

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير.

دور التدقيق المحاسبي في كشف التهرب الضريبي

تحت إشراف الأستاذ:
بوزيان العجال.

مقدمة من طرف الطالبة :
جوهر فاطمة الزهراء .

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	إبراهيمي عمر	أستاذ مساعد "أ"	جامعة مستغانم
مقررا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر "ب"	جامعة مستغانم
مناقشا	بن شني يوسف	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2016/2017.

شكر وتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: «من لا يشكر الناس لا يشكر الله» حديث صحيح

الحمد لله الذي وفقنا لهذا العمل ولم نكل لنصل إليه لولا فضل الله ومنه وعطائه وكرمه علينا وبجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل

ونخص بالذكر الأستاذ المشرف :

"بوزيان العجال"

الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة الذي كان عوننا لنا في إتمام هذا

البحث وأتوجه بشكري للأساتذة المناقشين الأفاضل،

وإلى كل أقاربي وأصدقائي على دعمهم وحسن صبرهم معي في إتمام هذا العمل

وشكر خاص لموظفي المديرية الجهوية للضرائب بمستغانم والمديريات التابعة لها

بتوجيهاتهم وأرائهم.

وإلى كل من كان لي سندا وعونا ولو بكلمة طيبة وأقول لكم جميعا بارك الله في أنفاسكم وسدد خطاكم وجعلنا

وإياكم من أهل الجنان بجوار سيد الأنام عليه الصلاة والسلام.

فاطمة الزهراء

الإهداء

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما ولا للأرقام أن تحصي فضائلهما

إلى جدتي العزيزة

إلى أمي الحبيبة وأبي العزيز

إلى كل أخوتي وأخواتي

إلى كل الأقارب والأصدقاء والأحباب دون استثناء

إلى جميع أساتذة علوم التسيير و كافة الطاقم الإداري لجامعة مستغانم

إلى كل من قدم يد المساعدة والنصح

• أهدي هذا العمل

.....	شكر وتقدير
.....	اهداء
.....	الفهرس
.....	قائمة الجداول
.....	قائمة الأشكال
.....	قائمة الملاحق
1	المقدمة العامة

الفصل الأول: الغش والتهرب الضريبي

4.....	مقدمة الفصل
5.....	المبحث الأول: الغش والتهرب الضريبي وطرقهما
5.....	● المطلب الأول: تعريف الغش والتهرب الضريبي
6.....	● المطلب الثاني: تصنيفات الغش
8.....	● المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي
9.....	المبحث الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي
9.....	● المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
15	● المطلب الثاني: أثار التهرب الضريبي
16.....	● المطلب الثالث: طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي
18.....	خاتمة الفصل

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية "التدقيق الجبائي"

19.....	مقدمة الفصل
20	المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية
20.....	● المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
21.....	● المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية وأشكالها
24.....	● المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

29	المبحث الثاني: فعالية التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية.
29	•المطلب الأول: الإطار التصوري للتدقيق المحاسبي.
33	•المطلب الثاني: مراحل التدقيق المحاسبي.
40	خاتمة الفصل
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
41	مقدمة الفصل
42	المبحث الأول: الطريقة والأدوات.
42	• المطلب الأول: طريقة الدراسة.
45	• المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة.
45	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
45	•المطلب الأول: عرض النتائج.
60	•المطلب الثاني: تحليل وتفسير النتائج.
65	خاتمة الفصل
66	الخاتمة العامة.
68	المراجع

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجداول
47	حالة مقارنة الميزانيات	1-III
48	كشف المحاسبة	2-III
50	النتائج قيد التخصيص	3-III
52	الكشف البنكي رقم 01	4-III
52	الكشف البنكي رقم 02	5-III
53	الرسوم المسترجعة	6-III
55	التقييم الأولي للوضع الجبائية	7-III
56	تعديل رقم الأعمال المحقق	8-III
56	تعديل الرسم على النشاط المهني TAP	9-III
57	تعديل الرسم على القيمة المضافة TVA	10-III
57	تعديل الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	11-III
57	تعديل الرسم على القيمة المضافة للمشتريات	12-III
58	تعديل الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتببات	13-III
58	التقييم النهائي للوضع الجبائية	14-III
62	نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسم	15-III
62	نتائج الأرباح الخاضعة للضريبة	16-III
63	نتائج الحصيلة الضريبية	17-III

قائمة الأشكال البيانية

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
22	أشكال الرقابة الجبائية	1-II
26	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات	2-II
27	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	3-II
27	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	4-II
28	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	5-II
/	الهيكل التنظيمي العام لمديرية الولائية للضرائب	1-III

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار	الدلالة
DRV	مديرية الأبحاث والتدقيقات Direction de recherches et vérifications
SRV	والتدقيقات الأبحاث مصالح Services de recherches et vérifications
DIW	مصالح الأبحاث والتدقيقات Direction de Wilaya des Impôts
DGE	المديرية الولائية للضرائب Direction des Grandes Entreprise
CDI	مديرية كبريات المؤسسات Centre des Impôts
VP	مركز الضرائب Vérification Comptabilité
VCP	التدقيق المعمق في مجمل الوضعيات الجبائية Vérification Approfondie de situation comptabilité
TVA	الرسم على القيمة المضافة Taxe sur Valeur Ajoutée
TAP	الرسم على النشاط المهني Taxe sur l'Activité Professionnelle
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي Impôts sur Revenu Globale

مقدمة عامة

أ- مقدمة:

تعتبر الضريبة من الوسائل الهامة في مجال السياسة الاقتصادية والاجتماعية، إذ تمثل موردا هاما لخزينة الدولة. إن الضرائب ومع اختلاف الاهداف المتوخاة منها عبر الحقب التاريخية تؤدي في عالم اليوم دورا أساسيا في تقليص الفوارق بين فئات الشعب والعمل على تقاربها، كما أصبحت تستعملها الدولة للمحافظة على الاستقرار الاقتصادي ومعالجة ظاهرتي التضخم والانكماش و تفضيل بعض الأنشطة عن الأخرى عند الضرورة.

ان استخدام الضريبة هدفه تحقيق منافع عامة و ليست خاصة، و عليه وبقوة القاعدة القانونية لا يمكن تأسيس أو تحصيل أي ضريبة أو رسم، إلا إذا نص القانون على ذلك، و بصراحة يوضح وعاءها و نسبها و طريقة فرضها و مواعيد استحقاقها و الغرامات المالية و الجبائية الناجمة عن مخالفتها و ذلك تماشيا مع اقتصاديات السوق و السياسة الاقتصادية لتفادي ظاهرة التهرب الضريبي.

ومنه يعد النظام الجبائي الجزائري نظاما تصريحيًا في الأساس، والذي يصرح من خلاله المكلفون بالضريبة بأنفسهم بأسسهم الضريبية لمصالح الضرائب، في المقابل تتمتع الإدارة الجبائية بالسلطة القانونية لمراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و لإجراء التعديلات المناسبة عند الاقتضاء، في إطار الاحترام الصارم للضمانات المقدمة لهم.

من بين أهم المصادر الداخلية نجد الإيرادات الجبائية التي تشكل إيرادات ثابتة تهدف الدولة من خلالها إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية بحيث تسعى جاهدة إلى البحث عن نظام أو تشريع ضريبي محكم يعمل على توعية وتشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي في التصريحات.

يعتبر التدقيق المحاسبي لأغراض الجبائية أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية من طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية في المجال الضريبي والمحاسبي. حيث أن المشرع منح لهم عدة صلاحيات وبالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة بهدف تحسين وتطهير الملفات الجبائية من كل التجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تعود سلبا على التحصيل الضريبي.

ب- إشكالية:

❖ من خلال ما تقدم تتضح معالم الإشكالية التي نسعى إلى دراستها، وهي:

• كيف يساهم التدقيق المحاسبي في كشف ومحاربة التهرب الضريبي؟

❖ تقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات التالية:

✓ ما مفهوم أشكال كل من الغش والتهرب الضريبي؟

✓ ماهي الطرق و الوسائل الممكن الإعتماد عليها للحد من التهرب الضريبي؟

✓ ما المقصود بالرقابة الجبائية؟ وما أشكالها؟

✓ ما هي أدوات والحسابات المعتمدة في عملية فحص محاسبة المكلف؟ وكيف تساهم في دعم

الرقابة الجبائية؟

✓ ما هي أهم إجراءات ومراحل التدقيق المحاسبي لأغراض الرقابة الجبائية؟

ت- فرضيات البحث:

يمكن تلخيصها فيما يلي:

- 1- الفحص المحاسبي من أهم وسائل الرقابة الجبائية التي تسعى إلى تقليص و مكافحة التهرب و الغش الضريبي.
- 2- وعي المكلف بالضريبة من العوامل المساعدة في تسهيل عملية الرقابة.
- 3- كل ما كانت الرقابة محكمة وفعالة كلما تم التحكم أكثر في التهرب والغش الضريبي.

ث- دوافع اختيار الموضوع:

هنالك العديد من الأسباب لاختيار الموضوع أهمها:

- التخصص في مجال التدقيق ومراقبة التسيير؛
- الميل والرغبة في التمكن في هذا المجال، وإسقاط المفاهيم النظرية على الواقع العملي؛
- تحسيس الإدارة الجبائية بأهمية موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في التقليل من الغش والتهرب الضريبي؛
- أهمية موضوع التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية.

ج- أهمية الدراسة :

التعرف على الدور الغير المباشر للتدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية وذلك بفرض الرقابة والتدقيق لكافة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وما يمكن أن ينتج عنه من اكتشاف بعض الأخطاء والتجاوزات والتضليل في الحسابات مما يتطلب التوضيح وإعادة التصحيح واسترجاع الحقوق.

ح- أهداف الدراسة:

- إلقاء الضوء على عملية الرقابة الجبائية والتعرف على الإطار التنظيمي والقانوني لها.
- التعرف على دور التدقيق المحاسبي بشكل عام والتدقيق لأغراض الجبائية بشكل خاص.

خ- حدود الدراسة:

الحدود المكانية

المتعلقة بمديرية الضرائب لولاية مستغانم بتحديد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية مكتب الجداول.

الحدود الزمانية

الدراسة الميدانية لملف مؤسسة اقتصادية في الفترة الزمانية من 02 / 01 / 2013 إلى غاية 31/12/2016 .

د- منهج البحث والأدوات المستخدمة :

لتحقيق أهداف البحث والإجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين الأول النظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي والثاني يقوم على منهج دراسة الحالة " دراسة حالة عينة من الملف الجبائي خضع لعملية التدقيق المحاسبي لأربعة سنوات متتالية " باستخدام أداتي هما الوثائق والمقابلة.

ذ- مرجعية الدراسة:

تشكل مرجعية الدراسة التي قمنا بها من الدليل المكلف بالضريبة والمذكرات الإدارية ، التعليمات الوزارية الوصية ، القوانين المالية والجبائية ، الملتقيات، الكتب ومذكرات التخرج.

ر- صعوبات الدراسة:

-نقص بعض المراجع المتعلقة بالموضوع؛

-عدم استقرار القوانين والإجراءات الجبائية وتحينها المستمر؛

-صعوبة الحصول على المعلومات والإطلاع على ملفات المكلفين.

ز- هيكل البحث:

سعى للإجابة عن إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها، تناول الموضوع من خلال ثلاث فصول. الفصلين الأولين متعلقين بالإطار النظري، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى جل المفاهيم النظرية المتعلقة بظاهرة التهرب و الغش الضريبي و عرض كذلك الأسباب الرئيسية و الآثار الناجمة عنها ثم الطرق و الوسائل الممكنة لاستفحال تفشي هذه الظاهرة. و الفصل الثاني يتناول الأدبيات النظرية لكل من الرقابة الجبائية والإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية، و فيما بعد نتطرق فيه للدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع بحثنا. أما الفصل الأخير متعلق بدراسة حالة و تم فيه تناول الطريقة والإجراءات المتبعة في دراسة الحالة ثم نتائج دراسة الحالة، وتحليلها .

الفصل الأول

"التهرب و الغش الضريبي"

تمهيد:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر الآثار السلبية على الإدارة الجبائية و بالتالي على الخزينة العمومية، ولذا يجب التصدي لهذه الظاهرة و التخفيف من حدتها و ذلك من خلال عمل الإدارة الجبائية المتمثل في الرقابة المستمرة التي تعد أهم وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي، و تنمية الوعي الضريبي لدى المكلف و كذا تحسين العلاقة بينه و بين الإدارة الجبائية من جهة ثانية، بالإضافة إلى تبسيط إجراءات التحصيل و الربط و ضرورة توفر الكفاءة و الأمانة لدى القدرات الإدارية. لهذا ارتأينا أن نقسم هذا الفصل الى مبحثين أساسيين:

المبحث الأول: الغش و التهرب الضريبي و طرقهما.

المبحث الثاني: أسباب و آثار التهرب الضريبي و أساليب مكافحته.

المبحث الأول : الغش و التهرب الضريبي و طرقهما.

المطلب الأول : تعريف الغش و التهرب الضريبي .

تتطلب أغلب النظم الجبائية قدرا من التضامن و التعاون بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية من خلال الوفاء بالتزاماته و الإدارية اعتمادا على طريقة تقديم التصريحات و صحة الافتراض تبقى متعلقة الى حد بعيد بمدى تقبل و قناعة المكلف الفردية للنظام الجبائي، حيث أن عدم قناعته و تقبله لنصوص الضريبة تدفعه إلى إنتهاج بعض الاساليب¹ والتي قد تكون شرعية بالتهرب من دفع الضريبة دون المساس بالنصوص التشريعية الجبائية و هذا ما يعرف بالتهرب الضريبي أو غير شرعية تتضمن مخالفة هذه الأحكام و التشريعات الجبائية و هو ما يعرف بالغش التهربية.

1- التهرب غير المشروع (الغش الجبائي) :

التعريف الأول:

عرفه عبد المنعم فوزي "أنه يتضمن مخالفة قوانين الضرائب فتندرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء الى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة"².

التعريف الثاني:

عرفه رفعت المحجوب " امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش المتعددة و المختلطة"³.

التعريف الثالث:

د.جامع أحمد"فقد عرفه على أنه محاولة الشخص عن عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا باتباع طرق و أساليب مخالفة للقانون و تحمل طابع الغش نحوها"⁴.

-إنه يمثل في التخلص من الضريبة و إعطاء عرض خاطئ للواقع أو تغيير مظلل .

-إنه ينظم كل حركة مادية و كل التدابير و المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب .

¹ -رفعت المحجوب-المالية العامة، النفقات و الارادات-بيروت دار النهضة العربية،1975ص 318.

² -عبد المنعم فوزي -المالية العامة و السياسات المالية- دار النهضة العربية، بيروت-لبنان، ص223.

³ -رفعت المحجوب، مرجع سابق الذكر ، ص 319.

⁴ -منصور ميلاد يونس.مبادئ المالية العامة.الجامعة المفتوحة،1994.

2- التهرب المشروع (التهرب الضريبي) :

مفهوم التهرب الضريبي :

لقد تعددت التعاريف التهرب الضريبي و من أهمها :

- التجنب الضريبي هو أن يتخلص المكلف من الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم¹ .
- التجنب الضريبي هو أن يتمكن بعض المكلفين من استغلال بعض الثغرات من التشريع الضريبي للتخلص من أداء الضرائب المستحقة عليه² .
- التجنب الضريبي هو أن يتخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم³ .
- إذن يقصد بالتجنب الضريبي تخلص المكلف من أداء الضريبة مستغلا الثغرات الموجودة و عدم ضبط الصياغة للنصوص التشريعية و يأتي هذا التجنب في حدود ما رسمه المشرع .
- من خلال سلسلة الاعفاءات و التخفيضات دون الاخلال طبعاً بالقواعد الجبائية و بذلك هي تلك البراعة التي يستخدمها المكلف للتخلص من الضريبة المفروضة عليه دون مخالفة النصوص التشريعية، فهو بذلك :
التهرب من الضريبة بالاعتماد على القانون .
- الاستعمال الارادي للوضعية غير المنصوص عليها في النصوص التشريعية.

المطلب الثاني : تصنيفات الغش.

1- الغش المشروع و الغش غير المشروع :

1-1- الغش المشروع :

يمكن أن نسميه الغش الذكي يلجأ إليه المكلف باستخدام طرق و أساليب مستمدة من روح القانون الجبائي نفسه، مما يمكنه من التهرب دون تعرضه إلى عقوبات جبائية.

1-2- الغش غير المشروع :

هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمداً لأحكام القانون الضريبي قصداً منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه. و ذلك من خلال المتنوع عن تقديم التصريح بمدخله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود و تسجيلات مزيفة. و بهذا يهدف هذا التهرب الى تخفيف أساس الضريبة، و لتحقيقه يتوفر شرطين هما :

¹ -Conseil des prélèvements obligatoires : la fraude au prélèvements obligatoires et son contrôle.Mars 2007.

² -ناصر مراد ، "التهرب و الغش الضريبي في الجزائر" ، الطبعة الأولى ، دار قرطبة للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2009 ، ص 41 .

³ - منصور ميلاد يونس ، مرجع سابق الذكر ، ص 28 .

_العنصر المعنوي: النية السيئة أو القصد.

_العنصر المادي: يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، و هو عبارة عن اخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملها التشريع الضريبي و من أشكال الاخلال بهذه الواجبات نذكر:

- المبالغة في تقدير الأعباء و تكاليف الاستغلال.
- امتناع عن تقديم تصريحات للإدارة الضريبية.
- الاخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها، أو المداخيل الناتجة عنها.
- عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به(القانون الجبائي، المخطط المحاسبي) وذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة.

_العنصر المعنوي(القصد): يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المتعمدة تكون عن وعي¹.

2/ الغش البسيط والغش المركب :

2-1- الغش البسيط:

يلجأ إليه المكلف طواعية من خلال السهو في التصريح بأحد مكونات المادة الخاضعة للضريبة، أو عدم دقة التصريحات المقدمة حسابيا في بعض الأحيان².

2-2- الغش المركب:

يلجأ إليه المكلف باستخدام طرق تدليسية و ذلك من أجل تجسيد ارادات التهرب، إضافة الى محو كل الآثار الحقيقية كأن يمسك محاسبة مزيفة أو يقدم فواتير مزورة... الخ .

3/ الغش الوطني والغش الدولي:

3-1- الغش الوطني:

هو ذلك الغش الذي يحدث داخل حدود إقليم دولة واحدة، بحيث يكون المكلف في مواجهة السلطات الجبائية لهذه الدولة .

¹ -حميد بوزيد-جباية المؤسسات-الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص 40-41.

² -عيسى براق" دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش و التهرب الضريبي " المدرسة العليا للتجارة، 2001، ص 50.

2-3- الغش الدولي:

هو ذلك الغش الذي يتواجد في محيط أكثر اتساعا بحيث يكون المكلف في مواجهة السلطات الجبائية لعدة بلدان في آن واحد، و قد انتشر هذا الصنف بشكل واسع بسبب التطور الواسع في التبادلات الدولية و الارتفاع الكبير في حركات رؤوس الأموال .

المطلب الثالث : طرق التهرب الضريبي :

لقد تنوعت و تعددت الطرق المتبعة للتهرب فمنهم من يلجأ إلى التخفيض من قيمة الموارد و تضخيم النفقات و هذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات محاسبية و هناك من يلجأ لاستغلال النقص أو الاغفال الواقع في القانون الجبائي لصالحه و هذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات مادية قانونية.

الفرع الأول : التهرب عن طريق عمليات محاسبية:

تتعدد طرق التهرب و التي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات، أو الاستيراد دون تصريح الى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخيم الأعباء القابلة للتضخم. أي أن التهرب عن طريق التحايل المحاسبي يكون بالجوء المكلف الى تقديم تقرير أو إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر و سجلات و حسابات مصطنعة مخالفة للحقيقة كتوزيع الأرباح على شركاء وهميين، اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع بغرض تقليل الإيرادات و زيادة النفقات .

أ- تخفيض الإيرادات:

يعد أكثر استعمالا من خلال تخفيض المكلف لوعاء الضريبة و هذا من خلال اعتماده على البيع دون فواتير مما لا يترك أثر على قيام العملية و هذا ما يسمح بتخفيض أو إخفاء جزء من رقم الأعمال.

ب- تضخيم النفقات:

يسعى المكلف من خلال الرخصة التي منحها إياه المشرع الجزائري إلى تضخيم الأعباء القابلة للخصم من الربح الجبائي، كأن تتصل هذه الأعباء بأعباء فعلية مرفقة بمبررات و وثائق رسمية، أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة المتهربة تكون في درجة امتياز عن ثلث التي تؤدي واجباتها بأمانة و هذا لإمكانياتها التمويلية الهائلة .

الفرع الثاني: التهرب عن طريق عمليات مادية قانونية:

هذا النوع أكثر تنظيما عن النوع لأول إذ يقوم المكلف بممارسة عمليات وهمية بوضع فواتير الشراء دون شراء و بيع بكتابات متكاملة دون جلب الاهتمام أو الشك فيها .

أ- التهرب عن طريق العمليات المادية :

ويكون عند تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، فيكون الإخفاء الكلي للمادة الخاضعة للاقتطاع في حالة عدم الاخطار بمزاولة النشاط التجاري الصناعي، أو الحر في فيكون بإقرار مزاولة نشاط ما، لكن بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة كإخفاء جزء من الممتلكات أو المخزونات.

ب- التهرب عن طريق عمليات قانونية:

و تكون بخلق و ضعية قانونية تظهر مخالفة للوضعية الحقيقية و تعد أرقى تقنية و تتمثل في:

- إعداد فواتير مزيفة لعمليات البيع أو شراء و همية يستطيع من خلالها المتهرب الاستفادة من حق الخصم على الرسوم لمشتريات وهمية.
- أو بتزيين حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساسا إلى وضعية تجعلها معفاة من الضريبة أو جعلها تخضع لاقتطاع أقل و يظهر غالبا في :
 - ✓ تصنيف مبيعات خاضعة إلى مبيعات معفية.
 - ✓ توزيع الشركات للأرباح على المساهمين في شكل رواتب و أجور لتخفيض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب و الأجور.

المبحث الثاني: أسباب و آثار التهرب الضريبي.

المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي.

يعتبر النظام الجبائي الجانب الهام للدولة باعتباره القاعدة العامة لفرض التشريعات من أجل تنظيم أحسن، و لكن يترتب عنه سلبيات تمثل في التعقيد و عدم استقرار نصوصه التشريعية، بالإضافة إلى نقص في الامكانيات المادية و البشرية و التي تعتمد عليها الادارة في تأدية المهام المنوطة بها كل تلك السلبيات و النقائص التي تعرقل الضريبة بالإضافة إلى العوامل النفسية و كل العوامل المحيطة بالفرد من عوامل اقتصادية ، اجتماعية و سياسية التي تعمل على انتشار الظاهرة بصفة غير مباشرة.

1. الأسباب المباشرة:

لعل من أهم الأسباب التهرب مدى ما تنطوي عليه الضرائب من عبء يزيد عن توقعات المكلفين و استعدادهم النفسي لتحمله، بالإضافة لذلك سببان رئيسيان للتهرب و الغش الضريبي يتعلق الأول بالتشريع و الثاني بالإدارة الضريبية¹، و من ثمة يعتبر التشريع الضريبي و الإدارة الجبائية من أهم الأسباب المباشرة التي تجعل التهرب و الغش الضريبي يتفشى بصورة كبيرة.

¹ - علي زغدود.المالية العامة.ديوان المطبوعات الجزائرية.ط.2، الجزائر، 2006.

1- الأسباب التشريعية:

نظرا للأوضاع التي عاشتها مختلف بلدان العالم الثالث بعد الاستقلال خاصة الفراغ القانوني الذي شمل العديد من المجالات، و أمام اضطرار هذه الدول لاعتماد السياسة الضريبية، كأداة لتمويل سياستها التنموية ارتكزت تلك النظم و القوانين الضريبية التي خلفها الاستعمار غير أنها لم تصل إلى تحقيق تنمية اقتصادية و الأهداف المتوخاة، لتعقدها و عدم استقرارها إضافة إلى تميزها بثقل الاقتطاع، زد على ذلك أن هذه الدول اعتمدت في ترقية نظمها الضريبية على اقتباس ما في نظم الدول المتقدمة دون مراعاة الاختلاف البيئي و إمكانية تطبيق الميداني.

1-1- تعقد التشريعات الضريبية¹:

و من أمثلة هذا التعقيد ما تحويه قوانين الضرائب من إعفاءات و تخفيضات و إضافة في سعر الضريبة. كل هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة المالية و تزيد من احتمال التهرب، و لو أن الباعث على هذا التعقيد قد يكون في كثير من الأحيان تحقيق العدالة و إرضاء الممولين.

1-2- عدم استقرار التشريعات:

إن التغيرات الاقتصادية ، السياسية و المالية للبلاد تستدعي تغيير في التشريعات الضريبية و التي تساعد المكلف على التهرب²، فكذاك تعتبر هذه التغيرات ثغرة للمكلف لكي يتخلص من الضريبة مستندا إلى غموضها حيث إن تلك التغيرات الدائمة و المستمرة التي تحدث في مجال التشريع الجبائي تجعل من النظام الجبائي دوما غامضا بسبب الإفراط في تعدد القوانين³، و هذا الشيء يخلق بمرور الزمن مشاكل في تأويل نصوص التشريعات الجبائية، و كذلك في تطبيقها حيث تكون المادة أو القاعدة القانونية أقل وضوحا تترك مجال أكبر لتدخل الإدارة لسد النقص و الثغرات الموجودة في النصوص.

كما تنعكس هذه الصورة على المكلف و يصعب مسايرة هذه التغيرات، نتيجة نقص الاعلام من هنا يستغل هذه الوضعية ، و عن سوء النية يحاول تفادي الضريبة، و الملاحظ أن تلك التعديلات أو التغيرات جاءت لتخدم غاية واحدة، و التي تبقى فعاليتها و عدالتها مرتبطين بمدى الجدية في العمل و تطبيقها .

1-3- ثقل الاقتطاع:

إن كثرة و تعدد الضرائب و ارتفاع سعرها ، يجعل وطأها تشتد على المكلف فيكون ذلك حافزا للتهرب منها، و الثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة و ازداد عبثها، كل ما كان ذلك حافزا للتهرب منها⁴ و هنا لا بد من الإشارة إلى مفهوم ثقل الاقتطاع أو الضغط الضريبي ، بأن تعدد الضرائب و زيادة أسعارها هو وجه من أوجه الضغط على القدرة المالية للمكلف فيمكن تعريف الضغط

¹ - عبد المنعم فوزي، مرجع سابق الذكر ص 224 .

² - زهير عيسى ، تدقيق الحسابات الإجرائية العلمية ، دار البداية للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2015 ص 09 .

³ - Margairaz, la fraude fiscale et ses succédanees, éditin 1977 p 175.

⁴ - عبد المنعم فوزي، مرجع سابق الذكر ص 183 .

الضريبي بالعلاقة الموجودة بين الاقتطاع الجبائي الذي يخضع له المكلف باعتباره شخص طبيعي أو فئة اجتماعية أو جماعة اقليمية، و ذلك الدخل الذي يجوز لكل واحد منها، و عليه فإن الضغط الضريبي يتحدد إما على أساس نسبة الاقتطاع الضريبي إلى الدخل الوطني، أو على أساس نسبته إلى مجموع استقطاعات العامة التي تمثل موارد الدولة المختلفة¹. إن الاقتطاع الذي تفرضه الادارة الجبائية على المكلف له آثار كبيرة على أداء واجباته الجبائية، و كذلك آثار وخيمة على الاقتصاد الوطني ككل، فارتفاعه يدفع أكثر للتهرب، خاصة مع تدني الدخل الوطني و عدم تناسب الأسعار مع القدرات التكليفية للأفراد. و منه فإن تحديد الحد الأمثل للضغط الضريبي الذي لا بد أن يختلف من دولة إلى أخرى و يعتمد على عاملين:

- ✓ المقدره التكليفية التي يقصد بها مدى استطاعة الأفراد على تحمل العبء الضريبي إذا نقص دخلها، فإن زيادة الضغط الضريبي سيؤثر على إنفاقهم و يحد من استهلاكهم أما إذا زاد دخلهم إلى حد يفوق بكثير إنفاقهم فإن زيادة الضغط لا يحقق ضررا.
- ✓ الضغط الضريبي النفسي: و يقصد به ذلك الشعور أو الإحساس لدى الممولين لحرمانهم من الإستفادة من استهلاك معين، مما يؤدي بذلك إلى التخفيض من استهلاك بعض المواد أي التخفيض من إنفاق دخلهم.

2/ الأسباب الإدارية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ للنظام الضريبي لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة كلما سهل التهرب الضريبي، كما أنها تعتبر وسيط بين السلطة التشريعية الجبائية و المكلف بالضريبة. و ذلك بالسهرة على التنفيذ الأمثل و الصارم للنصوص التشريعية و الجبائية على المكلف، و لكن لا بد من النظر إلى إمكانيات التطبيق. فليس من المجدي الزيادة في الحصيلة الضريبية لفرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب إذل كانت تفتقر على وسائل تنفيذها فإن ذلك يزيد من الأمر تعقيدا لتعدد الضرائب التي تقلل من الحوافز و تدفع إلى التهرب و يظهر ذلك جليا في:

2-1- نقص أو محدودية الوسائل المادية و البشرية²:

إن ضعف الامكانيات المادية و البشرية ساهمت بالقسط الوافر في تفشي الظاهرة و استفحالها، و هذا ما تعاني منه الكثير من الدول في العالم الثالث سواء من الجانب المادي التي تفتقر إلى أبسطها أو الجانب البشري المتمثل في النقص الفادح في عدد الموظفين و كفاءتهم.

¹ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص 183.

² - ناصر مراد، مرجع سابق الذكر، ص 159.

1-1-2- محدودية الوسائل المادية:

تعد محدودية الوسائل المادية حاجزا في طريق نجاح الإصلاحات الجبائية فهي لها تأثير كبير عليها ، وذلك دون الوصول الى كل الأوعية الضريبية، و كيفية ربط تحصيلها لا سيما في ذلك جبايتها على أتم وجه، من بين العناصر التي تبين محدودية الوسائل المادية يمكن ذكر:

_نقص في وسائل النقل الذي يعتبر عامل سلبي، يضطر الأعوان المحققون الى استعمال وسائلهم الخاصة لأداء مهامهم المتميزة بالتنقل المستمر و الدائم من أجل التحقيق و البحث عن المادة الخاضعة .

_انعدام الأجهزة حديثة للتسيير، و أدنى التقنيات لمعالجة المعطيات و الاحصائيات التي وصل إليها العالم المتقدم .

2-1-2-محدودية الوسائل البشرية:

يتجسد ضعف الامكانيات البشرية في إدارات البلدان النامية في مظهرين:

أ- الجانب الكمي: من الضروري أن تكون عدد موظفي الإدارة الضريبية مناسبة و ملائمة لعدد المكلفين بالضريبة مناسبة و ملائمة لعدد الملفات المطروحة للمعالجة:

فإن اختلال التوازن بين هذين العاملين(عدد الموظفين و الملفات المطروحة) يؤدي بالضرورة الى نتائج سلبية و أهم أشكال النقص الكمي ما يلي:

_نقص المراقبين المتخصصين الذين تتوفر عليهم الإدارة الجبائية .

_نقص حملات المتابعة و الرقابة، الشيء الذي يشجع المتهربين و يجعلهم في مأمن من حملاتهم لفترات طويلة، و ذلك نتيجة نقص المراقبين الجبائين .

ب- الجانب النوعي: و من أهم الأسباب المؤدية الى نقص النوعي و التكويني ما يلي:

- غياب سياسات تكوينية منظمة و منهجية، و كذا ضعف المدارس المكونة للإطارات الكفوة ، بالإضافة الى انعدام التريصات و الدورات التدريبية المسطرة من قبل الإدارة لتمكين الأعوان من الإلمام بمختلف أنواع الضرائب و الرسوم و كذا عمليات التحقيق و التحصيل التابعة لها.
- نقص محفزات الترقية و كذا نظام الأجور، إذا تعد أجور الموظفي الإدارة العمومية من بين الأجور أكثر تدنيا مقارنة للقطاعات الأخرى، الشيء الذي يدفع بعض الموظفين الى سلوكات سلبية كالرشوة مما يطعن في شرف الوظيفة و قدسيتهما و يعيب أهم عامل و هو الإخلاص و التفاني في العمل .

2-2- تعقد الاجراءات الإدارية والتنظيمية¹:

غالبا ما تغرس إجراءات المعقدة روح الكراهية اتجاه الضريبة، مما يدفع المكلفين إلى اللجوء الغش و التهرب، وهو ما يجب على الإدارة المالية تفاديه بالعمل على تبسيط و التسهيل لتلك الإجراءات و المعاملات .

2-2-1- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي:

لا شك أن الصعوبات التي تلاقها الإدارة المالية في تقدير بعض الأوعية الضريبية هي مما يشجع الممول على التهرب، و قد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة جغرافيا بأقل من القيمة الحقيقية مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على الغش .

2-2-2- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات الإدارية:

يجدر بنا أن نفرق بين العدالة القانونية و العدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي ثم تأتي صعوبات التطبيق فتقضي على هذه العدالة، و لاشك أن الضريبة لا تعتبر عادلة إلا إذا استوفت ركني العدالة أي عدالة تقدير الضريبة و عدالة تطبيقها، و الأخيرة منوطة بكفاية الإدارة المالية و من الثابت أن عدم المساواة في التطبيق يضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة و تكون من دواعي التهرب منها .

2-2-3- عدم التشدد في الجزاءات على المتهربين:

إن التهاون في تطبيق الجزاءات المنصوص عليها قانونا بشأن المتهربين يشجعهم على الاستمرار في ارتكاب الأعمال الاحتيالية للتخلص من أداء الضريبة.

2-2-4- تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة:

فالإجراءات كما سبق الذكر معقدة فهي كثيرا ما تزرع روح الكراهية للضريبة، و هو ما يجب على الإدارة المالية أن تقوم به و ذلك بتسيير إجراءات التحصيل .

II. الأسباب غير المباشرة:

إن خطورة الظاهرة و لما لها من آثار فهي تكون نتيجة الأسباب المباشرة السابقة الذكر، و أسباب غير مباشرة التي تعمل على تفشي هذه الظاهرة و المتمثلة في نفسية المكلف و طابعه المدني من جهة و محيطه الاجتماعي و الاقتصادي بالإضافة إلى المحيط السياسي السائد من جهة أخرى، و كلها لها تأثيرات خاصة على تأدية الضريبة .

1- الأسباب النفسية²:

تلعب العوامل النفسية دورا هاما في الغش الضريبي فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف بها

¹-عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص 255.

² -Magaires op.cit, page 175.

ضعف الباعث على الغش منها والنقص ، وكلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفساني على التهرب قويا وملموسا. ونقصد بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع، ومعرفة القيمة التي يستوجب عليه أن يسددها ، وإذا تحقق ذلك يقل الغش الضريبي ومن بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين مايلي :

- ✓ اعتقاد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل، إذ من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي دون أن يحصل على أي مقابل مادي أو معنوي .
- ✓ اعتقاد البعض من الأفراد بأن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفا مخالفا وأنه لا يشكل خسارة لأحد ما دامت الدولة شخصا معنويا .
- ✓ الاعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة متجسدة في شكل مبالغ تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما.

2- الأسباب الاقتصادية:

لأسباب الاقتصادية دورها في الغش الضريبي ، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة كلما كان الغش الجبائي كبير والعكس صحيح.

2-1- الوضعية الاقتصادية العامة:

ترتفع مدا خيل الأفراد في فترة الإنعاش¹ الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة مما يؤدي إلى تقليل الغش الضريبي ، أما في فترات الركود الاقتصادي تنتشر السوق الموازي ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني.

2-2- الوضعية الاقتصادية للمكلف:

يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات حيث تنخفض المداخيل وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلًا على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها ، هذا في حالة الأزمات ، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.

3- الأسباب الاجتماعية والتاريخية:

إن للغش الضريبي علاقة متينة مع العلاقات التي تربط المواطنين بالدولة ، لذا فالغش أحيانا هو التعبير المباشر عن عجز الدولة بصفة عامة ، والضريبة بصفة خاصة ، وكشكل من أشكال التمرد على ما يحصل من الأفراد باضطهاد الدولة لهم. فمنذ الاحتلال العثماني للجزائر الذي تلاه الاستعمار الفرنسي أي في تلك الحقبة التاريخية ، ما هي إلا سلب لأموال السكان الأصليين ، هذا التطور بقي راسخا في الأذهان ثابتا إلى يومنا هذا ، وهناك عدة عوامل ساعدت على ترسيخه نذكر منها :

- ✓ انعدام عامل الثقة بين المواطنين نتيجة عجز الإدارة من القضاء على بعض الآفات الاجتماعية كالرشوة ، اختلاس الأموال واستغلال النفوذ.... إلخ

- أحمد الصايغ: "تعامل القاضي الإداري مع التهرب الضريبي" دفاتر المجلس الأعلى 8-2005.

المطلب الثاني: أثار التهرب الضريبي .

للتهرب الضريبي اثار سلبية، و ذلك على كل المستويات و في كل الميادين .

1- الأثار الاقتصادية:

لتهرب الضريبي أثارا اقتصادية، أهمها:

1/أثر التهرب على تمويل التنمية:

تعد التنمية الاقتصادية و الاجتماعية احدى الأهداف الرئيسية للحكومات في الدول مهما اختلفت اتجاهاتها السياسية، و يعتبر التهرب الضريبي أحد المعوقات في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف من خلال ما يؤدي إليه من الخسارة التي تلحق الخزينة العمومية لبعض الحقوق التي حددتها التشريعات الضريبية المنظمة لها، لكون الضريبة ذات دور رئيسي في تحقيق التنمية فيعمل التهرب الضريبي على إضعاف فعاليتها في إمكانية استخدامها كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما سيخدم أغراض التنمية و يحقق العدالة و يحسن توزيع الدخل¹.

2/أثر التهرب الضريبي على إدارة المشروعات:

يؤدي التهرب الضريبي وشيوعه في نوع معين من الأنشطة الاقتصادية إلى اجتذاب أفراد و أموالهم إلى حيث تتوفر فرص التخلص من الضريبة و بالتالي تنخفض نفقة الإنتاج في هذا النشاط بمقدار الضريبة، أو تمثل زيادة في الارادات مما يشكل ميزة للاستثمار فيه و قد لا يكون ذلك النشاط مفيدا للمجتمع أو مشجع من طرف الدولة و مع ذلك يتجه الأفراد إليه لما يتميز به من امكانية التهرب و التخلص من الضريبة.

3/أثر التهرب الضريبي على المنافسة بين المشروعات:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إهدار روح المنافسة بين المشروعات بحيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات أكثر مقدرة على التهرب الضريبي في أن يتحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي تتفوق عليها انتاجا أو تنظيما أو فائدة للمجتمع، حيث تنخفض بالنسبة لها نفقة الانتاج بمقدار قيمة ما احتفظت نتيجة تهربها من الضريبة و هو ما يجعل لها ميزة تستطيع أن تسيطر على السوق بمنافسة غيرها من المشروعات التي تعمل بحكم القانون بامتثالها للضريبة .

2- الأثار المالية:

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها و تكس من طرف المكلفين المتمصلين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي و حتما سينخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى إنخفاض قيمة العملة الوطنية، و ذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، و التي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية .

- عيسى زهير، مرجع سابق الذكر، ص150¹

3- الآثار الاجتماعية:

بغيا ب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية كما أن العجز الذي تسجله الإدارة الجبائية في تحصيل مختلف المداخيل و الناتج عن التهرب فإنها تعمل على تغطيته¹، عن طريق رفع مستوى معدلات بعض أصناف الضريبة أو استخدام ضرائب جديدة و هذه الإجراءات المتخذة لا تمس جميع فئات المجتمع مما يجعل عدم المساواة بين الأفراد فيتحملها البعض و يتخلص منها البعض الآخر و يجلى آثار هذه الظاهرة من الناحية الاجتماعية فيما يلي:

1-3- على المكلف: حيث يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء، نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم مما يؤدي إلى انتشار الغش و الخداع الذي يعملان بدورهما إلى تدهور الحس الجبائي و استفحال مظاهر انحطاط المدني فيها بين الطبقات الاجتماعية و غياب الوعي الفردي لدى المكلفين

2-3- الأفراد و طبقات المجتمع: يتمثل في عرقلة و بطء التنمية الناتجة عن نقص الموارد الجبائية نظرا لتفشي الظاهرة مما يؤثر بصفة غير مباشرة على أفراد المجتمع من جهة و زيادة البطالة و التأثير على الوضعية الاجتماعية للفرد من جهة أخرى .

المطلب الثالث: طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي

نظرا للآثار الناجمة عن هذه الظاهرة كما سبق الذكر فإن التشريعات الضريبية مختلفة نحاول مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل أهمها:

1- حجز الضريبة من المنبع:

و تقتضي هذه الطريقة إلزام المدين المكلف بتحمل الضريبة بدفعها إلى الإدارة المالية، وجود شخصان الأول هو المكلف يتحمل الضريبة و الثاني هو الملتزم بدفعها و للإدارة هنا حق الرجوع للأول لاستيفاء دين الضريبة إذ لم يتم الثاني بتنفيذ التزامه بدفعها، و مبعث فعالية هذه الطريقة هي أن الملتزم بدفع الضريبة مدين للمكلف بها ليس من مصلحته مساعدة المكلف على التهرب منها و تعريض نفسه لجزاءات التي يقررها القانون في هذه الحالة، و نميز أن هذه الطريقة ممكنة التطبيق في بعض الضرائب فقط دون الأخرى فهي ممكنة مثلا في الضريبة على الرواتب و الأجور و غير ممكنة في ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و ضريبة المهن غير تجارية .

2- التبليغ بواسطة الغير:

في بعض لدول يجز القانون في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي إلى الإدارة المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد في الرقابة على القرارات و اكتشاف الغش مع منح المبلغ مكافأة معينة².

3- عدم المبالغة في تعدد الضرائب:

يجب أن تفرض الضرائب بسعر و العدد القابل للتطبيق و أن تتلاءم مع الوضع الاقتصادي السائد و إمكانيات المواطنين فليس من المنطق أن نكثر من الضرائب في الوقت الذي لا يستطيع المواطن أو

- علي زغودود، مرجع سابق الذكر، ص 157.¹

- عيد المنعم فوزي، مرجع سابق الذكر، ص 227.²

المكلف تحمل أعبائه ومن هذا تلجأ الكثير من الدول إلى إعادة صياغة القوانين الضريبية بما يتلاءم مع التغيرات الإقتصادية، الاجتماعية، السياسية و المالية¹.

4- توقيع عقوبات و جزاءات على المتهربين:

تنص كافة التشريعات الضريبية على توقيع جزاءات معينة على محاولة التهرب، وهذه الجزاءات قد تكون مالية و تتميز في التزام المتهرب بدفع مبالغ تعادل بضعة أمثال المبالغ التي حاول التهرب من دفعها، و قد تكون جنائية و تتمثل في الحكم بالغرامة أو الحبس أو بهما معا.

5- حق الإطلاع (الرقابة):

أي يجوز لموظفي الضرائب ااطلاع على الوثائق و الملفات التي هي بحوزة المكلف و ذلك ضمن القانون، و الصرامة أثناء قيام و سير عملية الرقابة مما يدعي من المكلف تقديم معلومات صحيحة

¹ - زهير عيسى، مرجع سابق، ص 53.

خلاصة

تعتبر ظاهرة الغش و التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية فحاولنا التقرب من هذه الظاهرة بالغوص في مفهومها، فاتضح لنا أن الفرق بين التهرب و الغش الضريبي يكمن في كون الأول لا يقوم بمخالفة أحكام التشريع الضريبي التي لا يعاقب عليها القانون أي هو أن يتخلص الفرد من دفع الضريبة في مجال جادبية القانون، أما الثاني فهو مخالفة القانون التي تندرج تحت كل طرق الغش و التدليس من أجل إعطاء عرض خاطئ و تفسير مظلل للواقع، أي عبارة عن مخالفات يعاقب عليها القانون .

كما أنها تعد ظاهرة خطيرة تؤدي على إنخفاض حصيللة الإيرادات العامة للدولة من الضرائب، و لهذه الظاهرة أسباب عديدة ترجع للمكلف من جهة كما ترجع إلى النظام الضريبي أو إلى الإدارة الجبائية من جهة أخرى، مما قد ينجم عن هذه الاساليب أثار وخيمة فاتخذت الجزائر عدة أساليب للحد منها و ذلك لاستفحال تفشيها. خاصة بما يتعلق بالتدقيق المحاسبي التي سوف نتطرق إليها في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

"التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية"

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى محافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة التهرب الضريبي، أو التخفيف على الأقل من حدته، وتكتسي أهمية بالغة أكثر نظرا لأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي.

التدقيق 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 مبحثين:

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية؛

المبحث الثاني: فعالية التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة، فهي تقوم بتقييم عمل المؤسسة، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها، ولا تختلف الرقابة المالية عن الرقابة الجبائية كثيرا، فالرقابة المالية في المؤسسة تحافظ على أموالها، أما الرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يخلتها. وبالتالي سنحاول في هذا المبحث البحث عن ماهية الرقابة الجبائية من خلال مفهومها، ومبادئها وأشكالها المختلفة.

1- مفهوم الجبائية:

" الجبائية هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة، التي تضم الضرائب، الرسوم الأدوات والمساهمات الاجتماعية"¹

2- مفهوم الرقابة الجبائية:

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية تجدر بنا الإشارة إلى المفهوم العام للرقابة حيث عرف الإداري فايول "الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها".

كما يمكن تعريفها أيضا على أنها " الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من الأهداف قد تحققت وأن الخطط وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، فالرقابة الحقيقية تلك الرقابة التي تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه إلى الانحرافات قبل وقوعها، ليتم التنفيذ وفقا لمقياس مقرر".

يتضح لنا أن الرقابة أداة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ من أجل العمل على تصحيحها أو تغييرها. كما يمكن أن تكون وسيلة وقائية تهدف إلى معرفة مناطق الخلل والانحرافات قبل وقوعها من أجل تفاديها. ومن أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري أنه يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه، لأجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات ولذلك فإن المصالح الجبائية تباشر عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح لمواد ونصوص قانونية يتم من خلالها تحديد مفهوم الرقابة الجبائية، ومن أهم " على أنها فحص لتصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"².

ويمكن القول أن الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالضرائب، في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة للإستقرار وتنمية الإقتصاد الوطني.

¹ -محمد عباس محززي، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية ديوان، المطبوعات الجامعية، ص 183
² - (عيد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص 223).

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية وأشكالها .

1- أهداف الرقابة الجبائية:

للقابة الجبائية عدة أهداف قانونية، إدارية، اقتصادية واجتماعية و التي يمكن إيجازها فيما يلي:¹

1. الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2. الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات والخدمات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

3. الهدف المالي والاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.

4. الهدف الاجتماعي:

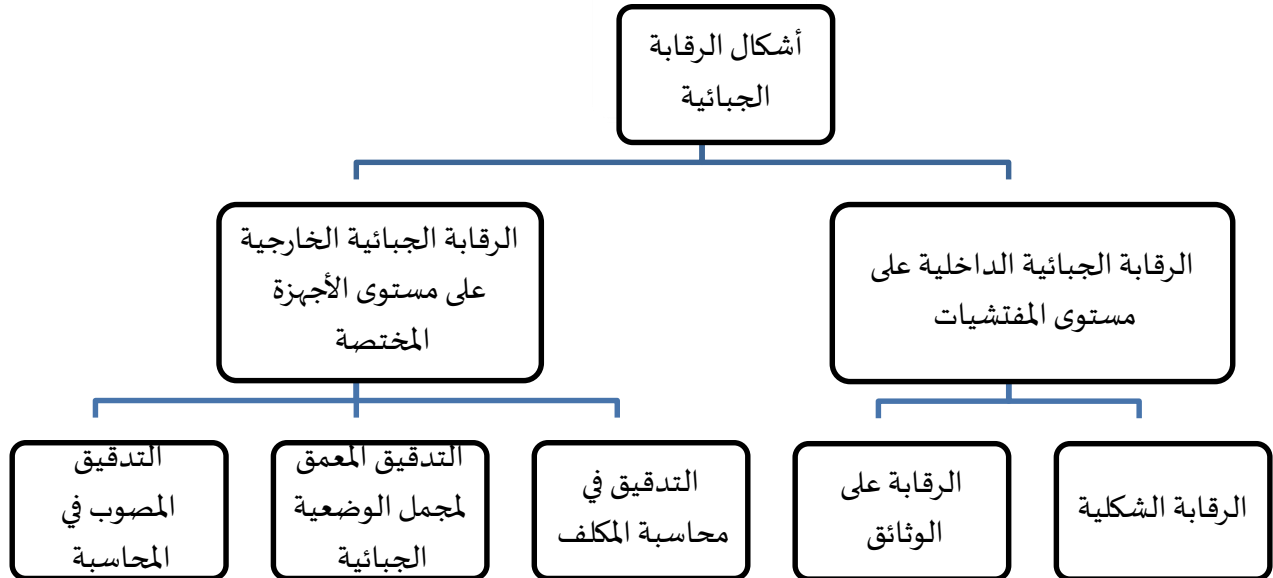
على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب والإهمال أو التقصير في الأداء وتحمل واجباته، وهذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.

2- أشكال الرقابة الجبائية.

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال من بينها الرقابة الجبائية الداخلية والرقابة الجبائية الخارجية، وتهدف أساسا إلى التأكد والمصادقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والشكل التالي يوضح أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري.

¹ - طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1999 - 1995، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2001 / 2002، ص 43.

الشكل رقم: (1-11) أشكال الرقابة الجبائية



المصدر : من إعداد الطالبة .

أولاً- الرقابة الداخلية

هي الرقابة التي تتم على مستوى المفتشيات الضرائب وتكون بشكل دورية مستمر دون التنقل ، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص التصريحات المكلفين بالضرائب، وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي أولي لمختلف الملفات الجبائية الموجودة على المستوى المفتشية. حيث نميز نوعين من الرقابة الجبائية الداخلية هما الرقابة الشكلية والرقابة على ال وثائق.

أ- الرقابة الشكلية

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشيه الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة ، وتعتبر أول عملية رقابية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف وتهدف إلى ما يلي:

- التأكد من هوية وعنوان المكلف.
- التأكد من عدم وجود الأخطاء المادية (أخطاء الجمع ، والترحيل... إلخ) على التصريحات.

ب- الرقابة على الوثائق

هو تحقيق جبائي يستهدف التأكد من مصداقية تصريحات المكلفين ، عن طريق الوثائق الواردة في الملف والمعلومات التي وصلت إلى المصالح الضريبية من مكلفين آخرين أو من المصالح الضريبية أخرى أو المعلومات الإضافية والتعديلات المطلوبة من المكلفين والهدف من الرقابة هو الكشف عن المكلفين المتخلفين عن واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الواردة في التصريحات كما تسمح كذلك لاختبار الملفات التي يمكن أن تخضع لتحقيق المعمق.

ثانيا- الرقابة الخارجية

الرقابة الجبائية الخارجية أو الرقابة في عين المكان هي التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكفون بالضريبة بنشاطاتهم ، ويتم وفق برمجة السنوية الصادرة من المديرية العامة ، ويشمل التدقيق في المحاسبة (التدقيق المحاسبي) ، التدقيق المصوب في المحاسبة و التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

أ- التدقيق في المحاسبة (التدقيق المحاسبي)

التدقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة حيث أن موضوعها المنشود هو الفحص وتقارب المعطيات الفعلية أو المادية التي تم الحصول عليها تبعا لبحوث سواء كانت داخلية أو خارجية عن المؤسسة.

ب- التدقيق المصوب في المحاسبة

التدقيق المصوب في المحاسبة هو إحدى أشكال الرقابة الجبائية الحديثة التي تم استحداثها ضمن القانون المالية 2010 حيث نصت المادة 20 مكرر من القانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء التدقيق المصوب 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 جبائية¹. ويخضع لجملة من الشروط يجب مراعاتها:

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة؛
- يتم التدقيق في نوع واحد أو عدة أنواع من الضرائب؛
- لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل؛
- يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص؛
- لا يمكن تحت طائلة البطلان الإجراء ، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين.

ت- التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة :

هو " مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به ، بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر ، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية والغير المبنية... الخ²) ، وعرفه الاقتصادي " Thierry Lambert مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات الدخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل ، وبمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة³.

¹ -المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 ، الجريدة الرسمية العدد رقم 78 الصادر بتاريخ 12 / 31 / 2009 ص9.

² -ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، 2015 ، ص3.

³ - Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle ,économique, Paris,1984, page 8.

المطلب الثالث: لإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

أولا الإطار القانوني للرقابة الجبائية

من أجل التطبيق الجيد وتسهيل عملية مراقبة التصريحات الجبائية وضع المشرع الجزائري إطار قانوني أوجب من خلاله كل المحققين الجبائين باتباع 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.

أ- حق الإطلاع

يحق لمصالح الرقابة الجبائية حق الإطلاع من خلال طلب معلومات من الإدارة المعينة ومصالح الضمان الإجتماعي والمؤسسات الخاصة والبنوك وذلك من غير المساس بالسرية المهنية لهذه 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 المالية¹. الإدارات 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).

ب- حق الرقابة

يتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بالمعطيات الخارجية، ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة هما:

- التدقيق في المحاسبة ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الإستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة.
- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، قصد التأكد من صحة المداخيل المصرح بها ، وذلك بمقارنتها بالوضعية المالية الحقيقية للمكلف وعلى العموم عادة يستعمل كلا الشكلين للرقابة ، بحيث عند إجراء التدقيق في المحاسبة يقوم المدقق بمعاينة الوضعية الجبائية للمكلف².

ت- حق استدراك الأخطاء

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبة لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب ، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو أخطاء، وهذا عن طريق إعادة النظر عن الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد وفقا للنص التالي: " يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية

1- المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016 ص 24 .

2- ناصر مراد ، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر" ، الطبعة الأولى ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2009 ، ص 41 .

المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب¹ كما حدد المشرع الجبائي الأجل العام الذي يتقدم فيه عمل الإدارة بأربعة سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وكل الإغفال أو خطأ أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إثر التدقيق، أما الأجل الاستثنائية يمكن أن تخص العمليات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة ولكن ذات تأثير على سنوات المالية غير متقدمة، محل الرقابة والتسوية تكون بعنوان السنوات غير المتقدمة فقط.

ث- 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 الضريبة².

ثانيا- 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 الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الكبريات المؤسسات والمراكز الضرائب.

أ- مديرية الأبحاث والتدقيقات (DRV)

أنشأت مديرية الأبحاث والتدقيقات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288 / 98 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 1998 م، وتحتوي على أربع (04) مديريات فرعية على المستوى المركزي وثلاثة مصالح خارجية على المستوى الجهوي³ ومهام وهذه الأخيرة:

- تنفيذ برنامج المراجعات مع مراقبة ومتابعة دورية للأنشطة التي تضبط من المديرية المركزية؛
- تضمن تسيير وتنظيم وسائل تدخل فرق التدقيق الجبائي المختلف عبر كامل التراب الوطني؛
- تنفيذ كل عملية تدقيق يأمر به وزير المالية أو المدير العام أو كل السلطات المختصة بالإتصال مع مختلف الهيئات-، كما تطبق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لاختصاصها.

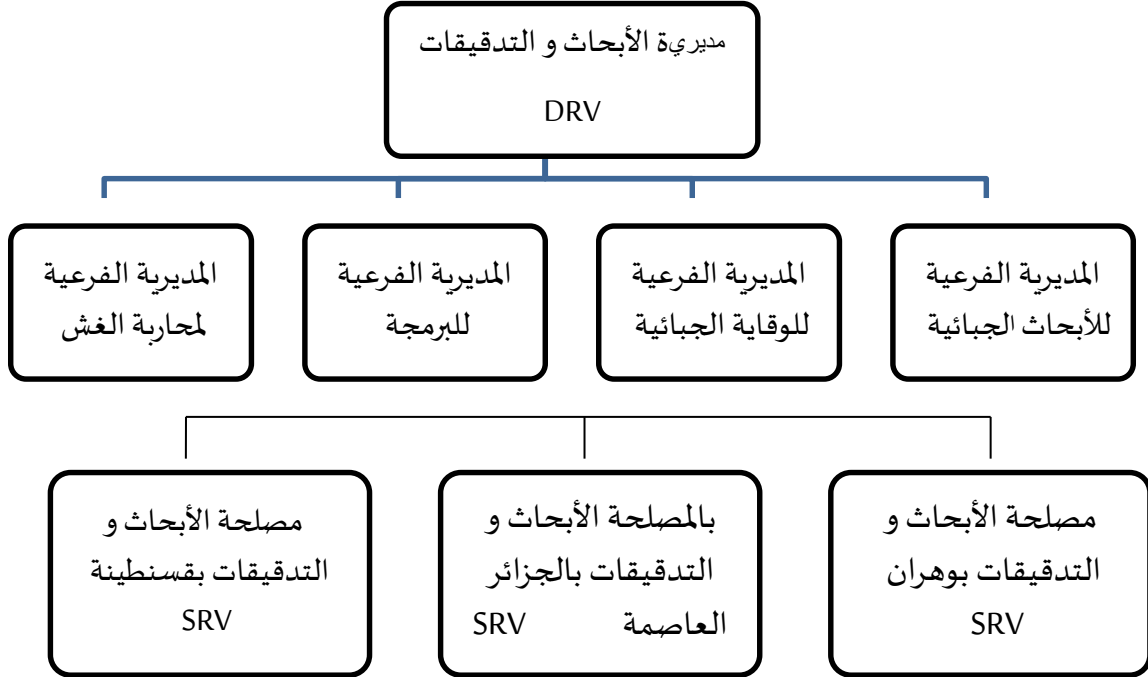
¹ -المادة رقم 105 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب 2016، ص 8.

² -المادة رقم 34 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب 2001.

³ -المادة 43 من قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 / 02 / 2009 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها. الجريدة الرسمية العدد 20 المؤرخ في 29 مارس 2009، ص 11.

والشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات (DRV)

الشكل رقم (2-11) الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات



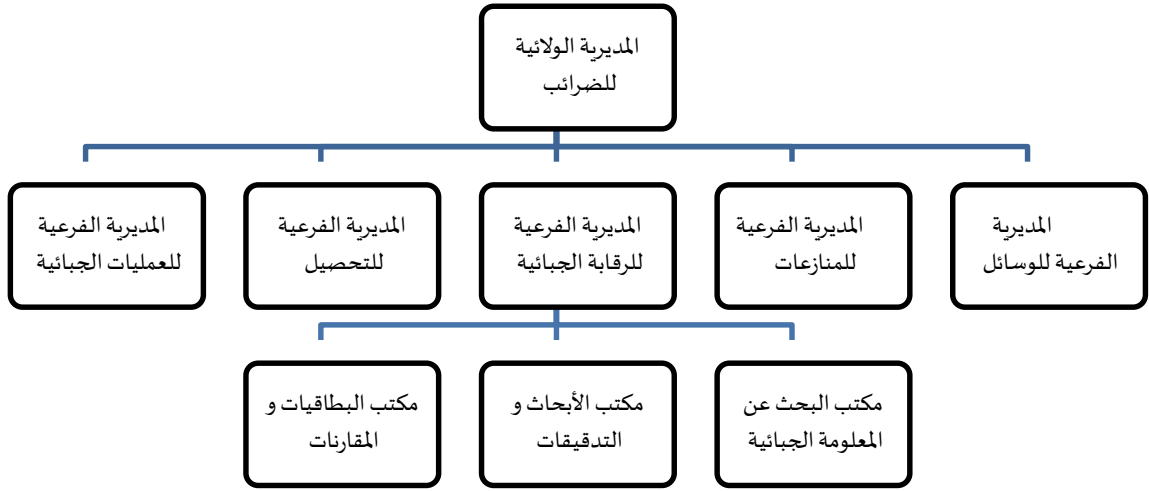
المصدر: الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 59 المؤرخة في 24 / 09 / 2006، الجزائر ص 09

ب- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

إضافة إلى مديرية الأبحاث والتدقيقات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة بهذه المهمة، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التدقيق، وتتضمن مكاتب، وهي مكلفة بما يلي:

- إعداد بطاقة لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي؛
 - تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات؛
 - برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة المستمرة لإنجاز البرنامج في الأجل المحددة.
 - السهر على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية التدقيق ومتابعتها باستمرار؛
 - البحث والتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.
- والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

الشكل رقم (II-3) الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية



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

ت- مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

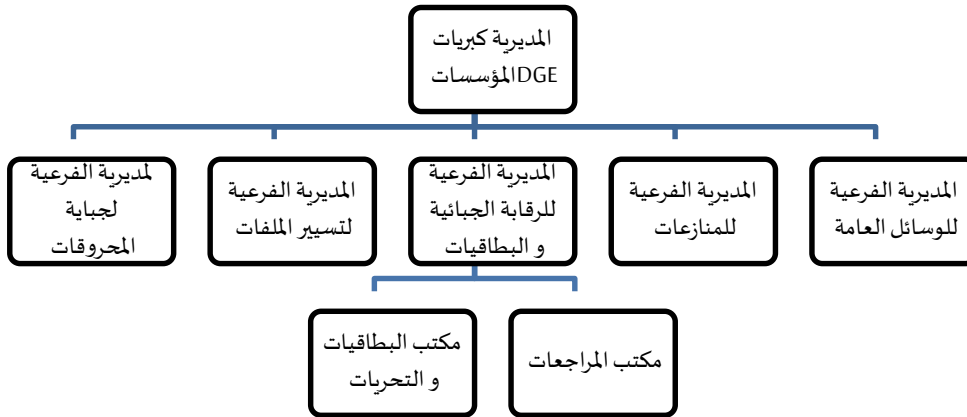
تعتبر من الاجهزة الحديثة وهذا لتقليص الضغط عن الأجهزة الرقابية السابقة، أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02 / 302 المؤرخ في 28 / 09 / 2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 02 / 494 المؤرخ في 26 / 12 / 2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء الى التحصيل وحتى 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 النتائج.

والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية كبريات المؤسسات¹.

¹ -المادة 01 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 / 06 / 2005 ، الجريدة الرسمية العدد 43 الصادر بتاريخ 22 / 06 / 2005 ، ص 2

الشكل رقم(II-4) الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



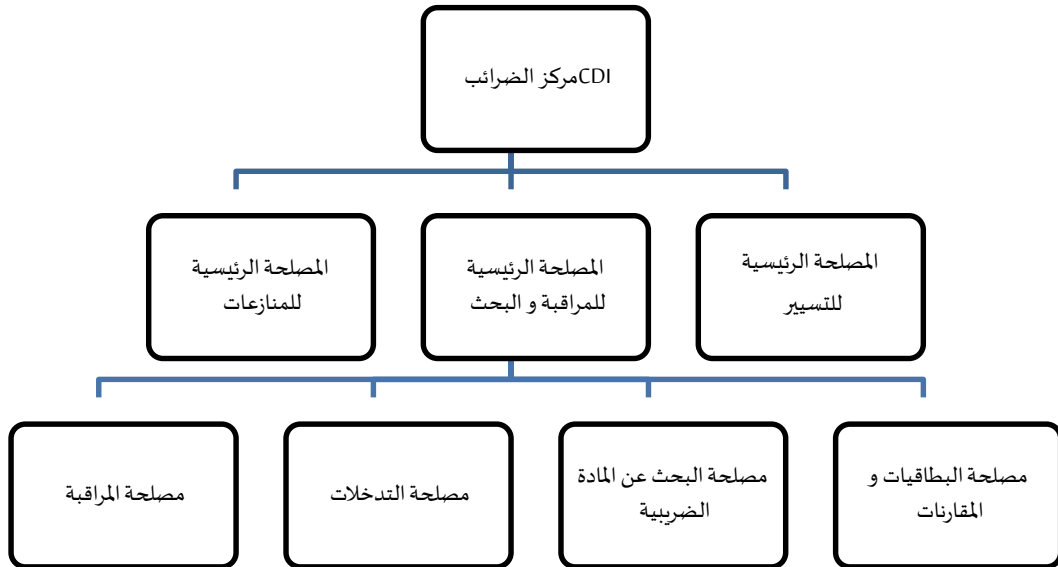
المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 327-06 المؤرخ في 18/09/2006، مرجع سابق

ث-مركز الضرائب CDI

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة 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، ومن مهامه:

- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويون برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
 - مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛
 - إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعانتها والمصادقة عليها؛
 - البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
 - إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.
- والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

الشكل رقم(II-5) مركز الضرائب CDI



المصدر: المرجع السابق، مرجع سابق ص2

المبحث الثاني: فعالية التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: الإطار التصوري للتدقيق المحاسبي.

سننطلق الى مفهوم التدقيق وأنواعه بشكل عام والإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية.

الفرع الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي وأنواعه

أولا التدقيق المحاسبي

يوجد العديد من التعاريف للتدقيق حيث عرف BERNAULT ET GERMOND عملية التدقيق

على أنها: اختبار فني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل ، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل

الظروف ، وعلى مدى احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة¹.

التدقيق المحاسبي:

هو عبارة عن فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو المنظمة فحصا نظاميا ومطابقا للمواصفات والمعايير العالمية المعترف بها، والخروج من هذا الفحص برأي منطقي

¹ -L-LOINNEL .G ET GERARD.V, Audit et control interne, aspects financiers – opération et stratégiques , op-cit,P21.

ومحايد يدل دلالة واضحة على مدى تطابق القوائم المالية للمنشأة أو المؤسسة لما هو موجود على أرض الواقع¹. من هنا يتضح أن عملية التدقيق المحاسبي تعني بالضرورة:

أ- الفحص

ويقصد بالفحص التأكد من صحة وسلامة تسجيل العمليات التي تمت بالمؤسسة أو المشروع ، وذلك من خلال القيام بفحص عينات من عمليات التسجيل التي تمت.

ب- التحقيق

ويقصد بالتحقيق مدى إمكانية الحكم على مدى ملاءمة القوائم المالية للمؤسسة في نهاية الفترة الزمنية المعينة، لتكون هذه القوائم معبرة عن الأعمال التي تمت في المؤسسة خلال تلك الفترة الزمنية التي تم فحصها.

ت- التقرير

يقصد بالتقرير هنا ، أنه وبناء على الفحص الذي تم لمدى صحة تسجيل البيانات في الدفاتر المحاسبية ، ومن تم التحقيق الذي تم للقوائم المالية عن الفترة الزمنية المحددة ، بعد كل هذا يتم تثبيت ذلك من خلال رأي فني محترف يقدم بطريقة كي يلخص نتيجة الفحص والتحقيق².

ثانيا- أهداف التدقيق المحاسبي

وتتمثل أهم أهداف التدقيق فيما يلي:

- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- التأكد أن المؤسسة تقوم بمسك الدفاتر المحاسبية وفق ما نص عليه المشرع؛
- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية الواردة في الدفاتر والسجلات المحاسبية التي بحوزة المؤسسة؛
- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر المحاسبية من أخطاء محاسبية أو تزوير أو غش في البيانات؛
- تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المسطرة.

ثالثا- أنواع التدقيق المحاسبي

يمكن تقسيم أنواع التدقيق المحاسبي إلى ما يلي:

أ- من حيث الاستقلالية والحياد

يركز على نوعين أساسيين هما³

❖ التدقيق الداخلي :

لقد تم الاعتماد على التدقيق الداخلي من أجل احتياجات الإدارة إلى وجود رقابة داخلية تضمن التحقيق من عمليات المؤسسة وهي خلية التدقيق الداخلي ويتضمن هذا النوع فحص منظم لأنشطة

¹ -زهير عيسى ، تدقيق الحسابات الإجراءات العلمية ، دار البداية للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2015، ص 09.

² -زهير عيسى ، مرجع سبق ذكره ، ص 09.

³ -غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، 2006 ص 26.

المؤسسة وتقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق¹، ويشمل أيضا على المدقق الداخلي بصفته شخص موظف في المؤسسة بالتدقيق والرقابة وإعطاء الاستشارة الضرورية لمختلف المستويات الإدارية :

❖ التدقيق الخارجي :

تقوم به جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من كاتب المحاسبة والتدقيق بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام حيث أن الوظيفة الأساسية للمدقق الخارجي هو إجراء فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا دقيقا ومحايدا للتحقيق من أنها تمت فعلا والخروج بتقرير يتضمن رأيه الفني والمحايد في نظام الرقابة الداخلية وسلامة القوائم المالية².

ب- من حيث الإلزام

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين هما³

❖ التدقيق الإلزامي:

يحتم القانون القيام به، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية لها ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالفات تحت طائلة من العقوبات المقررة ؛

❖ التدقيق الاختياري:

هو التدقيق الغير ملزم بقانون معين أو بلائحة معينة وإنما لأغراض معينة متعلقة بالمؤسسة.

ت- من حيث مدى فحص حجم الاختبارات

ينقسم التدقيق وفق حجم الإختبارات إلى نوعين هما⁴

❖ 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 :

¹ -Daoudyousefsobh, Internal Audit Manual,According To International Stondards,Le union des Bonquearabes,loubnan,2007,p79.

² -خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار النشر ، عمان ، الأردن ، 2001 ، ص09 .

³ Daoudeyousefmatin, Internal Audit Manual, Qccording to International standars, Lunion des banquesarabes, Loubnane, 2007, P :

79.

⁴ -كمال الدين الهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية للنشر ، مصر ، 2001 ، ص1

❖ التدقيق الاختباري:

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

ث- من حيث نطاق عملية التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث النطاق إلى قسمين أساسيين هما¹:

❖ التدقيق الكامل:

هو التدقيق الذي لا يضع في الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله؛

❖ التدقيق الجزئي:

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق الذي حدد له فقط دون غيره.

ج- من حيث توقيت عملية التدقيق

وفق هذا التقسيم ينقسم إلى قسمين هما:

❖ التدقيق المستمر: تتم من خلال عمليات الفحص وإجراءات اختبارات السنة المالية ككل وفق برنامج زمني محدد مسبقا وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقيق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية ؛

❖ التدقيق النهائي: يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

الفرع الثاني معايير التدقيق المحاسبي

تعتبر هذه المعايير مستويات مهنية لضمان التزام المدقق الحسابات ووفائه بمسؤولية في قبول التكاليف وتخطيط وتنفيذ أعمال المدقق وإعداد التقرير بكفاءة وتنقسم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات

أولا المعايير العامة

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض بالمعايير الشخصية ، وتشمل ثلاثة معايير وهي:

- الكفاءة: أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم وهذا بتوفير التأهيل العملي مع عامل التطور والتحديث في تدقيق الحسابات؛

¹ -خالد راغب الخطيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 2 . 22

- الإستقلالية: تمثل أساس مهمة التدقيق أي القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية وهذا ما نصت عليه المادة 3 من قانون رقم 08 - 91 ، والمادة 67 من قانون 01 / 10¹ :
- العناية المهنية اللازمة بحيث ترتبط بالمدقق عدة مسؤوليات ليكن مدركا لكل حقوق وواجباته المهنية. **ثانيا معيار العمل الميداني:**
وتشمل هذه المجموعة ثلاثة معايير وهي:
- وضع مخطط وافي وشامل ويشرف على مساعديه بطريقة الملائمة لتنفيذ البرنامج المسطر؛
- القيام بدراسة محكمة لإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به ليكون أساس للاعتماد عليه في مهمة التدقيق وليجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن يقتصر عليها كما أشارت المادة 25 من القانون 0128² - 10 ؛
- الحصول على أدلة وقرائن الإثبات والمقنعة عن طريق الملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات التي من شأنها أن تكون أساس معقولا لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية المدقق فيها.

ثالثا- معايير إعداد التقارير

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة ، وهذا ما نصت عليه المادة 23 من قانون³ ؛ 01 29 - 10
- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة ، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك ، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال ، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المدقق مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

المطلب الثاني: مراحل التدقيق المحاسبي

يعد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من مدى مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، كما أن هذه العملية تهتم بمختلف الضرائب ورسوم وبكل الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف أو النشاط الممارس وهذا من أجل تطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين سواء بقصد أو دون قصد.

¹ -الجريدة الرسمية ، القانون 08 - 91 ، العدد 20 المؤرخ في 01 / 05 / 1991 ص. 651

² -الجريدة الرسمية ، القانون 01 - 10 ، العدد 42 المؤرخ في 19 / 07 / 2010 ص 07.

³ -المرجع نفسه، ص 08.

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. سنتطرق في هذا المحور إلى المراحل الميدانية التي يقوم بها العون المدقق أثناء القيام بالمهام المكلف به.

أولا- مراحل التدقيق المحاسبي

تتم عملية التدقيق وفق ثلاثة مراحل مبينة كما يلي¹:

يتم اختيار المكلفين الخاضعين لعمليات التدقيق إلى مجموعة معايير ، هذه المعايير محددة من قبل الإدارة المركزية ، حيث يتم إعداد البرامج السنوي من طرف المصالح المركزية والمتابعة يتم من قبل المديريات الجهوية للضرائب.

أ- 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 وتوجهات المصالح المركزية ، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة وبعد فحص وتحليل مختلف الاقتراحات والاختيار المكلفين المعنيين بالعملية ، يتم إدراجهم ضمن القائمة الإسمية لل برنامج 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.

ب- 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 المحتركة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.

ت- سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف -:

¹ -Guide du vérificateur de comptabilité, ministère des finances, Direction Générale Des Impôts, Direction Des Recherches Et Vérification, Edition Alger Print,2001,P29.

يسحب المدقق هذه الملفات الجبائية من المفتشيات وهي مصلحة مختصة بتسيير ملفات المكلفين ، يقوم العون المدقق بفحص الملف المكلف قبل إجراء التدقيق المحاسبي ، سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح باسم شخص معنوي (باسم الشركة) أو مفتوح باسم شخص طبيعي (ملف شخصي) بالنسبة لصاحب الشركة أو الشركاء.

كما يقوم العون المدقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية لهذه الأخيرة من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات ، سواء كونها تصريحات مودعة قانونا وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد أو مؤجلة بعد الأجل قانونا وبطريقة غير منتظمة ، أو حتى لم تودع أصلا

ث- المعاينة المادية للمؤسسة

يمنح القانون للعون المدقق حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل التدقيق المحاسبي¹ من أجل فحص الوثائق التقنية بنشاط المؤسسة كالمعاينة المادية لوسائل الإنتاج والمخزون ، والوسائل البشرية ، وكذا كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة ، فضلا عن معاينة وجود الوثائق المحاسبية ، وجر قيم الصندوق.

ج- استمارات التدقيق المحاسبي المتعلقة بالنشاط المهني

ومن أجل السير الحسن لعملية التدقيق المحاسبي يقوم المدقق بملأ الوثائق التقنية التالية²:

1- إعداد كشف المحاسبة³ (O.N17)

يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق والهدف منه متابعة التغيرات لكل من رقم الأعمال ، الأعباء والربح الصافي.

2- إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات (O N 16)

تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول الخصوم) الخاص بالسنوات الأربعة محل التدقيق ، ويحتوي على (05) أعمدة حيث العمود الأول يعبر عن السنة المرجعية للمقارنة وغير معنية بالتدقيق والمتبقية السنوات المعنية بالتدقيق والهدف منه دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة ، خاصة فيما يتعلق بالإهتلاكات ، المؤونات و حركة القروض.

ثانيا- المرحلة الميدانية لعملية التدقيق

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

- إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة؛
- التدخل بعين المكان؛

¹ -Guide du vérificateur de comptabilité, ministère des finances, Direction Générale Des Impôts, Direction Des Recherches Et Vérification, Edition Alger Print,2001,P29 P31.

²-المادة 4 - 20 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، ص 13.

³- (Guide du vérificateur de comptabilité, ministère des finances, Direction Générale Des Impôts, Direction Des Recherches Et Vérification, Edition Alger Print,2001,P31.

• التدقيق في الوثائق المحاسبية.

أ- إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة

لا يمكن إجراء أي تدقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم الإشعار مفصل يضم تاريخ عملية التدقيق في المحاسبة مع مختلف الضرائب والرسوم والسنوات المتعلقة بالتدقيق ويرفق الإشعار بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتدقيق ويمنح له أجل أدنى للتحضير (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار ، مع إمكانية الاستعانة بمستشار أو وكيل¹.
وفي بعض الأحيان يمنح القانون في إطار التدقيق في محاسبة المكلف حق ممارسة التدخلات المفاجئة من أجل ممارسة معاینات مادية ، والهدف منها السماح للإدارة الجبائية بإجراء بعض المعاینات المادية تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في²:

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل المنقولة ، وغير المنقولة ، وكذا الوسائل البشرية) ؛
- معاينة مادية لعناصر المخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل) ؛
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية ولكن ليس من حق العون المدقق فحص مضمونها.
- جرد قيم الصندوق مع كشف أسعار البيع المطبق من قبل المؤسسة.

الهدف من الجرد والمعاينة هو جمع أكبر عدد ممكن من المعلومات حول طبيعة نشاط الفعلي للمؤسسة ومقارنتها بما هو مصرح به. وذلك بتحرير محضر معاينة يسجل فيه جميع البيانات و الملاحظات التي أسفرت عن عملية الجرد المادي ، ويوقع المكلف عن المحضر المعاينة وفي حالة الرفض يبين ذلك في محضر بعبارت رفض التوقيع

ب- التدخل بعين المكان

بعد انقضاء المدة القانونية (عشرة أيام) يحضر المدقق محضر بداية الأشغال (39)، ينتقل المدقق لعين المكان لمباشرة أعماله الميدانية والمتمثل في محادثات مع مسيري المؤسسة أو المكلف حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، الجانب التسيري ، الوضعية المالية والمادية ، مكانتها في السوق ، زيارة المصانع والمحلات التي تسمح للمدقق بجمع المعطيات التي تستعمل في التدقيق ، وعلى العون المدقق أن يضع مجموعة من النقاط لمعرفة:

- الإطار القانوني للمؤسسة ؛
- كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج)؛
- الاستثمارات الحالية والوسائل الإنتاج ؛
- المحلات المسجلة في أصول الميزانية ؛
- الربط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة ، والهيئات الأخرى؛
- المحاسبة المستعملة والإجراءات.

ت- التدقيق في الوثائق المحاسبية

¹ -المادة 20 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ص1

² - Claude Laurent, contrôle fiscale la vérification de comptabilité ,Paris ,1995,p :23.

يتم عملية التدقيق في الوثائق المحاسبية عبر مرحلتين:

- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل؛
 - التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون.
- 1- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

يقوم هذا التدقيق على التأكد من مدى وجود واحترام التقيد بالعناصر التالية:

❖ مسك السجلات التجارية

يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد ، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها من قبل الهيئات المختصة ، ويجب أن تكون ممسوكة، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ غلق آخر دورة.

❖ دقة ووفرة الوثائق المحاسبية

يجب على المكلف توفير الوثائق والمستندات التي تثبت قيامه بمختلف العمليات، خاصة فواتير الشراء، والمصاريف التي قام بها حيث يسعى المدقق للتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع.

2- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون

يهدف هذا التدقيق إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، أي المشتريات، المخزونات، وأشغال قيد التنفيذ والمبيعات من ناحية وتدقيق حسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير من ناحية أخرى. وفيما يلي نتعرض لبعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاء وثرغات المتعلقة بالعناصر السابقة ، وما تحتويه بعض الكشوفات المالية¹:

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة.
- تسجيل مشتريات وهمية (بوجود فاتورة ، أو عدم وجود فاتورة).
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية.
- إخفاء جزء من المبيعات بعدم تحديد فواتير البيع لبعض المبيعات.
- عدم تسجيل المبيعات الفضلات والمهملات.
- عدم تسجيل مقتنيات المكلف من المؤسسة لحاجته الخاصة.
- فحص اهتلاكات التثبيات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية.
- فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة ، والتأكد من موضوعتها بمقارنتها مع الواقع.
- فحص جميع الإيرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسياناً أو عمداً

¹ -العثماني مصطفى ، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص مالية ومحاسبة ، جامعة الدكتور يحي فارس ، المدية ، اكتوبر 2008، ص175.

- طرق تحديد أسعار التكلفة وأسعار البيع.
 - التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها.
 - ثالثا- المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي
- الهدف الأساسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلّف بغرض التأكد من صحة الوعاء لمختلف الضرائب والرسوم المستحقة المصرح بها، في هذه المرحلة يقوم المدقق بتقييم محاسبة المكلّف بأن يتم قبولها شكلا ومضمونا أو يتم رفضها حسب القواعد القانونية المعمول بها.
- ❖ تقييم محاسبة المكلّف بالضريبة
 - ❖ قبول المحاسبة
 - هناك معايير لقبول محاسبة المكلّف تتمثل في:
 - المحاسبة تكون منتظمة من حيث الشكل أي تكون ملتزمة بتطبيق القواعد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - المحاسبة مقنعة (متبنة) تكون مدعمة بكل الوثائق الإثباتية الكافية.
 - المحاسبة صادقة تكون خالية من الإغفالات والتجاوزات.
 - قبول محاسبة المكلّف تصنف حسب المستويات التالية:
- ✓ قبول صريح:
- تكون فيها المحاسبة منتظمة، صادقة ومثبتة بدون إجراء أية تقويمات.
- ✓ قبول نسبي:
- يتضمن تسجيل بعض الانحرافات من قبل المكلّف، في هذه الحالة يقوم العون المدقق بالإجراء التقويم والمقصود به أن يكون هناك الاتصال بينه وبين المكلّف حول الانحرافات المسجلة، تم يقوم بتأسيس رقم لأعمال الخاضع ويجب ابلاغ المكلّف بهذا التقييم.
- ❖ رفض المحاسبة-
- ويكون الرفض في الحالات التالية:
- مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون التجاري، والشروط النظام المحاسبي المالي، ولا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.
 - تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في العمليات المحاسبية.
- أ- تبليغ النتائج التدقيق المحاسبي
- هذه المرحلة خلاصة عمل العون المدقق، يقوم بإبلاغ مكلّف 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 رسمي¹ للمكلّف شخصيا حتى وإن لم يكن هناك تقويم.

¹ -Note N° 134 /MF/DGI/DRV/2000 DU 15/02/2000.

1- التبليغ الأولي

يكون هذا الإشعار مفصل جيدا وبأسلوب واضح يسمح للمكلف فهمه وتسجيل ملاحظاته ، ويتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصيا مع وصل الاستلام ويتضمن هذا التبليغ على الطرق المستعملة في التقييم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية ، يقوم العون المدقق من خلاله توضيح كل التعديلات والتقويمات المنجزة خلال فترة التدقيق حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) ي وما كآجال قانونية لرد على التبليغ الأولي على شكل مراسلة مرفقة بوثائق وبيانات تبرر عدم رضاه بإعادة التقدير لهذه الوضعية ، وعلى العون المدقق الالتزام بالرد على التوضيحات والملاحظات المقدمة من طرف المكلف.

2- التبليغ النهائي :

عند إرسال التبليغ الأولي للمكلف ينتظر العون المدقق انتهاء الأجال القانونية للرد الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية ، وفي هذه الحالة يواجه العون المدقق حالتين:

- 1- 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.
 - 2- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية المحددة (أربعين يوما)، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها ،والعون المدقق غير مسؤول عن إعلام المكلف ،لأنه يعتبره قبولا ضمنيا¹. وبعد قراءة ودراسة الرد والإطلاع على الملاحظات والاعتراضات مع فحص البيانات والوثائق المرفقة يقرر العون المدقق قبولها أو رفضها، وفي حالة القبول يجب تصحيح النقاط الواقع فيها الجدل والتي يراها واجبة التعديل بهدف إجراء تقييم ثاني ونهائي يتم إعلامه للمكلف عن طريق التبليغ النهائي والذي يجب أن يكون مفصل وواضح بشكل جيد، وعلى المكلف بالضريبة قبول التقييم النهائي المعدل والأسس الجديدة للضريبة لكونها غير قابلة للتعديل مرة أخرى، ليقوم بعد ذلك بإعداد وتسجيل الجداول الإضافية التي تمثل نهاية إجراءات التدقيق المحاسبي وتحديد الحقوق والعقوبات المستدركة.
- وفي الأخير يتم الإقفال الملف التدقيق وتحرير محضر نهاية الأشغال،بالإضافة إعداد التقرير النهائي حول حصيلة التدقيق في محاسبة المكلف ،ويرسل هذا التقرير إلى كل من المديرية الجهوية للضرائب والملف الضريبي للمكلف لدى إدارة الضرائب التابع لها لحفظ والأرشفة.

¹ -مادة 08 / 07 - 20 من قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، 2016 ص 1 .

خلاصة:

يعتبر التدقيق المحاسبي المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية، لكونه الوسيلة المعتمدة في التحقيق من صحة وسلامة القوائم المالية، يعد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد الوسائل الرقابة الجبائية التي تتخذها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، كما أن هذه الوسيلة تستخدم لتطهير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الإغفال والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو دون قصد من طرف المكلفين بالضريبة، وعلى العون المدقق الالتزام بكل مراحل و الإجراءات لأنها تمثل ضمانات ممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية

. وعلى هذا الأساس فإن التدقيق المحاسبي يلعب دور مهم في الرقابة الجبائية من خلال الفحص محاسبة المكلف من حيث المضمون بالارتكاز على الحساب الأساسي المتمثل في رقم الأعمال بمختلف أشكاله لكل الأنشطة الممارسة.

الفصل الثالث

" الدراسة الميدانية "

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصل السابق إلى المفاهيم المتعلقة بالرقابة الجبائية و التدقيق المحاسبي، وبالإضافة إلى مجموعة من الإجراءات المتبعة من طرف الإدارة الجبائية لإجراء عملية التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية، وكذا الدراسات السابقة التي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالموضوع البحث، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة تطبيقية لعينة من الملفات الجبائية خضعت لعملية التدقيق المحاسبي من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وبتحديد مكتب الأبحاث والتدقيقات، لوجود بعض المؤشرات توجي بعدم احترام المكلف بالضريبة للقواعد والقوانين المحاسبية المعمول به للأغراض الجبائية. لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول : الطريقة والأدوات:

المبحث الثاني : النتائج و المناقشة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى طريقة وأدوات جمع البيانات التي ستفيدنا في حل إشكالية موضوعنا.

المطلب الأول: طريقة الدراسة

يتضمن هذا المطلب على فرعين:

الفرع الأول: تقديم مجتمع وعينة الدراسة؛

الفرع الثاني: تحديد منهجية الدراسة؛

الفرع الأول: تقديم مجتمع وعينة الدراسة

أولا- تقديم مجتمع الدراسة

تتمثل مجتمع الدراسة في المديرية الولائية للضرائب بمستغانم.

أ- تعريف المديرية

طبقا للمادة 03 من القرار المؤرخ في 07 جمادى الأولى 1428 هـ الموافق ل 24 ماي 2007م المحدد للاختصاص

الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب، تعتبر المديرية الولائية للضرائب بمستغانم من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، تكتسب شخصية معنوية و ذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، و هو تحديد الوعاء الضريبي و حساب الضريبة و تحصيلها و الرقابة على التصريحات وفق التشريع الجبائي الساري المفعول، تابعة لوزارة المالية المالية تحت وصاية المديرية الجهوية للضرائب لولاية الشلف، و المديرية العامة للضرائب بالجزائر العاصمة.

و كل من مديرتي الضرائب بالشلف و مستغانم تقع تحت الاختصاص الإقليمي للمديرية الجهوية للبحث و المراجعات بوهران .

وتقوم مديرية الضرائب بمستغانم بتسيير كل المصالح الضريبية المتواجدة بالولاية: المديرية الفرعية و مكاتبها، القبضات، المفتشيات، مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب.

و مقرها الرئيسي في حي زغلول بوسط مدينة مستغانم و بها حوالي 460 موظف دائم، 170 عامل مؤقت، يقومون بخدمات الحراسة و النظافة و السياقة.....الخ.

ويتم تحديد و تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها تطبيقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم:

06/327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 هـ الموافق ل 18/09/2006 م، و القرار المؤرخ في 21/02/2009.

و تقوم المديرية الولائية للضرائب بالوظائف التالية:

- السهر على احترام التنظيم التشريعي الجبائي، متابعة و مراقبة نشاط المصالح و تحقيق الأهداف المحددة لها؛
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة؛
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم ؛
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة و متابعة التنفيذ و تقويم نتائجها؛
- إعداد الجداول و سندات الإيرادات، و تحصيل الضرائب.

ب- مهام هياكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس مديريات فرعية و تضم مكاتب .

1- المديرية الفرعية للوسائل وتضم (4) مكاتب:

❖ مكتب الموظفين والتكوين:

يعمل على التسيير المستخدمين ومتابعة مساهمهم المهني بالإضافة تحسين لمستواهم عن طريق التكوين المستمر.

❖ مكتب عمليات الميزانية :

دفع رواتب وأجور المستخدمين وكذا تسديد نفقات الإدارة.

❖ مكتب متابعة المطبوعات :

من مهامه ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقباضات.

2- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

❖ مكتب الجداول : من مهامه المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتهما؛

❖ مكتب الإحصائيات : من مهامه جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها للمديرية الجهوية والمركزية.

❖ مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة: ومن مهامه توزيع العمليات والمناشير والمذكرات الواردة

من المديرية الجهوية للضرائب عن طريق المديرية المركزية بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائي مع متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج وعمليات الرقابة الدورية.

❖ مكتب التسجيل والطابع: من مهامه تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع وتقديم الاقتراحات التي

من شأنها تحسين مهام المفتشيات.

3- المديرية الفرعية للتحصيل : تضم ثلاثة مكاتب وهي:

❖ مكتب مراقبة التحصيل : ومن مهامه مراقبة وضعية تحصيل كل الموارد الجبائية التي تتكفل

بتحصيلها قباضات الضرائب؛

❖ مكتب مراقبة التسيير المالي : من مهامه تلقي النتائج والإحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب

لتجميعها وإرسالها للإدارة المركزية بالإضافة إلى مراقبة المحاضر والجرد المالي التي يعدها قابضي

الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات.

❖ مكتب التصفية: ومن مهامه مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات

المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية.

4- المديرية الفرعية للمنازعات

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة ، لأن القوانين الجبائية كلها تنص

على أنه من بين حقوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذا الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم

شكليا في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، ويسمى بالطعن الإداري. والمكلف ليس له الحق

بتقديم الطعن أمام العدالة إذا لم تقديمه أمام المدير الولائي، وتتكون من ثلاثة مكاتب وهي:

✓ مكتب النزاعات القضائية ولجان الطعن ؛

- ✓ مكتب الشكايات ؛
 - ✓ مكتب التبليغات والأمر بالصرف.
 - 5- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية
- بحكم أن الأهداف الأساسية المستوحات من الإصلاح الجبائي في محاربة الغش الجبائي بهذا الصدد تم إنشاء المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والتي تتلخص مهامه الأساسية في التدقيق في محاسبة المكلف ، وضمان حسن التبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة ، وتتكون من ثلاثة مكاتب هي:
- ✓ مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: من مهامه إعداد بطاقيه خاصة بالإدارات والجماعات المحلية والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها بالإضافة برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث لجمع المعلومات وإرسالها إلى مكتب مقارنة المعلومات.
 - ✓ مكتب البطاقيات والمصادر المعلومات: من مهامه تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة ، وتصنيفها وتوزيعها بين المفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.
 - ✓ مكتب الأبحاث و التدقيقات: من مهامه برمجة ومتابعة إنجاز القضايا الخاضعة للتدقيق المعمق بشكل سنوي وتقييم النتائج المحصلة بالإضافة إلى السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية التدقيق ومتابعتها بشكل مستمر.

ثانيا- تقديم العينة الدراسة

في هذا الإطار فقد تم دراسة عينة للملف جبائي خضع لعملية التدقيق وفقا لنموذج المستعمل من طرف الإدارة الجبائية ، والذي تحصلنا عليه بالالتزام بعدم ذكر الإيضاحات والمعلومات الخاصة بالمؤسسة ، الهيئات المعنية، والأعوان المكلفين بعملية التدقيق.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

الفرع الأول: وثائق الدراسة

حاولنا في هذا الصدد الوصول إلى مصادر المعلومات والوثائق المتعلقة بالموضوع الدراسة الرقابة الجبائية وأساليب المستخدمة في عملية الرقابة الجبائية في النظام الجزائري ، وهي بمثابة الخطوة الأولى للانطلاق البحث ، وهذه الوثائق تتمثل فيما يلي:

- مختلف المراسيم والقرارات والتعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية والصادرة من المديرية العامة للضرائب؛
- مختلف القوانين الجبائية وخاصة منها القانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016 ؛
- دليل العون المدقق في المحاسبة المكلف بالضريبة ؛
- الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية؛
- النصوص والتشريعات الواردة في الجريدة الرسمية المتمثلة في القوانين المالية.

الفرع الثاني: المقابلات

الهدف من المقابلة هو التأكد من الخصائص الخاصة عن طريق الأسئلة والتحاوور مع المكلفين بعملية التدقيق عن كيفية التدقيق في الحسابات ، إعداد التقارير والالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعرفة رأيه في القوائم المالية من خلال التقرير النهائي ، وهذا من أجل الوصول إلى معالجة الإشكالية المطرحة في الموضوع الدراسة.

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

بعد اقتراح رئيس المفتشية للمكلفين الخاضعين لعملية التدقيق المحاسبي وفق المعايير المنصوص عليها، يتم إرسال القائمة الاسمية للمكلفين إلى المديرية الجهوية للضرائب للإجراء عملية التجميع القوائم الإسمية للمديريات الولائية التابعة للناحية، وإرسالها إلى المديرية المركزية للمعالجة والمصادقة النهائية. وإدراجها ضمن البرنامج السنوي ، بدورها تتم إرسال القوائم النهائية للمديرية الولائية لكل ناحية للتنفيذ البرنامج ، والقيام المديرية الولائية بتوزيع البرنامج حسب الأعوان المدققين لهذه العملية.

المطلب الأول : عرض النتائج

في هذا المطلب نعرض المراحل والإجراءات الميدانية المستعملة من طرف العون المدقق في الملف الجبائي للمكلف الخاضع لعملية التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: المرحلة التحضيرية:

أول عمل يقوم به العون المدقق مباشرة عمله، يتمثل في الحصول على المعلومات اللازمة وهذا عن طريق اتصال بالمكلف لتجميع المعلومات والتوضيحات لتنفيذ عملية التدقيق في أحسن الظروف.

1- التعرف على الهوية المكلف بالضريبة

المكلف (س) المعني بعملية التدقيق المحاسبي

شخص طبيعي Personne Physique

المقر الممارسة النشاط مستغانم .

طبيعة ونوع النشاط الممارس

● مقاولة الأشغال البناء في مختلف مراحلها؛

● الأشغال كهرباء والري؛

● تجارة بالجملة لمواد البناء.

تاريخ إنشاء المؤسسة. 10 / 08 / 2005

السنوات المعنية بالتدقيق ولم يمسه التقادم 2013-2014-2015-2016.

الضرائب والرسوم المعنية بالتدقيق

● الرسم على القيمة المضافة TVA ؛

● الرسم على النشاط المني TAP ؛

● الضريبة على الدخل الإجمالي IRG ؛

● الضريبة على الدخل الإجمالي للمرتبات والأجور IRG/S ؛

● الرسم الشبه الجبائي. TPF .

2- المرحلة التمهيدية

بعد الإطلاع على هوية المكلف بالضريبة(س) الخاضع لعملية التدقيق المحاسبي يشرع العون المدقق في إجراءات التمهيدية التالية:

- ✓ إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم (117/2013) الصادر بتاريخ 13 / 05 / 2013 إلى المكلف (س) مرفق بالميثاق حقوق والواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية يتم تسليمه للمكلف بالضريبة صاحب النشاط أو المسير المؤسسة حسب طبيعة المؤسسة، مع إعلامه بالأجال القانونية (10) أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة مع إمكانية الاستعانة بالوكيل أو المستشار مع ذكر الضرائب الذي يمسه التدقيق. وفي حالة استبدال المدقق يجب إعلام المكلف بالضريبة، ولا يمكن البدء في فحص الوثائق إلا بعد مرور أجل التحضير.
 - ✓ إعداد محضر المعاينة وإثبات، يتضمن المعاينة المادية للموجودات والمتمثلة في المعاينة المادية لكل من الموارد البشرية (عدد العمال)، العتاد، الدفاتر المحاسبية الإجمالية، الوثائق الإثبات واليومية المساعدة بالإضافة للمخزون المؤسسة؛
 - ✓ إعداد بطاقة طلب معلومات من الهيئات المصرفية (البنوك، الحساب الجاري البريدي) والمتعاملين مع المكلف (الزبائن، الموردون)؛
 - ✓ سحب الملف الجبائي من مفتشية المسيرة للملف بعد تحرير طلب بسحب الملف مقابل وصل الاستلام.
 - ✓ فحص مختلف التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي، والإطلاع على مواعيد اكتتاب للتصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق والخاصة منها التصريحات الميزانية ولواحقها؛
 - ✓ تلخيص كل من الأصول والخصوم الميزانية بالإضافة إلى جدول الحسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على شكل جدول.
- مرورا بالإجراءات التمهيدية أعلاه يتم إعداد الجدولين يتضمن الحالة المقارنة للميزانيات والكشف المحاسبة المتعلقة بالمكلف المعني بالتدقيق ومن خلاله يتم معرفة مختلف التغيرات في الحسابات الميزانية والحسابات التسيير للسنوات المعنية بالتدقيق لأجل مقارنتها لاكتشاف النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تحدث من طرف المكلف بالضريبة.

الجدول رقم (1-III) حالة مقارنة الميزانيات الوحدة(دج)

العناصر المالية	العناصر المالية	السنة المالية	السنة المالية	العناصر
01/01/2016	01/01/2015	01/01/2014	01/01/2013	
31/12/2016	31/12/2015	31/12/2014	31/12/2013	
				الأصول
			150000	معدات و الأدوات الصناعية
			-75250	الاهتلاكات التثبيتات
6203565	4042954	3539254	2233417	المخزونات
			153199	ديون الاستثمار
			600816	تسبيقات الاستغلال
1261628	2053816	48380	3917942	المتاحات
4572047	2415919	736000		التثبيتات العينية
-434007	-718918	-199333		الاهتلاك التثبيتات العينية
-495855	950891	360045		التثبيتات الأخرى
1359645	600306	663763		سلفات الاستغلال
12467023	9344968	5148109	6980124	المجموع
				الخصوم
3576745	1076746	1076745	1074746	رأس المال الاجتماعي
3134980	5007229	2786451	2204828	نتائج رهن التخصيص
1000000	1000000	1000000	3000000	قروض أخرى
			2041	ضرائب و رسوم مستحقة
3977535	614804	1770	114887	ديون الاستغلال
531790	627750	220778	581623	نتيجة الدورة
245971	1018439	62364		ديون أخرى
12467021	9344968	5148109	6980124	المجموع

المصدر: مديرية الضرائب.

الجدول رقم (III-2) كشف المحاسبة

العناصر المالية 01/01/2016 31/12/2016	العناصر المالية 01/01/2015 31/12/2015	السنة المالية 01/01/2014 31/12/2014	السنة المالية 01/01/2013 31/12/2013	العناصر	
			4015500 2056773 1958727 48.78	مبيعات بضاعة بضاعة المستهلكة الربح الخام(دائن-مدین)(1) النسبة الخام=الربح الخامx100/المبيعات	دائن مدین الإجمالي
15263623	14290967	6473985	6587425	انتاج مباع انتاج مخزون انتاج المؤسسة لنفسها أداء خدمات تحويل تكاليف الإنتاج	دائن
15263623	14290967	6473985	6587425	إجمالي الدائن	
13256412 1475420	13663217	5056459 1196745	5145943 1663000	مواد ولوازم المستهلكة الخدمات	مدین
14731832	13663217	6253204	6808943	إجمالي الدين	
			-221518	الربح الخام (دائن-مدین)(2) النسبة الخام-القيمة المضافةx100/الانتاج المباع.	
			1737209 1737209 790142 204417 148027 148027 15000	الربح الخام الإجمالي 2+1 منتجات متنوعة تحويل أعباء الاستغلال إجمالي الدائن مصاريف المستخدمين ضرائب متنوعة الامتلاكات المؤونات	دائن مدین
			1157586	اجمالي المدین	
			579623	رصيد نتيجة الإستغلال منتجات أخرى إجمالي المدین رصيد نتيجة الإستغلال أعباء أخرى	دائن مدین
531791 3.48	627751 4.39	220781 3.41	581623 8.83	الربح الصافي(دائن-مدین) السنة الصافية-الربح الصافيx100/رقم الأعمال	

المصدر: مديرية الضرائب

الفرع الثاني: المرحلة الميدانية

بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية المتمثلة في جمع الوثائق والمعلومات اللازمة للممارسة نشاطه الذي دام حوالي (04 أشهر، من عملية الفحص والتدقيق في الملف الجبائي للمكلف (س)، للدفاتر والوثائق المحاسبية، والتي أفرزت عدة نقائص نلخصها فيما يلي:

1- تقييم المحاسبي لعملية التدقيق

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي رقم (1010 / 2013) الصادر في 01 / 08 / 2013 المتضمن أهم الملاحظات والنتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة مع استغلال المعلومات المجمعة والتصريحات المقدمة من طرف المكلف تُعرض الأحداث كالتالي:

- بعد الانتهاء المدة القانونية من التبليغ الإشعار بالتدقيق في محاسبة المكلف إنتقل العون المدقق إلى مقر، فوجد أن الدفاتر المحاسبية الإجبارية غير موجودة، وعدم التقديم الوثائق واليوميات المساعدة، وعليه تم إعداره (تنبيه) لمدة (08) أيام ابتداء من التاريخ الحضور المدقق للتحضير الوثائق الضرورية، مما قاده إلى تحرير محضر رقم (205) بتاريخ 26 / 05 / 2013 يبين عدم وجود الدفاتر المحاسبية المنصوص عليه في القانون التجاري حسب مواد 09 و(10 إثبات دفتر اليومية، والجرد).
- تم استدعاء المكلف (س) عن طريق إخطار موصى عليه تحت رقم 206 بتاريخ 26 / 05 / 2013 لأجل تقديم الدفاتر المحاسبية في أقرب الآجال وإلا تسلط عليه العقوبات التي نص عليه المشرع.
- بتاريخ 03 / 06 / 2013 قدم المكلف الدفاتر القانونية المطلوبة ومؤشر عليها. يتم تقييم محاسبة المكلف على جانبين:
- أ- المحاسبة المقدمة من حيث الشكل: تقديم كل من:
 - دفتر الجرد؛
 - دفتر اليومية؛
 - تصريحات الضمان الاجتماعي؛
 - دفتر الأستاذ؛
 - دفتر اليوميات المساعدة؛
 - التصريحات السنوية لكل السنوات المعنية بالمراجعة؛ مع وجود غياب ل:
 - ✓ الفواتير البيع لتجار الجملة؛
 - ✓ بطاقة المخزون لكل السنوات المعنية.
- ب- المحاسبة المقدمة من حيث المضمون: أما من ناحية المضمون تم تسجيل مجموعة ملاحظات:

النتائج قيد التخصيص:

الجدول رقم (III-3) النتائج قيد التخصيص

2016	2015	2014	التعيين
3.134.980	5.007.229	2.786.451	جدول الحسابات النتائج
3.134.980	3.007.229	2.786.451	دفتر اليومية
00	2.000.000	00	الفارق

المصدر: مديرية الضرائب.

وجود الفارق بدون علم المصدر، حيث أن هذا الحساب تم إلغاؤه بموجب المادة 04 من القانون المالية لسنة 2012، والفقرة 08 من المادة 46 من القانون الضرائب والرسوم.

❖ بالنسبة للدورة 2013

- غياب الوثائق الإثبات للعناصر التالية:
 - ✓ المبلغ 150.000 دج حساب معدات الإنتاج؛
 - ✓ المبلغ 3.000.000 دج حساب القروض الأخرى؛
 - ✓ المبلغ 600.818 دج حساب تسبيقات المستخدمين.
- وجود خلل في حساب 421 الأجور المستخدمين ودفتر الأجور، حيث لا يوجد أي اثر لخروج الأموال من صندوق لتسديد أجور المستخدمين إلا أن رصيد هذا الحساب دائن، في دفتر الأجور يتضح هناك تسديد أجور المستخدمين.
- وجود اختلاف بين دفتر اليومية العامة (الدفتر الإجمالي) واليوميات المساعدة للعمليات المختلفة لنفس الدورة لشهر ديسمبر، تم تسجيل مبلغ 3705.797.07 دج بينما في اليومية المساعدة بمبلغ* 1.812.409.07.

❖ بالنسبة للدورة 2014

- تسجيل مصاريف الكراء مع المشتريات دون تخفيضها من الأعباء؛
- في حساب 218 التثبيات العينة الأخرى مبلغ مقيد في أصول المؤسسة (الميزانية) ب 360.045 دج أما في جدول اقتناء التثبيات ب 508.805 دج؛
- في دفتر الكبير (دفتر الأستاذ) الحساب البنك غير مفصل بالتدقيق وعدم اح ترام مبدأ القيد المزدوج؛
- تسجيل مقبوضات عن طريق الصندوق بمبلغ 5.208.22 دج بتاريخ 02 / 01 / 2010 بينما عدم وجود الرصيد في الحساب 411 الزبائن في سنة 2009؛
- بالنسبة للمبيعات المؤسسة للشهر أكتوبر لنفس الدورة اختلاف في التسجيل حيث في:
 - ✓ اليومية العامة مقيد ب 2.470.000 دج؛
 - ✓ اليومية المساعدة مقيد ب 470.000 دج.

❖ بالنسبة للدورة 2015

- عدم تطابق مخزون أول المدة المقيد في الدفتر الأستاذ مع مخزون آخر المدة لسنة 2010 الموجود في الميزانية؛
- تكرار تسجيل فواتير الشراء ضمن يومية المشتريات لرفع الاستهلاك خارج الرسم ب 836.000 دج هذه الفواتير الخاص لزبون (س.م).

❖ بالنسبة للدورة 2016

- تسجيل تثبيتات أخرى بالسالب بمبلغ (495.855-) وهذا خطأ في الميزانية؛
 - حساب رقم الأعمال في:
 - ✓ دفتر الجرد مقيد ب 14.490.120 دج؛
 - ✓ حسابات النتائج ب 15.263.623 دج؛
 - حساب بضاعة و مواد ولوازم مستهلكة في:
 - ✓ دفتر الجرد مقيد ب 12.674.024 دج؛
 - ✓ حسابات النتائج ب 13.256.412 دج؛
 - حساب التثبيتات المادية في:
 - ✓ دفتر الجرد مقيد ب 5.322.574 دج؛
 - ✓ الميزانية المؤسسة مقيد ب 4.572.047 دج.
 - حساب المخزون في:
 - ✓ دفتر الجرد مقيد ب 5.964.953 دج
 - ✓ الميزانية المؤسسة مقيد ب 6.203.565 دج.
 - حساب المتاحات في:
 - ✓ دفتر الجرد مقيد ب 2.231.449 دج
 - ✓ الميزانية المؤسسة مقيد ب 1.261.628 دج
 - -حساب ديون الاستغلال في:
 - ✓ دفتر الجرد مقيد ب 5.101.563 دج؛
 - ✓ الميزانية المؤسسة مقيد ب 3.977.535 دج؛
 - عدم تطابق الحسابات المسجلة في دفتر الأستاذ والميزانية.
- بناء على ما تقدم ذكره، عدم التقيد بالأحكام القانون التجاري من ناحية الشكل والمضمون ولا سيما المواد 09 - 10 - 11، عدم تطبيق الجيد للنظام المحاسبي بالإضافة إلى الإجراءات المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قررت فرقة التدقيق المتكونة من رئيس الفرقة والمدققين برفض محاسبة المكلف (س) من حيث المضمون، وهذا طبقاً لأحكام المادة 43 و 44 من قانون الإجراءات الجبائية لأنها لا تحتوي على أي قيمة

مقنعة (متبنة) في السجلات المحاسبية التي تتضمن أخطاء والتجاوزات في قيد العمليات المحاسبية مع تسجيل معلومات غير صحيحة ومتكررة ، وعليه يتم إجراء تسوية الوضعية الجبائية للسنوات 2014، 2016، 2015 بالتقدير التلقائي للضريبة ، وبخصوص سنة 2013 يتم إضافة المصاريف المرفوضة والغير المبررة وفق المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- تحديد الأسس الضريبية

بعد أن قام المدقق بتسجيل الملاحظات والمعلومات ، يتم تحديد الأسس وفق النتائج.

أ- تحديد رقم الأعمال

يتم تحديد رقم الأعمال المحقق لمختلف السنوات المعنية بالتدقيق من خلال المقبوضات المؤسسة ومقارنتها مع وضعيات الأشغال والتصريحات والمعلومات المتحصل عليها. في هذه الحالة المؤسسة تعتمد على حسابين حسب المعلومات الواردة ، ونلخص في الجدول الموالي يتضمن المقبوضات المؤسسة للسنوات المعنية بعملية التدقيق.

الجدول رقم (III-4) الكشف البنكي رقم 01

الملاحظات	المبالغ الحوالة خارج الرسم	المبالغ الحوالة بكل الرسوم	السنة
	6.635.083	7.763.047.48	2013
	6.794.840	7.949.464.48	2014
	16.667.448	19.500.914.16	2015
	27.091.933	31.697.561.61	2016

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

الجدول رقم (III-5) الكشف البنكي رقم 02

الملاحظات	خارج الحوالة المبالغ الرسم	بكل الحوالة المبالغ الرسوم	السنة
	4.017.500	4.700.475	2013
			2014
			2015
			2016

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

ب- تحديد الربح

❖ في سنة 2013

- يتم حساب الربح المحقق (المستخرج) وفق العلاقة التالية:
- الربح المحقق = أساس الربح الخاضع + المصاريف الغير المبررة
- حساب الربح الخاضع

الربح الخاضع = أساس الربح المحقق الرسم على النشاط المني أساس الربح المصرح

أما السنوات المتبقية تم تحديد أساس الربح المحقق بتطبيق الربح الصافي بمعدل 12% من رقم الأعمال المحقق للنشاط المقابلة كما معمول به في مثل هذه الأنشطة، أما النشاط التجارة بالجملة لمواد البناء يتم تطبيق الهامش بمعدل 15% من رقم الأعمال المحقق.

ت- تحديد الرسم على القيمة المضافة على المشتريات

تم رفض الفواتير بناء على المراسلات الواردة لمصالح الضرائب لكل من المديرية الولائية للضرائب والمراكز الضرائب يتضح أن مجموعة من الممولين مدرجين ضمن القائمة الوطنية للغشاشين وبعضهم غير معروفين الهوية وغير ملتزمين إتجاه إدارة الضرائب. بناء على المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتم رفض الفواتير واسترجاع الرسوم، والجدول الموالي يبين الرسوم المسترجعة.

جدول رقم (III-6) الرسوم المسترجعة الوحدة: دج

السنة	مبلغ الرسم	سبب الرفض
2013	738.587	وهي غير معروف/فاتورة غير مقدمة
2014	794.260	//
2015	1.795.874	//
2016	2.261.530	//

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

ث- تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتببات-

بناء على المعلومات الواردة من الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي ومقارنتها بالتصريحات للحقوق المدفوعة فوراً¹ G50 وغياب التصريح² G29، وبناء على محضر المعاينة رقم 223 المؤرخ في 09 جوان 2013 تم تصريح المعني بثلاث عمال وعليه يتم فارق عامل وباحتساب الحد الأدنى للأجور بمبلغ 15.000 دج ولمدة 10 أشهر. يمثل الفارق الأساس الخاضع

الأساس الخاضع = الأساس الدخل المحقق الأساس الدخل المصرح

3- تسوية الوضعية الجبائية

بعدما قام المدقق بتحديد رقم الأعمال، الربح، الرسم على القيمة المضافة للمشتريات والدخل الإجمالي

1 - التصريح الشهري، الفصلي أو الثلاثي، أنظر الملحق رقم 08.

2 - التصريح بالمدخيل المتأتية من الرواتب والأجور، أنظر الملحق رقم 09.

للأجور يتم تسوية الوضعية الضريبية على النحو التالي:

أ- تسوية الرسم على النشاط المهني TAP

يتم تسوية الرسم على النشاط المهني بناء على الرقم الأعمال المحقق (المستخرج) والجدول الموالي يوضح ذلك.

• حساب القيمة TAP = رقم الأعمال المحقق x معدل TAP 2% .

ملاحظة: تحسب العقوبة بناء على المادة 1 - 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بسبب عدم

التصريح أو التأخير في تقديمه، وتأخذ النسب كالتالي:

10% - إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

15% - إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

10% - إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

25% - إذا كان مبلغ الحقوق المتملص يفوق 200.000 دج.

ب- تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA

حساب = TVA رقم الأعمال المحقق X معدل الرسم على القيمة المضافة 17%

ت- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

يتم التسوية بعد تحديد الربح الخاضع للضريبة.

ث- تسوية الرسم على القيمة المضافة على المشتريات

تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتببات

التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية

بناء على إعادة تشكيل رقم الأعمال وتحديد الأرباح تم إعادة تقييم أولى لمختلف الضرائب والرسوم

لسنوات المدقق فيها والمملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم (7-III) التقييم الأولي للوضع الجبائية (الوحدة(دج)

التعيين	السنوات	2013	2014	2015	2016	المجموع
الرسم على النشاط المهني	993	6.417	50.832	205.835	264.077	
الرسم على القيمة المضافة	8.442	54.546	432.075	1.804.882	2.299.945	
الرسم المسترجع على المشتريات	738.587	794.261	1.795.874	2.261.530	5.590.252	
الضريبة على الدخل الإجمالي	550.488	58.819	132.151	156.150	897.608	
الضريبة على دخل الإجمالي على الأجر	45.001		378.000	810.000	1.233.001	
الرسم الشبه الجبائي	-	500	500	500	1.500	
مجموع الحقوق المطلوبة	1.343.511	914.543	2.789.432	5.238.897	10.286.383	
مجموع العقوبة المفروضة	327.712	216.212	692.151	1.309.601	2.545.676	
مجموع الضرائب والرسوم	1.671.223	1.130.755	3.481.583	6.548.498	12.832.059	

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

أ- رد المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي-

بعد الاستلام التبليغ الأولي رقم (1010 / 2013) الصادر بتاريخ 01 / 08 / 2013 من طرف العون المدقق ، قام المكلف بإرسال رد عن التقييم الأول، وهذا بتاريخ 09 / 09 / 2013 ، والمرفق ببعض الوثائق التبرير ، يعبر عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية ، والنتائج الأولية . وأبرز هذه النقاط كالتالي:

- أرفق المكلف المراسلة بمجموعة من نسخ للفواتير الشراء المتعلقة بالدورات محل التدقيق بهدف استرجاع الرسم على القيمة المضافة؛
- بعض الفواتير البيع لم يتم تحصيلها إلى حد الساعة؛
- وثائق إثبات حول الوضعية الدخل الإجمالي للأجور والمرتببات لكل سنة مقدمة من طرف الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية؛
- المبلغ 360.045 دج لا يمكن تبريره بالفواتير لأنه مبلغ مقدم من طرف البنك كوديعة مبرر بوثيقة بنكية مؤشر من طرف البنك؛
- مجموعة من الفواتير الشراء تحتوي على التبريرات لخصم مبلغ الرسم.

ب- التقييم النهائي لعملية التدقيق المحاسبي

وبعد الانتهاء المهلة القانونية المنصوص عليها في المادة 20 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية ، واستنادا لردكم الوارد إلى مصالح إدارة الضرائب في الأجل القانوني بتاريخ 08 / 09 / 2013 تحت رقم 3651، كما تم مراجعة النتائج المتعلقة بالتقييم الأولي واستغلال المعلومات المطلوبة وإعادة الفحص التصريحات المقدمة من طرف المكلف فكانت بعض التعديلات كالتالي:

❖ بخصوص الفواتير المبرر والمتضمنة المبالغ التالية:

- الفاتورة رقم x1 بالمبلغ 70.380 دج بكل الرسوم يتم خصم المبلغ
- الفاتورة رقم x2 بالمبلغ 194.000 دج بكل الرسوم يتم خصم المبلغ من المصاريف المضافة للأساس الربح المحقق.

❖ بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتببات عن المعلومات المقدمة من طرف المعني

والصادرة من الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي يتم الاحتساب كما يلي:

03 أشهر لسنة 2013 ، 05 أشهر لسنة 2015 و 05 أيام لسنة 2016 ؛

❖ أما بخصوص رفض الفواتير على أساس المراسلة الواردة لمصالح الضرائب بتاريخ 14 / 07 / 2013 تحت رقم 624 من مركز الضرائب الأغواط بخصوص المورد (س.ب) والمتعلقة بالمتعاملين الغير معروف في الهوية المدرجين ضمن القائمة الوطنية للغشاشين يتم أخذهم بعين الاعتبار تطبيقا للمذكرة رقم 1392 المؤرخة في 02 / 11 / 2008 من المديرية العامة للضرائب (مديرية المنازعات.) وعليه يتم تصحيح التسوية الجبائية السابقة في التبليغ الأولي عن طريق حق التخفيض في الرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى إعادة التصحيح الوضعية الدخل الإجمالي للأجور ، والمبلغ المقترض من البنك ليصبح التقييم النهائي للوضعية الجبائية على النحو التالي:

-1 رقم الأعمال المحقق بعد التعديل؛

الجدول رقم (8-III) تعديل رقم الأعمال المحقق (الوحدة(دج)

السنة	رقم الأعمال المحقق	رقم الأعمال المصرح	الفارق
2013	10.652.583	10.602.925	49.658
2014	6.794.840	6.473.985	320.855
2015	16.667.448	14.125.825	2.541.623
2016	16.129.864	15.364.982	764.882

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

2- تسوية الرسم على النشاط المهني بعد التعديل؛

الجدول رقم (9-III) تعديل الرسم على النشاط المهني TAP الوحدة(دج)

السنة	الأعمال رقم المحقق 1	معدل 2	الحقوق الواجب دفعها 3= 1x2	الحقوق المدفوعة 4	الفارق 5= 3 - 4	نسبة العقوبة	العقوبة 7= 6x5	المجموع 8= 5 + 7
2013	10.652.583	%2	213.052	212.059	993	%10	99	1.092
2014	6.794.840	%2	135.897	129.480	6.417	%10	642	7.059
2015	16.667.448	%2	333.349	282.517	50.832	%10	7.625	58.457
2016	16.129.864	%2	322.597	307.300	15.297	%10	1.530	16.827

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

3- تسوية الرسم على القيمة المضافة بعد التعديل؛

الجدول رقم (10-III) تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA الوحدة(دج)

السنة	الأعمال رقم المحقق 1	معدل 2	الحقوق الواجب دفعها 3= 1x2	الحقوق المدفوعة 4	الفارق 5= 3 - 4	نسبة العقوبة	العقوبة 7= 6x5	المجموع 8= 5 + 7
2013	10.652.583	17	1.810.939	1.802.497	8.442	%10	844	9.286
2014	6.794.840	17	1.155.123	1.100.577	54.546	%15	8.182	62.728
2015	16.667.448	17	2.428.100	1.996.025	432.075	%25	108.019	540.094
2016	16.129.864	17	2.742.077	2.612.047	130.030	%15	19.505	149.535

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

4- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي بعد التعديل؛

الجدول رقم (11-III) تعديل الضريبة على الدخل الإجمالي IRG الوحدة(دج)

السنة	الربح الخاضع 1	الحقوق الواجب دفعها 2	الحقوق المدفوعة 3	الفارق 4=3-2	نسبة العقوبة 5	العقوبة 4 X 5= 6	المجموع 7=4+6
2013	3.268.274	607.732	57.244	550.488	%25	137.622	688.110
2014	588.186	80.897	22.078	58.819	%15	8.823	67.642
2015	1.321.512	194.926	62.775	132.151	%15	19.823	151.974
2016	1.651.501	209.329	53.179	156.150	%25	23.423	179.573

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

5- تسوية الرسم على القيمة المضافة على المشتريات بعد التعديل؛

الجدول رقم (III-12) تعديل الرسم على القيمة المضافة للمشتريات
الوحدة(دج)

السنة	الرسم المصحح 1	الرسم المبرر حسب الفواتير المقدمة 2	الواجب الرسم استرجاعه 2-1=3	نسبة العقوبة 4	العقوبة 5= 3x4	المجموع =3+5 6
2013	1.517.571	787.187	730.384	%25	182.596	912.980
2015	2.241.468	2.168.286	73.182	%25	18.296	91.478
2016	2.808.037	739.728	2.068.309	%25	517.078	2.585.387

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

6- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتببات بعد التعديل ؛

الجدول رقم (III-13) تعديل الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتببات
الوحدة(دج)

السنة	الواجب الحقوق الدفع 1	الحقوق المدفوعة 2	الفارق 3	نسبة العقوبة 4	العقوبة 5= 3x4	المجموع 6=3+5
2013	65.195		65.195	%15	9.779	74.974
2015	42.035	26.285	15.750	%10	1.575	17.325
2016	42.300	28.530	13.770	%10	1.377	15.147

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

7- تسوية النهائية للوضع الجبائية.

الجدول رقم (III-14) التقييم النهائي للوضع الجبائية الوحدة(دج)

السنوات التعيين	2013	2015	2016
الرسم على النشاط المهني	993	50.832	15.297
الرسم على القيمة المضافة	8.442	432.075	130.030
الرسم المسترجع على المشتريات	730.384	73.182	2.068.309
الضريبة على الدخل الإجمالي	550.488	132.151	156.150
الضريبة على دخل الإجمالي على الأجور	65.195	15.750	13.770
الرسم الشبه الجبائي	-	500	500
مجموع الحقوق المطلوبة	1.355.502	490.704	2.384.056
مجموع العقوبة المفروضة	330.940	338.155	562.913
مجموع الضرائب والرسوم	1.686.442	859.828	2.946.969

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

الفرع الثالث: المرحلة النهائية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم العون المدقق بتحرير التقرير كخلاصة العمل المنجز في المحاسبة رقم 10/2013 والمتضمن كل التفاصيل والأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من إرسال الإشعار بالتدقيق إلى غاية

- إصدار الجداول الخاصة بالتسوية الوضعية الجبائية للمكلف لإرسالها لقباضة الضرائب من أجل تحصيله. والتقرير النهائي المتعلق بعملية التدقيق المحاسبي يحتوي على البيانات التالية :- تقرير التدقيق في المحاسبة رقم 05 / 2013 الصادر بتاريخ 12 / 08 / 2013 المنجز من طرف فرقة التدقيق التابعين للمديرية الولائية للضرائب مستغانم ؛
- معلومات عامة عن الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي.
- إجراءات المتبعة في عملية التدقيق مرفق بالوثائق الإثبات، الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق والمتمثلة في الإشعار بالتدقيق في المحاسبة، التبليغ الأولي، الرد المكلف ولتبليغ النهائي.
- إنهاء عملية التدقيق تتم بالمصادقة كل من رئيس مكتب الأبحاث والمدير الفرعي للرقابة الجبائية حول الملاحظات خلال فترة التدقيق ؛
- تحديد بالدقة الضرائب الخاضع لعملية التدقيق ؛
- بحوث خارجية لمختلف المتعاملين كالبنووك والموردين؛
- تحديد الفروقات المستخرجة من عملية التدقيق؛

- حصيلة النتائج المتوصل إليه مدونة في جدول الضرائب الفردي نسخة تسلم لقابض الضرائب من أجل التحصيل.

المطلب الثاني: تحليل وتفسير النتائج

بعد عرض الدراسة الميدانية، والمتمثلة في دراسة ملف المكلف بالضريبة الذي خضع لعملية التدقيق المحاسبي خلال 04 سنوات، تم الوصول إلى النتائج التي سنستعرضها وفقا للفرضيات المقترحة في البحث بهدف إثبات صحتها.

الفرع الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية

أولاً- قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1- إتباع الأعوان المدققين لخطوات وإجراءات عملية التدقيق وفق الدليل المدقق في المحاسبة بانتظام لتفادي الوقوع في الأخطاء أو التجاوزات من طرفهم ، مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف الإشعارات والنتائج التي سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم ، وهذا ما لمسناه في الدراسة التطبيقية للبحث:
 - تسليم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف المعني مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع لأجل التحضير لعملية التدقيق في الأجال القانوني(10)أيام.
 - تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني والمتضمن النتائج التقييم وللمكلف الحق الرد عليها بتوضيحات والتبريرات في أجال حددها القانون بأربعين (40) يوما.
 - بعد انتهاء المدة القانونية(40) وم من استلام الإشعار بالتبليغ الأولي، ولم ترد إلى المصلحة أي رد من طرف المكلف بالضريبة يعتبر التقييم الأولي للنتائج بمثابة التقييم النهائي.
 - التبليغ النهائي عن عملية التدقيق في المحاسبة الذي يبين تسوية الوضعية الجبائية للكلفين المعنيين وعلى أساسه يتم إصدار الجدول الفردي الذي تسلم نسخة منه لقابض الضرائب من أجل التحصيل الفوري للضريبة.
 - 2- على العون المدقق تحقيق عن هوية المكلف الخاضع لرقابة لمعرفة طبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني لأجل تحديد الضرائب والرسوم.ومن خلال دراسة الحالة أن المكلف(س) شخص طبيعي طبيعة النشاط المزاولة والتجارة بالجملة للمواد البناء، نشاط تجاري، و يخضع المكلف للضرائب و الرسوم التالية:الرسم على النشاط المهني ، الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على الدخل الإجمالي.
 - 3- الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لأجل كشف الأخطاء والإغفالات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق قيام بأبحاث وطلب معلومات عديدة مع كل الأطراف التي لها بشكل مباشر أو غير مباشر مع المكلف.ومن خلال دراسة الحالة تم طلب معلومات من طرف البنوك لإعطاء كشف تفصيلي على المقبوضات المكلف لسنوات محل التدقيق لمعرفة العقود المبرمة، وهذا لأجل تحديد رقم الأعمال المحقق، والمقارنة مع ما هو مصرح به.
- ثانيا تحيين القوانين الجبائية ودورها في دعم الرقابة الجبائية-

❖ بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية وخاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحسينها عن طريق قوانين المالية أو كل المراسلات والتعليمات الصادرة من المديرية العامة للضرائب ، وخاصة ما يتعلق منها بمديرية الأبحاث والتدقيقات، التي تساعد الأعوان المدققين في أداء مهمتهم كما ينبغي.

❖ أما عبر الدراسة الحالة توصلنا إلى ما يلي:

- طبقا لأحكام المادة 43 - و 44 من القانون الإجراءات يمكن رفض محاسبة المكلف بسبب تقييمها شكلا ومضمونا وهذا ما تم استنتاجه من دراسة الحالة ، حيث تم تسوية الوضعية الجبائية بناء على إعادة التقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة. الأرباح المحقق سنويا من نشاط المكلف تم حسابها عن طريق استخدام معدل هامش ربح صافي من تقدير- العون المدقق بهدف إيجاد الوعاء الخاضع لمختلف الضرائب والذي قدر ب 12% و 15% من رقم الأعمال الخاضع لكل من السنوات 2012 (، 2011،) 2010 محل التدقيق.

ثالثا- المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية

❖ بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- على العون المدقق الالتزام بالمبادئ المحاسبية لمعرفة وضعية الحسابات ومكان تصنيفه، وهذا من أجل ممارسة مهامه على أكمل وجه لكشف الأخطاء والتجاوزات بشكل سريع ودقيق، أما النتائج المتوصل إليها والتي تعتبر تجاوزات محاسبية خطيرة تم كشفها من خلال الحالة المدروسة حيث نجد:
 - ✓ تسجيل حسابات في الميزانية لا أساس له. حيث المبلغ 150.000 - دج معدات والأدوات الصناعية تم تسجيله في الميزانية بدون تبرير.
 - ✓ تسجيل التثبيتات الأخرى بالسالب بمبلغ 495.855 -)
 - ✓ خلل في التسجيل الحسابات بين الميزانية ، الدفتر اليومية واليوميات المساعدة؛
 - ✓ إدراج حسابات في محاسبة المكلف تعتبر غير موجودة في النظام المالي المحاسبي؛
 - ✓ خطأ في التسجيل الحسابات.
 - ✓ الفرع الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من الناحية الشكل والمضمون يدعم الرقابة الجبائية

أولا- من حيث الشكل

أ- فحص الدفاتر المحاسبية

بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في محاسبة قام الأعوان المدققين بفحص محاسبة المكلفين من حيث الشكل وهذا بالاطلاع على الدفاتر المحاسبية القانونية ومدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في المواد 10 ، 09 و 12 من القانون التجاري وعليه تم التوصل إلى رفض محاسبة المكلف (س) نظرا لغياب الدفاتر الإجبارية مما استدعى الأمر على العون المدقق أن يقوم بتحرير محضر معاينة يثبت عدم وجود الدفاتر القانونية ، وبعد استدعائه تم إحضار الدفاتر المطلوبة والمؤشرة من طرف الهيئات المعنية.

ب- فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية

لوحظ في الدراسة الميدانية أن فحص المحاسبة من حيث الشكل رغم قبول البعض منها إلى أنها تفتقر للوثائق الإثباتية اللازمة خاصة منها فواتير البيع والشراء التي لم تحترم الشروط القانونية المحدد لكيفية تحرير فاتورة رسمية، وعليه كانت المحاسبة غير مقنعة لكونها غير صادقة نظرا لغياب بعض الوثائق الإثباتية. ومن خلال الدراسة الميدانية، قام العون المدقق بمعاينة الفواتير الصادرة من المكلف فوجدها غير مطابقة للشروط اللازمة لكونها تأخذ أرقام عشوائية، وغير مرتبة وبتواريخ مختلفة وقد وجدت في بعض الأحيان متكررة، وعليه ألزم العون المدقق بإرسال مصادقات للزبائن للتأكد من صحة الفواتير والتي على أساسه تم الكشف على الرقم الأعمال المحقق خلال السنوات الأربعة.

ت- فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية

من خلال الدراسة الميدانية قام العون المدقق بفحص الوثائق المحاسبية الختامية المتمثلة في الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج والمستخرجة من الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، والتي على أساس تلك الوثائق تم نقلهم على استمارات خاصة بالإدارة الجبائية والتي تعتبر قاعدة بيانات أساسية لتحديد التجاوزات والأخطاء التي يمكن حدوثها عن طريق المقارنة بين السنوات المدقق فيها. ولوحظ من خلال الدراسة أن هناك غياب لفواتير البيع لتجار بالجملة و بطاقة المخزون لكل السنوات المعنية بالتدقيق وعلى هذا الأساس تم رفض محاسبة المكلف (س) من حيث الشكل لعدم احترام أدنى الشروط القانونية.

ثانيا- من حيث المضمون

من خلال الدراسة الميدانية تم رفض محاسبة المكلف (س) من حيث الشكل بسبب غياب الدفاتر وعدم احترام أدنى الشروط القانونية، أما من حيث المضمون تم تعديل الدورة 2013 بالإضافة المصاريف المرفوضة والغير المبررة وهذا طبقا للمادة 169 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبخصوص السنوات 2014، 2015، 2016 تم رفض من حيث المضمون بسبب الأخطاء والتجاوزات في قيد العمليات المحاسبية بالإضافة إلى تسجيل المعلومات غير صحيحة ومتكررة، ولم تحترم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليه، وعليه تم إجراء تسوية الوضعية الجبائية للمكلف بناء على تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة وهذا طبقا لأحكام المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

أ- قدرة رقم الأعمال في دعم الرقابة الجبائية

عند إعادة التقدير رقم الأعمال النشاط المكلف (س) والمتمثل في مقاوله الأشغال البناء وتجارة بالجملة لمواد البناء فكانت النتائج كالتالي:

- تم إعادة تقدير رقم الأعمال بعد رفض محاسبة المكلف على أساس الأخطاء في السجلات المحاسبية والتجاوزات في قيد العمليات الحسابية، وعلى هذا الأساس تم تحديد رقم الأعمال المحقق على أساس المقبوضات المؤسسة ومقارنتها مع التصريحات والمعلومات الواردة، وكانت النتائج رقم الأعمال خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي

الجدول رقم (15-III) نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسم الوحدة (دج)

السنة	2013	2014	2015	2016
رقم الأعمال الخاضع	10.652.583	6.794.840	16.667.448	16.129.864
رقم الأعمال المصرح	10.602.925	6.473.985	14.125.825	15.364.982
فرق رقم الأعمال الخاضع	49.658	320.855	2.541.623	764.882

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

قام العون المدقق في تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة على حالتين :
 الحالة الأولى: في سنة 2013 تم تحديد أساس الربح المحقق بالإضافة المصاريف المرفوضة والغير المبررة.
 الحالة الثانية : في السنوات 2014، 2015، 2016 تم تحديد الربح المحقق على تطبيق الهامش الربح قدره 12% و 15% من رقم الأعمال المحقق من التقدير العون المدقق. فكانت نتائج الأرباح الخاضعة خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم (16-III) نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب الوحدة(دج)

السنة	2009	2010	2011	2012
الأرباح الخاضعة	3.850.890	815.381	2.000.094	2.102.084
الأرباح المصرح به	581.623	220.781	627.751	531.791
الفارق	3.269.267	594.600	1.372.343	1.570.293

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

- بعد تحديد رقم الأعمال الخاضع والربح يتم حساب مختلف الضرائب والرسوم المستحقة من طرف المكلف، والجدول الموالي يوضح الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم.

الجدول رقم (17-III) نتائج الحصيلة الضريبية الوحدة(دج)

المجموع	التعيين		
60.096.804	رقم الأعمال الخاضع للرسوم	القاعدة المنشئة للضريبة	
6.829.473	الأرباح الخاضعة للضرائب		
264.077	الرسم على النشاط المهني	مختلف الضرائب و الرسوم المسترجعة	
2.299.945	الرسم على القيمة المضافة		
5.590.252	الرسم المسترجع على المشتريات		
891.318	الضريبة على الدخل الإجمالي		
1.233.001	الضريبة على دخل الإجمالي على الأجور		
1.500	الرسم الشبه الجبائي		
4.564.330	مجموع الحقوق المطلوبة		
1.066.838	مجموع العقوبة المفروضة		
5.631.168	مجموع الضرائب و الرسوم		

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

- ❖ ومن خلال النتائج السابقة يمكن إثبات صحة الفرضيات التالية:
- الفرضية الأولى: هناك مجموعة من الإجراءات والمراحل للتدقيق المحاسبي من شأنها التقليل من الغش والتهرب الضريبي. وهذا صحيح من خلال ما توصلنا إليه في الجانب التطبيقي حيث الإجراءات والمراحل المتبعة من طرف العون المدقق والمتمثلة في المرحلة التمهيديّة ، المرحلة الميدانية والمرحلة النهائية التي أفرزت لنا عدة نتائج تم توصل إليها، من هنا نرى أن الإجراءات المتبعة يعتبر إحدى أساليب الرقابة الجبائية الخارجية تعمل على مكافحة لظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف منه. حسب نظرة الباحث.
- الفرضية الثانية: يركز نجاح الرقابة الجبائية على مدى كفاءة التنظيم التشريعي و التقني المتمثل في الإدارة + وهذا ما تطرقنا إليه في الفصل الثاني من خلال التنظيم القانوني والهيكل للرقابة الجبائية:
- الفرضية الثالثة: الالتزام بالأدوات و عملية فحص محاسبة المكلف بشكل عام عن طريق إعادة تقدير حساب رقم الأعمال في تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة يساهم في دعم الرقابة الجبائية. صحيح وذلك من خلال التزام العون المدقق بالأدوات التدقيق والمتمثلة في الدليل ومتابعة المستمرة للقوانين ، والمبادئ المحاسبية يساهم بشكل فعال في دعم الرقابة الجبائية حسب نظرة الباحث ، وكذلك فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون والتركيز على الحساب الأساسي رقم الأعمال لأجل التحديد القاعدة المنشئة للضريبة ، لأن التحكم في إعادة التقدير حساب رقم الأعمال والأرباح الناتجة عنه يعتبر الأساس لتحديد قاعدة المنشئة للضريبة ، وينتج عنه الضريبة واسترجاع الحقوق

خلاصة:

تم في هذا الفصل المتمثل في دراسة الميدانية لإحدى أساليب الرقابة الجبائية الخارجية والمتمثل في التدقيق المحاسبي من أجل إعطاء صورة على دور التدقيق المحاسبي، وعن الإجراءات الميدانية المتبعة من طرف الأعوان المدققين لكشف الأخطاء، المناورات، والإغفال وتقويمها ليتم التأسيس رقم الأعمال والربح الخاضع واسترجاع الضرائب والرسوم المستحقة.

من خلال الدراسة الميدانية نستنتج أن الأدوات التدقيق وفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون تعتبر أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية، حيث التحكم بشكل سليم فهي قادرة على دعم الرقابة الجبائية، ونلاحظه من خلال الحصيلة الضريبية المحققة من عملية التدقيق المحاسبي، والتي تمثل حقوق الخزينة العمومية.

الخاتمة العامة

خاتمة:

التهرب الضريبي موضوع حضي باهتمام كبير من طرف الدولة، فالتهرب في بلادنا ظهر في وقت يعتبر بالقرب و ذلك لتوفر بنية ملائمة لاستقرارها و انتشارها التي يرجع أساسها إلى الاضطرابات التي شهدتها الساحة الاقتصادية في بلادنا.

و لهذا تناولت هذه الدراسة موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية للكشف عن هذه الظاهرة بما يعرف بالتهرب الضريبي ، كون الرقابة الجبائية تكتسي أهمية بالغة نظرا لكون النظام الضريبي الجزائري تصريحا و طبيعته ترتبط بالكيفية التي يتم التخلص من دفع الضريبة، سواء بالطريقة الشرعية وهي ما يعرف بالتهرب الضريبي أو غير شرعية و المتمثلة في الغش الضريبي. و كلا الطريقتين لها خلفية من الأسباب المؤدية إليها و خطورة هذه الأخيرة تكمن في الآثار السلبية الهامة التي تخلفها على جميع المستويات المالية، الاجتماعية و الاقتصادية.

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

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

التوصيات:

وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية مع مجموعة من التوصيات:

- المراجعة المعمقة و المدروسة للتشريعات الضريبية ووضع نظام معلوماتي مركزي و وطني يعمل على تجميع المعلومات الضرورية الخاصة بالمكلف و توزيعها على المصالح الخاصة وهذا بهدف تضيق مساحة التهرب الضريبي.
- العمل على تقييم حجم ظاهرة التهرب الضريبي من جهة، و حجم الإيرادات التي تحرم منها الخزينة من جهة أخرى، فهذه التقديرات تجعلها أكثر إدراكا لحجم الخطر الذي يلم بالإيرادات العامة للدولة و من ثم أخذ الأمور بالأكثر جدية ممكنة خاصة في ظل العولمة و الأساليب المنتهجة للتهرب.
- اختيار المدققين يكون مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة. لأن مهمة التدقيق المحاسبي تتطلب كفاءة معينة بهدف القدرة على استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

- تحسين مستوى الأعوان المدققين من خلال برمجة دورات تكوين على كل المستجدات المتعلقة بالقوانين الضرائب والمحاسبة.
- إعداد برامج معلوماتية لربح الوقت في عملية التدقيق.
- نشر الثقافة الضريبية وسط المجتمع الجزائري ، وتوعية بأهمية المورد الجبائي.
- تحسين الوضعية الإجتماعية للموظفين من أجل تجنبهم الإغراءات الخارجية.
- عصرنة الإدارة الجبائية بتزويدها بشبكة معلوماتية بين كل مستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية.
- ضرورة تكيف النظام الجبائي الجزائري مع التحولات العالمية بالإستفادة من الإتجاهات الحديثة لتطوير أساليب الرقابة الجبائية.
- صياغة قوانين وتشريعات واضحة وصريحة لأن صياغة القوانين تحدد نجاح أو فشل نسب تحصيل الضريبي.

آفاق الدراسة:

- الموضوع التدقيق المحاسبي لأغراض الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي من مواضيع الساعة ، ويبقى مفتوحا لمواضيع بحث مستقبلية ،
وبذلك يمكن أن نقترح بعض المواضيع التالية:
- التقييم التدقيق المحاسبي مع الأساليب الرقابة الجبائية الأخرى.
 - دور التدقيق المحاسبي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسات.

المراجع

المراجع:

أولا الكتب:

- 1- حميد بوزيد. جباية المؤسسات. الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2007.
- 2- رفعت المحجوب. المالية العامة، النفقات والإيرادات. بيروت، دار النهضة العربية 1975.
- 3- منصور ميلاد يونس. مبادئ المالية العامة. الجامعة المفتوحة، 1994.
- 4- علي زغود. المالية العامة. ديوان المطبوعات الجزائرية. ط2، الجزائر، 2006.
- 5- شبايكي سعدان. تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني. ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر 1997.
- 6- عبد المنعم فوزي. المالية العامة والسياسات المالية. دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت- لبنان، 1971.
- 7- محمد يسري عثمان. اقتصاديات المالية العامة. الطبعة الأولى 1995، 1996.
- 8- أحمد الصايغ: "تعامل القاضي الإداري مع التهرب الضريبي" دفاتر المجلس الأعلى 8-2005
- 9- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي. المراجعة وتدقيق الحسابات. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
- 10- ناصر مراد. فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق. دار هومة، الجزائر 2003.
- 11- خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي. الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات . دار النشر ، عمان ، الأردن ، . 2001
- 12- زهرة توفيق سواد.مراجعة الحسابات والتدقيق .دار الياية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن ، 2009.
- 13- زهير عيسى. تدقيق الحسابات الإجراءات العلمية. دار البداية للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى، 2015.
- 14- غسان فلاح المطارنة. تدقيق الحسابات المعاصرة .دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، . 2006
- 15- كمال الدين الهراوي ، محمد السيد سرايا. دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة. الدار الجامعية للنشر ، مصر ، 2001 .
- 16- محمد عباس محرزى. إقتصاديات المالية العامة . الطبعة الثانية ديوان ، المطبوعات الجامعية 2001.
- 17- محمد قاسم القزويني. مهدي حسين زوييف - المفاهيم الحديثة للرقابة - دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1993.
- 18- وليام توماس. أمرسون هنكي. المراجعة بين النظرية والتطبيق . دار المريخ ، عمان ، الأردن ، 1989.

ثانيا البحوث الجامعية:

- 19- عيسى براق "دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش و التهرب الضريبي" المدرسة العليا للتجارة 2001.
- 20- العثماني مصطفى. نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية . مذكرة ماجستير في محاسبة ، جامعة الدكتور يحي فارس ، المدية ، الجزائر 2008.
- 21- سهام كردودي . المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية . مذكرة ماجستير في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر 2009.
- 22- 13 طالب محمد . الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري . الفترة 1999 - 1995 ، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر 2001.
- 23- محمد محمود ذيب حوسو . التدقيق للأغراض الضريبية . مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية ، جامعة النجاح ، فلسطين، 2005.
- ثالثا المراسيم والقوانين:
- 24- القرار الوزاري المشترك المادة 01 الصادر في 07 / 06 / 2005 ، المتضمن التنظيم الإداري للإدارة الضرائب، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد، 43 .
- 25- القانون الضرائب ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر، 2016 .
- 26- القانون التجاري الجزائري. 2008.
- 27- قانون الإجراءات الجبائية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، 2016 .
- 28- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر 2015.

رابعا: الموقع الإلكتروني:

29- www.mfdgi.gov.dz.

خامسا : المراجع باللغة الأجنبية:

- 30- Conseil des prélèvements obligatoires: la fraude au prélèvements obligatoires et son contrôle. Mars 2007.
- 31- Claude Laurent- **contrôle fiscale la vérification de comptabilité**-Paris ,1995.
- 32- Daoudeyousefmatin-**Internal Audit Manual**- Qccording to International standars, Lunion des banques arabes, Loubnane, 2007.
- 33- Daoudyousefsobh-**Internal Audit Manual, According To International Stondards, Le union des Bonquearabes**-loubnan, 2007.
- 34- GERARD LEGRAND ,la fraude fiscale, les nouvelles fiscales, paris 2001.
- 35- **Guide du vérificateur de comptabilité, ministère des finances**- Direction Générale Des Impôts, Direction Des Recherches Et Vérification, Edition Alger Print, 2001.

- 36- L-LOINNEL .G ET GERARD.V- **Audit et control interne, aspects financiers – opération et stratégiques**- op-cit,P21.
- 37- PAUL MARIE GAUDMET, percis de finnaces publiques, édition paris1971.
- 38- Thierry Lambert- **vérification fiscale personnelle ,économique**- Paris,1984.

الملاحق