الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم-

جامعة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

العلاقة بين التدقيق المحاسبي والتحصيل الضريبي في المؤسسة الجزائرية

مقدمة من طرف الطالبة:

عباس ياسمين

تحت اشراف الاستاذ المحترم:

بن حمو محمد عصمت

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	د/رمضاني محمد	استاذ محاضر"أ"	جامعة مستغانم
مقررا	د/بن حمو عصمت محمد	استاذ محاضر"ب"	جامعة مستغانم
مناقشا	أ/بن زيدان ياسين	استاذ محاضر "ب"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية:2016-2017

شـــكـــر و عـــرفـــان

الحمد لله الذي أعانني على إتمام هذا البحث الذي عسى أن يمثل فائدة لغيرنا ولا يسعني أن أشكره على توفيقه لي وأذكر أهل الفضل علي بعد الله ووالدي على كل جميل حسن صنيع.

"ربي أوزعني أن شكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي أن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين." النمل19 صدق الله العظيم.

والصلاة والسلام على أبر الخلق محمد عليه الصلاة والسلام القائل" من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له."

ليس تم تعبير أقوى تأثيرا من كلمة الشكر نقولها اعترافا بالجميل ،حيث أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى أستاذي المؤطر السيد بن حمو عصمت الذي لم يبخل على طيلة هذا البحث بنصائحه القيمة وإرشاداته النيرة ،كما أتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة.

كما لا يفوتني في هذا الصدد أن أشكر السيدة حفاني وهيبة وتوجيهها لي وإرشادي خلال مرحلة التربص وكل من العاملين في المركز الضرائب الذين ساعدوني،متمنين لهم الصحة والبركة في العمر بارك الله فيهم.

كما لا يفوتني أن أتقدم بعظيم الشكر ووافر الامتنان إلى كل من ساهم بالتشجيع أو السؤال أو المساعدة قبل وأثناء إعداد العمل.

إهداء

إلى رمز الوفاء وفيض السخاء ووجود العطاء عند البلاء من قال فيها الرسول صلى الله عليه وسلم الجنة تحت أقدام الأمهات،إلى من سهرت الليالي من أجل راحتي وأضاءت لي الدرب بالشموع إلى أول ما تلفظت به شفاهي أمي ثم أمي ثم أمي حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى الذي تعلمت منه أبجدية القراءة وأبجدية الحياة ورافقتني رعايته الساهرة طوال مسار دربي في تحصيل المعرفة وحتى ثمارها،فتعلمت منه حب الله وحب الصدق والثبات على المبدأ أبي الحبيب حفظك الله وجزاك الجزاء الأوفر وأطال في عمرك.يا أغلى ما نعمت به.

إلى اللذان لم يبخلا علي برعايتهما وساعداني ومدا لي يد العون متى كنت في حاجتهما.

أخي العزيز محمد،وأختي الحبيبة يسرى،بارك الله لكما.دون أن أنسى صغيرتي وأختي ونصف الآخر نبيلة،أدامك الله لوالديك ولنا،أتمنى لكي النجاح والسعادة الدائمة بإذن الله.

إلى أحلى هدية منحها الله لي وأغلى ما صادفت في حياتي،إلى زوجي العزيز محمد حفظك الله لي وبارك الله لك في كل خطوة.

إلى من جمعني بهم القدر في الحياة صديقاتي :

رشيدة،أمينة،آسيا،مروة،نور،كوثر،هاجر،حليمة. شكرا لكنّ ،بارك الله لكل واحدة منكن في حياتها بإذن الله.

إلى كل العاملين في جامعة خروبة، إلى كل الأهل والأقارب، إلى كل زملاء الدراسة جزاكم الله كل الخير.

إلى كل الزملاء التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير دفعة "2017 ".

إلى كل من يعرف "ياسمين ".

الفهرس

شكر وتقدير	
إهداء	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول والأشكال	
مقدمة عامة	01
الفصل الأول :الإطار النظري للتدقيق المحاسبي	06
تمهيد الفصل	07
المبحث الأول : المدخل المفاهيمي للتدقيق المحاسبي	08
المطلب الأول :نبذة تاريخية عن التدقيق	08
المطلب الثاني :مفهوم التدقيق المحاسبي والمدقق	09
المطلب الثالث :أهداف وأهمية تدقيق الحسابات	14
المطلب الرابع :العلاقة بين التدقيق والمحاسبة	17
المبحث الثاني :معايير التدقيق وأنواعه	19
المطلب الأول :أنواع التدقيق المحاسبي	19
المطلب الثاني :المعايير العامة (الشخصية)	21
المطلب الثالث :معايير العمل الميداني	22
المطلب الرابع :معايير إعداد التقرير	23
المبحث الثالث :مسار تنفيذ عملية التدقيق	24
المطلب الأول :قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق	25
المطلب الثاني :تقييم نظام الرقابة الداخلية	27
المطلب الثالث :أدلة الإثبات والملف الجاري	27
المطلب الرابع :تقرير مدقق الحسابات	30
خلاصة الفصل	32
الفصل الثاني :الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر	33
تمهيد الفصل :	34
المبحث الأول :مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي	35
المطلب الأول :تعريف الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي	35
المطلب الثاني :التنظيم الفني للضريبة	38

المطلب الثالث :مرحلة تحصيل أو جباية الضريبة	41
المطلب الرابع :العلاقة بين التدقيق المحاسبي والتحصيل الضريبي	42
المبحث الثاني : عملية التحصيل الضريبي	42
المطلب الأول :كيفية وإجراءات التحصيل	43
المطلب الثاني :مصادر التحصيل الضريبي	44
المطلب الثالث :أهداف ونتائج التحصيل	49
المبحث الثالث : واقع التهرب الضريبي في الجزائر	50
المطلب الأول :تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي	50
المطلب الثاني :أسباب التهرب الضريبي	52
المطلب الثالث :آثار التهرب الضريبي	54
المطلب الرابع :طرق معالجة التهرب الضريبي	55
خلاصة الفصل	57
الفصل التطبيقي :دراسة حالة	58
تمهيد الفصل:	59
المبحث الأول :عموميات حول مركز الضرائب CDI مستغانم	60
المطلب الأول :التعريف بمركز الضرائب ومهامه	60
المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب مستغانم	64
المبحث الثاني دراسة حالة في إطار مصلحة المراقبة الجبائية	66
خلاصة الفصل	69
الخاتمة العامة	70
قائمة المراجع	75
الملاحق	79

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
الجدول رقم (01-01)	التطور التاريخي لأهداف التدقيق وأهمية الرقابة الداخلية	
الجدول رقم (01-02)	الفرق بين المحاسبة والتدقيق	
الجدول رقم (03-03)	قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي/الأجور المستخرجة والمصرح بها	

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
الشكل رقم (01-01)	أنواع المدققين	
الشكل رقم (01-02)	أهداف التدقيق التقليدية	
الشكل رقم (02-03)	أنواع تقارير التدقيق	
الشكل رقم (02-04)	أهداف الرقابة الجبائية	
الشكل رقم (02-05)	المصالح المسئولة عن مكافحة التهرب الضريبي	
الشكل رقم (02-06)	وسائل مكافحة التهرب	
الشكل رقم (03-07)	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	

مقدمة عامة

تمهيد:

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطوراً ملحوظ على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية ،فانتقلت من كونها صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ذات عمليات ضخمة ومتشعبة ،ما أوجب التفكير في وسائل وتقنيات فعّالة تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة واستمرارية تداولها ،والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات ،وفي مقدمة هذه الوسائل نجد تدقيق المحاسبي (أو تدقيق الحسابات).

ويجدر بنا الإشارة إلى أن منذ ظهور هذه الوسيلة عرفت انتشار كبير وازدادت أهميتها و أدرك الكثيرون إلى ضرورة الاهتمام بأنظمة المحاسبة وتدقيق الحسابات؛حيث أن هاتين العمليتين متداركتين إذ تبدأ عملية تدقيق الحسابات بعد أن تتم عملية المحاسبة .وبالرغم من العلاقة الوطيدة بين المحاسبة وتدقيق الحسابات إلا أن طبيعة كل منهما لها ما يميزها عن الآخر ،فتدقيق الحسابات كمهنة تؤدي خدمات إلى جهات مختلفة (داخل المنشأة وخارجها)..على غرار المحاسبة تتم عملية فحص الوثائق والسجلات الخاصة بالمؤسسة فقط.

والتدقيق من أهم الأدوات التي تسعى لتحسين الأداء الوظيفي لمختلف القطاعات ومن بينها قطاع الضرائب ويعتبر هذا الأخير من أهم مصادر الإيرادات العامة لكل الدول على اختلاف الأنظمة والأوضاع الاقتصادية السائدة فيها ،وتوفر الدولة وسائل تمويلية هامة لتنمية الوطنية .

وبما أن النظام الضريبي _الجزائري تحديداً_ نظام تصريحي ،يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبة بشكل يعبر عن نشاطاتهم ومداخيلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم ،فإن المشرع الجبائي منح لكل من المكلفين بالضريبة حقوق وواجبات كما منح في نفس الوقت للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة لمراقبة تلك التصريحات لكونها في العديد من المرات تكون غير صحيحة وغير صادقة ،وهذا ما يدعى بالتهرب الضريبي والتحايل على الإدارة الجبائية باستغلال ثغرات وفجوات في التشريع الجبائي .ويعتبر من أهم العراقيل التي تقف في وجه التحصيل الضريبي اللازم.

كما يهدف التدقيق المحاسبي إلى تسهيل عملية المراقبة الجبائية للأطراف المعنية ،الأمر الذي أدى إلى تحسين وتسهيل عملية التحصيل الضريبي فإن التهرب الضريبي يعتبر من أهم المشاكل حساسيةً لكونه يقف كعائق أمام العمل الجيد والضروري للمصلحة تحصيل الضريبة .

ومن خلال هذا التمهيد البسيط فموضوع بحثنا يدور حول أهمية التدقيق المحاسبي وما مدى تأثيره على فعالية التحصيل الضريبي ،وسنتطرق بالتفصيل إلى كل ما ذُكِر أعلاه في الدراسة الآتية .

إشكالية البحث:

من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسية على النحو الآتي : **ما مدى تأثير التدقيق المحاسبي على التحصيل الضريبي في المؤسسة الجزائرية؟**

على أساس هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

1 - ما هو الإطار النظري العام لتدقيق الحسابات؟

2 - إلى أي حد يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي الفعال والتقليل من حالات التهرب الضريبي في الجزائر ؟

3 - ما هو واقع تنظيم مهنة التدقيق على الادارة الجبائية ؟

الفرضيات :

للإجابة على مجموعة الأسئلة الفرعية التي تضمنتها الإشكالية الرئيسية تبادرت في أذهاننا الفرضيات التالية :

1 - التدقيق المحاسبي مهنة نظامية ويقوم المدقق بإتباع مجموعة من المعايير المتعارف عليها أثناء مراجعة وتدقيق عمل المحاسب.

2 - الرقابة الجبائية تختص في كشف الأخطاء والتلاعبات الموجودة في تصريحات المكلفين ،وليست فعالة بالقدر الكافي لكبح ظاهرة التهرب الضريبي.

3 - يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بالدليل ،والقوانين الجبائية ،والمبادئ المحاسبية في دعم قرارات الادارة الجبائية وتفادي التحايل على مصلحة الضرائب.

أسباب اختيار البحث:

وقع الاختيار على هذا الموضوع للأسباب التالية :

- ✓ الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع ،وخلو الدراسات السابقة من مثل هذه المواضيع.
- ✓ محاولة تقديم بحث أكاديمي يتناسب مع التخصص.

- ✓ التطلع لقدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية لتحسين عملية تحصيل الضريبة من جهة ومن جهة أخرى الحد من التهرب الضريبي.
- ✓ للمجتمع الجزائري نظرة حساسية للضريبة وهذا عامل أساسي في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي حيث يتم الإسهام في نشر الوعي الضريبي لدى الأفراد.

دراسات سابقة:

- ✓ يعقوب ولد الشيخ محمد،التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية ،تخصص التسيير ،جامعة تلمسان ،2014 -2015 ،وفي هذه الدراسة تم التطرق إلى التطور التاريخي لعملية تدقيق الحسابات وتعريفها وأهميتها وأهدافها وكذلك مبادئ وفروض التدقيق والمعايير المتعارف عليها ومخاطر التدقيق ،ومحاولة تشخيص الواقع النظري والعملي لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر وموريتانيا معرفة المشاكل والمصاعب التي تواجه هذه المهنة.
- ✓ سهام كردودي ،المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية ،مذكرة مقدمة كجزء متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،جامعة بسكرة ،2008 -2009 .وتم التوصل إلى أن المعلومات المحاسبية تساعد عملية الرقابة الجبائية للمساهمة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.
- ✓ ساعد نبيلة ،الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي ،مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية ،تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة أكلي محند أوالحاج _ البويرة ،2014 –2015 ،تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات وأبرزها ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل خاص من خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية.دراسة حالة مفتشية الضرائب في الأخضرية.

المنهج المتبع:

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات المصاغة اعتمدنا على المنهج الوصفي وذلك باستعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواءً المتعلقة ب :التدقيق المحاسبي ،الرقابة الجبائية

،التحصيل الضريبي أو التهرب الضريبي .ثم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث المتمثلة في دراسة حالة لمؤسسة تجارية باعتمادنا على المنهج التحليلي فيما يخص صياغة الحالة المتطرق إليها.

حدود البحث :

* **الحدود المكانيّة** :الموضوع يرتكز على توضيح العلاقة بين التدقيق المحاسبي والتحصيل الضريبي في المؤسسة التجارية بما يتوافق والتشريع الجبائي الجزائري،كما يرتكز على بيان دور وإسهامات الهيئات الجبائية الرقابية في مكافحة التهرب الضريبي .وكانت الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

* **الحدود الزمنية** :تتعلق بالفترة الزمنية لمعالجة الإشكالية والتي تتمثل في مدة التربص إبتداءاً من أكتوبر 2016 إلى غاية أفريل 2017.

صعوبات البحث :

فيما لاشك فيه لا يخلو أي عمل من الصعوبات ،ومن أبرز ما واجهنا خلال مرحلة الدراسة :

- ✓ أول صعوبة تلقيناها المحسوبية في ايجاد مكان التربص من طبيعة موضوعنا.
- ✓ الوقت الذي يعتبر من القيود التي حالت بيننا وبين جمع المعلومات الخاصة وبين الدراسة بالإضافة إلى أن مجال التدقيق ومجال الجباية يعتبران مجالين شاسعين لا يمكن حدهما في موضوعنا المتواضع هذا.

هيكل البحث :

بغرض تحصيل هدف من الدراسة بالإجابة على التساؤلات المطروحة ،ومن خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب البحث ؛اعتمدنا على خطة هيكلها يتكون من مقدمة عامة ،ثلاث فصول و لكل فصل :مقدمة -ثلاث مباحث –خاتمة للفصل ،ثم خاتمة عامة .

فيما يخص الفصل الأول فقد تضمن المفاهيم الشاملة والإطار النظري للتدقيق والتدقيق المحاسبي وكذلك مختلف العناصر من أهداف التدقيق وأنواعه وأهميته وكيفية تنفيذ هذه العملية بمختلف معاييره.

والفصل الثاني فتطرقنا إلى الرقابة الجبائية بتقديم مفهومها وأهدافها وأسبابها ثم إلى التحصيل الضريبي وقدمنا تعريفات مختلفة وبيان أهدافه وأشكاله ومصادره ونتائجه ،ولا ننسى التطرق إلى ظاهرة التهرب الضريبي بتبيان مختلف عناصرها وكيفية الرقابة الجبائية من الحد من هذا المشكل وتفاديه قدر المستطاع.

أما في الفصل الثالث تناولنا في التعريف بمركز الضرائب بمستغانم وعرض حالة.

وفي الأخير ننهي الموضوع بخاتمة عامة نلخص فيها نتائج اختبار الفرضيات وأهم النتائج المتوصل إليها في جميع جوانب البحث مع تقديم توصيات واقتراحات وإجابات على التساؤلات المطروحة المذكورة سابقاً التي قد تكون مفيدة مستقبلاً.

الفصل الأول:

الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيد الفصل:

يلعب التدقيق دوراً مهماً في الحياة الاقتصادية،فهو من المواضيع التي تعيرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة،وتتمثل هذه الأخيرة في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها،ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها،وعليه فإنّ المدقق ملزم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لجمع الأدلة اللازمة حتى يستطيع إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم الماليّة.

وكأي علم من العلوم ،التدقيق يقوم على مجموعة من الخصائص والمقومات التي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها،فقد اعتبرت دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديمياً،ولأجل فهم هذه المادة بالشكل الجيد كان لابد من إطار نظري يحكمها فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنيّة والأكاديميّة جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها. لدراسة أكثر تفصيل،وانطلاقا مما سبق،سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري للتدقيق بصفة عامة ولمهنة تدقيق الحسابات على وجه الخصوص،وقسمناه في سبيل ذلك إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول : المدخل المفاهيمي لتدقيق الحسابات؛
- المبحث الثاني : معايير التدقيق وأهدافه؛
- المبحث الثالث : مسار تنفيذ عملية التدقيق.

المبحث الأول :المدخل المفاهيمي للتدقيق المحاسبي :

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الانسان للتحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته،والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع[1]. ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية،خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة Luca Paciolo، تحت عنوان Summa de Arithmetica,Geometria,Proprtioni et Proprtionalita عام 1494م.[2]

المطلب الأول :نبذة تاريخية عن التدقيق:

لقد نشأت هذه المهنة منذ القدم.حيث جعل الخليفة عمر بن الخطاب(ر ض) مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها،علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة 100%،وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها،وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة [هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور الماليّة].

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي،فإنّ الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ،ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850 م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم [البيانات] المحاسبيّة ،والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبيّة من قبل شخص مستقل ومحايد،وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862،الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق،وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة. في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة لم تتم بواسطة القيد المزدوج ،ولكن بتقدم الزمن وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات وخصوصًا بعد قضية (البنك العام) في بريطانيا لسنة 1895 إذ بيّن القاضي أثناء حكمه في هذه القضية.وبالتالي فإنه:

[1]- خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعمليّة - دار وائل للنشر والتوزيع،الأردن،سنة 2007،ص 17.

[2]- خالد أمين عبد الله،نفس المرجع،ص 18.

(في حالة عدم وجود شك في العمليات،فإن الاستفسارات القليلة تصبح معقولة ومقبولة،ولهذا فإن رجال الأعمال عندما يختارون بعض الحالات فلهم الحق من القول أن الحالات الأخرى صحيحة).

وفيما يخص الوطن العربي فإن فلسطين والعراق كانت لديهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919،وهي تشريعات مستمدة من قانون الشركات البريطاني،وهذه التشريعات تثبت حقوق وواجبات مدقق الحسابات ،ولغاية سنة 1944 إذ أنشئ أول مكتب لشركة جورج خضر،ومن سنة 1948 انتقلت مؤسسة سابا وشركائها من القدس إلى عمان،بالإضافة إلى إنشاء فروع لمؤسسات تدقيق البريطانية،أما في مصر وفي سنة 1946 تم انشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية[1].

وفي منطقة الخليج العربي فقد تم تطبيق قانون الشركات الهندي المستمد من القانون الانجليزي ولغاية استقلال هذه الأقطار،إذ أعطت قوانين الشركات فيها أهمية لتنظيم المهنة على الأسس المطبقة في البلدان المتقدمة.

أما في سوريا ولبنان والمغرب العربي،فإنّ المهنة نشأت وتطورت على الأسس المطبقة في فرنسا والتي لم تكن متطورة كما هو الحال في بريطانيا،ويجب الإشارة هنا إلى أن مهنة التدقيق أنشأت في أمريكا من قبل البريطانيين في سنة 1905،وبالأخص من قبل شخص اسكتلندي اسمه Waterhouse ومازال هذا الاسم معروف عالميًا باسم Price Waterhouse Copper.[2]

المطلب الثاني :مفهوم التدقيق المحاسبي والمدقق:

أولا:تعريف التدقيق :التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناه – يستمع - لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق.وفيما يخص المعنى المهني لعملية التدقيق فهو عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصًا فنيًا انتقاديًا محايدًا من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني ،للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدًا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخليّة.

[1] خالد أمين عبد الله،نفس المرجع،ص22.

[2] - هادي التميمي،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية،دار وائل للنشر،عمان،الطبعة الثالثة،سنة 2006،ص 19.

وقد عرف اتحاد المحاسبيين الأمريكيين التدقيق بأنه[1] (إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية،لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين).

يحتوي هذا التعريف على عبارات تتطلب شرحا مختصرا لها:

-إجراءات منظمة تعني الخطوات أو الاجراءات التي قام بها المدقق؛

-الحصول وتقييم الأدلة تعني فحص الاقرارات Assertions وتقييم النتائج بدون التحيز؛

-الإقرارات والأحداث الاقتصادية،تمثل ما تقدمه إدارة الشركات أو الأشخاص،وهذه الإقرارات هي موضوع التدقيق؛

-درجة العلاقة،وتشير إلى العلاقة التي بإمكان من خلالها معرفة الإقرارات وعلاقتها مع مقياس معين،وعلى سبيل المثال إن البيانات المالية تمثل باعتدال المركز المالي؛

-مقياس معين وهي الجهة التي بإمكان المدقق قياس إقرارات الإدارة بواسطتها،هذا المقياس ربما مصدره الدولة أو الجمعيات المهنية المختصة،وفي هذه الحالة فإن المقياس هو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عامًا؛

-إيصال النتائج ،ويكون هذا بواسطة تقرير مكتوب،يبين درجة الملائمة بين الإقرارات وهذا المقياس؛

-المستفيدون،وهم أشخاص أو مؤسسات يتخذون قرارهم بناءً على تقرير المدقق،ومنهم على سبيل المثال المساهمون والإدارة والدائنون ذات العلاقة.[2]

ثانيا :تعريف المدقق:[Auditor] من الناحية القانونية هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين.

ويمكن تقسيم الأشخاص الذين يقومون بتدقيق الأنشطة الاقتصادية إلى الأنواع الثلاث التالية:

الشكل (01-01):أنواع المدققين :

[1] American Accounting Association [AAA].

[2]-هادي التميمي،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية،نفس المرجع السابق،ص ص 20-21.

المدقق المستقل (الخارجي)	المدقق الداخلي	مدققي الحكومة
• شخص مؤهل ومستقل ومجاز لإنجاز تدقيق البايانات المالية وتقديم تقريره إلى الجهات المعنية؛	• شخص موظف في المؤسسة التي يُدقق فيها ويشمل عمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط وتدقيق الرقابة وإعطاء الاستشارات الضرورية للمستويات الادارية المختلفة؛	• موظفون في الحكومة المركزية أو من قبل دائرة الضرائب للقيام بواجبات التدقيق المطلوبة من قبل قوانين ولوائح حكومية.

المصدر:من اعداد الطالبة،اعتمادا على معطيات:كتاب مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية،هادي تميمي، الطبعة 3،سنة 2006،دار وائل للنشر،عمان ، ص 25.

ثالثا:تعريف عملية تدقيق الحسابات :تم تعريف عملية تدقيق الحسابات من قِبل العديد من الرواد الفكر المحاسبي والهيئات،إلا أنها تصب في نفس الهدف،نذكر من بينها:

1/نشرت لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق في عام 1972 تعريف علمي للتدقيق كما يلي:{تدقيق الحسابات عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة وقرائن الإثبات عن افتراضات بوقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعيّة،وذلك لمعرفة مدى صحة هذه الافتراضات ومدى تماشيها مع المعايير المحددة،وإيصال نتيجة ذلك إلى الأطراف المعنية}.[1]

وبتأمل هذا التعريف نجد أنه قد جاء عاماً لدرجة أنه يشمل كافة أنواع التدقيق.كعملية التدقيق الداخلية التي يقوم بها العاملون بالوحدات الاقتصادية.

2/وبالرجوع لتعريف الذي ورد في قائمة المفاهيم الأساسية للتدقيق الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية والسابق ذكره يمكن تحديد ماهية التدقيق الحسابات بأنه :"التحقق الإنتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية المتعارف عليها من

[1]-محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب،دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع،عمان،الطبعة الأولى،سنة 2009،ص 17.

خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير ".[1]

رابعا :تطور مهنة التدقيق في الجزائر: مرت عمليّة التدقيق في الجزائر بمراحل مختلفة إذ تمّ تقسيم هذا التطور إلى ثلاث مراحل أساسيّة وهي:

1/ من فترة 1969 إلى 1980: بدأ تنظيم مهنة التدقيق في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية سنة 1969 وفقا للأمر القانوني رقم 69/107 المؤرخ في 1969/12/31،المتعلق بقانون المالية لسنة 1970،حيث تنص المادة 38 على[2]:"أنه يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مدققي الحسابات للمؤسسات الوطنية والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري،وفي المؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصصا من رأسمالها،وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم".وقد حدد المرسوم رقم 73/107 المؤرخ في 1973/11/16 مهام وواجبات مدقق الحسابات،وهو النص الذي اعتبر مدقق الحسابات كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية،وخوّل ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين : المراقبين العامين الماليين _ مراقبو المالية _ مفتشو المالية .

كما أوكلت للمدققين المهام التالية :

-المراقبة اللاحقة لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة وغير مباشرة؛

-متابعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.[3]

إن تطبيق هذا التصور المتعلق بتدقيق الحسابات استمر حتى سنة 1980،وهي السنة التي شهدت إنشاء مجلس المحاسبة والمفتشيّة العامة للمالية والتي لم تكن تتوافق مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة من جهة،ومدى مواكبتها للتطور الحاصل في المعايير الدوليّة من جهة أخرى.

---

[1]-أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث،دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان،الطبعة الثانية 2005،ص 8.

[2]-قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970.

[3]-سهام محمد السويدي،دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر(دراسة ميدانية)،الدار الجامعية – الاسكندرية،سنتي 2011/2010 ، ص 48.

2/فترة من 1980 - 1988:كانت لمرحلة إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية التي عرفت ضعف التحكم في النظام المحاسبي ؛هذا ومع صدور دستور 1976 والذي انبثق عنه إعادة تنظيم مهنة التدقيق،وأقر بإنشاء مجلس المحاسبة بصدور القانون 80/05 المؤرخ في 1980/03/01،هذا القانون سمح بإلغاء المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970،وتوسيع المرسوم 73/170 المتعلق بمهام ووجبات مدقق الحسابات حيث استمد تصوره من هذه المادة ومنع احتكار تدقيق الحسابات للمؤسسات العمومية لمجلس المحاسبة،وهذا طبقا للمادة 05 من نفس القانون الذي ينص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبيّة أين تتم مراقبة صحتها،قانونيتها ومصداقيتها.

هذه الوضعية التي تتميّز بوجود مدققي الحسابات في المؤسسات العمومية كانت ذات أساس قانوني،والتي تبيّن أن هذه المهمة تعيش فراغ قانوني شبه تام فيما يتعلق ب :شروط التعيين ،المهام والواجبات والمسؤوليات وبصفة عامة القانون الأساسي لمدققي الحسابات.

3/فترة ما بعد الإصلاحات:عرف تدقيق الحسابات في الجزائر تطوراً بطيئا إلى غاية صدور القانون 88/01 المؤرخ في 1988/01/12 الخاص بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية،بحيث ركزّ هذا القانون على ضرورة إعادة تنظيم كامل للتدقيق تجنبا للتناقضات التي من المحتمل عدم توافقها من الإصلاحات الملتزم بها من طرف السلطات العمومية آنذاك.[1]

وبالتالي فإن مرحلة إعادة تنظيم هذه المهنة من الناحية القانونية أوجبت تواجد تدقيق داخلي بمختلف المؤسسات الاقتصادية العمومية.

[1]-سهام محمد السويدي،دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر،مرجع سبق ذكره،ص 113.

المطلب الثالث :أهداف وأهمية تدقيق الحسابات:

أولا : الأهداف:لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية،ويتمثل ذلك في العرض التالي:[1]

الجدول رقم(01-01):التطور التاريخي لأهداف التدقيق وأهمية الرقابة الداخلية:

الفترة	الهدف من التدقيق وأهمية الرقابة الداخلية
قبل 1900	كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء ،ولذلك كان التدقيق تفصيلي،ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية؛
من 1905 – 1940	تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ،ولذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية؛
من 1940 – 1960	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي،وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية،
من 1960 حتى الآن	أضيفت أهداف عديدة للتدقيق منها :[2]-مراقبة الخطط وتقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها وتخفيض خطر التدقيق ،والاهتمام الأقصى بالرقابة الداخلية؛ -تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة وتحقيق الرفاهية الاجتماعية.

المصدر:محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب ،دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ،دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع ،عمان ،الطبعة الأولى ،2009 ،ص 20.

من العرض التاريخي السابق نلخص أن الهدف الرئيسي لعملية تدقيق الحسابات هو ابداء رأي فني محايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمنشأة محل التدقيق ونتائج الأعمال عن تلك الفترة.

وما هو جدير بالذكر أن تطور أهداف التدقيق يرجع إلى القضاء الإنجليزي ،ولعل العبارة المشهورة للقاضي Lopase في قضية خليج الأقطان في عام 1896 م والتي وصف فيها المدقق بأنه :"كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين _ Is a watching dog not a bloodhound".

[1]-غسان فلاح المطارنة،تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)،دار المسيرة للنشر،الأردن،2000،ص 18.

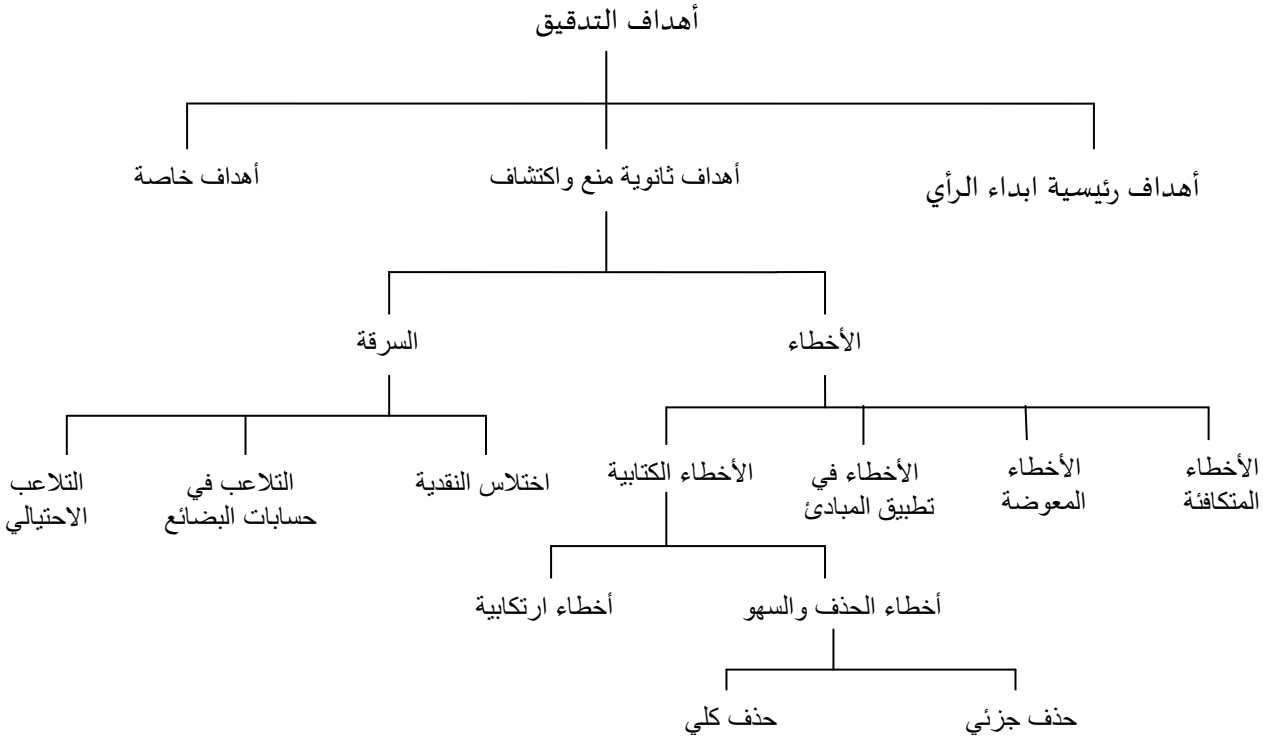
[2]-متولي محمد الجمل،عبد المنعم محمود،المراجعة،دار النهضة العربية،القاهرة،1973،ص 19.

ولقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ما تقدم في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 فقرة (2) على أن هدف التدقيق القوائم المالية هو:أن يتمكن المدقق من اعطاء الرأي عن ما إذا كانت القوائم المالية معدة طبقاً لإطار معروف من التقارير المالية.[1]

ويمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين تقليدية وحديثة (متطورة)؛

1/1 - الأهداف التقليدية:لقد تم حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي:

الشكل رقم(01-02):أهداف التدقيق التقليدية:



المصدر:غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر ،مرجع سبق ذكره ،ص 18.

2/1 - الأهداف الحديثة (متطورة):

بصفة عامة فإنّ الأهداف هي الغايات المتوقع أو المرجو تحقيقها من نشاط معين،ويتمثل الهدف الأساسي للمدقق الحيادي المستقل في التعبير عن رأيه في القوائم المالية.[2]

وهذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة،كما أنها ترشد في التطبيق العملي لمعايير التدقيق،معنى أنها تتطلب التحقق من العناصر التالية وهي:

---

[1]-أحمد حلمي جمعة،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،مرجع سبق ذكره،ص ص، 9-10.

[2]- القشي ظاهر،أخلاقيات المهنة بين الأمس واليوم،مجلة المدقق،الأردن،العدد 48،سنة 2001،ص 23.

1/2/1- عرض القوائم المالية : لتحقيق هدف عرض القوائم المالية (الإفصاح) فإن المدقق يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن عناصر القوائم المالية التي قد تم الإفصاح عنها تطابق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2/2/1- شرعية وصحة العمليات المالية (الشمولية): لتحقق من شرعية وصحة العمليات يجب على المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيّرات في موارد والتزامات المؤسسة.

3/2/1-الملكية (الحقوق والإلتزامات): يجب على المدقق فحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوبة.[1] وعلى الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول،إلا أنّ المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا.أما فيما يتعلق بالالتزامات المسجلة بالدفاتر فإنه يجب على المدقق التحقق من مدى صدقها،وهذا يتحقق من خلال ما يعرف بالمصادقات .والمصادقات أكثر أدلة إثبات مستندية ،صلاحية وإقناعًا،والتي سيستخدمها المدقق في إجراء التحقيق من الوجود،فالمصادقات تستخدم عموما للتحقق من وجود النقدية بالبنوك وحسابات المدينين أو الدائنين.

4/2/1- استقلالية الفترة المالية : يتمثل هذا الهدف التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تسجيلها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية،وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة ،وهذا الهدف يجب أن يتحقق ويطبق لكل عناصر القوائم المالية،لكنه غالبا ما يكون أكثر أهمية بالنسبة لبعض العناصر عنه بالنسبة للبعض الآخر.

5/2/1– التقييم : يمثل تقييم الأصول غير النقدية هدفا هاما بالنسبة للمدقق،وعادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية ،وذلك طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

6/2/1 –الوجود (الحدوث): يمثل التحقق والتأكد من الوجود هدف من أهداف التدقيق كافة حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية،فمسؤولية المدقق الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول

[1]-عبد الفتاح محمد الصحن،محمد سمير الصبان وآخرون،أسس المراجعة،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،سنة 2004،ص 219.

والحقوق تتمثل في التأكد من أن الأصول والحقوق موجودة فعلا،أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم فإن مسؤولية المدقق تتمثل في التحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر[1].

ثانيا: الأهمية:تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية،وتهدف إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ،ومن الأمثلة على ذلك المديرين،والمستثمرين الحاليين والمستقبلين وغيرها.[2]

إن إدارة المشروع تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط،ومراقبة الأداء وتقييمه،ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة،كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

ومجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علماً اجتماعياً يخدم فئات المجتمع المختلفة ،حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة.ولكن لن تتسنى الخدمة الحقيقيّة إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة حيادية،بفحص تلك البيانات فحصاً إنتقادياً منظماً ودقيقاً،وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية.[3]

المطلب الرابع :العلاقة بين التدقيق والمحاسبة:

ارتبطت عملية تدقيق الحسابات وتطور مفهومها منذ نشأتها بالمحاسبة .وفي هذا المجال نوضح أولا المفهوم الحديث للمحاسبة ثم نوضح في ضوئه المفهوم الحديث للتدقيق لتوضيح العلاقة بينهما.

كانت المحاسبة تعرف إلى عهد قريب بأنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى تجميع ،تلخيص ،تبويب وعرض المعلومات الخاصة بالعمليات ذات القيم المالية.[4]

من هذا التعريف يتضح أن المحاسبة كانت ترتكز على العمليات ذات القيمة الماليّة التي تمت فعلا ،وتتعامل البيانات الأصلية،وتكون أساسا مسؤولة عن تلك البيانات،وتتسلسل خطوات تنفيذها بدءا بالعمل الإنشائي الذي يهتم بتجميع وتحليل وتلخيص وتبويب وتسجيل وتشغيل البيانات الأساسية،حتى تصل إلى بيان نتائج النشاط ومركزه المالي في لحظة زمنية معينة.

---

[1]-كمال الدين مصطفى الدهراوي ،محمد السيد السرايا،دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر،سنة 2006،ص 178.

[2]-خالد أمين عبد الله،علم التدقيق الحسابات –الناحية النظرية،الطبعة الأولى،دار وائل للنشر،عمان،سنة 1999،ص 16.

[3]-خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية،مرجع سبق ذكره،ص ص 16-17.

[4]- محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب،دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات،مرجع سبق ذكره،ص 22.

وقد تطورت الحاجة لدى الإدارة في قياس التكاليف والأرباح والإنتاج وتقييم الأداء،الأمر الذي أدى إلى تطور المحاسبة الإدارية ،وقد تزايدت أهميّتها في الوقت الذي استخدمت فيه بحوث العمليات والأساليب الإحصائية في التعرّف على احتياجات الإدارة من المعلومات الملائمة التي تهتم بمشاكل القياس واستخدامها لأغراض المؤسسة الداخليّة.[1]

وقد تأثرت عمليّة التدقيق بالمفهوم الحديث للمحاسبة،حيث عرف تدقيق الحسابات بأنه عمليّة منظمة لجمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات عن افتراضات بوقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعية.ويتضح من هذا التعريف أن مفهوم تدقيق الحسابات قد ارتبط بالمفهوم الحديث للمحاسبة وتأثر به.[2]

ويمكن تشبيه العلاقة ما بين المدقق والمحاسب بتلك القائمة بين القاضي والمحامي إذ يشترط في كل فريق الخلفيّة العلميّة المتساوية،ولكن يضاف إلى المدقق والقاضي الحياد والاستقلال والحكم الشخصي.[3]

وأهم الفروق بين التدقيق والمحاسبة يكمن فيما يلي:

الجدول رقم(01-02):الفرق بين المحاسبة والتدقيق:

	المحاسبة	التدقيق
1	علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية	علم تحليل وفحص انتقادي للسجلات والقوائم المالية
2	تقوم بقياس الأحداث المالية في المنشأة من خلال اعداد قائمة الدخل وتوصيل الأوضاع المالية للأطراف المعنية	تقوم بفحص القياس المحاسبي والمعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها حول نتيجة أعمال المنشأة
3	المحاسب موظف تابع لإدارة المنشأة ويتقاضى أجره من الإدارة	المدقق شخص محايد مستقل من خارج المنشأة يقوم بعمله مقابل أجر محدد في العقد الموقع بينه وبين المنشأة
4	المحاسب ربما لا يكون لديه معلومات حول التدقيق وإجراءاته	بينما المدقق يجب أن يكون لديه معرفة بالمبادئ المحاسبية وطرقها
5	المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها	المدقق مطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه حول عدالة القوائم المالية وتمثيل الوضع المالي الحقيقي للمرؤسسة
6	المحاسب موظف دائم في المنشأة يقوم بعمله بانتظام	بينما المدقق يعين كل سنة بعقد وليس دائم العمل.

غسان فلاح المطارنة،تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية،مرجع سبق ذكره،ص 16.

[1]-حيدر محمد علي بني عطا،مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة،دار حامد للنشر والتوزيع – الأردن – الطبعة الأولى،2007،ص 26.

[2]-سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان،تدقيق الحسابات،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن – الطبعة الأولى،2010 ،ص 28.

[3]-خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية – مرجع سبق ذكره،ص 17.

المبحث الثاني :أنواع التدقيق ومعاييره:

المطلب الأول :أنواع التدقيق المحاسبي:

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي،تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها،إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق،وسنقوم بدراسة عملية التدقيق على النحو التالي:

- من حيث الإلزام القانوني؛
- من حيث مدى الفحص(حجم الاختبارات)؛
- من حيث توقيت عملية التدقيق؛
- من حيث نطاق عملية التدقيق؛
- من حيث القائم بعملية التدقيق .

الفرع الأول: من حيث الإلتزام القانوني :ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

1. **التدقيق الإلزامي:**يحتم القانون القيام به،حيث يلزم ويجبر المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها.
2. **التدقيق الاختياري:**هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون ،وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها،وتكون واجبات المدقق هنا محدودة .

الفرع الثاني: من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات): ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين:

1. **تدقيق شامل(تفصيلي):**المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ،وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.[1]
2. **تدقيق اختباري:**ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى،ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر ومختلف السجلات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج،ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثالث: من حيث توقيت عملية التدقيق:وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين :

[1]- كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا،دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة،مرجع سبق ذكره،ص 188.

1. **تدقيق مستمر:**تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية،أو بطريقة غير منتظمة،وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:[1]

-كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها؛

-عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته؛

-توافر عدد كبير من مساعدي المدقق،ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

2. **تدقيق نهائي:**يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية،ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم،ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي:[2]

-تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها؛

-عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة،لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة؛

-تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات لمحدودية الوقت.

إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط:

-قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق؛

-القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء واجباتهم،وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية الأخطاء الواقعة خلال العام قبل البدء في عمليّة التدقيق؛

الفرع الرابع: من حيث نطاق عملية التدقيق:يقسم التدقيق من حيث التدقيق إلى ما يلي:

1. **تدقيق كامل :**هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله،ويشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء.

2. **تدقيق جزئي :**هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف.ويهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص،ويجب على المدقق الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيام بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الاداء.[3]

---

[1]- كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا ،نفس المرجع السابق،ص 194.

[2]- محمد سمير الصبان ،محمد الفيومي ،المراجعة بين التنظير والتطبيق ،الدار الجامعية ،بيروت 1990 ،ص 50.

[3]- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي،المراجعة الخارجية ،الدار الجامعية ،القاهرة ،2002 ،ص 35.

الفرع الخامس : من حيث القائم بعملية التدقيق:تقسم إلى نوعين أساسيين:

1. **تدقيق داخلي :**هذا النوع من التدقيق عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على انه :"عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة،هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى."[1]
2. **تدقيق خارجي:**هو الذي يتم بواسطة طرف خارجي بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية،من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها،وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام لدى مستعملي هذه المعلومات.[2]

كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها.

المطلب الثاني :المعايير العامة (الشخصية):

هي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق ،ومن هنا أطلق عليها البعض معايير شخصية[3]. وتتكون المعايير العامة (الشخصية) من عدة قواعد نذكرها [4]:

- **التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملي):**إن التدريب اللازم لمهمة مدقق الحسابات الخارجي المستقل يشمل منهاجا علميا موسعا تليه دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها .ويتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة والمداومة على الإطلاع على المجلات المهنية والنشرات والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية التي تعنى بالمحاسبة..إلا أن هذا التدريب يبقى قاصرا بوجه عام ما لم ترافقه الخبرة العملية والأساس العلمي على السواء.
- **الاستقلال (أو الحياد):**على مدقق الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت إلى المهمة المنوطة به.وهذا الاستقلال هو في الأساس حالة فكرية،وكما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تضفي مزيدا من الثقة على البيانات الحسابية التي تبدي

---

[1]- محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،الطبعة الثانية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2005 ،ص 15.

[2]- صديقي مسعود وبراق محمد،انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي،المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية،جامعة ورقلة،08 و 09 مارس 2005،ص 25.

[3]-خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات –الناحية العملية،مرجع سبق ذكره،ص 16.

[4]-جمعية المحاسبين المعتمدين في الشرق الأوسط،قواعد التدقيق المتعارف عليها،بيروت،لبنان:الجمعية،1980،ص ص 4-8.

رأيه فيها خصوصاً وأن الدائنين والمستثمرين والدوائر الرسمية وغيرهم يعتمدون على رأي المدقق بصفته خبيراً مستقلاً محايداً.

- **العناية الواجبة (الحذر المهني المعقول):** على المدقق أن يبذل العناية الواجبة في عملية التدقيق وفي وضع التقرير النهائي وهذه العناية تتطلب مراجعة انتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم،والأحكام التي يقررها المساعدون،كما تتطلب عناية لازمة بأوراق عمل المدقق وحصوله على أدلة وقرائن الإثبات.

المطلب الثالث:معايير العمل الميداني:

هي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق[1].وفيها مجموعة من القواعد،تشرح كالآتي:

- **التخطيط والإشراف:** يفترض لهذه العملية أن توفر تنظيما صحيحاً في مكتب المدقق وبين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل.وكلما زاد عدد الأفراد القائمين على عملية التدقيق كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات والمسؤوليات.
- **الضبط الداخلي:** يجب على المدقق دراسة نظام المطبق وتقييمه وذلك ليحدد نطاق عملية التدقيق ومدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية التدقيق ،وإن تحديد النطاق عائد لتقدير المدقق وحكمه
- الشخصي.
- **أدلة وقرائن الاثبات:** يمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بوجه عام إلى فئتين:داخلية وخارجية.ومن الأمثلة على النوع الأول كل ما هو موجود داخل المنشأة،مثل دفاتر الحسابات والشيكات وقوائم حسابات البنوك وغيرها.أما النوع الثاني فتشمل المصادقات من العملاء والموردين،ونتائج الاطلاع أو الملاحظة التي تجري خارج المشروع تحت التدقيق وتستخدم المعلومات المستخلصة من هذه المصادر في تأييد البيانات الداخلية.

[1]-خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات –الناحية العملية،مرجع سبق ذكره،ص 16.

المطلب الرابع :معايير إعداد التقرير:

وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط ذلك التقرير[1].وفيما يلي شرح موجز لكل قاعدة من هذه القواعد:

- **المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP:**وهي كناية عن قواعد وأصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل،والتي صادق عليها مؤلفون وهيئات يعتبرون مرجعاً موثوقاً به محاسبياً على أنها تمثل توجيهاً سليماً في التوصل للقرارات المالية[2].
- **ثبات (انتظام) تطبيق المبادئ المحاسبية:**وهذا يعني استمرارية تطبيق المبادئ من سنة لأخرى وأثناء السنة نفسها.وهنا يجب على المدقق أن يذكر في تقريره ثبات استعمال المبادئ أو واقعة استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ آخر متعارف عليه كلما ترتبت على هذا الاستبدال آثار جوهرية في الحسابات المعنية ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري لكي يعلم من يطلع على الحسابات بأن تغيير طرأ على المبادئ المحاسبية المستعملة.
- **كفاية المعلومات (الإفصاح الكافي):**وهنا على المدقق أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى تضليل القارئ،كما تتعلق هذه القاعدة بالإفصاح عن الأمور التي تقضي بذكرها القوانين المحلية السارية[3].ومسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق العميل ومسؤولية المدقق هو معرفة مدى كفاية الإفصاح أو عدم الكفاية،ففي حالة توصية المدقق اجراء تعديل في القوائم المالية المقدمة له،فإن القرار النهائي حول عملية التعديل يعود للعميل وليس للمدقق،ولو أن المدقق وجد أن الإفصاح لا يكفي ولم يستجيب العميل لإجراء التعديلات المطلوبة فإنه لا يستطيع إلزام العميل بإجراء هذه التعديلات،هنا يستطيع المدقق التحكم في محتوى تقريره من خلال الرأي الذي سوف يقدمه في تقريره.
- **التعبير عن الرأي (رأي المدقق):**وتتطلب هذه القاعدة أن يصدر المدقق تقريراً يبين فيه رأيه الفني المحايد المستقل حول صحة القوائم المالية ككل.ويكون هذا التقرير خالي من التحفظات إذا

---

[1]-خالد أمين عبد الله،نفس المرجع والصفحة.

[2]-ان جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في الشرق الأوسط تعتبر ان ما تستصوبه هيئات المحاسبة الكبرى في البلدان النامية في أوروبا وأمريكا يشكل "تأييدا مهما من المراجع الموثوقة " ما لم يتعارض ذلك مع ما تستصوبه الجمعية وبحدود ما يناسب تطبيقه في الشرق الأوسط.

[3]-خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية،مرجع سبق ذكره،ص 73.

وجدت وتكون البيانات المقدمة مطابقة لقواعد التدقيق جميعها.[1]ويجب على مدقق الحسابات أن يراعي عند إعداد تقريره الظروف البيئية والقوانين المطبقة في المنشأة.[2]

أو يمتنع المدقق من إبداء رأيه وعليه توضيح أسباب عدم إمكانية التعبير عن هذا الرأي،وقد تتضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي ما يلي:

- تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهرياً على إجراءات الفحص وعدم إمكانية هذا الإجراء بشكل كافي؛

-عدم استقلال المدقق عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي؛

ويمكن أن يعبر المدقق عن رأيه في القوائم المالية بأن يبدي أحد الأشكال التالية من الآراء:

- الرأي النظيف: لا يتضمن تحفظات؛
- الرأي المقيد: يتضمن بعض التحفظات؛
- الرأي السلبي: عدم ابداء الرأي في القوائم المالية؛
- الرأي المعارض: القوائم المالية لا تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة.

المبحث الثالث :مسار تنفيذ عملية التدقيق:

تسير عملية التدقيق وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعاليّة في أداء القائمين بها،وذلك بغرض الوصول إلى أهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المسلك العام لعملية التدقيق وفق أربع خطوات تشمل:

- قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- جمع أدلة الإثبات؛
- إعداد التقرير.

[1]-خالد أمين عبد الله،نفس المرجع السابق،ص 74.

[2]-غسان فلاح المطارنة،تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية،مرجع سبق ذكره،ص ص 48-49.

المطلب الأول :قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق:

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق،لابد أن تتوفر لديه النية في قيام هذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة،ويتحقق هذا الشرط وفقاً لمجموعة من العناصر،كتوفر الوقت المناسب لتخطيط للعملية،ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والاستقامة،وحتى يتفادى هذا لابد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.

الفرع الأول:الخطوات التمهيدية:هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق،والمتمثلة فيما يلي[1]:

- التحقق من صحة تعيينه ،والذي يتم وفقاً للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق؛
- الاتصال بالمدقق السابق ،وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني،فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله،فقد يجد مبررات وأسباب ما تمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه؛
- التأكد من نطاق عملية التدقيق،والتعرف على مسئولي ومسيري المؤسسة محل التدقيق ويجري حوار معهم ومع من يشتغل معهم،كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ووحداتها ونشاطاتها ويغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل فقد يتعذر عليه تكرارها؛[2]
- فحص وتقييم النظام المحاسبي:يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلاً في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها: المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي-استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة - دقة السجلات وكفايتها - كيفية القيد والترحيل -.... الخ.
- فحص التنظيم الإداري:حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين،فعليه طلب كشف أسماء الموظفين والمسئولين بالمؤسسة وكل ما يخصهم؛
- النظام الضريبي :رغم أن الناحية الضريبية ليست التزاما مباشراً للمدقق،إلا أنه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق،وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة؛

[1]-خالد راغب الخطيب،خليل محمود الرفاعي،علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ،2009،ص 139.

[2]-محمد بوتين،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،مرجع سبق ذكره،ص 69.

الفرع الثاني:مخطط التدقيق:عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية،يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق.وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم،إذ أن هذا البرنامج هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها.والبرنامج يخدم عدة أغراض،فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها.[1]

كما أنه من الغير الممكن أن يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع،لأنه لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها،وبذلك تختلف ظروف العمل الخاصة بها.

الفرع الثالث:الإشراف على مهمة التدقيق :معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه،دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم. بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها ،باعتباره المعني الأول بعملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي[2] :

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق؛وترتيب المهام حسب الأولويات
- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة؛
- فحص العمل المنتهي،وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات؛
- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة،من خلال التوجيه المستمر للمساعدين؛
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية)على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

الفرع الرابع:أوراق العمل:أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق،من الإجراءات المتبعة،المعلومات التي تم

[1]-خالد راغب الخطيب،خليل محمود الرفاعي،علم تدقيق الحسابات النظري والعملي،مرجع سبق ذكره،ص 143.

[2]-زاهرة عاطف سواد،مراجعة الحسابات والتدقيق،الطبعة الأولى،دار الراية للنشر،الأردن ، 2009،ص79 .

الحصول عليها،الالتزام بالسياسات،ونتيجة عملية التدقيق.والهدف من هذه أوراق هو ترشيد المدقق عند ممارسة الفحص،وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه[1].

المطلب الثاني :تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تعددت واختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية باختلاف الجهات الصادرة عنها ولو أنها كانت تصب في نفس المضمون.حيث عرّف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نظام الرقابة الداخلية بأنه" :الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط من وسائل وإجراءات تتبناها المؤسسة للمحافظة على الأصول،اختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها،تنمية كفاءة العمل وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعة".[2]

بما أنه يعتبر الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة ،فلابد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام.كما أنه يعتمد عليه كونه من غير الممكن للمدقق إثبات أن التسجيلات المحاسبية وكذا المستندات تعكس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة.

المطلب الثالث :أدلة الإثبات والملف الجاري:

<u>الفرع الأول: أدلة الإثبات</u>:رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه ،فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية،.فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الاعتقاد ،ومن ثم فهي تعني المطابقة مع الواقع[3] .

<u>أنواع أدلة الإثبات:</u>

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق استخدام أهمها،والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- المستندات ؛

[1]-نفس المرجع السابق ، ص8 .

[2]- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، الطبعة 5، 2008،ص 58.

[3]-محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998 ، ص 166

- الفحص المادي ؛
- المصادقات ؛
- الفحص التحليلي ؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ؛
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية ؛
- الاستفسارات من العميل.

أ. **المستندات:**المستندات من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله،وتعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة،حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة.ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية ،وعليه أن يظل يقِضا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والإمضاءات [1] .

ب. **الفحص المادي:**يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية ،وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية،يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل[2].

ورغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات،وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى.

ت. **المصادقات:**تتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية ،وتعد المصادقات من أقوى الأدلة.

ث. **الفحص التحليلي:**يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات(كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية ،مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة[3].

يلجأ المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها ،كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها ،هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات على الأقل

[1]- خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية) ،مرجع سبق ذكره ،ص 180.

[2]-عبد الفتاح الصحن ،احمد عبيد وآخرون ،أسس المراجعة الخارجية ،المكتب الجامعي الحديث ،مصر ،2007 ،ص 81.

[3]- عبد الفتاح الصحن ،احمد عبيد وآخرون ،نفس المرجع السابق ،ص85 .

مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه.[1]

ج. **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب. ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات ،بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي.[2]

ح. **صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:** إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية،لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء،وبالتالي فإن وقوف المدقق على استعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على انتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له باستخدامها كدليل إثبات.

خ. **الاستفسارات من العميل:** يعني الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة عن العميل بتوجيه مجموعة من الأسئلة له أو غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات.ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل ،وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل.[3]

الفرع الثاني: الملف الجاري:

يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية،ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق.[4] ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية[5] :

- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق ،والملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة؛
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها والمشاكل التي صادفت المدقق أثناء أداء مهمته.

---

[1]- محمد بوتين ،مرجع سبق ذكره ،ص9 .

[2]-خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية) ،مرجع سبق ذكره ،ص 181.

[3]- عبد الفتاح الصحن ،احمد عبيد وآخرون ،مرجع سبق ذكره ،ص87 .

[4]- محمد بوتين ،مرجع سبق ذكره ،ص40 .

[5]- محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية – ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر – الطبعة الثانية 2005 ،ص 50 .

- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك،الوسائل المستعملة في التقييم؛
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك،العملاء،والموردون؛

المطلب الرابع :تقرير مدقق الحسابات:

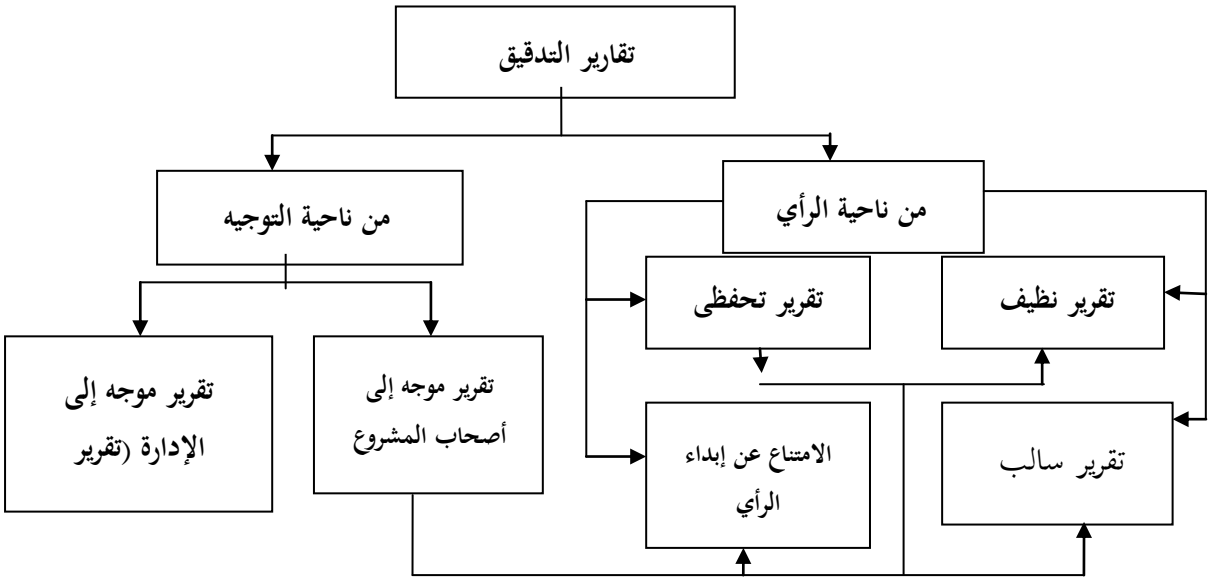
يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد وإدارة المؤسسة وغيرهم ،لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية.

يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق ،أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية،أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص،وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق[1] .

يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية ،وعموما يمكن الوقوف على 4 أنواع من التقارير:تقرير نظيف؛تقرير تحفظي؛تقرير سالب؛الامتناع عن إبداء الرأي.

يمكن توضيح أنواع التقارير التي يعدها المدقق في الشكل التالي:

الشكل رقم(01-03): أنواع تقارير التدقيق.



المصدر :محمود قاسم تنتوش ،نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل ،دار الجيل ،بيروت، 1998 ،ص47 .

نقوم بشرح باختصار أنواع التقارير المذكورة آنفاً كما يلي:

[1]- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره ، ص129 .

أ. **تقرير نظيف :**يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا كانت هذه الأخيرة قد أُعدت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها،وتكون خالية من الأخطاء الجوهرية وتتمتع بالصدق والعدالة ودقة تعبيرها عن نتائج المشروع ومركزه المالي.[1]

ب. **تقرير تحفظي :**يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ،إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه،فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها وإذا كانت ذات أهمية لابد من تبرير عدم ذكرها في التقرير.[2]

ت. **تقرير سالب :**يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ث. **الامتناع عن إبداء الرأي :**يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق لأسباب حتمية.

[1]- يوسف محمود جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق،الوراق للنشر،الأردن، 2007 ،ص 260.

[2]-خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، مرجع سبق ذكره،ص 160.

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات،فتطور التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغييرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة،الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي،انتقل مضمونه من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية أو نتائج المؤسسة.

هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح باختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية،من تخطيط لعملية التدقيق،تقييم نظام رقابتها،والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

الفصل الثاني:

الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر

تمهيد الفصل :

قبل الشروع في الموضوع؛نقوم بالتعرف على الضرائب ألا وهي اقتطاع مالي جبري مفروضة من الدولة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين،وهم ملزمون بأدائها بلا مقابل لغرض تحقيق المنفعة العامة،فبذلك تعتبر من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف التي ترجوها سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنموية،كما أنها تعد رافدا رئيسيا لموازنة الخزينة،لذا لابدّ من حماية هذا الرافد.وقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفّين بالضريبة وإدارة الضرائب حقوقا وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة.حيث تمثلت أهم أدوات المحافظة على ذلك في :الرقابة الجبائية،التحصيل الضريبي ..أما فيما يخص الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة ،أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم،ألا وهي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ،فالمكلفين بالضريبة لا يتوازون في إتباع وسلك كل أساليب التهرب والاحتيال واستغلال الثغرات الجبائية القانونية.وهذه الظاهرة تؤثر مباشرة على التحصيل الضريبي مما يؤدي إلى الإضرار بالمصلحة العامة للبلاد،وذلك باستنزاف الخزينة العمومية باعتبار الضرائب أكبر مورد لها.

للتعرف أكثر على هذا الموضوع،قسمنا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- المبحث الأول :مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية والتحصيل والضريبي؛
- المبحث الثاني :عملية التحصيل الضريبي؛
- المبحث الثالث :واقع ظاهرة التهرب الضريبي؛

المبحث الأول :مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي:

نبدأ بالإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية ثم التحصيل الضريبي على النحو التالي :

المطلب الأول :تعريف الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي:

الفرع الأول :الرقابة الجبائية :

- **تعريفها:** قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية يجدر بنا الإشارة إلى المفهوم العام للرقابة،حيث تعددت وتنوعت التعاريف المرتبطة بها،فمنها:"الرقابة هي التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة .أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها ".[1]

وفيما يخص الجباية فهي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب والرسوم
والإتاوات والمساهمات الاجتماعية[2].

من هذا التعريف يتضح مفهوم الجباية أوسع من مفهومي كل من الضرائب والرسوم،فالجباية ووفق ما سبق تتضمن الضرائب والرسوم إضافة إلى الإتاوات والمساهمات الاجتماعية ،وتعتبر تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم من القانون الجبائي كالتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات كالتصريحات المقدمة.[3]

أما التعريفات المقدمة للرقابة الجبائية نلخص بعضها كما يلي:

التعريف الأول:عرفتها المديرية العامة للضرائب:"الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة ،وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات ."[4]

التعريف الثاني :تعرف أيضا على أنها:" الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة[1] .

---

[1] - حمدي سليمان - الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية- مكتبة دار الثقافة الأردن 1998،ص 13.

[2] - محمد عباس محرزي – اقتصاديات المالية العامة – الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،2005 ،ص 55.

[3] Ahmed hamini -l'audit comptable et financier –édition berti .Algérie.2001. p 172

[4] -ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية،المديرية العامة للضرائب ،الجزائر ،2006 ،ص 05.

مما سبق،يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية،على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق

من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين.

- **أهدافها:**من خلال التعريفات السابقة يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيقها[2]:

الشكل رقم(02-04): أهداف الرقابة الجبائية:

الهدف القانوني	تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و محاسبة المكلفين من يتخلف عن دفع الضريبة؛
الهدف الإداري	* تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها. *تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي وتحديد الانحرافات وكشف الأخطاء لاتخاذ الإجراءات الصحيحة؛
الهدف المالي والاقتصادي	تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب كالسرقة،وهذا لضمان دخول إيرادات كبيرة للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع؛
الهدف الاجتماعي	تحقيق العدالة الجبائية ومبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة.

- **أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها:**

تتمثل أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها فيما يلي :

➢ **أسباب إجراء الرقابة الجبائية:**

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين و الحفاظ على حقوق الخزينة

العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية،ونلخصها فيما يلي[3]:

---

[1]- العياشي عجلان -ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر -(مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة فرحات عباس ،سطيف (20- 21 أكتوبر) ،ص 3.

[2]- آيت بلقاسم لامية – آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي -مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.جامعة البويرة،2013-2014،ص ص 30-31.

[3]-نفس المرجع ،ص 32.

1-حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخليه:

بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخليه من تلقاء نفسه من خلال تقديم

المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخليه للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس،كالتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات كالتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

2 - محاربة التهرب الضريبي:

يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة،بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها كصعوبة قياسها،لذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.

- **مبادئ الرقابة الجبائية:**كي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها وهي[1]:

1-إقامة نظام ضريبي محكم :

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع

على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي ،ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود

نظام ضريبي فعال و هذا من خلال:

*تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه ،إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب.

*تحقيق العدالة الضريبية ،أي أن تكون المعاملة الضريبية متساوية بين المكلفين بالضريبة.

2-ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة ،والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة ،والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه ،إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة

[1]-Michel Bouvier-Marie Charistine –l'administration fiscale en France (puf.1988).p48

في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية ،إضافة إلى إجراء تربصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي ،كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطباعا جيدا لدى الموظفين،إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة ،كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم كتوفير الخدمات اللازمة لهم.

الفرع الثاني :مفهوم التحصيل الضريبي :

الاصل العام في التجمع الحالي الحديث هو أن تدفع الضريبة نقدا ،وذلك فيما عدا الأحوال الخاصة التي يتم فيه تسوية الضريبة عن طريق الدفع العيني والتي تجد تطبيقاتها أساسا في مجالات الإنتاج الزراعي ،إلا أن هذا لا يعني أن دين الضريبة يسدد حتما عن طريق النقود الورقية أو المعدنية إنما يسدد بوسائل الدفع التي تمثل جزءا من التيارات النقدية ،,إلى جانب هاذين النوعين من النقود فهو يسدده بوسائل التي تمثل بالشيكات أو بالحوالات البريدية وفقا لتفاصيل كل نظام ضريبي.[1]

ولقد تعددت تعاريف التحصيل الضريبي إلا أنها تصب في معنى واحد منها نذكر من بينها:

التعريف 01:التحصيل الضريبي هو مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة[2] .

التعريف 02:يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات التي تستهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية من أجل استيفاء حقها،ويرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها والسلطة المتخصصة بتحصيلها و طرق التحصيل ومواعيده وضماناته ويتم الدفع نقدا أو عن طريق البنك أو حوالة بريدية[3].

المطلب الثاني : التنظيم الفني للضريبة :

[1]-حسين مصطفى حسين ،المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعي ،الجزائر،1995 ،ص 27.

[2]-علي زغدود.المالية العامة.ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2006،ص 230.

[3]-عبد الحميد ،محمد القاضي ،دراسة الاقتصاد العام ،دار الجامعة المصرية 1984 ،ص 123.

-مرحلة تحديد وعاء الضريبة: يعبر الوعاء الضريبي عن مجموع العمليات الإدارية التي تهدف إلى معاينة ،تقييم المادة الخاضعة للضريبة وتحديد الواقعة المنشأة لها والشخص موضوع التكليف الضريبي.وبهذا يشمل الوعاء الضريبي الجوانب التالية:

1. **اختيار أساس فرض الضريبة** :أي الشيء الذي يتم إخضاعه للضريبة،هل هو الأفراد ،الثروة ،الدخل ،النشاط أو المنتج ؟وبالتالي يعبر عن العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة ،ومنه تستمد مصدرها بشكل مباشر أو غير مباشر.
2. **تحديد مناسبة فرض الضريبة أو الواقعة المنشئة للضريبة** :تعبر الواقعة المنشئة للضريبة عن الحدث الذي بموجبه يتم إنشاء الدين الضريبي ،أي الوقت الذي يمكن فيه السلطات العمومية إلزام الأفراد على التنازل على جزء من المادة التي تم اختيارها أساسا لفرض الضريبة وفق لمبادئ الملائمة في التحصيل.[1]
3. **أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة** :لقد تعددت أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة لتتناسب مع مستوى التغيرات و تتلاءم مع إمكانيات العملية المتاحة،وأهم هذه الأساليب نذكر الطريقة الغير مباشرة وهي التي تعتمد على طريقة العلامات الخارجية أو طريقة التقدير الجزافي،أما الطريقة المباشرة فهي تعتمد على طريقة الإقرار أو طريقة التحديد الإداري المباشر.

3. 1/التقدير الغير مباشر :ونميز في هذا المجال أسلوبين[2]:

***أسلوب التقدير الجزافي** : ويقصد به أن قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقدر تقديرا جزافيا على أساس بعض القرائن والأدلة التي تعتبر دالة عليها،كالاستدلال على الربح التجاري برقم المبيعات،وللتقدير الجزافي صورتان هما التقدير الجزافي القانوني كأن ينص على تقدير التكاليف الجائز خصمها جزافيا،والتقدير الجزافي الاتفاقي بين الإدارة والمكلف كالاتفاق على تقدير الوعاء الضريبي.

***أسلوب المظاهر الخارجية:** في ظل هذا الأسلوب تعتمد الإدارة في تقدير وعاء الضريبة على بعض العلامات والمظاهر الخارجية التي يسهل معرفتها مثل : عدد السيارات،عدد الخدم،إيجار المنزل.....الخ. أي أنها تفرض على مظاهر خاصة يعينها القانون دون أن تسعى للتعرف على قيمة المادة الخاضعة للضريبة

[1]- عبد المجيد قدي ،دراسات في علم الضرائب ،دار جرير للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،عمان ،2011 ،ص 45.

[2]-ناصر دادي عدون ،اقتصاديات وتسيير المؤسسة ،دار المحمدية العامة ،الطبعة الثانية ،الجزائر ،ص ص 10 ،11.

تعريفها تعريفا دقيقا .هنا لا تفرض الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة و إنما تفرض في الواقع على المظاهر الخارجية.

3. 2/طريقة التقدير المباشر[1]:

تلجأ معظم التشريعات المالية الحديثة إلى هذه الطرق المباشرة في تحديد وعاء الضريبة ويمكن التمييز بين :* **أسلوب التقدير الإداري المباشر:** في ظل هذا الأسلوب تتولى الإدارة الضريبية بنفسها تقدير المادة الخاضعة للضريبة مستعينة بكافة الطرق،ويعد هذا الأسلوب بمثابة إجراء عقابي و ردعي تستعمله الإدارة الضريبية عندما يتبين لها عدم صحة المعلومات المصرح بها.

***أسلوب التقدير بإقرار الممول** :يقوم هذا الأسلوب _وهو السائد في معظم الأنظمة الضريبية_ على قيام الممول أو المكلف بالتصريح وفق نماذج إدارية محددة بوضعيته المالية المحددة لقيمة المادة الخاضعة للضريبة ،وذلك اعتمادا على افتراض حسن النية للممولين من جهة ،ومن جهة أخرى لكونهم أكثر معرفة ودقة بما يملكون ،خاصة في مجال الضرائب على الدخل ،على رقم الأعمال ،حقوق التسجيل ،حقوق الجمارك..ويبقى للإدارة الضريبية الحق في مراقبة هذه التصريحات سواء عن طريق التحقيقات والتحريات أو عن طريق حوار مع الممولين.

***أسلوب التقدير عن طريق الإبلاغ من الغير:**يستعمل هذا الأسلوب سواء للتحقق من صدق تصريحات الممولين أو لتدقيق التقديرات.ويشترط في هذا الغير أن تكون له علاقة قانونية تربطه والممول؛كحال أرباب العمل مع الأجراء عند اقتطاع الضريبة على الدخل من المنبع،أو تجار الجملة عند تبليغهم الإدارة الضريبية بمبيعاتهم لتجار التجزئة ..وميزة هذا الأسلوب؛هو أن الغير ليست له مصلحة في إخفاء جزء من المادة الخاضعة للضريبة.[2]

-تحديد سعر الضريبة:يقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة و القدر من المادة المكونة لوعائها،أي هو مقدارها منسوبا إلى قيمة محلها أو وعائها[3]؛فارتفاع سعر الضريبة لا يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية.بل يؤدي في معظم الأحيان إلى انخفاضها خاصة إذا تجاوز المعدل الأمثل لها .

---

[1]-واكواك عبد السلام ،فعالية النظام الضريبي في الجزائر ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ،تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،الجزائر ،2012 ،ص 64.

[2]-عبد المجيد قدي ،دراسات في علم الضرائب ،مرجع سبق ذكره ،ص ص 52-53.

[3]-عادل أحمد حشيش ،أساسيات المالية العامة ،مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام ،دار النهضة العربية للطباعة والنشر ،القاهرة،مصر ،1992،ص 170.

لهذا السبب يجب على الدولة أن تحاول دائما اختيار السعر الأمثل الذي يضمن لها تعظيم حصيلتها الضريبية. وهناك طريقتان لتحديد سعر الضريبة[1]:

الطريقة الأولى:هي التحديد النسبي لسعر الضريبة ويعرف بأنه السعر الذي يبقى ثابتا.

الطريقة الثانية:هي التحديد التصاعدي للضريبة وهو السعر الذي يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة والعكس صحيح.

بشكل عام فإن معدل الضريبة يتحدد من قبل السلطات العامة بناء على احتياجاتها من أجل تغطية أعبائها،وخاصة أن الدولة تحدد أولا نفقاتها ثم تعمل بعد ذلك على تأمين الإيرادات الضرورية.

-مرحلة تصفية الضريبة :بعد هذه المرحلة تأتي مرحلة تصفية الضريبة ،حيث تهدف إلى تحديد مبلغ أو مقدار الدين الضريبي من خلال تطبيق معدل الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة يمكن حساب مبلغ الضريبة المستحقة.

المطلب الثالث :مرحلة تحصيل أو جباية الضريبة :

تعبر هذه المرحلة عن مجموع الاجراءات التي يتم بموجبها انتقال الضريبة من ذمة الممول إلى مصالح إدارة الضرائب أو الخزينة العمومية ؛ويتم التحصيل الضريبي وفق عدة أشكال:

***دفع الضريبة من قبل الممول** :سواء بطريقة منتظمة يتلقى بموجبها إشعارا بالإخضاع الضريبي متضمنا مبلغ الضريبة وآجال الدفع ؛أو بطريقة عفوية يتم بموجبها الانتقال إلى الادارة الضريبية قصد الوفاء بالضريبة ،انطلاقا من معرفته بالآجال القانونية للتصريح والدفع.

***دفع الضريبة من قبل الغير** :حيث يتم بموجب هذه الطريقة دفع الضريبة من قبل غير المكلف بها ،كما هو الحال في تقنية الاقتطاع من المنبع على الأجور وبعض أصناف الدخول سواء كان ذلك في صورة طابع تحريري أو في صورة قرض ضريبي.

[1]-حجار مبروكة ،أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع إستراتيجية ،جامعة محمد بوضياف ،المسيلة ،الجزائر ،2005-2006 ،ص 19.

وتعتبر تقنية الاقتطاع من المنبع أسلوبا يسهل على الإدارة الضريبية العمل ،ويقلل من إمكانات التهرب الضريبي. كما تنشأ عنه حالة التخدير تجاه الضريبة لدى الممولين ،كونهم يعتادون على السلوك والتصرف على أساس أن دخولهم هي تلك الدخول المخصوم منها مبلغ الضريبة.[1]

المطلب الرابع :العلاقة بين التدقيق المحاسبي والتحصيل الضريبي:

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

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

ولتكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف تحت الرقابة ناجحة يجب على المدقق أن يكون ذو كفاءة مهنية عالية في المجالين الضريبي والمحاسبي ،وأن يحترم كل المراحل المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين ،ويجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء المهمة لتكون عمليتي الفحص والتحقيق من حيث الشكل ومن حيث المضمون سليمة وخالية من الأخطاء التي يترصد لها المكلف بحرص شديد لاستعمالها كحجة لإفشال عملية التدقيق المحاسبي أو جعلها قابلة للبطلان. كما تم منح مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية تيسيرا لأداء مهامهم الرقابية كحق الإطلاع واستدراك الأخطاء ،وبالتالي منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة تفاديا لأي تعسف من قبل الإدارة الجبائية أثناء عملية تحصيل الضريبة ،كحق الإعلام المسبق بالتحقيق والاستعانة بمستشار من اختيارهم.

ويجدر بنا الإشارة القول في الأخير أنّه يتم ربط العلاقة بين أجزاء التدقيق المحاسبي وقدرته على دعم الرقابة الجبائية وتصحيح مختلف الأخطاء التي قد تكتشفها مصلحة المراقبة الجبائية وهذا يساعد المدقق على إبداء رأي فني محايد يخلو من أي مشاكل قد تعرقل عملية التحصيل الضريبي .

المبحث الثاني :عملية التحصيل الضريبي :

[1]-عبد المجيد قدي ،دراسات في علم الضرائب ،مرجع سبق ذكره ،ص 61.

تعبر عملية التحصيل الضريبي حسب المفكر الفرنسي على مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية التي تتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها للخزينة العمومية[1].

وإن التعرف على أساليب فرض وكيفية ونتائج تحصيل الضرائب يمكننا من معرفة الآثار العميقة التي تحدثها هذه الضرائب لدى الممولين ؛وسنتعرف كذلك على مصادر التحصيل الضريبي ،حيث يجدر بنا ذكر مختلف الضرائب والرسوم التي جاءت بها مختلف النصوص القانونية في التشريع الجبائي _الجزائري بالتحديد_ والتي لها دور فعال في تغذية الخزينة العمومية من الموارد المالية (الإيرادات الجبائية).

المطلب الأول :كيفية وإجراءات التحصيل :

الفرع الأول :كيفية التحصيل :يتم التحصيل على مرحلتين [2]:

1 - **المرحلة الإدارية** :وتتمثل في العمليات التالية :

أ - الإثبات :عن طريق تصريح المعني بالأمر أو عن طريق الإدارة التي تحدد الضريبة والوعاء والمعدلة بعد توفر الشروط اللازمة لتوفر إمكانية التحصيل.

ب - التصفية :أي المبلغ النهائي الواجب على المدين تسديده.

ت - تقرير أمر التصريح.

2 - **المرحلة المحاسبية** :أي التحصيل الفعلي حيث يصبح المحاسب مسئولا أمام الجهة التي أصدرت أمر التحصيل لحسابها بتحصيل مبلغ الإيراد.

الفرع الثاني :إجراءات التحصيل :تعتمد الإدارة على عدة طرق من أجل التحصيل الضريبي نوردها فيما يلي [3]:

1 - التوريد المباشر :أي تسديد مباشرة إلى الشخص الإداري في الأوقات المحددة قانونا.

2 - التحصيل عن طريق المورد :تسجل في هذه الطريقة أسماء ونشاطات الممولين في سجل تعيد فيه الوعاء الخاضع للضريبة والسعر المستحق ويحدد فيه تاريخ الشروع في التحصيل وآجال التسديد.

---

[1]- Piérre Beltrame, La fiscalité en France, hachette supérieur ,5émé édition, 1997, p45.

[2]-محمد عباس محرزي ،مرجع سابق ،ص 52.

[3]-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2014 -2015.

3 - الاقتطاع من المصدر :مثال ذلك الضريبة على الأجور والمرتبات حيث تدفع الضريبة إلى خزينة الدولة عن طريق شخص آخر تكون له علاقة مع الممول الحقيقي ،هذه الطريقة تتميز بالسهولة في التحصيل ووفرته وقلة تكاليفه.

4 - الأقساط المقدمة :كون هذه الأقساط دورية يدفعها المكلف استنادا إلى الضريبة المدفوعة في السنة الماضية وفي نهاية السنة تتم التسوية بدفع الفرق أو استرجاعه.

المطلب الثاني :مصادر التحصيل الضريبي:

عرفت مصادر التحصيل تطورا مستمراً على مدى قرون إبتداءاً من الخلافة العثمانية في الجزائر وصولاً الى الاستعمار الفرنسي وتم تغيير هذه النصوص بضع مرات بعد الاستقلال لعدم مواكبته التطورات والمتغيرات الاقتصادية الجديدة التي عرفها العالم والتي كان انعكاسها جليا على الاقتصاد الجزائري.

وسنتطرق لبعض هذه الرسوم والضرائب وذكرها يكون على سبيل الشرح الوجيز وليس على سبيل الحصر :

الفرع الأول :الرسم على القيمة المضافة (TVA):

بمقتضى القانون 90-39 المؤرخ في 1990/12/31 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1991 أنشئ عن طريق أحكام المادة قانون الرسم على القيمة المضافة والرسم على العمليات البنكية والتأمينات.

وبموجب القانون رقم 91-25 المؤرخ في 1991/12/18 المتعلق بقانون المالية لسنة 1992 دخل حيز التطبيق بعد استكمال فصوله المرتبطة بتحديد النسب ونظام الإعفاءات وأنظمة خاصة.

لم يدم الرسم المطبق على العمليات البنكية والتأمينات طويلا حيث تم حذفه بنص قانون المالية لسنة 1995 لتصبح العمليات المذكورة خاضعة بدورها بمقتضى هذا القانون للرسم على القيمة المضافة.

وهكذا تم تعويض النظام السائد من قبل والمتضمن للرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي عند تأدية الخدمات (TUGPS) ابتداء من 1992/04/01 بالنظام المذكور لعدم تماشيه مع المستجدات الاقتصادية الحالية وتعقده ،وتعدد معدلاته خاصة.

تعرف القيمة المضافة هي الفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاكات الوسيطة من مواد ولوازم وخدمات،حيث أن الإستهلاكات الوسيطة هي العوامل التي تدخل في إنتاج هذه السلع من أجور ،ضرائب ورسوم ومصاريف مالية وإهتلاكات ...الخ.

أما الرسم فهو اقتطاع مالي يطبق على أشخاص طبيعية أو معنوية بصفة جبرية ونهائية وبدون مقابل وذلك قصد تغطية المصاريف العامة وتحقيق الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة.

بالتالي نجد أن الرسم على القيمة المضافة هو إنجاز التشريع الفرنسي ونتيجة لبساطته وفعاليته يصبح رسما عالميا يطبق إلى غاية الآن في أكثر من 100 دولة.

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق الإجمالي أو الاستهلاك الإجمالي ويطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا.[1]

✓ **معدلاته** :تمثل النسبة العادية للرسم على القيمة المضافة في 17 % من رقم الأعمال والنسبة المنخفضة تتمثل في 7 %.لكن لدى دخول السنة الجارية تم تعديل قانون المالية حيث رفعت الحكومة من نسب هذه الضريبة TVA لتصبح من 17 إلى 19 % ؛ويعكف خبراء من ورشة خاصة على إعداد قانون المالية الذي طُبق إلى حد الآن والذي يهدف إلى تمرير قانون رفع الضريبة من 17 إلى 19 % في حين ترفع الضريبة المنخفضة على بعض المواد من 7 إلى 9 % ،ويضم قانون المالية لسنة 2017 مجموعة من الإجراءات التي من شأنها إحداث توازن بين التراجع المستمر لأسعار النفط والنفقات الاجتماعية التي جاءت في قانون المالية 2016 وأخرى مبرمجة في 2017.

وأكد مصدر مسئول في تصريح صحفي أن "رفع الضريبة يأتي ليتماشى والسياسة المالية الجديدة التي أعلنت عنها الحكومة للسنة الجارية ،والتي تتمحور في خلق موارد مالية أخرى تتضمن تحصيل الضرائب في جميع المجالات بشكل سريع قصد تخفيف الأعباء على الخزينة العمومية .[2]

الفرع الثاني :الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

[1]-خلاصي رضا ،النظام الجبائي الجزائري الحديث _جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين ،الطبعة الثالثة ،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر ،سنة 2009،ص 123.

[2]-الموقع الرسمي للجريدة الإلكترونية جزايرس ،مقال نشر بواسطة هارون ر، جريدة السلام اليوم ،تاريخ 2016/08/26 .

✓ **مفهومها** :بموجب المادة (38) من قانون المالية لسنة 1991، وفقا لما ورد في نص المادة (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،أنشئت ضريبة سنوية وحيدة ،عامة ،نسبية ،تصريحية على مجموع الأرباح والمداخيل المحققة من طرف المؤسسات والأشخاص المعنويين وهي الضريبة على أرباح الشركات (IBS) .

✓ **مميزاتها** :للضريبة على أرباح الشركات عدة مميزات تتمثل في:

1. **ضريبة سنوية** :لأن حسب مبدأ استقلالية الدورات فإن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة.
2. **ضريبة وحيدة** :لأن الأشخاص المعنويين ملزمين بدفع ضريبة واحدة على أرباحهم.
3. **ضريبة عامة** :لأنها شاملة لمختلف الأرباح ،دون التمييز لطبيعتها.
4. **ضريبة نسبية** :لكونها تعتمد على معدل واحد يفرض على الربح الضريبي.
5. **ضريبة تصريحية** :نظراً لأن المكلفين بها ملومين على التصريح بالربح السنوي قبل 01 من كل سنة.

✓ **مجال تطبيقها** :تطبق هذه الضريبة اجباريا :على شركات الأسهم ،شركات ذات المسؤولية محدودة ،شركات التوصية بالأسهم والشركات المدنية المكونة على شكل شركة أسهم ..وتطبق اختياريا على شركات :التضامن ،التوصية البسيطة ،جمعيات المساهمة والشركات المدنية التي لا تكون على شكل شركات أسهم.

✓ **معدلاتها** :بالنسبة للأنشطة الإنتاجية ،مؤسسات البناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية 19% ..بالنسبة للأنشطة التجارية والخدماتية 25%.

✓ **دفع الضريبة** :تدفع لقابض الضرائب الذي يوجد في إقليم اختصاصه المقر الاجتماعي للشركة ؛يتم التسديد وفق "نظام التسبيقات على الحساب "وذلك على ثلاث تسبيقات متبوعة بقسط التسوية الذي يعبر عن الرصيد الباقي من الضريبة الواجبة الدفع ؛تدفع هذه الأقساط في السنة المعنية وفق الرزمانة التالية:

-التنسيق الأول :من 15/02 إلى 15/02/ن.

-التنسيق الثاني :من 15/05 إلى 15/06/ن.

-التنسيق الثالث :من 15/10 إلى 15/11/ن.

ويقدر مبلغ كل تنسيق ب 30 % من مبلغ الضريبة المستحقة للدورة الأخيرة.[1]

الفرع الثالث :الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) :

✓ **مفهومها** :لقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 ،وقد قدم المشرع الجزائري في المادة 01 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تعريفا لهذه الضريبة :"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى _الضريبة على الدخل الإجمالي وتطبق على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف "

خصائصها : -ضريبة سنوية :إذ تستحق سنويا على الربح أو الدخل الذي يحققه الخاضع لهذه الضريبة .

-ضريبة إجمالية :حيث تخص الدخل الإجمالي الصافي الذي يتم الحصول عليه بعد طرح جميع الأعباء التي يسمح بها القانون.

-ضريبة تصاعدية :الضريبة على الدخل الإجمالي تحسب وفق جدول يستعمل سلما تصاعديا مقسم إلى فئات مداخيل والذي يسمح بتطبيق معدلات تصاعدية هي الأخرى.

-ضريبة وحيدة :الضريبة على الدخل الإجمالي تشمل كل أصناف الدخل الخاضعة لها.

-ضريبة تصريحية :لأنها تحصل بعد إعداد التصريح الذي يقوم به الخاضعون لها سنويا.

إلا أنه توجد هناك استثناءات فيما يخص هذه المميزات بحيث يقال عن الضريبة أنها سنوية إلا أنها تدفع شهريا على أجور العمال ،كذلك يقال عنها تصريحية إلا أنها تعتمد على تطبيق الاقتطاع من المنبع دون التصريح.

✓ **مجال تطبيقها** :تطبق على الأشخاص الطبيعيون الذي يملكون إقامة جبائية في الجزائر – الأشخاص الذين لا يملكون إقامة جبائية في الجزائر ولهم عائدات من مصدر جزائري ؛ويعفى من الضريبة الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الإجمالي السنوي 120.000 دج –السفراء والأعوان الدبلوماسيون وأعوان القنصليات ذوي الجنسية الأجنبية .وحددت المادة 02 من قانون "الضرائب

[1] - خلاصي رضا ،النظام الجبائي الجزائري الحديث _جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين ،مرجع سابق ،ص 164.

المباشرة والرسوم المماثلة ":أصناف الدخل التي تشكل في مجموعها الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة وهي :

-الأرباح الصناعية ،التجارية والحرفية ،أرباح المهن غير التجارية (المهن الحرة)،المداخيل الفلاحية ،الرواتب والأجور والمعاشات ،تعتبر هذه الأرباح صنف من بين عدة أصناف للضريبة على الدخل الإجمالي وسنتطرق إلى معدلات هذا الصنف من دون الأصناف الأخرى؛

✓ **معدل الضريبة** :تخضع الأرباح الصناعية ،التجارية والحرفية إلى نسب الجدول الخاص بحساب "الضريبة على الدخل الإجمالي " إذا كان المكلف خاضعا للنظام الحقيقي :

الجدول(02-03):كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

شريحة الدخل	معدل الضريبة %
120.000-0	0
360.000 - 120.001	10
720.000 – 360.001	20
1.440.000 – 720.001	30
1.440.000 <	35

ويخضع لنسبة ثابتة هي 20% إذا كان خاضعا للنظام المبسط ..أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الغير المقيمين بالجزائر ويحققون أرباح من مصدر جزائري فيخضعون للضريبة وفق نظام الاقتطاع من المصدر بنسبة 24 % .

الفرع الرابع :الرسم على النشاط المهني (TAP) :

✓ **مفهومه** :يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب التي تخضع لها الشركات على رقم الأعمال الذي تحققه المؤسسة أو أي واحدة من وحداتها في كل بلدية تابعة لمقر إقامته.[1]

حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة ،يستحق الرسم سنويا بصدد رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر ،الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون نشاط تخضع لأرباحه للضريبة على الدخل ضمن فئة المداخيل الصناعية والتجارية ،كذا الضريبة على أرباح الشركات.

[1]-المادة 223 فقرة -01 من قانون الضرائب المباشرة ،2015.

فالرسم على النشاط المهني أنشئ بموجب قانون المالية لسنة 1996 ،وذلك بعملية إدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC) والرسم على النشاط الغير تجاري (TANC).

✓ **وعاء الرسم ونسبه** :يحدد المعدل العام للرسم على النشاط المهني ب 2 % من رقم الأعمال الخاضع خارج الرسم على القيمة المضافة ،يرفع المعدل إلى 3 % بالنسبة لنشاط نقل المحروقات عبر القنوات ..

✓ **تسديد الرسم** :هنالك مكلفون الخاضعون للنظام الحقيقي ،يقومون بدفع هذا الرسم خلال 20 يوما التي تلي الشهر الذي تحقق فيه رقم الأعمال بوثيقة G50أوG50 A .

وهنالك مكلفون خاضعون للنظام المبسط وكذا للنظام "التصريح المراقب "بدفع الرسم خلال الـ 20 يوما الأولى من الشهر الموالي للثلاثي المعني.

المطلب الثالث :أهداف ونتائج التحصيل :

الفرع الأول :أهداف التحصيل :

تلعب الضرائب دوراً هاما في تزويد الخزينة العمومية للدولة التي تقوم بدورها بتزويد المرافق العمومية ومختلف النفقات العامة وتغطيتها وتحقيق توازن اجتماعي واقتصادي ،لذلك تهدف الدولة من وراء عملية التحصيل إلى :

-خلق التوازن بين الإيرادات والنفقات العامة.

-الحفاظ على الاقتصاد الوطني بفضل التموين المتواصل لميزانية الدولة.

-فرض الضرائب من أعمال السلطة العامة وبالتالي ضمان تحصيلها.

-تنظيم الدولة وتسيير مرافقها ومنع التهرب عن طريق مختلف العقوبات.

الفرع الثاني :نتائج التحصيل:

تعد الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تموين ميزانية الدولة والجماعات المحلية لذلك فقد تم تقسيم استخدامات الضرائب بين الدولة والجماعات المحلية [1].

أ) **ميزانية الدولة** :تمثل مداخيل بنسبة 100% من مداخيل الضرائب الإجمالي ومداخيل التسجيل والطابع والغرامات أما بعض فهي نسب متفاوتة.

ب) **ميزانية البلدية** :تدعم البلدية ميزانيتها بحوالي 65 % من الرسم على النشاط المهني TAP،5 % من الرسم على القيمة المضافة TVA،30 % من الدفع الجزافي VF،100 % من الرسم على الممتلكات العقارية المبنية والغير المبنية،40 % من الرسم نظام الضريبة الجزافية الوحيدة IFU و100 % من للخاضعين IFU لمبلغ 5000.00دج.

ت) **الميزانية الولائية** :تمثل 29,5 % من الرسم على النشاط المهني وتكون الولاية أقل حصة من ميزانية البلدية من محصول جباية وهذا من أجل بناء وإعداد مشاريع وبذلك يعتبر التحصيل العمود الفقري لجباية الضرائب وبالتالي تحقيق مشاريع اقتصادية في مستوى تطلع أفراد المجتمع. 50 % من الرسم نظام الضريبة الجزافية الوحيدة IFU حصة الولاية.

المبحث الثالث :واقع التهرب الضريبي في الجزائر:

إن التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية ،أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة بعبارة أخرى أن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو جزئي[2]؛وينجم على سوء الإدارة الضريبية العديد من الآثار السلبية التي تمس الضرائب أولا ثم المكلفين بها ثانيا ثم الخزينة العمومية أخيرا ،وأصبح من الواجب مكافحة هذه الظاهرة والتخلص منها وهذا لا يتم إلا عن طريق معرفة طبيعتها وأسبابها والإلمام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذا بغية تكوين صورة بسيطة حول هذه الظاهرة لنتمكن من مكافحتها بطريقة فعالة .

المطلب الأول :تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي:

[1]-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب 2015.

[2]-خالد شحادة خطيب ،أحمد زهير شامية ،أسس المالية العامة ،الطبعة الثالثة ،دار وائل للنشر والتوزيع ،الأردن ،2008 ،ص 215.

على الرغم من المعنى القوي الذي تحمله الضريبة فيما يخص تمثيلها بمعنى التضامن الاجتماعي والمعنى الاقتصادي والحس الوطني للأفراد ،إلا أن بعض المكلفين بها يقومون بالتهرب من دفعها و يقصد به امتناع الأفراد من دفع الضرائب المفروضة عليهم.

الفرع الأول :طبيعة التهرب الضريبي:يوجد للتهرب الضريبي عدة تعاريف نأخذ منها على سبيل مثال وليس على سبيل الحصر:

-"التخلص من الالتزام بدفع الضريبة "[1].يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فيعتمد على سلوك احتيالي للتخلص من عبئها.

-ويعرف كذلك على أنه "محاولة الممول التخلص من الضريبة ،أي عدم الالتزام القانوني بأدائها"[2].حيث يسعى المكلف بهذه الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة.

-كما يعرف التهرب الضريبي بأنه "لجوء الأفراد إلى وسائل غير شرعية لامتناع عن دفع ما عليهم من ضرائب أو تُدفَع ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانونيا "[3].

فالتهرب الضريبي يعني التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون ،حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي نظراً لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه .

الفرع الثاني :أشكال التهرب :

من خلال تحديد طبيعة التهرب الضريبي لاحظنا أنها متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية ،وهذا إما بالغش أو التجنب الضريبي ،ونظراً لتداخل وتشابه هذين المصطلحين يجب الفصل بينهما لأنهما ظاهريا يؤديان إلى نفس المعنى ،أما جوهريا فهما غير ذلك ومنه يمكن تصنيفها من الناحية الشرعية (القصد) إلى:

* **<u>التهرب المشروع</u> :**الذي لا جرم فيه ،حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية ،ذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون .حيث يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة.

---

[1]-حميد بوزيدة ، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2007 ، ص39.

[2]- طارق الحاج ، "المالية العامة"، دار صفاء، عمان، 1999 ، ص84 .

[3]- محمد عباس محرزي،" اقتصاديات المالية العامة"،مرجع سبق ذكره، ص317 .

ومن الأمثلة الأكثر شيوعا في التهرب المشروع ؛عندما يهب الشخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهربا من دفع ضريبة التركات بعد وفاته.

* **التهرب الغير المشروع :**عندما يُقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية ،يسلك طرائق الغش والاحتيال مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون .بعض الأمثلة من ذلك التهرب :

-أن يقوم المكلف بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح ،بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته ،أو لا يرفق معه جميع البيانات والوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي ،أو لا يدرج بعض ايراداته متعمداً تخفيض قيمة الضريبة المترتبة عليه .

-عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف ،وذلك عندما يهرب هذا الأخير خارج البلاد وبالتالي يصعب على السلطات تحصيل ما عليه من قيمة الضريبة.[1]

المطلب الثاني :أسباب التهرب الضريبي:

إن من أسباب التهرب من الضريبة كثيرة ومتعددة لا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية ،الاجتماعية والسياسية ،ومستوى الوعي العام ،وكفاءة الأجهزة وفعالية الإجراءات إلا أنه يمكن إجمال هذه الأسباب على النحو التالي[2]:

1. **الأسباب التشريعية :**إن الأسباب التشريعية من أهم الأسباب التهرب الضريبي ويعود ذلك إما إلى النقص في التشريع الضريبي ،وعدم إحكام صياغته واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون ،ليتخلصوا من دفع الضريبة ؛وربما يعود ذلك إلى عدم دقة التشريعات الضريبية التي غالبا ما تصدر في البلدان النامية بصورة سريعة تصاغ من قبل أشخاص غير أكفاء.
2. **أسعار الضرائب (معدلاتها):**من الأسباب التي تدفع إلى التهرب الضريبي هو ارتفاع الضرائب مما يؤدي إلى شعور المكلف بأن الضريبة تقتطع كجزء كبير من دخله ،الأمر الذي يترتب عليه عدم كفاية ما تبقى له لحاجاته الضرورية ،وبالتالي فالتهرب يختلف بالنسبة لكل ضريبة بحسب ارتفاع معدلها ،فالضرائب ذات المعدلات العالية تدفع المكلفين بها للتخلص منها بأي طريقة.
3. **عدم المساواة في التطبيق:**قد تكون الضريبة عادلة من الواجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي ،ولكن تعترضها صعوبات في التطبيق تحد هذه العدالة المرجوة ،إذ أن عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة ،وهذا أحد أسباب التهرب.

[1]- خالد شحادة خطيب ،أحمد زهير شامية ،أسس المالية العامة ،مرجع سبق ذكره ،ص ص 215-216.

[2]-خالد شحادة ،أحمد زهير شامية ،نفس المرجع ،من ص 217 إلى ص 219.

4. **تعقيد الإجراءات الإدارية:** كثرة الإجراءات وتعقدها تخلق جو من الإبهام وهذا ما يدفع المكلفين إلى التهرب من دفع ضرائبهم.

5. **ضعف الوعي الضريبي:** يعد هذا العامل من أهم الأسباب التهرب الضريبي ،حيث كلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف وازع التهرب ،والعكس صحيح ..والوعي الضريبي مرتبط بعوامل اقتصادية وعوامل سياسية ،بمقدار ما يشعر الشخص برابطة قوية لمجتمعه ولبلاده يزداد وعيه الضريبي،وتنخفض حدة التهرب الضريبي ؛ويظهر ذلك عندما يشعر المواطن ويلاحظ سوء الإنفاق الحكومي ،بحيث أن الدولة تطلب منه ولا تعطيه ،أو تطلب منه الكثير وتعطيه القليل هذا ما يزيد من حدة التهرب.

6. **قصور الإعفاءات الضريبية:** إن أغلب التشريعات الضريبية تقرر إعفاءات من الضريبة متنوعة ومختلفة فهناك إعفاءات عائلية وإعفاء الحد الأدنى من الدخل ..إلخ ،فإذا كانت هذه الإعفاءات عادلة يقل التهرب الضريبي ،والعكس صحيح.

7. **ارتفاع العبء الضريبي:** ويرتبط هذا السبب بالحالة الاقتصادية السائدة والنظم الضريبية المطبقة ،ومعروف أن العبء الضريبي هو :نسبة جملة الضرائب المفروضة على المكلف إلى صافي دخله ،وبالتالي إن قدرة المواطن على تحمل الضريبة متوقف على دخله.[1]

8. **الأسباب الإدارية:** عيوب في الإدارة هذا العامل يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير مؤهلين وغير أكفاء وقد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي وقد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية [2].

إذ أن النقائص الموجودة فيها هي التي تجد من كفاءتها ،ومن تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي ،وتتجلى أهم هذه النقائص في:

-ضعف الوسائل المادية والمالية ،النقل ،الرواتب ،الحوافز والتي ما زالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه.

- ضعف الإمكانيات المادية ،من خلال نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثة من قبل الاستعمار.

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

---

[1]-خالد شحادة ،أحمد زهير شامية ،نفس المرجع ،من ص 217 إلى ص 219.

[2]-طارق الحاج "المالية العامة "، مرجع سبق ذكره ،ص 89.

-تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية تجاه الضريبة.

-نقص التوعية وضعف العلاقة بين الإدارة والمكلف.

المطلب الثالث :آثار التهرب الضريبي:

يترتب عن التهرب الضريبي آثار هامة جدا وضارة بمالية الخزينة العامة ونذكر منها ليس على سبيل الحصر بل على سبيل المثال[1]:

✓ **الآثار الاقتصادية :**

-كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حيث أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب التي تقوم بواجباتها الضريبية ،فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجح الطرق لأنها تجد أن التهرب الضريبي من أنجح الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة .

-إنقاص حصيلة الخزانة العامة من الموارد ،المر الذي يجعل الدولة عاجزة عن القيام بواجباتها الأساسية تجاه مواطنيها على أكمل وجه.[2]

✓ **الآثار المالية :**

-الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخيل المتوقعة من وراء الحصائل الضريبية مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسبب التهرب الضريبي في الخزينة العامة.[3]

-اختلال توازن ميزانية الدولة وضياع حقوق الخزينة ذلك عن طريق طبع المزيد من النقود.

✓ **الآثار الاجتماعية والنفسية :**

-الانعكاسات الاجتماعية تظهر بشكل جلي في عدم شعور المكلفين بتطبيق مبدأ العدالة والمساواة ،فعندما لا يخضع البعض في دفع الضريبة يتسبب هذا في خلل في المفهوم العام للعدالة الاجتماعية.

-تعميق الفوارق الاجتماعية وتدهور عامل الصدق في المعاملات وهذا يسبب ضعف إيمان المواطن في الدولة في دورها في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالإدارة المالية وتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي.

المطلب الرابع :طرق معالجة التهرب الضريبي:

الفرع الأول :المصالح المسئولة عن مكافحة التهرب الضريبي :

---

[1]-تقرير المديرية العامة للضرائب ،عناصر لسياسة ضد التهرب الضريبي ،ديسمبر ،1993 ،ص 03.

[2]-خالد شحاذة ،أحمد زهير شامية ،أسس المالية العامة ،مرجع سابق ،ص 223.

[3]-مجي محمد مسعد، "العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية"،مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 2002 ،ص 180.

كما لاحظنا أن أسباب التهرب الضريبي متعددة ومتنوعة ولهذا فإن طرائق مكافحة التهرب تختلف وفقا للنظام الضريبي المتبع في البلد ،وبجدر الإشارة بأن يتم الكشف عن المادة الخاضعة للضريبة من خلال جمع معلومات كل المصادر الخارجية كالشركات والمؤسسات العمومية ،حيث وضعت الدولة عدة مصالح رقابية تقوم بعملية كشف مكان التهرب بشتى أنواعه ،وتسليط العقوبات الصارمة على مرتكبيه لأجل الحد من هذه الظاهرة.[1] تتمثل هذه المصالح الرقابية في :

الشكل رقم (02-05) :المصالح المسئولة عن مكافحة التهرب الضريبي:

المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات كتاب مبادئ المالية العامة،منصور ميلاد يونس ،الجامعة المفتوحة ،ص 50.

أ. **المفتشية الجهوية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي :**أنشئت هذه المفتشية وفقا للأمر 95/06 المؤرخ في 1995/01/25 ،وتعمل على التأكد من امتلاك التجار للسجل التجاري وكذا مراقبة ومتابعة فواتير الشراء والبيع من حيث الشكل وصحة الفاتورة.

ب. **الفرق المختلطة :**تتكون هذه الفرقة من أعضاء إدارة الضرائب ،الجمارك ،المنافسة والأسعار حيث تقوم هذه الفرقة بمراقبة وكشف كل عمليات الممولين وتزويد المفتشية بالمعلومات الكافية عن الممول التابع لها.

ت. **مكتب البحث عن المعلومات الجبائية :**أنشأ هذا المكتب وفقا للتعليمة رقم 930 للمديرية العامة ب 1994/04/14 قصد البحث والتفتيش.

[1]-منصور ميلاد يونس "مبادئ المالية العامة"، الجامعة المفتوحة ،1994،ص 50.

ث. **مصلحة البحث والتحقيقات :**هذه المصلحة تابعة إلى المديرية المركزية للبحث والمراجعات ،ويمكن أن تحقق وتراقب محاسبة أي ممول ،في أي ولاية ؛حيث تهتم بمراقبتها للملفات المهمة جدا.

ج. **مفتشية الضرائب :**تقوم هذه المفتشية بمراقبة ومراجعة كل حسابات الممولين المشكوك فيهم بتدخل مصلحة التدخلات المتواجدة على مستوى كل مفتشية بالبحث وجمع المعلومات عن المادة الخاضعة وتثبيتها.

ح. **فرق الدرك الوطني للطرقات :** تقوم هذه الفرقة بمسك كل المتهربين الذين لا يحملون لفواتير السلع وكذا الرقم الجبائي الخاص بهم ،وذلك بتحرير محضر لهم يتم إرساله إلى مصلحة الضرائب وكذا مصالح المنافسة والأسعار.

الفرع الثاني :وسائل مكافحة التهرب :

إذا كان التهرب الضريبي يرجع لعوامل أخلاقية وتشريعية وقلة الوعي الضريبي فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي وذلك على النحو التالي:

الشكل رقم (02-06) :وسائل مكافحة التهرب الضريبي:

المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات كتاب أسس المالية العامة لخالد شحاذة خطيب وأحمد زهير شامية ،مرجع سابق ،ص 220.

خلاصة الفصل:

الرقابة الجبائية وسيلة فعالة أسسها المشرع الجبائي قصد كبح أولئك الذين يحاولون مغالطة الإدارة الجبائية وجعلها تخسر أموالاً معتبرة ،فالرقابة الجبائية العادلة والشفافة ستردع المكلفين بالضريبة من التهاون في تأدية حقوقهم الجبائية.

وسعيا منها إلى تحسين التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية ،فقد اتخذت الإدارة الجبائية كل الإجراءات اللازمة لذلك .حيث تزعم مصالح الإدارة الجبائية على كشف العمليات الحقيقية للغش والتهرب الضريبي ومحاربتها بفعالية ..

وذلك بالاعتماد على مصادر التحصيل الضريبة المختلفة من ضرائب ورسوم التي تقتطع قيمة الضريبة من دخول و رؤوس أموال المكلفين بطريقة عادلة وسلسة قصد تحقيق المنفعة العامة للمجتمع .

الفصل الثالث:

دراسة حالة بمركز الضرائب -مستغانم

تمهيد الفصل:

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث الذي تطرقنا فيه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالتدقيق المحاسبي ،الرقابة الجبائية ،التحصيل الضريبي التهرب الضريبي ،وإبراز العلاقة الموجودة بين التدقيق المحاسبي والتحصيل الضريبي.

وباعتبار التدقيق المحاسبي أداة أساسية في النظام المعتمد في أي منشأة يعالج حالات التلاعبات ويكشف الأخطاء ويعزز النظام الضريبي حيث يساهم في تسهيل عملية تحصيل الضريبة.

كان لابد من الربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي للقيام بدراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية مستغانم ،وتسليط الضوء لكل متطلبات البحث .وقسم هذا الفصل إلى مبحثين :

- المبحث الأول :عموميات حول مركز الضرائب مستغانم.
- المبحث الثاني :دراسة حالة في إطار المراقبة الجبائية.

المبحث الأول :عموميات حول مركز الضرائب CDI مستغانم

المطلب الأول :التعريف بمركز الضرائب ومهامه :

أولاً :التعريف بمركز الضرائب :

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع ،تحت اشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية

بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم : المؤسسات والمهن الحرة الخاضعة للنظام الحقيقي.

ثانيا :مهام مركز الضرائب :

يُسيَر مركز الضرائب رئيس مركز وهو يتشكل من ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين :

1-المصلحة الرئيسية للتسيير :وتكلف ب:

-التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء ،المراقبة الجبائية ،متابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات.

-المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للمصادقة عليها ،بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.

-اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو المراجعة المحاسبية.

-إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

-تعمل على تسيير:

أ) المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.

ب) المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية.

ت) المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.

ج) المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.

د) المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

2-المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:وتكلف ب:

-إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.

-اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها ،بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب ،مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

تعمل على تسيير :

أ) مصلحة البطاقيات والمقارنات ،وتكلف ب:

-تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها ؛

-مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية ،تخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛

-التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة؛

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

-إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الإطلاع؛

-اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلام المجمعة.

ت) مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق ،وتكلف ب:

-برمجة وانجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.

-اقتراح المكلف بالضريبة لمراجعة محاسبته أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

ث) مصلحة المراقبة ،التي تعمل في شكل فرق ،وتكلف ب:

-إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛

-إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

3- المصلحة الرئيسية للمنازعات ؛وتكلف ب:

-دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز ،وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

-متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

أ) **مصلحة الاحتجاجات** ؛وتكلف ب:

-دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها و/أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبة أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة من المصدر.

-دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

-دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة.

-معالجة منازعات التحصيل.

ب) **مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية** ؛وتكلف ب:

-دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولاختصاص لجان الطعن الإعفائي.

-المتابعة ،بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب ،الطعون والشكاوي المقدمة للهيئات القضائية.

ت) **مصلحة التبليغ والأمر بالدفع ؛**

-تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية؛

-الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛

-إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

4**- القباضة** ؛وتكلف ب:

-التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.

-تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.

-مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

تعمل على تسيير:

-مصلحة الصندوق؛

-مصلحة المحاسبة؛

-مصلحة المتابعات.

تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق.

5- **مصلحة الاستقبال والإعلام** ،تحت سلطة رئيس المركز ؛وتكلف ب:

-تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛

-نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين الضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

6- **مصلحة الإعلام الآلي والوسائل** ؛وتكلف ب:

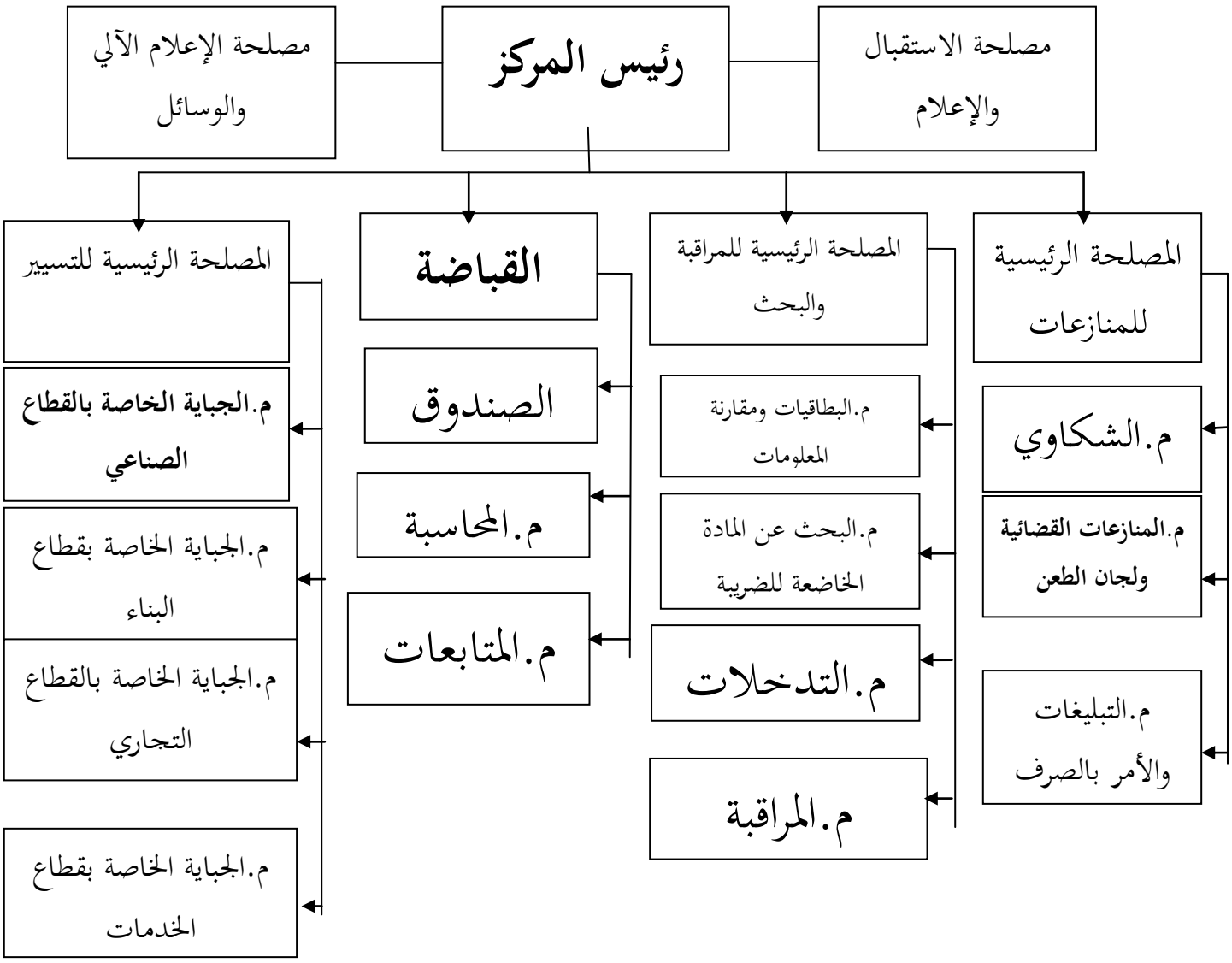
-استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛

-إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛

-الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب مستغانم :

الشكل رقم (03-07) :الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب :



المصدر:اعتمادا على معلومات من مركز الضرائب –مستغانم.

المبحث الثاني :دراسة حالة في إطار مصلحة المراقبة الجبائية :

تقوم مصلحة المراقبة بالرقابة على الوثائق (C.S.P (contrôle sur pièces ،وحسب المادة 18-19 من قانون الإجراءات الجبائية " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها [1]."

انتقلنا إلى مديرية الضرائب لولاية مستغانم وبالتحديد لمصلحة المراقبة الجبائية قصد إجراء دراسة حالة عن موضوع البحث وهذا بغرض الإجابة نوعاً ما على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعة من طرفنا .

ومن أجل تدعيم كل ما ذكرناه من معلومات في الجانب النظري حول أهمية التدقيق ومدى فعالية التحصيل الضريبي وإجراءاته المختلفة وما يؤثر عليها من عوامل سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .ارتأينا أن نلحقه بدراسة حالة تطبيقية بسيطة وذلك من أجل تسهيل الفهم .لكن هذه الحالة تختلف نوعاً ما لتكون إجابة نهائية للإشكالية المطروحة سابقا في بداية الدراسة ؛حيث مصلحة التي تمت فيها دراسة الحالة ،مختصة في المراقبة على الوثائق ولا تقوم بأي شكل من الأشكال بعملية التحصيل الضريبي ،وهذه الحالة بالتحديد فيها مشكلة الإبلاغ الخاطئ وسنتطرق بالتحديد للإجراءات المتبعة من طرف مصلحة المراقبة وكيف تمت معالجة المشكل.

تعريف المؤسسة محل الرقابة على الوثائق:

مؤسسة أشغال وبناء

الشكل القانوني :مؤسسة فردية

العنوان :عشعاشة –مستغانم.

[1]-قانون الإجراءات الجبائية ،النص الكامل للقانون وتعديلاته إلى غاية قانون المالية لسنة 2016 ،الطبعة 6،دار برتي للنشر ،الجزائر ،2016 ،ص 17.

خضعت للمراقبة الجبائية والمحاسبية لسنوات التالية :2012 –2013 –2014.

في إطار المراقبة على وثائق لسنة 2016،لمؤسستكم المختصة في نشاط الأشغال والبناء الكائنة مقرها في عشعاشة بمستغانم لسنوات 2012 –2013 –2014. بتطبيق أحكام القانون 18 و19 من قانون الإجراءات الجبائية ،النص الكامل للقانون وتعديلاته إلى غاية قانون المالية لسنة 2016.

لتوضيح عملية الرقابة على الوثائق ،قمنا بترجمة هذه المهمة على شكل خطوات وهذا ما سنتطرق إليه على النحو الآتي:

1 - يسحب الملف الجبائي الخاص بالشخص محل الرقابة على الوثائق ويتم تفحص المعطيات الموجودة في الملف الجبائي (ميزانيات –خصوم –أصول –جدول النتائج –التصريحات الشهرية G50 ،ويتم إرسال له الوثيقة (C2) (وثيقة طلب المعلومات Demande De Renseignements)، حيث أن هذه الوثيقة تتضمن معلومات الخاصة للمكلف بالضريبة ،ثم انتظار الرد من المكلف بالضريبة لمدة 30 يوم وهي تعتبر المدة القانونية الممنوحة له .. الملحق موجود ص (الملحق رقم 01).

2 - في حالة رد المكلف بالضريبة على الوثيقة الأولى،يتم قدومه إلى مركز الضرائب وتقديم الوثائق المحاسبية الخاصة بمؤسسته التي كانت مطلوبة منه في الوثيقة سابقة الذكر،وهذا يظهر في شكل (الملحق رقم 02)،حيث يجيب المكلف بالضريبة بأنه استجاب لطلب مركز الضرائب وقدم كافة الوثائق المطلوبة منه لمصلحة المراقبة ..الملحق موجود ص .

3 - بعد تقديم المكلف كل الوثائق والبيانات المحاسبية يقوم المفتش بالمطالعة عليها وتتم عملية المقارنة بين تلك الوثائق والتصريحات الجبائية المقدمة لمصلحة المراقبة ،حيث لاحظ المفتش صدق القوائم المالية ولا تتضمن أي تجاوزات فيما يخص تصريح برقم الأعمال وغيرها .إلا أنّه تم العثور على تصريح خاطئ ولا يتطابق مع ما وجده المفتش في الوثائق والمتعلق بتصريح أجور العمال للسنة المالية 2013 وهذا يظهر في شكل الملحق (رقم 03) ،حيث أن:

IRG/Salaire Retenu = 661.570 D.A

IRG/Salaires Déclaré = 569.650 D.A

أي في ظل برنامج الرقابة على الوثائق وبعد فحص التصريحات المقدمة لدى مصلحة المراقبة وتأكيدها ضمن قانون رقم 19 من ق .إ .ج ،تم العثور على تباين فيما يخص التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي الجزء الخاص بأجور العمال ،الأمر الذي أدى إلى إعادة إرسال طلب للمكلف بالضريبة لتنبيهه

بأنه صرح بمبلغ (569650D.A) وما تم تحصيله حقيقة وحسب الوثائق المتوفرة لدى المفتش هو (661570D.A) .وعليه فهو مطالب بتقديم تفسير لهذا التصريح الخاطئ.

الجدول رقم (03-03) :قيمة IRG/Salaires المستخرجة والمصرح بها:

السنة		2013
IRG/Salaires الضريبة على الدخل الإجمالي/أجور العمال	المستخرج	569.650
	المصرح به	661.570
	الفرق	92.100

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات وثائق مركز الضرائب –مستغانم.

وفيما يخص السنة المالية 2014 وجد المفتش في القوائم المالية قيمة الربح المستخرج غير مصرح بها بلغت 872.072 D.A.الملحق رقم 03 ،ص .

4 - تم إرسال للمكلف وثيقة إعادة تقويم أولي C4 Notification Initialوله مدة 30 يوم للإجابة.وقدّم توضيحات فيما يخص الربح الإجمالي لسنة 2014 وتم قبول التبريرات وبالتالي أُدرجت نقطة واحدة وهي 2013-IRG/S التي لم يستطيع أن يبرر عليها ،فقبل دفعها بدون منازعة منه. الملحق رقم 04 ،ص .

5 - في الأخير تم قبول إعادة التقويم فيما يخص IRG/S وهذا ما تم توضيحه في وثيقة إعادة التقويم النهائي Notification définitive واستخرج الورد rôle .الملحق رقم 05 ص .

خلاصة الفصل :

تلعب الإدارة الجبائية دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية وتعد طرفا لا يمكن تجاهله وغض النظر عنه ،فكل مؤسسة اقتصادية كما لها التزامات مالية اتجاه دائنيها لها التزامات جبائية اتجاه إدارة الضرائب بصفة عامة.

و في هذا الإطار يلعب مركز الضرائب محل الدراسة التطبيقية بصفة خاصة دورا استراتيجيا في هذا المجال ،حيث يسهر على ضمان احترام وتطبيق التشريع الجبائي من خلال نظام متكامل من الإجراءات والهيئات الجبائية للولاية،باعتبارها المقر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة.

حيث تقوم بتكوين الملف الجبائي لكل شخص طبيعي أو معنوي ،حيث يودع المكلفين بالضريبة ملفهم الجبائي لدى مركز الضرائب التابع للمنطقة التي يزاولون فيها نشاطهم ،وبعدها يقوم المركز بإخضاع المكلف لنظام جبائي معين حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها وبعدها تقوم بتحضير إشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات ،وتحصيل الضرائب أخيرا .وهذا بالاعتماد على أشكال الرقابة التي يطبقها المركز وهي الشكلية ؛وهي أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وبعدها الرقابة على الوثائق والتي

تقوم باكتشاف الأخطاء الموجودة في التصريحات و تقويمها.

خاتمة عامة

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية تمكنا من معرفة مختلف الجوانب الجوهرية للموضوع وفهمها، حيث تبين لنا في البداية الدور الأساسي الذي يلعبه التدقيق المحاسبي.لكونه جانب من جوانب الموضوع المهمة إذ شهد التدقيق تطوراً سريعاً على مستوى الوظائف خول له تبوأ مكانة هامة على الصعيد الدولي ،نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة ،فكان ولابد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج ،وكذا بغية توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات واستفادة الأطراف المعنية.

ثم ارتئ لنا الدور الأساسي التي تلعبه الضريبة ،حيث يعتبر هذا الموضوع الجزء الآخر لدراستنا ،إذ تسعى الضريبة إلى تحقيق أغراض السياسية المالية عن طريق معالجتها لمختلف الظواهر الاقتصادية للموضوع،وكذا لاعتبارها أنجع وسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى أنها مورد هام للخزينة العمومية بهدف سد النفقات العامة ،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 المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخيلهم الحقيقية ،وحينها تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات والتأكد من صدقها بهدف كشف التجاوزات والإغفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف للإفلات من الضريبة ،هذا ما يسمى بالتهرب الضريبي. وبالرغم من أن حصيلة الضريبة في تزايد وتساهم في التنمية الاقتصادية إلا أن التهرب الضريبي يبقى من بين النقائص التي يعرفها النظام الضريبي والذي زادت حدته مع تفتح الاقتصاد الجزائري على العالم الخارجي لما له من آثار سلبية وخطيرة التي تعود من تنمي وتفشي تلك الظاهرة.

ومن خلال دراستنا للقوانين والأحكام التي تحكم تنظيم مهنة التدقيق ومهمة تحصيل الضريبة في الجزائر ؛نجد أن هذه المهنة لا زالت تحتاج إلى المزيد من التطوير حتى يرقّى أداؤها إلى المستوى اللائق بها ،وهذه المهمة تحتاج من مصلحة الرقابة الجبائية أن تبذل مجهود أكثر في تسخير مختلف الوسائل القانونية والتنظيمية والبشرية للمحافظة على أموال وحقوق الخزينة العامة ومحاولة كبح هذا النزيف الذي ينخر في جسد الاقتصاد الوطني بسبب التهرب الضريبي ،الأمر الذي يجعلنا نقدم بعض التوصيات التي نرى بأنها مهمة من أجل تطوير مهنة التدقيق وعملية تحصيل الضريبة.

نتائج فرضيات البحث:

قدمنا في المقدمة العامة ثلاثة فرضيات،نحكم على صحتها من عدمها من خلال ما يلي:

الفرضية الأولى التدقيق المحاسبي مهنة نظامية ويقوم المدقق بإتباع مجموعة من المعايير المتعارف عليها أثناء مراجعة وتدقيق عمل المحاسب قد تحققت وهذا ما تطرقنا إليه في الفصل الأول وذلك من خلال تقديم مفاهيم وأساسيات تدقيق الحسابات.

الفرضية الثانية الرقابة الجبائية تختص في كشف الأخطاء والتلاعبات الموجودة في تصريحات المكلفين الضريبية،وليست فعالة كفاية لكبح ظاهرة التهرب الضريبي قد تحققت ويتجلى لنا ذلك في الفصل الثاني حيث تطرقنا إلى التنظيم الفني للضريبة ومصادر وكيفية تحصيلها.ووجود الثغرات القانونية هو العامل الأول للتهرب.

الفرضية الثالثة يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام القوانين الجبائية ،والمبادئ المحاسبية في دعم قرارات الادارة الجبائية وتفادي التحايل على مصلحة الضرائب قد تحققت باعتبار ما توصلنا إليه في الفصل التطبيقي حول الحرص على الإطلاع للكشف عن الأخطاء والتجاوزات التي ممكن أن تكون قد ارتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد أو عن غير قصد وهذا عن طريق القيام التدخلات الميدانية وجمع المعلومات من كل الأطراف المعنية.

النتائج المتوصلة إليها:

من خلال دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية:

- التدقيق المحاسبي جاء بناءا على الحاجة إليه، وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي؛

-هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على المدقق التعرف عليها من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية وما تخفيه من تلاعبات بهدف التقليل من حجم النشاط الممارس والأرباح المحققة للإفلات من الضريبة.

- يحتم الوضع الاقتصادي في الجزائر على مهنة التدقيق أن تواكب التطور حتى تكون قادرة على أداء الدور المنوط بها،كونها تعتبر أداة هامة من أدوات الرقابة المحاسبية،خاصة مع اتساع نطاق المعاملات الاقتصادية الجزائرية مع مختلف دول العالم؛

- إن المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية كالبرمجة القليلة لملفات التحقيق مقارنة بعدد المكلفين وضعف الإمكانيات البشرية في غياب العناصر المؤهلة والقادرة على القيام بما أوكل إليها بدرجة عالية من

الجودة وكذا النقص الفادح في الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بالمهام على أحسن وجه وفي أوقاتها المحددة ،من شأنها إضعاف المردودية؛

- إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي،حيث أنها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة والتي محورها الأساسي يكمن في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛

- تعتبر الرقابة على الوثائق أكبر مردودية نظرا لسهولة تطبيقها.

توصيات واقتراحات:

- تفعيل القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة من أجل تنظيم كامل لعملية التدقيق؛
- ضرورة اهتمام المؤسسات بإدارة التدقيق المحاسبي فيها من خلال تزويدها بالعدد الكافي من المدققين المؤهلين علميا وعمليا والعمل على تدريب وتطوير مهاراتهم بشكل مستمر ليقوموا بالدور المناط بهم؛
- العمل على إرساء لجان تكلف بمراجعة عمليات تدقيق الحسابات كما هو حاصل في عديد الدول ،للوقوف على استقلالية المدقق وتقييم العمل المقدم منه ،ما يضع المدقق أمام مسؤولية أكبر لدى أدائه لمهامه ،ويسهم بدوره في تقليص فجوة التوقعات؛
- ضرورة تحديد معايير واضحة وشفافة وموضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية؛
- صياغة قوانين واضحة وغير معقدة من أجل أن يفهمها الجميع باعتبار أن المكلفين ليست لديهم مستويات علمية مرتفعة أو بدون مستوى؛
- التعاون و التنسيق مع الجهات و المصالح الجبائية الأخرى لتوفير الكثير من الجهد و الوقت في استغلال المعلومات ،والعمل على إدخال واستعمال الإعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الضريبية؛
- ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي والحس الضريبي لدى المكلفين،حتى تتجسد لدى المجتمع حتمية مساهمة الضرائب في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وذلك باستعمال وسائل الإعلام المتعددة كتوزيع المنشورات ،الدوريات ،فتح مواقع الكترونية للردّ على انشغالات المكلفين..
- ضرورة التنسيق المحلي والدولي بين الادارة الجبائية ومختلف الهيئات والمصالح الأخرى ،من أجل تزويدها بما يحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاطات وممتلكات المكلفين.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً :باللغة العربية:

أ - الكتب:

1 - إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، الطبعة 5، 2008.

2 - حجار مبروكة ،أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع إستراتيجية ،جامعة محمد بوضياف ،المسيلة ،الجزائر ،2005-2006.

3 - حسين مصطفى حسين ،المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعي ،الجزائر ،1995.

4 - حمدي سليمان - الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية- مكتبة دار الثقافة الأردن 1998.

5 - حميد بوزيدة ، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2007 .

6 - حيدر محمد علي بني عطا،مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة،دار حامد للنشر والتوزيع – الأردن – الطبعة الأولى،2007.

7 - خالد أمين عبد الله،علم التدقيق الحسابات –الناحية النظرية،الطبعة الأولى،دار وائل للنشر، عمان، 1999.

8 - خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعمليّة - دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن،سنة 2007.

9 - خالد راغب الخطيب،خليل محمود الرفاعي،علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى،دار المستقبل للنشر والتوزيع ،2009.

10 - خالد شحادة خطيب ،أحمد زهير شامية ،أسس المالية العامة ،الطبعة الثالثة ،دار وائل للنشر والتوزيع ،الأردن ،2008.

11 - خلاصي رضا ،النظام الجبائي الجزائري الحديث _جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين ،الطبعة 3، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر ،سنة 2009.

12 - زاهرة عاطف سواد،مراجعة الحسابات والتدقيق،الطبعة الأولى،دار الراية للنشر،الأردن ، 2009.

13 - سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان،تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن – الطبعة الأولى،2010.

14 - طارق الحاج ، "المالية العامة"، دار صفاء، عمان،1999 .

قائمة المراجع:

15 - عادل أحمد حشيش ،أساسيات المالية العامة ،مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام ،دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر ،1992.

16 - عبد الحميد ،محمد القاضي ،دراسة الاقتصاد العام ،دار الجامعة المصرية 1984.

17 - عبد الفتاح الصحن ،احمد عبيد وآخرون ،أسس المراجعة الخارجية ،المكتب الجامعي الحديث ،مصر، 2007.

18 - عبد الفتاح محمد الصحن،محمد سمير الصبان وآخرون،أسس المراجعة،الدار الجامعية ،الاسكندرية، مصر،سنة 2004.

19 - عبد المجيد قدي ،دراسات في علم الضرائب ،دار جرير للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،عمان ،2011.

20 - علي زغدود ،المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2006 .

21 - غسان فلاح المطارنة،تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)،دار المسيرة للنشر،الأردن،2000.

22 - القشي ظاهر،أخلاقيات المهنة بين الأمس واليوم،مجلة المدقق،الأردن،العدد 48،سنة 2001.

23 - كمال الدين مصطفى الدهراوي ،محمد السيد السرايا،دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر،سنة 2006.

24 - متولي محمد الجمل،عبد المنعم محمود،المراجعة،دار النهضة العربية،القاهرة،1973.

25 - محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية – ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر – الطبعة الثانية 2005.

26 - محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،الطبعة الثانية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2005.

27 - محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998.

28 - محمد سمير الصبان ،محمد الفيومي ،المراجعة بين التنظير والتطبيق ،الدار الجامعية ،بيروت 1990.

29 - محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي،المراجعة الخارجية ،الدار الجامعية ،القاهرة ،2002.

30 - محمد عباس محرزي – اقتصاديات المالية العامة – الطبعة 2،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2005.

31 - محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب،دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع،عمان،الطبعة الأولى،سنة 2009.

32 - مجي محمد مسعد، "العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية"،مكتبة الإشعاع، الإسكندرية ،2002.

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

34 - ناصر دادي عدون ،اقتصاديات وتسيير المؤسسة ،دار المحمدية العامة ،الطبعة 2،الجزائر،2004.

35 - هادي التميمي،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية،دار وائل للنشر،عمان،الطبعة 3، 2006.

36 - يوسف محمود جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق،الوراق للنشر،الأردن، 2007.

ب - الرسائل والأطروحات:

1 - سهام محمد السويدي،دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر (دراسة ميدانية)،الدار الجامعية الاسكندرية،سنتي 2011/2010.

2 - واكواك عبد السلام ،فعالية النظام الضريبي في الجزائر،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ،تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة،الجزائر،2012.

ت - الملتقيات والمقالات:

1 - آيت بلقاسم لامية – آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي -مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة البويرة،2013-2014.

2 - جمعية المحاسبين المعتمدين في الشرق الأوسط،قواعد التدقيق المتعارف عليها ،بيروت،لبنان ،1980.

3 - صديقي مسعود وبراق محمد،انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي،المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية،جامعة ورقلة،8-9 مارس 2005.

4 - العياشي عجلان -ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر -(مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة فرحات عباس ،سطيف (20- 21 أكتوبر)

5 - الموقع الرسمي للجريدة الإلكترونية جزايرس ،مقال نشر بواسطة هارون ر، جريدة السلام اليوم ،تاريخ 2016/08/26.

ث - القوانين:

1 - تقرير المديرية العامة للضرائب ،عناصر لسياسة ضد التهرب الضريبي ،ديسمبر ،1993.

2 - قانون الإجراءات الجبائية ،النص الكامل للقانون وتعديلاته إلى غاية قانون المالية لسنة 2016 ،الطبعة 6،دار برتي للنشر ،الجزائر ،2016.

3 - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب 2015.

4 - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2004 -2005.

5 - قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970.

6 - المادة 223 فقرة -01 من قانون الضرائب المباشرة ،2015

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

ثانيا باللغة الأجنبية:

أ-الكتب:

1- Ahmed hamini -l'audit comptable et financier –édition berti .Algérie.2001

2- Michel Bouvier-Marie Charistine –l'administration fiscale en France (puf.1988).

3- Piérre Beltrame, La fiscalité en France, hachette supérieur ,5émé édition, 1997

الملخص :

تعالج هذه المذكرة موضوع مساهمة التدقيق المحاسبي في عملية التحصيل الضريبي داخل المؤسسة استنادًا الى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يوجهها من طرف عدة معوقات أبرزها الغش الظاهرة السائدة في المؤسسات عامةً والتهرب الضريبي حيث يعتبران النقطة السوداء والمشكل الحساس والعويص الذي تواجهه أي ادارة جبائية ويقف في وجه التحصيل الضريبي، فهو كابح في غاية الأهمية للعمل الجيد للإدارة الجبائية..وتعالج كذلك ضرورة وأهمية التدقيق المحاسبي في كشف ما إذا تتطابق تصريحات المكلفين والمعلومات والحسابات التي يقدمونها في صحتها ومصداقيتها مع ما يراجعه ويكشفه التقرير الضريبي، وفي حالة اكتشاف أنها معلومات خاطئة تفرض عقوبات وغرامات مالية على الأشخاص المعنيين بالأمر.

وبهدف ارساء مقاربة علمية وعملية جادة حول اشكالية البحث، فكانت هذه الدراسة محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي التي تزداد حدتها، وهذا بالاعتماد على التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية كوسيلة للرقابة الجبائية بهدف كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة أثناء عملية التحصيل الضريبي بهدف حماية الاقتصاد الوطني من جهة واسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى،وسنتطرق إلى هذا وأكثر أثناء دراسة حالة التي ستقام على مصلحة الضرائب في ولاية مستغانم.

الكلمات المفتاحية : التدقيق _ التدقيق المحاسبي _ الرقابة الجبائية _ التحصيل الضريبي _التهرب الضريبي.

Résumé :

La thèse consiste à traiter sujet de la participation de l'audit comptable au soutien du Processus de recouvrement des impôts à l'intérieur de l'entreprise Sur la base de la réalité du système d'imposition algérien et les défis auxquels sont confrontés de Plusieurs obstacles mis en évidence par le phénomène de la fraude dans les entreprises publiques et l'évasion fiscale sont considéré comme le point noir et le délicat problème et en regard de l'administration fiscale aiguë de toute, Et tenir face de recouvrement des impôts.. Et aussi répond à la nécessité et l'importance de l'audit comptable pour détecter si les déclarations en charge de l'information et des déclarations des comptes qu'ils apportent sont les mêmes. Afin d'établir une approche scientifique sérieux et pratique au sujet de la problématique de recherche, cette étude a été la tentative de tenir compte du mécanisme de contrôle fiscal dans le recouvrement des impôts D'avoir été un style préventif et punitif en même temps pour lutter contre le phénomène fraude et l'évasion fiscale qui augmentent sa gravité. Ceci est basé sur la d'audit comptable aux fins de l'exercice comme un moyen de l'impôt sur le contrôle dans l'ordre et abus des erreurs qui peuvent être utilisés par les contribuables par la taxe au cours du processus de perception des impôts afin de protéger l'économie nationale d'une part et le recouvrement des droits des fonds publics d'autre part fait descendre et nous allons examiner cette question et plus lors de l'affaire qui aura lieu au profit de l'étude taxes dans la wilaya de Mostaganem.

Mots Clés : Audit –Audit Comptable- Contrôle Fiscale– Recouvrement Des Impôts – L'évasion Fiscale