



جامعة الجليلي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة



الموضوع:

دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي في المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

اشراف الأستاذ:

* د. عبد الله عقون

اعداد الطالبين:

* حميان فاتح

* بن رنجة بلقاسم

السنة الجامعية: 2022/2021

الشكر

نتقدم بجزيل الشكر للأستاذ دكتور عبد الله عقون المشرف الذي نكن له كل

الاحترام والتقدير،

كما نشكر الاعوان المدققين بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى،

وفي الاخير لا يسعنا الا ان نشكر كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب او

من بعيد ولو بكلمة طيبة.

إهداء

الحمد لله وكفى على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله

لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من اخوة وأخوات

الى زوجتي الكريمة وابني عمران

الى كل من كان لهم أثر على حياتي،

والى كل من ساندني ودعمني من قريب او من بعيد

إلى كل من وقف معي في لحظات الصعاب وساعدني ولو بكلمة.

إهداء

الحمد لله كثيرا طيبا مباركا فيه كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك ولا إله

إلا أنت

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى أعلى ما املك في الوجود إلى أطيب نعمتين أهداهما إلينا الخالق إلى من

أعطيني عمرهما دون جحود إلى من علماني مبادئ الحياة ورباني على

الصدق والإحترام إليكما أُمي وأبي اهدي هذا العمل أطال الله في عمركما

أقول لهم: أنتم وهبتموني الحياة والأمل والنشأة على شغف الاطلاع والمعرفة

لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولاتزال من اخوة وأخوات

الى زوجتي الكريمة واولادي

والى كل من ساندني ودعمني من قريب او من بعيد.

ملخص:

يعد التدقيق المحاسبي احد وسائل الرقابة الجبائية التي تتبعها الادارة الجبائية للتأكد من صدق التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، ما يسمح بكشف الاخطاء والتلاعبات المحاسبية مما يآثر على التحصيل الضريبي وهنا يكمن دور الرقابة الجبائية في استرجاع هذه الحقوق و الرسوم فينتج عنه موارد اضافية للخرينة العمومية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي - الرقابة الجبائية - النظام الضريبي

Summary:

Accounting audit is one of the means of tax control followed by the tax administration to ensure the validity of the tax statements written by taxpayers, which allows detection of accounting errors and manipulations that affect tax collection.

. Keywords: accounting audit - fiscal control - tax system

الفهرس

الصفحة	العنوان
	الشكر
	إهداء
	الفهرس
	قائمة الجداول الاشكال
أ - ت	مقدمة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي العام حول التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية	
5	تمهيد
6	المبحث الأول: الإطار العام للتدقيق المحاسبي
6	المطلب الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي وتاريخ نشأته
6	الفرع الأول: نشأة التدقيق المحاسبي
7	الفرع الثاني: تعريف التدقيق المحاسبي
9	المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي
9	الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي
11	الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي
12	المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي
15	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي الرقابة الجبائية
15	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
15	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
16	الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
19	الفرع الثالث: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية
21	المطلب الثاني: آليات تطبيق الرقابة الجبائية والهيئات المخولة للقيام بالرقابة الجبائية

الفهرس

21	الفرع الأول: آليات تطبيق الرقابة الجبائية
28	الفرع الثاني: الهيئات والأجهزة المخولة لها القيام بالرقابة الجبائية
29	المطلب الثالث: دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية وتحسين جودة التصريحات الجبائية
29	الفرع الأول: مراحل وأسس التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية
33	الفرع الثاني: التدقيق المصوب في المحاسبة آلياً لتفعيل الرقابة الجبائية
34	الفرع الثالث: دور التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
35	المبحث الثالث: الدراسات النظرية والتطبيقية السابقة التي تناولت الموضوع
35	المطلب الأول: عرض الدراسات المحلية لدور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية
37	المطلب الثاني: عرض الدراسات الأجنبية لدور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية
37	المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف والقيمة المضافة لهذه الدراسات
38	خلاصة
الفصل الثاني: دراسة حالة بمديرية الضرائب عين الدفلى	
40	تمهيد
41	المبحث الأول: لمحة حول مديرية الضرائب عين الدفلى
41	المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب عين الدفلى
41	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية والمصالح التابعة لها
49	المطلب الثالث: التعريف بمركز الضرائب هياكله ومهامه
49	المبحث الثاني: دراسة حالة مديرية الضرائب عين الدفلى
49	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة (المكلف بالضريبة)
50	المطلب الثاني: الإجراءات والمراحل المتبعة للرقابة الجبائية
52	المطلب الثالث: أثر التدقيق المحاسبي في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة
56	المطلب الرابع: تقييم نظام الرقابة الجبائية

الفهرس

58	خلاصة
60	الخاتمة
65	قائمة المراجع

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	بعض مقاييس تكوين الأسس الضريبية	35
02	رقم الاعمال المعدل	53
03	تسوية الرسم على المشتريات	53
04	تقويم الوضعية الجبائية لمكلف للضريبة على الدخل الإجمالي	54
05	تقويم الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة جباية الأجور	54
06	تسوية الرسم على النشاط المهني	55
07	تسوية الرسم على القيمة المضافة	55

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أشكال الرقابة الجبائية	16
02	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب	42

مقدمة

تعتبر الضريبة من أهم الإجراءات المالية التي تسعى إليها الدولة لتحقيقها، فهي تساهم لرفع خزينة الدولة ومعالجة أزماتها وتعد العمود الذي يقود التنمية الاقتصادية الشاملة، وهذا مرهون بقبالية المكلفين لدفع احتياجاتهم الضريبية.

ويعرف النظام الجبائي بأنه مجموعة من التصريحات الضريبية التي من خلالها تمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظر لأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

فنظرا للتقسي الكبير لظاهرة التهرب الضريبي الذي أثر سلبا على خزينة الدولة بشكل كبير، مما ساهم في ظهور وتطور وسائل وتقنيات لمكافحة هذه الظاهرة.

وتتمثل تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب نجد الرقابة الجبائية، التي تعتبر من أهم الطرق في الإدارة الجبائية، من أجل المحافظة على حقوق الخزينة والتحقق من حدة التهرب الضريبي، والتي من ورائها يتم الكشف عن كل الإغفالات والتجاوزات، والتأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.

وعليه فالتدقيق المحاسبي يعتبر من أهم الإجراءات الذي يهدف إلى التحقق من مصداقية الملفات والتأكد من صحة ودقة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

الإشكالية:

استنادا مما سبق ذكره نطرح التساؤل التالي:

- ما مدى فاعلية التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب عين الدفلى؟
ومن هذا التساؤل تندرج مجموعة من التساؤلات الفرعية وهي كالتالي:
- 1) كيف تتم عملية الرقابة الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري؟
 - 2) متى يقوم المدقق المحاسبي بالمصادقة على التصريحات الجبائية؟
 - 3) ما دور التدقيق المحاسبي على مستول ولاية عين الدفلى؟

الفرضيات:

- 1) تتم عملية الرقابة الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري من طرف الهيئات المخولة وذلك بمراقبة التصريحات الجبائية.
- 2) يقوم المدقق المحاسبي بالمصادقة على التصريحات الجبائية عندما يجد أدلة إثبات قاطعة تبرر صحة ما هو مسجل في تلك التصريحات.
- 3) دور التدقيق المحاسبي لولاية عين الدفلى هو تحصيل أكبر نسبة من الضرائب لحماية خزينة الدولة، وذلك عن طريق مراجعة الحسابات والتأكد من صحتها ومصادقيتها.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في التعرف على مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، وذلك بتطبيق الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي على كافة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، والكشف عن الأخطاء والتجاوزات والتضليل في الحسابات، وذلك يتطلب التوضيح بإعادة التصحيح واسترجاع الحقوق.

أهداف الدراسة:

- نسعى من خلال هذا البحث للتعرف على أهمية التدقيق المحاسبي داخل الرقابة الجبائية؛
- التعرف على دور الإطار القانوني للرقابة الجبائية؛
- معرفة أهم الأساسيات للتدقيق المحاسبي لأغراض الجبائية وقدرتهم للمساهمة في دعم الرقابة الجبائية؛
- الكشف عن الوسائل التي تساعد على تحصيل مال أكثر لخزينة الدولة، ومدى أهمية التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية في الولاية خاصة والجزائر عامة.

ميررات اختيار البحث:

أسباب شخصية:

وهذا راجع لميولنا للموضوع الذي له علاقة باختصاصنا، في مجال الدراسات الجبائية.

أسباب الموضوعية:

وهذا راجع لأهمية الكبيرة للتدقيق المحاسبي الذي يساهم في تفعيل ودعم الرقابة الجبائية، للاسترجاع حقوق الخزينة العمومية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

منهج الدراسة:

ل للوصول إلى إجابة عن الإشكالية واختبار صحة الفرضيات التي استندنا عليها سابقا وذلك من خلال المنهج الوصفي التحليلي، الذي اعتمدنا عليه على دراسة حالة عينة من الملف الجبائي خضع للتحقيق المحاسبي لمدة 4 سنوات "باستخدام آداتين، هما الوثائق والمقابلة".

- حدود الدراسة:

الحدود المكانية: مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

الحدود الزمانية: 2022/02/01 الى غاية 2022/04/30

صعوبات البحث:

- صعوبة الحصول على بعض المعلومات الدقيقة من مركز الضرائب وذلك راجع لسرية المعلومات؛

- عدم استقرار الوضع الراهن في البلاد أدى إلى إعاقة التنقل للحصول على المعلومات الكافية، وذلك بسبب تفشي فيروس كورونا؛

هيكل الدراسة:

للإجابة عن تساؤلات الإشكالية قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين حيث تضمن الفصل الأول الرقابة الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري، وجاء فيه التعريف بالرقابة الجبائية والأهداف منها وكذلك أنواعها، وتطرقنا أيضا إلى آليات تنظيم الرقابة الجبائية، التي ذكرنا فيها الهيئات المخولة لها للقيام بالرقابة الجبائية، والإجراءات والتصرّيات الجبائية، وكذا مررنا على الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية، أما الفصل الثاني فدرسنا من خلاله تفعيل الرقابة الجبائية من خلال التدقيق المحاسبي ومفهومه والأهداف التي يحققها داخل الإدارة الجبائية، وذكرنا كذلك مراحل التدقيق المحاسبي ومساهمته في تفعيل الرقابة الجبائية عن طريق قدرة الفحص من كل الجوانب، ومنها قدرة الفحص المحاسبي للمكلف من حيث الشكل والمضمون على دعم الرقابة الجبائية، وفي الفصل الثالث المتعلق بالجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في إدارة الضرائب لمديرية عين الدفلى، الذي تضمن مبحثين حيث يكون فيه المبحث الأول التعريف بمديرية في ولاية عين الدفلى، أما المبحث الثاني تكون فيه دراسة حالة ميدانية حول دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي العام حول التدقيق المحاسبي ورقابة الحيئية

تمهيد:

يعد التحقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية وهو من المواضيع التي شكلت حيزا كبيرا في الجانب المالي والمحاسبي الذي يلعب دورا بارزا في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع، وتوجيه القرارات ، تخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية، ولها تأثير كبير في مجتمع الأعمال بالدولة ، وتزداد أهميته كلما زادت معايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة ،ومن هنا نجد أن مهنة المحاسبة والتدقيق قد تصدرت قائمة الخدمات الصادرة عن منظمة التجارة العالمية باعتبارها مرآة الأداء المالي والاقتصادي وعصب الحياة للشركات .،

كما يقوم التدقيق المحاسبي على فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، ولقد عرف على أنه مجموعة العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما، أو فحص محاسبة شخص معين ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المقدمة.

هذا ما أدى بالرقابة الجبائية إلى تبني التدقيق المحاسبي، حيث تعتبر هذه الأخيرة من الأدوات الفعالة لمصالح الضرائب التي منحها القانون للتأكد من صدق التصريحات ومعاينة الأخطاء، ومن التطور المستمر وكبر حجم الشركات.

ومن خلال ما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الإطار العام للتدقيق المحاسبي

المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

المبحث الثالث: الدراسات النظرية والتطبيقية السابقة التي تناولت الموضوع

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي العام للتدقيق المحاسبي

لقد تغيرت النظرة إلى التدقيق نتيجة لزيادة الحاجة إليه، فالتدقيق يعتبر شكل من أشكال الرقابة وقد تطور مع تطور الحياة الإنسانية وخاصة الاقتصادية منها. والتدقيق لا يخدم المؤسسة ومصالحها الداخلية فقط، بل يخدم مختلف الجهات الخارجية المتعاملة مع المؤسسة. ومن هذا فإنه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي وتاريخ نشأته

الفرع الأول: نشأة التدقيق المحاسبي

أخذ التدقيق مفهومه الواسع نتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل البشرية، ويظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مر بها التدقيق على تعددها، حيث يمكن أن نميز خمسة مراحل وهي:

1. فترة ما قبل 1500: في هذه الفترة انتشر استعمال مصطلح "Auditor" المشتق من أصل الكلمة اللاتينية "Audire" بمعنى يستمع، فالتدقيق مهنة نشأت من القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة¹ علما أن التدقيق في هذه المرحلة كان يشمل التدقيق الكامل، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ، ومنع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانة حائزيها.

2. الفترة الممتدة من 1500 إلى 1850: انتشر النشاط التجاري في أوروبا وخاصة في إيطاليا خلال هذه الفترة، وبرزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية، وبظهور نظام القيد المزدوج أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة. في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا لجميع العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات.

3. الفترة الممتدة من 1850 إلى 1905: تميزت هذه الفترة بظهور مؤسسات المساهمة الكبيرة الحجم نسبيا وذات العمليات الكثيرة، وغياب الملكية عن الإدارة، مما تطلب وجود وكلاء عن أصحاب رأس المال يتولون الرقابة على الإدارة والتأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر، وألزم ذلك وجود مدقق مستقل ومؤهل لتدقيق عمليات تلك المؤسسات مع وجود جمعيات مهنية تشرف على المهنة وأدائها لواجبها.

¹ - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 3، 2006، ص: 17.

4. الفترة الممتدة من 1905 إلى 1960: لقد تطور الهدف الرئيسي للتدقيق إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي خلال هذه الفترة، وأصبح اكتشاف ومنع الأخطاء غرضاً فرعياً مع التأكيد على أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغير أسلوب التدقيق من الاعتماد على التدقيق التفصيلي إلى استخدام أسلوب العينات، وأهمية والربط بين حجم العينة وكيفية اختبارها، ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.
5. فترة ما بعد 1960: عرفت هذه المرحلة ازدهاراً كبيراً للتدقيق حيث شهدت التأكيد على:

- أن الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية؛
- الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي، التحليل المالي، خرائط التدفق، العينات الإحصائية وبحوث العمليات، وهذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي.....إلخ.

الفرع الثاني: تعريف التدقيق المحاسبي

رغم تعدد التعاريف الخاصة بالتدقيق بين الجمعيات المهنية والمعاهد والباحثين المختصين في هذا المجال إلا أنها تشترك في مجملها من حيث الأهداف المراد تحقيقها والمجالات التي تعمل فيها، وسيتم عرض بعض من هذه التعاريف فيما يلي:

- تعريف بيكور وبوكوين (Bécour & Bouquin) على أنه: "النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفقاً لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة، ودرجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق المعايير المحددة لها"¹.
- تعريف بيثو وكرامبر وبواسون (Bethoux, Kremper et poisson)، حيث يعرفون التدقيق بأنه: "فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي شريطة ألا يكون هو الذي حضرها أو استعملها، وهذا بهدف زيادة منفعة المعلومات لمستخدميها"².

¹ J.C. Becour, H.Bouquin, **Audit opérationnel**, Economica, Paris, 2eme Edition, 1996, p: 12.

² R.Bethoux, F. Kremper, M. et Poisson, L'audit dans le secteur public, Clet, Paris, 1986, p: 21.

- كما عرف التدقيق أيضا بأنه: "عملية فحص من قبل جهات مهنية مختصة ومستقلة من أجل إبداء الرأي حول مدى انتظام وصدق حسابات الشركة"¹.
- وتم تعريفه أيضا بأنه: "عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها"².
- وعرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق بأنه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل تلك النتائج إلى الأطراف المعنية"³.
- وعرف "Germond" و "Bonnault" التدقيق على أنه: "اختبار تقني صارم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية وجودة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة"⁴.
- كما تم تعريف التدقيق من طرف خالد أمين على أنه: "فحص أنظمة الرقابة والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا منتظما، بقصد إصدار رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"⁵.

¹ Olivier Herrbach, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat, Université des sciences sociales, France, 2000, p: 18.

² - نصر علي عبد الوهاب وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص: 12-14.

³ - الصبان م. س والفيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعية، بيروت، 1990، ص: 18.

⁴ COLLIN. L et VALLIN .G : " **Audit et contrôle interne, aspect financier, opérations stratégiques**" Paris, 1992, p: 17.

⁵ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980، ص: 10.

- وعرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق بأنه: " طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"¹.
- كما عرف التدقيق بأنه: " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج عملية التدقيق"².
- وعرف التدقيق أيضا بأنه: " مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها قيام مدقق الحسابات المؤهل بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، وللبينات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل المؤسسة في نهاية السنة المالية، لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية وعن المركز المالي لها في نهاية تلك السنة"³.
- وعرف التدقيق على أنه: " اختبار مدى شرعية وصدق القوائم المالية للمؤسسة، وذلك من خلال التحقق من صحة التسجيلات المتعلقة بمختلف عملياتها وأنشطتها"⁴.
- بناءً على ما تم عرضه يمكن الاستنتاج بأن عملية التدقيق هي فحص انتقادي وبناء يقوم به شخص مؤهل ومستقل ذو كفاءة من أجل إبداء رأي فني ومحايد حول نوعية ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة، وذلك في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها.

¹ COLLIN .L et VALLIN .G : Opcit, p: 22.

² - وليام توماس وإمرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، ص: 18.

³ -بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير جامعة الجزائر 3، 2011، ص: 7.

⁴Groupe Consultatif d'assistance aux plus pauvres, **Audit externe des institutions de micro-finance**, guide pratique, Dumas, France, 2000, p: 07.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي

تعتبر الأهداف بالنسبة لأي نشاط الغايات المسطرة المرجو الوصول إليها، وفيما يلي سيتم التطرق إلى أهداف وأهمية التدقيق في المؤسسة.

الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي

الهدف الجوهرى للمدقق يتمثل فى مهمة فحص الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة محل التدقيق وذلك لضمان صدق وتناسق حسابات ونتائج هذه المؤسسة، ومدى احترام معايير التدقيق ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً¹.

ويمكن عرض بعض من هذه الأهداف فى النقاط التالية²:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة فى الدفاتر، والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها؛
- اكتشاف الغش والأخطاء بالدفاتر المحاسبية؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة على التدقيق فى تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات فى الحاضر والمستقبل؛
- كسب ثقة مستخدمى القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛
- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وكيفية معالجتها؛
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
- تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية والغير المالية أى النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري؛
- إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة لما هو مقيد بالدفاتر السجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة وحقيقة مركزها المالي فى نهاية تلك الفترة.

¹ Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de l'audit**, BERTI Editions, Alger, 2005, p: 07.

² بوقابة زينب، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك مجموعة من الأهداف الفرعية يسعى المدقق دائماً إلى التأكد من تحققها عند قيامه بعمله في المؤسسة، وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي¹:

- **الوجود والتحقق:** يسعى المدقق في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية والقوائم المالية الختامية موجودة فعلاً.
- **الملكية والمديونية:** يجب على المدقق التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فهو بذلك يعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولدة لها، والتي تعد إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.
- **الشمولية والكمال:** بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المدقق لإعطاء المصادقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.
- **التقويم (التقييم):** يجب على المدقق أن يتأكد من صحة التقييم سواء بالنسبة للأصول أو بالنسبة للخصوم، وأن هذا التقييم كان حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك من خلال فحص أدلة الإثبات المستندية كالعقود وفواتير البيع والشراء.... الخ
- **العرض والإفصاح:** تسعى الأطراف المطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومقبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقاً لمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية.
- **استقلال الفترة المالية:** يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية قد حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية وقد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أن كل العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن الفترة الحالية موضع التدقيق.

¹ - بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة المسيلة، 2014، ص: 23.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق وسيلة تهدف إلى خدمة الأطراف المتعددة التي تقوم باستعمال القوائم المالية، ومن بين هذه الأطراف نجد المستثمرين الحاليين والمتقربين، المديرين، المؤسسات المالية، الهيئات الحكومية ونقابات العمال. وتتمثل الحاجة إلى خدمة المدقق المستقل والمحايد ليقوم بإعلام الأطراف المعنية إن كانت البيانات والمعلومات المالية للمؤسسة تمثل باعتدال وبوضوح المركز المالي للمؤسسة، ويمكن إبراز هذه الأهمية بالنسبة للأطراف التي سبق ذكرها فيما يلي¹:

- **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي يتم إعدادها من طرف مراجع الحسابات المستقل والمحايد (محافظ الحسابات غالباً) مما يزيد في موثوقية البيانات، ويزيد من درجة الاعتماد عليها، كما أنها وسيلة لإثبات أن المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح.
- **المستثمرون:** تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة والمصادق عليها ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى قوة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم للوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، وضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتّم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.
- **رجال الاقتصاد:** ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة وما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج للخطط الاقتصادية، وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية التي يعتمدون عليها.
- **نقابات العمال:** تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا للعمال.
- **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب، وهذه جميعاً تعتمد على بيانات واقعية وسليمة.
- **الدائنون والموردون:** ويعتمدون على تقرير المدقق الذي يتضمن مدى سلامة وصحة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وذلك قبل الشروع في منح الائتمان التجاري، وتفاوت نسبة الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي للمؤسس².

¹ - بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، نفس المرجع، ص: 20.

² بوقابة زينب، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

- **البنوك:** وتعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في تقديم القروض للمؤسسة، وتعتمد كأساس للتوسع أو التقليل فيه على درجة تقييم الخطر. وخلاصة القول أن كل الأطراف السالفة الذكر تتأثر قراراتها وفق المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمؤسسة، لذا يجب أن تكون على قدر كبير من المصادقية والتأكيد على مشروعيتها وصدقها من طرف المدقق.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي

نظرا لتعدد الجهات المكلفة بعملية التدقيق والأطراف المستفيدة من القوائم المالية والتقارير التي تنتشرها الشركات، تعددت وتنوعت تصنيفات التدقيق، ولكن تبقى مستويات الأداء التي تحكم جميع هذه الأنواع هي واحدة، أي أن مفهوم التدقيق وأساسه التي يقوم عليها لا تتغير بتغير الزاوية التي ينظر منها إلى عملية التدقيق، ويمكن التمييز بين الأنواع التالية¹:

الفرع الأول: من حيث نطاق عملية التدقيق

1. **التدقيق الكامل:** إن المقصود بالتدقيق الكامل التدقيق الذي يعمل المدقق إطار غير محدد للعمل الذي سيؤديه وفيه يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاضل فيما يقوم به من أعمال ويعتبر مسئولا عن أية أضرار تنشأ عن تهاونه في أية ناحية من نواحي العمل أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المهنية المطلوبة منه، ويلجأ المدقق إلى إتباع أسلوب التدقيق الكامل في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية غير مرضية مما يجعله غير مطمأن تماما لقوة هذا النظام ويضطر إلى استخدام أسلوب التدقيق الكامل لتنفيذ برنامج عمله.

2. **التدقيق الجزئي:** هو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة أي يتم فيه وضع بعض القيود عللا نطاق فحص المدقق للعمليات المالية ولا يكون المدقق مسئولا عن أية أضرار قد تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى دفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المدقق قد منعت من فحصها، ويجب إبرام اتفاق كتابي يحدد فيه المطلوب منه القيام به كما يجب عليه ألا يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداه من عمل وذلك حتى لا تقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه الاتفاق.

¹ أوصيف لخضر، مطبوعة بعنوان مدخل للتدقيق الداخلي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017، ص: 40.

الفرع الثاني: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق

يمكن عرض عملية التدقيق من حيث الوقت إلى:

1. **التدقيق النهائي:** يتميز هذا النوع من التدقيق بأنه يتم بعد انتهاء السنة المالية، وإعداد القوائم الاختتامية ويلجأ المدقق لهذا الأسلوب في المؤسسات صغيرة الحجم.
2. **التدقيق المستمر:** تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية وعادة ما يتم ذلك بطريقة منظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم الختامية.

الفرع الثالث: من حيث الإلزام

ويمكن تقسيمه إلى نوعين وهما¹:

1. **التدقيق الإلزامي:** وهو التدقيق الملزم بنص القوانين في الدولة ومثال ذلك القوانين المنظمة لمؤسسات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليها هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق خارجي قانوني للمؤسسة يتولى تدقيق حساباتها وقوائمها المالية وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس الإدارة بترشيح مدقق الحسابات وتصدر الجمعية العامة قرار تعيينه وتحديد أتعابه.
2. **التدقيق الاختياري:** وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام معين بقانون أو لائحة معينة ومنها بعض التدقيقات التي قد تطلبها إدارة المؤسسة من المدقق الخارجي لتحقيق غرض معين بناء على نتيجة التدقيق ومثال ذلك نجد: تدقيق وفحص عمليات الخزينة، تدقيق عمليات وحسابات المخازن المختلفة، تدقيق بعض عمليات الشراء أو البيع، إلخ.²

الفرع الرابع: من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات)

1. **التدقيق التفصيلي:** وهو التدقيق الذي كان سائدا في البداية وهو الذي يقوم فيه المدقق بفحص جميع الدفاتر والسجلات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء والغش والتلاعب، وهذا النوع يناسب المؤسسات الصغيرة نظرا لصغر حجم عملياتها.

¹ سليم كميلية، محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص: 08.

² - سليم كميلية، مرجع سابق، ص 12.

2. **التدقيق الاختباري:** وهو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نام الرقابة الداخلي ويتم هذا النوع بإتباع أحد الأساليب التالية:

- التقدير الشخصي للعينة (راجع لخبرة المدقق)؛
- استخدام علم الإحصاء.

الفرع الخامس: من حيث الأهداف

1. **تدقيق القوائم المالية:** يتم إجراء تدقيق القوائم المالية للتحقق من إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف، ويجري المدقق الاختبارات الملائمة لتحديد ما إذا كانت هذه القوائم صحيحة أو تحتوي على أخطاء.

2. **التدقيق الإداري:** يقوم هذا النوع من التدقيق على اختبار وتقييم المعلومات الخاصة بتسيير كل وظيفة من وظائف المؤسسة بهدف إبداء رأي فني محايد عن هذه المعلومات ومدى ملائمتها في اتخاذ القرارات بالاستناد على معايير الكفاءة والفعالية. وينقسم التدقيق الإداري إلى:

- تدقيق التأمينات؛
- التدقيق الجبائي؛
- التدقيق الإلكتروني.

3. **التدقيق الاجتماعي:** وهو التدقيق الذي يهدف إلى التحقق من أن المؤسسة تحقق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه.¹

الفرع السادس: من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق

1. **التدقيق الداخلي:** وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من داخل المؤسسة ويهدف إلى التأكد من أن البيانات والمعلومات المقدمة للإدارة سليمة ودقيقة وموثوقة، تحديد مخاطر الاستغلال والاستثمار التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة، تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية عن الإنجازات والفروقات وأسبابها وطرق حل المشكلات.

2. **التدقيق الخارجي:** وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ويكون مستقلاً عن إدارتها فهو مسؤول عن إبداء رأيه في التقرير الذي يقوم بإعداده حول عدالة تصوير الميزانية للوضع المالي للمؤسسة وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها في الفترة المالية المعنية.

¹ - سليم كميلية، مرجع سابق، ص 15.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيم للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية هي الوسيلة المثلى التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في الكشف عن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذلك لا بد من معرفة ماهيتها وأشكالها والأجهزة المكلفة بها وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

إن الرقابة الجبائية تعد وسيلة أو أداة الإدارة الجبائية التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تتيح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المكلفين بالاطلاع والتحقق من كل المعلومات المقدمة لها.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

الرقابة الجبائية لا تختلف عن غيرها من الأنواع الرقابة الأخرى، كالرقابة الإدارية المالية من حيث المفهوم و الأهداف العامة للرقابة، و بوجه عام فالرقابة كما عرفها المفكر الاقتصادي الشهير فايول : "التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة والقواعد المقررة ، أما موضوعها فهو بيان نواحي الضعف و الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها".¹ ويمكن كذلك تعريف الرقابة الجبائية على أنها : " فحص التصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية ، و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل وسائل للاستعلام ، الاستفسار و الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها ، ولا يكتفي بالدراسة و مراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية المقارنة بين ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى و بالتالي التأكد من مدى تطابق الموجود بينهما وكذلك النظر إلى الوضعية المالية للممول"².

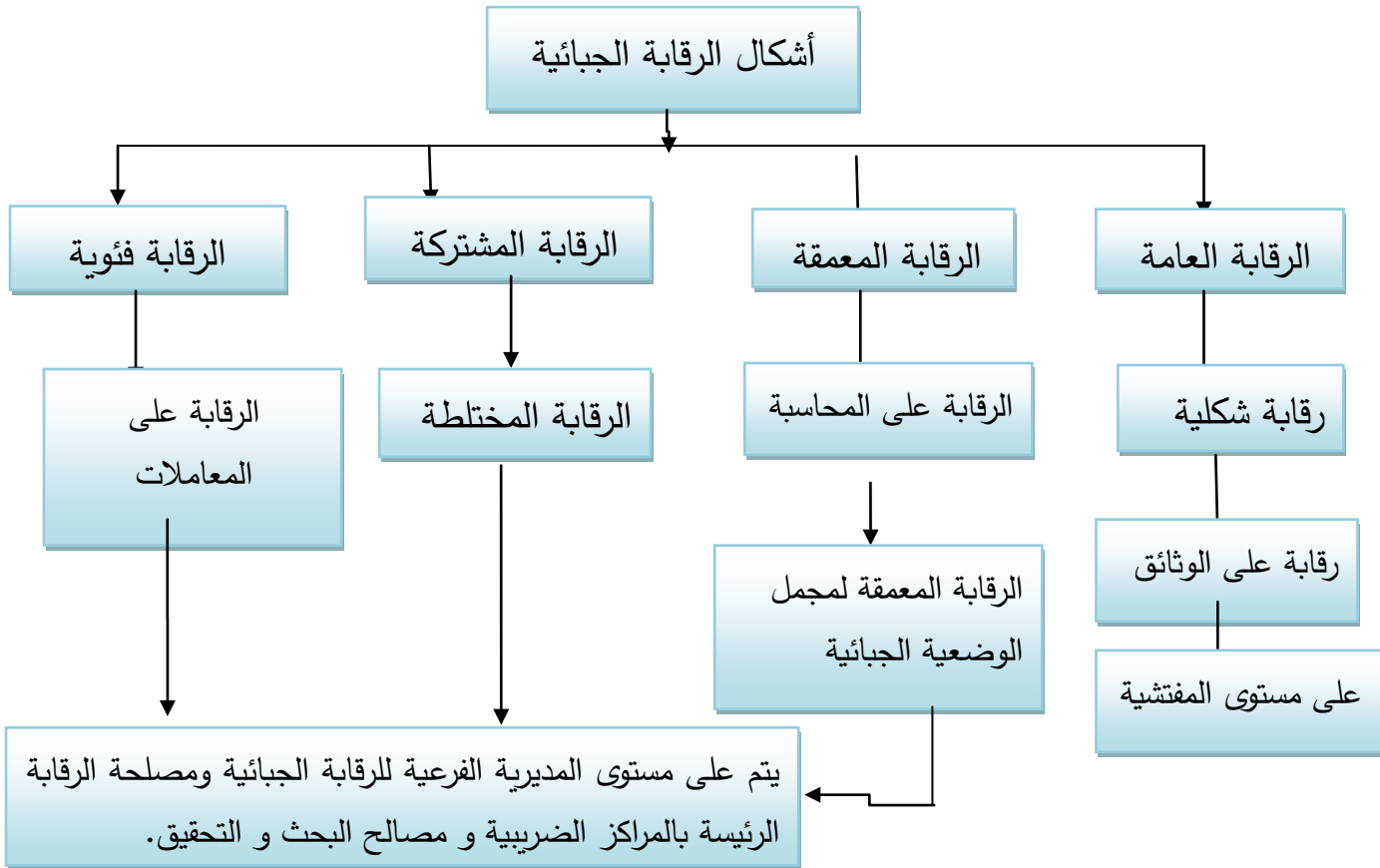
¹ - سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية_، رسالة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خضير ، بسكرة ، الجزائر، 2012، ص 73.

² - لخوخي عيسى ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص مالية و نقود ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة باتنة ، الجزائر، 2004، ص 14.

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.

ان المراقبة الجبائية للتصريحات الجبائية تأخذ عدة اشكال فيمكن ان تباشر بصفة عامة او معمقة ويمكن ان تكون مختلطة او رقابة فنوية.¹

الشكل (01) : أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: ولهي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الاداء - دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص

.33

1-الرقابة العامة:

تتم على مستوى مفتشية الضرائب ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص التصريحات المكلفين بالضريبة وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي وهو ينجز عبر تنقل أو إجراء أبحاث خاصة، وتتميز فيما يلي:¹

1-1-الرقابة الشكلية:

¹ - لخوخي عيسى ، مرجع سابق، ص 57.

تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المدونة في التصريحات "GA50" و "G50" وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات.

1-2- الرقابة على الوثائق:

هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية ، بعكس الرقابة الشكلية فان الرقابة على الوثائق يجب أن تكون شاملة و هذا ما يتطلب الفحص لجميع عناصر التصريح الجبائي، فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات و الفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، فنقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح و كذا جميع المعلومات و البيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية ، و يمكن للمحقق طلب تيريرات أو توضيحات من المكلف إذا لزم الأمر و تركز أهداف الرقابة على الوثائق على ما يلي :

- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة؛

- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة؛

- التأكد من المعدلات الضريبية في كل نشاط.

2- الرقابة المعمقة:

يجب التمييز بين نوعين من الرقابة، التحقق المحاسبي والتحقق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف، إن الهدف الرئيسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك أخطاء التهرب الضريبي وهو استمرار الرقابة على الوثائق، وفي هذا النوع تقوم مديرية البحث والمراجعات على مستوى المراكز ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بناء على اقتراحات المديرات الولائية ومعلومات أخرى التي بحوزتها.¹

2-1- التحقق في المحاسبة:

هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص المحاسبي والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى مدى مصداقيتها، وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة وتنظيم

¹ - لخوخي عيسى، مرجع سابق، ص 57 .

المحاسبة وفقا لقواعد وأسس علمية وعملية باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لنشاط ووضعية المؤسسة وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية.¹

لهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونيا حيث نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تصريحا حاد فيه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضرورة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبتها ». والهدف منه هو اكتشاف الأخطاء والاعفالات المتضمنة في محاسبة.

المكلف بغرض التأكد من صحة الوعاء الضريبي الذي قدمته المحاسبة.²

2-2- الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية:

وهو عبارة عن مجموع العمليات الخاصة بالبحث، وتقضي من أجل الكشف عن الفروقات ما بين المداخل المحققة فعلا والتي تهدف إلى تحقق من صحة المداخل المصرح بها والمداخل المحققة فعلا وكذا تهدف إلى:³

- التحقق من صحة المداخل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل؛

- مراقبة تجانس هذه المداخل مع الذمة المالية ووضعية الخزينة.

3- الرقابة عن طريق فرق مختلطة:

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أفريل 1996، و تم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 1997/02/27، و من خلال سنة 1999 عرف هيكل تسيير الفرق المختلطة تعديلات بسبب النقائص مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق، لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين لمراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية و الجمركية و التجارية في حين تبقى التسويات من مصالح الوعاء.⁴

¹ - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الضرائب بومرداس، ص 13.

² - المادة 20، الفقرة 2 إلى 9 من قانون الإجراءات الجبائية، 2018، ص 11.

³ - Circulaire N° 35 MF /DGI/du 15.02.2000

⁴ - الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 97-290، المؤرخ 22 ربيع الأول 1418 الموافق 27 جويلية 1997، العدد

4-الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية):

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان وهو يخص المعاملات التالية: العقارات المبنية، العقارات غير المبنية ومراقبة المداخل العقارية.¹

تعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، وهو الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، لذلك تبقى المتابعة الدقيقة من طرف مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار.²

الفرع الثالث: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية.

اشتدت الحاجة إلى الرقابة الجبائية نتيجة للتطورات الاقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال التهرب الضريبي وخاصة في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية والتي تسعى إلى ترقية الرقابة الجبائية على مصالح المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال صحة القواعد الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية.

1 -أسباب الرقابة الجبائية.

هناك عدة أسباب ضرورية لإيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة التصريحات الجبائية:

1-1-حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمدخله:

بما أن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمدخله من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه و مدخله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي و يفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس ، و للتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية كأداة للإثبات ، و لهذا نصت المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية : " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة"³ ، أي أن السبب الأساسي لوجود الرقابة

¹ - ولهي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الاداء - دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص 71.

² - نفس المرجع، ص 71.

³ - المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2018 ، ص ص : 9-10.

الجبائية هو كون النظام الضريبي نظام تصريحي ، و لذلك أوجب المشرع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات و التأكد من صحتها و مطابقتها لما هو موجود في الحقيقة ، لأن المكلف هو من حدد بنفسه أسس فرض الضريبة و يصرح بها للإدارة الجبائية و عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات، بالإضافة إلى ذلك فان الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.¹

1-2- محاربة التهرب الضريبي:

إن عملية مراقبة التصريحات خاصة في الوعاء الضريبي قد يتم عنها أسباب قد تكون بغير قصد من المكلف أو بقصد من المكلف، وهذه الأخيرة تسعى على أنها تهرب ضريبي من خلال اكتشاف للتدليس وتحايل على القانون، وإن ظاهرة التهرب الضريبي تنتج عنها آثار وخيمة على المجتمع، المالي، الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي، وعليه فان محاربهته تستلزم استعمال آلية للرقابة الجبائية كنظام لرد عنها أو الحد منها على الأقل.²

2 - مبادئ الرقابة الجبائية.

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة بمختلف أشكالها وخاصة من التهرب الضريبي، بهدف زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية بمهامها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين وهي كالتالي:³

2-1- إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تتعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة و من بينها النظام الضريبي ، فبقدر ما يتوفر لديهم خبرات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية ، و بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية ، كما أن التهرب الضريبي يعود إلى انعدام أحكام

¹ - كردودي سهام ، نفس المرجع، ص 49 .

² - نفس المرجع ، ص 50.

³ - نفس المرجع ، ص 121.

القوانين و التشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي و عدم استقراره ، و لذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال تبسيط و تحسين التشريع الضريبي و تحقيق العدالة الضريبية .

2-2- ترقية وتطوير الرقابة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة ، حيث أن تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي و المكلف وحدهما و إنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية ، التي يجب توفرها على مستوى من التطور و الكفاءة إضافة إلى توفرها على إمكانيات البشرية و المادية اللازمة ، و التي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه ، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة و كفاءة في الميدان و لذلك فمن الضروري العمل على رفع من كفاءة الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية و الضرائب و المراقبة الجبائية ، إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي و أعوان الإدارة الجبائية و وضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي ، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم و توفير الخدمات اللازمة لهم .

المطلب الثاني: آليات تطبيق الرقابة والهيئات المخولة لها القيام بالرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسفات الإدارة والتجاوزات المحتملة.¹

الفرع الأول: آليات تطبيق الرقابة الجبائية.

لقد وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا أوجب من خلاله كل المراقبين الجبائين بإتباع إجراءات معينة واليات، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والاختلاسات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة كما حدد القانون الجبائي مختلف الالتزامات التي يجب على المكلف التقيد بها، وكذا الضمانات الممنوحة له حتى يتسنى له معرفة جميع حقوقه وواجباته تجاه الإدارة الجبائية.

¹ - كردودي سهام ، نفس المرجع ، ص 60

1- سلطات الإدارة الجبائية:

تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها، فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها وتتمثل فيما يلي:¹

1-1- حق الاطلاع:

هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، وطبقا للمادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري: " يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها".²

1-2- حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين ، فهو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر و معطيات خارجية بغية التحقق من صحتها و نزاهتها ، كما تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة و كذلك يراقب المفتش التصريحات و يطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة ، حيث للإدارة الجبائية سلطة شرعية تسمح لها بمراقبة المكلفين بالضريبة في إطار قواعد منظمة من خلال التحقيق في الوثائق و النتائج المصرح بها عن طريق الرقابة المحاسبية أو الرقابة على مجمل الوضعية الجبائية³ ، و يمكن التمييز بين شكلين للرقابة :⁴

¹ - بن عكشة مصطفى، التحقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2010/2009، ص 51 ،

² - المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2018 ، ص 24 .

³ - محمد عناب، مقومات النظام الجبائي الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر، الجزائر، 2004 ، ص 86 .

⁴ - نفس المرجع، ص 86.

- الرقابة في المحاسبية ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة؛

- الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية قصد التأكد من مدى صحة المداخل المصرحة، وذلك لمقارنتها بالوضعية الجبائية للمكلف.

1-3- حق استدراك الأخطاء الإدارية:

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقييمات لنفس المدة و نفس الضرائب ، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة ، و هذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد ، و كما نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : " يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها ، بالنسبة لأي كان من الضرائب و الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول ، و ذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى " .¹

1-4- الحق في المعاينة و الحجز :

نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة و يأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش ، حيث يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة و الترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا بناء على طلب مسؤول ، عند توفير قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعاونها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش و المؤهلين قانونيا القيام بإجراءات المعاينة في محلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرز التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة .²

¹ - المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2018 ، ص 85.

² - نوى نجا ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003 ، مذكرة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص ص 50-51 .

1-5- حق التقادم:

نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدودة (04) سنوات إلا في وجود مناورات تدليسية والمتمثلة في تأسيس مخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.¹

1-6- حق إجراء البحث:

نصت عليه المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث و يقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة و لدى كل شخص يقوم بهذه العمليات ، و المكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق و المستندات الضريبية لتحديد رقم الأعمال و أسس فرض الضريبة ، و هذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحا إلى 20 مساء في المحلات ذات الاستعمال المهني ، و تتأثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت و تفصل المخالفات الملاحظة و يسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.²

2- الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة:

يحتاج المكلف إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند قيامه بمهمة التحقيق و بالتالي إحداث توازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف و الحقوق التي منحت للإدارة الجبائية كما يجب على أعوان المحققين احترام هذه الضمانات، أما في حالة الإخلال بها فانه يؤدي إلى بطلان التحقيق، و يمكن ذكر أهم هذه الضمانات و المتمثلة في : الإعلام المسبق ، الاستعانة بمستشار ، تحديد مدة الرقابة ، عدم إمكانية تجديد عملية التحقيق في المحاسبة ، السر المهني ، الإشعار بالتقويم و إمكانية الطعن في نتائج التحقيق .³

¹ - المادة 39 ، قانون الإجراءات الجبائية، 2018 ، ص 23.

² - نوى نجاة ، نفس المرجع، ص 53.

³ - ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر ، دار القرطبة للنشر و التوزيع ، المحمدية ، الجزائر ، 2004، ص 39-40.

3- واجبات المكلفين بالضريبة:

يخضع المكلف بالضريبة إلى نوعين من الواجبات أحدهما جبائية والأخرى محاسبية: ¹

3-1- الواجبات الجبائية:

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية:

أ- التصريحات الجبائية:

هي عبارة عن وثيقة يستعملها المكلف من إدارة الضرائب من أجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه... الخ، ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل إثبات تستعين به هذه الأخيرة، لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف، وهناك عدة أنواع من التصريحات الجبائية:

• التصريح بالوجود:

يخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد، والذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات ويتم اكتتاب التصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوما من بدء النشاط حيث يتم التصريح لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط ويجب أن يتضمن المعلومات التالية: الاسم واللقب، العنوان سواء من نفس الوطن أو خارجه.

• التصريح الشهري:

على كل شخص خاضع للضريبة سواء معنوي أو طبيعي أن يقدم تصريحا شهريا و قبل 20 يوم الأولى من كل شهر إلى قابض الضرائب، فمثلا يجب اكتتاب التصريح الشهري (سلسلة G50)، يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال الشهر السابق، و من جهة أخرى تفصيل بالعمليات الخاصة بالرسم على النشاط المهني و التي يتم التسديد في نفس الوقت مع تقديم هذا الكشف، و في حالة التوقف على النشاط نهائيا أو مؤقتا فان المؤسسة ملزمة بتقديم تصريح في العشر الأيام الأولى التي تلي التوقف إلى مكتب المفتش الذي يتلقى التصريح.

¹ - قميدة أسيا، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة ، الجزائر ، 2014 ، ص 54 .

• التصريح السنوي:

على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اكتابة تصريح بمدخله وذلك كل سنة، وهذا من خلال نموذج «استمارة تقدمه الإدارة الجبائية. حيث هذا التصريح يسمح للإدارة من معرفة الوضعية الجبائية للمكلف من خلال مقارنة التصريح السنوي والشهري للمكلف، وحتى في عدم ممارسته نشاطه كوجود فترة فراغ فإن المكلف غير معفى من هذا الالتزام.

• التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط، المكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب في أجل 10 أيام ما يلي:

- تصريح إجمالي بالمدخل التي لم تفرض عليها ضريبة؛

- تصريح خاص بالمدخل الصنفية .

3-2-الواجبات المحاسبية:

يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية والتقييد بها من خلال مسك محاسبة صحيحة ودقيقة طبقا لنظام المحاسبة المالية (SCF) أي يجب أن تكون: ¹

- محاسبة تتماشى مع محتوى النظام المحاسبي المالي الساري العمل به :

- مسك الدفاتر المحاسبية التي أمر القانون التجاري بمسكها، وعلى رأسها دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد، ويجب أن يمسكان بالكيفية المنصوص عنها قانونا ;

- مسك دفتر الجرد ودفتر اليومية بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، وترقيم الصفحات ويوقع عليهم من قاضي المحكمة، كما يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والسندات المرسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10سنوات.

الفرع الثاني: الهيئات والأجهزة المخولة لها للقيام بالرقابة الجبائية:

إن إجراءات وقوانين الرقابة الجبائية تعتمد على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخولة لها قانونيا، وتمارس بطريقة منظمة وفعالة للوصول إلى تحقيق أهدافها المنشورة والمرتكزة أساسا على مكافحة التهرب الضريبي، فقد خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة على مجموعة من الواجبات والحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية.

¹ - سليمان عتير، نفس المرجع، ص115 .

وتتمثل أجهزة الرقابة الجبائية فيما يلي:

1-1- مديرية البحث والمراجعات (المركزية DGI):

أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228 الصادر في جويلية 1995 و المتضمن التنظيم الإداري و المركزي لوزارة المالية وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على مستوى الولائي ، و التي هي تحت غطائها يمتد على مستوى التراب الوطني ، و قد كان الإنطلاق الفعلي لنشأة مديرية الأبحاث و المراجعات في سبتمبر 1998 ، و هي مكلفة بالقيام بنفس الأعمال التي تقوم بها مديرية الرقابة الجبائية و المصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي ، و تسند المهام إلى أربعة مديريات فرعية " نيابة مديرية البرمجة - نيابة مديرية الرقابة الجبائية - نيابة مديرية الإجراءات الجبائية - نيابة مديرية التحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية " .¹

يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق ، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك ، و هذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها و التحقيق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولا ، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية ، ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث و المراجعات و اعتمادا على صلاحيات مديرية الأبحاث و المراجعات في إطار البحث و التحقيق² . فهي مكلفة ب:³

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي؛

- جعل الرقابة الجبائية أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في الإطار؛

- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب وتحسين المردودية الجبائية العامة.

¹ -الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 98 - 228 ، المؤرخ في 19 ربيع الأول 1419 الموافق 13 جويلية 1998، يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 رمضان 1415 الموافق 15 فيفري 1995 ، و المتضمن إنشاء مديرية الأبحاث و المراجعات ، العدد 51 ، 1998 ، ص 12.

² - الجريدة الرسمية، المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 05-494، المؤرخ 29 ذي القعدة 1426 الموافق 26/12/2005، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ 8 شعبان 1411 الموافق 23-2-1991، والمتضمن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، العدد 84، 2005، ص 16.

³ - نفس المرجع، ص 16.

1-2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب SDCF:

تعتبر هذه المديرية أيضا مختصة في عملية الرقابة الجبائية بالإضافة إلى مديرية البحث و التحقيقات، حيث تسند لها مهمة تنفيذ برامج التحقيق، و في هذه المديرية ثلاث مصالح مختصة في رزمنة وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي، و تتمثل هذه المصالح في: مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات، مكتب المراقبة الجبائية، مكتب البحث عن المعلومات الجبائية .¹

1-3- مديرية كبريات المؤسسات: DGE

تدعيما لمديرية الأبحاث و المراجعات في مكافحة التهرب الضريبي و التسيير الفعال للرقابة الجبائية و خاصة فيما يخص الشركات الكبرى ، تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات ، و هذا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303 - 02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002 و المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494 - 2005 المؤرخ في 26/12/2005 ، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ، ولكن الملاحظ هو أنه حتى في وقتنا الحالي لم تدخل هذه المديرية الميدان العملي ، و تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات منبثقة منها : المديرية الفرعية لجابة المحروقات ، المديرية الفرعية للحصول ، المديرية الفرعية للتسيير ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و المديرية الفرعية للمنازعات ، و تكلف مديرية كبريات المؤسسات فيم يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء ، التحصيل ، المراقبة ، ومنازعات الضرائب والرسوم على عاتق الأشخاص المعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون ، مهما كانت صفاتها القانونية و الاجتماعية و الاقتصادية .. الخ.²

1-4 المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات SRV :

وهي من المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، متواجدة بكل من الجزائر العاصمة وقسنطينة ووهران وتتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة بناء على اهمية رقم اعمالهم وكذا أهمية نشاطهم.

¹ - نفس المرجع ، ص 12.

² - الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ 21 رجب 1423 الموافق 28 سبتمبر 2002، يعدل و يتمم المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ 8 شعبان 1411 الموافق 23-2-1991 ، المتضمن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ، العدد 64 ، 2002 ، ص ص :13-14.

المطلب الثالث: دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية

في إطار تدعيم الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي تسعى الدولة الجزائرية إلى اتخاذ عدة إجراءات تشريعية وتنظيمية، وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى، حيث يسمح القانون لأعوان الإدارة الجبائية بإجراء تدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ويعني بالتدقيق في المحاسبة مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بها كما يمكن أن تتم عملية التدقيق في عين المكان أو على مستوى مصلحة.¹

الفرع الأول: مراحل و أسس التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية

ولتنفيذ عملية التدقيق المحاسبي لابد من إتباع بعض الخطوات هي:

أولاً: التحضير للتدقيق المحاسبي

ألزم المشرع الجبائي أعوان الإدارة الجبائية بإتباع جملة من الإجراءات للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

1- برمجة التدقيق المحاسبي

إن برمجة قائمة المكلفين الذين سيخضعون للتدقيق في المحاسبة تتم بناء على قواعد إجرائية ومعايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية ويتم متابعة تنفيذها من طرف المديريات الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

1-1 إجراءات إعداد برنامج التدقيق المحاسبي

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التدقيق تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية سنة بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعنية بالتشاور معها. ويحدد القائمة النهائية بأخذ بعين الاعتبار معايير انتقاء وتوجهات المصلحة المركزية ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة. وبعد فحص وتحليل مختلف اقتراحات تسجيل في برنامج التدقيق المحاسبي تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والمراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصلحة المكلفة بالتدقيق

¹ محمد بودالي، مرجع سبق ذكره، ص 98.

(الرقابة)، وكما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في التدقيق المحاسبي أو التدقيق المصوب في المحاسبة خارج البرنامج بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسله إلى مصالح المعنية.¹

1-2 معايير انتقاء المكلفين

يستند إعداد برنامج التدقيق الجبائي لجملة من المعايير نذكر من بينها:²

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنوات الماضية والتي تعكس أهمية حجم النشاط الممارس من قبل العناصر الجبائية؛
- القيمة المضافة ضعيفة جدا مقارنة بمقاييس النشاط المعتبر؛
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش المتعارف عليها في ممارسة النشاط المعتبر؛
- الحجم المعتبر للكتلة الأجرية مقارنة بالأنشطة المماثلة؛
- التقلبات الهامة جدا على مستوى قواعد الإخضاع المصرح بها خلال مدة التقادم القانونية؛
- استعمال الطرق التدلّيسية المبنية ومعاينة المخالفة ذات طابع الاقتصادي من طرف الأعوان المختصين والتي تنتهي بإعداد محضر معاينة قد يظهر مخالفة جبائية؛
- عدم وجود ارتباط بين المستوى المعيشي لمستغلي المؤسسات وأصحاب المهن الحرة والمداخيل التي لا يصرحون بها، بالإضافة إلى أنه يجب برمجة كل شخص قام بتحقيق نفقات ظاهرة ومفرطة دون وجود مداخيل معروفة أو دون معرفة مصدر الدخل؛
- كل توقيف للنشاط أو تصريح بالإفلاس يجب أن يقابله برمجة فورية للتدقيق الجبائي لتحديد خلفية مثل هذه التصرفات؛
- تغيير مقرات الإقامة وتغيير المقرات الاجتماعية للمؤسسات أو الشركات، وتجدر الملاحظة أنه إذا تبين أثناء عمليات التدقيق وجود علاقة سواء بين الشركة الأم وفروعها أو بين الشركة والشركاء يجب تمديد التدقيق عن طريق البرمجة وبذلك يتحول التدقيق المحاسبي في الحالة الشركة والشركاء إلى تدقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لأن الأمر يتعلق بأشخاص طبيعيين؛
- العجز المتكرر؛
- مسك محاسبة قانونية.

¹ نصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص 92.

² محمد فلاح، مرجع سبق ذكره، ص، ص 195، 196.

2- إجراءات تنفيذ التدقيق المحاسبي

يسير التدقيق الجبائي في المحاسبة وفق قواعد قانونية كضبط الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية والتي توضح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.¹

2-1 إرسال إشعار بالتدقيق

لا يمكن الشروع في إجراء أي تدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في المحاسبة على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ تسليم هذا الإشعار.

يجب أن يبين الإشعار بالتدقيق ألقاب وأسماء ورتب المدققين، وكذا التاريخ والساعة أول تدخل والفترة التي يتم التدقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية التدقيق. في حالة استبدال المدققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك. في حالة حدوث تدقيق مفاجئ يرمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال والتأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة عند بداية عمليات التدقيق.²

2-2 الإبلاغ بالنتائج وحق الرد

بعد انتهاء عملية التدقيق الجبائي يجب إعلام المكلف بالضريبة بالنتائج التي تم التوصل إليها. يجب تحت طائلة البطلان، أن يرسل الإشعار بإعادة تقويم المكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها في إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام.

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كاف ومبرر، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها. وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني. قبل انقضاء أجل الرد، يجب على المدقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد

1 - سعيدي أحلام، مرجع سبق ذكره، ص، ص56، 57.

2 المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص11.

الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.

عند رفض العون المدقق لملاحظات المكلف بالضريبة، ينبغي أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة، وإذا أظهرت هذه الأخيرة سببا آخر لإعادة التقييم أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقا عبر الإشعار الأصلي، بمنح للمكلف أجل.

إضافي يقدر بأربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته.¹

في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء التدقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة.²

3- التحضير لإجراءات التدقيق

هي عبارة عن مجموعة من الخطوات التي ينبغي على المدقق القيام بها قبل التدخل الفعلي وذلك من خلال الفترة الممنوحة للمكلف من تاريخ استلام الإشعار وإلى غاية الزيارة التي تقدر بعشرة (10) أيام.

3-1 سحب وفحص الملفات الجبائية

حيث يقوم المدقق في كل عملية بالتدقيق المحاسبي بفحص ما يلي:³

- الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهن غير التجارية؛
- الملف الشخصي IRG، للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات.

3-2 دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني

على المدقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع لتدقيق قبل الشروع في أعمال التدقيق، كنسب الربح المعيارية وكيفية تصنيع المنتجات والآلات المستخدمة في التصنيع،

¹ المادة 20 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص12.

³ المادة 20 الفقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص12.

1- رجال ناصر، مرجع سبق ذكره، ص168.

التكنولوجيا المستخدمة، التوليف بين مختلف المواد المستخدمة في منتج، معدل ضياع المادة الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج، معدل الأرباح العادية لنشاط.¹

3-3 إعداد كشف المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة

كشف المقارنة بالميزانيات هو عبارة عن وثيقة يتم تسجيل عليها مختلف الأصول والخصوم لسنوات الأربع قيد التدقيق، وتشمل دراسة التغييرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة بشكل دقيق، بهدف إعطاء صورة واضحة عنها، خاصة فيما يتعلق بالإهلاكات والمؤونات، وحركة العقارات وكذا فوائض القيمة المحققة.

كشف المحاسبة هو عبارة عن استمارة تملأ وفق جدول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات ماضية التي سوف تكون محل التدقيق، حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.²

الفرع الثاني: التدقيق المصوب في المحاسبة آلياً لتفعيل الرقابة الجبائية

في إطار سعي الإدارة الجبائية لتفعيل آليات التدقيق الجبائي في المحاسبة تم استحداث طريقة التدقيق المصوب في المحاسبة وهذا لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة نقل عن سنة جبائية، ويخضع هذا التدقيق لنفس القواعد المطبقة في التدقيق المحاسبي (نفس القواعد السابقة) يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المدقق معهم أثناء هذا التدقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتدقيق، لا يمكن أن ينتج عن هذا التدقيق في كل حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

من خلال هذا النوع من التدقيق تحاول الإدارة الجبائية الوصول إلى الأهداف التالية:

- مراقبة ضريبة واحدة أو عدة أنواع من الضرائب لمدة نقل عن سنة جبائية؛
- مراقبة التخفيضات الممنوحة في مجال الرسم على القيمة المضافة المؤدية إلى وجود رصيد دائن، إضافة إلى الحصص الممنوحة والمعدلات المطبقة وطلبات الاسترداد؛

2-نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في

علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص67.

3-نفس مرجع سابق، ص68.

- مراقبة المراكز المحاسبية المدرجة في التصريح الجبائي ضمن جدول حسابات النتائج والخاصة بمخصصات الإهلاك والمؤونات؛
- مراقبة العجز المتكرر، الإعفاءات الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها؛
- مراقبة استرداد القروض الضريبية.¹

الفرع الثالث: دور التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

التدقيق المعمق هو مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات ما بين المداخل المصرح بها، من طرف المكلف وما بين المداخل الفعلية المحققة. وهذه العمليات تهدف إلى تحقيق ما يلي:

- التحقق من صحة المداخل المصرح بها؛
- تدقيق تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة.

أما فيما يخص الإجراءات المتبعة لتنفيذ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فهي لا تختلف كثيرا عن الإجراءات المتبعة في التدقيق على المحاسبة.

تتم عملية التدقيق المعمق على مستوى مصالح الإدارة الضريبية، إلا في حالة طلب المكلف أن تجرى في بيته أو في مكتب مستشاره.

حيث يقوم المدقق باستدعاء المكلف المعني بالتدقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية، البريدية، وكذا جميع الحسابات الأخرى التي من الممكن ممارستها، وبحصول المدقق على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها، ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة.

1- إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة

إن إعادة تكوين المداخل المحققة من قبل المكلف، هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، وفي هذا الإطار يقوم المدقق ب:

- عملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف، وهذه العملية يمكن أن تتم بطرق مختلفة بسبب غياب وثائق ثبوتية أو وجودها دون إمكانية الاستعلام منها المبلغ؛
- ويمكن إجراء تقدير لهذه العناصر بالرجوع إلى بعض المقاييس المفصلة في الجدول التالي:

¹ سعدي أحلام، مرجع سبق ذكره، ص، ص68، 69.

الجدول رقم 01 : بعض مقاييس تكوين الأسس الضريبية

طرق التقييم	تعيين العناصر
- مبلغ الفاتورة، أو السعر المحدد وفقا للمقارنة مع نفس السلع المشابهة لها (نفس الطبيعة، نفس المميزات).	- القيم المنقولة (العناصر المادية).
- المبالغ المعاد تقييمها والمقبولة من طرف المصالح الجبائية.	- المحل التجاري.
- القيمة الحقيقية الموجودة في سوق العقار.	
- تقدر (تحدد) جزافيا حسب الاتجاه ومكان الإقامة.	- القيم غير المنقولة (العقارات).
- المبالغ تحدد بالاتفاق مع المكلف.	- الأسفار.
- تحدد جزافيا بالاتفاق مع المكلف.	- مصاريف العائلة.
- يأخذ من محاسبة المكلف.	- النفقات اليومية.
	- المخزونات.

المصدر: سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 125.

تحليل الحسابات المالية، ونعني بها تدقيق التدفقات المالية للمكلف، إذ يلجأ المدقق إلى مقارنة الكشوفات مع المداخل المصرح بها لتحديد الميزان النقدي للمكلف، والنتائج المتحصل عليها يجمعها فيما بعد في ميزان الخزينة الذي يشكل وسيلة تقنية شاملة وكذلك اللجوء أيضا إلى التقييم التلقائي.

حيث بعد أن ينهي المدقق عملية التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لا بد له أن يبين للمكلف بكل النتائج التي توصل إليها من خلال عملية التدقيق.¹

¹ - سعيدي أحلام، مرجع سبق ذكره، ص، 73.

المبحث الثالث: الدراسات النظرية والتطبيقية السابقة التي تناولت الموضوع

المطلب الأول: عرض الدراسات المحلية لدور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية

الدراسة الحالة 01: نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية دراسة الحالة بمديرية الضرائب لولاية ورقلة، مذكرة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2017/2015
هدفت هذه الدراسة إلى التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، التعرف على الاطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية، التعرف على دور التدقيق المحاسبي بشكل عام والتدقيق لأغراض الجبائية بشكل خاص.

وقد توصلت الباحثة إلى جملة من النتائج من بينها حسب المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية يرفض المدقق محاسبة المكلف بسبب تقييمها شكلا ومضمونا، ليتم تسوية الوضعية تلقائيا بإعادة التقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم، ثم استخراج الأرباح الخاضعة للضرائب هذا بتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة حسب أحكام المادة 44 من القانون الإجراءات الجبائية.

الدراسة 02: عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2006.

هدف من هذه الدراسة دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة تتمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع فيما يلي: محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة، ومحاولة إبراز مهام المراجعة الخارجية ومدى اسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة الاقتصادية.

كما يمكن إضافة النتائج المتعلقة بالأدوات المستعملة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتي استعملناها أثناء القيام بدراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية، والتي كالاتي: أن استعمال أسلوب الوصف الكتابي لسير العمليات لوصف الدورة محل التقييم مبيعات تحصيلات، يتميز بالسهولة والبساطة مع إظهار مختلف المراحل المتبعة المتعلقة بالدورة، ولكن ما يعاب على هذا الأسلوب هو أنه لا يقوم بإبراز المشكل، وأهم النقائص التي تعاني منها الدورة محل الدراسة والتقييم.

الدراسة 03: محمد أمين مازون: التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، عام 2011.

هدف من هذه الدراسة هو التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة وهي محاولة إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي،

ومعرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق، الاطلاع على آراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر من جهة، وعلى انفتاحها الاقتصادي من جهة أخرى.

نتائج المتواصل إليها هي: ثقة الأطراف المستعملة للقوائم المالية المتولدة عن إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية يمكن أن تتدعم بشكل أفضل بثقة أخرى ناتجة عن تدقيقها وفق معايير دولية تحضي بثقة أفضل .

المطلب الثاني: عرض الدراسات الأجنبية لدور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية.

➤ دراسة Mesfin Gebeyehu (2008) تحت عنوان " ممارسة التدقيق الضريبي وأهميتها في زيادة الإيرادات في إثيوبيا - حالة إدارة مدينة أديس بابا": تعرض الباحث هنا لأهمية المراجعة الجبائية بوصفها امتداد لعملية المراجعة، في إبداء الرأي بالنسبة لنزاهة الحسابات ومصداقية البيانات المالية المعدة لغرض الضريبة، باعتبارها أداة قوية لزيادة إيرادات الإدارة الضريبية ومكافحة الغش والتهرب الضريبي، وقد هدفت هذه الدراسة للبحث في المفاهيم الأساسية للمراجعة الجبائية مع تبيين مختلف طرق تطبيقها، وتحليل أهمية المراجعة الجبائية في مجال تعزيز قدرات الإدارة الضريبية. خلص الباحث إلى تقديم ملاحظات ونتائج بناءة حول كفاءة وفعالية ممارسة المراجعة الجبائية، باعتبارها آلية تستطيع الدولة بها التصدي والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

➤ Mohamed ben hadj saad, l'audit fiscal dans le PME, proposition d'une émarche pour l'expert-comptable, université de sefax, 2008/2009 :

تطرق فيها الباحث إلى جزأين، الجزء الأول تضمن الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات الضريبية وهو بدوره ينقسم إلى فصلين، الفصل الأول تناول فيه أهداف وحالة المدقق الجبائي، أما بالنسبة للفصل الثاني فيخص استقلالية التدقيق الجبائي، أما بالنسبة للجزء الثاني فقد تناول فيه الباحث مراحل وتقنيات التدقيق الجبائي من خلال ما سبق نجد أن معظم الدراسات تمحورت حول مدى فعالية وكفاءة الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي.

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف والقيمة المضافة لهذه الدراسات

من خلال استعراض الدراسات السابقة يتضح لنا أنها توافقت في جانب معين وهو فعالية الجبائية باعتبارها الوسيلة التدقيق المحاسبي، وما يمكن قوله أن هذه الدراسة كغيرها من الدراسات السابقة في بعض النقاط منها مفهوم الرقابة الجبائية، وأنواعها وتبيان أهميتها في كشف الإختلالات والأخطاء. كما تختلف عن الدراسات في نقاط أخرى حيث ركزت هذه الدراسة على جانب وهو دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية في مؤسسة بحيث تطرقت هذه الدراسة إلى إجراءات التدقيق المحاسبي وكيفية تدقيق الحسابات وأرصدة الميزانية وجدول الحسابات النتائج من أجل التأكد من مدى مصداقية المعلومات والتأكيد على مدى أهمية دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية.

خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل الاطار المفاهيمي العام حول التدقيق الرقابة ومدى قدرته على تحقيق أهدافه الأساسية والتي تكمن في التدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية ، كما تعدد الرقابة الجبائية من أهم التي تتبعها الإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتبية من طرف المكلفين بالضريبة .

كامل تمكن صعوبة التدقيق المحاسبي في كثرة المعلومات التي تحتويها المحاسبة وكذا تعدد جوانبها والعناصر المكونة لها والذي يتطلب من المحقق المحاسبي دراسة دقيقة ومعقدة لمحاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل والمضمون ، وهذا ما يتطلب خبرة وكفاءة مهنية وتجربة التوفر في المدقق من أجل تحقيق نتائج مرجوة

الفصل الثاني

دراسة حالة مديرية الضرائب عين النقي

تمهيد

من خلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب النظري الذي تعرفنا فيه على التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية سيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى دراسة حالة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى و بالتحديد بمركز الضرائب، حيث سنكتشف من خلال الدراسة مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية . حيث اعتمدنا في هذا البحث على المزج بين المنهج الوصفي و التحليلي ، كما تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث نستهلها بتقديم مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى و مختلف نشاطاتها مع التركيز على مكتب الجبائية باعتباره حقل البحث في الدراسة الميدانية، أما بالنسبة للمبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى مراحل عملية التدقيق المحاسبي من بدايتها إلى نهايتها ،أما المبحث الأخير فقد خصص لتحليل و تفسير النتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة.

المبحث الاول : لمحة حول مديرية الضرائب عين الدفلى

المطلب الاول : نشأة مديرية الضرائب عين الدفلى

هي عبارة عن إدارة عمومية ذات طابع محلي غير ممركرة تابعة وصائيا و وظيفيا لوزارة المالية - المديرية العامة للضرائب- تضم عدة مديريات فرعية بالإضافة إلى مصالح خارجية. أنشأت مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى سنة 1991 وذلك بموجب مرسوم تنفيذي رقم 60 المؤرخ في 1991/02/21 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحاياتها وتضم خمس 05 مديريات فرعية وهي :

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .
- المديرية الفرعية للتحويل.
- المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- المديرية الفرعية للوسائل.

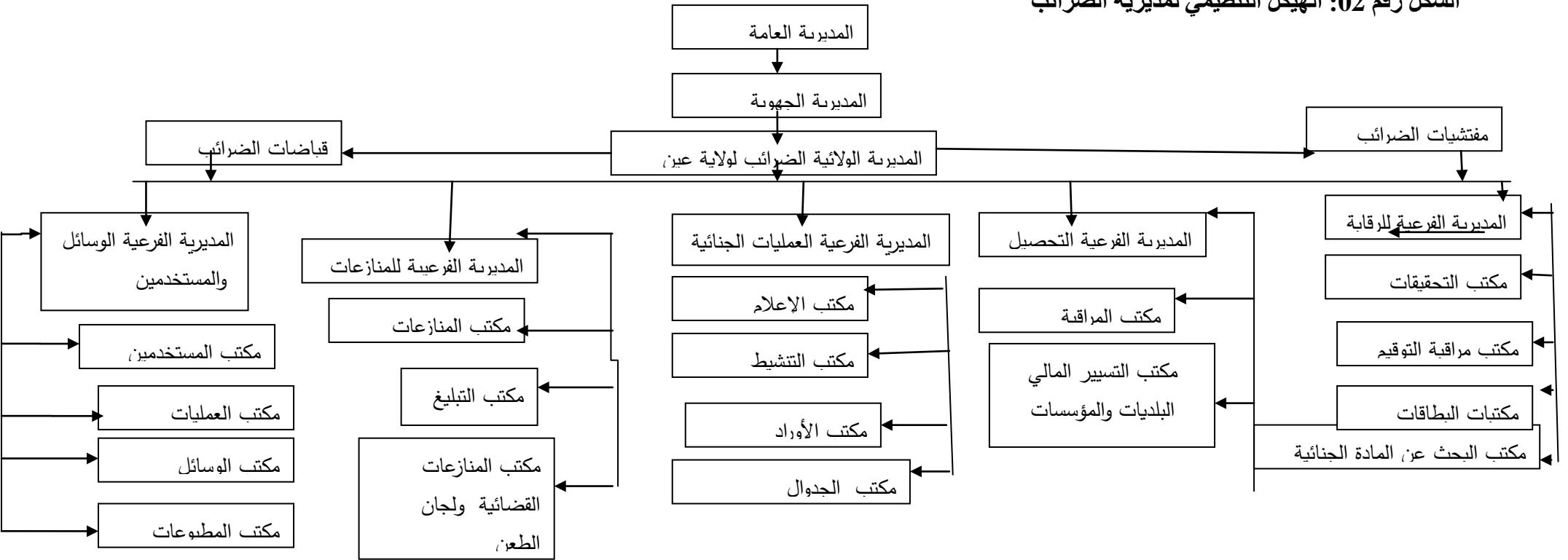
بالإضافة إلى هذه المديريات الفرعية نجد مصالح خارجية والتمثلة في :

- 12 مفتشيات الضرائب.
 - 10 قباضات الضرائب .
 - مفتشية الطابع والتسجيل وبطاقة المواريث.
- وتضم المديرية 520 موظف الأغلبية من السلك التقني (مفتش قسم، مفتش مركزي، مفتش رئيسي ، مفتش، مراقب ، عون معاينة) وكذلك الاسلاك المشتركة تضم اداريين و خلية الاعلام الالي.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمديرية والمصالح التابعة لها

يعتبر الهيكل التنظيمي الطريقة التي يستمد منها المدراء لتنظيم الأفراد داخل المؤسسة، فيمكن تعريف هذا الهيكل بأية مجموعة من الأنشطة مجمعة في إدارات أو أقسام في المؤسسة يهدف إلى المساعدة في تحقيق التنسيق أو الترتيب الفعال للإنجاز الأنشطة وتجنب التضارب و الصراعات و الإزدواج في تنفيذ هذه الأنشطة همال أي وظيفة من الوظائف مهما كانت صلتها.

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب لعين الدفلى.

المديريات الفرعية لمديرية الضرائب:

1-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية :وينقسم إلى مكتبين

1-1-مكتب التنشيط والتنظيم والعلاقات العمومية :

- توزيع المعلومات والمناشير والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية و المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين ؛
- تنسيق أشغال تجديد إجراءات تحديد أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين والخاضعين للضريبة التابعين للنظام الجزافي؛
- السهر على احترام آجال إصدار الضريبة من قبل مفتشيات الوعاء في مجال الضرائب والرسوم التي يقوم بمعالجتها مركز الإعلام الآلي؛
- متابعة ومراقبة تنفيذ وإنجاز برنامج عمل مفتشيات الوعاء، فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية ولإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة؛
- تنشيط أعمال هذه المفتشيات بالاتصال مع المصالح المعينة للمديرية الجهوية في إطار القيام بأعمال من أجل تحسين مناهج العمل أو المعاينة و إجراءات التدخل والمراقبة من أجل تنسيق المعاملات ونسب الأرباح والخسارة؛
- استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه و إعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائيين .

1-2-مكتب الجداول والإحصائيات :

- استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل المقدمة من الهياكل الأخرى للمديرية الولائية؛
- إعادة المعلومات الجبائية الضرورية و إبلاغ الجماعات المحلية والهيئات المعينة بها لتحضير ميزانياتها غير أنه بالنسبة للولايات التي تضم عدة مديريات للضرائب تكون عملية تبليغ المعلومات من اختصاص المديرية الجهوية على أساس المعلومات التي تقدمها هذه المديرية الولائية نفسها .

2-المديريات الفرعية للتحصيل :وتتقسم إلى ثلاث (03) مكاتب.

1-2-مكتب المراقبة والتحصيل :

- مكتب وضعية تحصيل الموارد الجبائية وشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية والمحاصيل المتعلقة بالبلديات وبصفة عامة كل محصول تتكفل بتحصيله قانونا قباضة الضرائب وتسجيل النقائص أو التأخرات المحتملة وتحديد الإجراءات التي من شأنها تصحيح وامتصاص هذه النقائص؛
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة المهيمن وفحص وضعية المكلفين بالضريبة ؛
- المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم وكذا اتخاذ التدابير إلى التصفية السريعة للأقساط الضريبة غير المحصلة ؛
- السهر على التصفية السريعة للتدابير الجبرية والعمولات الخارجة التي من تكلف بها قباضات الضرائب الموجودة في الولاية ؛
- مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ ؛
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل الذي قامت به كل قباضة بالنسبة إلى الضرائب والمحاصيل الواجب تحصيلها.

2-2-مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية والمحلية :

- مراقبة الميزانية الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة بفتح الإعتمادات المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها المالي قباضات الضرائب الموجودة في الولاية ؛
- مراقبة تنفيذ الإيرادات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات؛
- ضمان تصفية حسابات التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية .

3-المديريات الفرعية للوسائل والمستخدمين : وتتقسم إلى أربعة (04) مكاتب.

1-3-مكتب المستخدمين والتكوين :

- تسيير المستخدمين ومتابعة مسارهم المهني ؛
- الاستعمال العقلاني لمناصب العمل؛
- تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماعات؛
- القيام بإجراءات التمويلات بين الولايات؛

الفصل الثاني — دراسة حالة بمديرية الضرائب ومركز الضرائب عين الدفلى

- المشاركة في الدراسات وتقديم الاقتراحات المتعلقة بضبط تعداد الموظفين والمشاركة في تنظيم الخدمات الاجتماعية للمستخدمين .

2-3- مكتب الوسائل :

- اقتناء الأثاث والمعدات واللوازم الخاصة بالمكاتب والموارد المتعلقة بالتنظيف والصيانة الضروريين للسير الحسن لمصالح المديرية الولائية للضرائب؛
- تحديد و إنجاز أعمال الصيانة والإصلاح والتهيئة اللازمة للمحافظة على المجال والتجهيزات الخاصة بالمديرية الولائية للضرائب ؛
- المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات؛
- تنظيم مخزن المطبوعات وتمويله وتسييره .

3-3- مكتب عمليات الميزانية :

- القيام بعمليات تنفيذ النفقات، التسيير للمديرية وتصفيتهما والأمر بصرفها؛
- القيام في حدود اختصاصه بعمليات الالتزام بنفقات بواسطة تجهيز المديرية وتصفيتهما الميزانية و إعداد تقويم شامل حول استهلاك هذه الإعتمادات .

4-3- مكتب المطبوعات (الأرشيف وحفظ المعلومات):

- المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات ضمان تسييرها ومراقبتها بواسطة مخزن ولا شيء للمطبوعات؛
- تسيير مخزن المطبوعات وتمويله وتسييره بالتعاون مع المفتشيات والقباضات وتجمع الحاجيات من أجل متابعة الطلبات بالاتصال مع المدير الجهوي للضرائب؛
- ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل الكامل بها من طرف المفتشيات والقباضات المعينة .

4- المديرية الفرعية للمنازعات :

وتنقسم إلى ثلاث (03) مكاتب:

1-4- مكتب المنازعات الجبائية (الاحتجاجات):

- تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض ،أسس وعائها بمفتشيات الضرائب أو عند التحقيق بحاسبة ومراقبة الأسعار والتقويمات في مجال التسيير ؛

الفصل الثاني — دراسة حالة بمديرية الضرائب ومركز الضرائب عين الدفلى

- تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى استفاضة الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة نقدا سواء كان على أثر تصريح أو دفع مسبق أو اقتطاع من المصدر؛
- تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الزيادات والعقوبات وتعويض التأخير التي تطبقها قباضات الضرائب؛
- تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى الاحتجاج على إجراءات المتابعة أو الإجراءات المتبعة أو المطالبة .

2-4- مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن :

- تلقي ودراسة طلب الاحتجاج على الزيادات التي مست الإشعارات أو التصريحات المصرح بها في مجال التسجيل وعرضها على لجنة المصالحة قصد البحث والحكم فيها؛
- الدفاع على الإدارة الجبائية أمام الهيئات القضائية المختلفة فيما يتعلق بالاحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية ؛
- اقتراح كل التدابير أو الإجراءات من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات المتعلقة بالمنازعات، حيث توجد أربعة لجان في الطعن لقرارات المدير الولائي للضرائب حيث هذه اللجان تعتمد على فحص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكل حصة تتكون من الضرائب والرسوم وهي :
 - TAP (الرسم على النشاط المهني)؛
 - IRG (الضريبة على الدخل الإجمالي)؛
 - IBS (الضريبة على أرباح الشركات)؛
 - IFU (الضريبة الجزافية الوحيدة)؛
 - TVA (الرسم على النشاط المهني).

3-4- مكتب التبليغ والأمر :

- ومن مهام هذا المكتب هو استقبال جميع الملفات والقرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو لجان الطعن، وتنفيذ هذه القرارات وصياغتها سواء كان الأمر بالرفض أو التخفيض ، وانجاز تبليغ قرارات للمعنيين والمفتشيات المختصة والإحصائيات المتعلقة بجوانب الطعن أو المساعدة ومن مهامها الأخرى:

- الأمر بالتخفيض والتصحيح بعدم قابلية التحصيل المقررة في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛
- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعينة بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات و كذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية؛
- مراقبة وتأشير شهادات الإلغاء أو التخفيض التي تسلمها مفتشيات الضرائب؛
- إعداد وتبليغ جداول الإحصائيات الدولية المتعلقة بمعالجة قضايا المكاتب المعينة؛
- اقتراح كل التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

5- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية :

وتنقسم إلى (04) مكاتب:

1-5- مكتب البحث عن المادة الجبائية :

- يتم البحث عن المعلومات الجبائية الحقيقية الخاضع لها المكلف بالضريبة حيث يتم البحث عن المعلومات الجبائية بطريقتين :
- إرسال إلى المؤسسات والهيئات العمومية طلب الوثائق الضرورية الواجبة البحث فيها؛
- ويشرف على عملية البحث عن المعلومات الجبائية الأعوان والمحققين .

2-5- مكتب البطاقات والمقارنات:

- جعل لكل مكلف بالضريبة بطاقة خاصة به يوجد فيها الرقم الجبائي ثم إرسال هذا الملف إلى المستشفيات المراقبة؛
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها الخاضعة إلى إجراءات التسجيل وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجبائي المعمول به؛
- تقديم كل الاقتراحات الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها.

3-5- مكتب التحقيقات الجبائية :

- يقوم الأعوان المكلفين بالتحقيقات الجبائية بأرسال المؤسسات الطبيعية والمعنوية والعمومية في التحقيق أما بالتحقيق الداخلي يتم على مستوى المفتشيات والقبضات التابعة لها وبالتحقيق الخارجي لدى المؤسسات الطبيعية والمعنوية حيث الإدارة الجبائية لها صلاحيات التحقيق في ما يلي :
- التحقيق المحاسبي؛

- التحقيق المعمق للحالة الجبائية للمؤسسة .

4-5- مكتب مراقبة التقييم :

- إحداث تسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين؛
- تسجيل مبالغ البيع والشراء المسجلة من طرف الموثق فيما يخص العقارات والممتلكات؛
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات التحقيق والإرسال المنتظم لتقارير التحقيق إلى الإدارة المركزية ؛
- برمجة عمليات المراقبة للأسعار المصرح بها عند إبرام عقد البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية وعناصر المحلات التجارية والأسهم وحصص الشركة وكذا التقييمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل .

7- مهام مديرية الإعلام الآلي:

- تعد مخطط الإعلام الآلي الخاص بالصندوق وتنفيذ المخطط المعقد وتكيفه وحاجات الصندوق.
- تجري الدراسات المعلوماتية وتتولى انجاز التطبيقات المعلوماتية.
- تضمن صيانة تجهيزات الإعلام الآلي والمساعدة التقنية لاستعمالها.
- تشارك في نشاطات التكوين وتحسين المستوى في مجال الإعلام الآلي التي يبادر بها الصندوق.

8_ مهام مديرية العمليات المالية :

- تحضر بالتنسيق مع الهياكل المعنية، مشروع ميزانية الصندوق وتتابع تنفيذها .
- تمسك محاسبة الصندوق و تمرکز محاسبة الوكالات الولائية والمؤسسات المتخصصة.
- تسهر على حسن تنفيذ العمليات المالية وضبطها وفق القوانين والتنظيم المعمول به.

9- مهام مديرية الانجازات و التجهيزات و الوسائل العامة:

- تتسق انجاز الاستثمارات وتتابع سيرها.
- تضبط حاجات التجهيز لجميع هياكل الصندوق وتتولى شرائها و تسييرها.
- تنجز عمليات تمويل الصندوق في مجال التأثيث ووسائل التسيير .

10- مهام مديرية المستخدمين :

- تسيير الموارد البشرية في إطار الأحكام التشريعية والتنظيمية والتعاقدية المعمول بها.
- تسيير منازعات علاقات العمل.

- تتابع تسيير الخدمات الاجتماعية التابعة للصندوق .

- تنشيط مختلف اللجان المختصة في ميدان تسيير البيئة المهنية، وتأمين الكفاءات واحترام تنظيم العمل.¹

المبحث الثاني : دراسة حالة مؤسسة لمركز الضرائب لولاية عين الدفلى .

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة (المكلف بالضريبة)

الفرع الأول : التعريف بمركزالضرائب:

هو مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة بالمديرية الولائية للضرائب مباشرة ، ويمثل مركز تسيير الموحد يجمع كل مهام التسيير و المراقبة والمنازعات التي تتكفل بها المفتشيات والقبضات ومديرية الضرائب الولائية، كما أن مركز الضرائب يشكل المحور الجبائي الوحيد للمكلفين التابعين لمجال اختصاصاتهم والمتمثلين في المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي.

الفرع الثاني : مهام مركز الضرائب.

أهم مهام مركز الضرائب لولاية عين الدفلى تتمثل فيما يلي :

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي بغرض فرض الضريبة غير الخاضعة لمجال الإختصاص؛
- تسيير الملفات الجبائية للشركات من خلال رسم مداخيل خاضعة للضريبة على الأرباح ؛
- تحضير الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم؛
- إصدار قوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعابنتها؛
- مراقبة التصريحات والبحث عن المعلومة الجبائية ؛
- تسليم القيم وضبط الكتابات؛
- معالجة الشكاوى ودراستها؛
- تقوم بمتابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تقوم بتعويض قروض الرسوم؛
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة ؛
- تقوم بالتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، خاصة تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي؛

¹ وثائق داخلية للصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء -وكالة عين الدفلى-.

- تقوم بتنظيم المواعيد وتسييرها؛
- تقوم بنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعيين لاختصاص مراكز الضرائب.

المطلب الثاني : الإجراءات والمراحل المتبعة للرقابة الجبائية

يتم هذا النوع من الرقابة بناء على المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يمس جميع النشاطات الممارسة سواء كانت من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، و يمس جميع الضرائب و الرسوم لفترة زمنية محددة تشمل أربعة سنوات غير متقادمة، و التدقيق المحاسبي هو مجموعة من العمليات التي تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية في عين المكان و مقارنتها بعناصر الاستغلال و التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

أولاً: المرحلة التحضيرية:

تعتبر هذه المرحلة هي أول الأعمال التي يقوم بها العون المدقق قبل الشروع في عمله، و التي تتمثل في الحصول على المعلومات الخاصة بالمكلف الخاضع لعملية التدقيق، بداية من هذه الخلفية يبدأ العون المدقق اتصالاته بالمكلف و التزود بالمعلومات المعتبرة من مختلف المصادر.

1--التعريف بهوية المكلف بالضريبة :

المكلف (س)المعني بالتدقيق المحاسبي يمثل شخص طبيعي بداية نشاطه بتاريخ 10/06/2010الكائن مقره ببلدية سيدي لخضر بولاية عين الدفلى يمارس نشاط تجاري بيع الادوية الفلاحية و الاسمدة ونظرا لرقم اعماله الهام فان ملفه الجبائي متابع من طرف مركز الضرائب لولاية عين الدفلى،وتابع للنظام الحقيقي يخضع نشاطه للرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على الأجر في حين أن السنوات المعنية بالتدقيق و التي لم يمسه التقادم هي: 2017 و 2018 و 2019 و 2020.وبعد المصادقة على مختلف برامج الرقابة من طرف المصالح المركزية يتم تقسيمه على مختلف الفرق المتواجدة على مستوى مركز الضرائب بالمصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية وكذلك بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية المتواجدة بالمديرية الولائية.

2-الإجراءات التمهيدية :

•بعد إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة مع وصل استلام بتاريخ 01/05/2021 إلى المكلف (س) حيث يرفق الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة ويحتوي الإشعار على المعلومات التالية :

- هوية المكلف بالضريبة ؛

- السنوات المدقق فيها؛

- جميع الرسوم والضرائب الخاضع لها؛
- النشاط الذي يمارسه؛
- اليوم والساعة التي يتم فيها التدخل؛
- المعلومات الخاصة بالشخص والتي يتم التدقيق فيها؛
- الوثائق التي يتم التدقيق فيها؛
- أسماء الأشخاص الذين يقومون بعملية التدقيق؛
- المدة التي يتم فيها تحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة وهي عشرة أيام حيث يمكنه الاستعانة بوكيل أو مستشار قانوني من اختياره وفق المادة 40 من قانون الاجراءات الجبائية.
- سحب الملف الجبائي من المصلحة المسيرة للملف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب بغرض دراسة الملف مع استغلال جميع المعلومات والوثائق الموجودة في الملف الجبائي الخاص بالمكلف .
- بعد إنقضاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق ينتقل العنوان المدققان إلى مقر المكلف ولهم الحق في الإطلاع على المحاسبة من حيث الشكل.
- وبعد ذلك يتم اتفاق المكلف بالضريبة مع المدقق على مكان دراسة المحاسبة وذلك من اختيار المكلف بالضريبة ، وتكون دراسة المحاسبة في عين المكان أو الإدارة وتكون هذه الأخيرة عن طريق رسالة موصى عليها.

• يتم التدقيق في المحاسبة في المكان الذي تم إختياره .

ثانيا: المرحلة الميدانية :

بعد قيام المدقق بالإجراءات التمهيدية وجمع المعلومات من الفحص والتدقيق في الملف الجبائي والدفاتر و الوثائق المحاسبية يقوم بالخطوات التالية :

- التحقيق في جميع الوثائق والتصريحات الموجودة في الملف الجبائي الخاص بالمكلف؛
- فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية المملوءة من طرف المصلحة وهي عبارة عن وثيقة يلخص فيها التصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع و رقم الأعمال المعفي مع الرسوم المتعلقة به كالرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.
- فحص الميزانيات الجبائية لاربع سنوات الاخيرة المودعة لدى ادارة الضرائب قبل تاريخ 30 أفريل من كل سنة.

قدم المكلف بالضريبة للمدقق الوثائق المحاسبية التالية :

- دفتر الجرد مدرج ومحدد بتاريخ .
- سجل المركزي مدرج بالأحرف الأولى.
- فواتير الشراء والبيع لمدة أربعة سنوات.
- السجلات المصرفية للسنوات المالية الأربعة .
- مستندات داعمة مختلفة الرسوم لسنوات الأربعة.

بعد قيام المدقق بفحص جميع الوثائق المحاسبية المقدمة والمنصوص عليها في المادة 09 الى 11 من القانون التجاري من قبل المكلف بالضريبة توصل إلى ما يلي :

من حيث المضمون : اتضح أن المحاسبة التي تم تقديمها من طرف المكلف مقبولة ، إلا أنه هناك بعض الملاحظات والاختفاء في عملية المحاسبة والمتمثلة في :

الملاحظة 01 : هناك فرق في رقم الأعمال المصرح به عن طريق G50 ورقم الأعمال الخاص بالكشف البنكي للحساب المتحصل عليه بناء على طلب معلومات المرسل الى البنك .

الملاحظة 02 : تبين ان هناك فواتير شراء غير مطابقة للقانون من حيث الشكل والقواعد (نقص المعلومات الخاصة بالمورد رقم السجل التجاري و الرقم الجبائي وورود اسمهم في بطاقة الغشاشين)

وعلى هذا الأساس يتم تشكيل رقم الأعمال من جديد للسنوات الأربعة .مما ينتج عنه رسوم وضرائب واجبة التسديد.

الملاحظة 03 : بعد اخفاء المكلف بالضريبة لرقم اعماله الحقيقي مما ينجر عنه تخفيض في الدخل والارباح و الزيادة في الاعباء غير مبررة.

الفصل الثاني — دراسة حالة بمديرية الضرائب ومركز الضرائب عين الدفلى

المطلب الثالث : أثر التدقيق المحاسبي في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة

1-تقويم رقم الأعمال : بناءا على فواتير البيع وكذلك الكشف البنكي للمكلف بالضريبة لسنوات 2017.2018.2019 و 2020. هناك تخفيض في الايرادات او البيع دون فواتير وهذا من اجل تخفيض الوعاء الضريبي .

جدول رقم 02 : رقم الاعمال المعدل

السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الاعمال المصرح به	15.815.223	15.587.654	15.987.358	16.658.287
رقم الاعمال المعدل (الكشف البنكي + المبيعات)	17.816.025	17.538.060	16.115.967	17.254.150
الفرق	2.000.802	1.950.406	128.609	595.863

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة الرقابة

2-الرسم على المشتريات :

بعد فحص المحققان لفواتير هناك فواتير شراء بدون رسوم غير مطابقة للقوانين المعمول بها ويجب اسرجاع هذه الرسوم.

جدول رقم 03 :تسوية الرسم على المشتريات

السنوات	2017	2018	2019	2020
الضرائب المصرح بها	1.851.637	1.844.469	646.564	1.457.187
الضرائب المقومة	1.098.610	1.260.067	646.564	1.002.258
الرسوم المسترجعة	753.027	584.402	/	454.929

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة الرقابة

خلال سنة 2019 الرسوم المقومة من طرف الادارة هي نفسها المسترجعة.

الفصل الثاني — دراسة حالة بمديرية الضرائب ومركز الضرائب عين الدفلى

أما خلال سنوات 2017-2018 و 2020 هناك رسوم واجب استرجاعها بعد رفض عدة فواتير شراء.

2-ضريبة الدخل الإجمالي :

لقد سمح المشرع للمكلف بالضريبة بخصم الأعباء التي يتحملها فعلا في إطار نشاطه شريطة أن تكون هذه التكاليف مبررة وفي حدود السقف المسموح الذي وضعه القانون وبعد معاينة المحققان لهذه الاعباء والفواتير تبين انه هناك .

الجدول رقم 04: تقويم الوضعية الجبائية لمكلف للضريبة على الدخل الإجمالي .

السنوات	2017	2018	2019	2020
مصاريف مدمجة	/	206.585	/	/
المداخل المصرح بها	1.403.102	1.641.260	1 258.475	1.658.241
المداخل المعدلة	1.403.102	1.847.845	1 258.475	1.658.241
الفرق	/	206.585	/	/
الحقوق الواجبة	/	41.317	/	/

المصدر: المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة الرقابة

نلاحظ انه في سنة 2018 هناك فاتورة تكاليف نقلغير مقبولة لانها تخص تكتايف سنة 2012. مقدرة ب

206.585 دج

3-ضريبة الأجور:

يتم احتساب كشوف الرواتب على أساس موظف واحد:

بتطبيق الصيغة التالية لدينا:

- شهريا :24000دج
- الرواتب الشهرية ×(01) موظف × 12 شهرا .

جدول رقم 05: تقويم الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة جباية الأجور

السنوات	2017	2018	2019	2020
الأجور المصرح بها	240000	240000	240000	240000
الأجور المعلنة	لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
الفرق	240000	240000	240000	240000
المعدل	%20	%20	%20	%20
الحقوق	4.800	4.800	4.800	4.800

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة الرقابة

4-تسوية الرسم على النشاط المهني:

إن أرقام الأعمال التي يتم إخضاعها للرسم على النشاط المهني هي نفسها التي يتم إخضاعها للرسم على القيمة المضافة .

جدول رقم 06: تسوية الرسم على النشاط المهني

السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به	15.815.223	15.587.654	15.987.358	16.658.287
رقم الأعمال المقوم	17.816.025	17.538.060	16.115.967	17.254.150
الفرق	2.000.802	1.950.406	128.609	595.863
ضريبة النشاط المهني %2	40.016	39.008	2.572	11.917

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة الرقابة

جدول رقم 07: تسوية الرسم على القيمة المضافة

السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به	15.815.223	15.587.654	15.987.358	16.658.287
رقم الأعمال المقوم	17.816.025	17.538.060	16.115.967	17.254.150
الفرق	2.000.802	1.950.406	128.609	595.863
ضريبة القيمة المضافة 19%	380.152	370.577	924.435	113.2013

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة الرقابة

-التبليغ بنتائج التدقيق :

يتم إرسال التبليغ بواسطة (أنظر الملحق رقم) للمكلف من طرف العون المدقق و التي تتضمن نتائج التدقيق التي تم التوصل إليها بحيث يتم تبليغه من خلال إشعار، كما أن له الحق في إحضار مستشار يكون من اختياره و ت يتم تبليغه بالمدة القانونية للرد و التي تتجاوز 40 يوم يظهر فيها جميع التبريرات المتعلقة بالنقاط المحتج عليها.

التبليغ النهائي :

بعد قيام المكلف بالضريبة الرد على التقييم الأولي و لم يتم بالتبرير أي نقطة من النقاط المشار إليها سابقا، و تمت الموافقة على النتائج التي توصل إليها المحققان خلال عملية التدقيق، تم إرسال التبليغ النهائي من قبل العون المدقق و المتضمن أهم الملاحظات و النتائج و ذلك بعد القيام بفحص عميق و تبعا لتبليغ الابتدائي تم:

- الحفاظ بالكامل على العناصر التي تم إبلاغ عنها في البداية.

و في حالة وجود نزاع من طرف المكلف بالضريبة له الحق في تقديم طلب في إطار استئناف المسبق إلى إدارة الضرائب حسب مقتضى الحال.

المطلب الرابع : تقييم نظام الرقابة الجبائية

الإدارة الجبائية التي تعد همزة وصل بين التشريع الجبائي و المكلف بالضريبة, أي تعد من أهم الروابط مع المؤسسة, حيث هذه الأخيرة تتأثر بمختلف الاقتطاعات الضريبية فتؤثر من حيث الفعالية, و بالتالي المردودية المالية للخبزينة العمومية, تهدف للتخفيف من وطأة التهرب الضريبي الذي يهدر أموال خبزينة الدولة, من خلال التفريق بين التكليف الضريبي للأشخاص العاديين و التكليف الضريبي للأشخاص المعنويين و تحسين قدرات الإدارة.

إن الرقابة الجبائية تكتسي أهمية بالغة نظرا لكون النظام الجبائي المعمول به قائم بالدرجة الأولى على التصريح و عملا من الإدارة لاكتشاف الأخطاء أو المخالفات المسجلة من خلال التصاريح المقدمة من المكلف بهدف تصحيحها و تقويمها لهذا الغرض و لزيادة فعالية أجهزة الرقابة, نجد أن المشرع الجزائري أولها أهمية كبيرة. إن الخلاصة التي يمكن التوصل إليها أن الهدف المحوري الذي تسعى السلطات لتحقيقه و الوصول إليها إيجاد حل لظاهرة التهرب و الغش الضريبي, و بما أن الرقابة و أجهزتها رغم أهميتها إلا أنها لم تصل لتحقيق هذا الهدف كما أن نقص الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بالمهام على أكمل وجه يضعف مردوديتها, و في المقابل نجد أن تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف من الإجراءات الضرورية لتلطيف الجو بين الطرفين و الوصول للهدف المحوري المرجو, و كذا تحقيق الفعالية للرقابة. كما أن التنسيق بين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات و المؤسسات الأخرى يلعب دورا في تبادل المعلومات من حيث جمعها و استغلالها و هذا يدعم إستراتيجية مكافحة التهرب الضريبي.

خلاصة:

ستخلصنا من خلال هذا الفصل أن الرقابة الجبائية هي من أهم الإجراءات التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق أن المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم، فهي تعد وسيلة قانونية يتم من خلالها الفحص الشامل والمنتظم لجميع وثائق المؤسسة بغرض تحقيق العديد من الأهداف. فالرقابة الجبائية تهدف إلى تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي الاقتطاعات المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة. تلجا الإدارة الجبائية إلى التحقيق الجبائي من أجل التأكد من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة حيث انه له دور فعال ومهم في التقليل من ظاهرة الغش وضمان مصلحة الخزينة العمومية، كما تستعمله الإدارة الجبائية من أجل كشف الأخطاء والتلاعبات وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة، ويتم ذلك عن طريق الإجراءات الأولية والميزانية الخاصة بالتدقيق.

الانتماء

من خلال دراستنا حاولنا الإجابة على الإشكالية الرئيسية: كيف يمكن للتدقيق المحاسبي ان يساهم في تفعيل الرقابة الجبائية؟ التي من خلالها يجب معرفة الجانب النظري للتدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، باعتبار الجباية اهم الموارد الأساسية في كل الدول والتي تعتمد عليها من اجل تغطية نفقاتها وتوجيه سياستها الاقتصادية. ولقد لاحظنا ان النظام الجبائي المعتمد في الجزائر هو نظام تصريحي، مما اوجب وجود ضمانا للحفاظ على موارد الدولة من كل التلاعبات والطرق غير الشرعية في التهرب من الضريبة او التقليل منها، والمتمثل في الرقابة الجباية.

فالرقابة الجبائية هي الوجه المعاكس للنظام الجبائي التصريحي، لها مميزات التي تميزها عن غيرها من باقي أنواع الرقابة المعروفة، كما ان لها أسبابا دعت الى وجودها، وتقوم على عدة مبادئ.

ان المشرع حاول تحديد الإطار القانوني للرقابة الجبائية ببيان حقوق الإدارة الجبائية وكذا حقوق المكلف بالضريبة وواجباته الذي يجب عليه القيام بها.

فمن خلال هذا البحث قمنا بإسقاط الدراسة على مؤسستين تجاريتين في خاضعتين للتحقيق في المحاسبة. والتي خصت كل أنواع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة للتحقيق إضافة إلى البيانات المتعلقة بالسنوات الأربعة الأخيرة لنشاطه. حيث تبين لنا الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في اكتشاف الأخطاء والتجاوزات والتهرب الضريبي لبعض المكلفين بالضريبة حيث تم تحصيل مبلغ ...من شركة بيع الألبسة ومبلغ. من شركة بيع الجرارات حيث يعتبر هذان المبلغان من حقوق الخزينة العمومية.

وفي الأخير جاءت الخاتمة العامة لهذه الدراسة والتي قسمناها الى ثالث أجزاء رئيسية :

النتائج المتوصل إليها: وذلك من خلال الدراسة الميدانية في مركز الضرائب عين الدفلى؛

- التوصيات: بعد التطرق للنتائج المتوصل إليها سنحاول من خلال الخاتمة العامة استعراض بعض التوصيات التي نراها مناسبة؛

- الاقتراحات: بعد التطرق للنتائج المتوصل إليها سنحاول من خلال الخاتمة العامة استعراض بعض التوصيات التي نراها مناسبة؛

- اختبار الفرضيات: والتي من خلالها نثبت او ننفي صحة الفرضيات المطروحة؛

- افاق الدراسة: في هذا الجزء ومن خلال الدراسة التي قمنا بها والنتائج التي توصلنا إليها نقترح مواضيع بحوث مستقبلية وهذا من أجل استمرار الدراسة.

أولاً: النتائج المتوصل اليها :

*يعتبر التهرب الضريبي افة عالمية خطيرة يصعب التحكم فيها، فالضريبة مبالغ مالية مهمة تساهم في تغطية نفقات الدولة وتحقيق التنمية الاقتصادية؛

*يمثل التدقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية؛

*عدم استقرار النصوص القانونية والرسوم للضرائب، أدى الى صعوبة وتعقيد في النظام الضريبي سواء من طرف المكلف او من طرف أعوان الضرائب؛

*يعتمد المدققين واعوان الرقابة الجبائية على القوانين والمراسيم وادلة الإثبات المختلفة، من اجل دراسة وتأكيد صحة التصريحات الجبائية؛

*يؤدي التدقيق المحاسبي دورا هاما في تقييم جودة المعلومات المدلى بها، وتقييم العناصر المالية التي يحوزها المكلف؛

*من خلال الدراسة الميدانية التي من خاللها طبقنا الرقابة الجبائية على مؤسستين تجاريتين توصلنا الى النتائج الإيجابية التي حققتها مفتشية الضرائب والتي اسفرت على قدرتها في كشف الغش والتلاعب في التصريحات؛

تطبيق حق الاطلاع والمعانة لأعوان الإدارة الجبائية يساعدهم على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد.

ثانياً: التوصيات

*العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وتحسين العلاقات بينهم وبين أعوان الإدارة الجبائية؛

*وضع استراتيجيات رقابية أكثر دقة وسرعة من اجل اكتشاف الأخطاء والتلاعبات ولتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين، وهذا نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها؛

*وضع قوانين عقابية صارمة لكل مكلف حاول التهرب من الضريبة او الغش كل حسب القيمة المتهرب منها لمنعهم التحايل على القوانين الجبائية؛

*يجب أن يكون اختيار الأعوان المدققين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية في مجال الضرائب والمحاسبة، لكون مهنة التدقيق المحاسبي تتطلب مستوى معين بهدف القدرة على استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى؛

*توفير الموارد المالية والترقيات لأعوان الإدارة الرقابية من أجل تحفيزهم على أداء مهامهم على أكمل وجه وحمايتهم من الرشوة والإغراءات الخارجية.

ثالثاً: الاقتراحات

*تطبيق الإدارة الضريبية الإلكترونية من خلال:

- تأسيس بطاقة التعريف الضريبية المغناطيسية؛

- تأسيس بنك للمعلومات الضريبية بهدف تحديد هوية المتهربين من الضرائب، وتحقيق التنسيق بين مختلف المصالح الضريبية المركزية والجهوية والمحلية؛

* زيادة عدد المدققين في المجال الضريبي لمراقبة أكبر عدد ممكن لملفات المكلفين؛

*الاهتمام بالتدريب العلمي، حيث يقوم أعوان الإدارة الجبائية القدامى بتدريب الأعوان الجدد لاكتسابهم الخبرة في مجالهم المهني؛

*العمل على استقرار النظام الضريبي؛

*تدعيم وتقوية التعاون والتنسيق المستمر والدائم بين مصالح الضرائب ومختلف الإدارات العمومية.

رابعاً: اختبار الفرضيات

من خلال الجانب النظري والتطبيقي لموضوع الدراسة، تم التوصل لمجموعة من النتائج، والتي تعتبر بمثابة اختبار للفرضيات الموضوعية سابقاً، ومن النتائج المتوصل إليها:

- الفرضية الأولى: "هناك إجراءات أولية شكلية تتبعها إدارة الضرائب من شأنها التقليل من الغش والتهرب الضريبي". تستخدم الإدارة الجبائية إجراءات رقابية أولية شكلية وتعتبر من الرقابة الداخلية حيث انها أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، هدفها التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أية مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.

- الفرضية الثانية: "قد يساهم المدقق المحاسبي في التقليل من محاربة الغش والتهرب الضريبي من خلال تدقيقه للتصريحات الجبائية والوثائق التي تثبت صحة هذه الأخيرة". حيث ان المدقق المحاسبي لا يصادق على صحة أي معلومة تحتويها التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة الا بوجود ادلة اثبات قطعية تيرر صحة ما هو مسجل في تلك التصريحات.

- الفرضية الثالثة: "يقوم مركز الضرائب عين الدفلى في دعم الرقابة الجبائية المعمول بها عن طريق التدقيق المحاسبي من خلال رقابة التصريحات الجبائية للمكلف من حيث الشكل والمضمون".

حيث يقوم المراقب الجبائي برقابة التصريحات الجبائية والملفات المحاسبية للمكلفين رقابة شكلية وضمنية حسب الضمانات التي قدمها له التشريع. وإذا تبين أي خطأ أو التباس تقوم الإدارة الجبائية بإرسال الإشعار بالتحقيق في المحاسبة للمكلف بالضريبة.

خامسا: افاق الدراسة

على ضوء الدراسة التي قمنا بها والنتائج المتواصل إليها قد تتجلى لنا أفاق جديدة للبحث، مما جعلنا نقترح أن تركز البحوث المستقبلية على المواضيع التالية:

➤ دور التكنولوجيات الجديدة للإعلام والاتصال في تقييم الرقابة الجبائية؛

➤ دور التدقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛

➤ استخدام جودة المعلومات والاتصال في المحاسبة التدقيق لدعم الرقابة الجبائية؛

دراسة فعالية الرقابة الجبائية في تحديد نسبة النزاهة الخاصة بالتصريحات.

فائمة المراجع

أولاً: الكتاب باللغة العربية

- 1-هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 3، 2006.
- 2-نصر علي عبد الوهاب وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 3-الصبان م. س والفيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعية، بيروت، 1990.
- 4- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980.
- 5-وليام توماس وإمرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية.
- 6-أوصيف لخضر، مطبوعة بعنوان مدخل للتدقيق الداخلي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017.
- 7- محمد عناب، مقومات النظام الجبائي الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر، الجزائر، 2004 .
- 8- ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر ، دار القرطبة للنشر و التوزيع ، المحمدية ، الجزائر ، 2004 ،

ثانياً : المذكرات

- 1-بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير جامعة الجزائر 3، 2011.
- 2-بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة المسيلة، 2014.
- 3-سليم كميلية، محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
- 4-سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية_ رسالة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر، 2012.
- 5-لخوخي عيسى ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص مالية و نقود ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة باتنة ، الجزائر، 2004 .
- 6-نوى نجاة ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003 ، مذكرة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 .

7- قميدة آسيا، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة ، الجزائر ، 2014 .

8- بن عكشة مصطفى، التحقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2010/2009.

ثالثا: الجريدة الرسمية

1- الجريدة الرسمية ،المرسوم التنفيذي رقم 02- 303 المؤرخ 21 رجب 1423 الموافق 28 سبتمبر

2002 ، يعدل و يتم المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ 8 شعبان 1411 الموافق 23-2-1991 ،

المتضمن المصالح الخارجية للادارة الجبائية و صلاحياتها ، العدد 64 ، 2002 .

2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الضرائب بومرداس.

3- المادة 20، الفقرة 2 إلى 9 من قانون الإجراءات الجبائية، 2018.

4- الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 97-290، المؤرخ 22 ربيع الأول 1418 الموافق 27

جويلية 1997، العدد 50، 1997.

5- المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2018 .

6- المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية ، 2018 .

7- المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2018.

8- المادة 39 ، قانون الإجراءات الجبائية، 2018 .

9- الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 98 - 228 ، المؤرخ في 19 ربيع الأول 1419 الموافق 13

جويلية 1998، يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 رمضان 1415 الموافق 15

فيفري 1995 ، و المتضمن إنشاء مديرية الأبحاث و المراجعات ، العدد 51 ، 1998 .

10- الجريدة الرسمية، المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 05-494، المؤرخ 29 ذي القعدة 1426

الموافق 26/12/2005، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ 8 شعبان 1411 الموافق 23-2-

1991، والمتضمن المصالح الخارجية للادارة الجبائية وصلاحياتها، العدد 84، 2005.

رابعاً:الكتب باللغة الفرنسية :

- 1- J.C. Becour, H.Bouquin, **Audit opérationnel**, Economica, Paris, 2eme Edition, 1996.
- 2- R.Bethoux, F. Kremper, M. et Poisson, L'audit dans le secteur public, Clet, Paris, 1986.
- 3- Olivier Herrbach, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat, Université des sciences sociales, France, 2000.
- 4-COLLIN. L et VALLIN .G : " **Audit et contrôle interne, aspect financier, opérations stratégiques**" Paris, 1992.
- 5-Groupe Consultatif d'assistance aux plus pauvres, **Audit externe des institutions de micro-finance**, guide pratique, Dumas, France, 2000.
- 6-Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de l'audit**, BERTI Editions, Alger, 2005

خامساً: المواقع الالكترونية :

- 1-Circulaire N° 35 MF /DGI/du 15.02.2000