

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر - بسكرة
Université Mohamed Khidher – Biskara

Faculté des Sciences Economiques et
Commercial et des Sciences de Gestion
Département de Gestion



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع :

مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

تخصص: محاسبة

إشراف الدكتور:

بشير بن عيشي

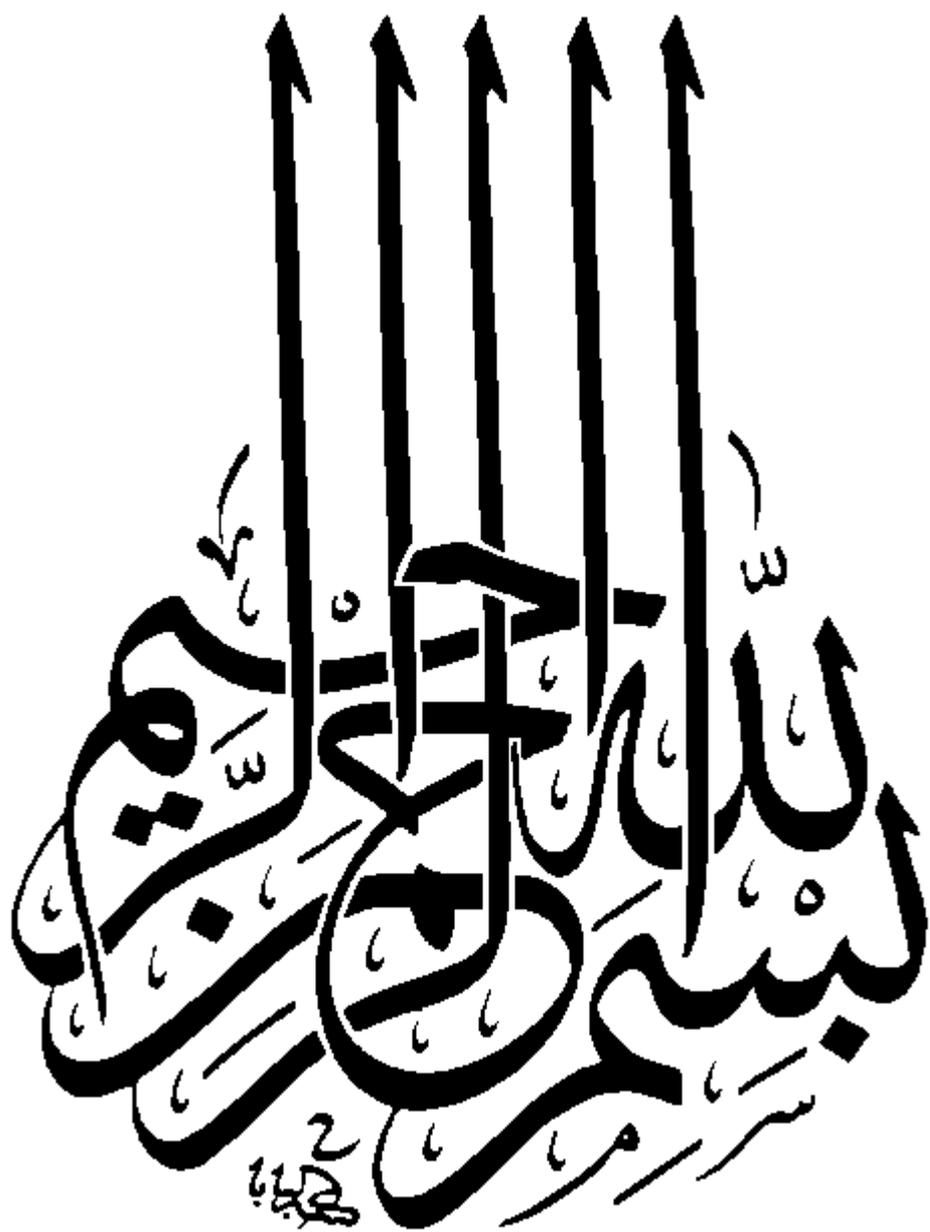
إعداد الطالب:

لياس قلاب ذبيح

أعضاء لجنة المناقشة

- | | | | |
|---------------------|----------------------|-------------|--------|
| 1- أ. د. صالح مفتاح | أستاذ التعليم العالي | جامعة بسكرة | رئيسا |
| 2- د. بشير بن عيشي | أستاذ محاضر | جامعة بسكرة | مقرر |
| 3- د. ميلود تومي | أستاذ محاضر | جامعة بسكرة | ممتحنا |
| 4- د. أحمد عماري | أستاذ محاضر | جامعة باتنة | ممتحنا |

السنة الجامعية : 2009 – 2010



شكر وعرّفان

أتوجه بجزيل الشكر لأستاذ المشرف الدكتور بشير بن عيشي الذي أكنّ له كل الاحترام والتقدير، مع خيرة الأساتذة الكرام وأخص بالذكر السادة الدكاترة: ميلود تومي، وسيلة بن ساهل، صالح مفتاح، أحمد لعماري وغيرهم، الذين لم يخلوا علينا بالتوجيهات والملاحظات التي رافقتنا طوال إنجاز هذا العمل وقبله أثناء الدراسة النظرية.

كما أشكر الأعوان المدققين بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي وأخص بالذكر الزميل العون المدقق عمار بومرقود الذي رافقني طيلة الدراسة الميدانية ولم يخل عليا بالخبرة المهنية التي اكتسبها في مجال الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي، وأخيرا لا يسعني إلا أن أشكر كل ما ساهم في هذا العمل من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة.

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع ...

إلى روح أبي الطاهرة رحمه الله وإلى الأم الكريمة أطال الله في عمرها.

إلى من شجعتني كثيرا وسهرت على راحتني رفيقة الدرب الزوجة الغالية.

إلى قرة عيني ومفتاح سعادتي الابن " إسلام " حفظه الله ورعاه.

إلى كل أخوتي وأقاربي وأحبابي الذين شجعوني على مواصلة هذا المشوار.

الملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات، وأبرزها ظاهرة التهرب الضريبي وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وامتيازات الخزينة العمومية بشكل خاص، لكون الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في رسم وتنفيذ سياستها التتموية يوجد ما يُصب منها في قنوات مجهولة.

وبهدف إرساء مقارنة علمية وعملية جادة حول إشكالية البحث، فكانت هذه الدراسة هي محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمكافحة هذه الظاهرة التي تتزايد حدتها، وهذا بالاعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية بهدف كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة وخاصة منهم محاسبة الشركات والمؤسسات الاقتصادية، وهذا سواء بقصد أو دون قصد بهدف حماية الاقتصاد الوطني من جهة واسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى.

الكلمات المفتاح: الجباية، الضرائب، المكلف بالضريبة، النظام الجبائي الجزائري، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، التدقيق المحاسبي.

Résumé :

La thèse consiste à traiter la participation de la vérification de la comptabilité au soutien du contrôle fiscal, en ce référant au système fiscal algérien, et aux obstacles vers au sein de ce dernier, et la plus importantes c'est la fraude fiscale qui détruit l'économie national en générale et les intérêts des trésors publique en particulier, les ressources financière qui aident l'état aux stratégies de développement économiques sont versés dans des canaux indéterminé.

Ceci dans le but de fonder une approche scientifique et pratique la problématique de la thèse, qui nous conduit à des mécanismes de contrôle fiscale qui protégé et pénalisé d'un seul coup la fraude fiscale, par conséquent on a créés un système du lutte contre la fraude fiscale, qui consiste à la vérification de la comptabilité des contribuables surtout les sociétés et établissements économiques, En fin ce mécanisme nous aide à récupérer les biens d'état et protéger l'économie nationale.

Mots clés : Fiscalité ; Impôts ; Contribuable ; système fiscal Algérien ; Fraude fiscale ; Contrôle fiscale ; Vérification de la comptabilité.

الفهارس

الصفحة	فهرس المحتويات
I	الإهداء
II	الشكر والعرفان
III	الملخص
IV	فهرس المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
XI	قائمة الملاحق
XII	قائمة الاختصارات
أ - و	المقدمة
41 - 01	الفصل الأول: الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري
02	تمهيد
03	المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري وواقع التهرب الضريبي
03	المطلب الأول: تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري
04	أولاً- تحديد النظام الضريبي الجزائري السابق وأسباب إصلاحه
06	ثانياً- بنية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات
12	المطلب الثاني: واقع التهرب الضريبي في الجزائر
12	أولاً- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وأشكاله
14	ثانياً- أسباب ظهور وتنامي ظاهرة التهرب الضريبي
15	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وسبل علاجه في الجزائر
15	أولاً - الآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب الضريبي
16	ثانياً- سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر
18	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية في الجزائر
18	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية في الجزائر
19	أولاً- تعريف الرقابة
19	ثانياً- تعريف الرقابة الجبائية
20	المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية وأهدافها
20	أولاً- أسباب قيام الرقابة الجبائية
20	ثانياً- أهداف الرقابة الجبائية

21	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر
22	أولاً- الرقابة الجبائية الشاملة
24	ثانياً- الرقابة الجبائية المعمقة
26	المبحث الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر
26	المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية
26	أولاً- الأجهزة المختصة حالياً بالرقابة الجبائية
29	ثانياً- الأجهزة المختصة حديثاً بالرقابة الجبائية
31	المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية
31	أولاً- الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية
32	ثانياً- مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية
33	المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية
33	أولاً- الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية
36	ثانياً- التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم
41	خلاصة الفصل
95 - 42	الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي وقدرته على دعم الرقابة الجبائية
43	تمهيد
44	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي
44	المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي
44	أولاً- مفهوم التدقيق المحاسبي
46	ثانياً- أهداف التدقيق المحاسبي
46	ثالثاً- أنواع التدقيق المحاسبي
48	المطلب الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي
48	أولاً- قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي
49	ثانياً- معايير التدقيق المحاسبي
50	ثالثاً- المراحل العملية للتدقيق المحاسبي
52	المطلب الثالث: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي
53	أولاً- إجراءات تدقيق حسابات الميزانية
56	ثانياً- إجراءات تدقيق حسابات التسيير
57	ثالثاً- إجراءات تدقيق حسابات النتائج

58	المبحث الثاني: التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية
58	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي
59	أولاً- توفر أدوات التدقيق المحاسبي
63	ثانياً- الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي
64	ثالثاً- ملئ استمارات التدقيق المحاسبي
65	المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي
65	أولاً- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل
69	ثانياً- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون
76	ثالثاً- إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة
79	المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي
79	أولاً- تقييم محاسبة المكلف بالضريبة
80	ثانياً- تبليغ النتائج المتوصل إليها
81	ثالثاً- تحرير تقرير عملية التدقيق في المحاسبة
83	المبحث الثالث: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية
84	المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية.
85	أولاً- قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية
85	ثانياً- تحيين القوانين الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية
86	ثالثاً- المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية
87	المطلب الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية
87	أولاً- قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية
88	ثانياً- فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية
89	ثالثاً- فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية
91	المطلب الثالث: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون في دعم الرقابة الجبائية
91	أولاً- قدرة رقم الأعمال التجاري على دعم الرقابة الجبائية
92	ثانياً- قدرة رقم الأعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية
93	ثالثاً- قدرة رقم الأعمال الخدمي على دعم الرقابة الجبائية
95	خلاصة الفصل

155 - 96	الفصل الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي
97	تمهيد
98	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية أم البواقي
98	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر
98	أولا- المديرية العامة للضرائب DGI
99	ثانيا- المديرية الجهوية للضرائب DRI
101	ثالثا- المديرية الولائية للضرائب DWI
102	المطلب الثاني: مديرية الضرائب لولاية أم البواقي
102	أولا- نشأة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي
103	ثانيا- الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي
104	ثالثا- مهام هياكل مديرية الضرائب لولاية أم البواقي
108	المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية أم البواقي
108	أولا- تعريف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
108	ثانيا- مهام هياكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
109	ثالثا- تطور نشاط مديرية الضرائب لولاية أم البواقي
111	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي
112	المطلب الأول: دراسة الحالة الأولى - نشاط تجاري -
112	أولا- المرحلة التحضيرية
115	ثانيا- المرحلة الميدانية
121	ثالثا- المرحلة الختامية
122	المطلب الثاني: دراسة الحالة الثانية - نشاط صناعي -
122	أولا- المرحلة التحضيرية
125	ثانيا- المرحلة الميدانية
131	ثالثا- المرحلة الختامية
132	المطلب الثالث: دراسة الحالة الثالثة - نشاط خدمي -
132	أولا- المرحلة التحضيرية
135	ثانيا- المرحلة الميدانية
142	ثالثا- المرحلة الختامية

143	المبحث الثاني: تحليل وتفسير النتائج
143	المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية.
143	أولاً- قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية
145	ثانياً- تحيين القوانين الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية
147	ثالثاً- المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية
148	المطلب الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية
148	أولاً- قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية
149	ثانياً- فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية
149	ثالثاً- فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها على دعم الرقابة الجبائية
150	المطلب الثالث: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية
151	أولاً- قدرة رقم الأعمال التجاري على دعم الرقابة الجبائية
152	ثانياً- قدرة رقم الأعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية
153	ثالثاً- قدرة رقم الأعمال الخدمي على دعم الرقابة الجبائية
155	خلاصة الفصل
156	الخاتمة
161	قائمة المراجع
167	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	سلم الضريبة على الدخل الإجمالي	09
02	المصالح الخارجية التابعة لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي	103
03	توزيع الموظفين حسب الرتب لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي	103
04	تطور الحصيلة الضريبية بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي	109
05	حصيلة عملية الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي	110
06	حالة مقارنة الميزانيات - دراسة الحالة الأولى -	113
07	كشف المحاسبة - دراسة الحالة الأولى -	114
08	تسوية الرسم على النشاط المهني - دراسة الحالة الأولى -	117
09	تسوية الرسم على القيمة المضافة - دراسة الحالة الأولى -	117
10	تسوية الرسم على المشتريات المسترجع - دراسة الحالة الأولى -	118
11	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي - دراسة الحالة الأولى -	118
12	التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية - دراسة الحالة الأولى -	119
13	التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية - دراسة الحالة الأولى -	120
14	حالة مقارنة الميزانيات - دراسة الحالة الثانية -	123
15	كشف المحاسبة - دراسة الحالة الثانية -	124
16	تسوية الرسم على القيمة المضافة - دراسة الحالة الثانية -	127
17	تسوية الرسم على المشتريات المسترجع - دراسة الحالة الثانية -	127
18	تسوية الضريبة على الأرباح المنجمية - دراسة الحالة الثانية -	128
19	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي - دراسة الحالة الثانية -	128
20	التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية - دراسة الحالة الثانية -	129
21	التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية - دراسة الحالة الثانية -	130
22	حالة مقارنة الميزانيات - دراسة الحالة الثالثة -	133
23	كشف المحاسبة - دراسة الحالة الثالثة -	134
24	إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للرسم - دراسة الحالة الثالثة -	137
25	تسوية الرسم على النشاط المهني - دراسة الحالة الثالثة -	137
26	تسوية الرسم على القيمة المضافة - دراسة الحالة الثالثة -	138
27	تسوية الرسم على المشتريات المسترجع - دراسة الحالة الثالثة -	138

139	- دراسة الحالة الثالثة -	تسوية الضريبة على أرباح الشركات	28
139	- دراسة الحالة الثالثة -	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي	29
140	- دراسة الحالة الثالثة -	التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية	30
142	- دراسة الحالة الثالثة -	التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية	31
151	- دراسة الحالة الأولى -	نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسوم	32
151	- دراسة الحالة الأولى -	نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب	33
152	- دراسة الحالة الثانية -	نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسوم	34
152	- دراسة الحالة الثانية -	نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب	35
153	- دراسة الحالة الثالثة -	نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسوم	36
153	- دراسة الحالة الثالثة -	نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب	37
154		نتائج الحصيلة الضريبية للدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي	38

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
21	أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	01
23	مخطط الرقابة على الوثائق	02
27	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات	03
28	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	04
30	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	05
31	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	06
40	طرق الطعن الجبائي	07
84	نموذج دراسة البحث	08
99	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	09
100	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	10
102	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	11
103	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي	12
109	التمثيل البياني للحصيلة الضريبية لولاية أم البواقي	13
111	نموذج الدراسة الميدانية	14

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	التصريح بالوجود
02	التصريح بالميزانية الجبائية وملحقاتها
03	التصريح السنوي للمداخل والأرباح
04	التصريح الشهري لمختلف الضرائب والرسوم
05	بطاقة انطلاق عملية التدقيق في المحاسبة
06	الإشعار بالتدقيق في المحاسبة
07	حالة مقارنة الميزانيات
08	كشف المحاسبة
09	بطاقة المعلومات
10	التدقيق المحاسبي خارج مقر المكلف
11	التعهد باستلام مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية
12	طلب تبريرات وتوضيحات
13	التبليغ بنتائج تسوية الوضعية الجبائية
14	بطاقة المراقبة
15	بطاقة نهاية عملية التدقيق في المحاسبة
16	بطاقة تلميح عن عملية التدقيق في المحاسبة
17	الورد الفردي أو جدول الضرائب
18	تقرير التدقيق في المحاسبة
19	الورد الفردي الخاص بالمكلف (س) شخص طبيعي دراسة الحالة الأولى
20	الورد الفردي الخاص بالمكلف (ع) شخص طبيعي دراسة الحالة الثانية
21	الورد الفردي الخاص بالمكلف (ع) شخص معنوي دراسة الحالة الثانية
22	الورد الفردي الخاص بالمكلف (ص) شخص معنوي دراسة الحالة الثالثة

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة
DGI	المديرية العامة للضرائب
DRI	المديرية الجهوية للضرائب
DWI	المديرية الولائية للضرائب
DRV	مديرية الأبحاث والمراجعات
DGE	مديرية كبريات المؤسسات
SRV	مصالح الأبحاث والمراجعات
CDI	مركز الضرائب
CPI	المركز الجوارى للضرائب
S/DCF	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
VC	التدقيق في المحاسبة
VASFE	التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
VASFE	Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble
VCP	التدقيق في المحاسبة المصوّب
TVA	الرسم على القيمة المضافة
TAP	الرسم على النشاط المهني
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBM	الضريبة على الأرباح المنجمية الشركات
EURL	مؤسسة ذات شخص وحيد وذات مسؤولية محدودة
EURL	Entreprise unipersonnelle à Responsabilité Limitée
SARL	شركة ذات مسؤولية محدودة
SARL	Société à Responsabilité Limitée

المقدمة

المقدمة

تنص المادة 64 من الدستور الجزائري على ما يلي: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه"¹. انطلاقاً من هذه المادة القانونية نرى أن للضريبة أهمية كبيرة لأنها تعد الينابيع التي تستقي منها الدولة الأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة المستمرة والمتزايدة، كما تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها ومعالجة أزماتها لكونها تعتبر القاطرة التي تقود التنمية الاقتصادية الشاملة بدورها الريادي في التمويل، لكن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية.

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

إن ظاهرة التهرب الضريبي تفتت وتعددت صورها بشكل سريع وخطير لكونها أصبحت تكتسي مناعة أكثر من خلال تكيفها مع كل التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي وعلى التطورات الاقتصادية التي تعيشها كل دول العالم، وعليه تعتبر هذه الآفة من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها من جهة وتنزف المال العام من جهة أخرى مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة.

وحفاظاً على امتيازات الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته، وهذا لما تسببه من متاعب وأضرار على الاقتصاد الوطني بشكل عام والخزينة العمومية بشكل خاص.

¹ المادة 64 من الدستور الجزائري لسنة 1996 المعدل بالقانون رقم 02-03 المؤرخ في 10 أبريل 2002 وبالقانون رقم 08-19 المؤرخ في 15

ومن بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة والتي من ورائها يتم كشف كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو دون قصد.

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

وعليه قد نجد أن التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية ومن طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، مع منحهم المشرع لعدة صلاحيات وبالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة، بهدف تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تعود سلباً على الحصيلة الضريبية وعلى تمويل المشاريع التنموية المخطط لها في السياسة الاقتصادية للدولة.

إشكالية البحث

واستناداً للعرض الموجز تتضح لنا معالم إشكالية البحث التي يمكن صياغتها كالتالي:

كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

- وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:
- ما هي أدوات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية؟ وكيف تساهم هذه الأدوات في دعم الرقابة الجبائية؟
 - ما هي العناصر التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل؟ وهل هي قادرة على دعم الرقابة الجبائية؟
 - ما هي الحسابات التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون؟ وكيف تساهم في دعم الرقابة الجبائية؟

فرضيات البحث

بعد طرح الإشكالية والتساؤلات السابقة تبادرت في أذهاننا بعض الفرضيات التي ستكون منطلقا للدراسة وهي على النحو التالي:

- 1) يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بالدليل، والقوانين الجبائية، والمبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية.
- 2) الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية يساهم في دعم الرقابة الجبائية.
- 3) الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون عن طريق إعادة تقدير حساب رقم الأعمال في تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة، يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها مما يستدعي الأمر ضرورة مجابهة هذه الآفة، ومما لاشك فيه أن الرقابة الجبائية تسعى جاهدة للحد أو التخفيف من هذه الظاهرة ذات الأبعاد الخطيرة من جهة واسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى، ومن الآليات التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية في تحقيق أهدافها نجد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية الذي يعتبر من أبرز مقومات هذه الوسيلة الردعية والوقائية في آن واحد.

أهداف البحث

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري.
- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، التنظيمي والقانوني.
- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام والتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية بشكل خاص من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين.
- معرفة أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وقدرتهم على المساهمة في دعم الرقابة الجبائية.

محددات الدراسة

تتحدد دراستنا لموضوع البحث من خلال المحدد المكاني والمتعلق بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي وبالتحديد مكتب الأبحاث والمراجعات، أما المحدد الزمني فيتعلق بالفترة الزمنية التي تم فيها دراسة البحث سنة 2010، والتي تزامنت مع تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد، واستحداث نوع آخر من التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية خلال الفترة نفسها والممثل في التدقيق المصوّب في المحاسبة.

دواعي اختيار البحث

يعود اختيارنا لهذا الموضوع إلى وجود مبررات موضوعية، وأخرى ذاتية وهي:

المبررات الموضوعية

- البحث عن آليات الرقابة الجبائية التي لم تستطع إلى حد الساعة كبح تنامي ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا رغم الجهود المبذولة ومختلف الوسائل المسخرة لمكافحة هذه الآفة التي تنتهك أحد أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في رسم وتنفيذ سياستها التنموية المالية منها والاقتصادية.
- التطلع لأهمية التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية ومدى قدرته على دعم الرقابة الجبائية والممثلة في مكافحة التهرب الضريبي من جهة واسترجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى.
- دراسة التكامل المتواصل بين المجال المحاسبي والمجال الضريبي وهذا على الصعيدين الدولي والمحلي، خاصة بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد المستوحى من معايير المحاسبة الدولية.

المبررات الذاتية

- لكوني موظف بالإدارة الجبائية أسعى جاهدا لرفع مستوى المعرفة العلمية والقدرات المهنية باعتبار أن البحث العلمي يثري المعارف وينمي القدرات بهدف التحكم في أدوات وأساليب المنهجية العلمية والعملية على حد سواء.
- الرغبة الشخصية والملحة في التكامل المعرفي والمهني بين مجال الدراسة المتخصصة في المحاسبة ومجال المهنة كعون في الإدارة الجبائية.

الدراسات السابقة

من خلال إطلاعنا على الدراسات السابقة والتي تتعلق بموضوع البحث أو جانب منه كالرقابة الجبائية، لاحظنا أنها تختلف حسب نظرة الباحث لتخدم مجال تخصصه والتي كانت بشكل عام لا تعتمد على الدراسات الميدانية في مكتب الأبحاث والمراجعات التابع لمديرية الضرائب والذي يعتبر حقل البحث عن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية، ونجد منها:

- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة [1999-2003] ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003 - 2004 . وتم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم لظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.
- سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة بسكرة، 2008-2009. وتم التوصل إلى أن المعلومات المحاسبية تساعد عملية الرقابة الجبائية للمساهمة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، المركز الجامعي المدية، 2008 . وتم التوصل إلى أن نظام المعلومات يساهم في تفعيل الرقابة الجبائية.
- طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة [1995-1999]، رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2001-2002. وتم التوصل إلى أن للرقابة الجبائية بكل أساليبها وأدواتها لها مكانة أساسية داخل النظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاحات.

صعوبات البحث

مما لاشك فيه أن انجاز أي عمل بحثي لا بد وأن يلزم صاحبه عدد من الصعوبات، ومنها عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد تمت خلال سنة البحث 2010 مما يستوجب متابعة مستمرة لكل المستجدات، ناهيك عن عدم استقرار القوانين الجبائية بكل ما تحتويه من تعديلات خاصة ذات الصلة بموضوع البحث كاستحداث التدقيق المحاسبي المصوب في قانون المالية للسنة الجارية ولم تجنى ثماره بعد.

المنهج المتبع

حتى تتمكن من الإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات المساقة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية أو بالتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وهذا ما يتوافق مع طبيعة البحث، ثم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث الممثلة في ثلاث دراسة حالات متنوعة، تجسيدا لكل ما تم وصفه على أرض الواقع بهدف التحليل واستخلاص أهم الملاحظات والنتائج.

الأدوات المستخدمة

الأدوات المستخدمة في دراستنا للبحث تمت بالاعتماد على مختلف القوانين الجبائية وخاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع مختلف المراسيم والقرارات والتعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية من الجهة الفنية، ناهيك عن استعمال دليل العون المدقق في المحاسبة، والملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، كما استندنا إلى الإحصاءات المتعلقة بالنتائج المتوصل إليها والمستخرجة من الدراسة الميدانية للبحث.

محتوى البحث

حتى تتمكن من الإجابة على إشكالية البحث، وكذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعية قيد الدراسة و التطرق لمختلف جوانبه تطلب منا التعرض إلى ثلاث فصول، بحيث الفصل الأول خصص للرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري والذي تم تقديم بشكل عام النظام الضريبي الجزائري وظاهرة التهرب الضريبي بهدف الوصول إلى سبل العلاج، والتي من بينها نجد الرقابة الجبائية التي تطرقنا إلى مفاهيمها الأساسية وإطارها التنظيمي والقانوني.

أما الفصل الثاني تعلق بالطرف الثاني من عنوان البحث وهو التدقيق المحاسبي الذي تم عرضه بشكل عام ثم استخدامه للأغراض الجبائية بشكل خاص، وهذا عن طريق عرض كل مراحله وإجراءاته ثم دراسة علاقته بالرقابة الجبائية وقدرته على دعمها، أما الفصل الثالث يتعلق بالدراسة التطبيقية للبحث والتي كانت بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي والتي تم دراسة ثلاث حالات متنوعة لإثراء عملية البحث، والتوصل إلى تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها بهدف اختبار صحة الفرضيات والإجابة على إشكالية البحث.

الفصل الأول:

الرقابة الجبائية

في ظل النظام الضريبي الجزائري

تمهيد:

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة المستمرة والمتعددة، كما تعتبر كذلك وسيلة فعّالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ومعالجة الأزمات والاختلالات الاقتصادية، وهذا مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها وهذا باستغلال كل الوسائل الممكنة.

وبما أن النظام الضريبي الجزائري ذو طابع تصريحي، فالمكلف هو الذي يحدد أسس فرض الضريبة وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها، لكن لم يصل المكلف بالضريبة إلى التجرد من أمانته بصورة كاملة بحيث ينظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على أنه واجب وعبء كبير على قدراته المالية، لذا فإنه من الطبيعي أن نتوقع من جانب بعض المكلفين بتقاضي دفع الضريبة والتخلص منها.

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الحصيلة الضريبية بصفة خاصة، والاقتصاد الوطني بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد المالية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية بدلا من انسيابها في قنوات مجهولة، ولتؤدي الضريبة أهدافها لابد من توافر أمرين أساسيين:¹

- وضع نظام ضريبي يؤدي أغراضه ويعبر تعبيراً سليماً عن أهداف الدولة.
- يحسن المكلفون بالضريبة من تقبلهم لهذا النظام ولا يعمدون إلى الإفلات منه بطريقة أو بأخرى، وهذا ما يسمى بظاهرة التهرب الضريبي الذي يخلف نتائج سيئة على خزينة الدولة بشكل خاص وعلى الوضع الاقتصادي بشكل عام.

وحفاظا على امتيازات الخزينة العمومية يحق للإدارة الجبائية مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته عن طريق الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها مع تكاثف الجهود والوسائل الهيكلية والقانونية لكونها تعتبر من أهم الوسائل المتخذة لمكافحة هذه الآفة التي تضر بالاقتصاد الوطني. وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل لأهم المفاهيم والجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري وهذا بتناول ثلاثة (03) مباحث هي:

- النظام الضريبي الجزائري وواقع التهرب الضريبي.
- الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية في الجزائر.
- الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر.

¹ خالد الخطيب، مقال عن التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، جامعة دمشق كلية الاقتصاد 2000 ص 158.

المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري وواقع التهرب الضريبي

تصدر الدول تشريعا ضريبيا بهدف تنمية المدخرات لدى الأفراد وتعزيز القدرة الإنتاجية، كما تحاول تحقيق شيء من العدالة الاجتماعية في توزيع الثروة، وذلك بتحويل جزء منها لدى أصحاب الدخل العالية إلى أصحاب الدخل المتدنية، كما ترمي أيضا إلى تصحيح بعض الإختلالات الاقتصادية فتلجأ إلى تقليل الإنفاق الاستهلاكي والتوجه إلى الإنفاق الاستثماري¹، وتحقيقا لهذا الغرض قامت الدولة الجزائرية بإصلاحات اقتصادية عميقة مست كل الآليات التي تحرك الاقتصاد الوطني ومن بينها نجد المجال الضريبي ظهر بقوة في تلك الإصلاحات ليواكب تلك المستجدات الاقتصادية المحلية منها والدولية.

لكن رغم كل التطورات الحاصلة في النظام الضريبي نجد المكلف بالضريبة لم يصل إلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة بحيث ينظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على أنه واجب، لذا فإنه من الطبيعي أن نتوقع من جانب المكلفين رد الفعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحهم، وذلك إما بتفادي الضريبة كلياً أو على الأقل بالتقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليهم²، ومن هنا تفشت ظاهرة التهرب الضريبي، ومما لا شك فيه أن هذه الظاهرة أصبحت في تزايد مستمر وذلك إما لتغيرات تشريعية أو تنفيذية صادفت هوى في نفس المكلف أو تصرفات غير لائقة من طرف المكلفين بالضريبة.

وللتطرق لهذا الموضوع تم تخصيص ثلاثة (03) مطالب لهذا المبحث لنعطي صورة شاملة وملخصة عن واقع التهرب الضريبي في ظل النظام الضريبي الجزائري:

- تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري.
- واقع التهرب الضريبي في الجزائر.
- آثار التهرب الضريبي وسبل علاجه في الجزائر.

المطلب الأول: تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري

قبل التطرق لتقديم النظام الضريبي الجزائري يجب أن ندرك مدى مفهوم النظام في المجال الضريبي الذي يأخذ شكلين حسب جل المفكرين الاقتصاديين، الأول مفهوم واسع والآخر مفهوم ضيق، حيث أن المفهوم الواسع للنظام الضريبي هو "مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين، وذلك الكيان الذي يمثل الواجهة للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة من مجتمع رأسمالي إلى مجتمع اشتراكي كما تختلف صورته من مجتمع متقدم اقتصاديا عن مجتمع متخلف اقتصاديا"، أما المفهوم الضيق للنظام الضريبي هو "مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل"³.

1 حميد بوزيدة ، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي الفترة 1992 - 2004، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2006، ص 21

2 خالد الخطيب ، مرجع سابق، ص 158.

3 خالد شحادة الخطيب، نادبة فريد طافش، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2008، ص 25 .

كما لكل نظام ضريبي مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية بالإضافة إلى صور فنية متكاملة للضريبة تمثل في مجموعها وسائل تسعى لتحقيق الأهداف مع مساعدة بعض اللوائح التنفيذية التي تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الضريبي بأجهزته المختلفة لتنفيذ كل المراحل من البحث عن المادة الخاضعة للضريبة إلى غاية تحصيل أو جباية الضريبة¹.

أما النظام الضريبي الجزائري عرف عدة تغييرات نظرا للتطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي عرفتها البيئة المحيطة به، لكن مع إثر أزمة النفط في سنة 1986 شكّلت لجنة وطنية للإصلاح الضريبي سنة 1987، حيث قدمت بعد سنتين تقريرا مفصلا حول الإصلاح الضريبي والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1992²، وقصد التعرف على مبادئ الإصلاحات الضريبية الجزرية المطبقة ارتأينا إلى تقديم عرض موجز لهيكل النظام الضريبي السابق ثم معرفة أسباب إصلاحه وأهم ما جاء فيه.

أولا- تحديد النظام الضريبي الجزائري السابق وأسباب إصلاحه

كان النظام الضريبي السابق لا يتلاءم مع المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية لكونه يتضمن العديد من الضرائب والمعدلات الضريبية التي ساهمت في إعاقة التنمية الاقتصادية، ناهيك عن عدم تحقيق العدالة التي تعتبر من قواعد الضريبة³، ونظرا للتغيرات التي طرأت على الاقتصاد الوطني في مطلع التسعينات أصبح النظام الضريبي السابق لا يتلاءم مع تلك المستجدات بحيث لم يكن هناك تجانس ضريبي عقلاني، الشيء الذي لم يعط صورة واضحة للإستراتيجية الجبائية المتبعة من طرف الدولة.

1- بنية النظام الضريبي الجزائري السابق

يحتوي النظام الضريبي السابق على عدة أنواع من الضرائب والرسوم لتلك الفترة نجد من أهمها:

1-1- الضرائب على الدخل

يعتبر هذا النوع في العصر الحديث من أهم الضرائب، نظرا لمميزات الدخل من حيث الأوعية الضريبية وكثرة الحصيلة بصفة دورية، ومن أهم أنواع ضرائب الدخل سابقا نجد:^{*}

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC)، التي تفرض على الأرباح المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بمعدلات ضريبية تتراوح ما بين 6 % إلى 55 %.
- الضريبة على الأرباح غير التجارية (BNC)، وتفرض على مداخيل وأرباح الأنشطة غير التجارية والتي لا تملك سجل تجاري كالمهن الحرة طبيب، محامي، محاسب.. وفقا لمعدل 25 %.
- الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة (IRC)، تفرض هذه الضريبة على الفوائد المحققة من مداخيل الأسهم والسندات العمومية والودائع والكفالات وفقا لمعدل قدره 18 %.

¹ يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 19 .

² وسيلة الطالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية حالة الجزائر، جامعة البليدة، مذكرة ماجستير تخصص نقود، مالية وبنوك 2004 ص 116

³ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص36.

* للتفصيل أكثر في هذا المجال أنظر للمواد من 54 إلى 79، من قانون الضرائب المباشرة لسنة 1987 .

- الضريبة على الرواتب والأجور (ITS)، تخضع رواتب وأجور العمال إلى ضريبة على شكل اقتطاعات من المصدر يدفعها رب العمل من حساب العمال والموظفين للدولة وفق سلم تصاعدي.
- الضريبة التكميلية على الدخل (ICR)، تفرض هذه الضريبة على مداخيل أخرى للأشخاص الطبيعيين والمعنويين بعد خصم مبلغ الضرائب المدفوعة خلال السنة مثل العلاوات والتعويضات...
- الضريبة على المساهمة الفلاحية الوحيدة (CUA)، والتي تم استحداثها بموجب المادة 64 المعدلة والمتممة من قانون المالية التكميلي لسنة 1990 بعدما كانت الأنشطة الفلاحية معفية من الضرائب.

1-2- الرسم على رقم الأعمال

- إن الرسم على رقم الأعمال المطبق آنذاك لم يخدم الآفاق الاقتصادية والاجتماعية، والذي كان ممثلاً في نوعين بهدف التمييز بين عمليات الإنتاج والبيع مع عمليات تأدية الخدمات:
- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، يطبق هذا الرسم على عمليات الإنتاج والبيع التي تمارسها المؤسسة وفق عشر معدلات تتراوح ما بين 7 % إلى 80 % مصنفة حسب طبيعة السلعة.
 - الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات (TUGPS)، يستحق هذا الرسم عند تأدية الخدمات وله طابع تراكمي وفق ثمانية معدلات تتراوح ما بين 5 % إلى 50 % مصنفة حسب طبيعة الخدمة المقدمة.

1-3- الضرائب والرسوم ذات الطابع المهني

- يفرض هذا النوع من الضرائب والرسوم على عوامل الإنتاج المختلفة ويمكن تلخيصها في:
- الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC)، يفرض سنوياً على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وفق معدل 2,55 %.
 - الرسم على النشاط غير التجاري (TANC)، يلتزم المكلفين الذين يمارسون نشاطات غير تجارية والخاضعون للضريبة على الأرباح غير التجارية بدفع رسم على رقم الأعمال بمعدل 6,05 %.
 - الدفع الجزافي (VF)*، هذه الضريبة يتحملها أرباب العمل، وتحسب على أساس كتلة الرواتب والأجور المدفوعة للعمال أي أنها تعتبر مساهمة العنصر البشري في النشاط وفق معدل 6 %.
 - الرسم العقاري (TF)، يؤسس سنوياً على الممتلكات العقارية المبنية وغير المبنية المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، حسب المساحات العقارية وفق سلم ضريبي تصاعدي.

2- أسباب إصلاح النظام الضريبي السابق

تميز النظام الضريبي السابق بعدة نقائص نذكر أهمها في¹:

- عدم فعالية وملائمة النظام الضريبي لكونه معقداً باعتماده على ضرائب متعددة من حقول مختلفة.
- الضغط الجبائي المرتفع في السابق تزامناً مع أزمة النفط ألحقت أضراراً كبيرة في خزينة الدولة.
- ضعف الأجهزة الضريبية وتذبذب النصوص التشريعية مع نقص الكفاءة المهنية للموارد البشرية.

* بقي الدفع الجزافي حتى بعد الإصلاح الضريبي في الجزائر لكن تم التخلي عنه تدريجياً إلى غاية إلغاءه تماماً بموجب قانون المالية لسنة 2006 .

¹- رمضاني لعلا، أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار في ظل الإصلاحات الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001/2002، ص 73.

في حين الوضعية الاقتصادية والاجتماعية الخائفة التي كانت تعيشها الجزائر خاصة بعد الأزمة العالمية للنفط سنة 1986، والتحولات التي كان يعيشها الاقتصاد الوطني بسبب الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق وعقد الشراكة مع الاتحاد الأوروبي جعلت النظام الضريبي الجزائري آنذاك لا يواكب هذه المستجدات¹، وعليه نجد أسباب كثيرة ساهمت في الإصلاح الضريبي نذكر أهمها:

- تعقد النظام الضريبي السابق وعدم استقرار التشريعات الضريبية كنتيجة للتغيرات المستمرة في مختلف القوانين مما جعل التحكم فيه صعب سواء من طرف الموظفين أو من طرف المكلفين.²
- عدم تكيف التشريع الضريبي مع التحولات الاقتصادية وفعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار التي لم تشجع المستثمر على الجدية بل كانت العائق في جلب المستثمرين.³
- ثقل العبء الضريبي على المؤسسات الاقتصادية خاصة منها الإنتاجية التي أصبحت غير قادرة على التنمية بسبب التعقيدات الضريبية فوجد مثلا معدل الضريبة على الأرباح وصل إلى 55%.
- التهرب الضريبي كان ملفت للانتباه في السابق مع عدم وجود أجهزة رقابية مختصة لمكافحته.

ثانيا- بنية النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات

شهد الاقتصاد الجزائري في مطلع التسعينات تحولات جوهرية في بنيته نتيجة الانتقال في النمط الاقتصادي، كما لا يمكن إجراء إصلاحات عميقة دون تأهيل المحيط الاقتصادي والمالي ولاسيما فرض بيئة ضريبية ملائمة لذلك المحيط، ولهذا السبب قامت الجزائر بإصلاحات جذرية في النظام الضريبي المطبق في سنة 1992 انعكاسا للتغيرات الإيديولوجية المحيطة به على المستويين المحلي والدولي.

إن النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات أصبح يعتمد على خمسة (5) قوانين ضريبية تعتبر الركائز الأساسية له ويتم تحيينها بشكل دوري عن طريق مستجدات قوانين المالية، كما تم تدعيمه في سنة 2002 بقانون الإجراءات الجبائية المستوحى من القانون 01-21 الصادر في 22/12/2001 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002، والذي ساهم بقسط وافر في كيفية التعامل مع كل المراحل الخاصة بالضريبة من البحث عن الأوعية الضريبية إلى كيفية التحصيل مع مجالات أخرى كالرقابة والمنازعات الجبائية وعليه التشريعات الضريبية أصبحت مجسدة في ستة (6) قوانين وهي:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،
- قانون الرسم على رقم الأعمال،
- قانون الضرائب غير المباشرة،
- قانون الطابع، - قانون التسجيل،
- قانون الإجراءات الجبائية.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومه، الجزائر، 2003، ص 12.

² كمال رزيق، مقال بعنوان إصلاح النظام الجبائي، جامعة البليدة، سنة الإصدار مجهولة.

³ - La réforme fiscale en Algérie contribution à la réflexion, rapport de FMI, 1988, p : 06

1- أهداف الإصلاح الضريبي الجزائري

في إطار إعادة النظر للنظام الضريبي من أجل تشجيع الاستثمار وتحقيق نوع من العدالة الضريبية، وذلك بإنشاء نظام ضريبي منظم ومبسط يخدم التنمية الاقتصادية والحصيلة الضريبية على حد سواء مع مراعاة تقريب العلاقة بين المكلف والإدارة¹، وعليه يسعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيق عدة أهداف تتدرج ضمن عصرنة النظام ليكن موضوعيا ومتكيفا لمعطيات اقتصاد السوق ونجد أبرزها:²

1-1- الأهداف الاقتصادية

- قيام نظام ملائم يسعى لجلب المستثمرين ويشجعهم لتوسع المشاريع وتعزيز التنمية الاقتصادية.
- وجود المناخ الملائم للاستثمار وعدم عرقلة تحديث وسائل الإنتاج مع التحكم بعقلانية في الواردات.
- توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق ساحة اقتصادية تسودها المنافسة التامة والكاملة بين المتعاملين.
- تحسين نوعية الإنتاج المحلي مع ترقية وتنويع الصادرات في ظل تغيرات سوق النفط غير المستقرة
- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق تبني سياسة ادخارية موجهة للاستثمار لتخفيف الضغط الضريبي.

1-2- الأهداف المالية

- زيادة الحصيلة الضريبية لكونها مورد أساسي لخزينة الدولة من أجل تغطية النفقات العامة.
- إدخال الرسم على القيمة المضافة مدعما بقواعد تسمح بتنمية الإنتاج والاستثمار، لما يتمتع به هذا الرسم من مزايا كاتساع الوعاء ووفرة وسهولة التحصيل لأن المكلف الحقيقي لا يشعر بتحملة³.
- توسيع الوعاء الضريبي وتخفيض المعدلات لأنها سابقا كانت أوعيتها ضيقة وأسعارها مرتفعة.
- تنمية الجباية العادية لتغطية النفقات العامة تقاديا لصدمات الجباية البترولية الغير مستقرة.

1-3- الأهداف الاجتماعية

- التمييز بين المكلفين بالضريبة كأشخاص طبيعيين ومعنويين لإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة به.
- التوسع في استخدام الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية لأن الأولى أكثر عدالة.
- المساهمة في تحقيق التوازن الجهوي وهذا بخلق قوانين تحفيزية تشجع الاستثمار في المناطق النائية
- إعادة توزيع الدخل القومي بين المواطنين لإنعاش الاقتصاد والعمل على حماية القدرة الشرائية.
- تشجيع المستثمرين بتوسيع نشاطاتهم نحو ترقية الشغل وامتصاص البطالة لتجنب الآفات الاجتماعية

1-4- الأهداف التقنية (الفنية)

- إرساء نظام ضريبي مبسط ومستقر في تشريعاته لجعله نظام عصري قادر على تحقيق أهدافه.
- تحديث الوسائل البشرية والمادية لجعلها فعّالة لاعتبارها همزة الوصل بين المكلفين والإدارة الجبائية وهذا بتأهيل الموظفين وتجهيز وسائل حديثة كترسيخ شبكة معلومات واسعة بالإعلام الآلي...
- تحسين شفافية النظام الضريبي بغية الإطلاع الدقيق والشامل لمجمل المداخل والأنشطة الممارسة.

¹ - فاطمة السويسي، المالية العامة موازنة- ضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، 2005، ص 79.

² - عبد المجيد قدي، النظام الجبائي وتحديات الألفية الثالثة، مقال مقدم في ملتقى الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، 2002، ص2

³ - حميد بوزيدة، الضريبة وانعكاساتها على الاقتصاد الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997، ص 120.

2- محاور الإصلاح الضريبي في الجزائر

- توسيع الوعاء الضريبي، وهذا إما بإيجاد ضرائب جديدة أو تصحيح إجراءات حسابية قصد التوسع، بهدف تخفيف المعدلات المرتفعة لتقليل دوافع التهرب الضريبي وزيادة وتيرة الحصيلة الضريبية.¹
- ترشيد معدلات الضرائب، ويأتي ذلك بعد توسيع الوعاء، عن طريق عدم المبالغة في المعدلات ومحاولة إيجاد ضرائب بسيطة وعادلة لتقوية العلاقة وزرع الثقة المتبادلة بين المكلفين والإدارة.
- تحرير التجارة الخارجية، في ظل التوجهات الحديثة للتطلع على العالم الخارجي والقيام بشراكة اقتصادية دولية يفضل الاعتماد على ضريبة الإنفاق لخلق تناسق بين الأسواق المحلية والدولية.²
- تحسين كفاءة الجهاز الإداري، وقدرته على التكيف مع الإصلاحات لتكن عنصرا مهم في نجاح أو فشل عملية الإصلاح الضريبي، وهذا بتوفير الوسائل مع تحسين كفاءة الموارد البشرية والتنظيمية.³

3- أهم الضرائب والرسوم في النظام الضريبي الجديد

- ما يمكن رصده عن الإصلاح الضريبي الجديد الهادف لتبسيط الإجراءات وتقريب المكلف بالإدارة الجبائية مع زيادة الحصيلة، قد نكتفي بدراسة أهم ما تمخض به هذا الإصلاح والمتمثل في:
- القطيعة مع نظام الضرائب النوعية المفروضة على المداخيل والأرباح، بتجسيد مبدأ الفصل والتمييز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين تم اختيار ضريبة وحيدة لكل صنف، الضريبة على الدخل الإجمالي على الأشخاص الطبيعيين، والضريبة على أرباح الشركات على الأشخاص المعنويين.
 - استبدال الرسوم على رقم الأعمال السابقة بمعدلاتها الكثيرة برسم وحيد له فعالية كبيرة في اقتصاديات معظم دول العالم نظرا لوفرة الحصيلة الضريبية وهو الرسم على القيمة المضافة.

3-1- الضريبة على الدخل الإجمالي

تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"⁴، بناء على نص المادة نستنتج عدة خصائص أهمها أنها ضريبة سنوية، تصريحية، وحيدة، شاملة، تفرض على الأشخاص الطبيعيين، وتخضع لسلم ضريبي.

أ- أصناف الدخل الإجمالي

قد حددت المادة 02 من نفس القانون أصناف الدخل الإجمالي وهي: الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية، أرباح المهن غير التجارية، الإيرادات الفلاحية، المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار العقارات، ربوع رؤوس الأموال المنقولة، المرتبات والأجور، فوائض القيمة الناتجة عن تنازل العقارات*.

¹ وسلة الطالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، مذكرة ماجستير تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة البليدة، 2004، ص 123 .

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص40.

³ كمال رزيق، بوعلام رحمون مقال بعنوان تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، جامعة البليدة، سنة إصدار مجهولة.

⁴ المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب طبعة 2008 ص 1.

* وفقا لقانون المالية لسنة 2009 تم إلغاء هذا الصنف من ضريبة الدخل الإجمالي.

ب- مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الشخص الطبيعي الذي له موطن اعتيادي في الجزائر ومصادر دخله من الجزائر، أما الإعفاءات الممنوحة في هذا المجال نجد الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الإجمالي الصافي السنوي عن 120.000 دج وكذلك السفراء والدبلوماسيين الأجانب عندما تمنح بلدانهم نفس الامتيازات للسفراء والدبلوماسيين الجزائريين.

ج- آلية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

إن الدخل الخاضع للضريبة يتمثل في صافي الدخل الإجمالي السنوي الذي يحققه المكلف الطبيعي بعد طرح مختلف التكاليف والتخفيضات المسموح بها، أي طرح الأعباء القابلة للخصم. وبعد تحديد الوعاء الخاضع للضريبة يتم حسابه وفقا سلم تصاعدي مقسم حسب شرائح الدخل*:

الجدول رقم 01 : سلم الضريبة على الدخل الإجمالي

المعدل المطبق	شرائح الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0 %	لا يتجاوز 120.000 دج
20 %	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
30 %	من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج
35 %	أكثر من 1.440.000 دج

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 5 من قانون المالية لسنة 2008، المديرية العامة للضرائب طبعة 2008 ص 42 .

وعليه يمكننا القول بأن الضريبة على الدخل الإجمالي تتميز بالشفافية من جراء النظرة الشاملة لمجموع مداخل المكلف، كما أنها تحقق قاعدة العدالة الضريبية لكونها تأخذ في الحسبان المقدرة التكلفة للمكلف، ومع ذلك تتمتع بالبساطة سواء للمكلف لأنه يكتفي باكتتاب تصريح واحد سنويا، أو بالنسبة للإدارة الضريبية فإنها تكتفي بفحص تصريح واحد وشامل ليسمح بالاستقرار التنظيمي والقانوني.

3-2- الضريبة على أرباح الشركات

تدعيما لمبدأ التفرقة القانونية بين مداخل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين جاءت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات"¹ ومن خلال النص نستنتج أن هذه الضريبة تتميز بعدة خصائص منها: أنها ضريبة سنوية تفرض على الأشخاص المعنويين، تصريحية، وحيدة، شاملة وتحسب وفق نسبة مئوية.

* هذا السلم غير ثابت ويتغير وفق ترتيبات ضريبية تصدر في قانون المالية مبني على معطيات اقتصادية واجتماعية تراعيها الحكومة.

¹ المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب طبعة 2008 ، ص 59.

أ- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

وفقا للمادة 136 من نفس القانون السابق يخضع لهذه الضريبة كل الأشخاص المعنويين والممثلين في شركات الأموال مهما كان شكلها و غرضها كشرركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة، باستثناء شركات الأشخاص والمؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، أما الإعفاءات الخاصة بالمكلفين الخاضعين لهذا النوع نجد الشركات التي تستفيد من نشاطات معن عن أولويتها ضمن المخططات التنموية لسنة أو عدة سنوات من الإعفاء وكذا تعفى بشكل دائم التعاونيات الاستهلاكية، الجمعيات المدنية وغيرها..

ب- آلية حساب الضريبة على أرباح الشركات

يتمثل الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في النتيجة المحققة من مختلف الأنشطة وهذا على أساس مسك محاسبة قانونية منتظمة بعد خصم التكاليف القابلة للخصم إلى نسبة محددة:

- النسبة العادية 25 % أما الأرباح المحققة من القطاعات الإنتاجية حددت بـ 19 %*.
- النسبة المخفضة 12,5 % والمطبقة على الأرباح المعاد استثمارها وفقا للشروط المحددة في القانون.
- نسبة الاقتطاع من المصدر 24 % وتتمثل في مداخيل الشركات الأجنبية غير المقيمة بالجزائر¹.

أما الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات يتمثل في النتيجة الجبائية والتي تحسب كالتالي:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} - \text{الأعباء القابلة للحسم} + \text{الأعباء غير القابلة للحسم}.$$

ج- دفع مستحقات الضريبة على أرباح الشركات

تتمثل كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات بصفة رئيسية من نظام الدفع التلقائي، والذي يقصد به أن تحسب الضريبة من طرف المكلف لتدفع على شكل دفعات تلقائية بواسطة الوثيقة التصريحية G50 إلى قابض الضرائب دون إصدار مسبق لجدول الضرائب وتتضمن التسديدات دفع ثلاثة تسديدات خلال سنة الإقفال ثم يدفع رصيد التصفية في السنة الموالية لسنة الإقفال.

من أهم اتجاهات الإصلاح الضريبي في مجال الضريبة على أرباح الشركات هو تخفيف معدل الضغط الضريبي المفروض على الشركات لدعم الاستثمار والنهوض بالتنمية الاقتصادية بحيث أن المعدل أنخفض بشكل مذهل من 60 % المطبق قبل الإصلاحات إلى أن وصل في سنة 2006 نسبة 25 %، مع التعديل الأخير في سنة 2008 للقطاعات المنتجة ليصبح 19 %²، ناهيك عن المعدل المخفض 12,5 % الذي يهدف إلى تشجيع الاستثمار أو بمعنى أدق إعادة استثمار الأرباح المحققة.

* وفقا لقانون المالية التكميلي لسنة 2008 وصل معدل الضريبة على الأرباح للقطاعات المنتجة إلى 19 % أما القطاعات الأخرى غير الإنتاجية 25 % .

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، المديرية العامة للضرائب ، مديرية التشريع الجبائي طبعة 2005 ص 54.

² المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 .

3-3- الرسم على القيمة المضافة

يعرف الرسم على القيمة المضافة على أنه "ضريبة تظهر بشكل مبلغ نقدي محدد على أساس حجم القيمة المضافة، يفرض على سبيل الإلزام على المنتجين والمقاولين والتجار وغيرهم كوسطاء لأن العبء يتحمله المستهلك النهائي"¹. ومن خلال ما سبق نجد أن هذا الرسم ينفرد بمجموعة من الخصائص أهمها أنه رسم قيمي أي يفرض بمعدلات معينة، يقع على عاتق المستهلك ولا يشعر بتسديدها لأنها تدخل ضمن ثمن السلعة أو الخدمة المقدمة، مع تميزه بالحياد والشفافية عن غيره.

أ- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

إن العمليات الخاضعة لهذا الرسم مصنفة إلى مختلف عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات التي تنجز عرضيا أو اعتياديا والتي تتم بشكل قانوني أو مادي نظير مقابل نقدي أو عيني أو على الحساب، مع عمليات الاستيراد باستثناء وجود إعفاءات خاصة لبعض السلع المصنفة، أما المكلفين الخاضعين كما ورد في المادة 4 من قانون الرسم على رقم الأعمال هم المنتجون الذين يمارسون نشاطهم بصفة رئيسية أو ثانوية، مع تجار الجملة وكذلك الشركات الفرعية التي لها تبعية لإدارة الشركة الأم.²

ب- قواعد تأسيس الرسم على القيمة المضافة

لا يمكن حساب الرسم على القيمة المضافة أو حق استرجاعه أو التصريح به، إلا إذا تحقق الحدث المنشئ للرسم والذي يختلف حسب شروط حددها القانون، أما الحدث المنشئ يقصد به حدث تلك الواقعة أو الشيء الذي تصبح بمقتضاه العملية مطالبة للإخضاع لهذا الرسم.³

ج- معدلات الرسم على القيمة المضافة

إن المعدلات المفروضة لهذا الرسم فهي تتناسب كل عملية خاضعة له، بحيث عند بداية الإصلاحات كانت أربعة (4) معدلات ثم تقلصت إلى ثلاثة، وبموجب قانون المالية لسنة 2001 أصبح الرسم على القيمة المضافة يضم معدلين فقط العادي 17 % والمخفض 7 % وهذا بهدف التأقلم مع التغيرات الراهنة ودفع عجلة التنمية الاقتصادية وبالمقابل تسهيل الإجراءات العملية الخاصة بهذا الرسم.

وعليه من أهم ما جاء به الإصلاح الضريبي في مجال الرسم على رقم الأعمال نجد الرسم على القيمة المضافة كبديل للرسمين السابقين، لكونه يتدخل في مجالات واسعة من النشاط الاقتصادي بشكل مستمر طوال السنة مما يمكنه من رفع الحصيلة بشكل ملفت، لأن وعاءها لا يتكون في كل مرحلة من قيمة السلعة بكاملها، وإنما بالقيمة المضافة المحققة بمقدار مساهمة المشروع في العملية الإنتاجية.⁴

¹ ميلود تومي ، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، دار القدس للطباعة ، بسكرة، الجزائر، 2006 ، ص 10.

² ميلود تومي ، مرجع سابق ، ص 21.

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضريبة، دار هوم، الجزائر، 2003 ، ص 73.

⁴ حميد بوزيدة، لنظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004 ، مرجع سابق، ص 28.

إن الإصلاح الضريبي في الجزائر حقق بعض الأهداف المنتظرة في مجال الحصيلة الضريبية وخاصة منها تقدم الجباية العادية لنظيرتها الجباية البترولية، عن طريق إدخال عدة تعديلات تشريعية وتقنية كخلق ضرائب جديدة ومبسطة مع تخفيض المعدلات الضريبية وتقليل عددها ساهم في توسيع القاعدة الضريبية مما تسمح بأفاق مستقبلية واسعة.

أما المرحلة الثانية الخاصة بالإصلاح الضريبي تتمثل في عصرنة الإدارة الجبائية وجعلها تواكب التطورات الاقتصادية وقد تم إنجاز شطر منها، ومع بداية سنة 2006 انطلقت مديرية كبريات المؤسسات DGE في مباشرة العمل، أما باقي الهياكل المتعلقة بمراكز الضرائب CDI والمراكز الجوارية للضرائب CPI ما زالت قيد الإنجاز وهذا بمساعدة فنية من هيئات مالية دولية وإدارات جبائية أجنبية¹ (FMI, UE, AFF). لكن رغم كل ذلك ما زالت هناك نقائص وانتقادات لأدعة تتبع هذا النظام الضريبي ومن أهمها ظاهرة التهرب الضريبي التي زادت حدته كثيرا وألحقت أضرار جسيمة بالخزينة العمومية بشكل خاص والاقتصاد الوطني بشكل عام، وعليه سنقوم بتشخيص هذه الظاهرة والبحث عن واقعها وسبل علاجها في ظل النظام الضريبي الجزائري.

المطلب الثاني: واقع التهرب الضريبي في الجزائر

تتميز الإصلاحات الاقتصادية التي انتهجتها الجزائر في السنوات الأخيرة، بتحرير التجارة الخارجية، وإنهاء الاحتكار وإلغاء التثبيت الإداري للأسعار وظهور صنف من المتعاملين يفضلون الربح السريع وغيرها من السلوكيات غير الرشيدة، في ظل هذه المعطيات الجديدة شهدنا نظام ضريبي بإصلاحاته العميقة جاء ليساير تلك التحولات²، وعليه نتساءل عن واقع التهرب الضريبي وهذا بالتطرق لتشخيص الظاهرة مع معرفة أشكالها والأسباب التي ساهمت في نشأتها وتطورها.

أولاً- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وأشكاله

إن تجارب الشعوب بيّنت أن كل مكلف سواء في البلدان المتطورة أو النامية يعمل جاهداً للتخلص من العبء الضريبي بشتى السبل لتجنب دفع الضريبة أو على الأقل التخفيف منها، وعليه تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي متعلق بكيفية التخلص من هذه المستحقات لكون هذه التصرفات خرق صارخ لقواعد النظام الضريبي مما يلجأ المكلف إلى استعمال عدة طرق احتيالية من أجل الإفلات من الضريبة.³

¹ عبد الله الحتسي، مداخلة بعنوان دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية حالة المديرية العامة للضرائب الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة أيام 14-15 أبريل 2009، ص 17
* صندوق النقد الدولي، الإتحاد الأوروبي، الإدارة الجبائية الفرنسية، للإشارة فقد انطلق برنامج عصرنة إدارة الضرائب في مارس 2004 بعد إمضاء الاتفاق بين الجانب الجزائري والإتحاد الأوروبي، في حين انطلق تنفيذه شهر أوت 2005 وبدأت العمل في سنة 2006.

² ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 09، 2009، ص 66

³ - قليل نسيم، السياسة الجبائية والإصلاحات في الجزائر، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي: السياسات الاقتصادية في الجزائر واقع وأفاق، كلية

1- مفهوم التهرب الضريبي

يقصد بالتهرب الضريبي "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة"¹، أما بالنسبة لعلم المالية العامة نجد مفهوم التهرب الضريبي هو "تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها"².

2- أشكال التهرب الضريبي

1-2- التهرب المشروع

أو ما يسمى بالتجنب الضريبي ويعني به استغلال المكلف لبعض النقائص والغموض الموجود في التشريعات الجبائية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن المكلف يتمكن من التخلص بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون، ويمكن أن يحدث التهرب المشروع عن طرق طبيعية وذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة، أما المفكر الاقتصادي (J.C . Martinez) فإنه يرى التهرب المشروع فن نقادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي³.

ومن صور التهرب المشروع نجد الامتناع عن توجيه الأموال إلى الأنشطة الخاضعة للضريبة واستثمارها في أنشطة أخرى غير خاضعة للضريبة أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة، وبهذا يكون قد تجنّب الضرائب كلياً أو جزئياً كما قد تكون مثل هذه النتائج مقصودة، فقد يسعى المشرع من وراءها التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه النشاط المختلفة إلى اجتذاب الأفراد نحو نشاط معين سعياً لتحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية، كما يمكن للمكلف الاستعانة لأهل الخبرة والاختصاص في استنباط طرق التحايل مستنديين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في النصوص القانونية بسبب عدم دقة النصوص وإحكام صياغتها مما يمكن المكلف من تحويل النصوص أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها.

2-2- التهرب غير المشروع

أو ما يسمى بالغش الضريبي وعلى خلاف ما سبق إن المكلف يلجأ إلى استعمال طرق ووسائل الاحتيال والغش قصد التهرب من دفع الضريبة، وقد تعددت التعاريف لأهل الاختصاص فنجد منها:
- الاقتصادي Lucien Mehl يرى الغش الجبائي "مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي"⁴.

¹ ناصر مراد، مرجع سابق، ص 6.

² خالد الخطيب، مرجع سابق، ص 160.

³ نوي نجاه، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 2003/1999". رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 3.

⁴ Lucien Mehl , sciences et techniques fiscales.P-U-F, paris, 1984, P 23.

- الاقتصادي André Mergairaz فقد اعتبر الغش الضريبي بأنه " التخلّص من الضريبة و إعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضل "1.
- الاقتصادي Camille Rosier فقد عرف الغش الضريبي لكونه " يضم كل حركة مادية، كل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب والمساهمات"2.
- ومن صور التهرب غير المشروع في مجال إخفاء الوعاء الضريبي أو عدم التسديد نجد مثلاً:
- الإخفاء المادي للسلع أو تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة،
- الامتناع عن تقديم بيانات ملزمة لتأسيس الوعاء الضريبي أو تقديمها غير صحيحة أو غير كاملة،
- الحيلولة عن تحصيل الضريبة وهذا بإخفاء الأموال أو محل الإقامة ليتعذر على الإدارة الجبائية أن تُحصل حقوقها، أو يقوم المكلف ببيع ممتلكاته صورياً أو حقيقياً، إنشاء عقوداً صورية، فتح اعتمادات بالبنوك بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج، لتتضح النية السيئة للمكلف.
- في بعض الأحيان لا يقوم المكلف بالتزاماته القانونية وهذا عن إهمال أو جهل، وهو ما يسميه بعضهم بالغش غير الإرادي، فالمكلف الذي ينسى تقديم البيان أو يهمل في ذلك يجب أن يعامل معاملة الممتنع عن تقديم البيان، لأنه تصعب التفرقة بين المخالفة الإرادية وغير الإرادية.

ثانياً- أسباب ظهور وتنامي ظاهرة التهرب الضريبي

- إن ظاهرة التهرب الضريبي يختلف نطاقها من بلد لآخر وإذا كان السبب الظاهر للتهرب هو رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، إلا أن دوافع المكلف في تصرفاته بهذا الشكل وقدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته تتوقف على عدة أسباب نذكرها أهمها بإيجاز:3
- ضعف الوعي الضريبي عند المكلفين يرجع إلى اعتقاد المكلف أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، وبأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة.
- عدم وجود عدالة ضريبية في بعض التشريعات الضريبية وهذا بالتوسع في تفسير الاستثناءات دون نص قانوني مما ينتج عن ذلك ردود فعل نفسية لدى المكلف تتناسب عكساً مع الوعي الضريبي.
- شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعددها على الوعاء نفسه قد يؤدي بالمكلف إلى الاعتقاد بظلمها ويدفعه إلى التهرب منها.
- سياسة الإنفاق المنتهجة من طرف الدولة كلما كانت رشيدة قلّ ميل المكلف نحو التهرب الضريبي أما عكس ذلك يجعل المكلف يشعر بالظلم مما قد يدفعه إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم.

¹ ناصر مراد ، مرجع سابق ، مرجع سابق ، ص 8.

² طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999 ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2002/2001، ص 54.

³ خالد الخطيب ، مرجع سابق، ص 165.

- تؤدي الصياغة القانونية للتشريع الضريبي دورًا في تشجيع المكلف على التهرب ، فبقدر ما تكون الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحًا مما يؤدي بالمكلف عدم القناعة بالضريبة ويحاول التهرب منها، ولما تكون الصياغة ضعيفة تكثر الثغرات مما يدفع بالمكلف للبحث عنها لتجنب الضريبي.
- طرق تحصيل الضريبة كاستخدام الاقتراع من المنبع تقلل من فرص التهرب أمام المكلفين.
- مقارنة المكلف بين ما يحصل عليه من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب التهرب الضريبي.
- كلما زادت درجة رضاء المكلف تكررت محاولات التهرب من الضريبة حيث يدفعه رضاءه إلى استثمار الضريبة غير المدفوعة لتعد عليه أرباحًا تزيد عن الغرامة المسلطة في حالة عدم الدفع.
- يختلف نطاق التهرب الضريبي باختلاف الظروف الاقتصادية فيزيد التهرب في فترات الكساد ويقل في فترات الانتعاش، مع مراعاة موقف الدولة تجاه التهرب الضريبي حسب الظروف الاقتصادي.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وسبل علاجه في الجزائر

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية ، اقتصادية واجتماعية لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، كما على الدولة أن تعمل جاهدة على مكافحة التهرب الضريبي بشتى السبل والإمكانيات المتاحة وأهمها معالجة أسباب ظهور وتنامي هذه الظاهرة.

أولاً- الآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب الضريبي

- إن النتائج المترتبة عن التهرب الضريبي تعكس بوضوحها على كل المستويات ونجد أهمها في:¹
- بما أن الضريبة المورد الأساسي لخزينة الدولة فنجد التهرب الضريبي يحجب مبالغ معتبرة عنها، وما يترتب عن ذلك من أثر على السياسة المالية المنتهجة للدولة خاصة سير المشاريع التنموية.
- نظرا لتدني مستوى الحصيلة الضريبية يخلق تذبذب في الميزانية العامة مما تبحث الدولة عن مصادر أخرى كالقروض أو إصدار سندات الخزينة العمومية لتغطية العجز المنتظر.
- يؤدي التهرب الضريبي إلى المساس بإنتاجية الاقتصاد الوطني ، برفع معدلات الضرائب لتعويض الحصيلة الضائعة، مما يخلق ضغط ضريبي أكبر مما يزيد من شدة التهرب الضريبي.
- يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بانتصار المشاريع الأكثر كفاءة والأفضل تجهيزًا وتنظيمًا بل يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب.
- يتسبب التهرب الضريبي في خلق فجوات بين أفراد المجتمع نظرا للإخلال بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع من خلال تقليص إيرادات موجهة لهذا الغرض والمساس بالعدالة الضريبية.
- تأثر نفسي لدى المكلفين الملتزمين بالنزاهة نظرا لتحملهم العبء الضريبي بشكل غير عادل مقارنة بالآخرين قد يدفعهم إلى التهرب بسبب شعورهم بالغبين ، وهكذا قد تشيع روح الغش في المجتمع.

¹ ناصر مراد ، مرجع سابق ، ص 16.

ثانيا- سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

تختلف طرق مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف منه تبعًا للنظام الضريبي بشكل عام ولكل ضريبة بشكل خاص، وهذا عن طريق اتخاذ أسلوبين، منع وقوعه (الوقاية) ومعاقبة مرتكبيه¹.

1- الأسلوب الوقائي

ويتحقق ذلك بالدرجة الأولى إذا أمكن إزالة أو على الأقل تخفيف الأسباب الرئيسية المؤدية إلى التهرب الضريبي، وتستخدم الدولة في هذا المجال الوسائل التالية:

- تبسيط النظام الضريبي يؤدي باقتناع المكلف وجوب دفع الضريبة وحمله على عدم التهرب منها.
- زيادة كفاءات الإدارة الضريبية تنظيمًا وأداء كي تتمكن من مباشرة الرقابة الجبائية بشكل أكثر فاعلية كإنشاء قاعدة بيانات وشبكة معلومات واسعة ودقيقة مع وضع برامج وتدخلات ميدانية.
- تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين مما يشعر هؤلاء بهذه الرقابة فيتحفون من التهرب الضريبي.
- تكريس حق الاطلاع على كل الدفاتر والمستندات والوثائق التي لها علاقة بتحديد الوعاء الضريبي.
- إشراك وتحميل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية.
- إنماء الوعي والحس الضريبي عن طريق نشره بهدف تقوية الثقة المتبادلة بين الدولة والمكلفين.
- تخفيض معدلات الضرائب تزامنا مع زيادة الأوعية الضريبية وزيادة عدد المكلفين بالضريبة.
- توسيع دائرة التعاون بين مختلف الهيئات لتنسيق برامج التدخل في الميدان، ومع الجهات القضائية ومصالح الأمن أو حتى التعاون الدولي خاصة للمستثمرين الأجانب والشركات المتعددة الجنسيات².

2- الأسلوب العقابي

إن كل الإجراءات الوقائية السابقة التي تهدف إلى منع حدوث التهرب الضريبي تبقى غير كافية، مما تضطر الدول إلى فرض عقوبات صارمة على المتهربين من الضريبة تؤدي إلى امتناع البعض عن التهرب أو على الأقل يجعلهم يترددون في الإقدام عليه، في حين العقوبات هي طريقة ردعية بشرط أن تُطبق بصرامة، وقد تكون هذه العقوبات مالية وجزائية لكون العقوبات المالية هي الأكثر شيوعًا والمتمثلة في الزيادات والغرامات في حالة كشف تجاوزات وإغفالات يقصد من ورائها التهرب من الضريبة، وقد تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير عقوبات جزائية في الحالات ذات الأبعاد الخطيرة والتي تصاحبها أعمال احتيالية كإخفاء بعض الأنشطة، أو تقديم وثائق مزورة تأييدًا لقيوده أو عمد إلى القيام بمشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية مع إثبات نية مبيتة على التهرب الضريبي مع نوع الجرم المقترف.

وتجدر الإشارة إلى أن الجهود التي يمكن أن تبذل ضمن مكافحة هذه الظاهرة لا يجب أن تكون في شكل حملات ظرفية ومؤقتة، بل يجب أن تكون تدخلات دائمة وغير منقطعة في إطار منظم طبعًا¹.

¹ خالد الخطيب ، مرجع سابق ، ص 171.

² طالبي محمد، مرجع سابق ، ص 71.

- أما في الجزائر اتخذت الإدارة الجبائية عدة إجراءات لمكافحة التهرب الضريبي نجد أهمها في:
- تكثيف الإطار التنظيمي وذلك من خلال تحسين مردودية النظام الداخلي لمختلف المصالح الجبائية كإقامة مديرية فرعية للرقابة الجبائية على المستوى المحلي ومديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي ناهيك عن عصرنه مصالح الإدارة الجبائية بإدخال هياكل تقنية حديثة.
 - تكثيف الجهود الرقابية سعياً إلى زيادة الضغط على أعمال التهرب الضريبي عن طريق رقابة الموانئ، المطارات والمراكز الحدودية مع استخدام مراجعات معمقة في أملاك ومحاسبة المكلفين.
 - تنسيق الجهود لمكافحة التهرب الضريبي وهذا بالتعاون مع مختلف الجهات التي لها صلة بالمكلف، وتعميم البطاقات الرقمية الجبائية التي تسمح بمتابعة مختلف الأنشطة، مع إنشاء الفرق المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك وتجارة) وفق للمرسوم التنفيذي 98-290 المؤرخ في 1998/07/27.
 - إنشاء بطاقات وقوائم لأسماء المتهربين من الضريبة وفقاً للتعليمات الوزارية رقم 97-127 المؤرخة في 1997/07/26، والتي توزع على كل الهيئات المشاركة في مكافحة التهرب الضريبي².

ومن بين ما صرح به وزير المالية في جريدة الشروق اليومي³ أن الذين ثبت تورطهم في التهرب الضريبي، تم تقييدهم في قائمة وطنية تضم 29 ألف متعامل، تقرر منعهم من إجراءات التوطين البنكي ومزاولة عمليات التجارة الخارجية..، كما أشار ممثل الحكومة إلى أن طرق التهرب الضريبي عديدة تمثلت في البيع بدون فواتير وتزوير السجلات التجارية وتسديد التعاملات التجارية نقدا دون المرور على البنوك، وتخفيض الأرباح عند التصريح الضريبي وعدم التصريح بالعمال، إضافة إلى نشاطات التجارة الموازية. ولمواجهة تفشي هذه الظاهرة أوضح الوزير أن الحكومة باشرت جملة من التدابير، منها تخفيف الضغط الجبائي وتبسيط النظام الضريبي على المتعاملين، إضافة إلى إجراءات ردعية تمثلت في ملاحقة المزورين والمتهربين، وذلك من خلال إلزامية التصريح بالحسابات إلى جانب سحب وإلغاء الامتيازات الجبائية عند اكتشاف الغش، وفرض غرامات مالية تصل إلى ثلاثة (03) ملايين سنتيم، وعقوبة بالسجن التي قد تصل إلى سبع (07) سنوات.

وعليه نرى أن الرقابة الجبائية تعتبر أحد أهم الإجراءات الوقائية والعقابية التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية من خلال مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته، وكما تعتبر وسيلة للتأكد من صحة التصريحات التي يدلى بها المكلفين، وتسمح أيضاً بإرساء مبدأ وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام القانون⁴، وهذا ما سنتطرق إليه لاحقاً.

¹ محمد فلاح، السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات -، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 183.

² ناصر مراد، مرجع سابق، ص 68.

³ تصريح وزير المالية في مقال بجريدة الشروق اليومي بعنوان مصالح الضرائب حصلت 12 ألف مليار كانت محل تهرب، العدد 3064 الصادر بتاريخ 2010/09/24، ص 4.

⁴ الرقابة على التهرب الضريبي، دراسة مقارنة في كل من النظام الضريبي المصري والجزائري، الإدارة العامة للبحوث المقارنة ص:10.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية في الجزائر

إن طبيعة النظام الضريبي الجزائري في ظل التغيرات الاقتصادية المحلية منها والدولية ، يعتبر نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم التصريحات الضريبية المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومدخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظراً للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن قصد أو دون قصد بهدف التملص من دفع الضريبة.

كما يسعى المشرع الجبائي أن يستوجب وجود كيان رادع ووقائي لهذا النزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة، ومن بين تلك الوسائل التي تساهم في مكافحة هذا الداء نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها التنظيمية وأسسها القانونية كأداة فعالة لحماية الاقتصاد الوطني بشكل عام وحقوق الخزينة العمومية بشكل خاص¹، وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى المفاهيم العامة للرقابة الجبائية في الجزائر والتي تتمثل في:

- مفهوم الرقابة الجبائية في الجزائر.
- أسباب قيام الرقابة الجبائية وأهدافها.
- أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر.

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية في الجزائر

إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين نظراً للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتمالية، والواقع أثبت أن التصريحات المقدمة من طرف المكلفين تكون في أغلبها غير صادقة نتيجة أخطاء ترتكب عن حسن نية أو عمداً لذا منح المشرع للإدارة الجبائية صلاحيات واسعة تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى موضوعيتها وفقاً لنصوص قانونية بهدف تصحيح الأخطاء المرتكبة وإعادة تقويمها.

وعليه كانت الرقابة الجبائية من أهم الوسائل لمكافحة هذه التصرفات السلبية من جانب المكلفين ويتوقف نجاح العملية عموماً على الوسائل المادية والكفاءات البشرية في الميدان المحاسبي والقانوني والتي يتوفر لديها المهارات العالية التي تمكنها من اكتشاف أي تلاعب من جانب المكلفين في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة مع تطبيق الإجراءات والعقوبات الردعية التي تجعل المخالفة من طرف المكلف مكلفة مما يدفعهم إلى الالتزام الضريبي وتحري الدقة عند الإدلاء بأي تصريحات ضريبية، أما لتحديد المفاهيم يجب التطرق لمفهوم الرقابة بشكل عام ثم الرقابة الجبائية بشكل خاص.

¹ الرقابة على التهرب الضريبي، مرجع سابق ، ص 13.

أولاً- تعريف الرقابة

من أهم التعاريف الحديثة للرقابة نجد الاقتصادي "فايول" الذي عرفها على أنها : " تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"¹ ، كما يمكن تعريفها أيضاً على أنها "الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبؤ من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مقررته"². وعليه نستخلص مما سبق أن الرقابة بصفة عامة هي وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها.

ثانياً- تعريف الرقابة الجبائية

لا يختلف تعريف الرقابة في النظام الجبائي عن مفهوم الرقابة في نطاقها الواسع لأنها تعتبر الوسيلة الأكثر فعالية للكشف عن مواطن التهرب الضريبي ولها عدة مفاهيم نذكر أهمها:

- عرفت المدبرية العامة للضرائب "الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطاً من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات"³.
- وتعريف آخر يرى أنها "فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية ، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"⁴.
- أما الثالث يرى أن الرقابة الجبائية نجدها الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها حسب الاقتصادي Claude Laurent تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة"⁵.

ومنه نستخلص مما سبق أن الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهتدة لاستقرار وتنمية الاقتصاد الوطني"⁶.

¹ - محمد قاسم القزويني، مهدي حسين زوييف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص25.

² - وليمس توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتحقيق، دار المريخ، 1989، ص14.

³ - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المدبرية العامة للضرائب، الجزائر، 2006، ص05.

⁴ - عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2002، ص53.

⁵ Claude Laurent, contrôle fiscale, -la vérification personnelle-, Bayausaine, France, 1995, Page13.

⁶ سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2008-2009 ، ص 90.

أما الفرق بين الرقابة الجبائية والرقابة المحاسبية نجد فيهما تشابه كثيرا على مستوى منهجية المدقق حيث يقتضيان وجود الرقابة الموجهة لتقريب التصريحات الجبائية من نظيرتها المحاسبية ، بالموازاة بين المدقق المحاسبي والمدقق الجبائي تسمح لهذا الأخير باستعمال الأعمال المنجزة من طرف الأول، لهذا السبب المبادئ المحاسبية تكون ترتيبيا مقارنة مع المبادئ الجبائية¹.

المطلب الثاني : أسباب قيام الرقابة الجبائية وأهدافها

أولا- أسباب قيام الرقابة الجبائية²

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

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

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

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

ثانيا- أهداف الرقابة الجبائية

1- هدف قانوني

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة ، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2- هدف إداري

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

¹ طالبي محمد، مرجع سابق ، ص 41.

² عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة مزوار الجزائر ، 2009 ص 11.

3- هدف مالي واقتصادي

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي وحمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تعكس على زيادة الإنفاق العام وإنعاش الاقتصاد الوطني وهذا نظرا للتناغم المتواصل والكبير بين المجال الاقتصادي وتنميته بنظيره المجال الضريبي.

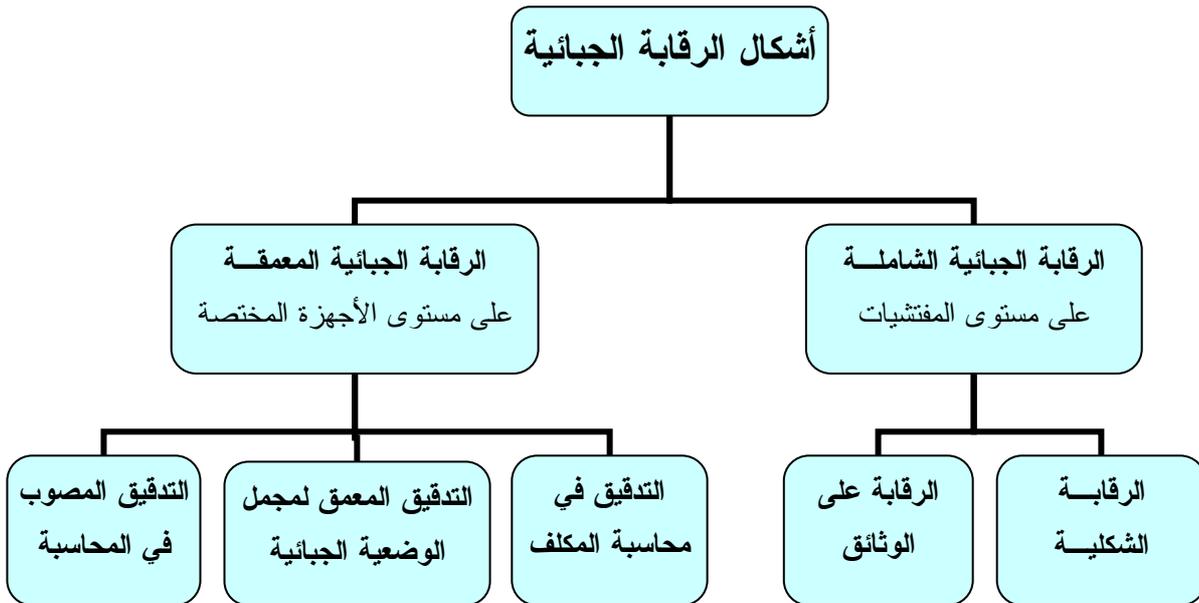
4- هدف اجتماعي

على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب والإهمال أو التقصير في أداء وتحمل واجباته، وهذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين¹.

المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التديسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرار جسيمة بالخرينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء ، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال، أما الشكل التالي يبيّن لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري.

الشكل رقم 01 : أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر: المعلومات من المديرية العامة للضرائب، والشكل من إعداد الباحث

¹ طالبي محمد ، مرجع سابق ، ص 43.

أولاً- الرقابة الجبائية الشاملة

إن الرقابة الجبائية الشاملة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية، بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي وفي مكتب العون المكلف برقابة الملفات الجبائية خاصة منها الخاضعة للنظام الحقيقي كما لا يمكن استعمال التدقيق المعمق نظراً لحجم الملفات التي بحوزتها، أما الرقابة الجبائية الشاملة تتمثل في:

1- الرقابة الشكلية

إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية والمعتمدة على القراءة السطحية لها، وتتحدد بالخصوص في التحقق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل الهوية الجبائية، إمضاء وختم المكلف.. أو تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة، وعليه إن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسياً بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها.

أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد، بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق، أي أن الرقابة الأولى تعتبر تمهيداً للرقابة الجبائية الموالية.

2- الرقابة على الوثائق

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين وهذا في مقرر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي، بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقيات المنتقاة من قنوات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى.

ومنه نجد أن المفتش يقوم بتحليل وفحص كل النقاط المتضمنة في التصريحات مع دراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات السابقة، بهدف اكتشاف الأخطاء والتلاعبات المسجلة، وفي حالة بقاء الغموض يحق للمفتش أن يطلب معلومات وتوضيحات إضافية من طرف المكلف بالضريبة.

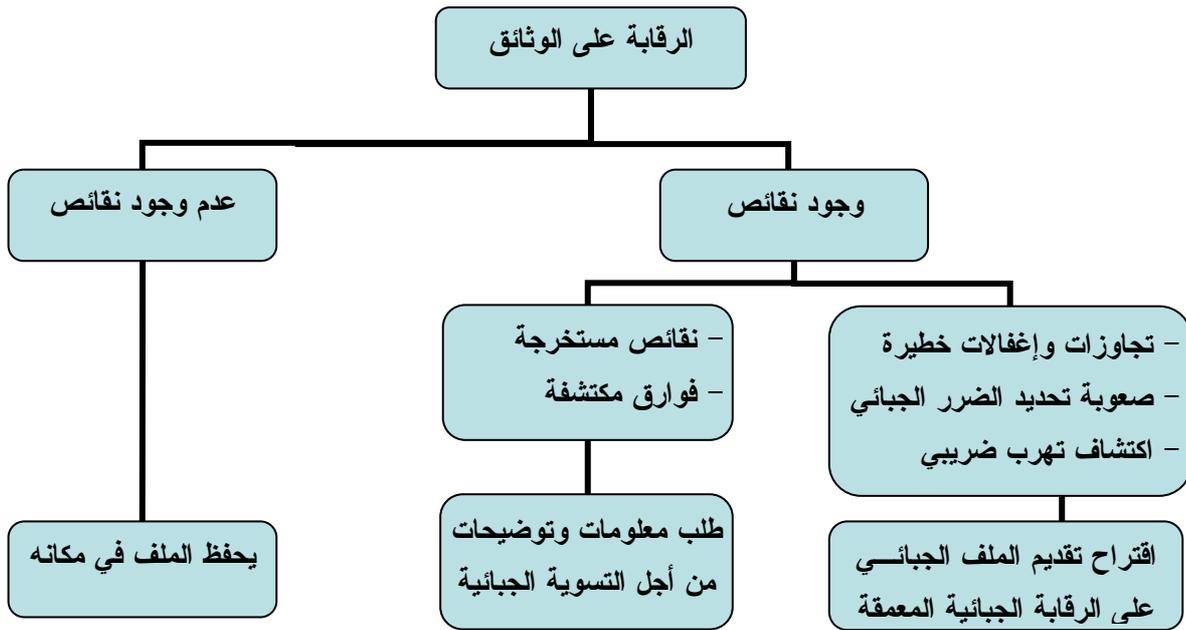
2-1- طلب المعلومات

بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب، يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية¹، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فإنه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.

2-2- طلب التوضيحات

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل أو جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يتعين على المفتش أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضيف طابع الإلزامية أكثر لبيّن بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات اللازمة بتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة وهذا خلال ثلاثون (30) يوما من تاريخ الطلب².

الشكل رقم 02 : مخطط الرقابة على الوثائق



Source : Guide du Contrôle Sur Pièces, Direction Générale des Impôts , Alger, 2004, P7.

ونظرا لكثافة الملفات الجبائية يصعب على المفتش التدقيق بشكل معمق في التصريحات المقدمة، فتلجأ الإدارة الجبائية إلى الرقابة المعمقة في عين المكان خارج عن نطاق المفتشية ليحول الملف إلى الهيئة المختصة، وعليه نجد أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة، كما تساعد في اختبار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة من أجل تطهيرها.

¹ P. COLIN, G.GERVAISE, M.ROSETTI, Fiscalité pratique, librairie Vuibert, septembre 1994, Paris, page 28.

² المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2008، ص 45.

ثانيا- الرقابة الجبائية المعمقة

بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربعة (4) سنوات لم يمسهما التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي¹.

كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى نيابة المديرية الولائية للرقابة الجبائية أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الاختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة، أما التمييز بين أنواع الرقابة الجبائية يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة والأهداف المسطرة، في حين المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة فهي عديدة أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات وتجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها، أما الأعوان المكلفين بهذه المهمة يجب أن لا تقل رتبهم عن مفتش ضرائب كما يتم الانتقال إلى مكان مزاولة نشاط المكلف، لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

- التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة. VC
- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين. VASFE
- التدقيق المصوب في المحاسبة (تم استحداثه بموجب قانون المالية 2010) VCP

1- التدقيق في محاسبة المكلف

يعدّ التدقيق في المحاسبة أحد وسائل الرقابة الجبائية لتقوم بفحص دقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا الخاصة بالمكلف بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، كما عرفت المديرية العامة للضرائب المراجعة المحاسبية "هي مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"²، وعليه فالتدقيق في المحاسبة يهدف إلى التأكد من صحة وصدق التصريحات المكتتبه بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية.

إن التدقيق المحاسبي يهتم بمختلف الضرائب والرسوم لكل المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبة قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف وهذا من أجل تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من مختلف التجاوزات المستعملة من المكلفين سواء بقصد أو دون قصد.

¹ Michel Bovier, Marie Christine, l'administration fiscale en France, PUF, Paris, 1988, Page 47.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 13.

2- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية...) "¹، أما الاقتصادي Thierry Lambert عرفه على أنه "مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات الدخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وبمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة"².

يمكن برمجة التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية VASFE إثر القيام بالتدقيق المحاسبي، سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله حتى ولو لا يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري وهذا نظرا للثراء الملفت كامتلاك العقارات والمنقولات، أما نوع الضريبة المدقق فيها تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فقط.

3- التدقيق المصوّب في المحاسبة

تم استحداث مؤخرا شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتدقيق المصوّب في المحاسبة³ VCP والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والذي يتميز بعدة خصائص عن سابقه ومن بينها نجد:

- يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة.
- لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.
- يخضع التدقيق المصوّب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص.
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين (2).
- يمنح للمكلف أجل ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بالتقويم.
- إن ممارسة التدقيق المصوّب لا تمنع الادارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتم عند التدقيق المصوّب⁴.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 25.

² Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, économique, Paris, 1984, page 8.

³ Note 14/MF/DGI/DRV/ 2010 du: 07/02/2010.

⁴ المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 ، الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31، ص 9.

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

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 مهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة. وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح كل الوسائل التي سخرها المشرع الجبائي للقيام بعملية الرقابة الجبائية والممثلة فيما يلي :

- الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية.
- الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية.
- الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية.

المطلب الأول : الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونيا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه وتمارسها بطريقة منظمة وفعالة، كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، منها من يمارسها حاليا ومنها من يدخل ضمن إعادة هيكلة المصالح الخارجية التابعة للإدارة الجبائية والتي بواسطتها تنفذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية والتي تتمثل في:

أولا- الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية

1- مديرية الأبحاث والمراجعات

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13/07/1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطاءها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتتنصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله.

كما تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع السنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع إستراتيجية عمل لذلك:¹

¹ Bulletin des services fiscaux , DGI, n° 19, Alger Print, 2000, Page 74 – 78.

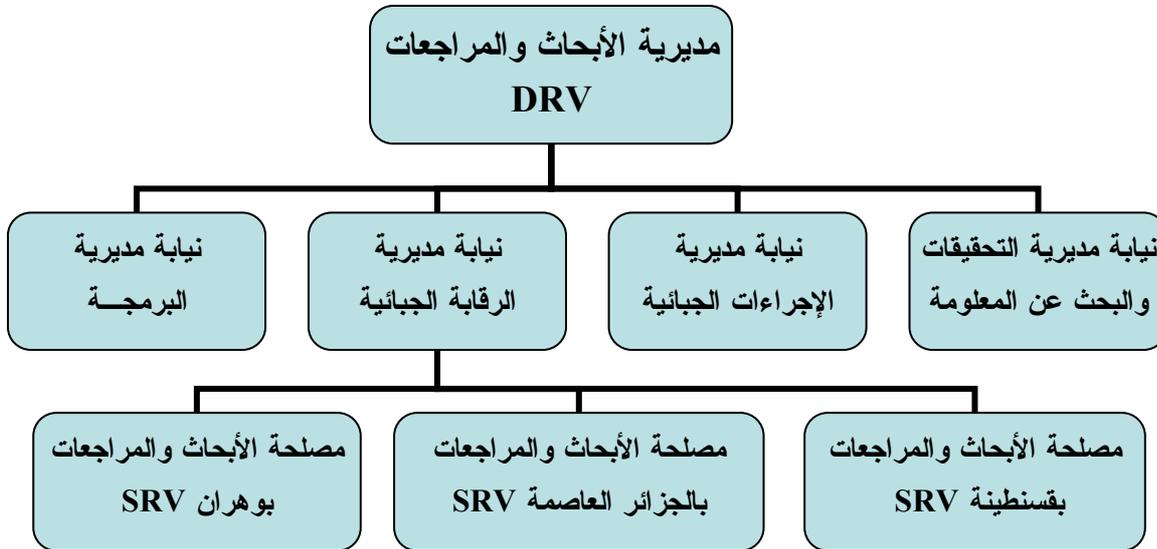
- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة.
- جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العامة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى.
- إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى.
- الالتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم من تقليص حجم المنازعات الجبائية.

في حين الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات التابعة للمديرية العامة للضرائب يحتوي على أربع (04) مديريات فرعية على المستوى المركزي وثلاثة مصالح خارجية على المستوى الجهوي:¹

- التعريف بالعمليات الواجب تدقيقها من أجل تجميع واستغلال ومراقبة استعمال المعلومات المتوفرة.
- البرمجة المضبوطة على المستوى الوطني لكل مراجعة أو بحث متعلق بمختلف التحقيقات الجبائية.
- التوجيه والتعاون مع وتقييم نشاطات مصالح المراجعات المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

- أما العمل الميداني لهذا الجهاز ينحصر في المصالح الجهوية التابعة لها والمكلفة بعدة مهام منها:
- تنفيذ برامج المراجعات مع مراقبة ومتابعة دورية للأنشطة التي تضبطها المديرية المركزية،
 - تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التدقيق الجبائي المختلفة عبر كامل التراب الوطني،
 - تنفيذ كل عملية تدقيق يأمر به وزير المالية أو المدير العام للضرائب أو كل السلطات المختصة بالاتصال مع مختلف الهيئات، كما تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لاختصاصها.²

الشكل رقم 03 : الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: المعلومات من الجريدة الرسمية العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24 ، ص 9 ، أما الشكل من إعداد الباحث

¹ Bulletin des services fiscaux , Op.cit, Page 69,70.

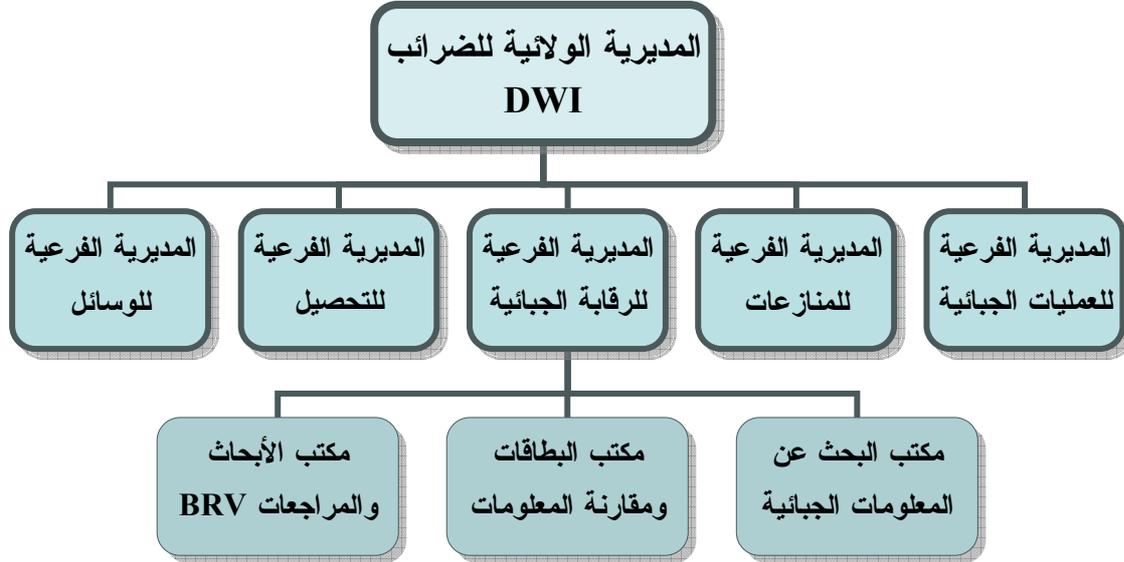
² المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24 ، ص 9.

2- المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية

إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بقيام عملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها¹، والمكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ورقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى²، أما الهيكل التنظيمي لهذه الجهاز يضم ثلاث (3) مكاتب ومن أبرز المهام المسندة له نجد:

- إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي.
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة (الضرائب، التجارة والجمارك) قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وجمع المعلومات لإعداد البطاقيات ومقارنة المعلومات.
- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- استقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها.
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها.
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة مستمرة لإنجاز البرنامج في الآجال المحددة.
- متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق والسهر على تنفيذ تدخلاتهم وفقا للنصوص القانونية المعمول بها،
- الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: المعلومات من الجريدة الرسمية العدد 43 المؤرخة في 2005/06/22، ص 20، أما الشكل من تصور الباحث

¹ المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، لوزارة المالية، المؤرخ في 1998/07/12. الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 1998/10/25، ص 23.

² Bulletin des services fiscaux, Op.cit, Page 72.

ثانيا- الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

وبهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتنسيق مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي أو التنظيمي،¹ وتبعا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية الذي يعتبر المرحلة الثانية من الإصلاحات الجبائية في الجزائر قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض والمتمثلة في إنشاء هياكل إدارية تنظيمية جديدة ابتداء من سنة 2002 وهي: مديرية كبريات المؤسسات DGE ، مراكز الضرائب CDI ، مراكز جوارية للضرائب CPI .

وتعزيزا للأجهزة الرقابية السابقة وتقليص الضغط عليها تم استحداث جهازين آخرين تدعيما لهما لمكافحة التهرب الضريبي نسعى لتسليط الضوء على الهيئتين الأولى والثانية في مجال الرقابة الجبائية.

1- مديرية كبريات المؤسسات

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 2005/12/26 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات، أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز الحديث موضح في الشكل الموالي².

أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري 100.000.000 دج، ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية³، مع متابعتها المستمرة والدقيقة لكونها تملك خبرة الإطار والاعوان من أجل ضمان حصيلة أكبر والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.

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

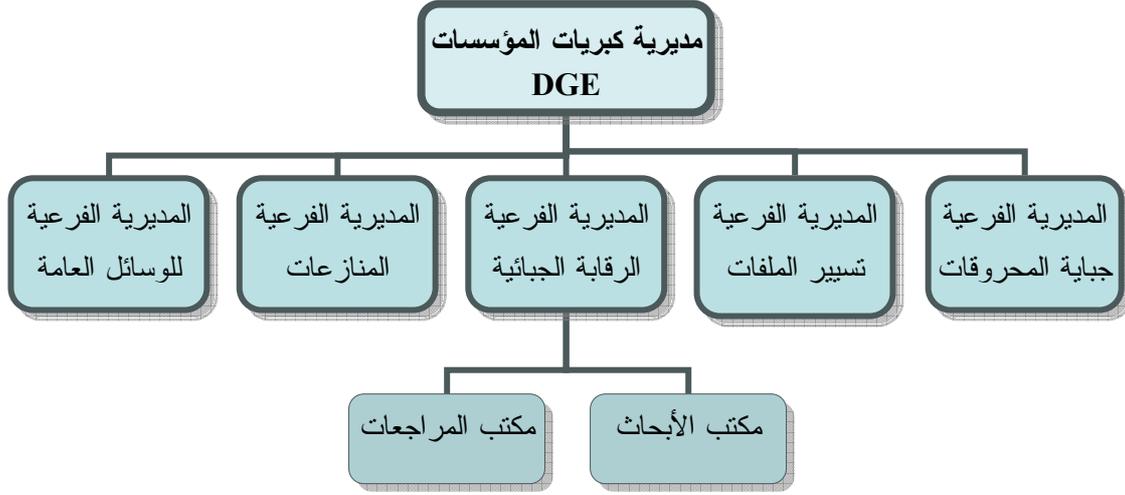
- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها.
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.
- التحقيق في التظلمات والشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية.

¹ عوادي مصطفى، مرجع سابق ، ص 43.

² المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07 الذي يحدد تنظيم المديرية الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، الجريدة الرسمية العدد 43 الصادرة بتاريخ 2005/06/22، ص 20

³ La lettre de la DGI , direction générale des impôts, n°30 , 2008, P 06.

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: المعلومات من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18، مرجع سابق، ص 10، أما الشكل من تصور الباحث

2- مركز الضرائب

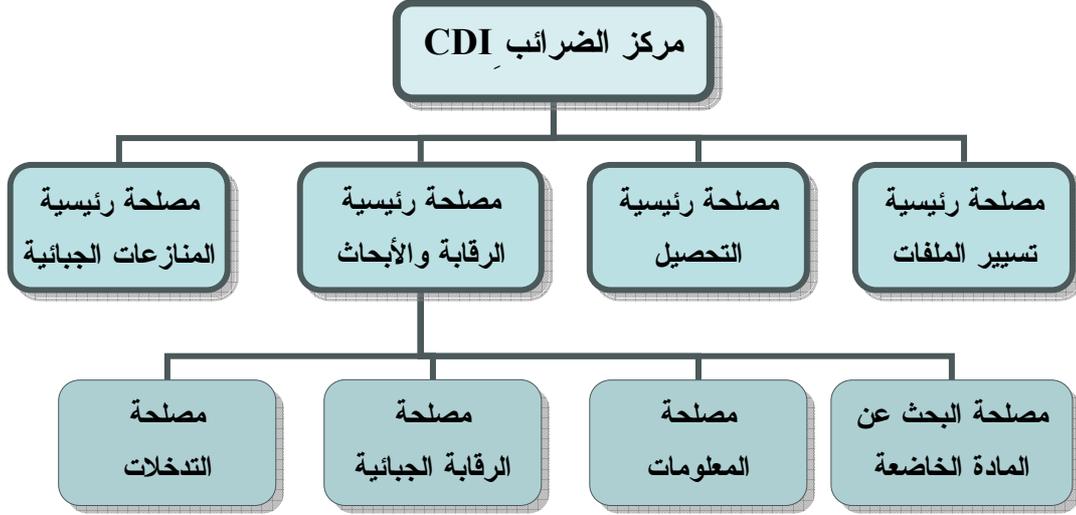
هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكلفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته¹، ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير.
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب باستثناء المراكز النموذجية إلى تعطل إنشاءها بسبب المساحات غير المتوفرة بشكل لائق وكذا تسخير الوسائل المادية والمالية الضخمة لهذا الغرض علما أن عدد مراكز الضرائب المبرمجة عبر التراب الوطني بلغت 65 مركز.

¹ المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18، مرجع سابق، ص 10

الشكل رقم 06: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: المعلومات من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18/09/2006، مرجع سابق، ص 22 أما الشكل من إعداد الباحث

المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي حول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم تجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة.

أولاً- الأعيان المكلفين بالرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة¹، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته وهي تبين صفة العون المدقق كالهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف²، والموظفين المكلفين بذلك هم³:

1- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقاً للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي.

¹ - المادة 190، الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة لسنة، المطبوعة الرسمية، الجزائر، 2009، ص 91 .

² - المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334 مؤرخ في 27/10/1990 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأسلاك الإدارة المالية.

³ - نوي نجاة، مرجع سابق، ص 44

بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليمياً.

2- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات

إنَّ القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولاً عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحياناً في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.

3- الأعوان المدققين

حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب وهذا التزاماً بالنشرية الجبائي: " لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"¹، كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين.

ثانياً- مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم²، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفته كمثل للدولة نذكر أهمها:³

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيساً أو مسؤولاً،
- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة،
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة،
- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة،
- الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة.

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

¹ - المادة 20 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقاً للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009، ص 12 .

² - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب ، المديرية العامة للضرائب 2007 ، ص 3

³ - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق ، ص 13

1- المسؤولية المدنية

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسئولاً شخصياً عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري.

2- المسؤولية الجنائية

يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جنائية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آلياً الإجراء التأديبي¹، ومن بين الأعمال التي تعتبر جنائية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال المنصب، استغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير وثائق...

3- المسؤولية التأديبية

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة (04) درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح.

المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية

قد رسم المشرع الجزائري إطاراً قانونياً لا يمكن من خلاله لأعوان الضرائب الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون، فألزم عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لمباشرة مهامهم الرقابية وفي نفس السياق تنظيم عملية الرقابة الجبائية، كما حدد القانون صوراً متتابعة ومتكاملة فيما بينها وألزم العون المدقق بإتباعها قبل وأثناء وبعد مباشرة عملية الرقابة الجبائية.

أولاً- الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

إن التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، تكون محل فحص ومتابعة دقيقة من طرف مصالح الإدارة الجبائية وهذا للتأكد من مدى صحتها ومصداقيتها، وعليه تتمتع الإدارة الجبائية بحقوق قانونية تسمح لها بمباشرة مهامها على أكمل وجه وتتمثل في:

1- حق الرقابة

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، وعليه فحق الرقابة يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المكلفين برقابة تلك التصريحات بمعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها، كما تخضع الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة معروفة من قبل الأعوان المدققين وكذا المكلفين بالضريبة لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم، وعدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه العملية وكذا التقويمات الضريبية الموافقة لها، ومن أهم ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية في حق الرقابة نجد:¹

- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم،
 - تمارس حق الرقابة على المؤسسات الإدارية والهيئات العمومية التي تدفع أجورا أو أتعابا،
 - يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا مع دراسة الوثائق المحاسبية.
- وفي إطار ممارسة حق الرقابة فإنه يمكن للإدارة الجبائية توجيه مطالب إلى المكلفين من بينها:
- طلب المعلومات للبيانات غير واضحة في التصريحات المقدمة، وعدم الرد يلزم بتقديم إثباتات.
 - طلب إثباتات وأدلة من المكلف لتجميع معلومات صحيحة ودقيقة يمكن استعمالها في عملية الرقابة.
 - طلب توضيحات من المكلف في حالة وجود معلومات غير متجانسة مع التصريحات السنوية.

2- حق الإطلاع

وهو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد عملية التدقيق، بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات الكافية لأداء المهمة على أكمل وجه، كما يمكننا القول أن حق الإطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة الملفات، وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال النص التالي: "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعيا لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية"².

وحسب القانون ذاته إن ممارسة هذا الحق يحفظ مصالح الخزينة العمومية على أن تفيد وتساعد كل الجهات المعنية بالاطلاع من استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لأداء المهمة وفي حالة الرفض أو إخفاء بعض الوثائق والمعلومات تسلط عليهم عقوبات مالية، ومن بين الجهات المعنية بالاطلاع نجد:³

¹ المادتين 18 و19 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب 2009، ص 10

² المادة رقم 45، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 34

³ - مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2008، ص 173

- الإدارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية بمختلف مستوياتها وحتى المؤسسات التربوية،
- مصالح الضمان الاجتماعي والمحافظات العقارية مع الجهات القضائية وحتى الموثقين والمحضرين
- مختلف الهيئات والمؤسسات ذات الطابع المالي كالبنوك، مصالح البريد، الصناديق الخاصة...
- الاطلاع على المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة المعني.

3- حق استدراك الأخطاء

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدّة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد وفقا للنص التالي: "يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب"¹.

كما حدد المشرع الجبائي الأجل العام الذي يتقدم فيه عمل الإدارة، بأربع (4) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وكل إغفال أو خطأ أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إثر التدقيق، أما الآجال الاستثنائية يمكن أن تخص العمليات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقدمة، محل الرقابة والتسوية تكون بعنوان السنوات غير المتقدمة فقط.

4- حق المعاينة

من أجل ممارسة الإدارة الجبائية حقها الرقابي ووجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها المؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق والدعائم المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من تحديد الوعاء الضريبي، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان المشاركون في العملية².

كما لا يجوز الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، بطلب مقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل لذلك، ويحتوي الطلب على البيانات التي بحوزة الإدارة الجبائية لتبرر بها عملية المعاينة وتجد أهمها في:

- التعريف بالشخص المعنوي أو الطبيعي المعني بعملية المعاينة وعناوين الأماكن التي ستتم معاينتها،
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، ويتم البحث عن دليل عليها،
- أسماء وألقاب الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم ويكونوا حاملين بطاقة الانتداب.

¹ المادة رقم 105 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 88

² - المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2008، ص 25

ثانيا- التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية للالتزامات عديدة، يجب أن يكون على دراية تامة بها ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائري للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها، وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين.¹

1- التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية

على المكلفين بالضريبة احترام الالتزامات الموجهة إليهم سواء كانت ذات طابع محاسبي أو ذات طابع جبائي وهذا تفاديا لفرض عقوبات جبائية عليهم وقد تتمثل هذه الالتزامات فيما يلي :

1-1- التزامات ذات طابع محاسبي

قد حدد القانون التجاري الجزائري في مواده من 9 إلى 12 ما مدى التزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري، ويشترط الاحتفاظ بها مع الإثباتات القانونية كالفواتير وغيرها من المراسلات الرسمية التي يمارس عليها حق الرقابة والاطلاع لمدة عشر (10) سنوات²، أما الدفاتر المحاسبية القانونية والملزمة على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هي:

أ- دفتر اليومية

وهو دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين مصنفيين في النظام الحقيقي ويمارسون نشاطات تجارية وصناعية في حين الأشخاص الذين يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهنة الحرة فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليميا، كما يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها ويقدم عند طلب الإدارة الجبائية، أما غيابه يشكل سبباً كافياً لإلغاء ورفض محاسبة المكلف.

ب- دفتر الجرد

إن إلزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسبها هذا الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤثر من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصبغة القانونية، وأن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير.

1-2- التزامات ذات طابع جبائي

وهي الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتتحصر هذه الالتزامات في عدة تصريحات نذكر أهمها بإيجاز:

¹ - مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي المدية، 2008، ص 175
² - المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سابق، 2009

أ- التصريح بالوجود

يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا وذلك في آجال ثلاثين يوما من بداية النشاط مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية¹ والذي يحتوي على اسم ولقب المكلف، طبيعة النشاط، العنوان، تاريخ بداية النشاط... لأن هذا التصريح له أهمية كبيرة لكونه يعطي للإدارة الجبائية معلومات كافية عن ميلاد المكلف بالضريبة الجديد.

ب- التصريح السنوي

يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحظتها المرفقة²، مع التصريح بالمدخل والأرباح السنوية المحققة³، من خلال ملئ نماذج واستمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية، ويقدم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة لم تعفيه من هذا الالتزام، كما يتم إيداع التصريحات السنوية بكل ملحقاتها القانونية ليستخرج الوعاء الخاضع للضريبة وهذا قبل الفاتح من شهر أفريل للسنة الموالية من الدورة المقفلة المعنية بالتصريح.

ج- التصريح والتسديد الشهري للضرائب والرسوم المستحقة

على كل مكلف أن يقدم قبل كل 20 يوم من كل شهر إلى قبضة الضرائب المختصة إقليميا تصريح نموذجي⁴ G50 مع تسديد مختلف المستحقات الضريبية المتعلقة بالعمليات المنجزة خلال الشهر المنصرم مثل الرسم على النشاط المهني، اقتطاعات الضرائب على الأجور، الرسم على القيمة المضافة، تسبيقات الضرائب على الأرباح...

ب- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمكلفين عن نشاطاتهم وجب عليهم في أجل ثلاثون (30) يوما على الأكثر اكتتاب تصريح بذلك يعلم فيه مفتش الضرائب التابع له إقليميا عن تاريخ توقف النشاط وكذا أسماء وألقاب وعناوين المتنازلين عن نشاط الشركة.

2- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهامهم، بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلفين من جهة والأعوان المدققين من جهة أخرى وهذا حفاظا على حقوقهم من التعسف الإداري، وقد تنحصر الضمانات الممنوحة للمكلفين بمجموعة من الحقوق والتوصيات منها ما مرتبط بسير عملية التدقيق ومنها ما متعلق بإجراءات التقويم.

1 - أنظر للملحق رقم 01

2 - أنظر للملحق رقم 02

3 - أنظر للملحق رقم 03

4 - أنظر للملحق رقم 04

2-1- الضمانات المتعلقة بسير عملية التدقيق

يتمتع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية بضمانات متعلقة بسير عملية التدقيق بحيث يجب على الأعدان المدققين احترامها والإخلال بهذا يؤدي إلى بطلانها.

أ- الإعلام المسبق أو الإشعار بالتدقيق

لا يمكن الشروع في إجراء أي تدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بذلك مسبقاً، وهذا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفق بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية* كما يستفيد من أجل أدنى للتخصيص مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار،¹ أما بالنسبة للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية أموره وتهيئة نفسه خمسة عشر (15) يوماً ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.²

وعليه المدقق الجبائي لا يمكنه الخوض في عملية التدقيق إلا بعد إرسال الإشعار بالتدقيق وانتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف، كما يمكن للعون المدقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المكلف، أو التأكد من وجود وثائق محاسبية وفي هذه الحالة يسلم "الإشعار بالتدقيق" مع بداية عمليات الرقابة ولا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه سابقاً.

ب- الاستعانة بمستشار أو وكيل

تحت طائلة بطلان الإجراءات، يستطيع المكلف أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته قصد متابعة سير عمليات التدقيق ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب وهذا مع بداية عمليات التحقيق إلى غاية إرسال الإشعار بالتنقيح، لكن حضوره ليس ضرورياً أثناء الرقابة الجبائية المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.³

ج- عدم تجديد التدقيق

إذا انتهت التدقيق المحاسبي المتعلق بفترة معينة لمجموعة من الضرائب والرسوم، ما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف طرقاً تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التدقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بعملية جديدة في نفس الدفاتر المحاسبية، وبخصوص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس الفترة المدقق فيها.

* وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين.

¹ المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 12

² المادة 21 الفقرة 3، مرجع سابق، ص 14

³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 14

د- تحديد مدة التدقيق

لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أجالاً محددة وهذا طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً مع طبيعة نشاط المؤسسة:

- مؤسسات تأدية الخدمة حددت المدة بأربعة (04) أشهر لرقم أعمال سنوي لا يتعدى 1.000.000 دج وستة (06) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 1.000.000 دج وأقل من 5.000.000 دج.
- المؤسسات الأخرى حددت المدة بأربعة (04) أشهر لرقم أعمال سنوي لا يتعدى 2.000.000 دج، وستة (06) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 2.000.000 دج وأقل من 10.000.000 دج.

أما في الحالات الأخرى مدة التدقيق لا تتعدى مدة سنة الواحدة، باستثناء لما سبق ذكره في حالات استعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير الملزمة، كما يتم تحديد مدة التدقيق ابتداءً من تاريخ التدخل الأول للمدققين.¹

2-2- الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم

أ- الإشعار بالتقويم

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التدقيق إبلاغ المكلف بنتائج التقويم، حتى في حالة انعدام التقويمات لتنتهي عملية التدقيق إثر إبلاغ المكلف بوضعيته، وهذا بإرسال إشعار في رسالة موصى عليها أو يسلم له مع إشعار بالاستلام، كما يجب أن يكون الإشعار مفصلاً ومعللاً بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو قبوله.

ب- حق الرد

منح المشرع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية آجالاً أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويُعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، كما يمكن للعون المدقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف أو إعطاء تفسيرات تكميلية، أما في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهائياً ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا اكتشف أن المكلف استعمل مناورات تدليسية أثناء عملية التدقيق.

ج- حق الطعن

لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حول نتائج عملية التدقيق منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن بهدف استدرارك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها والاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي²، وذلك بتقديم شكاوي أو احتجاجات لدى الجهات المعنية بالمنازعات حسب التدرج وهي:

¹ المادة 20 الفقرتين 5 و 6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 12 - 13

² العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، طبعة ثانية، 2006، ص 85

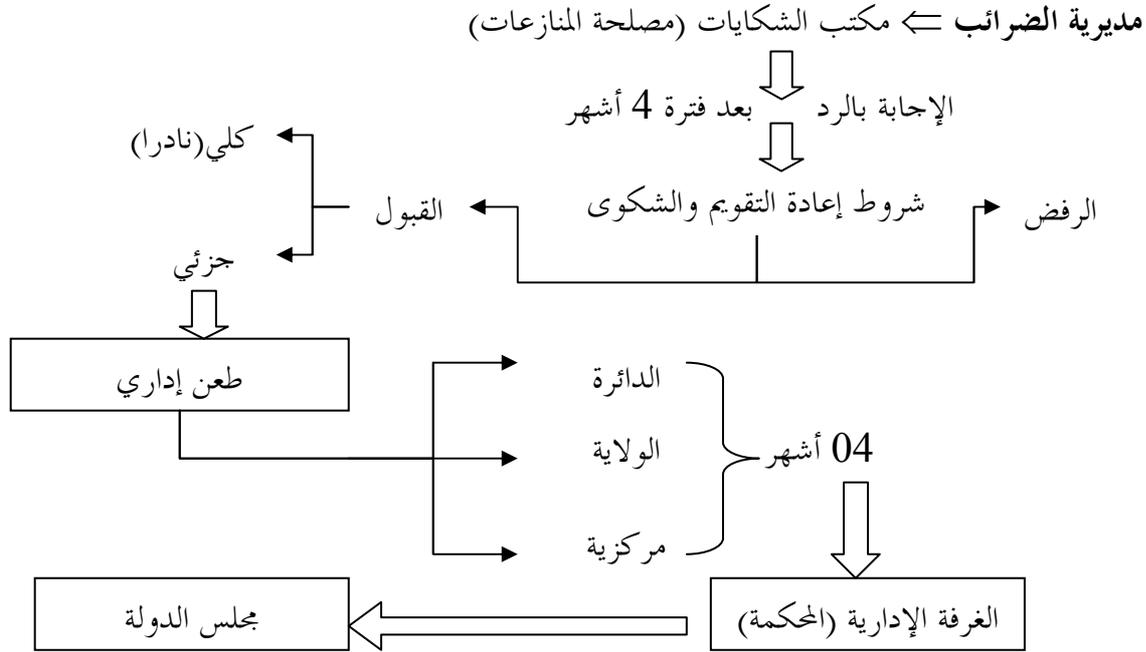
* الطعن أمام إدارة الضرائب، وهذا يعتبر أولى مراحل المنازعات لكونه إجراء أساسى ممنوح للمكلف للدفاع عن حقه، وكذلك وسيلة للإدارة الجبائية لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء، كما تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الموالية لسنة إدراج جدول التحصيل.

* الطعن أمام اللجان الإدارية، وهذا قبل التوجه للمنازعات القضائية لكونها تختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين أو من الإدارة الجبائية على حد سواء، لكون المشرع أحدث هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين الطرفين¹، غير أنه يتم الطعن أمام اللجان المختصة في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، لتلزم هذه اللجان بإصدار قراراتها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض الصريح في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة.

* الطعن أمام الجهات القضائية، وهذا بالتوجه إلى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي للنظر في النزاعات المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم إذا لم يفتتح المكلف بقرارات مصلحة المنازعات أو لجان الطعن، في أجل محدد بأربعة (04) أشهر من تاريخ تقديم الطعن، وفي حالة الطعن للقرارات الصادرة من المجالس القضائية فيجوز إعادة النظر أمام مجلس الدولة للفصل في قرارات الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي².

إن كل طرق الطعن السابقة عبارة عن حق للمكلف بالضريبة تعبيراً عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده، وهذا بتقديمه كل التبريرات الضرورية كسند للطعن.

الشكل رقم 07 : طرق الطعن الجبائي



المصدر: عبد الله الحتسي حميد، رداوية معمر، مداخلة بعنوان: دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية، حالة المديرية العامة للضرائب، الملتقى العلمي الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة 2009، ص 7

¹ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 35

² مرجع سابق، ص 88

خلاصة الفصل

نستخلص من دراستنا للفصل الأول أن النظام الضريبي الجزائري بإصلاحاته العميقة قد ساهم في زيادة الحصيلة الضريبية من جهة وساهم في التنمية الاقتصادية من جهة أخرى، لكن تبقى ظاهرة التهرب الضريبي كنقطة سوداء في هذا النظام الذي تزايدت حدته مع تفتح الاقتصاد الجزائري على العالم الخارجي، أما الرقابة الجبائية تعتبر أداة فعالة لمكافحة هذه الظاهرة لكونها أسلوب وقائي وعقابي في نفس الوقت وهذا بالتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف والعمل على كشف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها لكون طبيعة النظام تصريحي خاضع للرقابة.

ولتحقيق الأهداف المرجوة من هذه العملية، فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيم سيرها ودعمها بأسس قانونية وهذا بإسنادها لأجهزة مختصة في هذا المجال من المديرية الفرعية الولائية للرقابة الجبائية على المستوى المحلي وكذا مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي عن طريق مصالحها الجهوية، وتعزيزها لهذه الأجهزة الحالية تم إنشاء مديرية كبيريات المؤسسات ومراكز الضرائب في إطار عصرنة الإدارة الجبائية، وهذا ما أكده المدير العام للضرائب أنه على المستوى التشريعي مكنت أحكام قانون المالية 2009 نظام التحريات من أجل مكافحة الغش والتهرب الضريبي¹.

وعليه تم تدعيم الرقابة الجبائية بسن جملة من القوانين التي تعد معلماً موحداً لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بهدف تنظيم علاقة العمل الرابطة بينهما لجعلها مقننة، أما استعراضنا لأشكال الرقابة الجبائية والآليات التي تعمل بها نجد أن الرقابة الجبائية المعمقة الممثلة في التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية واستحداث التدقيق المصوب في قانون المالية لسنة 2010، تكشف لنا مواطن الغش والأخطاء المرتكبة في حق الخزينة العمومية قد تقودنا إلى معرفة مدى صدق وصحة التصريحات المكتتبه بهدف إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة بشكل سليم مع مراعاة وجوب احترام حقوق المكلف الخاضع للرقابة وهذا بإبلاغه عن كل مراحل عملية المراجعة والنتائج المتوصل إليها، كما قد سمحت عمليات المراقبة والتحصيل التي قامت بها المديرية العامة للضرائب على المؤسسات من جني إيرادات تقدر بـ 120 مليار دينار تم تحويلهم إلى الخزينة العمومية، وفق تقدير وزير المالية السيد كريم جودي، القابلة للارتفاع خاصة بعد التدابير الجبائية الجديدة².

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

¹ كلمة للرئيس المدير العام للضرائب عن قانون المالية لسنة 2009 بعنوان مواصلة إنجاز برنامج الإنعاش، رسالة المديرية العامة للضرائب العدد 37 جانفي 2009.

² مقال بجريدة الخبر بعنوان: المراقبة الجبائية تسمح بجني 120 مليار دينار للدولة، العدد 6125 بتاريخ 2010/09/25، ص 5.

الفصل الثاني:

التدقيق المحاسبي وقدرته
على دعم الرقابة الجبائية

تمهيد

إن النظام الضريبي الجزائري مبني أساسه على تصريحات المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من صدقها ومصداقيتها، أما المشرع الجزائري طالب المكلفين بالضريبة عن طريق النصوص القانونية المستخرجة من القانون التجاري ومن مختلف القوانين الجبائية التي تلزمهم بمجموعة من الواجبات المحاسبية منها والجبائية، لكون الأولى ممثلة في مسك محاسبة قانونية منتظمة من أجل مسايرة النشاط الفعلي للمكلف أما الثانية تتمثل في التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلف للإدارة الجبائية دوريا وبشكل مستمر وهذا تعبيراً عن نشاطاتهم ومدخلهم المحققة.

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

وللقيام بهذه المهمة سخرت كذلك الإدارة الجبائية كل الوسائل الهيكلية والبشرية وحتى القانونية لتفعيل هذه الآلية التي من شأنها تثري الحصيلة الضريبية وتحقق مبدأ المساواة بين المكلفين النزهاء والمكلفين المتهربين من الضريبة، كما يجب أن تتوفر في العون المدقق الذي يعمل في هذا المجال معرفة ضريبية عميقة ومهارات محاسبية عالية حتى يتمكن من القيام بعمله على أكمل وجه¹.

وعليه سيعرض في هذا الفصل أهم القواعد والتقنيات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي بشكل عام والتدقيق في محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بشكل خاص، مما قمنا بتقسيم هذا الفصل الثاني إلى ثلاثة (3) مباحث وهي:

- الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.
- التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية.
- قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية.

¹ ألفين أرنيز، جيمس لوبك ، مراجعة أحمد حامد حجاج، المراجعة ، مدخل متكامل، دار المريح ، الرياض، المملكة العربية السعودية ، الطبعة الرابعة ، 2009، ص 27.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

لكون أهمية عملية التدقيق في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها، وعليه فإن المدقق ملزم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لجمع الأدلة الكافية والملائمة حتى يستطيع إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية. كما لأي علم من العلوم فالتدقيق يقوم على مجموعة من الخصائص والمقومات التي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها، كما تركز على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه.

إن التغيرات المتتالية التي مست المجالات الاقتصادية الكلية منها والجزئية ومجالات الإدارة، أدت إلى ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وزيادة المؤسسات كبيرة الحجم، وهو ما فرض ضرورة الاستعانة بجهاز رقابي محكم داخليا وخارجيا، وقد أدى تنامي هذه الضرورة إلى تطور الممارسة المهنية للتدقيق منذ أول ممارسة لها إلى غاية ما وصلت إليه اليوم، وقد مس هذا التطور فلسفتها ومفهومها وطريقة ممارستها وكذا أهدافها، كما أدى هذا التطور أيضا إلى ظهور أنواع متعددة لها.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

يرجع أصل التدقيق إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود، أما تطور التدقيق يرجع إلى تطور الثورة الصناعية في أوروبا من جهة وتطور النظام المحاسبي من جهة أخرى، بحيث أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر، وتطور الشركات وتعددت أنشطتها المختلفة يتعذر على الملاك القيام بالإدارة والإشراف على نشاطاتهم، ولهذا السبب انفصلت ملكية رأس المال عن الإدارة وازدادت الفجوة بين الملاك والمسيرين، مما دعت الحاجة إلى تعيين مدقق للحسابات بهدف منع وكشف الغش والتجاوزات والأخطاء الممكن حدوثها.

أولاً- مفهوم التدقيق المحاسبي

كلمة تدقيق بمعناها اللفظي "Audit" مشتقة من اللغة اللاتينية "Audir" ومعناها "يستمع"، حيث أنه في العصور القديمة كان صاحب العمل عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع المحاسب ليستمع ما يقوله بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل¹. وبعد أن تطورت المحاسبة خاصة بظهور نظام القيد المزدوج في عام 1494 بفضل الايطالي "باشيليو" الذي قام بوصف واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات وفصله عن عمل المحاسب، أما العرب ترجموا الكلمة في كل من دول المشرق العربي والخليج بالتدقيق أما في مصر ودول المغرب العربي بالمراجعة².

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية-، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص 13.

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2007، ص 07.

1- تعريف التدقيق المحاسبي

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

- لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين "هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"¹.
- أما أحمد حلمي جمعة يرى أن التدقيق "هو عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقادي محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية"².
- كما نجد حسين القاضي يرى كذلك أن التدقيق "هو البحث المنهجي الذي يقوم على جمع أدلة الإثبات وتقويمها، من أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المتعلقة بالظروف والأحداث الاقتصادية في وحدة اقتصادية، وتوصيل ذلك إلى مستخدمي تلك المعلومات المختلفين"³.

2- خصائص التدقيق المحاسبي

ومن التعاريف السابقة نجد أن التدقيق المحاسبي يتضمن عدة خصائص نذكر أهمها بإيجاز:

- التدقيق هو عملية منتظمة ومنهجية لكونه يعتمد على التخطيط المسبق بشكل تتابع منطقي.
- أهمية حصول مدقق الحسابات على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها من قبله بطريقة موضوعية.
- مدى الالتزام بمعايير التدقيق الموضوعية كأساس للتقييم والتقييد بها لأنها بمثابة مرشد ودليل المدقق.
- إن عملية التدقيق تنتهي بإيصال نتائج فحص المدقق للأطراف المعنية أي أن التدقيق هو وسيلة اتصال.
- المدقق هو شخص مستقل ومؤهل بالمهنة الموكلة له لإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية.

3- الفرق بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي

يجب التفرقة بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي لعدم الخلط بين المفهومين ونوجزها فيما يلي:⁴

- المحاسبة هي علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية، أما التدقيق هو علم تحليل وفحص انتقادي للدفاتر والسجلات المحاسبية والقوائم المالية.
- المحاسب موظف يتبع لإدارة المنشأة ويتقاضى أجره من الإدارة، أما المدقق شخص مستقل من خارج المنشأة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه وبين المنشأة.
- المحاسب موظف دائم في المنشأة يقوم بعمله بانتظام وغير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها، بينما المدقق يعين بعقد وغير دائم العمل ومطالب بتقديم تقرير حول عدالة القوائم المالية.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 13.

² أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2005، ص 7.

³ حسين القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق 1993-1994، ص 14.

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 16.

ثانياً- أهداف التدقيق المحاسبي

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها¹، وهناك أهداف ثانوية منها التقليدي والحديث نتيجة التطور والانفتاح الاقتصادي:

1- الأهداف التقليدية²

- إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية وكشف الأخطاء وأعمال الغش والتلاعبات.
- التأكد من صحة العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية مع مفردات الأصول والالتزامات.
- إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه.

2- الأهداف الحديثة³

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة عملية التنفيذ والنتائج المحققة مع مقارنتها لما هو مخطط مسبقاً.
- تحديد وتحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها ومدى معالجتها كما يعمل على الحد من الإسراف.
- تقييم كفاءة الأداء والكفاءة الإنتاجية مع رفع مستوى فعالية المؤسسات.

ثالثاً- أنواع التدقيق المحاسبي

إن تبني نوع ملائم من التدقيق لنظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المرجوة منه، أما أنواع التدقيق المحاسبي فهي عديدة نذكر أهمها بإيجاز:

1- من حيث القائم بعملية التدقيق

- **التدقيق الداخلي**، قد يكون المدقق شخص من داخل المؤسسة يقوم بفحص الدفاتر والسجلات ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية، بغرض التوجيه نحو تحقيق الأهداف ومدى توافقها مع السياسات المبرمجة.
- **التدقيق الخارجي**، وهو فحص انتقادي للدفاتر المحاسبية والقوائم المالية من قبل شخص مهني مؤهل ومستقل عن المؤسسة يتم تعيينه بواسطة عقد، وهذا بقصد إبداء رأي فني محايد ومدعم بالحجج حول نوعية وثقة المعلومات المالية المعروضة من طرف المؤسسة والتزامها بالمبادئ المحاسبية المعمول بها.

2- من حيث الإلزام بعملية التدقيق⁴

- **التدقيق الإلزامي**، قد تلزم المؤسسة بالتدقيق وفقاً للقوانين التشريعية وغالباً ما يكون في شركات الأموال التي يفرض عليها القانون التجاري تعيين مدقق حسابات للقيام بدور الرقيب على أعمال الإدارة.
- **التدقيق الاختياري**، للمؤسسة الاختيار في تعيين مدقق الحسابات حسب رغبة أصحابها دون أن يكون هناك إلزام من قبل القانون، وهذا النوع من التدقيق يناسب المنشآت الفردية وشركات الأشخاص.

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 08.

² يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان 2000، ص 7.

³ علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات وعمليات، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا، 2004، ص 47.

⁴ عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2004، ص 42.

3- من حيث توقيت عملية التدقيق¹

- التدقيق النهائي، وهو التدقيق الذي يتم بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية، ويناسب المنشآت الصغيرة والمتوسطة التي لا يوجد بها عمليات كبيرة، ويعتبر غير مكلف نسبياً وهذا راجع إلى الوقت المستغرق.
- التدقيق المستمر، وهو التدقيق الذي يلزم إجراء عمليات الفحص والاختبارات على مدار السنة، ويتميز هذا النوع بتمتع المدقق للوقت الكافي لاكتشاف الأخطاء والتجاوزات ويطبق هذا النوع في المنشآت الكبيرة نظراً لما تتمتع به من تعدد وتعقد حجم المعاملات مما يصعب العمل في الأجل القصير.

4- من حيث نطاق عملية التدقيق²

- التدقيق الكامل، يخول للمدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الجهة المعينة أية قيود على مجال عمله دون المساس بمعايير المهنة للتوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية.
- التدقيق الجزئي، يقتصر عمل المدقق على بعض المفردات المستهدفة دون غيرها كأن يعهد إلى تدقيق النقدية أو المخزون أو حسابات أخرى، مما تنحصر مسؤولية المدقق في حدود المجال المكلف به.

5- من حيث مدى الفحص³

- تدقيق تفصيلي، ويشمل كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية، بهدف التأكد من خلوها للأخطاء والتلاعبات مع التحقق من أن العمليات مقيدة بانتظام وبشكل سليم، ويكون هذا النوع في المنشآت الصغيرة.
- التدقيق الاختباري، ويشمل اختيار عينة من المفردات المحاسبية وعند الوصول للنتائج يتم تعميمها على المجتمع الذي أخذت منه العينة ويتوقف تحديد العينة إما على الأسلوب الشخصي أو الإحصائي، ويتم هذا النوع في المنشآت الكبيرة نظراً لتعدد وتعقد العمليات مما تتطلب وقتاً طويلاً وجهد كبير وتكلفة أكبر.

6- من حيث الغرض من عملية التدقيق

- التدقيق الإداري، والذي يهدف للتحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه وتقديم التوصيات والنصائح اللازمة لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق.
- تدقيق التكاليف، والذي يخص مختلف التكاليف بهدف فحصها واختبارها ومدى مطابقتها للواقع، وعلى المؤسسة متابعة مختلف التكاليف عند إعدادها بالخطط والمعايير الموضوعية لها.
- تدقيق لأغراض أخرى، وهو أن يتم تعيين المدقق من قبل جهة معينة في سبيل الوصول إلى حقيقة ما فمثلاً يقوم البنك المقرض بتعيين مدقق في سبيل التعرف على حقيقة الوضع المالي للعميل طالب القرض، أو قيام الإدارة الجبائية بالتدقيق في التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بغرض التأكد والتحقق من صحتها وموضوعيتها⁴، وهذا النوع يمثل موضوع البحث الذي سنتطرق إليه بالتفصيل في المبحث الثاني.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 28.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 11.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 31-32.

⁴ محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح، فلسطين، 2005، ص 14.

المطلب الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة هي وجوب وجود معايير ومستويات معينة يعمل على ضوئها ممارسين هذه المهنة ويسيرونها على نهجها في كافة مراحل العمل، وأية مهنة يجب أن تكون لها قواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها نحو المجتمع الذين يتواجدون به والبيئة التي يعملون فيها، ولمهنة التدقيق معايير دولية متعارف عليها تهدف إلى التقليل من درجة الاختلاف وتمثل إطاراً عاماً لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني،¹ كما يجب التفرقة بين المعايير والإجراءات حيث أن المعيار وفقاً لما ورد في قاموس أكسفورد بأنه النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة حسب طبيعة التدقيق وأهدافه، أما الإجراءات فهي الخطوات التي يقوم بها مدقق الحسابات خلال عمله.²

أولاً- قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي

إن الأهمية التي تشغلها مهنة التدقيق المحاسبي قد فرضت على المدققين أن يتحلون بسلوك أخلاقي لتأدية عملهم بطريقة تقابل ثقة الأطراف المعنية بالمدقق.³

1- تعريف قواعد سلوك مهنة التدقيق

ويقصد بسلوك مهنة التدقيق بأنها "مجموعة من المبادئ أو القيم التي تتمثل في القوانين، القواعد التنظيمية، المواعظ الدينية ومواثيق العمل للجماعات المهنية، ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة"⁴.

2- أهداف قواعد السلوك مهنة التدقيق⁵

- رفع مستوى مهنتي المحاسبة والتدقيق مع المحافظة على كرامة وتدعيم تقدم المهنة.
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
- تدعيم وتكملة النصوص والأحكام القانونية لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي والعملية.
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين الموكلة إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

3- مبادئ قواعد سلوك مهنة التدقيق⁶

- الاستقلالية والنزاهة والموضوعية في عمل المدقق عند إبداء رأيه في القوائم المالية.
- المعايير العامة والفنية كالكفاءة المهنية والعناية والجدية مع التخطيط والإشراف على كل المراحل.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 55.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 37.

³ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009، ص 76.

⁴ أمين السيد أحمد لطفى، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجمعية، الإسكندرية 2007، ص 210.

⁵ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 77.

⁶ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 56.

- مسؤولية المدقق تجاه عملائه كالمحافظة على سرية البيانات والاتفاق على الأتعاب المستحقة.
- مسؤولية المدقق تجاه زملائه مثل عدم مزاحمة الزملاء وحماية المدققين عند التغييرات المقترحة.
- مسؤوليات أخرى على المدقق الالتزام بها وأن تكون غير منافية لأخلاقيات المهنة المتعارف عليها.

ثانيا- معايير التدقيق المحاسبي

إن تعريف معيار التدقيق يرى مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) الذي قام بإصدار معايير التدقيق المحاسبي عام 1954 بأنه " نموذج ومؤشر، تصدره هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي عند التدقيق".¹ وقد تم تقسيم معايير التدقيق إلى ثلاثة معايير أساسية وهي:

1- المعايير العامة

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض بالمعايير الشخصية،² وتشمل ثلاثة معايير وهي:³

- أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم وهذا بتوفر التأهيل العلمي والعملي مع عامل التطوير والتحديث في تدقيق الحسابات.
- الاستقلالية والحياد يمثلان حجر أساس مهنة التدقيق أي قدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية.
- العناية المهنية اللازمة بحيث ترتبط بالمدقق عدة مسؤوليات ليكن مدركا لكل حقوقه وواجباته المهنية.

2- معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل المبادئ التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات عملية مرتبطة بالأهداف الواجب تحقيقها⁴. وتشتمل هذه المجموعة أيضا على ثلاثة معايير باختصار:⁵

- وضع مخطط وافي وشامل للعملية ويشرف على مساعديه بطريقة ملائمة لتنفيذ البرامج المسطرة.
- القيام بدراسة محكمة لإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به ليكون أساسا للاعتماد عليه في مهمة التدقيق وليجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن يقتصر عليها التدقيق.
- الحصول على الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والمقنعة عن طريق الملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات التي من شأنها أن تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية المدقق فيها.

¹ وليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سابق، ص52.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 55.

³ إبراهيم شاهين، "المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة"، مجلة المحاسبون، العدد04، الكويت1995، ص20.

⁴ عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، مرجع سابق، ص79.

⁵ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 58.

3- معايير إعداد التقرير

- وهي مجموعة من المقاييس المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط إعداده لكونه هو المنتج المادي الأساسي لعملية التدقيق، فيمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين، الذي يجب أن يكون واضحاً ومختصراً بالإضافة إلى كونه متطابقاً مع النموذج الذي يتبع عادة مهنة التدقيق¹، كما أصدرت الهيئات المختصة في التدقيق أربعة معايير تحكم إعداد التقرير وهي بإيجاز:²
- يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - وجود الثبات والتجانس والاستمرارية في تطبيق المبادئ المحاسبية من أجل قابلية المقارنة للفترات.
 - الإفصاح الكافي لكل بيانات القوائم المالية ليبين مدى كفاية المعلومات ما لم يفيد خلاف ذلك.
 - يتضمن التقرير رأي المدقق بشكل محايد وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب.

ثالثاً- المراحل العملية للتدقيق المحاسبي

إن التدقيق المحاسبي يعتبر عملية منتظمة تتم من خلالها خمسة مراحل متتابعة بشكل منطقي، وتحتوي كل مرحلة على مجموعة من الخطوات يتبعها المدقق في أداء واجبه، وهي على النحو التالي:

1- مرحلة الإجراءات الأولية

- في ظل الظروف المثلى أن يتصل العميل بالمدقق قبل نهاية السنة المالية المطلوب تدقيقها، وذلك حتى يكون للمدقق الوقت الكافي لقبول هذه المهمة أم لا، فضلاً عن تخطيط العملية بشكل مناسب الأمر الذي يسمح بإتمام المهمة بطريقة أكثر كفاءة³، أما أهم الخطوات المتبعة نجد:
- الاتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده لمعرفة أسباب رفض تجديد وكالته، والتأكد من عزله.
 - التأكد من سلامة التعيين وتحديد مجال العمل والتعليمات التي يجب عليه الالتزام بها لعدم مخالفتها.
 - المعرفة الشاملة للعميل محل التدقيق حتى يتمكن من وضع الخطة الملائمة التي ترضي نزعه المهنية باستعمال عدة فنيات كالاطلاع على الوثائق والمستندات، القيام بزيارات ميدانية، إجراء مقابلات⁴.
 - تحديد أهداف عملية التدقيق وذلك انطلاقاً من إمامه بالمعلومات الشاملة عن المؤسسة محل التدقيق.

2- مرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم مدقق الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل وفق خطوات منهجية متعارف عليها، وذلك حتى يتأكد من صحة وسلامة تطبيق النظام مع معرفة نقاط قوته وضعفه، وعليه تعد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المدقق عند إعداد البرنامج وتحديد حجم ونوعية الاختبارات وأدلة الإثبات التي سوف يحصل عليها⁵.

¹ وليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سابق، ص 61.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 38.

³ وليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سابق، ص 259.

⁴ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق ذكره، ص 150.

⁵ يوسف محمود جريوع، مرجع سابق، ص 60.

أما الخطوات التي ينتهجها مدقق الحسابات في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية باختصار:

- فهم جيد لهيكل نظام الرقابة الداخلية من النظام المحاسبي المطبق وأساليب الرقابة المعتمدة.
- تحديد مخاطر الرقابة لإمكان المدقق من معرفة مواطن الضعف والقوة لتسجيلها وتوثيقها مع أوراقه.
- اختبارات الالتزام تصمم من طرف المدقق للتأكد من تنفيذها لتسمح بتصور وسيلة فعالة للفحص.¹

3- مرحلة إعداد برنامج التدقيق

يعد برنامج تدقيق الحسابات خطة مرسومة على هدي النتائج التي توصل إليها المدقق بعد دراسته وفحصه لنظام الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التنفيذ بكل كفاءة وفعالية مع الوصول إلى إبداء رأي فني سليم²، ويمثل هذا البرنامج ملخصا لما ينبغي القيام به قبل أن يقتنع تماما المدقق بأن جميع نواحي البيانات المالية قد تم فحصها، ويشمل كذلك على قائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين، أما وضع وتصميم برنامج تدقيق الحسابات بصفته خطة عمل لفريق التدقيق بغية تحقيق أهداف عديدة أهمها:³

- تقسيم العمل بين أعوان فريق التدقيق وتحديد دور مسؤولية كل منهم.
- معرفة العمل الذي تم فعلا وتحديد مدى استمرار عملية التدقيق أو انتهائها.
- تتبع عملية تدقيق الحسابات وتحديد الوقت الذي استغرقتة كل عملية وكل خطوة.

4- مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات

تعد مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات من أهم المراحل التي تمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وتقوم هذه المرحلة أساسا على فحص العمليات التي تنجزها المؤسسة والتحقق من عناصر قوائمها المالية، ويتسنى من ورائها كشف الأخطاء والتجاوزات المرتكبة، وأهم خطوات هذه المرحلة هي:

- الاختبارات الأساسية الموجهة نحو التأكد من صحة قيم الأرصدة وسلامة العمليات وحدثها ووجودها، وتتحصر في الفحص التحليلي، تفاصيل العمليات المحاسبية والأرصدة المستخرجة لكل الحسابات.
- أساليب تنفيذ عملية التدقيق بطريقة محايدة دون تحيز من أجل الوصول إلى إبداء رأي فني محايد.

5- مرحلة إعداد تقرير التدقيق⁴

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة القوائم المالية ويكون هذا من خلال إعداد وعرض تقرير شامل عن المهمة أمام الأطراف المعنية التي تعتمد عليه لاتخاذ القرارات السليمة الحالية والمستقبلية، أما مفهوم التقرير الذي يعد المنتج النهائي لعمل المدقق على أنه "ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية، والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من طرف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات".

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 214-215.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 135.

³ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 210-211.

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 114.

أما العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها التقرير حسب المعيار الدولية للتدقيق هي:¹

- العنوان المناسب، الجهة المرسل لها، الفقرة الافتتاحية التي تتضمن البيانات والفترة التي تغطيها.
- فقرة النطاق التي يجب أن تصف عملية التدقيق المنجزة وأن المهمة تم التخطيط لها وتنفيذها للحصول على أكبر درجة من الموثوقية للبيانات المالية.
- فقرة إبداء الرأي في المساحة المخصصة للمدقق لإبداء رأيه الفني المحايد للقوائم المالية محل التدقيق.
- تاريخ تحرير التقرير المقدم للجهات المعنية، مع توقيع وختم المدقق المكلف بالمهمة المسندة إليه.

المطلب الثالث: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي

إن الإجراءات الميدانية الخاصة بالتدقيق المحاسبي تنحصر في تشريح القوائم المالية والحسابات المكونة لها من حسابات الميزانية وحسابات التسيير والنتائج، كما نذكر أن فهم الإجراءات العملي وتطبيقه بنجاح يقتضي أن تكون ملماً تماماً بالجانب النظري سابقاً ناهيك عن التمكن من الجانبين المحاسبي والقانوني سواء من النظام المحاسبي المتبع والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع النصوص والأحكام القانونية المرتبطة بهذا المجال.

والمتتبع في المجال المحاسبي يرى أن من أكثر القوائم المالية التي تتركز عليها الأطراف المهتمة بالجانب المحاسبي والمالي هي قائمة المركز المالي أو ما تسمى بالميزانية وقائمة الدخل ما تسمى جدول حسابات النتائج* لكون القائمتين تحتويان على معظم الحسابات المعبرة عن الوضعية المالية والنشاط الممارس من طرف المؤسسة، والقوائم المالية هي إعلان عن ما يعتقد أنه حقيقي، ويتم إيصاله للمهتمين به معبرا عنه بلغة النقود وتغطي هذه القوائم في أغلب الأحيان سنة مالية كاملة².

يتميز تدقيق عناصر القوائم المالية بعدة خصال بغية الوقوف على معلومات ذات درجة من المصدقية لتعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وعليه ينبغي على كل حساب أن يعكس الآتي:³

- الكمال، يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبياً،
- الوجود، يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية،
- الملكية، يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة الخصوم،
- التقييم، أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم،

¹ إبراهيم شاهين، المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة، مجلة المحاسبون، العدد الرابع، الكويت، 1990، ص 21.

* إن المصطلحات الحديثة كقائمة المركز المالي وقائمة الدخل وغيرها أتت بها النظام المحاسبي المالي الجديد، أما الميزانية وجدول حسابات النتائج متعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني السابق، الجريدة الرسمية العدد 19 الصادرة بتاريخ 25/03/2009 والمتعلقة بالنظام المحاسبي المالي الجديد .

² طلال محمد الجاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري، عمان، الأردن، الطبعة العربية 2009، ص 311.

³ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. ديوان المطبوعات الجامعية، 2003 ص 95.

أولاً- إجراءات تدقيق حسابات الميزانية

إن الميزانية أو ما تسمى بقائمة المركز المالي تهدف إلى إظهار أين يقف المشروع مالياً في لحظة محددة من الزمن، ولهذا تشبه الميزانية بتمثيل الحدث لحظة حدوثه كالصورة الفوتوغرافية لحظة التقاطها¹، وتتكون الميزانية المحاسبية من جانبين الأصول والخصوم محققة التوازن بينهما.

1- تدقيق حسابات الأصول

يعرف الأصل حسب مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في بيانه رقم 1985/06 على أنه "منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي"²، كما يتكون الأصل من صنفين أصول ثابتة وأخرى متداولة وفي كل صنف على عدة حسابات.

1-1- تدقيق حسابات الأصول الثابتة

■ تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة³

- القيام بالجرد الفعلي للأصول الثابتة سواء بالعد أو المشاهدة أو القياس أو ما شابه ذلك، كما يتزود المدقق بكشوف تفصيلية عن هذه الأصول وما طرأ عليها من إضافات أو تخفيضات.
- التأكد من ملكية الأصل بالاطلاع على المستندات الدالة على ذلك كالفاتورة، العقود، تأكيدات أخرى.
- التأكد من كيفية تقييم الأصل وصحته بما يتضمن من ثمن اقتنائه مضافاً إليه جميع النفقات المتعلقة به حتى يصبح جاهزاً للاستعمال، مع مراعاة عدم الخلط بين النفقات الاستثمارية ونظيرتها الاستغلالية.
- التحقق من المعالجة المحاسبية السليمة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع تدعيمها بإثباتات.
- التأكد من عدم رهن الأصول وخاصة منها العقارات وهذا بطلب شهادة سلبية من الجهات المختصة.
- في حالة وجود استثمارات قيد التنفيذ يجب التحقق من الإسناد المحاسبي السليم لها عند كل مرحلة، مع إدراجه في حسابه الأصلي القابل للاهلاك عندما يصبح جاهزاً للاستعمال.

ب- تدقيق حسابات الأصول الثابتة غير الملموسة

- التأكد من صحة النفقات المسجلة في حساب المصاريف الإعدادية وأن الإطفاء يتم في أجاله القانونية.⁴
- في حالة انضمام أو انسحاب شريك أو في حالة اندماج أو انفصال شركة بأخرى على المدقق الاطلاع على الاتفاق المبرم بين الشركاء والطريقة المتبعة في صحة تقويم شهرة المحل وإظهارها بالدفاتر.
- الاطلاع على الوثائق والشهادات الرسمية التي تثبت ملكية الحقوق للمؤسسة مع إمكانية تجديد حمايتها، مع التأكد من عدم سقوط هذه الحقوق كالعلامة التجارية.

¹ طلال محمد الجاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 312.

² رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص 85.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق ذكره، ص 219.

⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 75.

1-2- تدقيق حسابات الأصول المتداولة

■ تدقيق حسابات المخزون

- التأكد من الوجود والملكية، لسلع المخزون مطابقا لما هو وراذ بالميزانية مما يتطلب إجراء جرد فعلي لخصر المخزون السلعي في نهاية الفترة، لأن الدليل الوحيد لإثبات الوجود الفعلي هو الجرد المادي.
- فحص النظام المتبع في جرد المخزون والآلية التي تستخدمها المؤسسة لمحاسبة ورقابة المخزون.¹
- التأكد من صحة تقييم المخزون مع استمرارية ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- التحقق من التقدير السليم لمؤونات تدني قيمة عناصر المخزون بشكل عقلاني يوافق طبيعة السلعة وظروف تخزينها، مع المتابعة المستمرة لتلك المؤونات.²

ب- تدقيق حسابات الحقوق المدينة

- الحصول على مصادقات تثبت صحة الدين المسجل في حسابات الزبائن ومطابقتها للحسابات الفردية.
- التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها مما يتطلب دراستها وأحقيتها في مؤونات موضوعية.³
- المشاهدة الفعلية لأوراق القبض أو الحصول على مصادقات من الجهة المودعة لديها برسم الخصم.
- التأكد من أن المحفظة المالية للأسهم والسندات عائدة لملكية المؤسسة بطريقة رسمية مدعمة بشهادات.
- في حالة انخفاض القيمة السوقية للسندات يتطلب تكوين مؤونة لإظهارها بالقيمة الحقيقية في الميزانية.
- التأكد من القروض المقدمة للغير وأن تكون مستوفية للشروط القانونية مع الإطلاع على الضمانات.
- فحص الحسابات الجارية للشركاء والشركات الحليفة ثم تسوية مساهمات الشركاء في الأجال القانونية.
- متابعة الرسم على القيمة المضافة المسترجع لكونه يعبر عن حجم المشتريات أكبر من نظيرتها المبيعات، مع فحص الضرائب المدفوعة مسبقا بحلول آجالها لتسويتها مع حسابها الأصلي.⁴

ج- تدقيق حسابات النقدية

- القيام بجرد النقدية لأنها تعتبر من أكثر الأصول المعرضة إلى النقص، الاختلاس والسرقة، وهذا بتجهيز محضر الجرد يتضمن فئات النقد وكمياتها من أجل المقاربة النقدية لاستخراج الفروق.
- في حالة عجز الصندوق يتم التأكد من أن كل العمليات سجلت وإذا لم يكتشف السبب يتم معالجته.
- تدقيق مستندي لدفتر النقدية الخاصة بالقبض والصرف من الناحيتين الشكلية والموضوعية.
- الحصول على كشف مفصل لحساب البنك لإعداد جدول المقاربة البنكية وإجراء التسوية اللازمة.
- القيام بمراجعة قياسية للوقوف على تطور الأرصدة خلال الفترة خاصة منها العمليات مع الخارج، بالعملة الصعبة، كما يجب التأكد من أسعار الصرف والفروق الناتجة عن ذلك من أجل التسوية.⁵

¹ طلال محمد الجاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 166 .

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 79.

³ محمد بوتين، مرجع سابق ذكره، ص 105.

⁴ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 202.

⁵ مرجع سابق ذكره، ص 103.

2- تدقيق حسابات الخصوم

إن مفردات الخصوم الممثلة بنوعها الأموال المملوكة والديون نجد النوع الأول يمثل حقوق المالكين للمشروع، وبالتالي فإن إعادة تقييم أو إعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدي إلى زيادة أو نقص حقوق الملكية¹، في حين النوع الثاني يعبر عن الديون الملقاة على عاتق المؤسسة والتي تمثل تدفق نقدي مستقبلي خارج من المشروع أما الأولوية في التسديد ترجع للدائنين ثم المقرضين عن المالكين².

2-1- تدقيق حسابات الأموال المملوكة

- تختلف إجراءات تدقيق حساب رأس المال باختلاف الطبيعة القانونية للمؤسسة ومن أهمها:
- فحص الإضافات والمسحوبات التي تطرأ على رأس المال خلال الفترة والتأكد من وجود الإثباتات.
 - في حالة الشركات يتم الاطلاع على العقد التأسيسي وتعديلاته لتحديد نصيب كل شريك في رأس مال.
 - الاطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة للتعرف على ما يطرأ من تغيرات في رأس المال³.
 - التأكد من صحة تسجيل مختلف حسابات الاحتياطي وفقاً لقانون الشركات والعقد الأساسي للشركة.
 - فحص كل الأمور القانونية المتعلقة بالأرباح المحتجزة من حيث نسبتها وفترة بقائها دون توزيع.
 - التفريق بين مؤونة الخسائر المحتملة ومؤونة الأعباء الموزعة على عدة دورات مالية، مع معرفة سبب إنشاء ومتابعة كل منهما ثم التأكد من صحة التقديرات المبرمجة والمعالجة المحاسبية لكلاهما⁴.

2-2- تدقيق حسابات الالتزامات

تتكون الالتزامات أو الديون من صنفين: التزامات طويلة الأجل التي يفوق تاريخ استحقاقها دورة مالية والممثلة عموماً في السندات والقروض، أما الثاني هو التزامات قصيرة الأجل التي لا يتعدى تاريخ استحقاقها دورة مالية واحدة نجد منها حسابات الدائنين، أوراق الدفع، إيرادات محصلة مسبقاً... وعليه إجراءات التدقيق تختلف من صنف لآخر حسب تاريخ الاستحقاق.

أ- تدقيق حسابات التزامات طويلة الأجل

- الاطلاع على النظام الداخلي للشركة ومحاضر الجلسات لمعرفة أحكام إصدار السندات واستهلاكها.
- التأكد من شروط إصدار السندات لكونها تصدر بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار.
- التأكد من إظهار حساب القروض السندية كعنصر مستقل ضمن الالتزامات وليس في رأس المال.
- التأكد من صحة الإجراءات المتعلقة بعقد القرض ومكونات شروطه واعتماده من الجهة المسؤولة⁵.

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008، ص 204.

² طلال محمد الججاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 315.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 267.

⁴ محمد بوتين، مرجع سابق ذكره، ص 104.

⁵ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 246.

ب- تدقيق حسابات التزامات قصيرة الأجل

- القيام بالتدقيق المستندي لفواتير الشراء والإشعارات والمردودات عن طريق يومية المشتريات.
- الحصول على مصادقات من الدائنين ومقارنتها مع أرصدة الحسابات الفردية المسجلة بالدفاتر.
- الاطلاع على كشف تفصيلي لأوراق الدفع المحررة والتي تستحق السداد بعد تاريخ إعداد الميزانية.
- طلب كشف تفصيلي لكل الأعباء المستحقة الدفع والإيرادات المقبوضة مقدما للتأكد من صحة تقييمها.
- متابعة الرسم على القيمة المضافة المحصلة من المبيعات لتخفيض حق الاسترجاع و دفع المستحقات.
- دراسة القوائم المالية للشركات الحليفة والفروع في حالة ما إذا كانت الشركة الأم هي محل التدقيق.¹

ثانيا- إجراءات تدقيق حسابات التسيير

بعد الانتهاء من تدقيق العناصر المكونة للميزانية يشرع المدقق إلى مفردات جدول حسابات النتائج الممثلة في حسابات التسيير بصنفيها المصاريف والإيرادات، علما أن هذه الحسابات تتميز عن سابقتها لكونها حسابات متناظرة وتفتح عند بداية كل دورة محاسبية وتقف في نهايتها، ولكي يدلي المدقق برأيه حول صدق هذه الحسابات بعد التزامها بالمبادئ المحاسبية يجب إتباع الخطوات التالية:

1- تدقيق حسابات المصاريف

- يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية المصاريف على أنها " التدفقات الخارجة من الوحدة المحاسبية أو أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها أو (كليهما معا) والتي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمتكررة في الوحدة المحاسبية"²، أما أهم إجراءات تدقيق حسابات المصاريف هي ما يلي:
- التأكد من حساب تكلفة السلع المستهلكة مع فحص بطاقات المخزون ومقارنتها مع الجرد المادي.
 - التأكد من الخدمات المقدمة للمؤسسة بفحص مستندات الإثبات مع الحفاظ على مبدأ استقلالية الدورات.
 - التأكد من التمييز الفعلي بين المصاريف الاستغلالية ونظيرتها الرأسمالية التي تحمل على الأصول.
 - التأكد من جدية الإنفاق وصحته بوجود مستند إثبات موجه للمؤسسة ويخص الدورة المالية المعنية، ويكون أصلا غير نسخة أو صورة، وفعليا غير وهميا (صوريا) ولم يستعمل لأكثر من مرة.
 - الإطلاع على كشف الرواتب والأجور بأسماء جميع العمال للتأكد من كل الاقتطاعات اللازمة.
 - التأكد من التصريح والتسديد لمختلف الضرائب والرسوم المتعلقة بكل دورة مالية مدقق فيها.
 - الاطلاع على فواتير الشراء الواردة من الغير مع الاطلاع على المراسلات المتبادلة بين الطرفين.³
 - على المدقق التأكد من أقساط الاهتلاكات السنوية وطريقة حسابها بمراجعة بطاقات الاستثمارات المتعلقة بها، كما يتم التأكد من المؤونات وكفائيتها للأصل المكون لها.

¹ مرجع سابق، ص 248.

² رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل، عمان ، الأردن، الطبعة الثانية، 2009 ، ص 88.

³ الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس أحمد، مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2001، ص 48.

2- تدقيق حسابات الإيرادات

- يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الإيرادات على أنها " التدفقات الداخلة إلى الوحدة المحاسبية أو أي زيادة في أصولها أو تخفيض التزاماتها أو (كليهما معا) والتي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمتكررة في الوحدة المحاسبية"¹، في حين إجراءات تدقيق حسابات الإيرادات تتمثل أهمها في:
- فحص عمليات البيع للتحقق من عدم وجود أي إغفالات أو تجاوزات عن طريق تسجيل مبيعات صورية مع المردودات بهدف تضخيم رقم الأعمال وكذلك الأرباح الناجمة عنه.
 - التحقق من العقود والمراسلات التي تمت بين الشركة وزبائنها وما يتعلق بالتعويضات والمردودات.
 - القيام بتدقيق حسابي ومستندي لكل الفواتير المتعلقة بعمليات البيع مع المعالجة المحاسبية لها.
 - يتم التأكد من الإنتاج المخزن عن طريق الجرد المادي لعناصر مخزون المنتجات في نهاية الدورة.
 - التأكد من إرسال فواتير البيع للزبائن وخروج السلع المباعة من المخزن لتسلم لأصحابها في الموعد.
 - التأكد من صحة تحصيل الديون المسجلة بالفاتر مع تواريخ تسديدها بكل صيغ التسديد المتوفرة.
 - التأكد من تحصيل الفوائد المالية ومعرفة شروطها مثل معدلات الفائدة وتسديدها في مواعيد استحقاقها.
 - الاطلاع على عقد الإيجار وشروطه مع فحص وصولات قبض المبالغ المستلمة من المستأجر.
 - التأكد من صحة تحقق الإيراد بالمستندات المؤيدة له مع فحص معالجته المحاسبية السليمة.²

ثالثا- إجراءات تدقيق حسابات النتائج

- إن حسابات النتائج الوسيطة منها والنهائية يرى البعض أن صحتها مرتبطة بصحة حسابات التسيير لكون كل نتيجة محققة تستقبل في طرفيه المصاريف والإيرادات، لكن هذا لا يمنع من تدقيق حسابات النتائج ليقضي نزعة الشك المهني الموجودة لدى المدقق، أما أهم إجراءات التدقيق تتمثل في:
- التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحققة من النشاط التجاري.
 - التأكد من صحة حساب القيمة المضافة لكونه يضم عدة حسابات في طرفيه ليتم ترحيله إلى نتيجة الاستغلال، كما يعتبر مؤشر في التحاليل الاقتصادية وله دور فعال خاصة في النشاط الصناعي.³
 - التأكد من نتيجة الاستغلال المعبرة عنها بنتيجة النشاط العادي للمؤسسة لتحول إلى نتيجة الدورة.
 - التأكد من نتيجة خارج الاستغلال التي تمثل النشاط غير العادي للمؤسسة ثم تحويله للنتيجة الإجمالية.
 - التأكد من نتيجة الدورة على أنها حقيقية وليست صورية، ويعتبر المدقق مسؤولا إذا صادق عليها.
 - التأكد من معدل الضرائب على الأرباح الذي يتغير باستمرار حسب قوانين المالية، مع فحص المعدلات المخفضة في حالة الأرباح المعاد استثمارها وهذا بمعرفة امتيازات الإعفاء واستغلالها.⁴

¹ رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 88.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 317.

³ مرجع سابق، ص 318 .

⁴ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 319.

المبحث الثاني : التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية

يُعدّ التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من مدى صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، كما أن هذه العملية تهتم بمختلف الضرائب والرسوم وبكل الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف أو النشاط الممارس وهذا من أجل تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين سواء بقصد أو دون قصد¹.

وقد عرفت الإدارة الجبائية التدقيق المحاسبي في منشوراتها على أنه "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته - مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا- والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"²، وعليه فالتدقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من صحة الإقرارات الضريبية المقدمة وصدق المحاسبة المطبقة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الإثباتية.

أما الإجراءات والخطوات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة من بداية العملية إلى نهايتها تفرض على العون المدقق باحترامها وإتباعها وفقا للنصوص التشريعية المعمول بها، لكون ذلك يمثل ضمانات ممنوحة للمكلف من جهة واسترجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى. وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم كل ما يتعلق بالإجراءات والخطوات العملية التي يقوم بها العون المدقق أثناء القيام بالمهمة المسندة إليه والتي نقسمها إلى ثلاثة (3) مطالب وفقا لمراحل عملية التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.

المطلب الأول : المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي

إن عملية انتقاء الملفات الجبائية الخاضعة للرقابة الجبائية وبالتحديد التدقيق في محاسبة المكلفين تتم استنادًا إلى بعض الأسس والمعايير تنتهجها الإدارة الجبائية والأجهزة المختصة في ذلك، ومن أهمها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة خلال السنتين الأخيرتين.
- تكرار الخسارة في النتائج أو الربح الضئيل مقارنة مع رقم الأعمال المحقق وطبيعة النشاط المزاول.
- الأنشطة الممارسة التي يمكن أن تتطوي من خلالها عمليات غش ضريبي كبير وملفت للانتباه.
- استغلال المعلومات الواردة من مكتب مقارنة المعلومات وحتى التدخلات الميدانية للفرق المختلطة.
- استعمال طرق تدليسية وكشف إغفالات وتجاوزات في تصريحات المكلفين من طرف الرقابة الشاملة.
- الزيادة السريعة والمذهلة في المستوى المعيشي للمكلف مهما كان نشاطه دون تطابقها مع تصريحاته.

¹ محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح، فلسطين، 2005، ص 23.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، الصفحة 13.

وبعد انتقاء الملفات المراد مراجعتها تسند مهمة التدقيق إلى الأجهزة المخوّل لها قانونا بذلك لتسلم المهام للأعوان المدققين بواسطة إشعار من طرف رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات للقيام ببعض الإجراءات، ليتسنى لهم ممارسة مهامهم وتكون لديهم صورة مستوفية عن المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وتحضير الأرضية المناسبة للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه من طرف العون المكلف بالتدقيق.

أولاً- توفر أدوات التدقيق المحاسبي

على العون المدقق في محاسبة المكلف أن يكون ملماً بأدوات التدقيق التي تعتبر حماية له وحق لدى الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة على حد سواء، وهذا من أجل نجاح المهمة المسندة إليه، وتتحصر أهم هذه الأدوات فيما يلي:

1- دليل المدقق في المحاسبة

قد أصدرت المديرية العامة للضرائب DGI في سنة 1994 دليل خاص بالعون المدقق المكلف بتدقيق محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية وهذا تزامنا مع خلق مديرية الأبحاث والمراجعات DRV التابعة لها، ويعتبر هذا الدليل بمثابة المرشد والموجه والمرجع الرسمي الذي يتخذه العون المدقق كأداة أساسية لممارسة مهامه، لكون هذا الدليل يحتوي على كل المراحل والإجراءات والتقنيات المتعلقة بالرقابة الجبائية وخاصة منها التدقيق في محاسبة المكلف، كما يتم تحديثه بشكل مستمر نظرا للتعديلات التشريعية والتنظيمية المرتبطة بالنظام الضريبي بشكل عام وبالرقابة الجبائية بشكل خاص.

كما إن دليل المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة يستجيب لضرورة توحيد وتنسيق الإجراءات المتعلقة بالرقابة الجبائية وبالتحديد التدقيق في المحاسبة، مع كيفية إعادة تقدير القاعدة المنشئة للضريبة التي يراها العون المدقق مناسبة في كل حالة شريطة أن تكون سارية المفعول من جهة ولا تنتهك امتيازات الخزينة العمومية من جهة أخرى، كما يهدف هذا الدليل للمساهمة في تحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية ويجب على كل التساؤلات التي تخطر ببال العون المدقق فيما يتعلق بكل الخطوات والإجراءات المتعلقة بعملية التدقيق في المحاسبة.

وعليه يعتبر الدليل مرجع أساسي لعمل العون المدقق الذي يلزم هذا الأخير بعدم التقصير في عمله والاهتمام بكل القواعد التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالتدقيق الجبائي وأن يكون أكثر إطلاع على امتيازات حقوق وواجبات المكلفين، أما محتوى دليل المدقق في المحاسبة يضم عدة مجالات أهمها:

- الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.
- الإجراءات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.
- التدقيق في محاسبة المكلف وفقا للمخطط الجبائي.
- طرق الرقابة الجبائية وإعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة.
- التبليغ بنتائج التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة.

2- القوانين الجبائية وتحيينها

إن التشريع الجبائي الجزائري يعتمد في مواده القانونية لغة بسيطة ومتناسقة، يحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين بالضريبة وتسهيل إجراءات التزاماتهم تجاه الإدارة الجبائية، كما يعتمد في ذلك على تصريحات المكلفين لأن بنية النظام الضريبي الجزائري بطبيعته نظام تصريحي، دون إغفال المعطيات الواقعية للحياة الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية عن فحوى التشريعات الجبائية،¹ الخاضعة باستمرار إلى تحديث وتحيين حسب قوانين المالية الأولية منها والتكميلية التي تصدرها الدولة لمسايرة التغيرات والمستجدات المحيطة بالاقتصاد الوطني.

كما أشير أن التشريع الجبائي الجيد والمنسجم عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً واسعاً للتهرب الضريبي، وبالتالي يجب إحكام صياغة النصوص التشريعية بشكل مبسط يهدف إلى إزالة الغموض و الابتعاد عن التأويلات والتفسيرات الخاطئة، حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يستخدمها في صالحه، وهذا بهدف سد منافذ التهرب الضريبي أو حتى التفكير فيه، ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على القواعد القانونية حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب المفروضة ومدى تكييفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.²

في حين نجد النظام الضريبي الجزائري يعتمد في بنيته التشريعية على خمسة (5) قوانين ضريبية تعتبر الركائز الأساسية له ويتم تحيينها بشكل دوري ومستمر عن طريق مستجدات قوانين المالية، كما تم تدعيمه في سنة 2002 بقانون الإجراءات الجبائية المستوحى من القانون رقم 01-21³، والذي يمثل كل الإجراءات الجبائية المستخلصة من القوانين الضريبية، وقد ساهم هذا القانون بقسط وافر في كيفية التعامل مع كل المراحل والإجراءات المتعلقة بالمجالات الضريبية العديدة من البحث عن الأوعية الضريبية إلى كيفية حسابها وتحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عنها مع التطرق إلى إجراءات المنازعات والرقابة الجبائية وغيرها من التقنيات الضريبية الأخرى.

كما تحظى النصوص القانونية للإدارة الجبائية بعناية خاصة باعتبارها وسيلة معلوماتية موجهة للمكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية على حد سواء، لأن النصوص التشريعية تعتبر الإطار القانوني لكل تصرف تقوم به إدارة الضرائب ويجب أن تعتمد تلك التصرفات على الإرساء القانوني الواضح مع تفادي التأويلات المفرطة⁴، وعليه نرى أن القوانين الجبائية بمختلف أصنافها تعتبر الوسائل القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية بما فيها أعوانها وبالمقابل ضمان حقوق المكلفين بالضريبة.

¹ العيد صالح، مرجع سابق، ص 15 .

² ناصر مراد ، مرجع سابق، ص 31.

³ القانون رقم 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 2001/12/23، ص 3.

⁴ ميثاق المكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2007، ص 12.

3- المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها

تعرف المحاسبة حسب معهد جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA,1953 على أنها " فن تسجيل وتصنيف وتلخيص بطريقة مميزة وبشكل نقدي للعمليات والأحداث ذات الطبيعة المالية وتفسير النتائج المترتبة عنها"، كما تعرف حسب الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA,1966 على أنها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية التي تسمح بممارسة الأحكام واتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات". أما كلمة فن تعني أسلوب أو طريقة عمل باعتبار أن المحاسبة في بداية نشوؤها كانت حرفة والحرفة بشكل عام يغلب عليها الطابع الفني أكثر من الطابع النظري، ثم تحولت المحاسبة إلى مهنة ثم إلى علم وحاليا المحاسبة لها جانبين عملي (تطبيقي) وعلمي (نظري)¹.

وبما أن المحاسبة تعتبر علم، فلكل علم مفاهيم أساسية، ومبادئ حيث أن الهدف الرئيسي للمحاسبة يتمثل في توفير معلومات مفيدة للمساعدة في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات، أما المفاهيم تتعلق بالمفردات والمصطلحات التي تستخدم في حقل المحاسبة، ويعني بالمفهوم هو تعبير بين بذاته ولا يحتاج إلى تفسير أو شرح في كل مرة ويستخدم للدلالة على أشياء أو أحداث تساهم في تحقيق أهداف المحاسبة²، وزيادة على ما سبق نجد أما المبادئ والفروض المحاسبية تعتبر من أهم المعرفة الأساسية للمحاسبة والتي نتطرق إليها بإيجاز:

3-1- المبادئ المحاسبية

إن المبادئ المحاسبية تمثل القواعد والأحكام العامة التي يستخدمها المحاسب للقيام بوظيفته والمأخوذة من الأهداف الأساسية للمحاسبة ومفاهيمها، التي تساعد في كيفية تسجيل العمليات المالية والإبلاغ عنها، وقد تمت المبادئ المحاسبية طبقاً للمعايير الدولية للمحاسبة والملخصة فيما يلي:³

أ- مبدأ الكلفة التاريخية

ويقصد به أن المؤسسة تسجل مختلف عناصر القوائم المالية بكلفتها الحقيقية، وتمثل الكلفة تلك القيمة التي تم مبادلتها في تاريخ حدوثها، أما سبب استخدام هذا المبدأ هو أن هذا مقياس (الكلفة) هو قياس موثوق به وموضوعي لكونه مدعم بسند قانوني يؤيد العملية المالية المسجلة، كما يفترض بالاستمرارية في ذلك لتسمح باستبعاد تطبيق أسس أخرى كالقيمة العادلة التي أخذت طريقها في المحاسبة المعاصرة.

ب- مبدأ تحقق الإيراد

ويقضي هذا المبدأ بأن الإيراد يتحقق في المؤسسة حسب طبيعة النشاط ويعترف به أي يسجل بالدفاتر المحاسبية في الفترة التي يتم التحقق فيها، وغالبا ما يعترف بالإيراد عند نقطة البيع لكون سعر البيع يمثل مقياس موضوعي لمبلغ الإيراد المحقق.

¹ طلال محمد الججاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 31.

² مرجع سابق، ص 49.

³ مرجع سابق، ص 54.

ج- مبدأ المقابلة

ويعني به أن كل المصاريف التي تتعلق وترتبط بإيراد معين تتم مقابلتها واستقطاعها منه للمدة التي تحقق فيها بهدف تحديد صافي الدخل، أي أن هذا المبدأ يشترك من فرض الدورية وهذا تطبيقاً للسببية (السبب والنتيجة) وذلك بربط الإيراد بنفقاته والأحداث التي لا تخضع للسببية تعالج في قائمة الدخل.

د- مبدأ الإفصاح

وهو أنه يفصح بشكل دقيق عن كل المعلومات المتعلقة بفهم القوائم المالية من قبل مستخدمي هذه القوائم، أي أن كل الأحداث والحالات التي تؤدي إلى اختلافات عند مستخدمي القوائم المالية يجب أن يفصح عنها لجعلها ذات شفافية وغير مضللة للغير مع عدم حذف أو كتمان معلومات ذات منفعة.

3-2- الفروض المحاسبية

تعني الفرضية كلام أو تعبير قابل للصواب أو الخطأ ويتم اعتماد الفروض من أجل فهم الظروف والأحداث المحيطة أو تثبيتها وبناء أفكار أو مفاهيم في ضوءها لتساعد على تحقيق الأهداف أو التوصل إليها، أما الفروض المحاسبية نذكرها بإيجاز فيما يلي:¹

أ- فرض الوحدة المحاسبية المستقلة

والتي بموجبها نفترض بأن الوحدة الاقتصادية (محاسبياً) مستقلة عن الملاك وعليه يتم تحديد النشاطات الاقتصادية الخاصة بهذه الوحدة لتتم معالجتها المحاسبية بشكل مستقل، وهذا لكونها تعتبر شخصية معنوية كوحدة تنظيمية تقوم بقياس نتائج عملياتها دون إدراج نشاطات أصحاب المشروع.

ب- فرض الاستمرارية

نفترض بأن الشركة مستمرة في ممارسة نشاطاتها إلى مدة غير محددة، وهذا يعكس توقعات الأطراف ذات المصلحة بالمشروع من جهة وينعكس على تنظيم العمل المحاسبي وإعداد القوائم المالية من جهة أخرى، لأن الاستمرارية ترتبط بالشخصية المعنوية المستقلة للمشروع وليس بحياة ملاكه.

ج- فرض الدورة المحاسبية

بهذا الفرض يتم تقسيم العمر الكلي للشركة إلى فترات دورية متساوية (مثلاً سنة) بهدف إعداد القوائم المالية ومنه يطلب الحاجة إلى بيانات دورية عن المشروع لغرض اتخاذ القرارات بشكل سليم، كما يستلزم تطبيق محاسبة الإيرادات والمصاريف من جهة ومحاسبة الأصول والخصوم من جهة أخرى.

د- فرض ثبات وحدة القياس النقدي

يبين هذا الفرض أن العمليات التي تسجل بالدفاتر المحاسبية هي التي تعبر عنها بواسطة النقد، وأن وحدة النقد تعتبر كوحدة قياس ثابتة في المحاسبة مع ربط مختلف العمليات والأنشطة بتعبير نقدي موحد كي يسمح لنا بإجراء مقارنات والتنبؤ للمستقبل بهدف اتخاذ قرارات سليمة.

¹ مرجع سابق، ص 57.

ثانيا- الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي

بعدما يتأكد العون المدقق من توفر أدوات التدقيق التي يستخدمها في أداء مهمته يبقى عليه الانطلاق في عملية التدقيق بالإجراءات الأولية والمتمثلة في:

1- سحب الملف الجبائي من المفتشية

الخطوة الأولى التي يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، وهذا باحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف كما يتضمن كل التصريحات والاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وحتى التسويات الجبائية المنجزة سابقا مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، وبعد ذلك تملئ بطاقة تتعلق بانطلاق عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية¹.

2- إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة

لا يمكن الشروع في إجراء أي عملية تدقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار² مفصل يضم تاريخ عملية التدقيق في المحاسبة مع مختلف الضرائب والرسوم وحتى السنوات المدققة فيها، كما يرفق الإشعار بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وهذا من أجل تحضير المكلف في غضون عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار³، مع إمكانية المكلف الاستعانة بمستشار أو وكيل يتم اختياره بنفسه.

لكن في بعض الأحيان يمنح القانون في إطار التدقيق في محاسبة المكلف حق ممارسة التدخلات المفاجئة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية، والهدف منها هو السماح للإدارة الجبائية بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت، والمتمثلة في:⁴

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل المنقولة، وغير المنقولة، وكذا الوسائل البشرية).
- معاينة مادية لعناصر المخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل).
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية ولكن ليس من حق العون المدقق فحص مضمونها.
- جرد قيم الصندوق مع كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

وهذا كله من أجل جمع العون المدقق أكبر قدر ممكن من المعلومات اللازمة حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس فعلا ومقارنته بما هو مصرح به، وبعدها ذلك يقوم بتحرير محضر معاينة يسجل فيه كل البيانات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع على محضر المعاينة وإن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبيان ذلك في المحضر نفسه بعبارة رفض التوقيع.

¹ أنظر الملحق رقم 05.

² أنظر الملحق رقم 06.

³ المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 13

⁴ Claude. Laurent, contrôle fiscale –la vérification de comptabilité- Bayeusaine, Paris, 1995 ; page 23.

ثالثاً- ملئ استمارات التدقيق المحاسبي

بناءً على المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية وخاصة منها الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل التدقيق والتي لم يمسهما التقادم، ليقوم العون المدقق بملأ الاستمارتين الأساسيتين وهما: الحالة المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة، لتحديد ومعرفة الشكل الخارجي لمحاسبة المكلف واستخراج الفروق والتطورات التي تحدث على مستوى كل الحسابات خاصة منها رأس المال، رقم الأعمال، نتيجة الدورة، الممتلكات المادية والمعنوية، النفقات المسجلة، نسب الربح المحققة وغيرها من البيانات المدونة بحرص شديد في هذين الكشفيين:¹

1- الحالة المقارنة للميزانيات

تحتوي هذه الوثيقة² على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التدقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالحسابات المشجعة للتلاعبات والتجاوزات كالإهلاكات، المؤنات، حركة العقارات، وفوائض القيمة المحققة...

2- كشف المحاسبة

تملاً هذه الوثيقة³ وفقاً لجدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات محل التدقيق والتي لم يمسهما التقادم، بحيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي النسب المحققة لكل دورة مالية...

ولجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الخارجة عن محتويات الملف لتسهيل مهمة العون المدقق والإمام أكثر بكل الجوانب المتعلقة بالوضع الفعالية لنشاط المكلف، كما بإمكانه استغلال حق الإطلاع الممنوح له وهذا من كل المؤسسات والهيئات العمومية والخاصة بهدف جلب المعلومات الكافية من الأطراف التي لها علاقة بالمكلف بشكل مباشر أو غير مباشر مثل: الموردين، الزبائن، البنوك، مصالح التجارة، الجمارك، المحافظة العقارية، مصالح الأمن وغيرهم، ليتم ملئها على استمارات خاصة بالإدارة الجبائية تسمى ببطاقة المعلومات⁴.

¹ Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, 2001, Alger, Page 31.

² أنظر الملحق رقم 07.

³ أنظر الملحق رقم 08.

⁴ أنظر الملحق رقم 09.

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي

بعد انقضاء الأجل المحدد قانوناً للتحضير* وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب العون المدقق لمباشرة مهامه داخل مقر المؤسسة محل التدقيق، لأنه قانونياً لا يسمح له بأخذ الدفاتر والمستندات المحاسبية إلى مكاتبهم إلا في حالة ما إذا طلب المكلف المعني بذلك من المدير الولائي للضرائب وهذا نظراً لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بالمهمة داخل المؤسسة أو أي سبب مقنع آخر، وإذا وافق المدير الولائي بالطلب يرسل له الموافقة بالقبول¹ وحينها يستطيع العون المدقق أخذ ما يلزمه بالتوقيع على التعهد² الذي يحتوي على كل التفاصيل باستلامه للدفاتر والوثائق المحاسبية وإرجاعها بعد إتمام عمله، في حين يتم فحص الدفاتر والمستندات المحاسبية من حيث الشكل أولاً ثم من حيث المضمون، وبعدها يتم إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة التي على أساسها يتم تحديد تسوية الوضعية الجبائية.

أولاً- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

إنّ الرقابة الجبائية الشكلية لمحاسبة المكلف تتمثل في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف العون المدقق والخاصة بسنوات محل التدقيق، للتأكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المحاسبية الملزمة قانونياً والتي حددها القانون التجاري الجزائري في مواد من 9 إلى 12.

1- طبيعة الدفاتر والوثائق المحاسبية

1-1- الدفاتر المحاسبية القانونية

وهي الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري والملزمة على كل المكلف بالضريبة والخاضع للنظام الجبائي الحقيقي ويمسك محاسبة قانونية منتظمة وهذا احتراماً للشروط القانونية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما هذه الدفاتر تتمثل في دفترين أساسيين دفتر اليومية ودفتر الجرد لهما الصبغة القانونية مع وجود سجلات أخرى مساعدة بإمكان المكلف أن يستخدمها لكنها تعتبر اختيارية كالبيانات المساعدة للمبيعات، المشتريات، الصندوق...

أ- دفتر اليومية

هو دفتر محاسبي قانوني ملزم على كل من يمسك محاسبة قانونية منتظمة وقد نص عليه القانون التجاري الجزائري في المادة 9 على أنه: " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوماً بيوم عمليات المؤسسة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهرياً بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن مراجعة تلك العمليات يومياً".

* الأجل المحدد قانونياً هو 10 أيام، وفي حالة أن المكلف لم يتم تحضير كل الدفاتر والوثائق المحاسبية، فإنه يمكن منحه مدة إضافية مقدرة بـ 8 أيام طبقاً للمادة 60 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ أنظر الملحق رقم 10.

² أنظر الملحق رقم 11.

ب- دفتر الجرد

هو دفتر محاسبي قانوني ملزم على كل من يمسك محاسبة قانونية منتظمة وتتص المادة 10 بأنه: "يجب على التاجر أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مؤسساته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحسابات النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحسابات النتائج في دفتر الجرد".

1-2- الوثائق الختامية

يقصد بالوثائق الختامية تلك المخرجات التي يعدها المحاسب والتي تعتبر خلاصة العمل المنجز خلال السنة المالية والممثلة في الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج لكون الوثيقتين تجبر على كل تاجر يمسك محاسبة قانونية منتظمة لكون تلك الوثيقتين تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة ومستوى حجم النشاط المستغل خلال كل دورة مالية، وهذا ما أكدته المادة 10 من القانون التجاري.

والممتنع للمجال المحاسبي والجبائي يرى أن من أكثر القوائم المالية التي يركز عليها الأطراف المستخدمة لها هي الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج لكون القائمتين تحتويان على كل أرصدة الحسابات المشاركة في الدورة المالية، أما اختلاف المصطلحات فوجد الوثيقة، القائمة، الملخص، الكشف أو البيان، ويعني بها "إعلان عن ما يعتقد أنه حقيقي، ويتم إيصاله للمهتمين به معبرا عنه بلغة النقود وتغطي هذه القوائم في أغلب الأحيان سنة مالية كاملة".¹

أ- الميزانية المحاسبية الختامية

الميزانية المحاسبية أو ما تسمى حديثا بقائمة المركز المالي وهي عبارة عن "قائمة تعد في نهاية الفترة ويظهر فيها كل حسابات الموجودات (الأصول) والمطلوبات (الخصوم) وحقوق الملكية التي تظهر أرصدها في ميزان المراجعة"²، وعليه تعتبر الميزانية صورة فوتوغرافية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعدادها لكونها تظهر ذمة المؤسسة الممثلة في عناصر الأصول و عناصر الخصوم.

ب- جدول حسابات النتائج

جدول حسابات النتائج أو ما يسمى بقائمة الدخل وهو عبارة عن "قائمة تعد في نهاية الفترة المالية وعلى ورقة خارجية تضم حسابات الإيرادات وحسابات المصروفات التي يتم نقل أرصدها من ميزان المراجعة والفرق بينهما يمثل صافي الربح أو صافي الخسارة"³، أما النظام المحاسبي المالي الجديد عرفه على أنه "بيان ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للدورة الربح أو الخسارة"⁴.

¹ طلال محمد الججاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 311.

² مرجع سابق، ص 129 .

³ مرجع سابق، ص 127 .

⁴ المادة 2 الفقرة 1.230 والمتعلقة بحساب النتائج، النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 19 الصادرة بتاريخ 2009/03/25، ص 24 .

1-3- الوثائق الإثباتية

لا يمكن للمحاسب تسجيل أية عملية في الدفاتر المحاسبية إلا إذا كانت مرفقة بوثيقة إثبات تبرر صحة العملية المسجلة، والتي تعتبر الوثائق القانونية التي تحمي كل الأطراف المسؤولة على ذلك، ومن بين تلك الوثائق الإثباتية نجد الفاتورة من أهم هذه الوثائق لكونها تمثل وثيقة إثبات لكل عملية ذات طابع تجاري أو مالي، وتوفر وثائق إثبات أخرى يستند عليها المحاسب في معالجته المحاسبية مثل: الوصولات، العقود، المراسلات، التراخيص وغيرها من المستندات.

أ- الفواتير

تعتبر الفاتورة من أهم الوثائق الإثباتية في العمليات ذات الطابع التجاري والمالي كما تعتبر إلزامية على كل المتعاملين الاقتصاديين، وخاصة منها في مجال المعالجة المحاسبية لكونها تمثل السند القانوني لأي تقييد محاسبي، والمرسوم التنفيذي¹ رقم 05 - 468 المؤرخ في 2005/12/10 يحدد الشروط القانونية الملزمة في محتوى الفاتورة المحررة والمتمثل أهمها في ثلاثة أقسام وهي:

- القسم العلوي، يحتوي على رقم وتاريخ تحرير الفاتورة مع ذكر الهوية الكاملة للمورد والزبون.
- القسم العرضي، الذي يمثل كل المعلومات المتعلقة بالسلعة المباعة كذكر المواصفات والكمية المباعة مع مقابلتها بسعر الوحدة خارج الرسم ثم المجموع النهائي مع كل الرسوم المستحقة الدفع.
- القسم السفلي، يضم كل من مجموع مبلغ الفاتورة بالحروف ثم ختم وإمضاء المورد وإن اقتضى الأمر وجود ختم وإمضاء حتى الزبون المحررة له الفاتورة.

كما يلزم المرسوم التنفيذي كل المتعاملين بأن تكون الفاتورة مقروءة وبدون وسخ أو شطب، ولا تكون محصل عليها عن طريق النسخ أو التصوير أو بأي وسيلة استنساخ فهي غير قانونية، أما في حالة إلغاء الفاتورة يجب أن تكتب وباللون الأحمر في عرض الفاتورة عبارة " فاتورة ملغاة ".

ب- إثباتات أخرى

- بعد التطرق لوسيلة الإثبات الأساسية وهي الفاتورة قد نجد كذلك وثائق إثباتية أخرى لا تقل أهمية عن الفاتورة والتي تعتبر كذلك سند إثبات آخر للمحاسب لتدعم مدى صدق البيانات ونجد منها:
- العقود المبرمة بين المؤسسة والغير كعقد الملكية، الإيجار، القروض، التراخيص، الصفقات...
 - إيصالات التسديد لمختلف المستحقات والمصاريف كالضرائب، الهاتف، الكهرباء، الماء، أتعاب...
 - وصولات الدخول والخروج المتعلقة بحركة المخزون، وصل الطلب، وصل الاستلام.
 - المراسلات الصادرة والواردة من وإلى المؤسسة المعبرة عن انشغال ما تم التطرق إليه كمراسلة الزبائن أو الموردين لتحصيل أو تسديد الديون، مراسلة البنك لتمديد آجال القرض، وغيرها...
 - التراخيص الممنوحة من الجهات المعنية كاستغلال شيء ما أو الاستفادة من امتيازات معينة...

¹ المرسوم التنفيذي رقم 05 - 468 المؤرخ في 2005/12/10 والذي يحدد كيفية تحرير الفاتورة، الجريدة الرسمية العدد 80 الصادرة بتاريخ

2- فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية

بعد عرض كل الدفاتر والوثائق المحاسبية التي يجب على العون المدقق أن يقوم بفحصها شكلا ويتأكد من مطابقتها لأحكام النصوص القانونية قبل التطرق إلى مضمونها، وهذا بهدف إبداء رأيه حول محاسبة المكلف لكونها مقبولة مما يلجأ إلى المرحلة الموالية أو يتم رفضها لعدم احترامها للشروط القانونية، وبما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة للوضع المالية في المؤسسة فإنها لا تكون مقبولة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية:¹

1-2 محاسبة منتظمة

تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونياً، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من 9 إلى 12 وهي دفتر اليومية ودفتر الجرد مع الوثائق والإثباتات اللازمة مع احترامها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتبعا للنظام المحاسبي المطبق في البلاد، أما انتظام المحاسبة يتمثل في:

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة.
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة وممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية.
- يجب مسك الدفاتر المحاسبية بعناية ودون تحريف أو شطب أو ترك بياض...
- احترام مبدأ القيد المزدوج في التسجيلات المحاسبية وهذا وفقا للمبادئ المتعارف عليها.
- يجب أن تقيّم وتسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية "دينار جزائري".

2-2 محاسبة صادقة

ويقصد بهذا المفهوم أن المبالغ المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة، فعلى العون المدقق عليه أن يتحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل سليمة، وكذا التأكد من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في دفتر اليومية بالمقارنة مع ميزان المراجعة المسجل في دفتر الجرد والسجلات المساعدة له كيميوية المشتريات، المبيعات، والصندوق...

3-2 محاسبة مثبتة أو مقنعة

إن السند القانوني المرفق بكل عملية مسجلة والمتمثل في مختلف الوثائق التبريرية من فواتير، مراسلات، عقود، رخص وغيرها من السندات يدل على صحة وصدق العمليات المسجلة في الدفاتر المحاسبية التي تعكس صورتها على إصدار القوائم المالية التي تعبر عن مدى صحة وصدق النشاط الحقيقي للمؤسسة وانتظام المحاسبة المطبقة من طرف المكلف.

¹ Bulletin des services fiscaux, n° 19, DGI, Alger, 2000, page 44 - 45.

ثانيا- تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون

بعد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يلجا العون المدقق إلى دراسة معمقة ومفصلة للحسابات الرئيسية والفرعية الخاصة بالميزانية الختامية وحسابات التسيير والنتائج، كما تعطى الأولوية إلى الحسابات التي تكشف النشاط الحقيقي للمكلف والمعبر عنه برقم الأعمال والأرباح الناتجة عنه لكونهما يشكلان الوعاء الضريبي الأكثر انتشارا لمختلف الضرائب والرسوم، كما أن هذه العملية تهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية كالمشتريات، المخزونات، والمبيعات وغيرها من الحسابات الأخرى¹.

1- تدقيق حسابات الميزانية

تنقسم حسابات الميزانية إلى قسمين حسابات الأصول وحسابات للخصوم، مما يسمح للعون المدقق أن يفحص الحسابات الرئيسية لكلي الطرفين وهذا حسب التسلسل في الميزانية:

1-1- تدقيق حسابات الأصول

أ- تدقيق حسابات الاستثمارات

- الاطلاع على الوثائق المبررة لإكتساب ملكية أو إنشاء الاستثمارات حتى وأن تمت في فترة متقدمة.
- الفحص المادي للاستثمارات ومعالجتها المحاسبية للتأكد من عدم تضخيم تكلفة الاستثمار والاهتلاكات.
- التأكد من الاستثمارات المتنازل عنها والتي كانت محل الرسوم المسترجعة في أجل أقل من 5 سنوات والتي تعطي الحق في إعادة الرسم الموافق للمدة غير المستغلة باستخدام النسبة الحصية².
- فحص الاستثمارات المكتسبة عن طريق البيع الايجاري لكون المكلف لا يحق له حساب الاهتلاكات على هذا النوع وإن وجد على العون المدقق تدارك ذلك في حدود الفترات غير المتقدمة.
- في حالة ظهور شهرة المحل محاسبيا لا تخضع للاهلاك إلا استثنائيا عند معاينة انخفاض قيمتها.
- الأراضي عموما غير قابلة للتدني والهلاك نظرا للعامل الزمني وعلى العون المدقق التأكد من ذلك.
- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للمصاريف الإعدادية لكونها استثمار وهمي، ويتم إطفاء في أقصى مدة قانونية المقدرة بخمسة (5) سنوات، وعلى العون المدقق أيضا التحقق من عدم وجود تكاليف غير قابلة للخصم أو عناصر أصول غير قابلة للاهلاك في هذا الحساب.
- يتم تقييم المباني بتكلفة إنجازها للهيكل دون ما تحتويه من منقولات وهذا من أجل تسجيل اهتلاكات صحيحة، أما الصيانة والإصلاحات تسجل كنفقات ليتم تحويلها لقيمة الأصل بعد تقديم أدلة تدعم ذلك.
- الأغلفة المتداولة والمودعة كأمانات يجب أن توضح في الفواتير وعلى العون المدقق فحصها بغرض الكشف عن الأغلفة المتنازل عنها وغير المصرح بها لتأسيس الرسم المسترجع والضريبة المستحقة.

¹ Guide de vérification de comptabilité, Op.Cit, p 54

² للتفصيل أكثر في النسبة الحصية أنظر: ميلود تومي، مرجع سابق، ص 75.

ب- تدقيق حسابات الإهلاكات

- القاعدة العامة توحى أن تدقيق حساب الإهلاكات مرتبط حتمياً بتدقيق حسابات الاستثمارات الخاضعة لها، وعلى العون المدقق أن تكون بحوزته تفاصيل الاستثمارات القابلة للإهلاك للتأكد من:
- نسب الإهلاكات المطبقة تكون غير مبالغ فيها لعدم الوقوع في تضخيم الأعباء للتقليل من الأرباح.
 - الاستثمارات التي منح لها الرسوم المسترجعة والتي لم تكمل المدة القانونية تسترجع الرسوم مع معالجة الإهلاك الخاص بها بواسطة قاعدة النسبة الحصية التي تطبق على الإهلاك الخطي.
 - على العون المدقق أن يفحص كل الضرائب والرسوم المتعلقة بالإهلاك، وأن السيارات السياحية يتم إهلاكها على أساس موحد لا يتجاوز السقف المسموح به قانوناً 1.000.000 دج¹.
 - التأكد من أن الإهلاكات التي لم يتم تحويلها إلى الاستغلال يجب أن يتم إدماجها في النتيجة الجبائية.

ج- تدقيق حسابات المخزون

إن إجراءات تدقيق حسابات المخزون تظهر في السعر والكمية الممثلة في الجرد المادي للسلع المخزنة معا وبشكل ملازم، لأنه يمكن تخفيض قيمة المخزون بشكل مزدوج بين الكمية والسعر، وقد ينجم عن هذا التخفيض التقليل من التحصيلات مما يعكس ذلك على نتائج الدورة وظهور نسبة من الربح الخام العادي، وفي حالات أخرى يمكن أن تقوم المؤسسة برفع نسبة الربح الخام لتتقارب مع مقاييس نشاطها وهذا إما لتقديم صورة حسنة للحصول على قروض من البنك أو الإظهار المؤقت لحالة من الربح الذي يمكنها من امتصاص العجز المرحل الأكثر قدماً²، أما أهم إجراءات تدقيق هذه الحسابات تتلخص في:

- التأكد من صحة تقييم المخزون الأولي للدورة يعادل المخزون النهائي للدورة السابقة.
- في حالة تخفيض أو زيادة المخزون النهائي يجب التسوية عن طريق الإسناد المباشر للسلع المستهلكة.
- التأكد من أن تقييم المخزونات تم بالتكلفة ودون الرسم على القيمة المضافة المسترجع وهامش الربح.
- في حالة تكوين مؤونة بسبب انخفاض أسعار المخزونات على العون المدقق التأكد من صحة ذلك.
- على المكلف بالضريبة إعادة دفع الرسم المسترجع على المشتريات في حالة مردودات المواد واللوازم المستهلكة، المنتجات، البضائع الفاسدة أو المنتهية صلاحيتها أو حتى منها الضائعة.
- إعادة دفع الرسم المسترجع لسلع المخزون في حالة التنازل عن الأصول أو التوقف عن النشاط.

د- تدقيق حسابات المدينون

على العون المدقق التأكد من أن التصريحات الخاصة بحقوق المؤسسة لدى الغير، وعلى المكلف بالضريبة المطالبة بتسوية مستحقاته حتى من المسير أو الشركاء، أما أهم إجراءات التدقيق تنحصر في:

¹ تم تعديله وفق المادة 8 الفقرة 3 من قانون المالية لسنة 2010، جريدة رسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31، ص 05.

- فحص الاستثمارات المالية التي بحوزة المكلف والتأكد من صحتها بطلب مصادقات من الجهة المعنية.
- التأكد من المعالجة المحاسبية عند التنازل على السندات وما ينجم عنها من ناقص قيمة أو فائض قيمة.
- التأكد من صحة المبالغ المسجلة في الحسابات الجارية للشركاء وهذا بتوفر الوثائق الإثباتية، أما المبالغ المقدمة للشركاء تعتبر أغلبها مداخيل موزعة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.
- التأكد من صحة تسجيل الرسوم القابلة للاسترجاع وهذا بمقارنة الرسوم المحصلة والرسوم المستحقة.
- التأكد من المعالجة المحاسبية لتسبيقات الاستغلال حفاظاً على مبدأ استقلالية الدورات، أما مصاريف رهن التخصيص يجب أن يتم تسويتها عند نهاية كل دورة مالية.

هـ- تدقيق حسابات ديون الزبائن

- التدقيق الخاص بهذا الحساب يبدأ بمقارنة الحسابات الفردية مع رصيد حساب الزبائن الإجمالي الظاهر بميزان المراجعة، ثم التأكد من صحة ذلك في يومية المبيعات، أما أهم إجراءات التدقيق فهي:¹
- التحقق من صحة حساب مبالغ الفواتير المحررة للزبائن باعتبارها الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة التي تؤثر على الحصيلة الضريبية.
 - كشف المخالفات المتعلقة بالفواتير المحررة للزبائن الوهميين أو المدونين في قائمة المتهربين من الضريبة، وبإمكان العون المدقق التعرف عليهم بطلب مصادقات على تعاملاتهم وأرصدتهم.
 - التأكد من التخفيضات الممنوحة للزبائن، والتسبيقات المقبوضة مع تسوية الفواتير قيد التحرير.
 - الاطلاع على قائمة الزبائن المتعاملين معهم وهذا بتقديم هويتهم الجبائية الكاملة في التصريح السنوي.
 - التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها ولا بد من دراسة تطورها وأحقيتها في تكوين مؤونات موضوعية أما بالنسبة للحقوق المعدومة يجب التأكد من صحتها بناء على وثائق تدعمها.

و- تدقيق حسابات النقدية

- تتكون النقدية من السيولة التي بحوزة المؤسسة وغالبا ما تنحصر في حساب البنك، الحساب الجاري البريدي وخزينة الصندوق، أما إجراءات التدقيق الخاصة بهذه الحسابات يتمثل أهمها في:²
- التأكد من صحة العمليات المتعلقة بحساب البنك عن طريق جدول المقاربة بين دفاتر المؤسسة والكشوف المرسله من طرف البنك من أجل تصحيح الأخطاء وتسوية الفروقات المستخرجة.
 - الفحص الجيد لحساب البنك والحساب البريدي لكشف علاقة المؤسسة بالعملاء والموردين، مما يسمح بمتابعة المبيعات والمشتريات المصرح بها من طرف المكلف والموجودة في الملف الجبائي.
 - حساب الصندوق غالبا ما يتضمن مخالفات وإغفالات يمكن اختصارها في تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف، وعليه لا بد من مراقبة ذلك بفحص المستندات والوثائق المبررة.
 - في حالة ظهور رصيد حساب الصندوق دائن يتم التأكد من أن كل العمليات سجلت دون إلى إهمال في التسجيل أو عدم الترحيل..، وإذا تم تكرار ذلك فعلى العون المدقق رفض محاسبة المكلف.

¹ Ibid, p 74

² Ibid, p 78

1-2- تدقيق حسابات الخصوم

أ- تدقيق حسابات الأموال الخاصة¹

- فحص حساب رأس المال وهذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق إثبات لأنها تؤثر في الضريبة على الدخل الإجمالي لكل شريك، إما في حالة التنازل على الأسهم أو الحصص على العون المدقق أن يضمن بأن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليها الضريبة المستحقة، وفي حالة رأس المال الشخصي يجب التأكد من وجود إثباتات عن كل المسحوبات والإضافات التي يقوم بها المستغل.
- فحص حساب الاحتياطي وتعديلاته بالاعتماد على محاضر مداوات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين بالترام مع محتوى نصوص القانون الأساسي للشركة.
- تدقيق حساب الأرباح الخاضعة لمعدل مخفض بهدف التنظيم المحكم لهذا الحساب ومدى مطابقته شكلا ومضمونا للشروط المطلوبة لهذه الأرباح المميزة فنجد أهمها:
 - المعدات المعاد استثمارها تكون ضمن القائمة المحددة في المرسوم التنفيذي المتعلق بتحقيق الاستثمارات المنقولة وغير المنقولة التي لها الحق في المعدل المخفض للأرباح المعاد استثمارها.
 - الممتلكات المقتناة لتطوير المؤسسة أو لتجديد الاستثمارات تعتبر ملغاة وغير مقبولة.
 - قيمة الممتلكات لا تتجاوز الأرباح المحاسبية للدورة وهذا قبل تخفيض الضريبة على الأرباح.
 - الممتلكات غير المقتناة تعوض بفائض القيمة المعاد استثماره تطبيقا للمادة 173 من قانون الضرائب المباشرة لكن الفائض عن القيمة تتعهد بإعادة الاستثمار والخاضعة لمعدل مخفض.
- تدقيق حساب فائض القيمة الناتج عن التنازل المعاد استثماره، على المؤسسة أن تتعهد بإعادة استثمارها في آجال لا تتعدى ثلاث (3) سنوات بقيمة تعادل المبالغ المتعهد بها، وعلى العون المدقق التأكد من احترام الشروط القانونية مع ذكر ذلك في التصريحات السنوية على شكل توضيحات.
- تدقيق الإعانات الممنوحة للاستثمار من طرف الدولة أو الجماعات المحلية، ولا تدرج ضمن نتيجة الدورة الجارية في تاريخ دفعها، وعلى العون المدقق التأكد من أن الإعانات ترحل بشكل دفعات لنتيجة الدورة عن طريق حساب الإيرادات الاستثنائية مع مراعاة الاستثمارات الخاضعة للاهلاك.
- تدقيق فرق إعادة التقدير وما ينجم عنه من فائض قيمة لإدراج هذا الأخير في نتيجة الدورة على شكل دفعات تعادل الاهتلاكات الإضافية، وبعد فحص انتظام ودقة العملية يجب التأكد من المبالغ الموجهة على شكل امتيازات للشركاء لكونها تمثل أرباح موزعة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.
- التأكد من أن الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة، أما في حالة شركة الأموال يتم فحص هذه الأرباح التي لم توزع بعد في أجل لا يتعدى 3 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال الدورة المحققة لهذه النتيجة أو إدراجها لرأس المال.
- فحص مؤونة الأعباء والخسائر بواسطة التأكد من أنها تستجيب للشروط الشكلية والموضوعية، وأنها لا تعتبر دون هدف خلال سنة تكوينها ليعاد إدراجها إلى نتيجة الدورة.

ب- تدقيق حسابات الديون

- تدقيق حسابات الديون الطويلة الأجل، التي تضم القروض البنكية وديون الاستثمار على العموم تعتبر مقبولة لكونها تمنح من مؤسسات مالية معتمدة، أما القروض الأخرى يجب تفحص بشكل معمق وعلى العون المدقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى للدورات المتقدمة، ليتأكد من أن هذه القروض ليست وهمية أو لا تخفي مساهمات تمت من قبل المستغل أو الشركاء وقد يطلب مصادقات من أصحاب القروض، مع فحص الفوائد على القروض وأنها قد اقتطعت منها الضريبة المستحقة.
- تدقيق حسابات الديون القصيرة الأجل، والتي تمثل عدة حسابات أهمها يتمثل في:
 - التأكد من تناسق حساب الموردين مع الحسابات المقابلة له كالتقديرات والمشتريات، أما على العون المدقق أن يستغل كشوف الربط وبطاقات المعلومات بهدف التحقق من عدم تكرار الفواتير.
 - التأكد من صحة المبالغ المحتفظ بها على الحساب التي اقتطعتها المؤسسة بصفتها وسيط لأطراف أخرى، مثل الضرائب على الأجور والرسوم المسترجعة، الاشتراكات الاجتماعية...
 - الاهتمام بالمساهمات المقدمة من الشركاء وصحة مبالغ الحسابات الجارية مستندا بالوثائق الإثباتية، والاطلاع على محاضر الجمعيات العامة للتأكد من قرار توزيع الأرباح والخسائر.
 - التأكد من عدم وجود مخالفات في الالتزامات المسجلة وهذا بمعاينة الوثائق الإثباتية اللازمة وقد يتطلب حتى طلب مصادقات من الجهات المعنية.

2- تدقيق حسابات التسيير

بعد القيام بتدقيق حسابات الميزانية على العون المدقق أن يتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير بصنفيها المصاريف والإيرادات، وهذا بهدف كشف التجاوزات والاغفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة خاصة في تضخيم المصاريف أو تخفيض الإيرادات.

2-1- تدقيق حسابات المصاريف

أ- تدقيق حساب المشتريات المستهلكة

- إن المخالفات والنقائص التي يمكن أن يظهرها تدقيق حساب المشتريات تصنف إلى صنفين:
- الزيادة في المشتريات، بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة وغالبا ما يكون هذا النوع من قبل المكلفين الذين لا يستطيعون إخفاء رقم أعمالهم (مثلا مقاولين الأشغال العمومية الذين يعملون لحساب الدولة أو الجماعات المحلية)، أما العون المدقق بإمكانه أن يكشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق لفواتير المشتريات، وصولات الطلب، الكشوفات البنكية وخصوصا مذكرات الربط والمعلومات المحصلة من الموردين، بهدف إجراء التصحيحات اللازمة برفع الربح الصافي الخاضع للضريبة، أما الأشكال التي تظهر بها تلك التجاوزات فهي عديدة نذكر أهمها:¹

- تسجيل مزدوج للفاتورة بتاريخ مختلفة، أو تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم أي إثبات أو دليل.
- تسجيل فاتورة قديمة بتغيير أرقام السنة الأخيرة، أو تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين.
- تسجيل فاتورة استثمار بتكلفة الأصل مع مصاريف الصيانة التي سجلت في حساب النفقات...

- التخفيض في المشتريات، قد لا تظهر هذه العملية لأنها ترفع من الربح ولا تخفضه، لكن التخفيض المقصود للمشتريات يصحبه غالباً إخفاء مماثل للإيرادات الناتجة عن المبيعات، علماً أن هذا النوع من الغش الضريبي يستعمل بكثرة في الوقت الحالي عن زيادة المشتريات وله عدة أشكال منها:¹
 - إغفال التقييد المحاسبي لفواتير الشراء المحررة من طرف الموردين بصفة منتظمة ومستمرة.
 - مشتريات مُفَنَّعة أو مخفية سجلت على شكل مصاريف عامة في أحد حسابات المصاريف.
 - يعتمد المكلف بأخطاء مادية كثيرة منها نقل خاطئ للمجاميع والأرصدة، إضافات خاطئة...

ب- تدقيق حساب استهلاكات السلع

لتدقيق هذا الحساب يجب على العون المدقق أن يقارن ما بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة من السلع المستهلكة مع تلك المذكورة في فواتير الشراء من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها، كما يجب أن تتساوى مع تكلفة الشراء المدمجة لكل المصاريف والرسوم غير المسترجعة وتخفيض الخصومات الممنوحة من الموردين دون احتساب الرسوم المسترجعة.

ج- تدقيق حسابات المصاريف القابلة للخصم

على العون المدقق قبول الأعباء القابلة للخصم والمتعهد بها للمؤسسة خلال الدورة المدقق فيها وفقاً للشروط القانونية المذكورة في المواد من 168 إلى 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث يجب أن تكون تلك المصاريف موجهة مباشرة للاستغلال أو مرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة، وأن تتطابق مع الأعباء الفعلية المدعمة بالوثائق المبررة لها دون المبالغة في بعض الأعباء المحددة كالمكافآت الموجهة للمسيرين أو للشركاء.

د- تدقيق حسابات المصاريف الأخرى

من الضروري لهذه التكاليف أن ترتبط بموضوع ونشاط المؤسسة وعلى العون المدقق مراقبة خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائياً بالإضافة إلى حدوثها فعلاً، فنجد مثلاً فحص حساب المستخدمين يتمثل في مدى تطابق محتوى دفتر الأجور مع المبالغ المصرح بها جبائياً والمتعلقة بالضريبة على الأجور، مع التأكد من أن هذه الأجور متعلقة بمستخدمين حقيقيين ليس وهميين أما تدقيق الأعباء الاستثنائية كالغرامات والزيادات الجبائية وخصائر سعر الصرف التي يجب التأكد منها لعدم ازدواجية التسجيل ولم تضاف لسعر التكلفة، تطبيقاً للمادة 146 الفقرة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لكون الغرامات والزيادات مهما تكن طبيعتها تعتبر غير مقبولة للخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة، وعلى العون المدقق التأكد منها ومعاينتها على أنها تمت إضافتها للربح الجبائي.

¹ Ibid, p 58

2-2- تدقيق حسابات الإيرادات

أ- تدقيق حساب المبيعات

يتم تدقيق حساب المبيعات عن طريق مقارنة المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية مع نظيرتها الموجودة في فواتير البيع وهذا بعد التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة لكل العمليات المقيدة، أما من أكثر المخالفات والأخطاء التي يمكن ملاحظتها على مستوى حساب المبيعات فنجدها أهمها ينحصر في:

- إغفال المبيعات المحصلة نقدا لكونها لم تراقب من الكشف البنكي لاسيما منها المبيعات لأجل.
- التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض عمليات البيع وذلك باستعمال الفوترة الجزئية للسلع المباعة.
- إغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية، أشغال البناء، الفضلات والمهمات، أو حتى التخفيضات التجارية المفرطة...
- عدم تسجيل الاقنطاعات لمختلف السلع المشتراة أو المنتجة التي تستخدم في سد حاجات خاصة.
- المعالجة المحاسبية لبعض عمليات البيع في الجهة الدائنة من حسابات الميزانية.
- بيع المواد الأولية على حالها من طرف مؤسسة إنتاجية دون ذكر أسباب مقنعة بذلك...

ب- تدقيق حسابات الإيرادات الأخرى

يمكن أن تظهر الإيرادات الأخرى في بعض الحالات التي تكون ذات أهمية لرقم الأعمال وغالبا ما تكون استثنائية مثل: تأجير ممتلكاتها من شاحنات، معدات وأدوات، المحل التجاري أو بيع الفضلات والمهمات، أو التنازل عن الأغلفة الموضوعة على شكل أمانات... فعلى العون المدقق التأكد من ذلك والتحقق من فائض القيمة الناتج عن عملية التنازل لأنها تعتبر إيرادات استثنائية أو الإيرادات الناتجة عن تخفيضات في الضرائب، الاستفادة من التلطف الضريبي الذي تم دفعه، استقبال تعويضات التأمين...

3- دراسة القيمة المضافة وهوامش الربح¹

هذا النوع من التحليل لا يمكن إجراءه أو القيام به إلا بتوفر العناصر والمستندات الضرورية لذلك والممثلة في الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج، حيث أن القيمة المضافة المحققة تستخرج من الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة، أما النسب التالية تمثل للكون المدقق مؤشرات تدل على التطورات الحاصلة في نشاط المؤسسة والنتائج المحققة خلال السنوات المدقق فيها وهي:

- نسبة القيمة المضافة إلى رقم الأعمال = القيمة المضافة ÷ رقم الأعمال السنوي.
- نسبة هامش الربح الخام بالنسبة للمشتريات = الربح الخام ÷ سعر تكلفة البضائع المباعة.
- نسبة هامش الربح الخام بالنسبة لرقم الأعمال = الربح الخام ÷ رقم الأعمال السنوي.
- نسبة نتيجة الاستغلال بالنسبة لرقم الأعمال = نتيجة الاستغلال ÷ رقم الأعمال السنوي.
- نسبة الربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال = نتيجة الدورة ÷ رقم الأعمال السنوي.

¹ Ibid, p 93 - 94

ثالثاً- إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة

بعد فحص محاسبة المكلف شكلاً لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية ثم من حيث المضمون لكل الحسابات، قد يجد العون المدقق تجاوزات وتلاعبات تسمح له أن يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة وهذا بعد طلب توضيحات وتبريرات¹ حول تلك التجاوزات والأخطاء لحماية حقوق المكلف بالضريبة، أما الحساب المحوري لكل النشاطات الممارسة يتمثل في رقم الأعمال الذي يتم على أساسه كشف حجم النشاط الفعلي الممارس وتحقيق الأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم.

إن رقم الأعمال يمثل الإيرادات المحصلة من طرف المؤسسة من جراء النشاط العادي لها والذي أنشئت من أجله لأن الإيراد بشكل عام يعرف بأنه "إجمالي التدفقات الداخلة التي تؤدي إلى زيادة في إجمالي أصول الوحدة المحاسبية، أو نقص في إجمالي خصومها أو في كليهما معاً"²، أما رقم الأعمال يختلف من مؤسسة لأخرى حسب طبيعة النشاط الممارس وهذا ما لم تهمله المعالجة المحاسبية، فنجد:

- رقم الأعمال التجاري يمثل مبيعات السلع التي تتاجر فيها المؤسسة والتي لم يطرأ عليها أي تغيير، كالمحلات التجارية الكبيرة، التجارة بالجملة، التسليم الفوري للسلع...
- رقم الأعمال الصناعي يمثل مبيعات السلع المنتجة من طرف المؤسسة أو ساهمت في إنتاجها، كالمؤسسات الصناعية المنتجة للسلع الاستهلاكية، الأجهزة والعتاد، التحويلات المعدنية...
- رقم الأعمال الخدمي يمثل الإيرادات المحصلة نتيجة الخدمات المقدمة للغير كالفندقة، نقل البضائع أو المسافرين، مدارس خاصة، العيادات الطبية...

كما تحدد قواعد إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة على أسس محاسبية وجبائية لما يتبين أن عملية التدقيق في محاسبة المكلف شكلاً أو مضموناً لا جدوى منها أي أنها ترفض ويعتمد العون المدقق على مؤشرات عديدة في إعادة تقدير رقم الأعمال الفعلي، لكون مديرية الأبحاث والمراجعات وضعت عدة اقتراحات في الدليل الموجه للعون المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة:³

1- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير البيع

يعتمد العون المدقق على جمع فواتير البيع المحررة خلال السنوات محل التدقيق وهذا عن طريق تصريحات المكلف أو فحص دفتر المبيعات ونسخ الفواتير المحررة، كما يلجأ إلى إرسال طلبات إلى الزبائن أو القيام بزيارات ميدانية لمعرفة حجم المبيعات المحققة، ويتم اختيار الزبائن عن طريق جدول حالة الزبائن الملزم على المكلف بتقديمه مع الميزانية الجبائية في تصريحاته السنوية.

¹ أنظر الملحق رقم 12.

² وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، نسخة الكترونية، 2007، ص 181.

³ Guide de vérificateur de comptabilité, Op cit, page 122

2- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير الشراء

قد يلجأ بعض الأعوان المدققين إلى فواتير الشراء في حالة عدم التمكن من كشف فواتير البيع أو أن المكلف يبيع البضائع دون فاتورة، والغاية من ذلك هو كشف الحجم الحقيقي من المشتريات بإرسال طلبات إلى الموردين أو الاعتماد على مذكرة الربط، والجرد المادي للمخزون لمعرفة باقي السلع غير المباعة، وعليه يتم استخراج الفرق الذي يمثل السلع المباعة المعبرة عن رقم الأعمال المحقق خلال الدورة مع إضافة هامش الربح لتكلفة الشراء.

3- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة

من أجل الإحاطة أكثر بالإيرادات المحققة فعلا من طرف المكلف الخاضع للرقابة الجبائية يمكن إعداد الحساب المالي الذي يأخذ مجموع الأرصدة المدينة للصندوق والحسابات البنكية والبريدية للمكلف مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في تسبيقات الزبائن وأرصدتهم في بداية ونهاية المدة، وعليه تتم مقارنة رقم الأعمال المقدر مع المصرح به بهدف معرفة قيمة التخفيض في رقم الأعمال الذي قام به المكلف، وهذا مع طلب بعض التوضيحات من المكلف كالقيام بتحويلات داخلية، تعويضات، استرجاع الشيكات...

4- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية المواد المستعملة

تتميز هذه الطريقة أنها تتلاءم مع معظم الأنشطة الإنتاجية التي تستعمل المواد الأولية، على غير الأنشطة الأخرى كالخدمات والمهن الحرة، إضافة إلى ذلك أنه يصعب تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات الكبيرة التي لها سلسلة جد متنوعة من المنتجات والتي تتجدد بسرعة، لأن التطبيق يتم على حساب المواد الأولية أو على عينة من المنتجات بشرط أن يكون لها طابع تمثيلي، أما حساب استهلاكات المواد الأولية في النشاط الصناعي تتمثل في:

الإستهلاكات الخامة من المواد الأولية = مخزون أول المدة + مشتريات الفترة - مخزون آخر المدة
ومنه: الإنتاج يمثل الإستهلاكات الصافية من المواد الأولية = الإستهلاكات الخامة - فقدان أو الفضلات
علما أن نسبة الفضلات أو فقدان يمكن أن تتحدد على إثر تصريح المكلف أو دراسة تقنية من الهيئات المختصة أو القيام باختبار عينة من الإنتاج بناء على طلب العون المدقق وبحضور المكلف بالضريبة.

5- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس التكاليف

يستطيع العون المدقق إعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال انطلاقا من بعض التكاليف المرتبطة بالنشاط، فنجد مثلا القوة المحركة أو الأجور الموزعة على المستخدمين في عملية الإنتاج تعتبر وسيلة فعالة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق، مع مراعاة حالة تغيير معدات الإنتاج أو معطيات تقنية أخرى كتنوع المواد الأولية المستعملة، أو استهلاك البنزين لخدمات النقل البري، أو الكهرباء لمجال الاتصالات والفندقة، أي في معظم الأحيان حجم التكاليف المنفقة تحدد الإيرادات المحققة، لأنه لا يعقل أن تبقى المؤسسة في الاستمرارية بتحملها لتكاليف أكثر من الإيرادات المحققة.

6- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس النسب

في العديد من المؤسسات ذات النشاط الصناعي، لها عدة نسب ثابتة ومدروسة بين مختلف العناصر المكونة لسعر تكلفة المنتج، وبمقارنة هذه النسب مع الكميات والقيم المستخرجة من المعطيات المحاسبية نستطيع إعادة تقدير الكميات التي تم إخفاءها، ولإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق يكفي إيجاد كمية المواد الأولية المستعملة والنسبة المئوية الموافقة لها مع سعر بيع الوحدة لإيجاد رقم الأعمال الفعلي.

7- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى¹

فالعون المدقق بحوزته الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر أساسية لإعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف حسب الحالة التي يراها أنسب وقد يلجأ إلى طلب توضيحات من جهات مختلفة يراها مناسبة للحالة المدروسة، فنجد مثلاً: يعتمد على سجل الشرطة في حساب عدد الزوار المقيمين بالفنادق، أو على عدّاد الحافلات وشاحنات النقل لمعرفة عدد الكيلومترات المقطوعة في مجال خدمة النقل، أو حجم مشتريات المشروبات بالنسبة للمطاعم والمقاهي، أو استخدام كمية المتفجرات في مجال المحاجر، وغيرها من المؤشرات التي تختلف من نشاط لآخر.

8- التقدير التلقائي

- توجد هناك حالات تعتمد على التقدير التلقائي لإعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة نذكر منها:
- اعتراض عمل العون المدقق من طرف المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، أو عن طريق تدخل أشخاص آخرين، هذا الأمر يعتبر بمثابة عائق أمام مواصلة عمليات الرقابة التي يعاقب عليها القانون حسب المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 107 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
 - عدم تقديم المكلف في الآجال القانونية التصريحات المتعلقة بالدخل أو الأرباح المحققة حسب المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو حتى تصريحات الرسم على القيمة المضافة حسب المادة 107 الفقرة 03 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
 - المكلف لم يقدم المحاسبة أصلاً أو تم رفضها لعدة أسباب موضوعية نذكر أهمها:
 - مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق للأحكام المنصوص عليها في القانون التجاري.
 - المحاسبة تحتوي على إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة أثناء عملية التسجيل.
 - المحاسبة ليس لها قيمة مقنعة نظراً لغياب الوثائق الإثباتية المدعمة للتسجيلات المحاسبية.

كما خول المشرع للعون المدقق كامل السلطة في اختيار العنصر الملائم الذي يساعده في إعادة تقدير رقم الأعمال، بشرط أن يكون ذو دلالة على واقع وحقيقة النشاط الفعلي الممارس من طرف المكلف، إضافة إلى ذلك أن إعادة التقدير تقتضي بالمقابل رفض المحاسبة من حيث الشكل أو المضمون، لذا يوجب استعمال طرق عديدة لمقارنة النتائج المحصل عليها بهدف إقناع المكلف للحصول على رضاه.

¹ Ibid, page 128

المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي

إنَّ التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، مع التدقيق المحاسبي للدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا، تمكن العون المدقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإنه ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة ثم إنهاء عملية التدقيق الممثلة في التقرير النهائي المحرر من طرف العون المدقق كخلاصة للعمل المنجز.

أولا- تقييم محاسبة المكلف بالضريبة

عند إتمام المرحلة الميدانية من عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المدقق بتقييم محاسبة المكلف بأن يتم قبولها شكلا ومضمونا أو يتم رفضها حسب القواعد القانونية المعمول بها وحسب حجم الضرر الذي ألحق بامتيازات الخزينة العمومية.

1- قبول المحاسبة

يتم قبول المحاسبة إلى عدة شروط يجب أن تتطلى بها محاسبة المكلف وهي:

- المحاسبة تكون منتظمة من حيث الشكل، وهذا راجع إلى أن الدفاتر المحاسبية مطابقة للنصوص القانونية وتكون ملتزمة بتطبيق قواعد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - المحاسبة مقنعة أي أنها مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق الإثباتية الكافية وحتى السجلات المساعدة.
 - المحاسبة صادقة، كون الإغفالات والإهمالات والتجاوزات المسجلة تكون طفيفة وغير خطيرة.
- وعليه إن قبول محاسبة المكلف من قبل العون المدقق يمكن أن تصنف إلى مستويات:

1-1- قبول صريح

أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم.

1-2- قبول نسبي

أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المدقق بالجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي والمقصود به أن يكون اتصال بينه وبين المكلف للنقاش وإبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة أربعين (40) يوماً للرد على هذا التقويم.

2- رفض المحاسبة

- قد يخلص للعون المدقق إلى رفض المحاسبة نظراً لكثرة الأخطاء والتجاوزات الموجودة فيها، أو حتى عدم احترامها لأدنى الشروط القانونية، وهذا من أجل حماية المكلف من تعسف وتمادي العون المدقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة، ويكون في الحالات التالية:¹
- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري وشروط النظام المحاسبي المتبع مثل: غياب الدفاتر المحاسبية، أو أنها غير مؤشرة من طرف المحكمة المختصة إقليمياً أو أنها تحتوي على بياض أو تسجيل غير دقيق للحسابات وأرقام الحسابات وغيرها من الأخطاء الشائعة..
 - عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية مثل: غياب كلي أو جزئي للفواتير، أو أن الفواتير غير مطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 05 - 468 المؤرخ في 2005/12/10 والمتعلق بكيفية تحرير الفاتورة بالصيغة والمعلومات المطلوبة.
 - عندما تتضمن المحاسبة تجاوزات وإغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في العمليات المحاسبية مثل: عدم تسجيل بعض أو كل فواتير الشراء والبيع، رصيد دائن متكرر للصندوق، ميزانية غير متوازنة أو عدم التجانس بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية...

ملاحظة: هناك بعض الحالات الأخرى يتم فيها التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة ونجد أهمها:

- لما تستحيل عملية الرقابة الجبائية بسبب اعتراض المكلف أو أحد موظفيه للعون المدقق لأداء مهامه.
- عندما يمتنع المكلف بالضريبة عن الإجابة للطلبات الواردة من العون المدقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها خلال عملية التدقيق.

ثانياً- تبليغ النتائج المتوصل إليها

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل العون المدقق بحيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق في محاسبته وهذا عن طريق التبليغ الأولي لتسوية الوضعية الجبائية وإذا كان ردّ الكلف مجدي ويفيد عملية التدقيق فعليه يتم تصحيح تسوية الوضعية الجبائية بالتبليغ النهائي والذي على أساسه تصدر جداول الضرائب الواجبة الدفع، كما يتم إبلاغ ذلك بإشعار رسمي² للمكلف شخصياً حتى وإن لم يكن هناك تقويم.

1- التبليغ الأولي

يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً جيّداً ومصاعاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصياً مع وصل الاستلام، إضافة على ذلك من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية، أي يقوم العون المدقق من خلاله توضيح كل التعديلات والتقويمات المنجزة خلال فترة التدقيق.

¹ Note N° 134 / MF / DGI / DRV / 2000 du : 15/02/2000.

² أنظر الملحق رقم 13.

كما قد حدّد المشرع الجبائي مدّة أربعين (40) يوماً كأجال قانونية تسمح للمكلف الرّد على التبليغ الأولي في شكل مراسلة مع مرافقتها بوثائق وبيانات تبرر عدم رضاه بإعادة التقدير ويدافع عن حقوقه إن لاحظ هناك ظلم في تسوية وضعيته الجبائية، وعلى العون المدقق الالتزام بالرّد على التوضيحات والملاحظات المقدمة في مراسلة المكلف.

2- التبليغ النهائي

عند إرسال التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة ينتظر العون المدقق انتهاء الآجال القانونية للرّد الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، ويكون في ذلك أمام حالتين يمكن حدوثهما:

- إما المكلف لا يرد على التبليغ الأولي أو يرد بعد الآجال القانونية المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها والعون المدقق غير مسؤول عن إعلام المكلف لأنه يعتبره قبولاً ضمناً¹.
- وإما المكلف يرد على التبليغ في المدة المحددة قانونياً، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التدقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة مدعماً ذلك ببيانات ووثائق ترفق مع الرّد المرسل.

وبعد قراءة ودراسة الرّد والاطلاع على الملاحظات والاعتراضات مع فحص البيانات والوثائق المرفقة، يقرر العون المدقق قبولها أو رفضها، وفي حالة القبول يجب تصحيح بعض النقاط المثارة والتي يراه واجبة التعديل بهدف إجراء تقييم ثاني ونهائي يتم إعلامه للمكلف عن طريق التبليغ النهائي والذي يجب كذلك أن يكون مفصلاً ومصاغ بشكل جيّد، وعلى المكلف بالضريبة قبول التقييم النهائي المعدل والأسس الجديدة للضريبة لكونها غير قابلة للتعديل مرة أخرى، ويبقى على المكلف في حالة عدم رضاه بالتسوية الجبائية أن ينازع في حصة المبالغ المطالب بها بعد أن يقدم اعتراضاً خلال أربعة (4) أشهر من استلام تبليغ الإشعار بالدفع²، وهذا بعد دفع نسبة 20 % من مجموع الضرائب المطالب بها للاستفادة من التأجيل بالدفع لإحالة الملف على مصلحة المنازعات الجبائية وقد توجه بعدها للجان الطعن أو للمنازعات القضائية من أجل الفصل فيها.

ثالثاً- تحرير التقرير عملية التدقيق في المحاسبة

عند نهاية عملية التدقيق في محاسبة المكلف يقوم العون المدقق بإعداد بطاقة المراقبة³ لكل الأوعية الضريبية المدقق فيها، وهذا بهدف إنهاء عملية التدقيق والتي بموجبها يتم ملئ بطاقة نهاية أشغال التدقيق⁴، وبعد ذلك على العون المدقق أن يقوم بتلخيص كل ما جرى من أحداث وإجراءات عن عملية التدقيق في استمارات خاصة وهي البطاقة التلخيصية والتقرير النهائي لعملية التدقيق في محاسبة المكلف.

¹ المادة 60 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق، الصفحة 21.

² المادة رقم 158 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق، الصفحة 118.

³ أنظر الملحق رقم 14.

⁴ أنظر الملحق رقم 15.

1- البطاقة التلخيصية

تعتبر هذه البطاقة التلخيصية¹ استمارة خاصة بالإدارة الجبائية ذات أربعة (4) صفحات والتي تحتوي على كل المعلومات والأرقام والمبالغ المتعلقة بعملية التدقيق مع إعداد جدول يمثل الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم المستحقة والتي على أساسها يتم إصدار الورد الفردي² من طرف مكتب إصدار الجداول الضريبية والذي تسلم نسخة منه لقاibus الضرائب من أجل التحصيل الفوري.

2- التقرير النهائي لعملية التدقيق

يعتبر التقرير المتعلق بعملية التدقيق في محاسبة المكلف آخر استمارة يملئها العون المدقق والذي يضم كل الوثائق المذكورة سابقا - الملاحق المرفقة - على شكل عدة نسخ، لترسل منها إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديريةية الأبحاث والمراجعات، ويتم الاحتفاظ بنسخة منها لدى رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات. أما التقرير في حد ذاته يمثل استمارة صادرة من الإدارة الجبائية كوثيقة رسمية³ تتضمن وجه التقرير وأربعة (4) صفحات تعالج كل منها مجال معين:

- وجه التقرير، ويضم رقم القضية المتعلقة بالتدقيق في المحاسبة، الهوية الجبائية الكاملة للمكلف الخاضع للتدقيق في المحاسبة مع ذكر فرقة التدقيق، الاسم واللقب، الرتبة الخاصة بالعون المدقق...
- عموميات عن المكلف، وتتضمن الطبيعة القانونية مع تاريخ الإنشاء أو التحويل إلى الطبيعة الحالية، تعيين الاسم والعنوان الشخصي لصاحب المؤسسة أو مسير الشركة، مع ذكر أسماء وحصص الشركاء المساهمين وعناوينهم.
- إجراءات التدقيق، التي تكون مرفقة بالإثباتات اللازمة (تاريخ ورقم البريد الموصى مع الإشعار بالاستلام لكل المراسلات والتبليغات مع إظهار تاريخ ردّ المكلف عن التبليغات المرسله).
- إقفال عملية التدقيق، مع ذكر وتوضيح حجم التجاوزات والمناورات التدليسية، وكل المعلومات والمرفقات المتعلقة بتسيير الملف الجبائي من طرف المفتشية، كما نجد مكان مخصص لملاحظات رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات ونائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية.
- مراقبة التدقيق في المحاسبة، هذا المجال مخصص للمديرية الجهوية والإدارة المركزية لإبداء رأيهم حول عملية التدقيق ثم نجد ردّ المدير الولائي والقرار النهائي للمديرية الجهوية أو المركزية في ذلك.

بعد عرض كل المراحل والخطوات المتعلقة بعملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية والتي تدوم حتى إلى ستة (6) أشهر فأكثر، بإمكاننا أن نتطرق في المبحث الموالي إلى مدى قدرة التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وما يحتويه من مفردات على دعم للرقابة الجبائية.

¹ أنظر الملحق رقم 16.

² أنظر الملحق رقم 17.

³ أنظر الملحق رقم 18.

المبحث الثالث: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

من خلال دراستنا للتدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية نرى أن الإدارة الجبائية سخرت كل الإمكانيات اللازمة لنجاح عملية الرقابة الجبائية وهذا من أجل مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته من جهة والتأكد من التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة من جهة أخرى لكون النظام الضريبي الجزائري مبني على التصريحات التي يتم مراقبتها بوسائل تقنية معينة، وهذا ما هو متداول في الاقتصاديات المعاصرة.

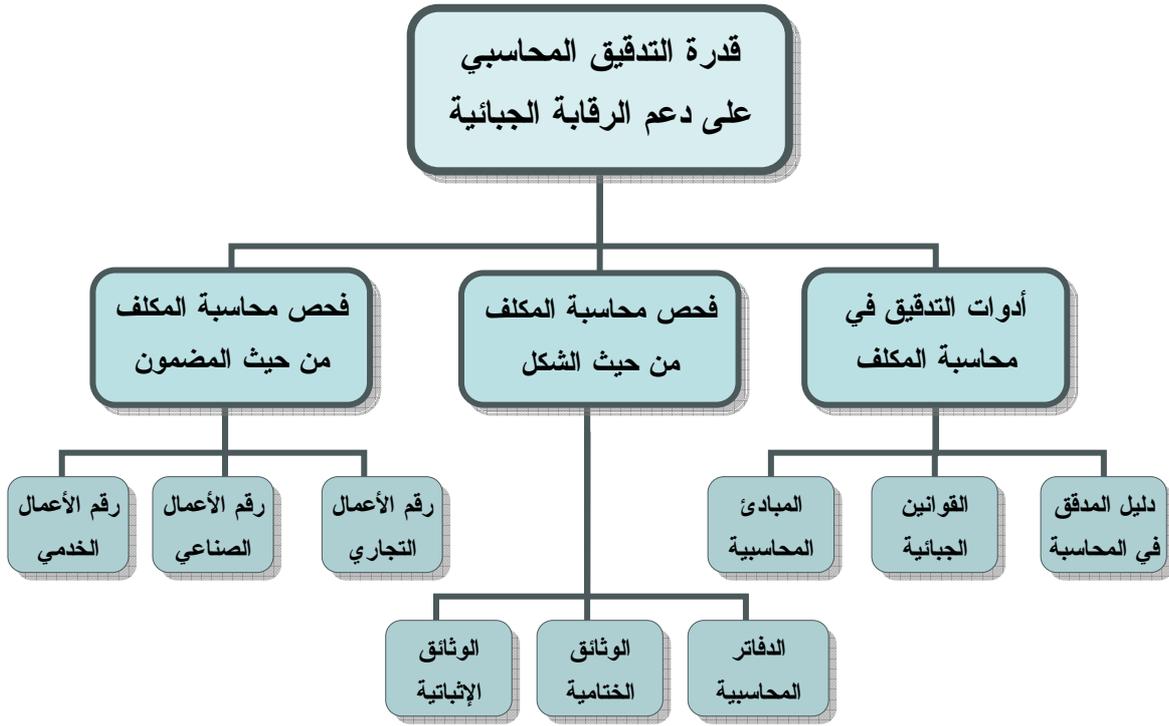
كما إن عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية تعتبر من أهم أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر والتي تعتمد عليها المديرية العامة للضرائب في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وجني الحصيلة الضريبية المعتبرة من هذه العملية التي تعود بالنفع على خزينة الدولة، وعليه هناك عدة أدوات يستخدمها العون المدقق في تدقيق محاسبة المكلفين بالضريبة والتي تعتبر الذخيرة الأساسية التي يمتلكها عند القيام بأداء مهامه الملقاة على عاتقه.

ومن أجل دعم الرقابة الجبائية يستجيب على الإدارة الجبائية ضرورة تجنيد أعوان يمتازون بالخبرات والكفاءات المهنية العالية في المجال الضريبي والمحاسبي على حد سواء، وأن تكون هذه النخبة من الموارد البشرية تتمتع بعدة صلاحيات منحها لها القانون وفي نفس الوقت ملزمة بعدة التزامات حفاظا حقوق المكلف بالضريبة من جهة وعلى امتيازات الخزينة العمومية من جهة أخرى. لكون عملية التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة تلزم الأعوان المدققين بالتحكم في كل الطرق والإجراءات المتعلقة بالرقابة الجبائية لكي لا تحبط وتكون ناجحة بكل مراحلها من التحضير لها إلى غاية تبليغ النتائج ونهايتها.

وبما أننا نسعى للإجابة على الإشكالية المتمثلة في: كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟ نرى أن هناك عدة عناصر يستخدمها العون المدقق في مهمته والتي قد تساهم في دعم الرقابة الجبائية عن طريق إتمام المهمة المسندة إليه على أكمل وجه ولا تكون باطلة أو قابلة للبطلان بعدم احترام العون المدقق للمراحل والإجراءات القانونية اللازمة، كما يوجب التوصل إلى نتائج إيجابية تكشف التجاوزات أو الإغفالات التي ارتكبتها المكلف عن قصد أو دون قصد، مع القيام بتسوية الوضعية الجبائية للمكلف التي تعتبر حق للخزينة العمومية.

وعليه نرى أن العناصر الجزئية التي يستند عليها العون المدقق والتي قد تساهم بدورها في دعم الرقابة الجبائية، قد لخصت في الشكل التالي الذي يمثل نموذج دراسة البحث.

الشكل رقم 08 : نموذج دراسة البحث



المصدر: من إعداد الباحث

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

بعد تكليف أحد الأعوان المدققين بمهمة تدقيق محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية من طرف نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية ومن اقتراح رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات، يقوم العون المدقق بتحضير نفسه وتهيئة الأرضية الملائمة لذلك لكون الملفات الجبائية تختلف من طبيعة قانونية أخرى ومن نشاط لآخر مما يعتمد على أدوات التدقيق التي تكون سند قانوني وتقني له في أداء مهمته على أكمل وجه وتكون له صورة مستوفية عن نشاط المكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

وبما أن توفر أدوات التدقيق والتحكم فيها بشكل جيد يزيد من عزيمة العون المدقق ويسهل له مهمته، كما تعتبر هذه الأدوات حماية له لعدم الوقوع في الأخطاء والتجاوزات التي قد تبطل شرعية هذه العملية، وحقوق كل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة على حد سواء، ونرى أن قدرة هذه الأدوات في دعم الرقابة الجبائية تتمثل فيما يلي:

أولاً- قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية

بما أن دليل المدقق في المحاسبة يعتبر كأداة أساسية سخرتها الإدارة الجبائية للأعوان المكلفين بهذه المهمة المميزة والتي تعتبر بمثابة المرشد والموجه والمرجع الرسمي الذي يتخذه العون المدقق كسند مهم لكونه يحتوي على كل المراحل والإجراءات التفصيلية في مجال التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، والذي يتم تحديثه بشكل مستمر نظراً للتعديلات التشريعية والتنظيمية المرتبطة بمجال الرقابة الجبائية بشكل خاص وبالنظام الضريبي بشكل عام.

نرى من خلال دراستنا لهذه الأداة أن عدم التحكم فيها بشكل سليم وخاصة منها الإجراءات القانونية الممثلة في كل مراحل عملية التدقيق قد تؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تفقد استرجاع حقوق الخزينة العمومية وعدم التمكن من تسوية الوضعية الجبائية للمكلف الذي أكتشف أنه قام بتجاوزات ومناورات تديسية، وهذا بسبب عدم الالتزام والتحكم بمحتوى الدليل وحتى احترام الخطوات والإجراءات القانونية، مما يعكس سلباً على دعم الرقابة الجبائية والممثلة في الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية؛ وعليه نستطيع القول أن التحكم في دليل المدقق في المحاسبة يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

ثانياً- تحيين القوانين الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية

إن المشرع الجزائري سخر للإدارة الجبائية عدة قوانين تساعد على أداء مهمتها المنوطة بها على أكمل وجه رغم التعديلات المستمرة في هذه القوانين الجبائية، نظراً لارتباطها القوي بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية وتزامنها بالظروف والمستجدات التي تتغير من حين لآخر. كما عرضنا فيما سبق أن الأعوان المكلفين بعملية الرقابة الجبائية يجب أن تكون لهم القدرة الكافية على استخدام هذه القوانين الضريبية التي تعتبر كأداة أساسية في عملية التدقيق المحاسبي، وخاصة منها قانون الإجراءات الجبائية الذي يجيب على كل التساؤلات المتعلقة بمراحل وإجراءات عملية الرقابة الجبائية بشكل عام والتدقيق في محاسبة المكلفين بشكل خاص.

لكن معرفة العون المدقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتحيين المستمر لتلك النصوص تبعاً لقوانين المالية الأولية منها والتكميلية مع الاطلاع على كل المراسلات والتعليمات والمناشير الصادرة من المديرية العامة للضرائب بشكل عام ومديرية الأبحاث والمراجعات بشكل خاص، قد تصبح تلك القوانين لا تجدي نفعا لكونها غير متزامنة بالمستجدات المستمرة مما تؤدي بالعون المدقق الوقوع في أخطاء أو تجاوزات نظراً لعدم معرفته بتلك التعديلات، وعليه أن يقوم باستدراكها عن طريق التحيين ونجد منها إلغاء أو تعديل أو استحداث مادة أو مواد قانونية، تتعلق بكل المجالات الضريبية المختلفة كالإعفاءات، المعدلات، مجالات التطبيق...

وعليه نرى من خلال دراستنا لهذه الأداة أن عدم التحكم في القوانين الجبائية والقيام بتحسينها بشكل مستمر لكل ما يحتاج إليه العون المدقق في أداء مهمته، قد تؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تنتهك حقوق الخزينة العمومية التي لم يتمكن من استرجاعها وعدم القيام بتسوية الوضعية الجبائية للمكلف المتهرب من الضريبة، وهذا بسبب عدم الالتزام والتحكم بالقوانين الجبائية وتحسينها بشكل مستمر، وهذا ما يعكس سلبيا على دعم الرقابة الجبائية والممثلة في الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي واسترجاع حقوق المال العام؛ وعليه نستطيع القول أن التحكم في القوانين الجبائية وتحسينها بشكل مستمر يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

ثالثا - المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية

بناء على ما سبق ذكره في المجال المحاسبي نجد أن العون المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة يجب أن يكون على دراية تامة بالمعرفة الأساسية للمحاسبة والمتعلقة بالمفاهيم والمبادئ والفروض بشكل بديهي، لأنه لا يعقل أن يكون الممارس لمهنة المدقق في المحاسبة يجهل أبجديات المحاسبة والتي على أساسها يسعى جاهدا لكشف الإغفالات والتجاوزات المؤدية إلى معرفة مدى صدق التصريحات المحاسبية والجبائية المقدمة من طرف المكلف، من أجل إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة بشكل يوافق النشاط الفعلي للمكلف والقيام بتسوية الوضعية الجبائية.

وكما يقال أن المحاسبة هي مرآة عاكسة لواقع المؤسسة، يجب على العون المدقق في محاسبة المكلف بالضريبة أن يكون متطلع على المعرفة المحاسبية التي تخدمه وتسهل عليه عملية التدقيق وكشف التجاوزات والأخطاء التي قد يرتكبها المكلف، وفي بعض الأحيان قد يلجأ العون المدقق إلى استخدام التحليل المالي وحتى محاسبة التكاليف - خاصة في مجال إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس كمية المواد المستعملة - لكون العمل المنجز يختلف من نشاط لآخر لكون كل نشاط له تقنيات وفنيات تميزه عن الآخر.

وعليه نرى من خلال دراستنا أن من بين أدوات التدقيق التي يجب على العون المدقق التحكم فيها هي أن تكون لديه القدرة الكافية للتحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية والمجسدة في فهم المبادئ والفروض المحاسبية مع عدم الإخلال بها وهذا بهدف كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يرتكبها المكلف بالضريبة، لأن عدم التحكم في هذه الأداة تقوت للعون المدقق فرصة كشف تلك التجاوزات والأخطاء التي بسببها لم تسترجع حقوق الخزينة العمومية مع عدم تسوية الوضعية الجبائية للمكلف بشكل سليم مما يسمح لهذا الأخير الاستمرار في التهرب الضريبي، الذي تسعى الإدارة الجبائية من توقف هذا النزيف وهذا ما يعكس سلبًا على دعم الرقابة الجبائية لمكافحة هذه الظاهرة؛ وعليه نستطيع القول أن التحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية والمجسدة في المبادئ والفروض المحاسبية تساعد على دعم الرقابة الجبائية.

وبعد التطرق لمفردات أدوات التدقيق ومدى علاقتها بعملية التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية، نرى أن عدم الالتزام والتحكم في هذه الأدوات فضلا عن الامتثال للضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة، قد تعرقل أداء مهمة العون المدقق وتخلق له مصدر قلق كبير والتي يتخذها المكلف ذريعة وحجة لتمرده بهدف إجهاض عملية التدقيق مما يؤدي في بعض الأحيان إلى إلغاء كل إجراءات عملية التدقيق وحتى النتائج المتوصل إليها من إعادة تسوية الوضعية الجبائية.

ومن العرض السابق لأهمية أدوات التدقيق في دعم الرقابة الجبائية، يتضح - في نظرنا - أن العون المدقق إذا كان غير قادر على التحكم في هذه الأدوات الثلاث قد ينجم على ذلك خلل في الإجراءات العملية مما قد يفقد شرعية العمل الذي يقوم به ويصبح عمله قابل للبطلان وهذا ما يترصد إليه المكلف بالضريبة؛ وعليه نرى أنه يمكن صياغة الفرضية التالية: "يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بالدليل، والقوانين الجبائية، والمبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية".

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

من بين إجراءات المرحلة الميدانية التي يقوم بها العون المدقق نجد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل ويعني بها المعاينة المادية لكل الدفاتر القانونية والوثائق المحاسبية الملزمة على المكلفين بالضريبة والمتعلقة بالسنوات محل التدقيق، أي يجب التأكد من الوجود الفعلي للدفاتر والوثائق المحاسبية مع فحصها من موافقتها للشروط والأحكام القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري.

أما طبيعة الدفاتر والوثائق المحاسبية التي يجبر على مسكها المكلف بالضريبة والخاضع للنظام الحقيقي والمحددة في القانون التجاري تتجسد في دفتر اليومية ودفتر الجرد، مع الوثائق الختامية لكل من الميزانية وجدول حسابات النتائج والوثائق الإثباتية التي تعبر عن مدى موضوعية وصدق البيانات المسجلة في محاسبة المكلف وهذا ما عبرت عنه نصوص المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري.

أولا- قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية

على المكلف بالضريبة تقديم الدفاتر المحاسبية التي ألزمها القانون التجاري الجزائري والممثلة في دفتر اليومية ودفتر الجرد، لكون هاذين الدفترين يمثلان كل ما تقوم به المؤسسة من أحداث ذات طابع مالي خلال الدورة من بدايتها إلى نهايتها، كما يمكن للمكلف مسك سجلات أخرى مساعدة لدفتر اليومية وهذا حسب حجم التعاملات اليومية في المؤسسة كيومية المشتريات، المبيعات...، أما النصوص القانونية ألزمت كل تاجر يمسك محاسبة قانونية منتظمة دفتر اليومية ودفتر الجرد بقصد الحصول على مخرجات تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة، مع الحفاظ على هذه الدفاتر المحاسبية لمدة 10 سنوات بهدف الرجوع إليها عند الحاجة سواء من طرف الشركاء أو من طرف الأجهزة المختصة في الرقابة كالإدارة الجبائية.

وعلى العون المدقق فحص تلك الدفاتر بشكل جيد والتأكد من مطابقتها للأحكام القانونية المنصوص عليها في المادة 11 من القانون التجاري: "يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش، وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرق قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد". وهذا قبل التطرق إلى مضمون المحاسبة بهدف إبداء رأيه الفني المحايد حول شكل الدفاتر المحاسبية ومدى احترامها للشروط القانونية لتسهيل المرحلة الموالية من عمل العون المدقق.

نرى من خلال دراستنا لهذه الدفاتر المحاسبية القانونية أنها تمثل المرحلة الأولى في العمل الميداني الذي يقوم به العون المدقق، والتي على أساسها قد يكون لديه حكم أولي على محاسبة المكلف، فإذا وجد الدفاتر المحاسبية غير مطابقة للأحكام القانونية أو بها إغفالات وتجاوزات كثيرة توحى للعون المدقق أن للمكلف محاسبة غير منتظمة وقد تكون غير صادقة مما تعطي إشارات سلبية من تصرفات سلوك المكلف التي تفسر لنا نية التهرب الضريبي قبل الغوص في مضمون تلك المحاسبة وعليه يجب الانتباه أكثر في المراحل الموالية؛ وعليه نستطيع القول أن حسن فحص الدفاتر المحاسبية من حيث الشكل تساعد على دعم الرقابة الجبائية.

ثانيا- فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية

تعتبر الوثائق المحاسبية الختامية مخرجات أي نظام محاسبي لكونها تمثل خلاصة العمل المنجز خلال الدورة والمعبرة عن وضعية المركز المالي وحجم النشاط الفعلي الممارس من طرف المؤسسة طوال السنة والممثلة في الميزانية المحاسبية الختامية بطرفيها الأصول والخصوم، وجدول حسابات النتائج الذي يضم كل الإيرادات المحققة والأعباء المنفقة مع النتائج المستخلصة خلال الدورة.

ومن بين إجراءات المرحلة الأولية التي يقوم بها العون المدقق في تدقيق محاسبة المكلف بالضريبة هو ملئ استمارتين، الأولى تسمى بمقارنة الميزانيات والتي تمثل نقل مباشر للميزانيات المحاسبية للسنوات الأربعة المدقق فيها والتي لم يمسهما التقادم، أما الثانية تسمى بكشف المحاسبة والتي تمثل نقل مباشر كذلك لجدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل التدقيق.

وعلى العون المدقق أن يكون حريص على فحص تلك الوثائق الختامية الموجودة نسخ منها في الملف الجبائي للمكلف، وهذه المقارنة تتم بين الميزانيات المحاسبية وجدول حسابات النتائج للسنوات المدقق فيها لتساعد العون المدقق على كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المكلف بقصد أو دون قصد كتطور مستويات عناصر الأصول من الاستثمارات، المخزون، مستوى النقدية وغيرها من الحسابات الأخرى أو تطور مستوى كل من رأس المال، رقم الأعمال، أو نتيجة الدورة المحققة بهدف معرفة حجم النشاط الممارس وغيره من المؤشرات التي يراها العون المدقق أساليب تكشف التجاوزات أو الأخطاء التي يمكن أن يرتكبها المكلف.

وعليه نرى مما سبق عرضه أن هذه الوثائق المحاسبية الختامية تعتبر وسيلة فعالة لكشف الإغفالات والتجاوزات التي قد يرتكبها المكلف وهذا عن طريق مقارنة الميزانيات المحاسبية وجدول النتائج للسنوات المدقق فيها بعد نقلها على استمارات خاصة بالإدارة الجبائية، وعليه على العون المدقق الحرص الشديد على فحص تلك الوثائق الختامية المعبرة عن الوضعية المالية وحجم النشاط الممارس للمكلف؛ وعليه نستطيع القول أن حسن فحص الوثائق المحاسبية الختامية يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

ثالثاً- فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية

من بديهيات المحاسبة أنه لا يمكن للمحاسب تسجيل أي قيد في اليومية إلا بتوفر سند قانوني يدعم صحة تلك العملية المسجلة، ونجد الفاتورة من أهم تلك الوثائق الإثباتية على مستوى التعاملات المالية والتجارية مع وجود وثائق أخرى لا تقل أهمية عن سابقتها كالعقود، الوصولات، التراخيص وغيرها من المراسلات التي تعتبر دليل لكل الأطراف التي يبادر في أذهانها شك حول صدق تلك العمليات المحاسبية.

وبما أن العون المدقق يسعى جاهداً للتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلف وأنها تعبر عن النشاط الحقيقي الممارس، فعليه بالفحص الدقيق لكل الوثائق الإثباتية للتأكد من مدى صحتها ومطابقتها - بالنسبة للفاتورة - للأحكام المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 05 - 468 المؤرخ في 2005/12/10 والمحدد لكيفية تحرير فاتورة رسمية، أما بالنسبة للوثائق الإثباتية الأخرى على العون المدقق التأكد منها عن طريق التوثيق القانوني للعقود أو طلب مصادقات للأطراف المعنية كالبنوك في ما يخص القروض، الهيئات المختصة في منح التراخيص وغيرها من الأساليب الأخرى المنتهجة.

كما لا يمكن قبول تلك الوثائق الإثباتية إلا بعد فحصها شكلاً من حيث الأسس القانونية التي تتحلّى بها الوثيقة من طبيعتها القانونية ومدى الاعتراف بها، تاريخ التحرير، ختم وتوقيع الجهة المحررة للوثيقة وغيرها من المعايير المتعارف عليها في الإشهاد بشرعية أي وثيقة إثبات لملكية ما أو صرف نفقة ما أو حتى الاستفادة من شيء ما.

وعليه نرى من خلال دراستنا لهذه الوثائق الإثباتية التي تعتبر سند قانوني للتعبير عن مدى صدق تلك التسجيلات المحاسبية المدونة في الدفاتر القانونية السابقة، وعدم دراية العون المدقق بالشروط القانونية التي توجب في الفاتورة أو عدم معرفة المعايير العامة الموجودة في أي وثيقة إثبات، قد لا تمكنه من كشف التجاوزات والمناورات التدليسية التي يمكن أن يقوم بها المكلف وخاصة منها كتزوير تلك الوثائق واستعمالها كوثيقة إثبات - والتي يعاقب عليها القانون - والتي من خلالها تنتهك حقوق الخزينة العمومية وتشجع المكلف المتهرب من الضريبة للقيام بها مرات أخرى، وهذا بسبب عدم الفحص الجيد لتلك الوثائق الإثباتية مما يعكس سلباً على دعم الرقابة الجبائية؛ وعليه نستطيع القول أن حسن فحص الوثائق الإثباتية من حيث الشكل قد تساعد على دعم الرقابة الجبائية.

ولكن يشهد العون المدقق على صحة وصدق شكل تلك الدفاتر والوثائق المحاسبية عن طريق الإجراء الأولي في العمل الميداني وهو فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يجب التأكد من:

- محاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد المحاسبية والإجراءات المنصوص عليها قانونياً.
- محاسبة صادقة أي أنها تحتوي على مؤشرات تدل على أنها متسلسلة وصحيحة، والتأكد من مدى تجانس البيانات الموجودة في مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية لتكون المخرجات سليمة تعبر عن حقيقة الوضع المالي والنشاط الفعلي للمكلف ولا تكون بيانات مضللة لمستخدمي القوائم المالية.
- محاسبة مقنعة أي أن الدفاتر والوثائق المحاسبية المذكورة آنفاً يجب أن تتوفر بها الشروط المطلوبة لقبولها عند إجراء أي عملية رقابية.

وزيادة على ذلك يلزم القانون التجاري حسب المادة 12 أن الحفاظ على الدفاتر والوثائق المحاسبية السابقة تكون لمدة عشرة (10) سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة والصادرة طيلة نفس المدة بالرغم أن الرقابة الجبائية لا يمكن أن تدقق في الملفات الجبائية التي لا تزيد عن أربعة (4) سنوات التي لم يمسهما التقادم، إلا أن المشرع الجزائري رعى طوال المدة بهدف الرجوع إليها للفصل في النزاعات التي يمكن أن تقع فيما بعد بين الأطراف التي لها علاقة بمحاسبة المؤسسة.

وعليه نجد أن فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل تعتبر من أهم مراحل عملية التدقيق وعلى المدقق أن تكون له القدرة الكافية للتحكم في ذلك للسماح له بالمرور للمرحلة الموالية وهي فحص مضمون المحاسبة في حالة قبولها شكلاً، أو الاتجاه إلى إعادة التقدير التلقائي بناءً على معلومات منتقاة من مصادر مختلفة وهذا في حالة رفض المحاسبة شكلاً وعدم استعمالها في إعادة التقييم لاسترجاع حقوق الخزينة العمومية.

ومن العرض السابق لأهمية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل ومدى مساهمتها في دعم الرقابة الجبائية، يتضح - في نظرنا - أن العون المدقق إذا كان غير قادر على التحكم في هذه المرحلة من مراحل التدقيق قد ينجم على ذلك خلل في الإجراءات العملية ويصبح عمله مهدد بالبطان؛ وعليه نرى أنه يمكن صياغة الفرضية التالية: "الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية يساهم في دعم الرقابة الجبائية".

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

بعد قيام العون المدقق بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية، والخروج برأي إيجابي حول هذا الفحص أي أنها مقبولة شكلاً، يلجأ بعدها إلى فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون ويعني بها القيام بفحص دقيق ومعمق لكل الحسابات الرئيسية ومنها الفرعية سواء كانت حسابات الميزانية أو حسابات التسيير، وهذا بهدف التأكد من صحة البيانات المقدمة في تصريحات المكلف وخاصة منها حجم النشاط المحقق خلال الدورات المحاسبية المدقق فيها.

ومن بين الحسابات المحورية التي يركز عليها العون المدقق في عمله هو حساب رقم الأعمال هذا الأخير الذي يمثل حجم النشاط الممارس من طرف المكلف والذي على أساسه يتم تحديد الأرباح المحققة خلال الدورة، كما نشير أن معظم الضرائب والرسوم تفرض على القاعدة المنشئة للضريبة (الوعاء الضريبي) لكون رقم الأعمال يمثل وعاء الرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA ، أما الأرباح المستخرجة من رقم الأعمال نفسه تخضع للضرائب المباشرة والممثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS وهذا حسب طبيعة المكلف.

وعليه اخترنا في هذه الدراسة حساب رقم الأعمال لكونه يمثل الإيرادات المحصلة من جراء النشاط العادي للمؤسسة والذي يعتبر الحساب الأساسي في عملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون، غير أن هذا الحساب يختلف من نشاط لآخر فنجد مبيعات البضائع تمثل رقم أعمال النشاط التجاري، والإنتاج المباع يمثل رقم أعمال النشاط الصناعي، أما الإيرادات المحصلة من تقديم الخدمات تمثل رقم أعمال النشاط الخدمي، وعلى العون المدقق التعامل مع هذا الحساب وفق النشاط المناسب له وكشف مختلف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن تحدث في أي نشاط ممارس مهما كانت طبيعته.

أولاً- قدرة رقم الأعمال التجاري على دعم الرقابة الجبائية

يتميز النشاط التجاري عن غيره بسرعة دوران المخزون وكثرة المبيعات المحققة خلال الدورة دون التعقيدات الموجودة في الأنشطة الأخرى، وعليه العون المدقق يوجد سهولة تامة في كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة وهذا بجمع المعلومات والمصادقات من الأطراف المتعاملة مع المكلف، وخاصة منها فواتير البيع المحررة أو فواتير الشراء المستلمة، ومن بين أهم المؤشرات المعتمد عليها في كشف حجم رقم الأعمال الحقيقي من النشاط التجاري كما عرضناها سابقاً نجد:

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير البيع المحررة من طرف المكلف والمسلمة للزبائن،
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير الشراء المستلمة من طرف الموردين،
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة وهذا باستخدام الحساب المالي.

وعليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة فعلا قد تفوت على الإدارة الجبائية استرجاع حقوق الخزينة العمومية وتشجع المكلف للقيام بهذا السلوك عدة مرات، مما يعكس سلباً على دعم الرقابة الجبائية الممثلة في مكافحة التهرب الضريبي؛ وعليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال التجاري قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

ثانياً- قدرة رقم الأعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية

يعتبر النشاط الصناعي من أهم الأنشطة التي تعتمد عليها الدولة في سياستها الاقتصادية وهذا نظراً للدور الفعال الذي تلعبه في الدورة الاقتصادية، كما أن هذا النشاط الحيوي يختلف عن غيره من الأنشطة بسبب تعقد مهامه والتي تختلف من قطاع لآخر فنجد قطاع الصناعات الغذائية يختلف عن صناعة الألبسة أو الأجهزة الالكترونية ناهيك عن قطاع البناء والمحاجر وحتى قطاع المحروقات وغيره من القطاعات الإستراتيجية...

وعليه يوجب على العون المدقق الحرص الشديد في كيفية التأكد من رقم الأعمال المحقق في هذا المجال الذي يتميز بالتقنيات العديدة في مجال الصناعة التي يصعب عليه الإلمام بها لأنها كثيرة ومتعددة وتحتاج إلى مستوى معين من المعرفة العلمية التي تستغرق وقت طويل لفهمها وهذا ما لم يوافق مع مدة التدقيق في المحاسبة التي حددها القانون، ورغم ذلك إلا أن النشاط الصناعي يتميز ببط حركة المخزون الخاص بالمواد الأولية من حيث شرائها واستعمالها أو حتى إنتاج وتصريف المنتجات بكل أنواعها.

إلا أن المشرع الجبائي كان بالمرصاد للتصدي لتلك العراقيل التي يمكن أن يواجهها العون المدقق في كشف الأخطاء والتجاوزات التي تخفي الوجه الحقيقي لحجم النشاط الممارس من المكلف، وهذا بمنحه حق الاطلاع لكل ما يخدم عملية التدقيق كالاتصال بالوكالات والهيئات التقنية المختصة في كل المجالات أو بالمختصين والخبراء المعتمدين، مع جمع المعلومات والمصادقات من الأطراف المتعاملة مع المكلف. أما المؤشرات التي عرضناها سابقاً والتي يعتمد عليها العون المدقق في إعادة تقدير رقم الأعمال الناتج عن النشاط الصناعي فنجدها عديدة ويختلف تطبيقها من حالة لأخرى ونجد أهمها:

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة ببيع المنتجات أو شراء المواد الأولية،
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة وهذا باستخدام الحساب المالي،
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية المواد المستعملة في عملية الإنتاج،
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس تكاليف الإنتاج خاصة منها القوة المحركة والعامل البشري،
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس النسب المدروسة بين مختلف العناصر المكونة لسعر التكلفة.

كما للعون المدقق بحوزته الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر مفيدة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف جبائي حسب الحالة التي يراها أنسب كطلب توضيحات من الهيئات المختصة في المجال الذي يدقق فيه كالوكالات الوطنية، المعاهد والمخابر المختصة وغيرها من المنافذ التي يلجأ إليها في حالة مواجهة مصاعب على مستوى تقنيات الإنتاج المعقدة، وهذا ما يمتلكه من حقوق منحها له المشرع الجبائي لإتمام المهمة المسندة إليه.

وعليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة بسبب تعقد عمليات الإنتاج بمختلف مراحلها، قد تنتهك حقوق الخزينة العمومية التي لم تسترجع كما تشجع المكلف بالاستمرار في هذا السلوك السلبي، مما يعكس ذلك على دعم الرقابة الجبائية؛ وعليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال الصناعي قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

ثالثاً- قدرة رقم الأعمال الخدمي على دعم الرقابة الجبائية

يمثل النشاط الخدمي في معظم دول العالم عنصر حيوي في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وهذا بما يمتلكه هذا النشاط من قدرات هائلة في مجالات عديدة كتنقل المسافرين أو نقل البضائع بكل الوسائل، الاتصالات بمختلف شبكاتها، المجال الطبي وغيره من الخدمات الأخرى، كما يتميز هذا النشاط الخدمي عن الأنشطة السابقة بغياب شبه كلي لعناصر المخزون والتي في أغلب الأحيان يعتمد عليه الأعوان المدققون في كشف الأخطاء والتجاوزات وحتى المناورات التدليسية والتي من خلالها يتم إعادة تقدير رقم الأعمال.

لكن على العون المدقق التوصل إلى أساليب أخرى تمكنه من كشف التجاوزات والأخطاء التي قد يستعملها هذا الصنف من المكلفين لإخفاء الإيرادات المحققة بشكل فعلي والتي تعتبر تهرب ضريبي، أما الإدارة الجبائية سخرت كل الوسائل للتصدي لتلك العرافيل التي يمكن أن يواجهها العون المدقق في أداء مهمته، وهذا بمنحه حق الاطلاع لكل متعامل أو هيئة يراها مناسبة لجمع المعلومات والمصادقات من الأطراف المعنية، أما من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها في إعادة تقدير رقم الأعمال الناتج عن النشاط الخدمي فنجدها عديدة وتختلف من قطاع خدمي لآخر:

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة بتقديم الخدمة للزبائن،
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة وهذا باستخدام الحساب المالي،
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مختلف التكاليف المنفقة في النشاط العادي للمؤسسة مثل القوة المحركة والعامل البشري...

كما للعون المدقق بحوزته الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر مفيدة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف حسب الحالة التي يراها أنسب وقد يلجأ إلى طلب توضيحات من الهيئات المختصة في المجال الذي يدقق فيه، فنجد مثلا يتم الاعتماد على سجل الشرطة في حساب عدد الزوار المقيمين بالفنادق، أو على عداد الحافلات وشاحنات النقل لمعرفة عدد الكيلومترات المقطوعة في مجال خدمة النقل، أو حجم مشتريات المشروبات بالنسبة للمطاعم والمقاهي أو عدد المتخرجين من المدارس المتخصصة في مجال التعليم وغيرها من المؤشرات التي تختلف من نشاط لآخر والتي يراها العون المدقق مناسبة له.

وعليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم إيراداته المحققة بسبب غياب الفواتير والمخزون، قد تفوت على الإدارة الجبائية فرصة استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة وتزايد ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى مما يعكس سلباً على دعم الرقابة الجبائية؛ وعليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال الخدمي قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

كما يمكننا القول أن للعون المدقق كامل السلطة في اختيار العنصر الملائم الذي يساعده في إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة، بشرط أن يكون ذو دلالة على واقع وحقيقة النشاط الممارس من طرف المكلف، إضافة إلى أن إعادة التقدير يجب أن تقتضي بالمقابل رفض محاسبة المكلف شكلاً أو مضموناً، لذلك يجب أن يتم استعمال عدة طرق لتقارن النتائج المحصل عليها لإقناع المكلف بتسوية الوضعية الجبائية الناتجة عن تجاوزاته وأخطائه المستعملة سواء بقصد أو دون قصد، وفي حالة عدم رضاه بتسوية الوضعية قد يلجأ المكلف إلى المنازعات بمختلف مستوياتها من أجل استرجاع حقوقه التي يراها انتهكت من طرف الإدارة الجبائية.

ومن المناقشة السابقة لأهمية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون وخاصة منها الحساب المحوري الممثل في رقم الأعمال بمختلف أصنافه ومدى مساهمته في دعم الرقابة الجبائية، يتضح - من وجهة نظرنا - أن العون المدقق إذا كان غير قادر على التحكم في آليات إعادة تقدير رقم الأعمال الذي يعتبر القاعدة الأساسية المنشئة للضريبة قد ينجم على ذلك خلل في عملية التدقيق ويصبح عمله قابل للبطان؛ وعليه نرى أنه يمكن صياغة الفرضية التالية: "الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون من خلال التركيز على الحساب المحوري رقم الأعمال يساهم في دعم الرقابة الجبائية".

خلاصة الفصل

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثاني أن الإدارة الجبائية سخرت كل الإمكانيات اللازمة للحد أو على الأقل التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي الذي تنزف بها حقوق الخزينة العمومية، وهذا عن طريق أداة الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها التي تعتبر أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد وهذا للتأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والعمل على كشف الحقائق والتجاوزات المسجلة بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها لكون طبيعة النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي رقابي.

ومن بين آليات الرقابة الجبائية والتي قد نراها تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلفين مما اضطررنا للتطرق إلى التدقيق المحاسبي في إطاره النظري كتحديد مفاهيم عامة تبرز مدى أهميته في كشف التجاوزات والأخطاء وكيف يتم معالجتها لإبداء رأي فني محايد عن المحاسبة المدقق فيها، ومن بين أنواع التدقيق المحاسبي حسب الغرض، برزت فكرة التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية والتي تعتبر غايتها في البحث.

يعدّ التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من مدى صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، كما أن هذه الوسيلة تستخدم في تنقيح وتطهير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو دون قصد من طرف المكلفين بالضريبة. أما هذه الوظيفة المقدمة للأعوان المدققين والمؤهلين قانونا لها تحتوي على عدة مراحل وإجراءات عملية تصنف إلى ثلاثة مراحل: المرحلة التحضيرية، الميدانية والختامية، وعلى العون المدقق الالتزام بكل المراحل والإجراءات لأنها تمثل ضمانات ممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

ولكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق قبل البدء في عملية التدقيق التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر ذخيره المستعملة في أداء هذه المهمة وهذا من خلال الالتزام بدليل المدقق في المحاسبة، القوانين الجبائية وتحيينها، المبادئ والفروض المحاسبية، ثم فحص المحاسبة من حيث الشكل عن طريق المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية على أن تكون مطابقة للنصوص القانونية، وبعدها يتم فحص المحاسبة من حيث المضمون بالارتكاز على الحساب الأساسي الممثل في رقم الأعمال بمختلف أشكاله الممارسة نشاط تجاري، صناعي وخدمي.

وأخيرا تم ربط العلاقة بين أجزاء التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية على شكل فرضيات وضعت للاختبار في الدراسة الميدانية وهذا باختبار ثلاث حالات مختلف تمت على أساس معايير معينة كالطبيعة القانونية، النشاط الممارس، واختلاف الفرقة المدققة.

الفصل الثالث:

مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية
دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي

تمهيد

يتطلب فحص مدى صدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أن يلتزم بنصوص القوانين الجبائية وعدم الإخلال بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعلى العون المدقق القيام بإجراء عملية التدقيق في محاسبة المكلف بهدف التمكن من معرفة مدى صحة تلك التصريحات، ولنجاح تلك المهمة يجب عليه أن يسعى جاهدا لتحقيق ذلك بواسطة مساهمته في دعم الرقابة الجبائية للحد أو على الأقل التخفيف من التهرب الضريبي من جهة وفرض العدالة الضريبية من جهة أخرى التي تعتبر هذه الأخيرة من أهم قواعد الضريبة.

وعليه تم اعتمادنا في معالجة البحث على المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي، وهذا بتخصيص هذا الفصل الأخير للقيام بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، وبالتحديد مكتب الأبحاث والمراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لتسليط الضوء لكل متطلبات البحث في المجال التطبيقي، التي سنكشف من خلاله مدى مساهمة التدقيق المحاسبي بمكوناته في دعم الرقابة الجبائية.

وبما أن الإدارة الجبائية تعتبر أحد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية، وتتبع مراحل إجراء عملية الرقابة الجبائية التي لا يمكن أن تتم بمعزل عن توفر دلائل الإثبات، وهذا من خلال مدى تأثير المبادئ والتقنيات المحاسبية في دعم عمل العون المدقق، يجب إسقاط الدراسة النظرية من هذا النوع على المجال التطبيقي في ميدان الرقابة الجبائية بالاعتماد على مؤسسة واحدة، لكن اختيار الباحث كان لثلاثة (3) مكلفين خاضعين للرقابة الجبائية وبالتحديد التدقيق في المحاسبة لاختلاف أنشطتهم الممارسة وطبيعتهم القانونية وحتى الفرقة المكلفة بعملية التدقيق، بهدف الإحاطة أكثر بكل الحسابات ومختلف الضرائب والرسوم الناتجة عنها.

كما تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة (3) مباحث نستهلها بتقديم مديرية الضرائب لولاية أم البواقي ومختلف نشاطاتها مع التركيز على مكتب الأبحاث والمراجعات لكونه حقل البحث في الدراسة الميدانية، أما المبحث الموالي يتم التطرق بالتفصيل لكل مراحل عملية التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة من بدايتها إلى نهايتها وهذا للمكلفين المختارين حسب معايير معينة والخاضعين للرقابة الجبائية، في حين المبحث الأخير فخصص لتحليل وتفسير النتائج المستوحاة من دراسة الحالات السابقة لاختبار الفرضيات الموضوعية والتوصل للنتائج المرجوة.

المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية أم البواقي

نظرا لأهمية عملية التدقيق المحاسبي في مجال الرقابة الجبائية تم اختيار مديرية الضرائب لولاية أم البواقي وبالتحديد مكتب الأبحاث والمراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، من أجل أخذ ثلاث عينات مختلفة وفقا لمعايير معينة بهدف التطرق لتنوع الحالات الخاضعة للتدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية وتنوع الضرائب والرسوم المدقق فيها، مع إمكانية الإجابة على إشكالية البحث واختبار الفرضيات الموسوعة من طرف الباحث.

وعليه سنقدم في هذا المبحث الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر ثم نقوم بعرض مفصل لنشأة ومهام هيكل مديرية الضرائب لولاية أم البواقي بهدف التوصل للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي تمثل الحقل الذي عمل فيه الباحث وبالتحديد مكتب الأبحاث والمراجعات للتقرب من عمل الأعوان المدققين وحتى المسؤولين في مجال الرقابة الجبائية، مع تطبيق الدراسة الميدانية للحالات المختارة في مكان الحدث، أما هذا المبحث المتعلق بتقديم مديرية الضرائب لولاية أم البواقي قسم إلى المطالب التالية:

- الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر.
- نشأة ومهام هيكل مديرية الضرائب لولاية أم البواقي.
- مهام ونشاط المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية أم البواقي.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر

إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية و جهوية وأخرى ولائية وفق قوانين تشريعية وتنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية ، وعليه يجب التطرق إلى الهياكل التنظيمية للإدارة الجبائية على كل المستويات لمعرفة مكان تمركز مديرية الضرائب لولاية أم البواقي على سلم الهرم السلطوي للإدارة المركزية التابعة لها.

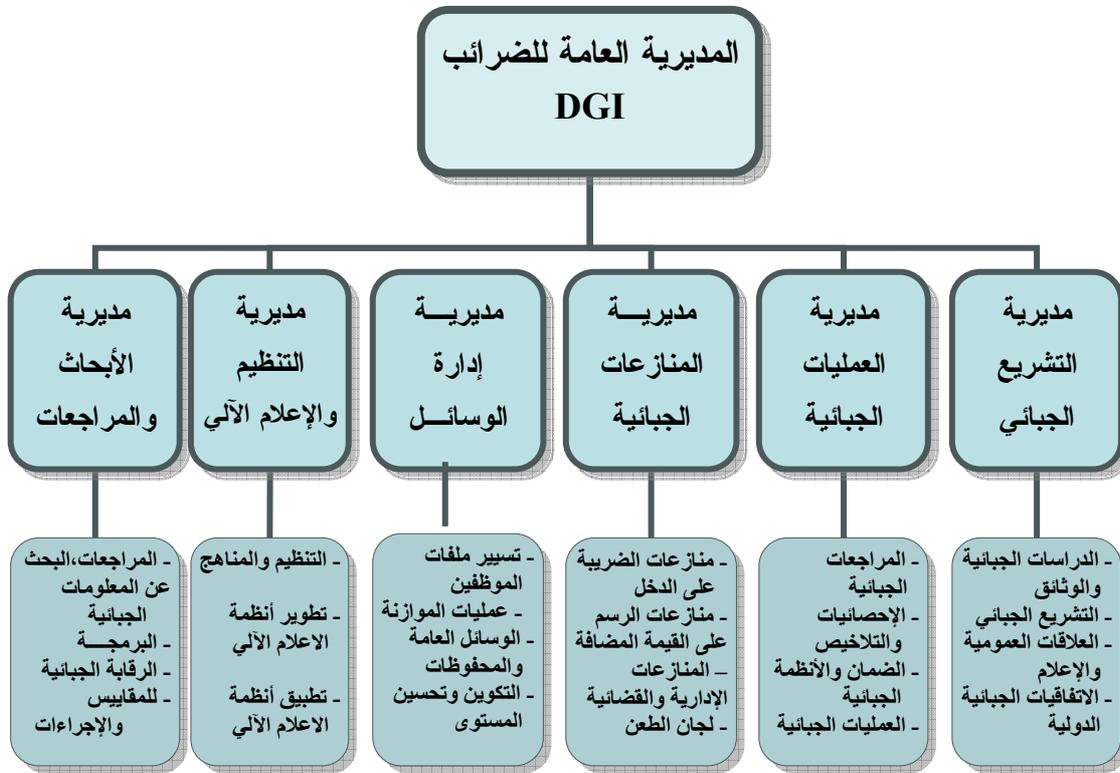
أولا- المديرية العامة للضرائب

تعتبر المديرية العامة للضرائب أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني والتي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها، لكونها مكلفة بإدارة النظام الضريبي والتحكم في كل جوانبه من التشريع والتنظيم إلى تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة بعد المحروقات، كما تتمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في الاطلاع بمهامها كإدارة فعالة ومصغية لتطلعات المكلفين بالضريبة، لاسيما ما تعلق منها بتبني القيم الأساسية للمجتمع وكذا تكريس الحقوق الفردية والجماعية، وحيث أنها مكلفة بتطبيق حق سيادي للدولة وهو تحصيل الضريبة.¹

¹ دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص 3.

وبعد اختصاص الادارة المركزية للضرائب بتنفيذ القوانين والمساهمة في التعديلات التشريعات ذات صلة بالجباية لكي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات الإتقان والكمال، نجد أن مهام الإدارة الجبائية تنحصر في المزج بين الوسائل الإدارية، القانونية، الفنية والمالية لتكون بدور الوسيط بين تمويل الخزينة العمومية للدولة باعتبارها الهدف الذي أنشئت من أجله وبين رضا المكلفين بالضريبة لكونهم يمثلون رأسمال الإدارة الجبائية. وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 98 - 228 المؤرخ في 13/07/1998 المعدل والمتمم المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فزيادة على مفتشية المصالح الجبائية تتكون المديرية العامة للضرائب على ستة (6) مديريات مركزية وبكل واحدة أربعة (4) مديريات فرعية، والموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم 09 : الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر: من المادة 5 من مرسوم تنفيذي رقم 98 - 228 المؤرخ في 13/07/1998 المعدل والمتمم والمتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية. الجريدة الرسمية العدد 51 المؤرخة في 15/07/1998 ، ص12 ، الشكل من إعداد الباحث

ثانيا- المديرية الجهوية للضرائب

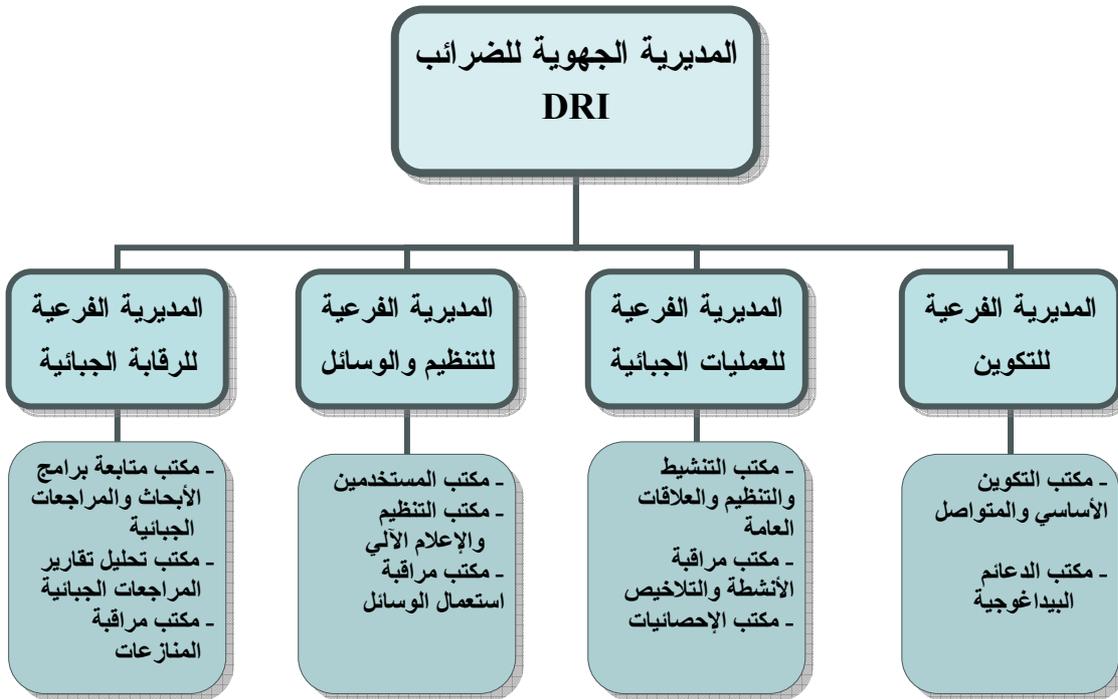
تمثل المديرية الجهوية للضرائب الإدارة المركزية على المستوى الجهوي وتعتبر همزة الوصل بين المديريات الولائية للضرائب وبين المديرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقمة كما تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الادارة المركزية، وتضمن العلاقة الوظيفية بين الادارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب، ومن مهامها تتولى المديريات الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي مع توجيهها وتنسيقها وحتى مراقبتها.

وبهذه الصفة تتولى المديرية الجهوية للضرائب عدة مهام تنحصر أهمها في:

- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية في طرقها ومقاييسها وحتى إجراءاتها،
- تُعد بصفة دورية كل التحصيلات والملخصات المتعلقة بأعمال المصالح الجبائية المحلية،
- تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي، كما تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات،
- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم،
- تقدر احتياجات المصالح الجبائية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية وتعد تقريرا دوريا عن ذلك،
- تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي،
- توافق على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب النصوص التشريعية.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 المؤرخ في 18/09/2006 المعدل والمتمم يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحتها، بحيث تضم المديرية الجهوية للضرائب والبالغ عددها تسعة (9) مديريات جهوية المسؤولة عن 54 مديرية ولائية* التي تحدد اختصاصها الإقليمي بموجب قرار وزاري، كما تتكون كل مديرية جهوية للضرائب على مديريات فرعية لا يتجاوز عددها أربعة (4) ولكل مديرية فرعية مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة (4) مكاتب، والموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم 10 : الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: من المواد 12 إلى 28 من القرار المؤرخ في 12/07/1998 والذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحتها، الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 25/10/1998، ص 14، الشكل من إعداد الباحث

* موزعة على كافة ولايات الوطن باستثناء الجزائر العاصمة بها 6 مديريات ولائية ووهران بها مديريتين أما باقي الولايات فتضم مديرية واحدة.

ثالثاً- المديرية الولائية للضرائب

تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم والتشريع الجبائيين، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب والمديريات الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقات سلمية، وتلتزم المديريات الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائية المعدة دورياً والمنصوص عليها في التنظيم المعمول به وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين¹.

أما المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب في مختلف المجالات نذكر منها:²

- تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية، وتصدر الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم نتائج الحصيلة الدورية،
- تحلل وتقوم دورياً بعمل المصالح الخارجية وتعد تلخيصاً عن ذلك كما تقترح أي إجراء يحسن عملها.
- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى، مع مراقبة التكفل والتصفية،
- تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها مع برمجة التدخلات وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها،
- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع كل مراحل المنازعات الجبائية بصفة منتظمة،
- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة ومنازعات التحصيل،
- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والتقنية والمالية وتعد تقديرات الميزانية،
- تضمن توظيف وتسيير المستخدمين التابعة لهم مع إجراء التكوين وتحسين المستوى،
- تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة، وعلى صيانتها والمحافظة عليها،
- تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم، وتنتشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

كما نشير أنه نظراً لاختلاف تسيير الملفات الجبائية وحجم مستوى النشاط من منطقة جغرافية

لأخرى تم تصنيف المديريات الولائية إلى ثلاث أصناف:³

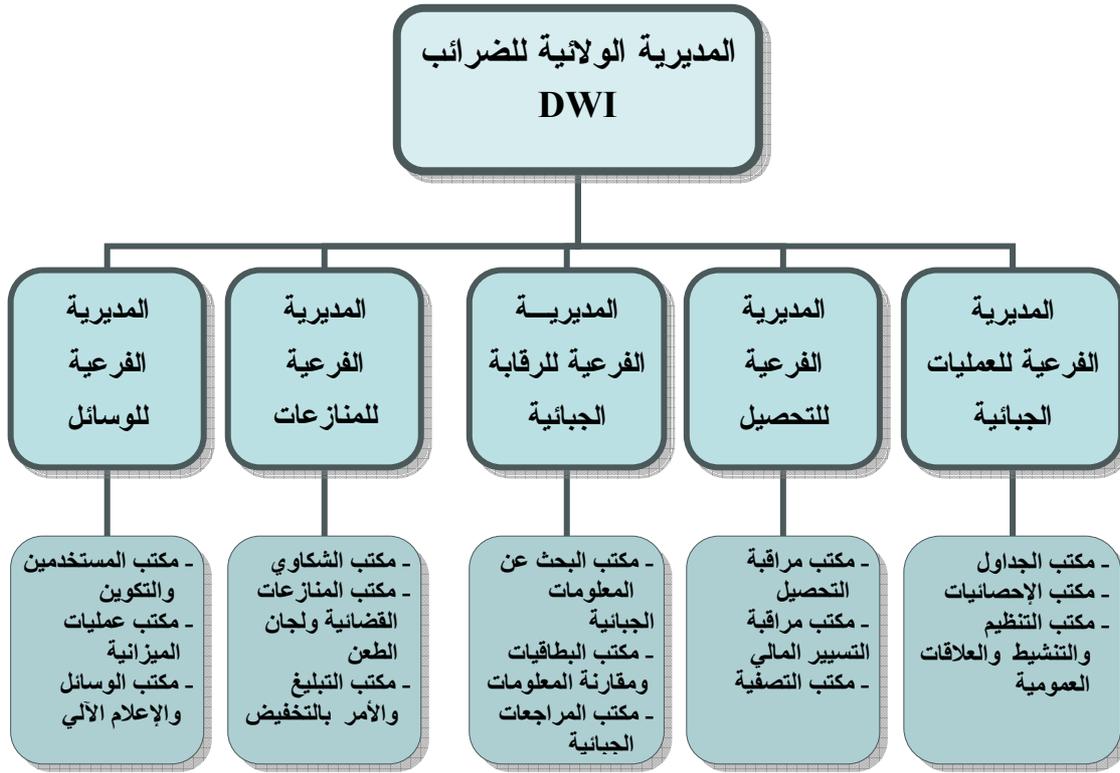
- الصنف الأول يضم 34 مديرية ولائية تتميز بكثافة العمل نظراً لثقل وكثرة حجم الملفات الجبائية ومستوى النشاط الواسع، كما تضم كل مديرية ولائية على خمسة (05) مديريات فرعية.
- الصنف الثاني الذي يضم 17 مديرية ولائية التي تضم عدد أقل من سابقتها للملفات الجبائية ومستوى النشاط منخفض مقارنة بالصنف الأول فتضم المديرية الولائية لثلاثة (03) مديريات فرعية.
- الصنف الثالث يضم 3 مديريات ولائية نظراً لعزلتها وقلة النشاط التجاري والصناعي فيها وهي في صحرائنا الواسعة وتضم المديرية الولائية لهذا الصنف مديريتين فرعيتين.

¹ المادة 67 من نفس القرار السابق، ص 26.

² المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18/09/2006، الجريدة الرسمية العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006، ص 10

³ المادة 39 من القرار الصادر في 12/07/1998، مرجع سابق، ص 12.

الشكل رقم 11 : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من المواد 39 إلى 28 من القرار المؤرخ في 1998/07/12 والذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 1998/10/25، ص 19، الشكل من إعداد الباحث

المطلب الثاني : مديرية الضرائب لولاية أم البواقي

أولا- نشأة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي

تأسست مديرية الضرائب لولاية أم البواقي بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 الصادر بتاريخ 23/02/1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصها، والكائن مقرها الحالي بنزل المالية لولاية أم البواقي، كما أنها تضم ثلاث مديريات فرعية ولكل واحدة منها مكاتب تسيير تحت سيطرتها والمختصة في مجالاتها المحددة.

أما المصالح الخارجية التابعة للمديرية نفسها ممثلة في 20 مصلحة موزعة على 12 مفتشية الضرائب (11 مفتشية ضرائب مختلفة ومفتشية وحيدة للتسجيل والطابع) مع 8 قباضات الضرائب، كما تشغل المديرية الولائية للضرائب في الوقت الحالي بدورها على 318 موظف موزعين بين أعوان وإطارات وعمال مهنيين يمارسون مهامهم في المديرية الولائية بفروعها الثلاث بـ 92 موظف وعامل وعلى المصالح الخارجية المتواجدة عبر إقليم الولاية بـ 226 موظف وعامل، في حين الجداول التالية تمثل المناطق التي تتواجد بها المصالح الخارجية وكذا تصنيفات الموظفين و العمال حسب الرتب.

الجدول رقم 02 : المصالح الخارجية التابعة لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي

المناطق	أم البواقي	عين مليلة	عين البيضاء	عين فكرون	مسكيانة	سوق نعمان	عين كرشة	عين ببوش	المجموع
القباضات	01	02	02	01	01	01	-	-	08
المفتشيات	03	02	02	01	01	01	01	01	12

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، المديرية الفرعية للوسائل، مكتب المستخدمين، سنة 2010

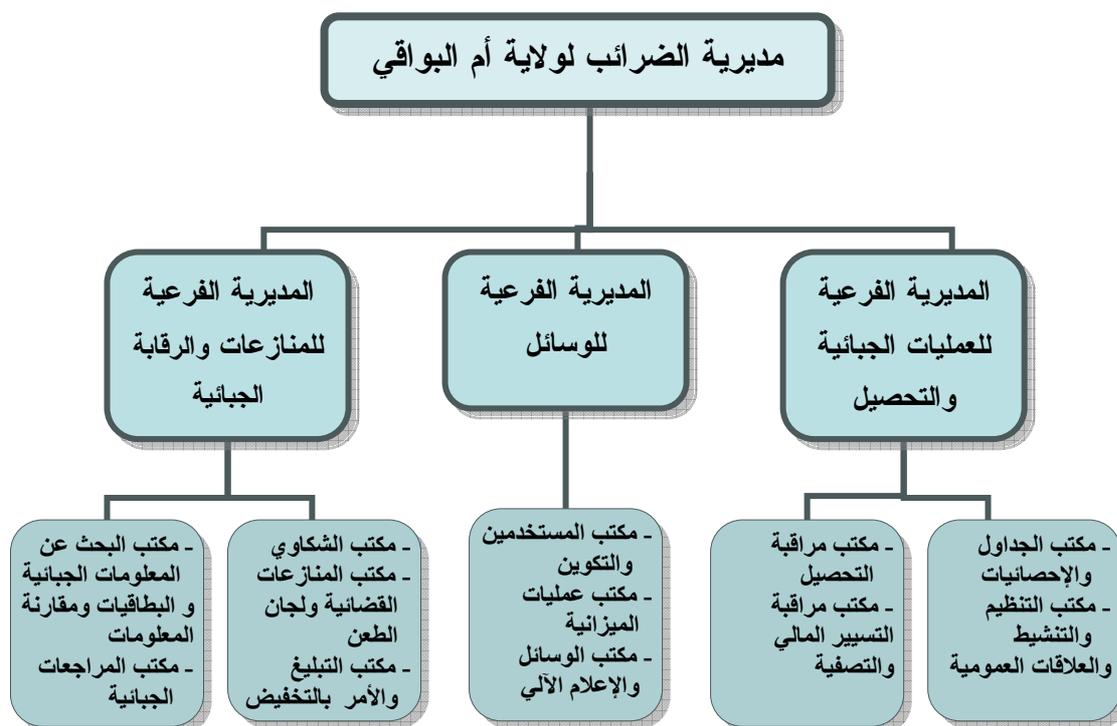
الجدول رقم 03: توزيع الموظفين حسب الرتب لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي

الرتبة	مفتش مركزي	مفتش رئيسي	مفتش ضرائب	مراقب ضرائب	عون معاينة	الأسلاك المشتركة	عمال مهنيين	المجموع
عدد الموظفين	04	40	107	37	70	42	18	318

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، المديرية الفرعية للوسائل، مكتب المستخدمين، سنة 2010

ثانيا- الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي

الشكل رقم 12: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي



المصدر: مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، نيابة المديرية للوسائل، مكتب المستخدمين، سنة 2010 ، الشكل من إعداد الباحث *

* حسب تصريحات مدير الضرائب لولاية أم البواقي بتاريخ 2010/05/23 يؤكد أن المديرية ستلتحق بالصنف الأول خلال سنة 2011 نظرا لتطور الحصيلة الضريبية وزيادة عدد ملفات المكلفين بالضريبة مقارنة بتنامي النشاط عبر إقليم الولاية.

ثالثاً- مهام هياكل مديرية الضرائب لولاية أم البواقي

المديريات الفرعية التابعة لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي تتمثل في دمج وظيفتين بمديرية واحدة وهذا حسب التصنيف الثاني¹ للمديرية العامة للضرائب:

1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل²

1-1- مكتب الجداول والإحصائيات

- المصادقة على جداول الضرائب وسندات التحصيل التي أعدتها المفتشيات و فرق التدقيق.
- مراقبة الجداول التلخيصية وإعطائها الصيغة التنفيذية ودعمها بإشارات التبليغ المطابقة لها.
- استلام الجداول العامة وترتيبها، مع إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها للأطراف المعنية.
- استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل المقدمة من المصالح الجبائية.
- جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية المختصة قصد تثبيتها...

1-2- مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العمومية

- توزيع التعليمات والمناشير والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية والمتعلقة بالتشريع والتنظيم.
- تنسيق أشغال تجديد إجراءات تحديد أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين الخاضعين للضريبة.
- السهر على احترام أجال إصدارات الضريبة من قبل المفتشيات التي تعالج بمركز الإعلام الآلي.
- متابعة ومراقبة تنفيذ وانجاز برنامج عمل مفتشيات الضرائب وعمليات الرقابة الجبائية الدورية.
- تنشيط أعمال المفتشيات بالاتصال مع مصالح المديرية الجهوية، في إطار تحسين مناهج العمل وإجراءات التدخل والمراقبة الجبائية من أجل تنسيق المعاملات المستخدمة وتوحيدها.
- استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه بهدف تزويده بمعلومات عن التشريع والتنظيم الجبائين...

1-3- مكتب مراقبة التحصيل

- مراقبة وضعية تحصيل كل الموارد الجبائية التي تتكفل بتحصيلها قباضات الضرائب.
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة المهمين وفحص وضعية المكلفين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم مع اتخاذ التدابير الرامية إلى التصفية.
- السهر على التصفية السريعة للمستحقات الجبائية بمختلف السبل التي تتكفل بها قباضات.
- اتخاذ الإجراء اللازم للمحافظة على مصالح الخزينة عند إبرام الصفقات لدى مكاتب التوثيق والسهر على التنفيذ السريع للإشعارات المبلغة إلى الغير لهذا الغرض.
- التقييم الدوري لتحصيل الضرائب والرسوم لمعالجة النقائص وتحديد الأسباب والاقتراحات...

¹ المادة 39 من القرار الوزاري الصادر في 12/07/1998 ، مرجع سابق، ص 17.

² المواد من 41 إلى 47 من نفس القرار السابق، ص 20 - 21.

1-4- مكتب مراقبة التسيير المالي والتصفية

- المراقبة والتكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية.
- مراقبة عملية التكفل بسندات التحصيل والإيرادات غير الجبائية التي ترجع لقباضات الضرائب.
- تلقي النتائج والإحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب لتجميعها وإرسالها للإدارة المركزية.
- مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية والنطق بالإلغاء والقبول خارج مدة التقادم طبقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما.
- مراقبة المحاضر والجرد المالي التي يعدها قابضي الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات.

2- المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية¹

تضم المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية التابعة لولاية أم البواقي مهنتين الأولى تتعلق بمجال الرقابة الجبائية التي ستعالج بالتفصيل في المطلب الموالي لكونه حقل البحث في الدراسة الميدانية، أما المجال الثاني فيتعلق بالمنازعات والتي تتوفر على المكاتب التالية:

2-1- مكتب الاحتجاجات (الشكاوي)

- تلقي الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الضرائب أو تخفيضها التي أسست وعاءها مفتشيات الضرائب أو التدقيق في المحاسبة أو إعادة التقويمات في مجال التسجيل لدراستها والبت فيها.
- استقبال الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الزيادات أو تخفيضها وحتى عقوبات التأخير التي تطبقها قباضات الضرائب لدراستها والبت فيها.
- تلقي ودراسة الطلبات الرامية للاحتجاج على إجراءات المتابعة أو المطالبة بالأشياء المحجوزة.
- اقتراح كل التدابير اللازمة والتي من شأنها تساهم في تحسين إجراءات المنازعات الجبائية.

2-2- مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن

- دراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي للضرائب في مجال المنازعات الجبائية.
- تلقي ودراسة الطلبات الرامية إلى تخفيض أو إلغاء مختلف الضرائب والرسوم والزيادات والعقوبات التي تفرضها مختلف المصالح الجبائية لعرضها على لجنة الطعن المختصة للبت فيها.
- دراسة الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب المتعلقة بعدم إمكانية التحصيل لأقساط مختلف الضرائب والرسوم غير المصفاة في الآجال القانونية لعرضها على لجان الطعن المختصة.
- الدفاع أمام الهيئات القضائية عن الاحتجاجات الضريبية أو الإجراءات التي تلزم الإدارة الجبائية.
- تأسيس الطعون الخاصة بالاستئناف أمام الهيئات القضائية المختصة ضد القرارات والأحكام التي ليست في صالح الإدارة الجبائية، والصادرة عن الغرف والمحاكم الإدارية المختصة.

¹ المواد من 49 إلى 51 من نفس القرار السابق، ص 22.

2-3- مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب في مجال المنازعات وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية.
- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المحاكم التي فصلت في المجال الجبائي وفي إطار الإجراءات المدرجة أمام الهيئات القضائية.
- الأمر بالتخفيض والتصحيح بعدم قابلية التحصيل في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- مراقبة وتأشير شهادات الإلغاء والتخفيض التي تعدها المفتشيات لمختلف الضرائب والرسوم.
- إعداد جداول الإحصائيات المتعلقة بمعالجة قضايا المنازعات وتبليغها إلى المكاتب المعنية.

3- المديرية الفرعية للوسائل¹

3-1- مكتب المستخدمين والتكوين

- تسيير ملفات المستخدمين ومتابعة مسارهم المهني، مع متابعة العطل وكل الوثائق الإدارية.
- تنظيم لجان الموظفين واستدعائهم للاجتماعات مع المشاركة في تنظيم الخدمات الاجتماعية.
- المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتجديد معارف الموظفين.
- تحضير وتنظيم المسابقات الخاصة بالتوظيف المهني...

3-2- مكتب عمليات الموازنات

- القيام بعمليات تنفيذ نفقات تسيير المديرية الولائية للضرائب لتصفيتها والأمر بصرفها.
- القيام في حدود اختصاصها بعمليات الالتزام بنفقات تجهيز المديرية لتصفيتها والأمر بصرفها.
- تقييم احتياجات مصالح المديرية وإعداد تقرير سنوي شامل حول استهلاك الاعتمادات.
- القيام بإعداد رواتب المستخدمين وكل متطلباتهم من منح المردودية والتعويضات وغيرها من الحقوق المالية والسهر على إنجازها في الوقت المناسب.

3-3- مكتب الوسائل والإعلام الآلي

- اقتناء الأثاث واللوازم المكتبية والمعدات وغيرها من مواد التنظيف والصيانة الضروريين.
- تحديد وإنجاز أعمال الصيانة والإصلاح والتهيئة اللازمة للمحافظة على تجهيزات المديرية.
- المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات وتنظيم مخزن المطبوعات كتمويله وتسييره.
- المساهمة في تنفيذ إجراءات حفظ الأرشيف، مع إنشاء حضيرة السيارات وتجهيزها واستغلالها.
- المساهمة في تنفيذ التدابير الخاصة بأمن المستخدمين والهيكل والعتاد وذلك بإعداد تقرير دوري.
- القيام سنويا بجرد خاص للأثاث والتجهيزات مع مراقبة دفاتر الجرد على مستوى كل مصلحة.
- تطبيق برنامج إدخال الاعلام الآلي مع متابعة وتركيب وصيانة التجهيزات وتكوين مستعمليها.

¹ المواد من 57 إلى 59 من نفس القرار السابق، ص 24.

4- المصالح الخارجية

4-1- مفتشية الضرائب

هي مصلحة خارجية تابعة للمديرية الولائية للضرائب وكانت في السابق تعمل حسب الاختصاص، فوجد مفتشية للضرائب المباشرة وأخرى للضرائب غير مباشرة أما الثالثة متعلقة بالتسجيل والطابع، إلا أنه في سنة 1994 ونظرا للإصلاح الضريبي تم إدماج مفتشيات الضرائب لبعضهما البعض¹، والتي تحتوي على أربعة (4) مصالح هي: مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة، مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين، مصلحة جباية العقارات، ومصلحة التدخلات، أما أبرز المهام الموكلة لها هي:

- تمسك وتسيير الملفات الجبائية بكل أصنافها مع المتابعة المستمرة لكل التطورات المتعلقة بها.
- تطبيق مختلف التعليمات والمراسلات والمناشير المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم.
- تسجيل الجداول الاسمية الخاصة بالمكلفين المنتمين لها إقليميا وإرسالها إلى المديرية الولائية.
- القيام بتدخلات وزيارات ميدانية بهدف المعاينة والإحصاء والبحث عن النشاطات غير المصرحة.
- تسجيل ومتابعة مختلف تصريحات المكلفين بالضريبة من أجل إعداد الضرائب الواجبة الدفع.
- القيام بالرقابة الشاملة على مستوى ملفات المكلفين بالضريبة خاصة منها التابعة للنظام الحقيقي.
- استغلال المعلومات الواردة من مختلف المصالح والمديرية الولائية لفرض الضرائب المستحقة.
- استقبال المكلفين بالضريبة وشكاوي واحتجاجات المواطنين مع تزويدهم بالمعلومات المطلوبة.

4-2- قبضة الضرائب

هي أيضا مصلحة خارجية تابعة لمديرية الضرائب ولم يتغير هيكلها لكونها تسعى جاهدة لتحصيل مختلف الضرائب والرسوم والغرامات وغيرها من سندات التحصيل لفائدة خزينة الدولة، وعليه فإن قبضة الضرائب تعتبر المرحلة الأخيرة لجني ثمار مجهودات الإدارة الجبائية بعد كل المهام السابقة، أما مصالح القبضة فهي ثلاثة (3) : أمانة الصندوق ، مصلحة المحاسبة ومصلحة المتابعات. في حين أبرز المهام الموكلة لها بعد المهمة الرئيسية في تحصيل مختلف الضرائب والرسوم نجد منها:²

- تتكفل بجداول الضرائب وسندات التحصيل لمختلف الضرائب والرسوم والغرامات القضائية...
- تنفذ كل العمليات النقدية المرتبطة بالدفع والقبض ثم تحويل الموارد المحصلة للخزينة العمومية.
- استقبال مختلف شيكات البنك والخزينة العمومية والصكوك البريدية كوسيلة دفع للضرائب والرسوم.
- مسك محاسبة قانونية ومنتظمة بدفاتر وسجلات محاسبية مع إنجاز عدة قوائم مالية بشكل دوري.
- الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية بالجدية في العمل وعدم التقصير في تحصيل الضرائب.
- القيام بالتحصيل الجبري عن طريق إجراء متابعات مستمرة بدرجات مختلفة من إخطار وغلغ للمحلات وحجز الممتلكات بالنسبة للمكلفين المتهربين عن دفع مستحقاتهم الضريبية تجاه القبضة.

¹ Note N° 300, MF/DGI/DOF, du 30/05/1995, le fonctionnement de l'inspection des impôts.

² المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 مؤرخ في 23/02/1991 الجريدة الرسمية رقم 09 المؤرخة في 27/02/1991 ، ص 354

المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية أم البواقي

أولاً- تعريف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

- تتنمي المديرية الفرعية للرقابة الجبائية إلى المديرية الولائية للضرائب وتضم تحت سلطتها ثلاثة (3) مكاتب وهي: مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات، مكتب الأبحاث والمراجعات BRV، أما المهام الموكلة لهذه المديرية الفرعية فهي عديدة نذكر أبرزها:
- البرمجة والتحقيق والمتابعة المستمرة مع القيام بالأبحاث والمراجعات لكل نقطة من إقليم الولاية.
 - دراسة واقتراح التقنيات التي تمكن من تفعيل عملية الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي.
 - السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من عمليات الرقابة الجبائية المسؤولة عنها.
 - البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي مع إيجاد الحلول الناجعة والاقتراحات المناسبة.
 - دراسة وتقييم نتائج التقارير المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق لإجمالي الوضعية الجبائية.

ثانياً- مهام هياكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية¹

1- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة

- إعداد بطاقيات خاصة بالإدارات والجماعات المحلية، والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها.
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث لجمع المعلومات وإرسالها إلى مكتب مقارنة المعلومات.
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار وتقديم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة...

2- مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات

- تسيير البطاقيات المنجزة من طرف المكتب السابق ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقيتها.
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم المستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.
- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب لتصنيفها وتوزيعها على المفتشيات المعنية لاستغلالها.
- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى، بكيفية تعمل على التعجيل بتوزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.
- تقديم الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات لاستغلالها ومراقبة استعمالها.

3- مكتب الأبحاث والمراجعات

- إحداث وتسيير بطاقيات خاصة بالشركات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية.

¹ المواد من 53 إلى 55 من نفس القرار السابق، ص 23.

- برمجة ومتابعة إنجاز القضايا الخاضعة للتدقيق المعمق بشكل سنوي وتقييم النتائج المحصلة.
- متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة، والسهر على إجراء هذه الفرق لتدخلاتها وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للتدقيق والمحافظة على مصالح الخزينة.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية التدقيق ومتابعتها بشكل مستمر.
- برمجة عمليات مراقبة التقويمات المتعلقة بإبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات المبنية وغير المبنية، الحقوق العقارية، المحلات التجارية، الأسهم وحصص الشركات...

ثالثا- تطور نشاط مديرية الضرائب لولاية أم البواقي

1- تطور الحصيلة الضريبية على مستوى المديرية

تطور نشاط مديرية الضرائب لولاية أم البواقي الذي يكمن في الحصيلة الضريبية المحققة سنويا والتي تشهد ارتفاع ملموس سواء على مستوى كل سنة أو على مستوى الهدف المبرمج من طرف المديرية العامة للضرائب، أما الجدول التالي يمثل نمو الحصيلة الضريبية بالمديرية خلال الأربعة (4) سنوات الأخيرة، علما أن حصيلة الضريبة في بداية عهدها كانت لا تتجاوز 500 مليون دينار جزائري.

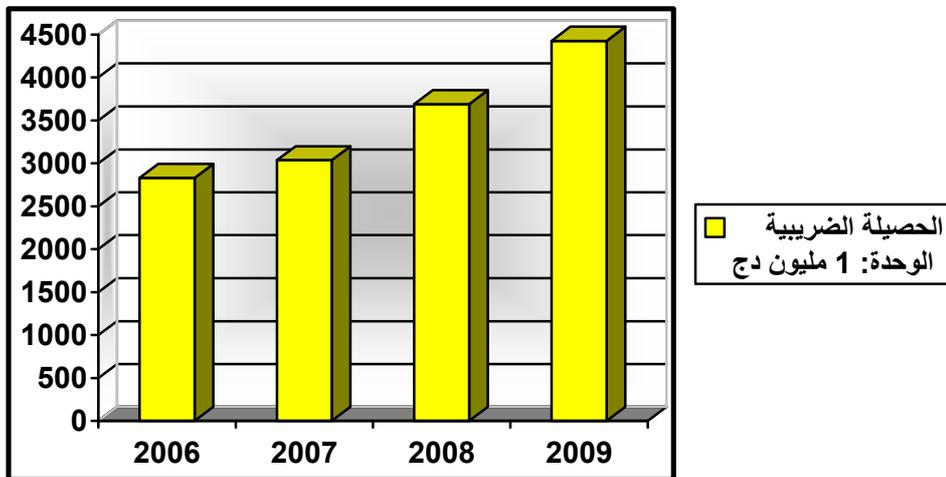
الجدول رقم 04 : تطور الحصيلة الضريبية بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي

(الوحدة (دج)

سنة التحصيل	التحصيلات المحققة	الأهداف المسطرة	نسبة الانجاز	نسبة النمو
2006	2.830.066.589	2.500.000.000	%113	-
2007	3.038.068.604	2.800.000.000	%108	%107
2008	3.689.429.200	3.200.000.000	%115	%121
2009	4.426.770.793	4.000.000.000	%111	%120

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل، مكتب مراقبة التحصيل، سنة 2010

الشكل رقم 13 : التمثيل البياني للحصيلة الضريبية لولاية أم البواقي



المصدر: مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل، سنة 2010 ، الشكل من إعداد الباحث

كما نشير أيضا أن النشاط الممارس عبر إقليم الولاية يرتفع بوتيرة متزايدة وسريعة وهذا بناء على عدد ملفات المكلفين بالضريبة الذي يقارب 20000 ملف جبائي موزعة منها 4965 ملف جبائي خاضعة للنظام الحقيقي والباقي يخضع للنظام الجزافي، ومن بين الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي حوالي 1500 ملف تمثل الشركات والمؤسسات ذات الأنشطة الصناعية، التجارية والخدمية، أما الباقي يمثل المهن الحرة بمختلف شرائحها¹، كما سيتم فتح مركز الضرائب CDI بولاية أم البواقي في مطلع سنة 2011* والمبرمج في إطار عصنة الإدارة الجبائية التي تطرقنا إليها في الفصل الأول.

2- تطور الحصيلة الضريبية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

إن نشاط المديرية الفرعية للرقابة الجبائية يتعلق بعدد التدخلات المبرمجة من الإدارة المركزية في إطار التدقيق المعمق سواء في المحاسبة أو الوضعية الجبائية، مع الحصيلة الضريبية المحققة من تلك التدخلات خلال السنة، كما نضيف أن مكتب الأبحاث والمراجعات له المسؤولية الكاملة في ذلك لكونه يضم ستة (6) فرق للتدقيق وأعوان آخرين متخصصين في إعادة التقويمات الخاصة بالعقارات المبنية وغير المبنية، وإضافة لذلك الفرقة المختلطة الممتثلة في (الضرائب، التجارة والجمارك) التي تعمل بالتنسيق بين المصالح المختلفة بقيادة العون المدقق التابع للإدارة الجبائية بهدف كشف التجاوزات والمناورات التديسية التي قد يرتكبها المكلف بالضريبة.

أما الحصيلة الضريبية المستخرجة من عملية الرقابة الجبائية المتعلقة بالتدخلات المبرمجة سنويا والأعمال المنجزة من طرف فرق التدقيق خلال الأربع (4) سنوات الأخيرة تؤكد كثافة العمل الملقى على عاتق هذه الفئة، علما أنه لا يمكن قياس الحصيلة الضريبية بارتفاعها سنويا لكون البرمجة تتم على مستوى عدد التدخلات والتي تختلف من عملية التدقيق لأخرى، لأنه لا يمكن توقع الحصيلة الضريبية قبل تدقيق الملف الجبائي، قد يمكن تدقيق ملف جبائي واحد يثمر حصيلة أكبر من عدة ملفات جبائية أخرى.

الجدول رقم 05 : حصيلة عملية الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي

السنوات	التدخلات المبرمجة	التدخلات المنجزة	الحصيلة الضريبية
2006	36	32	130.695.270
2007	36	29	89.315.058
2008	36	30	93.445.205
2009	36	28	98.663.166

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والمنازعات، مكتب الأبحاث والمراجعات، سنة 2010

¹ مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل، مكتب الجداول والإحصائيات، سنة 2010 .

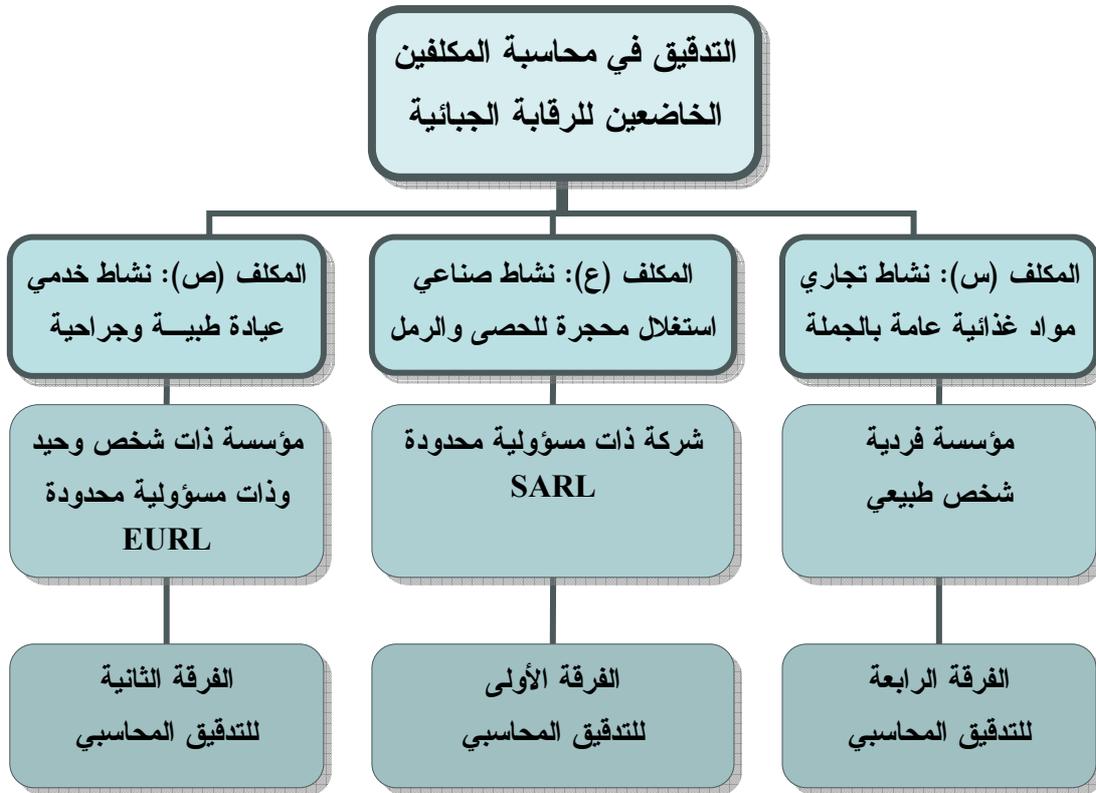
* حسب تصريحات مدير الضرائب لولاية أم البواقي لنا بتاريخ 2010/05/23 يؤكد أنه سيتم فتح مركز الضرائب خلال سنة 2011 أقصى تقدير .

المبحث الثاني : الدراسة الميدانية للبحث بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي

انتقلنا إلى مديرية الضرائب لولاية أم البواقي وبالتحديد لمكتب الأبحاث والمراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بقصد إجراء دراسة حالة عن موضوع البحث وهذا بغرض الإجابة على إشكالية البحث واختبار الفرضيات الموضوعية من طرفنا في الفصل الثاني، ولكي نتمكن من السيطرة على حيثيات البحث تم اختيار ثلاثة (3) ملفات جبائية خاضعة للرقابة الجبائية وبالأخص التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وهذا من بين العدد الهائل من الملفات المعالجة في هذا المجال.

وتم اختيار الملفات الجبائية الموضوعية تحت الدراسة من طرفنا على أساس معايير معينة وهي: تنوع النشاط الممارس (تجاري، صناعي وخدمي) وتنوع الطبيعة القانونية التي يكتسبها المكلف (مؤسسة فردية، شركة ذات مسؤولية محدودة، مؤسسة ذات شخص وحيد وذات مسؤولية محدودة)، كما حرصنا كذلك على تنوع الفرق المدققة لكل دراسة حالة لكون هذا الاختيار يساعدنا على تنوع الضرائب والرسوم من نشاط لآخر، والشكل التالي فيوضح نموذج الدراسة الميدانية للبحث:

الشكل رقم 14 : نموذج الدراسة الميدانية



المصدر: من إعداد الباحث بناءً على الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010.

المطلب الأول: دراسة الحالة الأولى - نشاط تجاري

أولاً- المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله، والتي تنحصر في الحصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف الخاضع للتدقيق، وانطلاقاً من هذه الخلفية يبدأ العون المدقق اتصالاته بالمكلف والتزود بالمعلومات والتوضيحات المعتبرة من مختلف المصادر.

1- التعرف على الهوية الجبائية للمكلف

المكلف (س) المعني بعملية التدقيق المحاسبي يمثل صاحب مؤسسة فردية رأسمالها الاجتماعي 1.000.000 دج الكائن مقرها بولاية أم البواقي، وتمارس نشاط تجاري مواد غذائية عامة بالجملة وبالتحديد التسليم الفوري للحوم، كما تم إنشاء المؤسسة بتاريخ 2002/03/16 ويشرف على إدارتها صاحبها شخصياً، أما خصوصيات هذا النوع من النشاط يخضع إلى الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على القيمة المضافة TVA، الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، في حين السنوات المعنية بالتدقيق والتي لم يمسهما التقادم هي 2004 - 2005 - 2006، والقضية منجزة من طرف الفرقة الرابعة.

2- الإجراءات التمهيديّة

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

- إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم 52/08 الصادر بتاريخ 2008/02/05 إلى المكلف (س) ومرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وتم التسليم إلى المسير شخصياً، مع إعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون وهي عشرة (10) أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة، وبإمكانه الاستعانة بوكيل من اختياره.
- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات والوثائق الموجودة فيه أحسن ما يرام.
- فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي تضمّننها الملف الجبائي، والإطلاع على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية ولواحقها.
- نقل مباشر لأصول وخصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة التي تعتبر استمارات تخص الإدارة الجبائية.
- فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية G50 المملوءة من طرف المفتشية والتي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع ورقم الأعمال المعفي مع الرسوم المتعلقة به كالرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA.

مرورا بالإجراءات التمهيدية أعلاه تم الحصول على الجدولين التاليين (الحالة المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة) والمتعلقة بالمكلف المعني بالتدقيق والتي من خلالها نستطيع معرفة مختلف حسابات الميزانية وحسابات التسيير والنتائج للسنوات المعنية بالتدقيق من أجل مقارنتها لاكتشاف النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تحدث من طرف المكلف.

الجدول رقم 06 : حالة مقارنة الميزانيات - دراسة الحالة الأولى - الوحدة (دج)

العناصر	من 2004/01/01 إلى 2004/12/31	من 2005/01/01 إلى 2005/12/31	من 2006/01/01 إلى 2006/12/31
الأصول: تجهيزات الإنتاج	-	212.500	250.000
ديون الزبائن	16.644.080	40.978.559	9.084.842
تسبيقات الاستغلال	249.637	102.680	-
النقديات	-	21.260	1.684.200
نتيجة الدورة (خسارة)	-	-	210.000
إجمالي الأصول	16.893.717	41.314.999	11.229.042
الخصوم: رأس المال الاجتماعي	1.000.000	1.000.000	1.000.000
نتائج رهن التخصيص	-	1.829.748	3.051.030
قروض أخرى	-	22.303.969	-
ديون الموردين	12.560.000	14.960.000	7.178.012
ديون الاستغلال	1.503.969	-	-
نتيجة الدورة (ربح)	1.829.748	1.221.282	-
إجمالي الخصوم	16.893.717	41.314.999	11.229.042

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

الجدول رقم 07 : كشف المحاسبة - دراسة الحالة الأولى - الوحدة (دج)

من 06/01/01 إلى 06/12/31	من 05/01/01 إلى 05/12/31	من 04/01/01 إلى 04/12/31	السنوات	الحسابات
-	24.084.842.	24.634.080.		الإجمالي الهامش
-	21.914.660.	22.170.672.	مبيعات بضاعة بضاعة مستهلكة	
-	2.170.182.	2.467.408.	الربح الخام (دائن - مدين) (1)	
-	%9,01	%10	النسبة الخامة = الربح الخام × 100 / المبيعات	
-	-	-	إنتاج مباع إنتاج مخزن إنتاج المؤسسة لنفسها أداء خدمات تحويل تكاليف الانتاج	القيمة المضافة
-	-	-	إجمالي الدائن	
-	255.000.	-	مواد ولوازم المستهلكة الخدمات	
-	354.000.	188.900.	إجمالي المدين	
-	609.000.	188.900.	الربح الخام (دائن - مدين) (2)	نتيجة الاستغلال
-	-609.000.	-188.900.	النسبة الخامة = القيمة المضافة × 100 / الانتاج المباع	
-	1.561.182.	2.274.508.	الربح الخام الإجمالي 1+2 منتجات متنوعة تحويل أعباء الاستغلال	
-	1.561.182	2.274.508	إجمالي الدائن	
210.000.	302.400.	320.400.	مصاريف المستخدمين ضرائب ورسوم مصاريف متنوعة الاهتلاكات المؤونات	نتيجة الصافية
-	37.500.	-	إجمالي المدين	
210.000.	339.900.	444.760.	رصيد نتيجة الاستغلال منتجات أخرى	
-	1.561.182	2.274.508	إجمالي الدائن	
-210.000.	339.900.	444.760.	رصيد نتيجة الاستغلال أعباء أخرى	نتيجة الصافية
-	-	-	إجمالي المدين	
-210.000.	339.900.	444.760.	الربح الصافي (دائن - مدين)	
-210.000.	1.221.282	1.829.748.	النسبة الصافية = الربح الصافي × 100 / رقم الأعمال	
-	% 5,07	% 7,42		

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

ثانيا- المرحلة الميدانية

بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية وجمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامه التي دامت حوالي أربعة 4 أشهر من الفحص والتدقيق في الملف الجبائي للمكلف (س) من جهة ومن الدفاتر والوثائق المحاسبية من جهة أخرى، والتي أفرزت عدة تجاوزات نلخصها فيما يلي:

1- التقييم الأولي لعملية التدقيق المحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي رقم 08-348 الصادر بتاريخ 2008/06/02 والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة مع استغلال المعلومات المجمعة والتصريحات المقدمة من طرف المكلف تُعرض الأحداث كالتالي:

* بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة انتقل العون المدقق إلى مقر المكلف فوجد أن الدفاتر المحاسبية غير منجزة تماما، مما قاده ذلك إلى تحرير محضر معاينة رقم 19 بتاريخ 2008/02/19 يثبت فيه عدم وجود الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري حسب المواد 9 و 10 (دفتر اليومية و دفتر الجرد).

* تم استدعاء المكلف (س) عن طريق إخطار موسى عليه تحت رقم 95 بتاريخ 2008/03/02 وهذا لتقديم الدفاتر المحاسبية القانونية في أقرب وقت وإلا تسلط عليه العقوبات التي نص عليها المشرع.

* بتاريخ 2008/03/26 قدم المكلف دفتر الجرد مؤشر عليه من طرف المحكمة المختصة بتاريخ 2008/03/23، والذي يضم الحسابات الرئيسية الخاصة بالدورتين 2004 و 2005 دون الدورة 2006.

* القيام بعدة أبحاث وطلب معلومات لكشف النشاط الفعلي للمكلف وممتلكاته لكونه شخص طبيعي أهمها:

- الاتصال المباشر بالإقامات الجامعية كزبائن مهمين يتعامل معهم المكلف بهدف كشف رقم الأعمال الحقيقي وهذا عن طريق جمع فواتير المبيعات المحررة من طرف المكلف نفسه.
- البحث عن الممتلكات العقارية للمكلف من المحافظة العقارية التابعة لها إقليميا فكانت دون جدوى.
- التحري عن المنقولات بشخص المكلف من معدات النقل وتجهيزات أخرى فكانت دون جدوى.
- التأكد من مخزون المكلف شاغر طيلة المدة مما يفسر أنه يتعامل وفق الطلب أي دون تخزين.
- التأكد من أن للمكلف حساب تجاري بنكي وحيد في وكالة القرض الشعبي الجزائري.

* بعد فحص الكشوفات وجمع البيانات اللازمة وجد العون المدقق عدة تجاوزات واغفالات أهمها:

- غياب دفتر اليومية باعتباره دفتر محاسبي قانوني ألزمه القانون التجاري على كل تاجر.
- عدم تسجيل حسابات الأصول والخصوم وحسابات النتائج في دفتر الجرد للدورة 2006.
- خطأ في تقديم بعض فواتير البيع الخاصة بالسنوات المعنية مع عدم احترام الترقيم التسلسلي للفواتير بحيث الأرقام غير مرتبة أما النسخ الثانية والفواتير الملغاة غير محتفظ بها في المؤسسة.
- خلل في تصريح رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة للدورتين 2005 و 2006.

- خلل في تصريح رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني للدورتين 2004 و 2005.
- حساب الموردين في ميزانية سنة 2004 بالمبلغ 12.560.000 دج غير مبرر بالإثباتات اللازمة.
- في الميزانية مبلغ معتبر 22.303.969 دج الخاص بالقروض الأخرى لم تقدم الوثائق التبريرية.
- تخفيض مبلغ 530.839 دج في تصريحات شهر جوان 2006 الممثلة للرسم على القيمة المضافة المتعلقة بالمشتريات غير مرفقة بالوثائق المبررة.
- أرصدة حساب النقدية غير واضحة وغيابها في دفتر اليومية والسجلات المساعدة أما الأرصدة الموجودة في الميزانية تمت على أساس التوازن فقط فنجد مثلا: رصيد كشف البنك في 2004/12/31 بقيمة 36.500,05 دج أما في الميزانية معدوم، والرصيد في 2005/12/31 بلغ قيمة 2.779.125,82 دج أما النقدية في الميزانية كانت 21.260 دج.
- تناقض بين رقم الأعمال المصرح به في المطبوعة G 11 البالغ 7.990.000 دج ورقم الأعمال المصرح به في جدول Etat 104 الخاص بالزبائن بلغ 24.634.080 دج وهذا للدورة 2004.

وبعد كل هذه التجاوزات والاعفالات على مستوى الكشوفات، يرى العون المدقق برفض محاسبة المكلف شكلا ومضمونا طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يتم إجراء تسوية الوضعية عن طريق إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع طبقا لأحكام المادة 44 من نفس القانون.

1-1- إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع

- حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتم إعادة تقدير رقم الأعمال عن طريق الفواتير المحررة للزبائن خلال سنوات التدقيق، والاعتماد على رقم الأعمال لكونه يمثل القاعدة المنشئة للضريبة ويحدد الأرباح الخاضعة للضريبة، في حين عند الاتصال بزبائن المكلف أتضح أن الفواتير كانت عشوائية وغير مرتبة ومتكررة حسب تواريخ تحريرها وهي كالتالي:
- * الدورة 2004: فواتير بيع اللحوم الحمراء برقم أعمال خام بقيمة 52.364.450 دج أما رقم الأعمال الخاضع للرسم بلغ قيمة 49.967.450 دج.
 - * الدورة 2005: فواتير بيع اللحوم الحمراء برقم أعمال خاضع للرسم بقيمة 17.262.320 دج.
 - * بالنسبة للدورة 2006 : فواتير بيع اللحوم الحمراء والدجاج برقم أعمال خاضع للرسم مقدم لزبون وحيد يعتبر وكيل عن الزبائن السابقين بقيمة إجمالية 10.500.000 دج.

أ - تسوية الرسم على النشاط المهني

- بعد تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني حسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تمت هناك عدة توضيحات نذكر منها:
- لم يطبق التخفيض المستفاد بنسبة 30 % وفقا للمادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والمتعلقة بالدورتين 2005 و 2006 بسبب غياب جدول وضعية الزبائن حسب للمادة 224 من نفس القانون.

- المبلغ 16.664.040 دج الخاص بالدورة 2005 يمثل مبلغ 11.664.829 دج مصرح به والفرق 4.999.211 دج تم تسويته بواسطة الرقابة الشاملة على الوثائق من طرف مفتشية الضرائب.
 - رقم الأعمال المعترف به للدورتين 2004 و 2005 تم تحديده وفقا للحدث المنشئ وهو التسليم القانوني (الفاتورة) أو التسليم المادي (السلع).
 - فواتير الدورة 2006 تمثل 5.054.040 دج المتعلقة بالزبون الوحيد، لكن في المقابل التصريح كان بمبلغ 10.500.000 دج أي الفرق 5.445.960 دج يمثل فواتير أخرى لم نتحصل عليها.
- جدول رقم 08 : تسوية الرسم على النشاط المهني - دراسة الحالة الأولى - الوحدة (دج)**

التعيين / السنوات	2004	2005	2006
رقم الأعمال الصافي الخاضع	49.967.450	17.262.320	10.500.000
رقم الأعمال الصافي المصرح به	5.593.000	16.664.040	10.500.000
فرق رقم الأعمال الصافي الخاضع	44.374.450	598.280	-
الحقوق المطلوبة 2 %	887.489	11.965	-
العقوبات المفروضة 25 %	221.872	2.991	-
مجموع الرسم على النشاط المهني	1.109.361	14.956	-

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

ب- تسوية الرسم على القيمة المضافة

حسب المادتين 1-22 و 1-23 من قانون الرسم على رقم الأعمال والنشاط الممارس من طرف المكلف إن فواتير البيع المتعلقة بالدجاج فقط هي الخاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17 %، أما اللحوم الحمراء فهي معفية من هذا الرسم حسب نفس القانون السابق.

جدول رقم 09 : تسوية الرسم على القيمة المضافة - دراسة الحالة الأولى - الوحدة (دج)

التعيين / السنوات	2004	2005	2006
فرق رقم الأعمال الخاضع للرسم	-	5.074.590	573.090
الحقوق المطلوبة 17 %	-	862.680	97.425
العقوبات المفروضة 25 %	-	215.670	24.356
مجموع الرسم على القيمة المضافة	-	1.078.350	121.781

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

ج - تسوية الرسم المسترجع على المشتريات

حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن حق استرجاع الرسم على المشتريات يتم في حالات حددها القانون، وعليه تبين وجود مناورات تدليسية قام بها المكلف بعدم تقديم الوثائق التبريرية لمشتريات ديسمبر 2006 بقيمة 530.839 دج، لتسترجع حقوق الخزينة العمومية.

الجدول رقم 10 : تسوية الرسم المسترجع على المشتريات - دراسة الحالة الأولى - الوحدة (دج)

2006	2005	2004	التعيين
530.839	-	-	الرسم على المشتريات القابل للاسترجاع
132.710	-	-	العقوبات المفروضة 25 %
663.549	-	-	مجموع الحقوق والعقوبات

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

1-2- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة

تم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بناء على رقم الأعمال المحقق وهذا بفرض معدل هامش ربح صافي وسطي قدره العون المدقق بمعدل 7 %، نظرا للنشاط التجاري في السلع الضرورية، أما الوعاء الضريبي يخضع لسلم ضريبي حددته المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة، علما أن فرق رقم الأعمال غير المحصل عليه من الدورة 2006 والبالغ 5.445.960 دج يخفض من الدورة نفسها ليضاف إلى رقم أعمال الدورة 2005 ليصبح هذا الأخير 22.708.280 دج.

جدول رقم 11 : تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي - دراسة الحالة الأولى - الوحدة (دج)

2006	2005	2004	التعيين / السنوات
5.054.040	22.708.280	52.364.450	رقم الأعمال الخام المعترف به
353.780	1.589.580	3.665.510	الأرباح المعترف بها بهامش ربح 7 %
46.756	442.353	1.190.204	الحقوق المحسوبة من الأرباح المعترف بها
-	313.448	526.412	الحقوق المحسوبة من الأرباح المصرح بها
46.756	128.905	663.792	الحقوق المطلوبة حسب السلم الضريبي
11.689	19.335	165.948	العقوبات المفروضة 25 %
58.445	148.240	829.740	مجموع الضريبة على الدخل الإجمالي

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

1-3- التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية

بناء على إعادة تشكيل رقم الأعمال وتحديد الأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم تم إعداد تقييم أولي عن مختلف الضرائب والرسوم لكل سنة مدقق فيها والملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم 12 : التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية - دراسة الحالة الأولى - الوحدة (دج)

التعيين / السنوات	2004	2005	2006	المجموع
الرسم على النشاط المهني TAP	887.489	11.965	-	899.454
الرسم على القيمة المضافة TVA	-	862.680	97.425	960.105
الرسم المسترجع على المشتريات	-	-	530.839	530.839
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	663.792	128.905	46.756	839.453
مجموع الحقوق المطلوبة	1.551.281	1.003.550	675.020	3.229.851
مجموع العقوبات المفروضة	387.820	237.996	168.755	794.571
مجموع الضرائب و الرسوم	1.939.101	1.241.546	843.775	4.024.422

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

2- ردّ المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي

بعد استلام التبليغ الأولي رقم 08-348 الصادر بتاريخ 2008/06/02 من طرف العون المدقق، قام المكلف بإرسال ردّ عن التقييم الأولي وهذا بتاريخ 2008/07/09 والمرفق ببعض الوثائق التبريرية والذي يعبر فيه عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية والنتائج الأولية مدعما احتجاجه لبعض النقاط أبرزها:

- بعض فواتير البيع لم يتم تحصيلها إلى حد الساعة.
- إن التخفيض في رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني غير المستفيد منه بنسبة 30 % بسبب جدول وضعية الزبائن، أصرح أنني قدمت الجدول في الأوقات المحددة.
- رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة تم تسويته من فواتير الشراء بكاملها.
- أما المبلغ 530.839 دج المضاف فهو يتعلق بالرسم المسترجع على المشتريات للدورة 2003.
- أرفق المكلف المراسلة بمجموعة من نسخ فواتير الشراء المتعلقة بالدورة 2005 بهدف استرجاع الرسم على القيمة المضافة المسددة للموردين.

3- التقييم النهائي لعملية التدقيق المحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ النهائي رقم 08-486 الصادر بتاريخ 2008/08/02 والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج المتوصل إليها، وهذا بعد فحص عميق وقراءة متأنية للرد المرسل من طرف المكلف بتاريخ 2008/07/09، كما تم مراجعة النتائج المتعلقة بالتقييم الأولي واستغلال المعلومات المطلوبة من المتعاملين فكانت بعض التعديلات المرتبطة بالنقاط المثارة في ردّ المكلف كالتالي:

- ما يتعلق بالفواتير غير المحصلة، تم توضيح ذلك أن الحدث المنشئ في النشاط التجاري حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هو التسليم القانوني أو التسليم مادي.
- فيما يخص التخفيض 30 % المذكور في المادتين 219 و 224 من نفس القانون السابق، يتعلق بالمكلفين الذين يتعاملون مع مصالح الدولة، وكان ذلك خلال الدورة 2004 فقط.
- الفواتير المرفقة مع الجواب المرسل من طرفكم والمتعلقة بمشتريات الدجاج من الموردين إن الرسم على القيمة المضافة الخاص بهذه المشتريات قد تم قبوله للاسترجاع.
- المبلغ 530.839 دج الممثل للرسوم المسترجعة يتعلق بالدورة 2003 حسب ردكم، إن هذا غير صحيح لكون المبلغ مرتبط بتصريحات شهر جانفي 2006 على أساس أنها الرسم على المشتريات دون إنجاز فواتير، وهذا حسب التصريحات المقدمة إضافة إلى المعاينة المتعلقة بالدورات 2003، 2004، 2005 لم نجد أي رسوم مسترجعة.
- وعليه يتم تصحيح التسوية الجبائية السابقة والمذكورة في التبليغ الأولي عن طريق حق التخفيض من الرسم على القيمة المضافة فقط لأنها متعلقة بفواتير الشراء للدورة 2005 المرفقة مع جواب المكلف والبالغة 809.590 دج، ليصبح التقييم النهائي للوضعية الجبائية على النحو التالي:

الجدول رقم 13 : التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية - دراسة الحالة الأولى - الوحدة (دج)

التعيين / السنوات	2004	2005	2006	المجموع
الرسم على النشاط المهني TAP	887.489	11.965	-	899.454
الرسم على القيمة المضافة TVA	-	53.090	97.425	150.515
الرسم المسترجع على المشتريات	-	-	530.839	530.839
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	663.792	128.905	46.756	839.453
مجموع الحقوق المستحقة	1.551.281	193.960	675.020	2.420.261
مجموع العقوبات المفروضة	387.820	35.598	168.755	592.173
مجموع الضرائب و الرسوم	1.939.101	229.558	843.775	3.012.434

ثالثاً- المرحلة الختامية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم العون المدقق بتحرير التقرير كخلاصة العمل المنجز للتدقيق في المحاسبة رقم 2008/02 والمتضمن كل التفاصيل والأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من إرسال الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى غاية إصدار الجداول الخاصة بالتسوية الجبائية لإرسالها لقباضة الضرائب من أجل تحصيلها، والتقرير النهائي المتعلق بعملية التدقيق المحاسبي يضم التفاصيل التالية:

- تقرير التدقيق في المحاسبة رقم 02-08 الصادر بتاريخ 2008/11/22 المنجز من طرف فرقة التدقيق الرابعة التابعة لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي.
- عموميات عن الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية وللتدقيق المحاسبي.
- إجراءات التدقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق مع إرفاقها بالوثائق الإثباتية مثل: الإشعار بالتدقيق في المحاسبة، التبليغ الأولي، ردّ المكلف، التبليغ النهائي والعمل التلخيصي.
- إنهاء عملية التدقيق كانت بموافقة رئيس فرقة التدقيق ونائب المدير المكلف للرقابة الجبائية على حسن سير إجراءات عملية التدقيق وعدم خرقها لأية تجاوزات من طرف العون المدقق.
- معلومات مهمة مستخرجة من الملف الجبائي وتخص نتائج الرقابة الشاملة المنجزة من طرف المفتشية والتي تمت على مرحلتين: الأولى كانت في سنة 2005 وتتعلق بالدورتين 2002 و 2003، أما الثانية تمت في سنة 2007 وتتعلق بالدورتين 2005 و 2006.
- النظام المحاسبي: غياب كل من دفتر اليومية، دفتر الجرد والسجلات المحاسبية المساعدة.
- الدفاتر المحاسبية: تم تحرير محضر معاينة 08-19 بتاريخ 2008/02/19 لعدم وجود الدفاتر.
- رفض المحاسبة شكلا ومضمونا وهذا بإرسال إخطار إلى عنوان المكلف بالبريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم، وسبب ذلك يرجع إلى غياب الدفاتر والوثائق المحاسبية المتعلقة بالمبيعات.
- يخضع رقم الأعمال للرسم على النشاط المهني بنسبة 2 %، وللرسم على القيمة المضافة بنسبة 17 % للإيرادات المتعلقة بالدجاج فقط لكون اللحوم الحمراء معفية من الرسم على القيمة المضافة.
- تخضع الأرباح المحققة بعد تطبيق هامش ربح صافي بنسبة 7 % من رقم الأعمال إلى الضريبة على الدخل الإجمالي IRG لكون المكلف شخص طبيعي.
- تسوية الرسوم المسترجعة على المشتريات والمتعلقة بالدورة 2006 بقيمة 530.839 دج.
- تمت أبحاث خارجية كطلب وجمع معلومات من الزبائن المهمين الذين يتعامل معهم المكلف .
- رقم الأعمال المدقق فيه بلغ في التقييم الأولي 77.729.770 دج ، والتقييم النهائي 77.729.770 دج
- الأرباح الصافية المدقق فيها في التقييم الأولي 5.608.870 دج ، والتقييم النهائي 5.608.870 دج
- أما النتائج المتوصل إليها من عملية التدقيق في المحاسبة توجد بالتفصيل في الورد الفردي الصادر من مكتب الجداول والإحصائيات المسلم نسخة منه لقباض الضرائب من أجل التحصيل الفوري.¹

¹ أنظر الملحق رقم 19.

المطلب الثاني: دراسة الحالة الثانية - نشاط صناعي

أولاً- المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يباشر مهامه، مما يستوجب عليه أن يتحصل على المعلومات اللازمة وهذا عن طريق اتصالاته بالمكلف، وتجميع المعلومات والتوضيحات التي تفيد عملية التدقيق في محاسبة المكلف.

أولاً- التعرف على الهوية الجبائية للمكلف

المكلف (ع) المعني بالتدقيق المحاسبي يمثل شركة ذات مسؤولية محدودة SARL والمكونة من ثلاث شركاء رأسمالها الاجتماعي 2.600.000 دج مقسم إلى حصص (الشريك المسير 34 حصة، ولكل شريك آخر 33 حصة) الكائن مقرها بولاية أم البواقي والتي تمارس نشاط صناعي يتمثل في استغلال محجرة للرمل والحصى، والتي أنشأت بتاريخ 29/05/2005، أما عدد العمال من 16 إلى 20 عامل.

كما يخضع هذا النوع من النشاط الصناعي إلى كل من الرسوم المنجمية* TM بدلا من الرسم على النشاط المهني TAP وللضريبة على الأرباح المنجمية IBM بدلا من الضريبة على أرباح الشركات IBS وهذا وفقا لقانون المناجم لسنة 2001، كما تخضع الشركة للرسم على القيمة المضافة TVA، والضريبة على الدخل الإجمالي IRG الخاص بالأرباح الموزعة على الشركاء، أما السنوات المعنية بعملية التدقيق والتي لم يمسهما التقادم هي: 2004-2005-2006-2007، والمنجزة من طرف فرقة التدقيق الأولى، علما أن سنة 2004 كانت الشركة تمثل مؤسسة فردية صاحبها مسير الشركة الحالي.

2- الإجراءات التمهيدية

بعد الاطلاع على الهوية الجبائية الكاملة للمكلف الخاضع لعملية التدقيق المحاسبي يشرع العون المدقق في الإجراءات التمهيدية اللازمة لنجاح المهمة التي أسندت إليه والملخصة فيما يلي:

- إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم 08-429 الصادر بتاريخ 2008/07/08 إلى المكلف المعني ومرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وقد تم تسليمه إلى مسير الشركة شخصيا مع الإشعار بالتسليم، كما قام العون المدقق بإعلام المكلف للمدة التي يمنحها له القانون وهي 10 أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يشعره أنه بإمكانية الاستعانة بوكيل أو مستشار من اختياره.

- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة لملف المكلف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات والوثائق الموجودة فيه بشكل أمثل.

- فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، ومن خلالها يركز العون المدقق على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها الميزانية ولواحقها.

* هذا النوع من الرسوم يسدد لدى قباضة الضرائب ومرتبطة بكمية المتفجرات التي يتحصل عليها من المديرية الولائية للمناجم.

- نقل مباشر لحسابات أصول وخصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق وهذا على جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة التي تعتبر استثمارات خاصة بالإدارة الجبائية.
- فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية G50 المملوءة من طرف المفتشية والتي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف للإدارة الجبائية.

ومرورا بالإجراءات التمهيدية أعلاه تم الحصول على الجدولين التاليين حالة مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة لسنوات التدقيق من أجل مقارنتها واكتشاف النقائص، التجاوزات والاعفالات الممكن أن يستعملها المكلف بالضريبة.

الجدول رقم 14 : حالة مقارنة الميزانيات - دراسة الحالة الثانية - الوحدة (دج)

العناصر	من 2004/01/01 إلى 2004/12/31	من 2005/01/01 إلى 2005/12/31	من 2006/01/01 إلى 2006/12/31	من 2007/01/01 إلى 2007/12/31
الأصول:				
معدات وأدوات	4.988.515	4.988.515	4.988.515	4.988.515
معدات النقل	0	0	923.077	923.077
المخزون	320.000	2.264.400	2.925.604	2.713.039
ديون الزبائن	0	470.500	0	0
تسيقات الاستغلال	217.940	179.699	124.086	159.557
النقديات	63.243	334.687	172.463	394.028
إجمالي الأصول	5.589.698	8.237.801	9.133.745	9.178.216
الخصوم:				
رأس مال اجتماعي	2.600.000	2.600.000	2.600.000	2.600.000
نتائج رهن تخصيص	875.802	1.470.370	2.073.400	2.073.400
قروض أخرى	0	2.000.000	2.000.000	2.000.000
حساب جاري للشركاء	0	0	1.600.000	1.600.000
ديون الموردين	959.400	959.400	0	0
ضرائب مستحقة	333.376	220.843	135.834	135.834
ديون استغلال أخرى	226.552	384.159	169.256	169.256
نتيجة الدورة (ربح)	594.568	603.029	555.255	599.726
إجمالي الخصوم	5.589.698	8.237.801	9.133.745	9.178.216

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ع)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

الجدول رقم 15 : كشف المحاسبة - دراسة الحالة الثانية - الوحدة (دج)

من 07/01/01 إلى 07/12/31	من 06/01/01 إلى 06/12/31	من 05/01/01 إلى 05/12/31	من 04/01/01 إلى 04/12/31	
-	-	-	-	إجمالي المبيعات الإجمالي دائن مدين الربح الخام (دائن - مدين) (1) النسبة الخامة = الربح الخام × 100 / المبيعات
-	-	-	-	
-	-	-	-	
-	-	-	-	
6.303.600. - 311.850	5.748.000. 311.850.	7.839.400.	7.653.600.	القيمة المضافة دائن مدين الربح الخام (دائن - مدين) (2) النسبة الخامة = القيمة المضافة × 100 / الانتاج المباع
-	-	-	-	
-	-	-	-	
-	-	-	-	
-	-	-	-	
5.991.750.	6.059.850.	7.839.400.	7.653.600.	
1.890.400. 930.536.	2.255.734. 1.131.638.	3.944.616. 981.269.	3.559.199. 820.112.	
2.820.936.	3.387.372.	4.925.885.	4.379.311.	
3.170.814. % 50,30	2.672.478. % 46,49	2.913.515. % 37,16	3.274.289. % 42,78	
3.170.814.	2.672.478.	2.913.515.	3.274.289.	
-	-	-	-	
-	-	-	-	
3.170.814.	2.672.478.	2.913.515.	3.274.289.	
2.568.742. 2.346.	2.066.351. 50.872.	2.133.466. 177.020.	2.496.286. 183.435.	
-	-	-	-	
-	-	-	-	
-	-	-	-	
2.571.088.	2.117.223.	2.310.486.	2.679.721.	
3.170.814.	2.672.478.	2.913.515.	3.274.289.	
-	-	-	-	
3.170.814.	2.672.478.	2.913.515.	3.274.289.	
2.571.088.	2.117.223.	2.310.486.	2.679.721.	
-	-	-	-	
2.571.088.	2.117.223.	2.310.486.	2.679.721.	
599.726. % 9,51	555.255. % 9,65	603.029. % 7,69	594.568. % 7,76	

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ع)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

ثانيا- المرحلة الميدانية

بعد قيام العون المدقق بالمرحلة التحضيرية وجمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامه التي دامت حوالي أربعة 4 أشهر من الفحص والتدقيق في الملف الجبائي وتصريحات المكلف مع الدفاتر والوثائق المحاسبية، وقد أفرز هذا العمل النتائج الأولية المجسدة فيما يلي:

1- التقييم الأولي لعملية التدقيق المحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي رقم 08-623 الصادر بتاريخ 2008/11/08 والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة مع استغلال المعلومات المجمعة والتصريحات المقدمة والتي أفرزت التجاوزات والاعفالات التالية:

* بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق طلب المكلف إجراء عملية التدقيق خارج مقر الشركة بسبب عدم وجود مكان يليق بهذه المهمة لكون الشركة تعتبر محجرة للرمل والحصى التي تتميز بالضجيج الذي لا يسمح بممارسة العمل المكتبي، وعليه قام بتقديم طلب لمدير الضرائب فوافق هذا الأخير على الطلب مما تم نقل الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة إلى مكتب العون المدقق بمديرية الضرائب.

* قيام العون المدقق بأبحاث وطلب معلومات عديدة لكشف حقيقة النشاط الممارس ونظرا لخصوصية النشاط تم الاعتماد على هيئات تقنية في مجال المناجم التابعة للدولة لتزويده بالمعلومات الكافية، في حين عند فحص محاسبة المكلف والدفاتر المحاسبية تم كشف عدة تجاوزات، وتناقضات نوضح أهمها فيما يلي:

* بالنسبة للدورة 2004:

- المعالجة المحاسبية لعمليات البيع تمت دون وثيقة إثبات مع غياب فواتير البيع المحررة للزبائن.
- بعض الفواتير المقدمة غير موافقة للمرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 2005/12/10 المتعلق بصيغ تحرير الفواتير القانونية أي أن الفواتير خيالية وغير مقبولة.
- بعد معالجة العمليات المنجزة عن طريق الصندوق تبين أن الرصيد ظهر دائن لمدة 10 أشهر بمبالغ معتبرة مما يخالف المبدأ المحاسبي والمنطق لأن الصندوق لا يدفع مبالغ أكثر مما يقبض.

* بالنسبة للدورة 2005:

- غياب الوثائق التبريرية المختلفة وحتى فواتير البيع غير المحررة مما تفقد شرعيتها.
- معالجة محاسبية غير مسندة لوثائق تبريرية تتعلق بالقروض الأخرى بقيمة 2.000.000 دج.
- رصيد حساب الصندوق ظهر دائن لمدة 10 أشهر أيضا كالسنة الماضية بمبالغ معتبرة.
- تم التسجيل في اليومية وفي جدول حركة المخزون استثمارات ضمن حساب المواد الأولية وهي:
 - محرك ميكانيكي بقيمة 612.000 دج الفاتورة رقم 05-27 .
 - عربة مجهزة بقيمة 810.000 دج الفاتورة رقم 05-46 .
 - محرك ميكانيكي بقيمة 522.400 دج الفاتورة رقم 05-62 .

* بالنسبة للدورة 2006:

- نسيان المعالجة المحاسبية لعملية تتعلق لدفع مبلغ مالي في حساب البنك بقيمة 1.000.000 دج.
- رصيد حساب النقديات المسجل في الميزانية غير واضح تماما وهذا بحجة نسيان إدخال عملية حساب البنك، والمبدأ المحاسبي يؤكد أن رصيد النقديات يسجل بحسابه الصندوق والبنك.
- خطأ في المعالجة المحاسبية لبعض فواتير شراء المتفجرات، بحيث الكمية المسجلة في الدفاتر المحاسبية 3385 كلف بينما المعلومات الواردة إلينا من المورد تبين المشتريات 5541 كلف.

* بالنسبة للدورة 2007:

- لم تقيّد المعالجة المحاسبية لستة (6) عمليات تتعلق بحساب البنك بقيمة 2.959.883 دج.
- تناقض واضح في حساب الرسم على القيمة المضافة المسترجع بين الرصيد المسجل في الميزانية وبين التصريحات المقدمة للمصالح الجبائية وهذا بمبالغ معتبرة وملفتة للانتباه.

وبناء على ما سبق ذكره من التجاوزات الخطيرة والعديدة قررت فرقة التدقيق رفض محاسبة المكلف (ع) من حيث المضمون وهذا طبقا للأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، وعليه يتم إجراء تسوية الوضعية الجبائية على أساس إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الضرائب والرسوم حسب المادة 44 من نفس القانون السابق.

1-1- إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للرسم

حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق تقدير المواد المستعملة في الإنتاج وهذا بالاعتماد على مختصين في هذا المجال وعلى تصريحات المكلف عن طريق الحوار التفاوضي بينه وبين العون المدقق، والتي تتمثل الإجراءات في:

- فيما يتعلق بالدورتين 2004 و2005 رقم الأعمال المصرح يعتبر سليم ولا توجد به فروقات.
- أما الدورة 2006 رقم الأعمال يتحدد وفق استهلاك المتفجرات المتحصل عليها من الوكالة الوطنية للجيولوجيا ومراقبة المناجم، لأن معدل الانتزاع الصافي المحصل عليه من عملية التفجير حسب تصريحات الدورة يمثل كل 1 كلف من المتفجرات ينتج لنا 4,96 م³ من المنتج التام، أي أن رقم الأعمال المصرح به والبالغ 5.748.000 دج علما أن سعر 1 م³ من المنتج بلغ 341,88 دج خارج الرسم والذي يوافق إنتاج كمية 16813 م³.

أما معدل الانتزاع 4,96 م³ يمثل 16813 م³ ÷ 3385 كلف من المتفجرات المسجلة محاسبيا ومنه : رقم الأعمال الخاضع = رقم الأعمال المصرح به + (2156 × 4,96 × 341,88 دج) = 5.748.000 + 3.655.980 = 9.403.980 دج، حيث أن 2156 كلف غير المسجلة محاسبيا.

- أما الدورة 2007 إن رقم الأعمال الخاضع يعادل رقم الأعمال المصرح به مع زيادة المنتج المخزن البالغ 311.850 دج (مقيم بتكلفة الإنتاج) بعد تطبيق هامش تجاري 15 % أو يحسب بطريقة أخرى 311.850 × 1,15 = 358.630 دج.

أ- تسوية الرسم على القيمة المضافة

حسب المادتين 1-22 و 1-23 من قانون الرسم على رقم الأعمال وحسب نشاط المكلف يخضع رقم الأعمال المتعلق بالمحجرة إلى الرسم على القيمة المضافة بنسبة 17 %.

جدول رقم 16 : تسوية الرسم على القيمة المضافة - دراسة الحالة الثانية - الوحدة (دج)

2007	2006	2005	2004	التعيين
6.662.230	9.403.980	7.839.400	7.653.600	رقم الأعمال الخاضع للرسم
6.303.600	5.748.000	7.839.400	7.653.600	رقم الأعمال المصرح به
358.630	3.655.980	-	-	فروق رقم الأعمال الخاضع
60.967	621.516	-	-	الرسم على القيمة المضافة 17 %
9.145	155.379	-	-	العقوبات المفروضة
70.112	776.895	-	-	مجموع الحقوق والعقوبات

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ع)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

ب - تسوية الرسم المسترجع على المشتريات

حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن للمكلف الحق في استرجاع الرسم على المشتريات في حالات حددها القانون، وعليه نجد بعض الفواتير المقدمة لم تحترم الشروط المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي المتعلق بالفاتورة، كما وجدنا فواتير لمورد يمارس نفس النشاط لكن يحمل عنوان مختلف وهوية جبائية مختلفة خلال نفس الدورة، مما يفسر بوجود مناورات تدليسية أي انه تم استرجاع مبالغ الرسم على القيمة المضافة كحق للخزينة العمومية.

جدول رقم 17 : تسوية الرسم المسترجع على المشتريات - دراسة الحالة الثانية - الوحدة (دج)

2007	2006	2005	2004	التعيين
95.200	209.580	526.546	629.000	الرسم المسترجع على المشتريات
23.800	52.395	131.636	157.250	العقوبات المفروضة 25 %
119.000	261.975	658.182	786.250	مجموع الحقوق والعقوبات

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ع)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010.

2-1 - تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب

تحدد الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح المنجمية وللضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأرباح الموزعة على الشركاء بناء على رقم الأعمال المحقق بفرض معدل هامش ربح صافي 15 %.

أ- تسوية الضريبة على الأرباح المنجمية

حسب المادة 160 من قانون المناجم الصادر بتاريخ 2001/07/03 تنص على أن أرباح النشاطات المنجمية لتخضع للضريبة على الأرباح المنجمية IBM بمعدل ثابت 33 %.

جدول رقم 18 : تسوية الضريبة على الأرباح المنجمية - دراسة الحالة الثانية - الوحدة (دج)

2007	2006	2005	2004	التعيين / السنوات
999.334	1.410.597	1.175.910	1.148.040	الأرباح المعترف بها هامش 15 %
599.726	555.255	603.029	594.570	الأرباح المصرح بها في الميزانية
399.608	855.342	572.881	553.470	فرق الأرباح الخاضعة
131.871	282.263	189.050	-	الضريبة على الأرباح المنجمية
19.780	70.566	28.358	-	العقوبات المفروضة
151.651	352.829	217.408	-	مجموع الحقوق والعقوبات

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ع)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

ب- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي

حسب المادة 5 من قانون المالية لسنة 2008 تخضع الأرباح الموزعة على الشركاء للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 15 % للسنتين 2005 و 2006 والمعدل 10 % للسنة 2007 ، أما الدورة 2004 فكانت الشركة تمثل مؤسسة فردية تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب السلم الضريبي.

جدول رقم 19 : تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي - دراسة الحالة الثانية - الوحدة (دج)

2007	2006	2005	2004	التعيين
267.737	573.079	383.830	553.470	الأرباح الموزعة والخاضعة
26.774	85.962	57.574	169.443	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
2.677	12.894	8.636	25.416	العقوبات المفروضة
29.451	98.856	66.210	194.859	مجموع الحقوق والعقوبات

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ع)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010.

1-3- التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية

بناء على إعادة تشكيل رقم الأعمال وتحديد الأرباح الخاضعة للضرائب تم إعداد التقييم الأولي عن مختلف الضرائب والرسوم الواجبة الدفع من طرف المكلف والملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم 20 : التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية - دراسة الحالة الثانية - الوحدة (دج)

المجموع	2007	2006	2005	2004	التعيين
682.483	60.967	621.516	-	-	الرسم على القيمة المضافة
1.460.326	95.200	209.580	526.546	629.000	الرسم المسترجع على المشتريات
603.185	131.871	282.263	189.050	-	الضريبة على الأرباح المنجمية
339.753	26.774	85.962	57.574	169.443	الضريبة على الدخل الإجمالي
3.085.747	314.812	1.199.321	773.170	798.443	مجموع الحقوق المطلوبة
697.932	55.402	291.234	168.630	182.666	مجموع العقوبات المفروضة
3.783.678	370.214	1.490.555	941.800	981.109	مجموع الضرائب و الرسوم

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ع)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

2- ردّ المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي

بعد استلام التبليغ الأولي رقم 08-623 الصادر بتاريخ 2008/11/08 من طرف العون المدقق، قام المكلف بإرسال جواب عن التقييم الأولي بتاريخ 2008/12/12 والمرفق ببعض الوثائق التبريرية، والتي يعبر فيها عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية مدعما احتجائه على بعض النقاط التالية:

- إضافات الرسم على القيمة المضافة تتعلق بمجموعة فواتير الشراء المرتبطة بالمورد الرئيسي لمواد قطع الغيار المقيم فعليا بولاية تيارت وبعدها تم تحويل إقامته إلى ولاية قسنطينة فعليه تم تغيير الهوية الجبائية كما يمكنكم التأكد من ذلك بطلب معلومات ومصادقات من المورد المعني.
- أما باقي فواتير الشراء المنجزة فعلا فهي مطابقة شكلا للتعليمات الوزارية المتعلقة بشروط تحرير الفاتورة، وحتى المبالغ فهي سليمة كما ذكرها المورد نفسه حسب تصريحكم في جدول وضعية الزبائن.
- وجود خلل في المعالجة المحاسبية لبعض فواتير الشراء الخاصة بالمتفجرات للدورة 2006 ، أوضح لكم أن الكمية المعالجة محاسبيا فهي صحيحة والمرفقة بوثائق إثباتية، وعليه يتم احتساب معدل الانتزاع بتقسيم الكمية المنتجة والمباعة على الكمية المسجلة محاسبيا ولذا أطلب منكم إعادة النظر في ذلك.
- فيما يتعلق بتحديد هامش الربح الصافي بمعدل 15 % فبكل احترام وموضوعية فالمعدل مبالغ فيه نظرا للمنافسة الكبيرة في هذا النشاط، وعليه أطلب منكم تخفيض معدل هامش الربح إلى أدنى حد.

وفي الختام اطلب من سيادتكم الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات والمعلومات الإضافية المقدمة لإتمام مهامكم كما ننتظر منكم القرار السليم في التسوية الجبائية.

3- التقييم النهائي لعملية التدقيق المحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ النهائي رقم 08-690 الصادر بتاريخ 2008/08/02 والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج المتوصل إليها بعد فحص عميق وقراءة متأنية للرد المرسل من طرف المكلف ومراجعة النتائج الأولية المتعلقة بالتسوية السابقة مع استغلال المعلومات المطلوبة من الجهات المعنية بالمتعاملين ثم إعادة فحص التصريحات المقدمة من طرف المكلف فكانت بعض التعديلات التالية:

- فيما يتعلق بالرسوم المسترجعة لفواتير الشراء المذكورة عن المورد السابق الذي غير إقامته يستوجب عليه تكوين سجل تجاري آخر وتغيير الهوية الجبائية لئتم قبول حقوق استرجاع هذا الرسم المدفوع.
 - كل ما يتعلق بالكمية المشتراة من المتفجرات خلال الدورة 2006 والفواتير المقدمة مع الجواب المرسل من طرفكم المقدرة بكمية 5087 كلغ بدلا من 3385 كلغ ونسبة الانتزاع المصرح بها فتعتبر سليمة.
 - هامش الربح الصافي المحدد للأرباح الخاضعة للضريبة فيعتبر هامش وسطي لا يمكن تغييره.
 - يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال للدورة 2007 فقط لكون رقم الأعمال الفعلي يعادل المصرح به مع إضافة الإنتاج المخزن بتكلفة 358.630 دج بعد تطبيق هامش تجاري بنسبة 15 %.
 - حق استرجاع الرسم على المشتريات نجد بعض الفواتير تم قبولها لكن بعضها في سنة 005 وكل الرسوم المسترجعة لسنة 2004 لم يتم قبولها بسبب عدم احترامها للشروط القانونية المتعلقة بالفاتورة.
- وبناء على هذه التعديلات السابقة يتم تصحيح التسوية الجبائية لتكن بشكلها النهائي التالي:

الجدول رقم 21 : التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية - دراسة الحالة الثانية - الوحدة (دج)

المجموع	2007	2006	2005	2004	التعيين
60.967	60.967	-	-	-	الرسم على القيمة المضافة
855.508	-	-	226.508	629.000	الرسم المسترجع على المشتريات
422.215	131.871	101.294	189.050	-	الضريبة على الأرباح المنجمية
284.640	26.774	30.849	57.574	169.443	الضريبة على الدخل الإجمالي
1.623.330	219.612	132.143	473.132	798.443	مجموع الحقوق المطلوبة
340.571	35.620	22.906	99.379	182.666	مجموع العقوبات المفروضة
1.963.901	255.232	155.049	572.511	981.109	مجموع الضرائب و الرسوم

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ع)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

ثالثاً- المرحلة الختامية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف (ع) قام العون المدقق بتحرير التقرير الخاص بعملية التدقيق رقم 2008/17 والمتضمن كل التفاصيل والأحداث الميدانية من إرسال الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى غاية إصدار جداول الضرائب، أما محتوى التقرير يضم التفاصيل التالية:

- تقرير التدقيق في المحاسبة رقم 08-17 الصادر في 2008/12/31 من طرف فرقة التدقيق الأولى مع التطرق للهوية الجبائية للمكلف الخاضع لعملية التدقيق المحاسبي.
- إجراءات التدقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق ومرفقة بالوثائق الإثباتية: الإشعار بالتدقيق في المحاسبة، التبليغ الأولي، ردّ المكلف عن التبليغ الأولي، ثم التبليغ النهائي.
- موافقة رئيس فرقة التدقيق و نائب المدير للرقابة الجبائية على حسن سير إجراءات عملية التدقيق.
- معلومات من مفتشية الضرائب كتعديل نظام الإخضاع من شخص طبيعي إلى شخص معنوي، وإيداع التصريحات الجبائية دورياً وبانتظام مع أن المفتشية لم تقوم بأيّة تسوية وضعية مسبقة.
- غياب قاعدة بيانات فيما يتعلق إجراءات المحاجر والمقاييس المعمول بها كمعدل الانتزاع بسبب استخدام المتفجرات، وهذا بالاعتماد على الوكالة الوطنية لتسيير ومراقبة المناجم.
- النظام المحاسبي يخضع لاستعمال الاعلام الآلي مع وجود الدفاتر القانونية والسجلات المحاسبية.
- محاسبة غير منتظمة بسبب غياب الوثائق الإثباتية المتعلقة بفواتير البيع، رصيد الصندوق دائن، مع نسيان تسجيل بعض عمليات حساب البنك، وتسجيل القروض دون تقديم وثائق إثباتية مقنعة.
- الرسوم المسترجعة على المشتريات بقيمة 855.508 دج وتخص الدورتين 2004 و 2005.
- انطلاق نشاط الشركة SARL ابتداء من تاريخ 2005/05/29 حسب القانون الأساسي.
- يخضع رقم الأعمال المحقق للرسوم المنجمية TM وللرسم على القيمة المضافة بنسبة 17 % .
- كما تخضع الأرباح المحققة بتطبيق هامش ربح صافي بنسبة 15 % من رقم الأعمال إلى الضريبة على الأرباح المنجمية IBM وللضريبة على الدخل الإجمالي IRG للأرباح الموزعة.
- تمت أبحاث خارجية بجمع عدة معلومات مع تدخلات ميدانية إلى الوكالة الوطنية لتسيير المناجم .
- رقم الأعمال الإجمالي في التقييم الأولي 31.559.210 دج وفي التقييم النهائي 27.903.230 دج
- الأرباح الإجمالية في التقييم الأولي 4.733.881 دج وفي التقييم النهائي 4.185.480 دج.
- النتائج المتوصل إليها من عملية التدقيق توجد بالتفصيل في الوردين الفردين الصادرين من مكتب الجداول والإحصائيات والمسلم نسخة منهما لقاibus الضرائب، حيث أن الورد الأول¹ متعلق بمالك المؤسسة الفردية في سنة 2004، أما الورد الثاني² متعلق بالشركة ذات المسؤولية المحدودة.

¹ أنظر الملحق رقم 20 .

² أنظر الملحق رقم 21 .

المطلب الثاني: دراسة الحالة الثالثة - نشاط خدمي

أولاً- المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يباشر مهامه، مما يستوجب عليه أن يتحصل على المعلومات اللازمة وهذا عن طريق اتصالاته المتكررة بالمكلف، وتجميع المعلومات والتوضيحات التي تفيد عملية التدقيق المحاسبي.

1- التعرف على الهوية الجبائية للمكلف

المكلف (ص) المعني بعملية التدقيق المحاسبي هو مؤسسة ذات شخص وحيد وذات مسؤولية محدودة EURL رأسمالها الاجتماعي بلغ 2.616.000 دج والكائن مقرها بولاية أم البواقي التي تمارس نشاط خدمي يتمثل في عيادة طبية وجراحية، والتي تم إنشائها بتاريخ 2001/01/02.

يخضع هذا النوع من النشاط الخدمي (عيادة طبية وجراحية) الممارس من طرف مؤسسة ذات شخص وحيد وذات مسؤولية محدودة إلى كل من: الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على القيمة المضافة TVA، الضريبة على أرباح الشركات IBS، وحتى الضريبة على الدخل الإجمالي IRG للأرباح الموزعة، أما السنوات الأربعة المعنية بعملية التدقيق والتي لم يمسهما التقادم هي 2005-2006-2007-2008، والمنجزة من طرف فرقة التدقيق الثانية.

2- الإجراءات التمهيدية

بعد الإطلاع على هوية المكلف بالضريبة (ص) الخاضع لعملية التدقيق المحاسبي والجبائي شرع العون المدقق في الإجراءات التمهيدية والتي كانت على النحو التالي:

- إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم 09-149 الصادر بتاريخ 2009/03/17 إلى المكلف، مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وتم تسليمه إلى مسير الشركة، كما تم إعلامه بالآجال القانونية 10 أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة ويمكنه الاستعانة بوكيل من اختياره.

- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب وهذا بغرض الدراسة مع استغلال المعلومات والوثائق الموجودة فيه أحسن وجه ممكن.

- فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، ومن خلالها يركز المدقق على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة تصريحات الميزانية ولواحقها.

- نقل مباشر لأصول وخصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة التي تعتبر وثائق خاصة بالإدارة الجبائية.

- فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية G50 التي تعتبر وثيقة تليخيفية للتصريحات المقدمة.

ومرورا بالإجراءات التمهيدية أعلاه تم الحصول على الجدولين التاليين للسنوات الأربعة المدقق

فيها من أجل مقارنتها واكتشاف التجاوزات والاعفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف بالضريبة.

الجدول رقم 22 : حالة مقارنة الميزانيات - دراسة الحالة الثالثة - الوحدة (دج)

العناصر	من 2005/01/01 إلى 2005/12/31	من 2006/01/01 إلى 2006/12/31	من 2007/01/01 إلى 2007/12/31	من 2008/01/01 إلى 2008/12/31
الأصول: المباني	7.285.886	7.544.829	7.464.833	7.124.015
معدات وأدوات	2.164.546	1.949.789	1.639.076	4.364.343
معدات النقل	2	2	2	2
تجهيزات أخرى	193.648	186.276	136.487	95.695
استثمارات قيد التنفيذ	0	3.866.896	3.866.896	0
المخزونات	0	0	153.136	754.872
مدينو الاستثمارات	67.500	67.500	67.500	67.500
حساب جاري للشركاء	19.748	142.657	278.796	278.796
ديون الزبائن	4.117	4.292	4.292	4.292
تسبيقات الاستغلال	816.546	1.786.095	1.630.620	1.669.139
النقديات	10.494.640	7.089.757	7.916.863	9.240.154
حسابات الخصوم المدينة	14.168	14.168	14.168	14.168
إجمالي الأصول	21.060.801	22.652.261	23.172.669	23.612.976
الخصوم: رأس المال اجتماعي	2.616.000	2.616.000	2.616.000	2.616.000
احتياطات قانونية	0	271.238	271.238	271.238
احتياطات أخرى	0	1.985.825	1.985.825	1.985.825
فائض القيمة الناتج عن التنازل	0	4.375.000	4.375.000	4.375.000
فائض القيمة من إعادة التقدير	4.285.569	4.375.000	4.375.000	4.375.000
نتائج رهن التخصيص	1.282.438	0	421.772	485.558
قروض أخرى	20.000	20.000	20.000	20.000
حساب جاري للشركاء	691.574	691.574	691.574	0
ديون الموردين	77.343	64.176	346.772	557.510
ضرائب ورسوم مستحقة	193.902	1.485.346	1.480.182	1.839.513
تسبيقات بنكية	3.057.086	4.321.812	4.536.812	4.536.812
ديون استغلال أخرى	2.071.480	2.113.947	2.078.138	2.275.844
نتيجة الدورة ربح	6.765.409	421.774	63.787	364.107
إجمالي الخصوم	21.060.801	22.652.261	23.172.669	23.612.976

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ص)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

الجدول رقم 23 : كشف المحاسبة - دراسة الحالة الثالثة - الوحدة (دج)

من 08/01/01 إلى 08/12/31	من 07/01/01 إلى 07/12/31	من 06/01/01 إلى 06/12/31	من 05/01/01 إلى 05/12/31	
-	.741.800	2.708.800.	5.434.300.	<p>الإجمالي</p> <p>المشمس</p> <p>دائن</p> <p>مدين</p> <p>الربح الخام (دائن - مدين) (1)</p> <p>النسبة الخامة = الربح الخام / 100 × المبيعات</p>
-	741.800.	2.708.800.	3.014.329.	
-	-	-	2.419.971.	
-	-	-	% 44,53	
-	-	-	-	<p>القيمة المضافة</p> <p>دائن</p> <p>مدين</p> <p>إجمالي الدائن</p> <p>إجمالي المدين</p> <p>الربح الخام (دائن - مدين) (2)</p> <p>النسبة الخامة = القيمة المضافة / 100 × الإنتاج المباع</p>
-	-	-	-	
6.314.000.	3.421.900.	4.913.268.	.8.137.410	
-	-	-	88.207.	
6.314.000.	3.421.900.	.4.913.268	8.225.617.	
2.226.005.	.478.030	936.385.	.938.841	
407.110.	511.355.	408.926.	.349.490	
.2.633.115	989.385.	1.345.311.	1.288.331.	
3.680.885.	.2.432.515	.3.567.957	6.937.286.	
% 58,29	% 71,08	% 71,61	% 84,39	
3.680.885.	2.432.515.	3.567.968.	9.357.257.	<p>نتيجة الاستغلال</p> <p>دائن</p> <p>مدين</p> <p>إجمالي الدائن</p> <p>إجمالي المدين</p>
-	-	-	-	
-	-	14.154.	32.138.	
.3.680.885	.2.432.515	3.582.112.	.9.389.395	
1.663.427.	1781.557.	2.249.382.	1.542.400.	
122.855.	90.611.	162.061.	295.508.	
-	51.940.	84.240.	77.415.	
5.160.	4.122.	57.015.	105.053.	
1.523.239.	440.498.	550.884.	696.452.	
3.314.681.	2.368.728.	3.103.582.	2.716.828.	
366.204.	63.787.	478.530.	6.672.567.	<p>النتيجة الصافية</p> <p>دائن</p> <p>مدين</p> <p>إجمالي الدائن</p> <p>إجمالي المدين</p> <p>الربح الصافي (دائن - مدين)</p> <p>النسبة الصافية = الربح الصافي / 100 × رقم الأعمال</p>
-	-	-	223.717.	
366.204.	63.787.	478.530.	6.896.284.	
-	-	-	223.717.	
2.097.	-	56.756.	130.875.	
2.097.	-	421.774.	92.842.	
2.097.	-	42.601.	7.353.	
366.204.	63.787.	464.375.	6.772.762.	
% 5,79	% 1,86	%6,09	% 49,58	

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ص)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

ثانياً- المرحلة الميدانية

بعد قيام العون المدقق بالمرحلة التحضيرية وانتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم 09-149 والصادر بتاريخ 2009/03/17، انتقل إلى مقر المكلف لمباشرة مهامه وهذا بتاريخ 2009/04/10 ، للقيام بجمع المعلومات اللازمة التي تساعد على إتمام المهمة التي أسندت إليه والتي دامت حوالي ستة (6) أشهر من الفحص والتدقيق في الملف الجبائي والتصريحات المقدمة وحتى الدفاتر والوثائق المحاسبية، مما أفرز هذا العمل الميداني النتائج الأولية التالية وهذا بعد مراسلة المكلف بتاريخ 2009/07/22 من أجل طلب توضيحات ومعلومات تساعد على أداء العمل.

1- التقييم الأولي لعملية التدقيق المحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي رقم 636/09 الصادر بتاريخ 2009/11/09، والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة مع استغلال المعلومات المجمعة والتصريحات المقدمة من المكلف، فكانت النتائج الأولية التالية:

* فحص محاسبة المكلف (ص) من حيث الشكل والخاصة بتقديم الدفاتر المحاسبية التي كانت إيجابية بمطابقتها للنصوص القانونية، أما من حيث مضمون المحاسبة فقد تم كشف عدة نقائص وتجاوزات في كل السنوات المدقق فيها بدرجات مختلفة، ومن أهمها نجد:

- الدفتر الخاص بالمرضى المقبولين لإجراء عمليات جراحية والمقدم من طرف المكلف غير مؤشر من الجهة المختصة وهذا ما يفقده المصادقية.

- مبيعات البضائع المقيدة في محاسبة الشركة تتعلق بمبيعات الأدوية، نرى أن هناك خطأ في الإسناد المحاسبي باعتبارها خدمات مقدمة وليست مبيعات بضاعة لكون النشاط غير تجاري بل خدمي.

- خطأ بعدم تصريح الإيرادات المتعلقة برقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة 7%.

- عدم التصريح الفعلي للإيرادات المحققة والمتعلقة بالعمليات الجراحية والولادة العادية مع إغفال الإيواء والإطعام الخاصة بالمرضى المقيمين في العيادة، وحتى الفحوصات الطبية مع عمليات الختان.

- التقليل في التصريح بالأرباح المحققة وهذا باستعمال التضخيم في الأعباء عن طريق المبالغة فيها.

* بالنسبة لسنة 2005 :

- وجود مرضى أجريت لهم عمليات جراحية وغير مسجلين في السجل القانوني ويتعلق الأمر بالاتفاقية المبرمة مع موظفي التربية الوطنية للولاية.

- تسجيل مشتريات قارورات الدم بمبلغ 150.000 دج لكن حسب وصل الشراء بلغت 1.500 دج.

- مشتريات مواد البناء بفاتورتين رقم 05-768 بقيمة 108.900 دج و05-776 بقيمة 637.445 دج فتم تحميلهما ضمن المواد المستهلكة دون ظهور أي تغيير في حساب المباني.

- تحميل السنة المالية كل الأعباء المتعلقة بالتأمينات عن المسؤولية المدنية والأخطار دون الالتزام بمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية بظهور حساب مصاريف مقيدة سلفاً.

* بالنسبة لسنة 2006:

- الاستثمارات قيد التنفيذ بقيمة 3.866.896 دج تتعلق بمشروع قيد الانجاز، لكن وجدنا أن المكلف اقتنى تجهيزات تامة الصنع لا تحتاج للانتظار لكي ترحل إلى حساب التجهيزات الاجتماعية.
- الفاتورة المقدمة رقم 06-16 والمتعلقة باقتناء التجهيزات الجراحية والتي تعتبر ضمن القائمة الخاصة بالأرباح المعاد استثمارها، والفاتورة رقم 06-187 لا تتطابق مع الشروط القانونية التي تحدد صيغ تحرير الفاتورة، وهذا بوجود نقائص مهمة كالهوية الجبائية للمورد وعدم تقييدها محاسبيا.
- عدم التسجيل المحاسبي للتحويلات المالية الخاصة بالحساب البنكي وتسجيل مشتريات دون سند قانوني.
- قامت المؤسسة بتسديد عدة مصاريف خاصة بصاحب المؤسسة وهذا ما يعتبر أرباح خاضعة للضريبة، وردّا على إرساليتمك فهذا يعتبر تعويض للديون السابقة، لكن لم تتم تسوية حساب تسيقات الشركاء بعد الذي مازال بنفس القيمة إلى غاية 2008/12/31.

* بالنسبة لسنة 2007:

- تسديد مصاريف الكهرباء والغاز بالاسم الشخصي للشخص الوحيد وتم تحميلها على حساب المؤسسة.
- قامت المؤسسة بتسديد بعض المصاريف الخاصة بالمسير بقيمة 278.796 دج وهذا يعتبر أرباح موزعة خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.
- الاختلاف في أرصدة حساب الرسوم المسترجعة في محاسبة المكلف وفي التصريحات الشهرية G50.
- عدم التصريح ببعض الإيرادات المتعلقة بعمليات الولادة العادية والولادة القيصرية مع إغفال بعض العمليات الجراحية والإيرادات المتعلقة بالإيواء والإطعام.

* بالنسبة لسنة 2008 :

- تباين في التصريح برقم الأعمال السنوي في الميزانية وتصريحات G50 بفارق 3.092.000 دج.
- تقديم فاتورة شراء أدوية من صيدلية بختم وإمضاء صيدلية أخرى مع وجود نقائص في الهوية الجبائية.
- حساب حصص اهتلاكات المكيفات والعقارات المعاد تقييمها لتعتبر مخصصات تكميلية للسنوات الماضية التي حملت على الدورة 2008، وهذا ما يعتبر خلل في المبدأ المحاسبي لكونه تضخيم للأعباء.
- عدم التصريح بالتنازل على سيارة الإسعاف لكونه يعتبر نواتج الاستثمارات المتنازل عنها وبقيمة التنازل لكون الاستثمار أهتلك كليا، وعليه يرى العون المدقق تقدير سعر البيع جزافيا 200.000 دج.

بعد عرض كل هذه الأحداث والملاحظات والنقائص يبلغ العون المدقق المكلف بأن المحاسبة تفتقد للمصدقية ويشوبها الغموض وعليه يجب التخلي عنها وتقرر رفض المحاسبة وفقا للأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، وعليه يتم إجراء تسوية الوضعية الجبائية على أساس تحديد الأسس الضريبية طبقا للمادة 44 من نفس القانون.

1-1- إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للرسم

وفقا للمادة 217 من قانون الضرائب المباشرة يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الإيرادات الصافية المحققة من نشاطات العيادة وهذا بالاعتماد على عدة مصادر كمديرية الصحة، سجل المواليد، تصريحات وتوضيحات المكلف أو عن طريق الحوار التفاوضي بين العون المدقق والمكلف.

جدول رقم 24 : إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للرسم - دراسة الحالة الثالثة - الوحدة (دج)

2008		2007		2006		2005		التعيين
العدد	السعر	العدد	السعر	العدد	السعر	العدد	السعر	
160	7.000	178	8700	203	9.400	330	9.400	عمليات الولادة العادية
54	1.200	154	1.200	14	1.200	19	1.200	عمليات الختان
50	200	233	200	180	150	180	150	فحص طبي عام
280	500	120	500	1000	300	1000	300	فحص طبي خاص
184	5.000	146	4.000	200	2.000	485	2.000	الإبواء والإطعام للمرضى
160	1.000	178	1.000	203	1.000	330	1.000	الإبواء والإطعام للحوامل
3.864.000		3.358.000		6.265.368		11.785.990		العمليات الجراحية المختلفة
1.350.000		-		-		-		خدمات التحاليل الطبية والأشعة
7.628.800		5.959.400		9.120.368		16.537.790		رقم الأعمال المحقق

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ص)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

أ- تسوية الرسم على النشاط المهني

يتم تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني حسب المادة 222 من ق ض م ر م.

جدول رقم 25 : تسوية الرسم على النشاط المهني - دراسة الحالة الثالثة - الوحدة (دج)

2008	2007	2006	2005	التعيين
7.628.800	5.959.400	9.120.368	16.537.790	رقم الأعمال المحقق
3.222.000	4.163.700	7.622.068	13.571.710	رقم الأعمال المصرح به
4.406.800	1.795.700	1.498.300	2.966.080	فرق رقم الأعمال الخاضع
88.136	35.914	29.966	59.321	الرسم على النشاط المهني 2 %
13.220	3.591	2.996	8.898	العقوبات المفروضة
101.356	39.505	32.962	68.219	مجموع الحقوق والعقوبات

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ص)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010.

ب- تسوية الرسم على القيمة المضافة

وفقا للمادتين 1-22 و 1-23 من قانون الرسم على رقم الأعمال وحسب النشاط الممارس يخضع رقم الأعمال المتعلق بنشاط العيادات الطبية والجراحية إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدلين : 7 % للفحوصات الطبية والعمليات الجراحية، أما المعدل 17 % متعلق بالإيواء والإطعام.

الجدول رقم 26 : تسوية الرسم على القيمة المضافة - دراسة الحالة الثالثة - الوحدة (دج)

2008	2007	2006	2005	التعيين
7.628.800	5.959.400	9.120.368	16.537.790	رقم الأعمال المحقق
3.232.000	3.421.900	4.913.257	8.137.400	رقم الأعمال المصرح به
4.396.800	2.537.500	4.207.111	8.400.390	فرق رقم الأعمال الخاضع
388.576	164.225	182.197	441.477	الرسم على القيمة المضافة
97.144	24.633	27.329	110.369	العقوبات المفروضة
485.720	188.858	209.526	551.846	مجموع الحقوق والعقوبات

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ص)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

ج - تسوية الرسم المسترجع على المشتريات

حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن للمكلف الحق في استرجاع الرسم على المشتريات في حالات حددها القانون، وعليه تبيّن وجود عدة تجاوزات من طرف المكلف، فبالنسبة للدورة 2005 الرسم المسترجع خاص بفاتورتي شراء مواد البناء المذكورة سابقا، أما الدورة 2006 الرسم المسترجع يتعلق بمشتريات غير مصرح بها والخاصة بالعتاد الطبي ومشتريات مواد البناء، مع عدم وجود وثائق تثبت صحة وجود مشروع للبناء داخل العيادة.

الجدول رقم 27 : تسوية الرسم المسترجع على المشتريات - دراسة الحالة الثالثة - الوحدة (دج)

2008	2007	2006	2005	التعيين
-	-	869.944	247.502	الرسم على المشتريات المعترف به
-	-	212.571	180.340	الرسم على المشتريات المصرح به
-	-	657.373	67.162	الرسم المسترجع على المشتريات
-	-	164.343	10.074	العقوبات المفروضة
-	-	821.716	77.236	مجموع الحقوق والعقوبات

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ص)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010.

2-1 - تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب

تم تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة بناء على رقم الأعمال المحقق وهذا بفرض معدل هامش ربح صافي وسطي يقدره العون المدقق في النشاطات الخدمية بمعدل 30 % ، وعلى أساس هذا الربح المقدر يخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات وللضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأرباح الموزعة على الشركاء والتي تعتبر اقتطاع من المصدر.

أ- تسوية الضريبة على أرباح الشركات

حسب المادة 150 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نجد أن معدل الضريبة على أرباح الشركات IBS في سنة 2005 بنسبة 30 % أما السنوات الموالية بلغ نسبة 25 %.

جدول رقم 28 : تسوية الضريبة على أرباح الشركات - دراسة الحالة الثالثة - الوحدة (دج)

2008	2007	2006	2005	التعيين
2.288.640	1.787.820	2.736.110	6.772.762	الأرباح الخاضعة للضريبة
366.204	63.787	464.375	6.772.762	الأرباح المصرح بها
1.922.436	1.724.033	2.271.735	-	فرق الأرباح الخاضعة
480.609	431.008	567.933	-	الضريبة على أرباح الشركات
120.152	107.752	141.983	-	العقوبات المفروضة
600.761	538.760	709.916	-	مجموع الحقوق والعقوبات

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ص)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010.

ب- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي

بعد اقتطاع الضريبة على الأرباح يعتبر الباقي موزع على الشركاء ليخضع للضريبة على الدخل الإجمالي وتقتطع من المصدر بنسبة 15 % للسنتين 2005، 2006 ونسبة 10 % للسنتين 2007، 2008.

جدول رقم 29 : تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي - دراسة الحالة الثالثة - الوحدة (دج)

2008	2007	2006	2005	التعيين
1.441.827	1.293.025	1.703.802	-	الأرباح الموزعة والخاضعة
144.182	129.302	255.570	-	الضريبة على الدخل الإجمالي
21.627	19.395	63.892	-	العقوبات المفروضة
165.809	148.697	319.462	-	مجموع الحقوق والعقوبات

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ص)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

1-3- التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية

بناء على إعادة تشكيل رقم الأعمال وتحديد الأرباح الخاضعة للضرائب تم إعداد التقييم الأولي عن مختلف الضرائب والرسوم الواجبة الدفع من طرف المكلف والملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم 30 : التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية - دراسة الحالة الثالثة - الوحدة (دج)

المجموع	2008	2007	2006	2005	التعيين
213.337	88.136	35.914	29.966	59.321	الرسم على النشاط المهني
1.176.475	388.576	164.225	182.197	441.477	الرسم على القيمة المضافة
724.535	-	-	657.373	67.162	الرسم المسترجع على المشتريات
1.479.550	480.609	431.008	567.933	-	الضريبة على أرباح الشركات
529.054	144.182	129.302	255.570	-	الضريبة على الدخل الإجمالي
4.122.951	1.101.503	760.449	1.693.039	567.960	مجموع الحقوق المطلوبة
937.398	252.143	155.371	400.543	129.341	مجموع العقوبات المفروضة
5.060.349	1.353.646	915.820	2.093.582	697.301	مجموع الضرائب و الرسوم

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ص)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

2- ردّ المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي

- بعد استلام التبليغ الأولي رقم 09-636 الصادر بتاريخ 2009/11/09 من طرف فرقة التدقيق، قام المكلف بإرسال ردّ بتاريخ 2009/12/24 والمرفق بالوثائق التبريرية، والذي يعبر فيه عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية المنجزة والنتائج الأولية المتوصل إليها، مدعما احتجاجه بتقديم عدة ملاحظات أهمها:
- تسجيل مشتريات مواد البناء يتعلق الأمر بأشغال فعلية في العيادة مثبتة بمحضر الخبير المعماري.
 - تسجيل مشتريات قارورات الدم بمبلغ مختلف دون مبرر نطلب المراجعة من إدارة القطاع الصحي.
 - تحميل السنة المالية بأقساط التأمينات، تم الاتفاق مع المراقب على أساس أن السنوات المالية لا تتأثر.
 - خصم المصاريف المتعلقة بتأمينات عيادة الطب وجراحة العيون قد سددت من طرف المسير بتاريخ 2009/09/09 وتجدون في المرفقات إشعار بتحويل المبالغ المستحقة.
 - التصريحات المقدمة تتضمن عمليات جراحية بسيطة، كما نضيف أن عدد المواليد المسجلين في الدفتر والمؤشر عليه من الجهات الوصية يضم كذلك عدد الولادات القيصرية لكونها حسبت مرتين كعملية جراحية وكعملية ولادة ويجب أن تأخذ في الحسبان.
 - عمليات الختان والعمليات الجراحية البسيطة لا تتطلب الإيواء أو الإطعام.
 - الاستثمارات قيد التنفيذ بلغت 3.866.896 دج تمثل اقتناء العتاد بشهادة محضر الخبير المرفق مع الردّ.

- عدم التسجيل المحاسبي لتحويلات مالية من حساب المسير إلى حساب المؤسسة يتعلق بسلفة مقدمة.
- تسجيل مشتريات دون فواتير قد تم تسويتها من طرف الصيدلية المعنية بتاريخ 2006/12/14.
- قامت المؤسسة بتسديد بعض المصاريف الخاصة بالمسير لكن تم تسويتها بالحساب الجاري له.
- الاختلاف في أرصدة حساب الرسوم المسترجعة بين محاسبة المكلف والتصريحات المكتتبة G50، ناتج عن استرجاع الرسوم عن بعض الفواتير والباقي تم استرجاعه في سنة 2008.
- تقديم فاتورة شراء أدوية من صيدلية بختم وإمضاء صيدلية أخرى يرجع إلى التنظيم الداخلي للمورد.

يرجى من الإدارة الجبائية إعادة النظر في الأسعار المعتمدة في إعادة تشكيل رقم الأعمال، مع تخفيض هامش الربح المبالغ فيه وليكن نسبة 10 % إلى 12 % ، كما نلتمس منكم الأخذ بعين الاعتبار لكل الملاحظات المذكورة لكون العيادة مؤسسة خدماتية صحية وليس تجارية، مع مراعاة الجانب الإنساني الذي تقوم به العيادة لكونها تقدم في بعض الأحيان علاج دون مقابل للفئات المعوزة.

3- التقييم النهائي لعملية التدقيق المحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ النهائي رقم 10-14 الصادر بتاريخ 2010/01/10 والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج المتوصل إليها بعد فحص عميق وقراءة متأنية للجواب المرسل من طرف المكلف بتاريخ 2009/12/24 ومراجعة النتائج الأولية المتعلقة بالتسوية مع استغلال المعلومات المطلوبة والملاحظات المذكورة في الرد وعليه تمت بعض التعديلات المرتبطة بالنقاط المثارة سابقا ونجد أهمها :

- بالنسبة لفواتير مواد البناء احتفظت الفرقة المدققة باسترجاع الرسم على المشتريات لعدم تقديم وضعية أشغال تبين إنجاز أو إعادة تهيئة العيادة، إضافة إلى ذلك حساب المباني لم يطرأ عليه أي تغيير.
- أما الإيرادات المحققة تم الاعتماد على العمليات الجراحية كما جاء في تصريحاتكم وبالنسبة لعمليات الولادة العادية تحسب من سجل الموالي بعد خصم عدد عمليات الولادة القيصرية، في حين الأسعار المقدرة اعتمدت حسب تصريحات المكلف.

- فيما يخص الاستثمارات قيد التنفيذ بقيمة 3.866.896 دج استفادت المؤسسة من الرسوم على المشتريات حسب تصريحات شهر ديسمبر 2006 دون تقديم فاتورة مع عدم تقديم وضعية أشغال تبين إنجاز المشروع، وفي المقابل استفادت المؤسسة من التخفيض في الأرباح المعاد استثمارها لكن استغلت في فاتورة شراء من مورد آخر ، وعليه لا يمكن الاستفادة مرتين من خصم الرسم بفاتورة وامتياز الربح المعاد استثماره بفاتورة مغايرة ، وعليه يجب استرجاع الرسم على المشتريات لخزينة الدولة.

- وفيما يتعلق بتحديد الأرباح الخاضعة للضرائب قرر العون المدقق الاعتماد على هامش ربح 20 % بدلا من 30 % المطبق سابقا.

وبعد عرض كل هذه الملاحظات والتعديلات يتم تصحيح التسوية الجبائية بناء على عدة تغييرات على مستوى رقم الأعمال الخاضع والأرباح المستخرجة منها، ليكن التقييم النهائي على النحو التالي:

الجدول رقم 31 : التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية - دراسة الحالة الثالثة - الوحدة (دج)

التعيين	2005	2006	2007	2008	المجموع
الرسم على النشاط المهني	47.289	18.670	28.126	81.840	175.925
الرسم على القيمة المضافة	390.365	134.861	132.967	352.040	1.010.233
الرسم المسترجع على المشتريات	67.162	657.373	-	-	724.535
الضريبة على أرباح الشركات	-	311.685	262.555	274.150	848.390
ضريبة على الدخل الإجمالي	-	140.258	78.766	82.245	301.269
مجموع الحقوق المطلوبة	504.816	1.262.847	502.414	790.275	3.060.352
مجموع العقوبات	112.393	299.424	108.086	189.384	709.287
مجموع الضرائب و الرسوم	617.209	1.562.271	610.500	979.659	3.769.639

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ص)، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

ثالثا- المرحلة الختامية

- بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف قام العون المدقق بتحرير التقرير الخاص بالقضية 2009/08 والمتضمن كل الإجراءات والأحداث الخاصة بعملية التدقيق، أما محتوى التقرير فيضم التفاصيل التالية:
- عموميات عن الهوية الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية وبالتحديد عملية التدقيق المحاسبي.
 - إجراءات التدقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق ومرفقة بالوثائق الإثباتية.
 - موافقة رئيس مكتب الأبحاث و المراجعات مع نائب المدير للرقابة الجبائية على حسن سير العملية.
 - انطلاق نشاط المؤسسة تم ابتداء من تاريخ 2001/01/02 حسب القانون الأساسي والسجل التجاري.
 - إيداع التصريحات الجبائية يتم دوريا وبانتظام ولم تقوم المفتشية بأي تسوية وضعية جبائية مسبقة.
 - النظام المحاسبي يعالج باستعمال الاعلام الآلي، مع وجود كل الدفاتر المحاسبية والسجلات المساعدة.
 - تم رفض محاسبة المكلف من حيث المضمون بسبب افتقارها لمصادقية وصحة التسجيلات المحاسبية.
 - معدل الرسم على القيمة المضافة 7 % للعمليات الجراحية ومعدل 17 % لإيرادات الإيواء والإطعام.
 - الأرباح الخاضعة للضريبة تمت بتطبيق هامش ربح صافي بنسبة 30 % ثم عدل ليصبح 20 % .
 - تسوية الرسوم المسترجعة على المشتريات بقيمة 724.535 دج والمتعلق بالدورتين 2005 و 2006 .
 - القيام بأبحاث خارجية وميدانية لمختلف المتعاملين، كالبنوك، مديرية الصحة، مصالح الحالة المدنية...
 - رقم الأعمال المدقق فيه: التقييم الأولي 39.246.358 دج، التقييم النهائي 37.375.758 دج
 - الأرباح الصافية المدقق فيها: التبليغ الأولي 13.585.332 دج، التقييم النهائي 11.060.672 دج
 - النتائج المتوصل إليها مدونة في الورد الفردي المسلم نسخة منه لقاibus الضرائب من أجل التحصيل¹.

¹ أنظر الملحق رقم 22.

المبحث الثالث: تحليل وتفسير النتائج

بعد عرض الدراسة الميدانية الممثلة في الحالات الثلاث المختلفة من حيث النشاط الممارس ومن حيث الطبيعة القانونية للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية واختلاف من الأعوان المدققين المكلفين بهذه المهام، التي تم اختيارها من مجموعة الملفات الجبائية المحفوظ بها في مكتب الأبحاث والمراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية أم البواقي، والتي من خلالها تم التوصل إلى أهم النتائج التالية التي نستعرضها وفقا للفرضيات المقترحة في البحث بهدف اختبار صحة الفرضيات المتبناة من طرفنا وهذا حسب كل دراسة حالة.

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

أولا- قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالات الثلاث تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1- إتباع الأعوان المدققين لخطوات عملية التدقيق وفقا لدليل المدقق في المحاسبة وهذا بانتظام تقاديا لوقوع أي خطأ أو تجاوز من طرفهم لعدم إفسال المهمة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن إرسال وتبليغ مختلف الإشعارات والنتائج سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم، وهذا ما لمسناه في كل الحالات المدروسة:
- تسليم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف المعني مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وهذا من أجل التهيئة والتحضير لهذه العملية في آجال قانونية حددت بعشرة (10) أيام.
- تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني والمعبر عن نتائج التقييم الأولي من عملية التدقيق وللمكلف الحق في الردّ عليها بتوضيحات وتبريرات في آجال حددها القانون بأربعين (40) يوما.
- تمت قراءة الردود المرسلة من طرف المكلفين بالضريبة إلى الأعوان المدققين والخاصة بنتائج التقييم الأولي المبلغة لهم مع إرفاقها بالمعلومات، والتوضيحات اللازمة والتي استغلت أغلبها في إعادة التقدير وهذا ما شاهدنا من تغيير ملموس في نتائج التقييم النهائي لكل الحالات المدروسة.
- تم التبليغ النهائي عن عملية التدقيق في المحاسبة الذي يبين تسوية الوضعية الجبائية للمكلفين المعنيين والتي على أساسه يتم إصدار الورد الفردي¹ الذي يبلغ نسخة منه لقاibus الضرائب من أجل التحصيل الفوري لكون هذا الأخير يعتبر جني ثمار عملية الرقابة الجبائية.

¹ أنظر للملاحق رقم 19 ، 20 ، 21 و 22.

2- قيام الأعوان المدققين بالتحقق من الهوية الجبائية للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية لتحديد مختلف الضرائب والرسوم التي تعتبر محل التدقيق وفقا لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف:

- دراسة الحالة الأولى، تتعلق بالمكلف (س) الذي يملك مؤسسة فردية تمارس نشاط تجاري يتمثل في مواد غذائية عامة بالجملة ويخضع إلى الضرائب والرسوم التالية: الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على القيمة المضافة TVA والضريبة على الدخل الإجمالي IRG لكونه شخص طبيعي.

- دراسة الحالة الثانية، تتعلق بالمكلف (ع) شركة ذات مسؤولية محدودة SARL تمارس نشاط صناعي يتمثل في استغلال محجرة للحصى والرمل وتخضع إلى الضرائب والرسوم التالية: الرسوم المنجمية TM، الرسم على القيمة المضافة TVA، الضريبة على الأرباح المنجمية IBM والضريبة على الدخل الإجمالي المتعلق بالأرباح الموزعة على الشركاء IRG.

- دراسة الحالة الثالثة، تتعلق بالمكلف (ص) مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة EURL تمارس نشاط خدمي يتمثل في عيادة طبية وجراحية وتخضع إلى الضرائب والرسوم التالية: الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على القيمة المضافة TVA، الضريبة على أرباح الشركات IBS والضريبة على الدخل الإجمالي المتعلق بالأرباح الموزعة على الشركاء IRG.

3- الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعابنة ساعدت الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق القيام بأبحاث وطلب معلومات عديدة مع كل الأطراف التي لها علاقة بشكل مباشر أو غير مباشر مع المكلفين، فنجد:

- دراسة الحالة الأولى، تم الاتصال وطلب معلومات من الزبائن الرئيسيين للمكلف والتي أثمرت هذه الجهود بالمعلومات التي تم على أساسها تحديد رقم الأعمال المحقق خلال سنوات التدقيق والتي لم يكشف المكلف عن معظمها في تصريحاته المكتتبه، كما تم البحث والتحري عن ممتلكات المكلف - لكونه شخص طبيعي مالك للمؤسسة - سواء كانت عقارات أو منقولات التي كانت دون جدوى بهدف كشف مداخل أخرى لم يتم التصريح بها، مع طلب كشف الحساب البنكي من الوكالة التي يتعامل معها المكلف.

- دراسة الحالة الثانية، قيام العون المدقق بأبحاث وطلب معلومات عديدة لكشف النشاط الحقيقي للمكلف نظرا لخصوصية نشاطه مما تم الاعتماد على هيئات تقنية في مجال الطاقة والمناجم التابعة للدولة وهذا لتزويده بالمعلومات الكافية حول هذا النشاط والتي من خلالها تم التعرف على كمية الانتزاع التي تفرزها المتفجرات حين استعمالها في عملية الإنتاج.

- دراسة الحالة الثالثة، اعتماد العون المدقق على طلب معلومات من مصادر عديدة مثل: السجل الخاص بالمرضى المقبولين في العيادة المؤشر عليه من الهيئات المختصة، سجل المواليد الموجود بالحالة المدنية، مديرية الصحة وخدمات الإيواء والإطعام الخاص بالمرضى المقيمين بالعيادة أثناء فترة العلاج وهذا لكل السنوات المدقق فيها من أجل إعادة تقدير رقم الأعمال والأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم.

ثانيا- تحيين القوانين الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالات الثلاث تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية وخاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو كل المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، وخاصة ما يتعلق منها بمديرية الأبحاث والمراجعات، والتي قد ساعدت كثيرا الأعوان المدققين في أداء مهمتهم كما ينبغي، أما عبر دراسة الحالات الثلاث توصلنا إلى ما يلي:

- دراسة الحالة الأولى، الحدث المنشئ لعمليات البيع والشراء هو التسليم المادي (السلع) أو التسليم القانوني (الفاتورة) وليس التحصيل وهذا ما أكدته المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وما قام به العون المدقق للرد على انشغال للمكلف في هذا المجال لكون أن الفواتير المحررة لم يتم تحصيلها بعد، كما لم يمنح التخفيض في الوعاء الخاضع للرسم على النشاط المهني بنسبة 30 % وفقا للمادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لكون المكلف لم يقدم جدول وضعية الزبائن والمتعلقة بالدورتين 2005 و 2006 طبقا للمادة 224 من نفس القانون السابق.

- دراسة الحالة الثانية، يخضع نشاط استغلال المحاجر إلى تسديد الرسوم المنجمية TM بدلا من الرسم على النشاط المهني TAP وبما المكلف بالضريبة (ع) شركة ذات مسؤولية محدودة فتخضع للضريبة على أرباح المناجم IBM بنسبة 33 % بدلا من الضريبة على أرباح الشركات IBS بنسبة 25 % ، وهذا بإطلاع العون المدقق على المادة 160 من قانون المناجم الصادر بتاريخ 2001/07/03، كما يحق للمكلف طلب القيام بعملية التدقيق خارج مقر الشركة وهذا بتقديم أسباب مقنعة تتعلق بوجود الضجيج والغبار الذي يميز نشاط المحجرة وتم ذلك بعد موافقة المدير الولائي للضرائب.

- دراسة الحالة الثالثة، حسب المادتين 1-22 و 1-23 من قانون الرسم على رقم الأعمال وحسب النشاط الخدمي الممارس من طرف المكلف يخضع رقم الأعمال المتعلق بنشاط العيادات الطبية والجراحية إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدلين 7 % للفحوصات الطبية والعمليات الجراحية، ومعدل 17 % متعلق بخدمات الإيواء والإطعام.

2- حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن للمكلف الحق في استرجاع الرسم على المشتريات في حالات حددها القانون، وعليه تمت التسوية الجبائية فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة المسترجع من المشتريات بسبب كشف مناورات تدليسية في دراسة الحالات الثلاث:

- دراسة الحالة الأولى، تم تسوية الرسم على القيمة المضافة المسترجع من المشتريات خلال الدورة 2006 بقيمة 530.839 دج كحقوق مطلوبة ومبلغ 132.710 دج يمثل العقوبات المفروضة.

- دراسة الحالة الثانية، تم تسوية الرسم على القيمة المضافة المسترجع من المشتريات خلال الدورتين 2004 و 2005 بقيمة 855.508 دج كحقوق مطلوبة ومبلغ 213.877 دج يمثل العقوبات المفروضة.

- دراسة الحالة الثالثة، تم تسوية الرسم على القيمة المضافة المسترجع من المشتريات خلال الدورتين 2005 و 2006 بقيمة 724.535 دج كحقوق مطلوبة ومبلغ 174.417 دج يمثل العقوبات المفروضة.

3- الأرباح المحققة سنويا من نشاطات المكلفين الثلاث تم حسابها عن طريق استخدام معدل هامش ربح وسطي من تقدير العون المدقق بهدف إيجاد الوعاء الخاضع لمختلف الضرائب وهذا في الحالات الثلاث:

- دراسة الحالة الأولى، تم تحديد معدل هامش الربح الصافي بنسبة 7 % من رقم الأعمال الخاضع لكون طبيعة السلع المتداولة تعتبر سلع ضرورية، وتعتبر هذه الأرباح خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG لكون المكلف شخص طبيعي وهذا بالنسب التصاعدي في السلم الضريبي.

- دراسة الحالة الثانية، تم تحديد معدل هامش الربح الصافي بنسبة 15 % من رقم الأعمال الخاضع لكون النشاط صناعي، وتعتبر هذه الأرباح خاضعة للضريبة على أرباح المناجم IBM بنسبة 33 %، أما الأرباح الموزعة على الشركاء تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي واقتطاع من المصدر بمعدل نسبي 15 % إلا سنة 2007 فحدد المعدل بنسبة 10 % وفقا للمادة 5 من قانون المالية لسنة 2008 ، وهذا لكون المكلف يعتبر شخص معنوي ممثل في شركة ذات مسؤولية محدودة SARL. كما نشير أن الشركة تم إنشائها في سنة 2005 مما قام العون المدقق بتسوية أرباح سنة 2004 لتخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المتعلق بمستغل صاحب المؤسسة الفردية قبل إنشاء الشركة والذي يعتبر فيما بعد مسير الشركة.

- دراسة الحالة الثالثة، تم تحديد معدل هامش الربح الصافي بعد تعديله بنسبة 20 % من رقم الأعمال الخاضع لكون النشاط خدمي، وتخضع هذه الأرباح للضريبة على أرباح الشركات IBS بنسبة 30 % للدورة 2005 أما السنوات الموالية تخضع لمعدل 25 % ، في حين الأرباح الموزعة على الشركاء تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي واقتطاع من المصدر بمعدل نسبي 15 % للسنتين 2005 و 2006 و معدل نسبي 10 % للسنتين 2007 و 2008 ، وهذا لكون المكلف شخص معنوي ممثل في مؤسسة ذات شخص وحيد وذات مسؤولية محدودة EURL .

4- طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن رفض محاسبة المكلف بسبب تقييمها سواء شكلا أو مضمونا وهذا ما تم استنتاجه من دراسة الحالات الثلاث، وعليه يتم إجراء تسوية الوضعية الجبائية بناء على إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة وهذا طبقا لأحكام المادة 44 من نفس القانون.

- دراسة الحالة الأولى، تم رفض المحاسبة من حيث الشكل نظرا لغياب دفتر اليومية وعدم احترام دفتر الجرد والوثائق المحاسبية لأدنى الشروط القانونية، كما قام العون المدقق بتحرير محضر معاينة يثبت فيه عدم وجود الدفاتر المحاسبية القانونية، وبعدها تم تقديم دفتر الجرد بتأشيرة المحكمة في تاريخ لاحق.

- دراسة الحالة الثانية، تم قبول محاسبة المكلف شكلا رغم تأخر التأشيرة والمصادقة على الدفاتر المحاسبية من طرف المحكمة المختصة إقليميا، إلا أن مضمون المحاسبة تم رفضها بسبب أنها غير مقنعة وتفتقد للمصادقية المطلوبة مع افتقارها للإثباتات اللازمة كالفواتير التي يشوبها الغموض والتناقض.

- دراسة الحالة الثالثة، تم قبول محاسبة المكلف شكلا وكانت مستوفية للشروط القانونية، إلا أن مضمونها تم رفضه بسبب وجود عدة تناقضات وتجاوزات في المعالجة المحاسبية والتي مست حتى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مما تفقدها المصادقية المطلوبة.

ثالثا- المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالات الثلاث تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها وهذا من أجل ممارسة مهامه على أكمل وجه لكشف الأخطاء والتجاوزات بشكل سريع ودقيق، أما النتائج المتوصل إليها والتي تعتبر تجاوزات محاسبية خطيرة تم كشفها في الحالات المدروسة نجد:

- دراسة الحالة الأولى، وجود أرصدة حساب النقدية غير واضح في الميزانية مع غياب شبه دائم لتدوينها في دفتر اليومية والدفاتر المساعدة مما تطلب الأمر على إظهارها في الميزانية على أساس التوازن لا أكثر، هذا نظرا للتباين الكبير والخيالي بين الكشف المرسل من طرف البنك وحساب النقدية في الميزانية.

- دراسة الحالة الثانية، بعد معالجة العمليات المنجزة عن طريق حساب الصندوق تبين أن الرصيد ظهر دائن لعدة مرات تزيد عن 10 أشهر بمبالغ معتبرة مما يخالف المبدأ المحاسبي والمنطق لأن حساب الصندوق لا يدفع مبالغ أكثر مما يقبض.

- دراسة الحالة الثالثة، تم تسجيل مشتريات مواد البناء ضمن الاستهلاكات دون ظهور أي تغيير في حساب المباني، مما يعتبر خطأ في تحميل الدورة بأعباء غير مبررة، كما تم تحميل الدورة الواحدة بأعباء متعلقة بدورتين، وهذا دون الالتزام بمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، أما حساب حصص الاهتلاكات الخاصة بالمكيفات والعقارات المعاد تقييمها تعتبر حصص تكميلية للسنوات الماضية التي حملت على الدورة الواحدة، وهذا ما يعتبر كذلك خلل في المبدأ المحاسبي وتضخيم للأعباء بهدف تقليل الأرباح.

2- المعالجة المحاسبية للمخزون كانت تتم بطريقة غريبة وهذا بعد قيام الأعوان المدققين بمعاينات ميدانية لمخازن المكلفين الثلاث فكانت النتائج كالتالي:

- دراسة الحالة الأولى، رغم النشاط الممارس من طرف المكلف المعبر عن تجارة المواد الغذائية فتبين أنه يقوم بالتسليم الفوري للسلع مما وجد أن المخزون شاغر تماما من السلع طيلة السنوات المدقق فيها.

- دراسة الحالة الثانية، لم توجد بها مخازن خاصة بالحصى والرمل لكون هذه المنتجات لها خاصية معينة بحيث يتم بيعها مباشرة بمجرد انتزاعها من الجبال المستغلة للمحجرة، أما تقييم الإنتاج المخزون يتم عند اختتام الدورة وإقفال حسابات التسيير.

- دراسة الحالة الثالثة، نظرا للنشاط الخدمي المميز والمتمثل في عيادة طبية وجراحية لا يمكن أن تقوم هذه الأخيرة بنشاط تجاري تماما، ولذا فالمخزن يمثل الأدوية المستعملة للمرضى وحاجياتهم من الإطعام.

3- لوحظ في الدراسة الميدانية بعض الحسابات لم تحترم مبدأ الإسناد السليم من جهة وحسابات أخرى تم نسيان معالجتها محاسبيا بسبب عدم توفر وثيقة إثبات أو سهو من المحاسب، مما قد يؤثر سلبا على مخرجات القوائم المالية، وهذا ما رصدناه في دراسة الحالات الثلاث:

- دراسة الحالة الأولى، عدم تسجيل أطراف الميزانية وحسابات النتائج في دفتر الجرد للدورة 2006 بحجة عدم ممارسة النشاط في تلك الفترة، كما بعض الحسابات كالموردين بمبلغ 12.560.000 دج والقروض الأخرى مسجلين بمبالغ جد معتبرة قيمتها 22.303.969 دج دون أية وثيقة إثبات تبرر ذلك.

- دراسة الحالة الثانية، تم التسجيل في اليومية حسابات تتعلق بالاستثمارات كالمحركات والعربات المجهزة ضمن حساب المواد الأولية وبمبالغ معتبرة مما أثرت سلبا على حسابات المخزون والاستثمارات على حد سواء، كما تم نسيان المعالجة المحاسبية لعملية دفع من الحساب البنكي بقيمة 1.000.000 دج، وعمليات أخرى بمبالغ كبيرة، والتي اعتبرها العون المدقق إغفالات قام بها المكلف للتهرب من الضريبة.

- دراسة الحالة الثالثة، لاحظ العون المدقق تسجيل مبيعات البضائع في محاسبة الشركة والتي تتعلق بمبيعات الأدوية المسجلة في حساب مبيعات بضاعة، لكن هناك خطأ في الإسناد المحاسبي باعتبار الأدوية تعتبر خدمات مقدمة للمرضى وليست مباعا للزبائن، مع تسجيل عدة مشتريات دون سند قانوني مبرر.

ومن خلال استنتاج النتائج السابقة يمكن اختبار الفرضية الأولى الممثلة في "يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بالدليل، والقوانين الجبائية، والمبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية" بالإيجاب - حسب وجهة نظرنا - لكون أدوات التدقيق السابقة ساهمت في دعم الرقابة الجبائية المجسدة في استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومكافحة التهرب الضريبي، من خلال الحصيلة الضريبية المحققة من دراسة الحالات الثلاث التي تعتبر ما هي إلا عينة من المجتمع الذي يمثل المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية.

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

أولا- قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية

بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة قام الأعوان المدققين بفحص محاسبة المكلفين من حيث الشكل وهذا بالاطلاع على الدفاتر المحاسبية القانونية ومدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري وعليه تم التوصل إلى النتائج التالية:

- دراسة الحالة الأولى، تم رفض محاسبة المكلف (س) من حيث الشكل نظرا لغياب دفتر اليومية ووجود خلل في دفتر الجرد مما استدعى الأمر على العون المدقق أن يقوم بتحرير محضر معاينة يثبت فيه عدم وجود الدفاتر القانونية، وبعد استدعائه تم إحضار دفتر الجرد بتأشير المحكمة في تاريخ لاحق.

- دراسة الحالة الثانية، تم قبول محاسبة المكلف (ع) من حيث الشكل رغم تأخر التأشيرة والمصادقة على الدفاتر المحاسبية من طرف المحكمة المختصة إقليميا.
- دراسة الحالة الثالثة، تم قبول محاسبة المكلف (ص) من حيث الشكل وكانت مستوفية للشروط القانونية والمنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري.

ثانيا- فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية

قام الأعوان المدققين في الحالات الثلاث بفحص الوثائق المحاسبية الختامية الممثلة في الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج والمستخرجة من الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، والتي على أساس تلك الوثائق تم نقلهم على استمارات¹ خاصة بالإدارة الجبائية والتي تعتبر قاعدة بيانات أساسية لتحديد التجاوزات والأخطاء التي يمكن حدوثها عن طريق المقارنة بين السنوات المدقق فيها وعليه تم استخلاص النتائج التالية:

- دراسة الحالة الأولى، تم نقل الميزانيات المحاسبية وجداول حسابات النتائج لثلاثة (3) سنوات الأخيرة 2004، 2005، 2006 التي لم يمسهما التقادم والخاضعة للتدقيق في جدول مقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة على التوالي، علما أنه تم التدقيق للسنوات الثلاث - حسب تصريحات العون المدقق المكلف بالقضية - يرجع إلى التوقف عن النشاط في سنة 2006، وعليه كانت السنة الأخيرة خالية من المعلومات اللازمة.

- دراسة الحالة الثانية، تم نقل الميزانيات المحاسبية وجداول حسابات النتائج لأربع (4) سنوات الأخيرة 2004، 2005، 2006، 2007 التي لم يمسهما التقادم، والخاضعة للتدقيق في جدول مقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة على التوالي، وكانت الوثائق الختامية مقبولة من حيث الشكل باحترامها للشروط العامة.

- دراسة الحالة الثالثة، تم نقل الميزانيات المحاسبية وجداول حسابات النتائج لأربع (4) سنوات الأخيرة 2005، 2006، 2007، 2008 التي لم يمسهما التقادم، والخاضعة للتدقيق في جدول مقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة على التوالي، وكانت الوثائق الختامية مقبولة من حيث الشكل باحترامها للشروط العامة.

ثالثا- فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية

لوحظ في دراسة الحالات الثلاث أن فحص المحاسبة من حيث الشكل رغم قبول البعض منها إلى أنها تفنقر للوثائق الإثباتية اللازمة خاصة منها فواتير البيع والشراء التي لم تحترم الشروط القانونية وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10/12/2005 والمحدد لكيفية تحرير فاتورة رسمية ، وعليه كانت المحاسبة غير مقنعة لكونها غير صادقة نظرا لغياب بعض الوثائق الإثباتية، والتي كانت كالتالي:

¹ أنظر للجدول رقم: 5 ، 6 ، 13 ، 14 ، 21 و 22.

- دراسة الحالة الأولى، قام العون المدقق بمعاينة الفواتير الصادرة من المكلف فوجدها غير مطابقة للشروط اللازمة لكونها تأخذ أرقام عشوائية، وغير مرتبة وبتواريخ مختلفة وقد وجدت في بعض الأحيان متكررة، وعليه أُلزم العون المدقق بإرسال مصادقات للزبائن للتأكد من صحة الفواتير والتي على أساسها تم الكشف عن رقم الأعمال المسجل خلال السنوات الثلاث المدقق فيها.

- دراسة الحالة الثانية، وجد العون المدقق عند تدخلاته غياب شبه كلي لفواتير البيع المحررة للزبائن مما أُلزمه إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس كمية المواد المستعملة والممثلة في المواد التفجيرية المشتراة من هيئة رسمية، ثم قياس نسبة الانتزاع للحصى والرمل وعليه اعتبرها منتجات بيعت بكاملها بسبب استعمال المخزون، كما لوحظ غياب إثباتات مبررة لبعض التسجيلات منها حساب القروض الأخرى .

- دراسة الحالة الثالثة، لوحظ غياب فاتورة تقديم الخدمة نظرا لطبيعة المتعاملين لا يكتسبون صفة التاجر، وعليه تم إعادة تقدير رقم الأعمال عن طريق الحصول على معلومات من مصادر مختلفة تثبت حقيقة الإيرادات المحققة، كما لوحظ وجود فواتير شراء يشوبها الغموض، كالفاتورة المتعلقة باقتناء عتاد طبي بقيمة 3.866.896 دج خارج الرسم والتي تعتبر ضمن القائمة الخاصة بالأرباح المعاد استثمارها، مع غياب إثباتات مبررة حول ديون الموردين والقروض الأخرى بمبالغ جد معتبرة.

ومن خلال النتائج السابقة يمكن اختبار الفرضية الثانية الممثلة في "الالتزام بعملية فحص محاسبية المكلف من حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية يساهم في دعم الرقابة الجبائية" بالإيجاب - حسب وجهة نظرنا - لكون الدفاتر والوثائق المحاسبية السابقة التحكم في عملية فحصها من حيث الشكل تعبد للعون المدقق الطريق في إيجاد التجاوزات والاعفالات التي قد يستعملها المكلف، وعليه تعتبر هذه العملية قد ساهمت في دعم الرقابة الجبائية المجسدة في استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومكافحة التهرب الضريبي، من خلال الحصيلة الضريبية المحققة التي تعتبر الثمار التي جنتها عملية الرقابة الجبائية.

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

بعد قيام فحص محاسبية المكلفين الثالث من حيث الشكل والتي على إثرها تم رفض محاسبية المكلف (س) لدراسة الحالة الأولى بسبب غياب الدفاتر وعدم احترام أدنى الشروط القانونية، أما المكلفين الآخرين تم التطرق لفحص مضمون المحاسبة بعد قبولها من حيث الشكل، إلا أن مضمونها تم رفضه بسبب أنها محاسبة غير مقنعة وتفتقد للمصادقية المطلوبة مع افتقارها للإثباتات اللازمة كالفواتير مع وجود عدة تناقضات وتجاوزات في المعالجة المحاسبية لعدة حسابات والتي لم تحترم حتى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعليه تم إجراء تسوية الوضعية الجبائية للمكلفين الثالث بناء على إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة وهذا طبقا لأحكام المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً- قدرة رقم الأعمال التجاري على دعم الرقابة الجبائية

عند إعادة تقدير رقم أعمال النشاط التجاري للمكلف (س) والممثل في تجارة بالجملة للمواد الغذائية فكانت النتائج كالتالي:

1- تم إعادة تقدير رقم الأعمال بعد رفض محاسبة المكلف على أساس فواتير البيع المحررة والمقدمة للزبائن للسنوات الثلاث المدقق فيها وهذا عن طريق الاتصال وإرسال مصادقات للزبائن والتي أفرزت لنا هذه العملية الحصول على عدة فواتير بأرقام عشوائية وتواريخ غير مرتبة، كما تم معاينة تناقض واضح بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المقدر مما يفسر مدى مبالغة المكلف في القيام بتجاوزات خطيرة، فكانت نتائج رقم الأعمال خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم 32 : نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسوم - دراسة الحالة الأولى - الوحدة (دج)

السنوات المدقق فيها	2004	2005	2006
رقم الأعمال الخاضع	49.967.450	17.262.320	10.500.000
رقم الأعمال المصرح به	5.593.000	16.664.040	10.500.000
فرق رقم الأعمال الخاضع	44.374.450	598.280	-

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

2- يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة عن طريق عاملين، الأول يمثل رقم الأعمال المعترف به من طرف المكلف بعد إعادة تقديره والثاني يمثل هامش الربح الذي يعتبر نسبة مئوية يحددها العون المدقق وفقا لسلطته التقديرية وإطلاعه على وضعية المكلف حسب النشاط الممارس، بحيث في هذه الحالة تخضع الأرباح المحققة لكل دورة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG لكون المكلف شخص طبيعي بتطبيق هامش ربح وسطي بنسبة 7 % على رقم الأعمال المقدر، فكانت نتائج الأرباح الخاضعة خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم 33 : نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب - دراسة الحالة الأولى - الوحدة (دج)

السنوات المدقق فيها	2004	2005	2006
الأرباح الخاضعة للضرائب	3.665.510	1.589.580	353.780
الأرباح المصرح بها	1.829.750	1.221.280	-
فرق الأرباح الخاضعة	1.835.760	368.300	353.780

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (س)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

ثانيا- قدرة رقم الأعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية

عند إعادة تقدير رقم أعمال النشاط الصناعي للمكلف (ع) والممثل في استغلال محجرة للحصى والرمل فكانت النتائج كالتالي:

1- تم إعادة تقدير رقم الأعمال الصناعي بعد رفض محاسبة المكلف على أساس استهلاك المواد الأولية باعتبارها كمؤشر لتحديد رقم الأعمال الخاضع، وهذا نظرا لخصوصية النشاط الممارس والذي تم الاعتماد في هذا التقدير على الوكالة الوطنية للطاقة والمناجم لتزويد العون المدقق بمعلومات عن الكمية المشتراة من المتفجرات ومعدل الانتزاع الصافي لكل كلغ من المتفجرات المستهلكة، فكانت نتائج رقم الأعمال خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم 34 : نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسوم - دراسة الحالة الثانية - الوحدة (دج)

السنوات المدقق فيها	2004	2005	2006	2007
رقم الأعمال الخاضع	7.653.600	7.839.400	5.748.400	6.662.230
رقم الأعمال المصرح به	7.653.600	7.839.400	5.748.400	6.303.600
فرق رقم الأعمال الخاضع	-	-	-	358.630

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ع)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

2- قام العون المدقق بتحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة وهذا حسب سلطته التقديرية وإطلاعه على وضعية المكلف باستخدام هامش ربح وسطي بنسبة 15 % ، علما أن هذه الأرباح المحققة لكل دورة تخضع للضريبة على أرباح المناجم IBM بنسبة 33 %، أما الأرباح الموزعة على الشركاء تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا لكون المكلف شخص معنوي ممثل في شركة ذات مسؤولية محدودة SARL علما أن الشركة تم إنشائها في سنة 2005 مما قام العون المدقق بتسوية أرباح سنة 2004 لتخضع للضريبة على الدخل الإجمالي IRG المتعلق بصاحب المؤسسة الفردية قبل إنشاء الشركة ونفسه مسير الشركة، فكانت نتائج الأرباح الخاضعة خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم 35 : نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب - دراسة الحالة الثانية - الوحدة (دج)

السنوات المدقق فيها	2004	2005	2006	2007
الأرباح الخاضعة للضرائب	1.148.040	1.175.910	862.200	999.330
الأرباح المصرح بها	594.570	603.030	555.250	599.720
فرق الأرباح الخاضعة	553.470	572.880	306.950	399.610

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ع)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

ثالثاً- قدرة رقم الأعمال الخدمي على دعم الرقابة الجبائية

عند إعادة تقدير رقم أعمال النشاط الخدمي للمكلف (ص) للعيادة الطبية والجراحية فكانت النتائج:
1- تم إعادة تقدير رقم الأعمال الخاص بالنشاط الخدمي بعد رفض محاسبة المكلف على أساس الإيرادات الصافية المحققة من نشاطات العيادة المختلفة بأسعار حددها المكلف حسب تصريحاته أو عن طريق الحوار التفاوضي، وهذا بالاعتماد على عدة مصادر كمحاسبة المكلف، مديرية الصحة، سجل المواليد المقدم بعد خصم مواليد العمليات القيصرية، أما إيرادات الإيواء والإطعام تتعلق بعدد عمليات الجراحة وعمليات الولادة العادية المقيمين في العيادة أثناء فترة العلاج، وعليه كانت نتائج رقم الأعمال خلال السنوات المدقق فيها بعد التقييم النهائي ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم 36 : نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسوم - دراسة الحالة الثالثة - الوحدة (دج)

السنوات المدقق فيها	2005	2006	2007	2008
رقم الأعمال الخاضع	15.936.190	8.555.568	5.570.000	7.314.000
رقم الأعمال المصرح به	13.571.710	7.622.068	4.163.700	3.222.000
فرق رقم الأعمال الخاضع	2.364.480	933.500	1.406.300	4.092.000

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ص)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

2- قام العون المدقق بتحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة وهذا حسب سلطته التقديرية وإطلاعه على وضعية المكلف باستخدام هامش ربح وسطي بنسبة 30 % ثم تم تعديله في التقييم النهائي ليصبح بنسبة 20 % وهذا مراعاة للخدمات الإنسانية التي تمارسها المؤسسة، علماً أن هذه الأرباح المحققة لكل دورة تخضع للضريبة على أرباح الشركات IBS بنسبة 30 % للدورة 2005، وبنسبة 25 % للسنوات المالية، أما الأرباح الموزعة على الشركاء تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا لكون المكلف شخص معنوي ممثل في مؤسسة ذات شخص وحيد وذات مسؤولية محدودة EURL، فكانت نتائج الأرباح الخاضعة خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم 37 : نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب - دراسة الحالة الثالثة - الوحدة (دج)

السنوات المدقق فيها	2005	2006	2007	2008
الأرباح الخاضعة للضرائب	6.772.762	1.711.110	1.114.000	1.462.800
الأرباح المصرح بها	6.772.762	464.370	63.780	366.200
فرق الأرباح الخاضعة	-	1.246.740	1.050.220	1.096.600

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف (ص)، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010 .

ومن خلال استنتاج النتائج السابقة يمكن اختبار الفرضية الثالثة الممثلة في "الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون من خلال التركيز على الحساب المحوري رقم الأعمال يساهم في دعم الرقابة الجبائية"، بالإيجاب - حسب وجهة نظرنا - لكون التحكم في إعادة تقدير حساب رقم الأعمال بأصنافه الثلاث في عملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون قد تساهم في دعم الرقابة الجبائية بتحقيقه للأرقام الأعمال المختلفة والأرباح الناتجة عنها التي كانت القاعدة المنشئة للضريبة، التي أثمرت لنا الحصيلة الضريبية المعبرة عن استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف منها.

كما يمكننا عرض الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم التي ساهم التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية في استرجاعها كحقوق للخزينة العمومية من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى، أما العون المدقق المكلف بهذه المهمة كانت له القدرة على تحقيق ذلك عن طريق التوصل إلى للقاعدة المنشئة للضريبة والممثلة في تحديد رقم الأعمال والأرباح المشتقة منها الخاضعين لمختلف الضرائب والرسوم، أما الحصيلة النهائية لدراسة الحالات السابقة ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم 38 : نتائج الحصيلة الضريبية للدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي

الوحدة (دينار جزائري)

دراسة الحالة الأولى	دراسة الحالة الثانية	دراسة الحالة الثالثة	المفردات الجبائية	
77.729.770	27.903.630	37.375.758	رقم الأعمال الخاضع للرسوم	القاعدة المنشئة للضريبة
5.608.870	4.185.480	11.060.672	الأرباح الخاضعة للضرائب	
899.454	-	175.925	الرسم على النشاط المهني	مختلف الضرائب والرسوم المسترجعة للخزينة العمومية
150.515	60.967	1.010.233	الرسم على القيمة المضافة	
530.839	855.508	724.535	الرسم المسترجع على المشتريات	
-	422.216	848.390	الضريبة على أرباح الشركات	
839.453	284.640	301.269	ضريبة على الدخل الإجمالي	
592.173	340.567	709.287	مجموع العقوبات المفروضة	
3.012.434	1.963.898	3.769.639	مجموع الحصيلة الضريبية	
8.745.971 دج				

المصدر: ملخص دراسة الحالات الثلاث السابقة والمستخرجة من مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، سنة 2010.

خلاصة الفصل

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثالث والممثل في الدراسة التطبيقية للبحث والتي كانت بمكتب الأبحاث والمراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، أن في بداية هذا الفصل تقديم مديرية الضرائب لولاية أم البواقي من حيث مكانتها في الهرم السلطوي للإدارة الجبائية مع التطرق إلى نشأتها ومحتوى الهيكل التنظيمي بذكر مهام كل مكتب أو مصلحة تنتمي إليها وذكر النتائج المحققة من نشاط المديرية الممثل في الحصيلة الضريبية السنوية التي تسعى جاهدة لتميتها باستمرار.

وبعد ذلك تم فتح المجال للكلام عن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومكتب الأبحاث والمراجعات الذي يعتبر حقل البحث، والمستخرج منه حالات الدراسة المختارة على أساس معايير معينة منها اختلاف كل من: طبيعة النشاط الممارس، الطبيعة القانونية للمكلف، فرق التدقيق المكلفة. وهذا بهدف التوصل إلى نتائج مميزة تفيد الدراسة الميدانية للبحث وتساعدنا في الإجابة على الإشكالية المطروحة.

أما المبحث الثاني فخصص للدراسة الميدانية الممثلة في ثلاث حالات تم اختيارها من طرف الباحث وفقا للمعايير المذكورة سابقا، أولها مؤسسة فردية تمارس نشاط تجاري كلفت بها الفرقة الرابعة، أما الثانية شركة ذات مسؤولية محدودة تمارس نشاط صناعي كلفت بها الفرقة الأولى، والأخيرة تمثل مؤسسة ذات شريك وحيد وذات مسؤولية محدودة تمارس نشاط خدمي وكلفت بها الفرقة الثانية.

وعند التطلع لحيثيات عملية التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة والخاضعين للرقابة الجبائية بمكتب الأبحاث والمراجعات للحالات الثلاث المختارة تم التطرق إلى كل الخطوات والإجراءات التي ينتهجها العون المدقق في أداء مهمته التي أفرزت لنا عدة نتائج تم التوصل إليها فقمنا بتفسيرها وتحليلها بهدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة من أجل اختبار صحتها أو نفيها من جهة والإجابة على إشكالية البحث من جهة أخرى.

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

الخاتمة

الخاتمة

بعد التطرق لكل المفاهيم المرتبطة بالموضوع من أهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية بهدف سد النفقات العامة، ثم الإطار العام الذي تنشط فيه تلك الضريبة وما يسمى بالنظام الضريبي الجزائري وما يحتويه من عدة مكونات وآليات تساعده على أداء مهامه، إلا أن طبيعة هذا النظام لكونه ذو طابع تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية، وحينها تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات والتأكد من صدقها بهدف كشف التجاوزات والاعفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف للإفلات من الضريبة أو ما يعرف بالتهرب الضريبي.

لكن رغم زيادة الحصيلة الضريبية والمساهمة في التنمية الاقتصادية من طرف إصلاحات النظام الضريبي الجزائري، يبقى التهرب الضريبي كنقطة السوداء في هذا النظام الذي تزايدت حدته مع تفتح الاقتصاد الجزائري على العالم الخارجي، ونظرا للآثار السلبية والخطيرة التي تعود من نقشي وتنامي تلك الظاهرة، حاولت - ومازالت - الإدارة الجبائية بتكاتف الجهود للحد أو على الأقل التخفيف منها لأنها تنتهك حقوق الخزينة العمومية وتعرقل نشاطات الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها التنموية، إلى أن ظهرت الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد كهيئة مختصة في مجال الأبحاث والمراجعات بهياكلها المختلفة للوقوف بالند أمام هذا الزحف الخطير الذي ينزف المال العام ويخلق إختلالات اقتصادية عميقة.

وعليه سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية والبشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية وخاصة منها مصالح الأبحاث والمراجعات على المستوى المحلي والجهوي بهدف استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومحاولة كبح هذا النزيف الذي ينخر في جسد الاقتصاد الوطني بسبب التهرب الضريبي، ومن بين آليات الرقابة الجبائية والتي قد نراها تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلفين، والتي تعتبر وسيلة تستخدم في تنقيح وتطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو دون قصد من طرف المكلفين بالضريبة، لنقودنا إلى معرفة مدى مصداقية التصريحات المكتتبه بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها لاسترجاع الحقوق المنتهكة من طرف المتهربين من الضريبة.

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

النتائج المتوصل إليها

أما الدراسة التطبيقية التي كانت بمكتب الأبحاث والمراجعات التابع لمديرية الضرائب بولاية أم البواقي، المستخرج منه الحالات المختارة على أساس معايير معينة تختلف من ملف جبائي لآخر بهدف التوصل إلى نتائج مميزة تفيدنا للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات المقترحة، والتي على أساسها تم استخلاص أهم النتائج التالية:

- 1- يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف، ثم إتباع كل المراحل والخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم تفاديا لوقوع أي خطأ أو تجاوز لعدم إفضال المهمة المكلف بها.
- 2- الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعابنة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبتها المكفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية والتدخلات الميدانية مع طلب معلومات من كل الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع المكلف بالضريبة.
- 3- الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، لتساعد العون المدقق في أداء مهامه وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت مما تسبب له تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية.
- 4- طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن رفض محاسبة المكلف بسبب تقييمها شكلا أو مضمونا، ليتم إجراء تسوية الوضعية الجبائية بناءا على إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم ثم استخراج الأرباح الخاضعة للضرائب وهذا بتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة طبقا لأحكام المادة 44 من نفس القانون السابق.

5- هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها وهذا من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية وما تخفيه من تلاعبات على مستوى تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف بهدف التقليل من حجم النشاط الممارس والأرباح المحققة للإفلات من الضريبة أو على الأقل التخفيف منها.

6- بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة على العون المدقق فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل وهذا بالاطلاع على الدفاتر المحاسبية ومدى مطابقتها للشروط المنصوص في القانون التجاري، أما الوثائق المحاسبية التي تعتبر مخرجات المعالجة المحاسبية تمثل قاعدة بيانات يتم على أساسها تحديد التجاوزات والأخطاء التي يمكن حدوثها خلال السنوات المدقق فيها، ولتكن محاسبة المكلف صادقة ومقنعة يجب أن تكون الوثائق الإثباتية خاصة منها الفواتير أن تحترم الشروط القانونية.

7- يعتبر حساب رقم الأعمال بكل أصنافه أحد أعمدة القاعدة المنشئة للضريبة لكونه عند رفض محاسبة المكلف شكلا أو مضمونا، يقوم العون المدقق بإعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم والذي يستخرج منه الأرباح الخاضعة للضرائب وهذا بالاعتماد على مؤشرات عديدة التي يراها مناسبة لكل حالة مدقق فيها سواء من حيث النشاط الممارس أو من حيث الطبيعة القانونية للمكلف.

8- يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة عن طريق عاملين، الأول يمثل رقم الأعمال المعترف به من طرف المكلف بعد إعادة تقديره من طرف العون المدقق أما الثاني يتمثل في هامش الربح الصافي الواسطي، الذي يعتبر نسبة مئوية يحدد وفقا لسلطته التقديرية بعد إطلاعها بشكل شامل حول وضعية ونشاط المكلف بالضريبة.

ومن خلال النتائج السابقة يمكن اختبار صحة الفرضيات المقترحة والتي كانت إيجابية، لنرى أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقا للشروط القانونية والتنظيمية المعمول بهما قد تسترجع حقوق الخزينة العمومية من جهة وتساهم في الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى، من خلال الحصيلة الضريبية المحققة والتي تعتبر الثمار التي جننتها عملية الرقابة الجبائية. وعليه يمكننا الإجابة عن إشكالية البحث وهو أن التدقيق المحاسبي يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

وهذا ما أكده وزير المالية في تصريحه لجريدة الشروق اليومي بتاريخ 2010/09/23 : "إن عمليات الرقابة الجبائية التي سلطتها مصالح الضرائب على حسابات الشركات، مكنت من تحقيق عائدات جبائية إضافية للخرينة تقدر بنحو 119 مليار دينار كانت محل تهرب ضريبي في الفترة الممتدة ما بين 2009 والسادسي الأول من العام الحالي 2010، وهي الأرقام التي توجت 2981 عملية رقابة جبائية في مدة 18 شهرا، منها 2.463 تمثل مراقبة حسابات الشركات والمؤسسات¹. أما السنوات المنصرمة فسجلت بها مبالغ معتبرة من حيث عدد الملفات الجبائية المدقق فيها وحجم الحصيلة الضريبية المعتبرة سواء المنجزة من طرف المديرية الولائية على المستوى المحلي أو من طرف مصالح الأبحاث والمراجعات على المستوى الجهوي.

توصيات البحث

من خلال دراستنا لموضوع البحث واستخراج النتائج يمكننا أن نقدم الاقتراحات والتوصيات التالية:

- يجب أن يكون اختيار الأعوان المدققين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة، لكون مهمة التدقيق المحاسبي تتطلب مستوى معين بهدف القدرة على استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى.
- تكوين ورسكلة الأعوان المدققين في كل التعديلات والمستجدات المتعلقة بالضرائب والمحاسبة على حد سواء، خاصة بعد تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد الذي قد يخدمهم كثيرا بالتدقيق المحاسبي لملفات المكلفين بالضريبة.
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين، وهذا نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها.
- ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي والحس الضريبي لدى المكلفين، حتى تتجسد لدى المجتمع حتمية مساهمة الضرائب في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وذلك باستعمال وسائل الإعلام المتعددة كتوزيع المنشورات، الدوريات، الأيام الدراسية، فتح مواقع الكترونية للرد على انشغالات المكلفين...

¹ تصريح وزير المالية في مقال بجريدة الشروق اليومي بعنوان: مصالح الضرائب حصلت 12 ألف مليار كانت محل تهرب، العدد 3064 بتاريخ 2010/09/24 ، ص 4 .

- تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية من حيث الهياكل والموارد البشرية وخاصة ضرورة تزويدها بشبكة معلومات واسعة بين كل مستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية.
- ضرورة التنسيق الفعّال بين التشريع الجبائي والقائمين على تنفيذ تلك القوانين، لكون الميدان يكون على دراية بكل النقائص والثغرات الموجودة في النصوص القانونية والتي يمكن أن يستغلها المكلفين للتهرب من الضريبة.
- ضرورة التنسيق المحلي والدولي بين الادارة الجبائية ومختلف الهيئات والمصالح الأخرى، من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاطات وممتلكات المكلفين بالضريبة.

آفاق البحث

بعد تحليلنا لموضوع التدقيق المحاسبي واستخدامه للأغراض الجبائية وقدرته على دعم الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري، وبالرغم من محاولة الإلمام بجوانب الموضوع إلا أنه في اعتقادنا مازالت هناك بعض النقاط التي تعتبر غامضة، خاصة بعد تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد الذي تم تطبيقه بداية من سنة 2010 والمستوحى من معايير المحاسبة الدولية، أما الزيارة الميدانية التي قمت بها شخصيا لمديرية الأبحاث والمراجعات الكائنة بوزارة المالية ومديرية كبريات المؤسسات بتاريخ 2010/03/16، والتي كانت جل التصريحات المقدمة من رؤساء عدة مكاتب أنه لحد الساعة لم تباشر أي مستجدات خاصة بالتدقيق المحاسبي حول النظام المحاسبي المالي الجديد بحجة أن مخرجات هذا النظام تكون في السنة المقبلة 2011.

وعليه نرى أن باستحداث التدقيق المحاسبي المصوّب الجديد والذي يستطيع على أساسه التدقيق لسنة مالية واحدة وبالتزامن مع تطبيق النظام المحاسبي المالي، قد يمكن أن تعالج مواضيع أخرى تبقى الآفاق مفتوحة، مثلا: هل النظام المحاسبي المالي الجديد بمخرجاته العديدة والمتطورة يخدم ويدعم الرقابة الجبائية، أو يكون كأداة تقنية أخرى يستعملها المتهربين من الضريبة في إخفاء القاعدة المنشئة للضريبة؟.

تم بحمد الله

المراجع

قائمة المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية

• الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2005.
- 2- الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس أحمد، مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2001.
- 3- ألفين أرنيوز، جيمس لوبك ، مراجعة أحمد حامد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ ، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الرابعة، 2009.
- 4- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجمعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 5- حسين القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق، 1994.
- 6- حسين القاضي، مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008.
- 7- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة - الإطار النظري والإجراءات العملية - ، الجزء الأول، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009.
- 8- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة - الإطار النظري والإجراءات العملية - ، الجزء الثاني، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009.
- 9- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 10- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية - دار وائل، عمان ، الأردن، الطبعة الرابعة، 2007.
- 11- خالد شحادة الخطيب، نادية فريد طافش، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2008.
- 12- رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل، عمان ، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
- 13- طلال محمد الججاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري، عمان، الأردن، الطبعة العربية 2009 .
- 14- عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 15- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.

- 16- علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات وعمليات، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا، 2004.
- 17- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه، الجزائر، طبعة ثانية، 2006.
- 18- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
- 19- فاطمة السويسي، المالية العامة موازنة - ضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، 2005.
- 20- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 21- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
- 22- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 23- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضريبة، درا هومه، الجزائر، 2003.
- 24- محمد قاسم القزويني، مهدي حسين زوييف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1993.
- 25- مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار الجزائر، 2009.
- 26- ميلود تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، دار القدس للطباعة، بسكرة، الجزائر، 2006.
- 27- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- 28- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومه، الجزائر، 2003.
- 29- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007.
- 30- وليمس توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، عمان، الأردن، 1989.
- 31- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان 2000.
- 32- يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

• الأطروحات والرسائل

- 33- حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992 - 2004، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005 - 2006.
- 34- محمد فلاح، السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات -، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005 - 2006.
- 35- حميد بوزيدة، الضريبة وانعكاساتها على الاقتصاد الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997.
- 36- سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2008 - 2009.
- 37- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2001-2002.
- 38- لعلا رمضاني، أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار في ظل الإصلاحات الاقتصادية - حالة الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 2001/2002.
- 39- محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001/2002.
- 40- محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح نابلس، فلسطين، 2005.
- 41- مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2008.
- 42- نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
- 43- وسيلة الطالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية - حالة الجزائر، جامعة البليدة، مذكرة ماجستير تخصص نقود، مالية وبنوك 2004.

• الملتقيات والمقالات

- 44- عبد الله الحتسي حميد، معمر رداوية، دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية حالة المديرية العامة للضرائب الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة أيام 14-15 أفريل 2009.
- 45- عبد المجيد قدي، النظام الجبائي وتحديات الألفية الثالثة، مقال مقدم في ملتقى الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية، 2002.

46- قليل نسيمه، السياسة الجبائية والإصلاحات في الجزائر، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي: السياسات الاقتصادية في الجزائر واقع وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة تلمسان، 29-30/12/2004.

47- كمال رزيق، إصلاح النظام الجبائي، جامعة سعد دحلب، البلدة، السنة مجهولة

48- كمال رزيق، بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2002.

49- الإدارة العامة للبحوث المقارنة، الرقابة على التهرب الضريبي، دراسة مقارنة في كل من النظام الضريبي المصري والجزائري، مصر، السنة مجهولة.

• القوانين والدلائل

50- الدستور الجزائري لسنة 1996 المعدل بالقانون رقم 02-03 المؤرخ في 10 أبريل 2002 والمعدل بالقانون رقم 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008.

51- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، الطبعة المحدثه 2009.

52- قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، الطبعة المحدثه 2009.

53- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، الطبعة المحدثه 2009.

54- القانون التجاري الجزائري، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007

55- قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 78 المؤرخة في 31/12/2009.

56- القانون 01-21 الصادر بتاريخ 22/12/2001 والمتضمن إحداث قانون الإجراءات الجبائية.

57- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2005.

58- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب 2007.

59- ميثاق المكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2007.

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

• المراسيم والقرارات

61- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 مؤرخ في 23/02/1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية

للإدارة الجبائية واختصاصها، الجريدة الرسمية العدد 09 المؤرخة في 27/02/1991.

62- المرسوم التنفيذي رقم 05 - 468 المؤرخ في 10/12/2005 يحدد كميّات تحرير الفاتورة،

الجريدة الرسمية العدد 80 الصادرة بتاريخ 11/12/2005.

63- المرسوم التنفيذي رقم 98 - 228 المؤرخ في 13/07/1998 المعدل والمتمم والمتضمن تنظيم

الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 51 المؤرخة في 15/07/1998 .

- 64- المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27/10/1990 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 74 المؤرخة في 23/09/1990.
- 65- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18/09/2006 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحتها، الجريدة الرسمية العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006.
- 66- القرار المؤرخ في 26/07/2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها، النظام المحاسبي المالي الجديد، الجريدة الرسمية العدد 19 الصادرة بتاريخ 25/03/2009.
- 67- القرار المؤرخ في 12/07/1998 المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحتها، الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 25/10/1998.
- 68- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07/06/2005 الذي يحدد تنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، الجريدة الرسمية العدد 43 الصادرة بتاريخ 22/06/2005.

• المجالات والجرائد

- 69- إبراهيم شاهين، المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة، مجلة المحاسبون، العدد 04، الكويت 1990
- 70- خالد الخطيب، مقال بعنوان: التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، جامعة دمشق كلية الاقتصاد 2000.
- 71- ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، العدد التاسع، 2009، ص 65 - 76.
- 72- تصريح لوزير المالية كريم جودي، جريدة الشروق اليومي العدد 3064 الصادرة بتاريخ 24/09/2010، مقال بعنوان مصالح الضرائب حصلت 12 ألف مليار كانت محل تهرب.
- 73- جريدة الخبر العدد 6125 الصادرة بتاريخ 25/09/2010، مقال بعنوان المراقبة الجبائية تسمح بجني 120 مليار دينار للدولة.
- 74- كلمة للرئيس المدير العام للضرائب عبد الرحمان راوية عن قانون المالية لسنة 2009 بعنوان مواصلة إنجاز برنامج الإنعاش، رسالة المديرية العامة للضرائب العدد 37، جانفي 2009.

• المواقع الالكترونية

- 75- الأمانة العامة للحكومة الجزائرية الجريدة الرسمية www.joradp.dz
- 76- المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz
- 77- مديرية كبريات المؤسسات www.dge.gov.dz

Les Ouvrages

- 78 - Claude Laurent, **contrôle fiscale, -la vérification personnelle-**, Bayausaine, France, 1995.
- 79- Lucien Mehl , **sciences et techniques fiscales**.P-U-F, paris, 1984, .
- 80- Michel Bovier, Marie Christine, l'administration fiscale en France, Paris, 1988.
- 81- P. COLIN, G.GERVAISE, M.ROSETTI, Fiscalité pratique, librairie Vuibert, 1994, Paris.
- 82- Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, economica, Paris, 1984.

Les Codes et les Guides

- 83- Les Codes des Impôts, Berti Edition, Alger, 2001-2002.
- 84- Code de procédures Fiscales, Berti Editions, Alger, 2eme Edition, 2002
- 85- Guide du Contrôle Sur Pièces, Direction Générale des Impôts, Alger, 2004.
- 86- Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, 2001, Alger, Page 31.

Les Notes et les Revues

- 87- Note N° 134 / MF / DGI / DRV / 2000 du : 15/02/2000. la fraude fiscal
- 88- Note 14/MF/DGI/DRV/ 2010 du: 07/02/2010, la vérification ponctuel.
- 89- Bulletin des services fiscaux, DGI, n° 19, Alger, 2000.
- 90- Note N° 300, MF/DGI/DOF, du 30/05/1995, le fonctionnement de l'inspection des impôts.
- 91- La réforme fiscale en Algérie contribution à la réflexion, rapport de FMI, 1988.
- 92- La lettre de la DGI, direction générale des impôts, n°30 , 2008.
- 93- La lettre de la DGI, direction générale des impôts, n°37 , 2009

الملاحق