



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

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: التدقيق محاسبي ومراقبة

الشعبة: مالية ومحاسبة

التسيير

التدقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمرکز الضرائب CDI مستغانم

تحت إشراف

مقدمة من طرف الطالبة:

الدكتور:

د.لاكسي

• بوكري سهام
فوزية

لجنة المناقشة

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	براوين شهرزاد	أستاذة مساعدة - أ-	جامعة مستغانم
مقررا	د.لاكسي فوزية	أستاذة محاضرة - ب-	جامعة مستغانم

جامعة مستغانم	أستاذة محاضرة - ب-	مقيده فاطمة الزهرة	مناقشا
---------------	--------------------	--------------------	--------

السنة الجامعية : 2018_2019

شكر و عرفان

بداية نشكر الله عز وجل ونحمده على فضل نعمته الذي أنعم علينا بها وأمدنا بالعزم والإرادة و الصبر لإتمام هذا العمل المتواضع

ثم الشكر الجزيل للأستاذة المشرفة " لأكسي فوزية " عرفانا لها لفضلها و تقديرا لمجهوداتها من حيث العون والتوجيه

وأوجه شكري إلى جميع أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

وإلى طاقم الإدارة وكل من أمدني بيد العون سواء من قريب أو بعيد

كما لا ننسى جميع إطارات وموظفي مركز الضرائب لولاية مستغانم

الصفحة	العنوان
	إهداء
	شكر وتقدير
	الفهرس
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	قائمة المختصرات و الرموز
	المصادر و المراجع
1	المقدمة العامة
	الفصل الأول : مفاهيم حول التدقيق المحاسبي و التهرب الضريبي
5	مقدمة الفصل
6	المبحث الأول : مفاهيم عامة حول الغش و التهرب الضريبي
6	المطلب الأول : ماهية الغش الضريبي
8	المطلب الثاني: تعريف التهرب الضريبي
9	المطلب الثالث : طرق التهرب الضريبي
12	المبحث الثاني:أسباب و آثار التهرب الضريبي
12	المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
15	المطلب الثاني : آثار التهرب الضريبي
17	المطلب الثالث :طرق مكافحة التهرب الضريبي
18	المبحث الثالث :أدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي
18	المطلب الأول: تعريف التدقيق المحاسبي
19	المطلب الثاني : أنواع التدقيق المحاسبي
26	المطلب الثالث : أهداف التدقيق المحاسبي و أهميته
29	خلاصة الفصل
31	الفصل الثاني :دور التدقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي
31	مقدمة الفصل
32	المبحث الأول:فعالية التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية
32	المطلب الأول: مسار التدقيق المحاسبي

37	المطلب الثاني : إجراءات ما بعد التدقيق المحاسبي
39	المبحث الثاني:الإطار النظري للرقابة الجبائية
39	المطلب الأول: مفهوم الرقابة و الرقابة الجبائية
40	المطلب الثاني : أسباب و أشكال الرقابة الجبائية
45	المطلب الثالث :أهداف الرقابة الجبائية
46	المبحث الثالث:مساهمة مدقق الحسابات في الحد من التهرب الضريبي
46	المطلب الأول: معايير التدقيق المحاسبي و حقوق مدقق الحسابات و واجباته
48	المطلب الثاني : العقوبات و الغرامات المفروضة في حالة التهرب الضريبي
52	خلاصة الفصل

54	الفصل الثالث :دراسة ميدانية لأثر التدقيق المحاسبي للحد من التهرب الضريبي
56	مقدمة الفصل
57	المبحث الأول :تقديم عام لمركز الضرائب لولاية مستغانم
57	المطلب الأول :التعريف بمركز الضرائب
58	المطلب الثاني :إختصاصات و مكونات مركز الضرائب
60	المطلب الثالث : التعريف بمديرية الضرائب
63	المبحث الثاني: دراسة ملف جبائي لمؤسسة تجارية
63	المطلب الأول :الرقابة على الوثائق
66	المطلب الثاني:التدقيق المحاسبي
71	المطلب الثالث : حساب الغرامات
74	خلاصة الفصل
76	خاتمة عامة

الصفحة	العنوان	الرقم
65	حساب الغرامات المالية	01
67	تقويم رقم الأعمال	02
67	الوضعية الجبائية للرسم على المشتريات	03
68	تسوية الرسم على القيمة المضافة	04
68	تسوية الرسم على النشاط المني	05
69	تقويم الدخل الخاضع للضريبة	06
69	الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة الأرباح على الشركات	07
70	الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة على IRG	08
70	الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة على جباية الأجور	09
71	غرامة الرسم على المشتريات	10
71	غرامة الرسم على القيمة المضافة	11
72	غرامة الرسم على النشاط المني	12
72	غرامة الرسم على أرباح الشركات	13
72	غرامة الرسم على الدخل الإجمالي	14

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	صفحة
01	مسار التدقيق الخاجي	25
02	أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	41
03	شكل يمثل الرقابة على الوثائق	43
04	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	57
05	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	62

يعتبر التهرب الضريبي أحد أهم المشاكل الاقتصادية التي يواجهها أي نظام جبائي وأكثرها حدة، حيث يؤدي إضعاف وفرة حصيلة الدولة من الضريبة و يضيع عليها حقها، كما يؤدي إلى تعطيل مشاريع الدولة الاجتماعية و الاقتصادية و بالتالي إهدار جانب كبير من الموارد المالية للخرينة العامة و زعزعة النظام الاقتصادي و تدهوره سواء في الداخل و الخارج.

و نظرا لأهمية الموضوع و كثرة إبعاده، فقد اختلفت الآراء في أسباب التهرب الضريبي، فمنهم من إرجاعها إلى وجود ثغرات في التشريعات الاقتصادية التي يقوم بها المكلف باستغلالها و لا يمكن بذلك فرض أي عقوبة عليه و منهم من إرجاعها إلى ضعف الإدارة الضريبية و سوء التسيير فيها و الجزائر كغيرها من البلدان شهدت فيها هذه الظاهرة انتشارا و واسعا و كبيرا نتيجة عدة أسباب ساهمت في ذلك، فكان من واجب الدولة لتحقيق سياستها المالية و محاولة القضاء أو الحد على الأقل من ظاهرة التهرب الضريبي .

يعتبر التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد أهم الوسائل الرقابة الجبائية حيث تعتبر هذه الأخيرة من بين الوسائل التي تعتمد عليها الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي إذ نجد أن الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها آلياتها تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة و التي يتم من ورائها كشف كل الإغفالات و التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء عن قصد أو دون قصد . و عليه قد نجد التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية من طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي و المحاسبي، مع منحهم المشرع لعدة صلاحيات و بالمقابل عدة إلتزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة، بهدف تطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات و التجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة و التي تعود على الحصيلة الضريبية و على تمويل المشاريع التنموية المخطط لها في السياسة الإقتصادية للدولة .

من خلال ما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي ؟

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع إرتأينا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- 1- ما دور مدقق الحسابات لضمان التحصيل الضريبي الجيد؟
- 2- ما مدى امتثال المكلفين بالضريبة في الجزائر بإلتزاماتهم الجبائية ؟
- 3- ما هي الأدوات و الحسابات المعتمدة في عملية فحص محاسبة المكلف ؟ و كيف تساهم في دعم الرقابة الجبائية ؟

الفرضيات :

- 1- عمل مدقق الحسابات له فعالية للتخفيف عن ظاهرة التهرب الضريبي .
- 2- هناك وعي لدى المكلفين بالضريبة في الجزائر بأهمية الإمتثال للإلتزامات الجبائية .
- 3- الإلتزام بالأدوات و عملية فحص محاسبة المكلف بشكل عام عن طريق إعادة تقدير حساب رقم الاعمال في تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة في دعم الرقابة الجبائية .

أهداف الدراسة:

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

أهمية الدراسة :

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

حدود الدراسة :

الحدود المكانية

تمت حدود الدراسة بمركز الضرائب CDI لولاية مستعانم بالتحديد بالمصلحة الرئيسية للمراقبة .

الحدود الزمانية:

قمنا بدراسة ميدانية لملف جبائي لمؤسسة تجارية لمواد البناء لدى مصلحة الضرائب وذلك خلال الفترة (من 2019_01_22 إلى 2019_03_24).

منهجية الدراسة :

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

دوافع إختيار الموضوع :

- تعود أسباب إختيار البحث إلى نظرة و حساسية المجتمع الجزائري للضريبة مما أدى إلى إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي وعلى الغدارة الجبائية البحث عن اساليب جديدة للحد من هذه الآفة .
- التطلع لأهمية التدقيق المحاسبي ومدى قدرته على دعم الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي من جهة ومن جهة أخرى إسترجاع ولو القليل من حقوق الخزينة العمومية .
- توعية المكلفين المتملصين بأهمية دفع الضريبة وإيصال فكرة لهم على مدى خطورة هذه الظاهرة
- معرفة تنظيم المشرع الجزائري لهذا النوع من الجرائم والآليات التي إستخدمها أو لجأ إليها من أجل مكافحته .

صعوبات الدراسة :

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

هيكل الدراسة :

سعيًا للإجابة عن الإشكالية وتحقيق أهدافها تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول على النحو التالي :

الفصل الأول: خصصناه للأدبيات النظرية و التطبيقية حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث ، حيث تناولنا بالدراسة في المبحث الأول إلى جل المفاهيم المتعلقة بالغش و التهرب الضريبي ، بينما تطرقنا في المبحث الثاني إلى أسباب و آثار التهرب الضريبي و طرق معالجتها ، أما المبحث الثالث فكان حول الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي .

الفصل الثاني : تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث كان المبحث الأول عبارة عن دور التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية ، أما المبحث الثاني فقد تناول الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية ، و في الأخير فكان حول مساهمة مدقق الحسابات في الحد من التهرب الضريبي .

الفصل الثالث : و الذي يعني بالدراسة الميدانية ، فقد قمنا بتقسيمه إلى مبحثين ، تطرقنا في المبحث الأول إلى تقديم عام حول مركز الضرائب لولاية مستغانم، أما المبحث الثاني فقد جاء موسوما بدراسة حالة ميدانية لمؤسسة تجارية تم فيها الطريقة و الإجراءات المتبعة ثم نتائج دراسة الحال و تحليلها.

الدراسات السابقة :

- نصر رحال : سياسات مكافحة الغش و التهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر ، تونس و المغرب ،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير ،تخصص تسيير المؤسسات ،جامعة الحاج لخضر ،باتنة ،2013-2014 ، قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية :ما هو واقع ظاهرة الغش و التهرب الضريبي في دول المغرب العربي و ما هي السياسات الناجعة و الكفيلة بمكافحتها ؟.و تلخص أهم النتائج الباحث في الآتي :

-في الجزائر و المغرب هناك ممارسة واسعة للغش و التهرب في مجال الضرائب غير المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال ،بينما في تونس هناك شبه إستقرار للغش و التهرب الضريبي بخصوص الضرائب المباشرة و عدم إنتشار التهرب في مجال الرسوم على رقم الأعمال .

- مستوى الوعي الضريبي في تونس جيد، في حين أنه منتهي في الجزائر و المغرب .

- ضعف مؤهلات الإدارة الجبائية في الدول الثلاثة .

- بشرى عبد الغني :فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ،تخصص نقود مالية و بنوك ،جامعة تلمسان ، 2010-2011، حيث قامت الباحثة بمعالجة الإشكالية التالية :ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ؟ و ما هي آثارها في مكافحة التهرب الضريبي ؟ و كانت أهم النتائج التي توصلت إليها كالتالي

- صعوبة قياس التهرب الضريبي بالرغم من تعدد المناهج و طرق تقديره .

- تعاني الرقابة الجبائية من مشكلة نقص الإمكانيات البشرية و عدم الكفاءة في ظل العدد الهائل من الملفات التي يجب عليها مراقبتها.

مقدمة الفصل:

تعتبر الضريبة اهم مصادر المداخيل التي تساهم في تمويل الخزينة العامة للدولة ، و في مقابل ذلك تعتبر عبئا على المكلف بها ، مما يؤدي به إلى إستعمال شتى الطرق و الوسائل التي تساعده على التملص أو التهرب من دفع الضريبة سواء كليا أو جزئيا ، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي ، لهذا منح المشرع الجبائي الجزائي بعض الإصلاحات و المهمات للتخفيف من هذه الآفة و الحد منها .

ومنه نجد أن التدقيق المحاسبي مهم حيث يساعد على إكتشاف الاخطاء و التلاعبات و من ثم إبداء رأي في محايد عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية للمؤسسة و إيصال عملية التدقيق و الفحص ذات المصلحة.

بناءا على ما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري للتدقيق المحاسبي ، و التهرب و الغش الضريبي و قد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الغش و التهرب الضريبي

المبحث الثاني: أسباب و آثار التهرب الضريبي

المبحث الثالث: الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول الغش و التهرب الضريبي

إن التطرق لظاهرة الغش و التهرب الضريبي يؤدي إلى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد مفهوم واضح لها و الإحاطة بها و عرض تصنيفاتها و مختلف المفاهيم الموازية التي تتدخل و تترابط معها و عليه سنتطرق في هذا المبحث إلى المطالب التالية:

المطلب الأول : ماهية الغش الضريبي

لقد تعددت آراء و تعاريف الباحثين في ظاهرة الغش الضريبي ، إذ من الصعب إعطاء تعريف شامل يحظى بإجماع واسع نظرا لإختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث لذلك سنورد بعض التعاريف لهذه الظاهرة و كذلك تصنيفاتها.

1 - تعريف الغش الضريبي :

تعريف Lucien Mehl: يعرف الغش الضريبي بأنه خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الضريبة و تخفيض وعائها.¹

تعريف Camille Rosier : يشمل الغش الضريبي كل الحركات و العمليات القانونية و المحاسبية و كل الوسائل و الترتيبات و التدابير التي يلجأ إليها المكلف بهدف التخلص من دفع الضرائب و المساهمات.²

تعريف Margairaz André : يمكن القول بأن هناك غش عندما تطبق الوسائل التي تسمح بالتخلص من الضريبة في حين أن المشروع لم يسمح بذلك ، فالغش الضريبي بمعناه العام هو كل عمل تام قئم على سوء نية صاحبه بهدف التغطية و التضليل.³

تعريف جامع أحمد : هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإلتباع طرق و أساليب مخالفة للقانو و تحمل طابع الغش و غيره.⁴

- تعريف Delahaye Thomas : الغش الضريبي هي مخالفة للقانون الجبائي .

¹ -Lucien Meh. science et technique fiscale. Franc ,PUF, 1959, TOME 2, p:733.

² -Camille Rosier. la fraude fiscale. France,1998, p : 94.

³ - A. Margairaz. la fraude fiscal et ses succédanés, la nouvelle école de loussonne, 2 éme Edition, 1977, p :125

⁴ - جامع أحمد ، علوم المالية، فن المالية العامة، الجزء الأول ، الطبعة 2، القاهرة، دار النشر العربية ، 1975، ص 244ص245.

⁵ - Delahaye thomas .LE choix de la voix moins imposé , édition Bruylant ,1977,p:16.

تعريف القانون الجبائي الجزائري : كل محاولة للتخلص من الضريبة بإستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كلياً أو جزئياً¹.

و من خلال هذه التعاريف نلاحظ أنها تتفق حول النقاط التالية :

- الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة و الصريحة لنصوص القانون الجبائي .
- يتم الغش الضريبي بوسائل مادية أو محاسبية و غيرها من أجل عدم دفع الضريبة .
- يهدف الغش إلى التخلص من الضريبة .

لذلك يمكن أن نوجز مختلف التعاريف السابقة في التعريف التالي للغش الضريبي:
"هي كل مخالفة واضحة و صريحة للقانون الجبائي بإستعمال وسائل مادية و محاسبية و غيرها من أجل التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو بشكل كلي".

2 – تصنيفات الغش الضريبي :

يعبر عن الغش الضريبي أحيانا بالتهرب الضريبي غير المشروع ، و توجد عدة تصنيفات للغش الضريبي نذكر منها مايلي :

1-2 الغش البسيط و الغش المعقد

1-1-2 الغش البسيط :

يمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل و هذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة ، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية ، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً ، فهو إذا : كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة².

2-1-2 الغش المعقد :

يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية ، أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة ، وكذلك مسح كل الآثار التي تؤدي إلى كشف مغالطاته .

و يتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة ، أي أن الغش المعقد يتوفر على العناصر التالية :

- عنصر النية : أي أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع .
- العنصر المادي : و المتمثل في تخفيض أساس الضريبة .
- عنصر التدليس : و يعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقباً لأي مراقبة محتملة .

¹ - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 303-1، (محدث على غاية قانون المالية التكميلي 2007).

² - Martinez Jean Claude. *La fraude fiscale* ,Paris, 1984 ,P,91.

2-2- الغش الوطني و الغش الدولي

في هذا النطاق يصنف الغش كما يلي :

2_2_1_ الغش الوطني (المحلي) :

يمكن تعريفه بأنه كل استعمال لطرق و ممارسات غش من قبل المكلف منه للتخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية. ويمكن كذلك تعريفه بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة ' يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد.

2_2_2_ الغش الدولي :

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد و تحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير، وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبدلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الاموال¹.

المطلب الثاني: تعريف التهرب الضريبي

1_ يمكن أن نجمل مختلف التعاريف التي تناولت موضوع التهرب الضريبي او ما يعرف عند البعض

بالتجنب الضريبي فيما يلي :

_تعريف margairaze andré : "التهرب الضريبي هو محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون ."

_تعريف Martinez Jean claude : "التهرب الجبائي هو فن تفادي الوقوع خارج مجال القانون ."

_تعريف Delahaye Thoma² : "التهرب الضريبي هو ان يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن

يخرق القانون الجبائي و إنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك "

_تعريف جامع أحمد: "هو التخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب مخالفة لنصوص التشريع الضريبي"³

_تعريف Gaudemet paul Marie: "يقصد بالتهرب الضريبي ان يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة

دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم"⁴.

¹ -سوزي عدلي ناشد ،ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على إقتصاديات الدول النامية ، مصر، جامعة الإسكندرية ، 1999 ص :21.

² - Delahaye Thoms . op ,cit ,p,25.

³ - جامع أحمد ،مرجع سابق.ص . 244.

⁴ Gaudemet Paul Marie .Précis de Finances Publiques .edition Montchession . Tome2.Paris .1970.p.314 .

تعريف Cartou Louis : فإنه يعرف التهرب الضريبي على أنه " مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن و أكثر و احسن إمتيازات سواء في داخل الدولة او خارجها".¹

و من أمثلة ذلك الضريبة على الشركات، حيث يقوم بها المعني بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته رغم أنه مازال على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله للضريبة ، فنجد أن هناك نوعا التحايل يقوم به المكلف بطريقة قانونية".

و إذ كان التهرب الضريبي يعني إمتناع المكلف عن دفع الضريبة المستحقة كلها او بعضها عن طريق إنكار حدوث الواقعة التي أنشأت الضريبة أو إخفاء بعض أو كل عناصر الوعاء الضريبي بإنكار قدرته على الدفع حتى يتم إسقاط الضريبة و هو ما يعرف بالتجنب الضريبي أو المسار الأقل فرضا للضريبة

أي إستغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم التحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة و عدم الإلتزام بدفعها و هذا الشكل من التهرب الضريبي لا يتضمن أية مخالفة يعاقب عليها القانون ، حيث يستعين المكلف من الضريبة بأهل الخبرة و الإختصاص للإستنباط طرق التحايل مستنديين في ذلك إلى خلل أو ثغرة قانونية".²

المطلب الثالث : طرق التهرب الضريبي

تتعدد طرق التهرب الضريبي بإختلاف نوع النشاط الذي يمارسه كل مكلف ، و مع تطور التكنولوجيا و الأنظمة الإقتصادية إختلفت طرق التهرب الضريبي أكثر فأكثر ، فمن بين أبرز هذه الطرق نذكر ما يلي :

1- التهرب عن طريق العمليات المحاسبية " التلاعب المحاسبي "

تقوم معظم التشريعات الجبائية على مبدأ الإقرار ، أي أن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات حول أرباحه و مداخيله ، حيث أن البيانات الواردة في التصريحات المقدمة هي مخرجات النظام المحاسبي الذي بدوره يقوم بتسجيل و تبويب كل المعلومات الخاصة بنشاط المكلف في شكل قوائم مالية ، و بذلك فإن المكلف بالضريبة قد يقوم بإحداث تغييرات في تلك المعلومات و ذلك عن طريق التلاعب المحاسبي و الذي قد يكون إما بزيادة التكاليف أو بتخفيض الإيرادات .

- زيادة التكاليف :

يعتمد النظام الضريبي على تصريحات المكلفين في تحديد الوعاء الضريبي ، و من خلال ذلك يمكن للمكلف التهرب عن طريق التقليل من وعاء الضريبة و يكون ذلك بزيادة التكاليف ، غير أن المشرع الجبائي سمح للمكلف بخصم الأعباء و التكاليف .

¹ - Cartou Louis , *Droit Fiscal international et européen* . 2 édition , Précis Dalloz . Paris . 1991 . p.259.

² - البطريق يونس أحمد ، حامد عبد المجيد دواز . محمد أحمد عبد الله ، مبادئ المالية العامة ، دار الشباب الجامعة ، 1978 . ص 157 .

- ولكن وفق شروط محددة ، و تتمثل هذه الشروط في:¹
- أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة .
 - أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات و وثائق رسمية .
 - أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة .
 - أن تكون مرتبطة بدورة الإستغلال .
- غير أن المكلف بالضريبة لا يلتزم بهذه الشروط و يعتمد إلى مخالفتها عن طريق إدخال نفقات أخرى و إن كانت وهمية ، و من بين الأساليب التي يلجأ إليها المكلف في ذلك ما يلي:²
- تقييد النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة ، مثل تسجيل تكاليف إصلاح و صيانة السيارات الشخصية بإسم المؤسسة ، و هي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف الأفراد المسيرين للمؤسسة .
 - تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة و هي في الواقع متعلقة بمساكن مسيرها .
 - تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة و هي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة .
 - تسجيل مشتريات في حساب المؤسسة و هي في الواقع خاصة بمسيرها و من أمثلتها شراء الأثاث المنزلي
- العمال الوهميين :

إذ يقوم المكلف بتشكيل ملفات لعمال وهميين ، أي بعبارة أخرى على الوثائق فقط و يقوم بتسجيل أجورهم و مرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف ، و هذه الأجور و المرتبات المسجلة في المحاسبة تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة و الذي يؤدي بدوره إلى تخفيض الضريبة.

- التكاليف الغير المبررة :

يلجأ المكلف هنا إلى تسجيل مختلف التكاليف الخاصة بممتلكات مسيري الشركة و أعمالهم الخاصة ضمن التكاليف التي يتم خصمها من الربح الإجمالي . كإدراج مصاريف إصلاح السيارة الشخصية أو ترميم منزل ... إلخ ، فهذه المصاريف هي غير مبررة لأنها لا تخص نشاط المؤسسة.³

¹ بشري عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية و آثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، جامعة تلمسان ، الجزائر 2010_2011 ص 59.

² نصررحال ، سياسات مكافحة الغش و التهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس و المغرب . أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه. تخصص تسيير المؤسسات . كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير . جامعة الحج لخضر باتنة . الجزائر . 2013-2014 - ص 97.

³ نصررحال ، نفس المرجع . ص 97.

- تقنية الإهلاك :

يقصد بالإهلاك تدني أو نقص قيمة الإستثمارات نتيجة للإستعمال و التقادم ، بعبارة أخرى يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة ، و في الغالب الأحيان لا يلتزم المكلف بهذه التقنية من أجل زيادة التكاليف .

و يتم ذلك بإتباع إحدى الطريقتين :¹

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونيا بغرض تضخيم مخصصات الإهلاك السنوية و بالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة .
- تطبيق الإهلاك على أساس ثمن شراء أو الحصول عليه مضافا إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع ، لتضخيم القيمة الأصلية التي تعتمد كأساس لحساب الأقساط السنوية للإهلاك ، في حين كان يجب خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع من قيمة الشراء أو سعر الإكتساب .

ولكي تكون هذه الإهلاكات قابلة للخصم لا بد أن تخضع لشروط معينة و هي كالتالي :

- أن يصنف الأصل المهلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة و التي تتقادم مع مرور الزمن .
- أن لا تتعد الإهلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهلك .
- أن تكون هذه الأصول محل الإستغلال مسجلة في سجلات المحاسبة²
- يجب الإنتباه للحدود القصوى الممنوحة جبائيا لبعض الأصول القابلة للإهلاك .
- يجب ان تكون طريقة الإهلاك واضحة ، و يفضل جبائيا طريقة الإهلاك المالي الخطي .

_ تخفيض الإيرادات :

تعد هذه الطريقة من أكثر الطرق التي يستعملها المكلف من اجل التهرب من دفع مبلغ الضريبة المستحق، حيث يقوم بتسجيل المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية ، فمثلا المحامون و الغطاء لا يصرحون بقيمة مداخيلهم الحقيقية كما يمكن لتجار ايضا تخفيض إيراداتهم و يكون ذلك عن طريق البيع دون فواتير أو شيكات تثبت حصول عملية .

2- التهرب عن طريق التلاعب المادي

يتمثل التلاعب المادي في أن يقوم المكلف بإخفاء السلع و المنتجات الخاضعة للضريبة و إعادها عن مراقبة اعوان الإدارة الجبائية ، و قد يكون الإخفاء جزئيا يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة أو كليا يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة .

¹ - نصررحال ، نفس المرجع .ص.98.

² - المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (معدلة إلى غاية قانون المالية التكميلي لسنة 2012).

- الإخفاء الجزئي¹ :

في هذه الحالة يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهرباً من دفعها جزئياً كما هو الحال في الضرائب الجمركية. و من صور الإخفاء المادي نذكر:

- حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي .
- حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل أقل من الواقع .
- عدم إحترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية، بالإضافة إلى تحويل الممتلكات الموروثة دون التصريح بها.

- الإخفاء الكلي :

في هذه الطريقة يقوم بإخفاء نشاطه كلياً و ذلك من خلال إنشاء وحدات و فروع لنشاطه التجاري أو الصناعي دون التصريح بها للإدارة الجبائية المختصة إقليمياً ، و تستعمل هذه الطريقة عادة في المناطق الريفية و المعزولة و هي ناتجة عن ضعف التدقيق الجبائي ، و نقص الإمكانيات المادية و وسائل النقل للوصول إلى المكلفين بالضريبة ، و هو ما يدفعهم إلى ممارسة أنشطتهم الإقتصادية دون القيام بإجراءات فتح الملف الجبائي و التصريح لدى الإدارة الجبائية .

3- التهرب عن طريق التلاعب القانوني

تعتبر هذه الطريقة من أكثر طرق التهرب الضريبي انتشاراً ، و تتمثل في إستغلال الثغرات الموجودة في القانون و النظام الجبائي ، و بالتالي² فإن المشرع الجبائي لا يمكنه في هذه الحالة فرض عقوبات على المكلف، حيث يستعين هذا الأخير بمستشارين و خبراء قانونيين مختصين لمساعدته في التحايل بالإعتماد على النصوص القانونية ، مثل تزييف وضعية النشاط الإستثماري من خلال الإدعاء بأنه نشاط في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الإستثمارات للإستفادة من الحوافز الضريبية و الإعفاءات ، ثم القيام بعد ذلك بالتنازل عنها للتهرب الضريبة التي تترتب عليها

المبحث الثاني : أسباب و آثار التهرب الضريبي

تكمن معالجة التهرب الضريبي في معالجة مختلف الأسباب التي ساعدت على إنتشاره ، و يكمن الإشارة إلى أن هذه الأسباب و معالجاتها لا تقع فقط على عاتق المشرع أو الإدارة الضريبية فحسب وإنما هي كذلك من مسؤولية المكلف بالضريبة بصفته فرداً من أفراد المجتمع .

¹ - نصررحال ، نفس المرجع .ص.99 .

² - عبد المنعم فوزي ، المالية العامة و السياسة المالية . دار النهضة العربية . بيروت 2000 . ص 225 .

المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي

هناك جملة من الأسباب التي تدفع بجل المكلفين لعدم الإلتزام بواجباتهم و نجد من بينها :

1- الأسباب المباشرة :

1-1- لأسباب التشريعية:

لقد زادت في تعقيد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات ، و هنا يمكن حصر أهم الأسباب التشريعية في التشريع الضريبي في النقاط التالية :

-نظام جبائي معقد و هذا لتعقد التشريع الضريبي (عدم وضوح الصياغة) ووجود بعض الثغرات ما يؤدي إلى خلق مشاكل الإدارة المالية و تزايد احتمال التهرب .

-نظام جبائي غير مرن أي أنه مرتبط بالتنمية و طبيعة تطور الأنشطة الإقتصادية لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلائم مع الظروف الإقتصادية العامة.

-تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة و ترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة .

-عدم إستقرار التشريعات هذا راجع إلى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال النظام الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسابقة التطور على النظام

و القواعد المعمول بها ، و من جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة ، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع الإصلاح و بالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي .

-إن إرتفاع نسبة الضريبة و زيادة عبئها ، يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي.

2-1 - الأسباب الإدارية: عيوب الإدارة هذا العامل يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبة فقد نجدهم غير مؤهلين و غير أكفاء و قد نجدهم الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي و قد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية¹.

إذ أن النقائص الموجودة فيها هي التي تجد كفاءتها ، و من تدفع بالمكلف على التهرب الضريبي و تتجلى أهم هذه النقائص في:

- ضعف الوسائل المادية و المالية ، النقل ، الرواتب ، الحوافز و التي مازالت لا تشبع رغبة العاملين و مما يدفعهم إلى الإنحراف أو التقصير في الإضطلاع بمسؤولياتهم على أكمل وجه².
- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة و الملفات المعروضة للدراسة.
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي و الذي يكون جزافيا بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنويا على المكلف و قد يدفعه إلى التهرب .

¹ - طارق الحاج ، المالية العامة ، دار صفاء ، عمان ، 1999 ، ص 84.

² - عطية عبد الواحد ، "مبادئ إقتصاديات المالية العامة" ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2000 ، ص 812.

● ضعف الإمكانيات المادية ، من خلال نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات و القطاعات قد اسفاده من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاوّل عمله في منشآت من قبل الإستعمار.

- من ناحية الكفاءة من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر اساسا الجانب السلي له أي عدم وجود وعي مهني.

● تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية تجاه الضريبة.

● -نقص التوعية و ضعف العلاقة بين الإدارة و المكلف.

2- الأسباب غير المباشرة :

1-2- الأسباب النفسية :هناك العوامل النفسية يشعر بها المكلف تجعله يتهرب من دفع الضريبة

لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة أو شعوره بعدم الإنتماءإلخ .

بالإضافة إلى ¹ :

● الإعتقاد السائد بأن الضريبة اداة إغتصاب الشعوب و إفقارهم ،فالتهرب من دفعها في هذه الحالة هو نوع من انواع المقاومة . وبالتالي كان هذا المفهوم حافزا لتنامي الكراهية للضريبة ،لتصبح هذه الأخيرة و كأنها جزء من التكوين الوراثي البشري .

● سوء فهم مصطلح الإقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد اموال ضائعة بدون مردودية ،فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك .

● الإعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة . لأنها تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام .

● الإعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفا لا أخلاقيا و تبررهم في ذلك أن تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استنادا إلى الفكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت هذه الأخيرة شخصا معنويا و المستمدة من قول شارل لامب "المتهرب من الضريبة سارق شريف لانه لا يسرق الدولة التي تعتبر شيئا مجردا".

● 2-2- الاسباب السياسية :إنعدام الإستقرار السياسي الإقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها و بالتالي :

● عدم قدرتها على مطالبهم بأداء التزاماتهم الضريبية حيث تبين الدراسات أن التهرب يرتفع كلما ساد المجتمع من السخط العام على الضرائب ².

¹ - معي محمد مسعد ، " العلاقة القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية "، مكتبة الإشعاع ،الإسكندرية ،2002، ص 179.

² - علي زغدود ، " المالية العامة "، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2005، ص 213.

- زيادة الشكوة من عدم غنفاق الحصيلة الضرائب في المنافع العامة .
- عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي او توزيع الخدمات الإجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة و القطاع العام . خاصة غذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوة المجتمع الذين يعتبرون من اكثر المتهربين من دفع الضرائب ، و كذلك تذهب لإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.

3-2 - الأسباب الإقتصادية: إن الأسباب الإقتصادية دورا مهما في عملية التهرب ، فكلما كانت حالة المكلف الإقتصادية متدهورة على جانب الحالة الإقتصادية العامة . كلما كان التهرب الضريبي كبيرا و العكس صحيحا ، حيث أن الوضعية الإقتصادية للمكلف إنعكاسا كبيرا في أداء واجبه تجاه الضريبة إذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة فإن ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضعفا و هذا نتيجة قدرته على التسديد ، أما في الحالة العكسية اين يكون المكلف يتمتع بوضعية مالية متدهورة فإن ميوله للتهرب عن الدفع يكون أقوى ، و هذا بين لنا أن نسبة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفضة مقارنة بالدول نظرا لإرتفاع عوائد الأفراد .

إضافة على التقلبات التي يتعرض لها الإقتصاد الوطني لها تأثير بالغ على ظاهرة التهرب الضريبي و إنتشارها بين افراد المجتمع . ففي فترات الإزدهار و الرواج الإقتصادي تزداد مداخيل الأفراد و قدراتهم الشرائية ، مما يقلل من درجة حساسيتهم لإرتفاع الاسعار ، الشئ الذي يمكن للمكلف من تحميل العبء الضريبي لزيائته . و ذلك بإمكانية الخفض في ثمن السلعة ، و بالتالي يقل العبء الضريبي مما يقفل من حالات التهرب لدى المكلف و العكس صحيح ففي حالة الركود و الإنكماش الإقتصادي أين تتعطل الموارد الإنتاجية تنخفض نسبة التبدلات الإقتصادية ، فيكون هناك إنخفاض في المداخيل ، و تعسر في القدرة الشرائية فتتعرض المنتجات للكساد ، و يتحمل المنتجون الخسائر ماداموا لا يستطيعون نقل العبء الضريبي و بالتالي يلجؤون إلى إستعمال جميع الطرق و الوسائل و التحايلات للتخلص من ثقل الإقتطاع¹.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

1- الآثار المالية للتهرب الضريبي :

يؤدي التهرب الضريبي على الإضرار بالخزينة العامة للدولة ، بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية . و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل ، و بالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها تجاه مواطنيها ، و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي و اللجوء إلى الإقتراض ، إلى أن ذلك الإتجاه قد يسبب مخاطر تمس الإستقرار المالي و الإقتصادي للبلد المعني.²

¹ - محمد معي مسعد ، نفس المرجع ، ص 80.

² - مراد ناصر ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دارهومة ، الجزائر 2003 ، ص 162.

2- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

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

- إعاقة المنافسة الاقتصادية :حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى الحد من القدرة التنافسية للمؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة ، و التي تهدف إلى الرفع من أرباحها طبقا لقواعد السوق ، و هذا على عكس المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب للحصول على موارد التمويل و بذلك يمكنها بيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة بالأسعار المعمول بها في السوق ، و هو الأمر الذي يدعم مركزها التنافسي و يقوي مكانتها في السوق .

- إعاقة التقدم الاقتصادي : إن التهرب الضريبي يساهم في إبطاء نمو الإقتصاد حيث أن التهرب الضريبي يثبط الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية فالمستثمر الذي يطمح زيادة مداخله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج و عملية التسيير بهدف خفض التكاليف فإنه لا يتردد في ممارسة التهرب الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه¹.

- إعادة توجيه النشاط الاقتصادي :

إن التهرب الضريبي يساهم في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية ، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية حسب الإعتبارات الجبائية و ليس للإعتبارات الاقتصادية ، فالأنشطة الاقتصادية توجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ، دون أن تتوجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات ، مثال على ذلك إطارات المؤسسات يتوجهون إلى التخلي عن صفة الأجراء لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي ، و بالتالي فهم ينشؤون مؤسسات أخرى مستقلة تستفيد من إمكانية تكوين احتياطات معفية من الضرائب و إنتهاز فرص التهرب الضريبي التي تتأتى لهم و التصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لدخلهم الخاص².

- ندرة الأموال :

إن التهرب الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال ، لأن المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية ، و العمل على عدم إنفاقها بغية عدم الإنكشاف ، فالمتخلص يعمل على الإكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق المالي ، و بالتالي ستكون هناك ندرة في السيولة النقدية على مستوى الإقتصاد الوطني ككل ، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود

¹ - نصررحال ، نفس المرجع، ص 90.

² - نصررحال ، نفس المرجع ، ص 91 .

السائلة يكون دائما مفضلا على النقود الإعتبارية ، لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية و خصوصا حق الإطلاع لدى المؤسسات البنكية.¹

3- الآثار الإجتماعية : لا يقتصر أثر التهرب الضريبي على الناحيتين الإقتصادية و المالية بل يتعداهما إلى النواحي الإجتماعية بترباط لا يمكن فصله .

فالضريبة تعتبر سلاحا بيد الأنظمة الإجتماعية و السياسية في توجيه الإقتصاد و المجتمع بإتجاه دون آخر ، كما أن المعروف من هدف الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع و رفع المستوى المعيشي للفئات الفقيرة و تقليل التفاوت بين طبقات المجتمع . كذلك يهدف إلى إنقاص القوة الشرائية للفئات و تحويلها إلى الطبقات الفقيرة عن طريق الإنفاق العام و الخدمات المختلفة التي تمارسها الدولة ، إلى أن التهرب الضريبي يضعف من قدرة الدولة في تحقيق أهدافها الإجتماعية.²

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

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

المطلب الثالث : طرق مكافحة التهرب الضريبي

1_ المصالح المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي :

يتم الكشف عن المادة الخاضعة للضريبة من خلال جمع معلومات كل المصادر الخارجية كالشركات و المؤسسات العمومية و ضعة الدولة عدة مصالح رقابية تقوم بعملية كشف مكان التهرب بشتى أنواعه ، و تسليط العقوبات الصارمة على مرتكبيه لأجل الحد من هذه الظاهرة.³

- مصلحة البحث و التحقيقات: هذه المصلحة تابعة إلى المديرية المركزية للبحث و المراجعات ، و يمكن أن تحقق و تراقب محاسبة أي ممول و في الولاية حيث تهتم بمراقبتها للملفات المهمة جدا .
- الفرقة المختلطة :تتكون هذه من أعضاء إدارة الضرائب ، و الجمارك ، و المنافسة و الأسعار حيث تقوم الفرقة بمراقبة و كشف كل عمليات الممولين و تزويد المفتشية بالمعلومات الكافية عن الممول التابع لها.
- المفتشية الجهوية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي :أنشئت هذه المفتشية وفقا للأمر 95_06 المؤرخ في 25_01_1995 ، و تعمل على التأكد من إمتلاك التجار للسجل التجاري و كذا مراقبة و متابعة فواتير الشراء و البيع من حيث الشكل و صحة الفاتورة.

¹ - نصررحال ، نفس المرجع ، ص 91.

² - نصيرة يحيوي ، الضرائب الوطنية و الدولية ، مطبعة الأوراق الزرقاء ، الجزائر 2010 . ص . 181.

³ - منصور ميلاد يونس ، " مبادئ المالية العامة "، الجامعة المفتوحة 1994 - ص 50.

- فرق الدرك الوطني للطرقاات :تقوم هذه الفرقة بمسك كل المتهربين الذين لا يحملون لفواتير السلع و كذا الرقم الجبائي الخاص بهم ، و ذلك بتحرير محضر لهم يتم إرساله إلى مصلحة الضرائب و كذا مصالح المنافسة و الأسعار.
 - مكتب المراجعات الجبائية :يقوم هذا المكتب بالمراجعة و المراقبة العميقة للوضعية الجبائية للممولين و ذلك بالتحقيق في المحاسبة و التفتيش المعمق لمجمل الوضعية الجبائية .
 - مكتب البحث عن المعلومات الجبائية :أنشأ هذا المكتب وفقا للتعليمة 930 للمديرية العامة ب 14أفريل 1994 ، قصد البحث و التفتيش .
 - مفتشية الضرائب :تقوم هذه المفتشية بمراقبة و مراجعة كل حسابات الممولين المشكوك فيهم بتدخل مصلحة التدخلات المتواجدة على مستوى كل مفتشية و جمع المعلومات عن المادة الخاضعة و تثبيتها.
 - مصالح وزارة التجارة
 - مديرية و المنافسة و الأسعار
 - المفتشيات الجهوية
 - الجمارك
- 2_وسائل مكافحة التهرب الضريبي :

إذا كان التهرب الضريبي يرجع لعوامل اخلاقية و سياسية و إقتصادية و فنية فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي و ذلك على النحو التالي:¹

- تنمية الوعي الأخلاقي :إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاهها الإلتزام الضريبي هو احد أسباب التهرب فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي و الإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو إلتزام أخلاقي فبل أن يكون إلتزاما قانونيا ، لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الإجتماعي بين أفراد المجتمع .
- ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة على التهرب الضريبي²:من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة أو توجد عقوبات و لكنها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية و الرادعة على التهرب الضريبي .
- من الناحية الفنية :ينبغي صياغة القوانين الضريبية على النحو سليم بطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب كذلك يجب تدريب العناصر الكافية و المدربة تدريباً كافياً للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لها الوقوف على حدث الأساليب و الوسائل الفنية المستخدمة فيالحق الضريبي كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الإطلاع على ما يردون الإطلاع عليه من الوثائق و الأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح.

¹ - عطاء فريد ، "الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في القضاء التهرب الضريبي" ، شهادة ماجستير 2000-2001، ص 10-11.

² - عطاء فريد، نفس المرجع ، ص 12.

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

كذلك يجب ضمان الإستقرار السياسي و العمل على عدم كثرة التعديلات الضريبية و ذلك حتى يتحقق الإستقرار في النظام الضريبي و كذلك للعاملين فيه.

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

المبحث الثالث: الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي

يملك التدقيق المحاسبي جانب نظري و فير يسمح بإمكانية العمل به و الإعتماد عليه في إتخاذ القرارات و التأكد من صحة البيانات المحاسبية و مدى مطابقتها مع البيانات في الواقع .

سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم مفاهيم حول التدقيق ، و تتمثل في تعريفه ، و أنواعه ، و من ثم التطرق إلى التطرق إلى أهدافه و أهميته .

المطلب الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي

1-التدقيق المحاسبي: التدقيق بمعناه اللفظي Audit و هي مشتقة من الكلمة اللاتنية Audir و تعني

"يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق.

و يشير التاريخ القديم إلى أن قدماء المصريين و الرومان و الإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدفعونها للتأكد من صحتها .

و كانت هذه العمليات على الحسابات المالية و الحكومية حيث كانت تعقد جلسة خاصة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع ، و بعد الجلسة يقدم المدقق تقريره .¹

كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض الحسابات الولاية و تدقيقها .²

تعددت تعاريف التدقيق المحاسبي و هذا حسب وجهات النظر المختلفة اما من أهمها نجد :

✓ لجنة مفاهيم التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين "هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة

بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية ، و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة

مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.³

¹ - أحمد حلي جمعة ، مدخل إلى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ، دارالصفاء ، عمان ، 2005. ص 44.

² - هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ، الطبعة الثانية ، داروائل للنشر ، عمان ، 2006. ص 17.

³ - أحمد حلي جمعة ، نفس المرجع ، ص 45.

كما عرف التدقيق على أنه الأداة من أداة نظام الرقابة الداخلية ووسيلة من وسائل التقييم إجراءات الرقابة الداخلية.¹

ومنه نستنتج بأن التدقيق المحاسبي هو فحص إنتقادي فني محايد من أجل إبداء الرأي في شكل تقرير حول المعلومات المالية لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها سواء كان الهدف التجاري أو ربحي أو غير ذلك ، و عن حجمها أو شكلها القانوني خلال فترة زمنية معينة.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي

يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواع أساسية حسب نوع العمل الذي يتم من خلاله سواء كان هذا العمل مرتبط بالتشغيل الإداري أو بالتحقيق من مدى إلتزام العميل بقواعد و إجراءات محددة أو بتدقيق القوائم المالية ، كما يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواع أخرى يمكن النظر من زوايا مختلفة هذه الأنواع كما يلي:²

- من حيث الإلتزام
- من حيث توقيت عميلة التدقيق
- من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات)
- من حيث نطاق عميلة التدقيق
- من حيث القوائم بعميلة التدقيق
- انواع التدقيق الاخرى

1_ من حيث الإلتزام القانوني :

- التدقيق الإلزامي : هو التدقيق الذي تلزم المؤسسة به وفقا للقوانين و التشريعات السائدة و غالبا ما يسمى بالتدقيق القانوني ، و مثال ذلك القوانين المنظمة لعمل المؤسسات المساهمة ، و من أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات يتولى تدقيق حسابات المؤسسة و قوائمها المالية الختامية ، و قد جرى العرف أن يقوم بمجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات و تصدر الجمعية العامة قرار تعيينه و تحديد أتعابه.

- التدقيق غير الإلزامي (التعاقدي): التدقيق التعاقدي هو تدقيق إختياري يتم إلتزامي قانوني أو لائحة معينة و يرجع أمر إعتماده لأصحاب المؤسسة أو الأطراف ذات المصلحة ، يجوز في هذا النوع من التدقيق تحديد مجال التدقيق بين الجمعية العامة و مدقق الحسابات لتحقيق أهداف معينة.³

¹ - عيسى حفصية ، بابا خويا رابحة، التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسات الإقتصادية . مذكرة ماجستير في العلوم المالية و المحاسبية . جامعة أكلي محند أولحاح ، البويرة .2015. ص 5.

² - رزق أبوزيد الشحنة ، "تدقيق الحسابات "، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى 2015، لأردن ، ص 42.

³ - بوسنة حمزة ، " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة إدارة الأرباح " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة فرحات عباس سطيف ، ص 18.

2_ من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات):

- التدقيق التفصيلي: يعني التدقيق التفصيلي أن يقوم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها سليمة من الأخطاء أو الغش أو التلاعب ، و التدقيق التفصيلي ، يمكن أن يكون تدقيق كامل إذا تم فحص كل العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة ، و يمكن ان يكون تدقيق جزئي غذا تم الإتفاق بتحديد حدود التدقيق و الهدف منه ، و من ذلك أن يتم التدقيق كل العمليات النقدية من مقبوضات و مدفوعات ، و ليس عينة منها و هي بذلك تدقيق جزئي تفصيلي .

- التدقيق الإختباري: و فيها يقوم المدقق بإختبار عينة تمثل المجتمع ، و تحديد حجم هذه العينة يرتبط بوجهة نظر المدقق في مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ، و يتم إختيار هذه العينة بأحد الأسلوبين هذين :

❖ التقدير الشخصي ، أو ما يعرف بالعينات الحكمية .

❖ التقدير الإحصائي ، أو ما يعرف بالعينات الإحصائية .

و يعتبر التدقيق الإختباري هو الأساس السائد للعمل الميداني الآن حيث لا يناسب التدقيق التفصيلي الظروف الحالية ، لأنه سيؤدي إلى زيادة الأعباء إضافة إلى تعارضه مع عوامل الوقت و الجهد و التكلفة . و الجدير بالذكر أنه يجب التفرقة بين التدقيق الكامل و التفصيلي من ناحية و بين التدقيق الجزئي و الإختباري من ناحية أخرى ، فالتدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع المعلومات المالية أو قد يكون إختباري إذا تم فحص جزء (عينة) من تلك العمليات المالية ، و بالمقابل التدقيق الجزئي قد يكون تفصيلي إذا تم فحص

جميع المعلومات التي يشملها ذلك الجزء محل التدقيق (العمليات النقدية مثلا)، و قد يكون إختباريا إذا تم فحص عينة من مجموع مفردات ذلك الجزء.

3_ من حيث توقيت عملية التدقيق :

- التدقيق النهائي: يبدأ المدقق عمله بعد نهاية الفترة المحاسبية ، بعد أن يتم إقفال الدفاتر و إعداد الحسابات الختامية و تصوير المركز المالي ، و من مزاياه ضمان عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة نتيجة تردد المدقق أو مساعديه على المؤسسة ، كما أنه يؤدي إلى خفض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق¹.

- التدقيق المستمر: في التدقيق المستمر يتم فحص البيانات بصفة مستمرة أو على فترات دورية او غير دورية ، حيث يتم الفحص أولا بأول خلال الفترة المحاسبية ، و هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسة الكبيرة ذات العمليات الضخمة التي تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها ، و يمتاز التدقيق المستمر بأنه يوفر الوقت الكافي للمدقق مما يساعده على التوسيع في عملية التدقيق ، فيقضي ذلك إلى فرص إرتكاب الغش و التزوير مع سرعة إكتشاف الأخطاء ، و من عيوب هذا النوع ما يلي :

¹ - عصام الدين محمد متولي ، "المراجعة و تدقيق الحسابات" ، جامعة العلوم و التكنولوجيا ، اليمن ، الطبعة الثانية، 2013. ص 27.

- إرباك العمل في المؤسسة محل تدقيق بطلب الدفاتر خلال أداء الموظفين لأعمالهم .
- توطيد العلاقات الإنسانية بين مساعدي المدقق و موظفي المؤسسة مما يؤثر على الكفاءة.

4_ من حيث نطاق عملية التدقيق:

يمكن تقسيم التدقيق من حيث نطاقه إلى كامل كامل و جزئي .

- **التدقيق الكامل:** و في هذا النوع من التدقيق لا تضع الإدارة أية قيود على نطاق عمل المدقق ، و يتم تنفيذ عملية التدقيق في إطار غير محدد ، و هذا يتم إجراء تدقيق كامل تفصيلي يعتمد على أسلوب العينة و الإختبار خاصة إذا كانت المشروعات كبيرة الحجم .

و لكن بصفة عامة يرتبط هذا النوع بتدقيق جميع البيانات المالية للمؤسسة ، إبداء رأي عن جميع هذه البيانات و ليس جزء منها ، و يكون المدقق مسؤولاً عن تدقيق جميع البيانات المالية حتى في حالة إعماده على إجراء التدقيق الكامل الإختباري .

- **التدقيق الجزئي:** يقتصر هذا التدقيق على قيام المدقق بتدقيق جزء معين من البيانات المالية و ليس جميعها ، و لذلك ينحصر نطاق الفحص و مسؤولية المدقق على هذا الجزء فقط ، و في مثل هذه الحالات يتعين وجود إتفاق أو عقد كتابي للمدقق يوضح فيه حدود و نطاق التدقيق و الهدف منه ، و من الأمثلة على هذا النوع من التدقيق هو تكليف المدقق بفحص العمليات النقدية للمؤسسة من مقبوضات و مدفوعات لأي غرض معين.

5_ من حيث القائم بعملية التدقيق :

- **التدقيق الداخلي:** يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه "نشاط تقييبي مستقل تقوم به الإدارة أو قسم داخل المنشأة ، مهمته فحص الأعمال المختلفة في المجالات المالية و المحاسبية و التشغيلية ، و تقييم أداء الإدارات و الأقسام في هذه المنشأة ، و ذلك كأساس لخدمة الغدارة العليا، كما أنه رقابة إدارية تؤد عن طريق قياس و تقييم فعالية الوسائل الرقابية الأخرى

1- **التدقيق الداخلي:** هو أداة من أدوات الرقابة الداخلية ، فهي تساعد الإدارة على متابعة و مراقبة كافة عمليات و اقسام و مراكز و أنشطة المشروع . و مخرجاتها تقرير أو تقارير تقدم لمجلس الإدارة أو لجان المجلس مباشرة ، و القائم بها موظف بالمشروع و إستقلاله إستقلال تنظيمي فقط ، و يتحقق هذا الإستقلال بتبعية إدارة التدقيق الداخلي مباشرة.²

¹ -وجدي حامد حجازي ، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، مصر ، 2010، ص 11.

² - عبد الفتاح جمعة ، التدقيق الداخلي و الحكومي ، دار الصفاء للنشر ، عمان ، 2011، ص 46.

- عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي بأنه "نشاط مستقل، تأكيد موضوعي وإستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة و تحسين عملياتها و مساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم و منضبط لتقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر و الرقابة و عمليات التحكم .

و من خلال التعاريف السابقة يتضح أن "التدقيق الداخلي نشاط مستقل للتقييم داخل المؤسسة، يهدف إلى تدقيق العمليات المالية و المحاسبية و غيرها من العمليات كأساس لخدمة الإدارة لخدمة الإدارة بالإضافة إلى القيام بالرقابة الإدارية و الخاصة بقياس فعالية الرقابية المستخدمة.

- أنواع التدقيق الداخلي :

هناك العديد من الأنواع التي تندرج تحت إطار التدقيق الداخلي، تتمثل فيما يلي:

- تدقيق الإلتزام : يهدف إلى التحقق من مدى الإلتزام بالأنظمة و القوانين و القوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعية في المؤسسة، و تقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء:
 - ✓ التأكد من تطبيق القوانين و اللوائح و التعليمات التي تصدرها المؤسسة .
 - ✓ الإلمام الكامل بالقوانين و اللوائح و التعليمات العامة.
 - ✓ رقابة مدى إلتزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم .

- التدقيق التشغيلي :

يعرف التدقيق التشغيلي على أنه الفحص و التقويم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية و المتعلقة مباشرة باهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقويم كفاءة إستخدام المواد المادية و البشرية، بالإضافة إلى تقويم إجراءات مختلف العمليات و يجب أنه يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، و الطرق لزيادة الكفاءة و الربحية .

- التدقيق المالي :

يهدف إلى التحقق من دقة البيانات و مدى الاعتماد على المعلومات المالية و كذلك المحافظة على

الأصول.

تخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي و المستندي و التي تقوم على :

- ✓ التأكد من أن الصرف يتمشى مع ما تسمح به اللوائح و القواعد و التعليمات الصادرة المعمول بها.
- ✓ التأكد من سلامة إجراءات الصرف و التثبيت من إعتقاد السلطة المخول لها إعتقاد الصرف و في حدود صلاحيتها .
- ✓ المراجعة المستندة لعملية الصرف و التأكد من إستكمال أصل مستند الصرف الاساسي كالفواتير و المخالصات و الإيصالات الأصلية .
- ✓ التأكد من عدم إحتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي لا ينفي وجود مراجعة مالية متخصصة قبل الصرف مسؤولية الإدارات و الأقسام تجاه واجبات التدقيق الداخلي .

- أهمية التدقيق الداخلي :

تتعدد أهمية التدقيق الداخلي إلى كونه وسيلة لا غاية ، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة خدمة عدة وظائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعمل عليها في إتخاذ قراراتها ورسم سياساتها .
إن إدارة المؤسسة تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء و تقييمه ، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة ، وكذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد على القوائم المالية المدققة عند إتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والإستثمارات الموجهة التي تحقق أكبر عائد ممكن من إعتبار عنصر الحماية .

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات إئتمانية منها، كذلك نجد رجال الإقتصاد يعتمدون على هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الإقتصادي .

لقد بنيت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير في 2002 أن أهمية التدقيق تتمثل في يلي:

✓ يساعد مدققوا الحسابات المستقلون على الحفاظ على أمانة وكفاءة البيانات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الأسهم للحصول على رأس المال .

✓ يعمل المدراء الماليون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون بإستقلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية .

✓ يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي .

✓ يساعد في وضع القرارات الأولية السليمة.

✓ أما الهيئات الحكومية وأجزاء الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المدققة في اغراض كثيرة منها

التخطيط والرقابة ، وفرض الضرائب ، وتحديد الأسعار ، وتقرير الإعانات لبعض كذلك تعتمد

عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه .

ونستنج مما سبق أن أهمية التدقيق تكمن في :

✓ تساعد على تحقيق المؤسسة لأدائها وربحيتها ومنع الخسارة الناجمة عن الغش والتلاعب .

✓ تساعد في ضمان وجود تقارير سليمة ويمكن الإعتماد عليها .

✓ إتخاذ قرار سليم وتجنب مخاطر غتخاذ القرار الغير السليمة والنتائج غير المرغوب فيها .

- أهداف التدقيق الداخلي¹ :

من بين اهداف التدقيق الداخلي نذكر مايلي:

✓ فحص و تقييم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق تقييم نظم الرقابة المختلفة .

✓ التحقق من مدى إلتزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة ذات التأثير الهام على أعمال المؤسسة .

¹ - وجدي جامد حجازي ، نفس المرجع، ص 12.

✓ تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الاصول و مدى كفاية الحماية و الأمان لتلك الاصول.
التحقق من مدى مصداقية و سلامة و سلامة المعلومات و فحص الوسائل المستخدمة في تحديد و قياس و تبويب و تقرير مثل هذه المعلومات .

✓ تقييم مدى كفاية و اقتصادية استخدام موارد المؤسسة و التقرير عن الانحرافات عن المعايير العملية إن وجدت و تحليل و توصيل ذلك إلى المسؤولين من اجل إتخاذ القرارات التصحيحية .
✓ التوصية بالتحسينات التشغيلية.

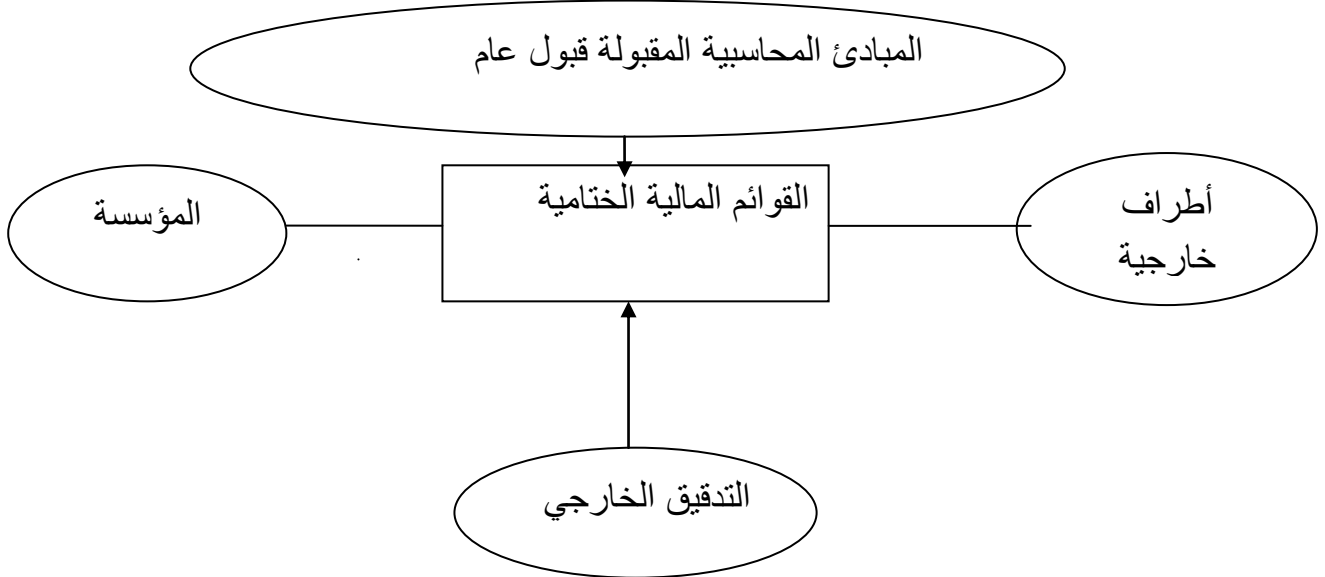
2_ التدقيق الخارجي : و هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة و دقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، و ذلك لإعطائها مصداقية حتى تنال القبول و الرضي لدى مستخدمي هذه الأخيرة من الأطراف الخارجية الخاصة (المساهمون ،المستثمرون ،البنوك) بغية الوقوف على ما سبق يمكن تحديد أهداف التدقيق الخارجي في النقاط التالية ² :

- ✓ كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل .
- ✓ كل عملية تم تسجيلها لا بد ان تكون :

- حقيقية
- صحيحة التقييم
- مسجلة في تاريخ وقوعها
- صحيحة التمرکز

و يمكن أن نصور مسار التدقيق الخارجي في الشكل الآتي :

الشكل رقم (1 - 1) مسار التدقيق الخارجي .



المصدر : محمد التهامي طواهر،، مسعود صديقي ،مرجع سابق ،ص 30.

² محمد التهامي طواهر،، مسعود صديقي ،مرجع سابق ،ص 30.

المطلب الثالث: أهداف التدقيق المحاسبي وأهميتها

1_ أهداف التدقيق المحاسبي :

تتمثل أهداف التدقيق المحاسبي في أهداف عامة وأخرى ميدانية نلخصها فيما يلي:¹

أ- الأهداف العامة :

- ✓ تقليل فرص إرتكاب الأخطاء و الغش لشعور مرتكب بأن ما يقوم به خاضع للرقابة .
- ✓ مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة و إتخاذ القرارات الإدارية المناسبة .
- ✓ التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية و إبداء رأي فني محايد عن مدى صدقها و عدالتها إستنادا إلى أدلة و براهين ملائمة و كافية ، و بالتالي خدمة الأطراف ذات المصلحة التي تعتمد القوائم المالية الختامية للمؤسسة بغرض إتخاذ القرارات و رسم السياسات الإستثمارية.
- ✓ إكتشاف حالات الغش و الأخطاء في الدفاتر و السجلات المحاسبية .
- ✓ التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيد و إمداد المؤسسة بالمعلومات عنه و أوجه القصور فيه .
- ✓ حماية جميع أصول المؤسسة من الإختلاس .

و مؤخرا أصبح التدقيق يهدف إلى ما يلي :

- ✓ مراقبة الخطط و السياسات و متابعة درجة التنفيذ و أسباب الإنحرافات .
- ✓ تقييم نتائج أعمال المؤسسة في ضوء الخطط الموضوعية.
- ✓ إكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر و السجلات المحاسبية إن وجدت .
- ✓ المصادقة على الوثائق و التقارير المالية المودعة من طرف الإدارة و إعطائها مصداقية أكبر.

● الأهداف الميدانية: و تتمثل الأهداف الميدانية للتدقيق المحاسبي في :

- عرض القوائم المالية: يعتبر هدف عرض القوائم المالية الهدف الرئيسي للقيام بعملية التدقيق ، و لتحقيق هذا الهدف فإنه يجب على المدقق الحسابات التأكد من كل عناصر القوائم المالية قد تبويبها و الإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و بشكل ملائم .
- شرعية و صحة العمليات المالية: يتطلب هدف التحقق من شرعية و صحة العمليات ضرورة قيام المدقق بالتحقيق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة محل التدقيق تعكس جميع التغيرات الحقيقية في موارد و إلتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة ، و التحقق منها هدفين فرعيين أولهما تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر، ذلك لأن دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المدقق على تقرير طبيعة و توقيت و مدى الإختبارات الأساسية الواجب

¹ - بوستة حمزة ، مرجع سابق ، عام 2012 ص 10-11.

- أدائها بالنسبة لكل رصيد من أرصدة الحسابات المختلفة ، أما الهدف الفرعي الآخر فيتمثل في التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية الواقعة خلال الفترة محل التدقيق .
- الملكية : (الحقوق و الإلتزامات) : بالرغم من ان الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على الملكية المؤسسة للأصول إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له ان أصول المسجلة بالدفاتر المحاسبية تملكها المؤسسة فعلا ، فعلى سبيل المثال يفحص المدقق صكوك ملكية الأصول و العقود و عقود المبيعات للتحقق من ملكية المخزون ، أما فيما يتعلق بالالتزامات فيجب على المدقق التحقق من صدق الإلتزامات المسجلة بالدفاتر .
- إستقلال الفترة المالية : يهدف التدقيق إلى التأكد من الإيرادات و المصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية ، وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة ، وبالمثل يجب أن يتحقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضع التدقيق ، و يتطلب تحقيق هذا الهدف ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المتسلسلة خلال السنة مع مطابقتها مع سجلات الفترة ، كما يجب على المدقق إعادة حساب قيم معينة كالإهلاك فضلا عن تحديد كافة الإيرادات و المصروفات المقدمة والمستحقة .
- الوجود أو الحدوث : أي التأكد من جميع أصول و خصوم المؤسسة موجودة بالفعل عند تاريخ إعداد الميزانية العامة ، و أن العمليات المالية المختلفة الظاهرة في القوائم المالية الختامية قد حدثت بالفعل أثناء فترة محا التدقيق .
- التقويم و التخصيص : يهدف التدقيق المحاسبي إلى تحقيق من تقييم المؤسسة للأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الإستثمارات أو تقييم المخزونات ، ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية و بإنسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة فبولا عاما .
- إبداء رأي فني المحايد : يهدف التدقيق المحاسبي في المقام الأول إبداء الرأي الفني المحايد بشأن إذا ما كانت القوائم المالية الختامية تعبر بصدق و عدالة في كل البيانات الجوهرية عن المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية و التغير في حقوق الملكية ، و يتحقق هذا الهدف من خلال قيام المدقق بالتأكد من مطابقة إعداد و عرض القوائم المالية للمؤسسة مع الإطار المحدد لإعدادها .

2_ أهمية التدقيق المحاسبي :

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية ، إذا تعتمد على حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات و رسم خطط مستقبلية بين المستفيدين من التدقيق نجد:¹

¹ - محمد أمين مازون ، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر" ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، جامعة الجزائر 3، الجزائر، عام 2011، ص 10.

- إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الإعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة .
- الملاك و المساهمون: إن ظهور شركات المساهمة ذات الإمتداد الإقليمي و إنفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق ، فكان لابد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين و منع حدوث إختلاس و تلاعبات ، كما ان تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.
- الدائنين و الموردین: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة و سلامة القوائم المالية ، و يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالإلتزام ، و كذا درجة السيولة لدى المؤسسة ، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.
- الزبائن: إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الإقتصادية ' و خاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل و إذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي و أساسي للبضاعة أو المواد الأولية.
- العاملین: إعتماد نقابة العاملین على القوائم المالية من أجل المفاوضات مع الإدارة من أجل وضع سياسة عامة للأجور و تحقيق مزايا العمال.
- البنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى: بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية غير ان هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر و معرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا و تعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صنف القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.
- الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض ' منها مراقبة النشاط الإقتصادي او رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ' و هذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية و سليمة ' و قد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في :
- ✓ يساعد في رفع القرارات الإدارية السليمة .
 - ✓ يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة و الكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
 - ✓ إستغلال موارد المؤسسات بكفاءة و فعالية.¹

¹ - رزق أبو الشحنة ، مرجع سابق .ص 42.

خلاصة الفصل:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الإقتصادية، ومن خلال ما قدمناه إتضح لنا صعوبة إعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية، كما أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة و مرتبطة فيما بينها، كما لها عدة طرق و اساليب متنوعة و متجددة تتلائم و تتناسب عم التطورات الهائلة، ولكي تقوم الدولة بالحد من هذه الآفة إعتمدت على بعض الطرق و المناهج القياسية، و إتخاذ إجراءات علاجية سواء كانت تحسيسة أوردعية .

مقدمة الفصل:

لقد وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية وذلك لتنظيم عملية الرقابة الجبائية، وممارستها بكفاءة أكثر، والتي تتمثل في مجموعة من الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها الأعوان المراقبون في تنفيذ مهامهم الرقابية.

و يمكننا التمييز بين طريقتين للرقابة وهما التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، حيث أنّ الطريقة الأولى تهتم بفحص محاسبة المكلف قيد التدقيق، أما الثانية فتخص مراقبة الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي. و من هنا تكمن أهمية مهنة محافظ الحسابات قصد الحد من التهرب الضريبي و يتبين ذلك من خلال تطبيقه لمهامه المفروضة عليه و الإلتزام بها ، وكلا من هاتين الوسيلتين تهدف إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصحح بها من طرف المكلفين.

و من خلال ما سبق قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

-المبحث الأول : فعالية التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية؛

-المبحث الثاني : الإطار النظري للرقابة الجبائية؛

-المبحث الثالث: مساهمة مدقق الحسابات في الحد من التهرب الضريبي.

المبحث الأول: فعالية التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية

تخول التشريعات الجبائية للإدارة حق ممارسة التحقيق المحاسبي بهدف التأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ويأتي هذا الإجراء للقضاء على ظاهرة التهرب الجبائي.

المطلب الأول: مسار التدقيق المحاسبي

❖ البحث عن المعلومة الجبائية

البحث عن المعلومة الجبائية معطيات أساسية هامة عن المكلف يستغلها المحقق أثناء قيامه بمهامه و هي تنقسم إلى قسمين :

- معلومات متعلقة بالتأثير المباشر على الوعاء الضريبي، وهي في الغالب تتعلق برقم الأعمال.
- معلومات متعلقة بالتأثير الغير المباشر على الوعاء الضريبي، وهي التي ليس لها تأثير مباشر على رقم الأعمال وإنما تسمح باكتشاف مدا خيل غير مصرح بها.
- مصادر جمع المعلومات الجبائية والهيئات المعتمدة في البحث عنها.

- تتمثل هذه المصادر في الممولين ، الزبائن، مصالح الجمارك ، المصرف و البنوك ، المدرات التجارية و المصالح الأخرى .
- الهياكل المعتمدة في البحث عن المعلومات الجبائية هي :

■ الهيئات المتدخلة على المستوى المحلي :يعتبر هذا المستوى أهم مستوى يمكن الحصول منه على المعلومات الجبائية ، كل من مفتشيات الضرائب و المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .

- مفتشيات الضرائب : يكون نشاط هذه المفتشيات واسع في مجال البحث عن المعلومة الجبائية نتيجة التدخلات الميدانية التي تقوم بجمع المعلومات من الرقابة الشكلية التي تقوم بها على الوثائق . المديرية الفرعية للرقابة الجبائية : يكون البحث عن المعلومة الجبائية في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أكثر دقة وتنظيم نتيجة التخصص وطبع المهام التي تقوم بها هذه المديرية ، حيث يتواجد في هذه المديرية مكتب يتخصص في عملية البحث عن المعلومة الجبائية بالإضافة إلى مكتب البطاقات يقوم مكتب البحث عن المعلومة الجبائية بتجميع المعلومات الجبائية المدونة في الملفات التي كونت من قبل المكلفين والهيئات التي تتوفر لديهم المعلومات الجبائية ، ثم إرسالها إلى مكتب البطاقات الذي يقوم بتصنيفها وترتيبها من أجل استغلالها وبدوره يقوم بإرسالها إلى المفتشيات والقطاعات الخاصة أو الاستفادة منها في عملية التحقيق التي تتم على مستوى مكتب التحقيقات الجبائية .

■ الهيئات المتدخلة على المستوى الجهوي : تتكفل بعملية البحث عن المعلومة الجبائية على المستوى الجهوي للهيئات التالية :

التهرب الضريبي

- المديرية الجهوية للضرائب: وعددها 09 مديريات أما دورها فيتمثل في تجميع المعلومات الخاصة بما يتعلق بإحصاء الوعاء . الرقابة والتحصيل والتي هي عند المديرية الولائية للضرائب ثم إرسالها إلى المديرية المركزية فهي تقوم بدور الوسيط .
 - المركز الجهوي للإعلام الآلي : يقوم هذا المركز بتكوين نظام إعلامي للضرائب من خلال تصريحات المكلفين بالضريبة . ويتم في هذا المركز حفظ المعلومات المجمعة من المديرية الولائية للضرائب وتقديمها إلى المفتشيات وفوق التحقيق عند طلبها . - مركز الميزانيات : وهو يعتبر بنك المعلومات الجبائية حيث يحتوي على المعطيات المهمة للضريبة ويتكون من أربع فروع يضم كل فرع مجموعة من الولايات :
 - المديرية الجهوية للجزائر .
 - المديرية الجهوية لقسنطينة .
 - المديرية الجهوية للبلدية .
 - المديرية الجهوية لوهرا .
 - الهيئات المتدخلة على المستوى المركزي : تتواجد هذه الهيئات المركزية للبحث عن المعلومة الجبائية في كل من قسنطينة ، الجزائر ، وهران . وتم إنشاؤها طبقا للتعليمية رقم 328 الصادرة في 27 / 07 / 1995 . من طرف وزارة المالية إلا أن العمل الفعلي لها بدأ سنة 1999 . وهي تهتم بالدرجة الأولى على جمع المعلومات الجبائية عن أهم المكلفين بالضريبة لتأخذ على عاتقها مراقبتهم . وتتكون هذه الهيئات المركزية من المديرية الفرعية التالية :
 - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .
 - المديرية الفرعية للبرمجة .
 - المديرية الفرعية للمعايير والإجراءات¹ .
- ❖ المهام الاولية في التدقيق المحاسبي :

تستبق عملية التدقيق المحاسبي مهام أساسية و ضرورية تقوم بها الإدارة الجبائية حتى توفر الشروط اللازمة للسير الحسن لهذه العملية و يكون من خلال الخطوات التالية:

- الأعمال التمهيدية لعملية التدقيق المحاسبي : يقوم المدقق المحاسبي بتهيئة الأرضية المناسبة للقيام بمهمته ، فيجب عليه أن يتبع خطوات تحضير الملف للتدقيق الذي يكون بطلب من مفتشية الضرائب ، وعلى مختلف الوثائق الضريبية التي تبين تصريح المكلف ، بهذا الأخير الذي تفحص الذمة المالية له بمعرفة حساباته البنكية ومختلف الأملاك التي بحوزته ، من خلال الملفات التي يقوم المدقق باختيارها حسب معايير معينة ، ثم يقوم بدراستها.
- إعداد برنامج التدقيق الجبائي : تقوم المفتشيات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، بوضع برنامج التدقيق الجبائي السنوي . وذلك باقتراح المكلفين الواجبة فهم عملية الرقابة الجبائية ، ثم تقوم بإرسال هذا البرنامج إلى المديرية المركزية للضرائب ، للفصل سواء بقبوله أو زيادة عدد الملفات المقترحة أو إنقاصها

¹- ecomedfot.Blogspot.com \2015\07\accounting.Investigatigation-into-peth-of .Htm\,26- 02-2017.

التهرب الضريبي

بعد ذلك تقوم المديرية المركزية بالمصادقة على البرنامج النهائي للتدقيق الجبائي . وتقوم بإرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به .

- معايير إختيار ملفات التدقيق :

- إن عملية إختيار ملفات التدقيق الجبائي تعتمد على اسس و معايير متمثلة فيما يلي :
 - أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين .
 - تكرار نتائج الخسارة أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به.
 - ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط وماهي عليه المنشآت المماثلة .
 - ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط .
 - تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال وفي النتائج المصرح بها في مدة 04 سنوات الأخيرة .
 - ملاحظة استعمال الطرق التدليسية واكتشاف المخالفات ذات طابع اقتصادي .
 - الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة .
- بالإضافة إلى هذا فإن الإدارة الجبائية تقوم بالتحقيق في محاسبة المؤسسات المهمة التي لم يسبق لها أن خضعت للرقابة الجبائية . كما أن التحقيق الجبائي يجب أن يشمل مختلف النشاطات .
- دراسة الملفات¹ : يقوم أعوان الإدارة الجبائية بدراسة الملفات الجبائية المكونة للمكلف بالضريبة لد الإدارة الجبائية قبل البدء في الأعمال الميدانية وتكون الغاية من دراسة الملفات البحث عن العناصر التي تساهم في تنفيذ التحقيق يسحب المحقق الجبائي هذه الملفات بعد إظهار وثيقة الأمر بمهمة التحقيق وإمضاء تعهد بأخذ المكلف كما نص عليه القانون . وتتكون هذه الملفات من ملفات جبائية وملفات شخصية.
- الملف الجبائي : وهو إجباري على كل مكلف بالضريبة ويحتوي على مختلف تصريحاته السنوية لكل أنواع الضرائب الخاضع لها .
- الملف الشخصي : وهو خاص بالضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف وهو كذلك إجباري ويقوم المكلف من التأكد بأن الملف يحتوي على كل التصريحات السنوية وأنها أودعت في تواريخها القانونية المحددة .
- ثم ينتقل إلى دراسة هذه التصريحات فيتطرق إلى :

- TVA: الرسم على القيمة المضافة .
- TAP: الرسم على النشاط المهني .
- TANC: الرسم على النشاط غير المهني .
- IBS : الضرائب على أرباح الشركات .
- TRG : الضرائب على الدخل الإجمالي .

¹ - لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، رسالة ماجستير في العلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، ص 63 .

التهرب الضريبي

- VF: الدفع الجزافي .
- TRG/S: ضريبة الدخل الإجمالي على الأجور .
- دراسة ميزانية المؤسسة المصرح بها من طرف محاسبة الشركات ، وإثناء دراسة التصريحات فإنه يتطرق إلى دراسة التصريح الخاص بالقيمة المضافة ، وكذا التصريح الخاص بالضرائب المباشرة .
- رقم الأعمال الخاص بالتصدير .
- أسس الرسم على القيمة المضافة .
- كيفية التسديد أو التقسيط .
- الأعمال الميدانية لعملية التدقيق المحاسبة
- الإشعار بالتدقيق
- لا يمكن الشروع في إجراء أي تدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المدقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار¹.
- فالمدقق ملزم بإعلام المكلف المعني بالتدقيق عن بداية التدقيق والتدخل الميداني قبل الشروع في التدقيق، ويكون ذلك بواسطة رسالة مسجلة أو وصل استلام أو أن يقوم المدقق بتسليم الإشعار شخصيا إلى المكلف بالضريبة مع إمضائه على الاستلام والغاية من هذا الإشعار هو أن يتهيأ المكلف لعملية التدقيق بتحضير الوثائق المحاسبية اللازمة كما يرفق هذا الإشعار بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المدقق في محاسبته . ولقد حدد المشرع الجبائي الأشخاص المؤهلين لاستلام هذا الإشعار وكذلك محتوى هذا الإشعار فبالنسبة للمؤهلين لاستلام الإشعار بالتدقيق هم :
- المكلف بالضريبة نفسه إذا تعلق الأمر بالشخص الطبيعي .
- المسير أو الممثل القانوني إذا تعلق الأمر بالشركة أو المؤسسة .
- ويعتبر الإشعار قانوني في الحالات التالية :
- رفض المكلف بالضريبة استلام الإشعار من قبل موزع البريد .
- تغيير عنوانه دون أن يعلم إدارة الضرائب التابع لها بذلك .
- كما يعتبر الإشعار بالتدقيق غير قانوني في الحالات التالية :
- إذا إلى سلم شخص غير مؤهل قانونيا لينوب عن المكلف بالضريبة في الاستلام .
- رجوع الإشعار إلى مصالح الضرائب نتيجة خطأ في العنوان أو إرساله إلى العنوان القديم مع علم الإدارة بالتغيير في عنوان المكلف . أما بالنسبة للمحتوى . فيجب أن يتضمن الإشعار بالتدقيق في ألقاب وأسماء المدققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التدقيق فيها والضرائب والرسوم التي يجري فيها التدقيق والأتاوى المعينة وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها مع توقيع المدققين وقائد الفرقة في الإشعار ، وفي حالة غياب أي هذه العناصر يعتبر الإشعار تحت طائلة البطلان .

¹ - قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، 2017، ص 11.

التهرب الضريبي

- التدخل بعين المكان : بعد انقضاء المدة القانونية 10 أيام من استلام المكلف للإشعار بالتدقيق ينتقل المدققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم الميدانية إلا أنه يمكن لهم كذلك التدخل المفاجئ في حالة الشعور بأن المكلف يمكن أن يلجأ إلى طرق تدليسية وفي الحالة العادية يكون التدخل في مقرر الشكوى في اليوم والساعة المبينة في الإشعار حيث سيشرع التدقيق في عين المكان بلقاء المدقق مع مسير المؤسسة مما يسمح باتصاله مع المكلف حيث في هذا اللقاء يتبادل فيه الحديث فيما يتعلق بوضعية المؤسسة ، طريقة التسيير، موقعها في السوق ، العراقيل التي تعترض المؤسسة ، الأهداف التي ترمي إلى تخفيضها ...إلخ .

- الفحص و التدقيق المحاسبي المعمق

- الفحص المحاسبي : يعتبر الفحص المحاسبي أو التدقيق في المحاسبة أهم مرحلة في مسار التدقيق الجبائي حيث ينتقل فيه المدققون من معالجة المعلومات الجبائية المتوفرة عن المكلف بالضريبة إلى فحص تصريحاته الموجودة في الدفاتر المحاسبية ووثائق الإثبات التي قدمها . يسمح هذا الشكل من التدقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التدقيقات المحاسبية أو في إجراء مقارنة بين تصريحاتهم الجبائية وتفيداتهم المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة تصريحاتهم ويتم الفحص المحاسبي من خلال :

- فحص المحاسبة من حيث الشكل: يقوم المدقق بمراقبة الحالة العامة للمحاسبة وذلك من خلال التأكد من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية والإجبارية ووثائق الإثبات اللازمة وأن البيانات المسجلة فيها صحيحة.

- فحص المحاسبة من حيث المضمون : بعد انتهاء المدقق من مراجعة المحاسبة من الناحية الشكلية ينتقل إلى مراجعتها من ناحية المضمون أو المحتوى وينقسم هذا المضمون إلى الأقسام التالية :

- حسابات الأشغال . - حسابات التسيير والنتائج . - حسابات الميزانية .

- حسابات الإستغلال: تشمل حسابات الاستغلال وبصفة خاصة كل حسابات المشتريات ، المخزونات ، المبيعات . والتي من خلالها ينتج الربح العام إضافة إلى كل الأعباء والإيرادات الخاصة بالاستغلال.

- حسابات التسيير و النتائج : المخلافات التي يقع فيها المكلف بالضريبة في هذا المجال هي تضخيم النفقات أو تخفيض في قيمة الإيرادات .

- حسابات الميزانية : تعتبر الميزانية المرآة العاكسة للحالة المالية والاقتصادية للمؤسسة إذ تعبر عن الممتلكات التي بحوزة المكلف سواء المؤقتة منها أو الدائمة كما تظهر الديون المترتبة على ذمته . وتنقسم الميزانية إلى قسمين يشمل كل قسم عناصر ثنائية حددها المخطط المحاسبي الوطني .

* الأصول : وهي مجموع الاستخدامات والممتلكات الدائمة للمكلف وتتكون من مجموعة من الحسابات:

- الاستثمارات . - المخزونات . - الحقوق .

* الخصوم : وتتكون من الحسابين التاليين :

- الأموال الخاصة – الديون .

-التدقيق المحاسبي المعمق :

حتى يكون التدقيق المحاسبي ناجعا ومن أجل الإلمام بجوانب المحاسبة يقوم المدقق بفحص حسابات الميزانية والتي تتضمن جانب الأصول وجانب الخصوم . ثم ينتقل إلى فحص حسابات التسيير

التهرب الضريبي

وحسابات النتائج وكذا العناصر المكونة للربح¹.
ويتبين لنا من خلال التدقيق المحاسبي أنه له فعالية في الإدارة الجبائية وذلك من خلاله يتم كشف الثغرات التي يمكن أن يتخذها المكلفين بالضريبة للقيام بعمليات التزوير والغش أو التهرب بهدف تقليل نسبة الإخضاع .

المطلب الثاني :إجراءات ما بعد التدقيق المحاسبي

❖ إجراءات التقييم:

التقييم العام لمحاكاة المكلف :

بإعتماد على النصوص التشريعية و التنظيمية (المخطط المحاسبي الوطني ، القانون التجاري ، القانون الجبائي)، على العون المدقق ان يعطي تقييم لمحاكاة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية والذي يمكن أن يكون قبول او رفض المحاسبة .

● قبول المحاسبة :

تكون المحاسبة مقبولة إذا كانت مطابقة لأحكام المخطط المحاسبي الوطني وتستوفي الشروط الشكلية والموضوعية وان النقائص الملحوظة لا ترفع عنها صفة الإقناع وفي هذه الحالة يتم تصحيح النتائج عن طريق اللجوء إلى الإجراءات الاعتراضية .

رفض المحاسبة :

تنص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تدقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات التالية:

● عندما يكون مسك المحاسبة غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني ، في هذا الصدد تنص المادة 9 من القانون التجاري على إلزام كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر بمسك اليومية العامة وتسجيل كل العمليات المؤسسة فيه¹، وتنص المادة 10 كذلك على مسك سجل الجرد لعناصر أصول المؤسسة وعداد الوثائق المحاسبية التي نص عليها المقرر المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بطرق وكيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني كما يلي :

- عندما لا تحتوي محاسبة على اي قيمة مقنعة بسبب إنعدام الوثائق الإثباتية.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في عمليات المحاسبة .

¹ - العيد الصالحي ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، الطبعة الثانية ، دار الهومة ، الجزائر ، 2008 ، ص 48 .

¹ - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 191 ، محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007 .

التهرب الضريبي

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري و شروط و كيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة .
في هذه الحالة لا تطبق الاعتراضية و أما الاسس المقترحة فتعتمد بدون أخذ بعين الإعتباررد المكلف .

❖ إجراءات التعديلات :

● الإجراءات الاعتراضية:

و هي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الإلتزامات الجبائية و المحاسبية و لذلك على الإدارة الجبائية إحترام بعض القواعد و الإلتزامات من أجل القيام بالتعديلات الضرورية و في هذا الإطار فإن نتائج العمليات الرقابية الجبائية يجب أم تبلغ المكلف ، حتى في حال عدم وجود تعديلات و قد تجرى محادثة إعتراضية بين الطرفين حول النتائج المبلغة ، و التبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار إستلام أو تسليم للمكلف شخصيا .

بحيث يجب ان يكون مفصلا و معدلا حتى يتمكن المكلف من إرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته ، و عندما يرفض المدقق هذه الملاحظات يجب عليه ان يبلغه عن طريق المراسلة أيضا معللة و مفصلة.

● الإجراءات أحادية الجانب :

تقوم الإدارة الجبائية بصفة تلقائية بالإجراءات احادية الجانب عندما لا يلتزم المكلف بالإلتزاماته المحاسبية و الجبائية ، أو يرفض الرقابة الجبائية ، و عليها ان تاخذ في الحسبان هذا الموقف ، و هذا الإجراء يحرم المكلف من الحقوق المرتبطة بالإجراءات الاعتراضية ، و الإجراءات أحادية الجانب التي تباشرها هي كما مايلي¹ :

■ التقويم الإلقائي :

هذا الحق يخول للإدارة الجبائية بتحديد بشكل أحادية الجانب اسس فرض الضريبة بدون اللجوء إلى الإجراءات الاعتراضية و هي تستعمل في حالة :

- عدم التصريح أو الإبداع المتأخر .

- رفض طلب التوضيح او التبرير .

- الإعتراض على حق الإطلاع .

■ التقويم الإلقائي :

نصت المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه إذا تغير القيام بالمراقبة الجبائية يفعل المكلف² بالضريبة او فعل الغير ، يتم فورا تقدير أسس الضريبة .

■ التبليغ التلقائي:

و هو حق الإدارة بتصحيح بشكل احادي الجانب تصريحات المكلف بسبب أخطاء كبيرة تبرر الرفض الكلي للمحاسبة.

❖ تبليغ النتائج :

¹ - قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 20-7، محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007.

² - قانون الإجراءات الجبائية ، نفس المرجع .

التهرب الضريبي

بعد إنتهاء عمليات المراقبة ،على الإدارة الجبائية أن تعلم المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة بالتعديلات المجراة عن طريق تبليغ موصى عليه مع وصل إستلام ،و يجب ان يكون مفصلا بشكل كاف و معللا ، و يذكر فيه أن له الحق في أن يستعين بمستشار من إن إختياره ،و له أجل 30 يوم من أجل إرسال موافقته و صياغة ملاحظاته ،ونشير هنا أن التبليغ يهدف إلى قطع فترة التقادم المحددة قانونا ، و بعد التبليغ يوجد 3 حالات يمكن ان تواجه المكلف :

- رد المكلف يرسل في الاجال القانونية بإصدار ملاحظات و التي موضوعية و مبررة و بالتالي تقبل ،او غير المؤسسة و بالتالي ترفض ،لذلك على المحقق ان يصوغ تبليغ نهائي ، و يجب أن يكون معللا و مفصلا بما فيه الكفاية .

- الرد يرسل متأخرا و عندما تكون حجج المكلف مقبولة من الإفضل أن تصحح الأسس المبلغة من أجل إقامة بشكل ملائم جدول فرض الضريبة إضافي .

- غياب الرد و في هذه الحالة تفهم كقبلة ضمني للمكلف بالأسس المبلغة سابقا من قبل المحقق .
- بعدما يبلغ المحقق نتائج المراقبة للمكلف ،سواء أجانب أم لا على ما ورد في التبليغ في أجل 40 يوما، على المحقق أن يحرر تقري عمليات التحقيق و يقوم بإصدارالجداول الإضافية (Les rôles Supplémentaires).

■ التبليغ النهائي:

يسمح هذا التقرير لمختلف المصالح بممارسة مهامها في اعمال الرقابة ،و يحتوي عناصر تنفيذ عمليات التدقيق ، من اجل هدف التوحيد يوجد نموذج يستعمل من قبل كل المصالح المعنية بالمراقبة ،و تودع نسخة من تقرير المراقبة في الملف الجبائي للمكلف ، ترسل نسخة اخرى إلى المديرية الجهوية للضرائب من أجل التحليل و التلخيص¹ .

■ تحرير تقرير عمليات التدقيق :

يسمح هذا التقرير لمختلف المصالح بممارسة مهامها في أعمال الرقابة ،و يحتوي عناصر تنفيذ عمليات التدقيق ، من اجل هدف التوحيد يوجد نموذج يستعمل من قبل كل المصالح المعنية بالمراقبة و تودع نسخة من تقرير المراقبة في الملف الجبائي للمكلف ، ترسل نسخة اخرى إلى المديرية الجهوية للضرائب من أجل التحليل و التلخيص .

¹ - قانون الإجراءات الجبائية، المادة 19 ،

المبحث الثاني: الإطار النظري للرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية بعض التخصصات والمميزات تتميز بها عن باقي أشكال الرقابة، ومنه تم التطرق إلى عموميات حول الرقابة الجبائية بما فيها المفهوم وأهداف هذه الأخيرة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة و الرقابة الجبائية

❖ مفهوم الرقابة : تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها ، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات اللاأخلاقية واللاقانونية مثل الرشوة والسرقة في المؤسسات الإدارية ومن أهم التعاريف المقترحة للرقابة تعريف المفكر الاقتصادي " فايول " الذي عرفها على أنها : (الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة ، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها). كما يمكن تعريفها على أنها : (الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مقررة). مما سبق نستخلص أن الرقابة وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها.¹

❖ مفهوم الرقابة الجبائية : لا يختلف مفهوم الرقابة في النظام الجبائي عن مفهوم الرقابة في نطاقها الواسع فهي الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن موطن الغش والتهرب الجبائي ويمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها : (الرقابة هي المقابل المنطقي للنظام الجبائي التصريحي، إذ أن المكلف بالضريبة يقوم بتقديم المعلومات المتعلقة بنشاط مداخله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية . وما على هذه

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

التهرب الضريبي

الأخيرة إلا إثبات صحة هذه التصريحات عن طريق الرقابة التي يمكن أن تتخذ عدة أشكال). ويمكن إعطاء تعريف آخر للرقابة الجبائية كما يلي الرقابة الجبائية هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع للضريبة . وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات).

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية كما يلي : (هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة . في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي، وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني) .

ومن هنا نستنتج أن الرقابة الجبائية هي مراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل من التهرب الضريبي ، وكذا تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة والمحافظة على موارد الخزينة² .

المطلب الثاني: أسباب وأشكال الرقابة الجبائية

❖ أسباب الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر والتي يمكن تلخيصها فيما يلي :

● الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

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

● الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي :

نظرا للأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبي الضريبي بشقي الطرق والأساليب الشرعية والغير الشرعية ، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدلسية يعبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تملك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها ، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية¹ .

■ أشكال الرقابة الجبائية:

لدينا الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري :

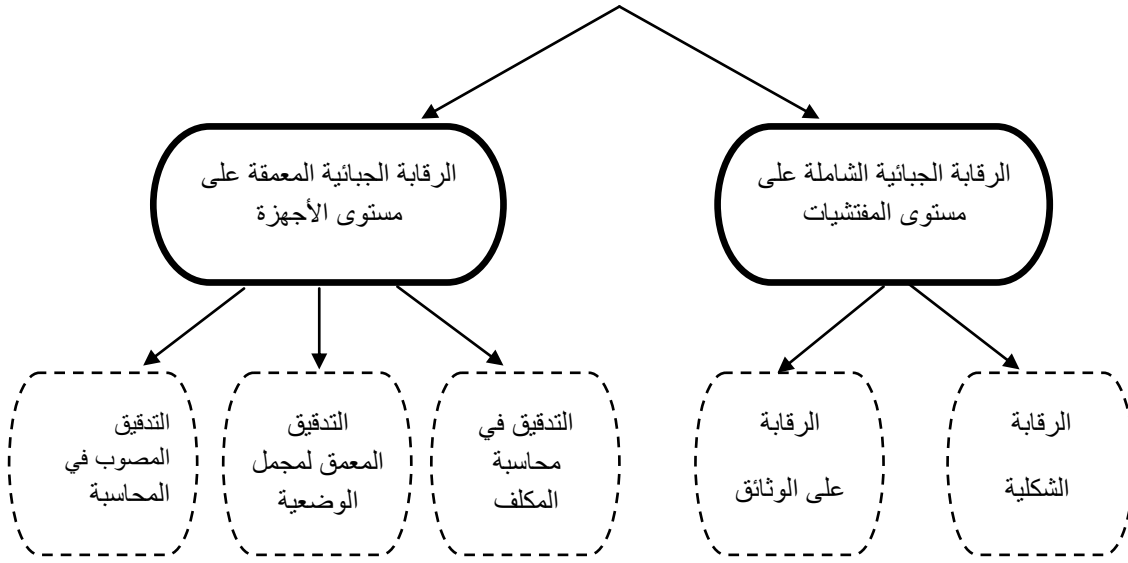
الشكل رقم (II _ 1) : اشكال الرقابة الجبائية في الجزائر.

اشكال الرقابة الجبائية

² - عبد السلام أبو حفح ، أساسيات التنظيم والإدارة ، دارالجامعية الجديدة ، الإسكندرية ، 2002 ، ص 235.

¹ - لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، نفس المرجع ، ص ص 20 21 .

التهرب الضريبي



المصدر: لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، نفس المرجع، ص 23 24.

تأخذ عملية الرقابة العامة أشكالاً وطرقاً عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب و حسب أهميتها كونها تهدف أساساً إلى التأكد من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة و تتمثل هذه الأشكال في :

_ الرقابة الشكلية.

_ الرقابة على الوثائق.

- الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات و الملاحظة من طرف المراقبين الجبائين، كما أن لها مهمة مراقبة هوية و عنوان المكلفين بالضريبة و العناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي¹ أي يمكن القول بأنها رقابة تتم في مكتب المراقبة أو مصلحة تحديد الوعاء الضريبي و بالتالي هدفها هو تعديل الأخطاء المادية المسجلة في السجلات، و كذا هوية المكلف.

وتتم هذه الرقابة سنوياً باعتبارها أول عملية مراقبة تخضع لها التصريحات، فان هذا النوع من الرقابة لا ينص على التأكد من صحة الأرقام المصرح بها (معطيات التصريح الجبائي)، و لكن فقط الطريقة التي تم بها الإشارة أو إظهار هذه الأرقام.

و مما سبق نستخلص خاصيتين لهذه الرقابة:

_ تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات.

_ تهدف إلى مراقبة شكل التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة.

- الرقابة على الوثائق

¹ - قميدة آسيا، التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 39.

التهرب الضريبي

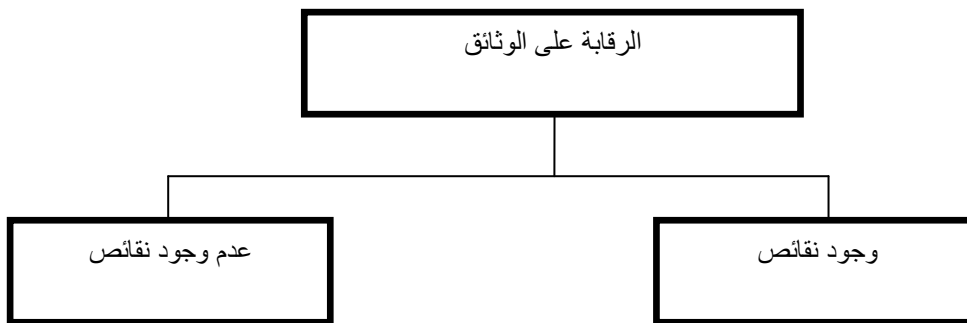
بعكس الرقابة الشكلية فان الرقابة على الوثائق يجب أن تكون كاملة أي الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين، بمقارنتها مع مختلف المعلومات و الوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي هو بحوزة الإدارة. و بالتالي فالمرقب الجبائي يقوم بتحليل و تدقيق تام، لكل النقاط المتضمنة في التصريح ودراسة مدى ترابط و تناسق الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة، بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة. و في حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة للمحقق يستطيع أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف.²

- طلب المعلومات: بموجب المهام و الامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق يمكنه أن يطلب من قبل المكلف إمداده ببعض المعلومات حول نقاط و أمور احتوتها التصريحات المقدمة ويمكن أن تقدم كتابيا أو شفويا فهذا الإجراء يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين من اجل التثبيت الصحيح لأسس فرض المصرح بها.³

- طلب التبريرات و التوضيحات: عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض للإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضي طابع الإلزامية أكثر، و يجب أن يبين هذا الطلب الكتابي أيضا بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات و التوضيحات، لان المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات و بين ما تحصلت عليه الإدارة الضريبية من خلال ممارسة حقها في الاتصال، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة و دقيقة، و طلب التوضيحات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة لا يجب أن يتعدى مدة 30 يوما لتقديم الرد عليها.¹

و قد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق، لذلك يلجا إلى الرقابة الخارجية، و منه نستخلص في الأخير أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء و تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد أيضا في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة.²

الشكل رقم (II - 2) : شكل يمثل الرقابة على الوثائق

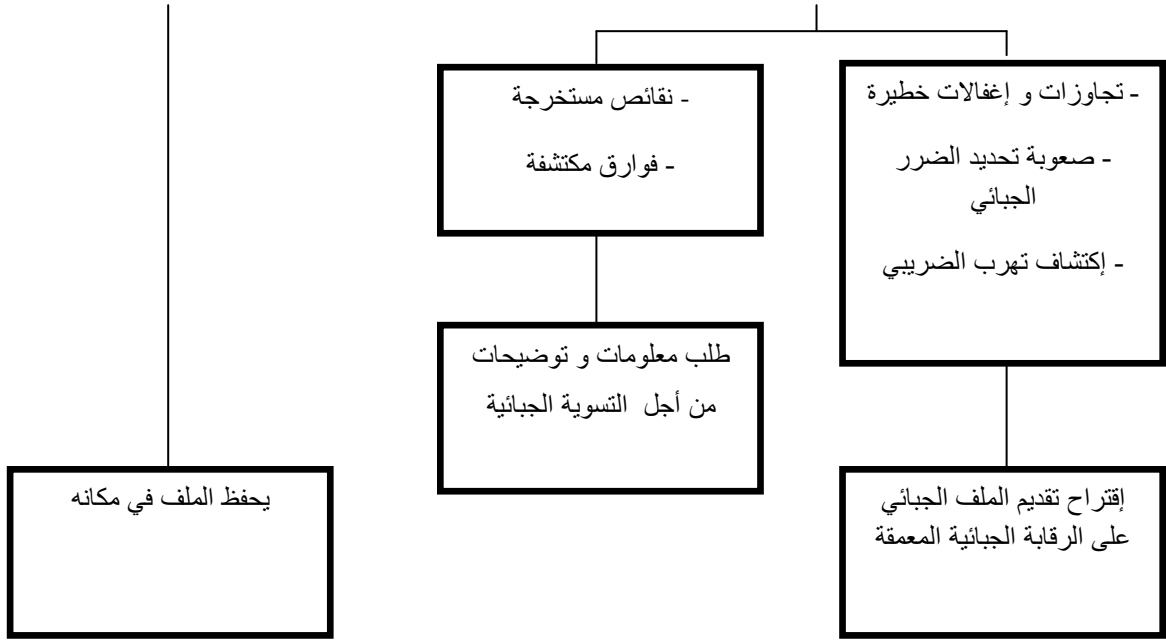


²-عباس عبد الرزاق، التدقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دون الطبعة، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 20.

³- سليم العربي، فريدة سي يوسف، نفس المرجع، ص:67.

²-نجاة نوري، نفس المرجع، ص 38 .

التهرب الضريبي



المصدر: لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، نفس المرجع، ص 27.

- الرقابة في عين المكان:

على خلاف الرقابة على الوثائق التي تتم داخل المكاتب فإن الرقابة بعين المكان تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية، أي هي رقابة خارجية و تتمثل في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، أي عبارة عن معاينة ميدانية للتأكد من صحة و نزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة إلى الإدارة الجبائية، حيث: " تعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها من حيث النتائج التي يمكن الوصول لها عن طريق القيام بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة، التي تكون محل المراقبة و التدقيق، و ذلك بالفحص والتعرف على مختلف وسائل الإنتاج و طرق استعمالها و أيضا درجة تأهيل العمال المستخدمين لهذه الوسائل ".
و بالتالي هذا الشكل من التدقيق يتضمن وسيلتين هما:

_ التدقيق في المحاسبة VC

_ التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE¹

- التدقيق في المحاسبة:

يعني التدقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، و يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، و بالتالي لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل.²

¹ - غضبان مريم، دور الرقابة في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة الماستر، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015، ص 53.

² - قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، ص 10.

التهرب الضريبي

- التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يقصد بالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للخاضع للضريبة و الدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي، المداخيل المحققة خارج الجزائر وكذلك فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

كما يعبر عنه على أنه مجموعة العمليات التي ترمي إلى التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، و الذمة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة الخاضع للضريبة و أعضاء مسكنه من جهة أخرى.

فينفذ هذا التدقيق في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين المداخيل المصرح بها من طرف الخاضع من جهة وعناصر نمطه المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى.³

المطلب الثالث : أهداف الرقابة الجبائية

من ما سبق يمكن إستخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها و المتمثلة في :

● الهدف القانوني : و تتمثل في :

- التحقق و البحث في مدى شرعية و صحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين و تطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية .

- التأكد من التنفيذ و تحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي .

- مراقبة تطبيق القوانين و التشريعات و تعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية و جبايتهم و ضمان الحقوق التي يستفدون منها.¹

● الهدف الإداري : للرقابة الجبائية دورا هاما بالنسبة للإدارة الضريبية و ذلك من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها و يمكن تحديدها في النقاط التالية :

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه على أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على إتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- تحديد الإنحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها و تقييم آثاره و بالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

³ - قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 21، ص 14.

¹ - بوشري عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية و اثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية ، جامعة تلمسان ، 2011، ص 89.

التهرب الضريبي

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.²
- الهدف المالي و الإقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية على المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من أشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العامة و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة الرفاهية الإقتصادية للمجتمع، إذا أن الاهداف الإقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقات المركبة بين الإقتصاد و الجباية.³
- الهدف الإجتماعي: ويتمثل في :
 - منع و محاربة و إنحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة و الإهمال .
 - تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة و هذا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

المبحث الثالث: مساهمة مدقق الحسابات في الحد من التهرب الضريبي

- لتفادي العقوبات الجبائية و جب على المكلف بالضريبة احترام اللاتزامات ذات الطابع المحاسبي و الجبائي.
- المطلب الأول: معايير التدقيق المحاسبي و حقوق مدقق الحسابات و واجباته
- _ معايير التدقيق المحاسبي : تعرف معايير التدقيق بانها " المقاييس التي يستطيع المدقق في ضوءها أن يقيم العمل الذي قام به، ان يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي إلتمز بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبية و التدقيق ".
و قد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" بإعداد عشرة معايير للتدقيق ثم تقسيمها إلى ثلاث مجموعات و هي:¹

- المعايير العامة (الشخصية).
- المعايير العمل الميداني .
- معايير إعداد التقرير.

- المعايير العامة (الشخصية): و هي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي لمن سيزاولون مهنة التدقيق و منها أطلق عليها البعض بالمعايير الشخصية و تشمل ثلاث معايير:
- معايير التأهيل العلمي و الكفاءة المهنية
- معايير الإستقلال²

² - لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، نفس المرجع، ص 46.

³ - www.Centpourcent.dz IRI.AHLMonTadA.NET\T578.Tepic;26-02-2017;09:40.

¹ - حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، دار الوراق للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص 25.

التهرب الضريبي

- معايير العناية المهنية
- معايير العمل الميداني : تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المدقق بإجراءات عملية الفحص مثل : جمع الأدلة و القرائن و تتمثل معايير وهي :
- معيار الإشراف و التخطيط³
- تقييم نظام الرقابة الداخلية
- كفاية الأدلة و قرائن الإثبات⁴
- معيار إعداد التقارير⁵
- و تتمثل معايير إعداد التقارير فيما يلي :
- إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها
- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
- الإفصاح الكافي و المناسب
- إبداء الرأي الفني في القوائم المالية كوحدة واحدة .

حقوق وواجبات محافظ الحسابات :

- حقوق محافظ الحسابات¹ :

- لقد منحت القوانين و التشريعات حقوقا لمحافظ الحسابات ليتمكن من أداء واجبه و هذا ما اقرته المادة 11 من نظام ممارسة مهنة مراقبة و تدقيق رقم (2) لسنة 1999 و كالاتي :
- الإطلاع على دفاتر الجهة الخاضعة للتدقيق و سجلاتها و مستنداتها و الأوراق و الوثائق و العقود الخاصة بها.
- طلب أي بيان او إيضاح يراه ضروريا لإنجاز مهمته من أي منتسبي الجهة الخاضعة للتدقيق.
- إجراء الجرد في الوقت المناسب لخزائن الجهة الخاضعة للتدقيق و مخازنها و ما تحويه من أوراق مالية و نقدية و مستندات و وثائق و بضائع و معدات و غيرها .
- التحقق من موجودات الجهة الخاضعة للتدقيق و حقوقها و التزاماتها .
- الحصول على ما يراه من معلومات فنية تتعلق بنشاط الجهة الخاضعة للتدقيق و منتحاتها و زيارة مصانعها و مكاتبها و مواقع عملها و مشاريعها ، و الإستيضاح من المختصين عن النواحي الفنية التي يحتاجها بقدرتعلق الأمر بأداء مهمته.
- حضور إجتماعات الهيئة العامة لشركة المساهمة التي يتم فيها مناقشة التقرير المقدم من قبله عن حسابتها أو المقترح المقدم من مجلس الإدارة بتعيين محافظ الحسابات اخر بدلا عنه.

² - غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 11.

³ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الشركة المتحدة للتوسيق، الطبعة الأولى مصر، عام 2014، ص 8.

⁴ - غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع، ص 43.

⁵ - بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، عام 2012، ص ص 10-11.

¹ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص ص 68-72.

التهرب الضريبي

- واجبات محافظ الحسابات :
- الإلتزام بقواعد السلوك المهني و معايير الأداء التي يعتمدها المجلس في تنظيم المهنة .
- الإلتزام بالمعايير الرقابية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية في جمهورية العراق .
- تنظيم المكتب الذي يمارس فيه عمله بما يؤمن حفظ أوراق العمل و البيانات و المستندات المؤيدة لقيامه بمراقبة و تدقيق الحسابات مدة لا تقل عن خمس سنوات .
- تثبيت أسماء و تواريخ الأشخاص التابعين له الذين قاموا بمراقبة و تدقيق الحسابات على أوراق عمل المكتب .
- مسك السجلات و المستندات المحاسبية بأعمال المكتب التي تعطي صورة كاملة عن نشاطه و نتيجة اعماله .
- عدم الجمع بين أعمال تنظيم الحسابات و مراقبة تلك الحسابات من محافظ الحسابات أو شركائه أو مساعده .
- إخبار الأمانة سر المجلس بعنوانه أو تغيير فيه خلال مدة لا تزيد على 30 يوما من تاريخ فتح المكتب أو تغيير العنوان .

المطلب الثاني: العقوبات والغرامات المفروضة في حالة التهرب الضريبي

إن القانون الجبائي ينص على نوعين من العقوبات عقوبات جزائية و اخرى جبائية :

❖ العقوبات الجبائية :

نجد في مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها و جزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي و المتابعين من طرفها . و الجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات و قد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة .

● الزيادة : تختلف الزيادات عن فوائد التأخير و هي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبه و فوائد التأخير ليست لديها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية ، فالزيادات تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة و تطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الأجل المحددة قانونا ، كما أنها تفرض تلقائيا و هي في حالات معينة نبيها فيما يلي :

- غياب التصريح .¹

¹ - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 1-192، محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007.

² - المادة 322، نفس المرجع .

التهرب الضريبي

- التأخير في تقديم التصريح.

- عدم التصريح.²

و نشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100 على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (50000000 دج) أو ما يعادلها وترفع إلى 200 إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ .

• الغرامات الجبائية :

هو نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية و تقدر غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدي الضريبة ، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة " الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية ."

■ بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة :

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية :

- عدم تقديم تصريح بالوجود و تحدد بمبلغ 30000 دج .

- عدم إمساك الدفاتر المرقمة و المسجلة و تحدد بمبلغ 5000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية و التقدير الإداري .

- عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم و تتراوح الغرامة ما بين 10000 دج و 30000 دج و تحدد هذه الغرامة ب 50000 دج عندما يتأكد خلال المعالجة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح من إجراء الرقابة .

■ بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة :

هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية :

- غرامة ثابتة : تتراوح ما بين 5000 دج و 25000 دج بالنسبة لجميع المخالفات بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة .

- غرامة نسبية : تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25000 دج .

اما الافعال المخالفة للقانون و الخاضعة للغرامة نذكر من بينها :-

- رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الأجل المحدد لحفظها ، و تتراوح المطبقة هذه الحالة ما بين 1000 دج و 10000 دج .

- في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حدها الأدنى 500 دج .

- في كل حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين انها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1000 دج و 3000 دج .

- عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة أثناء تأدية مهامهم ، و في هذه الحالة تتراوح الغرامة بين 10000 دج و 100000 دج .

• بالنسبة لقانون التسجيل :

التهرب الضريبي

في هذه الحالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج .

بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5000 و 50000 دج .

● بالنسبة لقانون الطابع :

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون ان تقل عن 2000 دج ، اما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح ما بين 10000 دج إلى 100000 دج .

● بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال :

كل مخالفة لاحكام هذا القانون تطبق لغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2500 دج ، و في حالة إستعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1000 دج إلى 5000 دج.

كذلك عند رفض تقديم وثائق او إتلافها قبل إنقضاء الأجال المحددة لحفظها بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج و 100000 دج.

❖ العقوبات الجزائية :¹

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة على العقوبات الجبائية، وكثيرا ما ترجع هذه القوانين على نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب الضريبي مثل المادة 418 منه

و التي تجعل من تنظيم او محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضرائب و الرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن سير الإقتصاد الوطني ، و المادة 42-2 الخاصة بتعريف بتعريف الشريك و المادة 53 و المتعلقة بالظروف المخففة ، و ايضا المادة 599 من القانون الإجراءات الجزائية التي تنص على الإكراه البدني ونشئ الى ان العقوبات الجزائية تنفرغ إلى عقوبات أصلية على عقوبات سالبة للحرية و غرامات مالية و إلى عقوبات تبعية و سوف نحلل ذلك فيما يلي :

● العقوبات الاصلية :

تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة و تتمثل في الحبس و الغرامة و الملاحظ في القوانين الجبائية انها إتفقت جميعها على ما يلي :

- عقوبة الحبس أو غرامة أو بإحدى العقوبتين فقط .

¹ - المادة 322، نفس المرجع .

التهرب الضريبي

- تحول الجريمة من جنحة إلى جناية و تخضع للمادة 418 من قانون العقوبات التي تنص على السجن لمدة تتراوح ما بين 10 إلى 20 سنة إذا كان الضرر اللاحق بالخرينة العامة نتيجة التملص من الضريبة يتجاوز المبلغ الإجمالي عشرة ملايين دينار جزائري.
- مضاعفة العقوبات في حالة العود و المحدد بخمس سنوات .
- عدم تطبيق الظروف المخففة فيما يخص العقوبة الجبائية و أبقى على هذا المبدأ فيما يخص العقوبة الجزائية (الحبس و الغرامة) حيث يمكن إفادة المتهم بأحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توافرت الشروط .
- الجمع بين الغرامات الجزائية و الغرامات الجبائية (في جنحة الغش الضريبي) .
- تطبيق مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم و بين هؤلاء و الشركات في توقيع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة .

• العقوبات التكميلية

- نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات ، هذه العقوبات التكميلية فيما يلي :
- تحديد الإقامة .
- المنع من الإقامة .
- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.
- المصادرة الجزئية للأموال .
- حل الشخص الاعتباري .

- نشر الحكم و تعليقه و ذلك على نفقة المحكوم عليه ، و يكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود.
- المنع من ممارسة النشاط التجاري للمكلف الذي صدر في حقه حكم نهائي بممارسة الغش الضريبي.
- بالإضافة إلى منع من ممارسة المهنة بالنسبة إلى المستشار الجبائي أو المحاسب الذين إشتراكوا معه و يعتبر هذا الإجراء من تدابير الأمن الشخصية التي نص عليها قانون العقوبات .
- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا .
- مصادرة الأشياء موضوع الغش و وسائل التزوير ، و قد إنفرد بهذا الحكم قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 525 منه و كذا الأواني غير المصحح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة .
- المنع من الدخول في الصفقات العمومية :
- حيث تنص المادة 62 من قانون المالية 1997 " يمنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة عشر سنوات كل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الضريبي " .

خلاصة الفصل:

يعتبر التدقيق المحاسبي للاغراض الجبائية الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية من اجل مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة كما تعد الرقابة بعين المكان افضل طريقة يتم الإعتماد عليها لإكتشاف التهرب الضريبي .

يتم عملية الرقابة العامة من خلال إجراءات فحص الملفات من حيث الشكل و من حيث الوثائق و من خلال ذلك يقوم المراقب إذا ما كانت هناك أخطاء أولاً، فإذا إنعدمت الأخطاء يقوم المدقق بالتخلي عن الملف الجبائي، و إذا كانت أخطاء جسيمة يقوم المراقب بعرضها على الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة، أو التدقيق المحاسبي، حيث تتم عملية التدقيق المحاسبي من خلال الإجراءات فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون و من خلال ذلك يقوم المراقب بإبداء رايه بالقبول أو بالرفض

التهرب الضريبي

حول مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و تطابقها مع ما تم الحصول عليه أثناء التدخل بعين المكان ثم يقوم بعد ذلك بتبليغ المكلف بنتائج التدقيق.

مقدمة الفصل:

حتى نتمكن من فهم محتوى بحثنا النظري كان لابد من التطرق إلى الجانب التطبيقي، الذي يعتبر ضروري فهو يساهم في التعرف على الميدان الذي يجري فيه البحث، و تكون لنا أرض الواقع و من هذا المنطلق جاءت دراستنا الإستطلاعية لمركز الضرائب لولاية مستغانم .

تتمحور هذه الدراسة التطبيقية في كيفية مراقبة ملف لأحد المكلفين بالضريبة الخاضعين، و الهدف من الدراسة هي الكشف عن الثغرات التي يمكن للمكلف الخاضع لعملية التدقيق أن يتخذها للقيام بعمليات التزوير والغش وتسليط الضوء على الإجراءات الرقابية و الغرامات لردع التهرب الضريبي.

و على ضوء ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين تتمثل في :

المبحث الأول: تقديم عام لمركز الضرائب لولاية مستغانم ؛

المبحث الثاني : دراسة حالة ميدانية لمؤسسة تجارية .

المبحث الأول : تقديم عام لمركز الضرائب لولاية مستغانم

قبل أن نتطرق إلى الملف الجبائي للمكلف و ما سيجرى عليه من خلال مراحل و إجراءات التدقيق و المراقبة ، يلزمنا أولاً إعطاء عموميات حول مكان الدراسة .

المطلب الأول : تعريف مركز الضرائب

1 تعريف مركز الضرائب :

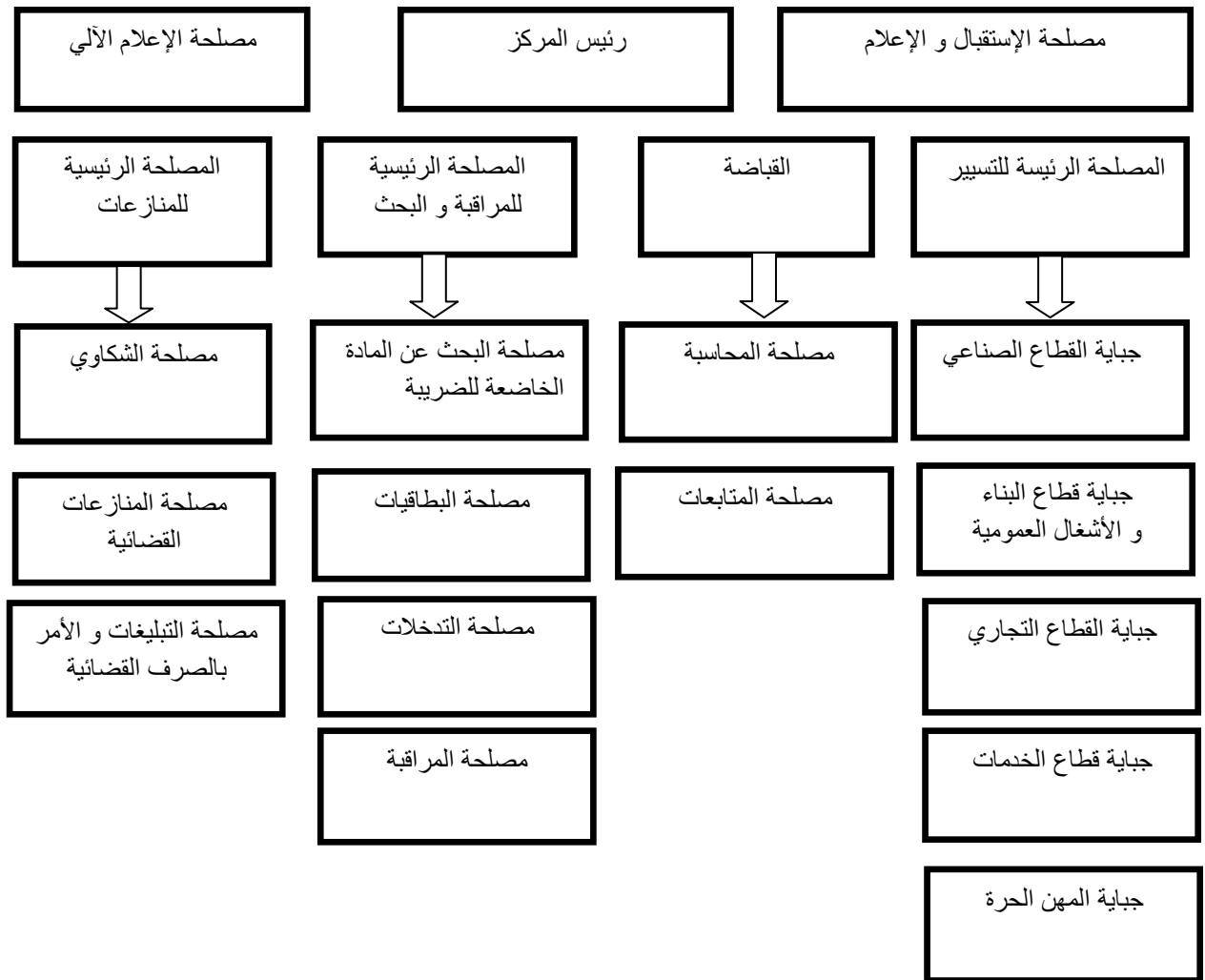
هي مصلحة تنفيذية على مستوى محلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ، و لها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركزه الإحصائيات و برمجة المراقبة الجبائية و الأعمال التنازعية التي تتجاوز سلطة رئيسها. بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال إختصاصه و هم :

- المؤسسات الخاضعة للنظام الجزائي .

- المؤسسات الغير الخاضعة لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات و التي يفوق رقم أعمالها 30000000.

2 الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب :

الشكل رقم (III - 1) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: مركز الضرائب ولاية مستغانم

المطلب الثاني: اختصاصات و مكونات مركز الضرائب لولاية مستغانم

◆ اختصاصات مركز الضرائب :

- يختص مركز الضرائب وفق المصالح التي على مستواه وبالتالي فهو مكلف ب :
- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة لمركز الضرائب في مجال الوعاء و المراقبة الجبائية و متابعة الإمتيازات الجبائية و الدراسات الأولية للإحتجاج .
- التكفل بتسيير الملفات الجبائية الخاصة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة الخاضعة لمديريات كبريات المؤسسات بالإضافة للمهن الحرة .
- مسك و تسيير الملف الجبائي للشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .
- إصدار الجداول و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء أو التخفيض و معاينتها و المصادق عليها .
- تنفيذ العمليات المادية للدفع و القبض و إستخراج النقود .
- البحث عن المعلومات الجبائية و جمعها و إستغلالها و مراقبة التصريحات
- إعداد و إنجاز برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها .
- تدرس الشكاوي و تعالجها .
- تتابع المنازعات الإدارية و القضائية ، تعوض قروض الرسوم ، تضمن مهمة إستقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.

◆ مكونات مركز الضرائب :

- يتكون مركز الضرائب من ثلاث مصالح رئيسية و قباضة و مصلحتين :
- المصلحة الرئيسية للتسيير: و تكلف ب :
- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء و المراقبة الجبائية و متابعة الإمتيازات الجبائية و الدراسة الأولية للإحتجاجات ،
- المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المافقة عليها وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب .
- إقتراح تسجيل على المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو المراجعة المحاسبية .
- إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات و إعداد مخططات العمل و تنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على إنسجامها .
- تعمل على تسيير :
- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي .
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء و الأشغال العمومية .
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع التجاري .
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات .
- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة .

- المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث : و تكلف بـ :
 - إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية و معالجتها و تخزينها و توزيعها من أجل إستغلالها .
 - إقتراح عمليات مراقبة و إنجازها ، بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب ، مع إعداد جداول إحصائية و حواصل تقييمه دوري تعمل على تسيير .
 - مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل على شكل فرق و تكلف بـ :
 - إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الإطلاع ، إقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و في عين المكان إنطلاقا من المعلومات و الإستعلامات المجمعة .
 - مصلحة البطاقات و المقارنات و تكلف بـ :
 - تشكيل و تسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام و الإستعلام الخاصة بوعاء الضريبة و كذا مراقبتها و تحصيلها :
 - مركزه المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية و تخزينها و إستردادها من أجل إستغلالها :
 - التكفل بطلبات المكلفين بالضريبة .
 - مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق ، و تكلف بـ :
 - برمجة و إنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق و حق الزيادة و المراقبة عند المرور و كذا إنجاز في عين المكان لكل المعينات الضرورية لوعاء الضريبة و مراقبتها و تحصيلها .
 - إقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم او المراقبة على أساس المستندات إنطلاقا من المعلومات و الإستعلامات المجمعة .
 - مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فرق ، و تكلف بـ :
 - إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات و في عين المكان .
 - إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها .
- المصلحة الرئيسية للمنازعات : و تكلف بـ :
 - دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب و ناتج عن فرض الضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز ، و كذا طلبات إسترجاع إقتطاعات الرسم على القيمة المضافة¹ .
 - متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية .
 - تعمل على تسيير : و تكلف بـ :
 - مصلحة الإحتجاجات ، و تكلف بـ :
 - دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو زيادات و عقوبات المحتج عليها أو إسترجاع الضرائب و الرسوم و الحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبه أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر .
 - دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الإقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .

¹ المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر 2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، بتاريخ 29 مارس 2009 ، العدد رقم 20 ص 20.

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الإحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة .
- معالجة منازعات التحصيل .
- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية .و تكلف بـ :
- دراسة الطعون التابعة لإختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة و لإختصاص لجان الطعن الإعفائي ، المتابعة بالإتصال مع المصلحة المعنية في المديرية للضرائب ، للطعون و الشكاوي المقدمة للهيئات القضائية .
- مصلحة التبليغ و الأمر بالدفع أو التكليف بـ :
- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية .
- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات المقرر مع إعداد الشهادات المتعلقة بها .
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات و تبليغها المصالح المهنية¹ .
- القباضة: و تكلف بـ :
- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي يتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم و كذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل .
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع الساري بين المفعول و المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة .
- مسك المحاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات بالتحصيل الجبري إلى مجلس المحاسبة .
- تعمل على تسيير " مصلحة المتابعة و مصلحة المحاسبية .
- مصلحة الإستقبال و الإعلام : تحت سلطة المركز ، و تكلف بـ :
- تنظيم إستقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم .
- نشر المعلومات حول حقوقهم و واجباتهم الجنائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب .
- مصلحة الإعلام الآلي : و تكلف بـ :
- استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها و كذا تسيير التاهيلات و رخص الدخول المافقة لها:
- إحصاء حاجيات المصالح من عناد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات .
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و امن المقرات .

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 ، مرجع سبق ذكره ص 21.

المطلب الثالث : تقديم مديرية العامة للضرائب لولاية مستغانم

إن المديرية العامة للضرائب هي أعلى هيئة تشرف على مجال الضرائب و نبين من خلال هذا المطلب مفهومها و إختصاصاتها و مديرياتها .

تعريف المديرية العامة للضرائب DGI:

تعطي التصريحات الضرورية التي تبين مداخيل الدولة و تبين إلتزامات الإنفاق العام بالإضافة إلى تحصيلها للموارد الضريبية كما تعمل على تأمين دفع النفقات المحددة في القوانين المالية حيث يقصد بها أيضا حاجات الدولة التي تسجل إدارتها كالضرائب و مصروفاتها كالرواتب و الأجور .

♦ إختصاصات المديرية العامة للضرائب :

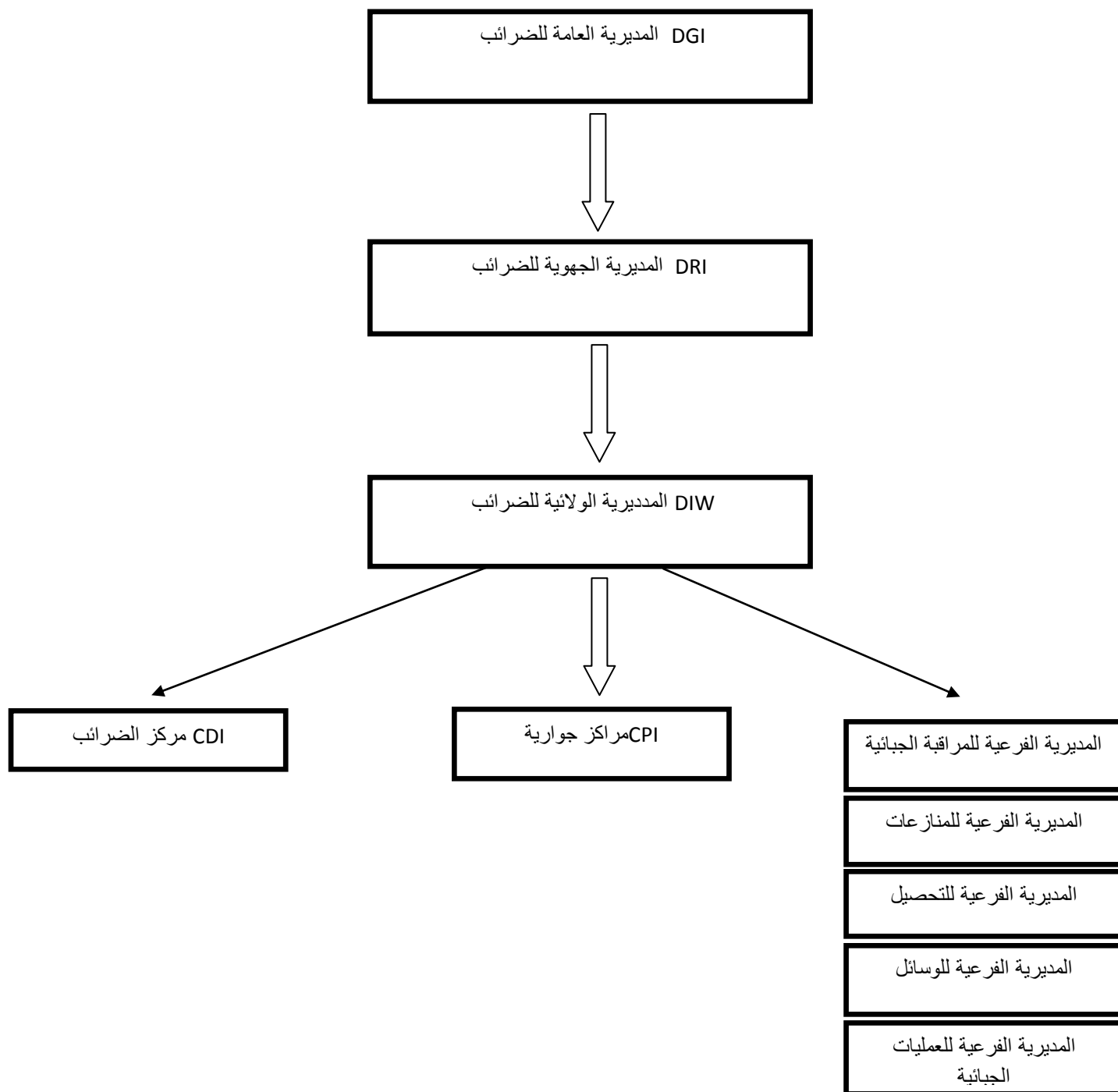
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 ماي ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 28 نوفمبر سنة 2007 يتضمن تنظيم الإدارية في الوزارة المالية فإن المديرية العامة للضرائب مكلفة ب :
- السهر على دراسة اقتراح و إعداد النصوص التشريعية و التنظيمية و كذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب و تصفيتا و تحصيل الضرائب و الحقوق و الرسوم الجبائية و شبه الجبائية .
- السهر على تحضير و مناقشة الإتفاقيات الجبائية الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية و شبه جبائية .
- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي .
- السهر على تكفل بالمنازعات الإدارية و القضائية المتعلقة بالضرائب و الحقوق و الرسوم أيا كانت طبيعتها .
- توفير أدوات تحليل و مراقبة تسيير و مردودية مصالح الإدارة الجبائية ' لاسيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية .
- السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة .

♦ مكونات المديرية العامة للضرائب :

تتكون المديرية العامة للضرائب من ثمانية (8) مديريات رئيسية :

- مديرية التشريع و التنظيم الجبائين .
- مديرية المنازعات .
- مديرية العمليات الجبائية و التحصيل .
- مديرية الابحاث و التدقيقات .
- مديرية الإعلام الألي و التنظيم .
- مديرية العلاقات العمومية و الإتصال .
- مديرية إدارة الوسائل و المالية .

الشكل رقم (III - 2) : الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر: مركز الضرائب ولاية مستغانم

الهيكل التنظيمي الجديد يقتضي إنشاء مركز ضرائب واحد على مستوى الولاية يقوم بتسيير ملفات المكلفين بالضريبة الذي يتجاوز رقم أعمالهم 3000000 دج (3 ملايين سنتيم).

المبحث الثاني : دراسة حالة ميدانية في مؤسسة تجارية

في ما سيأتي سنتناول دراسة حالة ميدانية لأشكال الرقابة الجبائية لمراقبة ملف الجبائي وهي الرقابة على الوثائق والتدقيق المحاسبي والتدقيق في الوضعية الجبائية الشاملة .

◆ المطلب الأول: الرقابة على الوثائق

تتم هذه الرقابة الرقابة لدى مفتشية الضرائب ،حيث يقوم المدقق برقابة شكلية ورقابة على الوثائق

○ التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف المعني والمعلومات متمثلة في :

- المكلف المعني مؤسسة XXXX شخص معنوي .

- طبيعة ونوع نشاطه فيتمثل في أشغال البناء .

- التصريح برقم أعمال .

○ الإجراءات المتخذة لمراقبة ملف المكلف المعني :

بعد أن تمت برمجة الملف المعني بالمراقبة ،سنعرض في الأتي مراحل عملية الرقابة الجبائية على الوثائق وكيف يتم معالجتها :

□ مرحلة فحص الملفات :

- قيام المكلف المعني بتقديم التصريحات الجبائية الشهرية G50 من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم التدقيق في رقم الاعمال .

- قيام القبضة بإرسال كل التصريحات الخاصة بالمكلفين لمفتشية الضرائب مباشرة الأعمال الرقابة الجبائية لبرنامج مصادق عليه من طرف مصالح مديرية الضرائب بالولاية .

- يتم دراسة واقع عملي للرقابة الجبائية وهذا بتفحص ملف هذه المؤسسة المتمثلة في مؤسسة ذات الشخص المعنوي (x) ، ونشاطها يتمثل في النشاط المذكور أعلاه .

- إرسال إشعار بالتدقيق على الوثائق للمكلف بالضريبة المتضمن المعلومات الخاصة بالمكلف .

حيث يقوم المدقق برقابة شكلية أولا على الوثائق في الملف الجبائي :

أولا :يقوم المدقق برقابة شكلية للملف الجبائي :

تعتبر مرحلة تمهيدية للرقابة حيث يتأكد المدقق من :

- هوية و عنوان المكلف بالضريبة

- ينظر المدقق ويراقب الاخطاء المادية الموجودة في التصريحات الجبائية الشهرية والسنوية .

- التدقيق في معدل الضريبة المفروضة عليه والرسوم .

- التدقيق في الحسابات المثبتة بالميزانية الجبائية السنوية .

- مراقبة التصريحات الجبائية ومقارنتها بالمحاضر المعايينة المحررة بعين المكان .

- مراقبة التصريحات الجبائية مع بعضها البعض (مقارنة التصريحات الشهرية بنظيرتها السنوية).
- في نهاية هذه الرقابة يعلم مفتش الضرائب المكلف المعني بالأخطاء و الإغفالات الموجودة في تصريحاته بواسطة C2 أي :

- طلب تبرير الأخطاء

- طلب التوضيح .

ثانيا: الرقابة الشكلية لا تتطلب الوثائق أما الرقابة على الوثائق يطلب من المكلف إحضار الوثائق و السجلات اللازمة مثل :

- إحضار الكشف البنكي لمعرفة رقم الأعمال .

- فواتير الشراء للتدقيق في كل المشتريات .

حيث تكون رقابة شاملة و تتم على مستوى و محتوى و مضمون التصريحات الجبائية المقدمة .

و من خلال مراقبة الملف مراقبة عامة و جد أن المكلف المعني واقع في بعض الإغفالات من خلال المؤشرات التالية :

_ غياب بعض الفواتير مشتريات

- تملص و إخفاء الضريبة و ذلك لإكتشاف المكلف أنه متهرب ضريبيا ذلك بعد وصول فاتورة شراء و قدر المبلغ بـ 3500000 دج .

□ إرسال التبليغ C2 طلب المعلومات :

في نهاية السنة قام أعوان مفتشية الضرائب بإرسال إشعار بالتبليغ طلب معلومات من المكلف بالضريبة على تقديم فواتير الشراء .

- للمكلف مهلة 30 يوم لتحضير وثائقه و بدون ذكر التفاصيل الدقيقة الخاصة بعملية الرقابة .

□ نتائج التدقيق :

1- تشكيل رقم الاعمال :

رقم الأعمال = المشتريات × هامش الربح

رقم الأعمال = 3500000 × 25% = 875000 دج

إذا المبلغ الخاضع للضريبة = 3500000 + 875000 = 4375000 دج

2- التسوية الجبائية :

- حساب الرسم على القيمة المضافة TVA بنسبة 17%.

4375000 × 17% = 740690 دج.

- حساب الضريبة على النشاط المني TAP حيث تخضع الشركة للضريبة على مجموع المبيعات المحققة

و حسب ما تنص عليه المادتان 23.21 منقانون الرسم على رقم الأعمال فيما يخص الضرائب المباشرة أنهم

خاضعون على النشاط المني بنسبة 2% .

4375000 × 2% = 87500 دج.

تخضع الشركة كذلك على أرباح الشركات IBS فيما يخص الأنشطة المحققة بنسبة 25%

4375000 × 25% = 1093750 دج.

- مداخيل الشركاء فإنهم خاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي IRG بنسبة 10%.
- $3281250 = 1093750 - 4375000$ دج.
- $328125 = 10\% \times 3281250$ دج.

3- حساب الغرامات المالية :

- إذا كان هناك فرق يبين ما هو مصرح به وما وجده المدقق ، يكون هناك تغريم مباشرة حسب السلم التالي :
- المبلغ أقل من 50000 دج أو يساويه 10%.
- المبلغ ما بين 50000 دج و 200000 دج أو يساويه 15%.
- المبلغ أكثر من 200000 دج 25%.

جدول رقم (III - 1) : حساب الغرامات المالية

الغرامة	المعدل	الحقوق المتملص منها
185172.5 دج	25%	حق الرسم القيمة المضافة 740690 دج
13125 دج	15%	حق الرسم على النشاط المهني 87500 دج
273427 دج	25%	حق الضريبة على أرباح الشركات 1093750 دج
82031.25 دج	25%	حق الضريبة على الدخل الإجمالي 328125 دج
450615		المجموع 2250065 دج

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة البحث و المراقبة بمركز الضرائب.

- و بالتالي مجموع المبلغ الواجب دفعه لمصلحة الضرائب هو: 2700680 دج.
- $2700680 = (450615 + 2250065)$ دج.

4- التبليغ بنتائج التدقيق:

- تم إرسال التبليغ النهائي بواسطة C4 النهائية تتضمن نتائج التدقيق التي توصل إليها أعوان المتفشية ، و ذلك خلال المدة القانونية 30 يوم لم يتم الإجابة من طرف المكلف بالضريبة و ذلك يعتبر قبول ضمني للنتائج حيث تبقى أسس الضريبة على حالها .
- 5- التبليغ النهائي: قام العون بتسليم التبليغ النهائي الورد الفردي و المتضمن النتائج التي توصل إليها ، و ذلك تبعا للتبليغ السابق :

- تم الإبقاء على نفس الأسس التي وردت.
- إرسال نسخة عن هذا الورد إلى المديرية الولائية للضرائب .
- إرسال إشعار للمكلف لدفع المستحقات في القباضة .

المطلب الثاني: التدقيق المحاسبي في مركز الضرائب لولاية مستغانم

بناء على المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية ، يمكن للإدارة الجبائية أن تقوم بالتدقيق في محاسبة المكلفين بالضرائب للسنوات الغير متقدمة و قبل القيام بهذه العملية يضبط برنامج خاص الذين سيتم التدقيق في محاسبتهم و بعد موافقة الإدارة المركزية حيث يتم ضبط البرنامج النهائي المطلوب تنفيذه من طرف المصالح المختصة (مركز الضرائب) .

1- المرحلة التحضيرية :

الإجراءات التحضيرية هي أول الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله و التي تنحصر في الحصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف بالضريبة و التزويد بالمعلومات و التوضيحات المعتبرة من مختلف المصادر حيث يقوم المدقق بـ:

- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل إستلام بعد تحرير طلب السحب .
- التعرف على الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة حيث الملف المسحوب هويته متمثلة في :
(مؤسسة تمارس نشاط بيع مواد بالجملة ، ذات شخص معنوي).

2- المرحلة التمهيدية :

- بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة و المعطيات السابقة ، قام المدقق بالإجراءات التمهيدية التالية:

- يتم إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف بالضريبة .
- يتم إرسال الإشعار عن طريق البريد مع إعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون وهي 10 أيام .
- يمكن أن تكون هناك رقابة مفاجأة إذ يمنح القانون في إطار التدقيقات المحاسبية للتدخلات المفاجئة في المؤسسة ، حيث يسلم الإشعار يوم التدقيق .
- بعد الإنتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق يتنقل العونان المدققان إلى مقر المكلف و لهذا الأخير الحق في الإطلاع على المحاسبة في عين المكان أو الإدارة و هذه الأخيرة تكون عن طريق رسالة موصى عليها .
- بداية التدقيق الفعلي و ذلك إعطاء إختيار المكلف دراسة محاسبته .

3- المرحلة الميدانية :

- بعد الإنتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق يتنقل العونان المدققان إلى مقر المكلف بالضريبة سيتم الإتفاق على مكان دراسته محاسبته .
- بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية و جمع المعلومات مباشرة مهامه ، في الفحص و التدقيق في الملف الجبائي و الدفاتر و الوثائق المحاسبية .

- تقديم المكلف للمدقق الوثائق المحاسبية .
- وبعد فحص الكشوفات و جميع البيانات اللازمة .
- قبول المحاسبة في الشكل المضمون مع بعض الإختلالات .

4- نتائج التدقيق:

تحديد الأسس الخاضعة :

1- تقويم رقم الأعمال :

إن تقويم أرقام الأعمال تم بإدماج فوارق المشتريات المطبقة عليها هامش ربح 20% بإعتبارها مشتريات ثم التدليس بها كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم (III-2) تقويم رقم الأعمال

السنوات	2016	2017	2018	2019
مشتريات مصرحة	72516250	62362976	48108614	12473614
مشتريات مقومة	71829795	58081600	45830620	12353500
فارق في المشتريات	686455	4281376	2277994	120114
معدل هامش الخام 20% من % 1.20	%1.20	%1.20	%1.20	%1.20
فارق رقم الأعمال	823746	5137651	2733592	144136
رقم الأعمال المصرح به	81262370	60143900	50963671	13835918
رقم الأعمال المقوم	82086116	65281551	53697263	13980054

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة البحث و المراقبة بمركز الضرائب .

2- تقويم الوضعية الجبائية فيما يخص الرسم على المشتريات :

جدول رقم (III-3) : الوضعية الجبائية للرسم على المشتريات

السنوات	2016	2017	2018	2019
رسوم مقومة	12864260	10093667	7132417	2100000
رسوم مسترجعة	12959630	10093667	7237103	2100000
رسوم مدمجة	95370	لا شيء	104686	لا شيء

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة البحث و المراقبة بمركز الضرائب .

- سنة 2017 و 2019 الرسوم المقومة من طرف المصلحة او الإدارة هي نفسها الرسوم المسترجعة من طرف المكلف حيث كانت مقبولة " لاشيء" يعني صحة القوانين المصرح بها.

- أما فيما يخص سنة 2016 و 2018 هناك رسوم سيتم إدماجها ما بين المبلغ الإجمالي المقوم و المسترجع وذلك بناء على رفض الفواتير من حيث الشكل :

- كالأخطاء المادية .
- المعلومات الخاصة بالختم الفاتورة أي لا تناسب للفاتورة .
- فواتير وهمية غير مقدمة .

3- تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA:

جدول رقم (III - 04): تسوية الرسم على القيمة المضافة

السنوات	2016	2017	2018	2019
رقم أعمال مقوم	82086116	65281551	53697263	13980054
رقم أعمال مصرح	81262370	60143900	50963671	13835918
الفارق	823746	5137651	2733592	144136
حقوق TVA	140036	873400	464710	24503

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة البحث و المراقبة بمركز الضرائب .

04- تسوية الرسم على النشاط المهني TAP:

- إن رقم أعمال التي يتم إخضاعها للرسم النشاط المهني TAP هي نفسها التي يتم إخضاعها للرسم على القيمة المضافة TVA.

جدول رقم (III - 05): تسوية الرسم على النشاط المهني

السنوات	2016	2017	2018	2019
رقم أعمال مقوم	82086116	65281551	53697263	13980054
رقم أعمال مصرح	81262370	60143900	50963671	13835918
الفارق	823746	5137651	2733592	144136
حقوق الرسم على النشاط المهني TAP	16474	102753	54671	2882

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة البحث و المراقبة بمركز الضرائب .

- تحديد أسس الدخل الخاضع :

1- حساب قاعدة الدخل الخاضع للضريبة :

قام المدقق عند تقويم الدخل الخاضع بإضافة 20% فوارق المشتريات المهمشة كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم (III- 06): تقويم الدخل الخاضع للضريبة

السنوات	2016	2017	2018	2019
دخل مصرح به	2748740	3049244	1651719	451001
إدماج 20% من قانون رقم الأعمال الجديد	164749	1027530	546718	28827
حسم الرسم على النشاط المني TAP	16474	102753	54671	2882
مجموع الإدماجات	2897015	3974021	2143766	476946
دخل المقوم	5645755	7023265	3795485	927947

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة البحث و المراقبة بمركز الضرائب .

1-1- ضريبة على أرباح الشركات :

- حساب الضريبة على أرباح الشركات (بإعتبار الشخص المعنوي)، و الجدول التالي يوضح الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة في هذا المجال :

جدول رقم (III- 07) : الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة على أرباح الشركات

السنوات	2016	2017	2018	2019
فارق خاضع للضريبة	2897215	3974021	2143766	476946
معدل الربح IBS	%25	%25	%25	%25
حق الضريبة IBS	724253.75	995305.75	493066.18	124005.96

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة البحث و المراقبة بمركز الضرائب .

2-1 ضريبة على الدخل الإجمالي :

العلاقة التالية توضح كيفية إيجاد الدخل الصافي الخاضع :

(فارق الخاضع - حق الضريبة IBS) $\times 10\%$ = الضريبة على الدخل الإجمالي.

- الجدول التالي يوضح الوضعية الجبائية المكلف :

جدول رقم (III - 08) : الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة IRG

السنوات	2016	2017	2018	2019
الفارق الخاضع	2897015	3974021	2143766	476946
حسم ضريبة IBS	724253.75	995305.25	793066.18	124005.96
دخل الخاضع	2172761.25	2980515.75	16550699.82	352940.04
معدل الضريبة IRG	10%	10%	10%	10%
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	217276.125	298051.575	165069.682	35294.004

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة البحث و المراقبة بمركز الضرائب .

3-1 حساب جباية الأجور

بعد فرز التصريحات المتعلقة بكتلة الأجور منها تصريح 301 و عليه تم تحديد كتلة الأجور و عليه فإن

الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة فيما يخص جباية الأجور على النحو التالي :

جدول رقم (III - 09) : الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة جباية الأجور.

السنوات	2016	2017	2018	2019
أجور مقومة	573300	226580	612430	696150
أجور مصرحة	573300	226580	612430	696150
الفارق	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
حق الضريبة على	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

				دخل الأجراء
--	--	--	--	-------------

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة البحث و المراقبة بمركز الضرائب .

- ملاحظة : الفوارق التي تم ضبطها من طرف المدققين حيث أن جميع الحقوق سيتم إتباعها بغرامات تأخير وفقا للقوانين و التشريعات المعمول بها .

المطلب الثالث : حساب الغرامات

إذا كان هناك فرق يبين ما هو مصرح به و ما وجده المدقق، يكون هناك تغريم مباشرة حسب السلم المذكور أعلاه .

جدول رقم (III- 10) : غرامة الرسم على المشتريات .

السنوات	2016	2017	2018	2019
حقوق الرسم على المشتريات	95370	لا شيء	104686	لا شيء
المعدل	%15	-	%15	-
الغرامة	14305.5	-	15702.9	-
الحق الواجب دفعه	109675.5	-	120388.9	-

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة البحث و المراقبة بمركز الضرائب .

جدول رقم (III- 11) : غرامة الرسم على القيمة المضافة .

السنوات	2016	2017	2018	2019
حقوق الرسم على القيمة المضافة	140036	873400	464710	24503
المعدل	%15	%25	%25	%10
الغرامة	21005.4	218350	116177.5	2450.3
الحق الواجب دفعه	161041.4	1091750	580887.5	26953.3

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة البحث و المراقبة بمركز الضرائب .

جدول رقم (III- 12) : غرامة الرسم على النشاط المهني.

السنوات	2016	2017	2018	2019
حقوق الرسم على النشاط المهني	16474.92	102753.02	54671	2882
المعدل	%10	%15	%15	%10

288.2	8200.65	15412.953	1647.492	الغرامة
3170.2	62871.65	118165.973	181222.412	الحق الواجب دفعه

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة البحث و المراقبة بمركز الضرائب .

جدول رقم (III - 13) : غرامة الرسم على أرباح الشركات .

السنوات	2016	2017	2018	2019
حقوق الرسم على أرباح الشركات	724253.75	993505.25	493066.18	124005.96
المعدل	%25	%25	%25	%15
الغرامة	181063.4375	248376.3125	123266.545	18600.894
الحق الواجب دفعه	905317.1875	1241881.5625	616332.725	142606.854

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة البحث و المراقبة بمركز الضرائب .

جدول رقم (III - 14) : غرامة الرسم على الدخل الإجمالي .

السنوات	2016	2017	2018	2019
حقوق الرسم على الدخل الإجمالي	127276.125	298051.575	165069.982	35294.004
المعدل	%25	%25	%15	%10
الغرامة	54319.03125	74512.89375	24760.4973	3529.4004
الحق الواجب دفعه	271595.15625	372564.46875	189830.4793	38823.4044

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة البحث و المراقبة بمركز الضرائب .

05 التبليغ بنتائج التدقيق:

على العون المدقق تبليغ المكلف بالنتائج للسنوات المدقق فيها و ذلك من خلال تقوم برسالة موصى عليها بحيث يتم تبليغه من خلال الإشعار بالحق بتحديد جلسة عمل كما له الحق بإحضار مستشار من إختياره و كذلك يتم تبليغه بالمدة القانونية للرد التي لا تتجاوز 40 يوما يظهر فيها جميع التبريرات المتعلقة بالنقاط المحتج عليها .

06 التبليغ النهائي:

بعد رد المكلف بالضريبة على التقويم الأولي و كانت موافقته على النتائج التي تم التوصل لها من طرف المدقق، قام العون بتسليم التبليغ النهائي و المتضمن أهم الملاحظات و النتائج بعد فحص عميق و ذلك تبعا للتبليغ الإبتدائي حيث :
- تم الإبقاء على نفس الأسس التي وردت في التبليغ الإبتدائي .

- إرسال النتائج إلى قباضة الضرائب للتحصيل.
- يعتبر التدقيق المحاسبي أهم طريقة يعتمد عليها المراقب الجبائي إلى أن هناك بعض الحالات يقضي فيها هذا النوع إلى نتائج رغم بروز مظاهر التهرب و الغش الضريبي و في هذه الحالة يلجأ المراقب إلى إخضاع المكلف إلى تدقيق أكثر تعمقا لإكتشاف التهرب و الغش الضريبي .

خلاصة الفصل :

تلعب الإدارة الجبائية دورا أساسيا في الحياة الإقتصادية و تعد طرفا بات لا يمكن تجاهله و غرض النظر عنه ، فكل مؤسسة إقتصادية كما لها إلتزامات مالية إتجاه دائنمها لهم إلتزامات جبائية تجاه إدارة الضرائب و في هذا الإطار نجد أن مركز الضرائب له دور إستراتيجيا في هذا المجال ، حيث عليه ضمان إحترام و تطبيق التشريع الجبائي من خلال نظام متكامل من الإجراءات و الهيئات الجبائية بالإضافة إلى طرق الرقابة الجبائية المتبعة على مستوى مركز الضرائب .

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

ولهذا تناولت الدراسة موضوع التدقيق المحاسبي و دوره في دعم الرقابة الجبائية للكشف و الحد عن التهرب 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 و هي ما يعرف بالتهرب الضريبي او غير الشرعية 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 .

ولهذا يعد هذا الموضوع من أهم المواضيع التي تتعلق بالإيرادات العامة للدولة ،من خلال إجراءات و اساليب المستعملة من طرف الإدارة الجبائية للحفاظ على هذا المورد ، و على هذا الاساس فقد حاولنا في هذا الموضوع إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية من إكتشاف الأخطاء و التلاعبات من جانب المكلفين في الوقت المناسب ،باعتبار التدقيق المحاسبي الاداة خارجية تعمل على فحص و التأكد من مدى مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و قدرته على معرفة الثغرات و الخلل الذي يمس مصداقية و فعالية المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة .

و من خلال هذه الدراسة تبين أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية من أهم الاساليب الداعمة للرقابة الجبائية في الكشف و الحد عن التهرب الضريبي .

و في الأخير جاءت الخاتمة العامة لهذه الدراسة و التي قسمناها إلى ثلاث أجزاء رئيسية و هي :

إختبار الفرضيات :

بالنسبة للفرضية الأولى: تم إثبات صحة الفرضية عن مدى مساهمة مدقق الحسابات في تحقيق الفعالية الجبائية،فالإلتزام بمتطلبات مهنة التدقيق المعتمدة له تاتير على جودة بيانات التصريح الجبائي ،و بالمقابل ضعف موظفي الإدارة الضريبية و ضعف تأهيل القواعد الضريبية يؤثران بشكل سلبى على درجة الإلتزام المكلفين و تقديم تصريحاتهم الجبائية بمصداقية.

اما الفرضية الثانية : تم نفي صحة الفرضية و عي لدى المكلفين بالضريبة في الجزائر بأهمية الإمتثال للإلتزامات الجبائية ، نظرا لتعدد طرق التهرب الضريبي و عدم قدرة السلطات على مكافحته ،فإن نسبة التهرب الضريبي في تزايدلاسيما التهرب الضريبي القانوني،ويرجع السبب في ذلك على عدم إقناع المكلفين بأن إقتطاع مبلغ الضريبة واجب و انه يساهم في إحداث منافع لهم و للمجتمع بأكمله و لكن بطريقة غير مباشرة كالإستفادة من المرفق العامة وغيرها.

أما الفرضية الثالثة : قد تم إثبات صحتها إذ أن الإلتزام بالأدوات و عملية فحص محاسبة المكلف بشكل عام عن طريق إعادة تقدير حساب رقم الاعمال في تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة يساهم في دعم الرقابة

الجبائية و ذلك من خلال إلتزام العون المدقق بالادوات التدقيق و المتمثلة في الدليل و المتابعة المستمرة للقوانين و المبادئ المحاسبية يساهم بشكل فعال في دعم الرقابة الجبائية .

-نتائج الدراسة : تم التوصل إلى النتائج التالية:

النتائج النظرية:

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

- النتائج التطبيقية:

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

- بعد التطرق للنتائج المتوصل إليها يمكن طرح مجموعة من الاقتراحات و التوصيات التي تتمثل في:
- تحسين مستوى الأعوان المدققين من خلال برمجة دورات تكوين على كل المستجدات المتعلقة بالقوانين الضرائب و المحاسبة .
- إعداد برامج معلوماتية لريح الوقت في عملية التدقيق .
- نشر الثقافة الضريبية وسط المجتمع الجزائري ، و توعية بأهمية المورد الجبائي .
- تحسين الوضعية الإجتماعية للموظفين من أجل تجنبهم الإغراءات الخارجية .
- عصرنة الإدارة الجبائية بتزويدها بسبكة معلوماتية بين كل مستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية .
- ضرورة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع التحولات العالمية بإستفادة من الإتجاهات الحديثة لتطوير أساليب الرقابة الجبائية .

-
- صياغة القوانين و التشريعات واضحة و صريحة لأن صياغة القوانين تحدد نجاح أو فشل نسب التحصيل الضريبي .
 - تجسيد العدالة الضريبية في الواقع.
 - ضرورة تعميم و توضيح آثار المنافع الإجتماعية التي يفترض أن يلتبسها المكلفين في حياتهم بعد إلتزاماتهم بتسديد الضرائب و الرسوم المترتبة عليهم .
 - العمل على تقييم حجم ظاهرة التهرب الضريبي من جهة ، و حجم الإيرادات من جهة التي تحرم الخزينة من جهة اخرى ، فهذه التقديرات تجعلنا أكثر إدراكا لحجم الخطر الذي يلم بالإيرادات العامة للدولة و من ثم أخذ الامور أكثر جدية ممكنة خاصة في ظل العولمة و الأساليب النتجهة للتهرب .
 - أفاق الدراسة : ولإثراء موضوع البحث يمكن طرح مواضيع لبحوث مستقبلية تتمثل في:
 - الموضوع التدقيق المحاسبي للاغراض الجبائية للحد من التهرب الضريبي من مواضيع الساعة ، و يبقى مفتوحا لمواضيع بحث مستقبلية ك
 - التقييم التدقيق المحاسبي مع الأساليب الرقابة الجبائية الأخرى .
 - دور التدقيق المحاسبي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسات .
 - دراسة فعالية الرقابة الجبائية على التدقيق المصوب في المحاسبة في الدراسة الميدانية .

المصادر والمراجع :

الكتب :

- أحمد حلمي جمعة ،مدخل إلى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ،دارالصفاء ،عمان ،2005.ص 44.
- البطريق يونس أحمد ، حامد عبد المجيد دواز. محمد أحمد عبد الله ، مبادئ المالية العامة ، دار الشباب الجامعة ، 1978.
- العيد الصالحي ،الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، الطبعة الثانية ، دار الهومة ، الجزائر، 2008
- جامع أحمد ، علوم المالية. فن المالية العامة. الجزء الأول ، الطبعة 2، القاهرة، دار النشر العربية ، 1997
- حسين القاضي ، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية و الدولية، دار الوراق للنشر ، عمان ، الطبعة الاولى ، 1999
- رزق أبوزيد الشحنة ، "تدقيق الحسابات "، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى 2015. لأردن ،
- _سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على إقتصاديات الدول النامية ، مصر، جامعة الإسكندرية ، 1999
- محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق ، دار المعرفة الجامعية ، مصر ، 2002 ص ص 68-72.
- عبد المنعم فوزي ، المالية العامة و السياسة المالية . دار النهضة العربية . بيروت 2000 .
- عطية عبد الواحد ، "مبادئ إقتصاديات المالية العامة "، الدار الجامعية، القاهرة ، 2000.
- عبد السلام أبو قحف ، أساسيات التنظيم و الإدارة ، دارالجامعية الجديدة ، الإسكندرية ، 2002،
- علي زغدود ، " المالية العامة "، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005.
- عبد الفتاح جمعة ، التدقيق الداخلي و الحكومي ، دارالصفاء للنشر ، عمان ، 2011.
- عباس عبد الرزاق ، التدقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، دون الطبعة ، دار الهدى ، الجزائر، 2012 ،
- عصام الدين محمد متولي ، "المراجعة و تدقيق الحسابات "، جامعة العلوم و التكنولوجيا ، اليمن ، الطبعة الثانية، 2013 ،
- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، الشركة المتحدة للتوسيق ، الطبعة الاولى مصر ، عام

،2014

- محمد قاسم القزويني ،مهدي حسين زوييف ،المفاهيم الحديثة للرقابة ،دار النهضة العربية ،القاهرة ،1993،
- منصور ميلاد يونس ،" مبادئ المالية العامة"،الجامعة المفتوحة 1994 –
- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ،دار هومة ،الجزائر 2003، ص 162.
- محي محمد مسعد ، " العلاقة القانونية بين الممول وإدارة الضريبةية ."، مكتبة الإشعاع ،الإسكندرية .
- وجدي حامد حجازي ،أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي ، دار التعليم الجامعي ،الإسكندرية ،مصر،2010،
- هادي التميمي ،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ،الطبعة الثانية ،دار وائل للنشر ،عمان ،2006.
- نصيرة يحيوي ، الضرائب الوطنية والدولية ،مطبعة الأوراق الزرقاء ،الجزائر 2010
- طارق الحاج ،لمالية العامة ،دار صفاء ،عمان ، 1999 ،
المراجع باللغة الأجنبية:
- A. A. Margairaz. **la fraude fiscal et ses succédanés**, la nouvelle école de loussonne, 2 éme Edition,
- B. Cartou Louis ,**Droit Fiscal international et européen** . 2 édition , Precis Dalloz .Paris .1991.p.259.
- C. Camille Rosier. **la fraude fiscale**. France,1998, p : 94.
- D. Delahaye thomas .**LE choix de la voix moins imposé** , édition Bruylant ,1977,p :16.
- E. Gaudemet Paul Marie .**Précis de Finances Publiques** .edition Montchestion .Tome2.Paris .1970.p.314 .
- F. Lucien Meh.**science et technique fiscale**. Franc ,PUF, 1959, TOME 2, p:733.
- Martinez Jean Claude.**La fraude fiscal** ,Paris ,1984 ,P,91

الرسائل الجامعية :

- قميدة آسيا، التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 39-
- نصررحال، سياسات مكافحة الغش و التهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس و المغرب. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه. تخصص تسيير المؤسسات. كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير. جامعة الحج لخضر. باتنة. الجزائر. 2013-2014- ص 97.
- عتاب فريد، "الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في القضاء التهرب الضريبي"، شهادة ماجستير 2000-2001، ص 10-11.
- غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 11.
- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و اثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة تلمسان، 2011، ص 89.
- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح. مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، عام 2012، ص 10-11.
- عيسى حفصية، بابا خويا رابحة، التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسات الإقتصادية. مذكرة ماجستير في العلوم المالية و المحاسبة. جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة. 2015. ص 5.
- بوسنة حمزة، " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة إدارة الأرباح "، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، ص 18.
- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في العلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 63.
- غضبان مريم، دور الرقابة في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة الماستر، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015، ص 53.
- محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر" مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة الجزائر 3. الجزائر، عام 2011. ص 10.

المواد القانونية:

- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 303-1، (محدث على غاية قانون المالية التكميلي لسنة 2007)

- المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (معدلة إلى غاية قانون المالية التكميلي لسنة 2007

- قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، 2017، ص 11.
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 191، محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007.
- قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20-7، محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007.
- قانون الإجراءات الجبائية، المادة 19
- قانون الإجراءات الجبائية، المادة 59، المديرية العامة للضرائب، بارتي للنشر، الجزائر، 2002، ص 14.
- قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، ص 10.
- قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21، ص 14.
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 1-193 (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 3-194.
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 2-192.
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 304.
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 523.
- قانون الضرائب الغير المباشرة، المادة 524.
- قانون التسجيل، المادة 2-120.
- قانون الإجراءات الجبائية، المادة 62.
- قانون الطابع، المادة 35.
- قانون الرسم على رقم الأعمال، المادة 114.
- قانون العقوبات المعدل و المتمم بالقانون، المادة 53، رقم 04-82، المؤرخ في 13-02-1982.
- قانون العقوبات، المادة 09.
- قانون المالية، المادة 20، الجريدة الرسمية، عدد 83 سنة 2003.

³ -www.Centpourcent .dz IRI .AHLAMonTadA .NET \T578.Tepic ;26-02-2017 ;09 :40.

2017.

¹ - ecomedfot.Blogspot.com \2015\07\accouting.Investigatigation-into-peth-of .Htm\,26- 02

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي مع إستعراض مفهومه و كذا اهدافه و انواعه و علاقته بالرقابة الجبائية و من ثم التطرق إلى دور التدقيق المحاسبي في الكشف و الحد من التهرب الضريبي حيث قمنا بدراسة ميدانية في مركز الضرائب بولاية مستغانم في مصلحة المراقبة و قد تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء هذه الدراسة .

و تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها إتباع كل المراحل و الخطوات اللازمة وفقا لدليل التدقيق في المحاسبة بشكل منتظم تفاديا لوقوع أي خطأ أو تجاوز لعدم إفضال مهمة المكلف بها يجب على العون المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة و تحديد مختلف الضرائب و الرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس و الشكل القانوني للمكلف.

كما تم طرح مجموعة من الإقتراحات تتمثل في نشر الثقافة الضريبية وسط المجتمع الجزائري ، و توعية بأهمية المورد الجبائي إعداد برامج معلوماتية لربح الوقت في عملية التدقيق.

الكلمات المفتاحية : التهرب الضريبي _ التدقيق المحاسبي _ المدقق _ المكلف .

Les mots –clé : L'évasion fiscale, l'audit comptable, auditeur ,les contribuables.