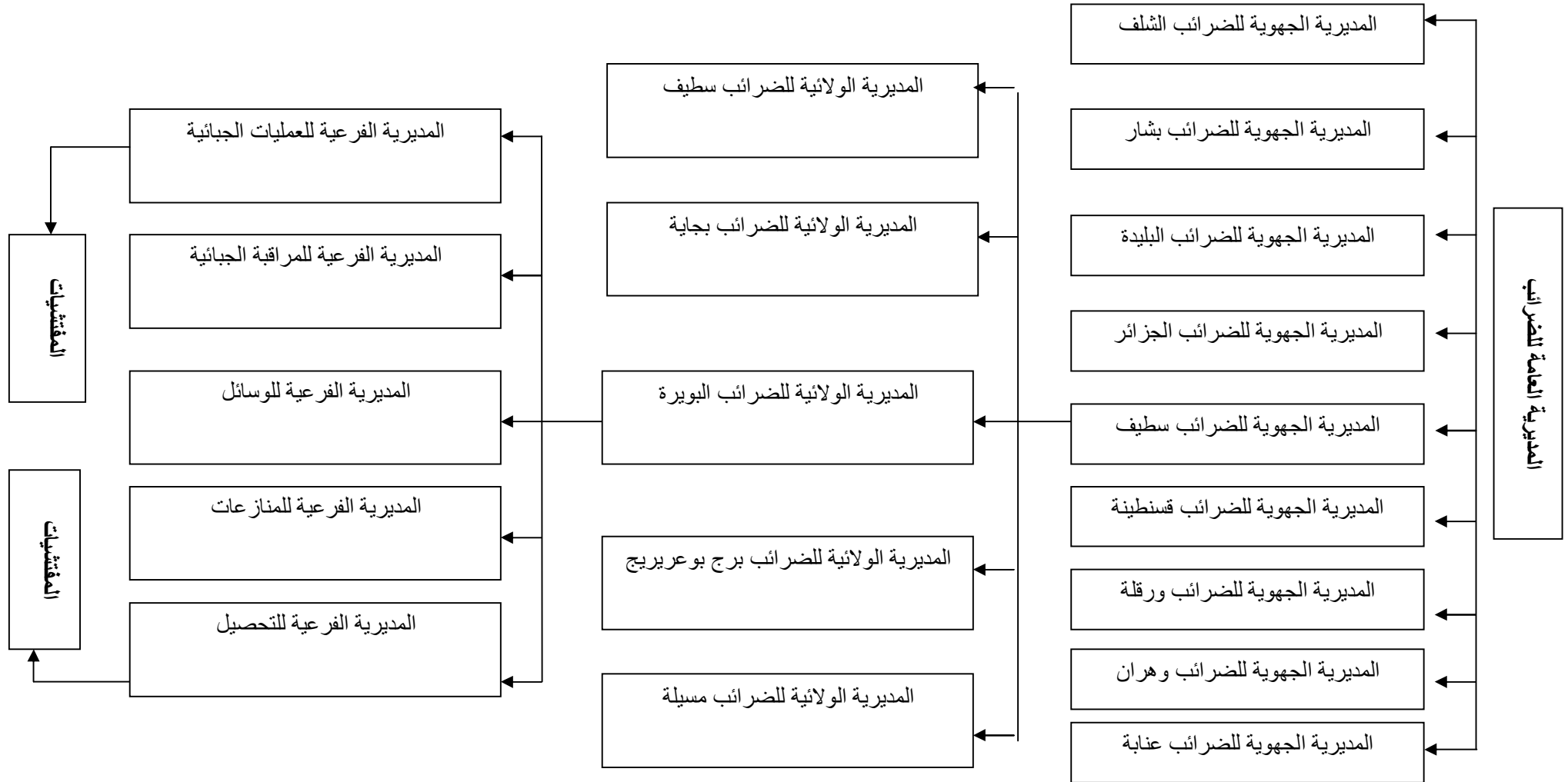
* المديرية الفرعية للمنازعات.

* المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية .

* المديرية الفرعية للوسائل .

¹ المادة 41 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل : 12 جوان 1998 .

الشكل رقم (3-2) : مهام المديرية الولائية للضرائب . البويرة .



المصدر : المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية . البويرة .

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

حسب المادة 40 من القرار السابق فالمديرية الفرعية للعمليات الجبائية تضم ثلاثة مكاتب هي : مكتب الجداول ، مكتب الإحصائيات ، مكتب التنظيم و التنشيط و العلاقات العامة.

1. مكتب الجداول:

تنص المادة 41 من نفس القرار السابق على أن مكتب الجداول يكلف ب:¹

* المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم ، ومن طرف مركز الإعلام الآلي ، المصادقة وتحصيل الجداول ، وتسعيرة المطبوعات وسندات التحصيل الإضافية الفردية أو الجماعية مؤسسة من طرف المفتشيات ومصالح التحقيقات المحاسبية .

* مراقبة و إعطاء الجداول التلخيصية (40) الصيغية التنفيذية و دعمها بإشعارات التبليغ ج 9 ، المطابقة لها ، المحافظة و تحسين دفاتر مسح الأراضي ، استلام وترتيب الجداول العامة ، إعادة وتسليم نسخ ثانية من الناذرات و تحضير و تبليغ الجماعات المحلية بالعناصر الضرورية للقيام بعملية إعداد الميزانيات الأولية .

2- مكتب الإحصائيات:

تنص المادة 42 من نفس القرار على أن مكتب الإحصائيات يكلف ب:²

* إستلام المعلومات الإحصائيات الدورية المتعلقة بالوعاء و التحصيل المقدمة من طرف الهياكل الأخرى للمديرية الجهوية .

* جمع الحالات الإحصائيات الدورية 2، 33، 36، 37، 40، 39 و إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة قصد تثبيتها و إعداد و إبلاغ الجماعات المحلية و الهيئات المعنية بالمعلومات الجبائية الضرورية لتحضير ميزانيتها.

* غير أنه بالنسبة للولايات التي تنظم عدة مديريات للضرائب فإن عملية تبليغ المعلومات الخاصة بميزانية الولاية تكون من اختصاص المديرية الجهوية و ذلك على أساس المعلومات المقدمة من طرف هذه المديريات .

¹ المادة 41 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998 .

² المادة 42 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998 .

3- مكتب التنظيم والتنشيط و العلاقات العمومية:

تنص المادة 43 من نفس القرار على أن مكتب التنظيم والتنشيط و العلاقات العمومية يكلف ب: ¹

* توزيع التعليمات و المناشير والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية و المديرية الجهوية و المتعلقة بتطبيق التشريع و التنظيم الجبائي .

* تنسيق أشغال تحديد إجراءات تحديد أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين و الخاضعين للضريبة التابعين للنظام الجزائي و السهر على احترام آجال إصدار الضريبة من قبل مفتشيات الوعاء في مجال الضريبة و الرسوم التي تتم معالجتها من طرف مركز الإعلام الآلي و متابعة و مراقبة وتنفيذ وإنجاز برنامج عمل مفتشيات الوعاء فيما يخص الرقابة العميقة للملفات الجبائية وللإحصاء الدوري و التدقيق و المراقبة للتنسيق العوامل ونسب الأرباح و الخسارة و التلف الصناعي أو التوزيع واستقبال و إعطاء المعلومات الخاصة بالتشريع و التنظيم الجبائي للمكلفين بالضريبة.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل

حسب المادة 44 من نفس القرار فالمديرية الفرعية للتحصيل تضم ثلاثة مكاتب هي: ²

* مكتب مراقبة التحصيل .

* مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العمومية المحلية.

* مكتب التصفية.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات

تبعا للمادة 48 من نفس القرار فالمديرية الفرعية للمنازعات الفرعية للمنازعات تضم ثلاثة مكاتب هي:

* مكتب الشكاوى.

* مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن.

* مكتب التبليغ و الأمر بالتخفيض .

¹ المادة 43 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998 .

² المادة 44 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998 .

1_ مكتب الشكاوى:

تنص المادة 49 من نفس القرار أن مكتب الشكاوى يكلف ب:¹

* تلقي ودراسة و البث في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الضرائب أو عند التحقيق و المحاسبة و مراقبة الأسعار و التقييمات في المجال التسجيل .

* تلقي ودراسة و البث في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الزيادات و العقوبات و تعويضات التأخر التي تطبقها قابضات الضرائب .

* تلقي ودراسة و البث في الطلبات الرامية إلى استعادة الضرائب أو الرسوم أو الحقوق المدفوعة نقدا ، سواء كان على أثر تصريح أو الدفع مسبق أو اقتطاع من المصدر واقتراح كل تدبير من أنه المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

2_ مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن:

تنص المادة 50 من نفس القرار أن مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن يكلف ب :

* تلقي ودراسة الطعون المشكلة ضد القرارات في مجال المنازعات و عرضها على لجان المنازعات المختصة .

* تلقي ودراسة طلبات الإحتجاج على الزيادة التي مست الأسعار أو التهريب المصرح بها في مجال التسجيل و عرضها على لجنة المصالحة قصد البث والحكم فيها .

* تلقي ودراسة الطلبات المقدمة من طرف محصلي الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إلغاء الأقساط الضريبية و الرسوم الغير قابلة للتحصيل أو الإعفاء من المسؤولية أو التأجيل في دفع أقساط الضرائب و الرسوم غير المصفاة في الآجال المقررة قانونا و عرضها على لجنة الطعن الولائي المختصة قصد البث و الفصل فيها.

* تلقي ودراسة الطلبات الرامية إلى تخفيض الضرائب المفروضة من طرف مفتشيات الضرائب إثر التحقيق في المحاسبة أو مراقبة الأسعار وكذا إعادة التقويم في مادة التسجيل أو إلغاء الزيادات أو الغرامات و غرامات التأخير المطبقة على الوعاء الضريبي أو التحصيل و عرضها على لجان الطعن الولائي المختصة للبت فيها .

* الدفاع عن الإدارة الجبائية أما الهيئات القضائية المختصة ، فيما يتعلق بالاحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية ، تأسيس الطعون الخاصة بالاستئناف أمام الهيئات القضائية المختصة ، ضد

¹ المادة 49 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الاول 1418 الموافق ل : 12 جوان 1998 .

القرارات و الأحكام التي ليست في صالح الإدارة الجبائية الصادرة عن الغرف الإدارية و المحاكم الإدارية التي تفصل في المسائل الجبائية و اقتراح كل تدبير أو إجراء من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات المتعلقة بالمنازعات.

3 _ مكتب التبليغ و الأمر بالتخفيض:

تنص المادة 51 من نفس القرار أن مكتب التبليغ و الأمر بالتخفيض يكلف ب:¹

*تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية .

* تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن لجان الطعن .

* تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المحاكم التي بثت و فصلت في المجال الجبائي و في إطار الإجراءات المدرجة أمام الهيئات القضائية ومراقبة و تأشير شهادات الإلغاء و التخفيض . التي سلمتها مفتشيات الضرائب في مجال الرسوم على رقم الأعمال و الضرائب غير المباشرة و الرسوم المماثلة و حقوق التسجيل والطابع وبصفة عامة كل إيراد يتم تأسيس وعائه و تحصيله على التوالي : من طرف مفتشية أو قابضة الضرائب .

* إعداد و تبليغ جداول الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المنازعات ، إلى المكاتب المعنية و اقتراح كل تدبير من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

4 _ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

حسب المادة 52 من القرار السابق للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية تضم ثلاث مكاتب هي:

مكتب البحث عن المعلومات الجبائية، مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات ، مكتب التحقيقات الجبائية.

أ _ مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:

تنص المادة 53 من نفس القرار أن مكتب البحث عن المعلومات الجبائية يكلف ب:²

* إعداد بطاقات خاصة بالجماعات المحلية و الإدارات و الأجهزة و المؤسسة و الأشخاص الذين من المحتمل توفيرهم على المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها .

* برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص من طرف اللجان و الفرق المختلطة ، قصد البحث عن المادة الجبائية و السهر على إجراء التدخلات في الآجال المحددة و إرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف

¹ المادة 51 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998 .

² المادة 53 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998 .

بمصلحة التحصيل و تقييم أنشطة المكتب و المفتشيات في هذا المجال و تقديم الإقتراحات التي من شأنها تحسين طرق البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

ب_ مكتب البطاقات و المقارنة :

تنص المادة 54 من نفس القرار أن مكتب البطاقات و المقارنة يكلف بـ :

* تسيير لبطاقات و مساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقاتهم .

* حفظ رزم العقود بجميع أنواعها الخاضعة لإجراءات التسجيل و تسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجبائين السارين المفعول .

* استقبال المعلومات المحصل عليها من طرف المكاتب و المصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تصنيفها و توزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية بغية استغلالها .

* تنظيم استغلال جداول الزبائن و سندات التسليم و الوثائق الأخرى بكيفية تعمل على تنشيط توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول و السندات .

ج _ مكتب التحقيقات و مراقبة التقييم:

تنص المادة 55 من القرار أن مكتب التحقيقات و مراقبة التقييم يكلف بـ :

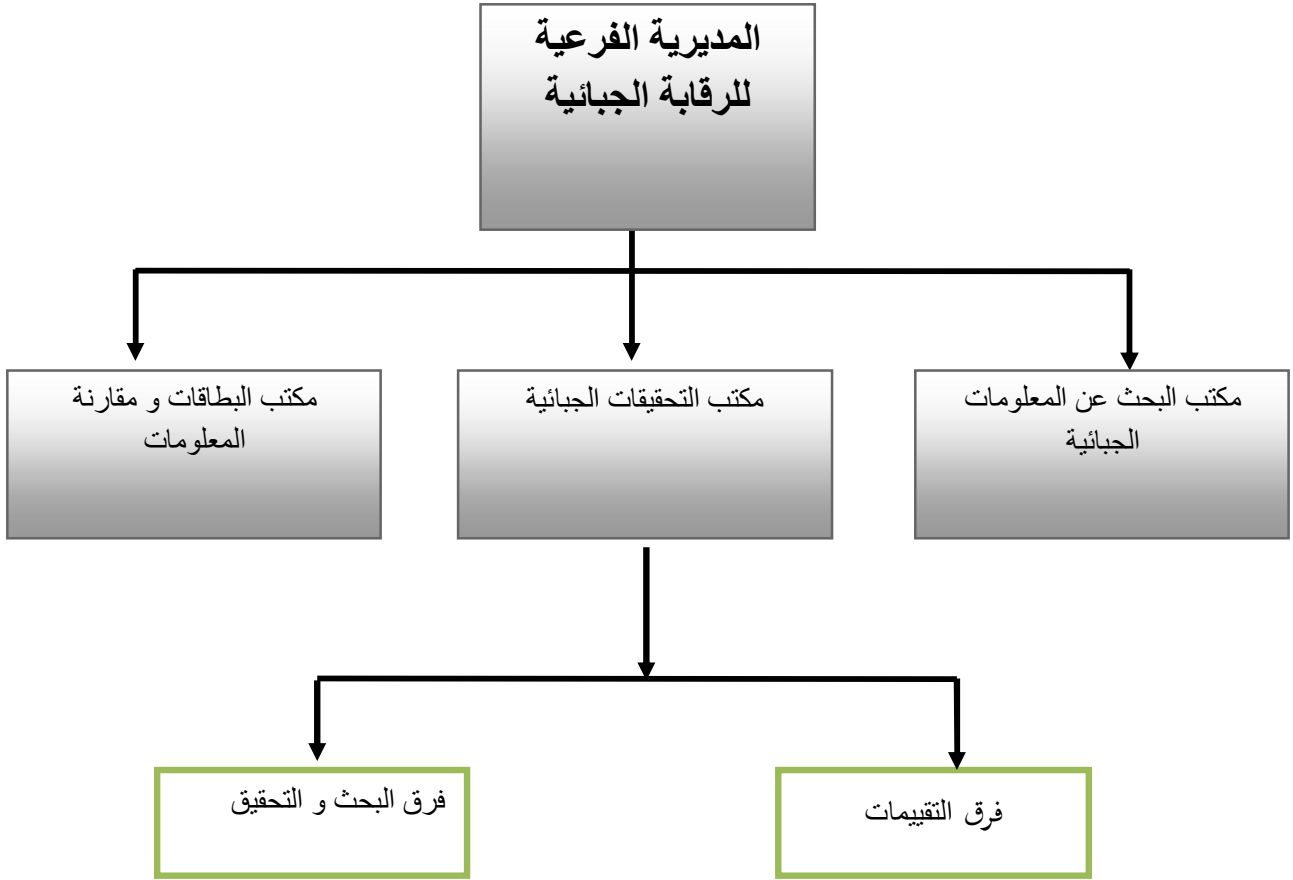
* إحداث و تسيير بطاقة خاصة بالمؤسسة و الأشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل أن يكونوا محل تحقيق أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية و هذا على أساس المعايير التي قررتها الإدارة المركزية.

* برمجة القضايا التي سيتم التحقق فيها سنويا و متابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة و متابعة و مراقبة عمل فرق التحقيق و السهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها على احترام التشريع و التنظيم الساري بهما العمل ، و حقوق المكلفين بالضريبة الذين تم التحقيق في محاسبتهم و كذا المحافظة على مصالح الخزينة.

* السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة من عمليات التحقيق و الإرسال المنظم لتقارير التحقيق إلى الإدارة المركزية .

* برمجة عمليات مراقبة الأشغال المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات و الحقوق العقارية و المحلات التجارية و الأسهم أو حصص الشركة و كذا التقييمات التي تمس كل الخاضعين لإجراءات التسجيل.

الشكل رقم (3-3) : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .



المصدر : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . البويرة .

رابعا: المديرية الفرعية للوسائل

حسب المادة 56 من القرار السابق فالمديرية الفرعية للوسائل تضم ثلاثة مكاتب هي: ¹ مكتب الموظفين والتكوين ، مكتب عمليات الميزانية ، مكتب الوسائل والإعلام الآلي .

1_ مكتب الموظفين والتكوين :

تنص المادة 57 من نفس القرار أن مكتب الموظفين والتكوين بـ:

* تسيير الموظفين ومتابعة مهنتهم .

* تنظيم واستدعاء وتولي أمانة اللجان المتساوية الأعضاء الخاصة بالموظفين .

* المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى و إعادة تأهيل الأعوان الموجودين في الخدمة .

¹ المادة 56 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998 .

* المشاركة في تنظيم الشؤون الاجتماعية للموظفين.

* تطبيق الإجراءات الخاصة بضبط تعداد الموظفين وعقلنة مراكز العمل والتي يتم اتخاذها بالتنسيق مع الهياكل المعنية بالمديرية الجهوية.

2_ مكتب عمليات الميزانية:

تنص المادة 58 من نفس القرار أن مكتب عمليات الميزانية يكلف بـ:

* القيام في حدود اختصاصه ، بعمليات الالتزام وتصفيته والأمر بصرف النفقات الخاصة بتجهيز المديرية الولائية للضرائب .

* تقييم احتياجات مصالح المديرية الولائية فيما يخص اعتمادات الميزانية وإعداد تقرير شامل حول استهلاك هذه الاعتماد .

3_ مكتب الوسائل¹:

تنص المادة 59 من نفس القرارات مكتب الوسائل يكلف بـ:

* اقتناء الأثاث والمعدات واللوازم الخاصة بالمكاتب ، والموارد المتعلقة بالتنظيف والصيانة الضرورية للسير الحسن لمصالح المديرية الولائية للضرائب وتحديد وإنجاز أعمال الصيانة والإصلاح والتهيئة اللازمة للمحافظة على البيانات والتجهيزات الخاصة بالمديرية الولائية .

* المساهمة في عملية ضبط وتحسين المطبوعات والمساهمة في تنفيذ إجراء حفظ الأرشيف والمساهمة في تنفيذ التدابير المتخذة لضمان أمن الموظفين والهياكل والعتاد والتجهيزات والقيام بجرد خاص بالعتاد والأثاث والتموينات غير القابلة للتلف والموضوعات تحت تصرف المديريات الفرعية .

* مراقبة دفاتر الجرد الموجودة على مستوى مفتشيات وقابضات الضرائب المتواجدة بالولاية وصيانة والمحافظة هذه التجهيزات وتكوين مستعملي التطبيقات المعلوماتية بالتنسيق مع المديرية الجهوية.

¹ المادة 56 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998 .

المبحث الثاني : دراسة حالة تطبيقية

المطلب الأول : المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله ، و التي تنحصر في جلب الملف الجبائي الموجود على مستوى مفتشية الضرائب التابع لها و دراسته .

1 _ التعرف على الهوية الجبائية للمكلف :

المكلف (س) المعني بعملية التدقيق المحاسبي هي شركة تضامن SNC رأس مالها 1000000 دج الكائن مقرها بولاية البويرة ، و تمارس نشاط تجاري بالجملة للمواد الغذائية و بالتحديد التسليم الفوري للحوم و الفنادق ، كما تم إنشاء المؤسسة بتاريخ 10 _ 05 _ 2004 و يشرف على إدارتها مسير (ل) وعدد الشركاء مناصفة إثنين (02) شريك ، حيث تم تقسيم رأس مال الشركة مناصفة بين الشركاء كل شريك له حصة 50٪ من أسهم الشركة ، أما خصوصيات هذا النوع من النشاط يخضع إلى الرسم على النشاط المهني TAP ، الرسم على القيمة المضافة TVA ، الضريبة على الدخل الإجمالي IRG ، في حين السنوات المعنية بالتدقيق و التي لم يمسه التقادم هي 2009 _ 2010 _ 2011 _ 2012 .

2 _ الإجراءات التمهيدية :

بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف (س) قام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية التالية :

إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم 52/013 الصادر بتاريخ 2013/02/05 إلى شركة التضامن (س) مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و تم التسليم إلى المسير شخصيا ، مع إعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون و هي عشرة (10) أيام لتحضير الدفاتر و الوثائق المحاسبية اللازمة ، و بإمكانه الاستعانة بوكيل من اختياره .

دراسة الملف الجبائي

* فحص مختلف الوثائق و التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي ، و الإطلاع على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية و لواحقها .

* فحص وثيقة مراقبة التصريحات المملوءة من طرف المفتشية D29 و التي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات الشهرية G50 المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع ورقم الأعمال المعفي من الرسوم المتعلقة به كالرسم على النشاط المهني TAP و الرسم على القيمة المضافة TVA .

المطلب الثاني : المرحلة الميدانية

بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية و جمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامه التي دامت حوالي أربعة 4 أشهر من الفحص و التدقيق في الملف الجبائي للمكلف (س) من جهة و من الدفاتر و الوثائق المحاسبية من جهة أخرى ، و التي أفرزت عدة نقائص نلخصها فيما يلي :

* عند وصول موعد الانتقال إلى المقر الاجتماعي المحدد على الإشعار بالتدقيق فوجد أن الدفاتر المحاسبية ممسوكة وفق القانون .

* كشف التدقيق الضريبي ليوم 2013/05/15 ، المسلم في 2013/05/29 و الذي كانت مؤسستكم (بيع بالجملة للمواد الغذائية) محل تدقيق محاسبي للفترة من 2009/01/01 إلى 2012/12/31 .

أ . النظام الجبائي للشركة

تخضع الشركة للمواد الضريبية التالية :

* الرسم على النشاط المهني (TAP) .

* ضرائب على أرباح الأنشطة غير التجارية (BNC) .

* ضرائب على الدخل الإجمالي للأجور (S/IRG) .

* رسم على القيمة المضافة (TVA) .

ب . فحص المحاسبة

يتم فحص المحاسبة من جانبين :

فحص المحاسبة من حيث الشكل : محاسبة الشركة يقوم بها محاسب معتمد ، حيث كانت تحتوي على :

* دفتر اليومية .

* دفتر الجرد .

* دفتر الأجور .

موجودة و ممسوكة وفق المواد 09 ، 10 ، 11 من القانون التجاري .

فحص المحاسبة من حيث المضمون : عدم المطابقة بين رقم الأعمال المصرح به في G50 (الشهري) و بين رقم الأعمال المصرح به في G11 (السنوي) لمجملة الدورات المحاسبية .

البيان	رقم الأعمال الشهري G50	رقم الأعمال السنوي G11
2009	165.033.934	175.002.666
2010	165.651.989	124.077.819
2011	164.637.772	233.549.697
2012	461.866.682	381.110.450

G50: التصريحات الشهرية .

G 11: التصريحات السنوية .

الوحدة : دج .

*عدم التفصيل بين رقم أعمال الخدمات أي الفندقية و الإطعام و رقم أعمال البيع بيع بالجملة المواد الغذائية ، الشيء الذي يجعل تحديد رقم الأعمال المعفي مستحيل ، و بالمقابل عدم إمكانية الحصول على الإعفاءات الضريبية للرسم على القيمة المضافة لمحمل الدورات المدقق فيها .

* عدم تبيان طريقة تسديد أغلب فواتير الشراء و عدم وجود وصولات التسديد بالنسبة للفواتير المسددة بتحويل بنكي ، مما يؤدي إلى عدم إمكانية تحديد أرصدة حسابات البنك ، الصندوق ، الموردون و هذا للدورات (2012/2011/2010/2009) .

1. مشتريات غير مبررة (غياب الفاتورة)

لوحظ أن هناك إختلاف بين المشتريات المصرح بها و المشتريات الحقيقية معلومات مستقات من عند الموردين للسنوات التالية :

سنة 2009

شركة إحسان :

*مبلغ المشتريات المصرح به خارج الرسم = 1.655.271 دج .

*مبلغ المشتريات الحقيقي خارج الرسم = 1.897.628 دج .

مبلغ المشتريات الغير مصرح به = 242.357 دج .

شركة عبد الهادي :

* المبلغ المشتريات المصرح به خارج الرسم = 3.897.670 دج .

* المبلغ المشتريات الحقيقي خارج الرسم = 4.054.580 دج .

مبلغ المشتريات الغير مصرح به = 156.910 دج .

سنة 2010

شركة محمد : مبلغ المشتريات المصرح بها خارج الرسم = 4.401.401 دج .

المشتريات الحقيقية

* فاتورة رقم 32 في 2010/04/04 بمبلغ خارج الرسم قيمته 248.590 دج .

* فاتورة رقم 15 في 2010/04/19 بمبلغ خارج الرسم قيمته 389.500 دج .

* مبلغ المشتريات الحقيقي = 6.877.693 دج .

مبلغ المشتريات الغير مصرح به = 2.145.821 دج .

عرض الفواتير غير المصرح به :

* فاتورة رقم 37 في 2010/03/31 بمبلغ خارج الرسم 701.607 دج .

* فاتورة رقم 56 في 2010/04/30 بمبلغ خارج الرسم 999.464 دج .

* فاتورة رقم 147 في 2010/10/31 بمبلغ خارج الرسم 444.750 دج .

شركة محمد و أبنائه

* مبلغ المشتريات المصرح بها خارج الرسم = 786.098 دج .

* مبلغ المشتريات الحقيقية خارج الرسم = 991.465 دج .

مبلغ المشتريات الغير المصرح به = 205.367 دج .

شركة سعيد و إخوانه

* مبلغ المشتريات المصرح به خارج الرسم = لا شيء .

* مبلغ المشتريات الحقيقي خارج الرسم = 1.052.678 دج .

سنة 2011

شركة أمين و أبنائه

- * مبلغ المشتريات المصرح به خارج الرسم = 9.790.356 دج .
- * مبلغ المشتريات الحقيقي خارج الرسم = 10.611.436 دج .
- مبلغ المشتريات الغير مصرح به = 821.080 دج .

شركة مومي

- * مبلغ المشتريات المصرح به خارج الرسم = 2.516.068 دج .
- * مبلغ المشتريات الحقيقية خارج الرسم = 2.806.836 دج .
- مبلغ المشتريات الغير مصرح به = 290.768 دج .

شركة التضامن

- * مبلغ المشتريات المصرح به خارج الرسم = 1.856.750 دج .
- * مبلغ المشتريات الحقيقي خارج الرسم = 2.693.912 دج .
- مبلغ المشتريات الغير مصرح به = 837.162 دج .

سنة 2012

شركة محمد و أبنائه

- * مبلغ المشتريات المصرح به خارج الرسم = 25.389.982 دج .
- * مبلغ المشتريات الحقيقي خارج الرسم = 25.713.590 دج .
- مبلغ المشتريات الغير مصرح به = 323.608 دج .

شركة عبد الرحمان

- * مبلغ المشتريات المصرح به خارج الرسم = لا شيء .
- * مبلغ المشتريات الحقيقي خارج الرسم = 963.515 دج .
- مبلغ المشتريات الغير مصرح به = 963.515 دج .

شركة سلام :

*مبلغ المشتريات المصرح به خارج الرسم = 1.578.000 دج .

*مبلغ المشتريات الحقيقي خارج الرسم = 2.028.000 دج .

مبلغ المشتريات الغير مصرح به = 450.000 دج .

2 . عدم التصريح بالمبيعات (رقم الأعمال) لسنة 2010 معلومات مستقاة من عند الموردين .

الزبون لطفي :

*رقم الأعمال المصرح به خارج الرسم = لا شيء .

*رقم الأعمال الحقيقي خارج الرسم = 6.560.693 دج .

3 . أعباء غير مبررة لهذا لجميع السنوات المدقق فيها (عدم وجود فاتورة) .

سنة 2009

*تكاليف الصيانة = 1.750.000 دج .

*الوقود = 2.378.794 دج .

مجموع التكاليف الغير مبررة = 4.128.794 دج .

سنة 2010

*تكاليف الصيانة = 1.680.000 دج .

*الوقود = 1.570.000 دج .

*مصاريف مختلفة = 1.292.568 دج .

مجموع التكاليف الغير مبررة = 4.542.568 دج .

سنة 2011

*تكاليف الصيانة = 1.001.609 دج .

*الوقود = 1.256.123 دج .

*مصاريف مختلفة = 1.128.866 دج .

مجموع التكاليف الغير مبررة = 3.386.598 دج .

سنة 2012

- *تكاليف الصيانة = 893.203 دج .
- *الوقود = 2.662.332 دج .
- *مصاريف أخرى = 1.777.764 دج .
- مجموع التكاليف الغير مبررة = 5.333.302 دج .

4. إسترجاع الرسم على القيم المضافة على المشتريات بدون مبرر للسنوات محل التدقيق في المحاسبة و هذا لجميع السنوات التالية :

سنة 2009

- المورد سعيد : فاتورة رقم 50 غير مقيدة في المحاسبة بمبلغ 3.750.900 خارج الرسم ، معدل الرسم على القيمة المضافة (17 %) ، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 637.653 دج .
- المورد أيوب : فاتورة رقم 60 غير مقيدة في المحاسبة بمبلغ 5.600.000 خارج الرسم ، معدل الرسم على القيمة المضافة (7 %) ، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 392.000 دج .
- المورد إباد : فاتورة رقم 87 غير مقيدة في المحاسبة بمبلغ 6.900.000 خارج الرسم ، معدل الرسم على القيمة المضافة (7 %) ، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 483.000 دج .
- . إسترجاع الرسم على القيمة المضافة على السيارة السياحية غير قابلة للاسترجاع ، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 1.289.632 دج .
- المجموع = 2.802.285 دج .

سنة 2010

- المورد سعيد : فاتورة رقم 76 غير مقيدة في المحاسبة بمبلغ 2.750.900 خارج الرسم ، معدل الرسم على القيمة المضافة (17 %) ، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 467.623 دج .
- المورد رشيد : فاتورة رقم 23 غير مقيدة في المحاسبة بمبلغ 7.500.000 خارج الرسم ، معدل الرسم على القيمة المضافة (17 %) ، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 1.275.000 دج .
- المورد عمر : فاتورة رقم 98 غير مقيدة في المحاسبة بمبلغ 6.400.000 خارج الرسم ، معدل الرسم على القيمة المضافة (17 %) ، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 1.088.000 دج .
- المجموع = 2.830.623 دج .

سنة 2011

المورد حسام : فاتورة رقم 19 غير مقيدة في المحاسبة بمبلغ 1.892.188 خارج الرسم ، معدل الرسم على القيمة المضافة (17 %) ، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 321.672 دج .

سنة 2012

المورد رابح : فاتورة رقم 39 غير مقيدة في المحاسبة بمبلغ 5.710.443 خارج الرسم ، معدل الرسم على القيمة المضافة (7 %) ، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 399.731 دج .

*بعد ذكر النقائص المذكورة سالفا ارتأت المصلحة إلى تسوية الوضعية الجبائية عن طريق إدماج أرقام الأعمال الغير مصرح بها و المصاريف الغير مبررة)

1. الضرائب المباشرة

تصفية الضريبة على النشاط المهني .

الجدول رقم (1.3) : تصفية الضريبة على النشاط المهني .

2012	2011	2010	2009	البيان
1.737.123	1.949.010	3.403.866	399.267	مجموع المشتريات المخفية

المصدر : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . البويرة .

هذا الجدول يوضح مجموع المشتريات المخفية التي قام بها الموردون خلال سنوات محل التدقيق في المحاسبة .

2 . إعادة تأسيس رقم الأعمال المخفي :

لتأسيس رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة ارتأت المصلحة إلى تقويم المشتريات المخفية إلى رقم أعمال و هذا بضرب مبلغ المشتريات المخفية في هوامش ربح خام مصرح بها للسنوات المحقق فيها و هي 1,22 سنة 2009 و 1,21 سنة 2010 و 1,15 للسنة 2011 و 1,20 للسنة 2012 .

الجدول رقم (2.3) : إعادة تأسيس رقم الأعمال المخفي .

2012	2011	2010	2009	البيان
1.737.123	1.949.010	3.403.866	399.267	مبلغ المشتريات المخفية
%1.20	%1.15	%1.21	%1.22	معامل الهامش الخام المطبق
2.084.547	2.241.361	4.118.677	479.120	رقم الأعمال المحدد

المصدر : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . البويرة .

3 . المبيعات الغير مصرح بها

2012	2011	2010	2009	البيان
/	/	6.560.639	/	المبيعات الغير مصرح بها

المصدر : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . البويرة .

هذا الجدول يوضح مجموع المبيعات الغير مصرح بها من طرف الزبون لطفي خلال السنة 2010 .

4 . ملخص رقم الأعمال

الجدول رقم (3.3) : ملخص رقم الأعمال .

2012	2011	2010	2009	البيان
/	/	6.560.639	/	مبيعات غير مصرح بها
2.084.547	2.241.361	4.118.677	479.120	رقم الأعمال المخفي
2.084.547	2.241.361	10.679.316	479.120	المجموع

المصدر : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . البويرة .

5. تصفية الرسوم

الجدول رقم (4.3) : تصفية الرسم على النشاط المهني

2012	2011	2010	2009	البيان
463.951.229	166.879.134	192.931.148	165.483.054	رقم الأعمال المحدد
2.084.547	2.241.361	182.251.832	165.003.934	رقم الأعمال المصرح به
2.084.547	2.241.361	10.679.316	479.120	الفرق
%2	%2	%2	%2	معدل الرسم على النشاط المهني
41.690	44.827	213.586	9.582	الحقوق
%10	%10	%25	%10	معدل الغرامات
4.169	4.482	53.396	958	الغرامات
45.859	49.309	266.982	10.540	مجموع الحقوق

المصدر : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . البويرة .

إعادة تأسيس أرباح أرقام الأعمال المخفية

لإعادة تأسيس أرباح أرقام الأعمال المخفية إرتأت المصلحة إلى أخذ نسبة 05 % ربح صافي ، من رقم الأعمال المخفي بالنسبة للسنوات المحقق فيها .

جدول رقم (5.3) : إعادة تأسيس أرباح أرقام الأعمال المخفية .

2012	2011	2010	2009	البيان
2.084.547	2.241.361	10.679.316	479.120	رقم الأعمال المحدد المخفي
%5	%5	%5	%5	هامش الربح الصافي
104.227	112.068	533.965	23.956	الربح المحدد الصافي

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . البويرة .

تحديد الأرباح

جدول رقم (3 . 6) : تحديد الأرباح .

البيان	2009	2010	2011	2012
الأرباح المصرح به	6.494.282	6.903.983	11.252.916	31.461.982
الزيادات	4.128.794	4.542.568	3.386.598	5.333.302
الأرباح المحددة	10.623.076	11.446.551	14.639.514	36.794.554
تخفيض الرسم على النشاط المهني	9.582	213.586	44.827	41.690
الأرباح المحددة الصافية	10.613.494	11.232.965	14.594.687	36.752.864
الربح المصرح به	6.494.282	6.903.983	11.252.916	31.461.982
الفرق	4.119.212	4.328.982	3.341.771	5.290.882

المصدر : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . البويرة .

توزيع الأرباح

الشركة بما شريكين كل شريك له 50٪ من حصص الشركة . (مع العلم أن الشريكين إخوة و عنوان سكن الشريكين هو 05 شارع بلوزداد ، باتنة و بالتالي الضريبة على الدخل الإجمالي تسوي على مستوى ولاية باتنة)

البيان	2009	2010	2011	2012
ياسين محمد	2.059.606	2.164.491	1.670.885	2.645.441
ياسين سعيد	2.059.606	2.164.491	1.670.885	2.645.441

تقسيم الأرباح على الشركاء (شريكين محمد و سعيد كل شريك له 50٪ من حصص الشركة كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم (7.3) : تقسيم الأرباح على الشركاء .

2012	2011	2010	2009	البيان
18.376.864	7.297.343	5.616.482	5.306.747	الربح المعترف به (محمد)
18.376.864	7.297.343	5.616.482	5.306.747	الربح المعترف به (سعيد)

المصدر : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . البويرة .

تصفية الضريبة على الدخل الإجمالي الشريك محمد

جدول رقم (8.3) : تصفية الضريبة على الدخل الإجمالي الشريك محمد

2012	2011	2010	2009	البيان
18.376.864	7.297.343	5.616.482	5.306.747	الربح المعترف به
15.730.991	5.626.458	3.451.691	3.247.141	الربح الصرح به
2.645.873	1.670.885	2.164.791	2.059.606	الفرق
926.055	584.809	757.676	720.862	الحقوق
%25	%25	%25	%25	نسبة الحقوق
231.513	146.202	189.419	180.215	الحقوق
1.157.569	731.021	947.095	901.077	مجموع الحقوق

المصدر : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . البويرة .

تصفية الضريبة على الدخل الإجمالي الشريك سعيد

جدول رقم (3 . 9) : تصفية الضريبة على الدخل الإجمالي الشريك سعيد

2012	2011	2010	2009	البيان
18.376.864	7.297.343	5.616.482	5.306.747	الربح المعترف به
15.730.991	5.626.458	3.451.691	3.247.141	الربح الصرح به
2.645.873	1.670.885	2.164.791	2.059.606	الفرق
926.055	584.809	757.676	720.862	الحقوق
%25	%25	%25	%25	نسبة الحقوق
231.513	146.202	189.419	180.215	الحقوق
1.157.569	731.021	947.095	901.077	مجموع الحقوق

المصدر : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . البويرة .

الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور

بعد فحص كشوفات الأجور و محاسبة المستخدمين لم تكن هناك أي ملاحظات أو نقائص .

بعد التدقيق في فاتورة الشراء و فاتورة المصاريف المقدمة اتضح لنا أن هناك استرجاع الرسم على القيمة المضافة غير مبرر .

جدول رقم (3 . 10) : وضعية الرسم على القيمة المضافة المسترجعة بدون مبرر

2012	2011	2010	2009	البيان
399.731	321.672	2.830.623	2.802.285	مجموع الرسم على القيمة المضافة المسترجعة بدون مبرر

المصدر : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . البويرة

هذا الجدول يوضح استرجاع الرسم على القيمة المضافة الغير مبررة خلال السنوات محل التدقيق في المحاسبة .

الرسم على القيمة المضافة

لكون نشاط الشركة بيع بالجملة و تقديم خدمات فإن رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة نسبته على التوالي 7% و 17% و هذا لجميع السنوات المدقق فيها .

جدول رقم (11.3) : الرسم على القيمة المضافة .

2012	2011	2010	2009	البيان
463.951.229	166.879.134	176.331.305	165.513.054	رقم الأعمال المحدد الخام
23.045.311	9.267.993	17.780.709	4.836.900	رقم الأعمال المعفي
27.654.373	11.252.446	15.239.440	1.839.920	رقم الأعمال بـ 07 %
413.251.545	146.358.695	143.311.156	158.836.234	رقم الأعمال بـ 17%
461.866.682	164.637.773	165.651.989	165.033.934	مجموع رقم الأعمال المصرح به
23.045.311	9.267.993	17.780.709	4.836.900	رقم الأعمال المعفي
27.654.373	11.252.446	15.239.440	1.839.920	نسبة 07%
411.166.998	144.117.334	132.631.840	158.357.114	نسبة 17%
2.084.547	2.241.361	10.679.316	479.120	الفرق
2.084.547	2.241.361	10.679.316	479.120	نسبة 17%
354.372	381.031	1.815.483	81.450	حقوق إجمالية
399.731	321.672	2.830.623	2.802.285	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة بدون مبرر
754.103	702.703	4.646.106	2.883.735	الحقوق المستحقة
188.525	175.675	1.161.526	720.933	الغرامات 25 %
942.628	878.378	5.807.632	3.604.668	إجمالي الرسوم

المصدر : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . البويرة .

الوحدة : دج .

المطلب الثالث : المرحلة الختامية

بعد تحرير و إرسال التبليغ الأولي إلى المكلف بالضريبة و الخاضع للتدقيق و بعد انقضاء مدة 40 يوما من استلام الإشعار بالتبليغ الأولي و لم ترد المصلحة أي رد من طرف المكلف بالضريبة إرتأت المصلحة بحفظ التقويم الأولي كنهائي ، و أن عدم الرد يعتبر قبول ضمني للمكلف بالضريبة .

و بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم العون المدقق بتحرير التقرير كخلاصة العمل المنجز للتدقيق في المحاسبة رقم 2013/02 و المتضمن كل التفاصيل و الأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من إرسال الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى غاية إصدار الجداول الخاصة بالتسوية الجبائية لإرسالها لقباضة الضرائب من أجل تحصيلها ، و التقرير النهائي المتعلق بعملية التدقيق المحاسبي يضم التفاصيل التالية :

- * تقرير التدقيق في المحاسبة المنجز من طرف فرقة التدقيق التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة .
- * عموميات عن الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية و للتدقيق المحاسبي .
- * إجراءات التدقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق مع إرفاقها بالوثائق الإثباتية مثل : الإشعار بالتدقيق في المحاسبة ، التبليغ الأولي ، رد المكلف ، التبليغ النهائي .
- * إنهاء عملية التدقيق كانت بموافقة المدير الفرعي المكلف بالرقابة الجبائية على حسن سير إجراءات عملية و عدم خرقها لأية تجاوزات من طرف العون المدقق .
- * معلومات مهمة مستخرجة من الملف الجبائي و تخص نتائج الرقابة الشاملة المنجزة من طرف المفتشية و التي تمت خلال السنوات 2009 ، 2010 ، 2011 ، 2012 .
- * النظام المحاسبي : جميع الدفاتر المحاسبية موجودة و ممسوكة وفق القانون .
- * يخضع رقم الأعمال للرسم على النشاط المهني بنسبة 2٪ ، و للرسم على القيمة المضافة بنسبة 17٪ و 7٪ بالنسبة للنشاط بيع بالجملة و تقديم خدمات و هذا لجميع السنوات المحقق فيها .

المبحث الثالث : تحليل و تفسير النتائج

بعد عرض الدراسة الميدانية المثلة في دراسة حالة تطبيقية لنشاط تجاري مواد غذائية بالجملة و بالتحديد التسليم الفوري للحوم و الفندقة التي تم إختيارها من مجموع الملفات الجبائية الموجودة في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة ، و التي تم من خلالها تم التوصل إلى أهم النتائج التالية التي نستعرضها وفقا للفرضيات المتبناة من طرفنا و هذا حسب الدراسة التطبيقية .

المطلب الأول : التحكم في أدوات التدقيق في إطار الرقابة الجبائية

أولا : دور دليل المدقق في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية :

1 _ إتباع الأعوان المدققين لخطوات و إجراءات عملية التدقيق وفقا لدليل المدقق في المحاسبة و هذا بانتظام تفاديا لوقوع أي خطأ أو تجاوز من طرفهم لعدم إفشال المهمة ، مع الأخذ بعين الاعتبار أن إرسال و تبليغ مختلف الإشعارات و النتائج سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم، و هذا ما لمسناه في الدراسة التطبيقية للبحث :

* تسليم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف المعني مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و هذا من أجل التهيئة و التحضير لهذه العملية في أجال قانونية حددت ب (10) أيام .

* تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني و المعبر عن نتائج التقييم الأولي من عملية التدقيق و للمكلف الحق في الرد عليها بتوضيحات و تبريرات في أجال حددها القانون بأربعين (40) يوما .

* بعد انقضاء مدة 40 يوما من استلام الإشعار بالتبليغ الأولي ، و لم ترد إلى المصلحة أي رد من طرف المكلف بالضريبة إرتأت المصلحة بحفظ التقويم الأولي كنهائي ، و أن عدم الرد يعتبر قبول ضمني للمكلف بالضريبة .

* تم التبليغ النهائي عن عملية التدقيق في المحاسبة الذي يبين تسوية الوضعية الجبائية للمكلفين المعنيين و التي على أساسه يتم إصدار الورد الفردي الذي يبلغ نسخة منه لقاibus الضرائب من أجل التحصيل الفوري لكون هذا الأخير يعتبر جني ثمار عملية الرقابة الجبائية .

2 _ قيام العون المدقق بالتحقق من الهوية الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية لتحديد مختلف الضرائب و الرسوم التي تعتبر محل التدقيق وفقا لطبيعة النشاط الممارس و الشكل القانوني للمكلف :

* دراسة الحالة التطبيقية ، تتعلق بالمكلف (س) المعني بعملية التدقيق المحاسبي ، هي شركة تضامن رأس مالها 1000000 دج الكائن مقرها بالبويرة و تمارس نشاط تجاري مواد غذائية عامة بالجملة و التسليم الفوري للحوم و الفندقة ، و تخضع إلى الضرائب و الرسوم التالية : الرسم على النشاط المهني TAP ، الرسم على القيمة المضافة TVA و الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركاء IRG .

3 _ الحرص على تطبيق حق الاطلاع و المعاينة ساعدت الأعوان المدققين على كشف الأخطاء و التجاوزات التي ارتكبتها المكلف بالضريبة عن قصد أو دون قصد ، و هذا عن طريق القيام بأبحاث و طلب معلومات عديدة مع كل الأطراف التي لها علاقة بشكل مباشر أو غير مباشر مع المكلف .

ثانيا : تحيين القوانين الجبائية في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية :

1 _ الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية و خاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو كل المراسلات و التعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب ، و خاصة ما يتعلق منها بمديرية الأبحاث و المراجعات ، و التي قد ساعدت كثيرا الأعوان المدققين في أداء مهمتهم كما ينبغي .

أما عبر دراسة الحالة التطبيقية توصلنا إلى ما يلي :

* الحدث المنشئ لعمليات البيع و الشراء هو التسليم المادي (السلع) أو التسليم القانوني (الفاتورة) و ليس التحصيل و هذا ما أكدته المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و ما قام به العون المدقق للرد على انشغال للمكلف في هذا المجال لكون أن الفواتير المحررة لم يتم تحصيله بعد .

2 _ حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن للمكلف الحق في استرجاع الرسم على المشتريات في حالات حددها القانون ، و عليه تمت التسوية الجبائية فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة المسترجع من المشتريات بسبب كشف مناورات تدليسية .

3 _ الأرباح المحققة سنويا من نشاط المكلف تم حسابها عن طريق استخدام معدل هامش ربح صافي من تقدير العون المدقق بهدف إيجاد الوعاء الخاضع لمختلف الضرائب و الذي قدر ب 5٪ من رقم الأعمال الخاضع لكل السنوات محل التدقيق .

4 _ طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن قبول محاسبة المكلف بسبب تقييمها سواء شكلا أو مضمونا و هذا ما تم استنتاجه من دراسة الحالة التطبيقية .

* تم قبول المحاسبة من حيث الشكل نظرا لوجود دفتر اليومية و احترام دفتر الجرد و الوثائق المحاسبية للشروط القانونية ، كما قام العون المدقق بتحرير محضر معاينة يثبت فيه وجود الدفاتر المحاسبية القانونية .

ثالثا : المبادئ المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية :

1 _ هناك عدة مبادئ و فروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها و هذا من أجل ممارسة مهامه على أكمل وجه لكشف الأخطاء و التجاوزات بشكل سريع و دقيق ، أما النتائج المتوصل إليها و التي تعتبر تجاوزات محاسبية خطيرة تم كشفها من خلال الدراسة التطبيقية .

2 _ لوحظ في الدراسة الميدانية بعض الحسابات لم تحترم مبدأ الإسناد السليم من جهة و حسابات أخرى تم نسيان معالجتها محاسبيا بسبب عدم توفر وثيقة إثبات أو سهو من المحاسب ، مما قد يؤثر سلبا على مخرجات القوائم المالية .

المطلب الثاني : فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في إطار الرقابة الجبائية

أولا : فحص الدفاتر المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية

بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة قام الأعوان المدققين بفحص محاسبة المكلفين من حيث الشكل و هذا بالاطلاع على الدفاتر المحاسبية القانونية و مدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري و عليه تم التوصل إلى أنه تم قبول محاسبة المكلف (س) من حيث الشكل نظرا لوجود دفتر اليومية و وجود دفتر الجرد مما استدعى الأمر على العون المدقق أن يقوم بتحرير محضر معاينة يثبت فيه وجود الدفاتر القانونية .

ثانيا : فحص الوثائق الختامية في إطار الرقابة الجبائية

قام الأعوان المدققين في الدراسة الميدانية بفحص الوثائق المحاسبية الختامية المثلة في الميزانية المحاسبية و جدول حسابات النتائج و المستخرجة من الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية ، و التي على أساس تلك الوثائق تم نقلهم على استمارات خاصة بالإدارة الجبائية و التي تعتبر قاعدة بيانات أساسية لتحديد التجاوزات و الأخطاء التي يمكن حدوثها عن طريق المقارنة بين السنوات المدقق فيها من خلال كل من السنوات (2009 ، 2010 ، 2011 ، 2012).

ثالثا : فحص الوثائق الإثباتية في إطار الرقابة الجبائية

لوحظ في دراسة الحالة الميدانية أن فحص المحاسبة من حيث الشكل رغم قبول البعض منها إلى أنها تفتقر للوثائق الإثباتية اللازمة خاصة منها إلى فواتير البيع و الشراء التي لم تحترم الشروط القانونية المحدد لكيفية تحرير فاتورة رسمية ، و عليه المحاسبة فيها بعض النقائص لغياب بعض الوثائق الإثباتية . ومن خلال الدراسة الميدانية ، قام العون المدقق بمعاينة الفواتير الصادرة من المكلف فوجدها غير مطابقة للشروط اللازمة لكونها تأخذ أرقام عشوائية ، و غير مرتبة و بتواريخ مختلفة و قد وجدت في بعض الأحيان متكررة ، و عليه ألزم العون المدقق بإرسال مصادقات للزبائن للتأكد من صحة الفواتير و التي على أساسها تم الكشف عن رقم الأعمال المسجل خلال السنوات الأربعة .

المطلب الثالث : فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون في إطار الرقابة الجبائية

بعد قيام فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و التي على إثرها تم رفض محاسبة المكلف (س) للدراسة بسبب غياب الدفاتر و عدم احترام أدنى الشروط القانونية ، إلا أن مضمونها تم تصحيحه بسبب أنها محاسبة غير مقنعة و تفتقد للمصادقية المطلوبة مع افتقارها للإثباتات اللازمة كالفواتير مع وجود عدة تناقضات و تجاوزات في المعالجة المحاسبية لعدة حسابات و التي لم تحترم حتى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، و عليه تم إجراء تسوية الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة بناء على إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة و هذا طبقا لأحكام المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية .

أولا : رقم الأعمال التجاري في إطار الرقابة الجبائية

عند إعادة تقدير رقم أعمال النشاط التجاري للمكلف (س) و الممثل في تجارة بالجملة للمواد الغذائية فكانت النتائج كالتالي :

1 . تم إعادة تقدير رقم الأعمال بعد قبول محاسبة المكلف على أساس فواتير البيع المحررة و المقدمة للزبائن و التي أفرزت لنا هذه العملية الحصول على عدة فواتير بأرقام صحيحة و تواريخ مرتبة ، كما تم معاينة تناقص واضح بين رقم الأعمال المصرح به و رقم الأعمال المقدر مما يفسر مدى مبالغة المكلف في القيام بتجاوزات خطيرة ، فكانت نتائج رقم الأعمال خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي :

الجدول رقم (3 . 12) : نتائج الأعمال الخاضع للرسوم _ الوحدة (دج) _

2012	2011	2010	2009	السنوات المدقق فيها
463.951.229	166.879.148	192.931.148	165.483.054	رقم الأعمال الخاضع
2.084.547	2.241.361	182.251.832	165.003.934	رقم الأعمال المصرح به
2.084.547	2.241.361	10.679.316	479.120	فرق رقم الأعمال الخاضع

المصدر : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، مديرية الضرائب لولاية البويرة ، سنة 2014 .

2 . يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة عن طريق عاملين ، الأول يمثل رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بعد إعادة تقديره و هذا عن طريق الزيادات و الثاني يمثل هامش الربح الذي يعتبر نسبة مئوية يحددها العون المدقق وفقا لسلطته التقديرية و إطلاعها على وضعية المكلف حسب النشاط الممارس ، بحيث في هذه تخضع الأرباح المحققة لكل دورة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG لكون المكلف شخص طبيعي بتطبيق هامش ربح وسطي بنسبة 5% على رقم الأعمال المقدر، فكانت نتائج الأرباح الخاضعة خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي :

الجدول رقم (3 . 13) : نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب . الوحدة (دج)

2012	2011	2010	2009	السنوات المدقق فيها
36.752.864	14.594.687	11.232.965	10.613.494	الأرباح الخاضعة للضرائب
31.461.982	11.252.916	6.903.983	6.494.282	الأرباح المصرح بها
5.290.882	3.341.771	4.328.982	4.119.212	فرق الأرباح الخاضعة

المصدر : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، مديرية الضرائب لولاية البويرة ، سنة 2014 .

خلاصة الفصل

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثالث و الممثل في الدراسة التطبيقية للبحث و التي كانت بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابع لها مكتب الأبحاث و المراجعات بولاية البويرة و في بداية هذا الفصل تم تقديم مديرية الضرائب لولاية البويرة من حيث مكانتها في التدرج الإداري للإدارة الجبائية مع التطرق إلى نشأتها و محتوى الهيكل التنظيمي بذكر مهام مديرية الضرائب .

أما المبحث الثاني فخصص للدراسة الميدانية الممثلة في دراسة حالة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية البويرة و تم اختيارها إستنادا إلى الجانب النظري ، أي شركة تضامن تمارس نشاط تجاري للحملة للمواد الغذائية و بالتحديد التسليم الفوري للحوم و الفندقة ، كلفت بها الفرقة التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية .

و عند التطلع لحثيات عملية التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة و الخاضع للرقابة الجبائية تم التطرق إلى كل الخطوات و الإجراءات التي ينتهجها العون المدقق في أداء مهمته التي أفرزت لنا عدة نتائج تم التوصل إليها فقمنا بتفسيرها و تحليلها بهدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة من أجل اختبار صحتها أو نفيها من جهة و الإجابة على إشكالية البحث من جهة .

و بعد اختبار الفرضيات المقترحة من خلال النتائج المتوصل إليها من الدراسة الميدانية ، يمكننا القول أن كل من أدوات التدقيق و فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون التي تعتبر أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية عند التحكم فيها بشكل سليم فهي قادرة على تفعيل عملية الرقابة الجبائية ، وهذا وفقا للحصيلة الضريبية المحققة من عملية التدقيق المحاسبي التي تمثل حقوق الخزينة العامة التي انتهكت من طرف المتهربين من الضريبة .

A graphic of a scroll with a light gray background and a black outline. The scroll is partially unrolled, with the top and bottom edges curled up. The word 'خاتمة' (Khata) is written in the center of the scroll in a bold, black, stylized Arabic font. The scroll is positioned horizontally, with the word centered between the two curled ends.

خاتمة

الخاتمة العامة

بعد دراسة موضوع التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، و الذي يعد من أهم المواضيع التي تتعلق بالإيرادات العامة للدولة ، ذلك أنه يبحث في مدى فاعلية إجراءات التدقيق المحاسبي التي تستعملها الإدارة الجبائية ، للحفاظ على المورد الضريبي وعلى هذا الأساس فلقد حاولنا في بحثنا المتواضع ، تبيان الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي خاصة كشف الأخطاء و التجاوزات بين المكلفين ، فيما يخص تحمل العبء الضريبي وكذا تحقيق العدل و المساواة بين المكلفين و كذلك إسترجاع الموارد الضائعة للخزينة العامة ، بسبب ظاهرة الغش و التهرب الضريبي .

لكن رغم زيادة الحصيلة الضريبية و مساهمتها في التنمية الاقتصادية خاصة بعد إصلاحات النظام الجبائي الجزائري ، يبقى التهرب الضريبي من بين النقائص التي يعرفها هذا النظام و الذي زادت حدته مع تفتح الإقتصاد الجزائري على العالم الخارجي . لما له من آثار سلبية و خطيرة التي تعود من تفشي و تنامي تلك الظاهرة، لقد حاولت و ما زالت الإدارة الجبائية تبذل جهود معتبرة للحد أو التخفيف منها لأنها تمس بالمال العام و بالتالي إلحاق الضرر المادي بالخزينة العامة ، الأمر الذي يعرقل النشاط الاقتصادي للدولة في رسمها و تنفيذها لمختلف سياستها التنموية ، إلا أن ظهرت الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها و آلياتها التي تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة و التي من وراءها يتم كشف كل الإغفالات و التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو دون قصد ، و التي تعتبر بدورها أسلوب وقائي و عقابي في آن واحد .

كما تم منح مجموعة من الحقوق و الصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية تيسيرا لأداء مهامهم الرقابية ، كحق الإطلاع ، الرقابة ، و استدراك الخطأ . و بالمقابل منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة تفاديا لأي تعسف من قبل الإدارة الجبائية ، كحق الإعلام المسبق بالتدقيق ، الإستعانة بمستشار من إختيارهم ، تحديد الرقابة ، حق الطعن إضافة إلى أنه تم اعتماد وسائل و طرق للتدقيق منها : التدقيق المصوب ، التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .

حيث يهتم التدقيق الأول بفحص محاسبة المكلف قيد التحقيق شكلا و مضمونا بغية اكتشاف الأخطاء المرتكبة ، و التي تؤدي إلى عدم التوافق إلى ما هو مصرح به ، أما الثاني فيخص مراقبة تطور الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي و مقارنتها بالدخول المعلنة ، إن كلا التدقيقين السابقين يمر بنفس خطوات التطبيق ، تبدأ بمرحلة التحضير للتدقيق ، أين يتم جمع المعلومات الخاصة بالمكلف المراقب من خلال الإتصالات الداخلية بالمفتشية المسيرة للملف الجبائي للمكلف ، و الخارجية بالإيرادات و المؤسسات الخارجية الأخرى ، ثم تحليل و معالجة المعطيات المتوصل إليها .

و لكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي و المحاسبي ، و أن يحترم كل المراحل و الإجراءات المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه و الحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين ، و يجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء هذه المهمة لتكون عملية فحص المحاسبة من حيث الشكل و من حيث المضمون سليمة و خالية من الأخطاء التي يترصد لها المكلف بحرص شديد لاستعمالها كحجة لإجهاض عملية التدقيق المحاسبي أو جعلها قابلة للبطلان .

إختبارات الفرضيات

لقد أدى إختبار فرضيات البحث إلى ما يلي :

* تعتبر الفرضية الأولى صحيحة و التي مفادها ، الرقابة الجبائية أداة للمحافظة على ممتلكات الدولة و محاربة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ، ولتحقيق فعاليتها يجب تزويدها بأعوان مؤهلين للقيام بها .

* تعتبر الفرضية الثانية صحيحة بطبيعة الحال ، أي التحكم في أدوات التدقيق يكون من خلال الإلتزام بالقوانين الجبائية و المبادئ المحاسبية .

* وبخصوص الفرضية الثالثة فهي صحيحة ، أي أن الإجراءات و التقنيات المتبعة أثناء و بعد عملية التدقيق المحاسبي غير كافية للدفع من الحصيلة الضريبية ، وذلك بسبب المشاكل و العراقيل التي تواجه أعوان الإدارة الجبائية أثناء عملية التدقيق المحاسبي .

النتائج المتوصل إليها

بما أن موضوعنا يبحث في آليات و طرق ممارسة الرقابة بأشكالها في تحقيق الأهداف المرجوة منها كان من الضروري تقديم الإطار النظري و الإجرائي ، أن يتم الوقوف على واقعها الميداني من خلال دراسة حالة تطبيقية مع إبراز بعض الصعوبات و العراقيل التي تصطدم بها إجراءات التدقيق المحاسبي .

و هكذا و من خلال مختلف المحطات التي توقف عندها موضوع بحثنا ضمن إطار الإجابة عن إشكاليته الرئيسية و كذا مختلف التساؤلات الفرعية التي تندرج تحت هذه الإشكالية فقد تم التأكد من صحة هذه الفرضيات المقدمة و هذا ما تعكسه النتائج المتوصل إليها .

أ. النتائج الخاصة بالجانب النظري :

* إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي و هذا ما لاحظناه عند دراستنا للوجبات الجبائية التي فرضها المشرع الجبائي على المكلف وذلك بالقيام و من تلقاء نفسه بتقديم مختلف التصريحات لإدارة الضرائب المتعلقة بمختلف المداخيل و تقوم الإدارة الجبائية بعملية الرقابة فيما بعد للتأكد من صحة و مصداقية هذه التصريحات .

* إن الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة و تحمي المكلفين ، ويؤدي عدم الإلتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية ، وتعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسمح بالتأكد من صحة التصريحات المقدمة .

* تعد الرقابة الجبائية أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية و العمل على اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها و تقويمها .

* وجوب الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحديثها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات و التعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب ، لتساعد المدقق في أداء مهامه و عدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو أُلغيت مما تسبب له تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية .

* إن عملية التدقيق المحاسبي لا تتم بطريقة عشوائية بل هناك وسائل تستعملها الإدارة الجبائية قبل الشروع في عملية التدقيق و المتمثلة في جميع الحقوق الممنوحة للإدارة من طرف المشرع من حق الإطلاع ، حق المعاينة و حق إستدراك الأخطاء . و كذا مختلف الحقوق و الضمانات الممنوحة للمكلف المتعلقة بالتدقيق إلا أنها تعد غير كافية لتفعيل عملية التدقيق و هذا نظرا للصعوبات و العراقيل التي تواجه أعوان الإدارة الجبائية عند استعمالها لهذه الوسائل و من بينها .

1. إن حق الإطلاع الذي تتمتع به الإدارة الضريبية عادة ما يصطدم بعدم الاستجابة من قبل بعض الهيئات و المصالح و التي من المحتمل توفرها على المعلومات الجبائية كالبنوك مثلا مما يفرض في بعض الأحيان على المدققين التنقل إلى عين المكان لطلب المعلومة و هذا بالرغم من كون هذا الحق مقننا و محددًا .

2. البطء الكبير في أعمال دور المعلوماتية في الإدارة الضريبية مما يؤدي إلى بطء الإجراءات و المعالجات المتعلقة بالملفات إضافة إلى سوء استغلال المعلومات الجبائية الخاصة في غياب وسائل لتجميع المعلومات الضرورية و من ثم توزيعها على المصالح المختصة .

* انحصار مهام التدقيق المحاسبي في نشاط مصالح فرعية معينة وبوسائل مادية وبشرية محدودة أمام الكم الهائل من الحالات المحتملة للغش و التهرب و هذا ما يؤثر سلبا على مردودية وجدوى التدقيق المحاسبي .

* بقاء نتائج التدقيق المحققة بعيدة عن الأهداف المرجوة منها بالنظر إلى عدم متابعة برامجها و تقييمها من أجل معرفة ميادين الغش و كيفية تفعيل أداء الجهاز الرقابي من حيث الإطار التنظيمي الإجرائي و الإداري .

ب. النتائج الخاصة بالجانب التطبيقي :

* يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف تحديد مختلف الضرائب و الرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس و الشكل القانوني للمكلف ، ثم إتباع كل المراحل و الخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم تفاديا لوقوع أي خطأ أو تجاوز لعدم إفصال المهمة للمكلف .

* الحرص على تطبيق حق الاطلاع و المعاينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء و التجاوزات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد ، وهذا عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية و التدخلات الميدانية مع طلب معلومات من كل الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع المكلف بالضريبة .

* هناك عدة مبادئ و فروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها و هذا من أجل كشف الأخطاء و التجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية و ما تخفيه من تلاعبات على مستوى تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف بهدف التقليل من حجم النشاط الممارس و الأرباح المحققة للإفلات من الضريبة أو على الأقل التخفيف منها .

* بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة على العون المدقق فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و هذا بالاطلاع على الدفاتر المحاسبية و مدى مطابقتها للشروط المنصوص في القانون التجاري ، أما الوثائق المحاسبية التي تعتبر مخرجات المعالجة المحاسبية تمثل قاعدة بيانات يتم على أساسها تحديد التجاوزات و الأخطاء التي يمكن حدوثها خلال السنوات المدقق فيها ، ولتكن محاسبة المكلف صادقة ومقنعة يجب أن تكون الوثائق الإثباتية تحترم الشروط القانونية .

و من خلال النتائج السابقة يمكن اختبار صحة الفرضيات المقترحة و التي كانت إيجابية ، لنري أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقا للشروط القانونية و التنظيمية المعمول بها قد تسترجع

حقوق الخزينة العمومية من جهة و تساهم في الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى ، من خلال الحصيلة الضريبية المحققة و التي تعتبر الثمار التي جنتها عملية الرقابة الجبائية .

التوصيات و الاقتراحات

من خلال دراستنا لموضوع البحث و استخراج النتائج يمكننا أن نقدم التوصيات التالية :

* يجب أن يكون اختيار الأعوان المدققين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدراتهم العلمية و العملية في مجال الضرائب و المحاسبة ، لكون مهمة التدقيق المحاسبي تتطلب مستوى معين بهدف القدرة على استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة و مكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى .

* تكوين و رسكلة الأعوان المدققين في كل التعديلات و المستجدات المتعلقة بالضرائب و المحاسبة على حد سواء ، خاصة بعد تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد الذي قد يخدمهم كثيرا بالتدقيق المحاسبي للملفات المكلفين بالضريبة .

* العمل على نشر الوعي الضريبي و تكريسه بين المكلفين لتدعيم الثقافة الضريبية وذلك بإنشاء مصالح متخصصة في الإعلام و الترشيد الضريبي .

* عصرنة الإدارة الضريبية من حيث الهيكل التنظيمي و الموارد المستخدمة بما يخدم تحقيق الفعالية في معالجة المعلومة الجبائية وذلك بإرساء نظام معلوماتي مركزي و وطني لمعالجة هذه المعلومات الجبائية و توزيعها على المصالح المختصة .

* صياغة قوانين و تشريعات واضحة و صريحة لأن صياغة القوانين تحدد نجاح أو فشل نسب التحصيل الضريبي .

* الرفع من المستوى العلمي و التأهيل المهني لموظفي الإدارة الضريبية لا سيما في مجال الرقابة الجبائية بصفة عامة و التدقيق المحاسبي بصفة خاصة وذلك بالاعتماد على الكفاءات العالية لأصحاب المؤهلات العلمية المرتفعة في مجالي المالية و القانون وكذا برسكلة الموظفين و إعادة تأهيلهم بالإضافة إلى اشتراط المؤهلات العليا في إطار الالتحاق بالوظيفة و خاصة تولى مهام الرقابة الجبائية .

* تحديث و تطوير الدلائل الخاصة بالرقابة الجبائية للتكيف مع كل التلاعبات و الممارسات المشبوهة بالغش و التهرب الضريبي .

* الإعتماد في برمجة الملفات على الأنشطة و المعاملات الأكثر عرضة للغش الضريبي .

* وجوب برمجة تحقيقات متطابقة مع عدد الأعوان المحققين لأن في أغلب الحالات تفوق العمليات المبرمجة إمكانيات المحققين إذ أن هناك نقص واضح مقارنة مع عدد الملفات الشيء الذي يؤدي إلى وقوع سنوات من نشاط المؤسسات في التقادم.

* تحسين أوضاع العاملين في الإدارة الجبائية بتحسين أجورهم و تقديمهم الوسائل الحديثة و التي تكون بمثابة حاجز أمام الإغراءات المالية التي تقدم لهم .

* تكثيف و توسيع الرقابة الجبائية مما يساهم في تحسين عملية التحصيل و تقليص حالات التهرب و الغش الضريبي

* ضرورة التنسيق الكامل بين مصلحة التحصيل الجبائي و باقي الجبايات و المؤسسات و الهيئات الاقتصادية و الإجتماعية بهدف جمع المعلومات الضرورية التي تساعد على تحديد حالات التهرب و الغش الضريبي .

* إستخدام اللغة العربية في التعامل مع المكلفين خاصة فيما يخص الوثائق الإدارية بالنسبة للمكلفين الذين لا يجيدون التعامل باللغة الفرنسية .

* نشر الثقافة و الوعي الضريبي لدى الأفراد .

آفاق البحث

بعد تحليلنا لموضوع التدقيق المحاسبي و استخدامه للأغراض الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري ، و بالرغم من محاولة الإمام بجوانب الموضوع إلا أنه في اعتقادنا ما زالت هناك بعض النقاط التي تعتبر غامضة ، خاصة بعد تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد الذي تم تطبيقه بداية من سنة 2009 و المستوحى من معايير المحاسبة الدولية . و عليه نرى أن باستحداث التدقيق المحاسبي المصوب الجديد و الذي يستطيع على أساسه التدقيق لسنة مالية واحدة و بالتزامن مع تطبيق النظام المحاسبي المالي ، قد تعالج مواضيع أخرى تبقى الآفاق مفتوحة ، مثلا : هل النظام المحاسبي المالي الجديد بمخرجاته العديدة و المتطورة يخدم و يدعم الرقابة الجبائية ، أو يكون كأداة تقنية أخرى يستعملها المتهربين من الضريبة في إخفاء القاعدة المنشئة للضريبة ؟

و في الأخير نرجو أن نكون قد وفينا الموضوع حقه من الدراسة ، و الله ولي التوفيق .



قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً. باللغة العربية

1 . الكتب :

- 1 _ العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة للنشر ، الجزائر ، 2011 .
- 2 _ المرسي السيد حجازي ، مبادئ الاقتصاد العام ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002 .
- 3 _ إبراهيم عبد الغفور أحمد ، مبادئ الاقتصاد و المالية العامة ، دار زهران ، عمان ، 2009 .
- 4 _ ألفين أدينز ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي ، دار المريخ للنشر ، الرياض . المملكة العربية السعودية .
- 5 _ أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2000 .
- 6 _ أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، دار الصفاء للنشر ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2005 .
- 7 _ أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 .
- 8 _ أحمد طرطار ، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون . الجزائر ، 1999 .
- 9 _ أعاد حمود القيسي ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر ، عمان ، 2011 .
- 10 _ حاتم محمد الشيشيني ، أساسيات المراجعة . مدخل معاصر ، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، مصر ، الطبعة الأولى ، 2007 .
- 11 _ حيدر محمد على بني عطا ، مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة ، دار الحامد للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2007 .
- 12 _ حامد طلبة محمد أبو هيبية ، أصول المراجعة ، دار زمزم للنشر ، الأردن . عمان ، الطبعة الأولى ، 2011 .
- 13 _ حواس صلاح ، المحاسبة العامة ، غرناطة للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2008 .
- 14 _ حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2007 .

قائمة المراجع

- 15_ خالد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، منشورات بدعم من معهد الدراسات المصرفية ، عمان .
الأردن ، 1998 .
- 16_ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية العملية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان . الأردن ،
الطبعة الثانية ، 2004 .
- 17_ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات . الناحية النظرية و العملية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان
الأردن ، الطبعة الثالثة ، 2004 .
- 18_ خالد راغب الخطيب . خليل حمود الرفاعي ، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل للنشر و التوزيع
، عمان . الأردن ، 1998 .
- 19_ خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الثانية ،
2005 .
- 20_ رضوان حلوة حنان ، تطور الفكر المحاسبي ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2009 .
- 21_ زينب حسين عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية . بيروت ، بدون سنة نشر .
- 22_ زينب حسين عوض الله ، أساسيات المالية العامة ، الدار الجامعية الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2006 .
- 23_ سرايا محمد السيد ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل الإطار النظري . القواعد و المعايير . مشاكل
التطبيق العملي ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية، الطبعة الأولى ، 2007 .
- 24_ سليمان مصطفى الدلاهمة ، مبادئ و أساسيات علم المحاسبة ، دار الوراق للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى ،
2007 .
- 25_ سوزي عدلى ناشد ، أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، الإسكندرية . بيروت ، الطبعة الأولى
، 2008 .

قائمة المراجع

- 26 _ شبايكي سعدان ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثالثة ، 1997 .
- 27 _ عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، دار النهضة العربية للطباعة و النشر ، بيروت ، 1999 .
- 28 _ عبد الستار الكبيسي ، الشامل في مبادئ المحاسبة ، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2003 .
- 29 _ عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ، أسس المراجعة العلمية و العملية ، دار الجامعية ، مصر ، 2004 .
- 30 _ عبد الوهاب علي ، شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الطبعة الأولى ، مصر ، 2003 .
- 31 _ علي زغود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2006 .
- 32 _ عمر السيد حسنين ، تطور الفكر المحاسبي ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، 2008 .
- 33 _ غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر . الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2009 .
- 34 _ فؤاد توفيق ياسين ، المحاسبة الضريبية ، دار اليازوري العلمية ، عمان . الأردن ، 2005 .
- 35 _ فليح حسن خلف ، المالية العامة ، جدارا للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008 .
- 36 _ كتوش عاشور ، المحاسبة العامة أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2011 .
- 37 _ كمال عبد العزيز النقيب ، مقدمة في نظرية المحاسبة ، دار وائل للنشر ، عمان . الأردن ، 2004 .
- 38 _ محمد التهامي الطواهر . مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات . الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2005 .
- 39 _ محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2005 .

قائمة المراجع

- 40_ محمد سمير الصبان ، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و التطبيق ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1988.
- 41_ محمد طاقة ، هدى العزاوي ، إقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2007 .
- 42_ محمد قاسم القزويني ، مهدي حسين زوييف ، المفاهيم الحديثة للرقابة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1993
- 43_ محمود حسين الوادي ، زكرياء أحمد عزام ، المالية العامة و النظام المالي في الاسلام ، دار المسيرة للنشر ، عمان ، 2000 .
- 44_ مكرم عبد المسيح باسيلي ، مبادئ المحاسبة . رؤية معاصرة ، المكتبة العصرية المنصورة ، مصر ، الطبعة الثانية ، 2004 .
- 45_ منصور أحمد البدوي . شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة ،الدار الجامعية ، مصر ،الطبعة الأولى ، 2003 .
- 46_ مولود ديدان ، قانون الإجراءاتالجبائية ، دار بلقيس ، الجزائر ، 2008 .
- 47_ ناصر مراد ،الإصلاح الضريبي في الجزائر ، منشورات بغداددي ، الجزائر ، 1992 . 2003 .
- 48_ نعيم دهمش ، مبادئ المحاسبة ، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2005 .
- 49_ نوزاد عبد الرحمان الهيبي . منجد عبد اللطيف الخشالي ، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة ، دار المناهج ، عمان . الأردن ، 2005 .
- 50_ هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2004 .
- 51_ وليام توماس أمرسونهنكي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق . الكتاب الأول . دار المريخ للنشر القاهرة ، 1997 .
- 52_ وليام توماس . أمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، دار المريخ ، الأردن ، 1989 .

2 _ الأطروحات و المذكرات :

- 1 _ العثماني مصطفى ، نظم المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، رسالة ماجستير ، معهد علوم التسيير ، جامعة المدية ، 2008 .
- 2 _ أحمد محمد مخلوف ، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك الاردنية ، رسالة ماجستير ، معهد علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2007 .
- 3 _ براق عيسي ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي ، رسالة ماجستير ، فرع المالية ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، 2001 .
- 4 _ بن عيسي رقيق ، التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية و معايير التقارير المالية ، رسالة ماجستير ، معهد علوم التسيير ، 2010 .
- 5 _ بوشري عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، رسالة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة تلمسان ، 2011 .
- 6 _ دوداح رضوان ، طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2006 .
- 7 _ فاتح غلاب ، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة ، رسالة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة سطيف ، 2011 .
- 8 _ قتال عبد العزيز ، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبي ، رسالة ماجستير ، جامعة المدية ، 2009 .
- 9 _ كحلة عبد الغني ، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي ، رسالة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة المدية ، 2012 .
- 10 _ كمال زواق ، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد ، رسالة ماجستير ، معهد العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 03 ، 2010 .

قائمة المراجع

- 11 _ محمد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، رسالة ماجستير ، معهد علوم التجارية ، جامعة الجزائر 03 ، 2011 .
- 12 _ نوي نجة ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر ، رسالة ماجستير ، معهد علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004
- 13 _ واكواك عبد السلام ، فعالية النظام الضريبي في الجزائر ، رسالة الماجستير ، معهد العلوم التجارية ، جامعة ورقلة ، 2012 .
- 14 _ ونادي رشيد ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش ، رسالة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2002 .
- 3 _ **الملتقيات :**
- 1 _ بن اعمارة منصور . حولي محمد ، معايير المراجعة الداخلية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة ، الملتقي العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي الدولي في مواجهة معايير الدولية للمراجعة ، 13 . 14 ديسمبر 2011 ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الجزائر .
- 2 _ سعد بوراوي ، الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي و المالي الجزائري ، ملتقي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، 17 . 18 جانفي 2010 ، جامعة الوادي .
- 4 _ **المواد و المراسيم :**
- 1 _ المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 228/ 98 ، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية ، المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق ل 13 يوليو 1998 .
- 2 _ المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب و تنظيمها و صلاحيتها ، لوزارة المالية ، المؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1419 الموافق ل 12 يوليو 1998 .
- 3 _ المادتين 60 الفقرة 02 و 61 الفقرة 02 من القانون رقم 01 / 21 المؤرخ في 07 شوال 1422 ، الموافق ل : 2001/12/22 و المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 .
- 4 _ المادة 41 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق : ل 12 جوان 1998 .

قائمة المراجع

- 5_ المادة 42 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق : ل 12 جوان 1998 .
- 6_ المادة 43 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق : ل 12 جوان 1998 .
- 7_ المادة 44 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق : ل 12 جوان 1998 .
- 8_ المادة 49 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق : ل 12 جوان 1998 .
- 9_ المادة 51 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق : ل 12 جوان 1998 .
- 10_ المادة 53 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق : ل 12 جوان 1998 .
- 11_ المادة 56 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق : ل 12 جوان 1998 .
- 12_ المرسوم التنفيذي رقم 05 ، 468 المؤرخ في 2005/12/10 الذي يحدد كفاءات تحرير الفاتورة ، الجريدة الرسمية العدد 80 الصادرة بتاريخ 2005/12/11 .

5_ الدلائل و الجرائد :

- 1_ قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، بارقي للنشر ، الجزائر ، 2002 .
- 2_ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، 2006 .
- 3_ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، 2010 .
- 4_ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، 2013 .
- 5_ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 59 المؤرخة في 24 / 09 / 2006 ، الجزائر .
- 6_ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 43 المؤرخة في 22 / 06 / 2005 .

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

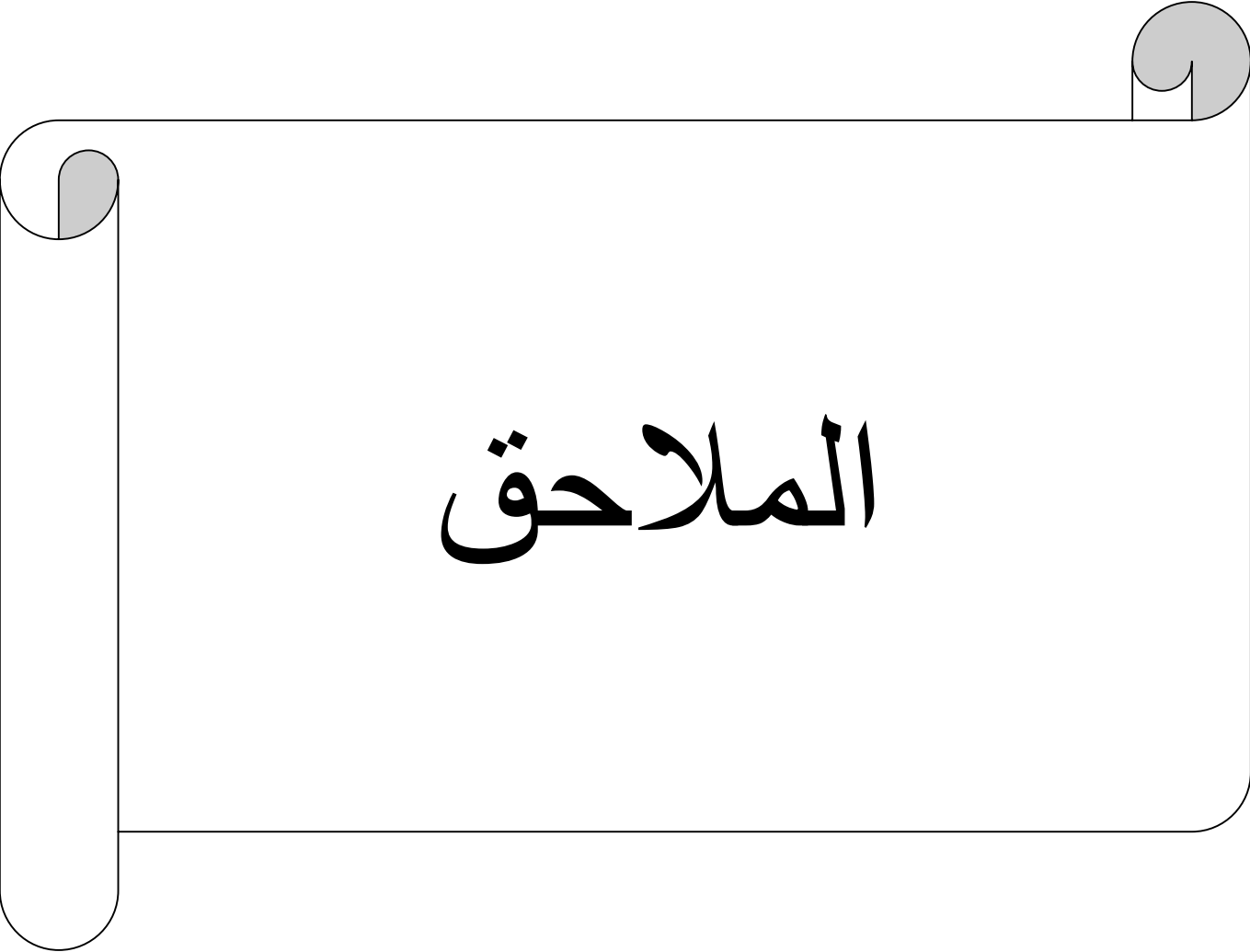
1Livers

01 – Claude Laurent _ Contrôle fiscale ; la vérification personnelle bayeusaine ; France ;1995

- 02 _ Daniel Richer ; les procédures fiscales ; puf ; France ; 1990
- 03 _ Lionel ; CET Gérard audit et contrôle interne ; Aspects financiers ; opération et stratégiques ; 4 Emmeédition ; Dalloz ; paris ; 1992 .
- 04_ Marc Leray ; le contrôle fiscale ; édition l'harmattan ; paris ; 1993
- 05_ PhilipeEcoline ; la vérification Fiscale ; Edition Economico ; p.E.F paris ; 2006 .

2_ guides et Bulletins

- 1_ Guide de vérificateur de comptabilité ; DGI ; 2001 ; Alger .
- 2 _ Bulletin des services fiscaux ; n°19 ; DGI ; Alger ; 2000 .



الملاحق

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Fiche de début des travaux
de vérification

..... le

Numéro de l'Affaire N° d'article d'imposition

Numéro d'Identification Statistique

Nom et Prénom ou Raison Sociale

Activité

Adresse Tél.

Avis de vérification de comptabilité N° du

Remis ou Reçu le

Période à vérifier du au

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

M.....

M.....

M.....

Date de début des travaux préparatoires

Date du contrôle inopiné (1)

Date d'intervention sur place (contrôle au fond)

Lu et approuvé :

Le Chef de Service

Les Vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 21
Imp. Officielle (2007)

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

.....

.....

.....

**Notification de Redressement suite
à la vérification de Comptabilité**

Référence N° :

Lettre avec
A.R.

A.M.

Le 20.....

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° du vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du au au titre des exercices se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

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

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

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

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

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

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

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

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 24
Imp. Officielle (2007)

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

.....
.....
.....

**Fiche de Fin des travaux
de vérification**

..... le

Numéro de l'Affaire N° d'article d'imposition

Numéro d'Identification Statistique

Nom et Prénom ou Raison Sociale

Activité

Avis de vérification de comptabilité N° du

Date de fin des travaux sur place

Date de notification des résultats de la vérification

Date de notification de la position définitive de l'Administration

Lu et approuvé :

Le Chef de Service

Les Vérificateurs

Disposition fiscales :

Article 20-4 du Code de Procédures Fiscales : Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades, des vérificateurs la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits impôts, taxes et redevances concernés, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du C.P. Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à quatre (04) mois en ce qui concerne :

- ° Les entreprises de prestation de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- ° Toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas 2.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (06) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

- ° Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser un an.

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le (s) vérificateur (s), vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr _____

_____ Tél. n° _____

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur le directeur _____ Tél. n° _____

ملحق رقم 05: تقرير التدقيق في المحاسبة .

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série D n° 15 (2001)
(ex Série A Mod. N° 1532 Titre)

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des Impôts de la
Wilaya de _____

IDENTIFIANT FISCAL

|||

CODE TERRITOIRE

|||

CODE ACTIVITE

|||

NUMERO D'ARTICLE

|||

**RAPPORT
DE
VERIFICATION DE COMPTABILITE**

N° _____ / 200 ____

Entreprise Vérifiée : _____

Activité : _____

Adresse : _____

Brigade de Vérification N° _____

Agents Vérificateurs : _____

ENAG L.C. Alger

A/ GENERALITES

1° / Renseignements relatifs à l'Entreprise vérifiée

- Forme juridique
- Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle
- Désignation de l'exploitant - du gérant - du directeur général
- Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL
- Associé Majoritaire -
- Associé Minoritaire -
- Non Associé -
- Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales

— Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire.

D/ CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE
(DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS)

1° / Date du contrôle du rapport de vérification

2° / Date de l'envoi à l'Administration Centrale de la fiche de synthèse

3° / Observations de la Direction Régionale des Impôts

4° / Réponse de la Direction des Impôts de Wilaya

5° / Décision proposée par la D.R.I.

C/ CLOTURE DE LA VERIFICATION :

1° / Observations sur les résultats de la vérification :

- Du Chef de Brigade
- de la sous-direction chargée du contrôle fiscal

2° / Renseignements relatifs au dossier fiscal :

- Position fiscale :
- Impôts directs :
- T.C.A.
- Gestion du dossier fiscal
 - Dépôt des déclarations et des bordereaux - avis de versement (Tardif - défaillances - régulier)
- Régularisations fiscales (impôts directs - T.C.A.)
- Vérifications de comptabilité
- Périodes vérifiées
- Recherches extérieures dans le cadre de la présente vérification
- Nombre de demandes
- Nombre de recouvrements reçus
- Observations éventuelles
- Autres observations

2° / Conclusion de la vérification :

— Moralité fiscale de l'entreprise vérifiée :

— Caractère des infractions relevées et des rajustements appliqués (existence ou non de manœuvres frauduleuses - infractions, répétées) :

— Collaboration des dirigeants de l'entreprise vérifiée durant l'intervention (incidents éventuels, opposition à contrôle, etc...) :

وزارة المالية
مديرية الضرائب

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O. - N° 17
(2002)

RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

Activité exercée :

المديرية الفرعية
للرقابة الجبائية

CONCERNANT

بلدية

M

Rue

n°

ENAG - ULC Algérie

DESIGNATION DES COMPTES	DU	DU	DU	DU	OBSERVATIONS
	AU	AU	AU	AU	
1	2	3	4	5	
MARAGE BRUTE	CREDIT {				
	Vente de marchandises				
	DEBIT {				
	Marchandises consommées				
BENEFICE BRUT (crédit - débit)					
(1)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices bruts} \times 100}{\text{ventes}}$					
VALEUR AJOUTÉE	CREDIT {				
	Production vendue				
	Production stockée				
	Production de l'Entrep. pour elle même				
	Prestations fournies				
	Transfert de charge de production				
	TOTAL DU CREDIT				
	DEBIT {				
	Matières et fournitures consommées				
	Services				
TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE BRUT (crédit - débit)					
(2)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{V.A. \times 100}{\text{production vendue}}$					
RESULTAT D'EXPLOITATION	CREDIT {				
	Bénéfices brut total (1) + (2)				
	Produits divers				
	Transfert de charges d'exploitation				
	TOTAL DU CREDIT				
	DEBIT {				
	Frais personnel				
	Impôts et taxes				
	Frais divers				
	Amortissements				
Provisions					
TOTAL DU DEBIT					
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	CREDIT {				
	Solde du résultat d'exploitation				
	Autres produits				
	TOTAL DU CREDIT				
	DEBIT {				
	Solde du résultat d'exploitation				
Autres charges					
TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE NET (crédit - débit)					
POURCENTAGE NET = $\frac{\text{bénéfices net} \times 100}{\text{C.A.}}$					

