الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان :

دور التدقيق المحاسبي في كشف التهرب الضريبي

من إعداد :

- منشقل محمد أمين

إشراف الأستاذ:

د.قوديح جمال

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	من جامعة
رئيسا	دحمان أحمد	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	قوديح جمال	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	تيفالي يونس	أستاذة محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2017 – 2018

شكر وتقدير

أرفع شكري بداية وختاما لله عز وجل على توفيقه لي لإنجاز هذا العمل فالحمد لله حمدا كثيرا مباركا.

وبعد الشكر لله أتقدم بالامتنان والتقدير إلى جميع الأساتذة وأعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الذين أحترمه كثيرا وأشكرهم على كل

ما قدموه لي من تصويبات وتوجيهات،

فلا أملك له جزاء بل أحر الشكر والثناء.

كما اشكر كل الاصدقاء وجميع الطلبة

وأشكر كل من قدم لي النصيحة وأعانني ولو بكلمة من قريب أو من بعيد

.

فالشكر الجزيل لكم جميعا

قائمة المحتويات

مقدمة عامة

الفصل الاول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي

تمهيد

المبحث الأول:ماهية التدقيق المحاسبي.....09

المطلب الأول : التعاريف المختلفة للتدقيق المحاسبي.....09

المطلب الثاني : أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي.....10

المبحث الثاني : مبادئ التدقيق المحاسبي وأنواعه.....15

المطلب الأول: مبادئ التدقيق المحاسبي.....15

المطلب الثاني:أنواع التدقيق المحاسبي.....16

المبحث الثالث : معايير التدقيق وشروط مدقق الحسابات.....20

المطلب الأول : معايير التدقيق المحاسبي ومراحله.....20.

المطلب الثاني : شروط مدقق الحسابات.....24

الخلاصة الفصل.....26

الفصل الثاني : التهرب الضريبي

تمهيد.....28

المبحث الاول : الغش و التهرب الضريبي و طرقهما.....29

المطلب الاول : تعريف الغش و التهرب الضريبي.....29.

المطلب الثاني : تصنيفات الغش.....30

المطلب الثالث : طرق التهرب الضريبي 32

المبحث الثاني :أسباب و أثار التهرب الضريبي.....34

المطلب الاول :أسباب التهرب الضريبي.....34

المطلب الثاني :أثار التهرب الضريبي. 41

المطلب الثالث :طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي....42

الخلاصة الفصل.....45

الفصل الثالث: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

تمهيد..... 47

المبحث الاول :التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية في الجزائر.....48

المطلب الأول :المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي.....48

المطلب الثاني :المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي.....49

المبحث الثاني : الاجراءات الرقابية و العقوبات الممنوحة للحد من التهرب الضريبي

المطلب الاول : الاجراءات الرقابية في التشريع الجزائري.....53

المطلب الثاني :الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي.....58

خلاصة الفصل الثالث.....61

خاتمة عامة.....62

قائمة المصادر و المراجع.....65

ملخص.....67

مقدمة عامة

مقدمة عامة :

تعد المؤسسة الوحدة الاقتصادية التي تجمع بين الموارد البشرية والطبيعية والعناصر المالية والفنية تحت مجموعة من الظروف، وهذا لتحقيق أهداف تضمن بقاءها واستمرا رها في وسط يمتاز بالمرونة والتغيرات اليومية، واستمرارها لا يعني أبدا فكرة البقاء فقط بل البقاء مع الزيادة والتطور وذلك عن طريق انتهاج تقنيات وأساليب تسيير فعالة ترفع من مستوى أدائها وتؤهلها للمنافسة الداخلية والخارجية.

كما أن اهتمام إدارة المؤسسة بضرورة التعرف على مدى كفاءة النظام المعمول به ومدى تنفيذ الخطط والسياسات المنتهجة أدى إلى ضرورة تواجد خلية داخلية تقوم بالتدقيق، والذي أصبح ضرورة لا يمكن الاستغناء عنه باعتباره وظيفة إدارية يتم الاعتماد عليها في القيام بعملية الرقابة في ألمؤسسة من أجل ضمان السير الحسن والمحافظة على الموارد المتاحة.

ظهر التدقيق الداخلي نتيجة الحاجة إلى حماية الممتلكات وضمان صحة البيانات الموجودة والعمل على اكتشاف ألأخطاء خاصة بعد الانهيارات الإقتصاية والأزمات المالية التي شهدها العالم، والتي هزت المؤسسات الاقتصادية، هذا ما أدى إلى البحث عن سبل ووسائل لتحقيق رقابة فعالة على أعمال تلك المؤسسات، وبالتالي زيادة اللجوء والاهتمام اكثر بعملية التدقيق الداخلي، حيث كان يتسم بنطاق ضيق يقتصر على تدقيق القيود المحاسبية والسجلات المالية، واكتشاف الأخطاء والغش والعمل على الحد من حدوثها، ولكن مع تطور إمكانيات المدققين وإسهامهم في تقديم خدمات إدارية إلى جانب خدماتهم المالية،

أصبح التدقيق الداخلي يقوم على فحص وتقييم كافة الأنشطة والعمليات لتحقيق أهداف المؤسسة.

وتشير الد ا رسات الميدانية التي أجريت في العديد من دول العالم الى أن هنالك اتجاه واضح على ضرورة توسيع نطاق عمل المدقق الداخلي، وذلك مع ت ا زيد أهميته وارتفاع وضعه التنظيمي في المؤسسة، حيث اتجهت بعض من هذه الدول نحو ال ا زم المؤسسات بضرورة وجود نشاط للتدقيق الداخلي، وكانت الولايات المتحدة الامريكية أول من اتبع هذا الاتجاه.

حيث يعتبر التدقيق الداخلي أساس تطور ونجاح المؤسسة في مختلف مجالاتها ولاسيما المالية منها، من خلال مساهمته في تحقيق أحسن اداء مالي سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .وهذا من خلال توضيح المدقق الداخلي نقاط قوة و ضعف المؤسسة، وبالتالي تفهم نقاط القوة حتى يتمكن استخدامها لأقصى درجة ومعرفة نقاط الضعف حتى تتمكن الادارة من اتخاذ الاجراءات التصحيحية من شأنها وتقديم توصيات ومتابعة ذلك.

حيث يحتل تقييم وتحسين الاداء المالي مكانة بالغة الأهمية في غالبية المؤسسات، وركزت عليه الكثير من الد راسات والأبحاث المحاسبية اولإدارية، وذلك بسبب الندرة النسبية للموارد المالية التي تعتمدها المؤسسات قياسا بحجم الاحتياجات المالية الكبيرة لها والمتنافس عليها، ومن هنا نجد ضرورة الحصول وتحقيق العوائد القصوى وديمومة واستمرار المؤسسة وتطورها، وذلك بالاستغلال الأمثل لتلك الموارد بكفاءة وفعالية كبيرة والحرص على

ذلك وهذا لا يتم إلا بوجود وظيفة تدقيق داخلية فعالة في المؤسسة تقوم بالسهر على ذلك وتقوم بتقديم التوصيات اللازمة عند الضرورة.

الإشكالية:

نظرا للدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الداخلي في ضمان الاستمرار و النمو في المؤسسة وتحسين ادائها المالي باعتباره أحد وظائف القيادة لما يقدمه من خدمات للإدارة العليا عن طريق تقييمه الدائم والموضوعي والمحايد لمختلف الأنشطة، وبغية الالمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا سنحاول من خلال مذكرتنا الاجابة عن الاشكالية التالية :

كيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟

للإجابة عن هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية

-ما المقصود بالتدقيق الداخلي؟

- فيما تتمثل معايير التدقيق الداخلي في المؤسسة؟

- ماذا نعني بتقييم أداء المؤسسة وما هي أهميته؟

الفرضيات:

1- التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية يساعد على تحسين الاداء وترشيد القرارات.

2- يتوقف نجاح عمل المدقق الداخلي على مجموعة من المعايير المتعارف عليها دوليا.

3- تقييم الأداء طريقة تسمح بالتحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة.

أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية موضوع البحث في ابراز دورا لتدقيق الداخلي في المؤسسة الاعتماد على صحة تقاريره والاستفادة منها، والعمل على تقييم مستوى الاداء وتطويره للوصول الى الاداء المتميز.

- ضرورة دواسة معايير التدقيق وتطبيقها على مستوى ادارة المؤسسة.
- معرفة أساليب وطرق تقييم الأداء من أجل التفوق والتميز.
- المساعدة في نجاح المؤسسات الاقتصادية والحفاظ على استمراريتها مما يعود بالنفع على الاقتصاد الوطني.

أهداف الدراسة:

- محاولة ربط الجوانب النظرية بما هو واقع في المؤسسات الجزائرية.
- التعريف بالتدقيق الداخلي وبحديد أهدافه وأهميته.
- تقييم الاداء داخل المؤسسة والنظام.
- مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الاداء.

منهج الدراسة:

اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي،من أجل جمع وتحليل المعطيات والبيانات ومختلف المعلومات يعرض استنباط المفاهيم والأسس المكونة للإطار النظري والتطبيقي لموضوع البحث.

هيكل الدراسة- :

تم تقسيم هذا البحث الى ثلاثة فصول نظرية حيث تطرقنا في الفصل الاول الي الاطار النظري للتدقيق الداخلي و قسمناه الي مبحثين .المبحث الاول مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي و المبحث الثاني الضوابط الاساسية للتدقيق الداخلي و أهم معاييره.

وفي الفصل الثاني تطرقنا مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة من خلال ابراز في المبحث الأول مفاهيم الأداء بالمؤسسة و في المبحث الثاني التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر. وفي الفصل الثالث حاولنا الربط بين الفصلين الاول و الثاني و ابراز دور التدقيق الداخلي في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية .

الفصل الاول

الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي

المبحث الأول:ماهية التدقيق المحاسبي

تعتبر مهنة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبة ،فمن يزاول مهنة التدقيق يجب أن يكون ملما بالمبادئ والقواعد والأساسات والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى والغرض من قيامه بالتدقيق هو اعدد تقرير يتضمن رأيه المهني والمحايد في القوائم المالية كوحدة واحدة ،يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم.

المطلب الأول : التعاريف المختلقة للتدقيق المحاسبي

تم تعريف عملية تدقيق الحسابات من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي والهيئات والمجالس المهنية ،إلا أنها تصب في نفس الهدف ،ومن أهم تلك التعاريف ما يلي[1] :

التعريف الأول " : التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا اقتصاديا منظما ،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة."

التعريف الثاني " : التدقيق علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة."

التعريف الثالث : ومن خلال التعريف الذي ورد في قائمة المفاهيم الأساسية للتدقيق الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية يمكن تحديد ماهية تدقيق الحسابات في النقاط التالية:

- 1تدقيق الحسابات عملية منتظمة ويعني ذلك أن الفحص الذي يقوم به المدقق يعتمد على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج التدقيق المعد قبل البدء في عملية التدقيق.

-2 تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية.

[1] محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب ،**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** ،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ،عمان ،الطبعة الأولي2009 ص9

3-يمثل الحكم الشخصي للمدقق دورا أساسيا في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعة وتحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.

مما السابقة يمكن استخلاص التعريف الشامل : التدقيق هو فحص انتقادي فني محايد من أجل إبداء رأي في شكل تقرير حول المعلومات المالية لأي مؤسسة بغد النظر عن هدفها سواء كان الهدف تجاري وربحي أو غير ذلك وعن حجمها أو شكلها القانوني خلال نهاية فترة زمنية معينة.

وبالتالي يشمل التدقيق العناصر التالية[1] :

الفحص : فحص المستندات السجلات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ،تحليلها ،تبويبها أي فحص القياس المحاسبي(الكمي ،النقدي.)

التحقيق : هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة.

إن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان إذ تمكنا ،المدقق من إبداء رأيه وذلك من خلال إثبات صورة عادلة لنتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

التقرير :وهو ختام عملية التدقيق إذ هو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص والتحقيق في شكل التقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

المطلب الثاني : أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

الفرع الاول: أهمية التدقيق المحاسبي وأهدافه

1-أهمية التدقيق المحاسبي:تمثل أهمية التدقيق المحاسبي في اعتباره وسيلة لا غاية وهدف هذه الوسيلة هو خدمة مجموعة متعددة من الطوائف والتي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية للمؤسسة في اتخاذ قراراتهم ورسم خططها المستقبلية وتتجلى هذه الأهمية في :

[1] احمد حلمي جمعة ،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ،دار صفاء للنشر و التوزيع ،عمان ، 2000 ،ص: 10-11

- اعتماد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية من أجل وضع الخطط ومراقبة الأداء و تقييمه ،ولهذا فإنها تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلاعن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة؛
- إن الملاك والمستخدمين يلجئون إلى القوائم المالية المختلفة من أجل معرفة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية مدى قوة المركز المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم من أجل تحقيق أكبر عائد ممكن؛[1]
- اعتماد الموردين والدائنين على تقرير المدقق الذي يوضح إذا كانت القوائم المالية صحيحة وسليمة من أجل تحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على تسديد المؤسسة لالتزاماتها قبل الشروع في منح الائتمان التجاريوتوسيعه؛
- كما يعتبر التدقيق هاما بالنسبة للبنوك ومؤسسات الاقتراض حيث أن هذه المؤسسات والبنوك تعتمد على القوائم المالية وتقارير المدقق ولدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في إعطاء القروض ويعتبر التدقيق الأساس من أجل إعطاء القروض(الائتمان المصرفي)أي التمويل قصير الأجل؛
- اعتماد الهيئات الحكومية على البيانات التي تصدرها المؤسسات لأغراض متعددة كمراقبة النشاط الاقتصادي أو فرض الضرائب وذلك عن طريق اعتمادها لبيانات واقعية حقيقية صحيحة ،بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار سلع ومنتجات وتقديم الإعانات معتمدة في ذلك على جهات محايدة التي تقوم بالفحص للبيانات والتحقيق فيها لإبداء الرأي الفني على مدى صحة تلك البيانات ومدى الاعتماد عليها؛
- اعتماد رجال الاقتصاد على القوائم المالية وما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليل وتقدير الدخل القومي ووضع برامج للخطط الاقتصادية ،كما تعتمد دقة تقديراتهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدة.

[1] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية** ،دار المسيرة للنشر الأردن 2006 ص 18

- اعتماد نقابة العمال على القوائم المالية من أجل مفاوضة مع الإدارة من أجل وضع سياسة عامة للأجوروتحقيق مزايا العمال؛
- مساهمة التدقيق المحاسبي في تخصيص الموارد المتاحة؛
- المساهمة الفعالة في تنمية المجتمعات بهدف حماية الاستثمارات وإيضاح حالات الإسراف والتلاعب ويعتبرالتدقيق خير عون للدولة من أجل تحقيق أهدافها الخاصة ورفع المستوى المعيشي وتوفير الرفاهية للمجتمع لتحقيق التنمية الاقتصادية؛

الفرع الثاني : أهداف التدقيق المحاسبي:

.هناك نوعين من الأهداف :أهداف تقليدية، وأخرى حديثة أو متطورة [1]

(ا)الأهداف التقليدية :بدورها تتفرع إلى:

1أهداف رئيسية:

-التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.

-إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2أهداف فرعية:

-اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.

-تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.

-اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا.

-طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

-معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

-تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

(ب)الأهداف الحديثة المتطورة:

مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

[1] علي حاج بكري ،**أصول مراجعة الحسابات: أساسيات و عمليات** ،مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية ،سوريا ، 2004 ص47

-تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة.

-تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

-تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

ج)أهداف أخرى[1] :

-التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير ،والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.

-التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

-دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

ومن خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية.

1اهداف عملية وميدانية[2] :

1-الشمولية:

نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا ،عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

2-الوجود:

هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة(استثمارات مخزونات)لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى(الديون،النفقات ،الإيرادات)يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديوانا أو إيرادات أو نفقات وهمية.

---

[1] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية** ،مرجع سبق ذكره ص 79

[2] علي حاج بكري ،**أصول مراجعة الحسابات: أساسيات و عمليات** ،مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية ،سوريا 2004ص 47

الملكية:

نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولابد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، هذا بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.

4-التقييم:

معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقيمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

5-التسجيل المحاسبي:

نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى،ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب.

إضافة إلى ذلك هناك أهداف أخرى نذكر منها:

2أهداف التدقيق تاريخيا[1] :

و ذلك من خلال النقاط التالية:

-قبل عام 1900 م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس و الأخطاء ،ولذلك كان التدقيق التفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية.

-من 1905 م إلى 1940 م :كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.

[1] علي حاج بكري ،**أصول مراجعة الحسابات: أساسيات و عمليات** ،مرجع سابق ،ص 48

-من 1940 م إلى 1960 م :كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

-من 1960 م حتى الآن : أضيفت أهداف عديدة.

-مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف ،ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

-تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة.

-تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

-القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصي كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

-تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق علي العميل أو المنشآت محل التدقيق.

المبحث الثاني : مبادئ التدقيق المحاسبي وأنواعه

المطلب الأول: مبادئ التدقيق المحاسبي

-مبدأ تكامل الإدراك الرقابي : ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشاة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة،ولوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

-مبدأ الشمول في مدى التدقيق الاختياري : ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة ،مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير[1].

المطلب الثاني:أنواع التدقيق المحاسبي

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي ،تختلف والزاوية التي ينظر إليه منه ،إلا أن ذلك لايغير من جوهر عملية التدقيق وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي[2] :

[1] أحمد حلمي جمعة ،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ،مرجع سبق ذكره، ص25

[2] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية** ، مرجع سبق ذكره ،ص:81-82

من حيث الإلزام؛

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 الإلزام.

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين ،تدقيق إلزامي ،وتدقيق اختياري.

1-التدقيق الإلزامي:

يحتم القانون القيام به ،حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها ،ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

2-التدقيق الاختياري:

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون ،وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها ،وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص ،قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية ،نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي ،والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد .أما في حالة المؤسسات الفردية ،فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.

.الفرع الثاني :من حيث مدى الفحص(حجم الاختبارات)

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين[1]:

[1] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر**،مرجع سابق ،ص:83

1-تدقيق شامل(تفصيلي:)

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة ،فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار ،وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

2-تدقيق اختباري:

ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى ،ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج ،ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ،ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

الفرع الثالث:من حيث توقيت عملية التدقيق.

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعي[1]ن:

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.

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

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

[1] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر**،مرجع سابق ص 84

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 والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة .ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي:

1-تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها ،حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها.

2-عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة ،لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال.

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

الفرع الرابع : من حيث نطاق عملية التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي[1] :

1-تدقيق كامل:

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء ، وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

2-تدقيق جزئي:

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين ،كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة ،أو فحص حسابات المخازن أو التأكد من جرد المخزون.

[1] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر**،مرجع سابق ص 85

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل .ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.

الفرع الخامس : من حيث القائم بعملية التدقيق.

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين [1]:

1 تدقيق الداخلي:

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ،لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف،وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق،وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على أنه ": عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة .هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى."

الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ،أن المعلومات صادقة ،العمليات شرعية التنظيمات فعالة ،الهياكل واضحة ومناسبة.

2-تدقيق الخارجي:

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ،بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ،من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها،وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية(المساهمون ،المستثمرين ،البنوك ،إدارة الضرائب ،وهيئات

[1] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر**،مرجع سابق ،ص85

أخرى.) 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 كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث : معايير التدقيق وشروط مدقق الحسابات

سوف نتطرق في دراستنا لهذا المبحث لمختلف الضوابط و الإجراءات التي تحكم مهنة التدقيق ولكي يتمكن المدقق من ذلك يجب أن يتصف بمؤهلات و صفات و يعرف حقوقه وواجباته و لهذا سوف نتطرق إليها بالتفصيل في المطلبين التاليين[1] :

1-معايير التدقيق.

2-شروط مدقق الحسابات.

المطلب الأول : معايير التدقيق المحاسبي ومراحله

الفرع الأول : المعايير العامة أو الشخصية.

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات ويمكن حصرها في الآتي:

1-أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي.

2-أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال.

3-أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

1-التأهيل العلمي والعملي:

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق،أي المعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية مع استمرار المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ،ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.

[1] محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب ،**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** ، مرجع سبق ذكره ص 25

2 الاستقلال:

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق ،وتمتعه بكامل حقوقه المدنية ،وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة .كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات ،أن يكون مستقلا فعلا ،أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة ،وألا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.

3-العناية المهنية:

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة التزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق ،كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته ،وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق .فتوفر عنصري الكفاءة والاستقلال غير كافي ،وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني. كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها ،وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة.

الفرع الثاني : معايير العمل الميداني

1-التخطيط والإشراف الملائمين[1]:

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق ،كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها ،مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل.

2 الفهم الكافي للرقابة الداخلية:

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:بعد الدراسة السابقة ،يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

-الإلمام بنظام الموضوع: يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة و الاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها خذا النظام.

[1] محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب ،**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** ،مرجع سبق ذكره ،ص:26

-تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام:قد يكون هذا الأخير سليما نظريا ولكنه غير مطبق واقعيا ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.

-تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعية والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.

3-جمع أدلة التدقيق الكافية:

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية ،شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق. فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم.

الفرع الثالث :معايير إعداد التقرير.

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي ،يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات .غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار ،وتنقسم إلى أربعة معايير[1] :

-مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

-الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.

-كفاية الإفصاح المحاسبي وملائمته.

-إبداء الرأي في القوائم المالية.

1-مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها :

يعني المعيار الأول من معايير التقرير ،أن يتضمن توضيحا من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية:

المجموعة الأولى : المبادئ العامة.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

[1] محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب ،**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** ،مرجع سبق ذكره ،ص: 27

)1مبدأ الحيطة و الحذر)2 / مبدأ الثبات)3 / مبدأ الشمول)4 / مبدأ الأهمية النسبية)0 / مبدأ الإفصاح.

يمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية ،نتيجة لقيام العديد من الشركات بتطبيق الأعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الالكترونية ،والتي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

المجموعة الثانية :المبادئ العلمية المرتبطة بالربح.

يكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

)1مبدأ تحقق الإيراد ؛)2 مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

المجموعة الثالثة : المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي.

تتضمن المبدأ الآتي:

مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا / مبدأ التكلفة التاريخية.

مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها[1] :

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى،استنادا إلى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير .والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاساتها على القوائم المالية.

3-الإفصاح الكافي:

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها ،وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها ،المقصود بكفاية الإفصاح هنا ،أن يرتكز على المعلومات الجوهرية

دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية.

[1] محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب ،**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** ،مرجع سبق ذكره ،ص:28

4-إبداء الرأي:

يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة و في حالة امتناعه عن إبداء رأي في أمور معينة فعليه يجب أن بتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك و ينبغيان يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤوليته على القوائم المالية و يتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم اخذ أربعة مواقف طبقا لقواعد التدقيق.

-إبداء الرأي دون تحفظ

-إبداء الرأي ينطوي على تحفظات

-إبداء الرأي مخالف

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاثة اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه.

المطلب الثاني : شروط مدقق الحسابات

و يجب أن تتوفر فيه المؤهلات التالية[1] :

-يجب أن تكون له شهادة الليسانس على الأقل في الاقتصاد(فرع العلوم المالية أو التسيير أو التخطيط) والليسانس على الأقل في العلوم التجارية والمالية(فرع المالية أو المحاسبية أو التسيير)والشهادة المدرسية الوطنية للإدارة(فرع الاحتساب)أو شهادة جامعية تعادل في نفس الاختصاص شهادة الدراسات العليا في التجارة (فرع مالية ومحاسبة)،فضلا عن ذلك خبرة مهنية قدرها خمس سنوات في مجال المالية أو المحاسبة أو التسيير.

-يجب أن تكون اسمه مقيدا في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بحيث يتضمن هذا السجل ثلاث جداول

-جدول المحاسبين.

-جدول محافظي الحسابات.

-جدول مساعدي المحاسبي.

ولتنفيذ هذا السجل هناك إجراءات هي:[1]

[1] خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي ،**الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات** ،دار المستقبل ،الأردن ،ص: 12

1-تقديم طلبات القيد أحد الجداول الثلاث للجنة القيد الطلب يتوفر فيه اسم الطالب ولقبه وسننه وجنسيته ومحل إقامته ومؤهلاته العلمية وتاريخ حصوله عليها وتاريخ مزاولته المهنية.

2-تقرر اللجنة بعد التحقق من توفر الشروط في الطالب قيد اسمه في السجل ويجب على اللجنة أن تفصل في كل طلب مدة أربعة أشهر من تاريخ تقديمه وان تعلن بقرارها فور صدوره و إلا اعتبر الطلب مرفوض.

[1] خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي ،**الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات** ،دار المستقبل ،الأردن ،ص: 13

الخلاصة:

تعتبر وظيفة التدقيق من أهم الوظائف التي تقوم بها المؤسسة و هي تعتمد على مجموعة المبادئ و المعايير المتعارف عليها ،و لتنظيم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ،ومحتويات الدفاتر و السجلات المالية كما لها عدة أنواع و أهداف مختلفة و تتمثل هذه الأهداف في تقييم نتائج ،أعمال المشروع ،والتعبير عن المركز المالي في نهاية مدة معينة.

الفصل الثاني

التهرب الضريبي

تمهيد:

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

المبحث الاول : الغش و التهرب الضريبي و طرقهما.

المبحث الثاني : أسباب و آثار التهرب الضريبي و أساليب مكافحته

المبحث الاول : الغش و التهرب الضريبي و طرقهما.

المطلب الاول : تعريف الغش و التهرب الضريبي.

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

- 1التهرب غير المشروع(الغش الجبائي:)

التعريف الاول:

عرفه عبد المنعم فوزي" أنه يتضمن مخالفة قوانين الضرائب فتندرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء الى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة[1] .

التعريف الثاني:

عرفه رفعت المحج وب " امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش المتعددة و المختلطة".[2]

التعريف الثالث:

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

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

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

[1] عبد المنعم فوزي المالية العامة و السياسات المالية دار النهضة العربية، بيروت لبنان، ص 233

[2] رفعت المحجوب- المالية العامة، النفقات و الارادات بيروت دار النهضة العربية، ص 319

- 2التهرب المشروع(التهرب الضريبي:)

مفهوم التهرب الضريبي:

لقد تعددت التعاريف التهرب الضريبي و من أهمها:

- التجنب الضريبي هو أن يتخلص المكلف من الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم.
- التجنب الضريبي هو أن يتمكن بعض المكلفين من استغلال بعض الثغرات من التشريع الضريبي للتخلص من أداء الضرائب المستحقة عليه.[1]
- التجنب الضريبي هو أن يتخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم.

إذن يقصد بالتجنب الضريبي تخلص المكلف من أداء الضريبة مستغلا الثغرات الموجودة و عدم ضبط الصياغة للنصوص التشريعية و يأتي هذا التجنب في حدود ما رسمه المشرع.

من خلال سلسلة الاعفاءات و التخفيضات دون الاخلا ل طبعا بالقواعد الجبائية و بذلك هي تلك البراعة التي يستخدمها المكلف للتخلص من الضريبة المفروضة عليه دون مخالفة النصوص التشريعية، فهو بذلك:

التهرب من الضريبة بالاعتماد على القانون.

الاستعمال الارادي للوضعية غير المنصوص عليها في النصوص التشريعية.

المطلب الثاني : تصنيفات الغش.

- 1الغش المشروع و الغش غير المشروع:

- 1-1الغش المشروع:

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

[1] ناصر مراد ، " التهرب والغش الضريبي في الجزائر " ،الطبعة الأولى ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، الجزائر ص 41

- 1-2الغش غير المشروع:

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

_**العنصر المعنوي** : النية السيئة أو القصد.

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

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

_**العنصر المعنوي(القصد :)**يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المتعمدة تكون عن وعي.[1]

/ 2الغش البسيط و الغش المركب:

1 - 2الغش البسيط- :

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

[1] حميد بوزيد – جباية المؤسسات –الجزائر–ديوان المطبوعات الجامعية ص 40-41

2 - 2الغش المركب- :

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

/ 3الغش الوطني و الغش الدولي:

1 - 3الغش الوطني- :

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

2 -الغش الدولي- :

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

المطلب الثالث : طرق التهرب الضريبي:

لقد تنوعت و تعددت الطرق المتبعة للتهرب فمنهم من يلجأ إلى التخفيض من قيمة الموارد و تضخيم النفقات و هذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات محاسبية و هناك من يلجأ لاستغلال النقص أو الاغفال الواقع في القانون الجبائي لصالحه و هذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات مادية قانونية[1].

الفرع الاول : التهرب عن طريق عمليات محاسبية:

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

[1] عيسى براق"دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش و التهرب الضريبي "المدرسة العليا للتجارة ص50

أ تخفيض ا لارادات- :

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

ب تضخيم النفقات- :

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

الفرع الثاني :التهرب عن طريق عمليات مادية قانونية:

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

أ- التهرب عن طريق العمليات المادية- :

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

ب- التهرب عن طريق عمليات قانونية- :

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

- إعداد فواتير مزيفة لعمليات البيع أو شراء و همية يستطيع من خلالها المتهرب الاستفادة من حق الخصم على الرسوم لمشتريات وهمية.
- أو بتزيين حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساسا إلى وضعية تجعلها معفاة من الضريبة أو تجعلها تخضع لاقتطاع أقل و يظهر غالبا في:

  - تصنيف مبيعات خاضعة إلى مبيعات معفية.

- توزيع الشركات للأرباح على المساهمين في شكل رواتب و أجور لتخفض بذلك

معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب و الأجور.

المبحث الثاني :أسباب و أثار التهرب الضريبي.

المطلب الاول :أسباب التهرب الضريبي.

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

. IIالسباب المباشرة:

لعل من أهم الأسباب التهرب مدى ما تنطوي عليه الضرائب من عبء يزيد عن توقعات المكلفين و استعدادهم النفس ي لتحمله، بالإضافة لذلك سببان رئيسيان للتهرب و الغش الضريبي يتعلق الأول بالتشريع و الثاني بالإدارة الضريبية ، ومن ثمة يعتبر التشريع الضريبي و الإدارة الجبائية من أهم الأسباب المباشرة التي تجعل التهرب و الغش الضريبي يتفش ى بصورة كبيرة.[1]

1 - الاسباب التشريعية:

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

[1] علي زغدود.**المالية العامة**.ديوان المطبوعات الجزائرية. ط2 الجزائر

- 1-1تعقد التشريعات الضريبية:

و من أمثلة هذا التعقيد ما تحويه قوانين الضرائب من اعفاءات و تخفيضات و إضافة في سعر الضريبة .كل هذه التعقيدات تخلق مشاكل للادارة المالية و تزيد من احتمال التهرب، و لو أن الباعث على هذا التعقيد قد يكون في كثير من الأحيان تحقيق العدالة و إرضاء الممولين[1].

- 1-2عدم استقرار التشريعات:

إن التغيرات الاقتصادية ، السياسية و المالية للبلاد تستدعي تغيير في التشريعات الضريبية و التي تساعد المكلف على التهرب ، فكذلك تعتبر هذه التغيرات ثغرة للمكلف لكي يتخلص من الضريبة مستندا إلى غموضها حيث إن تلك التغيرات الدائمة و المستمرة التي تحدث في مجال التشريع الجبائي تجعل من النظام الجبائي دوما غامضا بسبب الإفراط في تعدد القوانين ، و هذا الشيئ يخلق بمرور الزمن مشاكل في تأويل نصوص التشريعات الجبائية، و كذلك في تطبيقها حيث تكون المادة أو القاعدة القانونية أقل وضوحا تترك مجال أكبر لتدخل الإدارة لسد النقص و الثغرات الموجودة في النصوص.[2]

كما تنعكس هذه الصورة على المكلف و يصعب مسايرة هذه التغيرات، نتيجة نقص الاعلام من هنا يستغل هذه الوضعية ، و عن سوء النية يحاول تفادي الضريبة، و الملاحظ أن تلك

التعديلات أو التغيرات جاءت لتخدم غاية واحدة، و التي تبقى فعاليتها و عدالتها مرتبطين بمدى الجدية في العمل و تطبيقها.

-1-3 ثقل الاقتطاع:

إن كثرة و تعدد الضرائب و ارتفاع سعرها ، يجعل وطأتها تشتد على المكلف فيكون ذلك حافزا للتهرب منها، و الثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة و ازداد عبئها، كل ما كان ذلك حافزا للتهرب منها و هنا لابد من الإشارة إلى مفهوم ثقل الاقتطاع أو الضغط الضريبي ، بأن تعدد الضرائب وزيادة أسعارها هو وجه من أوجه الضغط على القدرة المالية للمكلف فيمكن تعريف الضغط الضريبي بالعلاقة الموجودة بين الاقتطاع الجبائي الذي يخضع له المكلف باعتباره شخص طبيعي أو فئة اجتماعية أو جماعة اقليمية، و ذلك الدخل الذي يجوز لكل واحد منها، و

[1] عبد المنعم فوزي، مرجع سابق الذكر ص 224

[2] زهير عيسى ، تدقيق الحسابات الإجراءات العلمية ،دار البداية للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى 2015 ص09

عليه فإن الضغط الضريبي يتحدد إما على أساس نسبة الاقتطاع الضريبي إلى الدخل الوطني، أو على أساس نسبته إلى مجموع استقطاعات العامة التي تمثل موارد الدولة المختلفة . إن الاقتطاع الذي تفرضه ا لادارة الجبائية على المكلف له أثار كبيرة على أداء واجباته الجبائية ، و كذلك أثار وخيمة على الاقتصاد الوطني ككل، فارتفاعه يدفع أكثر للتهرب، خاصة مع تدني الدخل الوطني و عدم تناسب الأسعار مع القدرات التكليفية للأفراد .و منه فإن تحديد الحد الأمثل للضغط الضريبي الذي لابد أن يختلف من دولة إلى أخرى و يعتمد على عاملين:[1]

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

/ 2السباب الدارية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيد للنظام الضريبي لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة كلما سهل التهرب الضريبي، كما أنها تعتبر وسيط بين السلطة التشريعية الجبائية و المكلف بالضريبة . و ذلك بالسهرعلى التنفيد الأمثل و الصارم للنصوص التشريعية و الجبائية على المكلف، و لكن لابد من النظر إلى إمكانيات

التطبيق . فليس من المجدي الزيادة في الحصيلة الضريبية لفرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب إذل كانت تفتقر على وسائل تنفيذها فإن ذلك يزيد من الأمر تعقيدا لتعدد الضرائب التي تقلل من الحوافز و تدفع إلى التهرب و يظهر ذلك جليا في:

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص 183

2-1 نقص أو محدودية الوسائل المادية و البشرية:

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

2-1-1 محدودية الوسائل المادية- :

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

_نقص في وسائل النقل الذي يعتبر عامل سلبي، يضطر الأعوان المحققون الى استعمال وسائلهم الخاصة لأداء مهامهم المتميزة بالتنقل المستمر و الدائم من أجل التحقيق و البحث عن المادة الخاضعة.[1]

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

2 - 1 - 2محدودية الوسائل البشرية- :

يتجسد ضعف الامكانيات البشرية في إدارات البلدان النامية في مظهرين:

أ الجانب الكمي :من الضروري أن تكون عدد موظفي الإدارة الضريبية مناسبا و ملائما لعدد المكلفين بالضريبة مناسبا و ملائما لعدد الملفات المطروحة للمعالجة:

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

_نقص المراقبين المتخصصين الذين تتوفر عليهم الإدارة الجبائية.

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

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص184

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

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

2- 2 تعقد الاجراءات الدارية و التنظيمية:

غالبا ما تغرس ا إجراءات المعقدة روح الكراهية اتجاه الضريبة، مما يدفع المكلفين إلى اللجوء الغش و التهرب، وهو ما يجب على الإدارة المالية تفاديه بالعمل على تبسيط و التسهيل لتلك الإجراءات و المعاملات.[1]

1-2-2 صعوبة تقدي ر الوعاء الضريبي- :

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

2 - 2 - 2عدم المساواة في تطبيق الاجراءات الادارية- :

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

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

[1] عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص255

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

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

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

. IIIالسباب غير المباشرة:

إن خطورة الظاهرة و لما لها من أثار فهي تكون نتيجة الأسباب المباشرة السابقة الذكر، و أسباب غير مباشرة التي تعمل على تفش ي هذه الظاهرة و المتمثلة في نفسية المكلف و طابعه المدني من جهة و محيطه الاجتماعي والاقتصادي بالإضافة إلى المحيط السياس ي السائد من جهة أخرى،

و كلها لها تأثيرات خاصة على تأدية الضريبة.[1]

- 1-الاسباب النفسية:

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

- ✓ اعتقاد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل، إذ من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي دون أن يحصل على أي مقابل مادي أو معنوي.
- ✓ اعتقاد البعض من الأفراد بأن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفا مخالفا وأنه لا يشكل خسارة لأحد ما دامت الدولة شخصا معنويا.

[1] احمد الصايغ ":تعامل القاض ي الإداري مع التهرب الضريبي "دفاتر المجلس الأعلى 2005 ص 8

- ✓ الاعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة متجسدة في شكل مبالغ تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما.

2الاسباب الاقتصادية:

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

1-2 الوضعية الاقتصادية العامة- :

ترتفع مدا خيل الأفراد في فترة الإنعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة مما يؤدي إلى تقليل الغش الضريبي ، أما في فترات الركود الاقتصادي تنتشر السوق الموازي ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني.[1]

2 - 2الوضعية الاقتصادية للمكلف- :

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

- 3الاسباب الاجتماعية و التاريخية:

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

[1] احمد الصايغ ":تعامل القاض ي الإداري مع التهرب الضريبي "دفاتر المجلس الأعلى 2005 ص 8

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

المطلب الثاني :أثار التهرب الضريبي.

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

- 1الاثار الاقتصادية:

التهرب الضريبي آثارا اقتصادية، أهمها:

1/أثر التهرب على تمويل التنمية:

تعد التنمية الاقتصادية و الاجتماعية احدى الأهداف الرئيسية للحكومات في الدول مهما اختلفت اتجاهاتها السياسية، و يعتبر التهرب الضريبي أحد المعوقات في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف من خلال ما يؤدي إليه من الخسارة التي تلحق الخزينة العمومية لبعض الحقوق التي حددتها التشريعات الضريبية المنظمة لها، لكون الضريبة ذات دور رئيس ي في تحقيق التنمية فيعمل التهرب الضريبي على إضعاف فعاليتها في إمكانية استخدامها كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما سيخدم أغراض التنمية و يحقق العدالة و يحسن توزيع الدخول. [1]

2/أثر التهرب الضريبي على إدارة المشروعات:

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

3/أثر التهرب الضريبي على المنافسة بين المشروعات:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إهدار روح المنافسة بين المشروعات بحيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات أكثر مقدرة على التهرب الضريبي في أن يتحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي تتفوق عليها انتاجا أو تنظيما أو

[1] عيسى زهير مرجع سابق الذكر ص 50

فائدة للمجتمع، حيث تنخفض بالنسبة لها نفقة الانتاج بمقدار قيمة ما احتفظت نتيجة تهربها من الضريبة وهو ما يجعل لها ميزة تستطيع أن تسيطر على السوق بمنافسة غيرها من المشروعات التي تعمل بحكم القانون بامتثالها للضريبة.

2- الاثار المالية:

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

3 -**الاثار الاجتماعية:**

بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية كما أن العجز الذي تسجله الإدارة الجبائية في تحصيل مختلف المداخيل و الناتج عن التهرب فإنها تعمل على تغطيته[1] ، عن طريق رفع مستوى معدلات بعض أصناف الضريبة أو استخدام ضرائب جديدة و هذه الغجراءات المتخدة لا تمس جميع فئات المجتمع مما يجعل عدم المساواة بين الأفراد فيتحملها البعض و يتخلص منها البعض الآخر و يجلى أثارهذه الظاهره من الناحية الاجتماعية فيما يلي:

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

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

[1] علي زغدود، مرجع سابق الذكر ص157

المطلب الثالث :طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي

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

- 1حجز الضريبة من المنبع:

و تقتضي هذه الطريقة إلزام المدين المكلف بتحمل الضريبة بدفعها إلى الإدارة المالية، وجود شخصان الأول هو المكلف يتحمل الضريبة و الثاني هو الملتزم بدفعها و للإدارة هنا حق الرجوع للأول لاستيفاء دين الضريبة إذ لم يقم الثاني بتنفيذ التزامه بدفعها، و مبعث فعالية هذه الطريقة هي أن الملتزم بدفع الضريبة مدين للمكلف بها ليس من مصلحته مساعدة المكلف على التهرب منها و تعريض نفسه لجزاءات التي يقررها القانون في هذه الحالة، و نميز أن هذه الطريقة ممكنة التطبيق في بعض الضرائب فقط دون الأخرى فهي ممكنة مثلا في الضريبة على الرواتب و الأجور و غير ممكنة في ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و ضريبة المهن غير تجارية.[1]

2 - التبليغ بواسطة الغير:

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

3 -عدم المبالغة في تعدد الضرائب:

يجب أن تفرض الضرائب بسعر و العدد القابل للتطبيق وأن تتلاءم مع الوضع الاقتصادي السائد و إمكانيات المواطنين فليس من المنطق أن نكثر من الضرائب في الوقت الذي لا يستطيع المواطن او المكلف تحمل أعبائه ومن هذا تلجأ الكثير من الدول إلى إعادة صياغة القوانين الضريبية بما يتلاءممع التغيرات الإقتصادية ،الاجتماعية،السياسية و المالية .

[1] عبد المنعم فوزي، مرجع سابق الذكر، ص227

-4توقيع عقوبات و جزاءات على المتهربين:

تنص كافة التشريعات الضريبية على توقيع جزاءات معينة على محاولة التهرب، وهذه الجزاءات قد تكون مالية و تتميز في التزام المتهرب بدفع مبالغ تعادل بضعة أمثال المبالغ التي حاول التهرب من دفعها، و قد تكون جناية و تتمثل في الحكم بالغرامة أو الحبس أو بهما معا.[1]

5 - حق الاطلاع(الرقابة:)

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

[1] عبد المنعم فوزي، مرجع سابق الذكر، ص228

خلاصة

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

كما أنها تعد ظاهرة خطيرة تؤدي الى إنخفاض حصيلة الايرادات العامة للدولة من الضرائب، و لهذه الظاهرة أسباب عديدة ترجع للمكلف من جهة كما ترجع إلى النظام الضريبي أو إلى الإدارة الجبائية من جهة أخرى، مما قد ينجم عن هذه الاساليب أثار وخيمة فاتخذت الجزائر عدة أساليب للحد منها و ذلك لاستفحال تفشيها.خاصة بما يتعلق بالتدقيق المحاسبي .

الفصل الثالث

قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

تمهيد

إن النظام الضريبي الجزائري مبني أساسا على تصريحات المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من صدقها و مصداقيتها أما المشرع الجزائري طالب المكلفين بالضريبة عن طريق النصوص القانونية المستخرجة من القانون التجاري و من مختلف القوانين الجبائية التي تلزمهم بمجموعة من الواجبات المحاسبية منها و الجبائية. و من أجل التأكد من مدى صدق تلك التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين و الحد من تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، قد منح المشرع الجزائري للمصالح الجبائية عدة صلاحيات مجسدة في الرقابة الجبائية التي تساعدها على رقابة محاسبة المكلفين بالضريبة للتأكد من مصداقيتها مع محاولة كشف التجاوزات و الأخطاء التي تنزف منها حقوق إيرادات الدولة من جهة و الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى. وعليه سيعرض في هذا الفصل أهم القواعد و التقنيات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي بشكل عام و التدقيق في محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بشكل خاص.

المبحث الاول :التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية في الجزائر.

المطلب الأول :المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول :الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي .

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

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

الفرع الثاني :ملئ استمارات التدقيق المحاسبي[2] .

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

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

المطلب الثاني :المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول :التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل .

1 طبيعة الدفاتر و الوثائق المحاسبية- :

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

[1] عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، 1988 ، ص. 36

[2] عبد الرزاق محمد عثمان، نفس المرجع السابق، ص39

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

***دفتر الجرد :**هو دفتر محاسبي قانوني و تنص المادة 10 بأنه":يجب على التاجر أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول و خصوم مؤسساته و أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية و حسابات النتائج و تنسخ بعد هذه الميزانية و حسابات النتائج في دفتر الجرد." [1]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2 فحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية :

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

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

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

- احترام مبدأ القيد المزدوج في التسجيلات المحاسبية و هذا وفقا للمبادئ المتعارف عليها.
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة و ممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية.

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

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

الفرع الثاني :تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون[1]

1 تدقيق حسابات الميزانية- .

أ - تدقيق حسابات الأصول- :

- **تدقيق حسابات الاستثمارات:**

- الإطلاع على الوثائق المبررة لاكتساب ملكية أو إنشاء الاستثمارات حتى و إن تمت في فترة متقادمة .
- في حالة ظهور شهرة المحل محاسبيا لا تخضع للإهتلاك إلا استثنائيا عند معاينة انخفاض قيمتها .
- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للمصاريف الإعدادية لكونها استثمار وهمي .
- الأراضي عموما غير قابلة للتدني و الإهتلاك نظرا للعامل الزمني و على العون المدقق التأكد من ذلك.

***تدقيق حسابات الإهتلاكات:**

- نسب الإهتلاكات المطبقة تكون غير مبالغ فيها لعدم الوقوع في تضخيم الأعباء للتقليل من الارباح .
- على العون المدقق أن يفحص كل الضرائب و الرسوم المتعلقة بالإهتلاك.

***تدقيق حسابات المخزون:**

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

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

***تدقيق حسابات المدينون:**

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

***تدقيق حسابات ديون الزبائن[1] :**

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

***تدقيق الحسابات النقدية:**

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

ب تدقيق حسابات الخصوم - :

***تدقيق حسابات الأموال الخاصة:**

- فحص حساب رأس المال و هذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق إثبات لأنها تؤثر في الضريبة على الدخل الإجمالي لكل شريك.
- فحص حساب الاحتياطي و تعديلاته بالاعتماد على محاضر مداولات مجلس الإدارة و الجمعية العامة .
- تدقيق حسابات الأرباح الخاضعة لمعدل مخفض بهدف التنظيم المحكم لهذا الحساب، و تدقيق حساب فائض القيمة الناتج عن التنازل المعاد استثماره.
- تدقيق الإعانات الممنوحة للاستثمار من طرف الدولة أو الجماعات المحلية، و تدقيق فرق إعادة التقدير وما ينجم عنه من فائض قيمة.

***تدقيق حسابات الديون:**

تدقيق حسابات الديون طويلة الأجل التي تضم القروض البنكية و ديون الاستثمار على العموم تعتبر مقبولة-

[1] صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، نفس المرجع السابق، ص . 34

لكونها تمنح من مؤسسات مالية معتمدة.

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

- التأكد من تناسق حساب الموردين مع الحسابات المقابلة له كالنقديات و المشتريات.
- التأكد من صحة المبالغ المحتفظ بها على الحساب.
- التأكد من عدم وجود مخالفات في الالتزامات المسجلة.

2 **تدقيق حسابات التسيير:**

أ- تدقيق حسابات المصاريف:[1]

***تدقيق حساب المشتريات المستهلكة:**

- الزيادة في المشتريات، بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة و غالبا ما يكون هذا النوع من قبل المكلفين الذين

لا يستطيعون إخفاء رقم أعمالهم.

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

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

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

ب تدقيق حسابات الإيرادات :

***تدقيق حسابات المبيعات:**[2]

- إغفال المبيعات المحصلة نقدا لكونها لم تراقب من الكشف البنكي لاسيما منها المبيعات لأجل .
- التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض عمليات البيع و ذلك باستعمال الفوترة الجزئية للسلع المباعة.

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

[1] عبد الرزاق محمد عثمان، نفس المرجع السابق، ص. 53

[2] صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، نفس المرجع السابق، ص . 41

المبحث الثاني : الاجراءات الرقابية و العقوبات الممنوحة للحد من التهرب الضريبي

المطلب الاول : الاجراءات الرقابية في التشريع الجزائري

تملك الادارة الجبائية بمقتضى القانون سلطة المطلقة في اجراء الرقابة التي تتمثل على وجه الخصوص في حق اجراء التحقيق.

الفرع الاول : مفهوم الرقابة الجبائية:

هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية قصد التحقيق من صحة ومصداقيته التصريحات المكتبية من طرف المكلفين لغرض استكشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التملص والتهريب من دفع الضرائب وتقويمها ومن خلال هذا التعريف يمكن استخلاص بعض الاهداف التي تسعى الى تحقيقها والمتمثلة في:

- **أهداف قانونية :**

-تتمثل في الرقابة الجبائية على مبدأ مسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضرائب عن اية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

- **أهداف إدارية :**

-تساعد الرقابة على التنبيه الى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمولة .بها مما يساعد الادارة الجبائية على اتخاذ الاجراءات التصحيحية .وفي نفس الوقت تسمح الرقابة بإعداد الاحصائيات مثل : التهريب الضريبي.

- **أهداف مالية و اقتصادية :**

-تهدف الرقابة الى المحافظة على الآموال العامة الخزينة من التلاعب والسرقة اي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الاشكال وهذا الضمان دخول ابراءات أكبر للخزينة وبالتالي زيادة الآموال المتاحة للإنفاق العامة مما يؤدي الى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

الفرع الثاني : انواع الرقابة الجبائية:

أولا : مراقبة التصريحات

تراقب الادارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل الضريبة او حق او رسم او اتاوة يراقب المفتش التصريحات ، و طلب التوضيحات و التبريرات كتابيا كما يمكنه ان يصحح التصريحات ، و لكن على المفتش وتحت طائلة بطلان الاجراء ان يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح الملزم القيام به[2] .

[2] قانون اجراءات الرقابة 2017 ص 1

-ان الارادة الجبائية تمارس حق الرقابة في مجال واسع على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة تاجر بنا ء على طلب هاته الآخير يجب عليها أن تقدم كل وثيقة من شأنها أن تساهم في عملية الرقابة التي يقوم بها المفتش والذي بإمكانه أيضا أن يستدعي المكلفين من أجل تقديم توضيحات شفوية في حالة الغموض, وفي حالة رفضهم الطلب أساس أو الاجابة عنه يعيد المفتش و تبليغ طلبه كتابيا , على أن يحتوي على ما يراه ضروري لإزالة الغموض مع تبليغ المكلف بأن له أجل 30 يوم للإجابة . وهذا ما نصت عليه المادة18من ق.إ. الجبائية.

كما نصت المادة 19 مكرر " : خلال مراقبة الادارة الجبائية للتصريحات بالإضافة الى المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة و حق و رسم و اتاوة ، فانه يحق لها التشكيك في صدق المستندات او الاتفاقيات التي تم ابرامها من طرفالمكلفين بالضريبة ، و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد ، عن طريق بنود تهدف الى تجنب او تخفيض الاعباء الجبائية[1] .

ثانيا :التحقيق في المحاسبة

يقصد به مجموعة العمليات التي تهدف الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة بعنوان .المدة المتقادمة و يشمل التحقيق مجموع الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة .

يجب على اعوان الادارة الجبائية قبل الشروع في تحقيق اعلام المكلف بالضريبة الخاضع لعملية التحقيق سواء كان شخص طبيعي او معنوي كما نصت المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات " :لا يمكن الشروع في اجراء اي تحقيق في محاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طريق ارسال اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في حساباته ، على ان يستفيد من اجل ادنى لتحضير مدته 10 ايام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار.

- **التحقيق المصوب :**

ان التحقيق المصوب هو تحقيق في المحاسبة يتعلق بضريبة واحدة او عدة ضرائب بعنوان جزء او كل المدة المتقادمة او مجموعة عمليات او معطيات محاسباتية تتعلق بمدة نقل عن سنة جبائية ،يخضع التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب لنفس الاجراءات ان ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الادارة الجبائية من امكانية اجراء تحقيق معمق في المحاسبة في وقت لاحق و فيما يخص نفس المرحلة التي كانت موضوع الرقابة يجب الاخذ في الحسبان الحقوق المدفوعة نتيجة للتصحيحات عند اجراء التحقيق المصوب .[2] احدث بموجب قانون المالية لسنة 2008 وفق المادة 22 و المعدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 .

[1] المادة 19 مكر ر :معدلة بموجب الماد ة 25 من قانون المالية ، ط 2011، ص

[2] المادة 20 ، وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، ط 2010 ص 15

- **التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة :**

يقصد بها مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به ويستلزم هذا الاجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنجية من وضعية املاك المكلف ، حالة خزينته و كذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر افراد اسرته.

- **اجراءات التحقيق:**

1 ارسال اشعار بالتحقيق: لا يمكن الشروع في اجراء اي تحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق ارسال او تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على ان يستفيد المعني من اجل ادنى لتحضير مدته عشرة ايام ابتدءا من تاريخ استلام هذا الشعار ،يجب ان يجدد الاشعار بالتحقيق تاريخ و ساعة اول تدخل و المدة الواجب التحقيق فيها ،و كذا الحقوق و الضرائب و الرسوم و الاتاوات المعنية بالإضافة الى الوثائق الواجب الاطلاع عليها . و هذا ما نصت عليه المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات.

يجب ان يبين الاشعار بالتحقيق صراحة فينا يتعلق:

_التحقيق في المحاسبة:

-الاجل الادنى المقدر ،بخمسة عشر 15 يوما ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق.

-تاريخ وساعة اول تدخل.

-مدة اجراء التحقيق.

-الفترة المعنية للتحقيق.

-الحقوق و الضرائب و الرسوم و الاتاوي المعنية.

- .الوثائق الواجب الاطلاع عليها[1]

_التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة:

-- .الاجل الادنى المقدر ،بخمسة عشر 15 يوما ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق .

_التحقيق المصوب في المحاسبة:

-الاجل الادنى المقدر ، عشرة (10)ايام ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق ، بالإضافة الى العناصر المشترطة اثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا ، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب اعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها [2].

[1] 1قانون اجراءات الرقابة الجبائية 2017 ص3

[2] 1قانون اجراءات الرقابة الجبائية 2017 ص4

2 **الاستعانة بمستشار**: يحق للمكلف بالضريبة عند التحقيق الاستعانة بمستشار يختاره قبل بداية عمليات الرقابة يتم الاشعار بهذه الامكانية و هذا تحت طائلة بطلان عملية التحقيق و الذي يتضمنه الاشعار بالتحقيق . وهذا ما نصت عليه المادة61 من ق . إ . الجبائية " : لكل مكلف بالضريبة ان يستعين اثناء التحقيق في محاسباته بمستشار من اختياره .

3 مدة التحقيق في عين المكان:

_مدة ثلاثة اشهر3،فيما يتعلق ب:

_مؤسسات تأدية الخدمات ،اذا كان رقم اعمالها السنوي لا يتجاوز مبلغ100000 دج لكل سنة مالية تم اجراء التحقيق فيها.

_كل المؤسسات الاخرى ، اذا كان رقم اعمالها السنوي2000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية تم اجراء التحقيق فيها.

_مدة ستة اشهر (6)، فيما يتعلق بالمؤسسات المذكورة اعلاه ، اذا كان رقم اعمالها:

_يزيد عن 1000000 دج و يقل او يساوي5000000 دج ،بالنسبة لمؤدي الخدمات.

_يزيد عن 2000000 دج و يقل او يساوي 10000000دج ، بالنسبة للمؤسسات الاخرى.

_مدة اسعة اشهر (9)في حالات الاخرى [1]

-بالنسبة لتحقيق المصوب:

.لا يمكن ان يستغرق مدة التحقيق في عين المكان ، في الدفاتر او الوثائق اكثر من (2)شهرين[2]

-بالنسبة لتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

لا يمكن ان يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة ، اعتبارا من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق او تاريخ تسليمه الى غاية تاريخ الاشعار بإعادة التقويم.

4 **مجال التحقيق**: عند اجراء التحقيق يمكن طلب تقديم كل الوثائق المحاسبية و نسخ الرسائل و مستندات الايرادات و النفقات التي من شانها تبرير صحة النتائج المبنية في التصريحات الجبائية المكتسبة.

- **الاجراء التناقصي لإعادة التقويم:**

يتعين وجوبا اعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق في المحاسبة عن طريق تبليغ بإعادة التقويم و هذا حق في حالة غياب اعادة تقييم او عند رفض المحاسبة.

[1] قانون اجراءات الرقابة الجبائية 2017 ص3

[2] قانون اجراءات الرقابة الجبائية 2017 ص 4 . 5

- **ضمانات المكلف بالضريبة:**

1 حق الاستعانة بمستشار :يحق للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره يتم الاطلاع على هذه الامكانية قبل بداية عمليات الرقابة و ذلك تحت طائلة بطلان عملية الرقابة يجب ان يتضمن اشعار التحقيق ذلك.

2 **حق الرد** : يتوفر المكلف بالضريبة فيما يتعلق:

-التحقيق في المحاسبة و التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يتوفرون على اجل اربعين (40) يوما لإبداء ملاحظتكم او موافقتكم يمكنكم قبل انقضاء هذا الاجل طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ و الإشعار كما لديكم امكانية التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع او القانون حسب الحالة من كبريات المؤسسات من مدير الولائي او من رئيس مركز الضرائب او رئيس مصالح التدقيق والمراجعات .و بعد انقضاء هذا الاجل يمكنكم ايضا طلب الحصول على توضيحات اضافية

-التحقيق المصوب في المحاسبة:

يتوفرون على اجل مدته ثلاثون (30) يوما لإبداء ملاحظتكم او موافقتكم[1]

_في حالة ابداء موافقتكم: يتم تأسيس الضريبة على الاساس الذي تم تبليغه و تصبح هذه الضريبة نهائية و لا يمكن الرجوع فيها من قبل الادارة.

_في حالة ابدائكم لملاحظات هناك حالتين:

-اذا اعتبرت ملاحظتكم المؤسسة مقبولة كليا او جزئيا ، تتراجع الادارة عن اعادة التقييم او تقويم بتعديله.

-اذا تم رفض ملاحظتكم يتعين على الادارة الجبائية في هذه الحالة ابلاغكم بذلك بواسطة رد مفصل و مبرر و اذا اظهرت هذه الاخيرة سبب اخو لإعادة التقويم او اخذ عناصر جديدة لم يسبق اخذها سابقا عبر الاشعار الاصلي يمنح للمكلف اجل اضافي يقدر اربعين (40) يوما ، ليرسل ملاحظاته.

3استحالة اعادة عملية التحقيق: عندما يتم الانتهاء من عملية التحقيق لمدة زمنية محددة فيما يخص ضريبة او رسم او مجموعة ضرائب او رسوم لا يمكن للإدارة القيام بإجراء عملية تحقيق جديدة في الحسابات المتعلقة بنفس الضرائب و الرسوم الخاصة بنفس الفترة إلا في حالة ما اذا لجا المكلف بالضريبة الى استعمال عمليات الغش او قدم معلومات ناقصة او غير صحيحة خلال عملية التحقيق.

4التفسيرات المعتمدة لدى الادارة: لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي اذا اثبت المكلف بالضريبة بأنه التزم بحسن النية بتفسير نص جبائي كان معترفا به ادى الادارة المركزية سواء كان ذو طابع عام او يتعلق به شخصيا ،يجب ارسال هذا التبليغ بواسطة رسالة موص ى عليها مع اشعار بالاستلام او تسليم هذا الاخير.

كما يجب ان يكون هذا التبليغ مفصلا و معللا بكيفية تسمح بإعادة تأسيس اسس فرض الضريبة.

[1] قانون اجراءات الرقابة الجبائية 2017 ص 6 . 7

يجب تحت طائلة بطلان الاجراء ان يتضمن تبليغ اعادة التقييم بيانا يشير الى حق المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار يختاره هو من اجل مناقشة اقتراحات الرفع من مبلغ الضريبة او قصد الاجابة عليها ، يجب ان يكون التبليغ لإعادة التقييم مفصلا بما فيه الكفاية و معللا بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بالإعادة تشكيل اسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته او ابداء موافقته.

- **اجراء فرض الضريبة تلقائيا:**

يمكن ان تلجا الادارة في بعض الحالات الى تجديد تلقائي للضريبة و يتم ذلك على وجه الخصوص عندما:

-يتعرض المكلف بالضريبة على اجراء الرقابة الجبائية سواء بسبب فعله او بسبب تدخل او حضور الغير الذي يقوم بالاعتراض و عرقلة اجراءات متابعة عمليات الرقابة؛

-لم يقم المكلف بالضريبة بإيداع في الاجال المحددة التصريح الخاص بالمداخيل

-الضريبة على الارباح الصناعية و التجارية والضريبة على الارباح غير التجارية او التصريح المتعلق بالضريبة على ارباح الشركات او التصريحات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة؛

-لم يقم المكلف بالضريبة بتقديم محاسبته او كانت محل الرفض.

المطلب الثاني :الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي.

الفرع الاول :إجراءات تدقيق حسابات الميزانية .

1 تدقيق حسابات الأصول :

أ- تدقيق حسابات الأصول الثابتة- :[1]

***تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة:**

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

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

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

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003 - ، ص. 95

ب تدقيق حسابات الأصول المتادولة:

***تدقيق حسابات المخزون:**[1]

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

***تدقيق حسابات الحقوق المدنية:**

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

***تدقيق الحسابات النقدية:**

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

2 تدقيق حسابات الخصوم:[2]

أ- تدقيق حسابات الأموال المملوكة- :

- فحص الإضافات و المسحوبات التي تطرأ على رأس المال خلال الفترة و التأكد من وجود الإثباتات.
- في حالة الشركات يتم الإطلاع على العقد التأسيسي و تعديلاته لتحديد نصيب كل شريك في راس مال.

ب تدقيق حسابات الالتزامات :

***تدقيق حسابات التزامات طويلة الأجل:**

- الإطلاع على النظام الداخلي للشركة و محاضر الجلسات لمعرفة أحكام إصدار السندات و استهلاكها .
- التأكد من شروط إصدار السندات لكونها تصدر بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار .

***تدقيق حسابات التزامات قصيرة الأجل:**

- القيام بالتدقيق ألمستندي لفواتير الشراء و الإشعارات و المردودات عن طريق يومية المشتريات .
- الحصول على مصادقات من الدائنين و مقارنتها مع أرصدة الحسابات الفردية المسجلة بالدفاتر .

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، - 2005ص . 75

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الاردن، 2008 - ، ص . 204

الفرع الثاني :إجراءات تدقيق حسابات التسيير.

1 تدقيق حسابات المصاريف:

- التأكد من حساب تكلفة السلع المستهلكة مع فحص بطاقات المخزون و مقارنتها مع الجرد المادي.
- التأكد من الخدمات المقدمة للمؤسسة بفحص مستندات الإثبات مع الحفاظ على مبدأ استقلالية الدورات.

2 تدقيق حسابات الإيرادات :[1]

- التحقق من العقود و المراسلات التي تمت بين الشركة و زبائنها و ما يتعلق بالتعويضات و المردودات.
- يام بتدقيق حسابي و مستندي لكل الفواتير المتعلقة بعمليات البيع مع المعالجة المحاسبية لها .

الفرع الثالث :إجراءات تدقيق حسابات النتائج.

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

[1] رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية ، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009 - ، ص . 88

خلاصة الفصل الثالث

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثالث أن الإدارة الجبائية سخرت كل الإمكانيات اللازمة للحد أو على الأقل التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي الذي تنزف بها حقوق الخزينة العمومية، و من بين آليات الرقابة الجبائية والتي قد نراها تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلفين مما اضطررنا للتطرق إلى التدقيق المحاسبي في إطاره النظري كتقديم مفاهيم عامة تبرز مدى أهميته في كشف التجاوزات، يعد التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي و التأكد من مدى صدق التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين. و لكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق قبل البدء في عملية التدقيق التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر ذخيرته المستعملة في أداء هذه المهمة و هذا من خلال الالتزام بدليل المدقق في المحاسبة، القوانين الجبائية وتعيينها، المبادئ و الفروض المحاسبية. و أخيرا تم ربط العلاقة بين أجزاء التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

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

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

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

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

التوصيات:

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

- المراجعة المعمقة و المدروسة للتشريعات الضريبية ووضع نظام معلوماتي مركزي ووطني يعمل على تجميع المعلومات الضرورية الخاصة بالمكلف و توزيعها على المصالح الخاصة وهذا بهدف تضييق مساحة التهرب الضريبي
- العمل على تقييم حجم ظاهرة التهرب الضريبي من جهة، و حجم الإيرادات التي تحرم منها الخزينة من جهة أخرى، فهذه التقديرات تجعلها أكثر إدراكا لحجم الخطر الذي يلم بالإيرادات العامة للدولة و من ثم أخد الأمور بالأكثر جدية ممكنة خاصة في ظل العولمة و الأساليب المنتهجة للتهرب.

- اختيار المدققين يكون مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة . لأن مهمة التدقيق المحاسبي تتطلب كفاءة معينة بهدف القدرة على استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى.
- تحسين مستوى الأعوان المدققين من خلال برمجة دورات تكوين على كل المستجدات المتعلقة بالقوانين الضرائب والمحاسبة
- إعداد برامج معلوماتية لربح الوقت في عملية التدقيق.
- نشر الثقافة الضريبية وسط المجتمع الجزائري ، وتوعية بأهمية المورد الجبائي
- تحسين. الوضعية الإجتماعية للموظفين من أجل تجنبهم الإغراءات الخارجية.
- عصرنة الإدارة الجبائية بتزويدها بشيكة معلوماتية بين كل مستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية
- ضرورة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع التحولات العالمية بالإستفادة من الإتجاهات الحديثة لتطوير أساليب الرقابة الجبائية.
- صياغة قوانين وتشريعات واضعة وصريحة لأن صياغة القوانين تحدد نجاح أو فشل نسب تحصيل الضريبي.

آفاق الدراسة:

الموضوع التدقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي من مواضيع الساعة ، ويبقى مفتوحا لمواضيع بحث مستقبلية ،

وبذلك يمكن أن نقترح بعض المواضيع التالية :

- الرقابة الجبائية ودورها الكشف عن التهرب الضريبي
- .دور التدقيق المحاسبي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسات.

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع:

- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب ،**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** ،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ،عمان ،الطبعة الأولي2009
- احمد حلمي جمعة ،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ،دار صفاء للنشر و التوزيع ،عمان ، 2000 ،
- غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية** ،دار المسيرة للنشر الأردن 2006
- علي حاج بكري ،**أصول مراجعة الحسابات: أساسيات و عمليات** ،مديربة الكتب و المطبوعات الجامعية ،سوريا ، 2004
- خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي ،**الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات** ،دار المستقبل ،الأردن
- عبد المنعم فوزي المالية العامة و السياسات المالية دار النهضة العربية، بيروت لبنان
- رفعت المحجوب- المالية العامة، النفقات و الارادات بيروت دار النهضة العربية
- ناصر مراد ، " التهرب والغش الضريبي في الجزائر " ،الطبعة الأولى ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، الجزائر
- حميد بوزيد – جباية المؤسسات –الجزائر –ديوان المطبوعات الجامعية
- عيسى براق"دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش و التهرب الضريبي "المدرسة العليا للتجارة
- علي زغدود.**المالية العامة**.ديوان المطبوعات الجزائرية. ط2 الجزائر
- زهير عيسى ، تدقيق الحسابات الإجراءات العلمية ،دار البداية للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى 2015
- احمد الصايغ ":تعامل القاض ي الإداري مع التهرب الضريبي "دفاتر المجلس الأعلى 2005
- عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، 1988
- صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر، 2010
- قانون اجراءات الرقابة 2017
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية2003 -
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005 -
- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الاردن،2008 -
- رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية ، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية،2009 -

ملخص

الهدف من الدراسة هو ابراز أهمية التدقيق المحاسبي ودوره في كشف التهرب الضريبي من خلال التأكد من مدى صحة و صدق التصريحات الجبائية و المحاسبية المكتتبة من طرف المتعاملين الاقتصاديين حيث يمكننا معرفة فعالية التدقيق المحاسبي و الجبائي و قدرته على المساهمة في الحد من الاغفالات و التجاوزات.

و يعتبر التدقيق المحاسبي للضرائب نظام فعال للكشف عن الأخطاء و التلاعبات و يساهم في ضبط الانحرافات.

وتم اختبار ذلك وفقا لدراسة تقومية لنتائج التدقيق المحاسبي ودوره في كشف التهرب الضريبي .

الكلمات المفتاحية:

التدقيق المحاسبي ،المدقق الجبائيّ ، التهرب الضريبي، التدقيق الجبائي

Résumé:

L'objectif de l'étude est de mettre en évidence l'importance de l'audit comptable et son rôle dans la détection de la fraude fiscale en assurant la validité et la sincérité des déclarations fiscales et comptables souscrits par les opérateurs économiques où nous savons que la vérification comptable et fiscale et la capacité de contribuer à la réduction de l'efficacité des omissions et des abus.

L'audit comptable des taxes est un système efficace pour détecter les erreurs et les manipulations et contribue à contrôler les écarts.

Cela a été testé conformément à une étude des résultats de l'audit et de son rôle dans la détection de l'évasion fiscale.

les mots clés:

Audit comptable, vérificateur fiscal, évasion fiscale, vérification fiscale