



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل . م . د علوم المالية
والمحاسبة

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

بعنوان:

التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب
" دراسة حالة مديرية الضرائب مستغانم "

من إعداد الطالبة:

طيب منصورية

تحت إشراف:

د. موزاوي عبد القادر

مساعد مقرر:

د. شارف بن عطية سفيان

لجنة المناقشة:

د. الطيب معارفية	أستاذ محاضر "ب"	جامعة مستغانم	رئيساً
د. موزاوي عبد القادر	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم	مقرراً
د. بن زيدان ياسين	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم	مناقشاً

السنة الدراسية: 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرّفان

الحمد لله الذي هداانا لهذا و ما كنا لنهتدي لو لا أن هداانا الله ، فالحمد لله و الشكر لله أولا وأخيرا على فضله وكرمه وبركته التي أنعم علينا بالتوفيق لإنجاز هذا العمل، والصلاة والسلام على سيد المرسلين وإمام المتقين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين أما بعد:

يقتضي مني واجب الوفاء أن أتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير والامتنان للأستاذ المشرف د /موزاوي عبد القادر لقبوله الإشراف على هذه المذكرة ولكل ما قدمه من ملاحظات علمية قيمة فجزاه الله عني خير الجزاء وبارك الله في عمله.

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتوجه بالشكر والعرّفان وبالغ الامتنان للأستاذ بن حجوبة حميد اعترافا مني بجميله ودعمه ومساندته لي من خلال توجيهاته ونصائحه القيمة وتشجعه لي في رحلتي إلى التميز والنجاح والتفوق.

كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقبول مناقشة هذه المذكرة وتقييمها وعلى الوقت والجهد الذي خصصوه لمطالعة هذا العمل خدمة للبحث العلمي.

وأختتم شكري إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.

مصطلحات الدراسة

المصطلح	المفهوم
التدقيق المحاسبي	هو فحص انتقادي فني محايد من أجل إبداء الرأي في شكل تقرير حول المعلومات المالية لأي مؤسسة.
التحقيق	هو مجموعة العمليات إلزامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.
نظام المعلومات المحاسبية	هو أحد مكونات نظام المعلومات الإدارية في المؤسسة، يختص بجمع، ترتيب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لإتخاذ القرارات إلى الأطراف داخل المؤسسة أو خارجها.
البيانات المحاسبية	هي حقائق محدودة المعنى تعبر عن حدث أو أحداث معينة ببيئة رموز أو حروف أو أرقام أو رسوم بيانية.
المعلومات المالية	تعني المادة الخام للمستثمرين وغيرهم لاتخاذ قراراتهم.
الرقابة	هي عملية تقوم بالتأكد من أن كل شيء يسير في المؤسسة وفقا لخطط وتعليمات محددة.
الرقابة الجبائية	هي وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات لتقوم و تصحيح الأخطاء المرتكبة
النظام الجبائي	تعني مختلف الضرائب والرسوم التي يلتزم رعايا دولة معينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة.
التهرب الضريبي	هي ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا دون ارتكاب أي مخالفة.
التصريحات الجبائية	هي الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما
المحاسبة الضريبية	يقصد بها فرع من فروع المحاسبة تقوم على المبادئ المحاسبية العلمية المتعارف عليها.

قائمة الأشكال

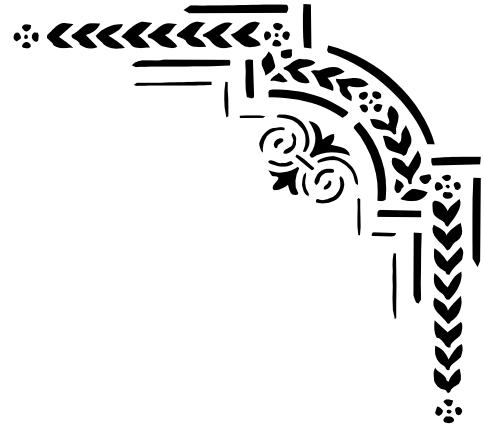
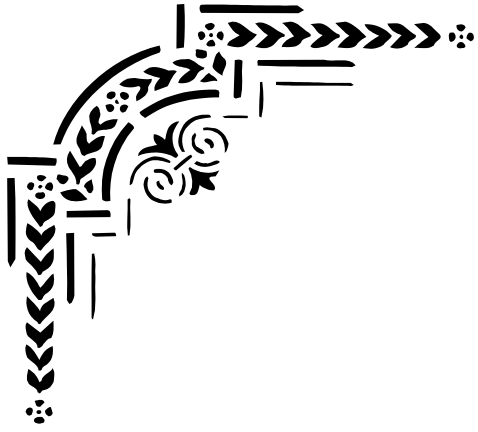
الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل	
17	معايير التدقيق المتعارف عليها	1	1
27	أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	2	
29	الشكل العام للرقابة على الوثائق	3	
34	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات (DRV)	4	
36	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب (DWI)	5	
37	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات (DGE)	6	
38	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب (CDI)	7	
54	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب (DGI)	1	2
56	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب (DRI)	2	
58	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب (DIW)	3	
61	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم (CDI)	4	

قائمة الجداول

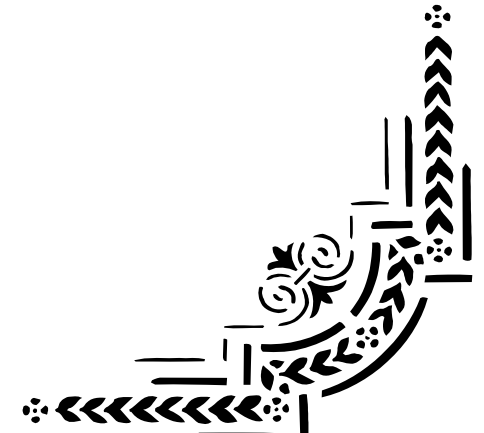
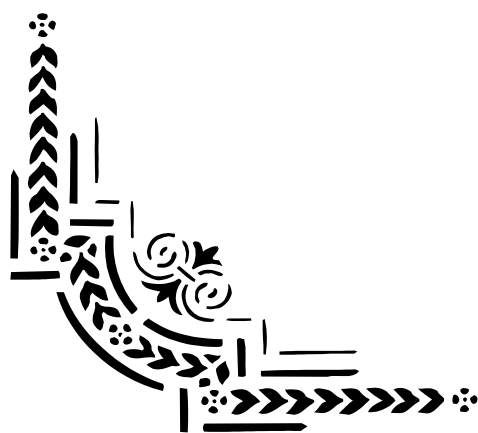
الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول	
13	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	1	1
72	توزيع عدد الإستبيانات واسترجاعها	1	2
73	مقياس ليكرت الخماسي	2	
74	درجة الأهمية بالنسبة للفقرات	3	
75	معامل الثبات (ألفا كرونباخ)	4	
76	الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	5	
77	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	6	
77	توزيع عينة الدراسة حسب السن	7	
78	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي	8	
79	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	9	
80	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لبعث تشخيص التدقيق المحاسبي	10	
83	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لبعث الرقابة الجبائية	11	
86	معامل الانحدار البسيط للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية	12	

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان / الرقم	الملحق
101	الإستبيان	1
104	الأساتذة المحكمين	2
105	(3-3) / (2-3) / (1-3)	3
106	(5 -3) / (4 -3)	4
107	(7- 3) / (6-3)	5
108	(8-3)	6



الفهرس



الفهرس

الرقم	الفهرس
	شكر وتقدير
	إهداء
	قائمة المصطلحات
	قائمة المختصرات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
أ - ط	المقدمة
	الفصل الأول: التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: التدقيق المحاسبي
3	المطلب الأول: الإطار العام للتدقيق المحاسبي
3	الفرع الأول: نشأة التدقيق المحاسبي
5	الفرع الثاني: تعريف التدقيق المحاسبي
6	الفرع الثالث: أهمية التدقيق المحاسبي
8	المطلب الثاني: أهداف أنواع ومراحل التدقيق المحاسبي
8	الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي
9	الفرع الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي
	الفرع الثالث: مراحل التدقيق المحاسبي
16	المطلب الثالث: معايير و فروض التدقيق المحاسبي
16	الفرع الأول: معايير التدقيق المحاسبي
19	الفرع الثاني: فروض التدقيق المحاسبي
22	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية

الفهرس

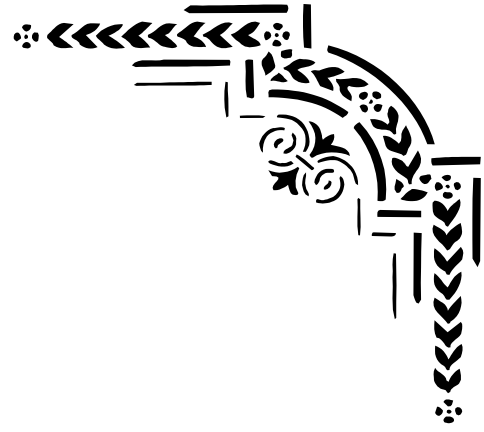
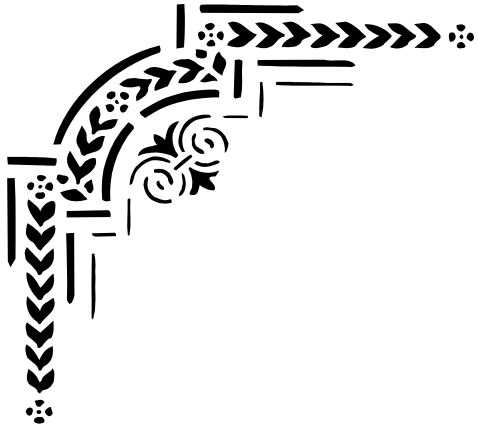
22	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
22	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
23	الفرع الثاني: أسباب القيام بالرقابة الجبائية
23	الفرع الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية
25	المطلب الثاني: أشكال وأهداف الرقابة الجبائية
25	الفرع الأول: أهداف الرقابة الجبائية
26	الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
31	المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية حقوق والتزامات المكلفين بالرقابة الجبائية
33	الفرع الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
33	الفرع الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
38	الفرع الثالث: حقوق والتزامات المكلفين بالرقابة الجبائية
	خلاصة
41	المبحث الثالث: مسار التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية
41	المطلب الأول: الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي
41	الفرع الأول: إجراءات إعداد برامج التدقيق و معايير انتقاء المكلفين
42	الفرع الثاني: سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف و المعاينة المادية للمؤسسة
43	الفرع الثالث: استمارات التدقيق المتعلقة بالنشاط المهني
45	المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي
46	الفرع الأول: إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة
46	الفرع الثاني: التدقيق في عين المكان
47	الفرع الثالث: التدقيق في الوثائق المحاسبية
48	المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي
48	الفرع الأول: قبول المحاسبة

الفهرس

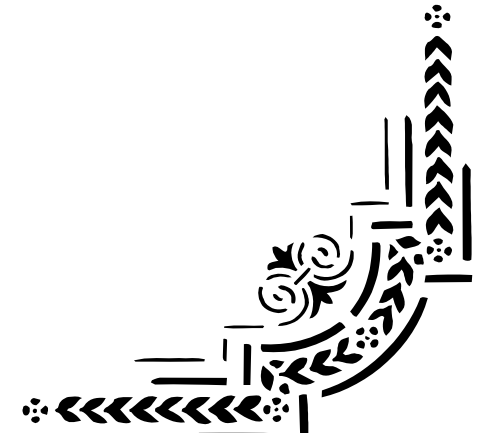
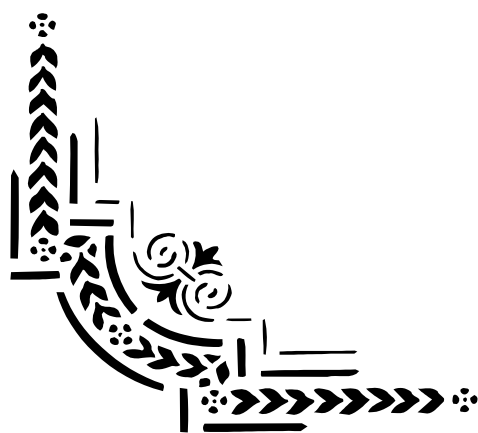
48	الفرع الثاني: رفض المحاسبة
49	الفرع الثالث: تبليغ النتائج التدقيق المحاسبي
	خلاصة
	الفصل الثاني: واقع التدقيق المحاسبي وعلاقته بالرقابة الجبائية في قطاع الضرائب مستغانم
52	تمهيد
53	المبحث الأول: : تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم
53	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر
53	الفرع الأول: المديرية العامة للضرائب
54	الفرع الثاني: المديرية الجهوية للضرائب
56	الفرع الثالث: المديرية الولائية للضرائب
59	المطلب الثاني: تقديم مركز الضرائب CDI لولاية مستغانم
59	الفرع الأول: تعريف مركز الضرائب و دورها الجبائي
61	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم
67	الفرع الثالث: أشكال الرقابة والتحقيقات المطبقة في مركز الضرائب ومجال الاختصاص
72	المبحث الثاني: التحليل الإجرائي للدراسة الميدانية
72	المطلب الأول: وصف مجتمع وعينة الدراسة
72	الفرع الأول: تحديد عينة ومجتمع الدراسة
73	الفرع الثاني: أساليب جمع البيانات
75	الفرع الثالث: الأساليب الإحصائية المستعملة
75	المطلب الثاني: عرض تحليل واختبار الفرضيات
75	الفرع الأول: الوصف الإحصائي لخصائص عينة الدراسة
80	الفرع الثاني: تحليل مجالات وأبعاد الدراسة
85	الفرع الثالث: توصيف نموذج الدراسة واختبار الفرضيات
	خلاصة

الفهرس

91	الخاتمة
39	قائمة المراجع
101	الملاحق



المقدمة



المقدمة

إن عملية التدقيق المحاسبي ليست وليدة اليوم أو الأمس القريب، فقد عرفها الإنسان بشكل بدائي منذ بدأ الفرد مزاولته نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره. وكانت عملية التدقيق المحاسبي في العصور القديمة تتم عن طريق الاستماع، ثم أخذت شكلا آخرًا يتم عن طريق أن يقوم كل كاتب بمراجعة عمل الآخر، وفي عصر الاغريق كانت عملية التدقيق تتم بواسطة مجموعة من الموظفين أطلق عليهم في حينها (مجلس تدقيق الحسابات)، وفي عصر الرومان كان هناك مجلس شيوخ يقوم بمهمة التدقيق المحاسبي واعتماد الحسابات، وفي العصور الوسطى برزت الحاجة إلى وجود نظام علمي موحد للتنظيم المحاسبي، ولذلك بدأت أهمية مهنة تدقيق الحسابات تزداد وأدرك الكثيرون أهمية الخدمات التي تقدمها، ومع بداية القرن الثالث عشر ميلادي أخذ الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات يتزايد ووضعت لها أسس لترشد مدقق الحسابات في عمله، لذلك فمهنة التدقيق عملية منظمة تسعى إلى تأكيد عدالة القوائم المالية ومصداقية الإبلاغ المالي، وقد ازدادت الحاجة إلى النهوض بمهنة نظرا لما لها دورا فعالا في تقديم الخدمات لأفراد المجتمع في مختلف القطاعات، حيث يمثل التدقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية فهو بمثابة العين الساهرة على كل ما يتعلق بالمؤسسة سعيا لتحقيق أهدافها وسياساتها المتبعة. فالتدقيق المحاسبي ولما له من إجراءات يلعب دورا فعالا في الإدارة الجبائية من حيث اكتشاف الأخطاء خاصة والتجاوزات بين المكلفين والذين يلجئون لمختلف السبل والطرق التي تمكنهم من التهرب من دفعها والتقليل من قيمتها قدر المستطاع مما يؤثر سلبا على الخزينة العامة وما يشكل مساسا بتوازن النظام الجبائي والمالي للدولة، وكذا فيما يخص تحمل العبء الضريبي وكذا تحقيق العدل والمساواة بين المكلفين، ولمواجهة هذه الظاهرة وضع المشرع من خلال سياسة الإصلاح وسيلة يمكن من خلالها وضع ولو نسبيا وبطريقة مباشرة حدا لهذه الظاهرة والمتمثلة في الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة والتي من ورائها يتم كشف كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو دون قصد، وبما أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة وقائية وردعية في آن واحد التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية كبح هذا النزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة العامة فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة، نجد أهم مراحل التدقيق للأغراض الجبائية والتي تعد أهم وسائل الرقابة الجبائية على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من صدق

المقدمة

التصريحات الجبائية المقدمة، ومنه فالتدقيق 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 التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة، بهدف تطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تعود سلبا على الحصيلة الضريبية، ومن خلال هذا العرض الموجز تتبلور معالم إشكالية بحثنا التي يمكن صياغتها كما يلي:

كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية بصفة عامة وفي مديرية الضرائب بمستغانم بصفة خاصة في ظل اعتماد الجزائر على النظام المحاسبي الجديد؟

وللإجابة عن هذه الاشكالية نطرح مجموعة الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي أدوات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وكيف تساهم هذه الأخيرة في دعم الرقابة الجبائية؟

- ماهي العناصر التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل، وهل هي قادرة على دعم الرقابة الجبائية؟

- هل يساهم المحقق المحاسبي والمؤهلات التي يمتلكها في دعم الرقابة الجبائية؟

الفرضيات : للإجابة عن اشكالية واهداف الدراسة نفرض الفرضيات التالية:

يعتبر التدقيق المحاسبي اساس في الرقابة الجبائية في المؤسسات الجبائية.

توجد هناك علاقة ايجابية طردية بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية بصفة عامة وفي مديرية الضرائب مستغانم بصفة خاصة.

أهداف الدراسة:

- محاولة الاستقراء العلمي والتأصيل المنهجي للمعارف السابقة حول متغيرات هذه الدراسة،

وكذا التأكيد على الدور المتزايد التدقيق المحاسبي وتطبيقاته كعامل أساسي في دعم الرقابة في

الإدارة الجبائية، فالوقوف على هذه الخلفية النظرية على أرض الواقع من خلال المصلحة

المبحوثة؛

- دراسة وتحليل الواقع الحالي للرقابة الجبائية في المصلحة المبحوثة؛

المقدمة

- تحديد العلاقة بين الإدارة الجبائية وأداء الأفراد المكلفين بالضريبة وكذا علاقتها بالتدقيق المحاسبي ككل؛
 - محاولة إعطاء حلول علمية لكيفية الرقابة الجبائية لما يضمن تحقيق التوازن بين الإدارة والمكلفين
 - دراسة وتحليل طرق الرقابة وفق التدقيق المحاسبي؛
 - الوقوف على مدى وكيفية مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية في المؤسسة.
- أهمية الدراسة:

- يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، حيث تكتسب الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الضريبي الجزائري كونه يعطي الحرية التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمجمل مداخيلهم وممتلكاتهم من تلقاء أنفسهم من خلال فرض الرقابة على هذه التصريحات، كما تظهر أهمية الدراسة فيما يلي:
- تعميق الاطار المفاهيمي لموضوع التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في الإدارة الضريبية ؛
 - ظاهرة التهرب الضريبي تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها وذلك على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي؛
 - كون التدقيق هو الضامن لشرعية ودقة وسلامة ما يظهر على القوائم المالية ويزود مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكن من اتخاذ القرارات والرقابة علي الأداء؛
 - تظهر أهمية هذه الدراسة باعتبار التدقيق للأغراض الجبائية أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية في اكتشاف الأخطاء والتجاوزات والتضليل في الحسابات مما يتطلب التوضيح وإعادة التصحيح واسترجاع الحقوق.

المقدمة

دوافع اختيار الموضوع: إن اختيار الباحث لموضوعه لن يكون وليد الصدفة وإنما لكل باحث دوافع تثير رغبته وتجعله يتمسك بموضوع بحثه موضوعية كانت أو ذاتية، وعليه تتمثل دوافع اختيار هذا الموضوع في:

الدوافع الذاتية:

- الرغبة والفضول في الخوض في كل ما هو جديد، وما كان مشجعاً أكثر قلة البحوث أو شبه انعدامها التي تناولت موضوع علاقة التدقيق المحاسبي بالرقابة الجبائية؛
- القناعة الخاصة بأهمية التدقيق الجبائي في المؤسسة باعتباره عامل أساسي في نمو الاقتصاد الوطني مروراً على الخزينة العمومية كفرصة للاستفادة من موارد مالية معتبرة.

الدوافع الموضوعية: تتمثل الدوافع الموضوعية في ما يلي:

- جاءت هذه الدراسة للإجابة على التساؤلات التي تختلج في صدور الباحثين والمتعلقة أساساً بموضوع التدقيق المحاسبي ودوره في تحسين أداء الرقابة الجبائية؛
- علاقة موضوع الدراسة وملائمته بطبيعة التخصص؛
- إن أهمية موضوع إدارة التدقيق ودوره الرقابي في الإدارات الجبائية والرفع من كفاءة الاقتصاد الوطني يحتاج لتقدم دراسات علمية متخصصة، وأكاديمية خاصة في هذا العصر الذي أصبح يعتمد على التدقيق المحاسبي كقوة وكأساس الرقابة الجبائية، وعليه اهتمت هذه الدراسة بالخوض في شقيه النظري من خلال تحليل تطبيقات وأبعاد التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في الإدارة الجبائية، وشق عملي من خلال اسقاط وتنزيل الدراسة النظرية على الواقع الميداني؛
- جاءت هذه الدراسة لإثراء الساحة البحثية عموماً والمكتبة الجزائرية خصوصاً، وبالتالي فالدوافع الموضوعية تتمثل في كون الدراسة موضوع الساعة.

تحديد إطار الدراسة: تتمثل حدود هذه الدراسة في ما يلي:

- الحدود المكانية:** أجريت هذه الدراسة في مديرية الضرائب مستغانم.
- الحدود الزمانية:** أجريت هذه الدراسة خلال السنة الجامعية 2018-2019
- الحدود البشرية:** ارتكزت هذه الدراسة على عمال مديرية الضرائب مستغانم.
- الحدود العلمية:** إيجاد العلاقة بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية؛

المقدمة

الدراسات السابقة:

دراسة يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة: "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة"، أطروحة دكتوراه بجامعة بوبكر بلقايد تلمسان، 2014/2015، وقد عالج الباحث في دراسته إشكالية دور التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية كعملية منهجية منظمة تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة جيدا يحكمها إطار نظري ثابت يتمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير المتفق عليها، ووقف الباحث من خلال هذه الدراسة على أن هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام المدقق ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة، كما أن قواعد السلوك المهني تؤدي إلى الرفع من مستوى مهنة التدقيق وتنمية روح التعاون بين المدققين وتدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأهيل العلمي والعملية لمدقق الحسابات، كما أظهرت نتائج هذه الدراسة أن القوانين والأحكام التي تحكم تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر وموريتانيا نجد أن هذه المهنة لا زالت تحتاج إلى المزيد من التطوير حتى يرقى أداءها إلى المستوى اللائق به، وبالتالي مواكبة التطورات والتحديات التي يواجهها البلدين، كما أن القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق لا تستجيب لمتطلبات الممارسة المهنية، بالإضافة إلى أن مختلف الهيئات والنقابات لا تقوم بدورها كما يجب، كذلك نقص تنظيم هذه الهيئات الذي أدى إلى زيادة مشاكل المدققين عوض حلها والسهر على مصالحهم.

دراسة حفيظة مقرائي، نوال قصر: "التدقيق المحاسبي و دوره الرقابي في مصلحة الضرائب"، مذكرة ماستر أكاديمي بجامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، 2016/2017، وقد تناول الباحث في هذه الدراسة دور التدقيق المحاسبي في مساهمته في الرقابة الجبائية حيث توصل إلى فهم وكذا توضيح أن التدقيق المحاسبي هو الركيزة الأساسية للتدقيق في صحة البيانات، و المعلومات المحاسبية كما تتضمنه من حقائق عن المؤسسة لتفادي مختلف الأخطاء وحالات الغش والتلاعب بأموالها، وقد أكد في دراسته أن الرقابة الجبائية تؤدي دورا فعالا في تقييم جودة المعلومات المدلى بها وتقييم العناصر المالية التي يجوزها المكلف، كما أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية، إلا أنه على الجانب التطبيقي وفي مؤسسة محل الدراسة وفيما يخص هذا الدور فقد توصل الباحث إلى أن الرقابة العامة

المقدمة

بجميع مراحلها توصلنا إلى النتائج الإيجابية التي حققتها مفتشية الضرائب والتي أسفرت عن قدرتها في كشف الغش والتلاعب في التصريحات؛

دراسة سفيان خنفور: "دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء الشامل للبنوك التجارية دراسة تطبيقية لبعض البنوك التجارية الجزائرية بأم البواقي"، مذكرة ماستر أكاديمي بجامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2015 / 2016، وقد تناول الباحث في هذه الدراسة دور التدقيق الخارجي ومساهمته في مكافحة الفساد المالي والإداري بالبنوك وأيضا تحقيق الأداء الشامل لها، وأبرز في دراسته أن التدقيق الخارجي من إحدى الوسائل الهامة والفعالة في تقييم أداء البنك، وأكدت الدراسة على أن التدقيق الخارجي هو ضمان صحة مخرجات النظام المحاسبي والمالي، وضرورة الاعتماد عليها كأساس للحكم على عدالة القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى حماية أصول البنك التجاري من شتى أنواع الإهمال والاختلاس.

دراسة لياس قلاب ذبيح: "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب بولاية أم البواقي"، رسالة ماجستير بجامعة محمد خيضر بسكرة، 2010 / 2011، وقد عالج الباحث في دراسته مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية وقد استند إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات، حيث أبرز ظاهرة التهرب الضريبي وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وامتيازات الخزينة العمومية بشكل خاص لكون الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في رسم وتنفيذ في سياستها التنموية يوجد ما يصب منها من قنوات مجهولة، وقد توصل إلى أنه 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، الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لاكتشاف الأخطاء والتجاوزات المرتكبة من قبل المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، والإطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب.

دراسة ربيع ناقة: "تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب أم البواقي"، مذكرة شهادة ماستر بجامعة أم البواقي، 2013 / 2014، وقد

المقدمة

تناول الباحث في دراسته الموسومة مدى تقييم فعالية الرقابة الجبائية ودورها في التقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، حيث اعتمد في ذلك على بعض الإحصائيات والتي تبين مدى فعالية أدوات الرقابة الجبائية في التقليل التهرب الضريبي، وقد توصل في دراسته إلى أن ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين ونظرا لآثارها السلبية المتعددة أصبحت تشكل تحديا كبيرا أمام السياسة المالية والاقتصادية، وأن هذه الظاهرة شهدت انتشارا واسعا في الوقت الحالي هذا ما بينته الإحصائيات المدروسة، كما أكد على أن هذا الانتشار يعود إلى صعوبة قياس الظاهرة بسبب تطور وتنوع ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين، كما توصل أيضا إلى أن الرقابة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تضبط تدخل الإدارة، وأيضا فهي تحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية، وفي الأخير استنتج في دراسته أن الرقابة الجبائية غير فعالة بالقدر الكافي الذي يساهم في التقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين.

الاستفادة من هذه الدراسات السابقة: لقد ساهمت هذه الدراسات السابقة في هذا الموضوع من خلال:

- تحديد خطة العمل؛
 - تحدد إطار الدراسة؛
 - تسهيل عملية البحث عن المراجع؛
 - توصيات ونتائج هذه الدراسات نقطة انطلاق البحث في هذا الموضوع؛
 - تصميم الاستبيان واخراجه في شكله النهائي.
- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:
- الحاجة لمزيد من الدراسة والتعمق في علاقة التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية؛
 - تعتبر الدراسة الأولى من نوعها التي ركزت على نوع وطبيعة العلاقة بين التدقيق المحاسبي خلال عملية الرقابة الجبائية؛
 - تركز الدراسة الحالية وبصفة معمقة من خلال التفصيل والامام بجميع جنوب متغيراتها؛
 - تعتبر هذه الدراسة نقطة الانطلاق لدراسات أخرى قادمة تتعلق بالتدقيق والجبائية.

المقدمة

صعوبات الدراسة: لا يوجد عمل دون المرور بمجموعة من العراقيل ومن صعوبات هذه الدراسة ما يلي:

- قلة الدراسات التي تناولت البحث عن العلاقة بين متغيرات الدراسة؛
- صعوبة التحكم في المصطلحات وإعطاءها تعريف موحد لاختلاف المدارس والمفكرين حول إعطاء مفهوم موحد لبعض المصطلحات؛
- صعوبة قياس متغيرات الدراسة؛
- غياب ثقافة الإستهيبان لدى المؤسسات الجزائرية؛
- صعوبة اقناع بعض الأفراد من عينة الدراسة على التعاون لمنح المعلومات وملء الاستمارات؛
- صعوبة استرجاع الاستمارات من المستجوبين.

المنهج المستخدم:

بهدف دراسة إشكالية هذا البحث وتحليلها واختبار صحة الفرضيات المقدمة سنعمد في دراستنا هذه على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي للوقوف على المفاهيم الخاصة بالدراسة ومحاولة تحليلها وإيجاد العلاقة بين متغيرات الدراسة.

خطة العمل:

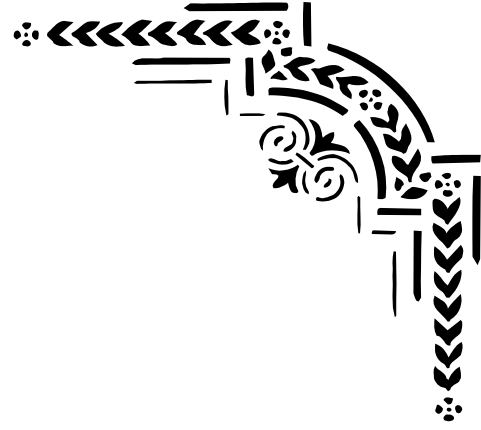
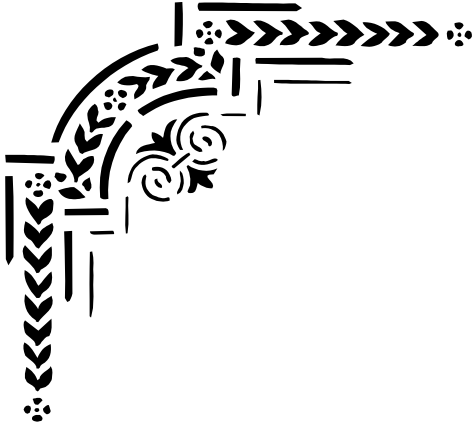
خدمة للبحث القائم على إيجاد دور التدقيق المحاسبي في عملية الرقابة الجبائية، تم توزيع الهيكل النظري والتطبيقي إلى فصلين. فصل نظري وفصل تطبيقي كما هو مفصل فيما يلي:

الفصل الأول: لقد تطرقنا في هذا الفصل للتدقيق المحاسبي في الإدارة الجبائية وقد شمل هذا الفصل ثلاث مباحث من خلال المبحث الأول تم عرض مدخل عام حول التدقيق المحاسبي، وأهمية التدقيق في هذا العصر الجديد، كما تم التطرق إلى فروض والمراحل المتبعة خلال عملية التدقيق، والتركيز على معايير التدقيق التي تزيد من الثقة في مهنة التدقيق وبمثابة دليل يرشد المدققين في ممارساتهم المهنية في الوقت الراهن، كما تطرقنا في المبحث الثاني لماهية الرقابة وأسباب القيام بها مروراً بالإطار القانوني لممارسة هذه العملية بطريقة فعالة والتنظيمي لتسهيل عملية الفحص والتحقيق وصولاً للأهداف المسطرة، أما المبحث الثالث فقد خصص كتوضيح لدور التدقيق المحاسبي في عملية الرقابة الجبائية حيث شمل على الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي كسحب الملف الضريبي ودراسة البيانات المتعلقة بالمكلف

المقدمة

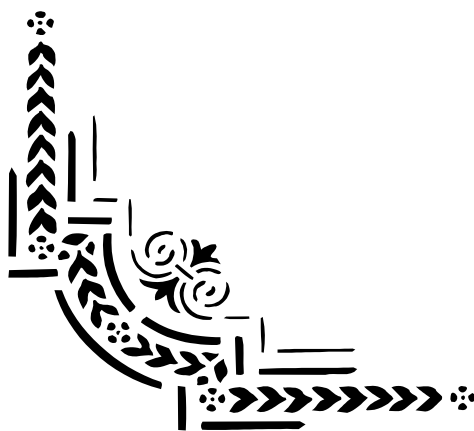
وغيرها وكذا المرحلة الميدانية والختامية لعملية التدقيق المحاسبي، يقوم هذا على أهمية الضرائب في الإقتصاد الوطني الأمر الذي جعل من الموارد الجبائية في خزينة الدولة ضرورة حتمية وليست اختيارية لها؛

الفصل الثاني: من خلال هذا الفصل تم إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال اعتماد دراسة ميدانية على مديرية الضرائب مستغانم، وقد شمل هذا الفصل مبحثين عرفنا من خلال المبحث الأول مؤسسة الدراسة بالتطرق لنشأة ومهام المديرية العامة للضرائب بصفة عامة، وفي المبحث الثاني على مركز الضرائب CDI بصفة خاصة، أين تم توزيع مجموعة من الاستثمارات والحصول على البيانات الأولية من أجل تحليلها، وهو ما يبينه المبحث الثاني في إطار تحديد منهجية وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.



الفصل الأول

التدقيق المحاسبي ورقابة الجبائية



تمهيد

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها. ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت عملية التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات، وعليه تكمن فائدة التدقيق المحاسبي في الدور الذي يلعبه في تحسين جودة القوائم المالية وكذا أهميته في مختلف الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية التي تسعى إلى تحسين أدائها في ظل ظروف اقتصاد السوق.

فالتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية يعمل على فحص مدى صحة ومصداقية البيانات والمعلومات المالية المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة في عين المكان (مكان ممارسة النشاط). وبغرض التعرف أكثر على هذا المدلولين قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: التدقيق المحاسبي؛

- المبحث الثاني: الرقابة الجبائية؛

- المبحث الثالث: مسار التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: التدقيق المحاسبي

لاشك أن التدقيق داخل أي مؤسسة يمثل العصب الأساسي فيها لما يتميز به من مميزات تعكس النشاط الاقتصادي فيها، ونظراً لأهميته الكبيرة خاصة داخل الكيانات الكبيرة لما يوفره من سلامة واستقرار وضعها المالي من جهة والمحافظة على حقوق أصحاب المصلحة من جهة أخرى، فالتدقيق المحاسبي ركيزة أساسية للتأكد من صحة الحسابات العامة وتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بمختلف الأملاك.

المطلب الأول: الإطار العام للتدقيق المحاسبي

يتضمن التدقيق المحاسبي التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تحتويه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها وسنتطرق إليه في هذا المطلب.

الفرع الأول: نشأة التدقيق المحاسبي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع¹. ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة Luca Paciolo تحت عنوان Summa de Arithmetica, Geometria, Proprtioni et Proprtionalita عام 1494م. فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة والتدقيق²، ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لمتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1581 هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم (البيانات) المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ، والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايّد، وقد نص علي ذلك صراحة قانون الشركات الإنكليزي لسنة 1862، الأمر الذي أدي إلي تطوير مهنة التدقيق، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة³. وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية Roxonati وكانت تتطلب ست سنوات تمرينية بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة. ثم اتجهت الدول الأخرى

¹ خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 7.

² خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات، المرجع نفسه"، ص: 18.

³ هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة 2006، ص: 17.

إلى تنظيم هذه المهنة، وكان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت "جمعية المحاسبين القانونيين" بادنبره 1854، ثم في كندا 1880، وفي فرنسا 1881، والولايات المتحدة الأمريكية 1882، وألمانيا سنة 1896، وأستراليا 1904، وفنلندا سنة 1911، مع العلم أن المهنة نشأت في هذه الدول قبل ذلك حيث تكونت سجلات لقيود أسماء المحاسبين والمدققين كمهنيين.⁴

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منه من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير عملية التدقيق من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية علي وجه الخصوص، ولذلك سنورد فيما يلي أهم المراحل التاريخية للتدقيق :

الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م:

إن التدقيق قديم قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة وقد جاء نتيجة الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم. والتدقيق يرجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء.

الفترة ما بين 1500 – 1850م:

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية ولعل ما يمكن استخلاصه من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية الشركة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمدققين. كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حالياً، وظهر نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.⁵

الفترة ما بين 1850 – 1950م:

أصبح المجال مفتوحاً حتى برز كمهنة لا يستهان بها، وقد عزز ذلك بظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م والذي نص بين مواده على ضرورة مراجعة شركات المساهمة من قبل مدققي الحسابات ففي نهاية هذه الفترة أصبح المدققون يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية كدليل إضافي على دقة العمليات.

⁴ سامي محمد الوقاد ، لؤي محمد وديان، "تدقيق الحسابات"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص: 17.

⁵ محمد سمير الصبان، "الأصول العلمية للمراجعة، دار النهضة العربية"، بيروت، الطبعة الأولى، ص: 15.

الفترة من 1950م إلى يومنا هذا:

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق، وكذلك الاعتماد على التدقيق الاختياري، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق. كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للشركة والنتائج المسجلة⁶. كما نلاحظ انتشار استعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات.

الفرع الثاني: تعريف التدقيق المحاسبي:

التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire وتعني "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلي علي المدقق.

ويشير التاريخ القديم إلى أن قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة علي الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدقق تقريره⁷.

إذن فالتدقيق وبصورة رئيسية هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني. وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها. بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين⁸.

يرى BONNAULT ET GERMOND عملية التدقيق علي أنها: اختبار فني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلي مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلي مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة⁹.

⁶ شدرى معمر سعاد، "دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية تسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009، ص: 24.

⁷ أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2005، ص: 6.

⁸ علي بن قطيب، السعيد قاسمي، "دور التدقيق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات"، مجلة الباحث، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، العدد 16، 2016، ص: 204.

⁹ يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2014/2015، ص: 11.

يعتمد على ثلاثة محاور أساسية: الفحص "Examination"، التحقق "Vérification"، وإعداد التقرير النهائي "Rapport":

- الفحص "Examination": عملية منظمة ومنهجية تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة يقوم بها المدقق استنادا إلى الأهداف والمعايير المتفق عليها؛
- التحقق "Vérification": لا يقتصر على فحص المعلومات المقدمة بالقوائم المالية بل يشمل أيضا فحص النظام المحاسبي وكافة الأنظمة الرقابية والإدارية الأخرى
- إعداد التقرير النهائي "Rapport": يتضمن توصيل نتائج التشخيص والتقييم والفحص من خلال تقرير يشمل إبداء رأي فني ومحايد معد وموجه إلى الأطراف المعنية¹⁰.

الفرع الثالث: أهمية التدقيق المحاسبي:

يخدم التدقيق المحاسبي مجموعة من الأطراف أهمها:

إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية المدققة في عملية التخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات المالية والمستقبلية، بالإضافة إلى أن تدقيق القوائم المالية للمؤسسة يؤدي إلى توجيه الاستثمار لها

الملاك: تعتمد هره الطائفة على القوائم المالية المدققة من أجل معرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم إلى الجهة التي تضمن حماية استثماراتهم وتحقيق لهم أكبر عائد ممكن.

الدائنين والموردين: يعتمد كل من الدائنين والموردين على تقرير المدقق من أجل التحقق من مدى سلامة وصحة القوائم المالية وتحليلها لمعرفة المركز المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بالالتزامات قبل اتخاذ قرار الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي¹¹.

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

¹⁰ زوهري جلييلة، صالح إلياس، "واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية"، مجلة الابتكار والتسويق، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، العدد الثاني، ص: 82.

¹¹ بن زازة منصورية، "التدقيق المحاسبي ودوره في إرساء مفهوم الحوكمة في ظل قانون «SOX»"، مجلة دفاتر بواذكس، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، العدد 05، مارس 2016، ص: 187.

الهيئات الحكومية : تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002¹².

رجال الاقتصاد: ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج المخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.

نقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور.

مصلحة الضرائب: تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة¹³.

أهمية التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة: يساهم التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة وفعالية ممكنة لإنتاج مختلف السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجتربها المؤسسات الاقتصادية القادرة على الاستخدام الأمثل لهره الموارد من خلال الاعتماد على القوائم المالية المدققة، حيث أن القوائم المالية غير المدققة تخفي في طياتها إسرافا وسوء كفاءة وتحويل دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة صحيح.

أهمية التدقيق للاقتصاد القومي: يعتبر التدقيق ذو أهمية للاقتصاد القومي من خلال تقديم الخدمات للأطراف السابقة الذكر، كما يساهم في تنمية المجتمع من خلال حماية الاستثمارات وإظهار حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات واستغلال الموارد المتاحة، كما يساعد التدقيق في النهضة الاقتصادية والمالية ويعتبر أفضل عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتعلق بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة المواطنين وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.¹⁴

¹² سفيان حنفر، "دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء الشامل للبنوك التجارية"، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015-2016، ص: 7.

¹³ سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، مذكرة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيصر، بسكرة، 2015، ص: 76.

¹⁴ بن زازة منصورية، "التدقيق المحاسبي ودوره في إرساء مفهوم الحوكمة في ظل قانون « SOX »"، مرجع سبق ذكره، ص، ص: 188، 189.

المطلب الثاني: أهداف أنواع ومراحل التدقيق المحاسبي

للتدقيق المحاسبي أهداف تمثل بصفة عامة الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين كما أن هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي ، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها كما يتم خلال مراحل منتظمة.

الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي

تصنف أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة على النحو التالي :

الأهداف التقليدية: هي نوعان رئيسية وفرعية.

أهداف رئيسية:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها وتقدير مدى الاعتماد عليها؛

- إبداء رأي في محايد على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية مع ما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.

أهداف فرعية (ثانوية):

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر المحاسبية من أخطاء أو غش؛

- اعتماد الإدارة عليها في تقرر ورسم السياسات الإدارية ولاتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا؛

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛

- معاونة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛

- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق¹⁵.

أهداف حديثة: تتمثل في ما يلي:

- مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل المؤسسة؛

- تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة؛

- العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع

نشاطات المؤسسة؛

- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

¹⁵ سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص: 73.

وقد بين الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 200 علي أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة¹⁶.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي

إن تبني نوع ملائم من التدقيق لنظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المرجوة منه، أما أنواع التدقيق المحاسبي فهي عديدة نذكر أهمها بإيجاز:

- التدقيق من زاوية الإلزام القانوني:

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام إلى :

التدقيق الإلزامي:

وهو ذلك التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية. فالتدقيق أصبح إلزاميا¹⁷، ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك ولا تقدم تقارير بحساباتها الختامية ومراكزها المالية مدققة من قبل مدققي حسابات مرخصين. ويشار إلى هذا النوع أحيانا بالتدقيق القانوني Statutory Audit ولا يصح أن يكون هذا إلا تدقيقا كاملا¹⁸.

التدقيق الاختياري:

وهو ذلك الذي يطلبه أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به. وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص (التضامن العادية، والتوصية البسيطة والمحاصة) في الأردن وقد يكون لذلك كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المنشأة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل¹⁹.

- التدقيق من زاوية أو مجال نطاق التطبيق:

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

التدقيق الكامل:

وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم

¹⁶ غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية"، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية 2009، ص: 19.

¹⁷ خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية"، الطبعة الثانية، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص: 12.

¹⁸ سفيان خنفر، "دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء الشامل للبنوك التجارية"، مرجع سبق ذكره، ص: 11، 12.

¹⁹ خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية"، المرجع نفسه، ص: 12.

الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختبارات.

ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة وتلك التي لا تعتمد على الرقابة الداخلية وهذا يعني أن المنشآت الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختبارته.

التدقيق الجزئي:

هو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق المطلوب أو المجال يراعي أن الجملة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي (رسالة ارتباط) بين حدود التدقيق والهدف منه، حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها كي ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق. ومن أمثلة التدقيق الجزئي ما يلي:

- الاتفاق على تدقيق العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات؛
- الاتفاق على تدقيق العمليات الآجلة خلال فترة معينة؛
- الاتفاق على تدقيق عناصر قائمة المركز المالي فقط؛
- الاتفاق على دراسة قدرة المنشأة على سداد التزاماتها²⁰.
- التدقيق من زاوية التوقيت:

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم لتدقيق إلى نوعين:

التدقيق النهائي: يعد التدقيق النهائي مناسباً للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة وذلك لعدم تردد المدقق ومساعدته على المنشأة، بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق النهائي للإحتمالات التالية:

- تأخر النتائج؛

²⁰ تومي نومان، "دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات"، مذكرة شهادة الماجستير، تخصص العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص: 13.

- حدوث ارتباك في مكتب المدقق ؛

- عدم اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب؛

- عدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب.

وترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق للحسابات وذلك لأن المدقق يلتزم بإنهاء عملية التدقيق وإبداء الرأي الفني المحايد في مواعيد محددة وفقا لقانون الشركات ونظام الشركة أو ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات واحدة أو متقاربة وكذلك نتيجة ضعف العمل في مكتب المدقق.²¹

التدقيق المستمر:

يعد التدقيق المستمر الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بالتردد على المنشأة من وقت لآخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت، وبمعنى آخر يعتبر التدقيق المستمر التدقيق الذي يتم أولا بأول خلال السنة المالية ولذلك فإن هذا النوع يعد مناسبا لشركات الأموال وغيرها من المنشآت التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي خلال المدة مما يساعد على التوسع في عملية التدقيق وبالتالي تلاقي أو تقليل فرص ارتكاب الغش والتلاعب فضلا عن ذلك سرعة اكتشاف الأخطاء ولذلك يطلق عليه التدقيق المانع والمصحح في وقت واحد، بالإضافة إلى ما تقدم فإن إتباعه يؤدي إلى القضاء على عيوب التدقيق النهائي وأهمها تأخر نتائج التدقيق وارتباك الأعمال بمكتب المدقق، وعلى الرغم من مزايا التدقيق المستمر إلا أنه قد يبرز بعض العيوب أهمها:

- ارتباك العمل في المنشأة محل التدقيق؛

- أنه تدقيق غير متصل؛

- توطيد العلاقات الإنسانية بين المدقق وموظفي المنشأة.

ولكن يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مواعيد وكذلك استخدام الرموز والعلامات للعمليات التي تم تدقيقها، وكذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها، وما هو جدير بالذكر أن كل من التدقيق النهائي والمستمر يمكن للمدقق أو يؤديها على أساس تفصيلي أو اختياري.²²

²¹ تومي نومان، "دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات"، المرجع نفسه، ص: 14.

²² تومي نومان، "دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات"، المرجع نفسه، ص: 14.

- من زاوية الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

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

التدقيق الداخلي:

يعرف التدقيق الداخلي من طرف معهد المدققين الداخليين (IIA) على انه وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المؤسسة لفحص و تقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأة بهدف مساعدة موظفي المؤسسة للقيام بمسؤولياتهم بجدارة، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات و التقييمات و النصائح و الإرشادات و المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة²³. كما يقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المؤسسة يقوم بعملية فحص للدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، وفي هذه الحالة يسمى هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي وهو يعتبر من ادوات الرقابة ويعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة، ومن واجبات التدقيق الداخلي فيما يخص تزويده للإدارة بالمعلومات ما يلي:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛

- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة؛

- كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي²⁴.

التدقيق الخارجي:

هو عملية منظمة، يقوم بها مدقق مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج إلى المستخدمين من ذوي الاهتمام²⁵.

كما يعرف كذلك التدقيق 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).

²³ شمال نجاة، "تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية"، مجلة المالية و الأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، ص: 166.

²⁴ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 30.

²⁵ بانبات عبد الرحمان ، ناصر دادي عدون، "التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر" ، دار الحمدي العامة، 2008 ، ص 21.

كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعاً من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها، كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي²⁶.

الجدول رقم(01): يمثل الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الأهداف الرئيسية	<ul style="list-style-type: none"> - خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي فعال ويقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة، وسلامة نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي اكتشاف الأخطاء والانحرافات عن السياسات الموضوعية والعمل على الحد منها - تقييم أنشطة المؤسسة وتقديم الحلول المناسبة. 	<ul style="list-style-type: none"> - خدمة المساهمين والملاك عن طريق إبداء الرأي في مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتائج الأعمال والمركز المالي - اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم النهائية - المصادقة على صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة.
نوعية من يقوم بالتدقيق	<ul style="list-style-type: none"> - شخص موظف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع يعين من طرف الإدارة. 	<ul style="list-style-type: none"> - شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين من طرف المساهمين
درجة الاستقلال	<ul style="list-style-type: none"> - يتمتع باستقلال جزئي عن بعض الإدارات لكنه يدعم رغبات وحاجيات الإدارة الأخرى. 	<ul style="list-style-type: none"> - يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.
المسؤولية	<ul style="list-style-type: none"> - مسؤول أمام الإدارة ومستويات الإدارة العليا التي تستلم منه تقرير بنتائج الفحص والدراسة. 	<ul style="list-style-type: none"> - مسؤول أمام الملاك والمساهمين ويقدم تقريره عن نتائج الفحص الذي يبدي فيه رأيه عن القوائم المالية.

²⁶ محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة ماجستير، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2011، ص: 15.

<p>- يحدد بمقتضى أمر التعيين والعرف السائد، معايير التدقيق المتعارف عليها ونصوص القوانين المنظمة لها.</p>	<p>- تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق الداخلي حسب المسؤوليات التي تقدم إليه.</p>	<p>نطاق العمل</p>
<p>- غالبا ما يتم الفحص مرة واحدة في نهاية السنة المالية أو على فترات منقطعة أحيانا</p>	<p>- يتم الفحص على مدار السنة بصفة مستمرة.</p>	<p>توقيت الأداء</p>

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 43.

- من حيث مدى فحص حجم الاختبارات

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين هما:

التدقيق الشامل (التفصيلي):

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، يصلح هذا النوع في المؤسسات صغيرة الحجم، بينما في حالة المؤسسات الكبيرة سيؤدي استخدام هذا التدقيق إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة.

التدقيق الاختباري :

ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور المؤسسات الكبرى ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة وفي حالة توفر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة²⁷.

الفرع الثالث: مراحل التدقيق المحاسبي

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

²⁷ فاتح غلاب، "تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة"، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2011، ص: 58.

المرحلة الأولى: مرحلة الإجراءات الأولية

في ظل الظروف المثلى أن يتصل العميل بالمدقق قبل نهاية السنة المالية المطلوب تدقيقها، وذلك حتى يكون للمدقق الوقت الكافي لقبول هذه المهمة أم لا، فضلا عن تخطيط العملية بشكل مناسب الأمر الذي يسمح بإتمام المهمة بطريقة أكثر كفاءة، أما أهم الخطوات المتبعة نجد:

- الاتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده لمعرفة أسباب رفض تجديد وكالته و التأكد من عزله؛
- التأكد من سلامة التعيين وتحديد مجال العمل والتعليمات التي يجب عليه الالتزام بها لعدم مخالفتها؛
- المعرفة الشاملة للعميل محل التدقيق حتى يتمكن من وضع الخطة الملائمة التي ترضي نزعتة المهنية بالاستعمال عدة فنيات كالإطلاع على الوثائق والمستندات، القيام بزيارات ميدانية، إجراء مقابلات؛
- تحديد أهداف عملية التدقيق وذلك انطلاقا من إمامه بالمعلومات الشاملة عن المؤسسة محل التدقيق²⁸.

المرحلة الثانية : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تتضمن هذه المرحلة عملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي، وفي هذا الإطار يتأكد المدقق من قانونية العمليات المتعلقة بمسك الدفاتر المحاسبية المالية الإلزامية مثل: دفتر اليومية، سجل مداولات مجلس الإدارة... الخ، وعليه أن يتأكد كذلك من التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المعمول بها كاستمرارية طرق التقييم، استقلالية الدورات، استمرارية النشاط، التكلفة التاريخية... الخ، وبالتالي فإن هذه المرحلة ستمكن المدقق من:

- التعرف على النظام المصمم للرقابة الداخلية من الناحية النظرية بدراسة الضوابط الرقابية الموضوعية بالإطلاع على خرائط التدقيق ودليل الإجراءات والهيكلة التنظيمي؛
- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعية والمستخدمه بالمقارنة بما يجب أن تكون عليه تلك الإجراءات؛
- تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام فعلا، لأن النظام قد يكون سليم نظريا ولكن غير مطبق بنفس الكيفية في الواقع.

بعد الانتهاء من هذه الخطوات يقوم المدقق برسم الخطة التي سينتهجها، وترجم هذه الخطة في شكل برنامج مكتوب يتضمن الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتبع والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة وتوقيع الشخص

²⁸ يعقوب سالم، "أثر التدقيق المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر أكاديمي"، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2016/2015، ص: 4.

المسؤول عن تنفيذها، ويحرص المدقق في هذا الإطار على عملية الإشراف وتوجيه المساعدين نحو تحقيق الأهداف والتحقق من معرفتهم بالإجراءات الضرورية، وعلى ذلك يتوجب على المدقق مراعاة:

- حسن اختيار فريق العمل للقيام بالمهمة؛
- إرشاد المساعدين وإطلاعهم على كافة المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء التعاقد؛
- حل ما قد ينشأ من اختلافات في وجهات النظر بين أعضاء الفريق.

المرحلة الثالثة: مرحلة فحص الحسابات

في هذه المرحلة قد تتسع أو تضيق الأشغال فيها بحسب النتائج التي توصل إليها المراجع في المرحلتين السابقتين، وعلى المراجع في هذه المرحلة مراجعة عناصر الميزانية وعناصر جدول حسابات النتائج وباقي القوائم، وذلك باستعمال تقنيات إحصائية وتحديد العينة بشكل دقيق وإتباع النهج الذي يراه مناسباً لذلك، والذي يمكنه من بناء رأي محايد مستقل حول شرعية وصدق الحسابات مدعم بأدلة إثبات من خلال التقرير النهائي لمهمة التدقيق والذي يتضمن نتائج المراجعة، لأن عدم تمثيل هاته العينات²⁹.

المطلب الثالث: فروض ومعايير التدقيق المحاسبي

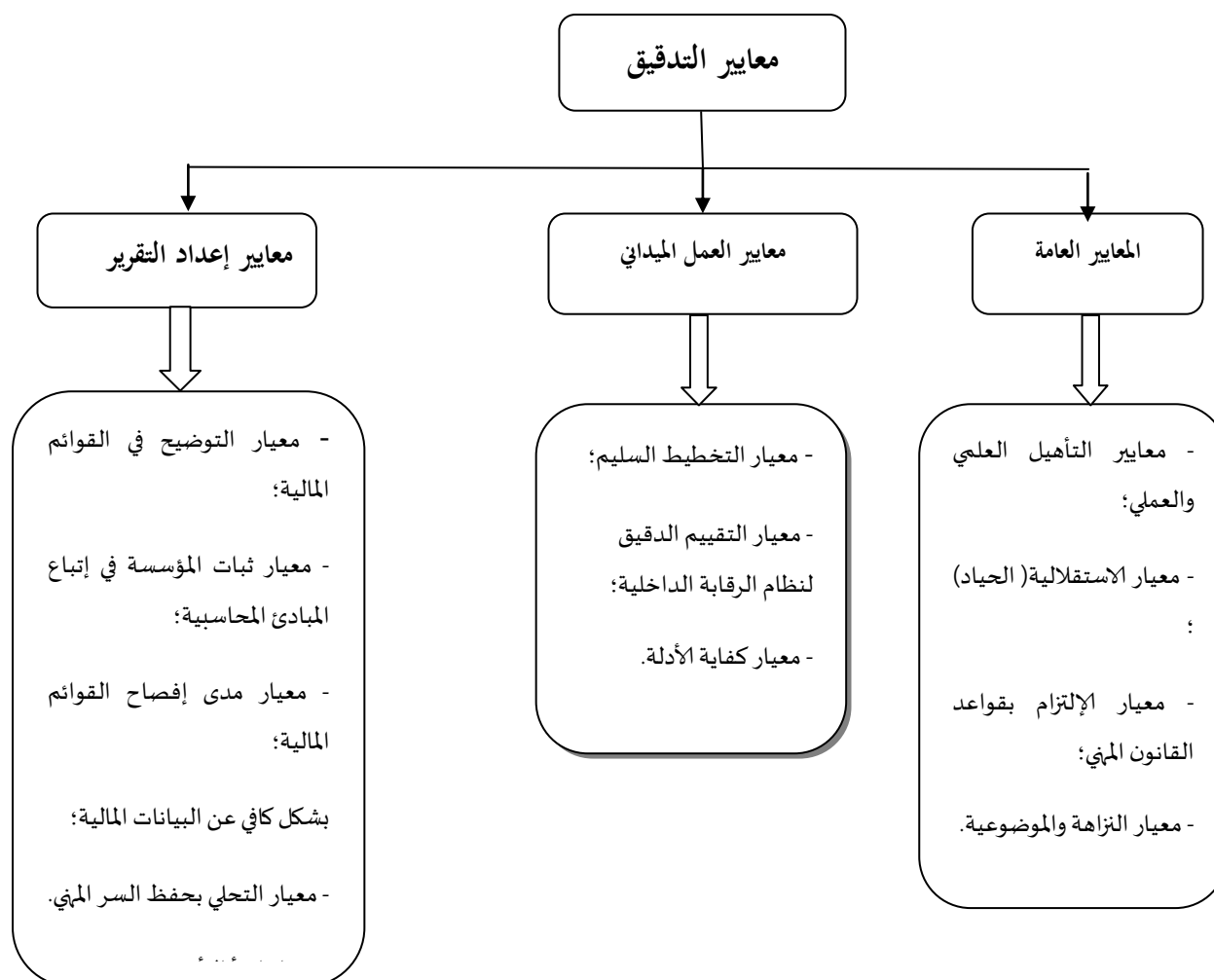
تقوم عملية التدقيق المحاسبي على أساس مجموعة افتراضات تبنى على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل، ولا تخلو بدورها من مجموعة من المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة، وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق.

الفرع الأول: معايير التدقيق المحاسبي

يقصد بمعايير التدقيق المقاييس أو الإرشادات أو القواعد التي يسترشد بها المدقق في تقييم عمله حيث تساعد مدقق الحسابات في الوفاء بمسئولته المهنية عند تدقيق القوائم المالية، حيث أن معايير التدقيق المتعارف عليها هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات، ووفائه بمسئوليته المهنية، في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير وعرضه بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية، والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة تتكون معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي من عشرة معايير مقسمة إلى ثلاثة مجموعات هي: المعايير العامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير التقرير، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

²⁹ زوهري جلييلة، "أهمية التدقيق في دعم مصداقية المعلومة المالية بين النظرية والتطبيق دراسة استثنائية لواقع التدقيق في الجزائر بالنسبة للأطراف المعنية"، مجلة الاقتصاد والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، العدد 02، المجلد 03، 2017، ص: 39.

الشكل رقم (1-1): معايير التدقيق المتعارف عليها.



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على بانبات عبد الرحمان، ناصر دادي عدون، "التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مرجع سبق ذكره، ص: 20 .

المعايير العامة أو الشخصية:

وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد كمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدققي الحسابات الخارجي. وتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث عناصر هي:

- إن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علميا وعمليا يمكنهم من أداء وظيفتهم كمدققين؛
- يجب الإستقلال-الحياد- في أي عمل يوكل للمدقق للقيام به؛

- يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الملائمة ويلتزم بقواعد السلوك المهني عند إعداد التقرير³⁰.

معيار الأداء المهني أو العمل الميداني:

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات وتشمل هذه المعايير على ثلاث وهي:

- يجب أن يكون العمل مخططاً بدقة وأن يكون هناك إشراف ملائم من المدقق على مساعديه؛
- يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً داخل المنشأة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي نتوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه؛
- الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية الفحص والملائمة والاستقصاء وذلك لتكون هذه القرائن أساساً سليماً يركز عليه المدقق عند التعبير عن رأيه³¹.

معايير إعداد التقرير:

وهي مجموعة من المقاييس المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط إعدادده لكونه هو المنتج المادي الأساسي لعملية التدقيق، فيمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين، الذي يجب أن يكون واضحاً ومختصراً بالإضافة إلى كونه متطابقاً مع النموذج الذي يتبع عادة مهنة التدقيق.

كما أصدرت الهيئات المختصة في التدقيق أربعة معايير تحكم إعداد التقرير وهي بإيجاز:

- يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- وجود الثبات والتجانس والاستمرارية في تطبيق المبادئ المحاسبية من أجل قابلية المقارنة للفترات؛
- الإفصاح الكافي لكل بيانات القوائم المالية ليعين مدى كفاية المعلومات ما لم يفيد خلاف ذلك؛
- يتضمن التقرير رأي المدقق بشكل محايد وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب³².

³⁰ أحمد قايد نور الدين، "التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية"، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص: 22.

³¹ أحمد قايد نور الدين، "التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية"، المرجع نفسه، ص: 26.

³² غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية"، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص: 214، 215.

الفرع الثاني: فروض التدقيق المحاسبي

تمثل فروض أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال. ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة له، ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق ونوعية المشاكل التي يتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التحريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقي القبول العام من المهنة³³.

ويعرف Kohler الفرض بأنه قاعدة تحظي بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك³⁴.

كما يمكن أن تعرف الفروض بأنها عبارة عن معتقدات مسبقة، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة و مبسطة³⁵. ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق في الآتي:

فرض استقلال المدقق:

الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم. وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية)، ولكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض دائماً أو حتمي لأنه ربما يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق. في النهاية يجب أن يكون المدقق طرفاً محايداً بالنسبة لأصحاب المؤسسة والإدارة. ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات هما:

المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية.

المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات. ويظهر هذا الفرض حق المدقق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وطلب البيانات من إدارة المؤسسة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره³⁶.

³³ حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، الطبعة الأولى 2007، ص: 26.

³⁴ أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار صفاء الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص: 20.

³⁵ عبد الفتاح الصحن وآخرون، "أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية"، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص: 25.

³⁶ أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، مرجع سبق ذكره، ص 27.

فرض إمكانية فحص المعلومات والقوائم المالية:

يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق. وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم (المعلومات) مجموعة من المعايير مثل:

الملائمة: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.

البعد عن التحيز: أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.

القياس الكمي: أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقمياً حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

القابلية للفحص: أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

وتنبع أهمية هذا المعيار من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات. ويمكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها، ازدادت أهمية هذا المعيار، وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معدي هذه المعلومات³⁷.

فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية:

تشير الرقابة الداخلية ICS إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات ICS-4 فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية: تشير الرقابة الداخلية مراقبة مختلفة إدارية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضماناً لحسن سير العمل في المنشأة وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

رقابة إدارية: وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة ووسائلها (الموازنات- التكاليف المعيارية- دراسة الوقت- التقارير- التدريب).

رقابة محاسبية: هدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها من وسائلها (حسابات المراقبة، الجرد المستمر، المصادقات، التدقيق الداخلي، النظام المستندي).

³⁷ يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة، "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة"، مرجع سبق ذكره، ص: 49.

ضبط داخلي: هدفه حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال ومن وسائلها (تقسيم العمل، تحديد الاختصاصات والمسؤوليات)³⁸.

فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف:

وهو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المؤسسة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها. أما إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية.

فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب:

يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن قوائم المعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختباري كما هو مفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب من المدقق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.

فرض الصدق في محتويات التقرير: ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر:

الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة أو خارجها. وهو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده مدقق الحسابات بعد الانتهاء من عملية التدقيق ويقدم للجهة التي قامت بتعيينه.

ويتطلب ذلك من المدقق أن يتحقق من:

- تطبيق المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة؛
- أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة تلائم طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق؛
- أن المبادئ المحاسبية تم تطبيقها من قبل المؤسسة بثبات³⁹.

³⁸ عواج هدى، "دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة Master أكاديمي، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2014/ 2015، ص: 21.

³⁹ يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة، مرجع سبق ذكره، ص، ص: 50- 51.

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية

يعطي النظام الجبائي الجزائري الحرية للمكلفين بالضريبة لتقديم تصريحاتهم بشكل يتوافق ومدخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة وتدقيق تلك التصريحات لكونها تحوي وفي أغلب الأحيان على أخطاء مرتكبة سواء عن قصد أو غير قصد بغية التهرب من دفع واجباتهم الجبائية.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة للإدارة الضريبية لتطبيق مبدأ المساواة بين جميع المكلفين وذلك من خلال تأدية واجباتهم الضريبية من جهة وعدم انتهاك الحقوق الممنوحة لهم من جهة ثانية.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أوجه الرقابة بصفة عامة، حيث توجد تعاريف مختلفة نذكر منها:

حسب Claude Laurent الرقابة الجبائية: "هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية، وتصحيح الأخطاء الملاحظة"⁴⁰.

يكن تعريفها أيضا على أنها مراجعة عامة وحاسمة من قبل السلطات الضريبية للإعلان المشترك من قبل دافعي الضرائب للتأكد من أنها منتظمة وصادقة وكاملة مع تحديد الحالات المتوقعة للمخالفات التي يمكنهم اكتشافها على الضرائب⁴¹.

تعتبر الرقابة الوظيفية الأساسية لقياس الأداء والتأكد من أن الأهداف قد تحققت وان الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، فالرقابة الحقيقية تلك الرقابة التي تستطيع أن تنسق الأحداث فتعمل على التنبيه على الانحرافات قبل وقوعها، وقد قدمت عدة تعاريف للرقابة الجبائية والتي من أهمها:

تعرف الرقابة الجبائية بأنها: "مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالحاسبة"⁴².

⁴⁰ Claude Laurent, Contrôle fiscale la vérification personnelle, Bayausaine, France, 1995, p: 13.

⁴¹ AMIRAT Lamia, HAMMOUCHE Ouarda, " Le contrôle fiscal : Techniques et procédures illustration par un cas pratique au sein de la direction des impôts de wilaya de Bejaia", Mémoire de Master en finance et comptabilité, Option: Comptabilité, Contrôle, Audit, Faculté des sciences économiques, Commerciales et des sciences de gestion, Université Abderrahmane MIRA Bejaïa, 2016, p: 04.

⁴² بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2011، ص:13.

كذلك الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات والتصريحات المكتتبه من طرف المكلف من خلال اعتمادها على حق الرقابة والتحقيق بموجب القانون⁴³.

وتعرف أيضا بأنها نظام البحث والتقصي الموضوعي الظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي تتضمنها الإقرارات الضريبية التي يقدمها الممول بمهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرارات لنتيجة تلك العمليات وفقا لمتطلبات المحاسبة الضريبية⁴⁴.

الفرع الثاني: أسباب القيام بالرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين للقيام بالرقابة الجبائية وهما:

الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمن مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي :

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية والغير شرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي⁴⁵.

الفرع الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية

إن أساليب الرقابة الجبائية مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى، تبقى في أمس الحاجة إلى إرساء مبادئ وأطر أساسية التي يمكن من خلالها أن تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان،

⁴³ نعيمة أكلي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل نظام معلوماتي جبائي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي 28-29 أكتوبر، 2015، ص: 4.

⁴⁴ طه خيري طه إبراهيم، "إطار مقترح لمؤشرات جودة الفحص الضريبي في ضوء التشريع الضريبي المصري الجديد) مع دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 2012، ص: 03.

⁴⁵ مراد كواشي، جمعة شرقي، "مسار التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية"، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة أم البواقي، العدد الثاني، ص: 166، 167.

وذلك من خلال العمل على تغيير الجبائية وتوعية المكلفين بالشكل الذي يغير ذهنياتهم، ويمكن تصنيف هذه المبادئ إلى ما يلي:

إقامة نظام جبائي محكم:

يؤدي غموض النظام الجبائي وتعقد نصوصه إلى تشجيع الغش الضريبي، وعليه فإن تعديل النظام الجبائي وتحسين جهازه الإداري يعد من المبادئ الهامة التي تعمل على الحد من هذه الظاهرة، لهذا فمعظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتماشى وتحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة تتسم بالبساطة والاستقرار والمرونة ومن ثم لا بد من:

- تبسيط النظام الجبائي؛

- عدالة النظام الجبائي⁴⁶.

إرساء الحس الجبائي لدى المكلف بالضريبة:

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

- إعلام المكلف بالضريبة؛

- تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة.

ترقية الإدارة الجبائية:

إن التشريعات والإجراءات المتبعة لتحصيل الموارد العامة لا تحقق لها الفعالية الحقيقية إن لم تكن الإدارة التنفيذية والمتمثلة في الإدارة الجبائية على مستوى مقبول من الكفاءة والفعالية والتنظيم، لذلك يرجع فقهاء الجبائية مشكلة الغش والتهرب الضريبي إلى عدم فعالية النظام الجبائي والتي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري بعيدا عن

⁴⁶ العثماني مصطفي، "نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية"، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس المدينة، الجزائر، 2008، ص: 109.

كل ملامح التخلف والإهمال، ومن ثم ولا بد من القيام بإصلاحات وتعديلات تؤدي إلى تحسين وترقية الجهاز الإداري، ولكي يتحقق ذلك على أحسن وجه وجب تزويد الإدارة بكل الوسائل المادية والبشرية.⁴⁷

المطلب الثاني: أشكال وأهداف الرقابة الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية الوسيلة الردعية الأكثر ملائمة لإعادة استرجاع الأموال محل التهرب من خلال دورها الفعال في تحقيق الأهداف المختلفة عبر تقييم عمل المؤسسة، كما تعمل الرقابة الجبائية على التثبيت في صحة التقارير المودعة مع النسب المطبقة وطريقة احتساب الضرائب المتبعة، للتأكد خاصة من أن المكلف بالضريبة لم يرتكب أخطاء ظاهرة، وأنه لم يسهو عن ذكر بعض المعلومات الخاصة به، وتختلف عملية فحص الإقرارات باختلاف أشكال الرقابة الجبائية، وعليه يمكن تصنيفها إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية.

الفرع الأول: أهداف الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى بالجهات المختصة في الدولة من وراءها إلى تحقيق حملة من الأهداف، نوجزها في ما يلي:

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

الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.⁴⁸

الأهداف الإدارية: تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في معرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك؛
- تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات، كنسب التهرب الضريبي؛

⁴⁷ ناصر بوحمام محمد، "دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة"، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، 2016، ص: 04، 05.

⁴⁸ ربيع ناقة، "تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص مالية تأمينات وتسيير مخاطر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2013/2014، ص: 49.

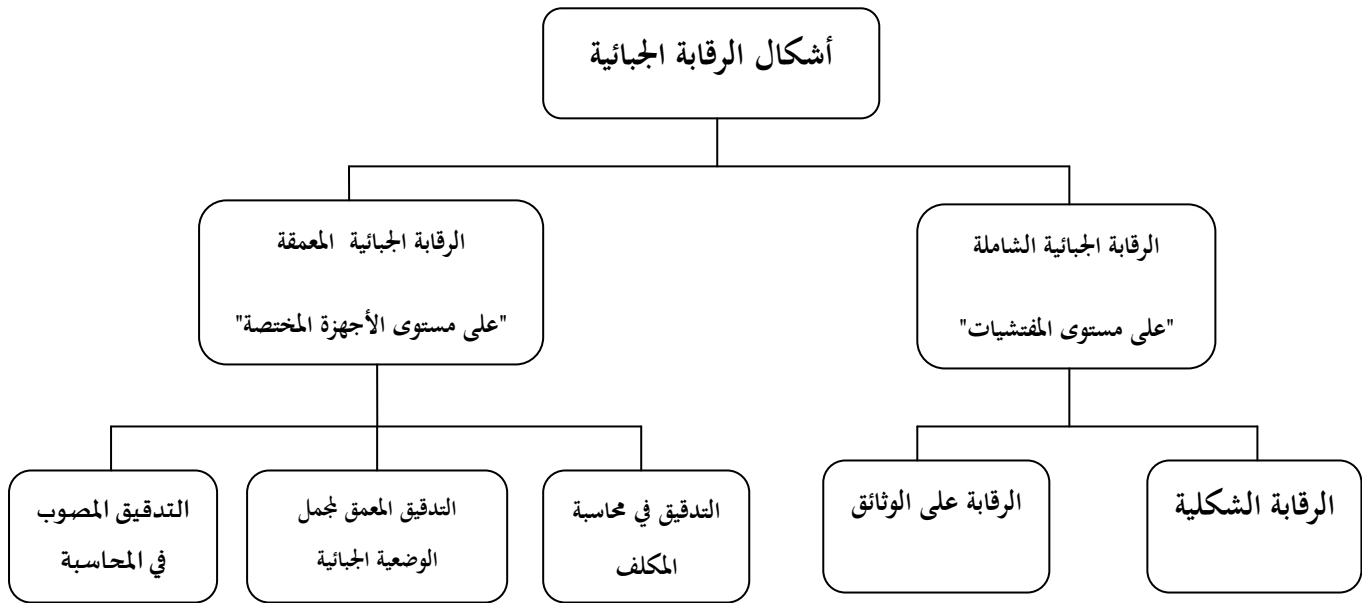
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التخلص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.
- الأهداف الاجتماعية: تتمثل في هدفين رئيسيين هما:
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة؛
- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع⁴⁹.

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرار جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال، أما الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري:

⁴⁹ محمد زرقون، أ. سليمان عتير، "جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

الشكل رقم(1-2): أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر .



المصدر: حمداوي آمنة، "دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب أم البواقي"، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018، ص: 29.

أولاً: الرقابة الجبائية الشاملة **Le Contrôle Globalement**:

وتمثل هذا الصنف من الرقابة في فحص الوثائق الموجودة في حوزة المصالح الجبائية، وبذلك فإن الأمر يتعلق:

الرقابة الشكلية CF:

المقصود هو التأكد من أن التصريحات قد تم التحقيق فيها وأنه لا يوجد خطأ واضح⁵⁰. إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية والمعتمدة على القراءة السطحية لها، وتحدد بالخصوص في التحقق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، وهي تهدف إلى:

الرقابة على الوثائق CSP :

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين وهذا في مقر المفتشية أين يتواجد الملف

⁵⁰ AYACHE Youcef, BOURTOUCHE Rabah; "L'exercice de la mission d'audit fiscal au sein d'une entreprise cas de la société les Grands Moulins de Sahel SARL", Mémoire de master en sciences de gestion, Option Finance et Comptabilité, Faculté des Sciences Economiques des Sciences de Gestion et des Sciences Commerciales, Université Abderrahmane Mira de Bejaia, 2016, p: 36.

الجبائي، بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقات المنتقاة من قنوات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى بحيث تكون في شكل كشوفات تعرف ب : Bulletin recouplement⁵¹، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر، لاسيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة. ويتم طلب المعلومات كالتالي:

طلب المعلومات: بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب، يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب فإنه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة⁵².

طلب التوضيحات: عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها يتعين على المفتش الجبائي أن يعيد طلبه كتابيا.

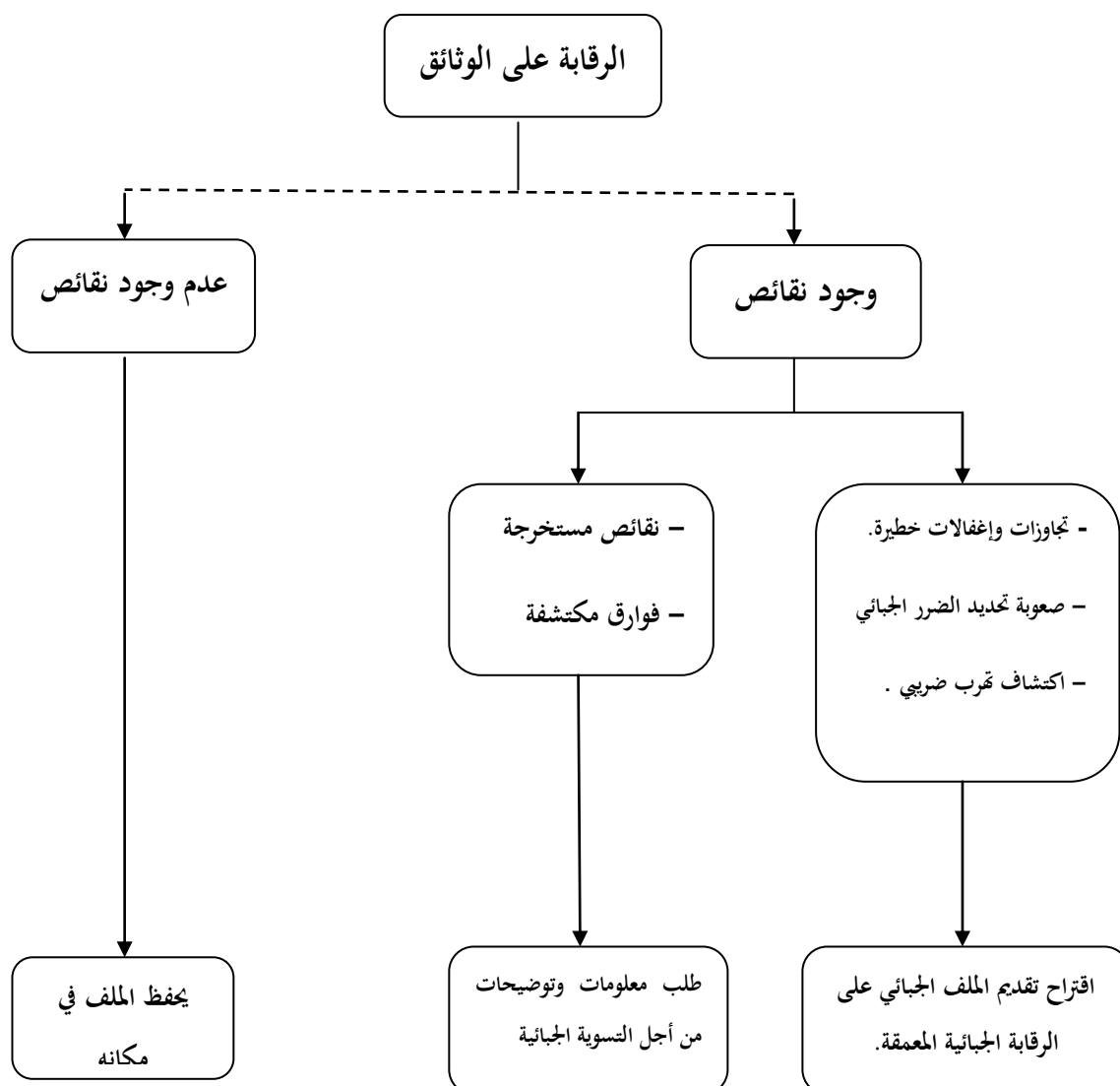
يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات، وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما⁵³. ويبين الشكل التالي خطوات إجراء الرقابة على الوثائق:

⁵¹ سفيان بن عبد العزيز، يوسف مومني، "النظام المحاسبي المالي كآلية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، بشار، الجزائر، العدد السابع، جوان 2017، ص: 605.

⁵² لياس قلاب ذبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص: 46.

⁵³ المادة 19، "قانون الإجراءات الجبائية"، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016، ص: 10.

الشكل رقم (1-3): الشكل العام للرقابة على الوثائق.



Source: "Le Guide du contrôle sur pièces", DRV, Edition 2003, p 07.

ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة Le Contrôle approfondi :

إن الفرق بين الرقابة على المستندات والرقابة المعمقة يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة والهدف المتوخى بالنسبة لكل نوع من الرقابة، وبصفة عامة فإن الرقابة المعمقة هي العملية التي تسمح بالتأكد من التصريحات الجبائية مقارنة بالعناصر أو المظاهر الخارجية، حيث تعتبر امتداد للرقابة على الوثائق.

يحتوي هذا الشكل من الرقابة على نوعين أساسيين هما: التدقيق المحاسبي (VC) والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)، بالإضافة إلى ذلك هناك نوع ثالث من الرقابة يسمى الرقابة المصوبة في المحاسبة (VP).

- التدقيق في المحاسبة VC:

يعني التدقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الإلزامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة⁵⁴. لغرض السيطرة على وجوه الإقرارات الضريبية التي يشترك فيها دافعو الضرائب⁵⁵.

كما يعرف التدقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها⁵⁶.

لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل⁵⁷.

- التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE):

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

وفي هذا النوع من التحقيقات، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخليل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما يمكن القيام بهذا التدقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا وجود أنشطة أو مداخليل متملصه من الضريبة⁵⁸.

⁵⁴ المادة 20، " قانون الإجراءات الجبائية"، من القانون رقم: 21-08 المؤرخ في 30 /12 /2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، منشورات بيري، الجزائر، 2011/2010، ص: 30.

⁵⁵ Art 20-1 du Code des procédures fiscales, mise à jour 2016.

⁵⁶ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2013، ص: 13.

⁵⁷ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

⁵⁸ محمد زرقون، سليمان عتير، "حدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مجلة البديل الاقتصادي، الجزائر، العدد الأول، ص: 47، 48.

- الرقابة المصوبة في المحاسبة (VP):

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية⁵⁹.

يتميز هذا النوع من التحقيق بالخاصيتين التاليتين:

- يتم التحقيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب (اختبار عينة)؛
- يغطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو يكون على مجموعة عمليات أو معلومات محاسبية لمدة تقل عن سنة⁶⁰.

المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية حقوق والتزامات المكلفين بالرقابة الجبائية

يؤدي تعقد عمليات الغش الجبائي بالإدارة الجبائية لإتباع مراحل مختلفة للرقابة الجبائية سواء ما يتم داخل الهياكل المكلفة أو من خلال تنقل المفتشين إلى مقرات المكلفين بالضريبة، كما أن العلاقة الضريبية تجمع بين طرفين أساسيين هما الإدارة الجبائية باعتبارها ضامنا للحقوق العامة من خلال ضمان تحصيل الديون العامة المتمثلة في الضرائب ومن جهة أخرى نجد الطرف الآخر يتمثل في المكلف بالضريبة هذا الأخير يقع على عاتقه توحي المصادقية في التصريح بمختلف أوجه نشاطه ضمن التصريحات التي يكتبها دوريا، ولمكافحة هذه الظاهرة حرص المشرع الجبائي بوضع هياكل مكلفة بهذه الضريبة.

الفرع الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

من أجل التطبيق الجيد وتسهيل عملية مراقبة التصريحات الجبائية وضع المشرع الجزائري إطار قانوني أوجب من خلاله كل المحققين الجبائيين بإتباع إجراءات معينة، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والتجاوزات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بالمقابل حدد ضمانات لحماية المكلف من كل الأشكال التعسف ويتضمن هذا الإطار الجوانب التالية: حق الإطلاع، حق الرقابة، حق الاستدراك و حق المعاينة.

- **حق الإطلاع:** يحق لمصالح الرقابة الجبائية حق الإطلاع من خلال طلب معلومات من الإدارة المعنية ومصالح الضمان الاجتماعي والمؤسسات الخاصة والبنوك وذلك من غير المساس بالسر المهنة لهذه

⁵⁹ ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، "فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبي مؤشرات الأداء"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، العدد 17، 2017، ص: 148.

⁶⁰ " قانون الإجراءات الجبائية"، مرجع سبق ذكره، ص: 46.

المؤسسة، ويمكن اعتبار حق الإطلاع أنه أداة مساعدة في الرقابة والتي تستعملها مسبقا لإجراء رقابة لتكملة المعلومات المتعلقة بالتحقيق .

ويسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والسجلات المحاسبية والأوراق الملحقة للسنة المالية للإدارات والهيئات والمؤسسات التي يمكن لموظفي الإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر منها:

- الإدارات العمومية متمثلة في إدارة الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة؛
- السلطة القضائية ومختلف هيئاتها؛
- الهيئات المالية ؛
- التجار والشركات التجارية (العامة والخاصة) ⁶¹.

- حق الرقابة:

تعتبر سلطة الرقابة من بين أهم السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية للتحقيق والتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، بحيث تسمح بمعرفة إن كان المكلف قد أهمل واجباته، وإمكانية إلحاقه الضرر بخزينة الدولة عند مخالفته للقانون الجبائي فلقد أقر المشرع هذه السلطة من خلال نص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث يمكن للإدارة الجبائية أن تراقب كل تصريحات المكلف بالضريبة والمستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما تمارس كذلك هذه السلطة على كل المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر، والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، وتمارس عليها هذه السلطة، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها، تخضع الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة معروفة من قبل الأعوان المحققين وكذا المكلفين بالضريبة لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم ⁶².

- **حق استدراك الأخطاء:** يمكن استدراك الإعفاءات الكلية أو الأخطاء المسجلة فتفرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب فحق استدراك الخطأ وسيلة ممنوحة للإدارة في إعادة النظر في اقتطاع الضريبة سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يلي:

⁶¹ المادة 45، "قانون الإجراءات الجبائية"، المديرية العامة للضرائب، 2016 ص: 24.

⁶² بوكموش سيلية، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي"، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2017، ص: 19.

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة؛
- قمع المخالفات والتنظيمات ذات الطابع الجبائي⁶³.

كل إغفال أو خطأ أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إثر التحقيق يمكن دون المساس بالأجل المحدد تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الدفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية القادمة⁶⁴.

- حق المعاينة :

هو حق الممنوح لإدارة الضرائب "عندما توجد قرائن تدل على ممارسات، يمكن الإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة"⁶⁵.

الفرع الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعتمد عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا للقيام بذلك، وبواسطتها تنفيذ برنامج المسطر من الإدارة المركزية وتمثل هذه الأجهزة بالمديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية لفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الكبرى للمؤسسات والمراكز الضرائب.

- مديرية الأبحاث والتدقيقات (DRV):

أنشأت مديرية الأبحاث والتدقيقات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98 / 288 الصادر في جويلية 1998 م، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية الأبحاث والتدقيقات في سبتمبر 1998م، حيث أن هذه المديرية مكلفة بالقيام بنفس الأعمال التي تقوم بها مديرية الرقابة والمصالح الجبائية

⁶³ المادة 39، "قانون الإجراءات الجبائية"، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص: 21.

⁶⁴ المادة 40، "قانون الإجراءات الجبائية"، المرجع نفسه، ص: 21.

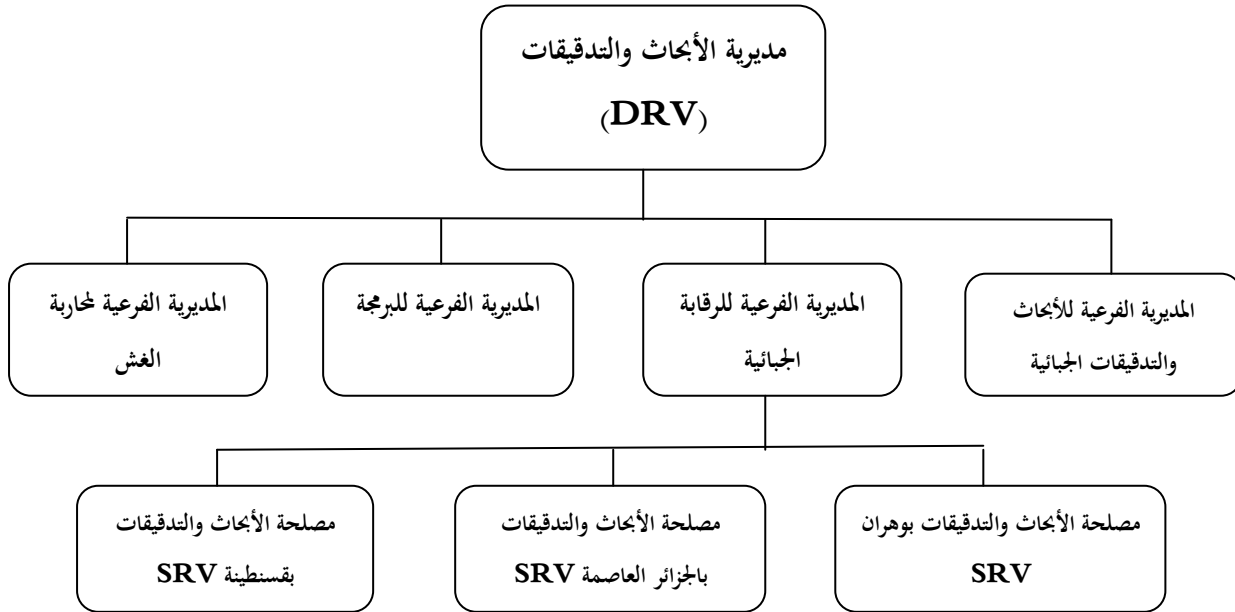
⁶⁵ المادة 34، "قانون الإجراءات الجبائية"، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص: 17.

بمحاربة التهرب الضريبي، ولكي تقوم بهذه الصلاحيات تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها، وتمثل مهام هذه الأخيرة فيما يلي:

- التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع، استغلال، الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية؛
- برمجة وتحقيق على المستوى الوطني لكل تحقيق أو بحث متعلقة بالتحقيقات الجبائية؛
- توجيه، تعاون وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية، المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي⁶⁶.

والشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات (DRV):

الشكل رقم (1-4): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات (DRV)



المصدر : الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 59، المؤرخة في 24 / 09 / 2006، الجزائر ص: 09.

⁶⁶ هاجرة حمادي، "أثر الرقابة الجبائية على مصداقية التصريحات الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية مسيلة"، مذكرة ماستر، تخصص مالية وجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015، ص: 24، 25.

– المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق، كما تندرج فيها ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي⁶⁷، وهي مكلفة ب:

– البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي؛

– دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة؛

– السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف؛

– تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية؛

– البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال⁶⁸.
والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:

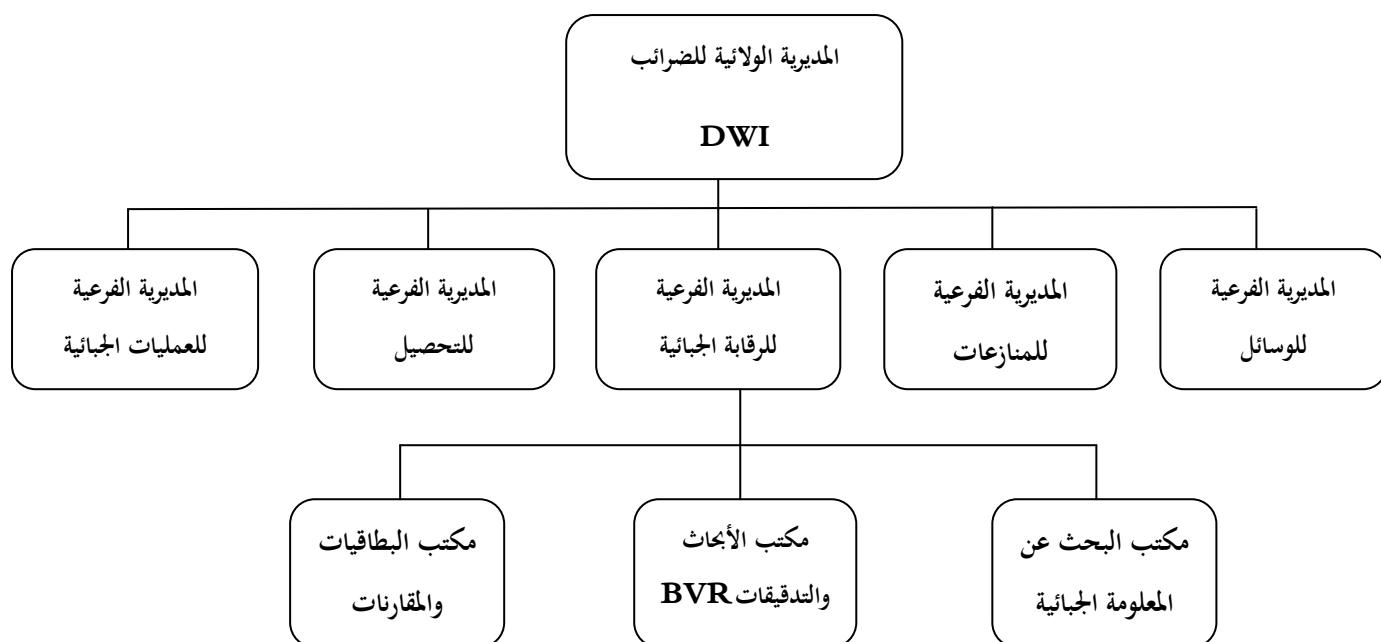
⁶⁷ ربيع ناقة، "تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب أم البواقي خلال الفترة 2008-2011"، مرجع سبق

ذكره، ص: 53.

⁶⁸ ربيع ناقة، "تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب أم البواقي خلال الفترة 2008-2011"، المرجع نفسه،

ص: 55.

الشكل رقم (1-5): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب (DWI).



المصدر: الجريدة الرسمية، العدد 20، المؤرخ في 29 / 03 / 2009، ص: 17.

- مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

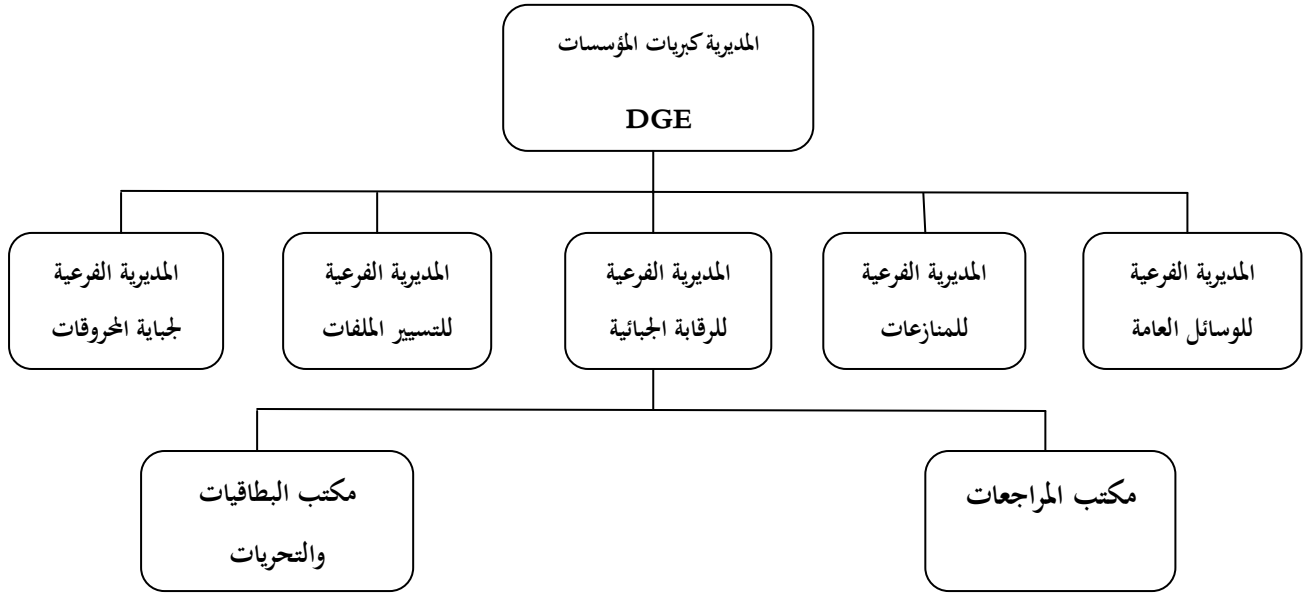
تعتبر من الأجهزة الحديثة وهذا لتقليص الضغط عن الأجهزة الرقابية السابقة، أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02 / 02 / 302 المؤرخ في 28 / 09 / 2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 02 / 02 / 494 المؤرخ في 26 / 12 / 2005، ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات، ومن بين المهام المسندة لمديرية تتمثل فيما يلي:

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها؛
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل؛
- التحقيق في التظلمات والشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج⁶⁹.

والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات:

⁶⁹ المادة 01، "القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 / 06 / 2005"، الجريدة الرسمية، العدد 43، 22 / 06 / 2005، ص: 2.

الشكل رقم (1-6): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات (DGE).



المصدر : المرسوم التنفيذي رقم 06 / 327 المؤرخ في 18 / 09 / 2006 ، ص: 10.

- مركز الضرائب (CDI) :

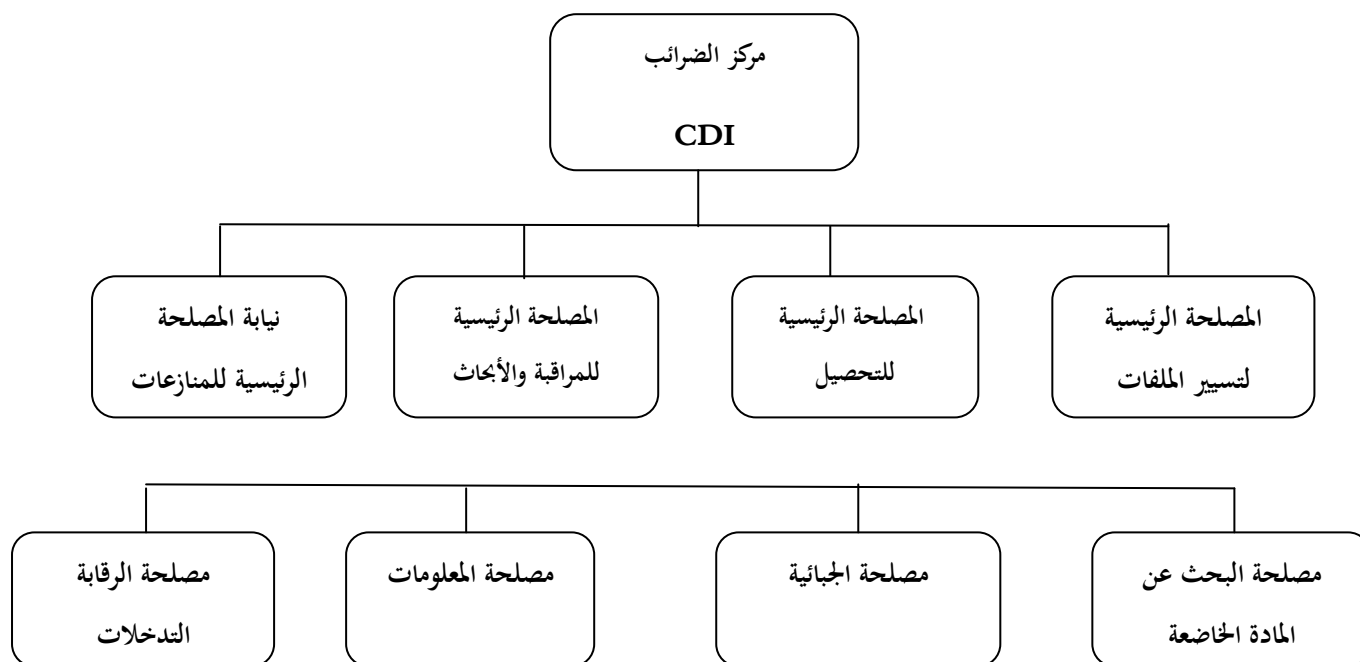
هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهنة الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكلفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته، و من مهامه:

- التسيير و التكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير؛
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة؛
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية و الشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة و التي تحت سلطتها⁷⁰.

والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

⁷⁰ المادة 20، المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ بتاريخ 18 / 09 / 2006، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية، العدد 59، الصادرة في 24 / 09 / 2006، ص: 10

الشكل رقم (1-7): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب CDI.



المصدر: حمومي وفاء، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والغش الضريبي دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تلمسان"، مذكرة ماستر، تخصص اقتصاد نقدي ومالي، الملحققة الجامعية بمغنية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016، ص: 79.

الفرع الثالث: حقوق والتزامات المكلفين بالرقابة الجبائية

يتمتع المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية ببعض الحقوق التي منحها لهم القانون، كما عليهم التزامات يجب التقيد والالتزام بها، وسيتم توضيحهما كالتالي:

أولاً: حقوق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

يمنح القانون مجموعة من الحقوق لمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية تتمثل في:

الإعلام المسبق: لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار (بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق و واجبات المكلف المحقق في المحاسبة).

الإطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: قبل الخضوع في عمليات التحقيق يجب إجباراً على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي ملخصة بطريقة جيدة و واضحة للقواعد الأساسية

للرقابة الجبائية وكذا حقوق و واجبات المكلفين، حيث يقوم (المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله⁷¹ .

إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي: تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر (المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها⁷² .

حق الإطلاع والرد على نتائج الرقابة الجبائية: من حق المكلف الذي خضع لإجراءات الرقابة الجبائية مهما كان نوعها، أن يطلع على نتائج هذه الرقابة وبشكل مفصل، وفي هذا الإطار يجوز له إبداء كل الملاحظات والانتقادات التي يراها ضرورية حول هذه النتائج في غضون (40) يوم⁷³ .

ثانيا: واجبات المكلفين بالضريبة

يخضع المكلفين إلى مجموعة الواجبات تتميز بطابع محاسبي تتمثل في:

- **واجبات ذات طابع محاسبي:** حددت هذه الالتزامات في القانون التجاري بالمواد 10،09 و 11 التي

تتمثل في:

مسك دفتر اليومية: كل شخص طبيعي ومعنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يعد فيه يوما بعد يوم العمليات المقامة شرط أن يحتفظ بهذا الدفتر، وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بعد يوم وهو عبارة عن دفتر مرقم وموقع من طرف القاضي التجاري، أما بالنسبة للذين يقومون بأعمال غير تجارية فدفتر موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطها.

مسك دفتر الجرد: يمسك دفتر الجرد حسب التاريخ كما يجب أن يكون مؤشر من طرف المحكمة ويخلو من كل فراغ أو بياض ويمنع الكتابة في الهوامش وكذا الشطب.

⁷¹ زعوي سامية، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة استطلاعية تحليلية لآراء مجموعة من محافظي الحسابات على مستوى ولاية بسكرة"، مذكرة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017/2016، ص: 08.

⁷² سهام كردودي، "المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2009/2008، ص: 101.

⁷³ سليمان عتير، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012/2011، ص: 86.

حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة: لقد نص المشرع الجزائري على ضرورة الدفاتر المحاسبية والسندات المشار إليها في المادتين 09 و10 من القانون التجاري يلزم أن يحتفظ بها لمدة 10 سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة⁷⁴.

واجبات ذات طابع جبائي

يخضع المكلفين إلى مجموعة الواجبات الجبائية المتمثلة في:

التصريح بالوجود: يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا وذلك في آجال ثلاثين (30) يوما من بداية النشاط مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية، لأن هذا التصريح له أهمية كبيرة لكونه يعطي للإدارة الجبائية معلومات كافية عن ميلاد المكلف بالضريبة الجديد.

التصريح السنوي: يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحقها المرفقة، مع التصريح بالمداخل والأرباح السنوية المحققة، ليستخرج الوعاء الخاضع للضريبة وهذا قبل بداية شهر ماي للسنة الموالية من الدورة المقفلة المعنية بالتصريح.

التصريح و التسديد الشهري أو الثلاثي للضرائب والرسوم المستحقة: على كل مكلف أن يقدم قبل (20) يوم من كل شهر إلى قبضة الضرائب المختصة إقليميا تصريح نموذج G 50 مع تسديد مختلف المستحقات الضريبية المتعلقة بالعمليات المنجزة خلال الشهر المنصرم مثل الرسم على النشاط المهني، اقتطاعات الضرائب على الأجر، الرسم على القيمة المضافة، تسيقات الضرائب على الأرباح... الخ.

التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمكلفين عن نشاطاتهم وجب عليهم في أجل ثلاثون (30) يوما على الأكثر اكتتاب تصريح بذلك يعلم فيه مفتش الضرائب التابع له إقليميا عن تاريخ توقف النشاط وكذا أسماء وألقاب وعناوين المتنازلين عن نشاط الشركة⁷⁵.

⁷⁴ محمد بوقناديل، جليل زين العابدين، "دور العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في تعبئة الموارد العامة و الحد من ظاهرة الغش الضريبي"، مجلة جزائرية للمالية العامة، عين تيموشنت، 2016، ص: 80.

⁷⁵ بن معنوق خالد، ميلي محمد الأمين، "إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية دراسة حالة لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة"، مذكرة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2016/2017، ص: 23.

المبحث الثالث: مسار التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

يعد التدقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من مدى مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، وقد عرفت الإدارة الجبائية التدقيق المحاسبي على أنه مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته. كما أن الإجراءات والخطوات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة من بداية إلى نهايتها تفرض على العون المدقق باحترام وإتباعها وفقا للنصوص التشريعية المعمول بها، لكون ذلك يمثل ضمانات ممنوحة للمكلف من جهة واسترجاع حقوق الخزينة من جهة أخرى، وبناء على هذا سنتطرق في المبحث الموالي إلى كل ما يتعلق بالإجراءات والخطوات العملية التي يقوم بها العون المدقق خلال القيام بمهامه.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي

تتم عملية التدقيق وفق ثلاثة مراحل مبينة كما يلي:

الفرع الأول: إجراءات إعداد برامج التدقيق و معايير انتقاء المكلفين.

حيث يتم من خلال هذا الإجراء تحديد قائمة المكلفين وبرامج التدقيق وكذا معايير الانتقاء المعتمد عليها في الإدارة الجبائية ومختلف الأجهزة المختصة لمباشرة عملية التدقيق.

- إجراءات إعداد برامج التدقيق

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التدقيق تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية فترة زمنية معينة (سداسية أو سنوية) بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب وبالتشاور مع المصلحة يحدد فيه القائمة النهائية وأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء وتوجيهات المصالح المركزية، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة وبعد فحص وتحليل مختلف الاقتراحات والاختيار المكلفين المعنيين بالعملية، يتم إدراجهم ضمن القائمة الإسمية للبرنامج السنوي المقترح، ويرسل للمديرية الجهوية للضرائب لتجميع الولايات الناحية، ترسل إلى المديرية المركزية وفق الرزنامة، تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والتدقيقات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي، الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالتدقيق، ويمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في تدقيق في المحاسبة خارج البرنامج السنوي بناء على المعطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسله إلى المصالح المعنية.

- معايير انتقاء المكلفين:

إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون للرقابة الجبائية وبالتحديد التدقيق في محاسبة المكلفين تتم استنادا إلى بعض الأسس والمعايير تنتهجها الإدارة الجبائية والأجهزة المختصة في ذلك، ومن أهمها :

- أهمية رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة خلال السنتين الأخرتين؛
- تكرار الخسارة في النتائج أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط للممارس ورقم الأعمال المصرح؛
- الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة ؛
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند التدقيق في المكتب، ولم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء تدقيق في عين المكان؛
- الأنشطة المختركة وغير تنافسية مع السلع المستوردة⁷⁶.

الفرع الثاني: سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف و المعاينة المادية للمؤسسة.

يتم خلال عملية الرقابة الجبائية من الوثائق ثم الانتقال بعد ذلك إلى المعاينة المادية التي تطبق على جميع المكلفين.

- سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف:

الخطوة الأولى التي يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، وهذا باحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف كما يتضمن كل التصريحات والاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وحتى التسويات الجبائية المنجزة سابقا مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، و بعد ذلك تملئ بطاقة تتعلق بانطلاق عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية⁷⁷.

⁷⁶ نور الدين طاهرة، "التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2016، ص: 23.

⁷⁷ لياس قلاب ذبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مرجع سبق ذكره، ص: 63.

- المعاينة المادية للمؤسسة

هذا الحق منصوص عليه في المواد من 74 إلى 78، من قانون المالية لسنة 2002 بحيث يهدف هذا الحق إلى مراقبة ومحاسبة المؤسسات وهو عمل مباشر بعين المكان و يتمثل في تدخل الإدارة الجبائية على مستوى المصانع والمخازن من أجل التأكد من صحة المعلومات المقدمة من طرف الممولين أو المكلفين بالضريبة في شكل وثائق وملفات .

حيث تمارس المعاينة إزاء جميع المكلفين والخاضعين حتى دون افتراض وجود غش ضريبي ويتطلب أن يكون المحقق برتبة مراقب على الأقل أما التفتيش فلا يكون إلا بصدد افتراض غش ضريبي مؤكد أي عند اكتشاف مناورات تدليسية حقيقية يمكن لإدارة الضرائب في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن تقوم بالمعاينة في جميع الحالات قصد البحث والحصول والحجز على المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات التي تهدف إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة وذلك دون إعلام مسبق، وهذا ما نصت عليه المادة 34 من ق إ ج، بحيث تنص على أنه: "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً القيام بإجراءات المعاينة في كل الحالات قصد البحث والحصول والحجز المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة و دفع الضريبة"⁷⁸.

الفرع الثالث: استمارات التدقيق المتعلقة بالنشاط المهني:

بالرغم من دراسة المعلومات السابقة ضمن الملف الضريبي للمكلف إلا أنها تبقى غير كافية من أجل الوصول إلى الحكم على مصداقية محاسبة المكلف من عدمها، وعليه يجب على العون المدقق أن يفحص وبشكل مفصل الملف الضريبي وذلك بالاعتماد على إعداد كشوفات لمجموعة من الوثائق من أجل معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، من حيث أهمية رأس مال المؤسسة وتطوراته، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة والتي تتمثل في:

⁷⁸ تيسوكاي حياة، سعودي صيرينة، "حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية"، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014، ص، ص: 37، 38.

- إعداد كشف حالة المقارنة لميزانيات:

تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول- الخصوم) الخاص بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم فضلا على السنة الخامسة الحالية، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، وخاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة القروض، وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلّف.

- إعداد كشف المحاسبة:

يتضمن هذا الكشف ملخص النتائج للسنوات غير الساقطة بالتقادم حيث يسمح هذا الفحص بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

- كشف مفصل عن المصاريف العامة:

يسمح هذا الكشف بمتابعة التطور السنوي للأعباء حسب طبيعتها والتأكد من أن كل المصاريف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلا وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها وهل هي قابلة للخصم فعلا⁷⁹، وذلك بتوفر مجموعة من الشروط:

الشروط العامة:

تتمثل الشروط العامة للمصاريف العامة فيما يلي:

- أن يكون العبء حقيقيا ومؤكدا أي يستلزم تبريره وإثباته من خلال الوثائق والمستندات الرسمية، وأن يكون مرتبطا بنشاط المؤسسة (طبقا للمادة 69 من قانون الضرائب المباشرة)؛
- أن يستخدم العبء للفائدة المباشرة للمؤسسة أي استغلالها، والمرتبط بالسير العادي لها؛
- أن تترجم بنقصان في الأصول الصافية للمؤسسة أي أن يكون العبء سببا في هذا النقصان ويشترط أن يكون النقص كبيرا لا طفيفا في الأصول الصافية للمؤسسة ؛
- أن يكون العبء متعلقا بالسنة المالية التي التزم فيها وهذا استنادا إلى مبدأ استقلالية السنوات المالية الذي يقضي بتحميل كل عبء في سنة استحقاقه دون مراعاة تاريخ دفعه.

⁷⁹ ناصر بوحمام محمد، "دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة)"، مذكرة Master في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص: 40.

شروط الشكل:

تتلخص شروط شكل المصاريف العامة فيما يلي:

- إعداد الكشوف الخاصة بالمصاريف العامة عند التصريح السنوي للنتيجة (طبقاً للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة)؛
- مسك محاسبة الأعباء من أجل أن يسجل العبء في حسابات المؤسسة (طبقاً للمادة 09 من قانون الضرائب المباشرة)؛
- يجب أن يكون العبء حقيقي، وتبريره بفواتير ذات شكل صحيح وقانوني، وأن يتم حفظها لمدة عشر (10) سنوات (طبقاً للمادة 12 من القانون التجاري) لتقديمه عند أي طلب من إدارة الضرائب.
- **شروط المضمون:** يجب أن يلتزم بالأعباء لصالح المؤسسة، ولهذا يستثنى الأعمال التي تتجاوز مصلحة المؤسسة، بمعنى أن المصاريف الشخصية التي يجب أن يتحملها سواء مالك المؤسسة أو الموظفين في المناصب العليا أو حتى المساهمين في هذه المؤسسة يتم ضمها وتسجيلها إلى جانب الأعباء العامة القابلة للخصم، وهذا يعتبر غشا ضريبياً⁸⁰.

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي

بعد الانتهاء من الأعمال التمهيديّة خاصة بدراسة الملف الجبائي ينتقل المدقق إلى الأعمال الميدانية بالقيام بالإجراءات التالية :

- إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة؛
- التدخل بعين المكان؛
- التدقيق في الوثائق المحاسبية.

⁸⁰ ناصر بوحمام محمد، " دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة)"، المرجع نفسه، ص:41.

الفرع الأول: إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المدقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصير، مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ تسليم هذا الإشعار.

يجب أن يبيّن الإشعار بالتدقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التدقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة. وفي حالة استبدال المدققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك. في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال والتأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة⁸¹.

الفرع الثاني: التدقيق في عين المكان

إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة "هذه المحادثة في غاية الأهمية لأنها تسمح بإقامة فكرة حول المكلف وإقامة العديد من الملاحظات". وهذا اللقاء الأول يتمثل في إجراء محادثات مع مسيري المؤسسة الخاضعة للتدقيق أو المكلف، والتي تكون حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، مكانتها في السوق، شروط الإستغلال الموضوعية، زيارة المصانع والمحلات التي تسمح للمدقق بجمع المعطيات التي تستعمل في فحص المحاسبة (متابعة الإنتاج، الاستثمارات، تقنيات التصنيع... الخ). وخلال زيارة المحلات على المدقق أن يضع جملة من التساؤلات لمعرفة:

- الإطار القانوني للمؤسسة؛
- كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج، وجود محاسبة المواد)؛
- الإستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج؛
- المحلات المسجلة في أصول الميزانية هل هي مؤجرة أو مملوكة؛
- الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة، ومع الهيئات الأخرى أو الشركات؛

⁸¹ سعدي أحلام، "التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي"، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015، ص: 56.

- توضيحات متعلقة بتفصيل النظام المحاسبي المالي والإجراءات المستعملة في المؤسسة⁸².

الفرع الثالث: التدقيق في الوثائق المحاسبية

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير تدخل مباشرة بعين المكان يذهب المدققون مباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التدقيق لأنه قانونا لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم إلا بناء على طلب المكلف ذلك لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التدقيق داخل المؤسسة وذلك من خلال تقديم طلب موقع ومقدم لمدير الإدارة الجبائية وفي هذه الحالة يقوم المدققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية في فحص كل الدفاتر والسندات المحاسبية وذلك من خلال مرحلتين:

- **التدقيق من حيث الشكل:** حتى تكون المحاسبة صحيحة يجب أن تكون كاملة ومنظمة ومسجلة في السجلات التجارية (سجل اليومية العامة، سجل الجرد...) وأن تكون مؤشرة ومصادق عليها، والوثائق التبريرية خاصة فواتير الشراء الأصلية. على المدقق التأكد من أن المحاسبة تحتوي على مؤشرات متسلسلة وصحيحة.

- **التدقيق من حيث المضمون:** هذا التدقيق يهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية أي مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية التي يكون لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة كل من المشتريات والمخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات من ناحية والتدقيق في الحسابات الرئيسية للميزانية من ناحية أخرى وقبل المباشرة في عمليات التدقيق في حسابات الميزانية على المدقق التأكد من مطابقة حساباتها مع ميزان المراجعة بعد الجرد ومع سجل الجرد وأرصدة حسابات الميزانية الموجودة بدفتر الأستاذ والتأكد من أن النفقات مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى، والمدقق يقوم بها عن طريق فحص أصول وخصوم الميزانية⁸³.

⁸² سعدي أحلام، "التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي"، المرجع نفسه، ص: 58، 59.

⁸³ بوعكاز سميرة، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، الجزائر، العدد الرابع عشر، 2013، ص: 127.

المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي

بالاعتماد على النصوص التشريعية والتنظيمية يعطي العون تقييمه محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

الفرع الأول: قبول المحاسبة

يقبل المدقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المالي المحاسبي وصحيحة من حيث المضمون، حيث يمكن تمييز نوعين من القبول:

- **قبول صريح:** في هذه الحالة تكون محاسبة المكلف مقنعة بدرجة كبيرة ومنظمة وبالتالي فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة دون إجراء أي تقويم عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم. وفي حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددًا نهائيًا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق (يقع عبء الإثبات على عائق الإدارة الجبائية)، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي.

- **قبول نسبي:** أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المدقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي والمقصود به أن يكون اتصال بينه وبين المكلف للنقاش وإبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع ويحب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة أربعين (40) يوما للرد على هذا التقويم.

الفرع الثاني: رفض المحاسبة

لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة مراقبة تصريح جبائي أو محاسبة إلا في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق المحاسبة؛

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية؛

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة وتكرره في عمليات

المحاسبة⁸⁴.

⁸⁴ لصلح سيد أحمد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص التدقيق و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018، ص: 60، 61.

الفرع الثالث: تبليغ النتائج التدقيق المحاسبي

هذه المرحلة خلاصة عمل العون المدقق، يقوم بإبلاغ مكلف بالضريبة بنتائج التدقيق في محاسبته وهذا عن طريق التبليغ الأولي لتسوية الوضعية الجبائية، والتبليغ النهائي على أساسه تصدر جدول الضرائب الواجبة الدفع كما يتم ذلك بإشعار رسمي للمكلف شخصيا حتى وإن لم يكن هناك تقويم.

- **التبليغ الأولي:** يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا و مصاعغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه و تسجيل ملاحظاته، و يتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصيا مع وصل الاستلام، إضافة على ذلك من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم و التي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية⁸⁵.
- **التبليغ النهائي:** عند إرسال التبليغ الأولي للمكلف ينتظر العون المدقق انتهاء الآجال القانونية للرد الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، وفي هذه الحالة يواجه العون المدقق حالتين:
- المكلف يرد على الإشعار في المدة المحددة قانونيا، ويسجل الملاحظات الخاصة على نتائج التدقيق، أو اعتراضه على الأسس المعدلة مدعما ذلك ببيانات ووثائق مع الرد المرسل؛
- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية المحددة "أربعين (40) يوما"، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والعون المدقق غير مسؤول عن إعلام المكلف، لأنه يعتبره قبولا ضمنيا⁸⁶.

⁸⁵ نصوصة العربي، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم المالية المحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغام، 2016، ص: 40.

⁸⁶ المادة 20 - 07 / 08، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص: 11.

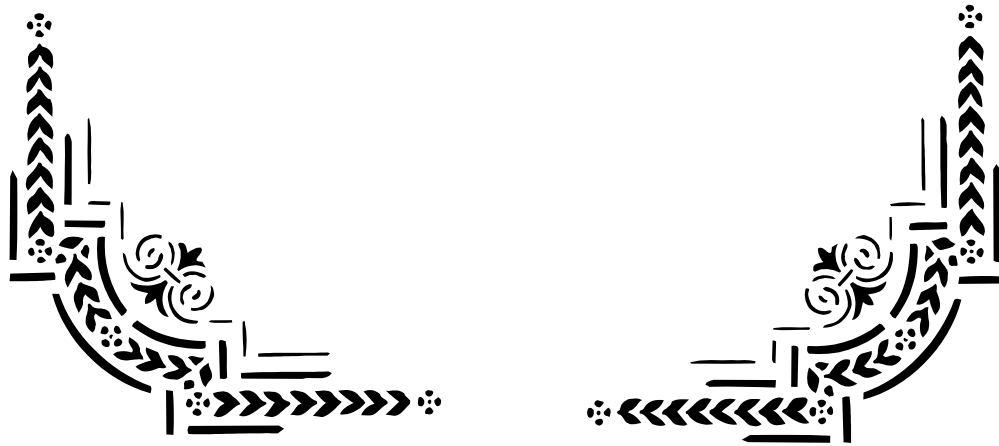
خلاصة:

يعتبر التدقيق المحاسبي من أهم الإجراءات التي تتبعها الإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة، ومدى امتثالهم للقواعد والقوانين الجبائية، كما تستخدم هذه العملية لتطهير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو دون قصد من طرف المكلفين، بغية تحقيق الأهداف المنشودة والمنتظرة من تلك العملية سواء كانت هذه الأهداف قانونية، مالية، اقتصادية أو إجتماعية. وعلى العون المدقق الالتزام بكل مراحل والإجراءات لأنها تمثل ضمانات ممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية فالتدقيق المحاسبي يعتبر المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية، لكونه الوسيلة المعتمدة في التحقق من صحة وسلامة القوائم المالية.



الفصل الثاني

واقع التحقيق المعاصر وعلاقته بالرقابة الجبائية في قطاع الضرائب مستغلة



تمهيد:

بعدها تطرقنا في الجانب النظري للتدقيق المحاسبي و مدى مساهمته في دعم الرقابة الجبائية والوقوف على الإجراءات المتبعة من طرف الإدارة الجبائية لإجراء عملية التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية، وصولاً لوجود علاقة نظرية بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في مصلحة الضرائب، يعتبر هذا غير كافي لاعتماد هذه النتيجة دونما تأكدها على أرض الواقع المعاش في المصالح الضريبية الجزائرية. وهذا من خلال إسقاط الجانب النظري على مركز ضرائب والتأكد من كيفية التعامل والإدارة الجبائية، في عصر أصبح فيه التدقيق سر (التقدم، النجاح، التأكد من صحة القوائم المالية، اكتشاف الأخطاء) ولعل التدقيق المحاسبي الداء يكون نصف الدواء، ولتكون الدراسة أكثر واقعية ونتائج أكثر نسبية وجب علينا اختيار إحدى المصالح الضريبية، قد وقع اختيارنا على مركز الضرائب CDI بمستغنام، بناءً على هذه المعايير وأخرى ارتأينا إجراء الدراسة الميدانية من خلال هذا الفصل الذي يتناول:

المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب؛

المبحث الثاني: التحليل الإجرائي للدراسة الميدانية.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم (تقديم عام لمركز الضرائب)

نظرا لدور وأهمية التدقيق المحاسبي في عملية الرقابة الجبائية تم اختيار مركز الضرائب لولاية مستغانم من أجل أخذ عينات مختلفة وفقا لمعايير معينة بهدف التطرق لحالات متنوعة الخاضعة للتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية، حيث سيتم التطرق في هذا المبحث إلى التعريف بمؤسسة الدراسة بصفة عامة للمديرية ومركز الضرائب لمستغانم بصفة خاصة وكذا التعرف على الهيكل التنظيمي ومختلف المصالح والهيئات التابعة للمديرية.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر

إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية وجهوية وأخرى ولائية وفق قوانين تشريعية وتنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية، لذلك وجب التطرق إلى الهياكل التنظيمية للإدارة الجبائية على كل المستويات لمعرفة مكان تمركز مركز الضرائب لولاية مستغانم CDI على سلم الهرم الخاص بسلطة الإدارة المركزية التابع لها.

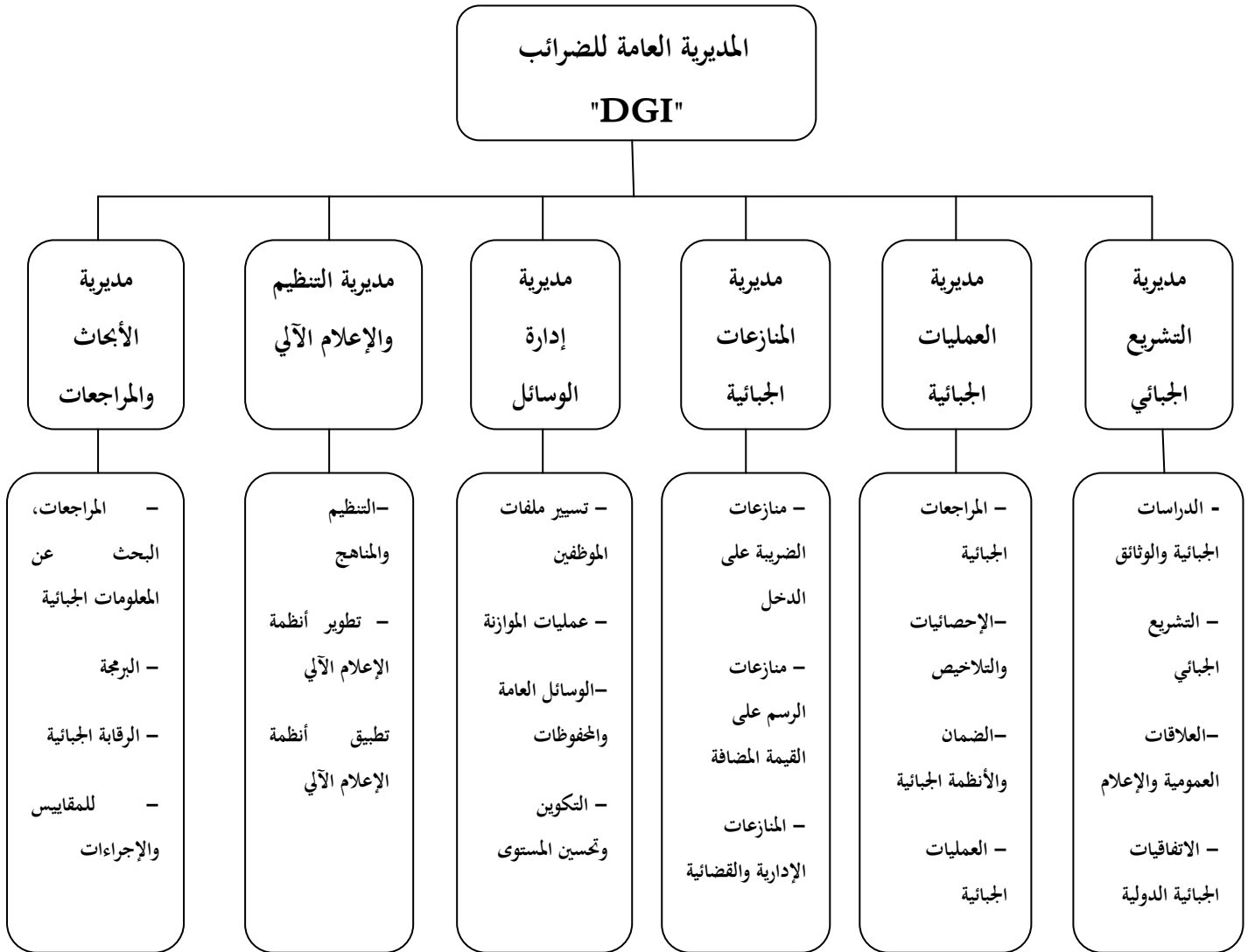
الفرع الأول: المديرية العامة للضرائب.

إن المديرية العامة للضرائب هي مؤسسة مالية تعتبر من أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني و التي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها، لكونها مكلفة بإدارة النظام الضريبي و التحكم في كل جوانبه من التشريع و التنظيم على تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة بعد المحروقات، كما تتمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في الإطلاع بمهامها كإدارة فعالة ومصغية لتطلعات المكلفين بالضريبة، لاسيما ما تعلق منها بتبني القيم الأساسية للمجتمع وكذا تكريس الحقوق الفردية والجماعية، حيث أنها مكلفة بتطبيق حق سيادي للدولة وهو تحصيل الضريبة.

وبعد اختصاص الإدارة المركزية للضرائب بتنفيذ القوانين والمساهمة في التعديلات والتشريعات لكي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات الإتقان والكمال، تجد أن مهام الإدارة الجبائية تنحصر في المزج بين الوسائل القانونية، الفنية والمالية لتكون بدور الوسيط بين تمويل الخزينة العمومية باعتبارها الهدف الذي أنشئت من أجله وبين رضا المكلفين بالضريبة لكونهم يمثلون رأسمال الإدارة الجبائية.

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98 - 228 المؤرخ في 13 / 07 / 1998 المعدل و المتمم المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فزيادة على مفتشية المصالح الجبائية تتكون المديرية العامة للضرائب على ستة (06) مديريات مركزية و بكل واحدة أربعة (04) مديريات فرعية، الموضحة كما يلي:

الشكل رقم(2-1): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب (DGI).



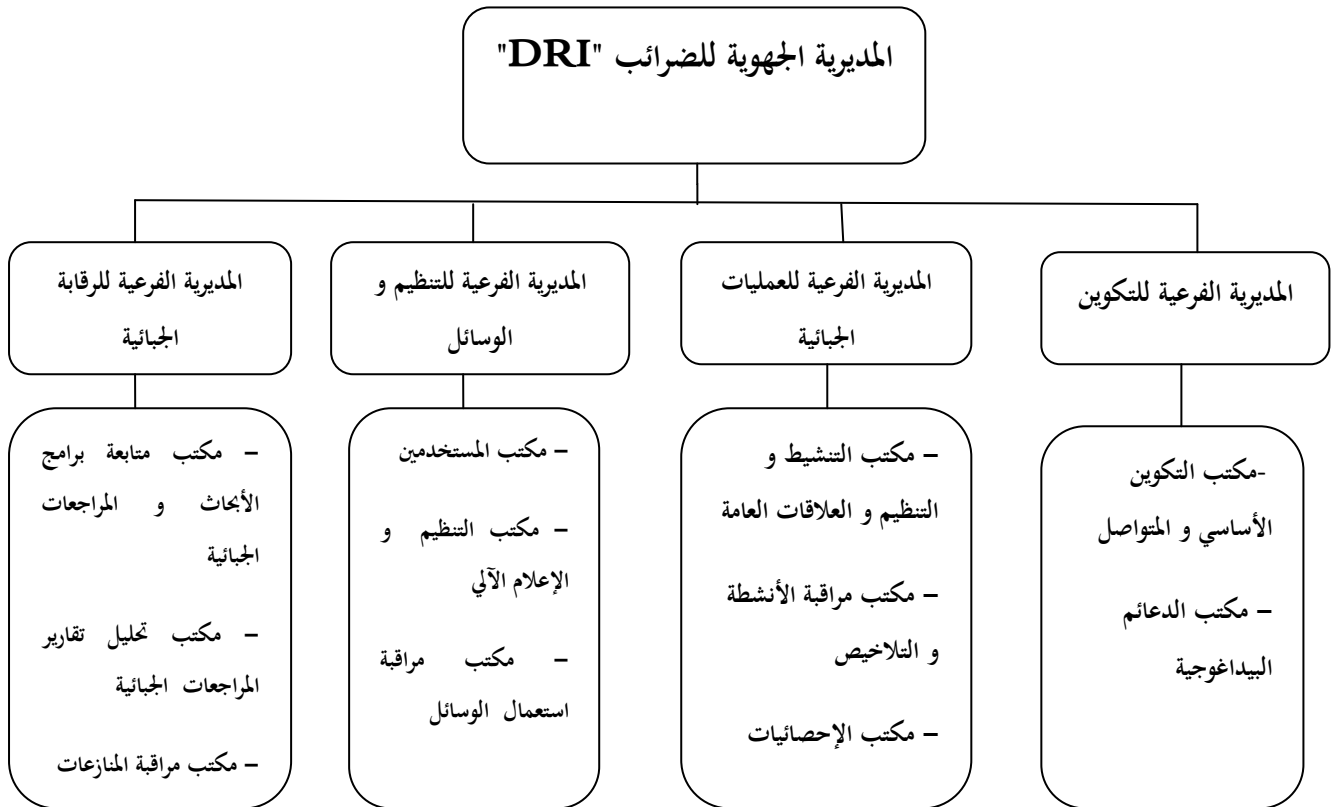
المصدر: المادة 5، "المرسوم التنفيذي رقم 98 / 228 المؤرخ في 13 / 07 / 1998، المعدل و المتمم والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 51، 15 / 07 / 1998، ص: 12.

الفرع الثاني: المديرية الجهوية للضرائب

تمثل المديرية الجهوية للضرائب الإدارة المركزية على المستوى الجهوي و تعتبر همزة الوصل بين المديريات الولائية للضرائب وبين المديرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقمة كما تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، وتضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب، ومن مهامها تتولى المديريات الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي مع توجيهها وتنسيقها وحتى مراقبتها. وبهذه الصفة تتولى المديرية الجهوية للضرائب عدة مهام تنحصر أهمها فيما يلي:

- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية في طرقها ومقاييسها وحتى إجراءاتها؛
 - تعد بصفة دورية كل التحصيلات والملخصات المتعلقة بأعمال المصالح الجبائية المحلية؛
 - تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي، كما تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات؛
 - تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتحديد معلومتهم؛
 - تقدر احتياجات المصالح الجبائية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية وتعد تقريرا دوريا عن ذلك؛
 - تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي؛
 - توافق على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب النصوص التشريعية.
- و بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 المؤرخ في 18 / 09 / 2006 المعدل و المتمم يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، بحيث تضم المديرات الجهوية للضرائب والبالغ عددها (09) مديريات جهوية المسؤولة من 54 مديرية ولائية التي تحدد اختصاصها الإقليمي بموجب قرار وزاري، كما تتكون كل مديرية جهوية للضرائب على مديريات فرعية لا يتجاوز عددها أربعة (04) ولكل مديرية مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة (04) مكاتب، و الموضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-2) : الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب (DRI).



المصدر: من المواد 12 إلى 28 من القرار المؤرخ 12 / 07 / 1998، يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و المديريات الولائية للضرائب و تنظيمها و صلاحيتها، الجريدة الرسمية، العدد 79، 25 / 10 / 1998، ص 14.

الفرع الثالث: المديرية الولائية للضرائب.

تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم والتشريع الجبائين، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب والمديرية الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقات سليمة، وتلتزم المديريات الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائية المعدة دوريا والمنصوص عليها في التنظيم المعمول به وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع والتنظيم الجبائين. أما المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب في مختلف المجالات نذكر منها:

- تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية، وتصدر الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها وتقوم نتائج الحصيلة الدورية؛
- تحلل وتقوم دوريا بعمل المصالح الخارجية وتعد تلخيصا عن ذلك كما تقترح أي إجراء يحسن عملها؛
- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى، مع مراقبة التكفل والتصفية؛
- تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها مع برمجة التدخلات وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها؛

- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع كل مراحل المنازعات الجبائية بصفة منتظمة؛
 - تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والتقنية والمالية وتعد تقديرات الميزانية؛
 - تضمن توظيف وتسيير المستخدمين التابعة لهم مع إجراء التكوين وتحسين المستوى؛
 - تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة، وعلى صيانتها والمحافظة عليها؛
 - تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم، وتنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.
- كما نشير أنه نظرا لاختلاف تسيير الملفات الجبائية وحجم مستوى النشاط من منطقة جغرافية لأخرى تم تصنيف المديرية الولائية إلى ثلاثة أصناف:

الصنف الأول: يضم 34 مديرية ولائية تتميز بكثافة العمل نظرا لثقل وكثرة حجم الملفات الجبائية ومستوى

النشاط الواسع، كما تضم كل مديرية ولائية خمسة (05) مديريات فرعية؛

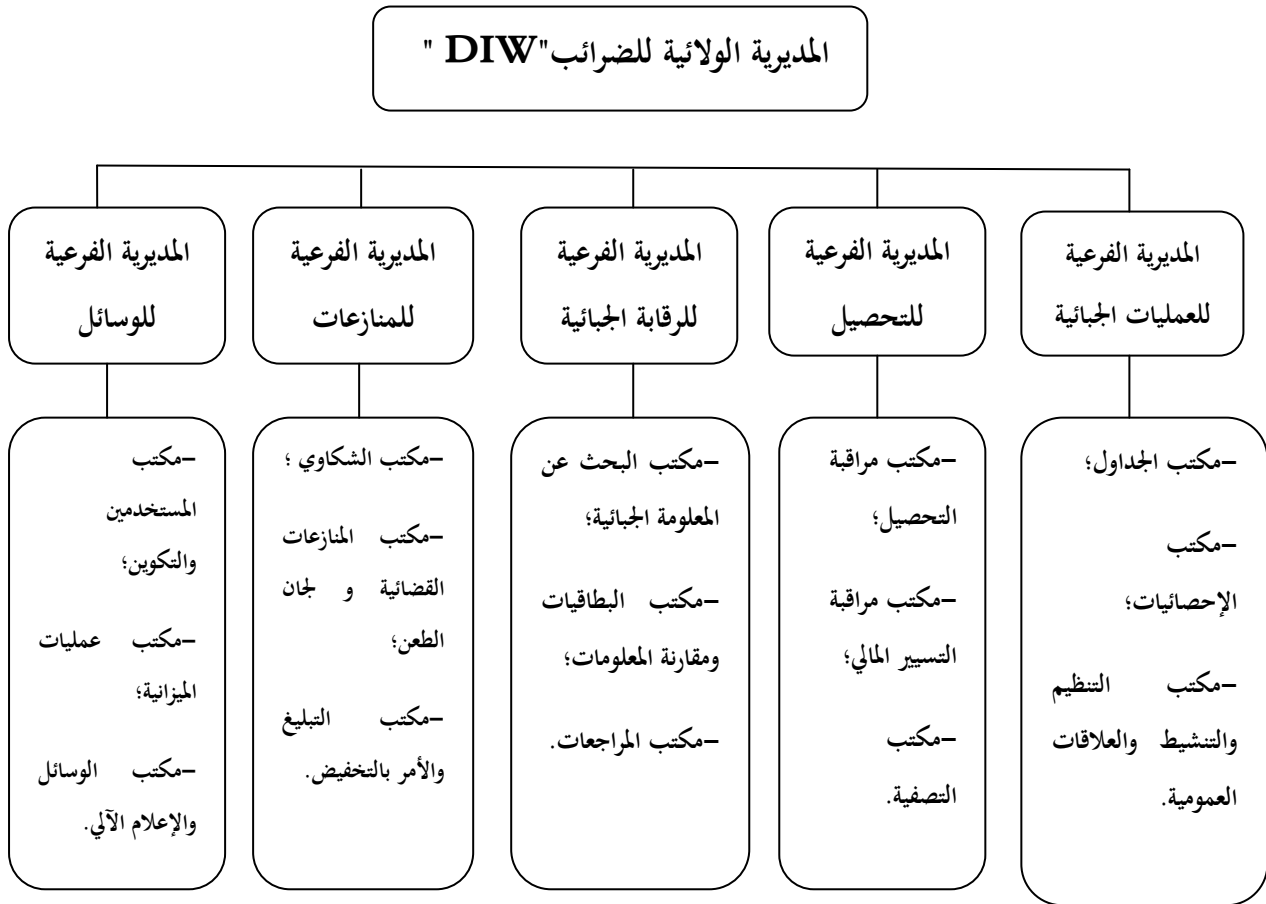
الصنف الثاني: الذي يضم 17 مديرية ولائية التي تضم عدد أقل من سابقتها للملفات الجبائية ومستوى النشاط

منخفض مقارنة بالصنف الأول فتضم المديرية الولائية ثلاثة (03) مديريات فرعية؛

الصنف الثالث: يضم 3 مديرية ولائية نظرا لعزلتها وقلة النشاط التجاري والصناعي فيها وهي في صحرائنا

الواسعة وتضم المديرية الولائية لهذا الصنف مديريتين فرعيتين.

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب (DIW).



المصدر: من المواد من 28 إلى 39 القرار المؤرخ في 12 / 07 / 1998 ، "يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و المديرات الولائية للضرائب و تنظيمها وصلاحياتها"، ص: 19.

المطلب الثاني: تقديم مركز الضرائب CDI لولاية مستغانم

نقوم في هذا المبحث بتقديم المركز الذي وقع عليه محور الدراسة وهو مركز الضرائب بمستغانم التابع للمديرية الولائية بمستغانم، وذلك من خلال تعريفه وتقديم هيكله التنظيمي ودوره الجبائي وكذا أشكال الرقابة التي يخضع لها .

الفرع الأول: تعريف مركز الضرائب و دورها الجبائي

تتميز كل ولاية بمركز ضرائب واحد حيث يعمل على القيام بمختلف الأدوار والمهام بهدف الحد أو التقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي حيث سنتطرق فيما يلي إلى مفهومه ودوره الجبائي.

أولا : تعريف مركز الضرائب

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير و التحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية، و بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:

— المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي و النظام المبسط؛

— المهنة الحرة؛

— المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي رقم أعمالهم يفوق

30.000.000 دج في السنة.

ثانيا : الدور الجبائي لمركز الضرائب لولاية مستغانم

ينشط مركز الضرائب في المجالات الرئيسية الآتية:

— في مجال الوعاء الضريبي:

— يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة

على أرباح الشركات؛

— مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان

الأرباح الصناعية و التجارية و الأرباح غير التجارية؛

— إصدار ومعاينة والمصدقية على الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض.

- في مجال التحصيل:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم و الأتاوى؛
- التكفل بالعمليات المادية للدفع و التحصيل وتقدير الأموال النقدية؛
- ضبط الكتابات و الحسابات و مركزة تسليم القيم.

- في مجال الرقابة:

- البحث وتحصيل واستغلال المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها.

- في مجال المنازعات:

- دراسة و معالجة الشكاوى؛
- متابعة المنازعات الإدارية و القضائية.؛
- تسديد قروض الرسوم.

- في مجال الاستقبال و الإعلام:

- ضمان مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة؛
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية؛
- تنظيم و تسيير المواعيد؛
- نشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغام

يشمل الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب مجموعة من الأقسام والمصالح والتي سنتعرف على كل منها في هذا الصدد.

أولاً: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

ويوضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-4): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغام (CDI).



المصدر: وثيقة خاصة بمركز الضرائب

ثانيا: تنظيم مركز الضرائب لولاية مستغام

يقسم مركز الضرائب لمجموعة من المصالح تصنف حسب اختصاص كل منها إلا أنها تواجه بعض العوائق أثناء الاستقبال الذي يقع بينها وبين الجمهور.

يسير مركز الضرائب رئيس المركز، وهو يتشكل من :

ثلاث مصالح رئيسية:

— المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات؛

— المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث؛

— المصلحة الرئيسية للمنازعات.

مصلحتين:

— مصلحة الاستقبال والإعلام؛

— مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.

القباضة.

- المصلحة الرئيسية للتسيير: وتكلف بـ:

— التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة

الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات؛

— المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفتها وكيل مفوضا للمدير

الولائي للضرائب؛

— اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و/أو لمراجعة المحاسبة؛

— إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع

الحرص على انسجامها.

تعمل على تسيير:

المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي؛

المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛

المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛

المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛

المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتكلف بـ:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها و توزيعها من أجل استغلالها؛
- اقتراح عمليات مراقبة و إنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية .

تعمل على تسيير:

مصلحة البطاقات والمقارنات: وتكلف بـ:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية ، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

مصلحة البحث عن المادة الضريبية: التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع؛
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

مصلحة التدخلات: التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- برجة و إنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة و المراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعائنات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها و تحصيلها؛
- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

مصلحة المراقبة: التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛
- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

- المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتكلف بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررهما المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

مصلحة الاحتجاجات: وتكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها و/أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبه أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر.
- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة؛
- معالجة منازعات التحصيل.

مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية: وتكلف بـ:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة واختصاص لجان الطعن الإعفائي؛
- المتابعة بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون و الشكاوى المقدمة للهيئات القضائية؛

مصلحة التبليغ والأمر بالدفع: وتكلف بـ:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية؛
- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات و تبليغها للمصالح المعنية؛
- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.

مصلحة الاستقبال والإعلام: تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: وتكلف بـ:
 - استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛
 - إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
 - الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.
- القباضة: وتكلف بـ:
 - تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
 - مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق؛
- مصلحة المحاسبة؛
- مصلحة المتابعات؛

تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق.

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.

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 بقلة الاهتمام.

بالنسبة لعون الاستقبال:

يواجهون عون الاستقبال ما يلي:

- ضغط الوقت (صعوبة تخصيص الوقت الضروري لاستقبال الشخص دون إطالة مدة الانتظار الأشخاص الآخرين)؛
- عدم التكيف الأماكن (صعوبة إمكانية الوصول، السرية)؛
- شعور بنقص الكفاءة لتلبية الطلب (لغة الإشارات، الترجمة الأشخاص الأجانب) و الذي يمكن أن يصل إلى الشعور بأن وضعية الشخص قد تتعدها؛
- الخوف من الطرف الأخر، لاسيما سلوك العدواني لبعض المكلفين بالضريبة.

الاستقبال الفعال للأشخاص الذين يعانون صعوبات:

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

تعزيز كفاءة عون الاستقبال:

يتعين على عون الاستقبال أن يكون قادرا على:

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

إنشاء تنظيم مناسب لهذه الفئة من الجمهور:

يجب أن تكون مصالح الاستقبال منظمة بكيفية من شاتها 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 مهياة للدخول، مصاعد وكراسي متحركة؛
- توفير نظام عبور ذوي أولوية في طوابير الانتظار لهؤلاء الأشخاص؛
- تكييف الطاولات والشبايك بعلو مناسب الكراسي المتحرك.

الفرع الثالث: أشكال الرقابة والتحقيقات المطبقة في مركز الضرائب ومجال الاختصاص.

تطبق مصالح الرقابة الجبائية عدة صور وأشكال لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة وجمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه التصريحات المقدمة، ويتم استعمال هذه الأشكال حسب الحالة أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه سواء معنوي أو طبيعي.

أولاً: أشكال الرقابة والتحقيقات المطبقة في مركز الضرائب.

تسبق عملية التحقيق مهام أساسية وضرورية تقوم بها الإدارة الجبائية التي توفر الشروط اللازمة العملية ومن هنا سنتطرق لأشكال الرقابة المطبقة في مركز الضرائب.

- الرقابة الشكلية

على الشخص المعنوي قبل بدء نشاطه أن يمر بعدة إجراءات وتدابير، و من أهم هذه الإجراءات هو تكوين الملف الجبائي كأول خطوة تقوم بها المؤسسة قبل بداية نشاطها، حيث نجد في الملف الجبائي ما يلي:

عقد التأسيس للشركة ويحتوي على:

- اسم الشركة وعدد الشركاء؛
- نوعية النشاط الممارس؛
- مدة الإيجار؛
- مدة حياة المؤسسة (99 سنة)؛
- نسخة من عقد الكراء أو الملكية؛
- شهادة ميلاد الأصلية لجميع الشركاء؛
- شهادة الإقامة لجميع الشركاء؛
- حصص الشركاء؛

- كيفية توزيع الأرباح و الخسائر؛
- وصل الإيداع بالسجل التجاري؛
- الإشهار لدى الجرائد اليومية؛
- البطاقة الجبائية .

وبعدما يملأ المكلف بالضريبة وثيقة "تصريح بالوجود"، تقوم الهيئة المختصة والتي هي المصلحة الرئيسية للتسيير بالتحقق من صحة المعلومات المقدمة في الملف، حيث تقام هذه الرقابة كل سنة.

- الرقابة على الوثائق:

هي رقابة لاحقة حيث يتم برمجة المكلف بالضريبة في القائمة ولا بد من إرسال له الإشعار كما ذكرنا من قبل، حيث يطلب المحقق من المكلف معلومات في الوثيقة C02 . وعلى تلك المعلومات المقدمة يقوم المحقق بالإجراءات اللازمة المتعلقة بالرقابة على الوثائق.

- التحقيق المحاسبي:

يقوم المحقق بهذا التحقيق إلا بأمر من المديرية الولائية للضرائب DIW* مستغانم*، حيث تقدم قائمة لمركز الضرائب الخاصة بالمكلفين بالضرائب الذين يخضعون إلى هذا التحقيق. وعلى المحقق القيام بكافة الإجراءات اللازمة والمتعلقة بالتحقيق التي تم ذكرها سابقا كما سنقدم حالة تطبيقية .

ثانيا: مجال الاختصاص (الأشخاص و الضرائب المعنيين)

يختلف مجال الاختصاص حسب طبيعة الشخص والضرائب التي يخضع لها المرتبطة بنشاطه.

منهم الأشخاص التابعين لمراكز الضرائب

يتبع مجال اختصاص مراكز الضرائب :

أ) المؤسسات الفردية الخاضعة لنظام الضريبي الحقيقي أو النظام المبسط، و الممارسين للعمليات التالية:

- عمليات البيع بالجملة؛
- العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدين؛
- موزعو محطات الوقود؛
- المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالحروقات والمؤسسات التي تستفيد من نظام الشراء بالإفاء من الرسم؛

— تجار الأملاك وما شابههم وكذا منظمو العروض والألعاب والتسليلات بمختلف أنواعها الشركات الغير التابعة لمديرية كبريات المؤسسات.

— أعضاء مهن الحرة

الضرائب و الرسوم المسيرة من طرف مراكز الضرائب

تتمثل مهام مراكز الضرائب في تسيير الوعاء الضريبي وتحصيل ومراقبة الضرائب والرسوم التالية :

- 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؛
- رسم المرور على الكحول؛
- الرسم على النشاط المهني؛
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور و المرتبات و المكفئات؛
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء؛
- حقوق الطابع.

الضرائب و الرسوم التي تخضعون لها المكلفين

إذا كانت مؤسسة فردية خاضعة للنظام الضريبي الحقيقي أو النظام المبسط أو أصحاب المهن الحرة فإنهم يخضعون لـ:.

- الضريبة على الدخل الإجمالي عند تحقيق دخل يتعلق بفئة الأرباح التجارية و الصناعية أو فئة الإرباح غير التجارية؛
- الرسم على النشاط المهني؛
- الرسم على القيمة المضافة.

إذا كانت شركة غير تابعة لكبريات المؤسسات يرتبط نظام خضوع الضريبة بالطبيعة القانونية للشركة:

بالنسبة لشركات الأموال (الشركات ذات المسؤولية المحدودة ، الشركات ذات الأسهم،...)

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

بالنسبة لشركات الأشخاص (شركات التضامن ، 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)؛
 - يخضع رقم الأعمال المحقق في الجزائر للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.
- تخضع المداخيل 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 الرئيسي، ويطبق نفس الأمر بالنسبة لمداخيل الشركاء في شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري وأعضاء الشركات المدنية الخاضعة للنظامين المذكورين أعلاه.

من خلال مصلحة الاستقبال يوفر لكم مركز الضرائب

دخول أكثر لمصالحنا

من اجل تبسيط الدخول إلى مركز الضرائب، تخصص مصلحة الاستقبال:

- استقبال بالمدائمة : كل يوم من الساعة (09:00) إلى الساعة (11:30) ومن الساعة (13:30) إلى الساعة (16:00)؛

- الاستقبال الشخصي: ويسهر عليه أعوان مؤهلون يقومون بالاهتمام و الحرص على إفادتهم بمعلومات بشكل مبسط ومفهوم، توفير معلومات عن وضعية شكوى نزاعية قيد الدراسة، تنظيم المواعيد مع رئيس المركز و رؤساء 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 و الضمانات الممنوحة لكم...)؛
- الوثائق الجبائية: تسلم على مستوى كل مصلحة استقبال مطويات ومنشورات لتعميم النظام الجبائي؛
- مطبوعات و مختلف التصريحات: تسلم تصريحات سلسلة G50 جداول الحواصل الخ؛
- دفتر الشكاوي: يوضع هذا الدفتر تحت تصرفاتكم لتدوين آرائكم واقتراحاتكم.

استقبال عصري ومنظم:

عند الاستقبال نجد:

- الاستقبال العام يسهر عون الاستقبال على التوجه إلى مكاتب مركز الضرائب أو المصالح المختصة وتسليم وثائق جبائية (استمارات ومطبوعات)؛
- استقبال متخصص: 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؛

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 لمكلفكم الجبائي.

الملتقيات الإعلامية: بمبادرة 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.

المبحث الثاني: التحليل الإجرائي للدراسة الميدانية

بعدما تم التعرف على مؤسسة الدراسة في المبحث الأول، يتناول المبحث الثاني تحديد إطار المنهجي للدراسة وكذلك التحليل الوصفي لنتائج الإستبيان، اعتمادا على النسب المئوية والتكرارات النسبية إضافة للمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لعبارات كل بعد وكذا محاولة إيجاد طبيعة العلاقة بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية.

المطلب الأول: وصف مجتمع وعينة الدراسة

يتناول هذا المطلب تحديد مجتمع وعينة الدراسة كما سيتم التعرف على أداة الدراسة والمراحل التي مرت في تصميمها، وسيتم التأكد من صدق وثبات أداة الدراسة ومختلف الإجراءات المتبعة في تطبيقه إضافة إلى تحديد مختلف الأساليب الإحصائية التي سيتم الاعتماد عليها في تحليل البيانات إحصائيا.

الفرع الأول: تحديد عينة ومجتمع الدراسة

لإجراء أي دراسة ميدانية إحصائية لا بد من تحديد مجتمع وعينة الدراسة كأول خطوة لتحديد إتجاه هذه الأخيرة، وهو ما سنتطرق لو في هذا الفرع في ما يلي :

أولاً: مجتمع الدراسة

مجتمع الدراسة يمثل مجموع الأفراد المكونين لمشكلة الدراسة وتمثل العينة جزء من مجتمع الدراسة، وتحمل نفس خصائصه ونظراً لعدم القدرة على القيام بالمسح الشامل لمجتمع الدراسة لأسباب خارج عن نطاقنا ومتعلقة بالمؤسسة خاصة، فقد وجب علينا اعتماد أسلوب العينات من أجل جمع البيانات، لذا تم اختيار عينة عشوائية قدرها 43 فرد عامل في المؤسسة، بعدما تم توزيع 50 استمارة، استرجعت منها (48) وحذفت منها غير القابلة للدراسة بسبب عدم اكتمالها وصلاحياتها للتحليل الإحصائي، وأخرى لم يتم استرجاعها والجدول (1-2) يوضح ذلك:

الجدول (1-2): توزيع عدد الإستبيانات واسترجاعها.

الإستبيانات		عدد الإستبيانات		عدد الإستبيانات	
		الموزعة		المسترجعة	
العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
50	100	48	96	43	86
المجموع الكلي					

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على معلومات الاستبيان.

الفرع الثاني: أساليب جمع البيانات

إعتمدت الدراسة على مجموعة من الأساليب والأدوات لجمع البيانات مجتمعة في:

أولاً: أداة الدراسة

لقد إعتمدت هذه الدراسة على أداة الإستبيان الذي يعتبر الوسيلة الوحيدة التي تخدم هذه الأخيرة من جهة، واللازمة لجمع المعلومات من جهة أخرى، ومحاولة الوصول إلى حقائق حيث مرت هذه العملية حتى الوصول إلى الإستبيان النهائي الموضح كما يلي:

الاعتماد على الدراسات السابقة والكتب المتعلقة بالتخصص لصياغة محاور وفقرات كل بعد حتى تتوافق مع إشكالية وفروض الدراسة سواء تعلق الأمر بمتغير التدقيق المحاسبي أو بمتغير الرقابة، وحتى تسمح صورتها النهائية بإجراء الدراسة والقيام باختبار الفرضيات؛

بعد إتمام الإستبيان في صورته الأولية تم عرضه على مجموعة من الأساتذة خاصة داخل الجامعة من خلال حذف وتغيير صياغة العبارات وتصحيح الأخطاء ليخرج في صيغته النهائية للتحكيم النهائي؛
تضمن استبيان هذه الدراسة ما يلي :

الجزء الأول: وقد شمل على المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة ويظهر هذا من خلال (الجنس، العمر، المستوى العلم، الخبرة) وهذا من أجل وصف عينة الدراسة؛

الجزء الثاني: اشتمل على مجموعة من العبارات التي تمثل متغير التدقيق المحاسبي وعددها 6 عبارات؛

الجزء الثالث: اشتمل على مجموعة من العبارات التي تمثل متغير الرقابة الجبائية وعددها 5 عبارات.

ثانياً: مقياس الدراسة

لقد إعتمدت هذه الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي كما هو موضح في الجدول (2-2):

الجدول (2-2): مقياس ليكرت الخماسي

التقييم	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الدراسات السابقة

وقد تم تقسيم مقياس ليكرت الخماسي حسب تحديد المدى والمجالات موضحة في الجدول (2-3) كما

يلي:

طول الفئة = $5 - 3/1 = 1.33$ وعليه يتم تحديد درجة الفئة (منخفض، متوسط، مرتفع).

الجدول (2-3): درجة الأهمية بالنسبة للفقرات

المجال	مستوى الأهمية
[2.33-1]	منخفض
[3.66 - 2.34]	متوسط
[5 - 3.67]	مرتفع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الدراسات السابقة

ثالثاً: صدق الأداة

يعتبر صدق الأداة (الإستبيان) مهم جداً في أي دراسة يجب القيام بها وهو ما سنقوم به في هذه الدراسة في ما

يلي :

أولاً: صدق المحكمين (الصدق الظاهري)

للتحقق من الصدق الظاهري لأداة الدراسة قمنا بعرض الإستبانة في صورتها الأولية على مجموعة من الأساتذة وأهل الإختصاص، بعد التقييم والتحكيم وتقديم الآراء وتسهيل الملاحظات حول الفقرات والملحق رقم (02) يمثل قائمة الأساتذة المحكمين، وبعد الأخذ بآراءهم وملاحظاتهم وتصحيحهم ظهر لنا ما يلي:

- موافقة المحكمين بالأغلبية على صدق المجالات وملائمتها لهذه الدراسة؛

- السلامة اللغوية لصياغة الفقرات ووضوحها للمستجوب.

ثانياً: ثبات أداة الدراسة

من أجل التحقق من ثبات أداة الدراسة إستخدمنا معادلة ألفا كرونباخ لحساب الثبات حيث تعتبر القيمة ($\text{Alpha} \geq 0.60$) مقبولة تطبيقياً في العلوم الإنسانية والجدول (2-4) يوضح لنا معامل ثبات الإتساق

الداخلي :

الجدول (2-4): معامل الثبات (ألفا كرونباخ)

عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ الكلية
14 عبارة	0.72

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الإستهيبان وإعتمادا على spss20

يبين الجدول التالي والملحق (3-1) معامل الثبات الكلي ألفا كرونباخ الذي بلغت قيمته (0.72) وهو معامل جيد، بإعتباره أكبر من القيمة الطبيعية في العلوم الإنسانية (0.60) وهذا يدل على أن الإستهيبان الخاص بهذه الدراسة يتمتع بدرجة عالية من الثبات، مما يؤكد صلاحية إستخدامه لهذه الدراسة الميدانية.

الفرع الثالث: الأساليب الإحصائية المستعملة

تعتمد هذه الدراسة على مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تخدم تحليل عبارات كل بعد وإختبار الفرضيات والوصول إلى الأهداف المسطرة في البداية، فقد تم الإستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية Spss ذات الإصدار 20 لتحليل البيانات ومجموعة من الأساليب الإحصائية نذكرها في: إختبار ألفا كرونباخ (Cronbach alpha) للتحقق من ثبات أداة القياس؛

للتعرف أكثر على خصائص العينة إعتمدت الدراسة على المتوسطات الحسابية لمعرفة درجة أهمية إجابات عينة الدراسة وكذا ترتيب العبارات حسب قيمة المتوسط لكل عبارة، أما الإنحراف المعياري ومدى انحراف الإجابات بإنسجام أو تشتت العبارة وهي تتراوح أو تقترب من الواحد أو أكثر حسب قيمتها في كل عبارة، إضافة إلى التوزيعات التكرارية والنسب المؤوية.

معامل الإرتباط بيرسون: لمعرفة مدى وجود علاقة بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية وتحديد طبيعة هذه الأخيرة.

المطلب الثاني: عرض تحليل واختبار الفرضيات

بعدها تم التعريف بأدوات ومختلف الأساليب التي سنستخدم عليها في هذه الدراسة سنقوم بعملية التحليل والتوصيف لعينة الدراسة، وكذا تحليل أبعاد المتغيرات فاختبار الرضيات في الأخير.

الفرع الأول: الوصف الإحصائي لخصائص عينة الدراسة

من أجل التعرف على الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة احتوى الجزء الأول من الإستهيبان على هذه الخصائص من خلال (الجنس، السن، المستوى التعليم، الخبرة المهنية). وسيتم التطرق لهذا بالتحليل والتمثيل البياني لمختلف الخصائص المتعلقة بعينة الدراسة وبالإعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية spss ذات الإصدار

يبين الجدول (2-5) مختلف الخصائص الشخصية وكل ما يتعلق بال(الجنس، السن، المستوى الدراسي، عدد سنوات الخبرة) لعينة الدراسة وسينم التفصيل فيها حسب كل خاصية.

الجدول(2-5) : الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

التكرار	الخصائص	
31	ذكر	1 الجنس
12	أنثى	
43	المجموع الكلي	
5	ما بين 20 إلى 29	2 السن
7	ما بين 30 إلى 39	
23	ما بين 40 إلى 49	
8	50 فما فوق	
43	المجموع الكلي	
20	ليسانس	3 المستوى العلمي
10	تقني سامي	
13	مهندس	
43	المجموع الكلي	
2	أقل من 5 سنوات	4 الخبرة المهنية
20	من 6 سنوات إلى 15 سنة	
15	من 16 سنة إلى 25 سنة	
6	أكثر من 25 سنة	
43	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الإستبيان.

الجنس: يبين الجدول رقم (2-6) خصائص عينة الدراسة حسب الجنس:

الجدول رقم (2-6): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

الجنس/ أفراد العينة	التكرار	النسبة %
ذكر	31	72.1
أنثى	12	27.1
المجموع الكلي	43	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الإستهبان واعتمادا على spss 20.

نلاحظ من خلال الجدول (2-6) ونتائج الإستهبان و مخرجات spss ذات الإصدار 20 أن ما نسبته 72.1% ذكور و 27.3% إناث مما يدل على أن المؤسسة تعتمد على الذكور أكثر من الإناث، خاصة في المناصب الحساسة التي توكل لها مسؤولية كبيرة نتيجة لمكانة المؤسسة في الاقتصاد الجزائري، وهذه الأهمية تدل على الدعم الدائم للخزينة العمومية، وهو فارق 40% تقريبا بينهما هذا الفارق الذي يجعل مركز الضرائب يفضل عنصر الذكور الذي يتلاءم مع قدرات وإمكانياتهم مع المناصب وأماكن العمل (الملحق 3-2)

السن: يبين الجدول (2-7) خصائص عينة الدراسة حسب السن حيث تم توزيعها على أربع فئات:

الجدول رقم (2-7): توزيع عينة الدراسة حسب السن

السن/ أفراد العينة	التكرار	النسبة %
ما بين 20 إلى 29	5	11.63
ما بين 30 إلى 39	7	16.28
ما بين 40 إلى 49	23	53.5
50 فما فوق	8	18.6
المجموع الكلي	43	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الإستهبان واعتمادا على spss20

نلاحظ من خلال الجدول (2-7) ونتائج الإستهبان ومخرجات spss ذات الإصدار 20 أن أعلى نسبة مئوية 53.5% وهي تمثل الفئة ما بين 40 سنة و 49 سنة وهذا يدل على أن المؤسسة تعتمد على هذه الفئة التي تتميز بالخبرة وكذا التمتع بالنشاط والقدرة على تأدية المهام خلال هذه الفترة من السن، في حين أن ما نسبته 18.6% منهم أكثر من 50 سنة وهي نسبة في المرتبة الثانية بالرغم من أنها قليلة إلا أنها تدعم وتدلل

على إعتداد المركز على عامل الخبرة في تسيير أعماله مما يدعمه في طريقه للحد من ظاهري الغش والتهرب الضريبيين مستقبلا، في حين بلغت نسبة الفئة العمرية ما بين 30 سنة إلى 39 سنة حوالي 16.28% وهي نسبة مقبولة جدا تبرز بين الخبرة والحداثة في العمل كما أنها المصدر الأساسي الذي يعتمد عليه مركز الضرائب في السنوات القادمة بعد التكوين والتدريب، وقد جاءت في الأخير ما نسبته 11.63% من الفئة العمرية من 20 سنة إلى 29 سنة والتي تمثل فئة العنصر الشبابي الذي يتواجد بنسبة قليلة حسب عينة الدراسة (الملحق 3-3)

المستوى العلمي: بين الجدول (2-8) خصائص عينة الدراسة من خلال المستوى العلمي .

يبين الجدول التالي المستوى العلمي لأفراد عينة الدراسة وسيتم توضيحها في ما يلي:

الجدول (2-8): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي.

النسبة %	التكرار	أفراد العينة المستوى العلمي
46.5	20	ليسانس
23.3	10	تقني سامي
30.2	13	مهندس
100	43	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الإستبيان وإعتمادا على spss20

ما نلاحظه من خلال الجدول (2- 8) ونتائج الإستبيان ومخرجات spss ذات الإصدار 20 أن ما نسبته 76.7% لديهم مستوى جامعي، ما يميزها أصحاب المستوى ليسانس، وهي نسبة تتوافق والمناصب التي يشغلها أفراد عينة الدراسة باعتبارهم إطارات سامية في مركز الضرائب، وهذا ما يجب التأكيد عليه وما يجب أن يكون من توافق بين المستوى العلمي والمناصب الحساسة التي يشغلها كل فرد، والتي تتطلب من الفرد العامل أن يكون على قدر عالي وكافي من المستوى العلمي لتحقيق أداء أفضل. وكذا مواجهة التقنيات والطرق الحديثة لقانون المالية، ومن جهة أخرى نلاحظ أن ما نسبته 46.5% من عينة الدراسة ذات مستوى ليسانس، وهي نسبة قريبة من نصف عينة الدراسة ما يؤكد أهمية المستوى العلمي للعامل في أي مؤسسة، ويظهر العلاقة الكبيرة بين المستوى العلمي وإمكانات الفرد العامل وسيورة العمل وطرق الرقابة والتسيير وتأدية الخدمة بذات المستوى في الوقت المناسب، في حين كانت ما نسبته 30.2% من المهندسين من عينة الدراسة في المرتبة الثانية، وهي تصب كذلك في خانة الإطارات السامية التي يعتمد عليهم المركز سواء في مهامه الداخلية أو الخارجية، إضافة

شريحة أفراد المؤسسة من لديهم مستوى تقني سامي، من يعتبرون مكملون لهذه الشريحة الأولى من خلال المهام المنوطة عليهم وهي ما تمثله نسبة 16.5 % من عينة الدراسة (الملحق 3-4).

الخبرة المهنية:

يبين الجدول التالي الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة حيث سيتم توضيحها في ما يلي:

الجدول (2-9): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

النسبة %	التكرار	أفراد العينة
		المستوى التعليمي
4.7	2	أقل من 5 سنوات
46.5	20	من 6 سنوات إلى 15 سنة
34.9	15	من 16 سنة إلى 25 سنة
14.0	6	أكثر من 25 سنة
100	43	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان واعتمادا على spss20

من خلال نتائج الاستبيان ومخرجات spss20 يتبين لنا أن أكبر نسبة لعينة الدراسة هي الفئة التي تتراوح عدد سنوات الخبرة فيها من 6 سنوات إلى 15 سنة، حيث تحتل المرتبة الأولى بنسبة 46.5% في حين ما يمثل نسبة 34.9% في المركز الثاني ذوي خبرة من 16 سنة إلى 25 سنة، بينما بلغت نسبة الفئة التي تتمتع بأكثر عدد من سنوات الخبرة حوالي 14% ممثلة في أكثر من 25 سنة خبرة في الميدان، بالرغم من أن هذه الفئة في المركز الثالث إلا أن لها مكانة كبيرة في الإدارة الجبائية لما تتمتع به من خبرات السنين، وتعاقبها على أكثر من جيل فهي بمثابة المصدر والمرجع الذي تتدفق منه طرق العمل والرقابة على الأعمال، أو الصعوبات التي تواجهها عملية الرقابة من جهة أو التي يواجهها المراقب أو المدقق في مركز الضرائب، في حين جاءت في المركز الأخير النسبة التي تمثل أقل سنوات الخبرة والتي تتراوح مدة العمل والخبرة فيها أقل من 5 سنوات بنسبة وصلت إلى 4.7% تتمثل هذه الأخيرة في العمال الجدد مقارنة بأصحاب الخبرة تقريبا، وهذا يدل على إهتمام الإدارة الجبائية بهذه الشريحة حتى تستطيع تكوين جيل صاعد ويتعلم من ذوي الخبرة، وكذا العمل على إيصال لهم المعلومة من خلال تشخيص ما يحتاجه المدقق وبالتالي محاولة تطوير الوسائل الردعية والوقائية من ذوي الخبرة لهذه الفئة مع مرور الوقت، ويمثلون

الإدارة الجبائية في الغد بنفس مواصفات عامل الخبرة اليوم، وهذا ما يجعل الهيئات الجبائية تدعم أكثر الخزينة العمومية على المدى الطويل (الملحق 3-5).

الفرع الثاني: تحليل مجالات وأبعاد الدراسة

سيتم من خلال هذا الفرع الثاني تحليل أبعاد ومجالات الدراسة للمتغيرين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية.

المحور الأول: التدقيق المحاسبي

يهدف هذا المحور إلى تقييم إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص دور التدقيق المحاسبي وسيتم من خلال نتائج الإستبيان والدراسة الميدانية التطرق لتحليل كل بعد من الأبعاد السابقة في جدول مخصص لها، وذلك من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة وترتيبها حسب مستوى الأهمية المبينة في الجدول (2-10) سابقاً من خلال ما يلي :

الجدول (2-10): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لبعء تشخيص التدقيق المحاسبي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية	الترتيب
1	تعتمد إدارة الضرائب التدقيق المحاسبي بصفة دورية	3.79	1.01	مرتفع	4
2	تعتمد إدارة الضرائب التدقيق المحاسبي كأداة لكشف الأخطاء خلال عملية الرقابة	3.84	0.75	مرتفع	3
3	تعتمد الإدارة الجبائية على التدقيق المحاسبي لمراقبة و التأكد من مدى صدق التصريحات الجبائية	4.07	0.99	مرتفع	2
4	ترتكز إدارة الضرائب على التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية بهدف تنقيح و تطهير الملفات الجبائية	3.60	1.28	متوسط	6
5	التدقيق المحاسبي من أحد أغراض ووسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي	3.70	1.34	مرتفع	5
6	عملية البحث والتحديث في المؤسسة مستمرة لرصد كل ما هو جديد	4.67	0.47	مرتفع	1
	المجموع الكلي	3.95	0.97	مرتفع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الإستبيان وإعتمادا على spss20

من خلال الجدول (2-10) ونتائج الاستبيان وبالاعتماد على spss20 جاءت نتائج وعبارات التدقيق المحاسبي كما يلي:

العبارة الأولى: لقد جاءت هذه العبارة في المركز الرابع في ترتيب عبارات تشخيص التدقيق بمتوسط حسابي قدره 3.79 بمستوى أهمية مرتفع وانحراف معياري قدره 1.01 يدل على تشتت إتجاه إجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة التي تمحورت حول اعتماد إدارة الضرائب التدقيق المحاسبي بصفة دورية، من خلال قيامها بعملية المراجعة على مختلف القوائم المالية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من فترة لأخرى وحسب طبيعة نشاط كل مكلف، فالتدقيق كمورد رئيسي في الإدارة الجبائية، لذا تولي المؤسسة إهتمام كبير لهذه الفئة.

العبارة الثانية: جاءت هذه العبارة في المركز الثالث والتي كانت تدور حول اعتماد إدارة الضرائب التدقيق المحاسبي كأداة لكشف الأخطاء خلال عملية الرقابة بمتوسط حسابي 3.84 وذات مستوى أهمية مرتفع، وفي ذلك اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء ومحاولة تقليص فرص ارتكاب الأخطاء لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك، فعمل المدقق يرتبط بالمعلومات المحاسبية وفي مجال التدقيق فإن الإهتمام ينصب حول تحديدها إذا كانت المعلومات المقيدة تعبر عن حقيقة الوقائع الإقتصادية التي حدثت خلال الفترة المحاسبية، وقد بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 0.75 يؤكد إنسجام إتجاه إجابات عينة الدراسة حول اعتماد الإدارة الجبائية على التدقيق في اكتشاف الأخطاء.

العبارة الثالثة: جاءت هذه العبارة في المركز الثاني والتي تدور حول اعتماد الإدارة الجبائية على التدقيق المحاسبي لمراقبة و التأكد من مدى صدق التصريحات الجبائية، في تشخيص التدقيق بمتوسط حسابي قدره 4.07 ذات مستوى أهمية مرتفع، وهذا يدل ويوضح مدى إسناد المدقق مهمة التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى الإدارة الجبائية وهذا بهدف كشف حالات التهرب الضريبي عن طريق فحص ومطابقة الدفاتر المحاسبية الممسوكة والتأكد كذلك من المداخل المصروح بها عن الوضعية المالية للمؤسسة، وقد بلغ الانحراف المعياري قيمة 0.99 يدل ويفسر إنسجام إتجاه إجابات عينة الدراسة حول اعتماد المؤسسة على التدقيق المحاسبي في التأكد من سلامة التصريحات.

العبارة الرابعة: لقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة قيمة 3.60 ذات مستوى أهمية متوسطة في المركز السادس من ترتيب عبارات التدقيق، وتمحورت حول تشخيص ارتكاز إدارة الضرائب على التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية بهدف تنقيح و تطهير الملفات الجبائية، لأن التدقيق بمثابة مراقبة حسابية تهدف إلى تحليل أو تعديل أو

تظهر الحسابات، كما بلغ الإنحراف المعياري لهذه العبارة قيمة 1.28 يدل على تشتت اتجاه إجابات عينة الدراسة حول هذه العبارة لتشخيص التدقيق.

العبارة الخامسة: لقد جاءت هذه العبارة في المركز الخامس من ترتيب العبارات بمتوسط حسابي قدره 3.70 ومستوى أهمية مرتفع، وقد تمحورت هذه العبارة حول تشخيص التدقيق المحاسبي الذي هو من أحد أغراض ووسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي، فالتدقيق هو الوسيلة الأكثر ملائمة لإعادة استرجاع الأموال محل الغش والتهرب الضريبيين، وقد بلغ الإنحراف المعياري لهذه العبارة 1.34 يدل على تشتت اتجاه إجابات عينة الدراسة حول هذه العبارة.

العبارة السادسة: جاءت هذه العبارة الأولى في ترتيب العبارات بمتوسط حسابي قدره 4.67 ذات مستوى أهمية مرتفع، تمحورت هذه الأخيرة حول عملية البحث والتحديث في المؤسسة مستمرة لرصد كل ما هو جديد، الترتيب دلالة على أهمية هذه العملية في تسيير وتحديث التقنيات من جهة وفي حل المشاكل التي تواجه الإدارة الجبائية من جهة أخرى، وقد بلغ الإنحراف المعياري لهذه العبارة 0.47 يدل على إنسجام اتجاه إجابات عينة الدراسة.

من خلال ما سبق نستنتج أن هناك أهمية كبيرة لعملية التدقيق المحاسبي في الإدارة الجبائية يدعم هذا المتوسط الحسابي الكلي للتدقيق المحاسبي بقيمة بلغت 3.95 ذات مستوى أهمية مرتفع وانحراف معياري قدره 0.97 يبين ويفسر إنسجام اتجاه إجابات عينة الدراسة، كما أن هذه العملية أساس ما يقوم به مركز الضرائب لاكتشاف الأخطاء وأعمال الغش المختلفة في القوائم المالية والمصادقة على التصريحات الجبائية من جهة وإيجاد حلول لعمليات التلاعب الضريبي.

المحور الثاني: الرقابة الجبائية

يمثل هذا المحور المتغير الثاني للدراسة (الرقابة الجبائية) من خلال مدى تطبيق الرقابة الجبائية في إدارة الضرائب حيث أن فعالية التدقيق المحاسبي من إحدى المحددات الأساسية لمعرفة مدى قدرتها على تحقيق أهداف الرقابة الجبائية، وسيتم من خلال نتائج الإستبيان والدراسة الميدانية التطرق لتحليل كل بعد من الأبعاد السابقة في جدول مخصص لها، وذلك من خلال المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري لكل عبارة وترتيبها حسب مستوى الأهمية المبينة في الجدول (2-11) سابقاً من خلال ما يلي:

الجدول (2- 11): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لبعء الرقابة الجبائية.

الترتيب	مستوى الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	الرقم
4	متوسط	1.01	3.19	يساهم التدقيق المحاسبي في كشف الإغفالات والتجاوزات الخطيرة ومحاربة التلاعبات	1
2	مرتفع	0.98	3.81	يرتكز نجاح الرقابة الجبائية على مدى كفاءة التنظيم التشريعي والتقني المتمثل في الإدارة الجبائية	2
3	متوسط	1.31	3.35	يسعى التدقيق لتحسين الأداء الوظيفي لمصلحة الضرائب	3
1	مرتفع	1.07	3.95	تواجه المدقق صعوبات تحد من فعالية الرقابة الجبائية	4
5	متوسط	1.23	2.95	التدقيق المحاسبي أساس لرسم استراتيجيات وتوجهات الجزائر الجبائية	5
	متوسط	1.12	3.45	المجموع الكلي	

العبارة الأولى: جاءت العبارة الأولى التي كانت تدور حول مساهمة التدقيق المحاسبي في كشف الإغفالات والتجاوزات الخطيرة ومحاربة التلاعبات بمتوسط حسابي 3.19 ذات مستوى أهمية متوسط في المرتبة الرابعة، حيث أن عمليات كشف الإغفالات والتجاوزات الخطيرة من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين فالرقابة الجبائية تعد الأداة الضرورية لمحاربة التلاعبات لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه العبارة 1.01 تفسر قيمته تشتت إتجاه إجابات عينة الدراسة حول مساهمة التدقيق المحاسبي في كشف الإغفالات والتجاوزات الخطيرة ومحاربة التلاعبات.

العبرة الثانية: احتلت المركز الثاني بمتوسط حسابي قدره 3.81 ذات مستوى أهمية مرتفع والتي تدور حول نجاح الرقابة الجبائية بمدى كفاءة التنظيم التشريعي و التقني المتمثل في الإدارة الجبائية، حيث تمثل الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العامة فقد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي لها كما أسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام بمهتهما في شروط قانونية محددة، كما بلغ الإنحراف المعياري لهذه العبرة قيمة 0.98 تدل على إنسجام اتجاهات إجابات عينة الدراسة.

العبرة الثالثة: جاءت هذه العبرة في المركز الثالث بمتوسط حسابي 3.35 ومستوى أهمية متوسط ودارت هذه العبرة حول سعي التدقيق لتحسين الأداء الوظيفي لمصلحة الضرائب، حيث تعتبر عملية التدقيق المحاسبي أسلوبا فعالا لكشف و ضبط الانحرافات بغية تقويمها و من ثم تحسين الأداء الوظيفي في مصلحة الضرائب من أجل المحافظة على الاستقرار والاستخدام الأمثل لمختلف تقنياتها كما بلغ الإنحراف المعياري لهذه العبرة 1.31 يدل على تشتت اتجاه إجابات عينة الدراسة.

العبرة الرابعة: جاءت هذه العبرة الأولى في ترتيب العبارات بمتوسط حسابي قدره 3.95 ذات مستوى أهمية مرتفع، تمحورت هذه الأخيرة حول الصعوبات التي تواجه المدقق وتحد من فعالية الرقابة الجبائية، حيث أن مهنة التدقيق تعاني من مشكلات عديدة كعدم ملائمة أتعاب المدقق مع حجم العمل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وعدم الإلزام بمسك دفاتر منتظمة وغيرها، وقد بلغ الإنحراف المعياري لهذه العبرة 1.07 يدل على تشتت اتجاه إجابات عينة الدراسة، حول المشكلات والمصاعب التي تواجه مدقق الحسابات القانوني الممارس لعملية الرقابة الجبائية على التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة.

العبرة الخامسة: بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبرة 2.95 محتملة بذلك المرتبة الخامسة في ترتيب العبارات وذات مستوى أهمية متوسط، تمحورت هذه العبرة حول اعتماد التدقيق المحاسبي كأساس لرسم استراتيجيات وتوجهات الجزائر الجبائية، قصد التدقيق المحاسبي شكل حيزا كبيرا في الجانب المالي والمحاسبي والذي يلعب دورا بارزا في الإدارة الجبائية والتي لها تأثير كبير في مجتمع الأعمال بالدولة، كما بلغ الإنحراف المعياري لهذه العبرة 1.23 يدل على تشتت اتجاه إجابات عينة الدراسة.

من خلال ما سبق نستنتج أن للرقابة الجبائية دور كبير في الحفاظ على أموال الخزينة العمومية ومحاربة كل أنواع الغش والتهرب الضريبي وكذا التجاوزات والمناورات، و بما أن الرقابة الجبائية أداة وقائية وردعية تسعى لها الإدارة الجبائية لكبح هذا النزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة،

وتظهر هذه الأهمية من خلال ما بلغه المتوسط الحسابي الكلي للرقابة الجبائية 3.45 ذات أهمية متوسطة، وانحراف معياري قدره 1.12 يبين ويوضح مدى تشتت إتجاه إجابات عينة الدراسة.

الفرع الثالث: توصيف نموذج الدراسة وإختبار الفرضيات

أولاً: التعريف بالنموذج

من خلال هذا سوف نؤكد أو ننفي العلاقة الطردية القائمة بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية حيث كلما كان تطبيق التدقيق المحاسبي على القوائم المالية أكثر كلما تحسنت فعالية الرقابة، ولتحقيق هذا قررنا الاستعانة بنموذج قياسي لأجل تحليل نوع هذه العلاقة بين هذين المتغيرين، كما يجب الإشارة أنه تم إثبات سابقاً بأن هناك علاقة طردية بين المتغيرين، حيث يعتبر التدقيق المحاسبي آلية تعمل على فحص مدى صحة ومصداقية البيانات والمعلومات المالية المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، وبغية التأكد من هذه الأخيرة فقد اعتمدنا على الإستبيان كوسيلة للحصول على البيانات والمعلومات لتحليلها ومعالجتها وتفسيرها للوصول إلى هذه العلاقة، وقد وجه هذا الإستبيان لعينة من الأفراد العاملين في مؤسسة الدراسة التي تم اعتمادها لما لها من دور كبير في الخزينة العامة، وكذا ما توليه من دعم للإقتصاد الوطني.

ثانياً: تعريف وتحليل متغيرات النموذج

التعريف بمتغيرات النموذج:

نعتمد في هذه الدراسة على نموذج قياسي، يتكون من متغيرين (المتغير المستقل التدقيق المحاسبي والمتغير التابع الرقابة الجبائية)، ويأخذ هذا النموذج الصيغة الرياضية التالية: $Y = f(X)$ بمعنى افتراض خطية العلاقة بين المتغيرين وباستعمال طريقة المربعات الصغرى في عملية التقدير، ويأخذ النموذج القياسي الشكل التالي: $Y = \alpha + \beta X + \epsilon$ حيث:

ϵ : هي عبارة عن حد الخطأ العشوائي (مجموع المتغيرات الأخرى التي لم تدرج في النموذج)؛

Y : الرقابة الجبائية (المتغير التابع)؛

X : المتغير المستقل التدقيق المحاسبي.

ثالثاً: إختبار ومناقشة الفرضيات

لإثبات فرضيات هذه الدراسة سيتم الإعتماد على معامل الارتباط بيرسون وتحليل الإنحدار البسيط لمعرفة وجود الارتباط بين المتغيرات، ومعامل التحديد لتفسير بكم يساهم المتغير المستقل في تفسير المتغير التابع من خلال ما يلي:

الفرضية الفرعية الأولى: والتي تنص على أنه:

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية.

الفرضية الصفرية H_0 :

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية.

الفرضية البديلة H_1 :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية.

الجدول (2-12): نتائج معامل الإنحدار البسيط للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

العامل	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	مستوى الدلالة	معامل التحديد (R^2)	معامل الارتباط (R)	A
الإنحدار	0.020	1	0.02	0.00	0.16	0.40	0.52
الخطأ	0.107	41	0.003				
المجموع	0.127	42					

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج spss20.

من خلال نتائج الجدول (2-12) والملحق (3-8) نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون بين التدقيق والرقابة الجبائية بلغ قيمة $R=0.40$ وهذا يدل على وجود علاقة طردية متوسطة بين التدقيق والرقابة الجبائية، كما بلغت قيمة معامل التحديد $R^2=0.16$ وهو دليل على قدرة المتغير المستقل _ التدقيق المحاسبي _ بـ 16% في تفسير المتغير التابع _ الرقابة الجبائية _، ويؤكد مدى صحة ودقة هذه الدراسة وتبقى 84% لعوامل غير مشخصة يمثلها المتغير العشوائي أو عوامل لم تدرج في النموذج.

كما بلغت قيمة معامل الانحدار للمتغير المستقل التدقيق المحاسبي $A=0.52$ وبما أن إشارة المعلمة تشخيص التدقيق موجبة هذا يدل على وجود علاقة طردية بين التدقيق والرقابة الجبائية، حيث إذا تغير بوحدة واحدة فإن الرقابة الجبائية تتغير بـ 0.52 وحدة، وهذا دليل وبرهان آخر على تأكيد هذا الارتباط في حين بلغت

قيمة F المحسوبة 7,77 وهي قيمة أكبر من قيمتها الجدولية $F=3,92$. فهي دالة إحصائية بالنظر إلى مستوى معنوية الذي قدر بـ $SIG= 0.00$ أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 وبعد إدراج بيانات المتغيرين في برنامج الحزمة الإحصائية spss20 تحصلنا على نتائج ومعطيات تسمح لنا بكتابة النموذج القياسي لهذه الدراسة المبني بطريقة المربعات الصغرى على الشكل التالي:

$$\text{الرقابة الجبائية} = 0.52 \text{ التدقيق المحاسبي} + 0.16 + \varepsilon$$

حيث:

ε : المتغير العشوائي

الاستنتاج:

ومنه نرفض الفرضية الصفرية التي تقر بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تقر بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين التدقيق والرقابة الجبائية.

تعتبر عملية التدقيق مهمة جداً في التأكد من مصداقية القوائم المالية حيث أن التدقيق المحاسبي المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية لكونه الوسيلة المعتمدة في التحقيق، وللأغراض الجبائية أحد الوسائل الرقابة الجبائية وهي إحدى الإجراءات الفعالة للمؤسسات ومصالح الضرائب على حد سواء، لأنها تعتبر النظام الذي يسمح للإدارة الجبائية معالجة أثر الغش والتهرب الجبائي على الإيرادات الجبائية وتبيان خطره على الدولة، خاصة على المستويات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، كما أن هذه الوسيلة تستخدم للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين وهي أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم والتزاماتهم الضريبية ومن ثم اكتشاف كل الأخطاء والإغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو دون قصد وكذلك لتطهير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية منتظمة فالرقابة وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بالحضور الدائم لإدارة الضرائب، وهذا ما ينعكس على سلوكياتهم و تصريحاتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

من خلال ما سبق نستنتج أن للتدقيق أهمية ودور كبير في دعم الرقابة على التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وكلما تم اعتماد أدوات التدقيق وفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون التي تعتبر من أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية عند التحكم فيها بشكل سليم فهي قادرة على دعم الرقابة الجبائية واسترجاع حقوق الخزينة العمومية التي انتهكت جراء التهرب الجبائي.

خلاصة:

نظرا للتطور السريع الذي شهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية ما أوجب ضرورة الإهتمام إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لدول العالم تمويل مشاريعها ونفقاتها العامة والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات، وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي الذي هو إحدى أساليب التي تمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية، لذا فمركز الضرائب يولي أهمية كبيرة لعملية الرقابة الجبائية التي تعتبر من أهم الإجراءات التي خولت الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقومها من جهة، والتخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي الذي يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة، وهو ما جعلنا نقوم في هذا الفصل بدراسة ميدانية على مستوى هذا المركز، وذلك من خلال إعداد إستبيان عبر مجموعة من المراحل ليخرج في الأخير، وتم توزيعه على عينة من العمال بلغت 43 فرد عامل، كما تم معالجة نتائج هذا الإستبيان ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية spss ذات الإصدار 20.

بعد التحليل والمناقشة إتضح لنا أن مركز الضرائب يقوم بمختلف التقنيات وإجراءات التدقيق على القوائم المالية، كما أن هناك إهتمام قوي بالرقابة الجبائية داخل مركز الضرائب من خلال تطبيق القوانين والتشريعات، كما يولي المركز أهمية بالغة للعمال ذوي الخبرة والكفاءة المهنية، ومن خلال هذه الدراسة توصلنا لمجموعة من النتائج الميدانية بناء على إجابات عينة الدراسة نوجزها في ما يلي:

- لعملية التدقيق في مركز الضرائب أهمية كبيرة وأساس عملية الرقابة على القوائم، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للتدقيق المحاسبي قيمة 3.70 ذات مستوى أهمية مرتفع حسب إتجاه إجابات عينة الدراسة؛
- إن الإجراءات المتخذة في إطار البرمجة من خلال عملية تسيير ملفات المكلفين وتسهيل عملية التحقيق، يساعد في الحد والتخفيف من حدة الغش والتهرب الضريبيين؛
- تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك، وتتبع عدة طرق وإجراءات؛
- يمثل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية؛

- تعتبر الرقابة الجبائية احد أهم الإجراءات التي يسعى من ورائها مركز الضرائب إلى المحافظة على حقوق الخزينة، وقد بلغ المتوسط الحسابي الكلي للرقابة الجبائية 3.45 ذات مستوى أهمية متوسط حسب إتجاه إجابات عينة الدراسة؛

- التدقيق المحاسبي كآلية للرقابة الجبائية يساهم في زيادة التحصيل لفائدة الخزينة العمومية، كما تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل القانونية والتي تقوم بفحص التصريحات المكتتبه والسجلات والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين.

كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إرتباط متوسطة وموجبة (طردية) بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في مديرية الضرائب.

الخلافة



إن التغيير الذي شهدته المؤسسات وفي عالم الأعمال والمال نجد أن إتخاذ أي قرار سليم يتطلب توافر معلومات دقيقة وصحيحة، وذلك نتيجة كبر حجم المشروعات وتعدد أوجه نشاطها حيث أصبحت إدارة المشروع غير قادر على تجنب الأخطاء الناتجة عن سوء الإستخدام التي تواجه التنفيذ والتحليل للأداء الفعلي لسياسات المشروع، الأمر الذي أدى إلى حتم ضرورة استخدام وسائل أو تقنيات تساعدنا في هذا المجال وجعلها أكثر فعالية من جهة ومن جهة أخرى المعلومات التي تعكس الوضع المالي ونتائج الأعمال بصورة دقيقة، في ظل هذه الأهمية نرى أن التدقيق المحاسبي الذي يهتم أكثر بنظام الرقابة يعتبر أداة لكشف الأخطاء والغش والعمل على الحد من وقوعهما والمدقق بدوره يعطي رأي محاييد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الأمر الذي يعطي المعلومات المحاسبية قوة قانونية.

لهذه الأهمية تناولت هذه الدراسة موضوع العلاقة بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية الذي عاجلت من خلاله إشكالية مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم والرقابة الجبائية و دوره في الوقت نفسه، ولمعالجة هذه الإشكالية تم الإعتماد على فصلين فصل نظري تطرقنا فيه بالتحليل والتفصيل متغيرات الدراسة بالإعتماد على مختلف المصادر والمراجع العربية والأجنبية، أما الفصل التطبيقي فقد تمثل في دراسة تطبيقية على مؤسسة جزائرية ذات أهمية في الإقتصاد الوطني، وتناسب وموضوع الدراسة الذي يتطلب الإهتمام بالتدقيق خلال الرقابة والتحقيق والحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين مديرية الضرائب مستغانم.

أكدت هذه الدراسة على أن التدقيق المحاسبي له دور في زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وهذا ما توفره مختلف أعمال التدقيق سواء الداخلي أو الخارجي وعامل مساهم بدرجة كبيرة في عملية الرقابة الجبائية من خلال معاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات، وأن التدقيق المحاسبي أداة 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 الذين يسعون دائما بكل ما أتيح لهم من قدرات على تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا، إضافة إلى دور الرقابة الجبائية في الحد من تفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي من جهة فهي تمنح ضمان من أجل مصلحة الخزينة العمومية، انطلاقا من التدقيق الذي تحتاجه المؤسسة والإجراءات والمعايير المطبقة خلال عملية التحقيق. وهذا ما يدعم الفرضية الأولى ويؤكد صحتها. والتي تمحورت حول أن التدقيق المحاسبي أساس لتفعيل الرقابة الجبائية لدى الإدارة الجبائية لتسهيل أداءها، كما أظهرت نتائج هذه الدراسة وجود علاقة ايجابية متوسطة (طردية) بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في مركز الضرائب،

الخاتمة

يظهر ذلك من خلال فعالية إجراءات التدقيق المحاسبي التي تستعملها الإدارة الجبائية فهو يعد من أهم وأنجع طرق الرقابة إذ يتم وفق قواعد قانونية تضبط فيها الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية لمحاربة الغش الجبائي وهو إجراء ضروري وحتمي يهدف لتصحيح المخالفات والنقائص المتعلقة بالوجبات الجبائية للمحافظة على حقوق الدولة وضمان صحة التصريحات والبيانات التي يقدمها المكلف وهي إجابة على الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة، وهذا ما يجب التأكيد عليه من خلال موضوع دعم الرقابة الجبائية الذي أصبح اليوم الهاجس الأول الذي يؤرق الإيرادات العامة للدولة. وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج العامة وفتح آفاق لمواضيع بحثية لدراسات المقبلة لعلها تكون ذات أهمية للباحثين وللمؤسسات الجزائرية نوجزها في ما يلي:

النتائج:

لا وجود لأي عملية بحثية أو دراسة علمية إلا ووجود نتائج مرافقة لها ومن خلال هذه الدراسة المتعلقة بعلاقة التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في مركز الضرائب توصلنا إلى مجموعة من النتائج يمكن حصرها في ما يلي:

وجود علاقة طردية قوية (إيجابية) بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية حيث كلما تم إعتداد التدقيق في القوائم المالية كلما كانت الرقابة الجبائية ذات فعالية وتضمن سلامة القوائم المالية من الأخطاء والنقائص ككل، وأن للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة الجبائية، وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الإلتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى تعتبر عملية التدقيق المحاسبي لا تتم بطريقة عشوائية بل هناك وسائل تستعملها الإدارة الجبائية قبل الشروع في عملية التدقيق وتتمثل في جميع الحقوق الممنوحة للإدارة من طرف المشرع من حق الإطلاع، حق المعاينة وحق إستدراك الأخطاء. وكذا مختلف الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف المتعلقة بالتدقيق إلا أنها تعد غير كافية لتفعيل عملية التدقيق وهذا نظرا للضعوبات والعراقيل التي تواجه أعوان الإدارة الجبائية عند استعمالها لهذه الوسائل؛

اعتبرت الدراسة أن الرقابة الجبائية كأداة لقمع الغش والتهرب الضريبيين إلا أن الهدف الرئيسي من الرقابة هو تصحيح مسار التشريع الجبائي لتحديد طبيعة النظام الجبائي مستقبلا، ما توصلت لوجود أهمية كبيرة للتدقيق المحاسبي في الإدارة الجبائية حيث يعتبر أساس دعمها خلال عملية الرقابة في تقييم جودة المعلومات المدلى بها، وتقييم العناصر المالية التي يجوزها المكلف في المقابل؛

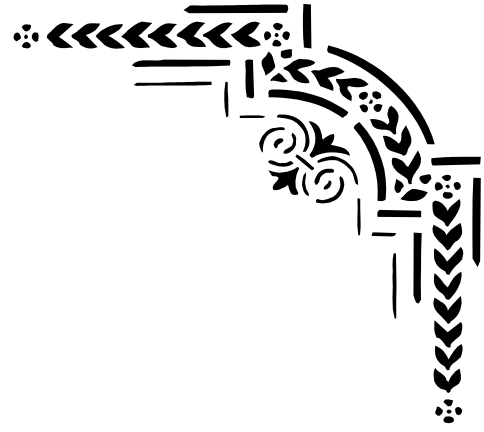
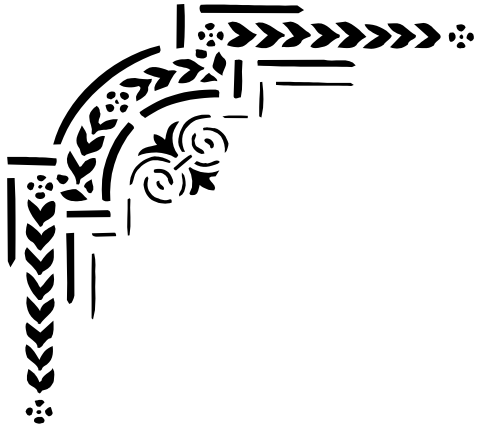
الخاتمة

- الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية والتدخلات الميدانية مع طلب معلومات من كل الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع المكلف بالضريبة، مما يجعل الرقابة الجبائية تلعب دورا هاما في استرداد مبالغ هامة لخزينة الدولة، من خلال الدعم الكبير لتحقيق الفعالية المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.

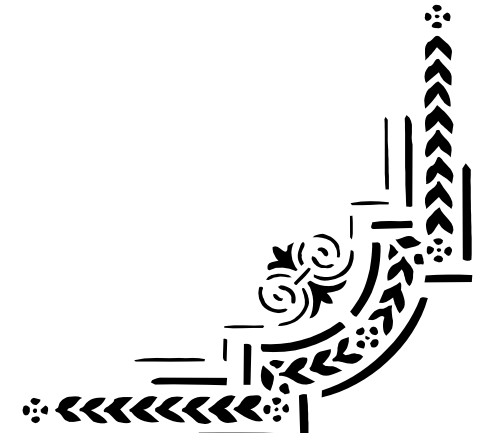
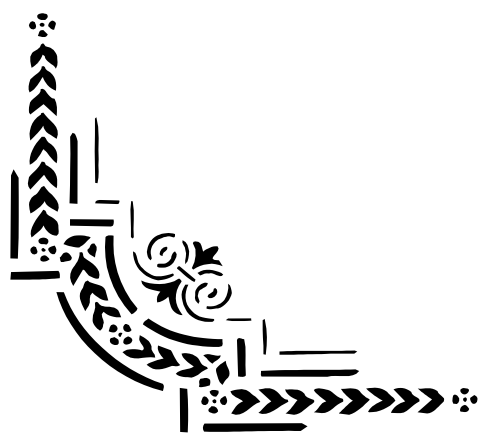
أفاق الدراسة:

في خضام رحلة هذا البحث والإجابة عن إشكالية هذه الدراسة وإثبات الفروض تبادرت لنا مجموعة من الأفكار التي نعتبرها كبحوث للدراسات تتخللها آفاق علمية جديدة وتستدعي الوقوف على جوانبها ومنها ما يلي:

- دور التدقيق المحاسبي في تقديم الوضعية المالية للمؤسسات في ظل النظام المحاسبي الجديد.
- الرقابة الجبائية كأداة لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.
- تأثير تغيير النظام الجبائي وفق النظام المحاسبي الجديد وانعكاساته على ميزانية الدولة واقتصادها.



قائمة المراجع



باللغة العربية:

الكتب:

1. خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
10. غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية"، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
11. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، الطبعة الأولى 2007.
12. أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار صفاء الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
13. عبد الفتاح الصحن وآخرون، "أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية"، الدار الجامعية، مصر، 2004.
14. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والحجائية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2011.
2. هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة 2006.
3. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، "تدقيق الحسابات 1"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
4. محمد سمير الصبان، "الأصول العلمية للمراجعة، دار النهضة العربية"، بيروت، الطبعة الأولى.
5. أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2005.
5. غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية 2009.
6. خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
7. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
8. بابنات عبد الرحمان، ناصر داداي عدو، "التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر"، دار المحمدي العامة، 2008.

9. أحمد قايد نور الدين، "التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية"، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.

المجلات:

1. علي بن قطيب، السعيد قاسمي، " دور التدقيق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات"، مجلة الباحث، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، العدد 16، 2016.
2. زوهري جلييلة، صالح إلياس، " واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية"، مجلة الابتكار والتسويق، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، العدد الثاني.
3. بن زازة منصورية، "التدقيق المحاسبي ودوره في إرساء مفهوم الحوكمة في ظل قانون « SOX »"، مجلة دفاتر بوادكس، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، العدد 05، مارس 2016.
4. شمالال نجاه، "تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية"، مجلة المالية و الأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر.
5. زوهري جلييلة، "أهمية التدقيق في دعم مصداقية المعلومة المالية بين النظرية والتطبيق دراسة استنبائية لواقع التدقيق في الجزائر بالنسبة للأطراف المعنية"، مجلة الاقتصاد والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، العدد 02، المجلد 03، 2017.
6. مراد كواشي، جمعة شرقي، "مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية"، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة أم البواقي، العدد الثاني.
7. سفيان بن عبد العزيز، يوسف مومني، "النظام المحاسبي المالي كآلية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، بشار، الجزائر، العدد السابع، جوان 2017.
8. محمد زرقون، سليمان عتير، "جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مجلة البديل الاقتصادي، الجزائر، العدد الأول.
9. ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، "فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، العدد 17، 2017.
10. محمد بوقناديل، جليل زين العابدين، دور العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في تعبئة الموارد العامة و الحد من ظاهرة الغش الضريبي، مجلة جزائرية للمالية العامة، عين تيموشنت، 2016.

11. بوعكاز سميرة، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، الجزائر، العدد الرابع عشر، 2013.

مداخلات المنتقيات والمؤتمرات

نعيمة أكلبي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل نظام معلوماتي جبائي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي 28-29 أكتوبر، 2015.

المذكرات والأطاريح:

1. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2015 / 2014.
2. شدري معمر سعاد، "دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية تسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009.
3. سفيان خنفر، "دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء الشامل للبنوك التجارية"، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015-2016.
4. سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيصر، بسكرة، 2015.
5. تومي نرمان، "دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات"، مذكرة ماستر، تخصص العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014.
6. محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة ماجستير، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2011.
7. فاتح غلاب، "تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتحسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة"، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010 / 2011.

8. يعقوب سالمه، "أثر التدقيق المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر أكاديمي"، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2016/2015.
9. عواج هدى، "دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015/ 2014.
10. طه خيرى طه إبراهيم، "إطار مقترح لمؤشرات جودة الفحص الضريبي في ضوء التشريع الضريبي المصري الجديد) مع دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 2012.
11. العثماني مصطفى، "نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية"، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس المدية، الجزائر، 2008.
12. ناصر بوحجام محمد، "دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة"، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، 2016.
13. ربيع ناقة، "تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب أم البواقي خلال الفترة 2008-2011"، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص مالية تأمينات وتسيير مخاطر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2013/2014.
14. لياس قلاب ذبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
15. بوكموش سيلية، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي"، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2017.
16. هاجرة محادي، "أثر الرقابة الجبائية على مصداقية التصريحات الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية مسيلة"، مذكرة ماستر، تخصص مالية وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015.
17. حمومي وفاء، "دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والغش الضريبي دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تلمسان"، مذكرة ماستر، تخصص اقتصاد نقدي ومالي، الملحقة الجامعية بمغنية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016.

18. زعيوبي سامية، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة استطلاعية تحليلية لآراء مجموعة من محافظي الحسابات على مستوى ولاية بسكرة"، مذكرة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016/2017.
19. سهام كردودي، "المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2008/2009.
20. سليمان عتير، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبة"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011/2012.
21. بن معتوق خالد، ميلي محمد الأمين، "إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية دراسة حالة لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة"، مذكرة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2016/2017.
22. نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2016.
23. تيسوكاي حياة، سعودي صبرينة، "حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية"، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014.
24. ناصر بوحجام محمد، "دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة)"، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.
25. سعدي أحلام، "التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي"، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015.
26. لصلع سيد أحمد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص التدقيق و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018.

27. خوصة العربي، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم المالية المحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016.
28. حمداوي آمنة، "دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب أم البواقي"، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018.

القوانين والمراسيم

1. المادة 19، "قانون الإجراءات الجبائية"، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016.
2. المادة 20، "قانون الإجراءات الجبائية"، من القانون رقم: 21-08 المؤرخ في 30 / 12 / 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، منشورات بيرتي، الجزائر، 2010/2011.
3. المادة 45، "قانون الإجراءات الجبائية"، المديرية العامة للضرائب، 2016.
4. المادة 39، "قانون الإجراءات الجبائية"، المديرية العامة للضرائب، 2017.
5. المادة 34، "قانون الإجراءات الجبائية"، المديرية العامة للضرائب، 2017.
6. المادة 20 - 07 / 08، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب ، 2016.
7. المادة 01، "القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 / 06 / 2005"، الجريدة الرسمية، العدد 43، 22 / 06 / 2005.
8. المواد من 28 إلى 39 القرار المؤرخ في 12 / 07 / 1998 ، "يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب و تنظيمها وصلاحياتها"،
9. المادة 20، المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ بتاريخ 18 / 09 / 2006، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59، الصادرة في 24 / 09 / 2006.
10. المرسوم التنفيذي رقم 06 / 327 المؤرخ في 18 / 09 / 2006.
11. الجريدة الرسمية ، العدد 20، المؤرخ في 29 / 03 / 2009.
12. المرسوم التنفيذي رقم 06 / 327 المؤرخ في 18 / 09 / 2006.

13. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 59، المؤرخة في 24 / 09 / 2006، الجزائر.

14. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2013.

باللغة الأجنبية:

Les ouvrages

1. Claude Laurent, Contrôle fiscale la vérification personnelle, Bayausaine, France, 1995, p: 13.

Les mémoires

1. AYACHE Youcef, BOURTOUCHE Rabah; "L'exercice de la mission d'audit fiscal au sein d'une entreprise cas de la société les Grands Moulins de Sahel SARL", Mémoire de master en sciences de gestion, Option Finance et Comptabilité, Faculté des Sciences Economiques des Science de Gestion et des Sciences Commerciales, Université Abderrahmane Mira de Bejaia, 2016.

2. AMIRAT Lamia, HAMMOUCHE Ouarda, " Le contrôle fiscal: Techniques et procédures illustration par un cas pratique au sein de la direction des impôts de wilaya de Bejaia", Mémoire de Master en finance et comptabilité, Option: Comptabilité, Contrôle Audit, Faculté des sciences économiques, Commerciales et des sciences de gestion, Université Abderrahmane MIRA Bejaïa, 2016.

Les Articles

1. Art 20-1 du Code des procédures fiscales, mise à jour 2016.

2. Le Guide du contrôle sur pièces", DRV, Edition 2003

قائمة الملامح

الملحق (1)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية

قسم علوم المحاسبة

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

السلام عليكم:

لي عظيم الشرف أن أضع بين يديكم (إستبانة الدراسة) في إطار التحضير لمذكرة ماستر والموسومة " بالتدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب "، ولما لكم من مكانة علمية وخبرة في هذا المجال فإني آمل من سيادتكم التكرم بقراءة أسئلة الاستبيان بتمعن والإجابة على ما يوافق رأيكم بوضع علامة (x) في الحقل المناسب بعد الاطلاع على الاختيارات الموجودة لكل إجابة، لأن صحة نتائج الدراسة تعتمد بدرجة كبيرة على دقة إجابتكم وتأكدوا أن المعلومات الواردة في هذه الإستبانة ستعامل بسرية تامة، ولن تستعمل إلا للأغراض العلمية فقط، تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

شكرا لتعاونكم

الملاحق

المحور الأول: البيانات الشخصية

الجنس	ذكر <input type="checkbox"/>	أنثى <input type="checkbox"/>		
السن	29- 20 <input type="checkbox"/>	39- 30 <input type="checkbox"/>	49- 40 <input type="checkbox"/>	50 فما فوق <input type="checkbox"/>
المستوى العلمي	ليسانس <input type="checkbox"/>	تقني سامي <input type="checkbox"/>	مهندس <input type="checkbox"/>	
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات <input type="checkbox"/>	من 6 إلى 15 سنة <input type="checkbox"/>	من 16 إلى 25 سنة <input type="checkbox"/>	أكثر من 25 سنة <input type="checkbox"/>

المحور الثاني: التدقيق المحاسبي

يهدف هذا المحور لمعرفة مدى فعالية التدقيق في الإدارة الجبائية.

الرقم	العبرة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1	تعتمد إدارة الضرائب التدقيق المحاسبي بصفة دورية					
2	تعتمد إدارة الضرائب التدقيق المحاسبي كأداة لكشف الأخطاء خلال عملية الرقابة					
3	تعتمد الإدارة الجبائية على التدقيق المحاسبي لمراقبة و التأكد من مدى صدق التصريحات الجبائية					
4	ترتكز إدارة الضرائب على التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية بهدف تنقيح و تطهير الملفات الجبائية					
5	التدقيق المحاسبي من أحد أغراض ووسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي					
6	عملية البحث والتحديث في المؤسسة مستمرة لرصد كل ما					

الملاحق

					هو جديد
--	--	--	--	--	---------

المحور الثاني: التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية.

الرقم	العبرة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1	يساهم التدقيق المحاسبي في كشف الإغفالات والتجاوزات الخطيرة ومحاربة التلاعبات					
2	يرتكز نجاح الرقابة الجبائية على مدى كفاءة التنظيم التشريعي و التقني المتمثل في الإدارة الجبائية					
3	يسعى التدقيق لتحسين الأداء الوظيفي لمصلحة الضرائب					
4	تواجه المدقق صعوبات تحد من فعالية الرقابة الجبائية					
5	التدقيق المحاسبي أساس لرسم استراتيجيات وتوجهات الجزائر الجبائية					

الملاحق

الملحق (2)

قائمة الأساتذة المحكمين:

الرقم	الأستاذ	الجامعة	الامضاء
01			
02			
03			
04			

الملاحق

الملحق (1-3)

Echelle: TOUTES LES VARIABLES

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,722	14

الملحق (2-3)

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	31	72,1	72,1	72,1
Valide أنثى	12	27,9	27,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

الملحق (3-3)

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
20 إلى 29 من	6	14,0	14,0	14,0
سنة 39 إلى 29 من	8	18,6	18,6	32,6
Valide سنة 49 إلى 40 من	23	53,5	53,5	86,0
سنة فما فوق 50	6	14,0	14,0	100,0
Total	43	100,0	100,0	

الملحق (3-4)

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	20	46,5	46,5	46,5
تقني سامي	10	23,3	23,3	69,8
مهندس	13	30,2	30,2	100,0
Total	43	100,0	100,0	

الملحق (3-5)

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	2	4,7	4,7	4,7
من 6 سنوات إلى 15 سنة	20	46,5	46,5	51,2
من 16 سنة إلى 25	15	34,9	34,9	86,0
أكثر من 25 سنة	6	14,0	14,0	100,0
Total	43	100,0	100,0	

الملحق (3-6)

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تعتمد إدارة الضرائب التدقيق المحاسبي بصفة دورية	43	3,79	1,013
تعتمد إدارة الضرائب التدقيق المحاسبي كأداة لكشف الأخطاء خلال عملية الرقابة	43	3,84	,754
تعتمد الإدارة الجبائية على التدقيق المحاسبي لمراقبة و التأكد من مدى صدق التصريحات الجبائية	43	4,07	,985
ترتكز إدارة الضرائب على التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية بهدف تفتيح و تطهير الملفات الجبائية	43	3,60	1,275
التدقيق المحاسبي من أحد أغراض ووسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي	43	3,70	1,337
عملية البحث و التحديث في المؤسسة مستمرة لرصد كل ما هو جديد	43	4,67	,474
N valide (listwise)	43		

الملحق (3-7)

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يساهم التدقيق المحاسبي في كشف الإغفالات والتجاوزات الخطيرة ومحاربة التلاعبات	43	3,19	1,006
يرتكز نجاح الرقابة الجبائية على مدى كفاءة التنظيم التشريعي و التقني المتمثل في الإدارة الجبائية	43	3,81	,982
يسعى التدقيق لتحسين الأداء الوظيفي لمصلحة الضرائب	43	3,35	1,307
يهدف التدقيق المحاسبي إلى تحسين و تسهيل عملية التحصيل الضريبي	43	3,95	1,068
التدقيق المحاسبي أساس لرسم استراتيجيات و توجّهات الجزائر الضريبية	43	2,95	1,234
N valide (listwise)	43		

الملحق (3-8)

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,399 ^a	,159	,139	,05097

a. Valeurs prédites : (constantes), التدقيق محاسبي

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
Régression	,020	1	,020	7,770	,008 ^b
1 Résidu	,107	41	,003		
Total	,127	42			

a. Variable dépendante : الرقابة الجبائية

b. Valeurs prédites : (constantes), التدقيق محاسبي

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	,165	,049		3,376	,002
التدقيق محاسبي	,522	,187	,399	2,787	,008

a. Variable dépendante : الرقابة الجبائية

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن نوع العلاقة بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في مصلحة الضرائب، والوقوف على واقع التدقيق المحاسبي وتطبيقه في الإدارة الجبائية، ولغرض الوصول إلى أهداف هذه الدراسة فقد اعتمدنا المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لتحليل البيانات، التي تم الحصول عليها من خلال تصميم إستبيان ضم (14) عبارة تم توزيعه بعد التأكد من الصدق الظاهري والثبات، على عينة مكونة من 43 فرد عامل بمركز الضرائب، كما تم معالجة وإختبار فرضيات الدراسة باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية spss20، معتمدين على مجموعة من الأساليب الإحصائية كمعامل الثبات (Cronbach alpha) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري. بعد المعالجة والتحليل توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي أثبتت وجود علاقة إيجابية متوسطة (طردية)، بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، من خلال الاعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية يعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخل التي يحققونها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، الجبائية، الإدارة الجبائية، المدقق، الرقابة الجبائية، مركز الضرائب.

Abstract:

This study aims at revealing the correlation between Accounting audit tax In the IRS .It also attempts to shed light on the context of the application of Accounting audit in tax Administration. To this end, we have adopted a descriptive and analytic method to give a thorough analysis of the collected data. The latter has been gathered using questionnaires that includes 14 items handed out to a sample of 43 employees in the tax center. Furthermore and to test the hypotheses of this study , the statistical package of the social sciences (SPSS 2o) has been used based on a pattern of statistical methods such as arithmetic mean and standard deviation. The findings of this study revealed a positive medium correlation between Accounting audit and tax audit. The results also the application of accounting for tax purposes as a method of tax audit to detect violations and abuses committed to allow taxpayers to provide complete and correct information about the income they earn .

Keywords: Accounting audit, tax, tax Administration, Checker, tax control, tax center

Résumé :

Cette étude a pour but de découvrir la relation entre Audit comptable et contrôle fiscale au niveau de IRS, et de connaitre la réalité de l'Audit Comptable et leur pratique dans l'administration fiscale.

Pour atteindre les objectifs de cette l'étude, on a opté pour l'approche analytique et l'approche descriptive ainsi que la méthode de l'analyse des données obtenues grâce à la conception d'un questionnaire comportait de 14 phrase distribué après vérification des éléments de l'honnêteté et de la cohérence, sur un échantillon de 43 travailleurs du centre des impôts, comme des hypothèses de traitement et de test en utilisant le logiciel statistique spss20, par l'utilisation d'un ensemble de méthodes statistiques comme la cohérence des paramètres (CRONBACH Alpha), des moyennes arithmétiques, l'écart type .

L'étude de traitement et l'analyse a généré à un ensemble de résultats qui ont démontré une modérée corrélation positive (proportionnelle) entre l'audit comptable et contrôle fiscale, où plus l'application de la comptabilité aux fins fiscales comme méthode de contrôle fiscal pour détecter les violations et les abus commis afin de permettre aux contribuables de fournir des informations complètes et correctes sur les revenus qu'ils gagnent.

Mots-clés: audit comptable, fiscalité, l'administration fiscale, l'auditeur, contrôle fiscale, centre des impôts.



السنة الجامعية: 2019/2018

ملف التأطير والتربص ماستر أكاديمي / مهني

التخصص: علوم المحاسبة والمصارف

Identification de l'étudiant

التعريف بالطالب(ة)

Nom: Tadjel

Prénom: Mansouria

Département: Sciences Financières et Comptabilité

Adresse: Rue Chemouma A.E.K. Sour

Téléphone: 01 93 21 88 57

Email: Tadjel27550@mail.com

اللقب: طيب

الاسم: منصورية

القسم: علوم المحاسبة والمصارف

العنوان: شارع الكوثرية القادر

الهاتف: 01 93 21 88 57

البريد الالكتروني:

إمضاء الطالب

Tadjel

Directeur de recherche(Encadreur)

Nom & Prénom :

Grade:

Département:

الاسم واللقب: مزارك عبد القادر

الرتبة: أستاذ مساعد

القسم: علوم المحاسبة والمصارف

إمضاء مدير البحث

M. Mazarik

Sujet du mémoire

موضوع المذكرة



المذكرة في المحاسبة ودراسة السوق في مدينة الجزائر
رسالة خاتمة منسوبة للفرانسيس ابانج مستغانم

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مصلحة التبرعات

السنة الجامعية: 2019/2018

محضر مناقشة مذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي

لقب واسم الطالب (ة): صهوب طيب

موضوع المذكرة:

التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب

رأسه حالة مفتتح الضرائب لراي مستغانم

المشرف(ة): عبد القادر صوراوي

تاريخ المناقشة: 2019/06/23

تقييم المذكرة

أصالة الموضوع..... 04/04

التقديم و العرض..... 04/04

التحكم في الموضوع..... 03/02

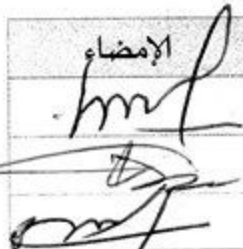
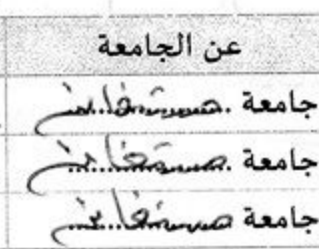
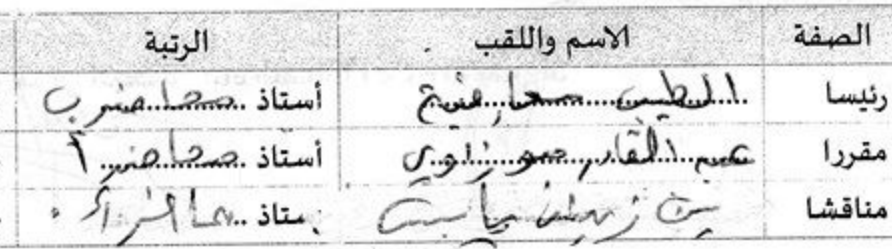
تناسب الأهداف و النتائج..... 05/04

التقدم في العمل و الإجابة عن التساؤلات..... 04/04

النقطة النهائية: 20/18

رأي لجنة المناقشة: صا

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة	الإمضاء
رئيسا	الطبيب	أستاذ	جامعة مستغانم	
مقررا	عبد القادر صوراوي	أستاذ	جامعة مستغانم	
مناقشا	زينب بن يحيى	أستاذ	جامعة مستغانم	

رئيس مصلحة التبرعات