

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المحاسبة والمالية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
الشعبة : محاسبة ومالية التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

## دور التدقيق المحاسبي في كشف التهريب الضريبي دراسة حالة مركز الضرائب – مستغانم-

تحت إشراف:  
\* د. برياطي حسين

مقدمة من طرف الطالبين:  
• بلعلة نور الدين  
• كرابشي محمد الأمين

أعضاء اللجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	.....	.....	عبد الحميد ابن باديس
مقررا	.....	.....	عبد الحميد ابن باديس
مناقشا	.....	.....	عبد الحميد ابن باديس

السنة الجامعية : 2022/2021

# الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لو لا فضل الله علينا أما بعد

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أمي وأبي العزيزين حفظهما الله لي اللذان سهرا

وتعبا على تعليمي في إتمام هذا العمل من قريب أو من بعيد

وإلى أفراد أسرتي، سندي في الدنيا ولا أحصي لهم فضل

إلى بركتي في هذه الدنيا جدتي الله يشفيها ويعافها

إلى الأستاذ المشرف:

برياطي حسين

إلى كل أقاربي وإلى كل الأصدقاء والأحباب من دون استثناء إلى أساتذتي الكرام وكل

رفقاء الدراسة

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعاً يستفيد منه جميع

الطلبة المترشحين المقبلين على التخرج.

بلعلة نورالدين

# الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لو لا فضل الله علينا أما بعد

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أمي وأبي العزيزين حفظهما الله لي اللذان سهرا

وتعبا على تعليمي في إتمام هذا العمل من قريب أو من بعيد

وإلى أفراد أسرتي، سندي في الدنيا ولا أحصي لهم فضل

إلى بركتي في هذه الدنيا جدتي الله يشفيها ويعافها

إلى الأستاذ المشرف:

برياطي حسين

إلى كل أقاربي وإلى كل الأصدقاء والأحباب من دون استثناء إلى أساتذتي الكرام وكل

رفقاء الدراسة

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعاً يستفيد منه جميع

الطلبة المتربصين المقبلين على التخرج.

كرابشي محمد الأمين

# شكر والتقدير

إن كان هناك من نشكره فهو الله عز وجل الذي أنعم علينا بنعمة العلم ووفقنا فيما وصلنا إليه وكان عوناً لنا في بلوغ ثمرة العلم الدءوب فنحمد الله ونشكره

ثم جزيل الشكر لمن قدم لنا يد العون بأسلوب، وبأخر وأخص بالذكر:

الأستاذ الفاضل برياطي راشيد مسؤول التبرص لما منحني من جهد ووقت وتوجيهات وإرشادات ودعم الإنجاز هذا البحث، الأستاذ المؤطر برياطي حسين، إلى الأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة الذين وافقوا على مناقشة هذه المذكرة، وإلى كل موظفي وعمال مركز الضرائب وعمال مكتبة العلوم التجارية، كما أشكر جميع الأساتذة في كل مراحل الدراسة، وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل ولو بالكلمة الطيبة.

وفي الأخير نسأل الله عز وجل أن يجعلنا ممن يذكره فينال فضله ويحفظ

أمره، وأن يغمر قلوبنا

بمحبتة ويرضى علينا.

## الفهرس

المحتويات	الصفحة
-----------	--------

الإهداء

كلمة شكر

قائمة الجداول،

الأشكال والملاحق

قائمة المختصرات

المقدمة العامة ..... 1

### الفصل الأول: مدخل إلى الضريبة

مقدمة الفصل ..... 5

المبحث الأول : عموميات حول الضريبة ..... 6

المطلب الأول: مفهوم الضريبة ..... 6

المطلب الثاني: الأسس النظرية لفرض الضرائب ..... 8

المطلب الثالث: المبادئ العامة للضريبة ..... 10

المبحث الثاني: أهداف وأنواع الضرائب والرسوم ..... 13

المطلب الأول: أهداف الضريبة ..... 13

المطلب الثاني: أنواع الضرائب والرسوم ..... 14

المطلب الثالث : مزايا وعيوب الضرائب المباشرة ..... 30

المطلب الرابع: مزايا وعيوب ضرائب غير المباشرة ..... 32

خاتمة الفصل الأول ..... 34

### الفصل الثاني : مفاهيم حول التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

مقدمة الفصل ..... 36

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي ..... 37

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي ..... 37

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي ..... 38

المبحث الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي ..... 43

43.....	المطلب الأول: الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية.....
45.....	المطلب الثاني: أسباب خاصة بالإدارة الجبائية.....
46.....	المطلب الثالث: الأسباب المتعلقة بالمكلف.....
47.....	المطلب الرابع: آثار التهرب الضريبي .....
49.....	المطلب الخامس: طرق مكافحة التهرب الضريبي .....
51.....	المبحث الثالث: الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي.....
51.....	المطلب الأول: التطور التاريخي ومفهوم التدقيق المحاسبي.....
55.....	المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي.....
59.....	المبحث الرابع: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي.....
64.....	المطلب الأول: العلاقة بين التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي .....
66.....	خلاصة الفصل .....

### الفصل الثالث : الدراسة الميدانية بمركز الضرائب -مستغانم

68.....	مقدمة الفصل .....
69.....	المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم .....
69.....	المطلب الأول: تعريف مركز الضرائب وبدوره الجبائي .....
71.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم.....
74.....	المطلب الثالث: مجال الاختصاص ( الأشخاص والضرائب المعنيين ).....
77.....	المبحث الثاني: التصريحات الجبائية لدى مركز الضرائب .....
77.....	المطلب الأول: الالتزامات الضريبية ودفع الضرائب والرسوم .....
80.....	المطلب الثاني: التدقيق الجبائي للتصريحات والتحقيق في المحاسبة.....
82.....	المبحث الثالث: نموذج عن إجراءات التدقيق الجبائي .....
82.....	المطلب الأول: الدراسة التمهيدية لوضعية الشركة .....
93.....	خاتمة الفصل .....
95.....	الخاتمة العامة.....
99.....	قائمة المراجع .....

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
19	الجدول التصاعدي لمعدل الضريبة على الدخل الإجمالي	1
20	يبين توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني	2
21	جدول يبين توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني	3
30	يبين الضرائب الخاصة بحقوق التسجيل	4
60	التطور التاريخي لأهداف التدقيق.	5
84	يبين تصريحات شهرية لسنتي 2015، 2016	6
84	يبين تصريحات شهرية لسنتي 2017، 2018	7
86	يبين مراقبة فاتورات الأشغال الفاتورة التاريخ	8
87	يبين رقم الأعمال المفوتر	9
88	يبين حالة الرسم على النشاط المهني	10
88	يبين جدول النتائج للأرباح	11
89	يبين الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي	12
89	يبين الحقوق الجبائية	13
90	يبين رقم الأعمال المفوتر	14
91	يبين حالة الرسم على النشاط المهني	15
91	يبين النتائج للأرباح	16
92	يبين الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي	17
92	يبين الحقوق الجبائية	18

# المقدمة



يعتبر التهرب الضريبي أحد أهم المشاكل الاقتصادية التي يواجهها أي نظام جبائي وأكثرها حدة، حيث يؤدي إضعاف وفترة حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع علمها حقها، كما يؤدي إلى تعطيل مشاريع الدولة الاجتماعية والاقتصادية وبالتالي إهدار جانب كبير من الموارد المالية للخبزينة العامة وزعزعة النظام الاقتصادي وتدهوره سواء في الداخل والخارج ونظرا لأهمية الموضوع وكثرة إبعاده، فقد اختلفت الآراء في أسباب التهرب الضريبي، فمنهم من إرجاعها إلى وجود ثغرات في التشريعات الاقتصادية التي يقوم بها المكلف باستغلالها ولا يمكن بذلك فرض أي عقوبة عليه ومنهم من إرجاعها إلى ضعف الإدارة الضريبية وسوء التسيير فيها والجزائر كغيرها من البلدان شهدت فيها هذه الظاهرة انتشارا وواسعا وكبيرا نتيجة عدة أسباب ساهمت في ذلك، فكان من واجب الدولة التحقيق سياستها المالية ومحاولة القضاء أو الحد على الأقل من ظاهرة التهرب الضريبي . يعتبر التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد أهم الوسائل الرقابة الجبائية حيث تعتبر هذه الأخيرة من بين الوسائل التي تعتمد عليها الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي إذ نجد أن الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها ألياتها تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة والتي يتم من ورائها كشف كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء عن قصد أو دون قصد . وعليه قد نجد التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية من 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 تطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تعود على الحصيلة الضريبية وعلى تمويل المشاريع التنموية المخطط لها في السياسة الاقتصادية للدولة.

من خلال ما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي ؟ للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع إرتأينا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم الضرائب والرسوم؟
- ماهي مختلف الضرائب المعمول بها في الجزائر؟
- ما هو المقصود بالتهرب الضريبي؟
- ما هي الطرق والتقنيات المستعملة أثناء عملية التحقيق؟
- ما دور مدقق الحسابات لضمان التحصيل الضريبي الجيد؟
- ما هي الأدوات والحسابات المعتمدة في عملية فحص محاسبة المكلف؟ وكيف تساهم في دعم الرقابة الجبائية؟

الفرضيات:

- عمل مدقق الحسابات له فعالية للتخفيف عن ظاهرة التهرب الضريبي
- الإلتزام بالأدوات وعملية فحص محاسبة المكلف بشكل عام عن طريق إعادة تقدير حساب رقم الاعمال في تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة في دعم الرقابة الجبائية .

أهداف الدراسة:

- إبراز مدى فعالية التدقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي .
- محاولة معرفة مختلف طرق التهرب الضريبي وأسبابه .
- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي .

أهمية الدراسة :

ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها مما استدعى الأمر ضرورة مجابهة هذه الآفة وللتخفيف عن هذه الظاهرة ذات الأبعاد الخطيرة تحتاج إلى اليات للحد منها حيث نجد أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية الذي يعتبر من أبرز مقومات الردعية والوقائية.

حدود الدراسة :

الحدود المكانية:

تمت حدود الدراسة بمركز الضرائب CDI لولاية مستغانم بالتحديد بالمصلحة الرئيسية لعمليات المراقبة .

الحدود الزمانية:

قمنا بدراسة ميدانية لملف جبائي لمؤسسة تجارية المواد البناء لدى مصلحة الضرائب وذلك خلال الفترة من (2022\_03\_01 إلى 2022\_03\_31).

منهجية الدراسة:

المعالجة الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى أهداف البحث وإثبات أو نفي صحة الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة

دوافع إختيار الموضوع:

- تعود أسباب إختيار البحث إلى نظرة وحساسية المجتمع الجزائري للضريبة مما أدى إلى إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي وعلى الغدارة الجبائية البحث عن اساليب جديدة للحد من هذه الآفة.

- التطلع لأهمية التدقيق المحاسبي ومدى قدرته على دعم الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي من جهة ومن جهة أخرى إسترجاع ولو القليل من حقوق الخزينة العمومية .
- توعية المكلفين المتمصلين بأهمية دفع الضريبة وإيصال فكرة لهم على مدى خطورة هذه الظاهرة
- معرفة تنظيم المشرع الجزائري لهذا النوع من الجرائم والأليات التي إستخدمها أو لجأ إليها من أجل مكافحته.

#### صعوبات الدراسة :

- قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر
- صعوبة الحصول على المعلومات من طرف أعوان مركز الضرائب .
- عدم كفاية المعلومات والبيانات اللازمة توفرها لإجراءات الدراسة.

#### هيكل البحث :

قد قمنا بتقسيم الموضوع محل البحث إلى ثلاثة فصول، بالإضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة عامة، محاولة منا للإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكاليات المطروحة وإختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة. تطرقنا من خلال المقدمة العامة إلى نطاق الدراسة محل البحث كتمهيد لطرح الإشكالية الرئيسية للبحث، والتي جاءت تحتها مجموعة من الأسئلة الفرعية، كما ضمنا المقدمة العامة مجموع الفرضيات التي يقوم عليها البحث إضافة إلى أسباب إختيار الموضوع، أهمية وأهداف البحث، المنهج المتبع. أما فيما يخص فصول البحث فقد جاء الفصل الأول تحت عنوان " مفاهيم عامة حول الضريبة" والذي تضمن مبحثين حاولنا من خلالها الإحاطة النظرية بالنظام الضريبي الجزائري، يتناول المبحث الأول ماهية النظام الضريبي، فيما إختص المبحث الثاني بأنواع الضرائب والرسوم. أما الفصل الثاني فقد قدم بعنوان " التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي " وجاء تقسيمه على شكل ثلاث مباحث، يعالج المبحث الأول مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي وعرض كذلك الأسباب الرئيسية والأثار الناجمة عنها ثم الطرق والوسائل الممكنة لاستفحال تفشي هذه الظاهرة، بينما المبحث الثاني فتناولنا فيه الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي، فيما إعتنى المبحث الأخير أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي. الفصل الثالث خصصناه لدراسة الحالة " دراسة ميدانية بمركز الضرائب مستغانم " متضمنا بدوره ثلاث مباحث خصصنا المبحث الأول منها لتقديم المركز محل الدراسة والتعريف به وبدوره، لننتقل من خلال المبحث الموالي إلى مختلف التصريحات الجبائية لدى مركز الضرائب، والمبحث الثالث خصصناه لدراسة نموذج عن التدقيق الجبائي وكان ختام بحثنا خاتمة ضمناها أهم النتائج المتوصل إليها والإقتراحات التي إرتأيناها مناسبة كملخص عام للموضوع.

# الفصل الأول

## مفاهيم عامة حول

### الضريبة

## المقدمة:

لقد عرفت الضريبة خلال مراحل طويلة من الزمن وتطورت بتطور العصور وارتبطت ارتباطا وثيقا بالدولة، حيث شكلت همزة وصل بين الدولة والأفراد فالضريبة هي انعكاس الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع الذي تفرض عليه، وذلك لكونها الممول الأساسي لخزينة الدولة وأهم إيراداتها لسد نفقاتها العامة.

ولقد لقيت الضريبة اهتماما كبيرا في أوساط الباحثين في المالية، وهذا نظرا للدور المهم الذي تسعى إلى تحقيقه سواء كان ماليا، اجتماعيا، سياسيا أو اقتصاديا وهذا من جهة ومن جهة أخرى إلى الآثار الناجمة عن فرضها. وفي هذا الإطار سوف يتم التطرق إلى النواحي النظرية الخاصة بالضريبة من خلال إعطاء جملة من التعارف الخاصة بالضريبة، خصائصها، أهدافها، مبادئها، وكل المسائل الفنية المتعلقة بها.

## المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

في هذا المبحث نتطرق إلى مفهوم الضريبة وخصائصها وكذا مختلف المبادئ التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة على المكلفين، و نتناول أيضا أهم أهداف الضريبة والوعاء الضريبي وتحديد سعر الضريبة وتحصيلها.

## المطلب الأول: مفهوم الضريبة

رغم تعدد التعاريف التي تعرضت للضريبة، إلا أنها تتفق على مجموعة من الخصائص التي تميز الضريبة عن غيرها من الاقتطاعات.

## 1- تعريف الضريبة

يوجد العديد من التعاريف الخاصة بالضريبة، نذكر منها:

**التعريف الأول:** " فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل، تمكيننا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** " مساهمة تأخذ صورة عينية أو نقدية، يجبر الأفراد على تقديمها للدولة بغض النظر عما إذا كانوا يستفيدون أم لا من الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة وعن درجة استفادتهم من هذه الخدمات، وهي تفرض عليهم تحقيقا لأغراض مالية أو سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية"<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** " فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة انية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة."<sup>3</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة نجد أن الضريبة هي عبارة عن مساهمة نقدية يدفعها الأفراد جبرا إلى الدولة بصفة انية ودون مقابل، مساهمة منهم في تغطية الأعباء العامة للدولة.

## 2- خصائص الضريبة

من التعاريف المقدمة للضريبة أعلاه نجد أنها تركز كلها عن خصائص معينة والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

**1-2 الضريبة هي أداء نقدي لا عيني:** بمعنى أنها اقتطاع نقدي، وليس عينيا يتجسد في كمية من حاصلات الأرض أو في عدد من ساعات العمل، أي أن الضرائب النقدية تشكل القاعدة العامة للضريبة بالنظر إلى كونها أكثر ملاءمة للاقتصاد النقدي.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي (الاقتصاد المالي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ، ص: 18

<sup>2</sup> محمد أبو النصر، محفوظ المشاعلة، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، مطابع الدستور التجاري، الأردن، 2002، ص 3

<sup>3</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دارهومه، الجزائر، 2008، ص: 14

<sup>4</sup> محمد أبو نصر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 4

2-2 الضريبة تفرض وتدفع جبراً: أي أن فرض الضرائب وجبايتها يعدان عملاً من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة ويترتب على ذلك أن الدولة تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة دون اتفاق مع الممول، ولا يعني عنصر الجبر في الضريبة جواز فرضها وتحصيلها دون ضوابط قانونية، بل يجب إصدار الضريبة وفق قانون يحدد الأحكام المتعلقة بها وعلى الدولة مراعاة هذه الأحكام، ويترتب عند الاستناد على هذا العنصر أن للدولة الحق عند امتناع الممول عن دفع الضريبة اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري للحصول على الضريبة.<sup>1</sup>

3-2 الضريبة فريضة دون مقابل: كان لفشل فكرة المقابل في التأسيس للضريبة الفضل في اتجاه الفكر المالي الحديث إلى فكرة.<sup>2</sup>

4-2 التضامن الاجتماعي لتبرير فرض الضريبة: فالدولة ضرورة اجتماعية واقتصادية تسعى إلى تحقيق أهداف المجتمع وتضطلع في سبيل ذلك بالعديد من النشاطات والمهام التي يتعذر تحديد مدى ارتفاع كل فرد منها على حدى، ومادام قيام الدولة بهذه النشاطات تحقيقاً للنفع العام فإن الأمر يقتضي أن يتضامن المجتمع في تمويل هذه النشاطات، ومن ثم تصبح الضريبة فريضة يحتمها واجب التضامن الاجتماعي بغض النظر عن المنافع التي تعود على الفرد من خلالها.<sup>3</sup>

5-2 الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام: بما أن الضريبة تجبى بموجب التضامن الاجتماعي بين الأفراد فإن ثمة خاصية تتجلى في كونها تهدف إلى تحقيق النفع العام.

6-2 الضريبة تجبى بصورة انية: تفرض الضريبة وتجبى من المكلف بصورة انية لا عودة عنها، وهذا ما يميزها عن القرض الإجباري.<sup>4</sup>

### 3- التفرقة بين الضريبة والرسم

يعرف الرسم بأنه مبلغ مالي إلزامي يدفعه المستفيدون إلى الخزينة العمومية مقابل خدمة معينة لتحقيق النفع العام، وإذا كان الرسم والضريبة يلتقيان في كونهما فريضة نقدية الزامية لتمويل النفقات العامة للدولة، فإن هناك جملة من الفروق يمكن تحديدها كمايلي:<sup>5</sup>

1-3 يختلف الرسم عن الضريبة في أن عنصر المقابل متحقق في الرسم دون الضريبة، فالأخيرة تفرض دون مقابل، أمّا الرسم فيتحدد على أساس النفع الخاص الذي يعود على دافعه بصرف النظر عن مركزه المالي أو ظروفه الاجتماعية، في حين تتحدد الضريبة على أساس المقدرة الاقتصادية للمكلف بها.

<sup>1</sup>- قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015، ص4

<sup>2</sup>- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 120.

<sup>3</sup>- خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط 3، 2005، ص 146

<sup>4</sup>- سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص125

<sup>5</sup>- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2005، ص: 95

2-3 تهدف الضريبة إلى تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية فضلا عن هدفها التقليدي وهو تمويل الموازنة العامة للدولة، في حين أن الرسم يرمي إلى تحقيق القدر اللازم من الأموال لتغطية تكلفة الخدمة محل الرسم.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الأسس النظرية لفرض الضرائب

عملت نظرية المالية العامة على ايجاد المرتكزات التي تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب وإلزام المواطنين بأدائها، وقد اختلفت نظريات فرض الضريبة باختلاف نظرة المفكرين الاقتصاديين للضريبة، ففي حين اعتبر الاقتصاديون في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر أن الأساس في فرض الضرائب هو العقد الضمني بين الأفراد والدولة، اتجه التشريع المالي الحديث إلى اعتبار في فرض الضريبة عملا من أعمال السيادة وواجبا تمليه فكرة التضامن الاجتماعي بين الأفراد في تغطية نفقات الدولة.

#### 1- نظرية المنفعة أو العقد الاجتماعي

بناءً على هذه النظرية يقرر علماء المالية أن دفع الضريبة ينبني على أساس العلاقة بين الدولة والأفراد. وهؤلاء يدفعون الضريبة مقابل منافع تقدمها الدولة لهم. فعلماء المالية يفترضون وجود عقد ضمني بين الدولة والأفراد تقدم الدولة بموجبه مختلف الخدمات والمرافق اللازمة لاستمرار معيشتهم ورفاهيتهم، مقابل تنازل الأفراد عن جزء من دخولهم وثروتهم لها في شكل ضرائب، وقد اختلف العلماء على تحديد التكييف القانوني لطبيعة العقد فمنهم من يرى أنه عقد بيع خدمات، ومنهم من يفهمه على أنه عقد تأمين، وآخرون يرون أنه عقد شركة.<sup>2</sup>

1-1 عقد بيع خدمات أو عقد ايجار أعمال: ومن أنصار هذا التكييف الاقتصادي " ميرانو " والاقتصادي " آدم سميث " وهم يقررون أن العقد هو عقد بيع خدمات أو ايجار أعمال من الدولة، ثمنه ما يدفعه الأفراد من الضرائب، ومعنى هذا التكييف:

• أن الضريبة مساوية للمنفعة التي يحصل عليها الممول.

• حق الدولة في التوسع في سلطتها لفرض الضرائب على أكثر المنتفعين من الخدمات والمنافع المقدمة.

إلا أنه يرد على هذا التكييف باستحالة التناسب والتساوي بين الضريبة والمنفعة والصعوبة الكبرى في تحديد المنفعة، وتفوقها على قيمة الضريبة المحصلة أحيانا كمرافق الشرطة والدفاع والصحة والتعليم.<sup>3</sup>

2-1 عقد التأمين: يرى المفكر الفرنسي " مونتسكيو " في كتابه " روح القوانين " أن الضريبة هي قيمة التأمين الذي يدفعه الممول للدولة، مقابل الانتفاع من خدماتها.

<sup>1</sup> عادل فليح العلي، مرجع سبق ذكره، ص 96

<sup>2</sup> غازي عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي والاسلامي (دراسة مقارنة)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص: 69-70

<sup>3</sup> فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتاب الحديث، عمان، 2008، ص: 178 - 180



- تناسب الضريبة مع قيمة الأموال التي بحوزته والمؤمن عليها؛
- فرض الضريبة على رأس المال أو الدخل؛
- فرض الضريبة تبعا لدرجة ثراء الممول.

إلا أنه يرد على هذا التكييف بعدم ضمان التناسب بين قيم الضريبة وقيم أموال الممول، وعدم ضمان أو إلزام الدولة بتعويض

خسائر الممول في حال فقدانه لأمواله، فضلا عن عدم جواز حصر وظيفة الدولة في الحماية والأمن والدفاع.<sup>1</sup>

3-1 عقد الشركة: يرى المفكر " بروجلي " الضريبة على أنها حصة الشريك في شركة مساهمة أعضاؤها هم أفراد الجمهور، ومجلس إدارتها الحكومة ويجب على كل شريك في هذه الشركة أن يساهم في نفقات مجلس الإدارة، وبعبارة أخرى فإن الضريبة هي نفقة الانتاج التي يدفعها الفرد المنتج المساهم في شركة انتاجية إلى مجلس إدارتها، وهي الدولة لتغطية النفقات الانتاجية التي تتحملها ومقابل الخدمات التي تقدمها، ومعنى هذا التكييف:

• ضرورة تناسب الضريبة مع درجة ثراء الفرد الشريك؛

• فرض الضريبة على رأس المال وليس على الدخل؛

ويمكن القول إن بطلان نظرية التعاقد ينبي على بطلان نظرية العقد الاجتماعي التي نادى بها فلاسفة أوروبا، فنشأة الدولة لم تكن على أساس هذه النظرية، ومن ثم لا وجود لعقد ضمني بين الأفراد والدولة، كما أن بطلان هذه النظرية ينبي أيضا على عدم إمكانية اعتبار الضريبة ثمنا للخدمة المقدمة من الدولة لأنه لو صح هذا الافتراض لوجب أن يكون الثمن واحدا بالنسبة للجميع، ولكن الحاصل أن مقدار الضريبة يتوقف على المقدرة التكلفة للمولين في أغلب الأحيان.

إن تطور مفهوم الضريبة واتساعها ليشمل سيطرة الدول على الاقتصاد القومي، وتحقيق العديد من الأهداف والمنافع العامة، وبالتالي ضمان تنفيذ السياسات المالية للدولة، إلى جانب ما وجّه لنظرية التعاقد من نقد، دفع إلى البحث عن نظرية أخرى يستند إليها علماء المالية العامة في تبرير سلطة الدولة في فرض الضرائب.<sup>2</sup>

### 1- نظرية التضامن الاجتماعي أو سيادة الدولة

ترتكز هذه النظرية على فكرة أساسية مفادها أن المواطنين يسلمون بضرورة وجود الدولة، لأسباب سياسية واجتماعية، حيث تعمل على تحقيق مصالحهم واشباع احتياجاتهم. ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي يلتزم بموجبه كل واحد منهم بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل حسب مقدراته التكلفة،

<sup>1</sup> خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جبابة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الطبعة الثانية، دار مومه، الجزائر، 2006، ص 18-20

<sup>2</sup> خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص 22

كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العمومية لكافة المواطنين دون استثناء، وبغض النظر عن مدى اسهامهم في تحمل الأعباء العامة، وأكثر من ذلك فمن الممكن استفادة بعض الأفراد من الخدمات العمومية رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو بدفع مبالغ زهيدة كذوي الدخل المحدودة، وعدم انتفاع البعض الآخر من هذه الخدمات رغم قيامهم بدفع الضرائب كالمواطنين المقيمين في الخارج. وبالإضافة إلى ما ذكر، فإن نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، ومن ثم الزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة، وهذا ما يفسر إلزام المواطنين الأجانب المقيمين في الدولة بالمساهمة في الأعباء والتكاليف العامة ودفع الضريبة المفروضة عليهم. ومن خلال مجمل الأفكار المذكورة سابقا يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل السند القانوني الذي ترتكز عليه الدولة لسطر سلطتها فيما يخص فرض الضريبة على المقيمين في اقليمها من مواطنين أو أجانب.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: المبادئ العامة للضريبة.

يقصد بالمبادئ الأساسية للضريبة مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشروع الضريبي مراعاتها وإتباعها عند وضع أسس النظام الضريبي في الدولة، وهي القواعد التي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة ومصلحة الحزينة العمومية من جهة أخرى، هذه المبادئ تعد بمثابة دستور عام يجب احترامها من أجل أن يتم تحقيق الأهداف المبتغاة من فرض الضريبة.

**1- المبادئ التقليدية لفرض الضريبة:** هذه المبادئ أول من صاغ أساسها النظري هو الاقتصادي آدم سميث في كتابه بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم "سنة 1776 وتتلخص هذه المبادئ فيما يلي:

**1-1 قاعدة العدالة:** أي أن يكون كل الأشخاص الموجودين في الدولة مساهمين في تمويل النفقات العمومية كل حسب قدرته التكليفية، وهذا ما تأمل به معظم تشريعات الدول ومنها الجزائر، إذ يجب أن يكون مساهمة أعضاء المجتمع في هذه الأعباء متناسبة مع مدخولهم، وقد تطور مفهوم العدالة بين الكتاب والمنظرين ولكن عموما يمكن التمييز بين نوعين من العدالة، الأولى العدالة الأفقية التي تقران المواطنين المتساوون في مدخولهم لا بد أن يدفعوا ضرائب متساوية والثانية العدالة الرأسية وهي أن يقوم الممولون الذين لهم اختلاف في مدخولهم بدفع ضرائب مختلفة حسب درجة اختلاف مدخولهم، وواقع الأمر أن العدالة الأفقية والرأسية عند متداخلتان، فالقول أن الأشخاص المتساوون في المقدرة التكليفية يدفعون نفس الضريبة مؤداه المنطقي بمفهوم المخالفة أن الأشخاص متساوون في المقدرة التكليفية، ما يمكن استنتاجه أن العدالة بمفهومها الضريبي لا تعني المساواة، ولا يمكن تصور أن جميع المكلفين يدفعون نفس مبلغ الضريبة وإنما العدالة الضريبية تعني مشاركة جميع الأشخاص الذين تتوفر فيهم شروط التكليف الضريبي في تحمل الأعباء المالية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- طالي محمد، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2012/2011، ص 13

<sup>2</sup>- قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص9-10

2-1 قاعدة الوضوح واليقين: يجب أن تكون الضريبة محددة وواضحة من حيث معدلها وتاريخ الوفاء بها ومن حيث الحدث المنشئ لهما والأعباء والمصاريف الواجب خصمها والغرض من ذلك أن يكون المكلف بالضريبة على علم بمدى إلتزامه أمام الضريبة بصورة واضحة ولذلك فإن الوضوح التام في هذه الجوانب أمر ضروري لدفع الضريبة وللجهة التي تتولى تحصيلها حتى يتحقق من خلال ذلك مبدأ اليقين التام.<sup>1</sup>

3-1 قاعدة الملائمة في الدفع: وتعني هذه القاعدة ملائمة الضريبة عند دفعها لظروف دفعها بحيث يتم فرضها في الوقت وبالطريقة التي تتناسب وتتلاءم مع رغبة المكلف وظروفه<sup>2</sup> ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب على الدخل كذا حصول المستثمر على الربح أو الفائدة هو الوقت المناسب لدفع الضريبة.<sup>3</sup>

4-1 قاعدة الاقتصاد في النفقة: وتعني أن يتم تنظيم الضريبة وجبايتها بطريقة محكمة وبأقل تكلفة حتى لا تضطر الدولة إلى التوسع في فرض الضرائب على الممولين بحجة تغطية نفقات تحصيلها. ويمكن أن تأخذ هذه القاعدة إلى أبعد من هذا وذلك بالاقتصاد فيما يتحمله المكلفون بالضريبة من تكاليف للوفاء بها.<sup>4</sup>

1- المبادئ الحديثة لفرض الضريبة: لقد أضاف علماء المالية المحدثون مجموعة من المبادئ التي يرون أنها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار جنب إلى جنب مع المبادئ التقليدية عند فرض الضرائب، ومن هذه المبادئ نذكر ما يلي:

1-2 مبدأ البساطة: حسب هذا المبدأ يجب أن تكون الضرائب المفروضة تتميز بالبساطة لتسهيل أمر فهمها إدراكها من طرف القائمين على إدارتها والمكلفين بدفعها على حد السواء، إذا لا يجب أن تكون التشريعات والإجراءات الضريبة معقدة وذلك من أجل تلافي الاختلاف في تفسيرها وفهمها بين الإدارة الضريبة من جهة والمكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

2-2 مبدأ التنوع: معني هذا أن يتضمن النظام الضريبي في الدولة أكثر من ضريبة مفروضة من أجل تحقيق إيرادات كبيرة من جهة، وتحقيق عدالة أكبر من جهة أخرى بين فئات المجتمع الضريبي.

3-2 مبدأ المرونة: تعني ذلك أن تكون هناك استجابة من طرف الضرائب المفروضة للتغيرات التي تحدث في النشاط الاقتصادي ويتم تناول هذه المرونة من خلال مفهومين:

1-3-2 المفهوم الأول: هو أن تكون هناك استجابة تلقائية للضرائب المفروضة لتغيرات النشاط الاقتصادي:

<sup>1</sup> مصطفي الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2008، ص28

<sup>2</sup> عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبة في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014، ص7

<sup>3</sup> قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص6

<sup>4</sup> مصطفي الفار، مرجع سبق ذكره، ص29

2-3-2 المفهوم الثاني: هو أن تكون هناك الإمكانيات الكافية وبالسرعة اللازمة لمراجعة هيكل الضرائب المفروضة تعديله.<sup>1</sup>

4-2 مبدأ الاستقرار: تعني به تمتع الضرائب المفروضة بدرجة عالية من ثبات طبيعتها وإجراءات ومواعيد تحصيلها، أي يجب أن تمتاز هذه الضرائب بقدرة من الثبات لأنّ التغيرات والتعديلات الكثيرة تعقد من مهمة إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة.

5-2 مبدأ التنسيق: ويقصد بالتنسيق في مجال الضريبة ذلك الترابط والانسجام الذي يكون بين مختلف الضرائب المكونة للهيكل الضريبي، هذا التنسيق تبرز أهميته عند زيادة أو تخفيض المعدلات الضريبية القائمة أو من خلال فرض ضرائب جديدة واختيار وعائها أو عند تقدير بعض الإعفاءات من الضريبة، فهذا المبدأ يسعى إلى الحفاظ على وحدة الهدف الذي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقه من خلال مجموعة الضرائب الموجودة في هذا النظام.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص7

<sup>2</sup>- قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص8

المبحث الثاني: أهداف وأنواع الضرائب والرسوم  
المطلب الأول: أهداف الضريبة.

لقد تغيرت أهداف الضريبة بتغير الظروف المحيطة بها، فمنذ بروز الدولة في مهمة الحارس الدركي كان للضريبة هدف وحيد يتمثل في الهدف المالي، ولكن ومع تطور الدولة إلى كونها المسؤولة عن تحقيق الرخاء العام

إضافة إلى تدخلها في الحياة الاقتصادية، وزيادة نشاطها بشكل فعال ما أدى إلى تطور أهداف الضريبة من هدف مالي إلى هدف اجتماعي، اقتصادي وسياسي.<sup>1</sup> وعلى قمة هذه الأهداف نجد:

1- الهدف المالي: لقد كان الهدف المالي قديما وما زال للوقت الحاضر يعتبر من الأهداف الرئيسية من وراء فرض الضريبة، حيث أن معظم الدول تعتمد على الأموال التي تحصلها من الضرائب لتمويل نفقاتها المختلفة، فمع إزدياد تدخل الدولة وإزدياد حجم وطبيعة الخدمات التي تقدمها لمواطنيها والقاطنين لديها من تعليم وصحة وأمن وغيرها، إزدياد حجم نفقات الدولة بشكل متسارع وأدى ذلك إلى زيادة إعتقاد معظم الدول على فرض ضرائب جديدة مما أدى إلى تنوع الضرائب التي تفرضها الدولة وإزدياد مبالغ المتحصلات منها. وتختلف درجة إعتقاد الدول على الضرائب في تمويل نفقاتها فنجدها تشكل نسبة عالية من مصادر التمويل في ميزانيات الدول المتقدمة نظرا لارتفاع مستوى مدخول المواطنين في هذه الدول ولارتفاع مستوى الخدمات المقدمة من قبلها، وبالمقابل نجد أن نسبة مساهمة الضرائب في تمويل نفقات الدولة متدنية نسبيا لدى الدول النامية نظرا لانخفاض مستوى الدخل للمواطنين في تلك الدول.

ويتوقف تحقيق الهدف المالي للضريبة بتوفير عدة شروط يمكن تلخيصها في:

- ✓ الإنتاجية: وهي أن تعود الضريبة بأكثر حصيد صافية أي بعد خصم جميع نفقاتها.
- ✓ الثبات: وهي الضريبة التي تتأثر حصيدتها بالتغيرات التي تحدث على مستوى النشاط الاقتصادي.
- ✓ المرونة: وهي الضريبة التي لا يؤدي زيادة سعرها إلى انكماش وعائها فتزيد حصيدتها نتيجة لزيادة سعرها.
- ✓ الحياد: وهي الضريبة التي يكون هدفها مقتصر على الهدف المالي فقط دون أن تؤثر على الأفراد أو الممولين ودون التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.<sup>2</sup>

2- الهدف الاقتصادي: ويقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، غير مشوب بالتضخم أو انكماش وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2005، ص 7-8

<sup>2</sup> محمد أبو النصار وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص 5

<sup>3</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 12

ويمكن إجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

- ✓ تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- ✓ حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميدان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- ✓ استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك، وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل.<sup>1</sup>
- ✓ تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار.

3- الأهداف الإجتماعية: يمكن استخدام الضريبة لتحقيق أهداف إجتماعية مثل تحقيق العبء الضريبي على ذوى الأعباء العائلية الكبيرة، وإعفاء بعض الهيئات التي تقدم خدمات إجتماعية من الضرائب، أو فرض ضرائب مرتفعة على بعض السلع التي تنتج عنها أضرار إجتماعية كالمشروبات الكحولية.<sup>2</sup>

4- الأهداف السياسية: أصبحت الضريبة مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الإقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمالاً للضريبة لأهداف سياسية، وقد تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية كتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها.<sup>3</sup>

#### المطلب الثاني: أنواع الضرائب والرسوم

المشرع في إخضاعه للضريبة يختار صور معينة، في حين أنها تمس إما الدخل أو الثروة، ويعتمد على اختيار هذه الصور حتى يتحقق من تطبيق السياسة الضريبية، وتنقسم الضرائب بصفة عامة إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة نذكرها.

##### 1- الضرائب المباشرة

"وهي التي تفرض على المكلف ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بل يتحملها كلياً المكلف نفسه"<sup>4</sup> وهي أيضاً تلك الضريبة التي يتحمل عبئها في النهاية من يقوم بتوزيعها للخزينة العامة، فهي اقتطاع مباشر من الدخل، أو رأس المال وتفرض على عناصر تتمتع نسبياً بالدوام والاستقرار ومن أمثلتها ضريبة الدخل وضريبة الأرباح التجارية والصناعية والرسم العقاري وتتفرع منه نوعين هما:

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 12

<sup>2</sup> عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 8

<sup>3</sup> بن يخلف مسعودة، مرجع سبق ذكره، ص 7

<sup>4</sup> عبد الناصر نور، د نائل حسن عدس ، الأستاذ علي بن الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن،

ط1، سنة 2003، ص 17

1-1 الضرائب النوعية: التي تتناول نوعاً معيناً من الدخل دون آخر مثلاً كالضرائب على المرتبات والأجور، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية... الخ تتميز ببساطة وسهولة التطبيق ولكن لا تحقق العدالة في توزيع عبئ الضريبة.

2-1 الضريبة العامة: بحيث تتناول جميع عناصر الدخل المكلف على اختلاف أنواعها بصرف النظر عن تبيان مصادرها وتمس الضريبة العامة، الشخص الذي لديه عدة دخول، أو الضرائب النوعية هي ضرائب عينية أو تمس الوعاء دون الأخذ بعين الاعتبار الشخص أو المكلف أي لا تراعي ظروف المكلف فالضرائب العامة هي ضرائب شخصية أي تراعي الجانب الشخصي للمكلف وتأخذ بعين الاعتبار الإعفاء الحد الأدنى من الدخل أو الالتزامات يتناسب والنفقات الضرورية للمعيشة بحيث لا يستفيد بهذا الإعفاء المكلفين الذين تزيد دخولهم على قدر معين فضلاً عن إعفاء آخر يقابل الأعباء العائلية يتناسب وعدد الأفراد الذين يعولهم المكلف، ومن أهم عناصر تشخيص الضريبة تطبيق الضريبة التصاعدي أي كلما ارتفع الدخل كلما ارتفعت الضريبة أي معدل تصاعدي على الدخل وأيضاً من بين عناصر التشخيص توجد مفاضلة أي اختيار أنواع الدخل لأي التمييز بين الدخل ومن بين هذه الدخل هي دخل عن العمل ودخل ينتج عن رأس المال، والضرائب العامة تتميز أو تتطلب إدارة جبائية ذات كفاءة ودرجة عالية من التنظيم واغلب الدول تعتمد على الضريبتين أي العامة والنوعية ودرجة الاعتماد تختلف وفق النظم المتواجدة في الدول من نظام سياسي واجتماعي واقتصادي... الخ

## 2- الضرائب على رأس المال: وتفرض هذه الضريبة على رأس المال

و على الثروة التي يمتلكها الفرد منتجة كانت أو غير منتجة وتتميز بأنها تفرض على كل ما يمكن المكلف من أموال ثابتة أو منقولة في لحظة زمنية معينة، وهذه الضريبة قد تكون عادية أو غير عادية، فالضريبة العادية على رأس المال هي ضريبة معدلها منخفض لا يمس إلا جزءاً من الدخل وهذا الجزء يمكن تعويضه أو تحقيقه بواسطة استثمار رأس المال، فكان الضريبة العادية صورة

من صور الضريبة على الإيراد وهي تفرض على ما كان منتجاً أو غير منتج كالمجهورات والتحف والصور الفنية مما قد يدفع أصحاب هذه الأموال المجمدة إلى استغلالها وتحويلها إلى أموال منتجة، إما الضريبة غير العادية فإن محلها رأس المال وتدفع عن طريق اقتطاع جزء منه مما يؤدي إلى إهلاك رأس المال مع التكرار ولا تلجأ الدولة إلى هذا النوع إلا في ظروف استثنائية كالوفاء بدين عام، أو من أجل مواجهة أزمة اقتصادية أو بحمل في تمويل حرب أو بقصد إعادة توزيع الثروات، إلى غير ذلك من أهداف مالية أو اجتماعية أو سياسية<sup>1</sup>.

## 3- الضريبة على الدخل الإجمالي:

إن الضريبة على الدخل الإجمالي تفرض على مجموع الدخل وتسمى أحياناً بالضريبة على الإيراد العام وحسب المفهوم الضريبي يعتبر كدخل ناتج عن نشاط مؤجر أو امتلاك وسيلة الإنتاج، ففيما يخص النشاط

<sup>1</sup> - عبد الناصر نور، الضرائب و محاسبتها، مرجع سبق ذكره، ص 18

المؤجر يمكن إن يكون هذا الدخل أجور أو مرتبات بالنسبة للموظفين إما بالنسبة لامتلاك وسيلة الإنتاج فان الدخل في هذه الحالة يتمثل في الأرباح الصناعية والتجارية ويمكن إن تترتب أنواع الضرائب المباشرة حسب أصناف المداخيل (الدخول الأجرية، الدخول العقارية، دخول فلاحية، دخول رأسمالية... الخ)، فمن المعروف أن كل أنواع الضرائب المفروضة على الدخل هي نوع من الضرائب المباشرة ويستند القائلون بهذا النوع من الضرائب بان الاتجاه الحديث للضرائب هو مراعاة الأوضاع الشخصية والاجتماعية للمكلف ولذلك يتطلب معرفة الدخل الإجمالي للمكلف دفعة واحدة، بحيث يتسنى للإدارة المالية تكوين فكرة واقعية وصحيحة عن أوضاعه الشخصية ومقدرته المالية وبذلك يمكن تطبيق الإعفاء من الحد الأدنى للمعيشة تطبيقا عادلا وصحيحا، إذ أن المكلف في حالة تعدد الضرائب على فروع الدخل يمكن أن يصل على احد الفروع من الإعفاء ومن فرع لآخر يتجاوز هذا النصاب كما أن المعدل التصاعدي لا يكون عادة إذا لم يطبق على مجموع دخله للمكلف،" المادة1: تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"<sup>1</sup>.

ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية:<sup>2</sup>

- ✓ الأرباح الصناعية، والتجارية، والحرفية،
- ✓ أرباح المهن غير التجارية،
- ✓ عائدات المستثمرات غير الفلاحية،
- ✓ الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، كما تنص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،
- ✓ عائدات رؤوس الموال المنقولة،
- ✓ المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العميرية<sup>3</sup>.

### 1-3 الأشخاص الخاضعون للضريبة:

1-1-3 يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر.<sup>4</sup>

2-1-3 يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> المادة:1 الضرائب المحصلة لحساب الدولة من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبالية، ط 2013، ص 17

<sup>2</sup> المادة:2 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، 2015

<sup>3</sup> المادة: 2 معدلة بموجب المادة 2 من قانون المالية، قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2009

<sup>4</sup> المادة:3: الفقرة الأولى ، قانون الضرائب والرسوم المماثلة

<sup>5</sup> المادة 3: الفقرة الأولى ، قانون الضرائب والرسوم المماثلة



- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه أما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.

- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهني بالجزائر سواء أن كانوا إجراء أم لا.

3-1-3 يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

4-1-3 يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أن كان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.<sup>1</sup>

5-1-3 تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالتهم، ومن أجل تطبيق الفقرة السابقة يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة

شريطة ألا يتوفر على مداخيل متميزة عن تلك المعتمدة أساسا لفرض الضريبة على المكلف بها :<sup>2</sup>

- أولاده إذا قل عمرهم عن 18 عاما أو عن 25 عاما إذا اثبتوا مزاولتهم للدراسة أو يثبتون نسبة عجز محددة بنص تنظيمي، ووفقا لنفس الشروط، الأولاد الذين يؤويهم في بيته.

- يمكن للمكلف بالضريبة أن يطالب بفرض الضرائب متميزة على أولاده عندما يتقاضون دخلا من عملهم الخاص أو من ثروة مستقلة عن ثروته.

- إن فرض الضريبة مشتركة، يمنح الحق في تخفيض نسبة 10% من الدخل الخاضع للضريبة

6-1-3 يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبيا مع حقوقهم فيها:<sup>3</sup>

- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها،

<sup>1</sup> - المادة 4: الضرائب المحصلة لحساب الدولة من قانون الضرائب والرسوم المماثلة ، 2015

<sup>2</sup> - المادة 6: الضرائب المحصلة لحساب الدولة من قانون الضرائب والرسوم المماثلة ، 2015

<sup>3</sup> - المادة 7: الضرائب المحصلة لحساب الدولة من قانون الضرائب والرسوم المماثلة ، 2015

- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام التي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركات أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.

- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم المسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.

#### 4- الأشخاص المعفيين من الضريبة على الدخل الإجمالي:

يعفي من الضريبة على الدخل الإجمالي<sup>1</sup>:

1-4 الأشخاص الذين يساوي دخلهم الجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي، 120.000 دج

2-4 السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

3-4 تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال<sup>2</sup>، تحدد مدة الإعفاء بست (6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، وتمدد هذه الفترة بستين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل المدة غير محددة، ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

4-4 يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي المدة عشر (10) سنوات الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي<sup>3</sup>.

5-4 تستفيد من إعفاء دائم، بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي: المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.

6-4 مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

7-4 المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

<sup>1</sup> المادة 5: الضرائب المحصلة لحساب الدولة من قانون الضرائب والرسوم المماثلة ، 2015

<sup>2</sup> المادة 13: معدلة بموجب المواد 3 من قم لسنة 1997 و 4 من ق. م. لسنة 2009 و 2 من ق. م. لسنة 2010 و 2 منق. ملسنة 2011 و 4 من ق. م. لسنة 2011.

<sup>3</sup> المادة 13: معدلة بموجب المواد 3 من قم لسنة 1997 و 4 من ق. م. لسنة 2009 و 2 من ق. م. لسنة 2010 و 2 منق. ملسنة 2011 و 4 من ق. م. لسنة 2011.

5- حساب الضريبة:

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعاً للجدول التصاعدي الآتي :<sup>1</sup>

جدول رقم(1-1): الجدول التصاعدي لمعدل الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د. ج)
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	من 120.000 إلى 360.000
30%	من 360.000 إلى 1.440.000
35%	أكثر من 1.440.000

المصدر: المادة 104: من قانون الضرائب والرسوم المماثلة

يمثل الجدول أعلاه معدل الضريبة على الدخل الإجمالي

نلاحظ عندما تكون نسبة الدخل الخاضع للضريبة لا يتجاوز 120.000 تكون نسبة الضريبة 0% وعندما يكون الدخل الخاضع للضريبة من 120.000 إلى 360.000 تكون نسبة الضريبة 20% وعند قسط الدخل الخاضع للضريبة من 360.000 إلى 1.440.00 تكون نسبة الضريبة 30% وعندما يكون الدخل الخاضع للضريبة أكثر من 1.440.000 تكون نسبة الضريبة 35%.

6- الرسم على النشاط المهني TAP

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب التي تخضع لها الشركات على رقم الأعمال الذي تحققه المؤسسة أو أي وحدة من وحداتها في كل بلدية تابعة لمقر إقامته.<sup>2</sup> فالرسم على النشاط المهني أنشئ بموجب قانون المالية لسنة 1996، وذلك بعملية إدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC) والرسم على النشاط الغير التجاري (TANC)

1-6 مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني: يطبق هذا الرسم على:

الأشخاص الطبيعيين، أو المعنويين الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه إلى الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح الشركات.

ويستحق الرسم على النشاط المهني يصدد:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - المادة 104: الفقرة الأولى، حساب الضرائب من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> - المادة 223: فقرة 01، الحدث المنشئ، من قانون الضرائب المباشرة، 2015

<sup>3</sup> - المادة 217 التسويات والعقوبات والتصريحات، من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، 2015

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ما عدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة،
  - رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل.
  - رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات. ويقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه. غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة.
- بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية. يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت، باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.

لا تطبق أحكام الفقرة السابقة في حالة مؤسسات الأشغال التي تقوم أيضا بعمليات الترقية العقارية.

#### 2-6 أسس فرض الرسم على النشاط الممي:

مع مراعاة أحكام المواد 13 و138-1 و221، يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.<sup>1</sup>

#### 7- ج معدل الرسم على النشاط الممي:

يحدد معدل الرسم على النشاط الممي كما يأتي<sup>2</sup>:

#### جدول رقم(1-2): يبين توزيع ناتج الرسم على النشاط الممي

المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	الحصة العائدة للبلدية	الحصة العائدة للولاية	الرسم على النشاط الممي
%2	%0.11	%1.30	%0.59	المعدل العام

المصدر: قانون المالية، المادة 222: من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2014

<sup>1</sup>- المادة : 219 الفقرة الأولى، أسس فرض الضريبة، من قانون الضرائب والرسوم المماثلة

<sup>2</sup>- المادة : 222 الحدث المنشئ، من قانون الضرائب والرسوم المماثلة

غير أن معدل الرسم على النشاط المهني يرفع إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط لنقل المحروقات بواسطة الأنابيب. يتم توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني كما يأتي:<sup>1</sup>

جدول رقم (1-3): جدول يبين توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني

المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	الحصة العائدة للبلدية	( يخص رقم الاعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات). الحصة العائدة للولاية
3%	0.16%	1.96%	0.88%

المصدر: قانون المالية، المادة 249 لسنة 2014

1-7 الأشخاص الخاضعون للضريبة ومكان فرضها:

يؤسس الرسم كما يأتي:<sup>2</sup>

باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة، حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء

- باسم كل المؤسسة على، رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها.

يؤسس الرسم في الشركات، مهما كان شكلها، على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة او المجموعة.

8- الرسم العقاري T.F :

أسس الرسم العقاري بصورته الحالية بموجب الأمر رقم 67-83 المؤرخ في 02 جوان 1967 والمتضمن لقانون المالية لسنة 1967 وتم تعديله بموجب المادة 43 من قانون 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 والمتضمن القانون المالية لسنة 1992 يعرف الرسم العقاري بأنه ضريبة مبنية تمس الأملاك (العقارات) المبنية وغير المبنية الموجودة في التراب الوطني.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - المادة: 222 معدلة بموجب المادتين 6من ق. م ت لسنة 2001 و8 من ق.م ت لسنة 2008

<sup>2</sup> - المادة 223 الحدث المنثئ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015

<sup>3</sup> - حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 145

## 1-8 الأملاك المبنية الخاضعة للرسم العقاري:

تخضع للرسم العقاري على الأملاك المبنية التالية :<sup>1</sup>

- المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتجات،
- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات وورشات للصيانة،
- أرضيات البنايات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها،
- الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن إيداع البضائع وغيرها من الأماكن من نفس النوع، سواء كان يشغلها المالك أو يشغلها آخرون مجانا أو بمقابل.

## 2-8 الإعفاءات:

## 1-2-8 الإعفاءات الدائمة:

- تعفي من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية، بشرط أن تكون مخصصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة وإن لا تدر دخلا، العقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات وكذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في ميدان التعليم والبحث العلمي والحماية الصحية والاجتماعية وفي ميدان الثقافة والرياضة.<sup>2</sup>

- تعفى كذلك من الرسم العقاري على الملكيات المبنية:<sup>3</sup>

- البنايات المخصصة للقيام بشعائر دينية،
- الأملاك العمومية التابعة للوقف والمتكونة من ملكيات مبنية،
- العقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية، وكذلك العقارات التابعة للممثلات الدولية المعتمدة بالجزائر وذلك مع مراعاة قاعدة المعاملة بالمثل،
- تجهيزات المستثمرات الفلاحية لاسيما مثل الحظائر والمرابط والمطامر.

<sup>1</sup> المادة 249، الضرائب المحصلة لفائدة البلديات دون سواها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015

<sup>2</sup> المادة: 250 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، 2015

<sup>3</sup> المادة: 251 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، 2015

2-2-8 الإعفاءات المؤقتة:

- تعفي من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية<sup>1</sup>:

- العقارات أو أجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الاخير والتي أبطل تخصيصها.

الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي للمالكها، شريطة توفر الشرطين الآتيين:

- ألا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 800 دج

- ألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعنيين، مرتين الأجر الأدبي الوطني المضمون، غير إن الأشخاص المعفيين يدفعون مساهمة سنوية قدرها 100 دج

- البناءات الجديدة، وإعادة البناءات وإضافات البناءات لمدة (7) سنوات ابتداء من أول جانفي من السنة التي تلي سنة انجازها أو أشغالها، إذا لم يتمكن المالك من إثبات مدة الانجاز أو الشغل، تعتبر البناءات منجزة في أجل أقصاه ثلاثة (3) سنوات ابتداء من تاريخ منح رخصة البناء الأولى،
- السكن الاجتماعي التابع للقطاع العام المخصص للكراء.

- البناءات وإضافة البناءات المستعملة في النشاطات التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، لمدة ثلاث (3) سنوات، ابتداء من تاريخ انجازها، تكون مدة إعفاء ستة (6) سنوات، إذا ما أقيمت هذه البناءات وإضافة البناءات في مناطق يجب ترقيتها<sup>2</sup>.

9- الدفع الجزائي V.F:

عبارة عن ضريبة مباشرة الذي يفرض على الكتلة الأجرية<sup>3</sup>.

1-9 الأشخاص الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة<sup>4</sup>:

المادة 282 مكرر 1 يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركاء والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثين مليون دينار ( 300.000.000 د.ج).

<sup>1</sup> المادة: 252 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، 2015

<sup>2</sup> المادة 252 قانون الضرائب والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المواد 26 و 27 من ق.م لسنة 1997 و 6 من ق.م . ت لسنة 2011

<sup>3</sup> رضا خلاصي، النظام الضريبي الجزائري الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 113

<sup>4</sup> القانون رقم 10-14 يضمن قانون المالية العدد 78 بتاريخ 31 ديسمبر 2014، ص، 6.

كما تخضع للضريبة الجزافية الوحيدة، المستثمرون الذين يمارسون أنشطة، أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للإستفادة من دعم الصندوق الوطني، لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة.

عدة مؤسسات أو ورشات لممارسة نشاط ما. تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة، وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة منفصلة مادام رقم الأعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز سقف ثلاثين مليون دينار.

في حالة المخالفة يمكن المكلف بالضريبة المعني إختيار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي.

#### 2-9 معدل الضريبة الجزافية الوحيدة:

5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

المادة 282 مكرر يوزع ناتج الضريبة الوحيدة الجزائية كما يأتي:

-ميزانية الدولة: 49%

-غرف التجارة والصناعة: 0.5 %

-الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية: 0.01%

-غرف الصناعة التقليدية والمهن: 0.21%

-البلديات: 40.25%

-الولاية: 5%

#### 10- الضريبة على أرباح الشركات: IBS

الضريبة على أرباح الشركات تأسست بتجسيد لمبدأ فصل الضريبة على دخل الأشخاص والضريبة على دخل الشركات وهي ضريبة تستحق سنويا على أرباح الشركات الصناعية والتجارية والحرفية وكذلك المنجمية، تدفع هذه الضريبة لصالح الميزانية العامة للدولة وتمثل إيرادا عموميا وهي من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العام، تأسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم (38) من قانون المالية لسنة 1991 حيث تنص المادة رقم (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي " تؤسس ضريبة سنوية على محمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136) وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - المادة: 135 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة



## 1-10 مجال تطبيق الضريبة:

تخضع للضريبة على أرباح الشركات:<sup>1</sup>

1-1-10 الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء:

2-1-10 شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151. ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

3-1-10 الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب إن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

4-1-10 هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

5-1-10 الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة .

6-1-10 المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري. كما تخضع لهذه الضريبة:

- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.

- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.

## 2-10 الأشخاص الخاضعون للضريبة:

تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويين بدلا من مقر شركتهم أو إقامتهم الرئيسية. ويجب على كل شخص معنوي ليست له إقامة بالجزائر ويحقق فيها مداخيل وفق الشروط الواردة في المادة 137، إن يعين لدى الإدارة الجبائية ممثلا عنه يسكن بالجزائر، ومؤهلا قانونا لان يلتزم بالقيام بالإجراءات التي يخضع لها الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات، وإن يدفع هذه الضريبة عوض الشخص المعنوي المعني. وإذا تعذر ذلك فإن الضريبة على أرباح الشركات والغرامات المرتبطة بما عند الاقتضاء، يدفعها الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي الذي ليست له إقامة بالجزائر.

## 3-10 حساب الضريبة:

1-3-10 يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات ب 23%<sup>2</sup>.

2-3-10 تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup>- المادة: 136، الضريبة على أرباح الشركات من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015

<sup>2</sup>- قانون مالية، مرجع سبق ذكره ص 51

- ✓ 10%، بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكافلات. ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي،
- ✓ 40% بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا،
- ✓ 20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر. يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا،
- ✓ 24%، بالنسبة:

- للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات،
- للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.
- اللحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك .

- ✓ 10%، بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري. غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

#### -الضرائب غير المباشرة

هي اقتطاعات تفرض على الاستهلاك من بينها تلك المتعلقة بالضرائب على الإنفاق مثل الرسم على القيمة المضافة، فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤداة، وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة، من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة، مثل الضرائب على الواردات، البيع، النقل، حقوق التسجيل، الطابع...الخ.<sup>2</sup>

الضرائب غير المباشرة يطلق عليها بضرائب الإنفاق حيث تقع بصورة عرضية، تتميز بغزارة حصيلتها وسهولة جبايتها<sup>3</sup>، ونذكر منها:

<sup>1</sup> - المادة : 150 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، 2015

<sup>2</sup> - محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دارهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط1، سنة 2008، ص62

<sup>3</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، منشورات الساحل، 2009، ص 48.

1- رسم المرور:

1-1 مجال التطبيق

- المنتجات المعنية : الكحول والخمور
- الأشخاص المعنيون : بالنسبة للكحول والخمور= تجار الجملة - المودع المحتكر.<sup>1</sup>

2-1 الأساس الخاضع للرسم

- الكحول= الكمية الكحول المعبر عنها بالهيكولتر الموجهة للإستهلاك.
- الخمور = الكمية المعبر عنها بالحجم (هيكولتر) الموجهة للإستهلاك.

2- رسم الضمان والتعبير:

1-2 مجال التطبيق:

- المنتجات المعنية : مصوغات الذهب، الفضة والبلاتين.

2-2 الأساس الخاضع للرسم

حق الضمان : الكمية المباعة المعبر عنها بالوزن (هيكولغرام) المباع

ملاحظة: تحسم مبالغ الرسم على القيمة المضافة المدفوعة عند شراء أو إقتناء الذهب أو الفضة من مبلغ رسم الضمان.

3-2 النسب المطبقة لرسم الضمان والتعبير

1-3-2 رسم الضمان

مصوغات الذهب: 4000 دج/هكتوغرام

مصوغات من البلاتين: 10.000 دج/هكتوغرام

مصوغات من الفضة: الفضة 150 دج/هكتوغرام

الرسم على القيمة المضافة والرسوم الجمركية:

وقد تكون الضريبة التي يؤديها المكلف تستوفي بصورة غير مباشرة بمناسبة النفقات التي ينفقها الفرد من رأسماله أو دخله وتكون الضريبة في هذه الحالة سعرا من سعر البيع وتكون الضريبة الغير مباشرة التي تصل أو تمس المال مطروح الضريبة بطريقة غير مباشرة كالضرائب على المعاملات والاسهلاك وتكون

<sup>1</sup> - ج، ج، د، ش. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، 2014، ص 27

أيضا هي التي يدفعها شخص في البداية ثم يعكسها على شخص آخر فيحمل عبئها في النهاية مثل الضريبة على السلع الان دافعها القانوني سواء إن كان صانع السلع أو تاجرها يعكس عبأها على المكلف الاقتصادي وهو المستهلك الذي يتحملها في النهاية حيث يدفع ثمنها.

### 1- الرسم على القيمة المضافة: TVA

بمقتضى القانون 39/90 المؤرخ في 31/12/1990 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1991 أنشئ عن طريق أحكام مادة قانون الرسم على القيمة المضافة والرسم على العمليات البنكية والتأمينات. وبموجب القانون رقم 25-91 المؤرخ في 18/12/1991 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1992 دخل حيز التطبيق بعد استكمال فصوله المرتبطة بتحديد النسب ونظام الإعفاءات والأنظمة الخاصة. وتعرف القيمة المضافة هي الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكيات الوسيطة هي العوامل التي تدخل في إنتاج هذه السلع مع أجور، ضرائب، والرسوم ومصاريف مالية واهتلاكات... الخ.<sup>1</sup>

### 1-1 مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة :

#### تخضع للرسم على القيمة المضافة:<sup>2</sup>

1-1-1 عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تحاريا أو حرفيا، ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.

ويطبق هذا الرسم، أيا إن كان:

2-1-1 الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.

-شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

#### 3-1-1 عمليات الاستيراد

### 1- 2 الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة:

بمقتضى المادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال، يطبق هذا الرسم مهما كانت الحالة القانونية للأشخاص الذين حققوا عمليات خاضعة للرسم، سواء كان ذلك بصفة اعتيادية أو عرضية. ويقصد بالشخص الخاضع للرسم على القيمة المضافة أو المكلف القانوني، الشخص الذي يحقق عمليات تقع في مجال تطبيق هذا الرسم، إذ يعتبر وسيط اقتصادي من جهة، ومن جهة أخرى وسيط في جمع الرسم المدفوع من طرف المستهلك النهائي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 123.

<sup>2</sup> المادة الأولى: للرسم على القيمة المضافة، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2015

<sup>3</sup> خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 126

### 3-1 معدلات الرسم على القيمة المضافة:

- يحصل الرسوم على القيمة المضافة بمعدل عادي نسبته 17%<sup>1</sup> يطبق هذا المعدل على المنتوجات والبضائع والخدمات والعمليات التي لا تخضع بصراحة إلى المعدل المخفض.

- يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة ب 7%<sup>2</sup> تمثل السلع والخدمات منفعة خاصة على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي أو الثقافي، إذا يطبق على المنتوجات، الأموال، الأدوات والبضائع.

### 2 - الرسوم الجمركية:

مما لا شك فيه أن الرسوم الجمركية أقدم الوسائل التي استعملتها الدولة في الرقابة على التجارة الخارجية والمراد بالتعريف الجمركية هي جدول الرسوم والضرائب التي تفرضها الدولة على السلع صادرات وواردات كانت الهدف من فرض مثل هذه التعريفات الجمركية ليس جبايا فقط، بل قد تستعمل في حماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية بحيث أن الرسوم يفرض على المنتجات الأجنبية المستوردة للحد منها، وإن كانت الرسوم على الواردات هي أهم أنواع الرسوم الجمركية على الإطلاق، وتعتبر السلاح الحكومي التقليدي في حماية الصناعات الوطنية كما أنها تشكل مصدرا أساسيا للإيرادات العامة وبصفة عامة تقسم الرسوم الجمركية إلى نوعين:

- منها ما يفرض بقصد تحقيق إيراد عام للدولة.

- منها ما يفرض رقابة المنتج الوطني من المنافسة الأجنبية . إن هذا التقسيم يراد به تبيان الطبيعة الاقتصادية لهذه الرسوم ويمكننا أن نبين أهمية الرسوم الجمركية من الناحية التمويلية لميزانية الدولة.

### 1-2 مكونات التعريف الجمركية:

1-1-2 الحقوق الجمركية: نسبتها من 0 إلى 60% وهي عبارة عن حق الدولة أي الثمن المدفوع من طرف المستورد وذلك لحق دخول البضاعة داخل الإقليم.

2-1-2 إتاوات جمركية: نسبتها 4% وهي عبارة عن حق الإدارة الجمركية.

3-1-2 الرسم التعويضي: نسبته 10 % إلى 20% وقد تصل إلى 50% بالنسبة للمواد الكمالية وهو عبارة عن رسم يطبق على السلع المستوردة وذلك لتغطية ما تتحمله من نفقات لتدعيم بعض السلع.

<sup>1</sup> - المادة 21: من قانون الرسوم على رقم الأعمال معدلة بموجب المواد 40 و 84 من ق. م. لسنة 1995 و 49 من ق. م. لسنة 1997 و 38 من ق. م. لسنة 2000 و 21 من ق. م. لسنة 2001

<sup>2</sup> - المادة 23: قانون الرسوم على رقم الأعمال معدلة بموجب المواد 76 من ق. م. لسنة 1996 و 51 من ق. م. لسنة 1997 و 34 و 36 و 45 و 69 من ق. م. لسنة 1998 و 36 من ق. م. لسنة 1999 و 21 من ق. م. لسنة 2001 و 17 من ق. م. لسنة 2009

4-1-2 الرسم الجزائي: نسبته من 50% إلى 20% وهذا حسب مبدأ التجميعية بدفع هذا الرسم في حالة استزاد أجهزة ومواد استهلاكية ليست لها طابع تجاري وغالبا تكون عن طريق أشخاص عاديين

5-1-2 حقوق التسجيل: هي الضرائب المدفوعة للدولة لقاء عملية لتسجيل العقود المختلفة وخصوصا العقود الرسمية القضائية المتضمنة للقرارات النهائية للعقود الإدارية وعقود نقل الملكية وحق الإنتفاع بالمنقولات أو العقارات والتنازل عن حقوق الإيجار وحقوق التأسيس<sup>1</sup>.

الجدول رقم (4-1): يبين الضرائب الخاصة بحقوق التسجيل

النسب	الأساس الخاضع للرسم	مجال التطبيق
5%	التمن الوارد في العقد أو القيمة التجارية الحقيقية للملك	التحويلات الكاملة الملكية (بيع عقار أو منقول)
5%	التمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء	التنازل عن أجزاء حق الملكية
نسبة مطبقة لمدة محدودة 2%	التمن الكلي للإيجار، مضاف إليه الأعباء	نقل الإنتفاع للأموال العقارية إيجارات لمدة محددة
نسبة مطبقة لمدة محدودة 5%	الرأسمال المشكل من 20 مرة، قيمة التمن والأعباء السنوية	إيجارات لمدة غير محدودة
لكل حصة صافية عائد 5%	الحصص الصافية العائدة لكل ذي حق	نقل الملكية عن طريق الوفاة (الموارث)
بين الأصول والأزواج والفروع 3%	قيمة المال الموهوب	الهيئات
1.5%	مبلغ الأصول الصافية المقسمة (الأصول الإجمالية - الديون والأعباء)	القسمة
2.5%	قيمة أحد الأملاك المتبادلة	مبادلة الأملاك العقارية
0.5%	القيمة الصافية للحصص	عقود الشركة الحصص العادية

المصدر: حميد بوزيدة، تقنيات جبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2008

### المطلب الثالث : مزايا وعيوب الضرائب المباشرة

نجد في الضرائب المباشرة عدة مزايا وعيوب نذكر منها:

#### 1- مزايا الضرائب المباشرة

من أهم مزايا الضرائب المباشرة ما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - بوزيدة حميد، التقنيات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 171.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 66

1-1 استقرار حصيلتها وانتظامها، لأن أوعيتها ليست عرضة للتقلبات الشديدة وبالتالي هي أكثر مقاومة الانخفاض مستوى النشاط الاقتصادي أثناء فترات الانكماش.

2-1 تستجيب بشكل أفضل لمبادئ الضريبة مثل مبدأ العدالة، الملائمة في الدفع، اليقين.

3-1 قلة النفقات الجبائية، حيث أن الضرائب المباشرة هيكلية التنظيم تتميز ببساطة فهي قليلة بالمقارنة مع نفقات الضرائب الغير مباشرة، لأن عناصرها واضحة ومعروفة للإدارة الجبائية وموظفيها اقل فلا تحتاج المادة الخاضعة للضريبة للمراقبة والتفتيش ومكافحة التهرب، بينما الضرائب غير المباشرة تتطلب موظفين عديدين لمراقبة حركة المواد ومنع تهريبها.

4-1 بالنسبة للتهرب الضريبي نجد أن الضرائب المباشرة ونظر لوضوحها وسهولة حسابها يلجا الفرد إلى التهرب عن دفعها أو التلاعب في تصريحها.

5-1 يمكن الأفراد من الشعور بواجبهم الضريبي، ومن ثم يمكنهم مراقبة مدى سلامة التصرفات المالية للسلطات العمومية.

## 2- سلبيات الضرائب المباشرة

1-2 الضرائب المباشرة لديها حصيلة ثابتة، بالنسبة لهم عيب وبالتالي يقولون بثبات حصيلتها نسبيا فهذا الثبات في رأيهم يضر بنمو الاقتصاد في أوقات الرخاء والانتعاش ولا يساعد على توفير تراكم رأس المال في أوقات الكساد والأزمات، ويظهر هذا جليا في حالة قلة الأوعية الضريبية، ويخفف حدة هذا الانتقاد في نظرها في حالة تنوع وتعدد الأوعية الضريبية مما يساعد بالتالي على مضاعفة الحصيلة كأساس لتمويل النفقات العامة.<sup>1</sup>

2-2 عدم ملائمتها لأحوال الممولين وخاصة النفسية والمالية وذلك لأنها إجبارية تلتزم الممولين بدفعها في الأوقات التي تحددها الأجهزة الضريبية وليس في الأوقات التي يحددها المكلفون. وكذلك معرفة المكلفين بجعلهم في موقف أصعب لا يستطيعون تحدي أو مناقشة أو تقلدتم احتجاجات لدى الأجهزة الضريبية.<sup>2</sup>

3-2 البعد عن الوفرة لأن عدم ملائمتها يحمل الأفراد على التهرب من دفعها فهي تقتطع جزءا من الدخل لأي رأي المال وقد يكون كبير، يساعد على ذلك وضوح الضرائب المباشرة مما يزيد من نفقات الجباية بسبب ضرورة مواقيتها ومنع التهرب وعلى عكس الضرائب غير المباشرة لا يشعر الممول ( المكلف) بثقل عبئها ولذلك لن يحاول التهرب منها.

4-2 تعارضها مع ضروريات التمويل، الضرائب المباشرة يتطلب فرضها إجراءات قانونية تنظيمية طويلة وكثيرة وكذلك جبايتها، هذا يتنافى وأهداف السياسة المالية المرسومة للدولة وخطتها في التمويل والنمو وسبب تلك الإجراءات قد الفرص من التحصيل في وقتها.

<sup>1</sup>- محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 66

<sup>2</sup>- عناية غازي، المالية العامة والتشريع الضريبي

2-5 تعارضها مع قواعد العدالة نظرا لخضوع فريضةها أحيانا للأهواء الشخصية والمحسوبة كتقرير إعفاءات معينة لأشخاص محدودين ونظرا لتعارض المصالح المتباينة للمولين المكلفين والإدارة الضريبية حيث أن الضرائب المباشرة عادة ما تتطلب إجراءات تقليص الإقرار من المكلف، أحواله، نشاطاته، وممتلكاته وحاجاته الشخصية، فيكون الأفراد محل النزاع مع الضريبة.<sup>1</sup>

#### المطلب الرابع: مزايا وعيوب ضرائب غير المباشرة

كما في الضرائب الغير المباشرة العديد من المزايا والعيوب نذكر منها:

##### 1- مزايا الضرائب الغير المباشرة

1-1 وفرت وغزارة الحصيلة فهي عامه يدفعها معظم أفراد المجتمع لا فرق بين غني وفقير أو بين صغير وكبير وحصيلتها مستمرة باستمرار الوقائع والممارسات المنشأ من قبل أشخاص كل الإنتاج والاستهلاك والنقل والخدمات ... الخ

2-1 وهي أكثر مرونة من الضرائب المباشرة وسريعة التأثر بالأحوال الاقتصادية، فهي تزداد وقت الرخاء نتيجة زيادة الاستهلاك والإنتاج والمعاملات والخدمات وتنقص وقت الكساد لي انخفاض حجم الإنتاج والاستهلاك وهذا كله عكس الضرائب المباشرة حيث لا تفرض إلا علا حد معين تصل إليه الدخل وتتنصف بعدم الاستقرار وقلت المرونة.

3-1 ضعف عبئها حيث تتميز بسهولة دفع الممول لهذه الضرائب فهو يتحمل عبئها بكل رضا نتيجة ضعف عبأها وتوفر عنصر الاختيار لدا المكلف وذلك أنهما تختفي في ثمن السلعة التي يشتريها، فالممول يدفع الضريبة دون أن يحس بها وذلك عكس الضريبة المباشرة لا يستطيع الممول أو المكلف استخدام إرادتها في تخفيض عبئها وذلك بانتقاص الوقائع كإنقاص الاستهلاك والشراء والممارسة الأقل للمعاملات في الضرائب الغير المباشرة لا تستند إلا الإيجار.<sup>2</sup>

4-1 قلة نفقات الجباية وهذا يرجع إلى بساطة الهيكل التنظيمي للضرائب غير المباشرة وعدم الضرورة لوجود الجداول الاسمية والكشوف والإقرارات كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة وكذلك ما يدفع للموظفين مما يقلل من نفقات الجباية.

5-1 إمكانيةها في أن تعكس الانتعاش الاقتصادي وهو ما يضمن للخبزينة العامة أن تستفيد من هذا الانتعاش كما تعطى حصيلتها بصفة مستمرة أي طوال السنة وهو ما يفيد في تمويل الخزينة وخاصة في الشهور الأولى من السنة المالية.

<sup>1</sup>- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دارهومة الجزائر، سنة 2003، ص 96

<sup>2</sup>- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 33



6-1 اتسامها بالمرونة والعدالة الان مبدأ العمومية لا يعني المساواة المطلقة بين القدرات التكلفة للممولين فان عبئ الضرائب غير المباشرة يكون أكثر ثقلا على أفراد الطبقة الفقيرة مما يدفعهم إلى مضاعفة العمل والإنتاج تعويضا على المقتطع منها، وكذلك فان هذا العيب يدفع أفراد الطبقة الغنية إلى مضاعفة العمل والإنتاج أيضا

بسبب تناقص السعر للضريبة مع تزايد الدخل مما يؤدي إلى زيادة حصيلة الضريبة

## 2- سلبيات الضرائب غير المباشرة

1-2 لعل من أهم عيوب الضرائب غير المباشرة إنها لا تتناسب مع المقدرة التكلفة للممول بل نتيجة إلى تناسب مع هذه المقدرة تناسبا عكسيا، وما يزيد من خطورة العيب أن الضرائب غير المباشرة الأكثر حصيلة هي تلك التي تفرض على السلع الضرورية او الواسعة الاستهلاك وإن فكرة العدالة تتعارض مع فكرة الحصيلة فالضرائب غير المباشرة اشد عبئا على الفقراء منها على الأغنياء، ذلك أن الفقراء يخصصون للاستهلاك نسبة كبيرة من دخلهم من تلك التي يخصصها الأغنياء، لذلك تعتبر الضرائب غير المباشرة ضرائب غير عادلة.

2-2 انخفاض حصيلتها خاصة في وقت الكساد والتي تتطلب الضرورة الملحة للأموال ويجب عدم الثبات في حصيلتها إلى ضعفها وانخفاضها.

## خاتمة الفصل الأول:

حسب ما ذكر سابقا فان الضريبة هي عبارة عن فريضة جبرية نقدية دفعها يكون بلا مقابل مباشر ونهائي تخضع لمبادئ وقواعد منها اليقين والملائمة في الدفع والاقتصاد في النفقات، والغرض من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين.

كما تستخلص أيضا إن الضريبة ليست حيادية إذ أن الدولة تستخدمها لتحقيق أهدافها وكذا تحافظ بما | علي الاستقرار الاقتصادي مثل علاج التضخم والانكماش الاقتصاديين .

ولقد اتضح إن كل دولة تختار مزيجا ضريبيا خاصا بما إذ أن هذه النظم لا تكون شرطا في كل الدول، المهم أن تحقق ما سطرته وخطت لتحقيقه .

وعليه فان لبلادنا نظاما ضريبيا خاصا بهما حيث أن الضريبة إلى جانب كوغا تمويلية فهي أيضا وسيلة التحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية، حيث أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يمنح الحرية الكاملة للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخله من تلقاء نفسه، لهذا تعتبر الرقابة البعدية على هذه التصريحات لازمة، لأنها قد تكون غير صحيحة وخاطئة سواء عن حسن نية بهدف التملص من دفع الضريبة، وعليه سنحاول في الفصل الثاني تبيان مختلف إجراءات التدقيق والتحقق المحاسبي في كشف التهرب الضريبي.

**الفصل الثاني**  
**التدقيق المحاسبي**  
**والتهريب الضريبي**

## المقدمة:

تعتبر الضريبة اهم مصادر المداخيل التي تساهم في تمويل الخزينة العامة للدولة، وفي مقابل ذلك تعتبر عبئا على المكلف بها، مما يؤدي به إلى إستعمال شتى الطرق والوسائل التي تساعد على التملص أو التهرب من دفع الضريبة سواء كلياً أو جزئياً، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي، لهذا منح المشرع الجبائي الجزائري بعض الإصلاحات والمهمات للتخفيف من هذه الآفة والحد منها . ومنه نجد أن التدقيق المحاسبي مهم حيث يساعد على إكتشاف الأخطاء والتلاعبات ومن ثم إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة وإيصال عملية التدقيق والفحص ذات المصلحة بناء على ما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري للتدقيق المحاسبي، والتهرب والغش الضريبي وقد قسمنا هذا الفصل إلى أربع مباحث:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي.

المبحث الرابع: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي.

التهرب ظاهرة دولية تختلف من دولة لأخرى تبعا للنظام الاقتصادي والسياسي لكل دولة إلا أنها تشترك في كونها ظاهرة يصعب السيطرة عليها وذلك ببعدها الوطني والدولي<sup>1</sup>.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي.

لم يتعرض المشرع إلى تعريف التهرب الضريبي بل ترك أمره للفقهاء وذلك لصعوبة حصر الأساليب المستعملة في ذلك نظرا لتطورها المتواصل.

- فقد عرفه "غالب محمد عرفات" بأنه التخلص جزئيا أو كليا من الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة بعدم أدائها للخزانة<sup>2</sup>

- وعرفه الدكتور "حسن عواضة" و"عبد الرؤوف قطيش" بأنه التخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينعكس عبئها على الغير<sup>3</sup>

- وعرفه "محمد أبو نصار وآخرون" بأنه قيام المكلف بعض الأعمال والأفعال المخالفة للقانون والتي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه<sup>4</sup>

- من خلال هذه التعاريف نستنتج أن التهرب الضريبي هو تلك الأعمال أو الأفعال المرتكبة من طرف المكلف لضريبة للتخلص بصفة جزئية أو كلية من الضريبة المفروضة.

ولالإشارة فإن الأساليب المعتمدة في التهرب هي أساليب عالمية تعكس عدم محدودية الظاهرة جغرافيا أو اقتصادا، ولا نستثني من العالمية أحدا فهي تمس حتى كبريات الدول فهي مشكلة ترتبط أساسا بوجود الضريبة نفسها.

إلا أن الأثر الكاشف للظاهرة يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي الدولي من جهة وإلى اتساع التجارة الدولية من جهة أخرى .

ومن هنا يمكن التفريق بين نوعين من التهرب؛ تهرب داخلي وهو موضوع دراستنا وآخر دولي غالبا ما يتم بواسطة الشركات الدولية "Les Sociétés Multinationales" بقصد تخفيف أعبائها إلى أقصى حد ممكن مستغلة في ذلك:

#### 1. عدم التجانس بين التشريعات الضريبية.

<sup>1</sup>- كمال رزيق وبوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، (مذكرة ليسانس) جامعة سعد دحلب البليدة، ص12

<sup>2</sup>- سالم محمد الشوابكة: التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، مجلة علمية محكمة ربع سنوية تعنى بنشر الدراسات القانونية والشرعية، مجلس النشر العلمي، العدد 04، السنة 27، ديسمبر 2003، مجلس النشر العلمي، ص 263.

<sup>3</sup>- حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة للضرائب والرسوم، دار الخلود 1995، ص291

<sup>4</sup>- محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس الشهبان: الضرائب وحاسبتها بين النظرية والتطبيق، المكتبة الوطنية، ط2، 2003، ص28.

2. مبدأ السيادة الضريبية، فلكل دولة نظامها الضريبي وهو سيد داخل إقليمها فسيادتها تمنع تطبيق نظام أجنبي داخل أراضيها.
3. استغلالها لما يسمى بتسويق المعاهدات.

### المطلب الثاني: أنواع التهريب الضريبي.

من خلال تعريفنا للتهريب بأنه محاولة المكلف التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصفة كلية أو جزئية، فتصرفه هذا يمكن أن يأخذ أحد الشكلين الآتيين:

1-التجنب الضريبي.

وتتجلى هاته الصورة في استغلال المكلف للثغرات والنقائص الموجودة في التشريعات الجبائية والتي لا تكاد تخلوا منها وتكون في الغالب من قبيل عدم إحكام الصياغة أو نقص في التشريع.

وقد عرفه MARGIRESZ بأنه "محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون"<sup>1</sup> ويتجلى ذلك من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية... الخ

فهو يستند إلى استغلال ثغرات في التشريع الضريبي تمكن المكلف من التملص من الضريبة.<sup>2</sup>

من خلال التعريف يمكن استنباط ثلاث نقاط:

#### 1-1 تجنب ناتج عن تغير سلوك المكلف.

يظهر ذلك في بعض السلوكيات تتمثل في:

- " الامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة لتفادي دفعها
- ترك النشاط الذي تفرض عليه ضريبة مرتفعة والانتقال إلى النشاط الأقل ضريبة"<sup>3</sup>

فالمكلف هنا يقوم لامتناع عن تصرف معين كعملية البيع أو الشراء فهو يعمل على تحقق الواقعة المنشئة لهذه العملية، فتصرفه يكون سلبيا لأنه يقوم باستخدام حق من حقوقه الدستورية والمتمثل في حرية القيام بتصرف ما من عدمه، ومن ثم لا يسأل عن انتهاكه القانون.

#### 2-1 تجنب ينظمه التشريع الضريبي.

<sup>1</sup> - بن صغير عبد المؤمن، واقع إشكالية تطبيق الجبائية المحلية في الجزائر (صعوت الاقتطاع وآفاق التحصيل)، مجلة الندوة للدراسات القانونية، كلية الحقوق والعلم السياسية - جامعة الجيلالي اليابس - سيدي بلعباس، العدد الأول، 2003، ص103

<sup>2</sup> - مهداوي عبد القادر: الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهريب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثاني، جانفي، 2015، ص3.

<sup>3</sup> - ناصر مراد، التهريب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، البليدة، ص08.

في هذه الصورة المشرع نفسه الذي ينظم عملية تخلص المكلف من التزامه بصورة جزئية أو كلية، كون أن الضريبة أداة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية، كما أن التهرب المنظم ما هو إلا إرضاء لبعض الفئات الاجتماعية وهو ما أكدته المادة 36 من ق.ض.م.ر.م بنصها "تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور.

-إضافة إلى ذلك تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم وذلك ابتداء، على الوالي، من تاريخ منحها وتاريخ بدء نشاطها.

-كما يستفيد من إعفاء دائم بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل المحققة في النشاطات المتعلقة لحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته "

"والمادة 252 من نفس القانون التي أعفت مؤقتا لمدة 07 سنوات البنائيات أو الملكيات المبنية حديثا من الرسم العقاري"<sup>1</sup>

- فالمادتين السابقتين ليستا إلا جزء يسير مما أجازه المشرع من تجنب للضريبة قصد تحقيق الأهداف سابقة الذكر. أو كأن يستفيد المكلف من الإعفاءات والتخفيضات بإعطاء نشاطه صفة أخرى مثل أن يلجأ المكلف إلى الأعمال الحرفية أو التقليدية قصد الحصول على بطاقة حرفي بدل السجل التجاري من أجل الاستفادة من الامتيازات الممنوحة لهذه الفئة، وأيضا تلك التخفيضات والإعفاءات الممنوحة في إطار ENSEJ .

مما سبق رأينا أن المكلف قد تجنب الضريبة المفروضة عليه باختلاف صيغتها وذلك ضمن إطار قانوني رسمه المشرع.

### 3-1 تجنب ناتج عن إهمال المشرع الضريبي.

يتحقق التهرب في هذه الحالة نتيجة وجود ثغرات في القانون، ووجود نقص يشوب النصوص التشريعية لتتيح للمكلف التملص من التزامه بدفع الضريبة التي على عاتقه.<sup>2</sup>

كأن يستعين المكلف هل الخبرة لاكتشاف الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لتوصل لإعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أنها غير ذلك وبذلك يكون قد تجنب الضريبة دونما أن يتعرض لأي جزاء .

ومن أمثلة ذلك فرض الضريبة على التركات بينما يتم التساهل فيها بالنسبة للهبات فيقوم المعني لأمر بتقسيم أمواله على ورثته على شكل هبات رغم أنه مازال على قيد الحياة حتى لا تخضع للضريبة.

لكن هذه التصرفات حتى وإن اتسمت لمشروعية وحقق المكلف من وراءها عائدات مالية.

<sup>1</sup>- برحمانى محفوظ: الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة، 2009، ص282.

<sup>2</sup>- ناصر مراد، مرجع السابق، ص09

تبقى تعبر عن ضعف في التحضر وغياب الضمير الجمعي وكذلك الإحساس لمسؤولية اتجاه تحمل النفقات العامة. فالضريبة ماهية إلا تحصيل حاصل فهي بضاعة ردت إلى أصحابها لكن بشكل أكثر وضوحا وأوسع نفعاً.

## 2- الغش الضريبي.

هو مجموع السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنه كل الممارسات الغير مشروعة لأنه انتهاك لروح القانون.<sup>1</sup>

ويعرف أيضا بأنه استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة.<sup>2</sup>

أو هو تلك السلوكات الهادفة لمخالفة القانون والتي يستعملها المكلف من أجل التهرب من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً، ويعتمد هذا النوع على عنصر القصد لمخالفة القانون.

أما المشرع الجزائري على غرار في التشريعات لم يعرف الغش تفادياً لحشر نفسه في الزاوية، لكنه اكتفى بذكر بعض الطرق. الاحتيالية التي يعتمدها المكلف للتهرب من الضريبة على سبيل المثال لا على سبيل الحصر، منها ما جاء في :

- المادة:36 من ق.إ.ج
- المادة:193 فقرة 02 من ق.ض.م.و.ر.م .
- والمادة:118 من ق.ر.ر.ع
- المادة: 530 و533 من ق.ض.غ.م.
- المادة: 34 من ق.ط.
- المادة: 119 من ق.ت.

والتي اتفقت كلها على اعتبار الطرق التالية طرق تدليسية واحتيالية:

- (1) إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضريبة.
- (2) تقديم وتائق مزورة أو غير صحيحة تدعيماً لطلبات ترمي للحصول على تخفيض أو الإعفاء أو استرجاع الضريبي أو الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لصالح بعض الفئات من المكلفين لضريبة.
- (3) الإغفال عن قصد تسجيل حسابات غير صحيحة في السجلات التجارية التي يفرض القانون مسكها والمنصوص عليها في المادتين 09 و10 من ق.ت .

<sup>1</sup>- محمد عباس محززي: اقتصادات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص.170.

<sup>2</sup>- أحسن بوسقيعة: الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال، دار هومة، الجزائر، ص.424.



- (4) الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصية أو الهبة.
- (5) استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات حقيقية أو البيع أو الشراء دون فواتير.
- (6) استعمال الطوابع المنفصلة أو طوابع المزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب، كذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.
- (7) ممارسة نشاط غير مصرح به.

" أما المادة 1741 من القانون العام للضريبة الفرنسي حاولت حصر العناصر المكونة للغش الضريبي في ما يلي:<sup>1</sup>

- 1-7 تقييد عمليات محاسبية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية لتخفيض من الإيرادات أو تضخيم التكاليف.
- 2-7 كل المناورات التي تهدف إلى تدبير المكلف لإعساره قصد عدم تمكين الإدارة من تحصيل مستحقاتها الضريبية.
- 3-7 كل الأعمال التي تؤدي إلى عرقلة أعوان الضرائب من القيام بمهامهم لإثبات مخالفات التشريع الجبائي.
- 4-7 محاولة الحصول على تعويضات غير مبررة من الدولة.<sup>2</sup>

ويمكن تقسيم الغش الضريبي حسب عدة معايير منها درجة التعقد؛ ووفقها يمكن التمييز بين:

## 1-2 الغش البسيط.

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة وبسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية لدفع ضريبة أقل، وهذا من خلال تقديم تصريحات قصة، تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها. ويقصد بالنية السيئة كون المكلف واع بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به .

وقد ورد ذكر الغش البسيط ضمنيا في قانون الضرائب المباشرة" عندما يصح مكلف لضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا.....الخ"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - عبد ايد قدي: دراسات في علم الضرائب، دار جريب للنشر والتوزيع، ط1، عمان (الأردن)، 2011، ص217

<sup>2</sup> - عبد المجيد قدي، مرجع السابق، ص219

<sup>3</sup> - المادة: 193 من قانون الضرائب المباشرة.

## 2-2 الغش المركب.

يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته ولقد ورد ذكره في نص المادة 13 من ق.ض.م.ر.م. في قانون المالية لسنة 2012.

ويتميز هذا النوع من الغش كون يضم على غرار العنصر المادي والقصد يضم عنصر التدليس وذلك بلجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة<sup>1</sup> كأن يمسك محاسبة مزيفة أو يقدم فواتير مزورة.....الخ.

---

<sup>1</sup>- عوادي مصطفى ورحال صر: الغش والتهريب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010/2011 ص07

المبحث الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي.

إن التطرق لأسباب ظاهرة التهرب الضريبي لا يعني بالضرورة إحصاء كل الأسباب التي ساهمت في وجود الظاهرة، ففي عديدة وتختلف من دولة لأخرى باختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها أو تعيشها كل دولة. ففي ظاهرة تزداد يوما بعد يوم بتزايد حجم النشاط الاقتصادي والكثافة السكانية، وعليه سنحاول التطرق إلى بعض الأسباب الهامة المساهمة في وجود توسع الظاهرة.

المطلب الأول: الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية.

بعد الاستقلال وجدت الجزائر نفسها أمام فراغ قانوني من الجانب المالي فحاولت أن تساير الواقع، إلا أنه في سنة 1987 أصبح النظام الضريبي لا يستجيب لمتطلبات التنمية بسبب عدم ملائمة المعطيات الجديدة المتعلقة لتوجه الاقتصادي.

ضف إلى ذلك اقتباس ما في نظم الدول المتقدمة دون مراعاة التباين في التركيبة والبيئة السائدة وكذا إمكانية التطبيق الميداني، وما يمكن الإشارة إليه في هذه المناسبة:

أولا: تعقد التشريعات الضريبية وعدم استقرارها.

يعود التعقيد في التشريعات إلى الحجم الكبير للنصوص القانونية والتي تعنى كل واحدة منها بنوع من أنواع الضرائب بحيث توجد ستة قوانين منفصلة عن بعضها البعض وما تحويه كل واحدة منها من إعفاءات وتخفيضات وإضافة في سعر الضريبة، وهذا التنوع في الضرائب يصعب من مهمة الأعوان الإداريين مما يسمح للمكلف باستغلال هذه الوضعية بتقديم التصريح الذي يناسبه.

وفي محاولة من المشرع الجزائري للتخفيف من التعقيد من خلال ما جاء به القانون<sup>1</sup> 36/90 حيث قام بتعويض:

✓ (TUGP).

✓ (TUGPS).

ب: (TVA<sup>2</sup>)

- وفي قانون المالية لسنة 1995 تم إنشاء (IRG) وفق المادة الأولى من ق.ض.م.ر.م نصها "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى 'الضريبة على الدخل الإجمالي' وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا للمواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة." حيث تعمم جميع المداخل الصافية المحددة في المادة 02 من نفس القانون.

<sup>1</sup> - القانون 36/90 المؤرخ في 31/12/1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991 والذي دخل حيز التنفيذ في أبريل 1992

<sup>2</sup> - يأوي محمد: الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، (مذكرة ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية)، جامعة المدينة، 2009/2008 ص 50

- كما قام بدمج (BIC) في (IRG) وأنشأ ضريبة تحل محلها وهي (IBS) بموجب المادة 135 من القانون أعلاه.

إن التعديلات المتواصلة للنصوص الضريبية قد تصب في مصلحة المكلف لكن لا ننسى أن المكلف يتعذر عليه مواكبة كل هذه التغيرات مما يؤدي إلى عدم تحصيل الضريبة لشكل المطلوب، كما أن التعديلات المتتالية تؤدي إلى عدم استقرار الجهاز الضريبي لناخذ على سبيل المثال:

1. ق.م لسنة 1987 إلى ضم 71 تعديل للنصوص والفقرات منها:

1-1) 29 تعديل في مجال الرسم على رقم الأعمال

1-2) 04 تعديلات في مجال الضرائب الغير مباشرة

1-3) 38 تعديل في مجال الضرائب المباشرة

2. ق.م لسنة 1993 والذي جاء به 45 تعديل.

3. ق.م لسنة 1995 والذي جاء به 49 تعديل.

4. ق.م لسنة 1996 والذي جاء به 60 تعديل.

5. ق.م لسنة 2003 والذي جاء به 73 تعديل.

6. ق.م لسنة 2004 والذي جاء به 33 تعديل.

ثانيا: نقص العدالة الضريبية.

إن لعدالة النظام الضريبي دور كبير في التقليل من ظاهرة التهريب الضريبي فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الجبائي فسوف يدفع ما عليه من التزامات طواعية، ونقص العدالة التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع لأن التهريب يؤدي إلى الإضرار بالمكلفين الذين يتحملون بصدق وإخلاص العبء الضريبي مما يخل بمبدأ العدالة<sup>1</sup>، إلى جانب إعطاء المتهرب ميزة أكبر على غيره من الأمناء دافعي الضرائب أي أن التهريب يضر نسبيا لمكلفين الذين لا يحاولون التخلص من الالتزام الضريبي وذلك بتحميلهم مزيدا من الضرائب عند رفع سعر الضريبة، أو فرض أخرى جديدة من أجل تعويض النقص عن تهرب البعض وهذا ما يضعف النسيج الاجتماعي بازدياد الفئات المتهربة ثراء نتيجة عدم مساهمتها في تحمل الأعباء العامة وحصولها على دخول كبيرة عن طريق توظيف ثرواتهم في نمو الاقتصاد الأسود، في حين لا يحصل أصحاب المداخل المشروعة على أي زيادة.

وهنا تتجلى حقيقة التهريب وذلك في شعور الأمناء ممن يتحملون العبء الضريبي بالظلم، ويبدوون هم أيضا في التهريب مما يحدث تآكل في القاعدة الضريبية يهدد بانهيار النظام الضريبي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي: التهريب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندري 2006، ص 179 .

<sup>2</sup>- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي: المرجع نفسه، ص 181.

ويظهر جليا ضعف العدالة الجبائية في التشريع الجزائري من خلال:

- أن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة على بعض المداخيل دون الأخرى حيث أن التهريب في هذه الحالة منعدم عكس في المداخيل.

- يغلب الطابع النسبي على الضرائب المباشرة فهو لا يراعي حجم الدخل مما يجعله مجحفا في حق أصحاب الدخل الضعيفة.

- اختلاف في المعاملة بحصول المؤسسات العمومية على مزايا عكس المؤسسات الخاصة، ضف إلى ذلك الامتيازات الممنوحة للمؤسسات الأجنبية تحت مظلة جذب رؤوس الأموال الأجنبية من أجل الاستثمار الجزائر.

هذه بعض مظاهر عدم العدالة الضريبية في الجزائر لذلك فالمشرع في سعيه للإصلاح المنظومة الضريبية وصياغة نصوص خالية من العيوب من أجل تحصيل أمثل لمداخيل الخزينة العمومية بمحاربتة لكل فعل يؤدي إلى عرقلة سعيه هذا قد يكون هو نفسه من أعطى تحفيظات للأمناء ليتهاربوا لذلك سمي التهريب الضريبي ب ' جريمة الشرفاء'

المطلب الثاني: أسباب خاصة بالإدارة الجبائية.

باعتبار الإدارة الجبائية همزة الوصل بين المكلف والإدارة الجبائية لا بد لهاته الأخيرة أن ترقى لمستوى الواجب المنوط بها في تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها دون أن تواجه في ذلك أي تعقيدات أو عراقيل، بغية الوصول إلى إدارة جبائية متكاملة لا بد من تدارك بعض النقائص في هاته الأخيرة والتي تتمثل أساسا في الإمكانيات البشرية من خلال موظفين أكفاء ذوي خبرة وأن تتوفر على إمكانيات مادية من تجهيزات ومقرات تسهل من عملية التحصيل وتواجه التهريب الضريبي.

1-1 ضعف الإمكانيات البشرية.

ويتجلى هذا العنصر في مظهرين :

1-1 الجانب الكمي (العددي): والمقصود به عدد الموظفين، فمن المفروض أن يجري عددهم عدد الملفات المطروحة للمعالجة، فأى تباين بين هذين العاملين يؤدي إلى نتائج سلبية ووجود نقائص نذكر منها:

1-1-1 نقص المراقبين المتخصصين.

1-1-2 نقص حملات المتابعة والرقابة السبب الذي يجعل المتهرب في أمان لفترة طويلة.

2-1 الجانب النوعي (التأهيل): إن وراثه إدارة مشلولة من الاستعمار بموظفين قليلي الخبرة والتأهيل يعد عاملا أساسيا، إلا أن عامل الاستعمار يبقى نسبيا فعدم فاعلية السياسة الضريبية راجع إلى غياب سياسات

تكوينية منظمة ومنهجية ضف إلى ذلك ضعف الدورات التكوينية وسائل المسطرة من الإدارة لتمكين الأعوان من الإلمام بـ(PCN) للإلمام بأنواع الضرائب والرسوم وكذا عمليات التحقيق والتحصيل<sup>1</sup>.

والعمل الآخر والذي يعد في نفسه مشكلة يجب حلها قبل التطرق لظاهرة التهريب هو نقص محفزات الترقية ونظام الأجور، إذ تعد أجور موظفي القطاع الأكثر تدنياً، الشيء الذي يحفز بعض الموظفين إلى انتهاج سلوكيات تدر عليهم بريح يجعل من روايتهم شيئاً بسيطاً؛ فالرشوة تطعن في شرف الوظيفة وتعدم التفاني والإخلاص في العمل.

## 2- ضعف الإمكانيات المادية.

حيث يعد ضعف الإمكانيات المادية عقبة في طريق الإصلاحات الجبائية لأن الهدف منها (الإصلاحات) غالباً يكون من أجل السرعة في التعامل ومواكبة ما يجري من تطورات : من أجل الوصول إلى الأوعية وكيفية التحصيل على أكمل وجه. لذلك فمن بين العقبات نذكر:

- وسائل النقل: حيث يلجأ الأعوان إلى استعمال وسائلهم الخاصة في أغلب الأحيان من أجل أداء مهامهم .

- نقص الأجهزة التقنية لمعالجة المعطيات من أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين في أوقات قياسية حيث أصبحت هذه الوسيلة ضرورة ملحة لمعالجة ظاهرة التهريب من خلال تسيير مختلف أعمال الإدارة وتسهيل تواصلها مع باقي الإدارات ونبذ كل شكل قد يصيب المكلف لكرهية اتجاه المصالح الجبائية<sup>2</sup>. كما أنه يقضي على النظرة الكلاسيكية للملفات المكدسة في الأرشيف من خلال جمعها معا وسهولة الوصول إليها.

لذلك أصبح من الأهمية إصلاح الإدارة بتوفير كل ما يتطلبه الأمر لمواكبة التغيرات التشريعية والعدد المتزايد للملفات من عامل بشري ذو خبرة فنية وآخر مادي يتمثل في التجهيزات والمعدات يرافقه تبسيط أنظمة الضرائب لضمان إمكانية تطبيقها بفعالية في ظل اقتصاد يتصف بتعدد قطاعاته،<sup>3</sup> فلا فائدة لنصوص حديثة مقابل إدارة عاجزة لا تلبى أدنى شروط الخدمة.

## المطلب الثالث: الأسباب المتعلقة بالمكلف.

غالباً ما تكون عدة ظروف تحيط بالمكلف تدفعه إلى التهريب من التزامه المالي اتجاه لخزينة العامة، والتي تندرج في إطار ذاتية نفسية وأخلاقية أو حتى عقائدية، فضعف الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمكلف هو ما يجعله يميل إلى عدم دفع الضريبة.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى ورحال صر: مرجع سابق، ص 63

<sup>2</sup> نفيسة سويبي: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهريب الضريبي، (مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية)، جامعة ورقلة، 2010/2009، ص 11.

<sup>3</sup> دني بن شهرة: سياسة الإصلاح الاقتصادي في الجزائر والمؤسسات المالية الدولية، جامعة ابن خلدون- تيارت، ص 26

فاقتناع المكلف بأهمية الضريبة ودورها في التنمية الاقتصادية للبلاد أمر لابد أن يكون للمكلف قناعة شخصية به حتى يمكننا القول حينها أن إصلاح المنظومة الضريبية وترقية الإدارة كان لهما جدوى من أجل مواكبة المتغيرات الداخلية والدولية وجعل الضريبة تؤدي دورها الأساسي بشكل يبعث على الطمأنينة.

### 1- ضعف الوعي الضريبي.

فالوعي الضريبي للمكلف يتعلق بمستوى إدراكه لالتزاماته الضريبة الشيء الذي يساعد على اتساع نطاق الظاهرة في أذهان المكلفين وهذا راجع للعامل التاريخي في دول جنوب المتوسط، فالجزائر المستعمرة كانت الضريبة المفروضة بها تهدف إلى تفجير الشعب ومنعه من مساعدة المجاهدين وعزله عنهم الأمر الذي زاد من التهرب من دفعها باعتبارها اقتطاع ظالم من أموالهم أو حتى سرقة في بعض الأحيان. وبعد الاستقلال ظلت النزعة ضد الضريبة رغم تغير مركز من يطالب بها وما هدفه منها ما يجعل المكلفين وحتى وقتنا ودون إدراك منهم لا يرون الفائدة المباشرة التي تعود لنفع عليهم من خلال دفعهم لمستحققاتهم اتجاه الخزينة.

كما أن للجانب الديني نصيبا كبيرا من إبقاء الأفراد لثرواتهم خاملة حتى يصعب الوصول إليها ضريبيا، وتقتصر نسبة الضريبة على تلك المسجلة ؛ بدافع أم يدفعون فائدة ربوية للدولة عند تحويل ثروتهم إلى أشكال معينة،<sup>1</sup> واعتبارهم أن " سرقة الجابي ليست سرقة"<sup>2</sup>

### 2- الضغط الجبائي على المكلف.

ونعني بالضغط الجبائي هنا التأثير الذي يحدثه فرض ضرائب مختلفة تختلف تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية .

فإذا اعتبر الضريبة وسيلة متغيرة القيمة تبعا لعوامل معينة يكون وقعها على الأفراد على الأفراد لإيجاب أو السلب<sup>3</sup>، لابد من مراعاة الحدود عند الاقتطاع من أجل سيرورة أمثل للاقتصاد الوطني وتوازن النظام الضريبي، فالضغط الضريبي على المكلف من خلال تعدد الضرائب وارتفاع سعرها يجعل وقعها شديدا على المكلف فلا يجد منفذا إلا التهرب من دفعها.

### المطلب الرابع: آثار التهرب الضريبي

#### 1- الآثار المالية للتهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي على الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية. ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان: مقدمة في الاقتصاد العام، الدار الجامعية، جامعة بيروت العربية، ص155.

<sup>2</sup> مين سلاني وأسامة لهادي وأسامة رويح: مرجع السابق، ص62.

<sup>3</sup> عوادي مصطفى ورحال: مرجع السابق،

أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الإقراض، إلى أن ذلك الإتجاه قد يسبب مخاطر تمس الإستقرار المالي والإقتصادي للبلد المعني.<sup>1</sup>

## 2- الأثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

بما أن الضريبة تمثل إحدى أدوات السياسة المالية، التي هي أدوات من أدوات السياسة الاقتصادية للدولة، فإن التهرب الضريبي يجعلها لا تتفق مع الإتجاهات الاقتصادية للدولة سواء بالنسبة لحالات الإنكماش أو التضخم، أو تشجيع صناعة معينة أو الحد منها أو تشجيع الإستثمار الأجنبي أو الحد منه، فالتهرب الضريبي لا يسمح بتحقيق الأهداف الاقتصادية للبلد بإستخدام الضريبة، وتتمثل الإنعكاسات السلبية على الإقتصاد الوطني في مايلي:

- إعاقه المنافسة الاقتصادية حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى الحد من القدرة التنافسية للمؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، والتي تهدف إلى الرفع من أرباحها طبقا لقواعد السوق، وهذا على عكس المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب للحصول على موارد التمويل وبذلك يمكنها بيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة بالأسعار المعمول بها في السوق، وهو الأمر الذي يدعم مركزها التنافسي ويقوي مكانتها في السوق .

- إعاقه التقدم الإقتصادي : إن التهرب الضريبي يساهم في إبطاء تأخير النمو الاقتصادي حيث أن التهرب الضريبي يثبط الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية فالمستثمر الذي يطمح زيادة مداخيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف فإنه لا يتردد في ممارسة التهرب الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه.<sup>2</sup>

- إعادة توجيه النشاط الإقتصادي: إن التهرب الضريبي يساهم في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية حسب الإعتبارات الجبائية وليس للإعتبارات الاقتصادية، فالأنشطة الاقتصادية توجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، دون أن تتوجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات، مثال على ذلك إطرارات المؤسسات يتوجهون إلى التخلي عن صفة الأجراء لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي فهم ينشؤون مؤسسات أخرى مستقلة تستفيد من إمكانية تكوين إحتياطات معفية من الضرائب وإنتهاز فرص التهرب الضريبي التي تتأتى لهم والتصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لدخلهم الخاص.<sup>3</sup>

- ندرة الأموال: إن التهرب الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال، لأن المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الإنكشاف، فالملتص يعمل على الإكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق المالي، وبالتالي

<sup>1</sup> علي زغدود، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 213

<sup>2</sup> نصررحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب . أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه. تخصص تسيير المؤسسات وكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الحج اخضر باتنة، الجزائر 2013 2014- ص 90

<sup>3</sup> نصررحال، نفس المرجع، ص 91.



ستكون هناك ندرة في السيولة النقدية على مستوى الإقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائما مفضلا على النقود الإعتبارية، لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية بإستعمال الصلاحيات القانونية وخصوصا حق الإطلاع لدى المؤسسات البنكية.<sup>1</sup>

3- الآثار الإجتماعية: لا يقتصر أثر التهريب الضريبي على الناحيتين الإقتصادية والمالية بل يتعداهما إلى النواحي الإجتماعية بترابط لا يمكن فصله.

فالضريبة تعتبر سلاحا بيد الأنظمة الإجتماعية والسياسية في توجيه الإقتصاد والمجتمع بإتجاه دون آخر، كما أن المعروف من هدف الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع ورفع المستوى المعيشي للفئات الفقيرة وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع . كذلك يهدف إلى إنقاص القوة الشرائية للفئات وتحويلها إلى الطبقات الفقيرة عن طريق الإنفاق العام والخدمات المختلفة التي تمارسها الدولة، إلى أن التهريب الضريبي يضعف من قدرة الدولة في تحقيق أهدافها الإجتماعية.<sup>2</sup>

من خلال ما سبق يمكن حصر آثار التهريب الضريبي في النقاط التالية:

- يؤدي التهريب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية .
- يؤدي التهريب الضريبي إلى نقص في موارد الدولة وإلى إضعاف قدرتها على القيام بواجباتها المختلفة.
- اللجوء الكثيف للتهريب الضريبي يدفع بالدولة إلى الإقتراض الذي يمكن أن يزيد من حجم المديونية.

#### المطلب الخامس : طرق مكافحة التهريب الضريبي

##### 1-المصالح المسؤولة عن مكافحة التهريب الضريبي:

يتم الكشف عن المادة الخاضعة للضريبة من خلال جمع معلومات كل المصادر الخارجية كالشركات والمؤسسات العمومية وضعة الدولة عدة مصالح رقابية تقوم بعملية كشف مكان التهريب بشتى أنواعه، و تسليط العقوبات الصارمة على مرتكبيه لأجل الحد من هذه الظاهرة.<sup>3</sup>

- مصلحة البحث والتحقيقات: هذه المصلحة تابعة إلى المديرية المركزية للبحث والمراجعات، ويمكن أن تحقق وتراقب محاسبة أي ممول وفي الولاية حيث تهتم بمراقبتها للملفات المهمة جدا .
- الفرقة المختلطة: تتكون هذه من أعضاء إدارة الضرائب، والجمارك، والمنافسة والأسعار حيث تقوم الفرقة بمراقبة وكشف كل عمليات الممولين وتزويد المفتشية بالمعلومات الكافية عن الممول التابع لها.

<sup>1</sup>- نصررحال، نفس المرجع، ص 91

<sup>2</sup>- نصيرة يحيوي، الضرائب الوطنية والدولية، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر 2010، ص، 181.

<sup>3</sup>- منصور ميلاد يونه، "مبادئ المالية العامة." الجامعة المفتوحة 1994 - ص 50.

- المفتشية الجهوية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي: أنشئت هذه المفتشية وفقا للأمر 95\_06 المؤرخ في 25\_01\_1995، وتعمل على التأكد من إمتلاك التجار للسجل التجاري وكذا مراقبة ومتابعة فواتير الشراء والبيع من حيث الشكل وصحة الفاتورة.
- فرق الدرك الوطني للطرق: تقوم هذه الفرقة بمسك كل المتهربين الذين لا يحملون لفواتير السلع وكذا الرقم الجبائي الخاص بهم، وذلك بتحرير محضر لم يتم إرساله إلى مصلحة الضرائب وكذا مصالح المنافسة والأسعار.
- مكتب المراجعات الجبائية: يقوم هذا المكتب بالمراجعة والمراقبة المعمقة للوضع الجبائية للممولين وذلك بالتحقيق في المحاسبة والتفتيش المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.
- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: أنشأ هذا المكتب وفقا للتعليمة 930 للمديرية العامة ب 14 أفريل 1994، قصد البحث والتفتيش .
- مفتشية الضرائب : تقوم هذه المفتشية بمراقبة ومراجعة كل حسابات الممولين المشكوك فيهم بتدخل مصلحة التدخلات المتواجدة على مستوى كل مفتشية وجمع المعلومات عن المادة الخاضعة وتثبيتها.
- مصالح وزارة التجارة.
- مديرية والمنافسة والأسعار.
- المفتشيات الجهوية.
- الجمارك.

## 2\_ وسائل مكافحة التهرب الضريبي:

- إذا كان التهرب الضريبي يرجع لعوامل اخلاقية وسياسية وإقتصادية وفنية فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي وذلك على النحو التالي:<sup>1</sup>
- تنمية الوعي الأخلاقي : إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاهها الإلتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو الإلتزام أخلاقي قبل أن يكون إلتزاما قانونيا، لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الإجتماعي بين أفراد المجتمع.

<sup>1</sup>- عطاب فريد، "الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في القضاء التهرب الضريبي"، شهادة ماجستير 2000-2001، ص 10-11

- ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة على التهرب الضريبي<sup>1</sup>: من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة أو توجد عقوبات ولكنها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على التهرب الضريبي.

- من الناحية الفنية : ينبغي صياغة القوانين الضريبية على النحو سليم بطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب كذلك يجب تدريب العناصر الكافية والمدربة تدريباً كافياً للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لها الوقوف على حدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحق الضريبي كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الإطلاع على ما يردون الإطلاع عليه من الوثائق والأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح.

- من الناحية السياسية ينبغي أن تحرص الحكومات على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل بحيث لا يكون شديد الوطأة على بعض الطبقات وسهلاً وميسوراً على طبقات أخرى.

كذلك يجب ضمان الإستقرار السياسي والعمل على عدم كثرة التعديلات الضريبية وذلك حتى يتحقق الإستقرار في النظام الضريبي وكذلك للعاملين فيه.

- من الناحية الإقتصادية: ينبغي أن تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيلة الضريبية إلى الأوجه المفيدة للمجتمع وعليها كذلك أن يشعر أفراد المجتمع بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائد المحسوسة لكل منهم.

### المبحث الثالث: الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي

يمتلك التدقيق المحاسبي جانب نظري وفيه يسمح بإمكانية العمل به والإعتماد عليه في إتخاذ القرارات والتأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى مطابقتها مع البيانات في الواقع.

سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم مفاهيم حول التدقيق، وتمثل في تعريفه، وأنواعه، ومن ثم التطرق إلى أهدافه وأهميته.

### المطلب الأول: التطور التاريخي ومفهوم التدقيق المحاسبي.

#### 1- التطور التاريخي للتدقيق.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ 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

<sup>1</sup> - عطاء فريد، نفس المرجع، ص 12

إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات، للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع<sup>1</sup>

الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م:

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية<sup>2</sup>. وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالإستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.

الفترة من 1500 حتى 1850 م :

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، إذ اقتصر على إكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية . غير أنها شهدت ما يسمى بإنفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

الفترة من 1850 حتى 1905 م :

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إجحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة . وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي:<sup>3</sup>

- ✓ إكتشاف الغش والخطأ ؛
- ✓ إكتشاف ومنع الأخطاء الفنية ؛
- ✓ إكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية .

الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا:

أهم ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الإعتماد على نظام الرقابة الداخلي بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى إستعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص ص 18, 17

<sup>2</sup> - إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص 14

<sup>3</sup> - إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 16

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد إكتشاف الغش والخطأ، فإكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة . بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحيد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي<sup>1</sup>.

## 2- مفهوم التدقيق.

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

1. جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية American accounting associator للتدقيق كما يلي:<sup>2</sup>

" التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".

2. كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه: " إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الإقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين"<sup>3</sup>.

من خلال التعريفين، يمكن إستخلاص ما يلي:

- ✓ عملية التدقيق عملية منظمة، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق ؛
- ✓ يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات، يبني المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها ؛
- ✓ أن يلتزم المدقق الحياد في جمعه للأدلة، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز؛
- ✓ أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي، والذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات ؛
- ✓ إيصال المدقق لتقرير، يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له.

3. جاء تعريف **Bonnault et germond** للتدقيق على أنه: " إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف

<sup>1</sup>- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص19.

<sup>2</sup>- وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص18.

<sup>3</sup>- هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

المؤسسة، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة<sup>1</sup>.

4. بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي، فإن التدقيق " فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول إنتظام ومصداقية الميزانية وجدول حس ابات النتائج لمؤسسة ما"<sup>2</sup>.

بناء على التعريفين الثالث والرابع يمكن إستخلاص ما يلي:

- التدقيق هو فحص إنتقادي بناء للمعلومات المالية ؛
- إضافة إلى عنصر الكفاءة، يشترط في شخص المدقق عنصر الإستقلالية ؛
- رأي هذا المدقق يكون معللا، أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة ؛
- أن يتأكد المدقق من التقيد بالقوانين والمبادئ المحاسبية.

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه:

"فحص إنتقادي مخطط، يقوم به شخص محترف ومستقل، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير."

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي<sup>3</sup>:

**الفحص :** يقصد به فحص البيانات والسجلات، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها، وتبويبها، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

**التحقيق :** يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الإقتصادية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي .

<sup>1</sup> - LIONNEL.C et GERARD.V , **Audit et Control Interne-aspects financiers** , opérationnels et stratégiques- , Dalloze, Paris, 1992, p21.

<sup>2</sup> - Bernard GERMOND, **Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises** , 1ere édition , Dunod , Paris , 1991, P28.

<sup>3</sup> - محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 46.

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

### المطلب الثاني: 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 الإلزام ؛
- من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات) ؛
- من حيث توقيت عملية التدقيق ؛
- من حيث نطاق عملية التدقيق ؛
- من حيث القائم بعملية التدقيق .

#### 1- من حيث الإلزام.

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين، تدقيق إلزامي، وتدقيق إختياري.

#### 1- التدقيق الإلزامي.

يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها وإعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.<sup>1</sup>

#### 2- التدقيق الإختياري.

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقاً لإتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الإستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقي حسابات المؤسسة وإعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث إطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساً لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة إنفصال أو إنضمام شريك جديد . أما في حالة المؤسسات الفردية، فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 46.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 46، 47.

2- من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات).

ينقسم التدقيق وفق حجم الإختبارات إلى نوعين :

1-2 تدقيق شامل (تفصيلي).

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار، وبالتالي فإن إستخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

2-2 تدقيق إختباري.

ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقها 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 العينة .

3- من حيث توقيت عملية التدقيق .

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

1-3 تدقيق مستمر.

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<sup>1</sup>:

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر 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 .

ولهذا النوع مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup>- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 194.

<sup>2</sup>- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء الاول، ط، دار. الثقافة للنشر، الأردن، 2009، ص 51.



### 2-3 مزايا التدقيق المستمر:

- يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلاً نظراً لوجود الوقت الكافي على مدار السنة :
- كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في إنتظام العمل وإنجازه بسرعة ودقة وتقليل فرص إرتكاب الغش والتلاعب :
- تمكن المدقق من الإنتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير ؛
- تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة، ويمكن من إكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل ؛
- إنتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق، حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

### 3-3 عيوب التدقيق المستمر:

- هناك إحتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها؛
- عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق ؛
- ترهق المدقق ومساعديه نظراً لإمتدادها لوقت طويل وإحتمال دخول المدقق في الروتين ؛
- التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة إكتشافه للخطأ.

### تدقيق نهائي<sup>1</sup>.

يتميز بكونه يتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة . ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي:

- تخفيض إحتتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها ؛
- عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيراً على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الإنتهاء من عملية الإقفال ؛
- تضعف من إحتتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الإختبارات لمحدودية الوقت .

إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط :

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق ؛

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، مرجع سبق ذكره، ص50.

- القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الإهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية السنة المالية، وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدء في عملية التدقيق ؛
- إكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء لأن توقيت إكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها ؛
- قد يؤدي إلى إرتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة .

#### 4- من حيث نطاق عملية التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

##### 1-4 تدقيق كامل.

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون إستثناء، وتكون للمدقق حرية إختيار المفردات التي يخضعها لإختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات .

##### 2-4 تدقيق جزئي.

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الأجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل . ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء<sup>1</sup>.

##### 5- من حيث القائم بعملية التدقيق.

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

<sup>1</sup>- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص ص22,23.

## 1-5 تدقيق داخلي.

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم وتمتع بالإستقلالية في التصرف، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.<sup>1</sup>

عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على أنه " عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة. هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى".

الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة.<sup>2</sup>

## 2-5 تدقيق خارجي.

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى).<sup>3</sup>

كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها، كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI édition , Alger , 2002, P 07

<sup>2</sup> - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 15

<sup>3</sup> - صديقي مسعود، براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز. للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 08 و09 مارس 2005، ص 25.

<sup>4</sup> - Jacques RENARD , Théorie et pratique de l'audit interne , édition d'organisation , paris, 1987, p69.

المبحث الرابع: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي.

1- أهداف التدقيق.

كما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي للتدقيق، فقد صاحب هذا التطور تطور في الأهداف وكذا على مستوى التحقق والفحص، إضافة إلى درجة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية . ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (II- 5) : التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	إكتشاف الغش والإختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850-1905	إكتشاف الغش والخطأ والإختلاس	بعض الإختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	فحص إختباري تفصيلي	درجة إهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	إختباري	بداية الإهتمام
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	إختباري	إهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الإجتماعية وغيرها	إختباري	أهمية جوهريه للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر الأردن، 2006، ص18.

من الملاحظ أن الفترة التي صاحبها تطورات على مستوى الهدف من التدقيق هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية، والتي كانت بمثابة نقطة التحول التي إنبثق عنها ظهور شركات كبرى تغير نشاطها عن سابقاتها من ذلك النشاط البسيط إلى شركات ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة وملكية منفصلة عن الإدارة.

كما كان للقضاء الإنجليزي في تلك الفترة دور هام في تطور أهداف التدقيق، ولعل الدليل على ذلك العبارة المشهورة للقاضي LOPASE في قضية حلج القطن سنة 1896، والتي وصف فيها المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لإقتفاء أثر المجرمين<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - احمد حلي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2000، ص 09.

والمغزى من هذه العبارة أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق ليس إكتشاف الأخطاء أو الغش، وإنما يظهر ذلك كنتيجة ثانوية لعملية التدقيق.

عموما، فإن هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق.<sup>1</sup>

كما يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين، التقليدية، والحديثة أو المتطورة:<sup>2</sup>

#### الأهداف التقليدية:

##### 1/ أهداف رئيسية.

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الإعتماد عليها ؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي .

##### 2/ أهداف فرعية.

إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛

- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك ؛
- إعتقاد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية وإتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا ؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لإستثماراتهم ؛
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة ؛
- تقدير التقارير المختلفة وملء الإستثمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق .

##### 3/ الأهداف الحديثة أو المتطورة.

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة ؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط ؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .

بالإضافة إلى الأهداف العامة والتي تطرقنا لها، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي:

<sup>1</sup> - Philippe LAURENT. et Piere TCHERKWSKY, **pratique de l'audit opérationnel**, Les édition d'organisation, Paris, 1992, p 29.

<sup>2</sup> - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص10.

1. عرض القوائم (الإفصاح):

يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها، فضلاً عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها.<sup>1</sup>

2. الشمولية:

يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي استثناءات، وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الاطلاع على كل الدفاتر والسجلات، وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة.

3. الوجود والتحقق:

أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم موجودة فعلاً.

4. الملكية والمديونية:

هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية، وأن الديون مستحقة فعلاً لأطراف أخرى، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلاً.

5. التقييم:

يعني هذا المبدأ أنه على المدقق التأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى.

6. إبداء رأي فني :

الهدف الأساسي لمدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال. لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص وإجراء:<sup>2</sup>

- ✓ التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة ؛
- ✓ مراقبة عناصر الأصول والخصوم ؛
- ✓ تقييم الهيكل التنظيمي ؛
- ✓ التأكد من التسجيل السليم للعمليات ؛

<sup>1</sup> - مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 26.

<sup>2</sup> - BELAIBOUD Mokhtar , Guide pratique d'audit financier et comptable , Maison des livres , Alger , 1986 , p22.

- ✓ التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة ؛
- ✓ محاولة الكشف عن حالات الغش، التلاعبات، والأخطاء .

## 2. أهمية التدقيق.

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

### 1. إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الإعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

### 2. الملاك والمساهمين:

إن ظهور شركات المساهمة ذات الإمتداد الإقليمي وإنفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث إختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

### 3. الدائنين والموردين:

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزام<sup>1</sup> وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

### 4. الزبائن:

إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الإقتصادية، وخاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 12.

<sup>2</sup>- عبد الصمد نجم الجعفري، إياد رشيد القريشي، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم . المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006.

## 5. العاملين:

هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل<sup>1</sup>.

## 6. البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة .

## 7. الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة .<sup>2</sup> وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في:

- ✓ يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة ؛
- ✓ يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي ؛
- ✓ إستغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية .

## المطلب الأول: العلاقة بين التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

في بادئ الأمر يمكننا القول بأنه لا يوجد علاقة مباشرة بين التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي ولكن هذا لا يمنع من قول ان مهنة التدقيق تدعم بشكل كبير مهمة تحصيل الضريبة حيث ان:

يعد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد أهم الوسائل التي تنتهجها إدارة الضرائب في مكافحة مختلف أشكال التلاعبات والتأكد من مدى صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين. كما أن هذه الوسيلة تستخدم في تنقيح وتطهير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الاغفالات والتجاوزات المستعملة بقصد أو بدون قصد من طرف المكلفين بالضريبة.

ولتكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف تحت الرقابة ناجحة يجب على المدقق أن يكون ذو كفاءة مهنية عالية في المجالين الضريبي والمحاسبي. وأن يحترم كل المراحل المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين. ويجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة

<sup>1</sup>- عبد الصمد نجم الجعفري، نفس المرجع السابق

<sup>2</sup>- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 1.



المستعملة في أداء المهنة لتكون عمليتي الفحص والتدقيق من حيث الشكل ومن حيث المضمون سليمة وخالية من الأخطاء التي يترصد لها المكلف بحرص شديد لاستعمالها كحجة لأفشال عملية التهريب الضريبي أو جعلها قابلة للبطلان كما تم منح مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية تيسيرا لأداء مهامهم الرقابية كحق الاطلاع واستدراك الأخطاء . وبالتالي منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة تفاديا لأي تعسف من قِبل الإدارة الجبائية أثناء عملية تحصيل الضريبة كحق الاعلام المسبق بالتحقيق والاستعانة بمستشار من اختيارهم

و يجدر بنا الإشارة القول في الأخير أنه يتم الربط بين أجزاء التدقيق المحاسبي وقدرته على دعم الرقابة الجبائية وتصحيح مختلف الأخطاء التي قد تكتشفها مصلحة المراقبة الجبائية وهذا يساعد المدقق على ابداء رأي فني محايد يخلو من أي مشاكل قد تعرقل عملية التحصيل الضريبي .

## خلاصة الفصل:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية، ومن خلال ما قدمناه إتضح لنا صعوبة إعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية، كما أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة ومرتبطة فيما بينها، كما لها عدة طرق واساليب متنوعة ومتجددة تتلاءم وتتناسب عم التطورات الهائلة، ولكي تقوم الدولة بالحد من هذه الآفة اعتمدت على بعض الطرق والمناهج القياسية، واتخاذ إجراءات علاجية سواء كانت تحسيسية أو ردعية .

# الفصل الثالث

الدراسة الميدانية بمركز

الضرائب - مستغانم

## المقدمة:

يتميز النظام الضريبي بقواعد أساسية من حيث كونه يعتمد على دراسة الضرائب المصرح بها، وفي إطار هذا المكلفون بالضريبة يصرحون عن مداخيلهم ورقم أعمالهم الذي يحققونه، لذلك من المفروض أن يكون ذو نية حسنة وأن تكتسي تصريحاتهم طابع الصراحة، لكن قد يمتنع المكلف على دفع ما عليه من الضرائب إذ المشكل المطروح مشكل إهمال المواد المتوفرة إلى حد التهرب الضريبي قد أخذ منحرجا خطير، حيث جاءت المراقبة الجبائية والتدقيق الجبائي بصحة خاصة كوسيلة من وسائل مكافحة هذه الظاهرة. وتكملة بما جاءت به الدراسة النظرية حيث قمنا بدراسة تطبيقية لربط وتعميق المفاهيم الخاصة بالموضوع، وكان ذلك على مستوى مركز الضرائب بولاية مستغانم، وتم تقسيم هذا الفصل من الدراسة إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم.

المبحث الثاني: التصريحات الجبائية لدى مركز الضرائب.

المبحث الثالث: نموذج عن إجراءات التدقيق الجبائي.

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم

المطلب الأول: تعريف مركز الضرائب وبدوره الجبائي

الفرع الأول: تعريف مركز الضرائب

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد، يجمع تحت إشراف رئيس المركز، كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقبضات ومديرية الضرائب الولائية، بمذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم<sup>1</sup>:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الضريبي.

- المهن الحرة.

- المؤسسات غير الخاضعة لجمال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

الفرع الثاني: الدور الجبائي لمركز الضرائب لولاية مستغانم

يبرز دوره الجبائي أساسا من خلال المهام التي يقوم بها وهي كالتالي<sup>2</sup>:

1- في مجال الوعاء الضريبي:

يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح الغير التجارية.

إصدار ومعاينة والمصادقة على الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض .

2- في مجال التحصيل:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والآتوى.

- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية.

- ضبط الكتابات والحسابات ومركز تسليم القيم.

3- في مجال الرقابة :

- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.

<sup>1</sup>- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مطويات مركز الضرائب، تنظيم ومهام مركز الضرائب، ص 2

<sup>2</sup>- نفس المرجع أعلاه، ص، ص1،2

- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

4- في مجال المنازعات :

- دراسة ومعالجة الشكاوي.

- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية .

- تسديد قروض الرسم على القيمة المضافة.

5- في مجال الاستقبال والإعلام:

- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية.

- تنظيم وتسيير المواعيد.

- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي الشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (1-III): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب "ولاية مستغانم



المصدر: مركز الضرائب مستغانم

الفرع الثاني: تنظيم مركز الضرائب لولاية مستغانم

(1) يسير مركز الضرائب رئيس مركز، وهو يتشكل من:

- ثلاث مصالح رئيسية (03)

أ) المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات

ب) المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

ج) المصلحة الرئيسية للمنازعات

- مصلحتين (02)

أ) مصلحة الاستقبال والإعلام

ب) مصلحة الإعلام الآلي والوسائل

- القابضة (04)

(2) - العوائق التي بإمكانها أن تظهر خلال العلاقة:

خلال الاستقبال، يمكن أن تشكل العلاقة بين هذا الجمهور وبين المصالح عوائق كبيرة سواء بالنسبة للأشخاص الذين يعانون صعوبات أو بالنسبة لعون الاستقبال.

1-2) بالنسبة للأشخاص الذين يعانون من الصعوبات :

يواجه الشخص الذي يعاني صعوبات ما يلي:

- نقص في الاعتماد على الذات.

- صعوبات في الدخول.

- صعوبة في فهم وسرد الطلب (صعوبات الاتصال الشفهي والكتابي يزيد من حدة الصعوبات العادية لفهم اللغة الإدارية).

- الخوف من السخرية.

- في بعض الأحيان الجهل بالقانون .

- الشعور بقلّة الاهتمام.

2-2/ بالنسبة لعون الاستقبال: يواجهون عون الاستقبال ما يلي:

- ضغط الوقت: صعوبة تخصيص الوقت الضروري لاستقبال الشخص دون إطالة مدة انتظار الأشخاص الآخرين.



- عدم التكيف مع الأماكن (صعوبة إمكانية الوصول السرية)
- الشعور بنقص الكفاءة لتلبية الطلب (لغة الإشارات، الترجمة للأشخاص الأجانب) والذي يمكن أن يصل إلى الشعور بأن وضعية الشخص قد تتعداه.
- الخوف من الطرف الآخر، لاسيما السلوك العدواني لبعض المكلفين بالضريبة.
- 3- استقبال فعال للأشخاص الذين يعانون صعوبات:

في إطار مرجعية نوعية الخدمة، وبغية تحسين استقبال المكلفين بالضريبة الذين يواجهون صعوبات، يتعين على مصالحنا تبني مسعى فعال من أجل استقبال المكلفين بالضريبة الذين يواجهون صعوبات، هذا من خلال دمج أنشطة محددة تتمثل فيما يلي:

1-3 تعزيز كفاءة عون الاستقبال:

- يتعين على عون الاستقبال أن يكون قادرا على:
- التقرب من المعاق وذلك بتنمية معرفته حول الإحساس بالأشخاص المعاقين.
- تسيير الإجهاد الذاتي، ففي وضعية الاستقبال، يكون العون تحت الضغط الذي يتوجب عليه أن يكون قادرا على التحكم في هذا الإجهاد من خلال اتخاذ وضعيات محددة ( التنقل، حركات الاسترخاء، التنفس ... ) وكذا التحكم في وتيرة العلاقة.
- الإصغاء بعناية، يمكن للعون إعادة النظر في موقفه وبالتالي يتحكم في الحوار.
- تكييف الأسلوب التقني المستعمل والذي يعتبر العنصر الأكثر تحكما في العلاقة.
- جعل الحوار الشفهي جدي من خلال التحكم في الصوت ووتيرة الكلام والأسلوب ونبرة الصوت.
- مواجهة الفترات العصبية بتطوير حسه بالتعاطف، وهذا مع تجنب الوقوع في العقبات الشخصية والشعور بالذنب والانفعال المفرط.

### 2-3 إنشاء تنظيم مناسب لهذه الفئة من الجمهور:

- يجب أن تكون مصالح الاستقبال منظمة بكيفية من شأنها الدخول وإمكانية الوصول إلى مصالحنا لهذا الصنف من الجمهور، مثل:
- إعطاء الأولوية للاستقبال عن بعد: الانترنت، الهاتف، المراسلات البريدية .
- تهيئة أماكن الاستقبال الشخصي من خلال تجهيز ممرات مهيأة للدخول، مصاعد وكراسي متحركة.
- توفير نظام عبور ذوي أولوية في طوابير الانتظار لهؤلاء الأشخاص.
- تكييف الطاولة والشبابيك بعلو يناسب الكراسي المتحرك.

## المطلب الثالث: مجال الاختصاص ( الأشخاص والضرائب المعنيين )

## 1- منهم الأشخاص التابعين لمراكز الضرائب

يتبع المجال اختصاص مراكز الضرائب:<sup>1</sup>

المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي أو النظام المبسط، والممارسين للعمليات التالية:

- ✓ عمليات البيع بالجملة.
- ✓ العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدين.
- ✓ موزعو محطات الوقود.
- ✓ المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات البيع المؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات والمؤسسات التي تستفيد من نظام الشراء بالإيفاء من الرسم.
- ✓ بحار الأملاك وما شابههم وكذا منظمو العروض والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها.

2-1 الشركات غير تابعة لمديرية كبريات المؤسسات.

3-1 أعضاء المهن الحرة.

## 2- ما هي الضرائب والرسوم المسيرة من طرف مراكز الضرائب؟

تتمثل مهام مراكز الضرائب في تسيير الوعاء الضريبي وتحصيل ومراقبة الضرائب والرسوم التالية:<sup>2</sup>

- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي / فئة الأرباح الصناعية والتجارية / المستحقة على المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي أو النظام المبسط.
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي / فئة الأرباح غير التجارية / المستحقة على أعضاء المهن الحرة.
- ✓ الضريبة على الأرباح الشركات المستحقة على شركات الأموال الخاضعة للقانون العام أو شركات الأشخاص، أو شركات المساهمة بالمعنى الذي جاء في القانون التجاري والشركات المدنية التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ الرسم على القيمة المضافة.
- ✓ الرسم الداخلي على الاستهلاك.

<sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب منشور 2009، ص7

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه، ص7، ص8

- ✓ رسم المرور على الكحول.
- ✓ الرسم على النشاط المني.
- ✓ الاقطاعات من المصدر المستحقة على الأجور والمرتببات والمكافآت.
- ✓ الاقطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء.
- ✓ حقوق الطابع.

3- ما هي الضرائب والرسوم التي تخضعون لها؟

3-1 إذا كانت مؤسسة فردية خاضعة للنظام الضريبي الحقيقي أو النظام المبسط أو أصحاب المهن الحرة فأنتم تخضعون ل:<sup>1</sup>

- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي عند تحقيق دخل يتعلق بفئة الأرباح التجارية والصناعية أو فئة الأرباح غير التجارية.
- ✓ الرسم على النشاط المني.
- ✓ الرسم على القيمة المضافة.

إذا كانت شركة غير تابعة لمديرية كبريات المؤسسات.

يرتبط نظام خضوع الضريبة بالطبيعة القانونية للشركة:<sup>2</sup>

أ) بالنسبة لشركات الأموال ( الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات ذات الأسهم، شركات التوصية ذات أسهم...):

- ✓ خضع الأرباح المحققة إلى الضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ يخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر إلى الرسم على النشاط المني والرسم على القيمة المضافة.
- ✓ يخضع مداخيل المسيرين صاحبي أغلبية الحصص في الشركات ذات المسؤولية المحدودة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية، حسب نظام التصريح المراقب.

ب) بالنسبة لشركات الأشخاص ( شركات التضامن، شركات المساهمة، شركات التوصية البسيطة):

- ✓ يخضع شركاء هذه الشركات للضريبة على الدخل الإجمالي بصدد المداخيل الموزعة تناسباً مع حصصهم الاجتماعية، (تقييم الأرباح إجبارياً وفقاً للنظام الضريبي الحقيقي).

<sup>1</sup>- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، نفس المرجع السابق، ص10

<sup>2</sup>- نفس المرجع أعلاه، ص10

✓ يخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

ملاحظة: غير أن، تخضع المداخل المحققة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لكل من النظام المبسط ونظام التصريح المراقب، للضريبة على الدخل الإجمالي في مكان ممارسة النشاط أو المهنة أو عند الاقتضاء في المؤسسة الرئيسية.

و يطبق نفس الأمر بالنسبة لمدا خيل الشركاء في شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري وأعضاء الشركات المدنية الخاضعة للنظامين المذكورين أعلاه.

4- من خلال مصلحة الاستقبال يوفر لكم مركز الضرائب

1-4 دخول أكثر لمصالحنا

من أجل تبسيط الدخول إلى مركز الضرائب، تخصص مصلحة الاستقبال<sup>1</sup>:

✓ استقبال بالمدائمة: كل يوم من الساعة (09:00) إلى الساعة (11:30) و من الساعة (13:30) إلى الساعة (16:00).

✓ الاستقبال الشخصي: ويسهر عليه أعوان مؤهلون يقومون بالاهتمام والحرص على إفادتهم بمعلومات بشكل مبسط ومفهوم، توفير معلومات عن وضعية شكوى نزاعية قيد الدراسة، تنظيم المواعيد مع رئيس المركز ورؤساء المصالح الرئيسية والتوجيه لمصالح الرئيسية والتوجيه لمصالح القباضة ومكاتب المواعيد والمفتشيات أو مديريات الضرائب الولائية عند الاقتضاء.

✓ الاستقبال الهاتفي: يتكفل أعوان الاستقبال بالرد على الاستعلامات العامة عبر الهاتف ( كيفية التصريح، نسبة الرسم على القيمة المضافة، أنظمة فرض الضريبة، الحقوق والضمانات الممنوحة لكم...).

✓ الوثائق الجبائية: تسلم على مستوى كل مصلحة استقبال مطويات ونشرات لتعميم النظام الجبائي.

✓ مطبوعات ومختلف التصريحات: تسلم تصريحات سلسلة ج 50 جداول الحواصل الخ.

✓ دفتر الشكاوي: يوضع هذا الدفتر تحت تصرفكم لتدوين آرائكم واقتراحاتكم.

2-4 استقبال عصري ومنظم :

عند الاستقبال نجد:<sup>2</sup>

الاستقبال العام: يسهر عون الاستقبال على التوجيه إلى مكاتب مركز الضرائب أو المصالح المختصة وتسليم وثائق جبائية ( استمارات ومطبوعات).

<sup>1</sup>- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، مطويات تنظيم ومهام مركز الضرائب، الجزائر، 2009، ص 5

<sup>2</sup>- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 6 ص 7.

الاستقبال المتخصص: توضع تحت التصرف مكاتب إعلام وإجراءات بغية الرد بصفة واضحة على الطلبات الاستعلامية التي تستلزم وقت أطول وهذا من أجل التزويد بمعلومات أوفر فيما يخص المسائل الجبائية المطروحة ومنح معلومات حول إجراءات فتح الملف الجبائي لدى مركز الضرائب وحول الإجراءات المتعلقة بالتنازل وتوقيف النشاط إضافة إلى التكفل بالطلبات المتعلقة بالإعفاء، الشراء وإعادة تسديد الضريبة على القيمة المضافة.

#### 3-4 تنظيم المواعيد:

لتسهيل تنظيم المواعيد مع إطارات مصالح مركز الضرائب يتم وضع من جهة مخطط متضمن قائمة المستخدمين المكلفين بالاستقبال طوال فترة محددة ومن جهة أخرى الأيام ومواقيت الاستقبال وهذا بصفة دورية يتم إرساله عن طريق المعلوماتية لمصلحة الاستقبال من أجل استخدامه للمواعيد.

ويسمح هذا التنظيم اعلاماتكم مسبقا بهوية الإطار المكلف باستقبالكم والذي يكون تابعا للمصلحة المسيرة المكلفكم الجبائي.<sup>1</sup>

#### 4-4 الملتقيات الإعلامية:

مبادرة من رئيس المركز، يتم تنظيم ملتقيات دورية مع الجمعيات والاتحادات المهنية التي تساهم فعليا، كوساطة لتحسين الحوار بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية.

كما تنظم أيضا أبواب مفتوحة بغرض تقريب المكلفين من مركزهم للضرائب.<sup>2</sup>

#### المبحث الثاني: التصريحات الجبائية لدى مركز الضرائب

##### المطلب الأول: الالتزامات الضريبية ودفعة الضرائب والرسوم

##### 1- فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات

##### 1-1 التصريح:

يتعين على المؤسسات التابعة لمراكز الضرائب أن يكتبوا تصريح سنوي سلسلة ج رقم (04) قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة، يجب إيداع التصريح لدى مركز الضرائب. يحل هذا التصريح محل جدول إشعار بالدفعة. يرفق التصريح السنوي بالمستندات الجبائية والوثائق الإجبارية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 6

<sup>2</sup>- نفس المرجع أعلاه، ص 7

<sup>3</sup>- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 23، 24

## 2-1 التصريحي التصحيحي:

يمكن للمؤسسات ذات المجلس الذي يجب أن يبت بشأن الحسابات، اكتتاب تصريح تصحيحي على الأكثر خلال واحد وعشرين ( 21 ) يوم التي تلي انقضاء الأجل القانوني، المنصوص عليه في القانون التجاري، الانعقاد هذا المجلس. يجب أن ترفق، تحت طائلة عدم قبول التصريح، ضمن نفس الأجل، وثائق في شكلها القانوني التي تأسس التصحيح لا سيما محضر المجلس وتقرير محافظ الحسابات<sup>1</sup>.

## 3-1 الدفع:

يجب عليكم في حالة ما إذا كانت شركتكم تخضع للضريبة على أرباح الشركات، دفع بصفة تلقائية إلى قابض مركز الضرائب ثلاث (3) تسبيقات على الحساب يعادل كل منها 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة، أو بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة، أو بالربح المحقق لأخر فترة لفرض الضريبة.

يسوي مبلغ هذه التسبيقات على أساس نتائج آخر سنة مالية أو آخر فترة فرض الضريبة عند دفع التسبيق اللاحق.

تسدّد هذه التسبيقات عن طريق تصريح حسب الأجل التالية:

- ❖ التسبيق الأولى : من 15 فيفري إلى 15 مارس.
- ❖ التسبيق الثانية: من 15 ماي إلى 15 جوان.
- ❖ التسبيق الثالثة: من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر.
- ❖ متبقى التصفية : على الأكثر يوم تسليم التصريح السنوي أي 30 أفريل.

فيما يخص المؤسسات، حديثة الإنشاء، تساوي كل تسبيق 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر ب 5% من رأسمال الاجتماعي المسخر.

## 4-1 إلغاء الجداول بصدد الضريبة على أرباح الشركات:

لم تعد الشركات التابعة لمراكز الضرائب مجبرة على دفع الضريبة على أرباح الشركات عن طريق الجداول. بحيث من الآن فصاعدا تقوم بنفسها بالتصفية والتصريح والدفع التلقائي للأقساط الوقتية الثلاث عن طريق التصريح الشهري وكذا تسديد رصيد التصفية.

## 2- فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي

<sup>1</sup> - نفس المرجع أعلاه، ص 24

## 1-2 التصريحات:

يتم اكتتاب التصريح الإجمالي بالمداهيل صنف ج رقم (01) قبل أول أفريل من السنة الموالية التي تم من خلالها تحقيق المداهيل.

يتم اكتتاب وإيداع التصريحات الخاصة بالأرباح الصناعية والتجارية ج رقم 11 ج والأرباح الغير تجارية رقم 13 لدى قابض مركز الضرائب وذلك قبل أول أفريل من السنة الموالية التي تم من خلالها تحقيق المداهيل.

ترفق هذه التصاريح بالمستندات الجبائية والوثائق الإيجابية<sup>1</sup>.

## 2-2 الدفع:

## 1-2-2 نظام التسبيقات على الحساب:

إذا كنتم من غير الأجراء ومقيدين في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق ألف وخمسمائة دينار (1.500) يتم أداء الضريبة على الدخل بدفع تسبقتين (02) خلال الفترة من 15 فبراير إلى 15 مارس، ومن 15 ماي إلى 15 جويلية من السنة التي تلي السنة التي حققت أثناءها الأرباح أو المداهيل التي يبني عليها حساب الضريبة. يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الحصص الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة عن طريق الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة.

يجب أداء متبقي التصفية في اليوم الأول لشهر الثالث الذي يلي تحصيل الجدول<sup>2</sup>.

## 2-2-2 الاقتطاع من المصدر:

تخضع الرواتب التي تصرف للأجراء للضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق إجراء اقتطاع من المصدر حسب الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة.

## 3- فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة

## 1-3 النظام العام:

## 1-1-3 التصريح والدفع الشهري

إذا كنتم شخص طبيعي يمارس نشاطه ضمن فئة الأرباح الصناعية والتجارية، أو الشخص معنوي تابع المراكز الضرائب. يجب عليكم تسليم تصريح سلسلة ( ج رقم 50) ودفع الرسم على القيمة المضافة

<sup>1</sup>- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 24

<sup>2</sup>- نفس المرجع أعلاه، ص 25

خلال العشرون (20) يوما من كل شهر، لدى مركز الضرائب الذي يوجد في دائرة اختصاصه المقر أو الإقامة<sup>1</sup>.

### 2-1-3 التصريح والدفع الفصلي

إذا كنتم خاضعين للضريبة حسب النظام المبسط أو التابعين لنظام التصريح المراقب وتتحصلون على أرباح غير تجارية. فإنه يتعين عليكم اكتتاب تصريحاتكم والتسديد الفصلي للرسم على القيمة المضافة المستحق في العشرين (20) يوم الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني<sup>2</sup>.

4- فيما يتعلق الرسم على النشاط المهني:

### 1-4 النظام العام

يتم دفع الرسم على النشاط المهني في توقيت شهري وفصلي<sup>3</sup>.

### 1-1-4 التصريح والدفع الشهري:

إن شخص طبيعي يمارس نشاطه ضمن فئة الأرباح الصناعية والتجارية أو شخص معنوي تابع لمراكز الضرائب، ملزمون باكتتاب تصريح شهري ودفع الرسم على النشاط المهني لدى محصل مركز الضرائب خلال العشرين (20) يوم من الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله تحقيق رقم الأعمال أو الإيرادات.

### 2-1-4 التصريح والدفع الفصلي:

إن الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب النظام المبسط أو النظام التصريح المراقب ويتحصلون على أرباح غير تجارية فهم ملزمون بتسديد الرسم على النشاط المهني واكتتاب التصريح خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني الذي تحقق خلاله رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية الخام. بالضريبة، مقابل

### المطلب الثاني: التدقيق الجبائي للتصريحات والتحقيق في المحاسبة

لا يمكن أن تتم الرقابة الجبائية إلا من خلال إجراء قانوني صارم يتوفر بمقتضاه كل مكلف بالضريبة، مقابل واجباته الجبائية، على ضمانات هامة تحفظ له حقوقه.

- تتكفل مراكز الضرائب بتنفيذ مختلف أشكال الرقابة المبينة أدناه<sup>4</sup>:

### ❖ التحقيق في المستندات

<sup>1</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 26

<sup>2</sup> - نفس المرجع أعلاه، ص 26.

<sup>3</sup> - نفس المرجع أعلاه، ص 28

<sup>4</sup> - المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 30



❖ التحقيق في المحاسبة

❖ التحقيق المصوب.

### 1- التحقيق في المستندات:

تتمثل هذه الرقابة في فحص دقيق للتصريحات الجبائية من خلال استغلال الوثائق التي يتضمنها الملف الجبائي للمكلف بالضريبة ( معائنات، معلومات محصل عليها) وتحليل البيانات الواردة في التصريحات الجبائية المكتبة.

غير أن هذا التحقيق يمكن أن يدفع بالمسير في بعض الحالات، إلى طلب تسليم الوثائق المحاسبية التي من شأنها تبرير عمليات محددة.

### 1-1 كيفية إجراء التحقيق في المستندات

يحقق المفتش في التصريحات. تقدم طلبات التوضيح والتبريرات كتابيا. كما يمكن للمفتش أيضا طلب فحص الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات أو العمليات والمعطيات موضوع التحقيق أو المراقبة. : كما يمكنه الاستماع للمعنيين عندما يتبين له أن سماعهم ضروري أو عندما يطلب تقديم توضيحات شفوية.

عندما يرفض المكلف بالضريبة الرد على طلب شفوي أو عندما يعتبر الرد على هذا الطلب رفضا بالجواب على كل أو جزء من النقاط الواجب توضيحها.

يتعين على المفتش تحديد طلبه كتابيا.

يجب أن تبين الطلبات المكتوبة، بكيفية صريحة، النقاط التي يحكم على أساسها المفتش بضرورة الحصول على توضيحات أو تبريرات ومنح المكلف بالضريبة أجل يجب أن لا يقل عن ثلاثين (30) يوما من أجل تسليم جوابه.

### 2-1 تصحيح التصريحات:

يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقوم الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك. وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة، ويقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تسليم ملاحظته في أجل ثلاثين (30) يوما. ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى.

يرسل الإشهار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشهار بالاستلام أو يسلم مع إشهار بالاستلام.

ويجدد المفتش، بعد انقضاء أجل الرد، أسس الإخضاع الضريبي والتي سيتم تبليغها أيضا للمكلف بالضريبة مع مراعاة مع حق المعني الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية.

غير أنه، عندما يقدم المكلف بالضريبة، بناء على طلب من المفتش، محاسبة قانونية من حيث الشكل من شأنها تبرير النتيجة المصرح بها، فإن هذه النتيجة لا يمكن تصحيحها إلا وفق الإجراء التناقض مثلما هو منصوص عليه أعلاه.

### 2- التحقيق في المحاسبة:

ويتعلق الأمر بتحقيق في عين المكان في الوثائق المحاسبية لمؤسسة أو شركة مع مقارنتها مع بعض المعطيات القانونية أو المادية، وهذا قصد مراقبة التصريحات المكتوبة من أجل البحث عن الاختلالات الداخلية والخارجية واستنباط انعكاساتها في المجال الجبائي.

ويمس هذا الشكل من المراقبة بصفة عامة مجموع الفترة غير المتقدمة ويترتب عنه فحص منظم ومنهجي للضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة.

### 3- التحقيق المصوب:

هو تحقيق يسمح للأعوان المحققين بفحص محاسبة خاصة بضريبة أو عدة ضرائب وتمس كل أو جزء من الفترة غير المتقدمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بفترة تقل عن سنة جبائية. لا يمكن خلال هذا التحقيق مطالبة المكلفين بالضريبة إلا بوثائق تبريرية بسيطة مثل الفواتير والعقود ووسائل الطلب أو التسليم.

### المبحث الثالث: نموذج عن إجراءات التدقيق الجبائي

بعد انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق من طرفي مركز الضرائب تم اقتراح قائمة لأسمائهم وبعد التشاور معا حددت القائمة النهائية لهم. والتي تضمنت اسم المكلف "ب. ج" وهذا المكلف هو الذي سنتابع مجريات التحقيق المحاسبي لمؤسسته.

### المطلب الأول: الدراسة التمهيدية لوضعية الشركة

#### 1- تعريف بالمؤسسة قيد التحقيق

مؤسسة أشغال عمومية

الشكل القانوني: مؤسسة فردية

العنوان: حي عبان رمضان مستغانم

خضعت للتحقيق الجبائي والمحاسبي لسنوات 2015-2016-2017-2018 حسب طبيعة نشاط المؤسسة فهي تابعة لنظام الحقيقي وتخضع للضرائب التالية:

## 1-1 الضرائب المباشرة:

الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية والصناعية (IRG/IBS) : على مجموع الأرباح المحقق طبقاً لأحكام المادة 11 و104 من ق. ض. م. والرسم على النشاط المهني TAP=معدل 2% على رقم الأعمال المحقق طبقاً لأحكام المادة 217، 222 من ق. ض. م.

( IRG/ SALAIRE الأجر على الضريبة ) = اقتطاع من مرتبات وأجور العمال، طبقاً لأحكام المادة 75 من ق.ض.م

## 2-1 الرسم على رقم الأعمال

TVA : على مجموع رقم الأعمال المحقق طبقاً لأحكام المادة 02 من قانون رسم على رقم الأعمال بمعدل 7%، و17%

## 2- إشعار بالتقييم

قام العون المحقق في المرحلة الأولى من التحقيق بإشعار المكلف مع منحه مهلة 10 أيام إبتداءً من تاريخ استلامه الإشعار من أجل تحضير مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية المتمثلة في ( الميزانية، دفاتر الجرد، الوثائق التبريرية، سجل الأجر، كشف المحاسبة)، وهذا طبقاً للمواد من 1 إلى 10 من قانون التجاري الجزائري والمتعلقة بالسنوات التحقيق غير المتقدمة. حيث يتضمن هذا الإشعار ما يلي:

وفقاً للتحقيق الجبائي والمحاسبي لمؤسستكم المختصة في نشاط الأشغال العمومية الكائنة مقرها بعي عبان رمضان مستغانم وفق الإشعار بالتحقيق رقم..... بمركز الضرائب مستغانم بتاريخ 2019-04-21 الخاص لسنوات 2018، 2017، 2016، 2015، وفي إطار الضمانات التي توفرها إدارة الضرائب يمكنكم الإستعانة بمستشار معين من طرفكم لمرافقتكم طيلة مدة المراقبة طبقاً لنص المادة 4/20 قانون الإجراءات الجبائية، كما يمكنكم طلب تحكيم مدير الضرائب للولاية في ردكم على التقييم المقترح. طبقاً لنص المادة 6/31 قانون المالية 2018

## المطلب الثاني: المهام الميدانية

## (1) دراسة الوثائق التقنية الخاصة بالمؤسسة

خلال هذه المهلة (10) أيام يقوم المحققان بسحب الملف الجبائي باسم "مؤسسة أشغال عمومية" للإطلاع عليه ودراسته على النحو التالي:

دراسة التصريحات الشهرية. (G50)

## جدول رقم ( III - 6): يبين تصريحات شهرية لسنتي 2015، 2016

2016	2015
تصريحات شهرية (G50)	تصريحات شهرية (G50)
57.110.160=CATAP	59.227.780 =CATAP
68.908.470=CATVA	59.227.780 =CATVA

المصدر: ملحق رقم 01، رقم 02

يبين لنا الجدول أعلاه تصريحات شهرية لكل من لسنتي 2015، 2016، ومنه:

نلاحظ في سنة 2015 أن التصريحات الشهرية (G50) كانت نسبة CATAP = 59.227.780 متساوية مع نسبة CATVA = 59.227.780 .

أما نسبة لسنة 2016 نلاحظ أن قيمة CATAP كانت تساوي 57.110.160 وكانت نسبتها منخفضة على قيمة CATVA = 68.908.470 .

فنستنتج أن القيمة التصريحية الشهرية لسنة 2015 منخفضة بدرجة محدودة من نسبة في سنة 2016

## جدول رقم ( III - 7) : يبين تصريحات شهرية لسنتي 2017، 2018

2018	2017
تصريحات شهرية (G50)	تصريحات شهرية (G50)
14241.200 =CA/TAP	15202.900 =CATAP
14241.200 =CA/TVA	15202.900 =CATVA

المصدر: ملحق رقم 03، رقم 04

يبين لنا الجدول تصريحات شهرية لكل من لسنتي 2017، 2018، ومنه:

نلاحظ في سنة 2017 أن التصريحات الشهرية (G50) كانت نسبة CATAP = 15202.900 متساوية مع نسبة CATVA = 15202.900 .

أما نسبة لسنة 2018 كانت تصريحات شهرية كذلك متساوية القيمة بين CATAP و CATVA تمثل قيمتهم في 14241.200

هذا ما يجعلنا نستنتج أنه لكل نسبتين نفس القيمة فهم متساويتين.

بعد مرور 10 أيام من تاريخ وصول الإشعار انتقل المحققان إلى مؤسسة المعني " ب. ج " على أساس لقاء تعارف حيث قاما بالإطلاع على الوثائق الرسمية كالسجل التجاري، التعريفية الجمركية، طبيعة النشاط

كما ألقيا نظرة على معدات الإستغلال الخاصة بالمؤسسة، عدد المستخدمين، المؤسسات المتعاملة معها وغيرها من ... الخ

#### فحص المحاسبة من حيث الشكل:

لقد تم ارسال الإشعار بالتحقيق بتاريخ 2019/11/21 والذي يشمل التحقيق في السنوات من 2015: الى 2018. وقد تم التدخل بعين المكان بعد استنفاذ الأجل القانوني الممنوح للمكلف والمحدد في الإشعار أي بتاريخ حيث تمت مباشرة عملية التحقيق من قبل المحقق وتحت إشراف رئيس مصلحة المراقبة.

ولقد قام المحقق بدراسة محاسبة المكلف من الناحية الشكلية حيث تم الاطلاع على مختلف السجلات والدفاتر المحاسبية القانونية المملوكة من طرفه لاسيما منها ( سجل اليومية العامة، دفتر الجرد، سجل الأجور، وكذلك مختلف السجلات الأخرى المساعدة)، حيث لوحظ مطابقتها لمختلف القواعد القانونية كعدم التشطيب، عدم وجود بياض، كاملة ومنتظمة ومقنعة، ومؤشرة عليها ومقيدة بكيفية تسمح لنا بمراجعة قيودها.

وبالتالي فإنه لم يتم تسجيل أية ملاحظة على محاسبة المكلف من الناحية الشكلية والتي كانت مطابقة للقواعد القانونية الواردة في المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري.

#### فحص المحاسبة من حيث المضمون:

بعد انتهاء المحقق من التحقيق في شكل المحاسبة، والتي غالبا ما تكون مطابقة للقواعد القانونية، حيث يحاول جميع المكلفين بالضريبة إظهار الوجه الحسن لمحاسبتهم قصد تغليط المحقق.

اتجه المحقق إلى جوهرية عملية التحقيق وهو التحقيق في مضمون المحاسبة حيث من خلالها يتم اكتشاف مختلف الأخطاء والتلاعبات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة إن وجدت.

وعليه فقد باشر المحقق عمله وقام بفحص كل من الكشوفات المحاسبية، وكذا البيانات والدفاتر المحاسبية والتصريحات الجبائية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بالمحاسبة حيث مكن من وجود ثغرات ونقائص تتمثل في:

- (1) مراقبة فترات الأشغال لسنة 2018 بين عدم التسجيل في المحاسبة اقتطاع مبالغ الضمان Retenues de Garanties وعدم قيدها في الحساب 411 كما يلي:

## جدول رقم (III- 8) : يبين مراقبة فاتورات الأشغال الفاتورة التاريخ

المبلغ	التاريخ	الفاتورة
391.660,80 مع كل الرسوم	24-05-2018	رقم 01
105.620,20 مع كل الرسوم	23-07-2018	رقم 02
144.643,67 مع كل الرسوم	23-08-2018	رقم 03
202.807,80 مع كل الرسوم	25-11-2018	رقم 04
722.179,20 مع كل الرسوم		المجموع

يبين لنا الجدول التالي مراقبة فاتورات الأشغال الفاتورة التاريخ

نلاحظ أنه أن المبلغ مرتفع في شهر ماي بنسبة 391.660.80 لينخفض في شهر جويلية بنسبة 105.620.20 ومنه يرتفع قليلا في شهر أوت بنسبة 144.643.67 حتى يصل إلى نسبة 202.807.80 في شهر نوفمبر

تم ختم الجدول التالي بموجب المجموع متمثل في 722.179.20 مع كل الرسوم

(2) التسجيل في المحاسبة بطريقة غير قانونية في القيد 30 مبلغ المشتريات مع كل الرسوم ( مبلغ المشتريات + الرسم على القيمة المضافة )، إذ يجب أن يدرج مبلغ الرسم على القيمة المضافة في القيد الخاص به 445. حيث في هذه الحالة المسجلة يعتبر مبلغ الرسم على القيمة المضافة عبئا يدخل في تحديد الربح بينما هو غير ذلك لأنه رسم مسترجع.

السنة 2016: الرسم على القيمة المضافة على المشتريات 1078.255,00 يجب دمجها في النتيجة المحاسبية لسنة 2011

السنة 2018: الرسم على القيمة المضافة على المشتريات 1250.137,00 يجب دمجها في النتيجة المحاسبية لسنة 2012

(3) تسجيل في المحاسبة شراء معدات مع كل الرسوم TTC أي أن المبلغ المسجل يتضمن ثمن الشراء + الرسم على القيمة المضافة، حيث انه يجب أن يقيد مبلغ الرسم على القيمة المضافة في القيد الخاص وهو 445

فاتورة رقم 20115 بتاريخ 2018-10-4

المبلغ خارج الرسم 4710.000,20

الرسم على القيمة المضافة 800.700,20

المجموع = 5510.700,20 مع كل الرسوم TTC

وفي هذه الحالة قد طبق الاهتلاك على مبلغ 5510.700,20 دج عوض مبلغ 4.710.20,8 بطريقة غير قانونية وعليه فيكون تصحيح عملية الاهتلاك كما يلي:

$$206,651,00=12:3 \times 15 \times 5510.700,20$$

$$176,651,00=12:3 \times 15 \times 4710.700,20$$

$$29999,00 = 176.651 - 206.651$$

هذا المبلغ 29999.80 يجب دمجها في النتيجة المحاسبية

(4) قيد في النتيجة الجبائية الغرامات بطريقة غير قانونية، إذن يجب إدراج المبالغ التالية في النتائج المحاسبية

السنة 2015: مبلغ 23.561,80

السنة 2017: مبلغ 12387,08

(5) في سنة 2016 مبلغ مالي قدره 288.293,80 خضع للرسم على القيمة المضافة وعلى الرسم على النشاط المرني ولكن لم يتم قيده في حساب (411 فوترة) وعليه يجب دمج هذا المبلغ في النتيجة الجبائية لسنة

2016

(6) من خلال فحص الملف الجبائي، تبين أن إدارة المصلحة المكلفة قد أغفلت إخضاع الضريبة على الدخل الإجمالي للربح المصرح به من طرف الخاضع والمقدر به: 8.920.012,80 بالنسبة ل 2016

تحديد رقم الأعمال المفوتر

جدول رقم (III- 9) : يبين رقم الأعمال المفوتر

	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المصرح به	59.227.822	68.620.177	15.202.900	14.241.277
رقم الأعمال غير المصرح	/	288.293	/	722.179
رقم الأعمال الخاضع	59.227.822	68.620.177	15.202.900	14.969.406

يبين لنا الجدول أعلاه أرقام الأعمال لسنوات 2015، 2016، 2017، 2018.

بنسبة لسنة 2015 كانت تمثل في 59.227.822 رقم الأعمال ليرتفع في سنة 2016 إلى 68.620.177 ومنه في سنة 2017 يلاحظ إنخفاض الى قيمة 12.202.900 مع ذلك يسير بإنخفاض لسنة 2018 ليصل الى 14.964.406.

حالة الرسم على النشاط المهني:

جدول رقم (III - 10) : يبين حالة الرسم على النشاط المهني

	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال الخاضع بعد التحقيق	59.227.822	68.908.470	15.202.900	14.241.200
رقم الأعمال قبل التحقيق	59.227.822	68.908.470	15.202.900	14.241.200
الفرق	/	11.799.310	/	/
النسبة الرسم	%2	%2	%2	%2
الحقوق	/	235.986	/	/
الغرامة	/	58.966	/	/

يوضح لنا الجدول أعلاه حالة الرسم على النشاط المهني لسنوات 2015، 2016، 2017، 2018.

كانت نسبة الرسم تقدر ب 2% على كل السنوات الأربعة ونلاحظ أن قيمة الأعمال كانت تقدر ب 59.227.822 في سنة 2015 لترتفع بنسبة 68.908.470 في سنة 2016 بعدها انخفضت بنسبة جد ملحوظة في سنة 2017 لتصل الى 15.202.900 بعد ذلك في سنة 2018 انخفضت نسبيًا ب 14.241.200

حالة الأرباح: الأرباح تم تحديدها بتصحيح جدول النتائج كما يلي:

جدول رقم (III - 11) : يبين جدول النتائج للأرباح

	2015	2016	2017	2018
الربح المصرح به	6.061.441	8.920.012	2.029.383	1.859.904
الإدماج	/	288.293	/	722.179
مبلغ الرسم على القيمة المضافة	/	1.078.255	/1.290.137	/
الإهلاك	/	/	/	29.999
الغرامات	23.561	/	13.387	/
التخفيضات	/	-235.986	/	/
الربح بعد التحقيق	6.085.002	10.050.574	3.331.907	2.612.082



يبين لنا الجدول أعلاه نتائج الأرباح لسنوات 2015 إلى غاية سنة 2018  
تمثل حساب الربح بعد التحقيق لسنة 2015 بنسبة 6.85.002 ليرتفع بعد ذلك سنة 2016 إلى 10.050.574  
بعد التحقيق ليظهر إنخفاضه سنة 2017 ليصل إلى 3.331.970 تم لِحظ إنخفاضه ليصل إلى 2.612.082  
سنة 2018.

تحديد الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

جدول رقم (III- 12) : يبين الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

	2015	2016	2017	2018
أساس الضريبة بعد التحقيق	6.085.002	10.050.574	3.331.907	2.612.08.2
أساس الضريبة قبل التحقيق	4.849.153	/	1.623.507	1.859.904
الفرق	1.235.849	10.050.574	1.78.40	752.178

يوضح الجدول التالي الربح خاضع الضريبة على الدخل الإجمالي: لمجمع سنوات سابقة الذكر ( 2015 إلى 2018)

يمثل اساس الضريبة بعد التحقيق لسنة 2015 باقيمة 6.085.002 بمان اساس الضريبة قبل التحقيق كان بقيمة 4.849.153 ظهر فرق بينهم بنسبة 1.235.849 جدول جعلنا نلاحظ قيمة الفرق قد ارتفعت في سنة 2016 لتصل إلى 10.050.574 لتتخف في سنة 2017 إلى 17.840 حتى وصلت لقيمة 752.178 سنة 2018

الحقوق الجبائية:

جدول رقم (III- 13) : يبين الحقوق الجبائية

	2015	2016	2017	2018
الحقوق	432.546	3.385.700	597.940	263.262
الغرامات	108.136	846.425	149.485	65.815
المجموع	540.682	4.232.125	747.425	329.077

يوضح لنا الجدول التالي حقوق الجبائية لأربع سنوات من 2015 إلى 2018

مثل مجموع حقوق مع الغرامات ليصبح 540.682 لسنة 2015 تضاعفت هذه القيمة لتصل سنة 2016 إلى 4.232.125 بعد ذلك يلاحظ انخفاضها سنة 2017 إلى 747.425 ثم يتم استبيان انه في سنة 2018 ثم ظهور انخفاض جد ملحوظ ليصل إلى 329.077

#### حق الرد على الاشعار بإعادة التقييم Réponse du Contribuable:

قام المكلف بتاريخ 10-01-2019 بالرد على الاشعار بإعادة التقييم وهذا في الأجل المحددة قانونا أي قبل انقضاء (40) اربعون يوما ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بالتقييم، وأشار المكلف في رده فقط على عدم قانونية تطبيق غرامة 25% على الحقوق فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي RG/BIC لسنة 2016 باعتباره قد صرح بمبلغ 8920.012 في الأجل المحددة ولا يتحمل مسؤولية إغفال الإدارة لعدم جدولتها وتحصيلها | للضريبة المصروح بها. كما أن الخاضع طلب اجراء التحكيم من قبل مديرة الضرائب للولاية.

#### رد الإدارة على الملاحظات المكلف Réponse de l' administration:

بعد دراسة ملاحظات المكلف وإجراء التحكيم بتاريخ 10 مارس 2019 فقد تم انصاف المكلف فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي بعدم تطبيق غرامة 25% على الحقوق المدرجة في التقييم الأولي ولكن تطبق فقط النسبة القانونية في حدود الفرق ما بين الضريبة المستحقة بعد التقييم والضريبة المصروح بها والتي لم يتم تحصيلها وجدولتها وبالتالي يكون الاشعار بالتقييم النهائي notification définitive كالتالي:

#### تحديد رقم الأعمال المفوتر

#### جدول رقم (III- 14) : يبين رقم الأعمال المفوتر

	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المصروح به	59.227.822	68.620.177	15.202.900	12.241.227
رقم الأعمال غير المصروح	/	288.293	/	722.179
رقم الأعمال الخاضع	59.227.822	68.908.470	15.202.900	14.969.406

يبين لنا الجدول أعلاه رقم أعمال المفوتر لسنة من 2015 إلى 2018 .

كان رقم الأعمال سنة 2015 يقدر ب 59.227.822 ليرتفع سنة 2016 إلى 68.620.177 بعد ذلك ينخفض إلى 15.202.900 سنة 2017 ليصل إلى قيمة 14.969.406 سنة 2018.

حالة الرسم على النشاط المهني:

جدول رقم (III - 15) : يبين حالة الرسم على النشاط المهني

	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال الخاضع بعد التحقيق	59.227.822	68.908.470	15.202.900	14.241.200
رقم الأعمال قبل التحقيق	59.227.822	68.908.470	15.202.900	14.241.200
الفرق	/	11.799.310	/	/
النسبة الرسم	%2	%2	%2	%2
الحقوق	/	235.986	/	/
الغرامة	/	58.996	/	/

يبين لنا الجدول التالي الرسم على نشاط المهني بكل من سنوات 2015 إلى 2018

قدرت نسبة الرسوم بقيمة 2% لكل سنوات كما يوجد ارتفاع رقم أعمال مابين سنة 2015 إلى 2016 من 59.227.822 إلى 68.908.470 . لينخفض في سنوات 2017 2018 لاحظ في سنة 2017 وصل إلى 15.202.900 وبعدها إلى 14.241.200 سنة 2018

حالة الأرباح: الأرباح تم تحديدها بتصحيح جدول النتائج كما يلي:

جدول رقم (III - 16) : يبين النتائج للأرباح

	2015	2016	2017	2018
الربح المصرح به	6.061.441	8.920.012	2.029.383	1.859.904
الإدماج	/	288.293	/	722.179
مبلغ الرسم على القيمة المضافة	/	1.078.255	1.290.137	/
الإهلاك	/	/	/	29.999
الغرارات	23.561	/	12.387	/
التخفيضات	/	-235.986	/	/
الربح بعد التحقيق	6.085.002	10.050.574	3.331.907	2.612.082

يبين لنا الجدول هذا نتائج الأرباح لسنوات من 2015 إلى 2018 .

قدر الربح بعد التحقيق سنة 2015 بقيمة 6.085.002 لارتفاع سنة 2016 إلى 10.050.574 ثم صار نحو الإنخفاض ليصل إلى 3.331.907 سنة 2017 ثم إلى 2.612.082 سنة 2018

تحديد الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

جدول رقم (III-17) : يبين الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

	2015	2016	2017	2018
أساس الضريبة بعد التحقيق	6.085.002	10.050.574	3.331.907	2.612.082
أساس الضريبة قبل التحقيق	4.849.153	7.136.000	1.623.507	1.859.904
الفرق	1.235.849	3.144.784	1.708.400	752.178

يوضح لنا الجدول أعلاه الربح خاضع للضريبة على دخل الإجمالي لسنوات من 2015 إلى 2018 .

نلاحظ فرق بين أساس ضريبة بعد تحقيق وأساس الضريبة بعد تحقيق يوجد فرق بقيمة 1.235.849 لسنة 2015 ليصل إلى 3.144.784 ثم لينخفض إلى 1.708.400 سنة 2017 ليواصل إنخفاضه حتى وصل إلى 752.178 سنة 2018

الحقوق الجبائية :

جدول رقم (III-18) : يبين الحقوق الجبائية

	2015	2016	2017	2018
الحقوق	432.546	3.385.700	597.940	263.262
الغرامات	108.136	255.024	149.485	65.815
المجموع	540.724	3.640.724	747.425	329.077

الجدول الأخير يمثل حقوق الجبائية لأربع سنوات من 2015 إلى 2018.

مجموع هذه الحقوق تمثلت في: 540.724 لسنة 2015 لترتفع إلى 4.640.724 سنة 2016 ثم إنخفضت إلى 747.425 سنة 2017 لتصل إلى أدنى قيمة قدرت ب 329.077 سنة 2018

## خاتمة الفصل:

من خلال دراستنا التطبيقية في مركز الضرائب عن التدقيق الجبائي ومختلف مراحل التحقيق المحاسبي رأينا أن عملية التدقيق في حسابات الضرائب أهم طريقة لاكتشاف طرق التهرب الضريبي التي يقوم بها المكلف. وهذا من خلال اعتماده على تقنيات المحاسبة من حيث الشكل والمضمون.

هذا ما يلزم الإدارة الجبائية الاهتمام بالتدقيق في حسابات الضرائب والرسوم، والتحقيق المحاسبي، ويجب عليها تكوين محققين خاصة في الجانب المحاسبي مع تعريفهم بمختلف القواعد القانونية الواجب عليهم تطبيقها والعمل بما لتجنب الوقوع في الأخطاء قد يستفيد منها المكلف، وتحقيق المردودية المالية وحماية المصلحة العامة.

# الخاتمة

## الخاتمة:

التهرب الضريبي حضى بإهتمام كبير من طرف الدولة، فالتهرب في بلادنا ظهر في وقت يعتبر بالقرب وذلك لتوفير بنية ملائمة لاستقرارها وانتشارها التي يرجع أساسا إلى الاضطرابات التي شهدتها الساحة الاقتصادية في بلادنا.

ولهذا تناولت الدراسة موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية للكشف والحد عن التهرب الضريبي، كون الرقابة الجبائية تكتسي أهمية بالغة نظرا لكون النظام الضريبي الجزائري تصريحا وطبيعته ترتبط بالكيفية التي يتم التخلص من دفع الضريبة، سواء بالطريقة الشرعية وهي ما يعرف بالتهرب الضريبي او غير الشرعية والمتمثلة في الغش الضريبي وكلا الطريقتين لها خلفية من الأسباب المؤدية إليها وخطورة هذه الأخيرة تكمن في الآثار السلبية الهامة التي تخلفها على جميع المستويات المالية، الاجتماعية والاقتصادية.

ولهذا يعد هذا الموضوع من أهم المواضيع التي تتعلق بالإيرادات العامة للدولة، من خلال إجراءات وأساليب المستعملة من طرف الإدارة الجبائية للحفاظ على هذا المورد، وعلى هذا الأساس فقد حاولنا في هذا الموضوع إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية من إكتشاف الأخطاء والتلاعبات من جانب المكلفين في الوقت المناسب، بإعتبار التدقيق المحاسبي الاداة خارجية تعمل على فحص والتأكد من مدى مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وقدرته على معرفة الثغرات والخلل الذي يمس مصداقية وفعالية المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة.

ومن خلال هذه الدراسة تبين أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية من أهم الأساليب الداعمة للرقابة الجبائية في الكشف والحد عن التهرب الضريبي.

وفي الأخير جاءت الخاتمة العامة لهذه الدراسة والتي قسمناها إلى جزئين رئيسيين وهما:

## 1- نتائج الدراسة: تم التوصل إلى النتائج التالية:

## النتائج النظرية:

- يمثل التدقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية .
- الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي إرتكبها المكلف بالضريبة عن قصد أو دون قصد.
- تتم عملية الرقابة الجبائية على التصريحات بطرق قانونية تمثلت في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق إضافة إلى تدقيق في المحاسبة، والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الهدف منها التقليل من التهرب الضريبي.

## النتائج التطبيقية:

- تؤدي الرقابة الجبائية دورا فعالا في تقييم جودة المعلومات المدلى بها وتقييم العناصر المالية التي يحوزها المكلف .
- يجب على العون المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف.
- إتباع كل المراحل والخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم تفاديا لوقوع أي خطأ أو تجاوز لعدم إفضال مهمة المكلف بها.

## 2- التوصيات :

بعد التطرق للنتائج المتوصل إليها يمكن طرح مجموعة من الاقتراحات والتوصيات التي تتمثل في:

- تحسين مستوى الأعوان المدققين من خلال برمجة دورات تكوين على كل المستجدات المتعلقة بالقوانين الضرائب والمحاسبة.
- إعداد برامج معلوماتية لربح الوقت في عملية التدقيق.
- نشر الثقافة الضريبية وسط المجتمع الجزائري، وتوعية بأهمية المورد الجبائي.
- تحسين الوضعية الإجتماعية للموظفين من أجل تجنبهم الإغراءات الخارجية.
- عصنة الإدارة الجبائية بتزويدها بسبكة معلوماتية بين كل مستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية.
- ضرورة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع التحولات العالمية بالإستفادة من الإتجاهات الحديثة لتطوير أساليب الرقابة الجبائية.
- صياغة القوانين والتشريعات واضحة وصريحة لأن صياغة القوانين تحدد نجاح أو فشل نسب التحصيل الضريبي.
- تجسيد العدالة الضريبية في الواقع.
- ضرورة تعميم وتوضيح أثار المنافع الإجتماعية التي يفترض أن يلتبسها المكلفين في حياتهم بعد إلتزاماتهم بتسديد الضرائب والرسوم المترتبة عليهم.
- العمل على تقييم حجم ظاهرة التهرب الضريبي من جهة، وحجم الإيرادات من جهة التي تحرم الخزينة من جهة أخرى، فهذه التقديرات تجعلها أكثر إدراكا لحجم الخطر الذي يلزم بالإيرادات



العامة للدولة ومن ثم أخذ الأمور أكثر جدية ممكنة خاصة في ظل العولمة والأساليب النتيجة للتهرب.

- أفاق الدراسة : ولإثراء موضوع البحث يمكن طرح مواضيع لبحوث مستقبلية تتمثل في:
- الموضوع التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية للحد من التهرب الضريبي من مواضيع الساعة، ويبقى مفتوحا لمواضيع بحث مستقبلية ك - التقييم التدقيق المحاسبي مع الأساليب الرقابة الجبائية الأخرى.
- دور التدقيق المحاسبي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسات.
- دراسة فعالية الرقابة الجبائية على التدقيق المصوب في المحاسبة في الدراسة الميدانية .

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع:

## المراجع باللغة العربية:

## الكتب:

- محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي (الاقتصاد المالي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ
- محمد أبو النصار، محفوظ المشاعلة، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، مطابع الدستور التجاري، الأردن، 2002
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومه، الجزائر، 2008
- محمد أبو نصار وآخرون، مرجع سبق ذكره
- قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015
- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 120
- خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط 3، 2005
- قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره
- سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره
- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان
- عادل فليح العلي، مرجع سبق ذكره
- غازي عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي والاسلامي (دراسة مقارنة)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003
- فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتاب الحديث، عمان، 2008
- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الطبعة الثانية، دار هومه، الجزائر
- خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره
- طالب محمد، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية

- العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2012/2011
- مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2008
- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014،
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2005
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010
- عبد الناصر نور، د نائل حسن عدس، الأستاذ علين الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، ط1، سنة 2003
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرر للنشر والتوزيع، الجزائر، ط 1، سنة 2011
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره،
- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة الجزائر، سنة 2003

#### القوانين والمراسيم والقرارات والجرائد الرسمية:

- المادة: 251 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، 2015
- المادة: 252 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، 2015
- المادة 252 قانون الضرائب والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المواد 26 و27 من ق.م لسنة 1997 و6 من ق.م . ت لسنة 2011
- القانون رقم 10-14 يضمن قانون المالية العدد 78 بتاريخ 31 ديسمبر 2014
- المادة: 135 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة
- المادة: 136، الضريبة على أرباح الشركات من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015
- المادة : 150 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، 2015
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، منشورات الساحل، 2009
- ج، ج، د، ش. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، 2014
- المادة الأولى: للرسم على القيمة المضافة، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2015

- المادة 21: من قانون الرسوم على رقم الأعمال معدلة بموجب المواد 40 و84 من ق. م. لسنة 1995 و49 من ق. م. لسنة 1997 و38 من ق. م. لسنة 2000 و21 من ق. م. لسنة 2001
- المادة 23: قانون الرسوم على رقم الأعمال معدلة بموجب المواد 76 من ق. م. لسنة 1996 و51 من ق. م. لسنة 1997

## الملخص:

يمكن التطرق في آخر سياق لنا أن ضريبة هي عبارة عن فريضة جبرية نقدية خاضعة للقواعد ومبادئ، لبلادنا نظاما ظريفا خاصا كونها وسيلة تحقيق لأهداف. تعتبر هذه الأخير اهم مصادر للمداخيل التي تساهم في تمويل الخزينة العامة للدولة . كونها عبء على مكلف بها، جعله هذا يستعمل شتى الطرق لتملص منها، التهرب الضريبي هو السلوك الأولى الذي يقوم به مكلف بضريبة لتفادي التزاماته اتجاه دولته، هذا ما جعل المشرع جزائري يعطي الصلاحيات الكاملة للمدقق لكشف التهربات الضريبة. يعتبر التدقيق المحاسبي عملية منظمة وممنهجة لجمع وتقييم الادلة والقرائن لتحقيق وكشف التهربات الضريبة من خلال مالحضناه في تطبيقنا بمركز الضرائب لولاية مستغانم ان عملية التدقيق تكشف اهم طرق.

كلمات مفتاحية : الضريبة، التهرب الضريبي، الخزينة العامة، المشرع الجزائري، التدقيق المحاسبي.

## Résumé :

Dans notre dernier contexte, nous pouvons mentionner qu'une taxe est une obligation monétaire obligatoire soumise à des règles et des principes. Notre pays a un système fiscal spécial comme moyen d'atteindre des objectifs. Cette dernière est considérée comme la plus importante source de revenus qui contribue au financement du trésor public de l'État. Être à la charge d'un contribuable, cela l'a amené à utiliser diverses méthodes pour s'y soustraire. L'évasion fiscale est le premier comportement qu'un contribuable accomplit pour se soustraire à ses obligations envers son Etat. C'est ce qui a poussé le législateur algérien à donner tous pouvoirs au commissaire aux comptes pour détecter évasion fiscale. L'audit comptable est un processus organisé et systématique de collecte et d'évaluation des preuves et des indices pour réaliser et détecter l'évasion fiscale à travers ce que nous avons observé dans notre application au centre des impôts de l'état de Mostaganem. Le processus d'audit révèle les moyens les plus importants.