



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية المحاسبية
تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

دراسة حالة بمديرية الضرائب بولاية مستغانم

من إعداد الطالب:

خوصة العربي

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا		أستاذ	جامعة مستغانم
مقررا	بوزيد سفيان	أستاذ	جامعة مستغانم
مناقشا		أستاذ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2015 / 2016

الفهرس

الفهرس

قائمة الأشكال والجداول

الشكر والتقدير

الإهداء

المقدمة العامة

الفصل الأول: أساسيات حول الجباية والرقابة الجبائية

- 1..... مقدمة الفصل الأول
- 2..... المبحث الأول: أساسيات حول الجباية
- 2..... المطلب الأول: تطور ومفهوم الضريبة
- 2..... الفرع الأول: تطور الضريبة
- 2..... الفرع الثاني: مفهوم الضريبة
- 4..... المطلب الثاني: أهداف وقواعد الضريبة
- 4..... الفرع الأول: أهداف الضريبة
- 5..... الفرع الثاني: قواعد الضريبة
- 5..... المطلب الثالث: خصائص الضريبة

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة

الجبائية.....6

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية في الجزائر وأهدافها.....6

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.....6

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.....8

المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية.....8

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر.....9

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر.....12

المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية.....12

الفرع الأول: الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية.....12

الفرع الثاني: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية.....15

المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية.....18

الفرع الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية.....18

الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية.....19

المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية.....20

الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية.....20

الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم.....21

24.....	خلاصة الفصل الأول.....
	الفصل الثاني: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية
26.....	مقدمة الفصل الثاني.....
27.....	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.....
27.....	المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.....
27.....	الفرع الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي.....
28.....	الفرع الثاني: أهداف التدقيق المحاسبي.....
28.....	المطلب الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي.....
28.....	الفرع الأول: قواعد سلوك مهنة التدقيق.....
29.....	الفرع الثاني: المراحل العملية للتدقيق المحاسبي.....
30.....	المطلب الثالث: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي.....
30.....	الفرع الأول: إجراءات تدقيق حسابات الميزانية.....
32.....	الفرع الثاني: إجراءات تدقيق حسابات التسيير.....
33.....	الفرع الثالث: إجراءات تدقيق حسابات النتائج.....
33.....	المبحث الثاني: التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية في الجزائر.....
33.....	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي.....
33.....	الفرع الأول: الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي.....

- 33..... الفرع الثاني: ملئ استمارات التدقيق المحاسبي
- 34..... المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي
- 34..... الفرع الأول: التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل
- 36..... الفرع الثاني: تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون
- 40..... المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي
- 40..... الفرع الأول: تقييم محاسبة المكلف بالضريبة
- 40..... الفرع الثاني: تبليغ النتائج المتوصل إليها
- 41..... الفرع الثالث: تحرير التقرير لعملية التدقيق في المحاسبة
- 42..... المبحث الثالث: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر
- 42..... المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية
- 42..... الفرع الأول: قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية
- 42..... الفرع الثاني: تحيين القوانين الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية
- 43..... الفرع الثالث: المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية
- 44..... المطلب الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية
- 44..... الفرع الأول: قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية
- 44..... الفرع الثاني: فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية
- 45..... الفرع الثالث: فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية

- المطلب الثالث: قدرة فحص محاسبة من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائي.....45
- الفرع الأول: قدرة رقم الأعمال التجاري على الرقابة الجبائية.....45
- الفرع الثاني: قدرة رقم الأعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية.....46
- الفرع الثالث: قدرة رقم الأعمال الخدمي على دعم الرقابة الجبائية.....47
- 49.....خلاصة الفصل الثاني
- الفصل الثالث: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية مستغانم
- 50.....مقدمة الفصل الثالث
- المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم.....51
- المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر.....51
- الفرع الأول: المديرية العامة للضرائب.....51
- الفرع الثاني: المديرية الجهوية للضرائب.....52
- الفرع الثالث: المديرية الولائية للضرائب.....54
- المطلب الثاني: مديرية الضرائب لولاية مستغانم.....55
- الفرع الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية مستغانم.....55
- الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم.....55
- الفرع الثالث: مهام هياكل مديرية الضرائب لولاية مستغانم.....56

- المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية مستغانم.....58
- الفرع الأول: تعريف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.....58
- الفرع الثاني: مهام هيكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.....59
- المبحث الثاني: الدراسة الميدانية للمبحث بميرية الضرائب لولاية مستغانم (نشاط تجاري).....60
- المطلب الأول: المرحلة التحضيرية.....60
- الفرع الأول: التعرف على الهوية الجبائية.....60
- الفرع الثاني: الإجراءات التمهيدية.....60
- المطلب الثاني: المرحلة الميدانية.....64
- الفرع الأول: التقييم الأولي لعملية التدقيق المحاسبي.....64
- الفرع الثاني: رد المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي.....68
- الفرع الثالث : التقييم النهائي لعملية التدقيق الحاسبي.....68
- المطلب الثالث: المرحلة الختامية.....69
- المبحث الثالث: تحليل و تفسير النتائج.....71
- المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية.....71
- الفرع الأول: قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية.....71
- الفرع الثاني: تحيين القوانين الجبائية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية.....71

72.....الفرع الثالث: المبادئ المحاسبية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية.

72....المطلب الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية.

72.....الفرع الأول: قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية.

73.....الفرع الثاني: فحص الوثائق الختامية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية.

73.....الفرع الثالث: فحص الوثائق و مساهمتها في دعم الرقابة الجبائية.

74....المطلب الثالث: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية.

75.....خلاصة الفصل الثالث

الخاتمة العامة.

قائمة المراجع.

الملاحق.

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	01
13	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	02
15	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	03
16	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	04
17	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	05
52	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	06
53	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	07
54	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	08
55	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم	09

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
62	حالة مقارنة الميزانيات	01
63	كشف المحاسبة	02
66	تسوية الرسم على النشاط المهني	03
66	تسوية الرسم على القيمة المضافة	04
67	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي	05
68	التقسيم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية	06

المقدمة

تنص المادة 64 من الدستور الجزائري على ما يلي: "كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، و لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه".

و انطلاقا من هذه المادة القانونية نرى أن للضرائب أهمية كبيرة لأنها تعد الينابيع التي تستقي منها الدولة الأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة المستمرة و المتزايدة، كما تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها و معالجة أزماتها لكونها تعتبر القاطرة التي تقود التنمية الاقتصادية الشاملة بدورها الريادي في التمويل، لكن ديمومة هذا المفهوم و استمراره مرهون بمدى استحابة المكلفين لواجباتهم الضريبية.

أما المتتبع لطبيعة النظام الضريبي الجزائري الراهن يرى أنه نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة و غير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة.

و حفاظا على امتيازات الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته، مما يستدعي مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل و الوسائل المتاحة.

و من بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها و آلياتها تسعى جاهدة للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة و التي من ورائها يتم كشف كل الإغفالات و التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد.

و بما أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة وقائية و ردعية في آن واحد التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية كبح هذا النزيف الذي ينحر الاقتصاد الوطني و يفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة، نجد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من مدى التصريحات الجبائية المقدمة و التي تعتمد بياناتها على مسك محاسبة قانونية منتظمة.

و عليه قد نجد أن التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية و من طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي و المحاسبي، مع منحهم المشرع لعدة صلاحيات و بالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة، بهدف تنقيح و تطهير الملفات الجبائية من كل التجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة و التي تعود سلبا على الحصيلة الضريبية و على تمويل المشاريع التنموية المخطط لها في السياسة الاقتصادية للدولة.

الإشكالية:

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

كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ؟

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

- ما هي أدوات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية ؟ و كيف تساهم هذه الأدوات في دعم الرقابة الجبائية ؟

- ما هي العناصر التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل ؟ و هل هي قادرة على دعم الرقابة الجبائية ؟

- ما هي الحسابات التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون ؟ و كيف تساهم في دعم الرقابة الجبائية ؟

الفرضيات:

بعد طرح الإشكالية و التساؤلات السابقة تبادرت في أذهاننا بعض الفرضيات التي ستكون منطلقا للدراسة و هي على النحو التالي:

(1) يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بالدليل، و القوانين الجبائية، و المبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية.

(2) الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

(3) الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون عن طريق إعادة تقدير حساب رقم الأعمال في تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة، يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام و في تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، و من الآليات التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية في تحقيق أهدافها نجد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية الذي يعتبر أبرز مقومات هذه الوسيلة الردعية و الوقائية في آن واحد.

المبررات و دوافع الاختيار:

- التطلع لأهمية التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية و مدى قدرته على دعم الرقابة الجبائية و الممثلة في مكافحة التهرب الضريبي من جهة و استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى.
- دراسة التكامل المتواصل بين المجال المحاسبي و المجال الضريبي و هذا على الصعيدين الدولي و المحلي، خاصة بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد المستوحى من معايير المحاسبة الدولية.

أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، التنظيمي و القانوني.
- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام و التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية بشكل خاص من خلال التأكد من مدى صحة و صدق التصريحات الجبائية و المحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين.
- معرفة أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية و قدرتهم على المساهمة في دعم الرقابة الجبائية.

المنهج المستخدم:

حتى نتمكن من الإجابة عن الإشكالية و اختبار صحة الفرضيات المساقة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي و ذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالرقابة الجبائية أو بالتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية و هذا ما يتوافق مع طبيعة البحث، ثم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث المتمثلة في دراسة حالتين، تجسيدا لكل ما تم وصفه على أرض الواقع بهدف تحليل و استخلاص أهم الملاحظات و النتائج.

صعوبات البحث:

مما لا شك فيه أن إنجاز أي عمل بحثي لا بد و أن يلازم صاحبه عدد من الصعوبات، و منها عملية الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، ناهيك عن عدم استقرار القوانين الجبائية بكل ما تحويه من تعديلات خاصة ذات صلة بموضوع البحث كاستحداث التدقيق المحاسبي المصوب في قانون المالية للسنة الجارية.

-تعذر الوصول إلى بعض المراجع التي كان بمقدورها إثراء الموضوع أكثر.

الأدوات المستخدمة:

الأدوات المستخدمة في دراستنا تمت بالإعتماد على مختلف القوانين الجبائية و خاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع مختلف المراسيم و القرارات و التعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية من الجهة الفنية، ناهيك عن استعمال دليل العون المدقق في المحاسبة، و الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، كما استندنا إلى الإحصاءات المتعلقة بالنتائج المتوصل إليها و المستخرجة من الدراسة الميدانية للبحث.

تقسيمات البحث:

من أجل تغطية الموضوع و طبقاً للأهداف التي حددناها قمنا بتقسيم الموضوع إلى ثلاثة فصول تناولنا في الفصل الأول أساسيات حول الجباية و هذا من خلال مفهومها و خصائصها و أهدافها و قواعدها، و الرقابة الجبائية، تعريفها و أهدافها و أسباب قيامها و الإطار التنظيمي و القانوني لها. و في الفصل الثاني حاولنا أن نعطي مفهوم حول التدقيق المحاسبي، خصائصه و أهدافه و مقوماته و المراحل العملية للتدقيق المحاسبي، و التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية، و قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية.

و في الفصل الثالث اعتمدنا على منهج الدراسة التطبيقية و التي كانت بمديرية الضرائب لولاية مستغانم و التي تم دراسة حالة، و التوصل إلى تحليل و تفسير النتائج المتوصل إليها بهدف اختبار صحة الفرضيات و الإجابة على الإشكالية.

مقدمة الفصل الأول

الضرائب أداة تستعملها الدولة في تسيير شؤونها و هي ذات طبيعة مالية و مادامت كذلك فهي ترتبط بالأوضاع الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و نظرا لأهمية الضرائب كمصدر من الإيرادات العامة تعددت مفاهيمها و برزت لها عدة خصائص و مبادئ و تقنيات ساعدت على تطويرها و بروزها بشكل أعطى نتائج جيدة مع مرور الوقت لذا أصبحت الضريبة هي المورد الأساسي لتمويل الخزينة و حفاظا على امتيازات الخزينة العمومية يحق للإدارة الجبائية مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته عن طريق الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها مع تكاثف الجهود و الوسائل الهيكلية و القانونية لكونها تعتبر من أهم الوسائل المتخذة لمكافحة هذه الآفة التي تضر بالاقتصاد الوطني.

المبحث الأول: أساسيات حول الجباية

المطلب الأول: تطور و مفهوم الضريبة

الفرع الأول: تطور الضريبة

كانت الضريبة في العصور القديمة في صورة جزئية يفرضها المنتصر على المهزوم في ظل الإمبراطورية الرومانية حيث أكدت الدولة إلى فرض الضرائب على المحاصيل الزراعية، و على السلع التجارية، كأن من أمثال السادة تقوم بالسلطة المركزية لصالح الدولة¹

و في عام 1429 م أقر في إنجلترا حق فرض الضريبة للملكية الدائمة حيث أصبح للملك سلطة إصدار القوانين بما فيها ذلك قوانين فرض الضرائب التي كان يتحمل عبئها الشعب دون رجال الدين.

و في العصر الحديث شهدت الدولة العربية نظاما ماليا متقدما و ذلك منذ سنة 623 إلى غاية القرن 19².

و هكذا أصبح النظام الضريبي في هذه الدول، من بين الأنظمة المعمول بها، و جزء لا يتجزأ منها، إلى درجة بلغت بهذه الدول إلى التفنن في إصدار التشريعات و القوانين و التقنيات الضريبة من تحديد أنواعها و أوعيتها و نسبها، و مختلف الأحكام المتعلقة بها.

الفرع الثاني: مفهوم الضريبة

تعددت التعريفات التي أعطتها علماء المالية والمفكرون الاقتصاديون للضريبة غير أن هذه التعريفات تنصب في معين واحد شرطين للضريبة و هما عنصرا الإيجار و المقابل الملموس.

الذي يقول "إن الضريبة هي الأداء المالي الإجباري الذي يدفعه الملزم بما بصفة نهائية Gaston و لقد عرفها و بدون مقابل لتحقيق تغطية النفقات العمومية"³

¹- رفعت الجذب، المالية العامة، الجزء الثاني، دار النهضة، 1971، ص27.

²- صالح رويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ص102.

³- حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 1990، ص53.

كما تعرف الضريبة على أنها مبلغ من النقود يقوم أحد أشخاص العامة بفرضه و تحصيله جبرا و وفقا لقواعد تشريعية مقررّة و بصفة نهائية لغرض أساسي و هي تغطية النفقات العامة إلى جانب الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية الأخرى دون أن يكون دفع نظير مقابل.¹

إن الضريبة هي اقتطاع عيني أو مالي تفرضه الدولة على المكلفين بها بصور جزئية و نهائية بدون مقابل مباشر بغية تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و التنمية أي هي عبارة عن عطاء نقدي جبري مقابل أو لقاء عمل غير مباشر.²

ويمكن من خلال هذا التعريف أن نستخلص الخصائص التي تتميز بها الضريبة و هي كالتالي:³

***الضريبة اقتطاع عيني أو مالي:** حيث تقطع الضريبة من أموال الأفراد و إذا كانت الضريبة تفرض في صورة نقدية فإنها لم تكن كذلك في النظم الاقتصادية القديمة.

***الضريبة الإجبارية:** تعتبر الضريبة إجبارية لأنها تفرض و تجبى من المكلفين الذين يعتبرون من الأعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة و يترتب على أفراد الدولة دون اتفاق مع الممول بوضع النظام القانوني للضريبة.

***ضريبة تدفع بصفة نهائية:** هو أن الممولين لا يستطيعون استيراد ما دفعوه للخزينة العامة للضرائب.

***ليس للضريبة مقابل معين:** أي أن الممول يدفع الضريبة دون أن يحصل على مقابل عن نفع معين خاص به.

***الغرض من الضريبة تحقيق نفع عام:** إذا كانت الضريبة لا تفرضها الدولة مقابل نفع خاص لدافعها، فإنها تلتزم باستخدام حصيلة الضرائب و عموما حصيلة الإيرادات العامة لتحقيق منفعة عامة.

¹-مراد ناصر، الإصلاح الجبائي وأثره في المؤسسة والترخيص الاستثماري، رسالة ماجستير المعهد الوطني للمالية، دفعة 98، ص11.

²- محمد بلحوزي، الإصلاح الجبائي وانعكاساته المالية والاقتصادية في الجزائر 89-92، رسالة ماجستير معهد العلوم الاقتصادية، ص114.

³- محمد سعد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات حلب، 1979، ص155.

المطلب الثاني: أهداف و قواعد الضريبة

الفرع الأول: أهداف الضريبة

إذا كان الهدف الأساسي من فرض الضريبة هو تغطية النفقات العامة للدولة، إلا أن هذا لا يعني وجود أهداف أخرى قد تكون أكثر أهمية من الهدف الأساسي و أهم هذه الأهداف هي:¹

1-الأهداف المالية: و تتمثل هذه الأهداف في تغطية الأعباء والنفقات العامة للدولة و قدرها على الوصول إلى تحقيق الموازنة بين الإيرادات و النفقات. و يتجلى هذا الهدف المالي في الدول النامية التي مازالت تعتمد في مدا خيلها و بصورة كبيرة على ما تحصله من ضرائب، فهذه الأخيرة تساهم في توفير الأموال لحزينة الدولة.

2-الأهداف الاقتصادية: تنطوي تلك الأهداف على استخدام الضريبة كأداة لتحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة و الممكنة. و بهدف إسراع برامج التنمية الاقتصادية، كانت الدولة تلجأ إلى استخدام الإعفاءات الضريبية لتشجيع نشاط اقتصادي معين أو تشجيع الاستثمار.

ونستخلص من هذا أن المشروع الضريبي قد يضطر إلى فرض أنواع جديدة من الضرائب، أو تخفيض بعضها أو إلغائه، و ذلك بغض النظر عن الاعتبار المالي و لكن من اجل تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية.

3-الأهداف الاجتماعية: تعتبر الأهداف الاجتماعية من الأهداف القديمة للمالية العامة و الضرائب، ذكر "آدم سميث" أن أهم أركان التنظيم الضريبي هو ضرورة مراعاة العدالة الاجتماعية في فرض الضرائب و معنى العدالة هو الأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية، بحيث لا يترتب على فرض الضرائب أي آثار اجتماعية ضارة.²

4-الأهداف السياسية: يمكن استعمال الضريبة لأهداف سياسية كفرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول كما هو الحال بين الولايات الأمريكية و اليابان، أو تخفيض على منتجات دول أخرى.

¹-محمد عبد المنعم عفر، احمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1999، ص125.

²-حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، مطبعة الديوان الوطني للتعليم عن بعد، لنيل شهادة الحقوق والاقتصاد، مارس 2004، ص35.

الفرع الثاني: قواعد الضريبة

هي قواعد تعود إلى الاقتصادي آدم سميث في كتابه ثروة الأمم و هذه القواعد لازالت سارية أهميتها إلى حد الآن و هي تتركز غالبا على أربعة قواعد و سوف نتطرق إليها فيما يلي:

1-قاعدة العدالة والمساواة في المقدرة: على مواطني كل دولة أن يساهموا في النفقات الحكومية حسب قدراتهم التكلفة بمعنى تناسبها مع دخل الذين يتمتعون به تحت حماية الدولة، و وفقا لهذه القاعدة يجب أن يوزع العبء المالي للضريبة على جميع الأفراد و تكون مساهمة الفرد في نفقات الدولة وفقا لدخله.¹

2-قاعدة اليقين و الوضوح: يجب أن تكون الضريبة أو جزء منها يلزم كل فرد بدفعها، أن تكون يقينية

و ليست عشوائية، كون الضريبة إلزامية تحددها السلطات المركزية لقانون يحدد فيه معالم الضريبة من حيث نسبتها و وعائها و مواعيد تحصيلها و الإعفاءات الخاصة بها.²

3-قاعدة الملائمة في التحصيل: يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة و حسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة و بالكيفية الأكثر تيسيرا له.

4-قاعدة الاقتصاد في النفقات: المقصود في النفقات الجبائية هو أن يكون الفرق بين ما يدفعه المكلفون من ضرائب وما يدخل منها إلى الخزينة العامة في أقل مبلغ ممكن و هذا الأمر يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقات تحصيلها ولذلك تسعى إدارة الضرائب باختيار أسلوب الجباية و التحصيل الأقل لكي لا تضطر الدولة إلى التوسع في فرض الضرائب.³

¹- علي العربي وعبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، جامعة الإسكندرية، مصر، ص84.

²- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة، بيروت، سنة 1965، ص95.

³- علي العربي وعبد المعطي عساف، مرجع سبق ذكره، ص85.

المطلب الثالث: خصائص الضريبة.

- 1- **الضريبة اقتطاع مالي:** و يعني بذلك أن قيمتها تنتقل انتقالاتاً نهائياً من المكلف بها إلى الدولة، و قد كانت قديماً تجبى عيناً، إما في شكل سخرة أو تسليم أشياء أو جزءاً من المحصول، ثم حلت محلها الضرائب النقدية حين عرفت النقود، حيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلائم مع الاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة.¹
- 2- **الضريبة فريضة إلزامية:** أي أن المكلف ليس حراً في دفع الضريبة بل إن السلطات العامة، هي التي تحدد مقدارها و كلفتها و موعد دفعها.
- 3- **الضريبة تفرض من قبل الدولة:** تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعاً لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقاً لمقدرتهم. حيث تفرضها الدولة وفقاً لقواعد قانونية تحكمها.²
- 4- **الضريبة تفرض دون مقابل:** كانت الضريبة عبارة عن قسط تأمين يدفعه المكلفون للدولة كي يؤمنوا به على حياتهم و أموالهم، أي ليس مقابل مباشر لدفعها.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية في الجزائر و أهدافها

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

1- تعريف الرقابة:

عرف الاقتصادي " فايول " الرقابة بأنها: " تقوم على التحقيق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة و التعليمات الصارمة و القواعد المقررة أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها".³

¹ - محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2003، ص 57-58.

² - أحمد زهير شامية، خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 146.

³ - محمد قاسم القزويني، مهدي حسين زوييف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 25.

كما يمكن تعريفها أيضا على أنها: "الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت و أن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقا لمقاييس مقررّة".¹

و عليه نستخلص مما سبق أن الرقابة بصفة عامة هي وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف و الخطأ، من أجل العمل على تصحيحها و معرفة مناطق الخلل و الانحرافات قبل وقوعها من أجل تفاديها.

2-تعريف الرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية لها عدة تعاريف نذكر منها:

* عرفتها المديرية العامة للضرائب " الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة و تشكل شرطا من الشروط الأساسية و الفعالة لتحقيق منافسة شريفة و عدالة بين المؤسسات".²

* و قد عرفت على أنها: " تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة".³

* ويمكن كذلك تعريفها: "هي فحص لتصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".

أما الفرق بين الرقابة الجبائية و الرقابة المحاسبية نجد فيها تشابه كثيرا على مستوى منهجية المدقق حيث يقتضيان وجود الرقابة الموجهة لتقريب التصريحات الجبائية من نظيرتها المحاسبية، بالموازاة بين المدقق المحاسبي و المدقق الجبائي تسمح لهذا الأخير باستعمال الأعمال المنجزة من طرف الأول لهذا السببالمبادئ المحاسبية تكون ترتيبيا مقارنة مع المبادئ الجبائية.

¹ - وليام توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، عمان، الأردن، 1989، ص14

² - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2006، ص05.

³ - Ahmed Hamini , L'audit Comptable et financier, Edition Berti, Algérie, 2001, p 172.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.

للقابة الجبائية عدة أهداف قانونية، إدارية، اقتصادية و اجتماعية نوجزها في ما يلي:

1-الهدف القانوني: يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القانونيين و الأنظمة، لذا و حرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها من دفع مستحقاتهم الجبائية.¹

2-الهدف الإداري:تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية، من خلال المعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل ملفت و كبير في زيادة المر دودية، و هذا بواسطة كشف الأخطاء و التجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق و الإحصائيات، و تقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.²

3-الهدف الاقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي، و حمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية، التي تعكف على زيادة الإنفاق العام و إنعاش الاقتصاد الوطني، و هذا نظرا للتناغم المتواصل و الكبير بين المجال الاقتصادي و تنميته بنظرية المجال الضريبي.

4-الهدف الاجتماعي: على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف إلى منع و مكافحة إنحرافات المكلف بمختلف صورها، مثل التلاعب و الإهمال أو التقصير في أداء و تحمل واجباته، و هذا سعيًا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.

¹ - العثماني مصطفى، نظام المعلومات دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2008، ص98.

² - لياس قلا ديبج، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص20.

المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية¹

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

1-الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

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

2-الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

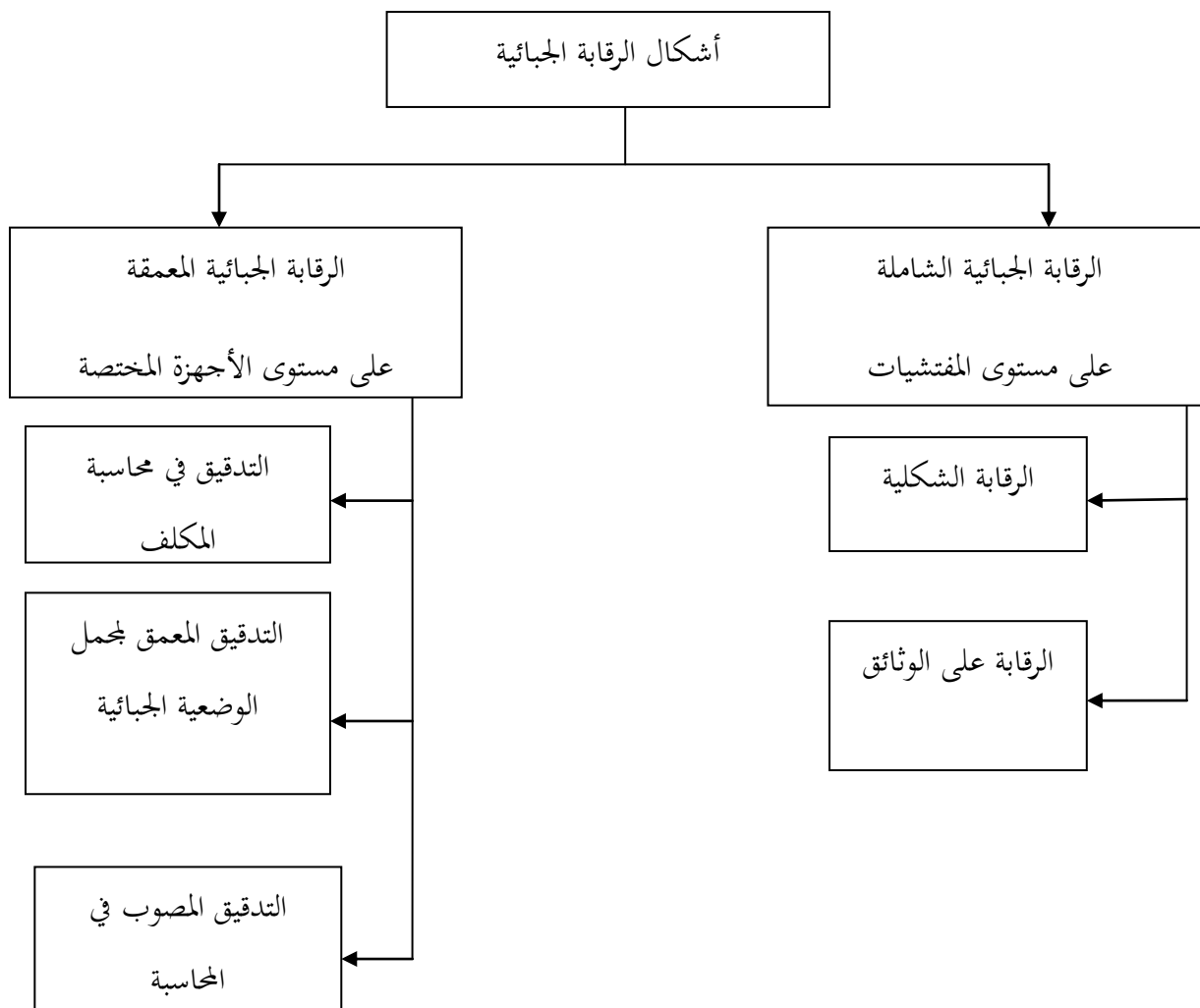
نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق و الأساليب الشرعية و غير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية و التي تمتلك سلطات و صلاحيات واسعة تمارسها و ذلك عن طريق تقنيات مختلفة و متعددة على مختلف أصناف المكلفين و التي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية و مكافحة العمليات غير القانونية و التي تلحق أضرار جسيمة بالخزينة العمومية و الاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية و المعطيات الخارجية الواردة لها. أما الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري.

¹ - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص11.

الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر: معلومة من المديرية الولائية للضرائب سنة 2010

1-الرقابة الشاملة: هذه الرقابة تتم بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة و تتميز عامة بين ما يسمى بالرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق.

* **الرقابة الشكلية:** هي عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف التي تشمل مختلف التدخلات، التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من

كيفية تقديم المعطيات و المعلومات تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمن من معلومات، و تلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.¹

* **الرقابة على الوثائق:** يقوم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة، حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية، بتفحص هذه التصريحات و مقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى المفتشية.

2-الرقابة المعمقة: و يتم التمييز بين ثلاثة أنواع من الرقابة و هي:

* **التدقيق في محاسبة المكلف:** هو تدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التصريحات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، و يرمي هذا التدقيق إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، و يعني التدقيق في المحاسبة أنه " مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها".²

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

* **التدقيق المصوب في المحاسبة:** هو طريقة تم استحداثها ضمن قانون المالية 2010 و هو لا يختلف عن التدقيق المحاسبي العادي من حيث الإجراءات، "التدقيق المصوب هو تدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية".³

¹ - يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المسيلة، الجزائر، 2006/2007 ص18.

² - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013، ص13.

³ - www . mfdgi . Gov . dz

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر.

المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية.

الفرع الأول: الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية.

1-مديرية الأبحاث و المراجعات: أنشأت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13/07/1998، و المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، و قد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، و التي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، و تنحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، و هذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله.

مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع DRV كما تسند لمديرية الأبحاث و المراجعات سنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات و رقم أعمال 1.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي و استرجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع إستراتيجية عمل لذلك:¹

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة.
 - جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العامة من جهة و حقوق المكلفين من جهة أخرى.
 - إجراء سلسلة من العمليات لتقديم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى.
 - الالتزام والعمل بجدية و كفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم من تقليص حجم المنازعات الجبائية.
- في حين الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات التابعة للمديرية العامة للضرائب يحتوي على أربع (04) مديريات فرعية على المستوى المركزي و ثلاثة مصالح خارجية على المستوى الجهوي:

¹ -Bulletin des services fiscaux , DGI, n 19, Alger print, 2000, p74-78.

-التعريف بالعمليات الواجب تدقيقها من أجل تجميع و استغلال و مراقبة استعمال المعلومات المتوفرة.

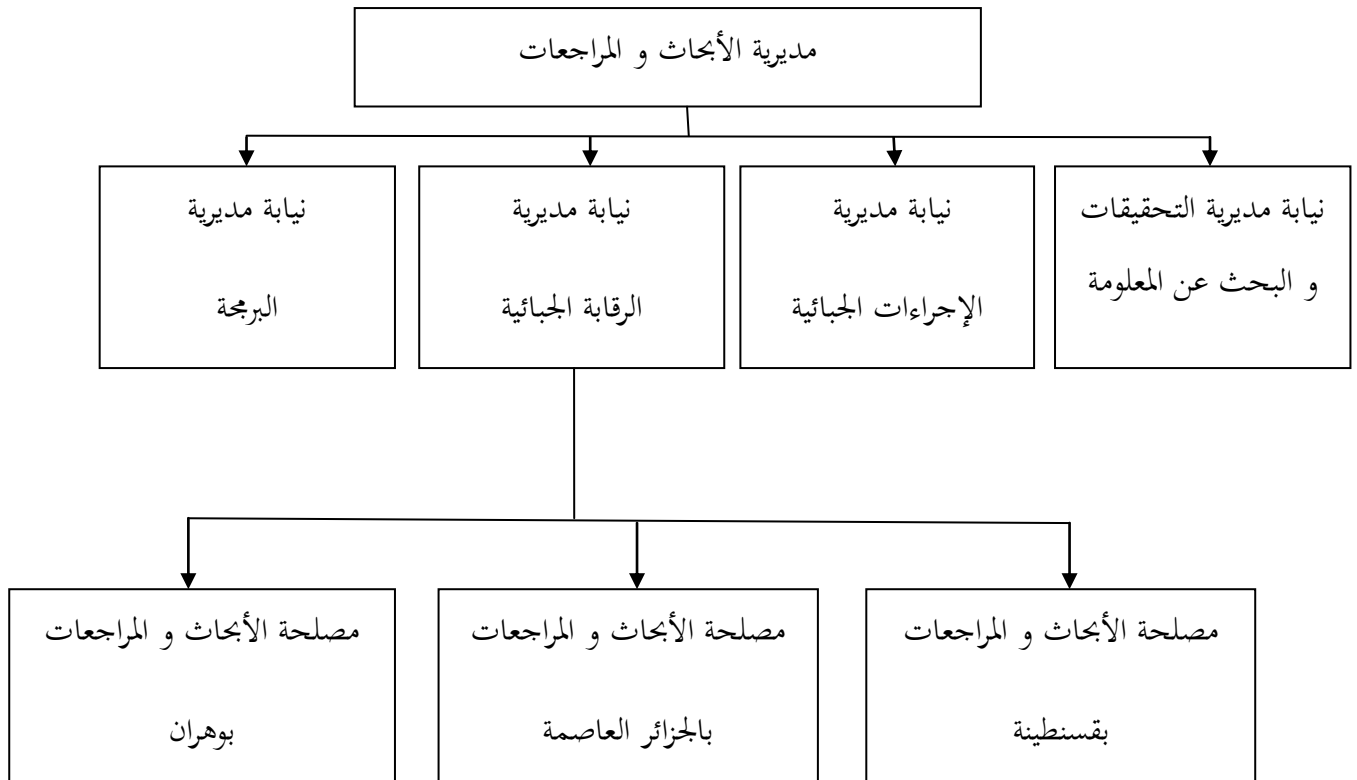
-البرمجة المضبوطة على المستوى الوطني لكل مراجعة أو بحث متعلق بمختلف التحقيقات الجبائية.

أما العمل الميداني لهذا الجهاز ينحصر في المصالح الجهوية التابعة لها و المكلفة بعدة مهام منها:¹

-تنفيذ برامج المراجعات مع مراقبة و متابعة دورية للأنشطة التي تضبط من المديرية المركزية.

-تضمن تسيير و تنظيم وسائل تدخل فرق التدقيق الجبائي المختلفة عبر كامل التراب الوطني.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006، الجزائر، ص9.

¹-المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، الجريدة الرسمية العدد 59، المؤرخة في 24/09/2006، ص9.

2-المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية: إضافة إلى مديرية الأبحاث و المراجعات على المستوى المركزي، فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بقيام عملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهتمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها.¹

كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث و المراجعات و التي تكون إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات و رقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى.

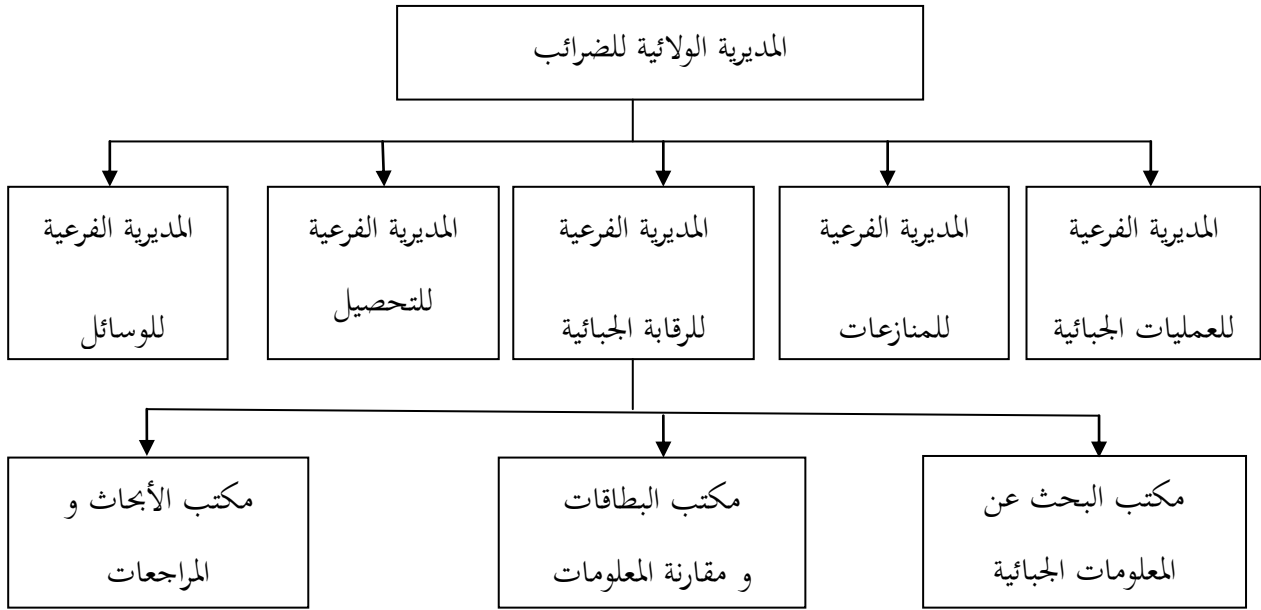
أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز يضم ثلاث (03) مكاتب و من أبرز المهام المسندة له نجد:²

- إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات و الهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي.
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث و التدقيق و الفرق المختلطة (الضرائب، التجارة و الجمارك).
- تقييم أنشطة المفتشيات و تقديم اقتراحات من شأنها تحسن من المادة الخاضعة للضريبة.
- استقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها و توزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها.
- تقديم كل الاقتراحات و الآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات و استغلالها مع مراقبة استعمالها.
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية و متابعة مستمرة لإنجاز البرنامج في الآجال المحددة.

¹ - الجريدة الرسمية العدد 79، الصادرة في 1998/10/25.

² - المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب ص23.

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 34 المؤرخة في 22/06/2007، ص 20.

الفرع الثاني: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية.

بهدف مواكبة التطورات الحديثة و التحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة و وضعت قواعد سير حديثة على المستوى التشريعي أو التنظيمي.¹

قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض و المتمثلة في:

مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، مراكز جوارية للضرائب، و تعزيزا لأجهزة الرقابة السابقة و تقليص الضغط عليها تم استحداث جهازين آخرين تدعيما لهما لمكافحة التهرب الضريبي نسعى لتسليط الضوء على الهيئتين الأولى و الثانية في مجال الرقابة الجبائية.

1-مديرية كبريات المؤسسات: أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002 و المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 26/12/2005 و لها صلاحيات على المستوى الوطني

¹ - عوادى مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 43.

لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل و حتى الرقابة الجبائية و المنازعات، أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز الحديث موضح في الشكل الموالي.¹

أما المكلفين و الخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات و الشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري 100.000.000 دج، و من أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة و الممتلة في حجم نشاطات

من الإيرادات الجبائية. 70% المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية و التي تقارب نسبتها

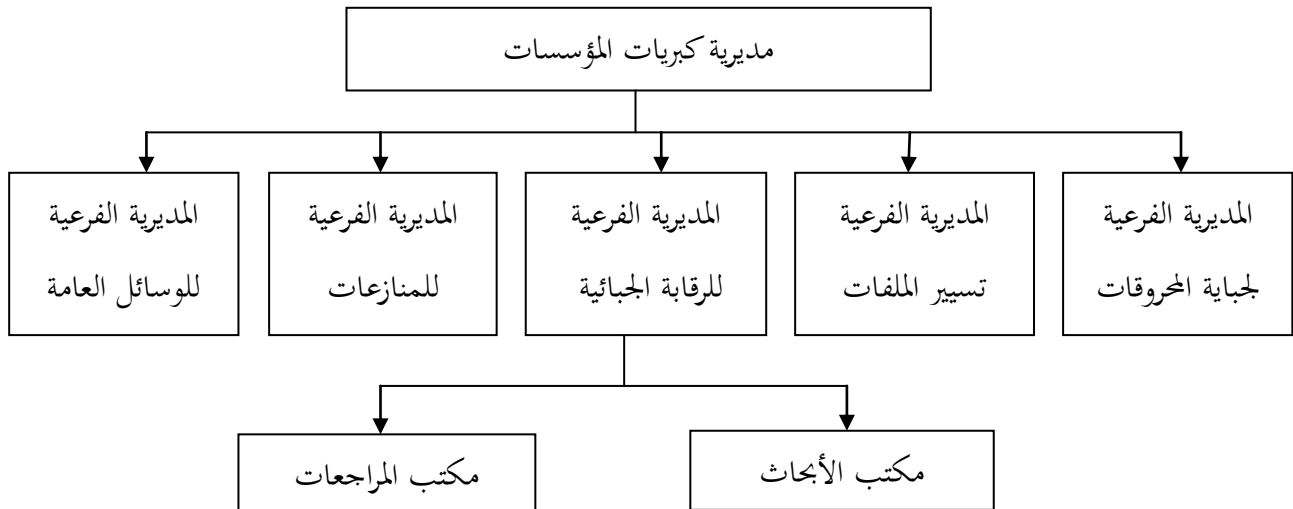
أما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على المستوى الوطني و مدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها نجدتها عديدة و نذكر منها بإيجاز:²

-مسك و متابعة مستمرة و دقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها.

-البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها و تبويبها بغرض الاستغلال الأمثل.

-إعداد و إنجاز برامج التدخلات و الرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.

الشكل رقم(04): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18 .

¹ - المادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07، الجريدة الرسمية العدد 43 الصادرة بتاريخ 2005/06/22، ص20.

² - المرسوم التنفيذي 303/02 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 2005/12/25.

2-مركز الضرائب: هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي و مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي و لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000دج بالإضافة إلى المهن الحرة و يختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية و المنازعات في حدود صلاحيته.¹

و نظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين و مراقبتها فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:

-التسيير و التكفل الحسن لملفات المكلفين و مراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.

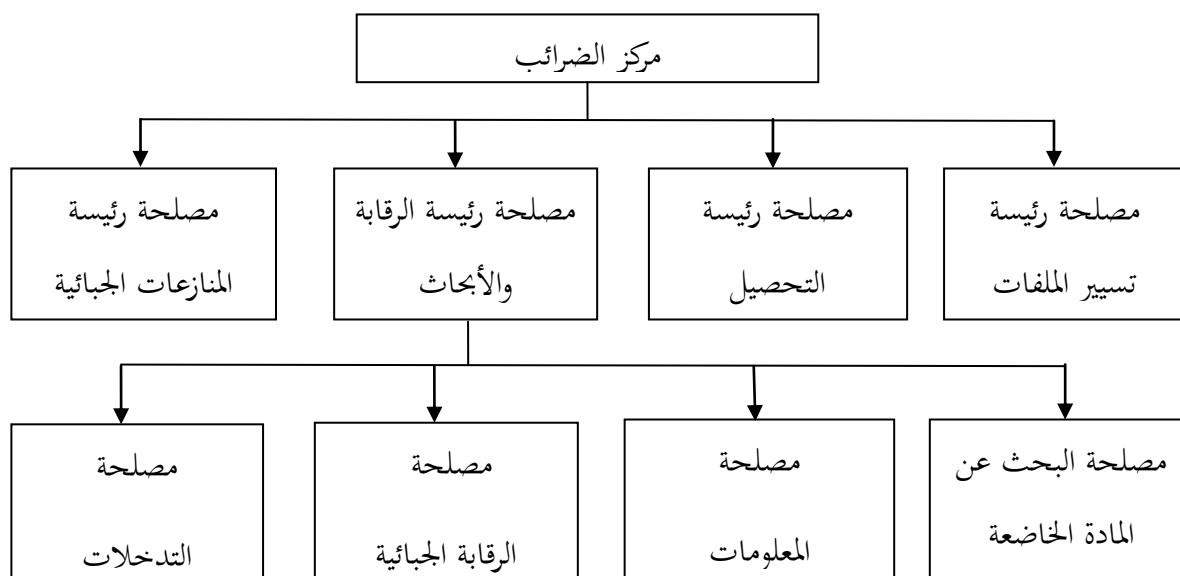
-في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير.

-القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية و المادة الخاضعة للضريبة لجمعها و استغلالها بشكل أمثل.

-إعداد و انجاز برامج التدخلات و الرقابة الجبائية لدى بالمكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.

-التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية و الشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة و التي تحت سلطتها.

الشكل رقم(05): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18 .

¹ - المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18، مرجع سبق ذكره ص11.

المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية.

الفرع الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية.

1- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية: و هو المسئول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كمن يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، و يستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق المحاسبي و الجبائي.¹

بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء و فرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة و المبرمجة، لتقديم الملاحظات و الاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.

2- رئيس مكتب الأبحاث و المراجعات: إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث و المراجعات على الأقل رتبة مفتش، و خبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسئولا عن النظام العام داخل فرق التدقيق و يسهر على حضور و مواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة و السهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية و تقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.

3- الأعوان المدققين: حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب و هذا إلزاما بالتشريع الجبائي: " لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل".²

كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل و أعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره و التي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين.

¹ - نوى نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 2003/1999، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 03.

² - المادة 20 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009، ص 12.

الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية.

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لا سيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق و واجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر أهمها:¹

-تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا.

-تأدية اليمين أمام المحكمة و واجب الالتزام بخدمة الدولة.

-ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة.

-تأدية الخدمة بكل استقلالية و حياد اتجاه المكلفين بالضريبة.

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:

1-المسؤولية المدنية: يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير و هي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته و هذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري و لا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولا شخصيا عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذا لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري.

2-المسؤولية الجنائية: يمكن اعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عند ما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات و يلغى الإجراء الجنائي المتخذ اتجاه العون آليا الإجراء التأديبي، و من بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال المنصب، استغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير وثائق...الخ.²

3-المسؤولية التأديبية: يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية و يتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب و المصنفة بأربعة (04) درجات مختلفة، و هذا حسب درجة الخطأ

¹ - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، 2007، ص13

² - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره، ص35.

المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح.

المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية.

الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية.

1-حق الرقابة: يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، و عليه فحق الرقابة يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعدان المكلفين برقابة تلك التصريحات بمعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها و نزاهتها، و من أهم ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية في حق الرقابة نجد:¹

-تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم.

-تمارس حق الرقابة على المؤسسات الإدارية و الهيئات العمومية التي تدفع أجورا أو أتعابا.

-يراقب المفتش التصريحات و يطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا مع دراسة الوثائق المحاسبية.

-طلب المعلومات للبيانات و أدلة من المكلف لتجميع معلومات صحيحة و دقيقة يمكن استعمالها في عملية الرقابة.

2-حق الإطلاع: و هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعدان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق و المستندات الخاصة بالمكلف الذي هو بصدد عملية التدقيق بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات، كما يمكننا القول أن حق الإطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، و من بين الجهات المعنية بالإطلاع نجد:²

-الإدارات و الهيئات العمومية و الجماعات المحلية بمختلف مستوياتها و حتى المؤسسات التربوية.

-مصالح الضمان الاجتماعي و المحافظات العقارية مع الجهات القضائية و حتى الموثقين و المحضرين.

¹ - المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2009، ص16.

² - مصطفى العثماني، مرجع سبق ذكره، ص173.

-الإطلاع على المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بضريبة المعني.

3-حق استدراك الأخطاء: هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة و نفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة و هذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد وفقا للنص التالي:"يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق و الضرائب و الرسوم و كذا النقائص و عدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب " ¹.

4-حق المعاينة: من أجل ممارسة الإدارة الجبائية حقها الرقابي و وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها المؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات، كما لا يجوز الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير. و يحتوي الطلب على البيانات التي بجوزة الإدارة الجبائية لتبررها عملية المعاينة و نجد أهمها في:

-التعريف بالشخص المعنوي أو الطبيعي المعني بعملية المعاينة و عناوين الأماكن التي ستمم معاينتها.

-العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، و يتم البحث عن دليل عليها.

-أسماء و ألقاب الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة و رتبهم و صفاتهم و يكونوا حاملين بطاقة الانتداب.

الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة و الضمانات الممنوحة لهم.

1-التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية.

***التزامات ذات طابع محاسبي:** قد حدد القانون التجاري الجزائري في مواده من 09 إلى 12 ما مدى التزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري، و يشترط الاحتفاظ بها مع الإثباتات القانونية كالفواتير و غيرها من الرسائل الرسمية التي يمارس عليها حق الرقابة و الإطلاع لمدة عشر (10) سنوات، أما الدفاتر المحاسبية القانونية و الملزمة على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هي:

¹ - المادة رقم 105 من قانون الإجراءات الجبائية، ص88.

- **دفتر اليومية:** و هو دفتر موقع و مرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا و يفرض على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المصنفين في النظام الحقيقي و يمارسون نشاطات تجارية و صناعية.¹
- **دفتر الجرد:** إن إلزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسبها هذا الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية.²
- * **الالتزامات ذات طابع جبائي:** و هي الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة و تنحصر هذه الالتزامات في عدة تصريحات نذكر أهمها بإيجاز:
- **التصريح بالوجود:** يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم تصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا وذلك في أجال ثلاثين يوما من بداية النشاط مطابقا للنموذج الذي تقدمه الغدارة الجبائية.
- **التصريح السنوي:** يجب على المكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحقها المرفقة. مع التصريح بالمداخيل و الأرباح السنوية المحققة من خلال ملئ نماذج و استمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية.
- **التصريح والتسديد الشهري أو الثلاثي للضرائب و الرسوم المستحقة:** على كل مكلف أن يقدم كل مع تسديد G50 20 يوم من كل شهر أو ثلاثي إلى قبضة الضرائب المختصة إقليميا تصريح نموذجي مختلف المستحقات الضريبية المتعلقة بالعمليات المنجزة خلال الشهر أو الثلاثي المنصرم.
- **التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:** في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمكلفين عن نشاطهم وجب عليهم في أجل ثلاثون (30) يوما على الأكثر اكتاب تصريح بذلك يعلم فيه مفتش الضرائب التابع له إقليميا عن تاريخ توقف النشاط.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة المالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2012/2011، ص23.

² سليمان عتير، نفس المرجع السابق، ص24.

2- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة:

* الضمانات المتعلقة بسير عملية التدقيق:¹

-الإعلام المسبق أو الإشعار بالتدقيق: لا يمكن الشروع في إجراء أي تدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بذلك مسبقاً، و هذا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفق بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية. و عليه المدقق الجبائي لا يمكنه الخوض في عملية التدقيق إلا بعد إرسال الإشعار بالتدقيق و انتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف.

-الاستعانة بمستشار أو وكيل: تحت طائلة بطلان الإجراءات، يستطيع المكلف أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته قصد متابعة سير عمليات التدقيق و مناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب وهذا مع بداية عمليات التحقيق إلى غاية إرسال الإشعار بالتقويم.

-عدم تجديد التدقيق: إذا انتهى التدقيق المحاسبي المتعلق بفترة معينة لمجموعة من الضرائب و الرسوم، ما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف طرقاً تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التدقيق فإن الإدارة لا تستطيع القيام بعملية جديدة في نفس الدفاتر المحاسبية.

-تحديد مدة التدقيق: لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر و الوثائق المحاسبية أجلاً محددة و هذا طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً مع طبيعة نشاط المؤسسة.

-مؤسسات تأدية الخدمة حددت المدة بأربعة (04) أشهر لرقم أعمال سنوي لا يتعدى 1.000.000 دج و ستة (06) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 1.000.000 دج و أقل من 5.000.000 دج.

-المؤسسات الأخرى حددت المدة أربعة (04) أشهر لرقم أعمال سنوي لا يتعدى 2.000.000 دج و ستة (06) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 2.000.000 دج و أقل من 10.000.000 دج.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، جامعة بيروت العربية، لبنان، 2008، ص12.

*الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم:¹

-الإشعار بالتقويم: يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التدقيق إبلاغ المكلف بنتائج التقويم، حتى في حالة انعدام التقويمات لتنتهي عملية التدقيق إثر إبلاغ المكلف بوضعيته، و هذا بإرسال إشعار في رسالة موصى عليها أو يسلم له مع إشعار بالاستلام.

-حق الرد: منح المشرع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية آجال أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، كما يمكن للعون المدقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف أو إعطاء تفسيرات تكميلية.

-حق الطعن: لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة حول نتائج عملية التدقيق منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن بهدف استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، و ذلك بتقديم شكاوي أو احتجاجات لدى الجهات المعنية بالنازعات حسب التدرج وهي:

-الطعن أمام إدارة الضرائب هذا يعتبر أولى مراحل المنازعات لكونه إجراء أساسي ممنوح للمكلف للدفاع عن حقه.

-الطعن أمام اللجان الإدارية و هذا قبل التوجه للمنازعات القضائية لكونها تختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين أو من الإدارة الجبائية على حد سواء.

-الطعن أمام الجهات القضائية، و هذا بالتوجه إلى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي للنظر في النزاعات المتعلقة بمختلف الضرائب إذا لم يقتنع المكلف بقرارات مصلحة المنازعات و لجان الطعن.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، نفس المرجع السابق، ص14.

خلاصة الفصل الأول:

نستخلص من دراستنا للفصل الأول أو النظام الضريبي الجزائري بإصلاحاته العميقة قد ساهم في زيادة الحصيلة الضريبية من جهة و ساهم في التنمية الاقتصادية من جهة أخرى، أما الرقابة الجبائية تعتبر أداة فعالة لمكافحة هذه الظاهرة لكونها أسلوب وقائي و عقابي في نفس الوقت و هذا بالتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف و العمل على كشف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها و إعادة تقويمها لكون طبيعة النظام تصريحي خاضع للرقابة.

وعليه تم تدعيم الرقابة الجبائية بسن جملة من القوانين التي تعد معلما موحدًا لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية، بهدف تنظيم علاقة العمل الرابطة بينهما لجعلها مقننة.

و عليه سنلقي الضوء على التدقيق المحاسبي في ظل الرقابة الجبائية خلال الفصل الثاني لمعرفة مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية التي بدورها تقوم بوقف نزيف أموال الخزينة العمومية مع حماية الاقتصاد الوطني أو على الأقل التخفيف من هذا الضرر.

مقدمة الفصل الثاني

إن النظام الضريبي الجزائري مبني أساسا على تصريحات المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من صدقتها و مصداقيتها أما المشرع الجزائري طالب المكلفين بالضريبة عن طريق النصوص القانونية المستخرجة من القانون التجاري و من مختلف القوانين الجبائية التي تلزمهم بمجموعة من الواجبات المحاسبية منها و الجبائية.

و من أجل التأكد من مدى صدق تلك التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين و الحد من تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، قد منح المشرع الجزائري للمصالح الجبائية عدة صلاحيات مجسدة في الرقابة الجبائية التي تساعد على رقابة محاسبة المكلفين بالضريبة للتأكد من مصداقيتها مع محاولة كشف التجاوزات و الأخطاء التي تنزف منها حقوق إيرادات الدولة من جهة و الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

وعليه سيعرض في هذا الفصل أهم القواعد و التقنيات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي بشكل عام و التدقيق في محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بشكل خاص.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي.

1-تعريف التدقيق المحاسبي:

تعددت التعاريف للتدقيق المحاسبي و هذا حسب وجهات النظر المختلفة أما من أهمها نجد:

-لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين "هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".¹

-أما أحمد حلمي جمعة يرى أن التدقيق "هو عملية فحص مستندات و دفاتر و سجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقادي محايد للتحقق من صحة العمليات و إبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة الداخلية".²

2-خصائص التدقيق المحاسبي:³

-التدقيق هو عملية منتظمة و منهجية لكونه يعتمد على التخطيط المسبق بشكل تتابع منطقي.

-مدى الالتزام بمعايير التدقيق الموضوعية كأساس للتقييم و التقيد بها لأنها بمثابة مرشد و دليل المدقق.

-المدقق هو شخص مستقل و مؤهل بالمهنة الموكلة له لإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية.

-أهمية حصول مدقق الحسابات على الأدلة و القرائن الملائمة و تقييمها من قبله بطريقة موضوعية.

¹ - حسين القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق، 1993-1994، ص14.

² - أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص07.

³ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة-دار النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص13.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق المحاسبي.¹

1-الأهداف التقليدية: يمكن إنجازها فيما يلي:

- إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية و كشف الأخطاء و أعمال الغش و التلاعبات.
- التأكد من صحة العمليات المثبتة في الدفاتر و السجلات المحاسبية مع مفردات الأصول و الالتزامات.

2-الأهداف الحديثة: يمكن إنجازها فيما يلي:

- تحديد و تحليل الانحرافات لمعرفة أسباب و مدى معالجتها كما يعمل على الحد من الإسراف.
- تقييم كفاءة الأداء و الكفاءة الإنتاجية مع رفع مستوى فعالية المؤسسات.

المطلب الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول: قواعد سلوك مهنة التدقيق.

1-تعريف قواعد سلوك مهنة التدقيق:

يقصد بسلوك مهنة التدقيق بأنها "مجموعة من المبادئ أو القيم التي تتمثل في القوانين، القواعد التنظيمية، المواعظ الدينية و موثيق العمل للجماعات المهنية، و موثيق السلوك في المنظمات المختلفة".²

2-أهداف قواعد سلوك مهنة التدقيق: يمكن إنجازها فيما يلي:³

- رفع مستوى مهنتي المحاسبة و التدقيق مع المحافظة على كرامة و تدعيم تقدم المهنة.
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين و المدققين و رعاية مصالحهم المادية و الأدبية و المعنوية.
- تدعيم و تكملة النصوص و الأحكام القانونية لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي و العملي.

¹ - علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات وعمليات، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا، 2004، ص47.

² - أمين السيد أحمد لطفى، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص210.

³ - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009، ص76.

3- مبادئ قواعد سلوك مهنة التدقيق:¹

- الاستقلالية و النزاهة و الموضوعية في عمل المدقق عند إبداء رأيه في القوائم المالية.
- مسؤولية المدقق تجاه عملائه كالمحافظة على سرية البيانات و الاتفاق على الأتعاب المستحقة.
- مسؤوليات أخرى على المدقق الالتزام بها و أن تكون غير منافية لأخلاقيات المهنة المتعارف عليها.
- مسؤولية المدقق اتجاه زملائه مثل عدم مزاحمة الزملاء و حماية المدققين عند التغييرات المقترحة.

الفرع الثاني: المراحل العملية للتدقيق المحاسبي.²

1-مرحلة الإجراءات الأولية:

- الاتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده لمعرفة أسباب رفض تجديد وكالته، و التأكد من عزله.
- التأكد من سلامة التعيين و تحديد مجال العمل و التعليمات التي يجب عليه الالتزام بها لعدم مخالفتها.
- تحديد أهداف عملية التدقيق و ذلك انطلاقا من إلمامه بالمعلومات الشاملة عن المؤسسة محل التدقيق.

2-مرحلة دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية:

- فهم جيد لهيكل نظام الرقابة الداخلية من النظام المحاسبي المطبق و أساليب الرقابة المعتمدة.
- تحديد مخاطر الرقابة لإمكان المدقق من مواطن الضعف و القوة لتسجيلها و توثيقها مع أوراقه.

3-مرحلة إعداد برنامج التدقيق:

- تقسيم العمل بين أعوان فريق التدقيق و تحديد دور مسؤولية كل منهم.
- معرفة العمل الذي تم فعلا و تحديد مدى استمرار عملية التدقيق أو انتهائها.

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص56

² - يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص07.

4-مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات:

- الاختيارات الأساسية الموجهة نحو التأكد من صحة قيم الأرصدة و سلامة العمليات و حدوثها و وجودها.
- أساليب تنفيذ عملية التدقيق بطريقة محايدة دون تحيز من أجل الوصول إلى إبداء رأي فني محايد.

5-مرحلة إعداد تقرير التدقيق:

- فقرة إبداء الرأي في المساحة المخصصة للمدقق لإبداء رأيه الفني المحايد للقوائم المالية محل التدقيق.
- تاريخ تحرير التقرير المقدم للجهات المعنية، مع توقيع و ختم المدقق المكلف بالمهمة المسندة إليه.
- فقرة النطاق التي تصف عملية التدقيق المنجزة خطة و تنفيذ للحصول على أكبر درجة من الموثوقية.

المطلب الثالث: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي.

الفرع الاول: إجراءات تدقيق حسابات الميزانية.¹

1-تدقيق حسابات الأصول:²

أ-تدقيق حسابات الأصول الثابتة:

*تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة:

- القيام بالجرد الفعلي للأصول الثابتة سواء بالعد أو المشاهدة أو القياس أو ما شابه ذلك.
- التأكد من ملكية الأصل بالإطلاع على المستندات الدالة على ذلك كالفاتورة، العقود، تأكيدات أخرى.
- التأكد من عدم رهن الأصول و خاصة منها العقارات و هذا بطلب شهادة سلبية من الجهات المختصة.
- التحقق من المعالجة المحاسبية السليمة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع تدعيمها بإثباتات.

¹ - المصطلحات الحديثة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وغيرها أتى بها النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 19 الصادرة 2009/03/25.

² - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص95.

***تدقيق حسابات الأصول الثابتة غير الملموسة:**

- التأكد من صحة النفقات المسجلة في حساب المصاريف الإعدادية و أن الإطفاء يتم في أجاله القانونية.
- الإطلاع على الوثائق و الشهادات الرسمية التي تثبت ملكية الحقوق للمؤسسة مع إمكانية تحديد حمايتها.

ب-تدقيق حسابات الأصول المتداولة:¹

***تدقيق حسابات المخزون:**

- فحص النظام المتبع في جرد المخزون و الآلية التي تستخدمها المؤسسة لمحاسبة و رقابة المخزون.
- التأكد من صحة تقييم المخزون مع استمرارية ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

***تدقيق حسابات الحقوق المدنية:**

- الحصول على مصادقات تثبت صحة الدين المسجل في حسابات الزائين و مطابقتها للحسابات الفردية.
- التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها مما يتطلب دراستها و أحقيتها في مؤونات موضوعية.
- المشاهدة الفعلية لأوراق القبض أو الحصول على مصادقات من الجهة المودعة لديها برسم الخصم.

***تدقيق الحسابات النقدية:**

- في حالة عجز الصندوق يتم التأكد من أن كل العمليات سجلت و إذا لم يكتشف السبب يتم معالجته.
- تدقيق مستندي لدفتر النقدية الخاصة بالقبض و الصرف من الناحيتين الشكلية و الموضوعية.

2-تدقيق حسابات الخصوم:²

أ-تدقيق حسابات الأموال المملوكة:

- فحص الإضافات و المسحوبات التي تطرأ على رأس المال خلال الفترة و التأكد من وجود الإثباتات.

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 ص75.

² - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الاردن، 2008، ص204.

-في حالة الشركات يتم الإطلاع على العقد التأسيسي و تعديلاته لتحديد نصيب كل شريك في راس مال.

ب-تدقيق حسابات الالتزامات:¹

*تدقيق حسابات التزامات طويلة الأجل:

-الإطلاع على النظام الداخلي للشركة و محاضر الجلسات لمعرفة أحكام إصدار السندات و استهلاكها.

-التأكد من شروط إصدار السندات لكونها تصدر بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار.

*تدقيق حسابات التزامات قصيرة الأجل:

-القيام بالتدقيق المستندي لفواتير الشراء و الإشعارات و المردودات عن طريق يومية المشتريات.

-الحصول على مصادقات من الدائنين و مقارنتها مع أرصدة الحسابات الفردية المسجلة بالدفاتر.

الفرع الثاني: إجراءات تدقيق حسابات التسيير.

1-تدقيق حسابات المصاريف:

-التأكد من حساب تكلفة السلع المستهلكة مع فحص بطاقات المخزون و مقارنتها مع الجرد المادي.

-التأكد من الخدمات المقدمة للمؤسسة بفحص مستندات الإثبات مع الحفاظ على مبدأ استقلالية الدورات.²

2-تدقيق حسابات الإيرادات:³

-التحقق من العقود و المراسلات التي تمت بين الشركة و زبائنها و ما يتعلق بالتعويضات و المردودات.

-القيام بتدقيق حسابي و مستندي لكل الفواتير المتعلقة بعمليات البيع مع المعالجة المحاسبية لها.

¹ - محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره، ص104.

² - رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية ، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص88.

³ - الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس أحمد، مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2010، ص48.

الفرع الثالث: إجراءات تدقيق حسابات النتائج.

- التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحققة من النشاط التجاري.
- التأكد من نتيجة الاستغلال المعبرة عنها بنتيجة النشاط العادي للمؤسسة لتحويل إلى نتيجة الدورة.
- التأكد من نتيجة خارج الاستغلال التي تمثل النشاط غير العادي للمؤسسة ثم تحويله للنتيجة الإجمالية.

المبحث الثاني: التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية في الجزائر.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول: الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي.¹

1- سحب الملف الجبائي من المفتشية: الخطوة الأولى التي يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، و بعد ذلك تملئ بطاقة تتعلق بانطلاق عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

2- إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة: لا يمكن الشروع في إجراء أي عملية تدقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار مفصل يضم تاريخ عملية التدقيق في المحاسبة مع مختلف الضرائب، كما يرفق الإشعار بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية من اجل التحضير في غضون عشر أيام، و هذا كله من اجل جمع العون المدقق أكبر قدر ممكن من المعلومات اللازمة حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس فعلا و مقارنته بما هو مصرح به.

الفرع الثاني: ملئ استمارات التدقيق المحاسبي.²

1- الحالة المقارنة للميزانيات: تحتوي هذه الوثيقة على أسطر و أعمدة تسجل عليها مختلف الأصول و الخصوم للسنوات الأربع قيد التدقيق، و تشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول و خصوم المؤسسة.

¹ عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، 1988، ص36.

² عبد الرزاق محمد عثمان، نفس المرجع السابق، ص39.

2- كشف المحاسبة: تملأ هذه الوثيقة وفقا لجدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات محل التدقيق و التي لم يمسه التقادم، و لجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الخارجة عن محتويات الملف لتسهيل مهمة العون المدقق و الإمام أكثر بكل الجوانب المتعلقة بالوضعية الفعلية لنشاط المكلف.

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول: التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل.¹

1- طبيعة الدفاتر و الوثائق المحاسبية:

أ- الدفاتر المحاسبية القانونية: و هي الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري و الملزمة على كل المكلف بالضريبة، و تتمثل في دفتري أساسيين:

***دفتر اليومية:** هو دفتر محاسبي قانوني ملزم على كل من يمك محاسبة قانونية منتظمة و قد نص عليه القانون التجاري الجزائري في المادة 09 على أنه: "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المؤسسة".

***دفتر الجرد:** هو دفتر محاسبي قانوني و تنص المادة 10 بأنه: "يجب على التاجر أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول و خصوم مؤسساته و أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية و حسابات النتائج و تنسخ بعد هذه الميزانية و حسابات النتائج في دفتر الجرد".

ب- الوثائق الختامية: يقصد بالوثائق الختامية تلك المخرجات التي يعدها المحاسب و التي تعتبر خلاصة العمل المنجز خلال السنة المالية و تتمثل في:

***الميزانية المحاسبية الختامية:** هي عبارة عن قائمة تعد في نهاية الفترة و يظهر فيها كل حسابات الموجودات (الأصول) و المطلوبات (الخصوم) و حقوق الملكية التي تظهر أرصدها في ميزان المراجعة.

¹ عبد الرزاق محمد عثمان، نفس المرجع السابق، ص 44.

*جدول حسابات النتائج: هو عبارة عن قائمة تعد في نهاية الفترة المالية و على ورقة خارجية تضم حسابات الإيرادات و حسابات المصروفات التي يتم نقل أرصدها من ميزان المراجعة و الفرق بينهما يمثل صافي الربح أو صافي الخسارة.

ج- الوثائق الإثباتية: لا يمكن للمحاسب تسجيل أية عملية في الدفاتر المحاسبية إلا إذا كانت مرفقة بوثيقة إثبات تبرر صحة العملية المسجلة، و من بين تلك الوثائق نجد:

*الفواتير: تعتبر من أهم الوثائق الإثباتية في العمليات ذات الطابع التجاري و المالي و تحتوي على:

-القسم العلوي، يحتوي على رقم و تاريخ تحرير الفاتورة مع ذكر الهوية الكاملة للمورد و الزبون.

-القسم العرضي، الذي يمثل كل المعلومات المتعلقة بالسلعة المباعة.

-القسم السفلي، يضم مجموع المبلغ بالأرقام و الحروف مع ختم و إمضاء المورد محرر الفاتورة.

*إثباتات أخرى: لا تقل أهمية عن الفاتورة و التي تعتبر كذلك سند إثبات آخر للمحاسب و نجد منها:

-العقود المبرمة بين المؤسسة و الغير كعقد الملكية، الإيجار، القروض، التراخيص، الصفقات.

-التراخيص الممنوحة من الجهات المعنية كاستغلال شيء ما أو الاستفادة من امتيازات معينة.

-إيصالات التسديد لمختلف المستحقات و المصاريف كالضرائب، وصل الطلب، وصل الاستلام.

2-فحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية:¹

أ-محاسبة منتظمة: تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد و الإجراءات المنصوص عليها قانونا، أما انتظام المحاسبة يتمثل في:

-يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل و رقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة.

-احترام مبدأ القيد المزدوج في التسجيلات المحاسبية و هذا وفقا للمبادئ المتعارف عليها.

¹ عبد الرزاق محمد عثمان، نفس المرجع السابق، ص46.

- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة و ممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية.

ب- محاسبة صادقة: و يقصد بهذا المفهوم أن المبالغ المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة، فعلى العون المدقق أن يتحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة و عمليات الترحيل سليمة، فعلى العون المدقق عليه أن يتحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة و عمليات الترحيل سليمة.

ج- محاسبة مثبتة أو مقنعة: إن السند القانوني المرفق بكل عملية مسجلة و المتمثل في مختلف الوثائق التبريرية من فواتير، مراسلات، عقود، و غيرها من السندات يدل على صحة و صدق العمليات المسجلة في الدفاتر المحاسبية.

الفرع الثاني: تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون.¹

1-تدقيق حسابات الميزانية.

أ-تدقيق حسابات الأصول:

*تدقيق حسابات الاستثمارات:

-الإطلاع على الوثائق المبررة لاكتساب ملكية أو إنشاء الاستثمارات حتى و إن تمت في فترة متقدمة.

-في حالة ظهور شهرة المحل محاسبيا لا تخضع للإهلاك إلا استثنائيا عند معاينة انخفاض قيمتها.

-التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للمصاريف الإعدادية لكونها استثمار وهمي.

-الأراضي عموما غير قابلة للتدني و الإهلاك نظرا للعامل الزمني و على العون المدقق التأكد من ذلك.

*تدقيق حسابات الإهلاكات:

-نسب الإهلاكات المطبقة تكون غير مبالغ فيها لعدم الوقوع في تضخيم الأعباء للتقليل من الأرباح.

-على العون المدقق أن يفحص كل الضرائب و الرسوم المتعلقة بالإهلاك.

¹ صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر، 2010، ص32.

***تدقيق حسابات المخزون:**

- التأكد من صحة تقييم المخزون الأولي للدورة يعادل المخزون النهائي للدورة السابقة.
- في حالة تخفيض أو زيادة المخزون النهائي يجب التسوية عن طريق الإسناد المباشر للسلع المستهلكة.
- التأكد من أن تقييم المخزونات تم بالتكلفة و دون الرسم على القيمة المضافة المسترجع و هامش الربح.

***تدقيق حسابات المدينون:**

- فحص الاستثمارات المالية التي بحوزة المكلف و التأكد من صحتها بطلب مصادقات من الجهة المعنية.
- التأكد من المعالجة المحاسبية عند التنازل على السندات و ما ينجم عنها من ناقص قيمة أو فائض قيمة.
- التأكد من صحة المبالغ المسجلة في الحسابات الجارية للشركاء و هذا بتوفر الوثائق الإثباتية.

***تدقيق حسابات ديون الزبائن:¹**

- التأكد من التخفيضات الممنوحة للزبائن، و التسبيقات المقبوضة مع تسوية الفواتير قيد التحرير.
- الإطلاع على قائمة الزبائن المتعاملين معهم و هذا بتقديم هويتهم الجبائية الكاملة في التصريح السنوي.
- التحقق من صحة حساب مبالغ الفواتير المحررة للزبائن باعتبارها الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني.

***تدقيق الحسابات النقدية:**

- التأكد من صحة العمليات المتعلقة بحساب البنك عن طريق جدول المقارنة بين دفاتر المؤسسة و البنك.
- الفحص الجيد لحساب البنك و الحساب البريدي لكشف علاقة المؤسسة بالعملاء و الموردين.
- لما يكون حساب الصندوق رصيده دائن يتم التأكد من كل السجلات دون إهمال أو عدم الترحيل.

¹ صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، نفس المرجع السابق، ص34.

ب- تدقيق حسابات الخصوم:¹

*تدقيق حسابات الأموال الخاصة:

-فحص حساب رأس المال و هذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق إثبات لأنها تؤثر في الضريبة على الدخل الإجمالي لكل شريك.

-فحص حساب الاحتياطي و تعديلاته بالاعتماد على محاضر مداوات مجلس الإدارة و الجمعية العامة.

-تدقيق حسابات الأرباح الخاضعة لمعدل مخفض بهدف التنظيم المحكم لهذا الحساب، و تدقيق حساب فائض القيمة الناتج عن التنازل المعاد استثماره.

-تدقيق الإعانات الممنوحة للاستثمار من طرف الدولة أو الجماعات المحلية، و تدقيق فرق إعادة التقدير و ما ينجم عنه من فائض قيمة.

*تدقيق حسابات الديون:

-تدقيق حسابات الديون طويلة الأجل التي تضم القروض البنكية و ديون الاستثمار على العموم تعتبر مقبولة لكونها تمنح من مؤسسات مالية معتمدة.

-تدقيق حسابات الديون القصيرة الأجل، و التي تمثل عدة حسابات أهمها:

* التأكد من تناسق حساب الموردين مع الحسابات المقابلة له كالتقديرات و المشتريات.

* التأكد من صحة المبالغ المحتفظ بها على الحساب.

* التأكد من عدم وجود مخالفات في الالتزامات المسجلة.

¹ صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، نفس المرجع السابق، ص36.

2-تدقيق حسابات التسيير:¹

أ-تدقيق حسابات المصاريف:

*تدقيق حساب المشتريات المستهلكة:

-الزيادة في المشتريات، بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة و غالبا ما يكون هذا النوع من قبل المكلفين الذين لا يستطيعون إخفاء رقم أعمالهم.

-التخفيض في المشتريات، قد لا تظهر هذه العملية لأنها ترفع من الربح و لا تخفضه، لكن التخفيض المقصود للمشتريات يصحبه غالبا إخفاء مماثل للإيرادات الناتجة عن المبيعات.

*تدقيق حساب إهلاكات السلع: لتدقيق هذا الحساب يجب على العون المدقق أن يقارن ما بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة من السلع المستهلكة مع تلك المذكورة في فواتير الشراء من أجل ضمان صحتها و التكلفة المسجلة بها.

*تدقيق حسابات المصاريف القابلة للخصم: على العون المدقق قبول الأعباء القابلة للخصم و المتعهد بها للمؤسسة خلال الدورة المدقق فيها وفقا للشروط القانونية المذكورة في المواد من 168 إلى 171 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ب-تدقيق حسابات الإيرادات:²

*تدقيق حسابات المبيعات:

-إغفال المبيعات المحصلة نقدا لكونها لم تراقب من الكشف البنكي لاسيما منها المبيعات لأجل.

-التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض عمليات البيع و ذلك باستعمال الفوترة الجزئية للسلع المباعة.

¹ عبد الرزاق محمد عثمان، نفس المرجع السابق، ص53.

² صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، نفس المرجع السابق، ص41.

*تدقيق حسابات الإيرادات الأخرى: يمكن أن تظهر الإيرادات الأخرى في بعض الحالات التي تكون ذات أهمية لرقم الأعمال و غالبا ما تكون استثنائية مثل: تأجير ممتلكاتها من شاحنات، معدات و أدوات.... إلخ.

المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول: تقييم محاسبة المكلف بالضريبة.¹

1-قبول المحاسبة: و عليه إن قبول محاسبة المكلف من قبل العون المدقق يمكن أن تصنف إلى مستويات:

أ-قبول صريح: أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة و صادقة، و بالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق، و هذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم.

ب-قبول سنوي: أي هناك ارتياب، و هذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات و الانحرافات من قبل المكلف، و في هذه الحالة يقوم العون المدقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي والمقصود به أن يكون اتصال بينه و بين المكلف للنقاش و إبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة.

2-رفض المحاسبة: قد يخلص للعون المدقق إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء و التجاوزات الموجودة فيها و يكون في الحالات التالية:

-عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري و شروط النظام المحاسبي المتبع.

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

الفرع الثاني: تبليغ النتائج المتوصل إليها.²

1-التبليغ الأولي: يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا و مصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه و تسجيل

ملاحظاته، و يتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصيا مع وصل الاستلام، إضافة على ذلك من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقويم و التي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية.

¹ إدريس عبد السلام شتوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي، ليبيا، 2008، ص19.

² إدريس عبد السلام شتوي، نفس المرجع السابق، ص23.

2- التبليغ النهائي: عند إرسال التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة ينتظر العون المدقق انتهاء الآجال القانونية للرد الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، و يكون في ذلك أمام حالتين يمكن حدوثهما:

- إما المكلف لا يرد على التبليغ الأولي أو يرد بعد الآجال القانونية المحددة.

- إما المكلف يرد على التبليغ في المدة المحددة قانوناً، و يسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التدقيق.

الفرع الثالث: تحرير التقرير لعملية التدقيق في المحاسبة.¹

1- البطاقة التلخيصية: تعتبر هذه البطاقة التلخيصية استمارة خاصة بالإدارة الجبائية ذات أربعة صفحات والتي تحتوي على كل المعلومات و الأرقام و المبالغ المتعلقة بعملية التدقيق مع إعداد جدول يمثل الحصيلة النهائية للضرائب و الرسوم المستحقة.

2- التقرير النهائي لعملية التدقيق: يعتبر التقرير المتعلق بعملية التدقيق في محاسبة المكلف آخر استمارة يملؤها العون المدقق و الذي يضم كل الوثائق المذكورة سابقاً.

- وجه التقرير، و يضم رقم القضية المتعلقة بالتدقيق في المحاسبة.

- عموميات عن المكلف، و تتضمن الطبيعة القانونية مع تاريخ الإنشاء أو التحويل إلى الطبيعة الحالية.

- إجراءات التدقيق، التي تكون مرفقة بالإثباتات اللازمة.

بعد عرض كل المراحل و الخطوات المتعلقة بعملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و التي تدوم إلى ستة أشهر فأكثر، بإمكاننا أن نتطرق في المبحث الموالي إلى مدى قدرة التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية و ما يحتويه من مفردات على دعم الرقابة الجبائية.

¹ إدريس عبد السلام شتوي، نفس المرجع السابق، ص26.

المبحث الثالث: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر.

المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية:¹

بما أن دليل المدقق في المحاسبة يعتبر كأداة أساسية سخرتها الإدارة الجبائية للأعوان المكلفين بهذه المهمة المميزة والتي تعتبر بمثابة المرشد والموجه والمرجع الرسمي الذي يتخذها العون المدقق كسند مهم لكونه يحتوي على المراحل والإجراءات التفصيلية في مجال التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، ونرى من خلال دراستنا لهذه الأداة أن عدم التحكم فيها بشكل سليم وخاصة منها الإجراءات القانونية المثلة في كل مراحل عملية التدقيق قد تؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تفقد استرجاع حقوق الخزينة العمومية وعدم التمكن من تسوية الوضعية الجبائية للمكلف الذي اكتشف أنه قام بتجاوزات ومناورات تدليسية، وعليه نستطيع القول أن التحكم في دليل المدقق في المحاسبة يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني: تحيين القوانين الجبائية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية:²

إن المشرع الجزائري سخر للإدارة الجبائية عدة قوانين تساعد على أداء مهمتها المنوطة بها على أكمل وجه رغم التعديلات المستمرة في هذه القوانين الجبائية، لكن معرفة العون المدقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتحيين المستمر لتلك النصوص تبعا لقوانين المالية الأولية منها والتكميلية مع الإطلاع على كل المراسلات والتعليمات والمناشير الصادرة من المديرية العامة للضرائب بشكل عام ومديرية الأبحاث والمراجعات بشكل خاص، وعليه نرى من خلال دراستنا لهذه الأداة أن عدم التحكم في القوانين الجبائية والقيام بتحيينها بشكل مستمر لكل ما يحتاج إليه العون المدقق في أداء مهمته، قد تؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تنتهك حقوق الخزينة العمومية التي يتمكن من استرجاعها وعدم القيام بتسوية الوضعية الجبائية للمكلف المتهرب من الضريبة، وعليه نستطيع القول أن التحكم في القوانين الجبائية وتحيينها بشكل مستمر يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، مطبعة الإتحاد، عمان، الأردن، 2000، ص56.

² خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق، ص59.

الفرع الثالث: المبادئ المحاسبية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية:¹

بناءً على ما سبق ذكره في المجال المحاسبي نجد أن العون المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة يجب أن يكون على دراية تامة بالمعرفة الأساسية للمحاسبة و المتعلقة بالمفاهيم و المبادئ و الفروض بشكل بديهي، و عليه نرى من خلال دراستنا أن من بين أدوات التدقيق التي يجب على العون المدقق التحكم فيها هي أن تكون لديه القدرة الكافية للتحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية و المجسدة في فهم المبادئ المحاسبية مع عدم الإخلال بها و هذا بهدف كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يرتكبها المكلف بالضريبة، و عليه نستطيع القول أن

التحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية و المجسدة في المبادئ و الفروض المحاسبية تساعد على دعم الرقابة الجبائية.

و بعد التطرق لمفردات أدوات التدقيق و مدى علاقتها بعملية التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة و مساهمتها في دعم الرقابة الجبائية، و من العرض السابق لأهمية أدوات التدقيق في دعم الرقابة الجبائية، نرى أن التحكم في هذه الأدوات فضلاً عن الامتثال للضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة قد تعرقل مهمة العون المدقق و تخلق له مصدر قلق كبير، يتضح في نظرنا أن العون المدقق إذا كان غير قادر على التحكم في هذه الأدوات الثلاث قد ينجم على ذلك خلل في الإجراءات العملية مما قد يفقد شرعية العمل الذي يقوم به و يصبح عمله قابل للبطان و هذا ما يترصد إليه المكلف بالضريبة، و عليه نرى أنه يمكن صياغة الفرضية التالية: " يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بالدليل، و القوانين الجبائية، و المبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية".

¹ خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق، ص68.

المطلب الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية:¹

على المكلف بالضريبة تقديم الدفاتر المحاسبية التي ألزمها القانون التجاري الجزائري و الممثلة في دفتر اليومية و دفتر الجرد، لكون هاذين الدفترين يمثلان كل ما تقوم به المؤسسة من أحداث ذات طابع مالي خلال الدورة من بدايتها إلى نهايتها، و على العون المدقق فحص تلك الدفاتر بشكل جيد و التأكد من مطابقتها للأحكام القانونية المنصوص عليها في المادة 11 من القانون التجاري: "يمسك دفتر اليومية و دفتر الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش، و ترقم صفحات كل من الدفترين و يوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد".

نرى من خلال دراستنا لهذه الدفاتر المحاسبية القانونية أنها تمثل المرحلة الأولى في العمل الميداني الذي يقوم به العون المدقق، و التي على أساسها قد يكون لديه حكم أولي على محاسبة المكلف، و عليه نستطيع القول أن حسن فحص الدفاتر المحاسبية من حيث الشكل تساعد على دعم الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني: فحص الوثائق الختامية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية:²

تعتبر الوثائق المحاسبية الختامية مخرجات أي نظام محاسبي لكونها تمثل خلاصة العمل المنجز خلال الدورة و المعبرة عن وضعية المركز المالي و حجم النشاط الفعلي الممارس من طرف المؤسسة طوال السنة، و على العون المدقق أن يكون حريص على فحص تلك الوثائق الختامية الموجودة نسخ منها في الملف الجبائي للمكلف، و هذه المقارنة تتم بين الميزانيات المحاسبية و جداول حسابات النتائج للسنوات المدقق فيها لتساعد العون المدقق على التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المكلف بقصد أو دون قصد كتطور مستويات عناصر الأصول من الاستثمارات، المخزون، مستوى النقدية و غيرها من الحسابات الأخرى.

و عليه نرى مما سبق عرضه أن هذه الوثائق المحاسبية الختامية تعتبر وسيلة فعالة لكشف الإغفالات و التجاوزات التي قد يرتكبها المكلف و هذا عن طريق مقارنة الميزانيات المحاسبية و جدول النتائج للسنوات المدقق فيها بعد

¹ إدريس عبد السلام شتوي، نفس المرجع السابق، ص60.

² إدريس عبد السلام شتوي، نفس المرجع السابق، ص65.

نقلها على استمارات خاصة بالإدارة الجبائية، و عليه نستطيع القول أن حسن فحص الوثائق المحاسبية الختامية يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

الفرع الثالث: فحص الوثائق الإثباتية و مساهمتها في دعم الرقابة الجبائية:¹

من بديهيات المحاسبة أنه لا يمكن للمحاسب تسجيل أي قيد في اليومية إلا بتوفر سند قانوني يدعم صحة تلك العملية المسجلة، كما لا يمكن قبول تلك الوثائق الإثباتية إلا بعد فحصها شكلا من حيث الأسس القانونية التي تتحلّى بها الوثيقة من طبيعتها القانونية و مدى الاعتراف بها، تاريخ التحرير، ختم و توقيع الجهة المحررة للوثيقة و غيرها من المعايير المتعارف عليها في الإشهاد بشرعية أي وثيقة إثبات ملكية ما أو صرف نفقة ما أو حتى الاستفادة من شيء ما.

و عليه نرى من خلال دراستنا لهذه الوثائق الإثباتية التي تعتبر سند قانوني للتعبير عن مدى صدق تلك التسجيلات المحاسبية المدونة في الدفاتر القانونية السابقة، و عليه نستطيع القول أن حسن فحص الوثائق الإثباتية من حيث الشكل قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

و لكن يشهد العون المدقق على صحة و صدق شكل تلك الدفاتر و الوثائق المحاسبية عن طريق الإجراء الأولي في العمل الميداني و هو فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يجب التأكد من:

-محاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد المحاسبية و الإجراءات المنصوص عليها قانونا.

-محاسبة مقنعة أي أن الدفاتر و الوثائق المحاسبية المذكورة آنفا يجب أن تتوفر بها الشروط المطلوبة لقبولها عند إجراء أي عملية رقابية، و يمكن صياغة الفرضية التالية: "الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية يساهم في دعم الرقابة الجبائية".

¹ خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق، ص81.

المطلب الثالث: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: قدرة رقم الأعمال التجاري على الرقابة الجبائية:¹

يتميز النشاط التجاري عن غيره بسرعة دوران المخزون و كثرة المبيعات المحققة خلال الدورة دون التعقيدات الموجودة في الأنشطة الأخرى، و عليه العون المدقق يوجد سهولة تامة في كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة و هذا بجمع المعلومات و المصادقات من الأطراف المتعاملة مع المكلف، و عليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة فعلا، و عليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال التجاري قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني: قدرة رقم الأعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية:²

يعتبر النشاط الصناعي من أهم الأنشطة التي تعتمد عليها الدولة في سياستها الاقتصادية و هذا نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في الدورة الاقتصادية، كما أن هذا النشاط الحيوي يختلف عن غيره من الأنشطة بسبب تعقد مهامه و التي تختلف من قطاع لآخر، و عليه يوجب على العون المدقق الحرص الشديد في كيفية التأكد من رقم الأعمال المحقق في هذا المجال الذي يتميز بالتقنيات العديدة في مجال الصناعة، إلا أن المشرع الجزائري الجبائي كان بالمرصاد للتصدي لتلك العراقيل التي يمكن أن يواجهها العون المدقق في كشف الأخطاء و التجاوزات التي تخفي الوجه الحقيقي لحجم النشاط الممارس من المكلف، كما للعون المدقق بحوزته الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر مفيدة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف جبائي حسب الحالة التي يراها أنسب كطلب توضيحات من المنافذ التي يلجأ إليها في حالة مواجهة مصاعب على مستوى تقنيات الإنتاج المعقدة، و هذا ما يمتلكه من حقوق منحها له المشرع الجبائي لإتمام المهمة المسندة إليه.

و عليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة بسبب تعقد

¹ صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، نفس المرجع السابق، ص74.

² صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، نفس المرجع السابق، ص82.

عمليات الإنتاج بمختلف مراحلها، و عليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال الصناعي قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

الفرع الثالث: قدرة رقم الأعمال الخدمي على دعم الرقابة الجبائية:¹

يمثل النشاط الخدمي في معظم دول العالم عنصر حيوي في دفع عجلة التنمية الاقتصادية و هذا بما يمتلكه هذا النشاط من قدرات هائلة في مجالات عديدة كنقل المسافرين أو نقل البضائع بكل الوسائل، لكن على العون المدقق التوصل إلى أساليب أخرى تمكنه من كشف التجاوزات و الأخطاء التي قد يستعملها هذا الصنف من المكلفين لإخفاء الإيرادات المحققة بشكل فعلي و التي تعتبر تحرب ضريبي، أما الإدارة الجبائية سخرت كل الوسائل للتصدي لتلك العراقيل التي يمكن أن يواجهها العون المدقق في أداء مهمته، أما من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها في إعادة تقدير رقم الأعمال الناتج عن النشاط الخدمي فنجدها عديدة و تختلف من قطاع خدمي لآخر:

-إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة بتقديم الخدمة للزبائن.

-إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة و هذا باستخدام الحساب المالي.

-إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مختلف التكاليف المنفقة في النشاط العادي للمؤسسة.

كما للعون المدقق بحوزته الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر مفيدة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف حسب الحالة التي يراها أنسب وقد يلجأ إلى طلب توضيحات من الهيئات المختصة في المجال الذي يدقق فيه، و عليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم إيراداته المحققة بسبب غياب الفواتير و المخزون.

كما يمكننا القول أن للعون المدقق كامل السلطة في اختيار العنصر الملائم الذي يساعده في إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة، بشرط أن يكون ذو دلالة على واقع و حقيقة النشاط الممارس من طرف المكلف، إضافة إلى أن إعادة التقدير يجب أن تقتضي بالمقابل رفض محاسبة المكلف شكلاً أو مضموناً.

¹ صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، نفس المرجع السابق، ص88.

و من المناقشة لأهمية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون و خاصة منها الحساب المحوري الممثل في رقم الأعمال بمختلف أصنافه و مدى مساهمته في دعم الرقابة الجبائية، يتضح من وجهة نظرنا أن العون المدقق إذا كان غير قادر على التحكم في آليات إعادة تقدير رقم الأعمال الذي يعتبر القاعدة الأساسية المنشئة للضريبة قد ينجح على ذلك خلل في عملية التدقيق و يصبح عمله قابل للبطلان، و عليه نرى أنه يمكن صياغة الفرضية التالية: "الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون من خلال التركيز على الحساب المحوري رقم الأعمال يساهم في دعم الرقابة الجبائية".

خلاصة الفصل الثاني

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثاني أن الإدارة الجبائية سخرت كل الإمكانيات اللازمة للحد أو على الأقل التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي الذي تنزف بها حقوق الخزينة العمومية، و من بين آليات الرقابة الجبائية و التي قد نراها تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلفين مما اضطرنا للتطرق إلى التدقيق المحاسبي في إطاره النظري كتقديم مفاهيم عامة تبرز مدى أهميته في كشف التجاوزات، يعد التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي و التأكد من مدى صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين.

و لكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق قبل البدء في عملية التدقيق التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر ذخيره المستعملة في أداء هذه المهمة و هذا من خلال الالتزام بدليل المدقق في المحاسبة، القوانين الجبائية و تحيينها، المبادئ و الفروض المحاسبية.

و أخيرا تم ربط العلاقة بين أجزاء التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية على شكل فرضيات وضعت للاختبار في الدراسة الميدانية و هذا باختيار ثلاث حالات مختلفة تمت على أساس معايير معينة كالطبيعة القانونية، النشاط الممارس، و اختلاف الفرقة المدققة.

مقدمة الفصل الثالث

يتطلب فحص مدى صدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أن يلتزم بنصوص القوانين الجبائية و عدم الإخلال بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و عليه تم اعتمادنا في معالجة البحث على المزج بين المنهج الوصفي و التحليلي، و هذا بتخصيص هذا الفصل الأخير للقيام بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية مستغانم، و بالتحديد مكتب التحقيقات الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لتسليط الضوء على كل متطلبات البحث في المجال التطبيقي، التي سنكشف من خلاله مدى مساهمة التدقيق المحاسبي بمكوناته في دعم الرقابة الجبائية.

و بما أن الإدارة الجبائية تعتبر أحد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية، و تتبع مراحل إجراء عملية الرقابة الجبائية التي لا يمكن أن تتم بمعزل عن توفر دلائل الإثبات، و هذا من خلال مدى تأثير المبادئ و التقنيات المحاسبية في دعم عمل العون المدقق.

كما تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث نستهلها بتقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم و مختلف نشاطاتها مع التركيز على مكتب التحقيقات الجبائية لكونه حقل البحث في الدراسة الميدانية، أما المبحث الموالي يتم التطرق بالتفصيل لكل مراحل عملية التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة من بدايتها إلى نهايتها و هذا للمكلفين المختارين حسب معايير معينة و الخاضعين للرقابة الجبائية، في حين المبحث الأخير فخصص لتحليل و تفسير النتائج المستوحاة من دراسة الحالات السابقة لاختيار الفرضيات الموضوعية و التوصل للنتائج المرجوة.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

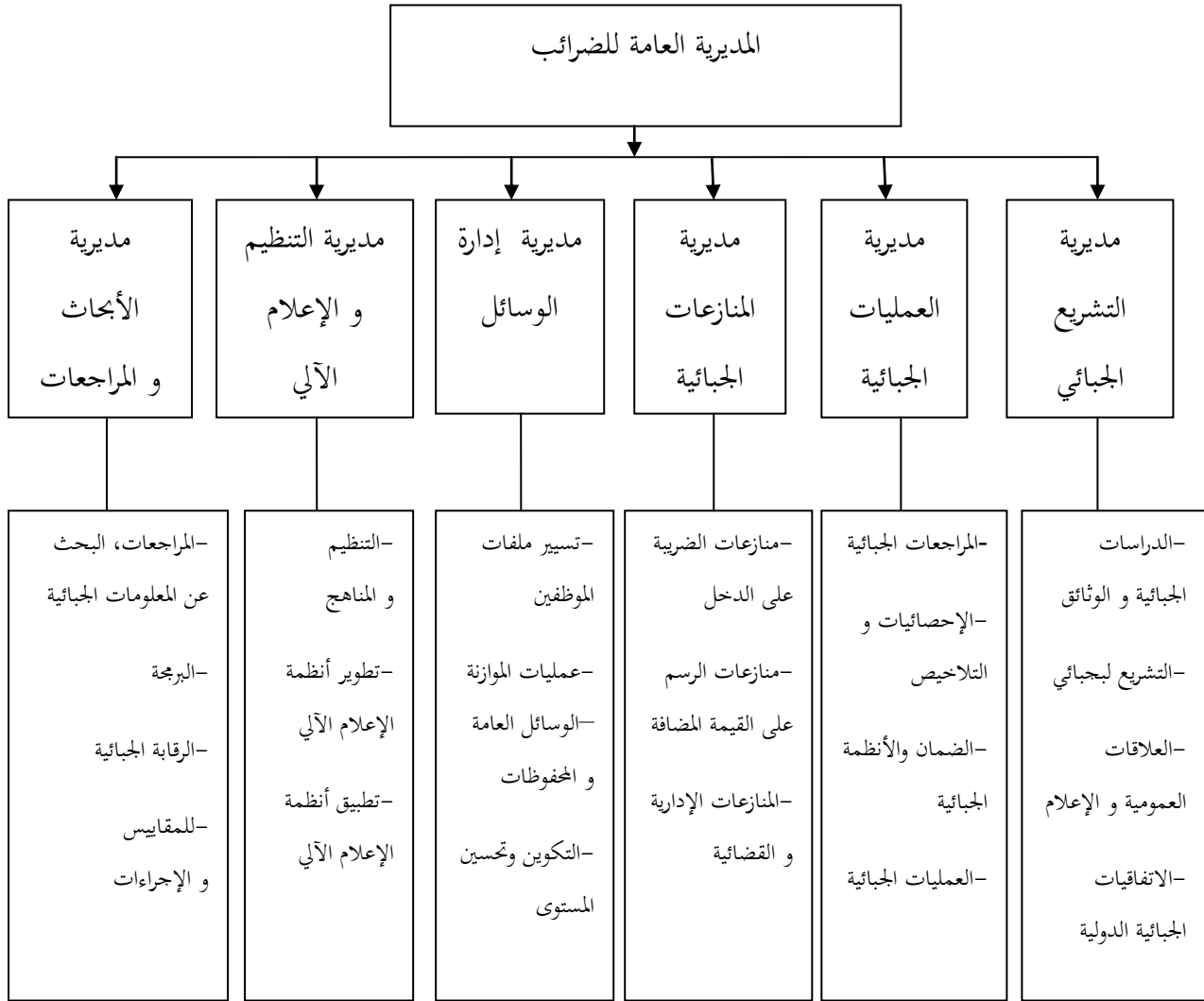
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر.

الفرع الأول: المديرية العامة للضرائب:

تعتبر المديرية العامة للضرائب أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني و التي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها، لكونها مكلفة بإدارة النظام الضريبي و التحكم في كل جوانبه من التشريع و التنظيم على تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة بعد المحروقات.

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

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.



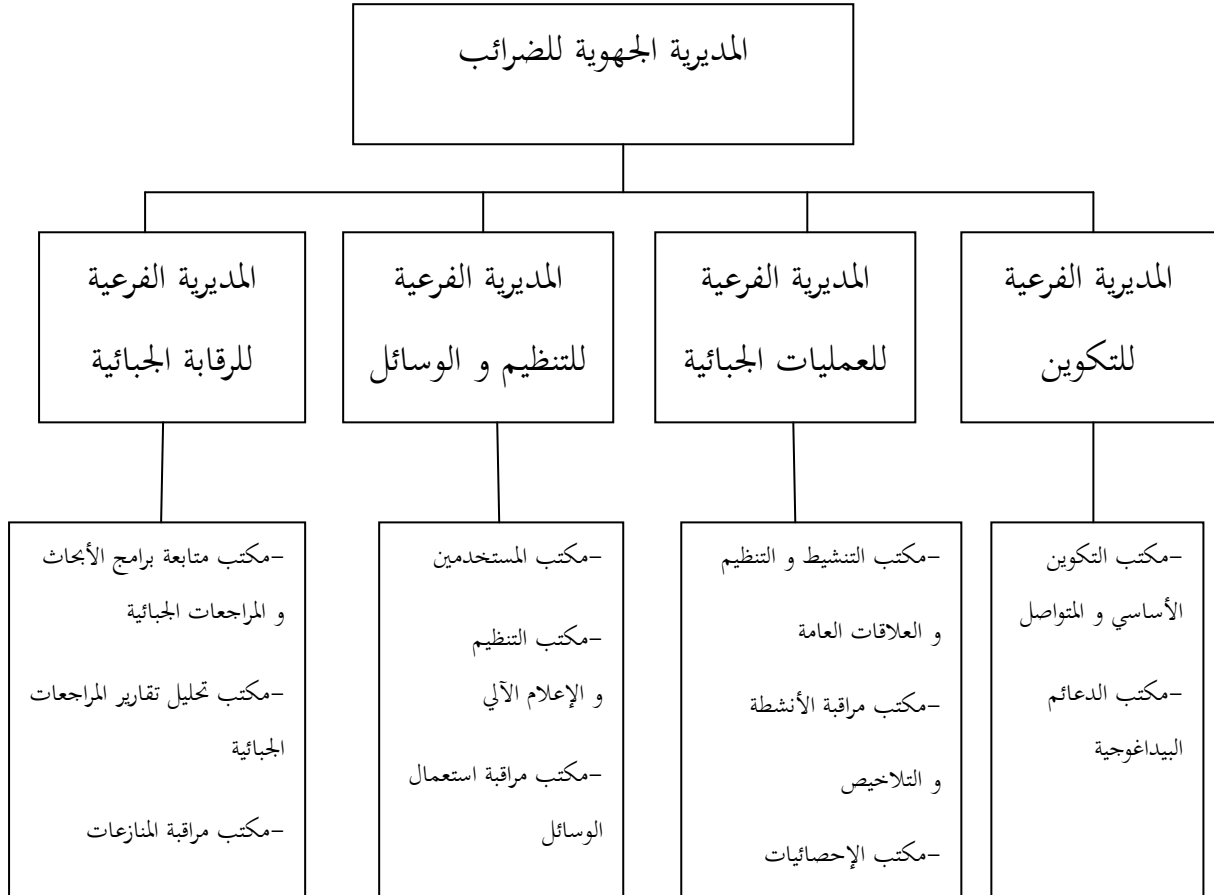
المصدر: من المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998 المعدل و المتمم والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية. الجريدة الرسمية العدد 51 المؤرخة في 15/07/1998 ، ص12.

الفرع الثاني: المديرية الجهوية للضرائب.

تمثل المديرية الجهوية للضرائب الإدارة المركزية على المستوى الجهوي و تعتبر همزة الوصل بين المديرية الولائية للضرائب و بين المديرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقمة كما تسهر على تنفيذ البرامج و تطبيق التعليمات و القرارات الصادرة عن الإدارة المركزية.

و بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18 المعدل و المتمم يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، و الموضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



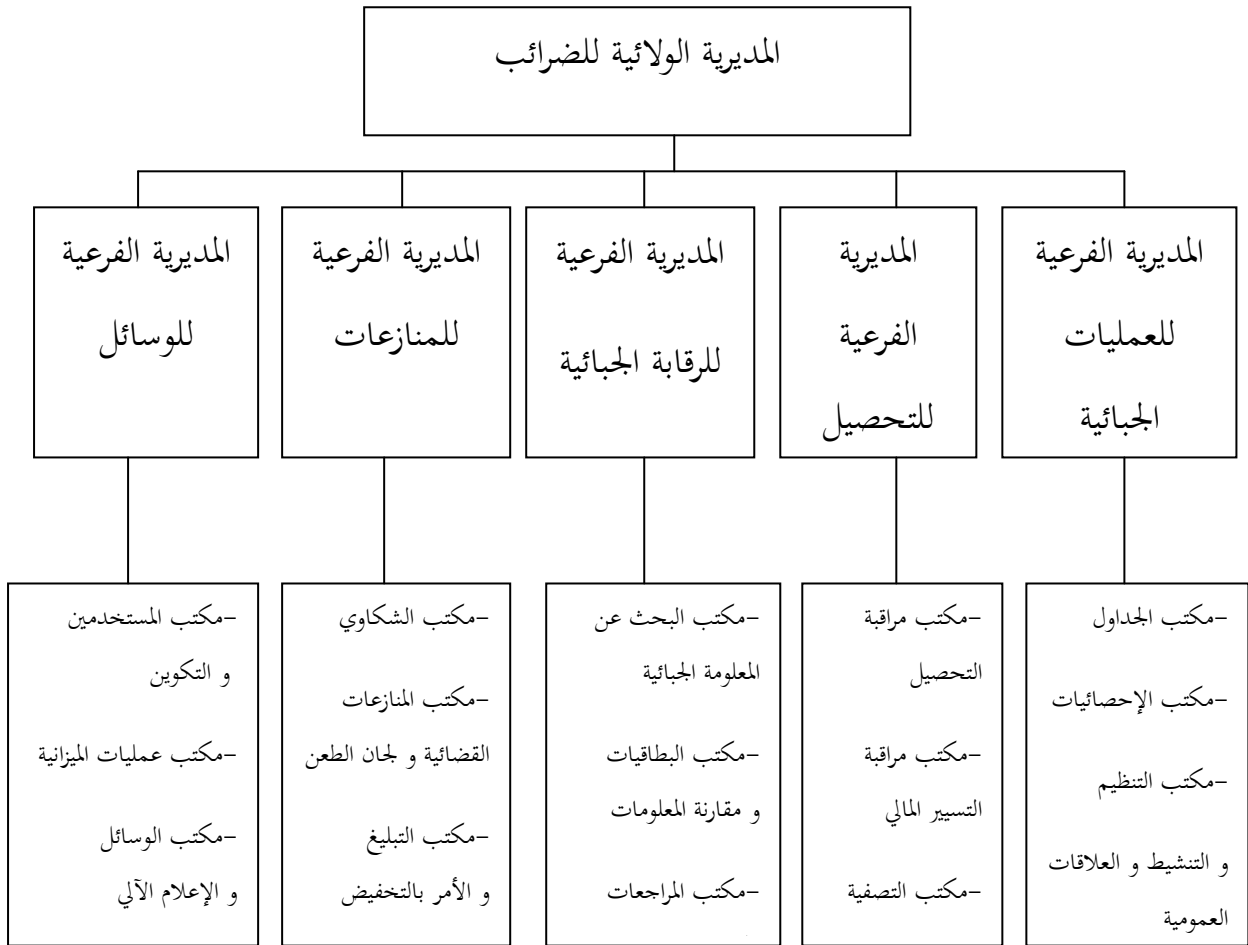
المصدر: من المواد 12 إلى 28 من القرار المؤرخ 1998/07/12 و الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية

و المديريات الولائية للضرائب و تنظيمها و صلاحيتها، الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 1998/10/25، ص 14.

الفرع الثالث: المديرية الولائية للضرائب.

تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم و التشريع الجبائين، مع متابعة و مراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب و المديرية الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقات سليمة، و هي موضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



المصدر: من المواد 39 إلى 28 من القرار المؤرخ في 12/07/1998 و الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و المديريات الولائية للضرائب و تنظيمها و صلاحيتها، ص19.

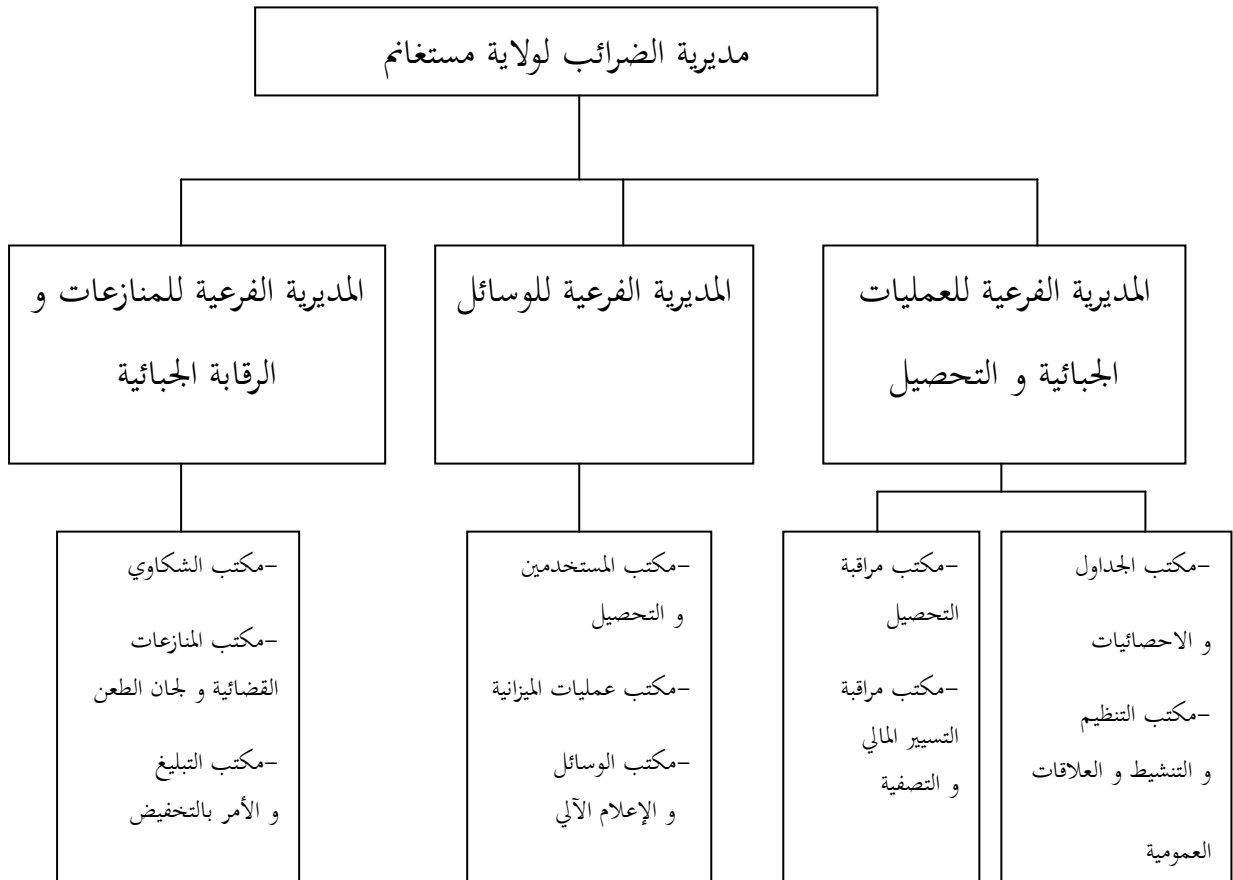
المطلب الثاني: مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

الفرع الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

تأسست مديرية الضرائب لولاية مستغانم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 الصادر بتاريخ 1991/02/23 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و اختصاصها، و الكائن مقرها الحالي بنزل المالية لولاية مستغانم بحي زغلول، كما تشغل المديرية الولائية للضرائب في الوقت الحالي بدورها على 318 موظف موزعين بين أعوان و إطارات و عمال مهنيين يمارسون مهامهم في المديرية الولائية بجميع فروعها.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم.

الشكل رقم (09): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم.



المصدر: مديرية الضرائب لولاية مستغانم، نيابة المديرية للوسائل، مكتب المستخدمين، سنة 2016.

الفرع الثالث: مهام هياكل مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و التحصيل.

1- مكتب الجداول و الإحصائيات:

-المصادقة على جداول الضرائب و سندات التحصيل التي أعدتها المفتشيات و فرق التدقيق.

-مراقبة الجداول التلخيصية و إعطائها الصيغة التنفيذية و دعمها بإشارات التبليغ المطابقة لها.

2-مكتب التنظيم و التنشيط و العلاقات العمومية:

-توزيع التعليمات و المناشير و المذكرات الواردة من الإدارة المركزية و المتعلقة بالتشريع و التنظيم.

-تنسيق أشغال تحديد إجراءات تحديد أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين الخاضعين للضريبة.

3-مكتب مراقبة التحصيل:

-مراقبة وضعية تحصيل كل الموارد الجبائية التي تتكفل بتحصيلها قباضات الضرائب.

-السهر على التصفية السريعة للمستحقات الجبائية بمختلف السبل التي تتكفل بها القباضات.

4-مكتب مراقبة التسيير المالي والتصفية:

-مراقبة عملية التكفل بسندات التحصيل و الإيرادات غير الجبائية التي ترجع لقباضات الضرائب.

-مراقبة المحاضر و الجرد المالي التي يعدها قابضي الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات.

ثانيا: المديرية الفرعية للمنازعات و الرقابة الجبائية.

1-مكتب الإحتجاجات (الشكاوي):

- تلقني و دراسة الطلبات الرامية للاحتجاج على إجراءات المتابعة أو المطالبة بالأشياء المحجوزة.
- اقتراح كل التدابير اللازمة و التي من شأنها تساهم في تحسين إجراءات المنازعات الجبائية.

2-مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن:

- دراسة طعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي للضرائب في مجال المنازعات الجبائية.
- الدفاع أمام هيئات القضائية عن الاحتجاجات الضريبية أو الإجراءات التي تلزم الإدارة الجبائية.

3-مكتب التبليغ و الأمر بالتخفيض:

- الأمر بالتخفيض و التصحيح بعدم قابلية التحصيل في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- مراقبة و تأشير شهادات الإلغاء و التخفيض التي تعدها المفتشيات لمختلف الضرائب و الرسوم.

ثالثا: المديرية الفرعية للوسائل.

1-مكتب المستخدمين والتكوين:

- تسيير ملفات المستخدمين و متابعة مساهم المهني، مع متابعة العطل و كل الوثائق الإدارية.
- تنظيم لجان الموظفين و استدعائهم للاجتماعات مع المشاركة في تنظيم الخدمات الاجتماعية.

2- مكتب عمليات الموازنات:

- القيام بعمليات تنفيذ نفقات تسيير المديرية الولائية للضرائب لتصنيفتها و الأمر بصرفها.
- تقييم احتياجات مصالح المديرية و إعداد تقرير سنوي شامل حول استهلاك الاعتمادات.

3- مكتب الوسائل و الإعلام الآلي:

- اقتناء الأثاث و اللوازم المكتبية و المعدات و غيرها من مواد التنظيف و الصيانة الضروريين.
- المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات و تنظيم مخزن المطبوعات كتموينه و تسييره.

المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية مستغانم.

الفرع الأول: تعريف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تحت سلطتها ثلاثة مكاتب هي:

- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

- مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات.

- مكتب الأبحاث و المراجعات.

أما المهام الموكلة لهذه المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فهي كثيرة و نذكر منها:

- البرمجة و التحقيق و المتابعة المستمرة مع القيام بالأبحاث و المراجعات لكل نقطة من إقليم الولاية.
- دراسة و إقترح التقنيات التي تمكن من تفعيل عملية الرقابة الجبائية و مكافحة التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: مهام هيكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

أولاً: مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

-برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث لجمع المعلومات و إرسالها إلى مكتب مقارنة المعلومات.

-تقييم أنشطة المكتب في هذا الإطار و تقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين المادة الخاضعة.

ثانياً: مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات.

-تسيير البطاقات المنجزة من طرف المكتب السابق و مساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها.

-تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب لتصنيفها و توزيعها على المفتشيات المعنية لاستغلالها.

ثالثاً: مكتب الأبحاث و المراجعات.

-برمجة و متابعة إنجاز القضايا الخاضعة للتدقيق المعمق بشكل سنوي و تقييم النتائج المحصلة.

-السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن عملية التدقيق و متابعتها بشكل مستمر.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية للبحث بميرية الضرائب لولاية مستغانم (نشاط تجاري).

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية.

الفرع الأول: التعرف على الهوية الجبائية.

المكلف (س) المعني بعملية التدقيق المحاسبي يمثل صاحب مؤسسة فردية رأسمالها الاجتماعي 1.000.000 دج الكائن مقرها بولاية مستغانم، تمارس نشاط تجاري مواد غذائية عامة بالجملة و بالتحديد التسليم الفوري، كما تم إنشاء هذه المؤسسة بتاريخ 2002/03/16 و يشرف على إدارتها صاحبها شخصيا، أما خصوصيات هذا النوع من النشاط يخضع إلى الرسم على النشاط المهني TAP ، الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، الرسم على القيمة المضافة TVA .

في حين السنوات المعنية بالتدقيق و التي لم يمسه التقادم هي 2012 – 2013 – 2014.

الفرع الثاني: الإجراءات التمهيدية.

بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف (س) قام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية التالية:

-إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة الصادر بتاريخ 2015/02/05 إلى المكلف (س) و مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و تم التسليم إلى المسير شخصيا مع إعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون و هي عشرة (10) أيام لتحضير الدفاتر و الوثائق المحاسبية اللازمة، و بإمكانه الاستعانة بوكيل من اختياره.

-سحب الملف الجبائي من مركز الضرائب المسير للملف الجبائي مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب و هذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات و الوثائق الموجودة فيه أحسن ما يرام.

-فحص مختلف الوثائق و التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، و الإطلاع على مواعيد اكتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية و لواحقها.

-نقل مباشر لأصول و خصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على جدول مقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة التي تعتبر استمارات تخص الإدارة الجبائية.

-فحص وثيقة مراقبة التصريجات الشهرية المملوءة من طرف المفتشية و التي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريجات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع و رقم الأعمال المعفى مع الرسوم المتعلقة به كالرسم على النشاط المهني، و الرسم على القيمة المضافة.

مرورا بالإجراءات التمهيدية أعلاه تم الحصول على الجدولين التاليين (الحالة المقارنة للميزانيات و كشف المحاسبة) و المتعلقة بالمكلف المعني بالتدقيق و التي من خلالها نستطيع معرفة مختلف حسابات الميزانية و حسابات التسيير و النتائج للسنوات المعنية بالتدقيق من أجل مقارنتها لاكتشاف النقائص و التجاوزات التي يمكن أن تحدث من طرف المكلف.

الجدول رقم (01): حالة مقارنة الميزانيات. الوحدة (دج)

العناصر	من 2012/01/01 إلى 2012/12/31	من 2013/01/01 إلى 2013/12/31	من 2014/01/01 إلى 2014/12/31
الأصول: تجهيزات مكتب	-	212.500	250.000
ديون الزبائن	16.644.080	40.978.559	9.084.842
تسيقات الاستغلال	249.637	102.680	-
النقديات	-	21.260	1.684.200
نتيجة الدورة (خسارة)	-	-	210.000
إجمالي الأصول	16.893.717	41.314.999	11.229.042
الخصوم: رأس المال الاجتماعي	1.000.000	1.000.000	1.000.000
نتائج رهن التخصيص	-	1.829.748	3.051.030
قروض أخرى	-	22.303.969	-
ديون الموردين	12.560.000	14.960.000	7.178.012
ديون الاستغلال	1.503.969	-	-
نتيجة الدورة (ربح)	1.829.748	1.221.282	-
إجمالي الخصوم	16.893.717	41.314.999	11.229.042

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم سنة 2016.

الجدول رقم (02): كشف المحاسبة.

الوحدة (دج)

من 2014/01/01 إلى 2014/12/31	من 2013/01/01 إلى 2013/12/31	من 2012/01/01 إلى 2012/12/31	السنوات	الحسابات
-	24.084.842	24.634.080	مبيعات بضاعة مبيعات مستهلكة الربح الخام (دائن - مدين) (1) النسبة الخامة = الربح الخام x 100 / المبيعات	دائن مدين الإجمالي
-	21.914.660	22.170.672		
-	2.170.182	2.467.408		
-	9.01 %	10 %		
-	-	-	إنتاج مباع إنتاج مخزن إنتاج المؤسسة لنفسها أداء خدمات تحويل تكاليف الإنتاج إجمالي الدائن	دائن القيمة المضافة
-	-	-		
-	255.000	-		
-	354.000	188.900		
-	609.000	188.900	مواد و لوازم مستهلكة الخدمات إجمالي المدين الربح الخام (دائن - المدين) (2) النسبة الخامة = القيمة المضافة x 100 / الإنتاج المباع	مدين إجمالي المدين
-	-	-		
-	-609.000	-188.900		
-	-	-		
-	1.561.182	2.274.508	الربح الخام الإجمالي 2+1 منتوجات متنوعة تحويل أعباء الإستغلال إجمالي الدائن	دائن نتيجة الإستغلال
-	-	-		
-	302.400	320.400		
210.000	-	124.360		
-	37.500	-	مصاريف المستخدمين ضرائب و رسوم مصاريف متنوعة الإهلاكات المؤونات إجمالي المدين	مدين
-	-	-		
-	339.900	444.760		
210.000	-	-		
-	1.561.182	2.274.508	رصيد نتيجة الإستغلال منتوجات أخرى إجمالي الدائن رصيد نتيجة الإستغلال أعباء أخرى إجمالي المدين الربح الصافي (دائن - مدين) النسبة الصافية = الربح الصافي x 100 / رقم الأعمال	دائن مدين النتيجة الصافية
-	-	-		
-	1.561.182	2.274.508		
-210.000	339.900	444.760		
-	-	-	رصيد نتيجة الإستغلال أعباء أخرى إجمالي المدين الربح الصافي (دائن - مدين) النسبة الصافية = الربح الصافي x 100 / رقم الأعمال	مدين
-	339.900	444.760		
-210.000	1.221.282	1.829.748		
-	5.07 %	7.42 %		

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س) مكتب الأبحاث و المراجعات، مديريةية الضرائب لولاية مستغانم سنة 2016.

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية.

الفرع الأول: التقييم الأولي لعملية التدقيق المحاسبي.

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي الصادر بتاريخ 2015/06/02 و المتضمن أهم الملاحظات و النتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة مع استغلال المعلومات المجمعة و التصريحات المقدمة من طرف المكلف تعرض الأحداث كالتالي:

* بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة انتقل العون المدقق إلى مقر المكلف فوجد أن الدفاتر المحاسبية غير منجزة تماما.

* تم استدعاء المكلف (س) عن طريق إخطار موصى عليه بتاريخ 2015/03/02 و هذا لتقديم الدفاتر المحاسبية القانونية في أقرب وقت و إلا تسلط عليه العقوبات التي نص عليها المشرع.

* بتاريخ 2015/03/26 قدم المكلف دفتر الجرد مؤشر عليه من طرف المحكمة المختصة بتاريخ 2015/03/23، و الذي يضم الحسابات الرئيسية الخاصة بالدورتين 2012 و 2013 دون الدورة 2014 .

* بعد فحص الكشوفات و جمع البيانات اللازمة وجد العون المدقق عدة تجاوزات و اغفالات أهمها:

- غياب دفتر اليومية باعتباره دفتر محاسبي قانوني ألزمه القانون التجاري على كل تاجر.

- عدم تسجيل حسابات الأصول و الخصوم و حسابات النتائج في دفتر الجرد للدورة 2014.

- خلل في تصريح رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة للدورتين 2013 و 2014.

بعد كل هذه التجاوزات و الإغفالات على مستوى الكشوفات، يرى العون المدقق برفض محاسبة المكلف شكلا و مضمونا طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع.

حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة المماثلة يتم إعادة تقدير رقم الأعمال عن طريق الفواتير المحررة للزبائن خلال سنوات التدقيق، و الاعتماد على رقم الأعمال لكونه يمثل القاعدة المنشئة للضريبة و يحدد الأرباح الخاضعة للضريبة.

1-تسوية الرسم على النشاط المهني:

بعد تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني حسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تمت هناك عدة توضيحات نذكر منها:

لم يطبق التخفيض المستفاد بنسبة 30 % وفقا للمادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و المتعلقة بالدورتين 2013 و 2014 بسبب غياب جدول وضعية الزبائن حسب المادة 224 من نفس القانون.

-رقم الأعمال المعترف به للدورتين 2012 و 2013 تم تحديده وفقا للحدث المنشئ و هو التسليم

القانوني (الفاتورة) أو التسليم المادي (السلع).

الجدول رقم (03): تسوية الرسم على النشاط المهني. الوحدة (دج)

التعيين / السنوات	2012	2013	2014
رقم الأعمال الصافي الخاضع	49.967.450	17.262.320	10.500.000
رقم الأعمال الصافي المصرح به	5.593.000	16.644.040	10.500.000
فرق رقم الأعمال الصافي الخاضع	44.374.450	598.280	-
الحقوق المطلوبة 02%	887.489	11.965	-
العقوبات المفروضة 25%	221.872	2.991	-
مجموع الرسم على النشاط المهني	1.109.361	14.956	-

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س)، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم، سنة 2016.

2-تسوية الرسم على القيمة المضافة:

حسب المادتين 122 و 123 من قانون الرسم على رقم الأعمال و النشاط الممارس من طرف المكلف إن فواتير البيع المتعلقة بالدجاج فقط هي الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، أما اللحوم الحمراء فهي معفية من هذا الرسم حسب نفس القانون السابق.

الجدول رقم (04): تسوية الرسم على القيمة المضافة. الوحدة (دج)

التعيين / السنوات	2012	2013	2014
فرق رقم الأعمال الخاضع للرسم	-	5.074.590	537.090
الحقوق المطلوبة 17%	-	862.680	97.425
العقوبات المفروضة 25%	-	215.670	24.356
مجموع الرسم على القيمة المضافة	-	1.078.350	121.781

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س)، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم، سنة 2016.

ثانيا: تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.

تم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بناء على رقم الأعمال المحقق و هذا بفرض معدل هامش ربح صافي وسطي نظرا للنشاط التجاري في السلع الضرورية، اما الوعاء الضريبي يخضع لسلم ضريبي حددته المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة.

الجدول رقم (05): تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي. الوحدة (دج)

التعيين / السنوات	2012	2013	2014
رقم الأعمال الخام المعترف به	52.364.450	22.708.280	5.054.040
الأرباح المعترف بها بهامش ربح 7%	3.665.510	1.589.580	353.780
الحقوق المحسوبة من الأرباح المعترف بها	1.190.204	442.353	46.756
الحقوق المحسوبة من الأرباح المصرح بها	526.412	313.448	-
الحقوق المطلوبة حسب السلم الضريبي	663.792	128.905	46.756
العقوبات المفروضة 25%	165.948	19.335	11.689
مجموع الضريبة على الدخل الإجمالي	829.740	148.240	58.445

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س)، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم، سنة 2016.

ثالثا: التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية.

بناء على إعادة تشكيل رقم الأعمال و تحديد الأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب و الرسوم تم إعداد تقييم أولي عن مختلف الضرائب و الرسوم لكل سنة مدقق فيها و الملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية. الوحدة (دج)

التعيين / السنوات	2012	2013	2014	المجموع
الرسم على النشاط المهني TAP	887.489	11.965	-	899.454
الرسم على القيم المضافة TVA	-	862.680	97.425	960.105
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	663.792	128.905	46.756	839.453
مجموع الحقوق المطلوبة	1.551.281	1.003.550	675.020	3.229.851
مجموع العقوبات المفروضة	387.820	237.996	168.755	794.571
مجموع الضرائب والرسوم	1.939.101	1.241.546	312.936	3.493.583

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س)، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم، سنة 2016.

الفرع الثاني: رد المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي.

بعد استلام التبليغ الأولي الصادر بتاريخ 2015/06/02 من طرف العون المدقق، قام المكلف بإرسال رد عن التقييم الأولي و هذا بتاريخ 2015/07/09 و المرفق ببعض الوثائق التبريرية و الذي يعبر فيه عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية و النتائج الأولية مدعما احتجاجه لبعض النقاط أبرزها :

- بعض فواتير البيع لم يتم تحصيلها إلى حد الساعة .
- رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة تم تسويته من فواتير الشراء بكاملها .

الفرع الثالث : التقييم النهائي لعملية التدقيق الحاسبي .

قام العون المدقق بتسليم التبليغ النهائي الصادر بتاريخ 2015/08/02 و المتضمن أهم الملاحظات و النتائج المتوصل إليها، و هذا بعد فحص عميق و قراءة متأنية للرد المرسل من طرف المكلف بتاريخ 2015/07/09، كما تم مراجعة النتائج المتعلقة بالتقييم الأولي ، فكانت بعض التعديلات المرتبطة بالنقاط المثارة في رد المكلف كالتالي :

- ما يتعلق بالفواتير غير المحصلة، تم توضيح ذلك أن الحدث المنشأ في النشاط التجاري حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة هو التسليم القانوني أو التسليم الفوري.
- الفواتير المرفقة مع الجواب المرسل من طرفكم و المتعلق بمشتريات الدجاج من الموردين إن الرسم على القيمة المضافة الخاص بهذه المشتريات قد تم قبوله للاسترجاع.

المطلب الثالث: المرحلة الختامية.

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم العون المدقق بتحرير التقرير كخلاصة العمل المنجز للتدقيق في المحاسبة و المتضمن كل التفاصيل و الأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من إرسال الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى غاية إصدار الجداول الخاصة بالتسوية الجبائية لإرسالها لقباضة الضرائب من أجل تحصيلها، و التقرير النهائي المتعلق بعملية التدقيق الحاسبي يضم التفاصيل التالية:

- تقرير التدقيق في المحاسبة الصادر بتاريخ 2015/11/22 المنجز من طرف فرقة التدقيق التابعة لمديرية الضرائب لولاية مستغانم.
- عموميات عن الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية و للتدقيق المحاسبي.
- إجراءات التدقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق مع إرفاقها بالوثائق الإثباتية مثل: الإشعار بالتدقيق في المحاسبة، التبليغ الأولي، رد المكلف، التبليغ النهائي و العمل التلخيصي.
- إنهاء عملية التدقيق كانت بموافقة رئيس فرقة التدقيق و نائب المدير المكلف للرقابة الجبائية على حسن سير إجراءات عملية التدقيق و عدم خرقها لأية تجاوزات من طرف طرف العون المدقق.
- معلومات مهمة مستخرجة من الملف الجبائي و تخص نتائج الرقابة الشاملة المنجزة من طرف المركز و التي تمت على مرحلتين: الأولى كانت في سنة 2013 و تتعلق بالدورتين 2010 و 2011 ، أما الثانية تمت في سنة 2014 و تتعلق بالدورتين 2011 و 2012.
- النظام المحاسبي: غياب كل من دفتر اليومية، دفتر و السجلات المحاسبية المساعدة.
- الدفاتر المحاسبية: تم تحرير محضر معاينة بتاريخ 2015/02/19 لعدم وجود الدفاتر.
- رفض المحاسبة شكلا و مضمونا و هذا بإرسال إخطار إلى عنوان المكلف بالبريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم، و بسبب ذلك يرجع إلى غياب الدفاتر و الوثائق المحاسبية المتعلقة بالمبيعات.

المبحث الثالث: تحليل و تفسير النتائج.

المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية.

بعد دراسة الحالة تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- إتباع الأعوان المدققين لخطوات عملية التدقيق وفقا لدليل المدقق في المحاسبة و هذا بانتظام تفاديا لوقوع أي خطأ أو تجاوز من طرفهم لعدم إفشال المهمة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن إرسال و تبليغ مختلف الإشعارات و النتائج سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع إشعار بالتسليم.

2- قيام الأعوان المدققين بالتحقق من الهوية الجبائية للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية لتحديد مختلف الضرائب و الرسوم التي تعتبر محل التدقيق وفقا لطبيعة النشاط الممارس.

3- الحرص على تطبيق حق الإطلاع و المعاينة ساعدت الأعوان المدققين على كشف الأخطاء و التجاوزات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد.

الفرع الثاني: تحيين القوانين الجبائية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية.

1- الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية و خاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية.

2- حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن للمكلف الحق في استرجاع الرسم على المشتريات في حالات حددها القانون.

3- الأرباح المحققة سنويا من نشاطات المكلفين تم حسابها عن طريق استخدام هامش الربح وسطي من تقدير العون المدقق.

الفرع الثالث: المبادئ المحاسبية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية.

1- هناك عدة مبادئ و فروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف و هذا من أجل ممارسة مهامه على أكمل وجه لكشف الأخطاء و التجاوزات.

2- المعالجة المحاسبية للمخزون كانت تتم بطريقة غريبة و هذا بعد قيام الأعوان المدققين بمعاينات ميدانية لمخازن المكلفين.

و من خلال استنتاج النتائج السابقة يمكن اختبار الفرضية الأولى الممثلة في " يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بالدليل، و القوانين الجبائية، و المبادئ المحاسبية، في دعم الرقابة الجبائية " بالإيجاب حسب وجهة نظرنا لكون أدوات التدقيق السابقة ساهمت في دعم الرقابة الجبائية الجسدة.

المطلب الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية.

بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة قام الأعوان المدققين بفحص محاسبة المكلفين من حيث الشكل و هذا بالإطلاع على الدفاتر المحاسبية القانونية و مدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها.

دراسة الحالة: تم رفض محاسبة المكلف (س) من حيث الشكل نظرا لغياب دفتر اليومية و وجود خلل في دفتر الجرد مما استدعى الأمر على العون المدقق أن يقوم بتحرير محضر معاينة يثبت فيه عدم وجود الدفاتر القانونية.

الفرع الثاني: فحص الوثائق الختامية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية.

قام الأعوان المدققين بفحص الوثائق الختامية الممثلة في الميزانية المحاسبية و جدول حسابات النتائج المستخرجة من الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.

دراسة الحالة: تم نقل الميزانيات المحاسبية و جداول حسابات النتائج لثلاث سنوات الأخيرة 2012، 2013، 2014 التي لم يمسهما التقادم و الخاضعة للتدقيق في جدول مقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة على التوالي.

الفرع الثالث: فحص الوثائق و مساهمتها في دعم الرقابة الجبائية.

لوحظ في الدراسة أن فحص المحاسبة من حيث الشكل رغم قبول البغض منها إلى أنها تفتقر للوثائق الإثباتية اللازمة خاصة منها فواتير البيع و الشراء.

دراسة الحالة: قام العون المدقق بمعاينة الفواتير الصادرة من المكلف فوجدها غير مطابقة للشروط اللازمة لكونها تأخذ أرقاما عشوائية، و غير مرتبة و بتواريخ مختلفة و قد وجدت في بعض الأحيان متكررة.

و من خلال النتائج السابقة يمكن اختيار الفرضية الثانية الممثلة في "فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية يساهم في دعم الرقابة الجبائية " بالإيجاب حسب وجهة نظرنا لكون أدوات التدقيق السابقة ساهمت في التحكم في عملية فحصها من حيث الشكل.

المطلب الثالث: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية.

1- تم إعادة تقدير رقم الأعمال بعد رفض محاسبة المكلف على أساس فواتير البيع المحررة و المقدمة للزيائن للسنوات الثلاث المقدمة فيها و هذا عن طريق الاتصال و إرسال مصادقات للزيائن و التي أفرزت لنا هذه العملية.

2- يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة عن طريق عاملين، الأول يمثل رقم الأعمال المعترف به من طرف المكلف بعد إعادة تقديره و الثاني يمثل هامش الربح الذي يعتبر نسبة مئوية يحددها العون المدقق وفقا لسلطته التقديرية.

و من خلال استنتاج النتائج السابقة يمكن اختبار الفرضية الثالثة "الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون من خلال التركيز على الحساب المحوري رقم الأعمال يساهم في دعم الرقابة الجبائية " بالإيجاب حسب وجهة نظرنا لكون إعادة تقدير حساب رقم الأعمال.

خلاصة الفصل الثالث

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثالث و الممثل في الدراسة التطبيقية للبحث و التي كانت بمكتب الابحاث و المراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية مستغانم أن في بداية هذا الفصل تقدم مديرية الضرائب لولاية مستغانم من حيث مكانتها في الهرم السلطوي للإدارة الجبائية.

وبعد ذلك تم فتح المجال للكلام عن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و مكتب الأبحاث و المراجعات الذي يعتبر حقل البحث، و المستخرج من حالة الدراسة المختارة على أساس معايير معينة.

أما المبحث الثاني فخصص للدراسة الميدانية الممثلة في حالة تم اختيارها من طرف الباحث، و هي مؤسسة فردية تمارس نشاط تجاري. و بعدها ارتأت لنا عدة نتائج تم التوصل إليها فقمنا بتفسيرها و تحليلها بهدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة.

و بعد اختبار الفرضيات المقترحة من خلال النتائج المتوصل إليها من الدراسة الميدانية، يمكننا القول أن كل من أدوات التدقيق و فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون التي تعتبر أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية عند التحكم فيها بشكل سليم فهي قادرة على دعم الرقابة الجبائية، و هذا وفقا للحصيلة الضريبية المحققة من عملية التدقيق المحاسبي التي تمثل حقوق الخزينة العمومية التي انتهكت من طرف المتهربين من الضريبة.

الخاتمة

بعد التطرق لكل المفاهيم المرتبطة بالموضوع من أهمية الضريبة، ثم الإطار العام الذي تنشط فيه تلك الضريبة وما يسمى بالنظام الضريبي الجزائري وما يحتويه من عدة مكونات وآليات تساعده على أداء مهامه، إلا أن طبيعة هذا النظام لكونه ذو طابع تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم المكتتة بشكل يوافق نشاطاتهم ومدخلهم الحقيقية.

لكن رغم زيادة الحصيلة الضريبية والمساهمة في التنمية الاقتصادية من طرف إصلاحات النظام الضريبي الجزائري، إلى أن ظهرت الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد كهيئة مختصة في مجال الأبحاث والمراجعات بهياكلها المختلفة للوقوف بالنقد أمام هذا الزحف الخطير الذي ينزف المال العام ويخلق إختلالات اقتصادية عميقة.

وعليه سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية والبشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية وخاصة منها مصالح الأبحاث والمراجعات على المستوى المحلي والجهوي بهدف استرجاع حقوق الخزينة العمومية، ومن بين آليات الرقابة الجبائية والتي قد نراها تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلفين، والتي تعتبر وسيلة تستخدم في تطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل التجاوزات المستعملة.

ولكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، وأن يحترم كل المراحل والإجراءات المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين، ويجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء هذه المهمة لتكون عملية فحص المحاسبة من حيث الشكل ومن المضمون سليمة وخالية من الأخطاء التي يترصدها المكلف بحرص شديد لاستعمالها كحجة لإجهاض عملية التدقيق المحاسبي أو جعلها قابلة للبطلان.

النتائج المتوصل إليها:

أما الدراسة التطبيقية التي كانت بمكتب الأبحاث والمراجعات التابع لمديرية الضرائب لولاية مستغانم بهدف التوصل إلى نتائج مميزة تفيدها للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات وتم استخلاص أهم النتائج التالية:

- يجب على العون المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة.

- الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات.

- الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية.

- هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها وهذا من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات.

- يعتبر رقم الأعمال بكل أصنافه أحد أعمدة القاعدة المنشئة للضريبة.

ومن خلال النتائج السابقة يمكن اختبار صحة الفرضيات المقترحة والتي كانت إيجابية، لنرى التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقا للشروط القانونية والتنظيمية المعمول بها.

توصيات البحث:

- يجب أن يكون اختيار الأعوان المدققين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة.

- تكوين الأعوان المدققين في كل التعديلات والمستجدات المتعلقة بالضرائب والمحاسبة.

- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين.

المراجع

الكتب باللغة العربية:

- 1-حسين الصغير، دروس المالية و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر 1990.
- 2-محمد عبد المنعم عفر، أحمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي و الإسلامي بين النظرية و التطبيق، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1999.
- 3-محمد صغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2003.
- 4-أحمد زهير شامية، خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2005 .
- 5-صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية.
- 6-علي العربي، عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، جامعة الإسكندرية، مصر.
- 7-محمد قاسم القزويني، مهدي حسين زوييف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
- 8-عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، 2009.
- 9-سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي و أهداف المجتمع، الدار الجامعية، جامعة بيروت، لبنان، 2008.
- 10-حسن القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعية، دمشق، 1993-1994.
- 11-أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2005 .
- 12-غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار النظرية، دار المسيرة، عمان الأردن، الطبعة الثانية، 2009.

المذكرات:

- 1- محمد بلحوزي، الإصلاح الجبائي و إنعكاساته المالية و الاقتصادية في الجزائر، 1989-1992 رسالة ماجستير معهد العلوم الاقتصادية.
- 2- مراد ناصر، الإصلاح الجبائي و أثره في المؤسسة و الترخيص الإستثماري، رسالة ماجستير، المعهد الوطني للمالية، دفعة، 1998.
- 3- العثماني مصطفى، نظام المعلومات دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، 2008.
- 4- نوى نجات، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير في كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

القوانين:

- 1- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
- 2- المواد 10 و 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18، الجريدة الرسمية العدد 59، المؤرخة في 2006./09/24
- 3- المادة 20 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009.

الكتب:

- 1-AHMED Hamimi , l'audit comtable et financier , Edition Berti , Algérie , 2001.
- 2-Bulletin des services fiscaux , DGI , n 19 , Alger , print , 2000.